

Bağımsız Denetim Beklenti Farkı

Audit Expectation Gap

Ayşegül AYDIN¹
Turgut ÇÜRÜK²

ÖZET

Denetim literatürünün son yıllardaki odak noktalarından birisini “bağımsız denetim beklenti farkının” incelenmesi oluşturmaktadır. Kamu ve bağımsız denetçiler, denetçilerin görev ve sorumlulukları ile denetim raporunda iletilen mesajlar konusunda farklı inançlar ve algılara sahiptirler. Bu farklı inanç ve algılar denetim beklenti farkına neden olmaktadır. Literatüre göre bağımsız denetimin olasılığa dayanan doğası, bilgisizlik ve makul olmayan beklentiler bağımsız denetim beklenti farkına yol açmaktadır. Kapsamlı literatür taraması niteliğinde “bağımsız denetim beklenti farkının” detaylı şekilde incelendiği bu çalışmada, öncelikle “bağımsız denetim farkı” kavramsal ve teorik olarak incelenerek unsurları açıklanmış, daha sonra bağımsız denetim farkı ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürdeki mevcut çalışmalar gözden geçirilerek analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetçi, Bağımsız denetim, Denetim beklenti farkı

ABSTRACT

Investigation of “audit expectation gap” constitutes one of the focal points of audit literature in recent years. Public and external auditors have different beliefs and perceptions about duties and responsibilities of auditors and the messages convey from the audit reports. These different beliefs and perceptions cause audit expectation gap. According to literature, probabilistic nature of auditing, lack of knowledge and unreasonable expectations of the public give rise to audit expectation gap. This study, which focuses on detailed literature review on “audit expectation gap”, having provided theoretical discussions about the concept “audit expectation gap” and explanation about its elements, analysed the studies on audit expectation gap carried out both in Turkey and other countries.

Keywords: Independent auditor, Independent audit, The audit expectation gap

¹ Dr., aydinaysegul@yahoo.com

² Prof.Dr., Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, tcuruk@cu.edu.tr

GİRİŞ

Uluslararası ve yerel, ekonomik ve finansal krizlerde pek çok banka ve şirketin batması bu işletmelerin potansiyel yatırımcılarının, hissedarlarının ve sıradan insanların “bağımsız denetçilerin neden gerekli uyarıları bağımsız denetim raporlarının görüş bölümlerinde açıklamadıklarını” sorgulamasına neden olmuştur (Al-Alimi & Katdare 2012). Çünkü genel inancıya göre bir işletmenin paydaşları (hissedarlar, potansiyel yatırımcılar, kredi verenler vs.) işletmenin bağımsız denetimden geçmiş olan muhasebe kayıtlarının işletmenin ödeme gücü, doğruluğu ve sürdürülebilirliğinin bir garantisi olarak görmektedirler (Aljaaidi 2009, 41, 42). Bu nedenle işletmenin mali olarak önemli sıkıntı içinde olduğuna dair herhangi bir emare olmadan ortaya çıkan ticari başarısızlıklar genellikle denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerinin ve testlerinin düzeyine bakılmaksızın, bağımsız denetimin başarısızlığı olarak yorumlanmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetimlerini gerçekleştirirken denetim standartlarına sıkı sıkıya riayet etmiş olsalar da, finansal tablo kullanıcılarının risklerini önleme konusunda ihmalkâr bulunabilmektedirler (Lowe 1994, 39).

Kamu genel olarak bağımsız denetimden finansal tabloların doğruluğu, yönetimin etkinliği ve mali politikalarının sağlamlığı, tüm hile ve usulsüzlüklerin tespiti konusunda garanti sağlamasını beklenmektedir. Bu beklentiler muhasebenin amaç ve kapsamının çok ötesindedir. Bu durum bağımsız denetim beklenti farkının ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Ebimobowei 2010, 130).

Uluslararası literatürde “expectation gap” olan bazı ulusal yayınlarda “beklenti farkı” olarak da ifade edilen, kavramın herkes tarafından kabul edilmiş özel ve kapsamlı bir tanımı bulunmamaktadır. Çünkü bu alanda çalışan araştırmacılar kendi perspektiflerine göre farklı şekillerde söz konusu kavramı tanımlama yoluna gitmektedirler (Al-Alimi & Katdare 2012-13, 1).

AICPA tarafından 1992’de yapılan tanıma göre bağımsız denetim beklenti farkı, kamunun ve finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçilerin yükümlü olduklarına inandıkları sorumlulukları ile bağımsız denetçilerin gerçekleştirmekle sorumlu olduklarını düşündükleri yükümlülükleri arasındaki farktır (McEnroe & Martens 2001, 245; Kamau 2013, 480; Aljaaidi 2009, 42; Financial Times, t.y.; <http://lexicon.ft.com>).

Bağımsız denetim beklenti farkı kavramı ilk olarak Liggio tarafından literatüre kazandırılmıştır. Liggio bu kavramı “bağımsız muhasebeciler ve diğer finansal tablo kullanıcıları tarafından tasavvur edilen” beklenen performans düzeyleri arasındaki fark olarak tanımlamıştır (Hassink, Bollen, Meuwissen & Veries 2009, 87; Salehi & Rostami 2009, 142; Porter & Gowthorpe 2004, 5; Lee & Ali 2008, 114).

Cohen Komisyonu 1978’de bağımsız denetim beklenti farkının tanımını genişletmiş ve kamunun ihtiyaç veya beklentileri ile bağımsız denetçilerin makul olarak başarımları gereken veya başarabileceklerini bekledikleri arasındaki fark olarak tanımlamıştır (Porter 1993, 50; Aljaaidi 2009, 42).

Guy & Sullivan (1988) bağımsız denetim beklenti farkının, kamunun ve finansal tablo kullanıcılarının muhasebecilerin ve denetçilerin nelerden sorumlu olduklarına inandıkları ile muhasebeciler ile denetçilerin bizzat kendilerinin nelerden sorumlu olduklarına inandıkları arasındaki fark olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Monroe & Woodliff (1993) bağımsız denetim beklenti farkının bağımsız denetçilerin üstlendikleri görev ve sorumluluklar ile denetim raporunda iletilen mesajlar hakkında denetçiler ile kamunun inançları arasında farklılık olduğunda ortaya çıktığını ileri sürmektedirler. Aynı düşünce Chye Koh & Woo (1998) tarafında da paylaşılmaktadır. Chye Koh & Woo'ya göre kamunun yanlış algılamaları muhasebe mesleğindeki yasal sorumluluk krizlerinin ana nedenidir.

APPC (Australian Public Policy Committee) ise bağımsız denetim beklenti farkını genel olarak kamunun ve diğer finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin sorumluluklarının ne olduğunu algıladığı ile bağımsız denetçinin gerçek sorumluluklarının ne gerektirdiği arasındaki fark olarak tanımlamaktadır (2001, 5).

Bernard, Sutton, Arnold ve Philips (2012) çalışmalarında bağımsız denetim beklenti farkını denetim prosedürlerinden elde edilen güvencenin kapsamı ile ilgili denetçiler ve finansal tablo kullanıcıların kanaatleri arasındaki farklılıklar olarak tanımlamışlardır.

Epstein & Geiger (1994) bağımsız denetim beklenti farkını finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloları hazırlayanlar ve denetçilerin, özellikle sağlanan güvencelerle ilgili, farklı algılamaları olarak tanımlamışlardır.

Saladrigues & Grañó (2014) bağımsız denetim beklenti farkını bağımsız denetçilerin gelişen mesleki faaliyetlerinde sorumlu olduklarına inandıkları ile finansal tablo kullanıcılarının onlara atfettikleri arasındaki fark olarak tanımlamışlardır.

