KAMU GÖZETİMİ KURUMUNUN GÖZETİM YETKİSİ VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINA UYGULANAN İDARİ YAPTIRIMLAR

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 06.10.2025
Kabul Tarihi : 30.12.2025
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1797710

Prof. Dr. Gönül ALKAN*
Prof. Dr. Gülşah ATAĞAN**

Bibliyografik Bilgiler

Alkan, G. & Atağan, G. (2026). "Kamu Gözetimi Kurumunun Gözetim Yetkisi ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Uygulanan İdari Yaptırımlar" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2026, Sayı : 77, Sayfa : 295-314) https://doi.org/10.55322/mdbakis.1797710

ÖZ

Bu çalışmada Kamu Gözetimi Kurumu tarafından 2013-2024 yılları arasında yayımlanan kurum faaliyet raporları, gözetim raporları ve inceleme raporları incelenerek tüm yetki alanları için yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik idari yaptırımlar içerik analizi yöntemi incelenmiştir. Çalışmanın amacı Kamu Gözetimi Kurumu tarafından uygulanan idari yaptırımların bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ve bağımsız denetçiler üzerinde caydırıcı etkisinin olup olmadığının tespitidir. Araştırma verileri Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Kuruluşları resmi sicili, gözetim raporları, inceleme raporları ve faaliyet raporlarından sağlanarak analizler excel programında yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Kuruluşları

JEL Kodlar: M40, M42, M48

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksek Okulu, ORCID ID: 0000-0002-9021-3979
** Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ORCID ID: 0000-0003-4147-0562

PUBLIC OVERSIGHT AUTHORITY AND ADMINISTRATIVE SANCTIONS APPLIED TO INDEPENDENT AUDIT ORGANIZATIONS

ABSTRACT

This influential Public Oversight Authority (POA) examined the institution's activity reports, oversight reports, and inspection reports published between 2013 and 2024, and analyzed the administrative sanctions against authorized independent audit policies across all jurisdictions. The study aimed to determine whether the administrative sanctions imposed by the POA had a deterrent effect on the actions of independent audit units and independent auditors. Data for the study were obtained from the official register of Independent Audit Institutions, oversight reports, inspection reports, and activity reports published by the POA, and analyses were performed using an Excel program.

Keywords: Independent Audit, Public Oversight Board, Independent Audit Institutions

JEL Codes: M40, M42, M48

1. GİRİŞ

Denetim kalitesini iyileştirmeyi amaçlayan temel reformlardan biri, kamu gözetiminin getirilmesi olmuştur. Birçok ülke, kamu dışı gözetim sistemlerinden uzaklaşarak, ulusal denetim mesleklerini denetleyen bağımsız ulusal kamu gözetim kuruluşları (Public Oversight Board-POB) kurmuştur. Kamu Gözetimi Kurulları, denetim mesleğinden bağımsızdır ve kamu yararına denetim düzenleme işlevlerini yerine getirmektedir. (Carson vd., 2025:1) Finansal piyasaların şeffaflığı ve etkinliği için zorunlu hale gelen bağımsız denetim son dönemlerde halka açık şirketlerde yaşanan konkordato süreçleri ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bağımsız denetim kuruluşlarına uygulanan idari yaptırımlar ile bağımsızlık tartışmalarının odağında yer almaktadır. (Hanlon, Shroff, 2022:2)

Ardillah, Chandra (2021), finansal tabloların sunumunda yanlış beyan riskini azaltabilecek denetim kalitesini etkileyen bileşenleri, özellikle denetçi bağımsızlığını, denetçi etiğini, denetçi deneyimini ve gerekli mesleki özeni analiz etmeyi hedefleyen çalışmalarında; denetçi etiğinin, denetçi deneyiminin ve mesleki özen ve yaptırımların denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Quick & Warming-Rasmussen (2002), Almanya ve Danimarka'da faaliyet gösteren denetçilere uygulanan yaptırımlara ilişkin olarak yaptıkları araştırma sonucunda; denetçilere uygulanan yaptırımların uzun vadede denetçi kalitesini artırdığını tespit etmişlerdir. Almanya'da üst düzey cezaların doğrudan yetkili mahkemelerce cezalandırıldığı, Danimarka'da ise Disciplinærnævn isimli bir özel yetkili mahkemenin sadece denetçilere yaptırım uyguladığı görülmüştür.

Bu çalışmada 2020-2024 yılları arasında yayımlanan gözetim raporları ve 2016-2024 yılları arasında yayımlanan inceleme raporları ve bağımsız denetçilere uygulanan idari yaptırımlar incelenmiş ve uygulanan yaptırımların caydırıcılık etkisi değerlendirilmiştir.

2. KAMU GÖZETİMİ KURUMUNUN GÖZETİM VE İNCELEME FAALİYETLERİ

Yıllık inceleme planları doğrultusunda temel olarak kalite kontrol ve seçilmiş dosya incelemelerinden oluşan inceleme faaliyetleri, Bağımsız Denetim Yönetmeliği çerçevesinde yerine getirilir. Yıllık inceleme planlarının, risk odaklı denetim çerçevesinde hazırlanması dolayısı ile ilgili kurum ve kuruluşlardan gelen görüşler değerlendirilerek risk faktörleri belirlenerek ve tespit edilen riskler göz önünde bulundurularak hangi denetim kuruluşlarının/denetçilerin veya faaliyet ve süreçlerin inceleme kapsamına alınacağı tespit edilmektedir. KGK, dosya incelemelerini, denetçi ve denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilen denetim çalışmalarının ve yürütülen faaliyetlerin Türkiye Denetim Standartları'na, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne uygunluğu açısından değerlendirir. (www.kgk.gov.tr)

KGK gözetim fonksiyonunu, denetçilerin ve denetim firmalarının Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde (BDY) düzenlenen bazı yükümlülüklere uyum sağlayıp sağlamadıklarını kontrol ederek yerine getirmektedir. Kurumun Gözetim Dairesi Başkanlığınca yürütülen gözetim faaliyetleri, denetim kuruluşları ve denetçilerin, KGK'ya yapmak zorunda oldukları bildirimleri ve sürelerin açıklanmak zorunda olduğu 34. madde gereğince yapılmaktadır. (BDY, md.34). Denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetleri mevzuata uygunluk yönünden incelenir. KGK, sözleşme, denetim raporu, denetim kuruluşunun geliri, mesleki sorumluluk sigortası ve şeffaflık raporu bildirimleri üzerinde gözetim faaliyetleri yürütür. Gözetim faaliyetleri, esas olarak denetçiler ile denetim kuruluşları tarafından Bağımsız Denetim Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde Kuruma, Sözleşme Bilgi Girişi Sisteminden yapılan bildirimler üzerinden yürütülür (www.kgk.gov.tr).

İnceleme faaliyetleri, temel olarak kalite kontrol incelemeleri ve seçilmiş dosya incelemelerinden oluşmakta ve yıllık inceleme raporları ile yayımlanmaktadır. Yıllık inceleme planı kapsamında seçilen dosyalar, çeşitli ülke uygulamaları da dikkate alınarak hazırlanan uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlu inceleme rehberleri çerçevesinde incelenmektedir.

KGK tarafından yayımlanan yıllık faaliyet raporlarında ise kurumla ilgili bilgilendirmeler ve düzenleme, inceleme, gözetim, uygulama, yetkilendirme, bilgi sistemleri, risk analizi ve diğer faaliyetler özetlenmektedir.

3. BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİNDE YAPTIRIM TÜRLERİ

Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları hakkında inceleme ve denetim yapacak olan yetkili birim KGK'dır. KGK; planlanan inceleme ve denetimlerle birlikte şikâyet ile bildirim veya KGK'nın lüzumlu gördüğü diğer durumlarda denetim görevi yapmaktadır. KGK, inceleme ve denetimlerini kurum personeli ile veya 660 sayılı KHK'nın 25 inci maddesindeki kurumlardaki denetim birimleriyle de yapabilir (BDY, m.38/4-5). BDY'de belirtilen idari yaptırımlar İkaz, Uyarı, Faaliyet İzninin Askıya Alınması ve Faaliyet İzninin İptali başlıkları altında yer almaktadır.

