

BAĞIMSIZ DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞU: TÜRKİYE ARAŞTIRMASI*

Prof.Dr. Ekrem YILDIZ^a
Yrd.Doç.Dr. Selim CENGİZ^b
Dr. Erdem BULUT^c

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2017; 10 (3): 331-350

Öz

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de bağımsız denetim firmalarının denetçileri ile denetim hizmetinden yararlanan şirket yöneticileri açısından karşılaştırılmalı olarak bağımsız denetimde beklenti boşluğunu incelemektir. Araştırmanın ana kütlelerini, bağımsız denetim firmalarının denetçileri ve bağımsız denetime tabi şirketlerin yöneticileri oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı kapsamında bağımsız denetim boşluğu, bağımsız denetimin kapsamı, bağımsız denetçilerin sorumlulukları, denetlenen finansal tablolar, bağımsız denetim raporları ve denetçilerin bağımsızlığı incelenmiştir. Araştırmada Kruskal-Wallis H testi, Mann-Whitney U testi ve tek yönlü varyans analizi kullanılmıştır. Araştırmanın sonucunda, bağımsız denetim firmalarının denetçileri ile denetim hizmetinden yararlanan şirket yöneticileri arasında önemli boşlukların olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim Boşluğu, Denetim Firmaları, Şirket Yöneticileri.

JEL Kodları: M42, M48

INDEPENDENT AUDITING EXPECTATION GAP: A RESEARCH ON TURKEY

ABSTRACT

The purpose of this study is to comparatively to examine expectation gap in independent auditing in terms of the auditors of independent audit

* Makalenin gönderim tarihi: 01.03.2017; Kabul tarihi: 07.05.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 9

a Kırıkkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, E-posta: ekrem-yildiz@kku.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2233-6974>

b Çankırı Karatekin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bankacılık-Finans Bölümü Öğretim Üyesi, E-posta: scengiz@karatekin.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-2013-9590> (Sorumlu yazar; Correspondent author)

c Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Müfettişi, buluterdem@yahoo.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6383-2849>

firms in Turkey and the managers of the companies benefiting from the audit services. The population of the research is the supervisors of the independent audit firms and the managers of the companies subject to independent audit. Within the extent of the purpose of the study, expectation gap in independent auditing, the scope of the independent audit, the responsibilities of the independent auditors, audited financial statements, the independent audit reports and the independence of the auditors were examined. 'Kruskal-Wallis H Test', 'Mann-Whitney U Test' and 'One Way Variance Analysis' were used in the study. As a result of the research, it is determined that there are significant gaps between the auditors of the independent audit firms and the managers of the companies benefiting from the audit services.

Keywords: Expectation Gap in Independent Auditing, Audit Firms, Company Managers.

JEL Codes: M42, M48

1. GİRİŞ¹

Bağımsız denetim raporlarında öncelikle, denetlenen işletmelere ait özellikle finansal hesap ve işlemlerin mevzuata, standartlara ve en önemlisi de işletmenin gerçek durumuna uygunluk durumu ele alınmaktadır. Bu durum ise işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutmaktadır. Diğer taraftan, bağımsız denetimin işletme yöneticileri ve çalışanları açısından caydırıcılık faktörü de bulunmaktadır. Buna göre, bağımsız denetim raporlarında yer alan bilgiler, işletme yöneticileri ile çalışanların hata ve hile kaynaklı işlemler yapmasına engel olmaktadır. Böyle bir durumda, birçok açıdan önemli bir yere sahip olan bağımsız denetimin, işletme yöneticilerinin beklentilerini ne derecede karşıladığı sorusu ön plana çıkmaktadır. Şirket yöneticilerinin beklentileri ise denetçilerin bağımsız denetime yönelik algısından bağımsız olmayıp birbiriyle ilişkilidir. Literatürde beklenti boşluğu olarak ifade edilen bu durum, özelde şirket yöneticilerinin bağımsız denetimden ne beklediği ile bu beklentilerinin ne kadarının karşılandığı şeklinde ifade edilmektedir. Bağımsız denetimin şirket yöneticileri açısından önemi de göz önünde bulundurulduğunda, şirket yöneticilerinin bağımsız denetimden ne beklediği ve bu beklentilerin bağımsız denetçiler tarafından karşılanıp karşılanmadığı sorusu ön plana çıkmaktadır. Ön plana çıkan bir diğer soru ise denetçilerin bağımsız denetim konusundaki beklentileridir. Zira beklenti boşluğu tamamen şirket yöneticilerinin beklentilerine bağlı olmamakta, bağımsız denetçilerin beklentilerine de bağlı bulunmaktadır.

¹ Bu makale, Erdem Bulut'un, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında, Prof. Dr. Ekrem YILDIZ danışmanlığında, hazırlamış olduğu "Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu: Türkiye Araştırması" adlı doktora tezinden üretilmiştir.

Örneğin, bağımsız denetçilerin eğitim seviyesinden kaynaklı eksik performans, işletme yöneticilerine ait makul beklentilerin karşılanamamasına yol açmakta ve beklenti boşluğu doğmasına neden olmaktadır.

Beklenti boşluğunun var olup olmadığının tespiti birçok açıdan önemlidir. İlk olarak finansal tablo kullanıcılarına ait makul beklentilerin bağımsız denetim raporlarında tam olarak karşılanamaması, karar verme süreçlerinde eksik bilginin hakim olması anlamına gelmektedir. Bilgi asimetrisinin oluştuğu bu gibi durumlarda, piyasa dengesizliklerinin oluşması ise kaçınılmazdır. Beklenti boşluğunun diğer sonucu, şirket yöneticilerine ait beklentilerin karşılanamamasının neden olduğu yanlış yönetim stratejileridir.

Bu çalışmada, bağımsız denetçileri ile şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğunun bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Beklenti boşluğu araştırmasına konu edilen alanlar ise bağımsız denetimin kapsamı, bağımsız denetçilerin sorumlulukları, denetlenen finansal tablolar, bağımsız denetim raporları, denetçilerin bağımsızlığı ve son olarak üst yönetimden sorumlu olanlar ile işletme yöneticilerinin sorumluluğu olarak belirlenmiştir. Bir diğer ifadeyle, bahsi geçen alanlar için şirket yöneticileri ile bağımsız denetçiler arasında beklenti boşluğu bulunup bulunmadığı araştırılacaktır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde sırasıyla konu ile ilişkili literatürde yer bulan çalışmalara, çalışmanın veri ve metodolojisine ilişkin bilgilere, çalışma bulgularına ve son olarak çalışmada ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun varlığı çeşitli ülkelerde birçok çalışmaya konu olmuştur. Yapılan bu çalışmalar sonucunda, bağımsız denetimin tarafları olan grupların farklı algı düzeylerine sahip oldukları gösterilmiştir. Algı düzeyleri arasındaki farklılığın ise temelde eğitim açığı ve taraflar arasındaki bilgi farklılığından kaynaklandığı anlaşılmıştır. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir;

Baron vd. (1977) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız denetçilerin beklentileri ile bağımsız denetim raporlarını kullananların beklentileri araştırma konusu edilmiştir. Yapılan bu çalışma sonucunda, finansal tablolara yönelik usulsüzlükler ve kanuni olmayan eylemler konusunda, bağımsız denetim raporlarından yararlananlar ile bağımsız denetçilerin farklı beklentilere sahip olduğu gösterilmiştir. Buna göre; bağımsız denetim raporlarından yararlananlar, bağımsız denetçilerin gerçekte sorumlu olduklarından çok daha fazla derecede bağımsız denetçileri sorumlu tutmaktadırlar.

Lowe (1994) tarafından yapılan çalışmada, adli davalara konu olan bağımsız denetim raporları inceleme konusu yapılmıştır. Bu çalışma içerisinde,

yargıçların bağımsız denetçilerden ve bağımsız denetim raporlarından ne beklediği ile bu beklentilerin bağımsız denetçiler tarafından ne kadar karşılandığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda, bağımsız denetçilerin sorumlulukları konusunda yargıçların beklentisinin, bağımsız denetçilerden sistematik olarak fazla olduğu gösterilmiştir.

Manson ve Zaman (2001) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız denetim raporlarının, finansal tabloları hazırlayanların (denetlenenlerin) ve kullananların ihtiyaçlarını ne derece karşıladığı ve bağımsız denetçilerde oluşan algı düzeyi araştırılmıştır. Üç grup üzerinde yapılan araştırma sonucunda, her bir grubun farklı bir bakış açısına sahip olduğu gösterilmiştir. Farklı bakış açılarının ise finansal tablolardaki hata ve hilelerin bağımsız denetim raporlarında yer alması ile finansal tablolara ilişkin denetim görüşlerinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Buna göre, özellikle bağımsız denetim raporlarından yararlananların beklentisi, finansal tablolarda yer alan hata ve hilelerin makul güvence sınırları içerisinde ortaya konması iken denetlenenlerin beklentisi, işletmenin geleceğine ve sürekliliğine yönelik perspektif sunulmasından oluşmaktadır.

Bui ve Porter (2010) çalışmalarında, Yeni Zelanda üniversitelerinde muhasebe ve denetim programlarında verilen eğitimlerin beklenti boşluğu üzerine etkisini araştırmıştır. Akademisyenler, öğrenciler, stajyerler ve işverenlerin çalışma konusu edildiği bu çalışmada, muhasebe denetim üzerine verilen eğitimin iyileştirilmesi ve pratiğe ağırlık verilmesinin özellikle performans boşluğunu azaltabileceği gösterilmiştir.

Adeyemi ve Uadiale (2011) çalışmalarında denetçiler ile denetimden yararlananlar arasında beklenti boşluğu olduğu gösterilmiştir. Beklenti boşluğunun kaynağının ise denetçinin rolündeki belirsizlik ve bunun sonucunda oluşan algı farkı olduğu anlaşılmıştır. Çalışma sonunda, beklenti boşluğunu daraltmak için taraflara yönelik eğitim politikalarına ağırlık verilmesi ve denetçilerin sorumluluk alanlarının kesin olarak belirlenmesi teklif edilmiştir.

Porter vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada iki farklı ülke ele alınmış ve karşılaştırılmıştır. Bunlardan ilkinde, İngiltere’de 1999-2008 tarihleri arasında bağımsız denetim boşluğundaki değişim ele alınmıştır. İkincisinde ise Yeni Zelanda’da 1989-2008 tarihleri arasında bağımsız denetim boşluğundaki değişim incelenmiştir. Çalışma sonucunda, her iki ülke içinde makul beklenti boşluğunun azalmasında standartların etkili olduğu gösterilmiştir. Çalışmada her ne kadar makul beklenti boşluğunun azaldığı gösterilse de bizatihi bağımsız denetçilerden kaynaklanan performans boşluğunun makul beklenti boşluğu kadar azalma göstermediği tespit edilmiştir.

