

KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'NUN YILLIK İNCELEME RAPORLARINA GÖRE 2014-2019 DÖNEMİNDE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Dr. Ayten ÖZBİNGÖL^a
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2021; 14 (2): 451-478

ÖZ

Dünyada kamu gözetim otoritelerinin kurulmasının ardından ülkemiz de hem Avrupa Birliği (AB)'ne katılım sürecinin bir yansıması hem de bağımsız denetim alanında birbirinden farklı çok sayıdaki otoritenin tek çatı altında toplaması gereksiniminden hareketle, 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK, ülkemizde bağımsız denetimin gözetim otoritesi olarak 2014 yılından itibaren gözetim faaliyetlerine başlamıştır. 2016 yılından itibaren gözetim sonuçlarını yıllık inceleme raporları aracılığıyla kamuoyuyla paylaşmıştır. Yıllık inceleme raporları açısından Türkiye'de bağımsız denetimin gözetimi değerlendirildiğinde her geçen yıl bağımsız denetim standartlarına uyum düzeyinin arttığı ve denetim kalitesinin yükseldiği tespit edilmiştir. Bağımsız denetimde kat edilen bu yolda KGK'nın gözetimdeki etkinliği ve disiplin erkini etkin kullanımı kadar, bağımsız denetçilerin kurallara uyumu ve zorunlu eğitim süreçlerinin olumlu katkıları yadsınmaz.

Anahtar Sözcükler: Kamu Gözetim Kurumu, İnceleme Raporları, Bağımsız Denetimin Gözetimi, Bağımsız Denetimin Kalitesi.

JEL Kodları: M40, M41, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özbingöl, A., Akdoğan, N. (2021). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Yıllık İnceleme Raporlarına Göre 2014-2019 Döneminde Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetiminin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (2), 451-478.

* Makalenin gönderim tarihi: 24.12.2020; Kabul tarihi: 29.01.2021, iThenticate benzerlik oranı %6

^a SMMM, aytenozbingol@gmail.com, ORCID: [0000-0002-6761-6569](https://orcid.org/0000-0002-6761-6569).

^b Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, nakdogan@baskent.edu.tr
ORCID: [0000-0001-8168-6152](https://orcid.org/0000-0001-8168-6152).

THE EVALUATION OF INDEPENDENT AUDIT'S INSPECTION IN TURKEY THE PERIOD FROM 2014 TO 2019 ACCORDING TO ANNUAL INSPECTION REPORTS OF THE PUBLIC OVERSIGHT ACCOUNTING AND AUDITING STANDARDS AUTHORITY

ABSTRACT

Following the establishment of public oversight authorities in the world, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) was established in 2011, as a reflection of the European Union (EU) accession process and the need to gather many different authorities in the field of independent auditing under one roof. POA, as the oversight authority of independent auditing, has started inspection activities since 2014. The results of the inspection have been shared with the public through annual inspection reports since 2016. According to these reports the evaluation of independent audit's inspection in Turkey shows that the level of compliance with independent auditing standards and the quality of auditing increases every year. On this road covered in independent audit, as well as the effectiveness of the POA over the inspection and its effective use of discipline, compliance of independent auditors with the rules and positive contributions of compulsory education processes cannot be denied.

Keywords: Public Oversight Authority, Inspection Reports, Independent Audit's Inspection, Quality Of Independent Audit.

JEL Codes: M40, M41, M42.

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

In the 2000s when the audit was not subject to oversight, the heavy cost of uninspected auditing was put on the users of the financial statements through independent audit reports that lacked the quality expected of them. This situation caused the functioning of financial markets to deteriorate due to the loss of public confidence, waste of investments and idle savings. The 2000s were also the years when the necessity of inspection in independent auditing was understood and legal studies were initiated and implemented for the establishment of oversight authorities.

Following the establishment of public oversight authorities in the world, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) was established in 2011, as a reflection of the European Union (EU) accession process and the need to gather many different authorities in the field of independent auditing under one roof.

The POA is in cooperation with Switzerland, the International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), International Financial Reporting Standards (IFRS), International Federation of Accountants (IFAC), Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI) and European Union (EU) for auditing.

In 2014, POA started oversight activities by conducting quality control reviews for the first time. It has shared its annual inspection reports with the public on its website since 2016.

Taking into account the annual inspection reports and annual reports published by the public oversight authority for the years 2016-2019, this study attempts to determine the effectiveness of the independent audit in terms of the POA and independent auditors.

Literature on Research

The common point of the literature studies conducted before the establishment of the POA was the necessity of establishing a public authority in the field of independent audit in Turkey.

Literature studies conducted after the establishment of the POA are as follows:

Arıkan (2011) stated that the establishment of the POA was a necessity for the public interest and it was appropriate to end multi-heading under the inspection of the audit.

Yavuz (2011) stated that bringing together the legal and institutional regulations (such as Banking Regulation and Supervision Agency, Capital Market Board of Turkey, Republic of Turkey Energy Market Regulatory Authority) in the field of inspection that existed before the POA under a single authority would greatly increase the workload of the POA.

