

DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞU

EXPECTATION GAP IN AUDIT

Ekrem YILDIZ*
Erdem BULUT**

ÖZ

Yapılan işlemlerin yerindeliliğini ve verimliliğini belirlemenin yollarından biri de denetimdir. Denetimin bu işlevinin üçüncü kişilere yansımaysa denetim raporları aracılığıyla olmaktadır. Denetim raporlarının en büyük kullanıcısı, başta kamu sektörü olmak üzere, yöneticilerden çalışanlara, adli mercilerden pay sahiplerine kadar geniş bir toplum kesimidir. Toplumun büyük bir kesimini ilgilendiren denetim raporlarının ihtiyaçlara ve beklentilere cevap verebilme kabiliyeti ise teoride beklenti boşluğu olarak ifade edilmektedir. Bu çalışmada da denetimde beklenti boşluğu kavramsal olarak ele alınacak ve beklenti boşluğunun oluşmasına neden olan etkenler üzerinde durulacaktır. Daha sonraki aşamada ise denetimde beklenti boşluğunu azaltıcı önlemlere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetimde beklenti boşluğu, Beklenti boşluğunun kaynakları.

ABSTRACT

One of the ways to determine the conformability and productivity of operations is auditing. This function of auditing reflects to third parties through audit reports. The biggest user of audit reports, particularly in the public sector, is a wide category of community from managers to employees, from judicial authorities to shareholders. In theory, the ability of audit reports, which concern a major part of society, to respond to the needs and expectations is expressed as the expectation gap. In this study, the expectation gap in audit will be addressed conceptually and the factors causing the formation of expectation gap are emphasized. In the later stage, the measures to reduce the expectation gap in auditing will be mentioned.

Keywords: Audit, Expectation gap in audit, Sources of expectation gap.

GİRİŞ

Denetim, faaliyetlere ilişkin yapılan işlemlerin mevzuat ve standartlara uygunluğunu tespit etme ile raporlama işlevi olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan denetimin, gerek kamu sektörü içerisinde gerekse özel sektör içerisinde hayati bir

* Prof. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, ekremyildiz@gmail.com

** Dr., Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Müfettişi, buluterdem@yahoo.com

fonksiyonu bulunmaktadır. Çünkü denetimin yöneticiler ve çalışanlar açısından caydırıcılık faktörü bulunmaktadır. Buna göre, denetim raporlarında yer alan bilgiler, yöneticiler ile çalışanların hata ve hile kaynaklı işlemler yapmasına mani olmaktadır.

Denetimden beklenen, yapılan işlemlerin ve faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu belirlemek ve denetim raporlarından yararlananlara sunmaktır. Denetim raporlarından yararlananların başında ise kamu, işletme/kurum yöneticileri ve çalışanları, pay sahipleri ve toplumun diğer kesimleri gelmektedir. Bu durumda, birçok açıdan önemli bir yere sahip olan denetimin, denetim raporlarından yararlananların beklentilerini ne derecede karşıladığı sorusu önem kazanmaktadır. Denetim raporlarından yararlananların beklentileri ise denetçilerin denetime yönelik algısından bağımsız olmayıp birbirleriyle ilişkilidir. Literatürde beklenti boşluğu olarak ifade edilen bu durum, özeldede denetim raporlarından yararlananların denetimden ne beklediği ile bu beklentilerinin ne kadarının karşılandığı şeklinde ifade edilmektedir.

Denetimin kamusal yararı da göz önünde bulundurulduğunda, denetim raporlarından istifade edenlerin denetimden ne beklediği ve bu beklentilerin denetçiler tarafından hazırlanan raporlarla tatmin edilip edilmediği sorusu ön plana çıkmaktadır. Ön plana çıkan bir diğer soru ise denetçilerin denetim konusundaki beklentileridir. Zira beklenti boşluğu tamamen denetim raporlarından yararlananların beklentilerine bağlı olmamakta, denetçilerin beklentilerine de bağlı bulunmaktadır. Örneğin, denetçilerin eğitim seviyesinden kaynaklı eksik performans, toplumun makul beklentilerinin karşılanamamasına yol açmakta ve bu durum ise beklenti boşluğu doğmasına neden olmaktadır.

Beklenti boşluğunun var olup olmadığının tespiti birçok açıdan önemlidir. İlk olarak belirtmekte fayda var ki denetim uzmanlık bilgisi gerektiren teknik bir konudur ve denetim raporu kullanıcılarının bilgi sahibi olmayı istedikleri işlem hakkındaki en önemli bilgi araçları denetim raporlarıdır. Denetim raporlarından yararlananlara ait makul beklentilerin denetim raporlarında tam olarak karşılanamaması, karar verme süreçlerinde eksik bilginin hâkim olması anlamına gelmektedir.

Bilgi asimetrisinin olduğu bu gibi durumlarda, özellikle finansal piyasalarda dengesizliklerin oluşması kaçınılmazdır. Asimetrik bilginin en büyük dezavantajı, yatırımcıların firmaların gerçek durumunu bilememeleri sonucu pay senetleri için ortalama kaliteye dayalı bir fiyat teklif etmeleridir. Böyle bir durumda, finansal durumu iyi olan fakat bu duruma ilişkin bilgisi piyasalaşmamış olan şirkete ait pay senetlerinin piyasa değerinin altında fiyatlanması sonucu doğmaktadır.

Beklenti boşluğunun bir diğer sonucu, denetlenenlere ait beklentilerin karşılanamamasının neden olduğu yanlış yönetim stratejisidir. Yöneticiler tarafından, mevzuata ve standartlara aykırı olarak yürütülen işlemlerin raporlanması sürecinde beklentilerin tam olarak karşılanamaması, gerekli tedbirlerin alınarak düzeltme işlemlerinin yapılmasına önemli bir engeldir.

Yine, yeni ortaklıkların kurulmasında, şirket birleşmelerinde ve yeni yatırım kararlarının alınmasında temel alınan denetim raporlarının beklentileri karşılamaması, karar alma süreçlerinde bilgi ihtiyaçlarının tatmin edilememesi anlamına gelmektedir.

Bunun yanında beklenti boşluğunun varlığı, yöneticilerin denetim konusunda makul olmayan beklentilere sahip oldukları anlamına gelmektedir. Bir diğer ifadeyle, yöneticilerin beklentileri mevzuata veya standartlara aykırıdır ve yöneticiler bu durumun farkında değildir.

Bu çalışmada da esas itibariyle denetimde beklenti boşluğu ele alınacaktır. Bu kapsamda ilk olarak beklenti boşluğunun tanımı ve teorik temellerine yer verilecektir. Daha sonraki aşamada ise beklenti boşluğunun yapısı ele alınacaktır. Denetimde beklenti boşluğunun tanımına ve yapısına yer verildikten sonra, beklenti boşluğunun oluşmasına neden olan faktörler ve beklenti boşluğunu kapatmak için alınması gereken önlemler değerlendirilecektir.

1. DENETİM

Faaliyet ve olgulara ilişkin açıklanan bilgilerin ve yapılan işlemlerin, önceden belirlenen kıstaslara uygunluk derecesini tespit etmek ve raporlamak amacıyla, bilgi ile kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun ilgili kullanıcılara raporlanması süreci denetim olarak adlandırılmaktadır (Arens ve Loebbecke, 1997: 2-3).

Diğer bir ifadeyle, denetimi, mali veya mali olmayan olaylarla ilgili olan iddiaların, daha önceden belirlenmiş olan standartlara uygunluk derecesinin araştırılması ve araştırma sonuçlarının ilgili kişi ve birimlere raporlanmak amacıyla objektif olarak delil toplanması ve bu delillerin sistematik olarak değerlendirilmesi süreci olarak tanımlamak mümkündür. Bu noktada, denetim ile teftiş, kontrol ve revizyon terimlerinin arasındaki ilişki ve farklılıkları açıklamak büyük önem arz etmektedir.

Teorik düzeyde teftiş, denetimin özel bir biçimi olarak tarif edilmektedir. Bu açıdan teftiş, herhangi bir alanda uygulanması gereken standart ve normlara

ne derece uyulduğunu belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. Bunun yanında teftiş, finansal olayları kapsadığı kadar finansal olmayan olayları da içine alabilmektedir. Kontrol terimi, denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyet şeklinde ifade edilmektedir. Revizyon ise işletmeye ait finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi amacıyla yapılmaktadır (Kaval, 2005: 3-5).

Teftiş, kontrol ve revizyon terimlerini kapsayıcı nitelikte olan etkin bir denetim, başta denetlenen işletme veya kuruluşun kendisi olmak üzere denetlenen işletme veya kuruluşun yöneticileri, ortakları, denetlenen işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişiler ve para ile sermaye piyasaları üzerinde hayati bir işlev görmektedir (Hooks, 2011: 13,14). Etkin bir denetim mekanizmasının en başta haberleşme¹, değerlendirme² ve motivasyon³ fonksiyonu bulunmaktadır. Bunun yanında, yönetici ve çalışanların hata ve yanlışlarının bağımsız ve objektif bir göz tarafından analiz edilmesi, denetlenenler açısından denetimin eğitici yanını ön plana çıkarmaktadır (Erdoğan, 2002: 61-62).

Denetim, teorik olarak çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. En genel sınıflandırma başlıkları; denetimin kapsamına göre, denetimin yapılış amacına göre, denetimin biçimine göre ve denetçilerin vasıflarına göre yapılan ayrımdır.