Senal (2013) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında, bağımsız denetim süreci ile ilgili farklı algıların

oluşmasına sebep olan faktörlerin tespiti amaçlanmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, özellikle bağımsız denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili olarak taraflar arasında farklı algı düzeylerinin bulunduğu tespit edilmiştir. Bir diğer ifadeyle, finansal tablo kullanıcıları, denetimden geçerek olumlu görüş almasına rağmen iflas eden veya mali problemler yaşayan işletmeler için bağımsız denetçileri sorumlu tutmuşlardır. Diğer yandan taraflar, işletmelerin iç kontrol yapısının sağlamlığından veya işletme yönetiminden kaynaklı sorunlar karşısında denetçileri sorumlu tutmadıklarını belirtmişlerdir.

Erdoğan (2013) çalışmasında, Türkiye’de beklenti boşluğunun varlığı araştırılmış ve araştırma sonucunda, bağımsız denetçiler ile bağımsız denetimden yararlananlar arasında beklenti boşluğunun var olduğu gösterilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki tüm hile ve usulsüzlükleri bulmaya, önlemeye ve raporlamaya dair sorumluluklarıyla ilgili olarak taraflar arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Yine bağımsız denetçilerin işletmelerin varlıklarını koruması ve şirket yolsuzluklarını önlemesi konusunda da beklenti boşluğunun olduğu gösterilmiştir. Çalışma sonucunda, bağımsız denetimden yararlananlara yönelik verilecek eğitimlerin makul olmayan beklentileri düşüreceği ve beklenti boşluğunu azaltmaya katkıda bulunacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Dinç ve Gerekan (2014) tarafından yapılan çalışmada da benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Araştırmada, bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim raporlarından yararlananlar arasında önemli düzeyde beklenti farklılığının bulunduğu ve denetim eğitiminin beklenti farklılıklarını gidermede etkili bir yöntem olduğu tespit edilmiştir. Köse ve Erdoğan’da (2015) benzer bir çalışma yapmış ve bu çalışma sonucunda, bağımsız denetçiler ile denetim hizmetlerinden yararlananlar arasında hem makul boşluk hem de performans boşluğunun olduğu gösterilmiştir. Analiz sonuçları ayrıca, denetim eğitiminin ve denetçi tecrübesinin, makul boşluğu düşürmede etkili olabileceğini ortaya koymuştur.

Yapılan çalışmalardan görüleceği üzere, Türkiye’de bağımsız denetimde beklenti boşluğuna ilişkin çalışmalar 2013 yılında başlamış ve sonrasında devam etmiştir. Konu bu açıdan değerlendirildiğinde ise 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı YTTK’nın bağımsız denetimi ilk defa geniş kapsamlı olarak değerlendirmesi ve akabinde bağımsız denetim, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim standartlarından sorumlu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması ile beklenti boşluğuyla ilgili çalışmalara ağırlık verilmesi arasındaki ilişkiyi tesadüf olarak değerlendirmeye olanağı bulunmamaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLİJİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı

Bağımsız denetimden beklenen amaçların tam anlamıyla gerçekleştirilememesinin yarattığı sorunlar sadece finansal tablo kullanıcılarını etkilememekte aynı zamanda iktisadi yapının tamamına etki etmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetim kalitesinin artırılması ve bu amaçla bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının beklentilerinin analizi ve aralarında beklenti boşluğunun oluşup oluşmadığının tespiti büyük önem arz etmektedir.

Bu araştırmada esas itibarıyla bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında beklenti boşluğu bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Finansal tablo kullanıcısı olarak bağımsız denetime tabi şirket yöneticileri alınmış fakat bu şirket yöneticileri iki farklı gruba ayrılmıştır. Bu gruplardan ilkinin yTTK'nın (6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu) yürürlüğe girmesinden önce de bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticileri oluşturmakta iken ikinci grubu, yTTK'nın yürürlüğe girmesinden sonraki süreçte çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticileri oluşturmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacını iki açıdan sınıflandırmak mümkündür;

i) Birinci amaç, bağımsız denetçiler ile yTTK'nın yürürlüğe girmesinden önceki dönemde bağımsız denetime tabi şirket yöneticilerinin, bağımsız denetimin kapsamı, denetlenmiş olan finansal tablolar, bağımsız denetim raporları ve denetçilerin bağımsızlığı konusundaki beklentileri ve bu beklentiler sonucunda herhangi bir boşluk olup olmadığını araştırmaktır.

ii) İkinci amaç, bağımsız denetçiler ile yTTK'nın yürürlüğe girmesinden sonraki dönemde bağımsız denetime tabi tutulan şirket yöneticilerinin, bağımsız denetimin kapsamı, denetlenmiş olan finansal tablolar, bağımsız denetim raporları, denetçilerin bağımsızlığı konusundaki beklentileri ve bu beklentiler sonucunda herhangi bir boşluk olup olmadığını araştırmaktır.

3.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusunu, Türkiye'de bağımsız denetime tabi olan şirketlerin yöneticileri ve bağımsız denetçiler arasındaki beklenti boşluğu oluşturmaktadır. Türkiye'de beklenti boşluğunun araştırma konusu edildiği bu çalışma birçok açıdan önem arz etmektedir. Bağımsız denetim sistemi Türkiye'de ilk olarak yTTK ile geniş kapsamlı olarak değerlendirilme imkânı bulmuş ve uygulamaya konulmuştur. Yasal açıdan daha sağlam bir yapıya kavuşturulan bağımsız denetimin tarafları arasındaki beklenti boşluğunun belirlenmesi, yeni politikaların geliştirilmesine imkân tanıyacaktır. Yine bağımsız denetçilerden kaynaklanan beklenti boşluğu bileşenleri ile finansal tablo kullanıcılarından kaynaklanan beklenti boşluğu bileşenlerinin bu gruplar

tarafından görülmesine ve gerekli önlemleri almalarına yardım edecektir. Beklenti boşluğunun yapısı ve kaynakları ile beklenti boşluğunu gidermeye yönelik çözüm önerileri, bağımsız denetim standartlarının geliştirilmesine ve ilgili mevzuatta iyileştirilmeler yapılmasına olanak sağlayacaktır. Bağımsız denetimin Türkiye'deki gelişim seyriyle birlikte bağımsız denetim üzerine yapılan akademik çalışmalarda da gelişim olmuştur. Her ne kadar bağımsız denetim üzerine yapılan çalışmalar yoğunluk kazansa da bağımsız denetimde beklenti boşluğu üzerine yapılan çalışmalar sınırlı kalmıştır. Araştırma, özellikle ülkemizde bağımsız denetim ve bağımsız denetimde beklenti boşluğu üzerine yapılan akademik çalışmalara katkı sağlayacaktır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Verileri

Çalışmanın konusunu oluşturan denetimde beklenti boşluğunu araştırmak için anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan anket soruları, ekonometrik paket programı kullanılmak suretiyle analize tabi tutulmuştur. Ayrıca araştırmada kullanılan grupların bağımsız denetim konusundaki beklentilerinin karşılaştırılması amacıyla Kruskal-Wallis testi ve Mann-Whitney U testi kullanılmıştır. Öte yandan anket soruları, ilgili literatür kapsamında oluşturulmuştur (Madsen, 2013; Daud, 2007; Manatunga, 2003; Porter, 1990). Anket sorularıyla internet sitesi üzerinden katılımcıların bilgisine sunulmuştur.

Anket sorularını içeren internet sitesi bağlantısı; yüz yüze görüşme, telefon görüşmesi ve e-posta yoluyla katılımcılara bildirilmiştir. Hazırlanan anket sorularının cevaplanması amacıyla ise ayrıca internet sitesi oluşturulmuştur. Belirlenen gruplar için üç ayrı anket formu düzenlenmiştir. Hazırlanan anket formları altı bölüm ve otuz üç sorudan oluşmaktadır. Beklenti boşluğunu belirlemeye yönelik oluşturulan sorular beşli likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Birinci bölümde katılımcılara ait kişisel bilgilere, diğer bölümlerdeyse sırasıyla bağımsız denetimin kapsamı, bağımsız denetçilerin sorumlulukları, denetlenen finansal tablolar, bağımsız denetim raporları, denetçinin bağımsızlığı hakkında katılımcıların beklentilerini belirlemeye yönelik sorulara yer verilmiştir.

3.4. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmanın ana kütlesi, Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmaları, yTTK'nın yürürlüğe girmesinden önce ve sonra bağımsız denetime tabi tutulan şirket yöneticileri ile yTTK'nın yürürlüğe girmesinden sonra çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bağımsız denetime tabi tutulan şirket yöneticilerinden oluşmaktadır. 2015 yılı Kasım ayı itibarıyla, KGK tarafından yetkilendirilen 164 bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır. Anket sorularına geri dönüş yapan toplam 124 anketten 117 tanesinin araştırma kapsamına alınması uygun görülmüştür.

yTTK'nın yürürlüğe girmesinden önce bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı 2.437 iken, 6.102 sayılı yTTK'nın yürürlüğe girmesinden sonra alınan Bakanlar Kurulu Kararı ile birlikte bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı 2014 yılı için yaklaşık olarak 3.500 olarak gerçekleşmiştir.² Diğer bir ifadeyle, yTTK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte yaklaşık olarak 1.063 şirket ilk defa bağımsız denetime tabi olmuştur. Söz konusu şirketlere ait bilgilere, KAP ile şirketlere ait internet sitesinden elde edilmiştir. yTTK öncesinde ve sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerden geri dönüşü yapılan toplam 132 anketin 126 tanesinin araştırma kapsamına alınması uygun görülmüştür. Aynı şekilde, yTTK'nın yürürlüğe girmesinden sonra çıkan Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirket yöneticilerinin geri dönüş yapan toplam 103 anketten 96 tanesinin araştırma kapsamına alınması uygun görülmüştür.

3.5. Araştırma Hipotezleri

Araştırmanın konusu ve amacı kapsamında, bağımsız denetçiler ile gerek birinci grupta yer alan şirket yöneticilerinin beklentileri gerekse ikinci grupta yer alan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında boşluk olup olmadığıyla ilgili olarak belirlenen hipotezler aşağıdaki gibidir.

H₁: Bağımsız denetimin kapsamı konusunda, bağımsız denetçilerin beklentileri ile yTTK öncesinde ve sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri ve yTTK sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında beklenti boşluğu yoktur.

H₂: Bağımsız denetçilerin sorumlulukları konusunda, bağımsız denetçilerin beklentileri ile yTTK öncesinde ve sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri ve yTTK sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında beklenti boşluğu yoktur.

H₃: Denetlenen finansal tablolar konusunda, bağımsız denetçilerin beklentileri ile yTTK öncesinde ve sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri ve yTTK sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında beklenti boşluğu yoktur.

H₄: Bağımsız denetim raporları konusunda, bağımsız denetçilerin beklentileri ile yTTK öncesinde ve sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri ve yTTK sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında beklenti boşluğu yoktur.

H₅: Denetçilerin bağımsızlığı konusunda, bağımsız denetçilerin beklentileri ile yTTK öncesinde ve sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri ve yTTK sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında beklenti boşluğu yoktur.