Biçer (2012) stated that the fact that the POA has the task of determining financial reporting and auditing standards ends the multi-heading structure on the one hand, and on the other hand, it is worrying that it will take time to adopt them by members of the profession and shape their professional judgments.

Karakoç (2013) stated that ensuring coordination between the POA and existing practices and eliminating multi-headings will increase the effectiveness of its independent audit.

Yaşar (2013) stated that the frequency and quality of the inspections to be made by the POA and the proper operation of the sanction mechanism will provide deterrence and quality in inspection.

Sayar (2013) compared the USA, England, Germany, the Netherlands, Japan, Canada, Australia and Turkey in terms of public oversight and it was stated that the practices of Turkey generally differ from those of other countries.

Özçelik, Şenol and Aktürk (2014) stated in their studies that the changes in the field of independent audit will increase the quality of information and

that the regulations to be made by the POA will play an important role in the effectiveness of the independent audit.

Sağlar and Yüce (2015), in their studies to determine the expectations of independent auditor candidates from the POA, found that a regulatory body is needed to oversee the independent audit.

Dölen (2015) concluded that in terms of reliability and audit independence, independent auditors should be appointed by the POA.

Kesimli and Çalıyurt (2018), taking into account the results of the inspection report published by the POA in 2017, compared them with the PCAOB applications in the USA and revealed the differences in implementation.

Alkan and Türel (2019) measured the perceptions of independent auditors who perform the audit and tax inspectors who are expected to benefit from the audit reports in order to determine the efficiency of the POA.

Yazar and Yalçın (2019) stated that the inspection activities carried out through the POA will further contribute to the audit profession, market efficiency and the national economy in the coming years.

Sakin (2019) compared the annual inspection reports of the POA for 2016 and 2017 with the annual inspection reports of the PCAOB in the United States, and found that the contents of the inspection were similar, but there were significant differences in the way the results were reported.

Doğan (2019) evaluated the effectiveness of the POA in independent audit in terms of independent auditors operating in Adıyaman-Gaziantep-Kilis in Turkey and authorized by the POA.

In this study, inspection of independent audit were evaluated for period from 2014 to 2019 in Turkey according to annual inspection reports of the POA. At the same time, this study is the most comprehensive and most recent study in the literature considering the inspection period.

Method of The Research

In this study, the annual inspection reports and annual reports published by the public oversight authority for the years 2016-2019 were taken into account.

Findings of The Research

Findings of the research were as follows:

The highest number of participation in the independent auditor exam held by the POA period for 2013-2019 was in the second exam of 2019 with 2,460 people. The number of independent auditors authorized by the POA was 5,500 in 2013 and reached 18,622 at the end of 2019. 16,650 of them

are registered as independent auditors in the registry of independent auditors. Because these met the compulsory education requirement for independent auditors. 19 percent of the authorized independent auditors actively carry out independent audit activities in Turkey.

The POA aims to increase the audit quality. In order to realize this, it has continued to work for increasing the capacity in the audit sector through the exams it makes every year. This situation also revealed the efforts to increase and update the knowledge of professionals who want to be authorized by the POA.

The number of independent audit firms authorized by the POA reached 314 at the end of 2019. Independent audit firms are authorized mostly in İstanbul, Ankara and İzmir.

The POA imposed financial and non-financial disciplinary punishment on independent auditors and independent audit firms in 2017-2019 periods. Accordingly, the POA used its disciplinary power effectively in these periods. However, the POA did not reveal their identities.

The most findings have been identified in areas such as inventory, revenue, tangible and intangible assets, amortization. This situation shows that accountants act from a tax perspective.

The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements (TSA 240), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment (TSA 315), The Auditor's Responses to Assessed Risks (TSA 330) and Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items (TSA 501) Standards were found to be most widely violated standards in Turkey. The level of compliance of independent auditors with TSAs has increased year by year.

Conclusion

This research shows that the oversight authority has been established effectively and works effectively in improving the independent audit and increasing its quality.

The effective use of the disciplinary power of the POA, the positive effect of continuous training for independent auditors, the effort of independent auditors to comply with the rules are among the reasons that increase the level of compliance with TSAs. Effectiveness of inspection of the POA resulted in an increase in the quality of the independent audit in Turkey.

1. GİRİŞ¹

Denetimin gözetime tabi olmadığı 2000’li yıllarda, gözetimsiz denetimlerin ağır bilançosu bağımlı ve taraflı, kendisinden beklenen kaliteden yoksun olarak hazırlanan denetim raporları aracılığıyla finansal tablo kullanıcılarına yüklenmiştir. Bu durum kamuoyunun güveninin zedelenmesi, yatırımların heba olması ve tasarrufların atıl kalması yönüyle finansal piyasaların işlerliğinin bozulması şeklinde sonuçlanmıştır. 2000’li yıllar aynı zamanda bağımsız denetimde gözetim gerekliliğinin kavrandığı ve gözetim kurumlarının kurulması için yasal çalışmaların başlatılıp hayata geçirildiği yıllardır.

