

DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞI ve DENETİM EĞİTİMİNİN BEKLENTİ FARKLILIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

AUDIT EXPECTATIONS GAP AND THE ROLE OF AUDIT EDUCATION ON THE AUDIT EXPECTATIONS GAP: A FIELD STUDY

Doç. Dr. Engin DİNÇ¹
Yrd. Doç. Dr. Bilal GEREKAN²

ÖZET

Bağımsız denetime yönelik çeşitli kesimlerin beklentilerindeki farklılık, birçok ülkede araştırma konusu olmuştur. Literatürde, beklenti farklılıklarının giderilmesine yönelik bir takım öneriler üzerinde durulmaktadır. Bu önerilerden biri de denetim eğitimidir. Bu nedenle; çalışmada, denetim eğitiminin beklenti farklılığı üzerindeki etkisi incelenmiştir. Araştırmada, taraflar arasındaki farklılık ANOVA testi ile test edilmiştir. Araştırma sonucunda; katılımcılar arasında önemli düzeyde beklenti farklılıklarının bulunduğu ve denetim eğitiminin, beklenti farklılıklarını gidermede etkili bir yöntem olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetimde Beklenti Farklılığı, Denetim Eğitimi

Jel Kodları: M40, M42, M49

ABSTARCT

Differences in expectations for the independent audit of various groups in many countries, has been the subject of research. The literature focuses on the many reasons that reduce the difference in expectations. This is one of the reasons the audit trainings. Therefore, in this study, the effect of audit education on the groups' audit expectations was the subject of research. In the study, the difference between the groups has been tested with ANOVA test. As a result, significant differences were found between the groups in terms of expectations. In addition, audit training is an effective way about to reduce the expectations.

Key Words: Auditing, Audit Expectations Gap, Audit Education

Jel Codes: M40, M42, M49

1. GİRİŞ

Muhasebe ve denetim mesleği açısından 20. yüzyılın ilk yıllarının pek de parlak olduğu söylenemez. Bu dönemde yaşanan muhasebe skandallarıyla “güven” duygusunda ciddi anlamda zedelenmeler yaşanmıştır. Bir zamanlar dünyanın en büyük güvence hizmeti sağlayıcılarından olan Arthur Andersen Firması'nın çöküşü denetim mesleğinde kapanması zor olan yaralar açmış (Fadzly ve Ahmad, 2004: 897) ve sonrasında birçok yeni düzenlemenin yapılması gereği duyulmuştur. Bu dönemde, yapılan denetimlerden beklentilerin ne olduğu veya neler olması gerektiği, üzerinde durulan konulardan biri

¹ Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, engindinc66@gmail.com

² Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, bilal_gerekan@yahoo.com

olmuştur. Bununla beraber bu beklentilerde bir takım farklılıkların oluştuğu ve oluşan bu farklılıkların neden kaynaklandığı da açıklanmaya çalışılmıştır.

Denetimde beklenti farklılığı, denetim mesleğinin esasları olan “güven” duygusunun temini bakımından üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Özellikle güvence sağlamak amacıyla yaptırılan denetim faaliyetlerinde güvensizlikle ilgili bir takım tereddütlerin oluşmasını önlemek gerekmektedir ki bu güven ve güvensizlik ikilemi içinde denetçinin üstleneceği roller, yerine getireceği sorumluluklar ve denetim faaliyetlerine yönelik toplumun beklentileri önem kazanmaktadır. Özellikle denetim faaliyetleri ve denetçilere yönelik beklentilerin ne düzeyde olduğu ve bu beklentilerin ne kadarının karşılandığının bilinmesi denetimden beklenen yararın sağlanabilmesi için gereklidir. Bunun yanında; denetimde etkinliğin artırılması bakımından, beklentilerin hangilerinin makul, hangilerinin makul olmadığına da bilinmesi ve makul olmayan beklentilerin belirlenmesi yapılacak birtakım yanlışlıkların önlenmesi bakımından önemlidir.

Denetim sürecinde yapılacak yanlışların önlenmesine yönelik beklentilerin hangi konularda farklılaştığının tespit edilmesi de ayrıca dikkat edilmesi gereken bir husustur. Konunun araştırılmasında öne çıkan araştırmacılar olan Humphrey vd. (1993) denetimde beklenti farklılığı tartışmasının; denetçinin rolü ve sorumlulukları, denetim raporundaki iletilerin anlamı ve niteliği, denetimin kalitesi, denetim mesleğinin yapısı ve bu konudaki yasal düzenlemeler gibi bazı konular çerçevesinde şekillendiğini ifade etmektedir. Bu konularda oluşan beklenti farklılıklarının giderilmesi denetimin kalitesi açısından bir gerekliliktir. Farklılığının giderilmesi için sunulan bazı öneriler vardır ki bunlardan biri denetim eğitimidir (Koh ve Woo, 1998).

Denetim eğitiminin beklenti farklılığı üzerindeki etkisine yönelik yapılan bu çalışmada öncelikle beklenti farklılığı üzerinde durularak açıklamalar yapılmış ve konuyla ilgili literatür çeşitli açılardan ele alınmıştır. Daha sonra eğitimin beklenti farklılığı üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla yapılan araştırmanın bulgularına yer verilmiştir. Son olarak da araştırma sonucunda elde edilen bulgularla ilgili ulaşılan sonuç ve değerlendirmeler aktarılmıştır.

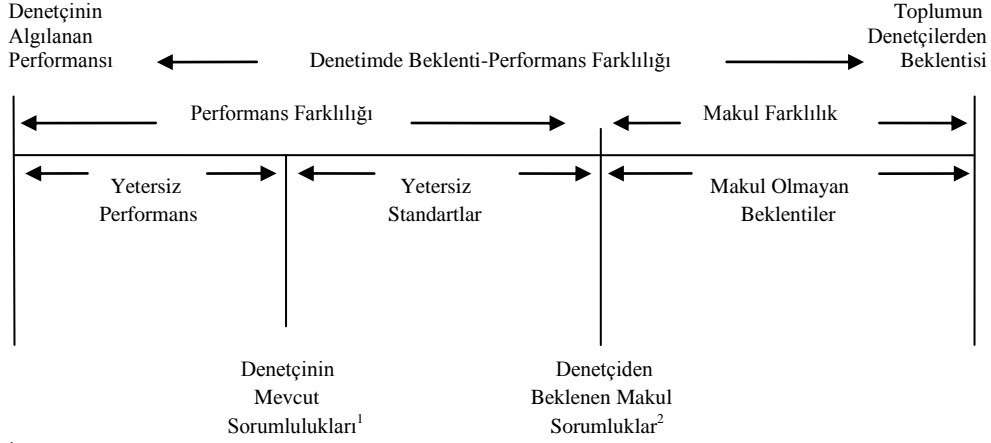
2. DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞI

Yirminci yüzyılda yaşanan muhasebe skandalları; denetim mesleğini icra edenler, düzenleyici kurullar ve toplum arasında bir beklenti farklılığı tartışması doğurmuştur (Dixon vd., 2006: 294). Çeşitli kesimlerin beklentilerinin hangi konularda farklılaştığı ve bu farklılaşmanın nedenlerinin neler olduğu üzerine yoğunlaşılacak bu tartışmada farklılığın azaltılmasına odaklanılmıştır. AICPA (1992) tarafından yapılan tanıma göre denetimde beklenti farklılığı; “denetçiler ile mali tablo kullanıcılarının, denetçinin sorumluluğuna yönelik kanaatleri arasındaki farklılıktır” şeklinde özetlenmektedir. Beklenti farklılığı, Liggio (1974) tarafından, “denetçi ve mali tablo kullanıcıları tarafından, denetim faaliyetlerinden beklenen performansın, algılanmasındaki farklılıktır” şeklinde tanımlanırken, Monroe ve Woodliff (1993) ise beklenti farklılığını “denetçi ve toplumun, denetçinin üstlendiği varsayılan sorumluluk ve görevler ile denetim raporunda iletilen mesajlara ilişkin, düşüncelerindeki farklılıktır” şeklinde tanımlamıştır.