4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Nitel araştırmalarda yaygın olarak kullanılan içerik analizi, metinlerin bazı özelliklerini sayısal olarak belirten bir analiz yöntemi olup materyalin nitel analizi ve istatistiksel sonuçları arasında köprü görevi

görmektedir (Bauer, 2003). İçerik analizi yazılı materyallerin sistematik bir biçimde incelenmesine olanak sağlamaktadır. İçerik analizinin temel amacı elde edilen verileri açıklamak, veriler arasında ilişki kurmak ve yorumlamaktır. Bu amaçla veriler düzenlenerek kodlanır, temalar belirlenir ve düzenlenir elde edilen bulgular değerlendirilir (Alanka, 2024:69). 2024 yılına ait inceleme raporu KGK tarafından yayımlanmadığı için araştırmada 2024 yılı verileri kullanılmamıştır.

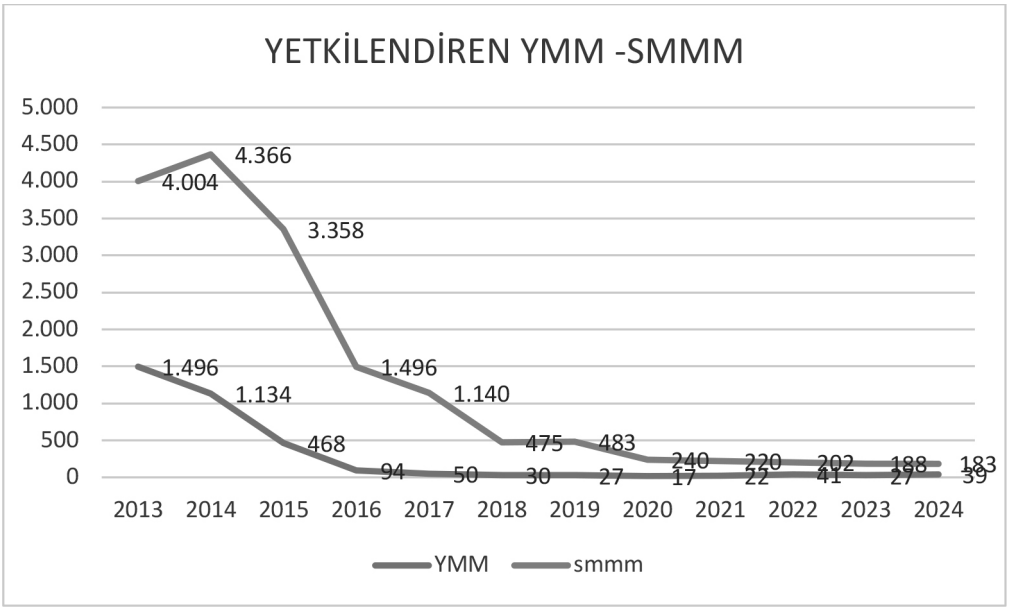
5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

2024 yılı itibariyle KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının sayısı ve yetki alanları Şekil 1 ve 2'de verilmiştir. (www.kgk.gov.tr) Yıllar itibariyle bağımsız denetim kuruluşu sayısı sabit bir seyir izlemekte ancak bağımsız denetçi sayısında oldukça dikkat çeken bir düşüş gözlenmektedir. Kuruluş sayısının sabit kalması, sistemin kurumsal olarak ayakta olduğunu; denetçi sayısındaki düşüş ise **mesleğin sürdürülebilirliği, cazibesi ve insan kaynağı yapısında yapısal bir sorun olabileceğini** işaret etmektedir.

31 Aralık 2024 itibarıyla Bağımsız Denetim Kuruluşu Resmi Sicilinde 422 kuruluş yer almakta bu kuruluşların 4 tanesi gayri faal konumda olup sicilde aktif olarak kayıtlı bulunan denetim kuruluşu sayısı 418'dir. Bu kuruluşlardan 166'sı KAYİK hariç 252'si KAYİK dahil olarak yetkilendirilmiştir.



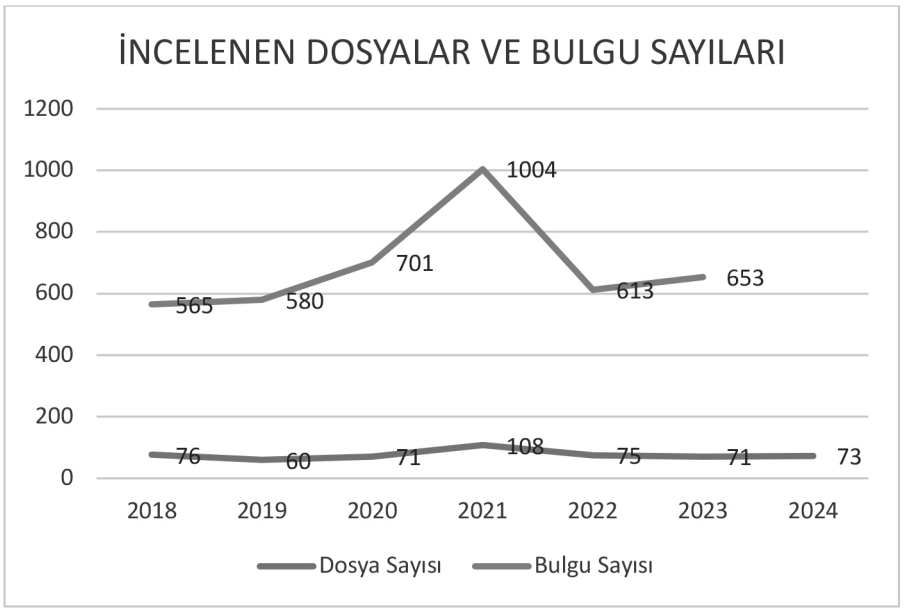
Şekil 1. Yetkilendirilen Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçi Sayıları



Şekil 2. Yetkilendirilen YMM ve SMMM Sayıları

5.1. KGK İnceleme Faaliyetine İlişkin Bulgular

2018-2024 yıllarına ilişkin KGK tarafından incelenen dosya ve bulgu sayıları Şekil 3'de verilmiştir. KGK gözetim faaliyeti kapsamında 2016-2024 yılları arasında toplam 218.859 bildirimi kontrol etmiş ve bu bildirimlerden 12.987 bulgu tespit edilmiştir. (www.kgk.gov.tr)