KGK’nın kurulmasından önce yapılan literatür çalışmalarının ortak noktası, ülkemizde de bağımsız denetim alanında bir kamu otoritesinin kurulması gerekliliği ve bu suretle diğer ülke uygulamalarına yakınsama sağlanacağı yönündedir. KGK kurulduktan sonra yapılan literatür çalışmaları şöyledir:

Arıkan (2011) KGK’nın kurulmasının kamu çıkarı açısından bir gereklilik olduğunu ve denetimin gözetiminde çok başlılığa son verilmesinin uygun olduğunu dile getirmiştir.

Yavuz (2011) KGK’dan önce var olan denetim alanındaki hukuksal ve kurumsal düzenlemelerin (BDDK, SPK, EPDK gibi) tek otorite altında bir araya getirilmesinin, KGK’nın iş yükünü fevkalade artıracakını belirtmiştir.

Biçer (2012) KGK’nın finansal raporlama ve denetim standartlarını belirleme görevine haiz olmasının bir taraftan çok başlı yapıyı sonlandırırken, diğer taraftan bunların meslek mensuplarınca benimsenmesi ve mesleki yargılarının şekillenmesinin zaman alacağını endişe verici olduğunu ifade etmiştir.

Karakoç (2013) KGK ile mevcut uygulamalar arasında koordinasyonun sağlanmasının ve çok başlılığın giderilmesinin bağımsız denetimde etkinliği artıracakını belirtmiştir.

Yaşar (2013) KGK tarafından yapılacak gözetimlerin sıklığının ve niteliğinin, yaptırım mekanizmasını sağlık bir biçimde işletilmesinin, denetimde caydırıcılığı ve kaliteyi sağlayacağını belirtmiştir.

Sayar (2013) kamu gözetimi açısından ABD, İngiltere, Almanya, Hollanda, Japonya, Kanada, Avustralya ve ülkemizi karşılaştırmıştır ve ülkemiz uygulamalarının genel itibarıyla diğer ülke uygulamalarından farklılıklar gösterdiğini belirtilmiştir.

¹ Bu çalışma, Ayten Özbıngöl’ün Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD’nda Prof. Dr. Nalân Akdoğan’ın danışmanlığında yürütülen “Kamu Gözetim Kurumlarının Denetim Şirketlerinin Denetimindeki Gözetimi ve Etkinliğinin Çeşitli Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi” adlı doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Özçelik, Şenol ve Aktürk (2014) çalışmalarında bağımsız denetim alanındaki değişikliklerin bilgi kalitesini artıracaklarını ve KGK'ca yapılacak düzenlemelerin bağımsız denetimin etkinliği açısından önemli rol oynayacağını ifade etmişlerdir.

Sağlar ve Yüce (2015) bağımsız denetçi adaylarının KGK'dan beklentilerini tespit etmek amacıyla yaptıkları çalışmalarında, bağımsız denetimin gözetiminin yapılmasında bir düzenleyici kuruma gereksinim olduğunu tespit etmişlerdir.

Dölen (2015) güvenilirlik ve denetim bağımsızlığı açısından, şirketlere bağımsız denetçi atamalarının KGK tarafından yapılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Kesimli ve Çalıyurt (2018) 2017 yılında KGK tarafından yayınlanan inceleme raporunun sonuçlarını dikkate alarak, ABD'deki PCAOB uygulamalarıyla karşılaştırmış, uygulama farklılıklarını ortaya koymuştur.

Alkan ve Türel (2019) KGK'nın etkinlik derecesinin belirlenmesi için denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçiler ile denetim raporlarından faydalanması beklenen vergi müfettişlerinin, denetimin gözetime dair algılarını ölçmüşlerdir.

Yazar ve Yalçın (2019) KGK aracılığıyla yapılan gözetim faaliyetlerinin ilerleyen yıllarda denetim mesleğine, piyasa etkinliğine ve ülke ekonomisine daha da olumlu katkılar sunacağını ifade etmişlerdir.

Sakin (2019) KGK'nın 2016 ve 2017 yıllarına ait inceleme raporları ile Amerika'daki PCAOB'nin inceleme raporlarını karşılaştırmış, inceleme içeriklerinin benzerlik gösterdiğini ancak sonuçların raporlanma biçiminde önemli farklılıkların olduğunu tespit etmiştir.

Doğan (2019) KGK'nın bağımsız denetimdeki etkinliğini, Adıyaman-Gaziantep-Kilis illerinde faaliyet gösteren ve KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler açısından değerlendirmiştir. KGK ile bağımsız denetim alanında uygulama birliğinin sağlanacağı ve KGK'nın profesyonelce yapıldığı ortaya konulmuştur.