Porter (1993), denetimde beklenti farklılığının “makul farklılık” ve “performans farklılığı” olmak üzere iki bileşenden meydana geldiğini belirtmektedir. Makul farklılık; *toplumun* denetçilerden beklentisi ile *denetçilerin* makul beklentileri arasındaki farklılık olarak açıklanırken, performans farklılığı ise denetçilerin yerine getirebilecekleri *makul beklentiler* ile *başarılarının nasıl algılandığı* arasındaki farklılık olarak tanımlanmaktadır. Performans

farklılığı iki nedenle oluşabilmektedir. Bunlardan biri yetersiz standartlar, diğeri ise denetçinin yetersiz performans göstermesidir (Sidani, 2007: 289).Denetimde beklenti-performans farklılığının yapısal gösterimi Şekil 1’de sunulmuştur.

Şekil 1: Denetimde Beklenti – Performans Farklılığının Yapısal Gösterimi



¹Kanun ve mesleki düzenlemelerde tanımlanan sorumluluklar

²Maliyet faydası dolayısıyla denetçilerin yerine getirmesi beklenen sorumluluklar

Kaynak: (Porter, 1993: 50)

Genel olarak mali tablo kullanıcıları, hile ve hukuka aykırı işlemlere karşı denetim çalışmalarını, mali tabloların güvenilirliği için tam bir garanti ve güvence politikası olarak düşünmektedir (Epstein ve Geiger, 1994: 66). Bu anlamda Frank vd. (2001) beklenti farklılığının oluşmasının en önemli nedenlerinden birinin, toplumun denetim çalışmalarının niteliği ve sınırlamalarını iyi anlayamamasından kaynaklandığını ileri sürmektedir. Dolayısıyla hangi alanda toplumun en fazla beklentisinin olduğunu belirlenmesi önemlidir. Bu açıdan yapılan denetim çalışmasının bir sonucu olan denetim raporlarının kalitesi ve kullanılabilirliğinin ele alınması gerekir (Dixon vd., 2006: 293). Bu konuda Gay vd. (1998) beklenti farklılığını gidermek için raporlama formatında iyileştirme yapmanın, sağlanan güvence seviyesini korumaya katkıda bulunacağını ve mali tablo kullanıcılarıyla sağlıklı bir iletişimin kurulmasına imkân sağlayacağını ileri sürmektedir.

Çeşitli gruplar arasındaki beklenti farklılığının giderilmesi, beklentilerin makul düzeyde tutulması bakımından gereklidir. Beklentilerin karşılanamaması durumunu ortadan kaldırmaya yönelik, beklenti farklılığının giderilmesi, çeşitli açılardan gündeme gelmiştir. Farklılığın giderilmesine ilişkin bir takım öneriler mevcuttur ki, bu önerilerin ilk sırasında denetim raporlarının genişletilmesi gelmekte ve bunu sırasıyla denetim eğitimi, yapısal denetim tekniklerinin kullanımı, denetçinin sorumluluğunun genişletilmesi ve bağımsızlığının artırılması gibi öneriler izlenmektedir (Koh ve Woo, 1998: 149-151).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Beklenti farklılığı konusu denetim literatüründe geniş bir şekilde ele alınmıştır. Yapılan çalışmalarda daha çok; denetim fonksiyonunun niteliği ve amacı, denetimin kalitesi, denetçilerin algılanan performansı, denetçilerin görevleri ve rolleri, denetçilerin bağımsızlığı, hile ve eğitim gibi konular üzerine odaklanılmıştır. Bu konuyla ilgili çeşitli ülkelerde yapılan araştırmalar aşağıda sunulmuştur.

Çeşitli Ülkelerde Denetimde Algı Farklılığı Konusunda Yapılan Araştırmalar

Yazar(lar)	Ülke	Yazar(lar)	Ülke
Arrington vd. (1983)	A.B.D.	Leung ve Chau (2001)	Hong Kong
Humphrey vd. (1993)	İngiltere	Fadzly ve Ahmad (2004)	Malezya
Porter (1993)	Yeni Zelanda	Lin ve Chen (2004)	Çin
Monroe ve Woodliff (1993)	Avustralya	Porter ve Gowthorpe (2004)	İngiltere/Yeni Zelanda
Schelluch (1996)	Avustralya	Chowdhury vd. (2005)	Bangladeş
Gramling vd. (1996)	A.B.D.	Desira ve Baldacchino (2005)	Malta
Chowdhury ve Innes (1998)	Bangladeş	Schelluch ve Gay (2006)	Avustralya
Frank vd. (2001)	A.B.D.	Dixon vd. (2006)	Mısır
McEnroe ve Martens (2001)	A.B.D.	Sidani (2007)	Lübnan
Koh ve Woo (2001)	Singapur	Siddiqui vd. (2009)	Bangladeş
Best vd. (2001)	Singapur	Saeidi (2012)	İran

Literatürde, özellikle gelişmekte olan ülkelerde yapılan beklenti farklılığı ile ilgili çalışmalarda ülkenin gelişmekte olduğuna vurgu yapılması nedeniyle burada da çalışmalar gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan ülkeler şeklinde bir sınıflandırma yapılarak verilmiştir.

Gelişmiş Ülkelerde Yapılan Araştırmalar

Arrington vd. (1983) ABD'deki muhasebeci ve işletme sahipleri üzerinde yürüttükleri çalışmalarında beklenti farklılığını incelemeye çalışmıştır. Araştırmada, katılımcılara vaka çalışması sunularak denetimin başarısız olmasındaki olası dört neden sorulmuş ve bunlar içsel skor olarak değerlendirilmiştir. İçsel skor; denetçinin yeteneği, denetçinin çabası, denetim görevinin zorluğu ve şans (talih veya nedensiz güç) gibi dört değişken ile hesaplanmıştır. Araştırma sonucunda muhasebeci ve işletme sahiplerinin içsel skor değerlerinin farklılık arz ettiği tespit edilmiştir. Humphrey vd. (1993)'nin; İngiltere'deki muhasebeciler, finans yöneticileri, yatırım uzmanları, bankacılar ve finans yazarları üzerinde gerçekleştirdiği çalışmada, denetimin niteliği ve denetçilerin algılanan performansları açısından bazı beklenti farklılıklarının varlığı tespit edilmiştir. Porter (1993) Yeni Zelanda'daki denetçiler, denetim hizmeti alanlar, denetim faaliyetlerinin sonuçlarından yararlananlar ve toplum olmak üzere dört grup arasında beklenti farklılığını incelemiştir. Çalışmada; denetçinin, denetlenmiş finansal tabloların doğruluğunu garanti etmesi, denetim raporundaki işletme hesaplarına doğrudan etki etmeyen düzensizlikleri ortaya çıkarması gibi görevlerine ilişkin katılımcıların verdiği cevapların ortalamalarında farklılıklar bulunmuştur. Monroe ve Woodliff (1993) eğitimin denetimde beklenti farklılığını giderme üzerindeki etkisini inceledikleri araştırmalarında Avustralya'daki öğrencilerin; denetim raporunun işlevi, denetçinin sorumluluk ve görevleri konusundaki algılarını irdelemişlerdir. Araştırmanın sonucunda eğitimin, beklenti farklılığını azaltmada etkili bir yol olduğu vurgulanmıştır. Schelluch (1996) Avustralya'da yürüttüğü çalışmasında genişletilmiş denetim raporlarının, denetçinin sorumluluğu açısından, beklenti farklılığında azalma meydana getirdiğini tespit etmiştir. Gramling vd. (1996) ABD'deki denetçi ve öğrenciler üzerinde yürüttükleri çalışmalarında beklenti farklılığını incelemiş ve araştırma kapsamına, denetim dersi almayan ve alan öğrenciler dâhil edilerek denetim eğitiminin beklenti farklılığı üzerindeki etkisini tespit etmeye çalışmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, denetçi ve öğrenciler arasında bazı konularda beklenti farklılığının var olduğu tespit edilmiştir. Frank vd. (2001) ABD'deki denetçi, eyalet mahkemesi jüri üyesi ve muhasebe öğrencileri üzerinde beklenti farklılığını inceledikleri çalışmalarında; denetçi ve jüri üyelerinin, muhasebe mesleğine yönelik beklentilerinde önemli farklılıklar olduğunu, buna karşılık denetçiler ile muhasebe öğrencilerinin görüşleri arasında paralellik