² <http://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi.: 12.11.2016)

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ

Bu bölümde verilerin analiz edilmesi için sırasıyla ankete katılanlara ait demografik özelliklerin tanımlayıcı istatistiklerinin analizi, kullanılan ölçeğin güvenilirlik analizi, hipotezlerin testi için Kruskal-Wallis H Testi ve Mann-Whitney U testi sonuçlarına yer verilmiştir.

4.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

4.1.1. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Genel Özellikleri

Tablo-1: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri

		Frekans	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	17	14,5	-
	Erkek	100	85,5	-
Yaş	20-30	17	14,5	14,5
	31-40	49	41,9	56,4
	41-50	42	35,9	92,3
	51 ve üzeri	9	7,7	100,0
Unvan	Denetçi Yardımcısı	19	16,2	16,2
	Denetçi	48	41,0	57,3
	Baş Denetçi	14	12,0	69,2
	Sorumlu Ortak Denetçi	36	30,8	100,0
Mesleki Tecrübe Süresi	3 yıl ve altı	18	15,4	15,4
	4-8 yıl	41	35,0	50,4
	9-15 yıl	44	37,6	88,0
	16 yıl ve üzeri	14	12,0	100,0
Eğitim Durumu	Lisans	84	71,8	71,8
	Yüksek Lisans	32	27,4	99,1
	Doktora	1	0,9	100,0
Bölüm	İşletme	44	37,6	37,6
	İktisat	30	25,6	63,2
	Kamu Yönetimi	13	11,1	74,4
	Maliye	21	17,9	92,3
	Uluslararası İlişkiler	7	6,0	98,3
	Uluslararası Ticaret	2	1,7	100,0
	Toplam	117	100,0	-

Araştırma kapsamına alınan 117 bağımsız denetçinin demografik özelliklerine Tablo 1'de yer verilmiştir. Buna göre, anket çalışmasına katılan bağımsız denetçilerin %85,5'i erkek, %41,9'u 31-40 yaş aralığında bulun-

maktadır. Bunun yanında araştırma kapsamına alınan bağımsız denetçilerin %41'i denetçi unvanına sahipken %37,6'sı 9-15 yıl aralığında mesleki tecrübeye sahiptir

4.1.2. Araştırmaya Katılan Şirket Yöneticilerinin Genel Özellikleri

Araştırmaya katılan şirket yöneticilerinin demografik özelliklerine Tablo 2'de yer verilmiştir. Şirket yöneticilerinin genel özellikleri ele alınırken yTTK'nın yürürlüğe girmesinden öncesinde ve sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirketler "Birinci Grup Şirketler", yTTK'nın yürürlüğe girmesinden sonra çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi tutulan şirketler ise "İkinci Grup Şirketler" başlığı altında ele alınmıştır. Anket çalışmasına, birinci grup şirketlerden 126 yönetici, ikinci grup şirketlerden 96 yönetici katılmıştır.

Tablo-2: Araştırmaya Katılan Şirket Yöneticilerinin Demografik Özellikleri

		Birinci Grup Şirketler			İkinci Grup Şirketler		
		Frekans	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	29	23,0	-	27	28,1	-
	Erkek	97	77,0	-	69	71,9	-
Yaş	20-30	5	4,0	4,0	5	5,2	5,2
	31-40	54	42,9	46,8	18	18,8	24,0
	41-50	49	38,9	85,7	42	43,8	67,7
	51 ve üzeri	18	14,3	100,0	31	32,3	100,0
Görev	Yön. Kurulu Üyesi	23	18,3	18,3	26	27,1	27,1
	Genel Müd. veya Yrd.	11	8,7	27,0	15	15,6	42,7
	Birim Müd. veya Yrd.	54	42,9	69,8	33	34,4	77,1
	İç denetçi	38	30,2	100,0	22	22,9	100,0
Mesleki Tecrübe Süresi	3 yıl ve altı	5	4,0	4,0	5	5,2	5,2
	4-8 yıl	26	20,6	24,6	23	24,0	29,2
	9-15 yıl	63	50,0	74,6	35	36,5	65,6
	16 yıl ve üzeri	32	25,4	100,0	33	34,4	100,0
Eğitim Durumu	Önlisans ve Altı	10	7,9	7,9	25	26,0	26,0
	Lisans	48	38,1	46,0	58	60,4	86,5
	Yüksek Lisans	65	51,6	97,6	13	13,5	100,0
	Doktora	3	2,4	100,0	0	0,0	-

Sektör	İmalat Sanayi	21	16,7	16,7	11	11,5	11,5
	Hizmetler	59	46,8	63,5	28	29,2	40,6
	Tarım	4	3,2	66,7	11	11,5	52,1
	Top. Veya Per. Ticaret	42	33,3	100,0	46	47,9	100,0
Toplam	126	100,0	-	96	100,0	-	

4.2. Araştırmada Kullanılan Ölçeğin Güvenilirlik Analizi

Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirliği, araştırma sonuçlarının geçerliliği açısından büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle, analiz sonuçlarına geçilmeden önce ölçek, güvenilirlik ve geçerlilik açısından test edilmiştir. Bu çalışmada, güvenilirlik düzeyinin sınanması için Cronbach's Alfa değeri kullanılmıştır. Cronbach's Alfa değeri 0 ile 1 arasında yer almaktadır. Cronbach's Alfa değerinin 0,70 ve üzerinde olması durumunda ölçeğin oldukça güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Cronbach's Alfa katsayısına ilişkin güven aralığı ayrıca Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo-3: Cronbach's Alfa Değerinin Sonuçları

Cronbach's Alfa Değeri	Cronbach's Alfa Değerinin Yorumu
0,40'tan düşük	Güvenilir değil
0,40-0,60 arası	Düşük güvenilirlik
0,60-0,80 arası	Oldukça güvenilir
0,80-1,00 arası	Yüksek güvenilirlik

Ölçeğin güvenilirliğiyle ilgili olarak yapılan Cronbach's Alfa testine göre alfa değeri 0,753 bulunmuştur. Bu değer, Tablo 3'ye göre 0,60 ile 0,80 arasında yer aldığından dolayı ölçeğin oldukça güvenilir olduğu sonucuna varılmıştır.

4.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

4.3.1. Bağımsız Denetimin Kapsamına Yönelik Bulgular

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler ile şirket yöneticilerinin beklentilerini karşılaştırmak ve beklenti boşluğu arasındaki ilişkiyi ortaya koymak için Kruskal-Wallis H testi, Mann-Whitney U testi ve tek yönlü varyans analizi kullanılmıştır.

Bağımsız denetimin kapsamı, bağımsız denetçilerin sorumlulukları, denetlenen finansal tablolar, bağımsız denetim raporları, denetçilerin bağımsızlığı ve işletme yöneticilerin sorumluluklarına yönelik bağımsız denetçiler 1. grupta yer alan şirket yöneticileri ve bağımsız denetçiler 2. grupta yer alan şirket yöneticileri arasındaki beklenti farkı için kullanılan Kruskal-Wallis H Testi ve Mann-Whitney U Testi sonuçları aşağıda yer alan başlıklar içerisinde ele alınmıştır. Öte yandan, Kruskal-Wallis H Testi ve Mann-Whitney U

testi sonuçlarına göre, %95 güvenilirlik düzeyinde anlamlılık değeri %5'e eşit olan veya %5'ten küçük olan hipotezler kabul edilecektir. Yine Kruskal-Wallis H Testi ve Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre, %95 güvenilirlik düzeyinde anlamlılık değeri %5'ten büyük olan hipotezler reddedilecektir. Bağımsız denetimin kapsamıyla ilgili beklenti boşluğunu analiz etmek için oluşturulan H_1 hipotezinin testi sonuçları Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 4'den de görüleceği üzere %5 anlamlılık düzeyinde, bağımsız denetimin kapsamı, bağımsız denetimin amacı ve bağımsız denetimin finansal tablolar üzerindeki güven etkisi bakımından bağımsız denetçiler ile 1. grupta yer alan şirket yöneticileri ve 2. grupta yer alan şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğu anlamlıdır. Bağımsız denetimin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan bütün bilgileri kapsadığına yönelik yapılan analiz sonuçları ise anlamlı çıkmamıştır.

Tablo-4: Bağımsız Denetimin Kapsamına Yönelik Beklentiler ve Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

Değişkenler	Ki-Kare	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi
İşletmenin muhasebesi, envanteri ve finansal tabloları, bağımsız denetimin kapsamını oluşturmaktadır.	155,078	2	,000
Bağımsız denetimin amacı, işletmenin verimsizliğine, düzensizliğine ve karmaşık organizasyon yapısına engel olmaktadır.	191,014	2	,008
Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal tablolarına olan güvenini artırmaktadır.	159,360	2	,000
Bağımsız denetim, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan bütün bilgileri kapsamaktadır.	4,768	2	,092

Öte yandan, gerek bağımsız denetçilerin gerekse de her iki grupta yer alan şirket yöneticilerinin, bağımsız denetimin kapsamına yönelik verdikleri cevaplar aracılığıyla dört sorudan oluşan bu boyut tek boyuta indirgenmiştir ve tek boyut aracılığıyla dört soruya ilişkin bilginin yüzdesi açıklanmıştır (%65,04). Daha sonraki aşamada ise tek boyut değişkene indirgenen H_1 hipotezi Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiştir. Nitekim bu sonuçlara ilişkin veriler Tablo 5'de gösterilmiştir.

Tablo-5: H_1 Hipotezinin Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Ki-Kare	193,224
Serbestlik Derecesi	2
Anlamlılık Düzeyi	,000

Tablo 5'den de görüleceği gibi %5 anlamlılık düzeyinde, bağımsız denetimin kapsamına yönelik bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, H_1 hipotezi reddedilmiştir.

Bağımsız denetçiler ile her iki grup şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğunu ortaya koymak için ayrıca Mann-Whitney U testi yapılmış ve bu test sonuçlarına Tablo 6'da yer verilmiştir.

Tablo 6'dan görüldüğü üzere, Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre %5 anlamlılık düzeyinde, gerek bağımsız denetçiler 1. grup şirket yöneticileri arasındaki, gerekse bağımsız denetçiler 2. grup şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğu anlamlıdır.