Kapsamına göre denetim türleri, genel ve özel denetim olmak üzere ikiye ayrılır. Genel denetim, bütün işlemleri kapsayan bir denetim türüdür ve genel itibarıyla işletme veya kuruluşun finansal durumundan, performans analizine kadar geniş bir alanı kapsar. Özel denetim ise belirli bir konuda bilgi edinmek amacıyla yapılan sınırlı bir denetim türü olup genel denetimden farklı olarak denetim konusu önceden bellidir.

Yapılış amacına göre denetim türleri, zorunlu ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılır. Zorunlu denetim, işletmelerin yasal zorunluluk kapsamında yaptırmakla yükümlü oldukları denetimi kapsamaktadır.⁴ İsteğe bağlı denetim ise yasal her hangi bir zorunluluğa dayanmaksızın çeşitli amaçlarla farklı grupların isteği üzerine yapılan denetimdir.

- 1 Denetimin haberleşme fonksiyonu sayesinde, üstler astların faaliyetlerini daha iyi değerlendirmek olanağı elde ettikleri gibi astlar da üstlerin gelecekle ilgili planları ve beklentileri hakkında bilgi sahibi olmaktadır.
- 2 Denetimin değerlendirme fonksiyonu, işletme içi ve işletmeler arası kıyaslamaya olanak tanıyarak yöneticilerin geleceğe yönelik stratejiler belirlemesine olanak tanımaktadır.
- 3 Denetimin motivasyon fonksiyonu, işletmenin genel amacı ışığında, çalışan ve yöneticilerin faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirir.
- 4 Örneğin, "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" in 5/3'üncü maddesinde, bankaların, hesap dönemi sonları itibarıyla yıllık denetim, yıllık denetim planına uygun şekilde ara dönemler itibarıyla ara denetim, yönetmeliklerde öngörülen konulara münhasır olmak üzere özel amaçlı denetim yaptıracakları kayıt altına alınmıştır.

Biçimine göre denetim türleri, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve mali tablo denetimi şeklinde gruplandırılmaktadır. En genel tanımıyla faaliyet denetimi, yapılan işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, faaliyet denetimi sadece muhasebe işlemleriyle sınırlı olmayıp işletmeye ait diğer işlemleri de içermektedir (Bozkurt, 2000: 29).

Uygunluk denetimi, yapılan mali işlemlerin ve diğer faaliyetlerin önceden belirlenmiş kıstaslara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, uygunluk denetiminin konusunu mali işlemler ve diğer faaliyetler oluşturmaktadır (Kepekçi, 2011: 3).

Biçimine göre sınıflandırılan bir diğer denetim türü olan mali tablo denetiminde, işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kıstaslara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği incelenmektedir. Dolayısıyla da mali tablo denetiminin konusunu, ortaklara, kamu idaresine ve üçüncü kişilere verilen mali tablolar oluşturmaktadır (Kepekçi, 2011: 3).

Vasıflarına göre denetim türleri, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetimden oluşmaktadır. Buna göre iç denetim, işletmelerin veya kurumun kendi bünyesinde oluşturularak finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin doğruluğunu test eden, işletme içi riskleri değerlendiren, kaynakların etkin ve ekonomik kullanımını inceleyen bir denetim metodudur (Kell, vd. 1989: 8).

Bir diğer denetim türü olan kamu denetimi ise kamusal hakların korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırmış olduğu denetim biçimi şeklinde tanımlanabilir. Kamu gelirleri, kamu giderleri ve kamuya ait mal varlıkları üzerinde her türlü denetime yetkili kuruluşlar genel denetim birimleri olarak adlandırılır (Altuğ, 2000: 25-26).

İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin, önceden belirlenen kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgi ve kayıtların bağımsız denetçiler tarafından toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara raporlanması olarak adlandırılan bağımsız denetim ise bir diğer denetim türünü oluşturmaktadır.

2. DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞU

Finansal olan veya olmayan verilerle yakından ilgilenen tarafların, karar alma süreçlerinde başvurduğu en önemli araçlardan biri, denetlenen kuruluşlara

ait mali tablolar, faaliyet raporları ve denetimin amacıyla ilgili olan dokümanlardır. Söz konusu mali tabloların, faaliyet raporlarının ve dokümanların içerisinde yer alan bilgilerin raporlanması denetçiler tarafından yapılmaktadır. Denetçiler tarafından yazılan raporların, bu bilgileri kullanan tarafların beklentilerini tam olarak karşılayamaması durumu ise beklenti boşluğunu oluşturmaktadır.

Denetim raporlarını kullananların beklentilerinin tam olarak karşılanamamasının nedeni denetçilerden kaynaklanabileceği gibi bazen denetim raporlarını kullananlardan da kaynaklanabilir.

Literatürde beklenti boşluğu (*audit expectation gap*) kavramı ilk defa Liggio tarafından kullanılmıştır. Liggio, denetçilerin performansı ile finansal tablo kullanıcılarının denetçilerden bekledikleri arasındaki farklılığı beklenti boşluğu olarak tanımlamıştır. Liggio'ya göre, denetim boşluğunu oluşturan bu farklılığın nedenini, finansal tablolarda yer alan verilerin tam bir kesinlik ve doğruluk içerisinde ifade edilememesi oluşturmaktadır. Finansal verilerin tam bir kesinlik ve doğruluk içerisinde ifade edilememesi ise denetçiler ile denetim raporlarından yararlananlar arasında beklenti boşluğunun doğmasına neden olmaktadır (Liggio, 1974: 27).

Daha sonraki süreçte, beklenti boşluğu kavramıyla ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamalardan biri de AICPA tarafından 1978 yılında denetçilerin sorumlulukları ile ilgili toplanan komisyon tarafından yapılmıştır. Komisyon, beklenti boşluğu terimini, kamu kesimini kapsayacak şekilde genişletmiştir. Buna göre, kamu kesiminin denetimden ne beklediği ile denetçilerin bu beklentileri ne ölçüde karşılayabildiği beklenti boşluğunu oluşturmaktadır. Söz konusu komisyonda, beklenti boşluğunu kapatmak için uygulanması gereken önlemler ele alınmıştır. Denetimde beklenti boşluğu ilk defa bu toplantıda geniş kapsamlı olarak ele alınmış ve tartışma konusu yapılmıştır (AICPA, 1975: xi, xii, 43).

Campbell ve Michenzi, beklenti boşluğu terimini, denetlenen finansal tabloları kullanan tarafların, denetçilerin bu denetimlere ilişkin rollerini ve denetim raporlarını yanlış anlamaktan kaynaklanan bir farklılık olarak ifade etmişlerdir. Bir diğer ifadeyle, finansal tablo kullanıcıları ile denetçilerin denetim raporlarına ve denetimin amacına yönelik yanlış algıları beklenti boşluğuna neden olmaktadır (Campbell ve Michenzi, 1987: 34).

Marra ve Rading ise beklenti boşluğu kavramını, denetçilerin denetim faaliyetinden doğan gerçek sorumlulukları konusunda, denetim raporlarından yararlananlar ile denetçiler arasında oluşan algı uyumsuzluğu olarak tanımlamıştır.

Dikkat edileceği üzere Marra ve Rading, beklenti boşluğu konusunda denetçileri ön plana çıkarmış ve denetçinin gerçek sorumluluğu ile üçüncü kişiler tarafından algılanan sorumluluğu arasındaki farkı beklenti boşluğu olarak ifade etmiştir. Zira sorumluluk derecesindeki artışa bağlı olarak, denetçilere karşı olan beklentilerde de artış meydana gelmektedir (Marra ve Rading, 1987: 30).

Yine bu konuyu ele alan Guy ve Sullivan ise beklenti boşluğunu, kamu ve diğer finansal tablo kullanıcılarının, denetçilerin nelerden sorumlu olduğu yönündeki beklentisi ile denetçilerin kendilerinin nelerden sorumlu olduğu yönündeki algısı arasındaki fark olarak tanımlamıştır. Guy ve Sullivan'a göre kamu ve diğer finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolara ilişkin hata ve hilelerin tespit edilmesinden, raporlanmasından, denetimin etkinliğinin geliştirilmesinden ve denetim uygulamasının sonuçları hakkında finansal tablo kullanıcıları ile iletişim halinde olmaktan denetçileri sorumlu tutmaktadır. Bu nedenle de denetim raporlarından yararlananların, denetçilerin rolü hakkındaki bilgisi ile denetçilerin kendilerinden ne beklediği konusundaki farkındalığı, beklenti boşluğunun derecesi açısından büyük önem taşımaktadır (Guy ve Sullivan, 1988: 36).

Geçtiğimiz yüzyılın ikinci yarısından itibaren sermaye piyasalarında artış gösteren işlem hacmine paralel olarak, özellikle finansal tablolardan yararlanan yatırımcı sayısı da artış göstermiştir. Yatırımcı sayısındaki artışın doğal bir sonucu olarak denetçilerin raporlarına olan ilgi artmıştır. Denetçilerin raporlarına yönelik artan ilgi, denetçilerin raporlarına yönelik beklentilerde büyümeye neden olmuştur. Bu süreç içerisinde, denetçiler kendi sorumluluklarını azaltma eğilimindeyken denetim raporlarından yararlananlar ve kamu, denetçilerin sorumluluklarını artırma yönünde hareket etmiştir. Tarihsel süreç içerisindeki bu ayrışmaya dikkat çeken Taylor, geçen zamanla birlikte kamunun ve denetim raporlarından yararlananların beklentilerinin artmasına rağmen bu beklentilerin denetçiler tarafından tam anlamıyla karşılanamamasını beklenti boşluğu olarak ifade etmiştir (Taylor, 1989: 28).

