

TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARINDA BEKLENTİ BOŞLUĞUYLA İLGİLİ KAPSAMLI LİTERATÜR TARAMASI
A COMPREHENSIVE LITERATURE REVIEW ON THE EXPECTATION GAP IN INDEPENDENT AUDIT PRACTICES IN TURKEY

 Zeliha Okçu 

Kütahya Dumlupınar University, Zeliha.okcu@ogr.dpu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu, Denetçinin Rolü, Literatür İncelemesi Geliş Tarihi: 03.06.2025 Revizyon Tarihi: 17.06.2025 Kabul Tarihi: 28.06.2025 Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi © 2025 İGAR Tüm hakları saklıdır.	Bağımsız denetimde beklenti boşluğu, kamu kesiminin ve finansal tablolardan faydalanan grupların bağımsız denetçilerden beklediği performans ile bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği performans arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır. Yapılan bu çalışmada bağımsız denetim mesleği, bağımsız denetim, denetçinin rolü, beklenti boşluğu kavramları tanımlanmış ve bugüne kadar olan çalışmalar incelenmiştir. Bu çalışmanın amacı Literatürde Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarında beklenti boşluğuyla ilgili kapsamlı bir tarama yapmak ve bu sebeple, Türkiye'deki bağımsız denetim beklenti boşluğu konusunu içeren çalışmaları konu alan çalışmaları incelemektir. Literatürde 2025 'e kadar olan Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarında beklenti boşluğuyla ilgili kapsamlı tarama yapılmadığı için ve mevcut literatüre yenilik ekleneceği beklenmektedir. Sonuç bölümünde ise, beklenti boşluğunun etkileri ve beklenti boşluğunu azaltılmasının önemi açıklanmış ve öneriler getirilmiştir. Bu makale, Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarında beklenti boşluğu ile ilgili kapsamlı bir literatür taraması yapmayı amaçlamaktadır. Literatürde Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarında beklenti boşluğuyla ilgili kapsamlı bir tarama yapılmıştır. Literatürde 2025 'e kadar olan Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarında beklenti boşluğuyla ilgili kapsamlı tarama yapılmadığı için ve mevcut literatüre yenilik eklenmiştir. Beklenti boşluğunun sebepleri, etkileri ve beklenti boşluğunu azaltılmasının önemi açıklanmış ve öneriler getirilmiştir.
ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Audit, Independent Audit, Expectation Gap in Independent Audit, The Role of the Auditor, Literature Review Received: 03.06.2025 Revised: 17.06.2025 Accepted: 28.06.2025 Article Classification: Research Article © 2025 JBER All rights reserved.	The expectation gap in independent auditing is defined as the difference between the performance expected from independent auditors by the public sector and groups benefiting from financial statements and the actual performance delivered by the independent auditors. In this study, the concepts of the independent auditing profession, independent audit, the role of the auditor, and the expectation gap are defined, and previous studies conducted to date are examined. The aim of this study is to conduct a comprehensive review of the literature on the expectation gap in independent audit practices in Turkey and, for this purpose, to analyze studies that focus on the expectation gap in independent auditing in Turkey. Since a comprehensive review on the expectation gap in independent audit practices in Turkey up to 2025 has not been conducted in the literature, this study is expected to contribute novelty to the existing literature. In the conclusion section, the effects of the expectation gap and the importance of reducing this gap are explained, and recommendations are provided. This article aims to conduct a comprehensive literature review on the expectation gap in independent audit practices in Turkey. A comprehensive review of the expectation gap in independent audit practices in Turkey up to 2025 has been carried out in the literature. Since such a comprehensive review had not been conducted previously, this study adds innovation to the existing literature. The causes and effects of the expectation gap and the importance of reducing it are explained, and recommendations are presented.

Atıf/ to Cite (APA): Okçu Z. (2025). Türkiye'deki Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Boşluğuyla İlgili Kapsamlı Literatür Taraması. *İşletme ve Girişimcilik Araştırmaları Dergisi*, 2025(6), 46-57

GİRİŞ

Denetim, bir işletmenin finansal bilgilerini ve işlemlerini bağımsız ve tarafsız bir şekilde inceleyerek, bu bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirme sürecidir. En yaygın haliyle, finansal tabloların belirli standartlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının kontrol edilerek bu kayıtların doğru, dürüst ve güvenilir bir şekilde hazırlandığının tespit edilmesidir. Bağımsız denetim; uzman denetçinin, denetime konu olan kurumun finansal tablolarını kurallara uygun şekilde inceleyerek bilgi kullanıcılarına rapor hazırlaması ve makul bir güvence sunmasıdır. Denetim tüm bu yönleriyle kurumlara, finansal bilgi güvenilirliği, hile ve yolsuzluğun önlenmesi, muhasebe standartlarına uygunluk, iç kontrol sistemine katkı, şeffaflık ve hesap verebilirlik konularında katkı sağlaması bakımından önemlidir.

Denetimde beklenti boşluğu ise, ilk olarak 1974'te Liggio'nun çalışmalarında karşımıza çıkmaktadır. Beklenti boşluğu, toplumun denetimden beklentileri ile denetçilerin makul olarak sağlayabilecekleri güvence arasındaki farkı ifade etmek için kullanılmıştır.

Bu makalede öncelikle denetim konusu daha sonra bağımsız denetim, denetçinin rolü, denetimde beklenti boşluğu, konularından bahsedilmiştir. Daha sonra denetimde beklenti boşluğu konusunu içeren Türkiye'de 2025 yılına kadar olan çalışmalar incelenmiştir.

Sonuç bölümünde ise, beklenti boşluğunun etkileri ve beklenti boşluğunu azaltılmasının önemi açıklanmıştır.