2. KGK'NIN STRATEJİK PLAN 2016-2020 DOĞRULTUSUNDA BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞTİRİLMESİ VE KALİTESİNİN YÜKSELTİLMESİ HEDEFİNE ERİŞİM DURUMU

KGK hazırladığı stratejik plan ile bağımsız denetimin geliştirilmesi ve kalitesinin yükseltilmesi stratejik amacına ulaşma da TDS²'lerin oluşturulması ve geliştirilmesi, kamu gözetiminde etkin bir sistemin

² Türkiye Denetim Standartları

kurulması ve bağımsız denetimde kalitenin yükseltilmesi konularına yönelik stratejiler belirlenmiştir (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 27).

2.1. KGK ve Bağımsız Denetimde Rekabetçi Ortamın Oluşturulması

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın bağımsız denetim kalitesinin yükseltilmesine yönelik performans göstergesi “2018'in ilk çeyreğine kadar şirketlerin büyüklük durumları ve faaliyet gösterdikleri sektörler için asgari denetim sürelerinin saptanması ve bir bağımsız denetçinin bir faaliyet dönemi içerisinde denetim için ayırabileceği zaman dilimi göz önünde bulundurularak, denetim sözleşmesi açısından üstelenebileceği optimal sözleşme adedinin tespit edilmesi suretiyle kaliteli bağımsız denetimin yapılabilmesi için rekabet ortamının oluşturulması” şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 27).

KGK, bu performans göstergesine 2018'in ilk çeyreği açısından ulaşmamış olmasına rağmen, bağımsız denetimde yıllık olarak denetim kapasitesinin azami sınırı ile denetim saatlerinin asgari sınırının belirlenmesine yönelik tebliğ taslağını hazırlamıştır (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 43).

2.2. KGK ve Yıllık İnceleme Raporlarının Yayımlanması

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın bağımsız denetim kalitesinin yükseltilmesine yönelik performans göstergesi “Yıllık incelemeler sonucunda saptanan ve yaygınlık taşıyan ve de denetçiler tarafından yeterince kanıt toplanamamış temel alanların, hazırlanan yıllık raporlarla kamuoyuyla paylaşımının yapılması suretiyle, incelemelerin rehberlik odaklı gerçekleştirilmesi ve gözetim fonksiyonunun icra edilmesi” şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 27).

KGK, bu performans göstergesini 2016-2019 dönemleri için yıllık inceleme raporlarını kamuoyuyla paylaşarak gerçekleştirmiştir.

2.3. KGK ve Denetim Komitelerinin Etkinleştirilmesi

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın bağımsız denetim kalitesinin yükseltilmesine yönelik performans göstergesi “Denetim komitelerinin etkin hale getirilmesi için gerekli çalışmaların yapılması” şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 27).

KGK bu performans göstergesi kapsamında, 2017 yılı içerisinde denetim komitelerinin denetimdeki önemi ve başka ülkelerdeki uygulamalarına yönelik bir analiz raporu hazırlamayı ve bu komitelerin etkinliğinin artırılmasına yönelik takip edilecek kurum politikalarının belirlenerek takvime bağlanması hedefini süresi içerisinde gerçekleştirememiştir ancak bu yöndeki çalışmaları sürdürmektedir (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 44).

2.4. KGK ve Bağımsız Denetim Kapasitesinin Artırılması

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın bağımsız denetim kalitesinin yükseltilmesine yönelik performans göstergesi "Bağımsız denetim alanında mevcut kapasitenin artırılması için her yıl (yılda 2 defa olmak üzere) bağımsız denetçilik sınavının gerçekleştirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 27).

KGK bu performans göstergesi hedefini 2016-2019 yılları için gerçekleştirmiştir (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 44). Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi için bağımsız denetçilik sınavını yapmakla ve bağımsız denetçileri yetkilendirmekle sorumlu olan tek otorite KGK'dır. KGK tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetçilik sınavına katılım verileri (katılan kişi sayısı açısından) 2013-2019 dönemi için Tablo-1'de sunulmuştur:

Tablo 1: KGK'nın 2013-2019 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçilik Sınavına Katılım Verileri

Yıllar	Sınava Katılan Kişi Sayısı	
	I. Sınav	II. Sınav
2013	1.545	
2014	1.443	1.408
2015	1.518	1.379
2016	1.461	1.453
2017	1.591	1.955
2018	1.845	1.759
2019	1.825	2.460

Kaynak: KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 36'daki grafik verilerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

KGK tarafından yıllar itibariyle yetkilendirilen bağımsız denetçilere ait mesleki unvanlar ve yetkilendirildikleri alanlar Tablo-2'de sunulmuştur:

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Kurul Tarafından Yetkilendirilen Denetçiler

Yıllar	Meslek Mensubiyeti			Yetki Alanları			
	SMMM	YMM	Toplam	Sadece	Temel	Tüm	Toplam
2013	4.124	1.376	5.500	49	1.069	4.382	5.500
2014	4.430	1.070	5.500	82	546	4.872	5.500
2015	3.383	443	3.826	58	376	3.392	3.826
2016	1.505	85	1.590	13	45	1.532	1.590
2017	1.146	44	1.190	50	90	1.050	1.190
2018	479	27	506	68	73	365	506
2019	486	24	510	94	82	334	510
Toplam³	15.553	3.069	18.622	414	2.281	15.927	18.622

Kaynak: KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 31.