Monroe ve Woodliff ise denetim raporlarından yararlananlar ile denetçiler arasında, denetçilerin görev ve sorumlulukları, denetçi raporlarında yer alması gereken bilgiler ve denetime ilişkin yasal düzenlemeler konusunda farklı inanışların var olduğu durumda beklenti boşluğundan söz edilebileceğini belirtmiştir (Monroe ve Woodliff, 1993: 71).

Beklenti boşluğunun uzun süredir var olduğunu ve bu boşluğu tam olarak kapatma imkânı olmadığını öne süren Epstein ve Geiger, denetçiler tarafından

sağlanan güvence hizmetleri konusunda, finansal tablo kullanıcılarının algılama düzeyi ile denetçilerin algılama düzeyi arasındaki farklılığı beklenti boşluğu olarak tanımlamıştır. Denetçiler tarafından verilen güvence hizmetleri konusunda, denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki algı farkı, beklenti boşluğunu oluşturmaktadır (Epstein ve Geiger, 1994: 60).

Zikmund ise beklenti boşluğunu, birinin diğerlerinden neyi yerine getirmesini beklediği ile neyi yerine getirmesi gerektiği arasındaki fark şeklinde ifade etmiştir. Örneğin havacılık sektöründe, yoğun yaz ayları içerisindeki uçuşlarda gecikmelerin olmasının beklenmesi olağandır. Hava yolu yolcuları ise aynı düşünceyi paylaşmaktan uzaktırlar. Böyle bir durumda ise beklenti boşluğunun oluşması kaçınılmazdır. Zikmund'a göre, denetimin standartlara bağımlı olarak yapılması ve kuralların süreklilik göstermesi denetim alanında beklenti boşluğunun oluşmasında önemli bir faktördür. Çünkü farklı beklentilere sahip kişi veya grupların, her bir kuralı veya standardı farklı şekilde yorumlamalarını beklemek olağandır (Zikmund, 2008: 20).

Görüldüğü gibi beklenti boşluğu konusunda benzer nitelikte tanımlar yapılmıştır. Benzer nitelikte olan tanımların en büyük farklılığını ise denetim raporlarından yararlananların algı düzeyi ile denetçilerin algı düzeyi arasında uyumsuzluğa neden olan kaynaklar oluşturmaktadır. Buna göre, temel denetim raporu kullanıcısı olan kamunun ve yatırımcıların denetim raporlarından ne beklediği ile düzenlemeler çerçevesinde denetçilerin bu beklentileri ne kadar karşıladığı denetimde beklenti boşluğunun temelini oluşturmaktadır.

Bu noktada ise beklenti boşluğunun belirleyicileri ve sonuçları ile beklenti boşluğunu en aza indirmek için alınan önlemler ve yapılması gerekenler ön plana çıkmaktadır. Bundan sonraki başlıklar altında, özellikle denetim alanında beklenti boşluğunun unsurları ve beklenti boşluğuna neden olan faktörler üzerinde durulacaktır.

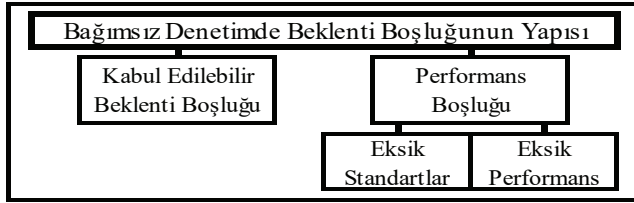
2.1. Denetimde Beklenti Boşluğunun Yapısı

Denetimde beklenti boşluğunun yapısı, 1988 yılında Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) tarafından toplanan komisyon tarafından ele alınmıştır. CICA bu komisyon toplantısında esas itibarıyla, toplumun denetimden ne beklediğini tartışma konusu yapmıştır. Bu kapsamda, toplumun denetimden ne beklediği veya denetim konusunda toplumun tam olarak neye ihtiyacı olduğu ile denetçilerin bu beklentileri

ne derece karşıladığı ve yine bu beklentilerin karşılanmasından ne kadar sorumlu olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Yine bahsi geçen komisyon toplantısında tartışma konusu yapılan konulardan birisi de denetimde beklenti boşluğunu oluşturan bileşenler ve bu bileşenlerin yapısına ilişkindir (CICA, 1988: 6, 7).

Denetimde beklenti boşluğunun yapısına ilişkin bir başka çalışma ise Porter tarafından yapılmıştır. Porter, beklenti boşluğunu oluşturan unsurları iki ana gruba ayırmış olup bu ayrımın ilişkin bilgiler Şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1: Porter’a Göre Beklenti Boşluğunu Oluşturan Tanımlamalar



Kaynak: Porter, 1993: 49-68.

Şekil 1’de görüleceği üzere, beklenti boşluğunun iki ana bileşeni bulunmaktadır. Bu iki ana bileşenden ilki kabul edilebilir beklenti boşluğudur. Kabul edilebilir beklenti boşluğu, toplumun denetçilerden kabul edilebilir seviyede yapmalarını istedikleri ile toplumun yapılmasını beklediği arasındaki boşluk olarak tanımlanmıştır (Porter, 1993: 50).

Porter’a göre, beklenti boşluğunun ikinci ana unsurunu ise performans boşluğu oluşturmaktadır. Performans boşluğu ise toplumun denetçilerden neyi yapmalarını bekledikleri ile denetçinin bu beklentinin ne kadarını karşıladığına yönelik toplumda oluşan algı düzeyini ifade etmektedir (Porter, 1993: 50).

Porter, performans boşluğunu iki ayrı gruba ayırmıştır. Bu grubun ilkinin eksik standartlar olarak tanımlanmıştır. Eksik standartlar, toplumun makul ölçüdeki beklentileri ile yasal düzenlemelerin, standartların ve mesleki ilkelerin denetçiden beklentileri arasındaki fark olarak ifade edilmiştir (Porter, 1993: 50).

İkinci grup ise eksik performans olarak tanımlanmıştır. Eksik performans, toplumun denetim konusundaki algısı ile denetçilere ilişkin standartların öngördüğü performans beklentisi arasındaki fark olarak belirtilmiştir. Porter, denetimdeki beklenti boşluğunun yapısını ayrıca Şekil 2’de gösterildiği biçimde açıklamıştır.

Şekil 2: Porter'a Göre Beklenti Boşluğunun Yapısı

Denetçinin Algılanan Performansı		Toplumun Denetçiden Beklentileri
PERFORMANS BOŞLUĞU		KABUL EDİLEBİLİR BEKLENTİ BOŞLUĞU
Eksik Performans	Eksik Standartlar	Makul Olmayan Beklentiler
Denetçinin Var Olan Görevleri*	Denetçiden Makul Olarak Beklenenler†	
* Kanun ve mesleki düzenlemeler tarafından belirlenmiş görevler		
† Denetçinin fayda-maliyet analizine göre yerine getireceği görevler		

Kaynak: Porter, 1993: 50.

Porter tarafından geliştirilen beklenti boşluğu yapısı, toplum beklentileri ile denetçinin toplum tarafından algılanan performansı arasındaki boşluğun unsurlarını ve yapısını ortaya koyması açısından önemlidir.

Şekil 2'ye göre, performans boşluğunun bir parçasını oluşturan eksik standartlar, yapılacak yasal düzenlemeler ve standartlardaki iyileştirmeler ile kapatılabilir. Performans boşluğunun bir diğer parçasını oluşturan eksik performans ise denetçilerin kalitesini artırmaya yönelik politikalar ile iyileştirilebilir (Porter, 1993: 50-53).

Yine Şekil 2'ye göre, denetçiden kaynaklanan performans eksikliği giderildiğinde denetçinin mevcut düzenlemelerin öngördüğü performans düzeyine ulaşılır. Mevcut düzenlemelerin öngördüğü performans düzeyine ulaşıp, finansal tablo kullanıcılarının beklentilerine yönelik yasal düzenlemeler yapıldıktan sonra, makul beklentilere cevap verilebilmektedir.

Makul olmayan beklentilerden oluşan beklenti boşluğu ise denetçilerin performansından ve mesleki düzenlemelerden bağımsız olup büyük ölçüde toplumun denetime ilişkin değer yargılarından kaynaklanmaktadır (Porter, 1993: 50-52). Bu durumda toplumun, denetimin amacı, kapsamı ve ilkeleri konusunda bilgilendirmek, beklenti boşluğunun kapatılması açısından önem taşımaktadır.

2.2. Denetimde Beklenti Boşluğunun Nedenleri

Denetimde beklenti boşluğunun oluşmasında denetçilerin tecrübesi, yasal düzenlemeler ve mesleki ilkeler ile denetim raporlarından yararlananların bilgi düzeyi önemli rol oynamaktadır. Boşluk oluşmasına neden olan faktörlerin doğru

tespiti, denetimde oluşan farkın doğru politikalarla kapatılması açısından son derece önemlidir. Bu nedenle, bundan sonraki başlıklar içerisinde denetimde beklenti boşluğuna neden olan faktörler ele alınacaktır.