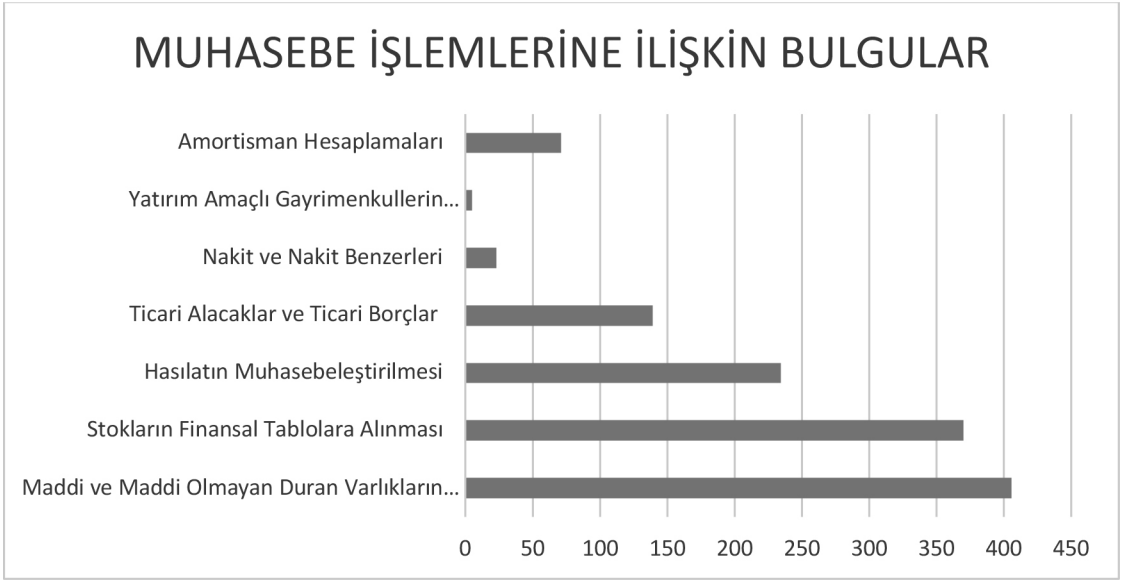
Şekil 3. İncelenen Dosya ve Bulgu Sayıları

2018-2024 yılları arasında incelenen dosya sayıları ve tespit edilen bulgu sayıları karşılaştırmalı olarak incelendiğinde, dosya sayılarının görece istikrarlı, bulgu sayılarının ise dönemsel dalgalanmalar gösterdiği gözlemlenmektedir.

Dosya sayısının sınırlı değişim göstermesine karşın bulgu sayısında dönemsel dalgalanmalar dikkat çekmektedir. Özellikle 2021 yılındaki zirve, fiziki incelemelerin yapılamadığı pandemi dönemine rastlamaktadır. 2022 sonrasında bulgu sayısında gerileme gözlenmektedir. Fiziki incelemelerin başladığı dönem sonrası bulguların gerilemesinin nedeni yeterli denetim elemanının olmayışı ile ilişkili görünmektedir. Denetim kapsamına giren şirket sayıları artmış olmasına rağmen bulgulardaki düşüş inceleme ve gözetim faaliyetinde bulunan kişilerin tüm firmalara yeterince zaman ayıramamasından kaynaklanmaktadır.

KGK tarafından yürütülen inceleme faaliyetleri kapsamında en çok eksik yapılan muhasebe işlemlerine ilişkin tespit edilen bulgular şunlardır:

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolara alınması
- Stokların muhasebeleştirilmesi
- Hasılatın muhasebeleştirilmesi
- Ticari borç ve alacakların muhasebeleştirilmesi
- Nakit ve nakit benzerlerinin muhasebeleştirilmesi
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi
- Amortisman hesaplamaları

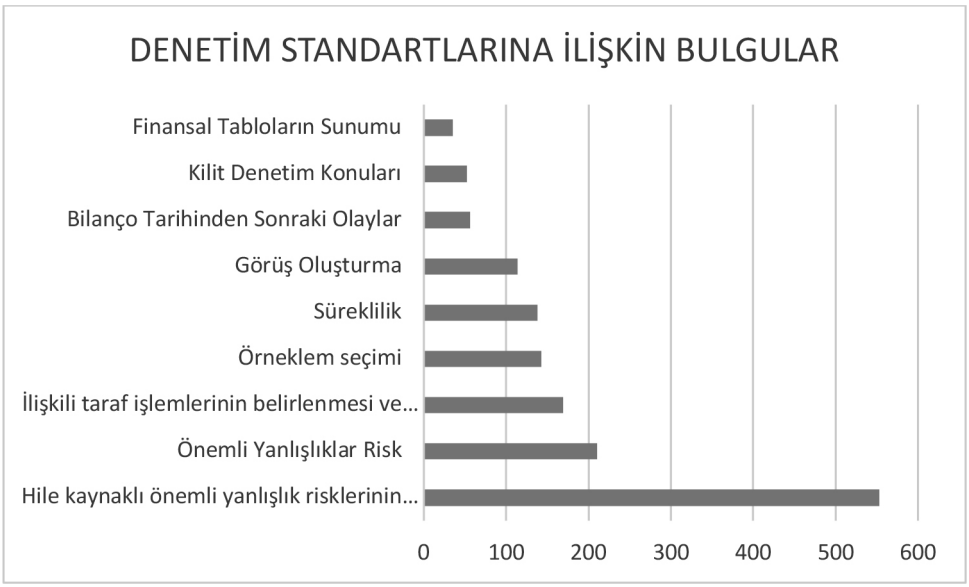


Şekil 4. Muhasebe İşlemlerine İlişkin Bulgular

Muhasebe işlemlerine ilişkin nakit ve nakit benzerlerinin muhasebeleştirilmesi, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine ve amortisman hesaplamalarına ilişkin bulgular 2023 yılında tespit edilmiştir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolara alınması konusunda yapılan dosya incelemelerinde denetçilerin en çok yaptığı hatalar; fiili sayım işlemlerinin yapılmaması, faydalı ömrü tükenen varlıklarla ilgili muhasebe süreçlerinin yapılmaması, yanlış aktifleştirilen kur farkları (aktifleştirilmemesi gereken kur farklarının maddi veya maddi olmayan duran varlıklar içerisinde aktifleştirilmesi ve denetçi tarafından bu yanlışlığın düzeltilmesine yönelik herhangi bir denetim prosedürü uygulanmaması), arsa ve bina amortismanlarının ayrıştırılmaması, finansal tablolarda aktifleştirilmiş olan araştırma ve geliştirme harcamalarının aktifleştirilme şartlarını sağlayıp sağlamadığının kontrol edilmemesidir.

Stoklarla ilgili denetimlerde ise stok sayımlarına denetçilerin fiili olarak katılmaması, kanıtların eksik olması, stok değer düşüklüğüne ilişkin çalışmaların olmaması ve gerekli ek prosedürlerin uygulanmadığı tespitleri yapılmaktadır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde denetçiler; hasılat tutarının tespitinde yeterli örneklem seçmeden hasılat kaydının onaylaması, hasılatın geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin ve doğru hesap dönemine kaydedilip kaydedilmediğinin tespitine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmaması, Hasılatın vadeli satışlar sebebiyle finansman bileşeni içermesi durumunda, finansman bileşeninin hasılattan ayrı şekilde finansal tablolara alınıp alınmadığının tespitine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmaması konularında eksik ve hatalı işlemler yapmışlardır.



Şekil 5. Denetim Standartlarına İlişkin Bulgular

KGK tarafından yürütülen inceleme faaliyetleri kapsamında en çok eksik yapılan denetim standartlarının uygulanması faaliyetleri kapsamındaki eksiklikler ve tespitler şunlardır:

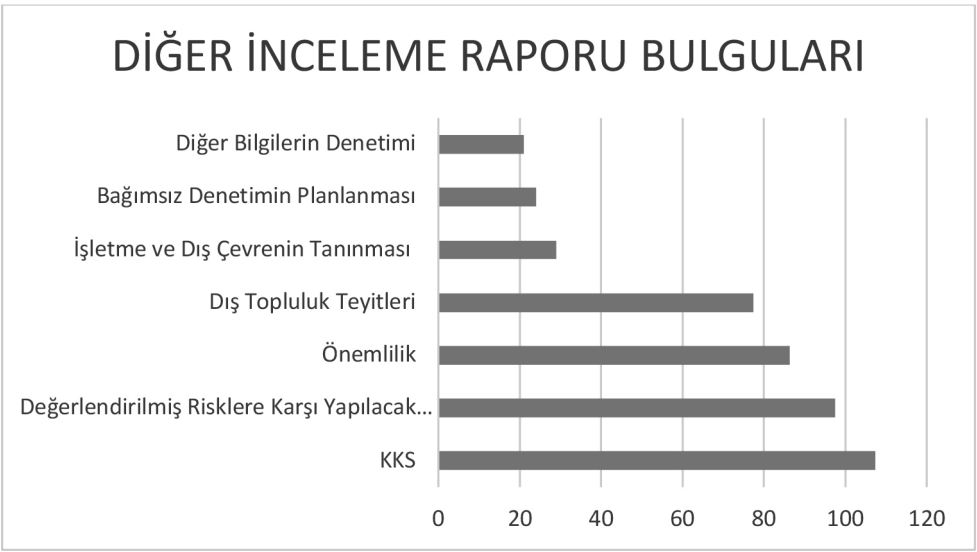
- Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine ilişkin bulgular,
- Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- Bağımsız Denetimde Örneklem tespiti hataları
- İlişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin bulgular
- Süreklilik
- Hatalı Denetim Görüşü oluşturulması
- Kilit Denetim Konuları
- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine ilişkin tespitlerde elde edilen bulgular; yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşılık denetim prosedürlerinin uygulanmaması, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmemesi ve değerlendirilmemesi, büyük deftere aktarılan yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunun değerlendirilmemesi konularında yoğunlaşmaktadır.