³ KGK'nın 2019 yılı Yıllık İnceleme Raporu'nda toplama ilişkin rakamlarda yanlışlık yapılmıştır. Bu tabloda düzeltilmiş hali yer almaktadır.

Tablo 2 incelendiğinde ve Kurum'un 2016 yılında seçilen dosyalar üzerinden ilk kez kalite kontrol incelemelerini yapmaya başladığı bilgisi de göz önünde bulundurulduğunda 2013'ten 2016'ya kadar geçen süreçte yoğun eğitimler sonrasında yapılan sınavlar aracılığıyla bağımsız denetçi olan meslek mensuplarının sayısındaki artış dikkat çekmektedir. Bir başka deyişle, bağımsız denetim faaliyetlerini icra etmek isteyen ve bu pastada pay sahibi olmak isteyen meslek mensuplarının (SMMM⁴ ve YMM⁵) yetki sahibi olabilmek için bilgilerini artırmadaki ve güncellemedeki çabaları ortaya çıkmıştır. KGK açısından bakıldığında ise kalitenin artırılması hedefinin gerçekleştirilebilmesi için sektördeki kapasite artışına yönelik çalışmayı her yıl yaptığı sınavlar aracılığıyla istikrarlı bir biçimde gerçekleştirmiştir. 2013 yılında mevcut denetçi kapasitesi 5.500 kişi ile sınırlıyken 2019 yılı sonunda kapasitenin 18.622'ye çıkması bu hedefe uygun hareket edildiğini göstermektedir.

KGK tarafından yetkilendirilecek denetim şirketlerinin en az 2 sorumlu denetçisi olması gerekir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, 13/1-ğ. md.) ve bir denetim ekibinin en az 3 denetçiden oluşması (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, 27/1. md.) gerekir. Buna göre bir denetim şirketinde en az 5 kişi bağımsız denetim faaliyeti ile yetkilendirilmiş olmalıdır. Ülkemizde 2019 yılı sonu itibarıyla denetim şirketlerinde en az kadro 5 kişiden, en çok kadro 66 kişiden oluşmaktadır. 23 ilde toplam 314 adet bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır ve bağımsız denetim şirketlerinde 1.495'i sorumlu denetçi olmak üzere toplam 3.476 denetçi görev yapmaktadır (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 33). KGK'nın yetkilendirdiği bağımsız denetim şirketlerinin il bazındaki ve yetki alanları dâhilindeki dağılım verileri Tablo-3'te sunulmuştur:

Tablo 3: KGK Tarafından Yetkilendirilen Denetim Şirketlerinin İllere ve Yetki Alanlarına Göre Dağılımı

Bağımsız Denetim Şirketlerinin					
İllere Göre Dağılımı			Yetki Alanlarına Göre Dağılımı		
İller	Adet	Yüzde	Alanlar	Adet	Yüzde
İstanbul	166	53	Tüm Alanlar	58	18
Ankara	56	18	Temel Alan+ Bankacılık+ Sermaye Piyasası Alanları	71	23
İzmir	25	8			
Diğer	67	21	Temel Alan	185	59
Toplam	314	100	Toplam	314	100

Kaynak: KGK, Faaliyet Raporu 2019'da sunulan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

⁴ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

⁵ Yeminli Mali Müşavir

Tablo 3'e göre bağımsız denetim şirketlerinin dağılımında en büyük payı İstanbul, Ankara ve İzmir yüzde 79'luk bir oranla oluşturmaktadır. Bir başka deyişle, bağımsız denetimin kalbi bu üç ilde atmaktadır. Tüm ülke satında 314 bağımsız denetim şirketinin en çok yetkilendirildiği alan ise yüzde 59'luk oranla temel alan olmuştur.

2.5. KGK ve Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın bağımsız denetim kalitesinin yükseltilmesine yönelik performans göstergesi "Öncelikli olarak sürekli eğitim mevzuatının Aralık 2016 tarihine kadar oluşturulması, ardından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilen kişilerin mesleki açıdan gelişimlerini devamlı kılmak için sürekli eğitim sistemlerinin oluşturulması" şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 27).

KGK bu performans göstergesi hedefini Aralık 2016 tarihi itibariyle değil, 4 Kasım 2017 tarihi itibariyle "Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği"nin Resmi Gazetede yayımlanmasıyla birlikte gecikmeli de olsa gerçekleştirmiştir (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 44).