Tablo-6: Bağımsız Denetçiler ile Her İki Grup Şirket Yöneticilerinin Bağımsız Denetimin Kapsamına Yönelik Beklentileri ve Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler- Birinci Grup Şirket Yöneticileri		Bağımsız Denetçiler- İkinci Grup Şirket Yöneticileri	
	Mann- Whitney U	Anlamlılık	Mann- Whitney U	Anlamlılık
İşletmenin muhasebesi, envanteri ve finansal tabloları, bağımsız denetimin kapsamını oluşturmaktadır.	2142,000	,000	888,000	,000
Bağımsız denetimin amacı, işletmenin verimsizliğine, düzensizliğine ve karmaşık organizasyon yapısına engel olmaktır.	1121,000	,000	508,500	,000
Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal tablolarına olan güvenini artırmaktadır.	1899,500	,000	751,000	,000
Bağımsız denetim, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan bütün bilgileri kapsamaktadır.	6283,000	,040	4894,000	,095

4.3.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına Yönelik Sonuçlar

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili beklenti boşluğunu analiz etmek için oluşturulan H_2 hipotezinin testi sonuçları Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo-7: Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına Yönelik Beklentiler ve Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

Değişkenler	Ki-Kare	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi
İşletmenin finansal tablolarıyla ilgili olmayan işlemlerini tespit ederek raporlamak bağımsız denetçinin sorumluluğundadır.	154,477	2	,000
Bağımsız denetçiler, finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamak zorundadır.	201,266	2	,000
Bağımsız denetçi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alan bütün bilgileri incelemekle yükümlüdür.	12,190	2	,002
Bağımsız denetçi, iç denetim raporlarının işletme faaliyetlerinin gerçek durumu yansıttığını göstermekle sorumludur.	151,015	2	,000
İşletmenin sürekliliği ve geleceği açısından belirleyici olan kararların denetimi, bağımsız denetçilerin sorumluluğu altındadır.	20,041	2	,000
Bağımsız denetçiler, işletme muhasebesinin mevzuat hükümlerine ve TMS'ye uygun tutulmasından sorumludur.	168,501	2	,001
Bağımsız denetçi, denetim raporunda işletmenin gelecekteki durumuna yönelik perspektif sunmalıdır.	177,242	2	,000

Tablo 7'de görüldüğü üzere %5 anlamlılık düzeyinde, bağımsız denetçiler ile 1. grupta yer alan şirket yöneticileri ve 2. grupta yer alan şirket yöneticileri arasındaki bağımsız denetçilerin sorumluluklarına yönelik beklenti boşluğu anlamlıdır. Bunun yanında, gerek bağımsız denetçilerin gerekse de her iki grupta yer alan şirket yöneticilerinin, bağımsız denetimin kapsamına yönelik verdikleri cevaplar aracılığıyla dört sorudan oluşan bu boyut tek boyuta indirgenmiştir ve tek boyut aracılığıyla yedi soruya ilişkin bilginin yüzdesi açıklanmıştır (%62,64).

Daha sonraki aşamada ise tek boyut değişkene indirgenen H_2 hipotezi Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiştir. Nitekim bu sonuçlara ilişkin veriler Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo-8: H_2 Hipotezinin Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Ki-Kare	187,782
Serbestlik Derecesi	2
Anlamlılık Düzeyi	,000

Tablo 8’de görüleceği gibi %5 anlamlılık düzeyinde, bağımsız denetçilerin sorumluluklarına yönelik bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, H_2 hipotezi reddedilmiştir.

Bağımsız denetçiler ile her iki grup şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğunu ortaya koymak için ayrıca Mann-Whitney U testi yapılmış ve bu test sonuçlarına Tablo 9’da yer verilmiştir.

Tablo-9: Bağımsız Denetçiler ile Her İki Grup Şirket Yöneticilerinin Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına Yönelik Beklentileri ve Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler- Birinci Grup Şirket Yöneticileri		Bağımsız Denetçiler- İkinci Grup Şirket Yöneticileri	
	Mann- Whitney U	Anlamlılık	Mann- Whitney U	Anlamlılık
İşletmenin finansal tablolarıyla ilgili olmayan işlemlerini tespit ederek raporlamak bağımsız denetçinin sorumluluğundadır.	1347,000	,000	1355,000	,000
Bağımsız denetçiler, finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamak zorundadır.	563,000	,000	760,500	,000
Bağımsız denetçi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alan bütün bilgileri incelemekle yükümlüdür.	5670,000	,001	5486,500	,762
Bağımsız denetçi, iç denetim raporlarının işletme faaliyetlerinin gerçek durumu yansıttığını göstermekle sorumludur.	1503,500	,000	1267,000	,000
İşletmenin sürekliliği ve geleceği açısından belirleyici olan kararların denetimi, bağımsız denetçilerin sorumluluğu altındadır.	5108,000	,000	5074,500	,211
Bağımsız denetçiler, işletme muhasebesinin mevzuat hükümlerine ve TMS’ye uygun tutulmasından sorumludur.	1069,000	,000	1118,000	,000
Bağımsız denetçi, denetim raporunda işletmenin gelecekteki durumuna yönelik perspektif sunmalıdır.	1011,500	,000	927,500	,000

Tablo 9’da görüldüğü gibi bağımsız denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili olarak bağımsız denetçiler ile 1. grupta bulunan şirket yöneticilerine yönlendirilen yedi soru, %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Bağımsız denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili olarak bağımsız denetçiler ile 2. grupta bulunan şirket yöneticilerine yönlendirilen yedi soru içerisinde bulunan bağımsız denetçilerin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alan bütün bilgileri incelemekle yükümlü olduğu ile işletmenin sürekliliği ve geleceği açısından belirleyici olan kararların denetiminin bağımsız denetçilerin sorumluluğu altında olduğu soruları istatistiki olarak anlamsızdır.

4.3.3. Denetlenen Finansal Tablolara Yönelik Sonuçlar

Denetlenen finansal tablolarla ilgili beklenti boşluğunu analiz etmek için oluşturulan H_3 hipotezinin testi sonuçları Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo-10: Denetlenen Finansal Tablolara Yönelik Beklentiler ve Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

Değişkenler	Ki-Kare	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi
Denetim sonucunda verilen olumlu görüş, işletmeye ait finansal tablolarda hata ve hile bulunmadığı anlamına gelmektedir.	193,666	2	,000
Bağımsız denetçi, işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığıyla ilgili tam güvence sağlamalıdır.	198,005	2	,000
Bağımsız denetçinin, denetlenen finansal tablolarla ilgili makul güvence vermesi yeterlidir.	13,600	2	,001
Bağımsız denetim raporuna konu olan finansal tablolar, işletmenin mali durumu hakkında öngörü sağlamaktadır.	125,802	2	,000
Denetlenmiş ve olumlu görüş verilmiş olan finansal tablolar, işletmenin gerçek durumunu yansıtmaktadır.	164,889	2	,000

Tablo 10’da görüleceği üzere %5 anlamlılık düzeyinde, bağımsız denetçiler ile 1. grupta yer alan şirket yöneticileri ve 2. grupta yer alan şirket yöneticileri arasındaki denetlenen finansal tablolara yönelik beklenti boşluğu istatistiki olarak anlamlıdır. Bunun yanında, gerek bağımsız denetçilerin gerekse de her iki grupta yer alan şirket yöneticilerinin, denetlenen finansal tablolara yönelik verdikleri cevaplar aracılığıyla beş sorudan oluşan bu boyut tek boyuta indirgenmiştir ve tek boyut aracılığıyla beş soruya ilişkin bilginin yüzdesi açıklanmıştır (%65,20). Daha sonraki aşamada ise tek boyut değişkene indirgenen H_3 hipotezi Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiştir. Nitekim bu sonuçlara ilişkin veriler Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo-11: H_3 Hipotezinin Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Ki-Kare	202,756
Serbestlik Derecesi	2
Anlamlılık Düzeyi	,000

Tablo 11’de görüleceği gibi %5 anlamlılık düzeyinde, denetlenen finansal tablolara yönelik bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, H_3 hipotezi reddedilmiştir. Bağımsız denetçiler ile her iki grup şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğunu ortaya koymak için ayrıca Mann-Whitney U testi yapılmış ve bu test sonuçlarına Tablo 12’de yer verilmiştir.

Tablo-12: Bağımsız Denetçiler ile Her İki Grup Şirket Yöneticilerinin Denetlenen Finansal Tablolara Yönelik Beklentileri ve Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler- Birinci Grup Şirket Yöneticileri		Bağımsız Denetçiler- İkinci Grup Şirket Yöneticileri	
	Mann- Whitney U	Anlamlılık	Mann- Whitney U	Anlamlılık
Denetim sonucunda verilen olumlu görüş, işletmeye ait finansal tablolarda hata ve hile bulunmadığı anlamına gelmektedir.	864,500	,000	828,500	,000
Bağımsız denetçi, işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığıyla ilgili tam güvence sağlamaktadır.	654,500	,000	775,500	,000
Bağımsız denetçinin, denetlenen finansal tablolara ilgili makul güvence vermesi yeterlidir.	5919,000	,007	5092,000	,229
Bağımsız denetim raporuna konu olan finansal tablolar, işletmenin mali durumu hakkında öngörü sağlamaktadır.	2239,500	,000	1381,000	,000
Denetlenmiş ve olumlu görüş verilmiş olan finansal tablolar, işletmenin gerçek durumunu yansıtmaktadır.	1220,500	0	1119,000	0

Tablo 12’de verilen Mann-Whitney U testi sonuçlarından da görüleceği gibi denetlenen finansal tablolara yönelik sorulan beş soru için bağımsız denetçiler ile 1. grupta yer alan şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğu anlamlıdır. Yine denetlenen finansal tablolara yönelik sorulan beş soru içerisinde, bağımsız denetçilerin denetlenen finansal tablolara ilgi-

li makul güvence vermesi gerektiği konusunda 2. grupta bulunan şirket yöneticileri ile bağımsız denetçiler arasındaki beklenti boşluğu istatistiki olarak anlamlı değildir.

4.3.4. Bağımsız Denetim Raporlarına Yönelik Sonuçlar

Bağımsız denetim raporlarıyla ilgili beklenti boşluğunu analiz etmek için oluşturulan H_4 hipotezinin Kruskal-Wallis H Testi sonuçları Tablo 13'de gösterilmiştir.

Tablo-13: Bağımsız Denetim Raporlarına Yönelik Beklentiler ve Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

Değişkenler	Ki-Kare	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi
Bağımsız denetim raporlarında sade ve anlaşılabilir bir dil kullanılmaktadır.	162,992	2	,000
Bağımsız denetim raporları yeterince açıklayıcıdır.	33,077	2	,000
Bağımsız denetim raporlarının anlaşılır olması için raporların daha kapsamlı ve uzun olması gerekir.	96,467	2	,000
Bağımsız denetim raporlarında, işletmenin beklentileri dikkate alınmalıdır.	88,616	2	,000
Bağımsız denetim raporlarının işlevi, finansal tablo kullanıcılarına görüş vermekten ibarettir.	179,529	2	,000
Denetim raporları şirketlere kredi veren kişi/kurumlara ve yatırımcılara, kredi verme ve yatırım yapma aşamasında oldukça yararlı bir bilgi kaynağıdır.	166,722	2	,000

Tablo 13'de görüleceği üzere %5 anlamlılık düzeyinde, bağımsız denetçiler ile 1. grupta yer alan şirket yöneticileri ve 2. grupta yer alan şirket yöneticileri arasındaki bağımsız denetim raporlarına yönelik beklenti boşluğu istatistiki olarak anlamlıdır. Bunun yanında, gerek bağımsız denetçilerin gerekse de her iki grupta yer alan şirket yöneticilerinin, bağımsız denetim raporlarına yönelik verdikleri cevaplar aracılığıyla altı sorudan oluşan bu boyut tek boyuta indirgenmiştir ve tek boyut aracılığıyla altı soruya ilişkin bilginin yüzdesi açıklanmıştır (%57,44). Daha sonraki aşamada ise tek boyut değişkene indirgenen H_4 hipotezi Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiştir. Nitekim bu sonuçlara ilişkin veriler Tablo 14'de gösterilmiştir.