Algılama, bireyin duyularını anlamlı deneyimler olarak yorumlamak için aktif olarak bilgiyi ve dünyayı anlamasını kullandığı bir süreçtir. Diğer bir ifadeyle algılama, duyuların bilgi temelli yorumlanmasıdır (Bernstein 2010, 131,132). Motivasyon, duygular, beklentiler ve kültür algılama sürecine etki eden faktörlerdir (Flanagan 2008, 43). İletişim süreçlerinde alınan bilgiler yanlış algılanabilir, yorumlanabilir veya doğru yorumlansa bile, yanlış çıkarımlar yapılabilir. Bu yorumlar ve çıkarımlar mesajı gönderenin verdiği bilgiden farklılık gösteriyorsa mesajı alanda sıra dışı kodlama ortaya çıkmaktadır ve bu durum denetim bağlamında bağımsız denetim beklenti farkına neden olmaktadır (Chong & Pflugrath 2008, 223).

BEKLENTİ FARKININ UNSURLARI

Mevcut literatüre göre beklenti farkı farklı unsurlardan oluşmaktadır. Kanada Yeminli Mali Müşavirler Birliği'ne (The Canadian Institute of Chartered Accountants: CICA)

göre beklenti farkının üç temel unsur vardır. Bunlar: kullanıcıların makul olmayan beklentileri, yetersiz yasal düzenlemeler ve yetersiz muhasebe ve denetim standartları, denetçilerin yetersiz performansdır (Daud 2007, 55, 56).

CICA tarafından 1988'de belirlenen bu bileşenlerden (Daud 2007, 55, 56) sonra Porter (1993) çalışmasında beklenti farkını iki temel unsura ayırmıştır. Porter'a göre beklenti farkı performans farkı ve makullük farkı olarak iki unsurdan oluşmaktadır. Performans farkı da kendi içinde iki unsurdan oluşmaktadır. Bunlar: yetersiz standart farkı ve yetersiz performans farkıdır.

Porter, Ó hÓgartaigh ve Baskerville (2009, 5) makullük farkını, kamunun bağımsız denetçiden gerçekleştirmesini bekledikleri ile bağımsız denetçinin makul olarak gerçekleştirebilecekleri arasındaki fark olarak tanımlamışlardır. Performans farkı ise kamunun, bağımsız denetçiden makul beklentileri ile bağımsız denetçinin algıladığı yükümlülükleri arasındaki farktır. Yetersiz performans farkı, kamunun bağımsız denetçiden beklediği makul performans ile denetçinin hâlihazırda gerçekleştirdiği denetim görevlerine ilişkin performansı arasındaki farktır. Yetersiz standart farkı ise kamunun bağımsız denetçiden beklentileri ile bağımsız denetçinin yasa ve düzenlemelerdeki sorumlulukları arasındaki farktır.

Al-Alimi ve Katdare (2012) çalışmalarında beklenti farkının iki temel unsuru olduğu ileri sürmüşlerdir. Birincisi bağımsız denetimin dış çevresinden kaynaklanan beklenti farkı ikincisi ise bağımsız denetçilerle ilgili beklenti farkıdır.

Bağımsız denetimin dış çevresinden kaynaklanan beklenti farkı temel olarak üç unsurdan oluşmaktadır. Bunlar (Al-Alimi & Katdare, 2012):

- Makullük Farkı: Bağımsız denetçinin makul olarak yapabilecekleri ile kamunun bağımsız denetçiden gerçekleştirmesini bekledikleri arasındaki farktır.
- Bağımsız Denetim Standart Farkı: Finansal tablo kullanıcılarının makul beklentilerini karşılayamayan yetersiz denetim standartlardan kaynaklanan algı farkıdır.
- Sorumluluk Farkı: Finansal tablo kullanıcılarının, yargı kararlarında bağımsız denetçiye yüklenmesini bekledikleri yasal sorumluluklar ile yargı görevlilerinin bağımsız denetçinin yasal ve mesleki sorumlulukları hakkında verdikleri kararlarda yükledikleri sorumluluklar arasındaki farktır.

Bağımsız denetçilerle ilgili beklenti farkları ise (Al-Alimi & Katdare, 2012):

- Bağımsız Denetçi Performans Farkı: Denetim standartlarına göre bağımsız denetçinin gerçekleştirebileceği performans ile bağımsız denetçilerin mevcut performansı arasındaki farktır.

- Bağımsız Denetçi Bağımsızlık Farkı: Bağımsız denetçinin, kamunun ve mesleki ahlak ilkelerinin beklentilerinden sapan performansı nedeniyle oluşan farktır.
- Bağımsız Denetim Raporu Farkı: Finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin raporundaki finansal tablolar hakkındaki görüşünden beklentileri ile bağımsız denetçinin denetlenmiş finansal tablolar hakkındaki gerçek görüşü arasındaki farktır. Bu farkın arkasında finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçiden finansal tabloların doğruluğu konusunda mutlak bir garanti arzu etmeleri ve denetlenmiş finansal tablolara sahip şirketlerin iflas etmelerinden kaynaklanan şüpheleri yatar.

BEKLENTİ FARKININ NEDENLERİ

Beklenti farkı çeşitli nedenlerden dolayı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenler bağımsız denetçilerin performansları ile ilgili nedenler, denetim çevresi ile ilgili nedenler ve finansal tablo kullanıcıları ile ilgili nedenler olarak üç başlık altında toplanabilir (Al-Alimi & Katdare, 2012, 2).

Bağımsız denetçilerin performansları ile ilgili nedenler bağımsız denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve mesleki yeterliliği konusunda şüphelerin ortaya çıkması ve denetçilerin yetersiz performanslarından kaynaklanmaktadır. Denetçinin denetlediği kurum karşısında bağımsızlığının olmaması durumunda denetim raporu değerini yitirir. Bu nedenle kamunun, “denetçilerin bağımsızlığı konusunda” tatmin olmaları gerekir (Al-Alimi & Katdare 2012, 2). Bağımsızlık, tarafsız kalabilme kabiliyeti olarak da tanımlanabilmektedir (Uzay 2004, 3). Denetçinin tarafsız davranabilmesi için mesleği veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkileyecek her türlü etkenin ortadan kaldırılması gereklidir (BDY: Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 21/b; BDEK: Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, prg: paragraf 100.5/b). Denetçinin bağımsızlığının ön şartı ise mesleki yeterliliğidir. Mesleki yeterlilik denetçinin finansal tablolardaki yanlışlıkları denetleyebilmesine olanak tanır. Denetçi mesleki yeterliliğe sahipse finansal tablolardaki yanlışları bulma olasılığına sahiptir (Pham, Amaria, Bui & Tran 2014, 76). Bu nedenle kamunun denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve mesleki yeterliliği konusunda bir şüpheye düşmesi denetim raporunun güvenilirliğini ortadan kaldırır.

Denetçinin bağımsızlığının temelinde denetlenen işletme yönetimi ile hissedarların çıkar çatışmaları yatmaktadır (Al-Alimi & Katdare, 2012, 5). Finansal tablolar işletme yönetimleri tarafından hazırlanırlar. Ancak işletme yönetimleri ile finansal tablo kullanıcılarının farklı amaçları olabilir (Aqel 2013, 64). Risk paylaşımında farklı çıkar gruplarının farklı amaç ve iş bölümlerinin olması durumunda tarafların risk karşısında farklı tavır ve tutumları olur (Eisenhardt 1989). Bağımsız denetçinin işletmeyle ilgili farklı finansal tablo kullanıcılarının farklı çıkarlarını dengeleyerek kamu yararına hareket edebilmesi bağımsızlığı, tarafsızlığı ve mesleki yeterliliği başta olmak üzere tüm etik ilkelere uygun hareket etmesiyle mümkün olabilir.

Denetçi denetim sürecinde denetim standartlarında belirlenen kurallara uygun olarak hareket etmelidir (BDS: Bağımsız Denetim Standardı 200 prg 18-20). Standartlara aykırı olan davranışları denetçinin yetersiz performansına neden olur. Bu durumda da performans açığı meydana gelir (Porter & Gowthorpe 2004; Adayemi & KolawoleOlowookere 2011). Al-Alimi & Katdare (2012) çalışmalarında denetçinin yetersiz performansının denetim ile ilgili kamunun tatminsizliğine yol açacağını ve beklenti farklarının açılmasına neden olacağını ifade etmişlerdir.