bulduğunu tespit etmiştir. McEnroe ve Martens (2001) ABD'deki denetçi ve yatırımcılar üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmalarında; denetim güvencesi hususunda yatırımcıların denetçilere oranla daha fazla beklenti içinde olduğunu tespit etmiştir. Koh ve Woo (2001) Singapur'daki denetçiler ile şirket yöneticileri arasında beklenti farklılığı olduğunu tespit ettikleri çalışmalarında, özellikle denetimin amaçlarına ilişkin algılmalarda önemli düzeyde farklılıklar olduğunu belirlemiştir. Best vd. (2001) Singapur'daki denetçiler, banka çalışanları ve yatırımcılar üzerinde yürüttükleri çalışmalarında; hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğu, şirketin hilelerden arındırılmış olması ve denetim programının seçiminde denetçinin hükmü gibi konularda önemli beklenti farklılıklarının olduğunu tespit etmiştir. Leung ve Chau (2001) Hong Kong'taki denetçi ve bankacılar üzerinde inceleme yaptıkları araştırmalarında; denetçilerin hileleri ortaya çıkarmadaki sorumluluğu hususunda bankacıların daha fazla beklenti içinde olduklarını tespit etmiştir. Porter ve Gowthorpe (2004) tarafından yapılan İngiltere ve Yeni Zelanda'da beklenti farklılığının karşılaştırıldığı çalışmada; farklılığın giderilmesi üzerine odaklanılmış ve beklenti farklılığının giderilmesi için; denetçilerin gözlenmesi, denetim firmalarında kalite kontrol çalışmalarının artırılması, eğitimlerin artırılması ve yeni denetim standartlarının geliştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Desira ve Baldacchino (2005) Malta'daki denetçiler ve çeşitli jüri üyeleri üzerinde yaptıkları çalışmalarında; hilelerin ortaya çıkarılması, iç kontrollerle ilgili sorumluluklar, denetçinin yerine getirmesi gereken görevler ve muhasebe kayıtlarının doğruluğu konusunda beklenti farklılıklarının oluştuğunu tespit etmiştir. Schelluch ve Gay (2006) Avustralya'daki denetçiler, hisse senedi sahipleri ve şirket muhasebe sorumluları üzerinde yürüttükleri araştırmalarında; güven ile ilgili konularda denetçi ve hisse senedi sahiplerinin görüşleri arasında önemli farklılıklar olduğunu ortaya koymuştur.

Gelişmekte Olan Ülkelerde Yapılan Araştırmalar

Chowdhury ve Innes (1998) Bangladeş'teki kamu sektörüne yönelik yaptıkları çalışmalarında beklenti farklılıklarının nedenleri üzerinde durmuştur. Çalışmada kamu sektöründeki beklenti farklılıklarının nedenleri; üst yönetimden bağımsız davranma, resmi iletişimin yetersizliği, performans denetiminin kapsamı, raporların formatı ve içeriği, denetçilerin yeterliliği, denetlenen kurumların amaçları, raporlamanın zamanlaması gibi başlıklar altında toplanmıştır. Malezya'daki denetçi, banka çalışanı, broker, yatırımcı ve çeşitli uzmanlar arasında beklenti farklılığını inceleyen Fadzly ve Ahmad (2004), çalışmalarında; söz konusu gruplar arasında önemli düzeyde beklenti farklılığı olduğunu tespit etmiştir. Lin ve Chen (2004) Çin'de yaptıkları araştırmalarında beklenti farklılığını geniş bir katılımcı yelpazesinde incelemeye çalışmıştır. Bu sebeple araştırma kapsamına; şirket yöneticisi, şirket muhasebecisi, devlet memuru, yatırım uzmanı, banka görevlisi, bağımsız muhasebeci, denetim eğitimi veren uzmanlardan oluşan geniş bir kitle alınmış ancak bunlar iki grup altında toplanarak denetçiler ve denetim faaliyetlerinden yararlananlar şeklinde analize tabi tutulmuştur. Araştırmada; denetimin amaçları, hilelerin belirlenmesi ve raporlanması konusunda denetçinin sorumluluğu, denetçinin bağımsızlığı gibi konularda beklenti farklılığı olduğu tespit edilmiştir. Chowdhury vd. (2005) Bangladeş kamu sektöründe beklenti farklılığını inceledikleri çalışmalarında, kamu sektöründe görev yapan farklı denetçi türleri üzerinde inceleme yapmıştır. Elde ettikleri sonuçlara göre; kamu sektöründe beklenti farklılığı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Dixon vd. (2006) tarafından Mısır'daki denetçiler, banka uzmanları ve yatırımcılar üzerinde yapılan araştırmada; denetçilerin hileleri önlemedeki sorumluluğu, muhasebe kayıtlarının doğruluğu, denetim programının seçiminde denetçinin hükmü gibi konularda önemli düzeyde beklenti farklılığının oluştuğu belirlenmiş buna karşılık, denetimin ve denetlenmiş finansal tabloların güvenilirliği ve denetimin yararlılığı gibi konularda nispeten daha düşük düzeyde

beklenti farklılığının olduğu tespit edilmiştir. Sidani (2007) Lübnan'daki muhasebeci ve yöneticiler üzerinde yürüttüğü araştırmasında; denetim mesleğinin anlaşılması konusunda muhasebeciler ile yöneticilerin düşünceleri arasında bir takım farklılıklar olduğunu, özellikle hilelerin önlenmesine ilişkin denetçilerin üstlendiği rollere yönelik önemli düzeyde farklılıklar olduğunu tespit etmiştir. Siddiqui vd. (2009) gelişmekte olan bir ülke olan Bangladeş'te yürüttükleri çalışmalarında beklenti farklılığını denetçiler, banka uzmanları ve öğrenciler üzerinde incelemiştir. Çalışmada eğitimin; beklenti farklılığını, özellikle denetimin güvenilirliği açısından, önemli düzeyde azalttığı tespit edilmiştir. Saeidi (2012) İran'daki denetçiler, finans yöneticileri ve yatırımcılar üzerinde yürüttüğü çalışmada; denetçinin hileleri önleme ve ortaya çıkarmadaki sorumluluğuna ilişkin beklenti farklılığı olduğunu tespit etmiştir.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Çeşitli grupların beklentilerindeki farklılığı gidermeye yönelik denetim eğitiminin etkisini tespit etmek amacıyla yapılan bu çalışmada hedef kitle olarak; işletme bölümü öğrencileri, mali müşavirler ve şirket yöneticileri seçilmiştir. İşletme bölümü öğrencilerinin seçilmesinin nedeni, bu bölümlerde muhasebe ve denetim derslerinin yoğun olarak verilmesidir. Bu doğrultuda; KTU-İİBF-İşletme Bölümünde, denetim dersi almayan 3.sınıf öğrencileri ile denetim dersi almış 4.sınıf öğrencileri örneklem kapsamına alınmıştır. Böylece öğrencilerin denetim dersi öncesi ve sonrasındaki denetim ile ilgili beklentilerindeki değişim ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırmada mali müşavirlerin hedef kitle içine alınmasının nedeni, gerek muhasebe gerekse denetim sürecine aşina olmalarıdır. Ayrıca bağımsız denetim ihtiyacını en iyi bilen kesimlerden biri olmaları nedeniyle hedef kitle içinde şirket yöneticilerine de yer verilmiştir.