Etik kurallara uygun ve kalitesi yüksek bir bağımsız denetim hizmetinin bağımsız denetçiler tarafından sunulabilmesi için bağımsız denetçilerin mesleki bilgilerini ve kabiliyetlerini gereksinim duyulan düzeyde tutması ve geliştirmesi gerekir (Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği, 2017, 1.md.) . Bu ancak sürekli bir eğitim döngüsünün içinde bilgi eksikliklerinin tamamlanması ve güncellenmesi suretiyle sağlanabilir. Bağımsız denetçiler için sürekli eğitime yönelik yükümlülük, denetçi siciline tescil edildikleri tarihi izleyen ikinci takvim yılının başından itibaren başlamaktadır (Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği, 2017, 1.md.). Bunun süresi içerisinde yerine getirilip getirilmediği KGK tarafından izlenecek ve yerine getirmeyenler için denetçi siciline ilgili şerh düşülüp, bağımsız denetim faaliyetlerinde aktif olarak görev almalarının önüne geçilecektir (KGK, Faaliyet Raporu, 2017, s. 64).

KGK tarafından yüz yüze eğitim kapsamında onaylanan (akredite edilen) eğitim programlarına ilişkin bilgiler Tablo-4'te sunulmuştur:

Tablo 4: KGK ve Onaylanan Sürekli Eğitim Programlarına İlişkin Veriler

Yıllar	2018	2019
Eğitim Verilecek İl Sayısı	19	23
Akredite Edilen Kurum/Kuruluş Sayısı	45	59
Akredite Edilen Kurum/Kuruluşlarının Hukuki Nitelikleri		
- Üniversite	18	22
- Eğitim Kuruluşu	9	15
- Meslek Odası	10	14
- Sivil Toplum Kuruluşu	8	8
Akredite Edilen Kurum/Kuruluşlarının Eğitim Programı Sayısı (Adet)	360	562
Onaylanan Eğitimci Sayısı	350	426
Akredite Edilen Kurum/Kuruluşlarının Düzenleyecekleri Eğitim Sayısı (Adet)	534	1.376

Kaynak: KGK, Faaliyet Raporu 2018 ve Faaliyet Raporu 2019'da sunulan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

KGK'nın sürekli eğitime verdiği önem kapsamında, sürekli eğitim vermek isteyen kurumlardan/kuruluşlardan akredite edilenlerin (onay alanların) gelişimine ilişkin somut veriler Tablo 4'te kendini göstermiştir.

31.12.2019 tarihi itibarıyla KGK, 18.622 meslek mensubunu yetkilendirmiş olup, bunlardan 16.650 tanesi bağımsız denetçi olarak sicile tescil edilmiştir (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 31). Tescil edilen bağımsız denetçiler için sürekli eğitim yükümlülüğüne ilişkin şartı sağlayanların sayısı ise 31.12.2019 tarihi itibarıyla 8.073'tür (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 4). Buna göre sicile tescil edilen her iki bağımsız denetçiden biri sürekli eğitim şartını sağlamaktadır. Sicile tescil edilen bağımsız denetçilerden sürekli eğitim yükümlülüğüne dair şartı sağlayanların sayısı ne kadar artarsa bağımsız denetimde kalitenin yükselmesi o denli ivme kazanır.

3. KGK'NIN STRATEJİK PLAN 2016-2020 DOĞRULTUSUNDA KAMU GÖZETİMİNDE ETKİN BİR SİSTEMİN OLUŞTURULMASI HEDEFİNE ERİŞİM DURUMU

KGK hazırladığı stratejik plan ile kamu gözetiminde etkin bir sistemin kurulmasına yönelik stratejiler belirlenmiştir.

3.1. KGK ve İnceleme Rehberlerinin Hazırlanması-Güncellenmesi

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın kamu gözetiminde etkin bir sistemin kurulmasına yönelik performans göstergesi "BDS⁶'ler ve TMS⁷'ler açısından inceleme rehberlerinin hazırlanması ve güncellenmesi" şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 25).

KGK, BDS'ler açısından olan bu performans göstergesini 2016-2019 süreci için gerçekleştirmiştir, ancak TMS'ler açısından oluşturulacak olan inceleme rehberine ilişkin alt bölümlerin tamamlanması 2020 yılının sonunu bulacaktır (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 42).

3.2. KGK ve Kurumsal Veri Toplama-Analiz Sistemi

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın kamu gözetiminde etkin bir sistemin kurulmasına yönelik performans göstergesi "Uzaktan gözetim fonksiyonu aracılığıyla verinin toplanması ve analiz edilmesi, sözleşmelerin taranması, bağımsız denetime tabi olup, bağımsız denetim sözleşmesi yapılıp yapılmadığının araştırılması kapsamındaki işlemler gerçekleştirilebildiği için bu fonksiyonun sürekli gelişiminin sağlanması" şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 25).