Beklenti farkına neden olan denetim çevresi ile ilgili nedenler kamunun bağımsız denetçinin rol ve sorumlulukları hakkındaki kusurlu tanımlamaları, bağımsız denetim bağlamındaki etkisiz iletişim, toplumsal değişimlere ayak uyduramayan bağımsız denetim raporu ve denetim mesleğindeki yetersiz oto sansür olarak dört başlık altında toplanabilir (Al-Alimi & Katdare, 2012).

Vekâlet teorisine göre işletmenin hissedarları ile yöneticileri arasındaki çıkar çatışmaları nedeniyle denetçiler finansal tablolara tamamen güvenemezler. Bu nedenle bağımsız denetçinin görevi hissedarlar adına finansal tabloların yönetimce finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını incelemek (Aqel 2013, 64) ve hissedarlar ile yöneticilerin ilişkilerini denetlemektir. Ancak sorumluluk dağılımının tanımlaması doğru yapılmadığında beklenti farkı ortaya çıkmaktadır. Hem hissedarların hem de yöneticilerin anlaması gereken bağımsız denetçilerin görevinin denetimin gereği gibi yapılmasını sağlamak olduğudur (Salehi 2011, 3878, 3879). Bununla beraber bağımsız denetçiler üzerinde kamunun çıkarlarını koruma baskısı vardır. Bu durum bağımsız denetçilerin, işletme sahipleri ve yöneticileri ile kamu arasındaki çelişkili pozisyonu sonucunda kendilerinden beklenen tüm sorumlulukları yerine getirememelerine neden olur ve beklenti farkı ortaya çıkar (Aqel 2013, 64).

Finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerin çok farklı görevler yerine getirmelerini bekledikleri görülmektedir (Aqel 2013, 68). Bazı yorumculara göre finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetimin rolü ve işlevini yanlış algılamalarının temelinde yaygın yanlış anlamaları, bilgisizlik ve eğitimsizlikleri yatmaktadır (Dibia 2015, 24; Salehi 2011, 8382).

Denetimin ne olması gerektiği konusunda finansal tablo kullanıcılarının denetçilerden farklı düşünceleri ve kabulleri olabilmektedir. Finansal tablo kullanıcılarının denetçilerden farklı olan bazı kabullerine örnek olarak olumlu denetçi görüşünü işletme hakkında bir temiz kâğıdı olarak kabul etmeleri, denetlenen işletmenin devamlılığının garantisi olarak görmeleri ve tüm hilelerin denetim sonunda ortaya çıkarıldığına inanmaları gösterilebilir. Finansal tablo kullanıcılarının denetçilerden olan farklı kabul ve düşüncelerine sebep olan faktörler arasında iletişim faktörleri de bulunmaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının iletişim kabulleri onların gereğinden fazla beklenti içine girmelerine neden olmaktadır (Enyi, Ifurueze & Enyi 2012, 143). Toplum ile denetçilerin iletişiminin daha iyi bir düzeye çıkarılmasıyla beklenti farkının azalması sağlanabilir (Ebimobowei, 2010). Böylece finansal tablo kullanıcılarının kabulleri değiştirilip makul beklentiler içine girmeleri sağlanabilir.

Denetim, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık bir içermediğine dair makul güvence oluşturmak amacıyla yapılır (BDS 200, prg 11). Denetimde makul güvencenin elde edilebilmesi ve denetim riskinin en düşük seviyeye indirilebilmesi elde edilecek yeterli ve uygun denetim kanıtının varlığına bağlıdır (BDS 200, prg 17). Denetçi mevzuat aykırılıklarını da engellemekle sorumlu değildir ve ilgili tüm mevzuat aykırılıklarının denetçinin tarafından tespit edilmesi beklenemez (BDS 250 prg 4). Denetçi görüşü işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı veya yönetiminin etkinliği veya verimliliği hakkında güvence sağlamaz (BDS 200 prg A1).

Standartlarda yer alan hükümlere karşın finansal tablo kullanıcıları denetçilerin tüm hata ve hilelerin araştırılmasından sorumlu olduğunu düşünmektedirler. Kamu çıkarları nedeniyle denetçilerin hata ve hileler, denetlenen işletmenin yasa dışı eylemleri ve mevzuat ihlalleri konularındaki sorumluluklarını genişletme yoluna gitmektedir. Finansal tablo kullanıcıları denetim raporunu denetlenen işletmenin devamlılığı konusunda bir garanti olarak görmektedir. Bu hatalı yargıları nedeniyle de bu hususlarda beklenti farkı ortaya çıkmaktadır (Al-Alimi & Katdare 2012, 6,7). Bununla beraber finansal tablo kullanıcılarının denetim ile ilgili bilgi düzeyleri denetim beklenti farkının üzerinde etkilidir. Finansal tablo kullanıcılarının denetim konusunda çeşitli yollarla eğitilmesi denetim beklenti farklarının giderilmesinde etkili bir unsurdur (Dinç & Gerekan, 2014)

Sikka, Puxty, Wilmott ve Cooper'a göre denetim kavramı, toplumsal bir pratik olarak, anlamı sürekli olarak değişen bir kavramdır çünkü denetim toplumsal bağlamda etkileşim ve uzlaşma ile sürekli değişmektedir. Bu nedenle bağımsız denetimin belirli ve kesin bir anlamı olamaz ve denetim beklenti boşluğunun tamamen ortadan kaldırılması mümkün değildir (Sikka, Puxty, Wilmott & Cooper, 1998). Bununla beraber toplumun denetim mesleğinden talep ve beklentileri hızlı ve dinamik bir şekilde değişirken mesleğin bu değişimlere cevap verebilmesi büyük bir zaman aralığından sonra gerçekleşmektedir. Denetim mesleğinin toplumsal beklentilerdeki değişime aynı hızla cevap verememesi beklenti boşluğunun oluşmasına ve büyümesine neden olmaktadır (Al-Alimi & Katdare, 2012, 8).

BAĞIMSIZ DENETİM ALGI FARKI İLE İLGİLİ TÜRKİYE'DE YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR

Senal (2013) çalışmasında genel olarak bağımsız denetim alanında beklenti aralığı olan alanları tespit etmek amacıyla SPK'ya kayıtlı bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerle Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) kayıtlı aracı kurumların çalışanlarına anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Çalışmada genel olarak bu iki grup arasında bağımsız denetimin amacı, denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların güvenilirliği ve denetçinin niteliği ile ilgili alanlarda beklenti aralığının olup olmadığını tespit etmeye çalışmıştır. Çalışmanın sonucunda bazı alanlarda bağımsız denetim beklenti aralığı tespit edilirken bazı alanlarda olmadığı ileri sürülmektedir.

Aqel'in (2013) denetim beklenti farkları üzerine yaptığı doktora çalışmasında üç ayrı anket formu geliştirmiş ve SPK'da yetkili bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan denetçilere, İMKB'de işlem gören şirketlerin yöneticilerine ve İMKB'de kayıtlı aracı kuruluşların yöneticilerine gönderilmiştir. Elde edilen verilerin sonuçlarına göre bağımsız denetim raporunda yer alan bilgiler, bağımsız denetçinin sorumlulukları, denetlenen finansal tabloların güvenilirliği ve karar alma konusundaki geçerliliği ile denetçinin bağımsızlığı konularında algı farklılığı olduğu tespit edilmiştir.

Dinç ve Gerekan (2014) Türkiye'de denetim beklenti farkı üzerine yaptıkları çalışmanın sonucunda çalıştıkları gruplar (SMMM'ler, şirket yöneticileri, denetim eğitimi almış dördüncü ve üçüncü sınıf işletme öğrencileri) arasında anlamlı bir beklenti farklılığının olduğunu ve denetim eğitimi almış olanlarla almamış olanlar arasında da anlamlı bir beklenti farklılığının varlığını tespit etmişlerdir. Bu nedenle denetim eğitiminin, tarafların algılarını ve beklentilerini olumlu yönde etkilediğini; beklenti farklılıklarını gidermede etkili bir yöntem olduğunu savunmaktadırlar.