Yapılan çalışmada kullanılan anket formu; Schelluch (1996), Best vd. (2001), Fadzly ve Ahmad (2004), Dixon vd. (2006), Siddiqui vd. (2009) tarafından yapılan çalışmalardan faydalanılarak hazırlanmıştır. Anket soruları iki bölümden oluşturulmuştur. İlk bölümde, katılımcılara yönelik çeşitli demografik sorulara, ikinci bölümde ise denetçi ve denetimle ilgili katılımcıların düşüncelerini ortaya koyacak 12 yargı ifadesine yer verilmiştir. Araştırmanın, amacına ulaşabilmesi bakımından kullanılan ankette 5'li likert ölçeği kullanılmıştır (*1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kısmen Katılıyorum, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum*).

Araştırmada iki hipotez belirlenmiştir.

H₁: Katılımcı gruplar arasında beklenti farklılığı vardır.

H₂:Denetim eğitimi almış olanlarla almamış olanlar arasında önemli düzeyde beklenti farklılığı vardır.

Bu hipotezleri test etmek amacıyla hazırlanan anket formları, denetim dersi almamış 3.sınıf öğrencilerine dağıtılmış ve 129 öğrenciden geri dönüş alınmıştır. 4. Sınıf öğrencilerine ise denetim dersi alındıktan sonra aynı anket formları dağıtılmış ve içlerinden tam doldurulmuş 129 adet form seçilmiştir. Bunun dışında, 4 yıllık muhasebe ve denetim eğitimi veren okullardan mezun olan ve bundan sonra staja başlama sınavı, 3 yıllık staj ve yeterlilik sınavlarına tabi tutulduktan sonra mali müşavir olmuş meslek mensuplarına aynı anketlerden dağıtılmıştır. Mali müşavirlerin 134'ünden geri dönüş alınabilmiştir. Araştırmaya katılan mali müşavirlerin büyük çoğunluğu, bağımsız denetim eğitimlerine katılmış bağımsız denetçi adaylarından oluşmaktadır. Anketlerin büyük kısmı, eğitim

ortamında bire bir olarak doldurtulmuş kalan kısmı ise muhasebe bürolarında doldurtulmuştur. Ayrıca, anketörler kullanılarak, özellikle İstanbul, Ankara, İzmir gibi illerdeki KOBİ kapsamına giren işletmelerin şirket yöneticilerine de aynı anketin doldurtulması sağlanmıştır. Şirket yöneticilerinden geri dönüş ise 146 olarak gerçekleşmiştir.

4.2. Katılımcılar İle İlgili Bilgiler

Tablo 1'e bakıldığında, araştırmaya katılan toplam 538 kişinin 129'unun 3.sınıf öğrencisi, 129'unun 4.sınıf öğrencisi, 134'ünün SMMM ve 146'sının işletme yöneticisi olduğu görülmektedir.

Tablo 1: Katılımcı Grupların Eğitim Düzeyleri

	Yönetici	SMMM	3.Sınıf İşletme Öğrencisi	4.Sınıf İşletme öğrencisi	Toplam
Lise	58	0	0	0	58
Lisans	69	115	129	129	442
Lisansüstü	19	19	0	0	38
Toplam	146	134	129	129	538

Çapraz karşılaştırma yöntemi ile hazırlanan Tablo 1 incelendiğinde, katılımcıların, 58'inin lise mezunu, 442'sinin lisans eğitimi alan ya da almakta olduğu, 19'nun ise lisansüstü eğitim alan yada almakta olduğu görülmektedir. Çapraz karşılaştırma yapıldığında ise, öğrencilerin tamamının lisans eğitimi düzeyinde olduğu, SMMM'lerin çoğunluğunun lisans mezunu olduğu, çok azının lisansüstü dereceye sahip olduğu, yöneticilerin ise yaklaşık yarısının lisans düzeyinde eğitime sahip olduğu, yaklaşık %30'unun ise lise mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Katılımcı Grupların Denetim Eğitimi Durumları

	Yönetici	SMMM	3.Sınıf İşletme Öğrencisi	4.Sınıf İşletme öğrencisi	Toplam
Denetim Dersi Almış	71	128	0	129	328
Denetim Dersi Almamış	75	6	129	0	210
Toplam	146	134	129	129	538

Çapraz karşılaştırma yöntemi ile hazırlanan Tablo 2 de ise katılımcı grupların denetim dersi alıp almadığı sorgulanmıştır. Tablo 2'ye göre, yöneticilerin yaklaşık yarısı denetim dersi almış iken, SMMM'lerin tamamına yakınının denetim dersi aldıkları görülmektedir. Yine 3. sınıf öğrencilerin tamamı denetim dersi almamış iken, 4. sınıf öğrencilerinin tamamının denetim dersi aldıkları tespit edilmiştir.

4.3. Faktör Analizi

Araştırma hipotezini test etmek amacıyla hazırlanan 12 adet yargı ifadesinin ayrı ayrı analizi çok zaman ve yer tutacağından, bu yargı ifadelerini daha anlamlı ve az sayıda değişkene indirgemek için faktör analizinden yararlanılmıştır. Faktör analizi ile elde edilen faktörlerin skor değerleri hesaplanmakta ve bu değerler başka analizlerde kullanılmaktadır (Wang ve Du, 2000).

Değişkenler arasındaki ilişkilerin zayıf olması durumunda faktör analizi başarısız sonuç verecektir. Bu sebeple, örnek kütle için faktör analizi için uygunluğunun belirlenmesinde KMO (Kaiser Meyer Olkin) ve Bartlett's testinden yararlanılmıştır. Faktör sayısının tespitinde öz değerleri 1'in üzerinde olan faktörler seçilmiştir. Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi için varimax döndürme tekniği kullanılmıştır (Flury, 1997: 79-81). Faktör analiz sonuçları aşağıda Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3: Faktör Analiz Sonuçları