BDS 315'de belirlenmiş olan planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını, BDS 330'da belirlenmiş olan, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının eksikliği önemli bulgulardır.

İşletmenin sürekliliği içinde bulunulan dönemde önemli bir konudur. 2020 yılından itibaren yapılan dosya incelemelerinde bu bulgu tespit edilmektedir. BDS 570 kapsamında denetçi risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını mütalaa etmelidir. Elde edilen bulgular denetçilerin bu konuda yeterli çalışma yapmadan mesleki muhakemelerini kullanarak karar verdiklerini göstermektedir. Bazı raporlarda TTK'ya göre borca batıklık olmasına rağmen işletmenin sürekliliğine ilişkin tespitin olmaması denetçinin mesleki yeterlilik ve özen konusunda eksik olduğunun kanıtıdır.

KGK verilerine göre bazı denetim kuruluşları yıllık faaliyet raporu olmadan ve denetlenmeden ve yeterli kanıt toplamadan görüş bildirmektedir. Finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş verilmesine rağmen, yıllık faaliyet raporu olumludur. Aynı zamanda yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgiler ile finansal tablolarda yer alan bilgiler arasında farklılıklar olmasına rağmen bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş verilmiştir. Ayrıca bazı bağımsız denetim raporlarının BDS 720'deki şekil şartlarına uygun olmadığı da tespit edilmiştir.



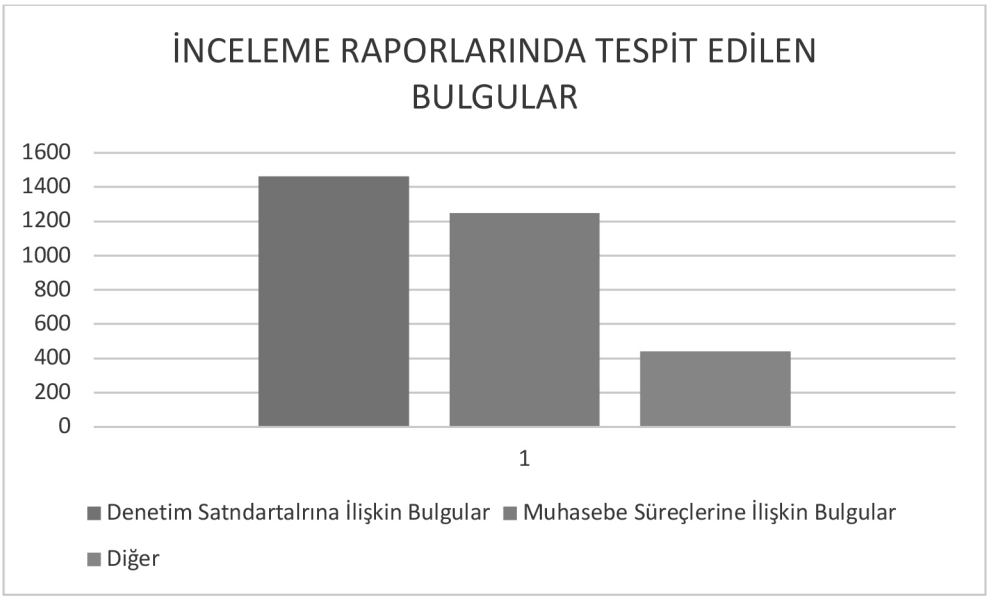
Şekil 6. Diğer İnceleme Rapor Bulguları

İnceleme raporları kapsamında tespit edilen diğer bulgular şunlardır:

- Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşlere İlişkin Bulgular
- Önemlilik hesaplamaları
- Dış Topluluk Teyitleri
- İşletme ve çevresinin tanınması
- Bağımsız denetimin planlanması
- Diğer bilgilerin denetimi

Bulguların büyük bölümü denetim sürecinin temel yapı taşlarını oluşturan kalite kontrol, risklere karşı yapılacak prosedürler ve önemlilik alanlarında yoğunlaşmaktadır. Daha düşük seviyede bulgu çıkan alanlar ise genellikle denetim sürecinin hazırlık ve destekleyici unsurlarıdır. Bu durum, denetim süreçlerinde özellikle risk değerlendirmesi, kalite kontrol uygulamaları ve önemlilik kriterlerinin uygulanması konularında firmaların daha özenli davranması gerektiğini ortaya koymaktadır.

KGK'nın gözetim faaliyetleri kapsamında belirlenen bulguların yıllar içindeki dağılımı incelendiğinde muhasebe süreçlerine ilişkin hataların istikrarlı bir şekilde yukarıda tespit edilen bulgular olarak devam ettiği görülmüştür. Denetim standartlarına ilişkin bulgular ise hile standardında yoğunlaşmaktadır.

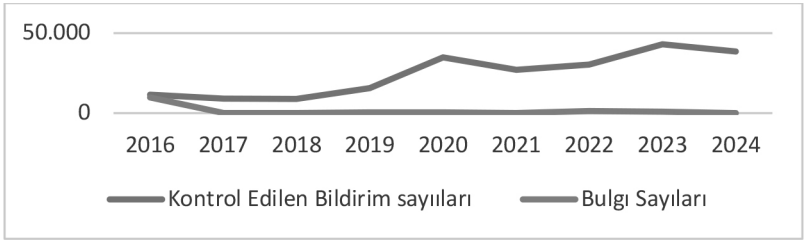


Şekil 7. İnceleme Raporlarındaki Bulgular

5.2. Gözetim Faaliyetine İlişkin Bulgular

KGK'nın gözetim faaliyetleri, denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından Kuruma yapılan sözleşme bildirimleri, denetim raporu bildirimleri, mesleki sorumluluk sigortası bildirimleri, gelir bildirimleri ile şeffaflık raporu bildirimleri üzerinden yürütülmektedir.

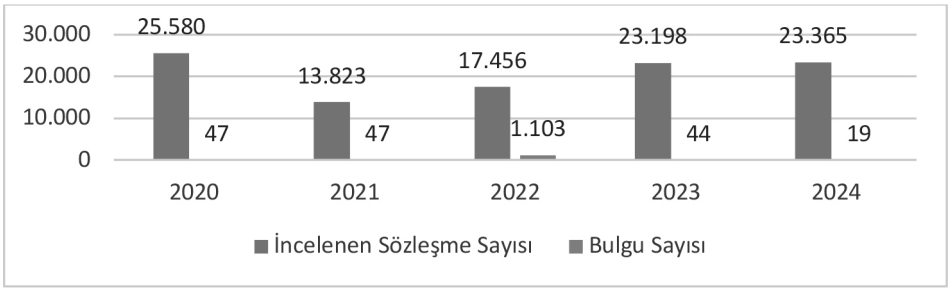
2014 ve 2015 yıllarında yürütülen incelemeler temel olarak kalite kontrol sistemi incelemeleri olduğu için bu yıllarda denetim sözleşmesi imzalayan denetçiler nezdinde herhangi bir inceleme yapılmamıştır.