Köse ve Erdoğan (2015) çalışmalarında SPK'nın yetkilendirdiği bağımsız denetçiler, SPK'nın yetkilendirdiği bankacılar ve yatırım uzmanları arasında bağımsız denetim ve denetçinin rolü ile denetim sorumlulukları konusunda denetim beklenti boşluğunun olduğunu ve denetim beklenti boşluğunun makul olmayan beklentiler ve performans düşüklüğünden kaynaklandığını iddia etmektedirler. Yazarlar daha deneyimli katılımcılarda makul olmayan beklentilerin daha düşük olduğunu; eğitim seviyesi yükseldikçe makul olmayan beklentilerin azaldığını savunmaktadırlar.

Aydın'ın (2015) doktora çalışmasında bağımsız denetçiler ve finansal tablo kullanıcılarıyla yapılan anket çalışması sonucunda 27 yargıdan sadece beşinde gruplar arasında beklenti farkı olduğu tespit edilmiştir.

BAĞIMSIZ DENETİM BEKLENTİ FARKI İLE İLGİLİ ULUSLARARASI ALANDA YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR

“Bağımsız denetim beklenti farkı” kavramı ilk olarak 1974 yılında Liggio tarafından literatüre kazandırılmış bir kavramdır. 1980'de Low, Avustralya'da yaptığı çalışmada bağımsız denetim beklenti farkının özellikle bağımsız denetçinin araştırma ve kamuyu aydınlatma sorumluluklarının farklı algılanmasından ortaya çıktığını tespit etmiştir (Salehi 2011, 8384).

Arrington, Hillison ve Williams (1983) yaptıkları çalışmada bağımsız denetim beklenti farkını atıf teorisi ile açıklamışlardır. Atıf teorisi, sonuçların nedenleri ve nedenlerin sorumlulukları hakkında yargılara varılan davranışları betimleyen bir teoridir. Temelde olaylar ve olayların nedenleri hakkındaki yargılara ait bazı bilgi türleri ile ilgilenmektedir (Arrington vd. 1983, 244).

Arrington, Bailey ve Hopwood (1985) çalışmalarında YMM'ler (Yeminli Mali Müşavirler) ve işletme sahiplerinin "denetçilerinin performansının değerlendirilmesinde" farklı atfsal modeller kullanıp kullanmadıklarını araştırmayı amaçlamışlardır. İki denek grubunun denetçilere atfettikleri sorumluluk derecesi, denetçilere karşı açılan davalar olarak tanımlanan yinelenen ölçüm senaryoları vasıtasıyla test edilmiştir. Denetçilerin uyguladığı sıradan prosedürler, denetçilerin geçmişte yargılanma sıklığı ve alışlagelmiş denetim görev tipini içeren üç davranışın etkisi ile ilgili bilgiler katılımcılara yöneltilen her bir senaryoda tanımlanmıştır. Çalışmanın sonucuna göre YMM'ler, tanımlanan hukuki sonuçlarda işletme sahiplerine göre denetçilere daha az sorumluluk atfetmektedir.

Porter (1993) Yeni Zelanda'da yaptığı çalışmasında bağımsız denetim beklenti farkının unsurlarından olan performans açığı araştırmıştır. Çalışma, bağımsız denetim beklenti farkının unsurlarından yetersiz performansın yapısı, kompozisyonu ve kapsamına yeni bir bakış açısı getirmiş; daha da önemlisi bağımsız denetim beklenti farkının daraltılması için mantıklı ve kapsamlı bir yaklaşım elde etmiştir. Çalışmada bağımsız denetim beklenti farkının %50'inin yetersiz standartlar, %34'ünün makul olmayan beklentiler ve %16'nın yetersiz performanstan kaynaklandığını ileri sürmektedir.

Humphrey, Moizer ve Turley (1993) çalışmalarında Britanya'da yaşayan bireylerin bağımsız denetim beklenti farkını tespit etmek amacıyla yaptıkları anket çalışmasının sonucunda bağımsız denetim beklenti farkının özellikle bağımsız denetimin doğası ve bağımsız denetçinin performans algısı hakkında olduğunu iddia etmişlerdir. Yazarlara göre, ne bağımsız denetim beklenti farkının mesleğe karşı negatif önyargılardan kaynaklandığına dair yeterince kanıt vardır ne de finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim hakkında büyük ölçüde realist olmayan görüşleri vardır.

Monroe ve Woodliff (1993) yaptıkları çalışmada bağımsız denetim beklenti farkının azaltılmasında veya ortadan kaldırılmasında eğitimin etkili olabileceğini ileri sürmüşlerdir. Monroe ve Woodliff (1994) bir diğer çalışmalarında ise bağımsız denetim beklenti farkının daha sofistike olan finansal tablo kullanıcıları arasında daha düşük olduğunu tespit ederken daha deneyimsiz finansal tablo kullanıcılarında bu farkın genişlediğini iddia etmişlerdir.

Pierce ve Kilcommins (1996) çalışmalarında eğitimin, standartların daha iyi anlaşılmasını sağlayarak bağımsız denetim beklenti farkının unsurlarından olan makullük farkının azaltılmasında veya ortadan kaldırılmasında etkili bir yaklaşım olacağını savunmuşlardır.

Best, Buckby ve Tan (2001) yaptıkları çalışmada Singapur'da bağımsız denetim beklenti farkını incelemişlerdir. Çalışmada, 1990'ların ortalarında Singapur'daki bağımsız denetim beklenti farkının seviyesinin ve yapısının daha önce Singapur ve Avustralya'da yapılmış çalışmalarda elde edilen bağımsız denetim beklenti farkının yapısı ve seviyesiyle mukayese edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın nihai amacı ise Singapur'daki bağımsız denetim beklenti farkının temel nedeninin hala kullanılan kısa

formatlı bağımsız denetim raporu olup olmadığının tespiti ile Avustralya ve Amerika’da halen kullanılmakta olan uzun formattaki bağımsız denetim raporunun bağımsız denetim beklenti farkının azalması üzerinde etkili olup olmadığını tespit etmektir.

Çalışmanın (Best vd. , 2001) sonuçlarına göre bağımsız denetçinin sorumluluklarının niteliği ve düzeyiyle ilgili oldukça geniş bir bağımsız denetim beklenti farkının olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetim beklenti farkının özellikle bağımsız denetçinin hata ve hilelere, muhasebe kayıtlarının saklanması ve bağımsız denetim prosedürlerinin belirlenmesi konusundaki muhakemesine ilişkin sorumluluklarında daha fazla olduğu saptanmıştır. Bununla beraber bağımsız denetçinin denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığını inceleme sorumluluğu, finansal tabloların dürüst resim ilkesine göre hazırlanma düzeyi, denetçinin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikaları hakkındaki muvafakati ve finansal tabloların işletmenin performansının izlenilmesinde kullanılabilirliği konularında bağımsız denetim beklenti farkının daha az olduğu tespit edilmiştir.

McEnroe ve Martens (2001) çalışmalarında yatırımcılarla bağımsız denetçiler arasında bir bağımsız denetim beklenti farkı olup olmadığını araştırmayı hedeflemişlerdir. Çalışma anket yöntemiyle 1999 yılında 147 yatırımcı ve 117 bağımsız denetçi ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmada öncelikle “genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak dürüst sunum” ifadesinde yer alan *dürüst* kelimesinin katılımcılara ne anlam ifade ettiği araştırılmıştır. Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin %59’u; yatırımcıların ise %52’i “dürüstçe” kelimesinin ifadeye önemli bir anlam kattığını düşünmektedir. Katılımcılara göre “Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak dürüst sunum” ile “genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve suç oluşturmayacak şekilde sunum” aynı anlama gelmektedir ve eğer işlemler ve olaylar özüne uygun olarak raporlanmışsa finansal tablolar suç oluşturmayacak şekilde sunulmuştur. Yazarlar (McEnroe & Martens, 2001) bu sonuca göre, Zeff’in doğru ve gerçeğe uygun sunum ifadesinin gereksiz olduğu düşüncesinin aksine, katılımcıların çoğunluğunun “doğru ve gerçeğe uygun sunum” ifadesinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne (GKMİ) uygun ve yanıltıcı olmayacak bir şekilde sunum anlamına geldiğine inandığı sonucuna ulaştıklarını ifade etmişlerdir.