Tablo-14: H_4 Hipotezinin Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Ki-Kare	194,982
Serbestlik Derecesi	2
Anlamlılık Düzeyi	,000

Tablo 14’de görüleceği gibi %5 anlamlılık düzeyinde, bağımsız denetim raporlarına yönelik bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, H_3 hipotezi reddedilmiştir.

Bağımsız denetçiler ile her iki grup şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğunu ortaya koymak için ayrıca Mann-Whitney U testi yapılmış ve bu test sonuçlarına Tablo 15’de yer verilmiştir.

Tablo-15: Bağımsız Denetçiler ile Her İki Grup Şirket Yöneticilerinin Bağımsız Denetim Raporlarına Yönelik Beklentileri ve Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler- Birinci Grup Şirket Yöneticileri		Bağımsız Denetçiler- İkinci Grup Şirket Yöneticileri	
	Mann- Whitney U	Anlamlılık	Mann- Whitney U	Anlamlılık
Bağımsız denetim raporlarında sade ve anlaşılabilir bir dil kullanılmaktadır.	1764,000	,000	760,000	,000
Bağımsız denetim raporları yeterince açıklayıcıdır.	6778,500	,266	3185,000	,008
Bağımsız denetim raporlarının anlaşılır olması için raporların daha kapsamlı ve uzun olması gerekir.	2914,500	,000	1928,000	,000
Bağımsız denetim raporlarında, işletmenin beklentileri dikkate alınmalıdır.	2671,500	,000	2480,000	,000
Bağımsız denetim raporlarının işlevi, finansal tablo kullanıcılarına görüş vermekten ibarettir.	1252,000	,000	742,000	,000
Denetim raporları şirketlere kredi veren kişi/kurumlara ve yatırımcılara, kredi verme ve yatırım yapma aşamasında oldukça yararlı bir bilgi kaynağıdır.	1239,000	,000	943,000	,000

Tablo 15’de görüleceği gibi bağımsız denetim raporlarına yönelik sorulan beş soru için bağımsız denetçiler ile 1. grupta yer alan şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğu anlamlıdır. Yine Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre, bağımsız denetim raporlarının yeterince açıklayıcı oldukları konusundaysa bağımsız denetçiler ile 1. grupta yer alan şirket yöneticileri arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

4.3.5. Denetçilerin Bağımsızlığıyla İlgili Sonuçlar

Denetçilerin bağımsızlığıyla ilgili beklenti boşluğunu analiz etmek için oluşturulan H_5 hipotezinin Kruskal-Wallis H Testi sonuçları Tablo 16'da gösterilmiştir.

Tablo-16: Denetçilerin Bağımsızlığına Yönelik Beklentiler ve Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

Değişkenler	Ki-Kare	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi
Bağımsız denetçi, denetim görevini yerine getirirken objektif ve tarafsız olarak hareket etmelidir.	3,143	2	,208
Denetim firmasının gelirlerini büyük ölçüde tek bir şirketten elde etmesi, denetçinin bağımsızlığını zedeler.	190,445	2	,000
Denetçi rotasyonu (denetçinin belirli bir süreyle sınırlandırılması), denetçinin bağımsızlığını artırır.	173,229	2	,000
Şirket genel kurulunca seçilen denetçinin bağımsızlığı sağlanmış olur.	118,654	2	,000
Şirketin denetiminden sorumlu olan bağımsız denetim firmasının, aynı şirkete aynı zamanda denetim dışı hizmet vermesi (vergi danışmanlığı, defter tutma vb.) denetçinin bağımsız hareket etmesini engeller.	104,101	2	,000

Tablo 16'da görüleceği üzere, denetlenen finansal tablolara yönelik %5 anlamlılık düzeyinde, bağımsız denetçiler ile 1. grupta yer alan şirket yöneticileri ve 2. grupta yer alan şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğunu tespit etmek için beş ayrı soru hazırlanmıştır. Söz konusu sorulardan dört tanesi istatistiki olarak anlamlı iken bağımsız denetçinin görevini yerine getirirken objektif ve tarafsız olarak hareket etmesi gerektiği yönündeki soruya verilen cevaplar anlamsız çıkmıştır. Bunun yanında, gerek bağımsız denetçilerin gerekse de her iki grupta yer alan şirket yöneticilerinin, denetçilerin bağımsızlığına yönelik verdikleri cevaplar aracılığıyla beş sorudan oluşan bu boyut tek boyuta indirgenmiştir ve tek boyut aracılığıyla beş soruya ilişkin bilginin yüzdesi açıklanmıştır (%60,07). Daha sonraki aşamada ise tek boyut değişkene indirgenen H_5 hipotezi Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiştir. Nitekim bu sonuçlara ilişkin veriler Tablo 17'de gösterilmiştir.

Tablo-17: H_5 Hipotezinin Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Ki-Kare	178,836
Serbestlik Derecesi	2
Anlamlılık Düzeyi	,000

Tablo 17’de görüleceği gibi %5 anlamlılık düzeyinde, denetçilerin bağımsızlığına yönelik bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, H_5 hipotezi reddedilmiştir.

Bağımsız denetçiler ile her iki grup şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğunu ortaya koymak için ayrıca Mann-Whitney U testi yapılmış ve bu test sonuçlarına Tablo 18’de yer verilmiştir.

Tablo-18: Bağımsız Denetçiler ile Her İki Grup Şirket Yöneticilerinin Denetçilerin Bağımsızlığına Yönelik Beklentileri ve Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler- Birinci Grup Şirket Yöneticileri		Bağımsız Denetçiler- İkinci Grup Şirket Yöneticileri	
	Mann- Whitney U	Anlamlılık	Mann- Whitney U	Anlamlılık
Bağımsız denetçi, denetim görevini yerine getirirken objektif ve tarafsız olarak hareket etmelidir.	6828,000	,251	4972,000	,091
Denetim firmasının gelirlerini büyük ölçüde tek bir şirketten elde etmesi, denetçinin bağımsızlığını zedeler.	828,000	,000	718,500	,000
Denetçi rotasyonu (denetçinin belirli bir süreyle sınırlandırılması), denetçinin bağımsızlığını artırır.	809,000	,000	1190,500	,000
Şirket genel kurulunca seçilen denetçinin bağımsızlığı sağlanmış olur.	2231,500	,000	1698,500	,000
Şirketin denetiminden sorumlu olan bağımsız denetim firmasının, aynı şirkete aynı zamanda denetim dışı hizmet vermesi (vergi danışmanlığı, defter tutma vb.) denetçinin bağımsız hareket etmesini engeller.	2600,000	,000	1874,500	,000

Tablo 18’de anlaşılacağı üzere Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre %5 anlamlılık düzeyinde, bağımsız denetçiler ile 1. grupta bulunan şirket yöneticileri ve 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğu istatistiki olarak anlamsızdır. Denetim firmasının gelirlerini büyük ölçüde tek bir firmadan sağlamanın denetçinin bağımsızlığı üzerine etkisi için yapılan analiz sonucunda bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasındaki boşluk anlamlı çıkmıştır. Yine benzer olarak denetçi rotasyonunun, şirket genel kurulu tarafından seçilen denetçinin ve denetim dışı hizmetlerin bağımsız denetçilerin bağımsızlığı üzerine etkisi için yapılan Mann-Whitney U testi sonuçları da istatistiki olarak anlamlıdır.

5. BAĞIMSIZ DENETİM BEKLENTİ BOŞLUĞUNA YÖNELİK BULGULAR VE DEĞERLENDİRME

Türkiye’de uygulanan bağımsız denetim sisteminin içerisinde beklenti boşluğunun bulunup bulunmadığına yönelik olarak yapılan araştırma sonuçları ile söz konusu sonuçlara ilişkin değerlendirmeler bu bölümde verilmiştir. Yapılan değerlendirmeler, daha önceki bölümde olduğu gibi her bir ölçek için ayrı konu başlıklarının içerisinde yapılmıştır.

5.1. Bağımsız Denetimin Kapsamı ve Beklenti Boşluğu

Bağımsız denetimin kapsamına yönelik beklenti boşluğuyla ilgili olarak yapılan analiz sonucunda ulaşılan sonuçlar Tablo 19’da gösterilmiştir.

Tablo-19: Bağımsız Denetimin Kapsamına Yönelik Beklenti Boşluğu ve Analiz Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler - Birinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçiler - İkinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçi Ortalaması	Birinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması	İkinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması
İşletmenin muhasebesi, envanteri ve finansal tabloları, bağımsız denetimin kapsamını oluşturmaktadır.	Var	Var	1,82	3,90	4,48
Bağımsız denetimin amacı, işletmenin verimsizliğine, düzensizliğine ve karmaşık organizasyon yapısına engel olmaktır.	Var	Var	4,23	1,94	1,58
Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal tablolarına olan güvenini artırmaktadır.	Var	Var	1,86	3,83	4,27
Bağımsız denetim, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan bütün bilgileri kapsamaktadır.	Yok	Yok	3,73	3,42	3,43

Tablo 19’a göre, işletmenin muhasebesi envanteri ve finansal tablolarının bağımsız denetimin kapsamını oluşturduğuyla ilgili olarak bağımsız denetçiler 1. grupta bulunan şirket yöneticileri ve bağımsız denetçiler 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Bir diğer ifadeyle, bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin kapsamının işletme muhasebesi, envanteri ve finansal tablolarından oluştuğu yönünde

beklentiye sahipken, her iki grupta yer alan şirket yöneticileri aksi yönde bir beklentiye sahiptirler. Ayrıca bağımsız denetimin amacının işletmenin verimsizliğine, düzensizliğine ve karmaşık organizasyon yapısına engel olmaları gerektiği konusunda da gerek bağımsız denetçiler 1. grupta bulunan şirket yöneticileri gerekse bağımsız denetçiler 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Buna göre şirket yöneticileri, bağımsız denetimin, işletmenin verimsizliğine ve karmaşık organizasyon yapısına engel olmasını beklemekteyken bağımsız denetçiler tersi yönde beklentiye sahiptirler. Bağımsız denetçiler ile her iki grupta yer alan şirket yöneticileri arasında beklentilerin ayrıştığı bir diğer konu ise bağımsız denetimin işletmenin finansal tablolarına olan güvenini artırdığı hususudur. Bir diğer ifadeyle, bağımsız denetimin işletmenin finansal tablolara olan güveni artırıp artırmadığı konusunda her iki grupta bulunan şirket yöneticileri olumsuz algıya sahipken bağımsız denetçiler olumlu algıya sahiptir. Bağımsız denetimin, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan bütün bilgileri kapsadığıyla ilgili olarak ise bağımsız denetçiler ile her iki grup şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmamaktadır. Her üç gruba ait beklenti düzeyi benzer seviyededir. Sonuç olarak Kruskal-Wallis H testi sonuçlarına göre %95 güvenilirlik düzeyinde, bağımsız denetçiler 1. grupta bulunan şirket yöneticileri ve bağımsız denetçiler 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasında bağımsız denetimin kapsamına yönelik beklenti boşluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetimin kapsamının gerek bağımsız denetçiler gerekse şirket yöneticileri tarafından nasıl algılandığına yönelik olarak Lowe (1994), Dewing ve Russel (2002), Adeyemi ve Uadiale (2011) tarafından yapılan çalışmalarda, her iki grubun algı düzeyleri arasında fark bulunduğu gösterilmiştir.