Şekil 8. Kamu Gözetimi Kurumu Gözetime Tabi Tutulan Bildirimler

Kontrol edilen bildirim sayılarındaki artışa rağmen bulgu sayılarında ciddi bir yükseliş gözlenmemektedir. Bu durum, incelemede de olduğu gibi yetersiz denetim uygulamalarından kaynaklanmaktadır.

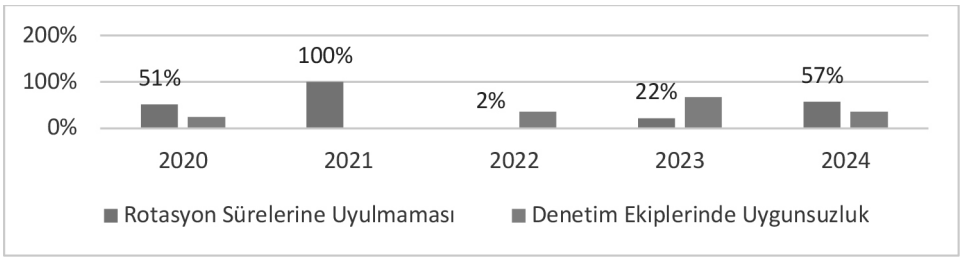
KGK Gözetim raporları 2020 yılından itibaren yayımlamaktadır. İncelenen sözleşme sayıları ve tespit edilen bulgu sayıları Şekil 9'da verilmiştir. (www.kgk.gov.tr)



Şekil 9. KGK Tarafından Yıllar İtibariyle İncelenen Sözleşmeler

Kontrol edilen bildirim sayıları yıllar içinde önemli ölçüde artarken bulgu sayılarının düşük seviyelerde kalması dikkat çekicidir. Bu durum, bildirilen verilerin yeterli düzeyde incelenemediğini veya kontrol mekanizmalarının etkin olmadığını göstermektedir.

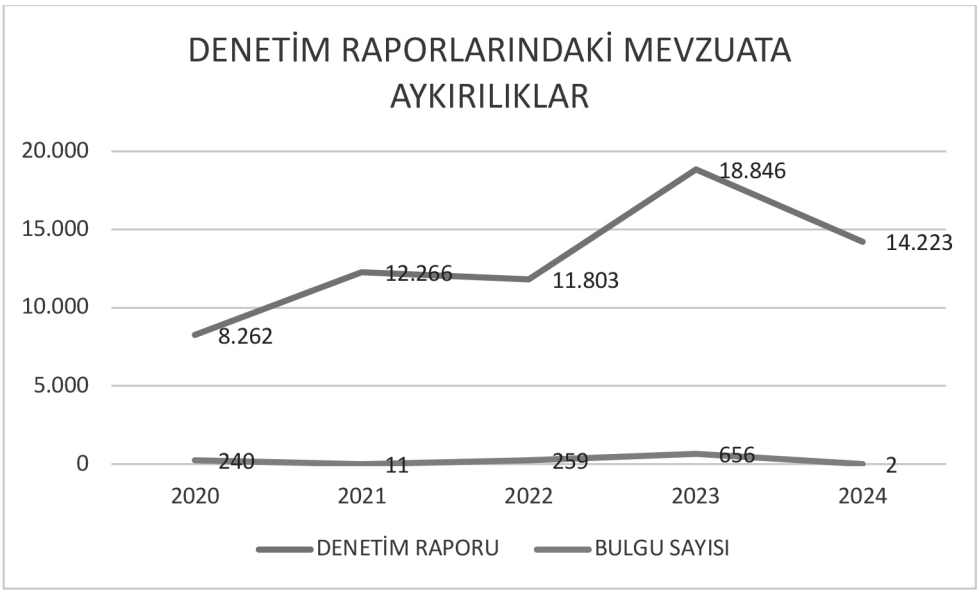
Şekil 10. KGK tarafından Gözetim Kapsamında İncelenen Sözleşmelerde Görülen Aykırılıkların Yıllar İtibariyle Dağılımını göstermektedir. (www.kgk.gov.tr)



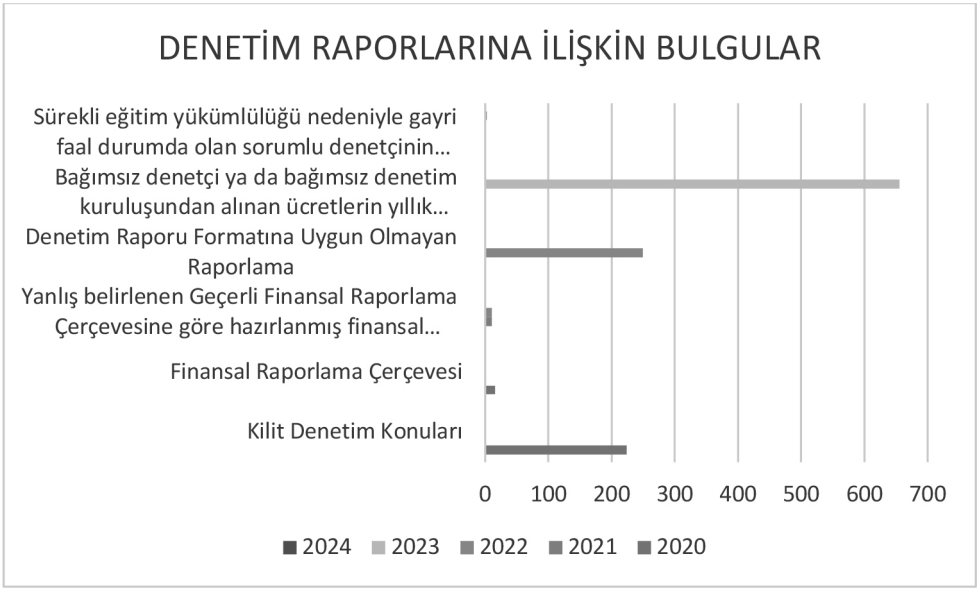
Şekil 10. Sözleşmelerdeki Aykırılıkların Yıllar İtibariyle Dağılımı

Sözleşmelerde tespit edilen bulgular incelendiğinde en çok tespit edilen bulgu bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin rotasyon sürelerine uymamaları olmuştur. Diğer önemli bulgu ise denetim ekiplerinin denetim yapılan şirketi denetleme yetkisinin olmaması, denetim kuruluşunun yetki alanında olmayan şirketi denetlemesi, sorumlu denetçi olmayanların denetim ekibinde görev almasıdır. Gözetim raporlarında yer alan bilgilere göre gayri faal durumdaki 2 bağımsız denetçi denetim faaliyetinde görevlendirilmiş ve gayri faal 8 bağımsız denetim kuruluşu da denetim sözleşmesi imzalamıştır. 2021 yılında ise BOBİ FRS'ye uygun olarak düzenlenen finansal tablolar hakkında görüş bildirilmesi gereken bir bağımsız denetim kuruluşu MSUGT ve/veya MSUGT + İlave Hususlara uygun olarak düzenlenen finansal tablolar hakkında görüş bildirmiştir.