McEnroe ve Martens (2001) çalışmalarında her iki grup içinde de büyük bir çoğunluğun olumlu görüş bildirimlerinin bağımsız denetçinin görüşünü açıklamakta kullandığı diğer herhangi bir özel terminolojiden daha önemli olduğu konusunda hemfikirlerdir. Bağımsız denetçilerin %64’ü; yatırımcıların ise %60’ı bu ifadeyi kuvvetli şekilde desteklemişlerdir. Bu iki ifadeye verilen yanıtlarda bağımsız denetçilerle yatırımcılar arasında bir uzlaşma olmasına karşın, diğer ifadelere verilen yanıtlar dolayısıyla taraflar arasında bağımsız denetim beklenti farkı olduğu savunulmaktadır.

Adams ve Evans (2004) çalışmalarında toplumsal raporların güvenilirliğini ele almış; bağımsız denetim raporlarının tamlığını ve güven eksikliğini incelemişlerdir. Çalışma bağımsız denetim beklenti farkının azaltılması amacıyla raporlamanın tamlığı (eksiksizliği) ve güvenilirliği üzerine yoğunlaşmıştır. Çalışmada beklenti farkı açığının,

hissedarların katılımına gerek duyan, tamlık ve güvenilirlik kapsamında performans verilerinin geçerliliğine aşırı vurgu yapılmasına bağlı olarak arttığı ileri sürülmüştür.

Lin ve Chen (2004) Çin Halk Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim beklenti farkı üzerine yaptıkları çalışmada anket yöntemiyle ülkedeki bağımsız denetim beklenti farkının yükselişini ve denetimle ilgili iş dünyası ve denetim ortamındaki sorunları incelemişlerdir. Lin ve Chen, çalışmanın sonuçlarının, bağımsız denetimin rolü ve faydalarının Çinli finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler tarafından olumlu şekilde karşılandığını ve bağımsız denetimin yaygınlaştırılması yönünde artan bir talebin olduğunu gösterdiğini ileri sürmüşlerdir. Çalışma aynı zamanda Çin Halk Cumhuriyeti'nde bağımsız denetimin amaçları, bağımsız denetçinin hata ve hileleri araştırma yükümlülüğü, bağımsızlığı ve üçüncü kişilere karşı sorumlulukları konusunda bağımsız denetim beklenti farkının varlığına ilişkin kanıtlar sunmaktadır.

Kasim & Hanafi 2005'de Malezya'da üniversite öğrencilerinin bağımsız denetim eğitimlerindeki "bağımsız denetim beklenti farkını" en alt düzeye indirebilmek amacıyla bağımsız denetçiler, muhasebeciler ve muhasebe eğitmenleri üzerine bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada Malezya'da "bağımsız denetim beklenti farkının" olduğu ortaya çıkarılmıştır ve çalışmanın daha önce Malezya'da yapılan diğer çalışmaları desteklediği sonucuna ulaşılmıştır (Kasim & Hanafi, 2008).

Ojo (2006) bağımsız denetim beklenti farkı üzerine bir literatür incelemesi yapmıştır. Ojo (2006), bağımsız denetimin tanımından dolayı finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçiye atfettileri sorumluluklar nedeniyle bağımsız denetim beklenti farkının düzeltilemeyeceğini ancak denetimin tanımını oluşturan unsurlar ile bu durumun düzeltilebileceğini iddia etmektedir. Yazara göre aynı bileşenler, bağımsız denetçinin hata ve hilelere ilişkin sorumluluğu için de geçerlidir ve toplumun eğitimi ile finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerden beklentilerinin kabul edilebilir bir düzeye düşürülmesi mümkündür çünkü toplumun büyük bir kısmı finansal bilginin nasıl kullanılacağını bilmemektedir. Finansal tablo kullanıcılarının eğitimi, şirketlerin yıllık olağan genel kurul toplantılarında olabileceği gibi eğitim amacıyla yapılacak diğer toplantılarla da gerçekleştirilebilir. Aynı zamanda muhasebe standartlarının daha kesin ve belirsizliğe mahal vermeyen bir yapıda olmaları bağımsız denetçinin sorumluluklarını daha iyi anlamasını sağlayacaktır.

Haniffa ve Hudaib (2007) araştırmalarında Suudi Arabistan'da bağımsız denetim beklenti farkının olup olmadığını ve iş çevresinin, bağımsız denetçinin performansının algılanmasını nasıl etkilediğini incelemişlerdir. Suudi Arabistan'da yasal düzenlemelerde tanımlanan bağımsız denetimin rolü nedeniyle bağımsız denetim beklenti farkının olduğu ve bunun bağımsız denetim beklenti farkının unsurlarından olan yetersiz performanstan kaynaklandığı iddia edilmektedir. Çalışma anket yöntemiyle ve sekiz grup (bağımsız denetçiler, finans müdürleri, kredi müdürleri, yatırım analistleri, hissedarlar, Suudi Arabistan Para Kurumu Çalışanları, Zekât ve Genel Gelir Vergisi Denetim Bürosu çalışanları) ile yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda yetersiz performansın özellikle bazı yasal bildirimlerden kaynaklanan sorumluluklarla

ilgili olduğuna dair kanıtlar elde edildiği ileri sürülmüştür. Bağımsız denetçiler özellikle denetimin kapsamının sınırlandırılmış olmasını ve İslami kuralların denetim kural ve düzenlemelerini kabul etmemesini bağımsız denetim beklenti farkının sebebi olarak görmektedirler. Finansal tablo kullanıcıları ise bağımsız denetçinin performansını beklentilerinden daha düşük görmektedirler.

Chong ve Pflugrath (2008) Avustralya’da yaptıkları çalışmalarında bağımsız denetim raporunun formatının, denetçilerle hissedarlar arasındaki bağımsız denetim beklenti farkını azaltmadığını ileri sürmektedirler. Yazarlar, bağımsız denetim beklenti farkının günümüzle ilgili bir konu olduğunu iddia etmektedirler; denetim raporunun ifade yapısının değiştirilmesinin, yönetim ve denetçinin sorumluluklarının daha detaylı bir şekilde tanımlanmasının veya daha yalın bir dil kullanılmasının bağımsız denetim beklenti farkının azaltılmasında etkili olmadığını kabul etmektedirler. Yazarlara göre standart düzenleyicilerin, bağımsız denetim beklenti farkını azaltmak için, en son geliştirilen bağımsız denetim raporunu tanıtmaları ve finansal tablo kullanıcılarının eğitilmesi amacıyla gerekli adımları atmaları gerekmektedir.

Lee ve Ali (2008) Malezya’da yaptıkları çalışmalarında bağımsız denetçilerle şirket yöneticileri arasındaki bağımsız denetim bilgi farkının unsurlarından bilgi farkı ve yetersiz standart açığını incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlarına göre Malezya’da bağımsız denetçilerin kendi yükümlülükleri konusunda bilgi eksikliklerinin olduğu ve şirket yöneticilerinin de bağımsız denetçinin yükümlülükleri konusunda yetersiz bilgiye sahip olmaları nedeniyle denetçilerin performansından tatmin olmadıkları ileri sürülmüştür.

Salehi, Rostami ile (2009) ve daha sonra tek başına (2011) yaptığı çalışmalarda bağımsız denetim beklenti farkı üzerine literatür incelemeleri yapmıştır. Her iki çalışmada da literatürde bağımsız denetim beklenti farkının varlığının güçlü bir şekilde desteklendiği ileri sürülmektedir.