5.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları ve Beklenti Boşluğu

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarına yönelik beklenti boşluğuyla ilgili olarak yapılan analiz sonuçları Tablo 20'de gösterilmiştir.

Tablo-20: Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına Yönelik Beklenti Boşluğu ve Analiz Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler - Birinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçiler - İkinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçi Ortalaması	Birinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması	İkinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması
İşletmenin finansal tablolarıyla ilgili olmayan işlemlerini tespit ederek raporlamak bağımsız denetçinin sorumluluğundadır.	Var	Var	4,32	1,84	2,01
Bağımsız denetçiler, finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamak zorundadır.	Var	Var	4,24	1,53	1,77
Bağımsız denetçi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alan bütün bilgileri incelemekle yükümlüdür.	Var	Yok	3,86	3,37	3,81
Bağımsız denetçi, iç denetim raporlarının işletme faaliyetlerinin gerçek durumu yansıttığını göstermekle sorumludur.	Var	Var	4,10	1,86	1,89
İşletmenin sürekliliği ve geleceği açısından belirleyici olan kararların denetimi, bağımsız denetçilerin sorumluluğu altındadır.	Var	Yok	3,62	2,93	3,45
Bağımsız denetçiler, işletme muhasebesinin mevzuat hükümlerine ve TMS'ye uygun tutulmasından sorumludur.	Var	Var	4,17	1,80	1,86
Bağımsız denetçi, denetim raporunda işletmenin gelecekteki durumuna yönelik perspektif sunmalıdır.	Var	Var	4,22	1,78	1,96

Tablo 20'ye göre, işletmenin finansal tablolarıyla ilgili olmayan işlemlerini tespit ederek raporlamanın bağımsız denetçilerin sorumluluğunda olduğuyla ilgili olarak bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Bir diğer ifadeyle bağımsız denetçiler, işletmelerin finansal tablolarıyla ilgili olmayan işlemlerin raporlanması konusunda kendilerini sorumlu görmemekte iken her iki grupta olan şirket yöneticileri bağımsız denetçileri sorumlu görmektedir. Yine benzer olarak bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki bütün

hata ve hileleri tespit ederek raporlamak zorunda oldukları konusunda da bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Buna göre bağımsız denetçiler, işletmeye ait finansal tablolarındaki bütün hata ve hileleri tespit ederek raporlamak zorunda olmadıklarını beklemekte iken her iki grupta yer alan şirket yöneticileri tersi yönde bir beklentiye sahiptirler. Bağımsız denetçilerin, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda bulunan bütün bilgileri incelemekle yükümlü oldukları konusunda ise bağımsız denetçiler ile 1. grupta yer alan şirket yöneticileri arasındaki beklenti boşluğu bulunsa da, bağımsız denetçiler ile 2. grupta yer alan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmamıştır. Bir diğer ifadeyle, birinci grupta yer alan şirket yöneticileriyle bağımsız denetçiler farklı beklenti yapısına sahip iken ikinci grupta yer alan şirket yöneticileri ile bağımsız denetçiler benzer beklentiye sahiptir.

Bunun yanında, araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, iç denetim raporlarının işletme faaliyetlerinin gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığını göstermekle sorumlu olmadıklarını düşünmekte iken gerek 1. grup şirket yöneticileri gerekse 2. grup şirket yöneticileri, iç denetim raporlarının işletme faaliyetlerinin gerçek durumunu yansıtmayı yansıtmadığını göstermelerini beklemektedirler. Diğer taraftan bağımsız denetçiler ile 2. grupta bulunan şirket yöneticileri, işletmenin sürekliliği ve geleceği açısından belirleyici olan kararların bağımsız denetçilerin sorumluluğunda olduğuyula ilgili olarak kararsız bir beklentiye sahipken, 1. grupta bulunan şirket yöneticileri bağımsız denetçilerin sorumluluğunun bulunduğu yönünde bir beklentiye sahiptirler. Bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticilerine ait beklentilerin ayrıştığı bir diğer konuda işletme muhasebesinin TMS'ye uygun tutulmasıdır. Buna göre, bağımsız denetçilerin işletme muhasebesinin gerek mevzuat hükümlerine gerekse TMS'ye uygun tutulmasından sorumlu olacağı konusunda istatistiki olarak anlamlı beklenti boşluğu bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler, işletme muhasebesinin TMS'ye uygun tutulup tutulmadığı konusunda bağımsız denetçilerin sorumlu olmayacağını beklemekte iken her iki grupta bulunan şirket yöneticileri, bağımsız denetçilerin sorumlu olacaklarını beklemektedirler. Son olarak, bağımsız denetçinin, denetim raporunda işletmenin gelecekteki durumuna yönelik perspektif sunması gerektiği konusunda da bağımsız denetçilerin beklentileri ile her iki grupta yer alan şirket yöneticilerinin beklentileri arasında farklılaşma bulunmaktadır. Bir diğer ifadeyle, bağımsız denetçiler kendilerinin işletmenin gelecekteki durumuna yönelik perspektif sunmalarını gerektiğini beklemekte iken gerek 1. grupta bulunan şirket yöneticileri gerekse 2. grupta bulunan şirket yöneticileri, bağımsız denetçilerin işletmelerin gelecekteki durumuna yönelik perspektif sunmalarını beklemektedirler. Sonuç olarak Kruskal-Wallis H testi sonuçlarına göre %95 güvenilirlik düzeyinde, bağımsız denetçiler 1. grupta bulunan şir-

ket yöneticileri ve bağımsız denetçiler 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına yönelik beklenti boşluğu bulunmaktadır.

Fadzly ve Ahmad (2004) tarafından Malezya üzerine yapılan çalışmada da, bağımsız denetçilerin sorumluluklarına yönelik denetçiler ile şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunduğu gösterilmiştir. Yine Singapur üzerine Best, vd. (2001), Avustralya üzerine Monroe ve Woodliff (1994), Çin üzerine Lin ve Chen (2004) tarafından yapılan çalışmalarda da benzer sonuçlara ulaşılmıştır.

Denetlenen finansal tablolara yönelik beklenti boşluğuyla ilgili olarak yapılan analiz sonucunda ulaşılan sonuçlar Tablo 21’de gösterilmiştir.

Tablo-21: Denetlenen Finansal Tablolara Yönelik Beklenti Boşluğu ve Analiz Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler - Birinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçiler - İkinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçi Ortalaması	Birinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması	İkinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması
Denetim sonucunda verilen olumlu görüş, işletmeye ait finansal tablolarda hata ve hile bulunmadığı anlamına gelmektedir.	Var	Var	4,40	1,56	1,75
Bağımsız denetçi, işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığıyla ilgili tam güvence sağlamalıdır.	Var	Var	4,35	1,58	1,66
Bağımsız denetçinin, denetlenen finansal tablolara ilgili makul güvence vermesi yeterlidir.	Var	Yok	2,87	3,35	2,70
Bağımsız denetim raporuna konu olan finansal tablolar, işletmenin mali durumu hakkında öngörü sağlamaktadır.	Var	Var	2,00	3,87	3,90
Denetlenmiş ve olumlu görüş verilmiş olan finansal tablolar, işletmenin gerçek durumunu yansıtmaktadır.	Var	Var	4,14	1,75	1,80

Tablo 21’den anlaşılacağı gibi, denetim sonucunda verilen olumlu görüşün işletmeye ait finansal tablolarda hata ve hile bulunmadığı anlamına geldiğiyle ilgili olarak bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Buna göre her iki grupta

yer alan şirket yöneticileri, denetim sonucunda verilen olumlu görüşün işletmeye ait finansal tablolarda hata ve hile bulunmadığını beklemekte iken bağımsız denetçiler tersi yönde bir beklentiye sahiptirler. Yine benzer olarak, bağımsız denetçinin işletmenin finansal tablolarında hata ve hile bulunmadığına ilişkin olarak tam güvence sağlaması gerektiği konusunda da bağımsız denetçiler ile her iki grupta olan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Bir diğer ifadeyle, her iki grupta bulunan şirket yöneticileri, bağımsız denetçilerin tam güvence sağlamalarını beklemekte iken bağımsız denetçiler farklı bir beklentiye sahiptirler. Bağımsız denetçilerin denetlenen finansal tablolarla ilgili olarak makul güvence vermelerinin yeterli olacağı konusundaysa, bağımsız denetçiler ile 1. grup şirket yöneticileri arasında beklenti ayrışması var iken 2. grupta yer alan şirket yöneticileri ile bağımsız denetçiler arasında beklenti farkı yoktur. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetçiler ve 2. grupta yer alan şirket yöneticileri, bağımsız denetçilerin makul güvence vermeleri gerektiğini beklemekte iken 1'ini grupta yer alan şirket yöneticileri kararsız yapıda bir beklentiye sahiptirler. Bağımsız denetim raporuna konu olan finansal tabloların, işletmenin mali durumu hakkında öngörü sağladığı hususunda ise bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğunun var olduğu görülmüştür. Yani, bağımsız denetim raporlarına konu olan finansal tabloların işletmenin mali durumu hakkında öngörü sağladığıyla ilgili olarak bağımsız denetçiler olumlu bir beklentiye sahipken her iki grupta bulunan şirket yöneticileri aksi yönde bir beklentiye sahiptir. Son olarak, denetlenmiş ve olumlu görüş verilmiş olan finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıttığıyla ilgili olarak da bağımsız denetçiler ile her iki grubu oluşturan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğunun olduğu anlaşılmıştır. Buna göre bağımsız denetçiler, denetlenmiş ve olumlu görüş verilmiş olan finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtmadığını beklemekte iken her iki grupta bulunan şirket yöneticileri işletmenin gerçek durumunu yansıttığını beklemektedirler.

Sonuç olarak Kruskal-Wallis H testi sonuçlarına göre %95 güvenirlilik düzeyinde, bağımsız denetçiler 1. grupta bulunan şirket yöneticileri ve bağımsız denetçiler 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasında denetlenen finansal tablolara yönelik beklenti boşluğu bulunmaktadır.

Denetlenen finansal tablolara yönelik bağımsız denetçiler ile şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunup bulunmadığıyla ilgili olarak Dixon, vd. (2006) tarafından Mısır üzerine yapılan araştırmada da beklenti boşluğunun bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Benzer olarak Fadzly ve Ahmad (2004) tarafından yapılan çalışma sonucunda da aynı sonuçlara ulaşılmıştır.