<i>Yargı ifadeleri</i>	F₁	F₂	F₃	F₄
Denetçi, <i>bütün hilelerin</i> ortaya çıkarılmasından sorumlu değildir	,510			
Denetçi, kurumun iç kontrol yapısının güvenilirliğinden sorumlu değildir	,650			
Denetçi, muhasebe kayıtlarının doğruluğundan sorumlu değildir	,819			
Denetçi, hilelerin önlenmesinden sorumlu değildir	,808			
Denetçi, önyargısız ve tarafsız hareket eder		,818		
Denetçi, denetim planının hazırlanmasında peşin hükümlü davranmaz		,804		
Denetçi, mali tabloların güvenilirliği ile ilgili görüşünü, denetim raporunda açık bir şekilde belirtir		,705		
Denetçi, mali tabloların hata ve hile içermediği konusunda <i>tam</i> bir güvence sağlar			,680	
Denetçi, mali tabloların hazırlanmasında uygulanmış olan muhasebe politikalarına şüpheyle yaklaşır			,812	
Denetlenmiş şirket, hata ve hilelerden tamamen arındırılmış olmaz			,554	
Denetlenmiş mali tablolar, kurumun performansı hakkında güvenilir bilgi sağlar				,855
Denetlenmiş mali tablolar, karar almada faydalı bilgiler sunar				,599
Faktördeki Değişken Sayısı	4	3	3	2
Özdeğer	2,215	2,241	1,865	1,458
Açıklanan Varyans	18,456	18,672	15,544	12,153
Kümülatif Varyans	18,456	37,127	52,672	64,825
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,805			
Bartlett's testi	$X^2:1,683E3$ df:66 sig:0,000			
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alpha Değeri	0,653			
Faktörlerin Cronbach Alpha Değeri	0,743	0,990	0,654	0,620

Tablo 3 incelendiğinde, öz değerleri 1'in üzerinde olan 4 faktör belirlenmiştir (F₁, F₂, F₃ ve F₄). Bu dört faktörün toplam varyansın yaklaşık %65'ini açıkladığı görülmektedir. Tüm modelin KMO yeterlilik ölçütü ise 0,805'tir. Bu değer %50'nin altında olması değişkenlerin analize uygun olmadığına göstergesidir (Kaiser, 1974). Araştırmada, bu değer 0,50'nin çok üstünde olduğu görülmektedir. Bu durum, değişkenlerin analize uygun olduğunu göstermektedir. Bartlett's istatistik değerine göre modelin anlamlı olduğu anlaşılmaktadır (sig:0,000). Ayrıca, tüm faktörlerin güvenilirlik katsayısı 0,653 olarak hesaplanmış ve her faktörün güvenilirlik katsayısı ise sırasıyla;0,743, 0,990, 0,654 ve 0,620 olarak belirlenmiştir.

Alpha katsayısının 0,40'tan düşük olması verilerin güvenilir olmadığını, 0,40 ile 0,60 arasında olması düşük güvenilirliğinin olduğunu, 0,60 ile 0,80 arasında olması güvenilirliğin yüksek olduğunu, 0,80 den yüksek olması ise güvenilirliğin mükemmel düzeyde olduğunu gösterir (Baş, 2008: 147). Bu durumda; Tablo 3'teki sonuçlardan,

araştırma değişkenlerine ilişkin güvenilirliğin kabul edilebilir seviyelerde olduğu anlaşılmaktadır.

Analiz sonucunda ortaya çıkan dört faktörü, aşağıdaki şekilde tanımlamak mümkündür.

F₁ “Mesleki Sorumluluk”: Bu faktör, denetçinin makul güvence çerçevesinde denetim standartlarına uygun bir denetim yapma sorumluluğunu ifade eder. Bu kavram, denetçilerin tüm hileleri bulması, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun sağlanması ve hata ve hileleri önleyecek tedbirlerin alınması gibi sorumluluklarının bulunmadığını, bu sorumlulukların işletme yönetimine ait olduğunu belirtir.

F₂ “Etik Sorumluluk”: Bu faktör, uluslararası denetim standartları çerçevesinde, bağımsız denetçilerin bağımsız, tarafsız, doğru, dürüst, profesyonel davranabilme vasıflarına sahip olması, peşin hükümlü olmaması gerektiğini ifade eder.

F₃ “Güvenilirlik”: Bu faktör, kamuoyunun bağımsız denetime güven derecesinin artırılabilmesi amacıyla, mali tabloların denetim standartlarına uygun bir şekilde denetlenmesi gerektiğini, denetçinin mali tablolara yönelik tam güvence vermesinin mümkün olmadığını ifade eder. Bir başka deyişle, denetçiden, makul güvence çerçevesinde mesleki şüphecilik ilkesine sadık olacak şekilde denetim yapılması beklendiğini ifade eder.

F₄ “Faydalı Karar”: Bu kavram, denetlenmiş mali tablolardan yararlanılarak alınan kararların doğruya daha yakın ve daha faydalı olacağını ifade eder.

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan değişkenlerin adlandırılmasında Siddiqui vd. (2009)'nin yaptığı çalışmadan yararlanılmıştır. Siddiqui vd. (2009); sorumluluk, güvenilirlik ve faydalı karar alma şeklinde üç başlık altında çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Yapılan bu çalışmada ise faktör analizi sonucunda sorumluluk ile ilgili yargıların iki faktör altında toplanması nedeniyle “sorumluluk” kavramı, “mesleki sorumluluk” ve “etik sorumluluk” olarak iki ayrı başlık altında incelenmiştir.

4.4. Farklılık Analizi

Katılımcı gruplar arasındaki beklenti farklılığını belirlemek amacıyla ANOVA testinden, ayrıca gruplar arasındaki farklılığın nedenlerini ortaya koymak içinde Post-Hoc çoklu karşılaştırma testinden faydalanılmıştır. SPSS istatistik programı kullanılarak yapılan analizde tespit edilen sonuçlar Tablo 4’de özetlenmiştir.

Tablo 4: Tek Yönlü Varyans ve Çoklu Karşılaştırma Test Sonuçları

	F	p	SMMM- Yönetici	SMMM - 3.Sınıf Öğrenci	SMMM - 4.Sınıf Öğrenci	4.Sınıf Öğrenci- Yönetici	4.Sınıf Öğrenci – 3.sınıf Öğrenci	Yönetici - 3.Sınıf Öğrenci
F₁	6,284	0,000	0,3306* <i>p:0,027</i>	0,4404* <i>p:0,002</i>	0,0467 <i>p:0,981</i>	0,2839* <i>p:0,081</i>	0,3937* <i>p:0,008</i>	0,1098 <i>p:0,793</i>
F₂	26,32	0,000	0,6335* <i>p:0,000</i>	1,0103* <i>p:0,000</i>	0,6011* <i>p:0,000</i>	0,0325 <i>p:0,992</i>	0,4092* <i>p:0,003</i>	0,3767* <i>p:0,005</i>
F₃	31,11	0,000	0,8326* <i>p:0,000</i>	0,8375* <i>p:0,000</i>	0,1440 <i>p:0,587</i>	0,6886* <i>p:0,000</i>	0,6935* <i>p:0,000</i>	0,0049 <i>p:1,000</i>
F₄	15,5	0,000	0,5310* <i>p:0,000</i>	0,0169 <i>p:0,999</i>	0,2186 <i>p:0,254</i>	-0,7496* <i>p:0,000</i>	-0,2017 <i>p:0,333</i>	0,5479* <i>p:0,000</i>

Tablo 4 incelendiğinde, belirlenmiş her faktör için sig. değerinin 0,000 olarak tespit edildiği görülmektedir. Bu sonuç; faktörlerin her birinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların bulunduğu anlamına gelmektedir. Yani; mesleki sorumluluk, etik sorumluluk,

güvenilirlik ve faydalı karar alma faktörleri açısından katılımcı gruplar arasında anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

4.4.1. Mesleki Sorumluluk Açısından Tablo 4'ün Yorumu

Katılımcı grupların mesleki sorumluluk ile ilgili sorulara verdikleri cevapların ortalama değerleri incelendiğinde (Tablo 5), ortalamaların 4'ün altında olduğu görülmektedir. Bu sonuç; katılımcıların, denetçilerin mesleki sorumluluklarına dair düşüncelerinin yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir. Ancak elde edilen değerler sıralandığında; ilk sırada SMMM'lere, sonra 4.sınıf öğrencilerine, daha sonra işletme yöneticilerine ve en son da 3.sınıf öğrencilerine ait ortalamaların yer aldığı görülmektedir.