Hassink vd. (2009) şirket hilelerine ilişkin tüm dünyada yaşanmış olaylarda bağımsız denetçinin rolüyle ilgili bağımsız denetim beklenti farkına ilişkin Hollandalı işletme yöneticileri, bankacılar ve bağımsız denetçilerle deneysel bir çalışma yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda bağımsız denetçinin performansı açısından hem mevcut denetim standartlarında hem de yasal sorumluluklarında hile kavramı kapsamında önemli bir bağımsız denetim beklenti farkının olduğu ileri sürülmektedir.

Dennis (2010) çalışmasında, bağımsız denetim beklenti farkı kavramını kavramsal olarak incelemiştir ve denetim beklenti farkı ile ilgili olan kavramları felsefi bir metotla ele almıştır. Denetim beklenti farkı kavramı ile ilgili literatürdeki farklı ifadelerin anlamları incelenmiş; bu konuda yapılacak tartışmalarda bağımsız denetçilerin yaptıklarına inanılan ile yapmaları arzu edilen zorunlu prosedürlerin sahip olması gereken kalitesinin belirlenmesiyle kavramın karakteristik özelliklerinin belirlenebileceğini ileri sürmüştür.

Ebimobowei (2010) verilerin analizinde normatif açıklayıcı bir yaklaşım benimsediği çalışmada, bağımsız denetim beklenti farkı ile ilgili sorunları ve zorlukları ele almıştır. Bağımsız denetim beklenti farkının, dünyadaki her toplumda temel bir sorun olduğunu; ortaya çıkmasının belli başlı nedenlerinin denetim amacı ve finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin sorumluluklarını algılaması olduğunu ileri sürmektedir. Bununla beraber toplum ile denetçilerin iletişiminin daha iyi bir düzeye çıkarılmasının bu farkın azalmasını sağlayacağını iddia etmektedir.

Jedidi ve Richard (2010) Fransa’da kanuni denetimdeki gelişmelere bağlı olarak bağımsız denetim beklenti farkını incelemişlerdir. Çalışmada bağımsız denetim beklenti farkının 1966-2007 yıllarındaki tanımının tarihi gelişimi verilmiş ve böylece bağımsız denetim beklenti farkının büyüdüğü vurgulanmıştır. Bağımsız denetim beklenti farkının, toplumsal olarak oluşturulmuş, kanuni denetçinin reproduksiyonuna meşruiyet sağlayan bir kavram olduğu savunulmaktadır. Yazarlar, bağımsız denetim beklenti farkının gerçek fonksiyonunun, bağımsız denetim mesleği için piyasaya gerekçe ve bahaneler sağlamak olduğunu ileri sürmektedirler.

Gray, Turner, Coram ve Mock (2011) çalışmalarında, Amerika ve Uluslararası Standart Belirleyicilerin, standart bağımsız denetim raporu hakkında yeni sorular ileri sürdüklerini ve bu raporlara alternatifler aradıklarını söylemektedirler. Keza, yazarlara göre, devlet kurumları ve profesyonel organizasyonlar da bağımsız denetçi raporu ile ilgili sorular sormaktadırlar ve tüm bu sorular süregelen bağımsız denetim beklenti farkı nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın sonuçlarına göre finansal tablo kullanıcıları bağımsız denetime önem vermektedirler ancak bağımsız denetim raporunun tamamını okumamaktadırlar. Finansal tablo hazırlayıcılarına, kullanıcılarına ve bağımsız denetçilere göre “bağımsız denetim raporunda iletilmesi gerekenin ne olduğu veya raporun ne düzeyde bir garanti sunması gerektiğinin” yeterince açık olmadığı ileri sürülmektedir. Bununla beraber denetlenen işletmelerin hissedarları, bağımsız denetim raporuna ilişkin pek çok öneride bulunmaktadır ancak bu önerilerin bağımsız denetçinin risk profilini ve ücretini artıracığını göz ardı etmektedirler. Çalışmada ileri sürülen kritik bulgulardan bir diğeri de bağımsız denetim raporunda ne tür bilgilerin iletilmesi gerektiği konusunda gruplar arasında bir uzlaşma olmamasıdır.

Adeyemi ve KolawoleOlowookere (2011) Nijerya’da bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında yönetimin finansal tabloları hazırlama sorumluluklarının algılanması, güvenilirliği ve karar almada kullanılabilirliği hakkında bağımsız denetim beklenti farkının olup olmadığı incelemişlerdir. Yazarlara göre bağımsız denetim beklenti farkı, aşırı beklentiler ve yetersiz performansın bir bileşimi olarak ortaya çıkmaktadır; bağımsız denetim mesleğinin değeri ve bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler üzerinde negatif bir etkiye sahiptir. Çalışmanın sonuçlarının Nijerya’da bağımsız denetçinin hata ve hilelerin araştırılması ve önlemesine ilişkin sorumluluklarında büyük bir algı farkının olduğunu ortaya çıkardığı iddia edilmektedir. Bununla beraber bağımsız denetçinin rolünün ne olduğuna ilişkin genel bir tanım bulunmadığı, finansal skandallar nedeniyle bağımsız denetçilerin güvenilirliğinin azaldığı, finansal tablo kullanıcılarının denetçinin sorumlulukları konusunda

aydınlatılmaları ve denetçilerin kalite kontrol standartlarına uygun hareket etmeleri gerektiği ileri sürülmüştür. Böylece bağımsız denetim beklenti farkının azalacağı söylenmektedir.

Dana (2011) çalışmasında, gelecekteki olası denetçiler, öğrenciler arasında, bağımsız denetim beklenti farkı olup olmadığını araştırmak amacıyla öğrencileri üç gruba ayırmıştır. Birinci grupta yer alan öğrenciler lisans seviyesinde bağımsız denetim dersini almış öğrenciler; ikinci grupta yer alan öğrenciler lisans seviyesinde olup henüz bağımsız denetim dersinin sınavlarını tamamlamamış ancak kısa süre sonra tamamlayacak öğrenciler; üçüncü grupta yer alan öğrenciler ise yüksek lisans ve üzeri düzeyde bağımsız denetim dersini almış öğrencilerdir. Yazar çalışmanın sonucunda farklı bilgi seviyesinde bulunan bağımsız denetçi adayları arasında bağımsız denetim beklenti farkının ortaya çıktığını ileri sürmüştür.

de Almeida (2012) Portekiz’de yaptığı çalışmada yüksek öğretimde görevli muhasebe ve denetim öğretmenlerine, bağımsız denetçi ve finansal tablo kullanıcılarına uygulanan anket çalışması analiz etmiştir. Çalışmada, bağımsız denetim beklenti farkının temelinde bağımsız denetçilerin hata ve hileleri ve gayrikanunî davranışları tespit etmedeki sorumluluklarının farklı algılanması olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın ikinci sonucu ise, finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerin icra ettikleri işten tatmin olmama nedenleri bağımsız denetçinin yetersiz performansı ve finansal tablo kullanıcılarının denetim konusunda teknik bilgisinin olmayışdır. Finansal tablo kullanıcılarının tatminsizliğini en fazla etkileyen faktörün bağımsız denetçilerin yetersiz performansı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kangarlouei, Motavassel, Pourkarim, Emamdoost ve Pourkarim’in (2012) İran’da yaptıkları çalışma bağımsız denetim raporu kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasında, bağımsız denetim raporunu da etkileyen, bağımsız denetçilerin özellikleriyle ilgili bir bağımsız denetim beklenti farkının olduğunu ileri sürmektedir. Çalışmada beklenti farkının sebeplerine örnek olarak, finansal tablo kullanıcılarının denetim sorumluluklarının sınırlarının, bağımsız denetçinin şahsından kaynaklanan etik özelliklerinden kaynaklanması nedeniyle, algılayamamaları gösterilmektedir.

Gold, Gronewold ve Pott (2012) tarafından Almanya’da bağımsız denetim beklenti farkı hakkında yapılan web tabanlı anket uygulamasının sonucunda finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçilere, bağımsız denetçilerin kendilerine atfettiğinden çok daha fazla sorumluluk yüklediği ortaya çıkmıştır. Çalışma, daimi bir bağımsız denetim beklenti farkının olduğunu; bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bu algı farkının çoğunlukla bağımsız denetçinin sorumlulukları ve yeterlikleri hakkındaki tutarsız beklentilerden kaynaklandığını iddia etmektedir.