5.3. Denetim Raporları ve Beklenti Boşluğu

Bağımsız denetim raporlarına yönelik beklenti boşluğuyla ilgili olarak yapılan analiz sonucunda ulaşılan sonuçlar Tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo-22: Bağımsız Denetim Raporlarına Yönelik Beklenti Boşluğu ve Analiz Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler - Birinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçiler - İkinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçi Ortalaması	Birinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması	İkinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması
Bağımsız denetim raporlarında sade ve anlaşılabilir bir dil kullanılmaktadır.	Var	Var	1,67	3,94	4,32
Bağımsız denetim raporları yeterince açıklayıcıdır.	Yok	Var	2,55	2,76	3,57
Bağımsız denetim raporlarının anlaşılır olması için raporların daha kapsamlı ve uzun olması gerekir.	Var	Var	3,74	2,36	2,13
Bağımsız denetim raporlarında, işletmenin beklentileri dikkate alınmalıdır.	Var	Var	3,97	2,27	2,51
Bağımsız denetim raporlarının işlevi, finansal tablo kullanıcılarına görüş vermekten ibarettir.	Var	Var	1,91	3,87	4,07
Denetim raporları şirketlere kredi veren kişi/kurumlara ve yatırımcılara, kredi verme ve yatırım yapma aşamasında oldukça yararlı bir bilgi kaynağıdır.	Var	Var	1,66	3,90	3,91

Bağımsız denetim raporlarına ilişkin beklenti boşluğu sonuçlarının gösterildiği Tablo 22’de görüleceği gibi, bağımsız denetim raporlarında sade ve anlaşılır bir dil kullanıldığıyla ilgili olarak bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerin algısı, bağımsız denetim raporlarında sade ve anlaşılabilir bir dil kullanıldığına yönelik iken her iki grupta bulunan şirket yöneticileri, bağımsız denetim raporlarında sadece ve anlaşılabilir bir dil kullanılmadığı algısına sahiptir. Bağımsız denetim raporlarının açıklayıcılığıyla ilgili olarak ise bağımsız denetçiler ile 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasında her ne kadar beklenti boşluğu bulunsun da, 1. grupta yer alan şirket yöneticileri ile bağımsız denetçiler arasında beklenti farkı bulunmamaktadır. Bağımsız denetçiler ve birinci grupta bulunan şirket yöneticileri,

bağımsız denetim raporlarının yeterince açıklayıcı olduğu beklentisine sahip iken 2. grupta bulunan şirket yöneticileri, bağımsız denetim raporlarının yeterince açıklayıcı olmadığı beklentisine sahiptirler. Bağımsız denetim raporlarının anlaşılır olması için raporların daha kapsamlı ve uzun olması gerektiğiyle ilgili olarak da bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Buna göre bağımsız denetçiler, bağımsız denetim raporlarının anlaşılır olması için daha kapsamlı ve uzun olması gerektiği konusunda kararsız bir algıya sahip iken gerek 1. gerekse 2. grupta bulunan şirket yöneticileri, bağımsız denetim raporlarının daha kapsamlı ve uzun olması gerektiğini beklemektedirler. Bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti ayrışmasının olduğu bir başka konu bağımsız denetim raporlarında işletme beklentilerinin dikkate alınıp alınmayacağıdır. Buna göre, bağımsız denetim raporlarında işletme beklentilerinin dikkate alınması gerektiği konusunda bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Bir diğer ifadeyle bağımsız denetçiler, bağımsız denetim raporlarında işletmenin beklentilerinin dikkate alınması gerektiği beklemekte iken her iki grupta bulunan şirket yöneticileri tersi yönde bir beklentiye sahiptirler. Benzer bir durum bağımsız denetim raporlarının işlevinin, finansal tablo kullanıcılarına görüş vermekten ibaret olup olmadığı konusundaki algı için de geçerlidir. Araştırma sonucuna göre, bağımsız denetim raporlarının finansal tablo kullanıcılarına görüş vermekten ibaret olduğu konusunda bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Yani bağımsız denetçiler, bağımsız denetim raporlarının görüş vermekten ibaret olduğunu beklemekte iken 1. ve 2. grupta yer alan şirket yöneticileri, bağımsız denetim raporlarının sadece görüş vermekten ibaret olmadığını beklemektedirler. Son olarak, denetim raporlarının şirketlere kredi veren kişi ve kurumlara kredi verme ve yatırım yapma aşamasında oldukça yararlı bilgi kaynağı olduğu konusunda da, bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu vardır. Buna göre bağımsız denetçiler, denetim raporlarının şirketlere kredi veren kişi ve kurumlara kredi verme ve yatırım yapma aşamasında oldukça yararlı bilgi kaynağı olduğunu beklemekte iken her iki grup içerisinde bulunan şirket yöneticileri kararsız beklenti düzeyine sahiptirler. Sonuç olarak Kruskal-Wallis H testi sonuçlarına göre %95 güvenilirlik düzeyinde, bağımsız denetçiler 1. grupta bulunan şirket yöneticileri ve bağımsız denetçiler 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasında bağımsız denetim raporlarına yönelik beklenti boşluğu bulunmaktadır.

Hong Kong üzerine yapılan ve bağımsız denetim raporlarının beklenti boşluğu üzerine etkisinin ele alındığı araştırmada da bağımsız denetim rapor-

larından kaynaklanan beklenti boşluğunun var olduğu gösterilmiştir (Leung ve Chau, 2001).

5.4. Denetçilerin Bağımsızlığı ve Beklenti Boşluğu

Denetçilerin bağımsızlığına yönelik beklenti boşluğuyla ilgili olarak yapılan analiz sonucunda ulaşılan sonuçlar Tablo 23'de gösterilmiştir.

Tablo-23: Denetçilerin Bağımsızlığına Yönelik Beklenti Boşluğu ve Analiz Sonuçları

Değişkenler	Bağımsız Denetçiler - Birinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçiler - İkinci Grup Şirket Yöneticileri	Bağımsız Denetçi Ortalaması	Birinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması	İkinci Grup Şirket Yöneticileri Ortalaması
Bağımsız denetçi, denetim görevini yerine getirirken objektif ve tarafsız olarak hareket etmelidir.	Yok	Yok	1,59	1,57	1,60
Denetim firmasının gelirlerini büyük ölçüde tek bir şirketten elde etmesi, denetçinin bağımsızlığını zedeler.	Var	Var	4,07	1,88	1,88
Denetçi rotasyonu (denetçinin belirli bir süreyle sınırlandırılması), denetçinin bağımsızlığını artırır.	Var	Var	4,21	1,83	2,02
Şirket genel kurulunca seçilen denetçinin bağımsızlığı sağlanmış olur.	Var	Var	3,56	2,01	2,03
Şirketin denetiminden sorumlu olan bağımsız denetim firmasının, aynı şirkete aynı zamanda denetim dışı hizmet vermesi (vergi danışmanlığı, defter tutma vb.) denetçinin bağımsız hareket etmesini engeller.	Var	Var	3,88	2,22	2,10

Denetçilerin bağımsızlığı ve beklenti boşluğuna yönelik araştırma sonuçlarının verildiği Tablo 23'e göre, bağımsız denetçilerin denetim görevlerini yerine getirirken objektif ve tarafsız olarak hareket etmeleri gerektiği konusunda gerek bağımsız denetçiler ile 1. grupta bulunan şirket yöneticileri, gerekse de bağımsız denetçiler ile 2. grupta yer alan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu yoktur. Bir diğer ifadeyle, araştırma konusu edilen her üç grup, bağımsız denetçilerin objektif ve tarafsız hareket etmeleri konusunda aynı beklenti düzeyine sahiptirler. Denetim firmasının gelirlerini büyük ölçüde tek bir şirketten elde etmesinin denetçinin bağımsızlığını zedeleyeceği konusundaysa bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan

şirket yöneticiler arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetim firmasının gelirlerini büyük ölçüde tek bir şirketten elde etmesinin denetçi bağımsızlığını olumsuz yönde etkilemeyeceğini beklemekteyken her iki grupta bulunan şirket yöneticileri denetçi bağımsızlığının olumsuz etkileyeceğini beklemektedirler. Bağımsız denetçiler ile her iki grup içerisinde yer alan şirket yöneticilerine ait beklentilerin ayrıştığı bir diğer konu denetçilerin rotasyonudur. Buna göre, denetçi rotasyonunun denetçinin bağımsızlığını artıracığı hususunda bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetçi rotasyonunun denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemeyeceği algısına sahipken gerek 1. gerekse 2. grupta bulunan şirket yöneticileri aksi yönde bir algıya sahiptirler. Benzer şekilde, şirket genel kurulunun seçtiği denetçinin bağımsızlığının sağlanacağıyla ilgili olarak da gerek bağımsız denetçiler – 1. grupta yer alan şirketler gerekse bağımsız denetçiler – 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti farkı vardır. Bir diğer ifadeyle, her iki grupta bulunan şirket yöneticileri, şirket genel kurulunun seçtiği denetçinin bağımsız olacağını beklemekte iken bağımsız denetçiler bu konuda kararsız bir beklenti yapısına sahiptir. Denetçinin bağımsızlığıyla ilgili olarak beklenti boşluğunun olduğu bir diğer alan, bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetlerin denetçilerin bağımsızlığını etkileyip etkilemediğidir. Bir diğer ifadeyle, şirketin denetiminden sorumlu olan bağımsız denetim firmasının, aynı şirkette ve aynı zamanda denetim dışı hizmet vermesinin denetçinin bağımsız hareket etmesini engelleyeceği konusunda bağımsız denetçiler ile her iki grupta bulunan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır. Sonuç olarak Kruskal-Wallis H testi sonuçlarına göre %95 güvenilirlik düzeyinde, bağımsız denetçiler 1. grupta bulunan şirket yöneticileri ve bağımsız denetçiler 2. grupta bulunan şirket yöneticileri arasında denetçilerin bağımsızlığına yönelik beklenti boşluğu bulunmaktadır.