2.2.1. Denetimin Karışık Doğası

Uzun tarihi süreçte, denetimin fonksiyonunda meydana gelen gelişmeler denetimin doğasında da önemli değişimlere yol açmıştır. Özellikle bağımsız denetim alanında sağlanan geleneksel uygunluk denetimi yerini artık finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespiti ile finansal tabloların doğruluğunun garanti edilmesine bırakmıştır. Daha sonraki süreçte ise bu durum, finansal tabloların doğruluğuna ve dürüstlüğüne makul derecede güvence vermek, işletme risklerini tespit etmek ve yöneticilere tavsiyelerde bulunmak şekline evrilmiştir (Heang, vd., 2008a: 31-35).

Denetimin yapısında meydana gelen bu değişim en önemli nedeni, denetimin statik bir yapı değil dinamik bir yapı sergilemesidir. Örneğin, denetime yön veren önemli kırılmalar, sosyo-ekonomik yapıdaki değişimler, teknolojik gelişmeler ve yasal düzenlemelerin genişleyen alanı, denetimin kendini sürekli olarak güncelleyen bir yapı sergilemesinde etkili rol oynamıştır. Denetime ilişkin kararların, raporların ve denetime karşı olan algıların değişimine bağlı olarak denetçi raporlarının anlaşılabilirliği farklılık göstermiştir.

Bunun yanında, denetimin uzmanlık gerektiren bir faaliyet sergilemesi, denetimin konusu ve süreci hakkında yeterince bilgi sahibi olamayanların, denetim fonksiyonunu tam olarak kavrayamamalarına neden olmaktadır. Yine denetim raporlarına hakim olan teknik ifadeler, finansal veriler ve yorumlar, denetimin doğasında bulunan ve üçüncü kişileri etkileyen bir başka husustur (Heang, vd. 2008a: 31-35).

Denetimin karışık doğasından kaynaklanan bütün bu durumlar ise denetim raporlarından yararlananlar ile denetçiler arasındaki boşluğu artırmakta ve beklentilerin farklılaşmasına neden olmaktadır.

2.2.2. Denetçinin Rolü

Denetim raporlarından yararlananların başında firma/kurum yöneticileri, pay sahipleri, yatırımcılar ve kamu kesimi gelmektedir. Her bir tarafın görevi ve fonksiyonu ise ayrıdır.

Bu taraflardan ilkinin oluşturan firma yöneticilerinin temel fonksiyonu, firma karlılığını artırmak ve finansal tabloları işletme faaliyetlerine uygun biçimde hazırlamaktır. Fakat bazı durumlarda, işletme yöneticilerini farklı amaçlar

motive edebilmektedir. Yöneticilerin kişisel amaçlarının ön plana çıkması, vergisel düzenlemelerden kaçınma isteği ve firma karlılığını olduğundan farklı gösterme endişesi gibi durumlar finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtmamasına neden olabilmektedir.

Bir diğer grup olan yatırımcılar ve pay sahipleri için ise işletme performansını takip etme aracı finansal tablolar ve faaliyet raporlarıdır. Bu nedenle de, yatırım yapılan işletmeler açısından büyük önem arz eden finansal tabloların ve faaliyet raporlarının, firmanın gerçek durumunu doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaması gerekmektedir.

Denetimde beklenti boşluğu oluşmasındaki faktörlerden biri olan rol çatışmasını açıklayan teorilerden birisi de vekâlet teorisidir. Vekâlet teorisine göre, rol çatışması yaşayan gruplardan ilki vekil (*agent*) olarak tarif edilen firma yöneticileridir. Yöneticilerin temel amacı ise iktisat biliminin temel ilkelerine uygun şekilde kendi çıkarlarını maksimize etmektir. Rol çatışması yaşayan diğer grubu pay sahipleri oluşturmaktadır. Pay sahipleri ise hissedarı oldukları şirketler aracılığıyla kendi karlarını artırmayı amaçlamaktadırlar. Vekillerin ve pay sahiplerinin amaçlarındaki bu farklılaşma farklı sonuçlar doğurabilmektedir (Colbert ve John, 1988: 7-9).

Vekâlet teorisine göre, pay sahiplerinin ve vekillerin işletmeyle ilgili bilgi düzeylerinin farklı olması risk alma girişimlerinin de farklılık göstermesine neden olmaktadır. Bu durum ise pay sahiplerinin kazançlarının maksimize edilemeyeceği anlamına gelmektedir (Mengi, 2013: 99).

Vekiller ile pay sahiplerinin farklı amaçla hareket etmeleri ve vekillerin işletmeyle ilgili gerçek bilgiye firma sahiplerinden daha yakın bulunması bilgi asimetrisinin doğmasına neden olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yöneticilerin işletme çıkarlarından ziyade kendi çıkarlarını ön planda tutmaları, firmayı yönetmekle sorumlu olan yöneticilerin denetim altında tutulmalarını zorunlu kılmaktadır.

Yöneticilerin denetim altında tutulmasından doğan ek maliyet ise "temsil maliyeti" olarak isimlendirilmektedir. Böyle bir durumda, ortaya çıkan bilgi asimetrisinin en aza indirgenmesi için denetim ve denetçi önemli bir rol oynamaktadır (Mengi, 2013: 100).

Vekâlet teorisi açısından, bilgi asimetrisinin en aza indirgenmesinde önemli rol oynayan denetçilerin önündeki en büyük engellerden birisi de özellikle bağımsız denetim alanındaki firmalar tarafından verilen denetim dışı hizmetlerdir. Bilindiği üzere bağımsız denetim firmaları, denetim hizmetleri yanında vergi

danışmanlığı, kurumsal finansman ve tasdik hizmetleri gibi denetim dışı hizmetler de verebilmektedir.

Denetim dışı hizmetler, bağımsız denetim firmaları için önemli bir genişleme alanıdır. Örneğin, ABD’de 1999 yılında, bağımsız denetim firmalarının denetim dışı gelirlerinin toplam gelirleri içerisindeki payı %66’ya çıkmıştır (Moore, vd. 2003: 15). Yine ABD üzerine yapılan araştırmada, denetim dışı hizmetlerin denetçi bağımsızlığı üzerinde negatif etkide bulunduğu gösterilmiştir (Davis ve Dana, 2008: 42). Benzer olarak Malezya (Teoh ve Lim, 1996) ve Almanya (Quick ve Bent, 2015: 171-179) için yapılan çalışmalarda da bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetlerin bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları üzerinde olumsuz etkiye sahip olduğu ortaya konulmuştur.

Denetim dışı hizmetlerin bir sonucu olarak, bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim hizmetleri konusunda toplumda algı farklılığı olması kaçınılmazdır. Bu durumda, bağımsız denetçiler tarafından düzenlenen bağımsız denetim raporları ile toplumun beklentileri farklılaşmakta ve bağımsız denetim raporları güvence sağlama fonksiyonundan uzaklaşmaktadır.

Nitekim bu risk göz önünde bulundurularak, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu içerisinde çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi vasfına sahip kişinin denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunması durumunda bağımsız denetçi olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Benzer şekilde, bağımsız denetçi, son beş yıl içerisinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetlerden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa bağımsız denetçi olamayacaktır.

2012 yılı sonunda yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde tamamlayıcı düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsızlıklarını zedeleyecek denetimleri üstelenemeyeceklerdir.

Yönetmelik’te, denetçi bağımsızlığı, esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık olarak düzenlenmiştir. Esasta bağımsızlık, denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklaması olarak tanımlanmıştır. Şekilde bağımsızlık ise denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin

konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği izlenimini oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınması olarak tanımlanmıştır.

2.2.3. Değişen Beklentilere Verilen Cevaplardaki Zamansal Gecikmeler

Toplumun denetimden beklentisi tarihsel süreç içerisinde birçok değişiklik göstermiştir. Bu değişikliklerin temelinde ise sosyal ve ekonomik değişiklikler etkili olmuştur. Örneğin, 1920-1960 dönemindeki denetim anlayışında şirketlere ait varlıkların fiziki denetimi ön plana çıkmıştır. İç denetim raporlarının göz önünde bulundurulması, örneklem alma yönteminin kullanılması, iç ve dış kaynaklar aracılığıyla denetim kanıtlarının toplanması ve son olarak finansal tabloların doğruluğunun ve uygunluğunun vurgulanması işlevi bu dönemin göze çarpan gelişmeleridir (Heang vd., 2008b: 4).

1960-1990 yılları arasıysa, gelişen teknoloji ile birlikte ekonomik büyümenin hızlandığı bir döneme denk gelmektedir. Ekonomik büyüme mikro bazda firma ölçeklerine de yansımış ve bu durum denetçileri ön plana çıkarmıştır. Büyüyen firma ölçeklerinin kaçınılmaz sonucu olarak denetimde risk odaklı denetim anlayışı uygulama alanı bulmuştur. Risk odaklı denetim anlayışıyla birlikte denetçiler, hata ve hile bulunma olasılığı yüksek alanlara yönelmiştir.

Yine bu dönem içerisinde bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetlerde artış gözlemlenmiştir. Bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetlerin artmasını, ekonomik gelişmeyle birlikte artan firma sayılarına ve faaliyetlerine bağlamak da mümkündür. Bu dönemin bağımsız denetim açısından göze çarpan bir diğer özelliği, bilişim teknolojilerinin muhasebe sistemi içerisinde kullanılmasına başlanmasıdır (Heang vd., 2008b: 5).