KGK, bu performans göstergesi hedefini 2016-2019 yılları için gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda, Sözleşme Bilgi Giriş Sistemi kurulmuş ve gereksinimler doğrultusunda güncellemesi yapılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı ile yapılan yeni protokole istinaden Denetime Tabi Şirketler Sistemi (DTS) güncellenmiş ve şirketlerin vergi kimlik numaralarını kullanarak denetime tabi olup olmadıklarını sorgulayacakları sistem kullanılabilir hale getirilmiştir. Bugüne kadar (2019 yılı dâhil) 28.217 sözleşme taranmıştır. 2016 yılı için 3.034, 2017 yılı için 3.861, 2018 yılı için 5.179 ve 2019 yılı için 5.874 olmak üzere toplam 17.948 şirkete bağımsız denetime tabi olduklarına dair bilgilendirme yazısı gönderilmiştir. İlgili yıllar için sözleşme bildirimini yapmayan şirketler hakkında Ticaret Bakanlığına bildirimde bulunulmuştur (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 42-43).

3.3. KGK ve Risk Odaklı Yaklaşım

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın kamu gözetiminde etkin bir sistemin kurulmasına yönelik performans göstergesi "İnceleme sistemi olarak belirlenen risk odaklı yaklaşımın geliştirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 25).

KGK, her yılın Aralık ayının sonuna kadar, önceki yılda kullanılan risk faktörlerini ve risk puanlarını inceleyerek riskin analizine ilişkin süreci oluşturmuştur. Bu performans göstergesini Risk Hesaplama Analiz

⁶ Bağımsız Denetim Standardı

⁷ Türkiye Muhasebe Standartları

Uygulaması sistemi üzerinden geçmiş yıllar ve 2019 yılı için gerçekleştirmiştir (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 43).

3.4. KGK ve BDS'lere Uyum Ölçümleme Metodu

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın kamu gözetiminde etkin bir sistemin kurulmasına yönelik performans göstergesi "BDS'lere uyum düzeyinin ölçülmesini sağlayacak metotların geliştirilebilmesi için 2018 yılı sonuna kadar yapılan dosya incelemelerinden faydalanılarak BDS'lere uyum düzeyini derecelendirecek sistemin (mekanizmanın) oluşturulması" şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 25).

KGK, uygulama fonksiyonu kapsamında, tespit edilen bulguları kendi içerisinde ağırlıklandırmak suretiyle ölçümleme metodu oluşturmuştur ve böylece performans göstergesi hedefini gerçekleştirmiştir (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 43).

3.5. KGK ve Uluslararası İşbirliği

Stratejik plan dâhilinde KGK'nın kamu gözetiminde etkin bir sistemin kurulmasına yönelik performans göstergesi "Denetim kapsamında uluslararası işbirliğinin yapılması" şeklinde tanımlanmıştır (KGK, Stratejik Plan 2016-2020, s. 25).

KGK, bu performans göstergesi hedefini 2016-2019 dönemlerinin tamamında gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda 1 ülke (İsviçre) ve 5 uluslararası kuruluş (Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu-IFIAR, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-IFRS, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-IFAC, İslami Finans Kuruluşları Muhasebe ve Denetim Kuruluşu-AAOIFI ve Avrupa Birliği-AB) ile işbirliği içerisinde hareket etmektedir (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 43).

4. KGK'NIN GÖZETİM VERİLERİ

KGK, risk odaklı bir gözetim yaklaşımı ile ülkemiz sınırları içerisinde kalite kontrol incelemeleri ve bağımsız denetimin gözetimini 2014 yılından itibaren gerçekleştirmektedir. KGK'nın gözetim sıklığı Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetim şirketleri için en az 3 yılda bir, diğerleri içinse en az 6 yılda bir olarak ilân edilmiştir. KGK bu planlanan gözetim faaliyetlerinin yanı sıra kendisine yapılan ihbar, şikâyet ve bildirimleri ve gerekli gördüğü diğer durumları göz önünde bulundurarak inceleme yapabilir ya da yaptırabilir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, s. 2).

4.1. İncelenen Bağımsız Denetim Şirketlerine Ait Sayısal Veriler

KGK tarafından 2014-2019 yıllarında "Yıllık İnceleme Planı" dâhilinde incelenen denetim şirketlerine dair sayısal veriler Tablo-5'te sunulmuştur:

Tablo 5: KGK'nın 2014-2019 Yıllarına Ait Denetim Şirketi İncelemeleri

Yıllar	Sicile Kayıtlı Olan Denetim Şirketi Sayısı	İncelemeye Tabi Tutulan Denetim Şirketi Sayısı	İnceleme Yüzdesi	İncelenen Denetim Şirketlerinin Dağılımı	
				KAYİK	KAYİK Dışı
2014	145	63	43	KGK, bu kapsamda bir bilgi paylaşımı yapmamıştır.	
2015	196	52	27		
2016	235	26	11	26	-
2017	249	61	24	48	13
2018	271 ⁸	66	24	11	55
2019	283 ⁹	72	25	31	41

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, s. 4, KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018, s. 2 ve KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2019, s. 2-3'te yer alan bilgilerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 5'te sunulan bilgilere göre, ülkemizde sicile kayıtlı denetim şirketlerinin sayısı yıldan yıla artış gösterdiği ve son dört yılda sicile kayıtlı şirketler de yüzde 24-25'lik inceleme seviyesinin muhafaza edildiğini ortaya çıkmıştır.