Mock, Bédard, Coram, Davis, Espahbodi & Warne (2013) Fransa’da yaptıkları çalışmada, özellikle ticari krizler ortaya çıktığında ve tüm dikkatin bağımsız denetçinin rolü üzerinde yoğunlaştığında önem kazanan bağımsız denetim beklenti farkının, temel olarak iletişim açığı ve bilgi açığı nedeniyle ortaya çıktığını saptamışlar. Hissedarların

önemli olduğunu düşündükleri denetim raporlarında denetim ve denetlenen işletme hakkında daha fazla bilgi istedikleri ileri sürülmektedir ve ortalama finansal tablo kullanıcılarının standardize edilmiş bir çıktı olarak gördükleri aktüel bağımsız denetim raporlarının değerlendirilmesiyle ilgilenmedikleri, bu raporları kaliteli bulmadıkları ve sembolik bir değer verdikleri tespit edilmiştir.

Kamau (2013) Kenya’da bağımsız denetim beklenti farkı üzerine yaptığı araştırmada, bağımsız denetim beklenti farkı ile bağımsız denetçinin performansı, yetenekleri ve kamunun bilgi düzeyi arasında negatif yüksek bir korelasyon mevcut olduğunu; bununla beraber bağımsız denetim beklenti farkı ile finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları arasında pozitif yüksek bir korelasyon olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca denetimin kapsamı, amacı ve denetçinin bağımsızlığı ile bağımsız denetim beklenti farkı arasında düşük bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir.

Agyei, Kusi Aye ve Owusu-Yeboah (2013) çalışmalarında Gana’da bağımsız denetim beklenti farkının varlığını tespit etmişlerdir ve özellikle bağımsız denetçinin hileleri önleme ve araştırma sorumluluğu ile denetlenen işletmenin iç kontrolünün güvenilirliğinin değerlendirmesine ilişkin sorumluluklarından kaynaklandığını iddia etmektedirler. Araştırmacılar bağımsız denetim beklenti farkının ortadan kaldırılması için bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarına ilişkin standartların ve yasal düzenlemelerin finansal tablo kullanıcılarının makul beklentilerini tatmin edecek düzeyde yapılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

Otalor ve Okafor (2013a) Nijerya’da yaptıkları çalışmanın sonucunda bağımsız denetim beklenti farkı yükseldikçe beklenti farkının şirketlerin finansal tablolarının güvenilirliği üzerinde daha olumsuz bir etki yarattığı sonucuna ulaşmışlardır. Aynı yıl aynı verileri kullanarak hazırladıkları bir diğer makalede de (Otalor & Okafor, 2013b) kamunun, bağımsız denetçilerin sorumlulukları konusunda bilgili olmadığını; bilgisizliklerinin bağımsız denetçilerden makul olmayan beklentiler içinde olmalarına neden olduğunu ileri sürmektedirler. Kamunun bağımsız denetçilerin görev ve sorumlulukları konusunda daha fazla eğitilmesi gerektiğini ve standart bağımsız denetim raporunda açıkça denetimin denetlenen işletmenin finansal tabloları için bir kefalet veya garanti vermediği yönünde ifadeye yer verilerek sorumluluk kabul edilmeyeceğinin belirtilmesi gerektiğini savunmaktadırlar.

Litjens, Buuren ve Vergoosen (2015) Hollanda’da yaptıkları çalışmanın sonucunda bağımsız denetim beklenti farkının düşürülmesinde klasik çözümlerin etkili olmamasının iki temel nedeni olduğunu ileri sürmüşlerdir: birincisi bağımsız denetim beklenti farkı sorunu ve önerilen çözümlerin birbirine uygun olmaması; ikincisi ise önerilen çözümlerin özünde gelişme göstermemesidir.

SONUÇ

Genel olarak bağımsız denetim beklenti farkı finansal tablo kullanıcılarının makul olmayan beklentileri ile bağımsız denetçilerin yetersiz performansının bir bileşeni olarak ortaya çıkmaktadır (Aljaaidi 2009). Bağımsız denetim beklenti farkının ortaya çıkmasının temelinde finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin rol ve sorumlulukları hakkındaki kusurlu tanımlamaları, bağımsız denetim bağlamındaki etkisiz iletişim, toplumsal değişimlere ayak uyduramayan bağımsız denetim standartları gibi nedenler yatmaktadır (Al-Alimi & Katdare, 2012). Literatüre göre finansal tablo kullanıcılarının denetim mesleği hakkında bilgilendirilmeleri, bağımsız denetim raporları ile sağlanacak etkili bir iletişim, toplumdaki değişimlerin yakından izlenerek denetim standartlarında bu değişime uygun gerekli değişikliklerin zamanında yapılması gibi yöntemlerle bağımsız denetim beklenti farkının azaltılması mümkündür. Ancak tamamen ortadan kaldırılamaz. Bununla beraber bağımsız denetim mesleğine zarar vermeyecek bir düzeyde tutulması mümkündür.

KAYNAKLAR:

- Arrington C.E., Hillison W. A. & Williams P. F. 1983. The Psychology of expectations gap: Why is there so much dispute about auditor responsibility?, Accounting and Business Research, Autumn 1983, Vol. 13, Issue 52
- Arrington C. E., Bailey C. D. & Hopwood W. S. 1985. An attribution analysis of responsibility assessment for audit performance. Journal of Accounting Research, Vol. 23, No 1
- APPC 2001. Audit quality in Australia- a brief overview of recent regulatory and professional developments, 2001, <http://www.frc.gov.au/documents/publication/appc-audit-quality-in-australia-2014/> (Erişim Tarihi:29.07.2017)
- Adams C. A. & Evans R. 2004. Accountability, completeness, credibility and the audit expectation gap. JJC 14 Summer 2004, Greenleaf Publishing
- Aljaaidi K. S. Y. 2009. Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007. IPBJ, Vol. 1 (1)
- Adeyemi S. B. & Kolawole Olowookere J. 2011. Stakeholders' perception of audit performance gap in Nigeria, Macrothink Institute, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol.1 (1)

- 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, Vol.1 (3), December-January 2012-13, <http://excelpublication.com/wp-content/uploads/2012/12/6.THE-EXPECTATION-GAP-IN-AUDITING-PROFESSION.pdf> (Erişim Tarihi 31.10.2015)
- 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, Vol. 3(4) October 2013
- Aqel S. 2013. Bağımsız denetim uygulamalarında beklenti farkları ve Türkiye’de algılanması üzerine araştırma. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul
- Aydın A. 2015. Bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçinin sorumluluğu ve bağımsız denetim algısı: Türkiye’deki finansal tablo kullanıcıları üzerine bir araştırma, Çukurova Üniversitesi İİBF, İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Adana 2015
- Best P. J., Buckby S. & Tan C. 2001. Evidence of audit expectation gap in Singapore. Managerial Auditing Journal 16(3)
- Bernstein D. A. 2010. Essentials of psychology; Fifth Edition, WADSWORTH CENGAGE Learning Inc., United States of America, <https://books.google.com.tr/books?id=rd77N0KsLVkC&pg=PA123&hl=tr#v=onepage&q=perception&f=true> (Erişim Tarihi 23.12.2015)
- Bedard J.C., Sutton S.G., Arnold V. & Philips J. R. 2012. Another piece of the “expectations gap”: What do investors know about auditor involvement with information in the annual report?. Current Issues in Auditing Vol. 6 (1), American Accounting Association
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği; Resmi Gazete, Sayı: 28509, 26 Aralık 2012, <http://www.verginet.net/Dokumanlar/2012/haberler/Bagimsiz-Denetim-Yonetmeli.pdf> (Erişim Tarihi 18.11.2016)
- Chong K. & Pflugrath G. 2008. Do different audit report formats affect shareholders’ and auditors’ perceptions?. International Journal of Auditing, 12(3)