6. SONUÇ

Bağımsız denetim, iktisadi sistem içerisinde faaliyet gösteren aktörler için önemli bir yere sahiptir. Bu aktörlerden biri olan pay sahiplerinin haklarının korunması ihtiyacı, bağımsız denetim alanında yapılacak yeni düzenlemelere kapı aralamaktadır. Bağımsız denetimin dinamik bir yapı göstermesine neden olan bu durumun kaçınılmaz sonucu ise sürekli değişen standartlardan ve yasal mevzuattan doğan uygulamaların bağımsız denetim raporlarına yansıtılmamasıdır. Bunun yanında, bağımsız denetçilerin her ne kadar belirli mesleki niteliklere sahip olmaları istense de, bağımsız denetçilerden bir kısmının mesleki olarak yeterli bilgi düzeyine sahip olmaması, bağımsız denetim raporlarından beklenen ihtiyacın karşılanamamasına neden

olmaktadır. Öte yandan, özellikle standartların ve ilgili mevzuatın bağımsız denetim raporlarının eksik yönlerini telafi edecek nitelikte olmaması, bağımsız denetim raporlarından yararlananlara ait beklentilerin bağımsız denetçiler tarafından giderilememesine neden olmaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetim raporlarına yönelik olarak finansal tablo kullanıcılarına ait beklentiler beş ayrı başlık altında ele alınmıştır. Bu başlıklar ise bağımsız denetimin kapsamı, bağımsız denetçilerin sorumlulukları, denetlenen finansal tablolar, bağımsız denetim raporları, denetçilerin bağımsızlığı ve işletme yöneticilerinin sorumlulukları olarak belirlenmiştir. Yapılan araştırmada neticesinde ilk olarak bağımsız denetimin kapsamına yönelik bağımsız denetçiler yTTK öncesinde ve sonrasında bağımsız denetime tabi olan şirket yöneticileri ile bağımsız denetçiler yTTK sonrasında çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bağımsız denetime tabi tutulan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu olduğu belirlenmiştir. Beklenti boşluğunun ise özellikle, bağımsız denetimin kapsamı, amacı ve işlevi üzerinde yoğunlaştığı görülmüştür. Bu sonuca göre şirket yöneticileri, bağımsız denetimin kapsamını ve amacını aşan bir beklentiye sahiptir. İkinci olarak bağımsız denetçilerin sorumluluklarına yönelik beklenti boşluğu araştırmasına geçilmiştir. Çalışma sonucunda; özellikle finansal tablolar, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, iç denetim raporlarının işletmenin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı, işletmenin TMS'ye uygun olup olmadığı ve işletme politikalarının denetimi konusunda şirket yöneticileri bağımsız denetçileri sorumlu tutmakta iken bağımsız denetçiler kendilerinin sorumlu olmadığını düşünmektedir.

Bağımsız denetçilerin sorumlulukları konusundaki ayrışmanın bir kısmı makul karşılanır nitelikte boşluk iken bir kısmı makul olmayan boşluktur. Örneğin, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun içerisinde yer alan sadece finansal tablolara ait bilgiler bağımsız denetimin kapsamını oluştururken birinci grupta yer alan şirket yöneticileri, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alan bütün bilgilerin bağımsız denetçiler tarafından incelenmesini beklemektedirler. Beklenti boşluğunun yoğunlaştığı bir diğer konu denetlenen finansal tablolardır. Buna göre bağımsız denetçiler, verilecek makul güvencenin yeterli olacağını düşünmekte iken şirket yöneticileri bağımsız denetçilerden tam güvence verilmesini beklemektedirler. Yine bağımsız denetçiler, denetlenen ve olumlu görüş verilmiş olan finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu göstermeyebileceğini düşünürken şirket yöneticileri tersi yönde bir beklentiye sahiptirler. Bağımsız denetim raporları konusunda da bağımsız denetçiler ile bağımsız denetime tabi tutulan şirket yöneticileri arasında beklenti boşluğu bulunmaktadır.

Araştırma konusu yapılan bir diğer alan denetçilerin bağımsızlığı üzerinedir. Buna göre bağımsız denetçiler, özellikle denetim firmasının geliri bü-

yük ölçüde tek bir şirketten elde etmesinin, denetçi rotasyonunun, şirket genel kurulunca seçilen bağımsız denetçinin, bağımsız denetçi tarafından denetlenen şirketlere denetim dışı hizmetler verilmesinin kendi bağımsızlıklarını etkilemeyeceğini düşünmekteyken şirket yöneticileri bu durumun denetçilerin bağımsızlığını etkileyeceğini beklemektedir. Bağımsız denetçinin denetim görevini yerine getirirken objektif ve tarafsız hareket etmesi gerektiği konusunda gerek bağımsız denetçiler gerekse şirket yöneticileri aynı beklentiye sahiptir. Buna göre, bağımsız denetçilerin objektif ve tarafsız hareket etmeleri gerektiği konusunda beklenti boşluğu yoktur. Son aşamada işletme yöneticilerinin sorumluluklarına ilişkin olarak bağımsız denetçiler ile şirket yöneticilerinin beklentileri ele alınmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, finansal tabloların denetlenmesinin işletme yöneticilerinin sorumluluklarını kaldırması ve işletme yöneticilerinin iflas kaynaklı zararlardan sorumlu olmalarına yönelik beklentilerin ayrıştığı belirlenmiştir. İşletme yöneticilerinin sorumluluklarına yönelik dikkat çekici önemli nokta, işletme yöneticilerinin bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsız denetçiler ile iletişim kurmaları beklentisi üzerinedir. Buna göre gerek bağımsız denetçiler gerekse şirket yöneticileri, bağımsız denetim sürecinde denetçiler ile işletme yöneticileri arasında iletişim kurulmasını beklemektedirler. Özetle, bağımsız denetçiler ile şirket yöneticileri arasında, bağımsız denetimin kapsamına, bağımsız denetçilerin sorumluluklarına, denetlenen finansal tablolara, bağımsız denetim raporlarına ve işletme yöneticilerinin sorumluluklarına yönelik beklenti boşluğu bulunmaktadır. Söz konusu beklenti boşluğu, bağımsız denetçiler 1. grupta yer alan şirket yöneticileri ve bağımsız denetçiler 2. grupta yer alan şirket yöneticileri arasında ayrışma göstermemektedir. Beklenti boşluğunu daraltmada etkili olan politikaların başında, makul beklentileri karşılamaya yönelik politikaların uygulanması etkili olacaktır. Bu kapsamda, özellikle bağımsız denetçilerin performansını artırıcı eğitim faaliyetlerine ağırlık verilmesi etkili olacaktır. Bağımsız denetimin amacı, kapsamı ve içeriği konusunda daha fazla bilgi düzeyine sahip olan bağımsız denetçilerin performansından kaynaklı beklenti boşluğu azaltılabilecektir. Benzer şekilde özellikle finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetimin amacı konusunda sahip olacağı bilgiler, bu grupların makul olmayan beklentilerini sınırlandırarak beklenti boşluğunun azalmasına etkili olacaktır.

Standartlarda ve ilgili mevzuatta yapılacak düzenlemeler, finansal tablo kullanıcılarına ait beklentilerin bağımsız denetim raporlarında karşılanmasına imkân tanıyacaktır. Bu durum, bir yandan finansal tablo kullanıcılarının duyduğu bilgi ihtiyacının karşılanmasına yardım edecek, diğer yandan bağımsız denetim raporlarının daha işlevsel bir nitelik kazanmasını sağlayacaktır. Bunun yanında, finansal tablo kullanıcılarına ait makul beklenti-

lerin bağımsız denetim raporlarıyla karşılanması, yatırım yapılan işletmelere ait bilgilerin piyasalaşmasını sağlayarak özellikle küçük yatırımcılara ait hak ve menfaatlerin korunmasına yardım edecektir. Beklenti boşluğunu azaltmada, bağımsız denetimle ilgili yetkili otoritelerin çalışmaları büyük önem taşımaktadır. Bağımsız denetim alanında KGK'nın yetkili kamu kurumu olduğu Türkiye'de, bağımsız denetimle ilgili uluslararası gelişmelerin ve düzenlemelerin takip edilerek iş ve meslek çevrelerinin bilgisine sunulması büyük önem arz etmektedir. Yine var olan gerek mevzuata gerekse standartlara ilişkin düzenlemelerin günün gelişen şartlarına uygun olarak güncel tutulması beklentilerin karşılanmasını sağlayacaktır. Beklenti boşluğunu daraltmada KGK üzerine düşen bir diğer önemli görev, bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcılarının beklentilerindeki değişimleri izlemeye yönelik düzenli araştırmaları yapmak ve gerekli düzenlemeleri yapmaktır. Bağımsız denetimde uygulama birliğini tesis etmek ile gerekli güveni ve kaliteyi sağlamaktan sorumlu olan KGK'nın, kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirme yollarından biri, gerek bağımsız denetçilerin performansından kaynaklı beklenti boşluğunu, gerekse bütün tarafların makul olmayan beklentilerinden kaynaklanan beklenti boşluğunu daraltıcı önlemler almaktır.

KAYNAKÇA

Adeyemi, S. B. & Olayinka, M. U. (2011). An empirical investigation of the audit expectation gap in Nigeria. *African Journal of Business Management*, 19, 125-140.

Baron, C. D., Douglas, A. J., Gerald, D. S. & Charles, H. S. (1977). Uncovering corporate irregularities: Are we closing the expectation gap?. *Journal of Accountancy*, 144(4), 155-181.

Best, J. P., Sherrena, B. & Clarice, T. (2001). Evidence of the audit expectation gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal*, 16, 134.

Bui, B. & Brenda, P. (2010). The expectation – performance gap in accounting education: An exploratory study. *Accounting Education; An International Journal*, 19, 23-50.

Daud, M. Z. (2007). *The study of the audit expectations gap in the public sector of Malaysia*. Unpublished phd Thesis. Malaysia: University of Stirling.

Dewing, P. L. & Peter, O. R. (2002). UK fund managers, audit regulation and new accountancy foundation: Towards a narrowing of the audit expectation gap. *Managerial Auditing Journal*, 17, 537.

- Dinç, E. & Bilal, G. (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.
- Dixon, R., Anne, W. & Mahmoud, S. (2006). An investigation of the expectation gap in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 293-302.
- Fadzly, N. M. & Zauwiyah, A. (2004). Audit expectatiton gap: the case of Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 897-915.
- Kayış, A. (2008). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*, Ankara: Asil Yayıncılık.
- Köse, Y. & Erdoğan, S. (2015). The audit expectations gap in Turkey. *Journal of Accounting and Finance*, 20(2), 193-213.
- Leung, P. & Gerald, C. (2001). The problematic relationship between audit reporting and audit expectations: Some evidence from Hong Kong. *Advances in International Accounting*, 14, 181.
- Lin, Z. J. & Feng, C. (2004). An empirical study of audit expectatiton gap in the People's Republic of China. *International Journal of Auditing*, 8(2), 93-115.
- Lowe, D. J. (1994).The expectation gap in the legal system: perception differences between auditors and judges. *Journal of Applied Business Research*, 10, 39-45.
- Madsen, P. (2013). *Commercial loan officers and the audit expectatiton gap*. Unpublished Master Thesis. Uppsala Universitet Department of Business Studies.
- Manatunga, P. K. (2003). *User knowledge and audit expectations gap in Sri Lanka*. Unpublished Master Thesis. Lincoln University.
- 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.
- Monroe, S. G.ve David, R. W. (1994). An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence, *Accounting & Finance*, 34, 47-74.
- Porter, A. B., Hogartaigh, O. C. & Rachel, B. (2012). Audit expectation performance gap revisited: evidence from New Zealand and the United Kingdom part 2: Changes in the gap in New Zealand 1989-2008 and in the United Kingdom 1999-2008. *International Journal of Auditing*, 16, 215-247.
- Senal, S. (2013). Denetim beklenti aralığı ve tespitine yönelik bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 41, 137-164.