2020-2024 yıllarına ilişkin KGK tarafından incelenen rapor ve bulgu sayıları Şekil 11'de yer almaktadır. (www.kgk.gov.tr)



Şekil 11. KGK tarafından incelenen Denetim Raporları ve Bulgular



Şekil 12. Denetim Raporlarına İlişkin Bulgular

Denetim Raporlarında tespit edilen mevzuata aykırı uygulamalar şunlardır:

- Kilit Denetim Konuları
- Finansal Raporlama Çerçevesine uygun olmayan raporlama (BOBİ FRS'ye uygun olarak düzenlenen finansal tablolar hakkında görüş bildirilmesi gerekirken MSUGT ve/veya MSUGT + İlave Hususlara uygun olarak düzenlenen finansal tablolar hakkında görüş verilmesi)

- Denetim raporlarının Kurum tarafından yayımlanan Standartlarda belirlenen formatta düzenlenmemesi (Kilit Denetim Konusu Dahil, Olumlu görüş içeren denetim raporlarının BDS 700'de belirtilen formata uygun olarak düzenlenmemesi)
- Yanlış belirlenen Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine göre hazırlanmış finansal tablolar hakkında görüş bildirilmesi
- Sürekli eğitim yükümlülüğü nedeniyle gayri faal durumda olan sorumlu denetçinin denetim raporu imzalaması

En fazla bulgu 2023 yılında ortaya çıkmıştır. Bu, denetim uygulamalarının sıkılaştığını ya da bazı alanlarda ciddi eksikliklerin olduğunu gösterebilir. 2020-2021 yıllarında bulgu sayıları oldukça düşüktür; bu, ya denetimlerin kapsamının sınırlı olduğunu ya da raporlamada henüz sistematik bir plan olmadığını gösterebilir. Bu durumda, denetim standartlarının daha detaylı uygulanmaya başlandığı veya ilgili konuların daha hassas şekilde raporlandığı söylenebilir.

Gözetim faaliyetleri kapsamında tespit edilen diğer bulgular; olumlu görüş dışında bir görüş içeren denetim raporlarının BDS 700/BDS 705'te belirtilen formatlara uygun olarak düzenlenmemesi, denetim raporlarında Kilit Denetim Konusu paragrafına yer verilmemesi, görüş vermekten kaçınılan denetim raporlarında Kilit Denetim Konusu paragrafına yer verilmesidir.

Gözetim raporlarında denetçilere ilişkin tespitler ise şunlardır:

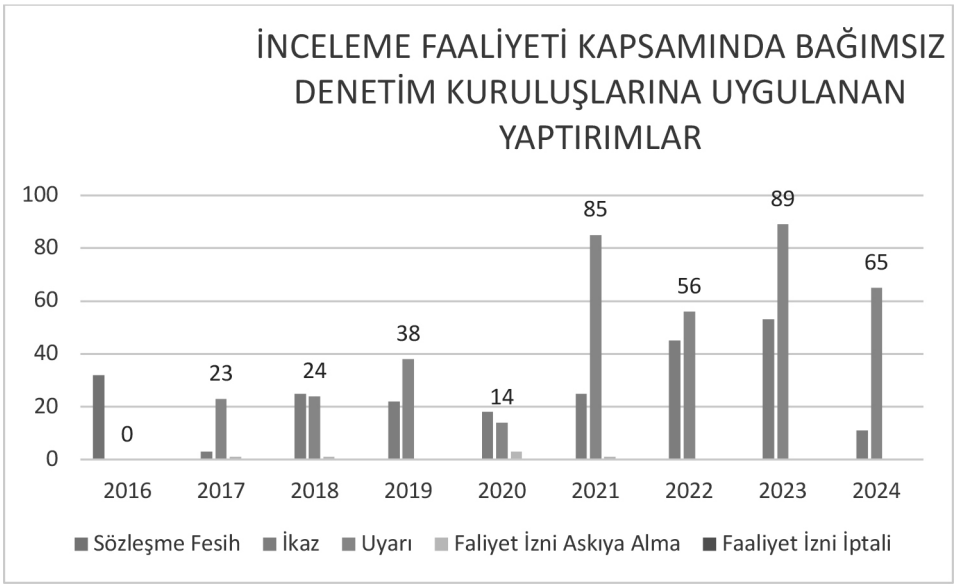
- Denetime yetkili olunan alan yetersizliği,
- Kurum tarafından onaylanmamış sorumlu denetçi görevlendirmesi,
- Rotasyon sürelerine aykırılık,
- Denetim müşterisine aynı anda defter tutma hizmeti verilmesi,
- Daha önce bildirimi yapılan sözleşme bilgilerinde meydana gelen değişikliğin bildiriminin zamanında yapılmaması.

5. İDARİ YAPTIRIMLAR

KGK tarafından yayımlanan faaliyet raporları incelendiğinde 2012-2013-2014-2015 yıllarında denetim kuruluşlarına ve denetçilere yönelik yaptırımların olmadığı buna yönelik mevzuat hazırlıklarının yapıldığı görülmektedir. 2016 yılında yapılan sözleşme incelemelerine istinaden 52 denetçi ile 100 denetim kuruluşunun savunması alınmış olup, konuya ilişkin hazırlanan Gözetim Raporuna istinaden Kurul'un 02/06/2016 tarihli ve [03/32] sayılı kararı ile tüm denetim kuruluşlarına ve denetçilere, sözleşmede bulunması gereken asgari unsurlara ilişkin aykırılık ve eksikliklerin giderilmesi için Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 43'üncü maddesinin birinci fıkrasına dayanılarak, 01/08/2016 tarihine kadar süre verilmiş ve uyarılarda bulunulmuştur.

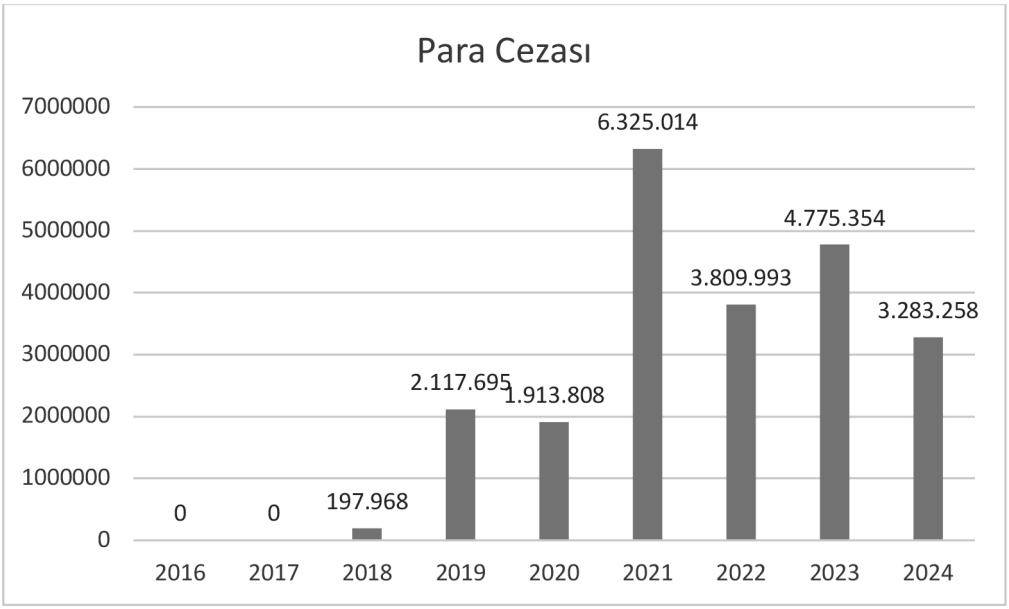
Şekil 13, 2016–2024 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşlarına inceleme faaliyetleri kapsamında uygulanan yaptırımların türlerini ve yıllara göre sayılarını göstermektedir. 2016 yılında kurum tarafından uygun olmayan 32 denetim sözleşmesi feshedilmiştir.