1.KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Denetim; belirli bir ekonomik kuruluşa ait finansal nitelikteki bilgilerin önceden tespit edilmiş olan ölçütlere uygunluğunu belirlemek maksadıyla bir uzman aracılığıyla gerçekleştirilen kanıt toplama, değerlendirme ve bunların sonunda ulaşılan sonucun bir rapor halinde ilgililere sunulduğu bir süreçtir. (Akbulut, 2013, s. 383) Bu finansal nitelikli bilgiler üst yönetimden sorumlu kişilerin gözetiminde işletme çalışanları tarafından hazırlanır. Denetim, finansal tabloları kullanmayı hedefleyenlerin bu tablolara duyduğu güven seviyesini artırmayı amaçlar.

Bu amaç doğrultusunda, denetçi tarafından sunulan görüşe; finansal tabloların finansal raporlama standartları çerçevesinde ve tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun şekilde hazırlanmış olmasıyla ulaşılır. Genel kabul görmüş hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetimde, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulup doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlaması hedeflenir. (Kamu Gözetimi M. v., 2021, s. 4)

Yönetmelikte Bağımsız Denetim Standartlar çerçevesinde finansal tabloların ve finansal bilgilerin, finansal raporlama ve standartlarına uygunluk ve doğruluğu konusunda, makul bir güvence sağlayacak bağımsız, yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla, denetim standartlarında öngörülmüş olan bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak, kayıt, defter ve belgelerin denetlenmesinin yapılmasıdır. (Ünal Uyar & Tıgıcı, 2024, s. 8)

Bağımsız denetim, kurumların kendi organlarıncı hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimlerini, bu kurumdan bağımsız, mesleğinde uzman ve güvenilir denetçiler tarafından denetiminin yapılması ve üçüncü kişiler için raporların hazırlanması sürecidir. (Bulut, 2021, s.12)

Tanımlardan anlaşıldığı üzere bağımsız denetimde, bir ekonomik birim veya bir ekonomik döneme ait finansal tabloların denetimi söz konusudur. Daha önceden belirlenmiş kurallara uygun olup olmadığının denetimi söz konusudur. Makul bir güvence elde etmek amacıyla

yapılır. Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak ve kanıtlara uygun denetim teknikleri uygulamak söz konusudur. (Dabbaoğlu & Can, 2018, s. 196)

Söz konusu bağımsız denetim raporlarından firma yöneticileri, şirketin pay sahipleri, kamu kesimi ve yatırımcılar olmak üzere birçok kişi ve kurum yaralamaktadır. Bu sebeple bağımsız denetim raporlarının doğru ve güvenilir olması oldukça önemlidir. Denetim raporlarının gerçeği yansıtmasında bağımsız denetçiler önemli bir rol oynamaktadır. (Bulut, 2021, s.84)

Bağımsız denetim fonksiyonunun rolü, sorumlulukları ve performansı birbiriyle yakından ilişkilidir. Bağımsız denetim faaliyeti, kurumun hedeflerine ulaşmak, yönetim sürecini iyileştirmek ve değerlendirme yapmak, ayrıca uygun önerilerde bulunmak bakımından önem arz etmektedir. Bağımsız denetçinin, kurum içinde uygun etik ve değerleri teşvik etmek, kurumun uygun alanlarında kontrol ve risk bilgilerini etkili bir şekilde iletmek, yönetim kurulu, dış denetim ve iç denetçiler ile yönetim arasındaki faaliyetleri etkili bir şekilde koordine etmek ve bilgileri iletmek gibi önemli rolleri vardır. (Pickett, 2003, s.133)

2. DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞU

2.1. Denetim Beklentisi Boşluğu ve Nedenleri

Literatürde beklenti boşluğu ilk olarak Liggio (1974)'nin çalışmalarında karşımıza çıkmaktadır. Liggio'a göre, denetimdeki boşluğun oluşma nedeni, finansal tablolardaki verilerin net bir kesinlikte ve doğrulukta ifade edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Finansal verilerin net bir kesinlik ve doğrulukta ifade edilememesi ise bağımsız denetim raporlarından yararlananlar ve bağımsız denetçiler arasında beklenti boşluğunun oluşmasına neden olmaktadır. (Quick, 2020, s. 6)

Daha sonraki süreçte, AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından, 1978 de denetçilerin sorumlulukları ile ilgili toplanan komisyon tarafından bir tanım yapılmıştır. Komisyon beklenti boşluğunu, kamu kesimini kapsayacak şekilde bir tanımlama yapmıştır. Bu tanıma göre kamu kesiminin bağımsız denetçilerin yaptığı denetim ile, bağımsız denetçilerin bu beklentiye ne derece karşıladığı ve aradaki farkı beklenti boşluğu olduğu ortaya koymuştur. Komisyon, bahsedilen bu beklenti boşluğunu kapatmak için uygulanması gereken önlemlerden bahsetmiştir. Denetimdeki beklenti boşluğu ilk defa yapılan bu toplantıda geniş ve kapsamlı olarak ele alınmış ve tartışma konusu olmuştur. Daha sonrasında bağımsız denetimde beklenti boşluğu konusu birçok akademik çalışmaya ve tanımlamaya konu olmuştur. (Bulut, 2021, s.70)