1990'lı yıllardan günümüze kadarki dönemde ise denetimin işlevi ve denetçilerin fonksiyonu büyük bir değişim geçirmiştir. Bu değişimin temelini ise teknolojik gelişmeler, yolsuzluk algısındaki değişimler, finansal krizler ve firma iflasları oluşturmuştur. Yaşanan bu gelişmeler, kamu otoritesinin bu alanda birçok yasal düzenleme yapmasını kaçınılmaz kılmıştır. Değişen mevzuatın kaçınılmaz sonuçlarından birisi denetçilerin sorumlulukları üzerinde görülmüştür. Bu açıdan, bahsi geçen dönemin en temel özelliğini, denetçinin hata ve hilelere ilişkin sorumluluk derecelerindeki artış ve özellikle bağımsız denetim alanında denetlenmiş finansal tablolara verilen güvence hizmetlerindeki değişiklikler oluşturmaktadır.

Özet olarak tarihsel süreç içerisinde, denetçilerin bağımsızlığı, bağımsız denetim firmalarının/kurum ve kuruluşlarının organizasyon yapısı ve verdikleri hizmetler, denetim yöntemi, denetçilerin sorumlulukları gibi birçok konuda değişiklik olmuştur. Yine gelişen sermaye piyasalarına bağlı olarak denetim raporlarından faydalananların sayısı artmış ve bunun sonucu olarak denetim raporlarından yararlananların beklentisi değişiklik göstermiştir (Madsen, 2013: 6-8).

Bütün bu dönüşüm süreci, denetim raporlarından yararlanan tarafların beklentisinde değişikliğe yol açmıştır. Denetim raporlarından yararlananların algısında oluşan farklılaşmaya, denetçilerin ne derece uyum sağlayabildiği ise bu konunun özünü oluşturmaktadır. Buna göre, denetçilerin denetime ilişkin değişikliklere uyum sağlayamamasının sonucu olarak, denetim raporlarından yararlananların beklentilerini tam olarak karşılayamaması, beklenti boşluğunun oluşmasında önemli bir faktördür.

Değişen beklentilere verilen cevaplardaki zamansal gecikmelerden kaynaklanan denetim beklenti boşluğunu daraltmanın en önemli yollarından birisi, denetçilere verilen eğitimlerin artırılmasıdır. Verilen eğitimin özellikle denetçilerin fonksiyonları, denetimin işlevi, değişen standartlar ve mevzuat yapısı üzerine odaklanması, beklenti boşluğunun kapatılmasında etkili rol oynayacaktır.

Bunun yanında, denetim raporlarından yararlananların özellikle makul olmayan algılarını gidermek için denetçilerin sorumluluklarına ilişkin sınırlarına ve denetimin kapsamına yönelik bilgilendirmelere gidilmesi denetim boşluğunu gidermede önemli rol oynayacaktır.

2.2.4. Denetim Raporlarından Yararlananların Denetime Yönelik Yanlış Algısı

Denetimde beklenti boşluğunun oluşmasına neden olan faktörlerden bir diğeri, denetim raporlarından yararlananların makul olmayan beklentilere sahip olmasıdır. Böyle bir durumda, denetim raporlarından yararlananların beklentisi, denetçinin sorumluluk alanını aşmaktadır. Bunun sonucu olarak ise denetim raporlarından yararlananlar ile denetçiler arasında beklenti farklılığı oluşmaktadır.

Literatürde “bilgi farklılığı” olarak ifade edilen bu durumun en temel nedenlerinden birisi, denetim raporlarından yararlananların denetimin yapısına ve amacına yönelik bilgi eksikliğidir. Bunun yanında, denetime ilişkin mevzuattaki ve düzenlemelerdeki değişikliğin sıklığı ve denetim raporlarından yararlananların bu değişiklikleri takip etmekteki güçlüğü bilgi farklılığının doğmasına neden olan bir diğer faktördür (Boyd, vd. 2001: 56-60).

Denetim raporlarından yararlananların, denetime yönelik yanlış algısını düzelterek beklenti boşluğunu ortadan kaldırmanın yolu, denetçilere ve denetim raporu kullanıcılarına yönelik denetimin yapısı, işlevi ve temel görevi hakkında daha açıklayıcı bilgi vermekten geçmektedir. Bilgi verme işlevi ise sadece eğitim faaliyetlerinden oluşmamakta, denetimin ve denetçilerin sorumluluk alanlarını belirleyici standartların geliştirilmesinden de geçmektedir. Denetimin kapsamına yönelik sınırların denetim raporlarından yararlananlar tarafından kesin olarak bilinmemesi, denetçilerin hazırladıkları raporlara ilişkin beklentilerin makul olmayan bir şekilde artış göstermesine neden olmak suretiyle beklenti farklılığının artmasına sebep olmaktadır.

2.2.5. Öz Düzenlemelerin Beklenti Boşluğu Üzerine Etkisi

Belirli bir uzmanlık isteyen her mesleğin kendine ait kuralları ve düzenlemeleri bulunmaktadır. Bu kural ve düzenlemeler resmi kamu otoritesi tarafından belirlendiği gibi o mesleğin olağan akışı içerisinde kendiliğinden de belirlenmektedir. Bir diğer ifadeyle, denetim mesleğinin bu şekilde oluşan kendine has mesleki düzenlemeleri bulunmaktadır. Bu düzenlemeler, denetim firmalarını/ kurum ve kuruluşlarını ve denetçileri gözetleyen profesyonel standartları içermektedir.

Diğer mesleklerin aksine, denetçilerin topluma karşı önemli bir sorumluluğu vardır. Bu nedenle de denetçilerin kamu yararına uygun hareket etme yükümlülükleri bulunmaktadır. Kamu yararına uygun hareket etme yükümlülüğünü yerine getirmek için ise denetçilerin her zaman etik kurallar tarafından çevrelendirilmesi gerekir.

Örneğin bağımsız denetim alanındaki etik ilkeler, bu alanda düzenleme yapmaya yetkili olan IFAC, AICPA ve IAASB gibi kuruluşlar tarafından belirlenmektedir. Bu ilkelere misal olarak dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, profesyonel davranış ve mesleki şüphecilik ilkeleri gösterilebilir. Denetim mesleğine yönelik belirlenen etik ilkelerin önemi son derece büyüktür. Nitekim dünyanın önde gelen bağımsız denetim firmalarından biri olan Arthur Andersen'in sadece birkaç çalışanın ahlaki ilkeleri ihlal etmesi ve bu ihlalin sonucu olarak bahsi geçen denetim firmasının çökmesi, bu duruma verilebilecek güzel bir örnektir. Bu iflasın sonucunda, binlerce insan işsiz kalmış, doğrudan veya dolaylı olarak yüz milyonlarca dolar zarar oluşmuştur (Islam, 2013: 1064-1066).

Denetim mesleğinin kamusal yararı da göz önünde bulundurulduğunda, denetime ilişkin kamu ile mesleki örgütlerin oluşturduğu etik kurallar, düzenlemeler, standartlar ve ilkeler büyük önem arz etmektedir. Bu düzenlemeler ise bir taraftan

denetçilerin sorumluluk alanlarının belirlenmesine yardım ederken diğer taraftan denetim raporlarından yararlananlara rehberlik etmektedir.

Denetimde öz düzenlemenin her ne kadar olumlu tarafları bulunsa da bu durumun beklenti boşluğunu artıran farklı bir yönü de bulunmaktadır. Yapılan çalışmalar, meslek mensuplarının meslek örgütleri tarafından oluşturulan standartları kendi lehlerine olacak şekilde hazırladıklarını ve bu şekilde yorumladıklarını göstermiştir. Bir başka ifadeyle, denetçiler mesleki sorumluluklarının minimum düzeyde tutulmasını isterken, denetim raporlarından yararlananlar bu sorumluluğun artırılmasını talep etmektedirler (Onulaka, 2015: 103-107).

Kısaca, meslek mensuplarının standartlar, kurallar ve ilkeler üzerinde öz düzenleme etkisinin bulunması, denetçilerin kendi sorumluluklarını azaltan, risk almalarını engelleyen ve toplumsal faydadan çok kendi faydalarını ön planda tutan bir anlayışa sahip kurallar bütününe oluşmasına neden olmaktadır.

Öz düzenlemenin bu kaçınılmaz sonucu, denetim raporlarından yararlananların beklentilerinin tam anlamıyla karşılanamaması anlamına gelmektedir. Diğer yandan ise performans açığı oluşmakta ve denetimde beklenti boşluğu içerisinde performans boşluğunun artmasına neden olmaktadır.

Öz düzenlemenin beklenti boşluğu üzerine etkisini gösteren çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan Onulaka (2015) tarafından Nijerya üzerine yapılan çalışmada, öz düzenleme yetkisi ile denetimde beklenti boşluğu arasında güçlü bir ilişkinin var olduğu gösterilmiştir. Buna göre, beklenti boşluğunun bileşenlerinden birisini öz düzenleme yetkisi oluşturmaktadır ve bu boşluğu eğitim politikaları ile azaltma imkânı bulunmamaktadır.