Tablo 5: Mesleki Sorumluluk ile İlgili Katılımcı Grupların Ortalama Değerleri

	<i>Mesleki Sorumluluk</i>			
	1.yargı	2.yargı	3.yargı	4.yargı
Yönetici	2,7397	2,7123	2,7945	2,5822
SMMM	3,7313	3,7836	3,5896	3,3134
3.sınıf	2,3798	2,4651	2,3643	2,2481
4.sınıf	2,9767	3,3566	3,1938	2,5271

Tablo 4'te, mesleki sorumluluk açısından katılımcı gruplar arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Bu farklılıkların nedenleri aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

Mesleki sorumluluk açısından katılımcı grupların bağımsız denetçiden beklentileri incelendiğinde, SMMM'ler ile yöneticiler ve 3.sınıf öğrencileri arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü farklılık bulunduğu belirlenmiştir. Bir başka ifade ile SMMM'lerin yöneticilere ve 3.sınıf öğrencilerine göre denetçilerin mesleki sorumluluklarını daha iyi idrak etmiş oldukları görülmektedir. Bunun sebebini, SMMM'lerin diğer katılımcı gruplara göre daha fazla bağımsız denetim eğitimi almış olmalarına bağlamak mümkündür. Durum 4.sınıf öğrencileri açısından irdelendiğinde, 4 sınıf öğrencileri ile yöneticiler ve 3.sınıf öğrencileri arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı farklılık belirlenmiştir. Bir başka söylemle, 4.sınıf öğrencilerinin yöneticiler ve 3.sınıf öğrencilerine göre denetçinin mesleki sorumluluklarından daha fazla haberdar oldukları görülmektedir. Bunun nedeni, 4.sınıf öğrencilerinin denetim eğitimini yeni almış olması ve bu konudaki bilgilerinin henüz taze olması şeklinde açıklanabilir. Durum işletme yöneticileri açısından incelendiğinde, yöneticilerle hiçbir grup arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. İşletme yöneticilerinin diğer gruplara göre daha düşük ortalamaya sahip olmasının nedeni, işletme yöneticilerinin denetime yönelik beklentilerinin farklı olmasından kaynaklanıyor olabilir. Çünkü yöneticiler denetçilerden genelde tüm hata ve hileleri bulmalarını yani tam güvence vermelerini isterler. Oysa denetçi yapmış olduğu denetim çalışmasıyla ilgili ancak makul güvence sağlayabilmektedir.

Elde edilen sonuçlara paralel olarak “mesleki sorumluluk”la ilgili Best vd. (2001), Fadzy ve Ahmad (2004), Dixon vd. (2006), Siddiqui vd. (2009) yaptıkları araştırmalarda denetçilerle diğer gruplar arasında önemli düzeyde beklenti farklılıkları olduğunu tespit etmişlerdir. Bununla beraber çalışmada ulaşılan mesleki sorumlulukla ilgili diğer bir sonuçla paralel olarak Siddiqui vd. (2009)'nin çalışmasında denetçilerle öğrenciler arasında ortaya çıkan beklenti farklılığının diğer gruplara oranla daha düşük olduğu belirlenmiştir.

4.4.2. Etik Sorumluluklar Açısından Tablo 4'ün Yorumu

Aşağıda verilen Tablo 6 dikkate alındığında, özellikle genel ortalamalara göre tüm katılımcı grupların 4'ün üzerinde bir ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Bunun anlamı, tüm katılımcı grupların, bağımsız denetçilerin etik değerlere saygılı olmaları gerektiğine inandıkları yönündedir. Etik ilkeler açısından, katılımcı grupların beklentileri yüksek düzeydedir.

Tablo 6: Etik Sorumluluk ile İlgili Katılımcı Grupların Ortalama Değerleri

	<i>Etik Sorumluluk</i>		
	5.yargı	6.yargı	7.yargı
Yönetici	4,1712	4,3904	4,0548
SMMM	4,2687	4,4851	4,3731
3.sınıf	3,8992	4,2093	4,0078
4.sınıf	4,3643	4,5194	4,3178

Tablo 4'te, etik sorumluluk açısından katılımcı gruplar arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Bu farklılıkların nedenleri aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 4'e göre, etik ilkeler açısından SMMM'ler ile diğer tüm gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir farklılık tespit edilmiştir. Buna göre; SMMM'lerin diğer gruplara oranla, denetçilerin etik ilkelere riayet etmesi gerektiğine olan inancının daha fazla olduğu söylenebilir. Bunun nedeni, SMMM'lerin işletmelerle devamlı iç içe olmaları ve piyasa ihtiyaçlarını çok iyi bilmeleri şeklinde açıklanabilir. Etik ilkeler açısından beklentisi yüksek olan ikinci grup ise 4.sınıf öğrencileridir. 4.sınıf öğrencileri ile 3.sınıf öğrencileri arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık mevcuttur. Yani 4.sınıf öğrencileri, 3.sınıf öğrencilerine göre etik ilkeler açısından daha olumlu beklentilere sahiptir. Bunun nedeni, 4.sınıf öğrencilerinin denetim eğitimi almış olmaları nedeniyle etik ilkelerin önemini daha iyi kavramış olmaları şeklinde açıklanabilir. 4.sınıf öğrencileri ile yöneticiler arasında pozitif yönlü bir farklılığın bulunduğu ancak bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmektedir. Yani 4.sınıf öğrencileri ile yöneticilerin etik ilkelerle ilgili beklentileri birbirlerine yakındır. Etik ilkeler açısından, yöneticilerin daha iyi olduğu tek grup 3. Sınıf öğrencileridir. Bu durum istatistiksel olarak da anlamlıdır. Bu sonucun beklenen bir sonuç olduğu söylenebilir, çünkü 3.sınıf öğrencilerinin henüz denetim dersi almamış olduğu göz önünde bulundurulursa böyle bir sonucun normal olduğu kabul edilir. Ancak, 3.sınıf öğrencilerinin konuya evrensel ahlaki değerler açısından yaklaşıtları, verdikleri cevapların yüksek ortalama değerlerinden anlaşılmaktadır.

4.4.3. Güvenilirlik Açısından Tablo 4'ün Yorumu

Güvenilirlik açısından katılımcıların yargılara verdikleri cevapların ortalama değerleri Tablo 7'den incelendiğinde, genel ortalamanın 4'ün altında olduğu, SMMM ve 4.sınıf öğrencilerinin ortalama değerlerinin 3,5 civarında, yönetici ve 3.sınıf öğrencilerinin ortalama değerlerinin 2,5 civarında olduğu görülmektedir. Bu durum, katılımcı grupların tamamının bağımsız denetçiye ve bağımsız denetime güven hususunda kararsızlık yaşadıklarını göstermektedir. Bir başka deyişle, bağımsız denetime güven konusunda katılımcıların beklentileri orta düzeydedir.