Denetçilerin asıl sorumluluğu finansal tabloları incelemek, gerçeğe uygun olarak rapor hazırlamak ve görüş bildirmek iken, kamuoyunun beklediği genellikle bağımsız denetçilerin tüm hata ve hileleri tespit etmeleri, finansal tablolardaki tüm bilgilerin doğru ve güvenilirliğini temin etmeleridir. Bu beklentiler tutarsız olmakla birlikte paydaşlar arasında memnuniyetsizlik ve yanlış anlamalar doğurabilirken, denetim mesleğine olan güveni de etkileyebilmektedir. Bu konunun ele alınması, denetim mesleğine olan güvenin ve etkinliğinin sürdürülmesi bakımından oldukça önemlidir. Finansal tablo kullananların beklentileri, çoğunlukla denetçilerin sağlayabilecekleri makul güvenceyi aştığı için, denetimde beklenti boşluğu uzun yıllardır devam etmektedir. (Quick, 2020)

2.2. Denetimde Beklenti Boşluğunun Kapatılmasına Yönelik Uygulamalar

Denetim beklenti boşluğunu azaltmak için düzenleyici kurallar, denetçiler ve paydaşlar arasındaki iş birliğini güçlendirmek çok önemlidir. Bu iş birliğinin sağlanması, beklentileri uygun

hale getirmek ve tüm bu tarafların denetim süreci hakkında yeterli bilgiye sahip olmasıyla sağlanabilir. (Deepal & Jayamaha, 2022)

Buna göre, ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) 2019'da beklenti boşluğunu azaltmak için bazı stratejiler önererek tamamen ortadan kaldırılamayacağı ancak beklenti boşluğunun bir kısmının her zaman denetim işleviyle azaltılabileceğini söylemiştir. Bu konu denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olarak 2017'de düzenlenen raporlarda yerini almaya başlamıştır. Çünkü önceki denetim raporlarında sunulan raporlar bilgi kullanıcılarını tatmin etmemiştir. Bu raporların değişime ihtiyacının hissedilmesiyle birlikte hem uluslararası literatürde hem de Türkiye'de KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından düzenlemeye gidilmiştir. Özellikle denetim ile ilgili tarafların iletişimi kolaylaştırmak ve raporların daha şeffaf olması amaçlanmıştır. Tüm bunlarla birlikte taraflar arası iletişim değer kazanarak, denetim raporları bilgi kullanıcılarına ihtiyaçları için daha uygun hale getirilmiştir. (Varıcı & Kalıpçı, 2019, s. 205)

Diğer taraftan KDK (Kamu Denetçiliği Kurumu) düzenlemelerinin, diğer standartlar ve uygulamalar ile birlikte ele alınması, denetim faaliyetlerinin kalitesine değer katarak ve beklenen etki ve faydaların denetçiler açısından olumlu yorumlanmıştır. (Çeltikçi & Atay, 2021, s. 565)

Ayrıca bilgi kullanıcılarının bilgiye daha kolay ulaşımını sağlamak ve denetim raporu sonucunda, pek çok tarafın görüşlerinin alınması suretiyle, ihtiyaçları en iyi karşılamayı amaçlayan yeni denetim raporu formatı dünyada 2016, ülkemizde 2017 yılından itibaren kullanılmaya başlamasıyla hem bilgi kullanıcılarının raporda ilk olarak görüşü görmelerini hem de kurumlar ile ilgili daha da fazla bilgi edinmelerini sağlayan kilit denetim konuları raporlara ilave edilmiştir. Böylelikle bilgi kullanıcıları daha açıklayıcı daha şeffaf ve daha çok bilgiye ulaşabilmektedir. Yeni raporların bütün ilgili gruplar ile iletişimin gücünü arttırdığı ortadadır. (Erdoğan & Çarıkçıoğlu, 2021, s. 761)

2.3. Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Denetçilerin Rolü

Bağımsız denetçinin yaptığı denetimde kanıtları toplama, değerlendirme ve sonuca ulaşma da yeterli yetkinliğe sahip olması gerekir. Denetçi bunun yanında tarafsızlığını ve bağımsızlığını korumaya özen göstermelidir. Bağımsız denetçilerin en temel ilkelerinden biri mesleki bağımsızlık ilkesidir. Denetçi tarafsız, bağımsız ve dürüstlüğüne şüpheye düşürmeyecek şekilde çalışmalı, hazırladığı raporlar sonucunda görüşlerini herhangi bir kişi ve kurumun çıkarını gözetmeden raporunda açıklamalıdır. Bağımsız denetçi her şeyden önce ondan beklenen güvenilir ve tarafsız şekilde üstlendiği görevi sosyal bir sorumluluk olarak benimseyip, çalışmasının sonuçlarını raporlarına en doğru şekilde yansıtmalıdır. (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, & Uzay, 2019, s. 11-13)

2.4. Denetimde Beklenti Boşluğunun Giderilmesi

Bağımsız denetim faaliyetlerinin etkili ve doğru şekilde anlaşılması için hem kamuoyunun hem de denetçilerin bilinçlenmesiyle mümkün olabilmektedir. Bu bakımdan denetime karşı olan beklentinin, doğru algılanması ve denetimden beklenen yararın sağlanmasının büyük bir önemi vardır. Bu yüzden, denetimin kapsamı ve sınırları hakkında daha gerçekçi ve sağlıklı beklentiler geliştirmesi için, düzenleyici kurumların ve meslek kuruluşlarının düzenli olarak yürütüleceği farkındalık çalışmaları ve eğitim programları, kullanıcılara bu bakımdan katkı sunacaktır. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), bunun için kamuoyunun bilgilendirilmesi ve

denetimin güvenilirliğe bakışın artırılması için çeşitli eğitim faaliyetleri ve iletişim stratejileri yürütmektedir. (Kamu Gözetimi M. v., 2024)

Denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarında hata ve hile gibi unsurları tespiti sadece mesleki bilgi ve becerilerine değil, aynı zamanda sağlam bir denetim planına, etkili bir eğitim sürecine, güçlü bir çalışma disiplinine ve yeterli deneyime sahip olmalarına da bağlıdır. Bu doğrultuda, denetçilerden yalnızca denetim faaliyetini yürütmeleri değil, aynı zamanda denetim sürecine yönelik kamu beklentileriyle oluşan “beklenti boşluğunu” azaltmaları da beklenmektedir. Bu beklentinin karşılanabilmesi; yürürlükteki mevzuat, düzenlemeler ve denetim standartlarıyla desteklenmekte ve denetçilerin bu çerçevede hareket etmeleri gerekmektedir. Denetçiler, bu kurallara ve ilkelere tam anlamıyla hâkim olmalı, aynı zamanda kamu yararını gözeterek, beklenti boşluğunu azaltmaya yönelik aktif bir çaba içinde olmalıdırlar. Bununla birlikte, denetçiler kamuoyuyla olan iletişimini güçlendirilmelidir. Kamuoyunun denetim ve denetçiye yönelik beklentileri makul bir seviyeye çekilmeli ve denetimin kapsamı konusunda yeterli bilgilendirme yapılmalıdır. Özellikle, denetçi raporlarının ve görüşlerinin finansal tablolar için “tam bir güvence” değil, “makul bir güvence” olduğunu, bu sebeple bütün finansal bilgilerin mutlak doğruluğunun garanti edilemeyeceği kamuoyuna açık şekilde anlatılmalıdır. (Mansur & Tangl, 2018, s. 70)

3. LİTERATÜR TARAMASI

Saher AQEL (2013) yapmış olduğu doktora tezi çalışmasında, Türkiye’deki finansal tablo kullanıcıları ve bağımsız denetçiler arasındaki bağımsız denetçinin sorumlulukları ve bağımsız denetim fonksiyonuna ilişkin beklenti boşlukları oluşup oluşmadığını araştırmayı amaçlamıştır. Bu amaçtan hareketle üç ayrı anket tasarlayarak halka açık şirketlerin yöneticileri, bağımsız denetçiler ve aracı kuruluşların yöneticileriyle çalışmıştır. Ulaştığı sonuçlara göre ise oluşan denetim beklenti farklarını azaltmak için öneriler sunulmuştur. Bunlar, halka açık şirketlerin yöneticilerine ve aracı kuruluşların yöneticilerine bağımsız denetimin işlevleriyle ilgili eğitim verilmesidir. Diğer bir öneri ise bağımsız denetçiler tarafından sağlanacak hizmetlerin halkın ihtiyaçlarına uyacak şekilde denetimin kapsamını genişletmektir. (Aqel,2013)

Senal (2013) yapılan makale çalışmasında, denetim raporlarında beklenti boşluğu oluşup oluşmadığını belirlemek amaçlanmaktadır. Bu amaçla, ülkemizde finansal tablo kullanan aracı kurumların çalışanları ile bağımsız denetim yapan denetçilerin hangi alanlarda beklenti farkları oluştuğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda saha çalışması yapılmış olup, finansal tablo kullanıcıları ile denetçiler arasındaki beklenti farkı ve denetim süreci ile ilgili, beklenti farkı olan alanların tespiti amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bazı alanlarda denetçinin sorumluluğu konusunda farklılıklar tespit edilirken, bazı alanlarda aynı görüşte olduğu sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte hem denetçiler hem finansal tablo kullanıcıları müşteri kurumun iç kontrol ve denetim yapısının sağlamlığından denetçinin sorumlu olmadığını belirtmişlerdir. (Senal,2013)

Yalçın (2013) yapılan makale çalışmasında öncelikle beklenti boşluğu nedenlerinden bahsedilmiş, daha sonra, beklenti boşluğunun neden olduğu sonuçlar, beklenti boşluğunu azaltmak için uygulamalar, beklenti boşluğunu azaltmak için denetçinin sorumlulukları ve rolünden bahsedilmiştir. Sonuç kısmında, ilişkiler üzerinde beklenti boşluğunun etkisi ve beklenti boşluğunun azaltılmasının önemi açıklanmıştır. (Yalçın,2013)

Dinç ve Gerekan (2014) yapılan makale çalışmasında beklenti farklılığının denetim eğitiminin üzerindeki etkisi incelenmiştir. Bu çalışmaya konu olanlar arasındaki farklılıklar ANOVA testi ile test edilmiştir. Çalışmanın sonucunda; taraflar arasında önemli düzeyde beklenti farklılıkları

bulunduğu ve denetim eğitiminin, beklenti farklarını gidermek için etkili bir yöntem olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetçinin etik ve mesleki sorumlulukları, güvenilirliği ve denetlenmiş olan mali tabloların doğru karar alımında fayda açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların bulunmuştur. Çalışmada elde edilmiş olan bulgulara ve literatürdeki çalışmalara dayanarak, bağımsız denetim çalışmalarında tarafların arasında beklenti boşluğunun giderilmesi için temel faaliyetlerden biri olan denetim eğitiminin olduğunu açıklanmıştır. Böylelikle, denetim eğitiminin beklentileri ve tarafların algılarını olumlu yönde etkilediği söylenebilir. (Dinç ve Gerekan,2014)

Köse ve Erdoğan (2015); Yaptıkları makale çalışmasında, Türkiye’de denetçiler ile denetim hizmetinden yararlanan gruplar arasında denetim beklenti boşluğu varlığı incelemesi yapılmıştır. Denetim beklenti boşluğu tespiti için bankacılar ve temel gruplar olarak yatırım analistleri ele alınmıştır. Çalışmada, denetimde beklenti boşluğunun varlığı, denetim boşluk alanları ve türleri belirlenmiştir. Çalışmanın sonucunda, denetçiler ve denetim hizmetinden yararlanan gruplar arasında, denetimde makul boşluk ve performans boşluğu olduğu gösterilmiştir. Analiz sonuçlarına göre ayrıca, makul boşluğu azaltmak için denetim eğitimi ve denetçi tecrübesinin artırılmasının etkili olabileceği ortaya konulmuştur. (Köse ve Erdoğan, 2015)