Bir diğer çalışma ise Heang vd. (2009) tarafından Malezya üzerine yapılmıştır. Bu çalışmada da benzer sonuca ulaşılmış ve kamusal düzenleme yetkisinin daha az olmasından dolayı bağımsız denetçilerin kendi çıkarlarını koruma yönünde hareket ettikleri gösterilmiştir. Bunun sonucu olarak ise bağımsız denetimde beklenti boşluğunun arttığı ve denetçiler ile denetim raporlarından yararlananların algı düzeylerinin farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

2.2.6. Denetçilerin Mesleki Bilgi Düzeyi

Denetimde beklenti boşluğunu artıran nedenlerden biri de, denetçilerin mesleki bilgi düzeyinin, denetim raporlarından yararlananların beklentisini karşılamaktan uzak olmasıdır. Denetim raporlarından yararlananların makul olmayan beklentilerinden ziyade, denetçilerin mesleki bilgi düzeyindeki eksiklikten

kaynaklanan bu durum, performans boşluğunu oluşturan önemli faktörlerden biridir. Bu nedendir ki yapılan empirik çalışmaların büyük çoğunluğu mesleki bilgi düzeyi yetersiz olan denetçilere yönelik eğitim politikalarının beklenti boşluğu üzerine etkisi üzerine odaklanmıştır (Erdoğan, 2013; Adeyemi, 2011; Humphrey vd., 1993).

Mesleki bilgi düzeyindeki eksiklikten kaynaklanan beklenti boşluğunu azaltmanın en etkili yollarından biri denetim mesleğine yönelik eğitim kalitesini artırmaktan geçmektedir. Bunun yanında, mesleğe kabulde belirli bir yetkinlik düzeyi aranması ve daha sonraki aşamada mesleki gelişmelere yönelik eğitim politikalarına ağırlık verilmesi, denetimde beklenti boşluğunu azaltıcı diğer etkili unsurlardır.

2.3. Denetimde Beklenti Boşluğunu Daraltıcı Yöntem ve Uygulamalar

Beklenti boşluğunu daraltmak için teoride birçok öneri öne sürülmüştür. Bu öneriler ise yasal düzenlemelere ağırlık verilmesi, ilgili mevzuatın ve standartların daha kapsayıcı olması, denetçilere yönelik eğitim politikalarına ve denetim raporlarından yararlananlara yönelik bilgilendirici faaliyetlere ağırlık verilmesi şeklinde sıralanmıştır. Bundan sonraki başlıkların altında, denetimde beklenti boşluğunu azaltıcı politika önerileri ele alınacaktır.

2.3.1. Yasal Düzenlemeler

Denetimin değişen rolüyle birlikte mevzuat ve standartlarda da birçok defa revizyona gidilmiştir. Yasal düzenlemelerin hedefini, finansal tablo kullanıcılarının makul ve kabul edilebilir beklentilerini karşılamak oluşturmuştur. Benzer şekilde, yaşanan finansal krizler ve denetim skandalları özellikle bağımsız denetim konusundaki yasal düzenlemelerin sebeplerinden birini oluşturmuştur. Bağımsız denetim alanında ABD’de ortaya çıkan Worldcom, Dynegy, Global Crossing, Qwest Communications, Tyco International, Xerox ve Enron gibi skandallar, bağımsız denetim ve denetçilerle ilgili birçok yasal düzenleme yapılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Kaçınılmaz olan söz konusu yasal düzenlemeler kendisini Sarbanes-Oxley Yasasında (SOA) göstermiştir. SOA bu açıdan, bağımsız denetim alanına ses getiren önemli düzenlemelerden biridir.

Bunun yanında, özellikle denetçi bağımsızlığının geri planda tutulduğu durumlarda, denetim raporlarından yararlananların beklentilerinin tam olarak karşılanması mümkün değildir. Bu durumun doğal sonucu ise beklenti boşluğunun artmasıdır. Dolayısıyla da, denetçilerin bağımsızlığını teminat altına alan ve

denetçilerin sorumluluklarının kesin ve net olarak belirlendiği yasal düzenlemelerin nihai sonucu beklenti boşluğunun azalmasıdır.

2.3.2. Eğitim Çalışmalarına Ağırlık Verilmesi

Beklenti boşluğunun oluşmasına neden olan faktörlerden biri de eğitim eksikliğidir. Denetçilerin eğitimi ise denetçinin hayatlarının sadece bir dönemini değil, üniversite döneminde verilen eğitimden mesleki faaliyetlerin icra edildiği dönem boyunca verilecek eğitimlere kadarki geniş bir periyodu ifade etmektedir. Denetçilerin gerek geçmiş dönemlerinde aldıkları eğitim, gerekse de mesleğe giriş döneminde belirli bir yeterliliğin aranması, denetim raporlarının kalitesinde artışa neden olduğu gibi denetçilerden kaynaklanan performans açığını azaltmaktadır.

2.3.3. Denetçilerin Bağımsızlığının Artırılması

Denetçilerden beklenen, tarafsızlık, doğruluk ve mesleki dürüstlük içinde, bağımsızlıklarını zedeleyebilecek herhangi bir menfaat ilişkisine veya çıkar çatışmasına girmeksizin faaliyetlerini sürdürmeleridir. Denetçilerin bağımsızlık şekilleri iki gruba ayrılmaktadır. Bunlardan “düşüncede bağımsızlık” denetçinin yaptığı işin öneminin farkına varması anlamına gelmekte iken, tarafsız olarak denetim yaptığına ilişkin üçüncü tarafların şüphe duymaması “görünüşte bağımsızlık” anlamına gelmektedir (Uzay, 2004: 435-485).

Denetçi bağımsızlığı konusunda öne çıkan hususlardan ilki bağımsız denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetlerin denetçilerin bağımsızlığı üzerindeki etkisidir. Denetim dışı hizmetlerin, denetçilerin bağımsızlığı üzerine etkisini araştıran çalışmalar iki değişken arasında negatif yönlü bir ilişkinin var olduğunu göstermiştir. Diğer bir ifadeyle, denetim firmaları tarafından verilen denetim dışı hizmetler arttıkça, denetçilerin bağımsızlık düzeyinde azalma meydana gelmektedir⁵ (Oliverio ve Bernard, 2002; Wang ve Hay, 2013).

Denetçi bağımsızlığı konusunda atılan adımlardan biri de zorunlu tutulan denetçi rotasyonlarıdır. Zorunlu denetçi rotasyonuna gidilmesindeki amaç, denetçinin bağımsızlığını etkileyebilecek veya mesleki şüpheciliğine gölge düşürebilecek iş ilişkilerinin önüne geçebilmektir. Rotasyonun, denetçi bağımsızlığı üzerinde her ne kadar olumlu etki yaratacağı beklense de bu yöntemin çeşitli maliyetleri bulunabileceği öne sürülmüştür. Örneğin, zorunlu tutulan denetçi

5 Yapılan çalışmaların büyük çoğunluğu her ne kadar denetim dışı hizmetler ile bağımsızlık arasında negatif yönlü bir ilişkinin var olduğu sonucuna ulaşmış olsa da çalışmalardan bir kısmı da her iki değişken arasında ilişki olmadığını göstermiştir. Bu durumun nedenleri arasında ise denetçi bağımsızlığını etkileyecek uygulamaların yasa ve standartlarla sınırlandırılması ile denetim dışı hizmetlerin denetçilerin mesleki bilgi düzeyini artırması ve farkındalık seviyesini geliştirmesi gösterilmiştir (Defond, vd., 2002).

rotasyonlarının sonucunda, denetçilerin belirli bir konu ve alan üzerine uzmanlaşmaları sağlanamayacaktır. Nitekim bu konuyla ilgili olarak yapılan çalışmalardan bir kısmı, zorunlu denetçi rotasyonunun denetçilerin bağımsızlığı ve denetim raporlarının kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunduğunu göstermiştir (Gold vd., 2013). Diğer taraftan bu konuyla alakalı olarak yapılan bir kısım çalışmalar ise bu rotasyonun olumsuz etkisi bulunduğunu öne sürmüştür (Jackson vd., 2008).

2.3.4. Denetim Raporlarının Daha Açık Yazılması

Denetçilik, teknik bilgi gerektiren bir meslektir. Teknik bilgi gerektiren bir mesleğin ise kendine has terminolojisi ve düzenlemeleri olması kaçınılmazdır. Bahsi geçen terminoloji ve teknik bilgilere ise denetim raporlarından yararlanan bütün tarafların hâkim olması beklenemez. Zira denetim raporlarından yararlanan büyük bir kesim bulunmaktadır.

Konu bu açıdan değerlendirildiğinde, denetim raporlarının yeteri derecede açıklıkta ve sade bir şekilde yazılması büyük önem arz etmektedir. Denetim raporlarının yeteri derecede açıklıkta yazılmasının şartlarından biri ise raporun makul uzunlukta kaleme alınmasıdır. Tahmin edilebileceği üzere, yeterli derecede sadelikten uzak olan kısa denetim raporlarının açıklayıcılık gücü de sınırlı olabilecektir.

Açıklayıcılık gücü yüksek olan denetim raporlarının en büyük faydası, denetim raporlarından yararlananların ihtiyaçlarını karşılama düzeyinin yüksek olmasıdır. Denetim raporlarından yararlananların ihtiyaçlarını gidermeyen raporların ihtiyaçları karşılaması beklenemez. Bu durum ise denetimde beklenti boşluğunun nedenlerinden sadece bir tanesidir.