2021–2023 arası**,** denetim kuruluşlarına yönelik yaptırımların zirve yaptığı yıllar olmuştur. Bu, sistematik sorunların daha fazla ortaya çıkması, denetimlerin sıkılaşması veya düzenleyici kurumun politikasında değişikliklerle açıklanabilir. Uyarı ve İkaz yaptırımları en yaygın kullanılan uygulamalar olmuştur. Bu da Kurum'un öncelikle düzeltici ve rehberlik edici yöntemlere başvurduğunu gösterebilir. Ancak faaliyet izni askıya alma ve iptali gibi daha ağır yaptırımlar nadiren uygulanmış; bu da kuruluşların çoğunun ciddi ihlaller yerine düzeltilmesi mümkün olan eksikliklerle karşı karşıya olduğunu veya Kurum'un bu tür cezaları vermekten kaçındığını gösterebilir.



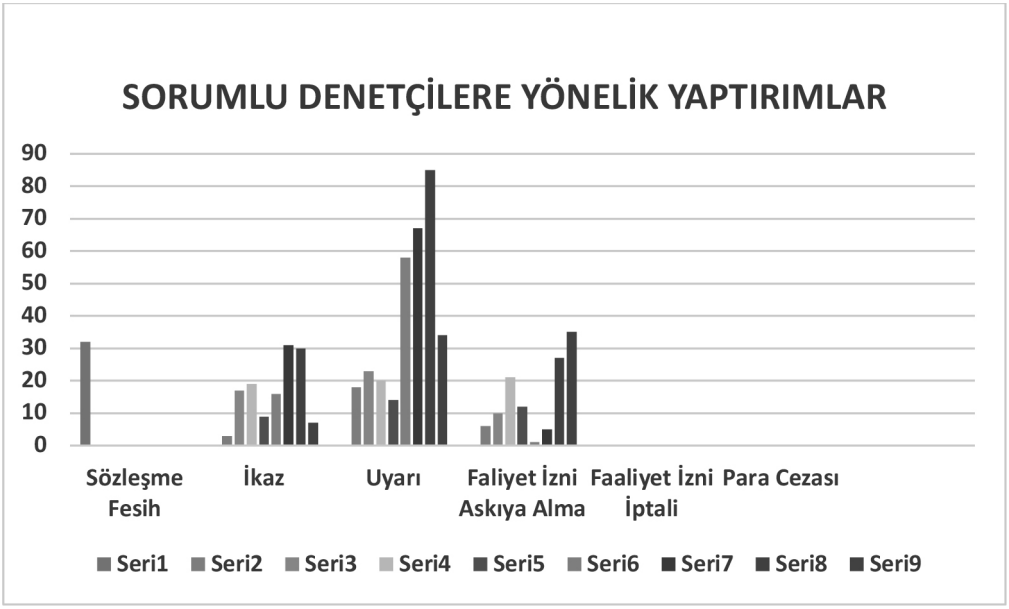
Şekil 13. Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Uygulanan Yaptırımlar

Şekil 14 2016–2024 yılları arasında verilen para cezalarının yıllara göre dağılımını göstermektedir. 2021 yılı**,** tüm Şekillerde (uyarı, yaptırım ve para cezası) kritik bir dönüm noktası olmuştur. bu yıl hem en yüksek para cezası hem de en fazla uyarının verildiği yıl olarak öne çıkmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi bu durumun pandeminin etkisi ile ortaya çıktığı düşünülmektedir. 2018'den itibaren para cezası uygulamalarının sistematik hale geldiği söylenebilir. Son 4 yılda (2021–2024) cezalar önceki yıllara göre yüksek seviyelerde devam etmiş, bu durum her ne kadar denetim süreçlerinin ciddiye alındığını ve caydırıcılık sağlanmak istendiğini gösteriyor gibi görünse de cezaların günümüz ekonomik koşullarında çok büyük tutarlar olmadığı anlaşılmaktadır. (Grafikteki tutarlar milyon TL'dir.)



Şekil 14. Uygulanan Para Cezaları

2016-2024 yılları arasında KGK tarafından yapılan inceleme faaliyetleri kapsamında sorumlu denetçilere uygulanan yaptırımlar Şekil 15'de yer almaktadır.



Şekil 15. Sorumlu Denetçilere Yönelik Yaptırımlar

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından Ağustos 2025 itibariyle 434 Bağımsız Denetim Kuruluşu yetkilendirilmiştir. Yetkilendirilen Bağımsız Denetim Kuruluşlarından 8 kuruluşun faaliyet izinleri KGK tarafından iptal edildiği için gayri faal durumdadır. KGK tarafından 124 Bağımsız Denetim Kuruluşuna 293 adet idari yaptırım uygulanmıştır. Bağımsız Denetim Kuruluşlarına KGK tarafından uygulanan idari yaptırımların dağılımı Tablo 1'de verilmiştir. (www.kgk.gov.tr)

Tablo 1. KGK Tarafından Uygulanan İdari Yaptırımlar

YAPTIRIM TÜRÜ	ŞİRKET SAYISI
Uyarı	139
İkaz	1
Para Cezası	143
Faaliyet İzni Askıya Alma	2
Faaliyet İzni İptali	8
TOPLAM	291

Faaliyet izni iptal edilen bağımsız denetim kuruluşu sayısı 8'dir ve bu kuruluşların bağımsız faaliyet izinleri BDY 42. madde kapsamında iptal edilmiştir. Faaliyet izni askıya alınan bağımsız denetim kuruluşu sayısı 2'dir ve bu kuruluşlara BDY 41/1-ç maddesinden idari yaptırım uygulanmıştır. "Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında (Değişik ibare:RG-17/12/2022-32046) bulunanlar , ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri (Ek ibare:RG-17/12/2022-32046) ile denetim üstlenen bağımsız denetçilerin kadrosunda yer alan denetçileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir".

Yasal denetimlerin rolünün ve kamu yararı işlevinin farkında olan AB, üye devletlerinde denetim kalitesini sağlayan etkili kamu gözetim sistemleri kurmayı hedeflemiştir. 2006/43/EC sayılı Direktif (bundan sonra Direktif olarak anılacaktır), üye devletlerin yasal denetçileri ve denetim firmalarını düzenlemek, denetlemek ve disiplin altına almak için bir gözetim kurumu oluşturmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu kurumlar, Yasal Denetçiler için Ulusal Kamu Gözetim Kuruluşları (POBSA) olarak adlandırılmaktadır. Direktifin, AB genelinde kamu gözetim sistemlerinin uygulanması, uyumlaştırılması ve istikrara kavuşturulması sürecini etkilemesi öngörülüyor. Çoğu üye devlet, tüm denetim sorumluluklarını tek bir POBSA'na tahsis etmeye karar vermiştir. Bununla birlikte, bazı ülkeler denetim ve disiplin yetkilerini birkaç POBSA'na dağıtmayı tercih etmiştir. POBSA'ların çoğunluğu, meslek kuruluşlarıyla yoğun ve iş birliğine dayalı bir ilişkiye sahiptir. Tablo 2, AB-15 bölgesindeki her bir denetim sistemindeki POBSA'ların ayrıntılarını sunmaktadır. (Osma etc.all, 2014:526)

Tablo 2. AB'de Yetkili Makamlar, Denetim Mesleği Kamu Gözetim Sistemleri

Ülke	Yetkili Kurum
Avusturya	Qualita¨tskontrollbeho¨rde fu¨r Abschlusspru¨fer und Pru¨fungsgesellschaften (QKB) Arbeitsausschuss fu¨r externe Qualita¨tspru¨fungen (AEQ)
Belçika	Conseil Supe´rieur des Professions Economiques (CSPE) Chambre de renvoi et de mise en e´tat (CRME)
Danimarka	Danish Commerce and Companies Agency (DCCA) Danish Supervisory authority on Auditing (Revisortilsynet) The Disciplinary Board on Auditors (Revisornaevnet)
Finlandiya	Tilintarkastuslautakunta (TILA)
Fransa	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)
Almanya	Abschlusspru¨feraufsichts Kommission (APAK) Wirtschaftspru¨ferkammer (WPK)
Yunanistan	Accounting & Auditing Oversight Board (ELTE)
İtalya	Commissione Nazionale per le Societa` e la Borsa (CONSOB)
İrlanda	Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority (IAASA)
Lüksemburg	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
Hollanda	Autoriteit Financie¨le Markten (AFM)
Portekiz	Conselho Nacional de Supervisa˜o de Auditoria (CNSA)
İspanya	Instituto de Contabilidad y Auditorı´a de Cuentas (ICAC)
İsveç	The Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsna¨mnden)
İngiltere	Professional Oversight Board (POB) Accountancy & Actuarial Discipline Board (AADB)