Bulut (2016) yaptığı doktora tezi çalışmasında, Türkiye’de uygulanmakta olan bağımsız denetim sürecinde beklenti boşluğu oluşup oluşmadığının araştırılması amaçlamıştır. Bu amaçla şirket yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan gruplar üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Yapılan anketler sonucunda beklenti boşluğu varlığı ortaya çıkmıştır. Çalışma sonucunda ise Türkiye’de yapılan bağımsız denetim sürecinde beklenti boşluğunu azaltmaya yönelik önerilerde bulunulmuştur. (Bulut, 2016)

Aydın ve Çürük (2017) Yaptıkları makale çalışmalarında, bağımsız denetimde beklenti farkı konusunu çalışmış olup, beklenti farkı unsurları, nedenlerini açıklamışlardır. Daha sonra kapsamlı literatür taraması yaparak, konuyu kavramsal ve teorik olarak inceleyerek açıklamış, daha sonrasında bağımsız denetim farkı konusunu ulusal ve uluslararası literatürdeki mevcut olan çalışmalar gözden geçirilerek analiz etmişlerdir. Yaptıkları çalışmaya göre, denetim mesleği hakkında finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmeleri, taraflar arası etkili bir iletişim, denetim standartlarında ihtiyaçlara ilişkin değişikliklerin ve düzenlemelerin zamanında yapılması yöntemleriyle bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasının mümkün olacağı ileri sürülmüştür. (Aydın ve Çürük, 2017)

Yıldız ve Bulut (2017) yapılan makale çalışmasında, denetimde beklenti boşluğu ele alınmıştır. Başlangıç olarak beklenti boşluğunun tanımı, doğası, nedenleri, denetçinin rolü, yasal düzenlemeler gibi konulara yer verilmiştir. Daha sonra beklenti boşluğunun yapısı ele alınmış olup, Denetimde beklenti boşluğu tanımı ve yapısı, beklenti boşluğun oluşmasına sebep olan faktörler ve beklenti boşluğunu azaltmak için alınması gereken tedbirlerden bahsedilmiştir. Bu kapsamda denetim boşluğunun için sebep ve öneri olarak, denetçilerden bir kısmının mesleki olarak yeterli düzeyde bilgiye sahip olamaması, denetçiler tarafından beklentilerin giderilememesi, performansını artırmak için denetçilerin eğitim faaliyetlerine önem verilmesi, Standartlara ve ilgili mevzuatta yapılacak düzenlemelerden bahsedilmiştir. (Yıldız ve Bulut, 2017)

Celayir (2017) yaptığı doktora tezi çalışmada, Türkiye’deki bağımsız denetçilerin çalışmalarında hile ile sorumlulukları ve denetimdeki beklenti boşluğunun varlığı incelenmiştir. Beklenti boşluğu ve hile konusu beş temel alanda ele alınmıştır. Denetim hizmeti alan kamuya

açık şirketlerin yöneticileri ile bağımsız denetçiler ve aracı kurumların yöneticileri araştırma grubu olarak seçilmiştir. Bu yönde bir anket çalışması yapılmıştır ve bu üç grup arasında beklenti boşluğu olduğu ortaya konmuştur. (Celayir, 2017)

Karaca (2018) yaptığı doktora tezi çalışmasında Türkiye’de faaliyette olan orta ve büyük işletme sahipleri ve yöneticilerinin bağımsız denetçilere karşı algılarını ve beklentilerini test etmek ve ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu amaçla anket çalışması yapılmıştır. Anket sonuçlarına göre işletme yönetici ve sahipleri bağımsız denetime karşı tutumları olumlu yönde olup bağımsız denetim işlevinin işletmelere katkı sağladığını ortaya konmuştur. (Karaca, 2018)

Sarısoy ve Kepçe (2019) yaptıkları makale çalışmasında bağımsız denetim raporlarında yapılan değişikliklere ve Kilit Denetim Konularına ilişkin bağımsız denetim raporları kullanıcılarının görüşlerini incelemek amaçlanmıştır. Bu doğrultuda işletme yöneticileri, aracı kurum yöneticileri, banka yöneticileri ve bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim raporlarındaki değişikliklere ve Kilit Denetim Konularına ilişkin farkındalık, algı ve beklentileri incelenerek beklenti boşluğu oluşup oluşmadığı araştırılmıştır. Sonuç olarak bağımsız denetimde çıkar gruplarının arasında, kilit denetim konularına yönelik önemli bir beklenti boşluğu olduğu görülmüştür. (Sarısoy & Kepçe, 2019)

Kiriktir (2020) yaptığı yüksek lisans tezi çalışmasında bağımsız denetimde oluşan beklenti boşluğunu azaltılması için önerilen etmenlerin etkili olup olmadığını ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu amaçla yapılan çalışmada anket yöntemi kullanılmış olup Borsa İstanbul’da işlem gören şirket çalışanlarıyla elde edilen veriler, istatistiksel yöntemlerle analiz edilmiştir. Ortaya çıkan, analizler sonuçlarında bağımsız denetimde beklenti farkının daraltılması için önerilen etmenlerin etkili olduğu ortaya çıkmıştır. (Kiriktir, 2020)