Nitekim bu konuyla ilgili olarak Best vd., (2001) tarafından yapılan çalışmada, denetlenmiş finansal tablo kullanıcıları ile denetçilerin algı düzeyleri ele alınmış ve her iki grup arasında da belirgin bir algı farklılığının bulunduğu görülmüştür. Araştırmaya göre, kısa denetim raporları beklenti boşluğunu artırmaktadır. Kısa denetim raporlarının beklenti boşluğunu artırmada, hata ve hilelerin denetim raporlarında yer alışı şekillerinin etkili olduğu gösterilmiştir. Hata ve hilelere ilişkin tespitlerin, denetim raporlarında yeterli açıklıkta yer almaması, finansal tablo kullanıcılarının makul beklentilerinin yeterince karşılanmadığı anlamına gelmektedir.

2.3.5. Denetçilerin Sorumluluk Alanlarının Genişletilmesi

Denetimde beklenti boşluğuyla ilgili olarak yapılan çalışmaların birçoğunda, denetim raporlarından yaralananların denetçilerin sorumluluk alanlarına yönelik beklentilerinin çok yüksek düzeyde olduğu gösterilmiştir. Denetçilerin sorumlulukları konusundaki algı farklılığının sonucunda ise denetim raporlarından yaralananlar ile denetçiler arasında beklenti boşluğu olduğu ortaya konulmuştur (Baron vd., 1977; Monroe ve Woodliff, 1994; Kimberly vd., 2001).

Denetim raporlarından yararlananların beklentilerinin yüksek olmasının sonucunda ortaya çıkan algı farklılığını gidermenin yollarından biri de denetçinin sorumluluk alanını genişletmektir. Denetçi sorumluluğunun genişletilmesiyle birlikte, hata ve hileyle ilişkin makul güvence vermektan sorumlu olan denetçilerin alanı, tam güvence verme, işletmenin iç kontrolüne yönelik güvence hizmetleri verme, bilgi sistemleri güvenilirliğine ilişkin güvence hizmetleri verme, işletmenin sürdürülebilirliğiyle ilgili güvence hizmeti verme gibi alanlara doğru genişleyecektir (Altıntaş, 2011, 94-112).

Sorumluluk alanı daha geniş tutulan denetçiler tarafından yazılan denetim raporları ise daha kapsamlı ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını daha fazla karşılayan nitelikte olacaktır. Finansal tablo kullanıcılarına ait beklentilerin karşılandığı derecede ise algı farklılığı giderilmiş olacaktır.

2.3.6. Toplumun Denetim Hakkında Bilgilendirilmesi

Beklenti boşluğunu daraltmada etkin olabilecek faktörlerden bir diğeri ise denetim raporu kullanıcılarına, denetimin kapsamı ile denetçilerin sorumluluklarına ilişkin bilgi vermektir. Denetimin kapsamı ile denetçilerin sorumluluk alanlarına yönelik verilecek bilgiler, denetim raporlarından yararlananların makul olmayan beklentilerini sınırlayacak ve beklenti boşluğunun daralmasına yardım edecektir.

Denetimin kapsamı ve denetçinin sorumlulukları konusunda bilgilendirilecek önemli taraflardan biri de, denetimin yapılacağı işletmedir. Bu nedenle de denetimin kapsamını ve denetçinin sorumluluklarını kayıt altına alan denetim raporları ve standartlar her iki taraf ve üçüncü kişiler için büyük önem arz etmektedir.

2.3.7. Denetçilerin Uzmanlaşmaları

Denetim, belirli bir uzmanlık bilgisi gerektiren meslek dalıdır. Uzmanlık bilgisi gerektiren denetimin birbirinden tamamen farklı sektörlerde faaliyet göstermesiyse kaçınılmazdır. Bu nedenle de, farklı sektörlerde uygulama alanı bulan denetimin raporlar üzerine etkisi, gözden kaçırılmaması gereken önemli bir noktadır.

Bilindiği gibi her bir sektörün kendisine göre kaynak kullanımı, üretim süreci, pazarlama metodu ve en önemlisi de mali kayıt sistemi bulunmaktadır. Örneğin, finans sektöründe faaliyet gösteren bir işletme ile tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin, üretim sürecinden muhasebesine kadar birçok farklılık göze çarpacaktır.

Sektörle ilgili olarak herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olmayan denetçinin yapacağı ilk işlerden birisi, denetime konu olan işletmeyi tanımadır. İşletmeyi tanımak ise müşterinin sektördeki payından, aldığı devlet desteklerine kadar geniş bir alanı kapsamaktadır. Denetçi tarafından bilinmesi gereken bir diğer unsur ise denetim yapılan sektörün kendine has özellikleridir. Denetim yapılan sektörün yapısı, işletmenin muhasebe kayıtlarından finansal tablolarına kadar etki etmektedir (Messier vd., 2012: 72-78).

Sektörün yapısı hakkında denetçinin bilgi sahibi olmasının en büyük olumlu etkisi, denetim raporlarının kalitesi üzerinde olacaktır. Yine bunun yanında, denetçinin sektörün yapısına hakim olarak kaleme aldığı raporların, finansal tablo kullanıcılarının ve müşteri firmanın beklentilerini karşılama derecesi yüksek olacaktır. Bu durum ise eksik bilgidir ve performans eksikliğinden kaynaklanan denetim boşluğunun daralmasına yardım edecektir.

Denetçilerin sektörel uzmanlaşması ve denetimin kalitesi arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik yapılan çalışmalarda, iki değişken arasında pozitif bir etkileşimin olduğu gösterilmiştir. Bir diğer ifadeyle, denetim yapılacak sektör konusunda denetçinin bilgi sahibi olması, denetim raporlarının kalitesini artırmaktadır. Denetim raporlarının kalitesindeki artışın sonucu ise denetçinin finansal tablolardaki hata ve hileleri belirleyebilme olasılığının artması, raporlarda yer verilen tespitlerin açıklayıcılık gücünün artması ve denetim riskinin⁶ minimize edilmesi şeklinde kendini göstermektedir (Lowensohn vd., 2007; Low, 2004).

SONUÇ

Denetim, gerek kamu gerekse özel sektör içerisinde faaliyet gösteren aktörler için önemli bir yere sahiptir. Bu aktörlerden biri olan toplumun ve kamusal menfaatlerin korunması ihtiyacı, denetim alanında yapılacak yeni düzenlemelere kapı aralamaktadır. Denetimin dinamik bir yapı göstermesine neden olan bu

6 Denetim riski, önemli derecede hata ve hile bulunan finansal tablolar hakkında denetçinin farkında olmadan olumlu görüş verme ihtimalidir. Denetim riskinin bileşenleri; doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma riskinden oluşmaktadır (Bozkurt, 2000: 105-120).

durumun kaçınılmaz sonucu ise sürekli değişen standartlardan ve yasal mevzuattan doğan uygulamaların denetim raporlarına yansıtılamamasıdır.

Bunun yanında, denetçilerin her ne kadar belirli mesleki niteliklere sahip olmaları istense de denetçilerden bir kısmının mesleki olarak yeterli bilgi düzeyine sahip olamaması, denetim raporlarından beklenen ihtiyacın karşılanamamasına neden olmaktadır.

Diğer taraftan, özellikle standartların ve ilgili mevzuatın denetim raporlarının eksik yönlerini telafi edecek nitelikte olmaması, denetim raporlarından yararlananlara ait beklentilerin denetçiler tarafından giderilememesine neden olmaktadır.

Beklenti boşluğunu daraltmada etkili olan politikaların başında, makul beklentileri karşılamaya yönelik politikalar gelmektedir. Bu kapsamda, özellikle denetçilerin performansını artırıcı eğitim faaliyetlerine ağırlık verilmesi yerinde olacaktır. Denetimin amacı, kapsamı ve içeriği konusunda daha fazla bilgi düzeyine sahip olan denetçilerin performansından kaynaklı beklenti boşluğu azaltılabilecektir. Benzer şekilde özellikle denetim raporlarından yararlananların denetimin amacı konusunda sahip olacağı bilgiler, bu grupların makul olmayan beklentilerini sınırlandırarak beklenti boşluğunun azalmasına etkili olacaktır.

Standartlarda ve ilgili mevzuatta yapılacak düzenlemeler, denetim raporlarından yararlananlara ait beklentilerin denetim raporlarında karşılanmasına imkân tanıyacaktır. Bu durum, bir yandan denetim raporlarını kullananların duyduğu bilgi ihtiyacının karşılanmasına yardım edecek, diğer yandan denetim raporlarının daha işlevsel bir nitelik kazanmasını sağlayacaktır.

Bunun yanında, denetim raporlarından yararlananlara ait makul beklentilerin denetim raporlarıyla karşılanması, yatırım yapılan işletmelere ait bilgilerin piyasalaşmasını sağlayarak özellikle küçük yatırımcılara ait hak ve menfaatlerin korunmasına yardım edecektir.

Beklenti boşluğunu azaltmada, denetimle ilgili yetkili otoritelerin çalışmaları büyük önem taşımaktadır. Özellikle bağımsız denetim alanında Kamu Gözetimi, Denetimi ve Muhasebe Standartları Kurumunun 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 bağımsız denetim alanında ve diğer alanlarda var olan gerek mevzuata gerekse standartlara ilişkin düzenlemelerin günün gelişen şartlarına uygun olarak güncel tutulması beklentilerin karşılanmasını sağlayacaktır.