Amerika'da ise PCAOB, yatırımcıları korumak ve bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında kamu yararını gözetmek amacıyla halka açık şirketlerin ve SEC'ye kayıtlı aracı kurumların denetimlerini düzenler.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu Gözetimi Kurumu 2012 yılında kurulduktan sonra yapılanma süreci devam etmiş 2014 ve 2015 yıllarında yaptığı denetimlerde sadece KKS 1'baz alarak bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçileri incelemiştir. Dosya ve gözetim incelemelerinin 2016 yılından itibaren ivme kazandığı görülmektedir. İnceleme raporları 2016 yılından itibaren yayımlanmaktadır. Gözetim sonuç raporları ise 2020 yılından itibaren yayımlanmaktadır. İnceleme ve gözetim faaliyetleri, KGK'nın denetim kalitesinde sürekli iyileştirme sağlama çabalarında en önemli unsurlardan biridir.

Kamu Gözetimi Kurumu'nun sahip olduğu gözetim yetkisi çerçevesinde, bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik olarak uygulanan idari yaptırımların son dört yılda belirgin şekilde arttığı gözlemlenmekte-

dir. Bu artış ilk bakışta Kurum'un denetim etkinliğinin güçlendiği şeklinde yorumlanabilirse de, veriler dikkatli incelendiğinde ortaya çıkan tablo endişe vericidir.

Özellikle 2021 yılından itibaren uygulanan uyarı, ikaz ve para cezası gibi yaptırımların sayıca ciddi biçimde yükselmesi, bağımsız denetim şirketlerinin önemli bir kısmının görevlerini usulüne uygun şekilde yerine getirmediğini göstermektedir. Denetim raporlarında sıkça tespit edilen bulgular —örneğin, denetim raporu formatına uyumsuzluk, finansal raporlama çerçevesine aykırılıklar ve denetim ücretlerinin raporlanmasındaki eksiklikler— sektördeki yapısal zafiyetlere işaret etmektedir.

Benzer şekilde, para cezalarının 2021'de rekor seviyeye ulaşması (6,3 milyon TL) ve izleyen yıllarda da yüksek seyretmesi, sadece bireysel hataların değil, kurumsal düzeyde süregelen kalite sorunlarının varlığını ortaya koymaktadır. Bu durum, denetim kuruluşlarının etik ilkelere ve mesleki standartlara yeterince bağlı kalmadığını; iç kontrol, kalite güvence ve mesleki yeterlilik sistemlerinin zayıf olduğunu göstermektedir.

Bu tablo, uluslararası literatür ve uygulamalarla kıyaslandığında daha da dikkat çekici hale gelmektedir**.** Örneğin, ABD'de Kamu Gözetimi Kurumu - PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerine odaklanmakta, yalnızca cezalandırıcı değil aynı zamanda önleyici ve yapısal reformlara dayalı politikalar izlemektedir. Bu ülkelerde tespit edilen bulgulara karşı uygulanan yaptırımlar, denetim firmalarını sistemlerini düzeltmeye zorlamakta; aynı zamanda kalite güvence sistemlerinin etkinliği düzenli olarak raporlanmaktadır. Türkiye'de ise artan yaptırım sayısı, sistemin iyileştiğine değil, aksine caydırıcılığın ve iç denetim mekanizmalarının yetersiz kaldığına işaret etmektedir.

Bu bağlamda, yaptırımların artması yalnızca bir denetim başarısı olarak değil, aynı zamanda bağımsız denetim sektörünün içinde bulunduğu kurumsal zayıflığın ve mesleki bozulmanın bir yansıması olarak değerlendirilmelidir. Denetim şirketlerinin sorumluluklarını yerine getirmemesi, yalnızca düzenleyici otoriteyi değil, sermaye piyasaları başta olmak üzere tüm ekonomik aktörleri risk altına sokmaktadır.

Sonuç olarak, Türkiye'de bağımsız denetim sektörünün mevcut durumu, uluslararası iyi uygulamalardan uzak bir görünüm sergilemektedir. Bu çerçevede, sadece yaptırımları artırmak değil; denetim şirketlerinin kurumsal kapasitelerini güçlendirecek, etik kültürü içselleştirecek ve kalite güvence sistemlerini geliştirecek daha derin yapısal adımlar atılmalıdır. Aksi halde, yaptırım sayılarındaki artış, denetim kalitesindeki düşüşün kronikleştiğini ve piyasa güvenilirliğinin zedelendiğini göstermeye devam edecektir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N., Türkcan, M. (2018). Uluslararası değerleme standartlarında etik ilkeler ve uluslararası denetim standartları ile karşılaştırmalı incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı* 20, 426- 439.

Alanka, D. (2024). Nitel bir araştırma yöntemi olarak içerik analizi: teorik bir çerçeve. *Kronotop İletişim Dergisi,* 1(1): 62-82.

Ardillah, K., Chandra R., (2021). auditor ındependence, auditor ethics, auditor experience and due professional care on audit quality. *Accounting Profession Journal (Apaji),* Vol.4, No.1, 49-60.

Aydın, Ü.,Tuğay,O. (2018). Hileli finansal raporlama: bağımsız denetçilerin meslek etiği ve hileli finansal raporlamaya bakış açılarına yönelik bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* C.23, S.1, s.279-303.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5

Carson, E., Lamoreaux P., Simnett, R., Thürheimer U., Vanstraelen, A. (2025). *Establishment of national public audit oversight boards: descriptive evidence and ımplications for audit quality,* S&P Global Market Intelligence.

Demir, E., Çiftçi, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi,* 18 (31), 88-97.

Gümrah, Ö., Yılmaz, B. (2018). Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği: bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi,* Cilt 2, Sayı 2., 348-373.

Hanlon, M., Shroff, N. (2022) Insights into auditor public oversight boards: whether, how, and why they "work", *Journal of Accounting and Economics,* 74, 1-26.

Kaya, H. P., Uzay,Ş. (2024). Kalite yönetim standartları kapsamında denetim şirketleri tarafından oluşturulan davranış kuralları, *Denetişim Dergisi,* 30, 143-158.

Kılıç, İ. (2025). Bağımsız denetçilere uygulanan yaptırım kararlarının yargı kararları bağlamında değerlendirilmesi. *Denetişim Dergisi,* 32, 204-219.

Koçberber, S. (2008). dünya'da ve türkiye'de denetim etiği, *Sayıştay Dergisi,* Sayı 68, 65-89.

Kurt, Y. Dedeoğlu, M. (2023). Bağımsız denetçilerin hile eğilimi algısı ve etik değerlerinin hile beşgeni bağlamında test edilmesi. *DOU Dergi,* 26(1), 283-301.

Osma B.G., Gisbert A., Cristobal E. (2014). public oversight systems for statutory auditors in the european union. *Eur J Law Econ,* 44:517–552.

Özbirecikli, M., Ural,T. (2006). Muhasebe mesleğinde yaşanan etik dışı davranışların tespiti ve etiksel değerlendirmesi: türkiye örneği. *İktisat İşletme ve Finans,* Vol. 21(248), 102-119.

Quick, R., Warming-Rasmussen, B. (2002). Disciplinary observance and sanctions on german and danish. *International Journal of Auditing Int*. 6: 133-153.