Türedi (2023) yapılan bu makale çalışmasında; hile riskine yönelik olarak iç denetimde beklenti farklılığı ve beklenti boşluğu araştırılmıştır. Çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmış ve yarı yapılandırılmış sorular ile denetçilerle görüşülmüştür. Görüşmeler sonucunda elde edilen verilere bağlı olarak hile risklerine yönelik beklenti boşluğunun hangi alanlarda olduğuna yönelik çıkarımlarda bulunulmuştur. Araştırma sonuçlarında, hile riskini önlenmek ve tespit edebilmek için denetçilerin sunmuş olduğu güvence hizmetleri kapsamını, iç denetçilerin hile ile ilgili raporlama sorumluluklarını ve hile önlenmesi için gerekli yol, yöntem ve sorumluluklar bakımından iç denetçiler ile denetlenenler arasındaki beklenti boşluğu durumunun mevcut olduğunu ortaya koyulmuştur. Bununla birlikte, hilenin önlenmesine için iç denetimdeki danışmanlık rolüne ilişkin, denetlenenlerin beklentilerinin ile iç denetçilerin beklentilerinin paralel olduğu sonucuna varılmıştır. (Türedi ve Diğerleri, 2023)

Kartal (2023) yapılan makale çalışmasında; beklenti boşluğu ve bankalarda denetim raporlarının yeterliliği konusu incelenmiş olup, beklenti boşluğu ve performans açığı konusunda, denetim raporlarının etkinlik ve yeterliliği değerlendirilmiştir. Çalışmada denetçilerin otosansür ve dar bakış açısı konularına değinilerek, denetim raporlarının yeterlilik ve saygınlığının artırılacağına düşünüldüğü önerilerde bulunulmuştur. Söz konusu Raporların içeriğini zenginleştirecek ve yatırımcıların ihtiyaçlarına daha çok hitap edecek bir formatta düzenlenmesi için düzenleyici otoritenin yönlendirme yapması önerilmiştir. (Kartal, 2023)

Al- Dalo (2024) yapmış olduğu tez çalışmasında, UDS 220 ile uyumun denetimde beklenti boşluğunu azaltmadaki rolünü, Denetimde beklenti boşluğu nedenlerini ve denetçilerin bakış açısı ile değerlendirmeyi amaçlamıştır. Bu amaçla oluşturulan anketle, Irak’taki mali müşavirlere ve denetçilerle çalışılmıştır. Anket sonuçları ile beklenti boşluğunun yerel mevzuat ve yasalardan kaynakladığını ve bu durumun nedenlerini ortaya koymuştur. Yapılan

uygulamada korelasyon ve regresyon analizleriyle UDS 220 ile analizleriyle UDS boşluğunun azaltılması arasında anlamlı bir pozitif ilişki olduğunu da ortaya koymuştur. Bu durumda, UDS 220 ile uyum beklenti boşluğunu daraltılması ve denetim süreçlerini iyileştirmede önemli bir katkısı olduğunu göstermiştir. (Dalo, 2024)

Bu konudaki Kitaplar İncelendiğinde;

Şamil (2023) yaptığı çalışmada bağımsız denetim konusunda beklenti boşluğu, azaltılması için yollar, bileşenleri ve aktörlerini anlatmıştır. (Şamil, 2023)

Bulut (2021) yaptığı çalışmada bağımsız denetim konusunu ele almış olup sonrasında, Türkiye’de bağımsız denetimi anlatıp, beklenti boşluğunu ve beklenti boşluğunun daraltılması için politika önerilerinde bulunmuştur. (Bulut, 2021)

Erdoğan (2018) yaptığı çalışmada Türkiye’de denetim hizmetinden yararlananlar ve denetçiler arasında oluşan denetim beklenti boşluğunun varlığını ve bu boşluğu azaltmada bağımsız denetim eğitimi, tecrübe düzeyi ve makul denetim beklentisinin etkili olup olmadığını incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışma sonucunda bağımsız denetim eğitiminin, denetim hizmetinden yararlananların bağımsız denetim konusunda eğitimi alması gerektiğini, denetçinin bağımsız denetim eğitiminin ve tecrübe düzeyinin artmasıyla makul boşluğu azalttığını savunmuştur. (Erdoğan S. , 2018, s. 5)

3.1.Literatür Çalışması Tablo Özeti

Yazar(lar)	Yıl	Çalışma Türü	Konu Başlığı	Yöntem	Temel Bulgular / Öneriler
Saher Aqel	2013	Doktora Tezi	Finansal tablo kullanıcıları ve denetçiler arasında beklenti boşluğu	Anket (3 grup)	Eğitim önerisi, denetim kapsamının kamu ihtiyaçlarına göre genişletilmesi
Serpil Şenal	2013	Makale	Denetim raporlarındaki beklenti boşluğu	Saha çalışması	Bazı alanlarda fark, iç kontrol sorumluluğu konusunda ortak görüş
Hasan Yalçın	2013	Makale	Beklenti boşluğu nedenleri, sonuçları ve çözüm önerileri	Literatür incelemesi	Beklenti boşluğunun ilişkiler üzerindeki etkileri vurgulanmış
Dinç ve Gerekan	2014	Makale	Denetim eğitiminin beklenti farkına etkisi	ANOVA testi	Eğitim, farkı azaltmakta etkili; etik-sorumluluk alanlarında anlamlı farklar
Köse ve Erdoğan	2015	Makale	Denetçiler ve kullanıcılar arasında boşluk	Anket	Makul boşluk ve performans boşluğu tespit edilmiş, tecrübe ve eğitim önerilmiş
Erdem Bulut	2016	Doktora Tezi	Türkiye’de bağımsız denetimde beklenti boşluğu	Anket	Beklenti boşluğu varlığı saptanmış, çözüm önerileri sunulmuş
Aydın ve Çürük	2017	Makale	Beklenti farkı unsurları ve çözüm yolları	Literatür taraması	Bilgilendirme, iletişim, standart değişiklikleri çözümde etkili olabilir
Yıldız ve Bulut	2017	Makale	Beklenti boşluğu yapısı ve çözüm önerileri	Kavramsal analiz	Eğitim, düzenlemeler ve mesleki yeterlilik eksikliği ön planda