Beklenti boşluğunu daraltmada yetkili otoriteler üzerine düşen bir diğer önemli görev, denetçiler ile denetim raporlarından yararlananların beklentilerindeki değişimleri izlemeye yönelik araştırmalar yapmak ve gerekli düzenlemeleri hayata geçirmektir. Denetimde uygulama birliğini tesis etmek ile gerekli güveni ve kaliteyi sağlamaktan sorumlu olan gerek kamusal gerekse mesleki kuruluşların kendisinden beklenen amaçları gerçekleştirme yollarından biri, gerek denetçilerin performansından kaynaklı beklenti boşluğunu, gerekse bütün tarafların makul olmayan beklentilerinden kaynaklanan beklenti boşluğunu daraltıcı önlemler almaktır.

KAYNAKÇA

- Adeyemi, S. Babatunde ve Olayinka, M. Uadiale (2011), "An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap in Nigeria", African Journal of Business Management, Volume 5, No 19, s. 7964-7971.
- AICPA (1978), The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations, An Independent Commission Established by the American Institute of Certified Public Accountants, New York.
- Altıntaş, N. Nergis (2011), Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri, 1. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Altuğ, Figen (2000), Mali Denetim, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Arens, Alvin A. ve James, K. Loebbecke (1997), Auditing, An Integrated Approach, 7. Edition, Prentice-Hall Inc, New Jersey.
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.
- Baron, C. David, Douglas, A. Johnson, Gerald, D. Seafoss ve Charles, H. Smith (1977), Uncovering Corporate Irregularities: Are We Closing the Expectation Gap?, Journal of Accountancy, Volume 144, No 4, s. 56-66.
- Best, J. Peter, Sherrena, Buckby ve Clarice, Tan (2001), Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore, Managerial Auditing Journal, Volume 16, No 3, s. 134-144.
- Boyd, T. David, Sanithia, C. Boyd ve William L. (2001), The Audit Report: A Misunderstanding Gap Between Users and Preparers, The National Public Accountant, Volume 45, No 10, s. 56-60.
- Bozkurt, Nejat (2000), Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Alfa Aktüel Kitabevi, Bursa.
- Campbell, R. David ve Alfred R. Michenzi (1987), Revising the Audit Report: A Response to the Expectation Gap, The CPA Journal, Volume 57, No 4, s. 34-39.
- CICA (1988), Report of the Commission to Study the Public's Expectations of Audits, CICA, Toronto.
- Colbert, L. Janet ve John, S. Jahera (1988), The Role of the Audit and Agency Theory, The Journal of Applied Business Research, Volume 4, No 2, s. 7-12.

- Davis, M. Shawn ve Dana, Hollie (2008), The Impact of Nonaudit Service Fee Levels on Investors' Perception of Auditor Independence, Behavioral Research in Accounting, Volume 20, No 1, s. 31-44.
- Defond, L. Mark; K. Raghunandan ve K. R. Subramanyam (2002), Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions, Journal of Accounting Research, Volume 40, No 4, s. 1247-1274.
- Epstein, J. Marc ve Marshall A. Geiger (1994), Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of The Expectation Gap. What Do Investors Expect From an Audit?, Journal of Accountancy, Volume 177, No 1, s. 60-66.
- Erdoğan, Murat (2002), Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, Doğu Üniversitesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, s. 51-63.
- Erdoğan, Sedat (2013), Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye'de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Gold, Anna, Friederike, Lindscheid, Christiane, Pott ve Christoph, Watrin (2013), The Effect of Engagement and Review Partner Tenure and Rotation on Audit Quality: Evidence from Germany, 19th Annual Midyear Auditing Section Conference, 19 January 2013, New Orleans USA.
- Guy, Dan M. ve Jerry, D. Sullivan (1988), The Expectation Gap Auditing Standards, Journal of Accountancy, Volume 165, No 4, s. 36-46.
- Heang, T. Lee ve Ali, M. Azham (2008a), The Audit Expectation Gap: A Review of the Contributing Factors, Journal of Modern Accounting and Auditing, Volume 4, No 8, s. 29-37.
- Heang, T. Lee ve Ali, M. Azham (2008b), The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development, Journal of Modern Accounting and Auditing, Volume 4, No 12, s. 1-8.
- Heang, T. Lee; Ali, M. Azham ve J. D. Gloeck (2009), The Audit Expectation Gap in Malaysia: An Investigation into Its Causes and Remedies, Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, Volume 9, No 1, s. 57-88.
- Hooks, Karen L. (2011), Auditing and Assurance Services Understanding the Integrated Audit, 1. Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.
- Humphrey, Christopher, Peter, Moizer ve Stuart, Turley (1993), The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation, Accounting & Business Research, Volume 23, No 91A, s. 395-411.

- Islam, Mahbul (2013), Auditing in the 21 st Century: Has Self-Regulation Failed?, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Volume 9, No 8, s. 1059-1069.
- Jackson, B. Andrew, Micheal, Moldrich ve Peter, Roebuck (2008), Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality, *Managerial Auditing Journal*, Volume 25, No 5, s. 420-437.
- Kaval, Hasan (2005), Muhasebe Denetimi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kell, Walter G., William, C. Boynton ve Richard E. Ziegler (1989), *Modern Auditing*, 4. Edition, John Wiley & Sons Inc, New Jersey.
- Kepekçi, Celal (2011), *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, Avcıoğlu Basım Yayın, İstanbul.
- Kimberly, E. Frank., Jordan, D. Lowe ve James K. Smith (2001), The Expectation Gap: Perceptual Differences Between Auditors, Jurors and Students, *Managerial Auditing Journal*, Volume 16, No 3, s. 145-149.
- Liggio, D. Carl (1974), The Expectation Gap: The Accountants Waterloo, *Journal of Contemporary Business*, Volume 3, No 3, s. 27-44.
- Low, Kin-Yew (2004), The Effect of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions, *The Accounting Review*, Volume 79, No 1, s. 201-219.
- Lowensohn, Suzanne, Laurence, E. Johnson, Randal, J. Elder ve Stephen, P. Davies (2007), Auditor Specialization, Perceived Audit Quality and Audit Fees in the Local Government Audit Market, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 26, No 6, s. 705-732.
- Madsen, Pierre (2013), Commercial Loan Officers and the Audit Expectation Gap, Unpublished Master Thesis, Uppsala Universitet, Department of Business Studies.
- Marra, L. Michele ve William J. Rading (1987), Audit, Compilation or Review: Closing the Expectation Gap, *The National Public Accountant*, Volume 32, No 4, s. 30-32.
- Mengi, T. Banu (2013), Bağımsız Denetimin Vekâlet Teorisindeki Yeri, *World of Accounting Science*, Volume 15, No 1, s. 97-108.
- Messier, Jr. William., Steven, M. Glover ve Douglas, F. Prawitt (2012), *Auditing and Assurance Services, A Systematic Approach*, 8. Edition, McGraw-Hill Irwin, New York.
- Monroe, S. Garry ve David, R. Woodliff (1994), An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence, *Accounting & Finance*, Volume 34, No 1, s. 47-74.

- Monroe, S. Garry ve David, R. Woodliff (1993), The Effect of Education on the Audit Expectation Gap, *Accounting and Finance*, Volume 33, Issue 1, s. 61-78.
- Moore, A. Don., Philip, E. Tetlock., Lloyd, Tanlu ve Max, H. Bazerman (2003), Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue, *American Accounting Association*, Working Paper 01-115, Rev.
- Oliverio, E. Mary ve Bernard, H. Newman (2002), Use of Audit Firm for Non-Audit Services: Is Independence Impaired?, *Faculty Working Papers*, Lubin School of Business.
- Onulaka, N. Paul (2015), Self-Regulatory Policy of Accounting and Auditing Profession and Its Effect on Audit Expectation Gap in Nigeria, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Volume 5, No: 2, s. 98-121.
- Porter, A. Brenda (1993), An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, *Accounting and Business Research*, Winter 1993, Volume 24, No 93, s. 49-68.
- Quick, Reiner ve Bent, Warming-Rasmussen (2015), An Experimental Analysis of the Effects of Non-Audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany, *Journal of International Financial Management & Accounting*, Volume 26, No 2, s. 150-187.
- Taylor, E. Shannon (1989), Minimizing Risks: Closing the Expectation Gap", *The National Public Accountant*, Volume 34, No 6, s. 28-31.
- Teoh, Y. Hai ve Lim, C. Chui (1996), An Empirical Study of the Effects of Audit Committees, Disclosure of Nonaudit Fees, and Other Issues on audit Independence: Malaysian Evidence, *Journal of International Accounting and Taxation*, Volume 5, No 2, s. 231-248.
- Uzay, Şaban (2004), Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı, *MÖDAV*, The 1st Annual International Accounting Conference, İstanbul, 3-5 November, s. 435-485.
- Wang, S. Wen ve David, Hay (2013), Auditor Independence in New Zealand: Further Evidence on the Role of Non-Audit Services, *Accounting and Management Information Systems*, Volume 12, No 2, s. 235-262.
- Zikmund, E. Paul (2008), Reducing the Expectatiton Gap, *The CPA Journal*, Volume 78, No: 6, s. 20-25.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.