- Dennis I. 2010. What do you expect? A reconfiguration of the audit expectations gap; *International Journal of Auditing*, 14(2), <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=7982890a-4c2e-4542-a8bd-d0ffd702b267%40sessionmgr113&hid=113> (Erişim Tarihi 02.12.2013)
- Dana G. 2011. Audit expectation gap in the public sector in Romania, *Annals of The University Of Oradea-Economic Science Series*, V: 20, Issue: 2
- Daud Z. M. 2007. The study of the audit expectations gap in the public sector of Malaysia, University of Stirling, United Kingdom, 2007, Phd. Thesis, <https://dspace.stir.ac.uk/bitstream/1893/447/1/The%20Audit%20Expectations%20Gap.pdf> (Erişim Tarihi:18.06.2016).
- Dinç E. & 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)
- Dibia N. O. 2015. Audit expectations gap and perception of financial reporting, *IJMSR International Journal of Managerial Studies and Research*, Vol. 3 Issue 3, March 2015
- Eisenhardt K.M. 1989. Agency theory: An Assessment and review, *The Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 1
- Ebimobowei A. 2010. An evaluation of audit expectation gap: Issues and challenges; *International Journal of Economic Development Research and Investment*, Vol. 1(2) & 3
- Enyi V.C., Ifurueze M.S. & Enyi R. 2012. The audit expectation gap problem in Nigeria “the perception of some selected stake-holder groups”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 3, No. 7
- Epstein M.J.&Geiger M.A. 1994. Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy* 177(1), January 1994, <http://search.proquest.com/openview/d380c341c62fb5ba3d6f99401df95419/1?pq-origsite=gscholar> (Erişim Tarihi: 16.10.2016)
- Flanagan C. 2008. *Psychology: complete study and revision guide*. Letts and Lonsdale yayıncılık, https://books.google.com.tr/books?id=FYxg9AtONRkC&printsec=frontcover&dq=inauthor:%22Cara+Flanagan%22&hl=tr&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=published&f=false(Erişim Tarihi 23.12.2015)

- Financial Times (t.y.);<http://lexicon.ft.com> (Erişim Tarihi 29.05.2015)
- Gray G. L., Turner J. L., Coram P. J. & Mock T. J. 2011. Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, Vol. 25 (4)
- Gold A., Gronewold U. & Pott C. 2012. The IAS 700 auditor's report and the audit expectation gap- Do explanations matter?, *International Journal of Auditing* 16(3)
- Guy D.M. & Sullivan J.D. 1988. The expectation gap auditing standards. *Journal of Accountancy* 165 (4) April 1988, <http://search.proquest.com/openview/4d568a12e6602dab664de2dadd68dd9c/1.pdf?pq-origsite=gscholar&cbl=41065> (Erişim tarihi: 16.10.2016)
- Humphrey C., Moizer P. & Turley S. 1993. The audit expectations gap in Britain: an empirical investigation, *Accounting and Business Research*, Vol. 23 (91A)
- 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)
- Hassink H. F.D., Bollen L. H., Meuwissen R. H. G. & de Vries M. J. 2009. Corporate fraud and the audit expectations gap: a study among business managers, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 18 (2)
- Jedidi I. & Richard C. 2010. The social construction of the audit expectation gap: The market of excuses, HAL Archives-Ouvertes.fr, 26 Feb 2010, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460146/document> (Erişim Tarihi: 01.12.2013)
- Chye Koh H. & Woo E.S. 1998. The expectation gap in auditing; *Managerial Auditing Journal*; 13(3) March 1998, MCB University Press
- Kasim M. A. & Hanafi S.R.M. 2008. The existence of audit expectation gap in Malaysia. *Malaysian Accounting Review*, Volume 7 (1)
- 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*
- Kamau C. G. 2013. Determinants of audit expectation gap: Evidence from limited companies in Kenya, *International Journal of Science and Research (IJSR)*, Volume 2 (1)

- Köse Y. & Erdoğan S. 2015. The audit expectations gap in Turkey; Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 67, Temmuz 2015
- KGK. Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.pdf>(Erişim Tarihi: 18.11.2016)
- KGK. Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf (Erişim Tarihi:18.11.2016)
- KGK. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması (BDS 250). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_250.pdf (Erişim Tarihi:18.11.2016)
- Lowe D.J. 1994. The expectation gap in the legal system: perception differences between auditors and judges, Journal of Applied Business Research, Vol. 10, No. 3
- Lin Z. J. & Chen F. 2004. An empirical study of audit “expectation gap” in The People’s Republic of China, International Journal of Auditing, Vol. 8
- 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 January-April 2008, Vol. 10, No. 1
- 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, Vol. 19
- Monroe G. S. & Woodliff D. R. 1993. The effect of education on the audit expectation gap, Accounting and Finance, May 1993, Vol. 33, (1)
- Monroe G. S. & Woodliff D. R. 1994. An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence; Accounting and Finance; May 1994
- McEnroe J. E., Martens S. C. 2001. Auditors’ and investors’ perceptions of the “expectation gap”. Accounting Horizons. Vol. 15 (.4), December 2001
- de Almeida B. J. M. 2012. The Portuguese expectation gap: empirical evidence. Business and Management Review Vol. 2(10) December 2012

- 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 Vol. 32 (1)
- Ojo M. 2006. Eliminating the audit expectations gap: myth or reality?, Munich Personal RePEc Archive, February 2006, https://mpra.ub.uni-muenchen.de/232/1/MPRA_paper_232.pdf (Erişim Tarihi 01.12.2013)
- Otalor J. & Okafor C. 2013a. Imperatives of bridging the expectation gap and enhancing the credibility of corporate financial information, International Journal of Business and Social Research (IJBSR), Vol. 3 (5); May 2013
- Okafor C. & Otalor J. I. 2013b. Narrowing the expectation gap in auditing: The role of the auditing profession; Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 4 (2)
- Porter B. 1993. An empirical study of the audit expectation-performance gap, Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93
- Pierce B. & Kilcommins M.1996. The audit expectations gap: The role of auditing education; DCU Business School Research Paper Series No. 13, http://doras.dcu.ie/2148/1/DCUBS_Research_Paper_Series_13.pdf (Erişim Tarihi 01.12.2013)
- Porter B. & Gowthorpe C. 2004. Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and in 1999; Published by The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh
- Porter B., Ó hÓgartaigh C. & Baskerville R. 2009. Report on research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report, September 2009, http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf (Erişim Tarihi 31.10.2015)
- Pham H., Amaria P., Bui T.& Tran S. 2014. A study of audit quality in Vietnam, International Journal of Business, Accounting, and Finance, Vol. 8 (2) Fall 2014
- Saladrigues R. & Grañó M. 2014. Audit expectation gap: Fraud detection and other factors. European Accounting and Management Review, Vol. 1 (1)
- Salehi M. & Rostami V. 2009. Audit expectation gap: international evidences. International Journal of Academic Research; Vol. 1 (1), September 2009
- Salehi M. 2011. Audit expectation gap: concept, nature and trace, African Journal of Business Management Vol. 5 (21), 23 September 2011

- Senal S. 2013. Denetim beklenti aralığı ve tespitine yönelik bir araştırma, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 41, Ocak-Haziran 2013, http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi41/ERUJFEASJan2013_13_6to164.pdf (Erişim Tarihi 31.10.2015)
- Sikka P., Puxty A., Willmott H. & Cooper C. 1998. The impossibility of eliminating the expectations gap: Some theory and evidence. <http://www.academia.edu/24732089/>
THE_IMPOSSIBILITY_OF_ELIMINATING_THE_EXPECTATIONS_GAP_SOME_THEORY_AND_EVIDENCE
- Uzay Ş. 2004. Türkiye’de denetçi bağımsızlığı. MÖDAV. The First Annual International Accounting Conference, 3-5 November 2004, İstanbul Bildiri Kitabı. http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf (Erişim Tarihi 16.04.2015)