Duygu Celayir	2017	Doktora Tezi	Hile ve beklenti boşluğu ilişkisi	Anket (3 grup)	Beklenti boşluğu olduğu, gruplar arasında fark bulunduğu saptanmış
Halime Karaca	2018	Doktora Tezi	İşletme yöneticilerinin bağımsız denetime yönelik algısı	Anket	Denetime olumlu tutum; fayda sağladığı yönünde sonuç
Sarısoy & Kepçe	2019	Makale	Kilit Denetim Konuları ve rapor kullanıcı algısı	Anket	Kilit konularda ciddi beklenti farkı bulunmuştur
D.T. Kiriktir	2020	Yüksek Lisans Tezi	Beklenti boşluğunu azaltmaya yönelik önerilerin etkisi	Anket & analiz	Önerilen faktörlerin etkili olduğu tespit edilmiştir
Hasan Türedi ve ekibi	2023	Makale	İç denetimde hile riskine karşı beklenti boşluğu	Nitel görüşme	Danışmanlık rolünde paralellik, ancak raporlama farkları mevcut
Fikret Kartal	2023	Makale	Bankalarda denetim raporlarının yeterliliği ve boşluk analizi	Eleştirel inceleme	Rapor formatlarının yeniden düzenlenmesi ve içerik zenginleştirme önerilmiş
Ahmed I. H. Al-Dalo	2024	Yüksek Lisans Tezi	UDS 220 ile uyumun beklenti boşluğu üzerindeki etkisi	Korelasyon-regresyon	UDS 220 ile uyumun boşluğu azaltmada etkili olduğu ortaya konmuştur
Serhat Şamil	2023	Kitap	Beklenti boşluğu bileşenleri ve çözüm yolları	Derleme	Boşluğun tarafları, unsurları ve çözüm aktörleri ele alınmıştır
Erdem Bulut	2021	Kitap	Türkiye’de bağımsız denetim ve politika önerileri	Derleme	Beklenti boşluğunu azaltmaya yönelik politika önerileri sunulmuştur
Sedat Erdoğan	2018	Kitap	Denetim beklenti boşluğunun varlığının incelenmesi	Tez incelemesi	Bağımsız denetim eğitimi ve tecrübe düzeyinin makul boşluğu azalttığı belirlenip, konu ile ilgili eğitimi önerildi

SONUÇ

Bu çalışma, Türkiye’deki bağımsız denetim uygulamalarında oluşan beklenti boşluğu kavramını incelemiş olup, literatürde bu konuyla ilgili yapılmış araştırmaları analiz ederek beklenti boşluğunun nedenleri, etkileri ve azaltılmasına yönelik yaklaşımları ortaya koymuştur. Bu amaçla Türkiye’de bu konuda yapılmış olan çalışmalar incelenmiştir. Elde edilen bulgular, denetim faaliyetleri ile kamuoyunun bu faaliyetlerden beklentileri arasında önemli bir algı farkı bulunduğunu ve bu farkın denetim mesleğinin güvenilirliği açısından kritik sonuçlar doğurduğunu göstermektedir.

Beklenti boşluğunun giderilmesi, sadece denetçilerin sorumluluğuyla sınırlı kalmamakta; düzenleyici kurumlar, denetim kullanıcıları ve akademik çevreler gibi çok sayıda paydaşın iş birliğini gerektiren çok boyutlu bir süreci ifade etmektedir. Bu çerçevede elde edilen bulgular, konunun yalnızca uygulamaya değil, aynı zamanda akademik literatüre de önemli katkılar sağlayabileceğini göstermektedir.

Bu bağlamda, gelecek çalışmalara yönelik öneriler aşağıda sunulmuştur:

- Alan Araştırmaları Genişletilmelidir: Beklenti boşluğu farklı sektörlerde (örneğin kamu sektörü, KOBİ'ler, finansal kuruluşlar) nasıl şekilleniyor, kullanıcı türlerine göre farklılık gösteriyor mu sorularını inceleyen karşılaştırmalı saha araştırmaları yapılmalıdır.
- Niteliksel Çalışmalar Artırılmalıdır: Denetçilerin, finansal tablo kullanıcılarının ve düzenleyici kurum temsilcilerinin görüşlerine odaklanan derinlemesine mülakatlar ve odak grup görüşmeleri, beklenti boşluğunun daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayabilir.
- Uluslararası Karşılaştırmalar Yapılmalıdır: Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarında beklenti boşluğu, farklı ülkelerdeki uygulamalarla karşılaştırmalı olarak analiz edilerek, evrensel sorunlar ve kültürel-etkileşimsel farklar ortaya konulabilir.
- Eğitim Politikalarının Etkisi Ölçülmelidir: Finansal okuryazarlık düzeyinin, beklenti boşluğu üzerindeki etkisini ölçen deneysel ve istatistiksel çalışmalar, eğitim politikalarının etkililiğini test edebilmek açısından önemlidir.
- Yeni Denetim Raporu Formatlarının Algıya Etkisi İncelenmelidir: 2016 sonrası getirilen "kilit denetim konuları" uygulamasının kullanıcı algısı ve denetim güvenilirliği üzerindeki etkisi hem kullanıcı hem de denetçi perspektifinden değerlendirilmelidir.
- Algı Yönetimi ve İletişim Stratejileri Araştırılmalıdır: Denetçilerin kamuoyuyla kurduğu iletişim biçimi ve bunun beklenti boşluğu üzerindeki etkisi hem iletişim hem muhasebe disiplinlerini birleştiren çalışmalarla ele alınabilir.