Tablo 7: Güvenilirlik İle İlgili Katılımcı Grupların Ortalama Değerleri

	<i>Güvenilirlik</i>		
	8.yargı	9.yargı	10.yargı
Yönetici	2,4315	2,6027	2,6096
SMMM	3,7612	3,7239	3,5373
3.sınıf	2,3566	2,7829	2,8450
4.sınıf	3,4109	3,3876	3,5504

Tablo 4’te, güvenilirlik açısından katılımcı gruplar arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Bu farklılıkların nedenleri aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 4’e göre, SMMM’ler ile yönetici ve 3.sınıf öğrencileri arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir farklılık mevcuttur. Bir başka deyişle; SMMM’ler, yöneticiler ve 3.sınıf öğrencilerine göre bağımsız denetçilere ve bağımsız denetime daha fazla güvenmektedirler. Bunun nedeni, SMMM’lerin uygulama içinde daha fazla bulunmaları ve diğer gruplara göre konudan daha fazla haberdar olmaları şeklinde açıklanabilir. SMMM’ler ile 4.sınıf öğrencileri arasında ise anlamlı bir farklılık ortaya çıkmamıştır.

4.sınıf öğrencileri açısından olaya yaklaşıldığında, 4.sınıf öğrencileri ile yöneticiler ve 3.sınıf öğrencileri arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Bir başka ifadeyle, 4.sınıf öğrencilerinin bağımsız denetçiye ve bağımsız denetime, yöneticiler ve 3.sınıf öğrencilerine göre daha fazla güvenmektedirler. 4.sınıf öğrencilerinin teorik anlamda konuya daha fazla hâkim olmalarının bu sonucun nedeni olduğu söylenebilir. Yöneticilerin, SMMM ve 4.sınıf öğrencilerine göre bağımsız denetime güven konusunda olumsuz beklentiye sahip olmasının; uygulama içinde yaşadıkları olumsuzlukların bu konuda da yaşanabileceğini düşünmelerinden kaynaklandığı söylenebilir.

Elde edilen bu sonuçlar diğer çalışmalarla da paralellik göstermektedir. Siddiqui vd. (2009)’nin çalışmasında güvenilirlik faktörü açısından, öğrenciler ile denetçilerin beklentileri arasında farklılık olmadığı ancak diğer katılımcı gruplar arasında önemli düzeyde beklenti farklılığının olduğu tespit edilmiştir. Bunun dışında; güvenilirlik faktörüyle ilgili, Best vd. (2001) ile Fadzly ve Ahmad (2004) çalışmalarındaki katılımcı gruplar arasında kısmi farklılık, Dixon vd. (2006) ise önemli sayılabilecek düzeyde farklılıklar tespit etmiştir.

4.4.4. Faydalı Karar Açısından Tablo 4’ün Yorumu

Faydalı karar alma açısından, katılımcı grupların yargılara verdikleri cevapların ortalama değerleri incelendiğinde (Tablo 8), katılımcı grupların ortalama değerlerinin 4’ün altında olduğu görülmektedir. Bu durum, katılımcı grupların denetlenmiş mali tabloların karar almada faydalı olacağı düşüncesi karşısında kararsız kaldıkları şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 8: Faydalı Karar İle İlgili Katılımcı Grupların Ortalama Değerleri

	<i>Faydalı Karar</i>	
	11.yargı	12.yargı
Yönetici	3,9521	4,1233
SMMM	3,8284	4,2687
3.sınıf	3,7132	3,9380
4.sınıf	3,3488	3,2481

Tablo 4’te, faydalı karar alma açısından katılımcı gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Bu farklılığın nedenleri aşağıda açıklanmıştır.

Tablo 4’e göre, anlamlı farklılıklar sadece, SMMM’ler ile yöneticiler arasında, 4.sınıf öğrencileri ile yöneticiler arasında ve yöneticiler ile 3.sınıf öğrencileri arasında ortaya çıkmıştır. Diğer gruplar arasında farklılık istatistiksel olarak anlamlı değildir. Buna göre, SMMM’lerin yöneticilere göre, denetlenmiş mali tabloların doğru karar almada faydalı olacağı fikrine daha fazla katıldıkları görülmektedir. Bunun nedenini, yöneticilerin bağımsız denetime olan güvensizlikleri şeklinde açıklamak mümkündür. Diğer taraftan, yöneticilerin öğrencilere göre beklentilerinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ise, öğrencilerin denetlenmiş mali tablo ile denetlenmemiş mali tablo arasındaki farkı algılayacak pratik bilgiye sahip olmamasından kaynaklandığı şeklinde açıklanabilir.

Görüldüğü gibi çalışmada faydalı karar faktörü açısından katılımcılar arasında kısmi bir beklenti farklılığından söz etmek mümkündür. Buna benzer olarak; Best vd. (2001), Fadzly ve Ahmad (2004), Dixon vd. (2006) ve Siddiqui vd. (2009) tarafından yapılan çalışmalarda da faydalı karar faktörü açısından katılımcı gruplar arasında kısmi beklenti farklılıklarının olduğu tespit edilmiştir.

4.5. Denetim Dersi Almanın Beklenti Farklılığı Üzerine Etkisi

Katılımcı gruplar arasındaki beklenti farklılığına denetim eğitiminin etki edip etmediğini belirlemek amacıyla bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. Test sonuçları aşağıda Tablo 9’da verilmiştir. Tablo 9’da, denetim eğitimi almış olanlar ile almamış olanlar arasında bir farklılık olup olmadığı test edilmiştir.

Tablo 9’a göre, anlamlılık düzeylerinin (p) %1’in altında olması, denetim eğitimi alanlarla almayanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunduğu anlamına gelmektedir. Bu farklılığın nereden kaynaklandığını tespit etmek amacıyla Tablo 9’da gösterilen grup ortalama değerlerinden faydalanılmıştır.

Tablo 9: Faktörlere Yönelik Grup Ortalama Değerleri ve t Testi Sonuçları

Faktörler	Denetim Eğitimi	Sayı	Ortalama	St.sapma	t	p
Mesleki Sorumluluk	Alan	328	0,098	1,074	2,862	0,004
	Almayan	210	-0,153	0,853		
Etik Sorumluluk	Alan	328	0,235	0,979	7,116	0,000
	Almayan	210	-0,367	0,921		
Güvenilirlik	Alan	328	0,265	1,011	8,126	0,000
	Almayan	210	-0,414	0,839		
Faydalı Karar Alma	Alan	328	0,100	0,965	2,933	0,004
	Almayan	210	-0,157	1,035		

Tablo 9’a göre, tüm faktörler açısından, ortalama değerlerden birincisi (denetim dersi alanlar) pozitif, ikincisi (denetim dersi almayanlar) negatif çıkmıştır. Buna göre, denetim eğitimi alanların, almayanlara oranla ortalaması daha yüksektir. Yani denetim eğitimi alanların, almayanlara göre bağımsız denetime yönelik belirlenmiş faktörlere (mesleki sorumluluk, etik sorumluluk, güvenilirlik ve faydalı karar alma) bakış açısı daha olumludur. Diğer bir ifadeyle; denetim eğitimi, katılımcıların beklentilerine olumlu yönde etki etmektedir.

Bu sonuç literatürdeki diğer çalışmalarla paralellik arz etmektedir. Monroe ve Woodliff (1993), Epstein ve Geiger (1994), Gramling vd. (1996) ve McEnroe ve Martens (2001) tarafından yapılan çalışmalarda da denetim eğitiminin beklenti farklılığını azaltmada etkili bir yol olduğu tespit edilmiştir. Buna ilave olarak Siddiqui vd. (2009) tarafından yapılan çalışmada denetim eğitiminin, beklenti farklılığını özellikle güvenilirlik faktörü açısından önemli düzeyde azalttığı tespit edilmiştir.

5. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Araştırma sonucunda, bağımsız denetçinin mesleki sorumlulukları, etik sorumlulukları, güvenilirlikleri ve denetlenmiş mali tabloların doğru karar almadaki faydası açılarından katılımcı gruplar olan denetçi adayı SMMM'ler, KOBİ yöneticileri, denetim eğitimi almış 4.sınıf işletme öğrencileri ve denetim eğitimi almamış 3.sınıf işletme öğrencileri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların bulunduğu tespit edilmiştir. Bu açıdan, araştırmanın birinci hipotezi olan “H₁: Katılımcı gruplar arasında beklenti farklılığı vardır” hipotezi kabul edilmiştir. Diğer taraftan, bağımsız denetime yönelik olarak beklenti farklılığının oluşmasında denetim eğitimi almış olanlar ile almamış olanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla araştırmanın ikinci hipotezi olan “H₂: Denetim eğitimi almış olanlarla almamış olanlar arasında önemli düzeyde beklenti farklılığı vardır” hipotezi de kabul edilmiştir.

Literatürdeki çalışmalara ve elde edilen araştırma bulgularına dayanarak, bağımsız denetimde taraflar arasında beklenti farklılığının giderilmesine yönelik temel faaliyetlerden birinin denetim eğitimi olduğunu açıklamak mümkündür. Dolayısıyla, denetim eğitiminin tarafların algılarını ve beklentilerini olumlu yönde etkilediğini söylemek de mümkündür.

Denetimle ilgili beklentilerin farklılaşması denetim yoluyla sağlanacak yararların farklı algılanmasına neden olacağından tarafların güven duygusunda da önemli sonuçlara neden olabilir. Güven duygusundaki zedelenme öncelikle işletmelere dolayısıyla da sermaye piyasasına olumsuz etki eder. Bu olumsuz durumların yaşanmaması ve sermaye piyasalarının geliştirilmesi bakımından beklenti farklılığının giderilmesine önem verilmelidir. Bununla ilgili gerek denetim hizmeti alan tarafların gerekse de finansal tablo kullanıcılarının beklenti farklılıklarının giderilmesi amacıyla çeşitli şekillerde denetim eğitimi alması sağlanmalıdır. Sadece sınıf ortamında yapılabilecek eğitimler dışında çeşitli şekillerde tanıtıcı yazılar, makaleler, toplantılar, seminerler ve sempozyumlar gibi yollarla tarafların denetim farkındalığı artırılmalı ve beklenti farklılıkları en aza indirgenmelidir.

KAYNAKÇA

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1992), “Statement of Position Regarding Mandatory Rotation Audit Firms of Publicly Held Companies”, SEC Practice Section, Division for CPA Firms.
- ARRINGTON C.E., HILLISON, W.A. ve WILLIAMS, P.F. (1983). “The Psychology of Expectations Gaps: Why Is There So Much Dispute About Auditor Responsibility?”, *Accounting and Business Research*, Autumn, 243-250.
- BAŞ, T. (2008). ANKET, Anket Nasıl Hazırlanır, Uygulanır, Değerlendirilir, Seçkin Yayınları, 5.Baskı, Ankara.
- BEST P.J., BUCKBY, S. ve TAN, C. (2001). “Evidence of Audit Expectation Gap in Singapore”, *Managerial Auditing Journal*, 16(3): 134-144.

- CHOWDHURY, R. ve INNES, J. (1998). "A Qualitative Analysis of the Audit Expectations Gap in the Public Sector of Bangladesh", *International Journal of Auditing*, 2, 247-261.
- CHOWDHURY, R.R., INNES, J. ve KOUHY, R. (2005). "The Public Sector Audit Expectations Gap in Bangladesh", *Managerial Auditing Journal*, 20(8): 893-908.
- DESIRA, J. ve BALDACCHINO, P.J. (2005). "Jurors' and Self-Perceptions of the Statutory Auditors in Malta", *Managerial Auditing Journal*, 20(7): 691-706.
- DIXON, R., WOODHEAD, A.D. ve SOHLIMAN, M. (2006). "An Investigation of the Expectation Gap in Egypt", *Managerial Auditing Journal*, 21(3): 293-302.
- EPSTEIN, M.J. ve GEIGER, M.A. (1994). "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap, What do Investors Expect From an Audit?", *Journal of Accountancy*, January, 60-66.
- FADZLY, M.N. ve AHMAD, Z. (2004). "Audit Expectation Gap The Case of Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, 19(7): 897-915.
- FLURY, B. (1997). *A First Course in Multivariate Statistics*, Spring Texts in Statistics.
- FRANK, K.E., LOWE, D.J. ve SMITH, J.K. (2001). "The Expectation Gap: Perceptual Differences Between Auditors, Jurors and Students", *Managerial Auditing Journal*, 16(3): 145-149.
- GAY, G., SCHELLUCH, P. ve BAINES A. (1998). "Perceptions of Messages Conveyed by Review and Audit Reports", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(4): 472-494.
- GRAMLING, A.A., SCHATZBERG, J.W. ve WALLACE, W.A. (1996). "The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectations Gap", *Issues in Accounting Education*, 11(1): 131-161.
- HUMPHREY, C., MOIZER, P. ve TURLEY, S. (1993). "The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation", *Accounting and Business Research*, 23(9IA): 395-411.
- KAISER, H.F. (1974). "An Index of Factorial Simplicity", *Psychometrica*.
- KOH, H.C., ve WOO, E. (1998). "The Expectation Gap in Auditing", *Managerial Auditing Journal*, 13(3): 147-154.
- KOH, H.C. ve WOO, E. (2001). "The Auditor-Manager Expectation Gap in Auditing", *Managerial Auditing Journal*, 16(3): 176-188.
- LEUNG, P. ve CHAU, G. (2001). "The Problematic Relationship Between Audit Reporting and Audit Expectations: Some Evidence From Hong Kong", *Advances in International Accounting*, 14, 181-200.
- LIGGIO, C.D. (1974). "The Expectation Gap: The Accountants Waterloo", *Journal of Contemporary Business*, 3(3): 27-44.
- LIN, Z.J. ve CHEN, F. (2004). "An Empirical Study of Audit Expectation Gap in The People's Republic of China", *International Journal of Auditing*, 8, 93-115.
- MCENROE, J.E. ve MARTENS, S.C. (2001) "Auditors' and Investors' Perceptions of the Expectation Gap", *Accounting Horizons*, 15(4): 345-358.

- MONROE, G.S. ve WOODLIFF, D.R. (1993). “The Effect of Education on the Audit Expectation Gap”, *Accounting and Finance*, May, 61-78.
- PORTER, B. (1993). “An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap”, *Accounting and Business Research*, 24(93): 49-68.
- PORTER, B. ve 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*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh.
- SAEIDI, F. (2012). “Audit Expectations Gap and Corporate Fraud: Empirical Evidence from Iran”, *African Journal of Business Management*, 6(23): 7031-7041.
- SCHELLUCH, P. (1996). “Long-Form Audit Report Messages: Further Implications for the Audit Expectation Gap”, *Accounting Research Journal*, 9, 48-55.
- SCHELLUCH, P. ve GAY, G. (2006). “Assurance Provided by Auditors’ Reports on Prospective Financial Information: Implications for the Expectation Gap”, *Accounting and Finance*, 46, 653-676.
- SIDANI, Y.M. (2007). “The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon”, *Managerial Auditing Journal*, 22(3): 288-302.
- SIDDIQUI, J., NASREEN, T. ve CHOUDHURY-LEMA, A. (2009). “The Audit Expectations Gap and the Role of Audit Education: The Case of an Emerging Economy”, *Managerial Auditing Journal*, 24(6): 564-583.
- WANG, F.K. ve DU, T.C.T. (2000). “Using Principal Component Analysis in Process Performance for Multivariate Data”, *Omega*, 28, 185-194.