Bu doğrultuda yapılacak özgün ve çok boyutlu araştırmalar, yalnızca akademik literatüre katkı sunmakla kalmayacak, aynı zamanda denetim mesleğinin gelişimi ve kamu güveninin artırılması açısından da stratejik öneme sahip olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akbulut, A. (2013). Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu. İstanbul: Acar Basım.
- Aqel, S. (2013). Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları Ve Türkiye'de Algılanması Üzerine Bir Araştırma. *Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aydın, A., & Çürük, T. (2017, Aralık). Bağımsız Denetim Beklenti Farkı. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 153-174.
- Bulut, E. (2016). Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu: Türkiye Araştırması. *Doktora Tezi*. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi.
- Bulut, E. (2021). *Türkiye'de Bağımsız Denetim Ve Beklenti Boşluğu*. Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
- Celayir, D. (2017). Bağımsız Denetçilerin Hileye İlişkin Sorumlulukları Kapsamında Denetimde Beklenti Farklılığı: Bir Saha Çalışması. *Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Çeltikçi, N. P., & Atay, M. S. (2021). Kilit Denetim Konuları (Kdk) Standardı Uygulaması İle Bağımsız Denetim Kalite İlişkisi Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 547-570.
- Dabbaoğlu, K., & Can, G. (2018). *Bağımsız Denetim*. Konya: Dizgi Ofset Matbaacılık.

- Dalo, A. I. (2024). The Role Of Applying International Auditing Standard 220 In Narrowing The Expectation Gap: A Study On Auditors In Iraq. *Yüksek Lisans Tezi*. Tokat: Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- Deepal, A. G., & Jayamaha, A. (2022). Audit Expectation Gap: A Comprehensive Literature Review. *Asian Journal Of Accounting Research*, S. 308-319.
- Dinç, E., & Gerekan, B. (2014). Denetimde Beklenti Farklılığı Ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 21-36.
- Erdoğan, S. (2018). *Denetim Beklenti Boşluğu Ve Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi*. Şırnak Üniversitesi Yayınları.
- Erdoğan, T., & Çarıkçıoğlu, P. S. (2021, Aralık). IAASB Denetim Raporu Projesi Ve Yeni Denetim Raporu: Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlerin Denetim Raporları Üzerine Bir Araştırma. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 747-764.
- Kamu Gözetimi, M. V. (2021). *BDS 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Denetimin Uygun Şekilde Yürütülmesi*. Ankara : KGK.
- Kamu Gözetimi, M. V. (2024). *2023 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara: KGK.
- Karaca, H. (2018). Büyük Ve Orta Boy İşletmelerin Sahipleri Ve Yöneticilerinin Bağımsız Denetçi Algısı Ve Bağımsız Denetimden Beklentilerine yönelik Bir Araştırma. *Yükseklisans Tezi*. Malatya: İnönü Üniversitesi.
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2019). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Nobel.
- Kartal, F. (2023) Banka Denetim Raporlarının Yeterliliği ve Beklenti Boşluğu. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S.129-148.
- Kiriktir, D. T. (2020). Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Etkili Faktörlerin Analizi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma. *Yükseklisans Tezi*. Adana: Çukurova Üniversitesi.
- Köse, Y., & Erdoğan, S. (2015, 07). The Audit Expectations Gap In Turkey. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, S. 193-213.
- Mansur, H., & Tangl, A. (2018, Nisan). How To Bridge The Audit Expectation Gap? *Discover Scientific Knowledge And Stay Connected To The World Of Science*, S. 61-73.
- Pickett, K. .. (2003). *The Essential Handbook Of Internal Auditing*. British: John Wiley Sons Ltd.
- Quick, R. (2020, 03 09). The Audit Expectation Gap: A Review Of The Academic Literature. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*.
- Sarısoy, Ö., & Kepçe, N. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularına Yer Verilmesi Ve Beklenti Farkları. *Mali Çözüm Dergisi*, S. 39-66.

- Senal, S. (2013, Haziran). Denetim Beklenti Aralığı Ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 137-164.
- Şamil, S. (2023). Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu Bileşenleri, Aktörleri Nedenleri Ve Azaltma Yolları. A. Öztürkçü Akçay, & M. Özkan İçinde, *İktisadi Ve İdari Bilimler Modern Değerlendirmeler Ve Araştırmalar* (S. 59-67). Lvre De Lyon.
- Türedi, H., Celayir, D., Baloğlu, G., & Çakalı, K. R. (2023, 4 2). İç Denetim Beklenti Boşluğu: Hile Riskine Yönelik Nitel Bir Araştırma. *The Business Journal*, S. 211-238.
- Ünal Uyar, G. F., & Tığcı, C. (2024). *Uygulamaya Yönelik Bağımsız Denetim*. Ankara: Eğitim Yayınevi.
- Varıcı, İ., & Kalıpçı, F. Ç. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (Bds) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*, S. 193-208.
- Yalçın, H. (2013). Denetim Beklenti Boşluğu; Nedenleri, Sonuçları Ve Boşluğun Kapatılmasında Denetçilerin Rolü. *İstanbul Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 127-141.
- Yıldız, E., & Bulut, E. (2017, 06). Denetimde Beklenti Boşluğu. *Sayıştay Dergisi*, S. 41-68.