Kurum, yıllık inceleme raporlarını yayınlamaya başladığı ilk yıl (2016) KAYİK dışı alanda faaliyet gösteren herhangi bir denetim şirketini incelemeye tabi tutmamışken, 2018 yılına gelindiğinde ise KAYİK denetimi yapan denetim şirketinden daha fazla (5 katı kadar) KAYİK dışı denetim şirketini incelemeye tabi tutmuştur. Her ne kadar inceleme raporlarında tespit edilen bulgular açısından KAYİK ya da KAYİK dışı olarak ayrı başlıklar altında bir sınıflandırma bilgisine yer verilmemiş olsa da Kurum'un KAYİK dışı alanda tespit ettiği bulgu sayısının çokluğu, bu duruma sebebiyet vermiş olabilir. 2017'yi dikkate aldığımızda KAYİK kapsamındaki denetim şirketlerinin 2016 (26 iken)'ya kıyasla neredeyse 2 katı kadar fazla sayıda (48'e çıkması) incelemeye tabi tutulduğu dikkat çekmekteyken, 2018 yılına gelindiğinde ise bu sayının 48'den 11'e düşmesi ve KAYİK dışınının 13'ten 55'e çıkması bu düşüncüyü desteklemektedir. 2019 yılında ise bağımsız denetim şirketleri açısından yine KAYİK dışı incelemelere ağırlık verilmiştir.

⁸ KGK tarafından yayınlanan 2018 yılı Yıllık İnceleme Raporu ve 2018 Yılı Faaliyet Raporu'nda sicile kayıtlı olan şirket sayısı açısından bir çelişki vardır. İnceleme Raporu'nda bu sayı 271 (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018, s.2) olarak verilmişken, faaliyet raporunda 273 (KGK, Faaliyet Raporu, 2018, s.62) olarak verilmiştir.

⁹ KGK tarafından yayınlanan 2019 yılı Faaliyet Raporu'nda yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu sayısı 314 (KGK, Faaliyet Raporu, 2019, s. 4), 2019 yılı Yıllık İnceleme Raporu'nda sicile kayıtlı denetim şirketi sayısı 283 (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2019, s.2)'tür.

Yukarıda da ifade edildiği üzere KGK rutin denetim periyotlarının dışında ihbar, şikâyet ve bildirimleri esas alarak inceleme yapabilir. KGK için 2018 yılında Bilgi Edinme Kanunu kapsamında Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER)'ne hiçbir ihbar bildiriminde bulunulmamışken, 14 şikâyet bildiriminde bulunulmuştur (KGK, Faaliyet Raporu, 2018, s. 42). KGK 2018 yılında 92 rapor incelemiştir ve bunların 10 tanesi şikâyet kapsamındaki incelemelerden oluşur. Şikâyet kapsamındaki incelemelerin ise 2'si bağımsız denetçi ve 8'i ise bağımsız denetim şirketi nezdinde yapılmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018, s. 2-3). Şikâyet kapsamındaki incelemelere ilk kez 2018 yılında rastlanmıştır. Ayrıca bu 92 incelemenin 10 tanesi şikâyet kapsamında, 6 tanesi bilişim teknolojileri denetimi kapsamında (ilk defa 2018 yılında yapılan iki yeni uygulamadır) ve 76 tanesi kalite güvence sistemi kapsamında yapılmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018, s. 2). KGK'nın 2019 yılı inceleme raporunda ihbar ve şikâyet bildirimleri kapsamında yapılan incelemelere ilişkin bilgi paylaşımı yapılmamıştır.

4.2. İncelenen Bağımsız Denetçilere Ait Sayısal Veriler

KGK, sadece bağımsız denetim şirketlerini değil, aynı zamanda denetçileri de “Yıllık İnceleme Planı” kapsamında incelemeye tabi tutmaktadır. KGK'nın 2016-2019 yılları arasında gözetime tabi tuttuğu bağımsız denetçilere ilişkin veriler Tablo-6'da sunulmuştur:

Tablo 6: KGK'nın 2016-2019 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi İncelemesi

Yıllar	İncelemeye Tabi Tutulan Denetçi Sayısı	Sözleşme İmzalayan Denetçi Sayısı	İnceleme Yüzdesi
2016	6	200	3
2017	8	269	3
2018	10	298	3
2019	3	59	5

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018, s. 2 sayfada yer alan grafik bilgilerinden ve KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2019, s. 2'de yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 6'ya göre, 2016-2018 yılları için her yıl sözleşme imzalayan bağımsız denetçilerin yüzde 3'ü incelemeye tabi tutulmuşken, 2019 yılında ise bu oran yüzde 5'ye yükselmiştir.

Ülkemizde 2019 yılı sonu itibariyle 15.553'ü SMMM ve 3.069'u YMM unvanına sahip toplam 18.622 bağımsız denetçi bulunmaktadır. 2019 yılı sonu itibariyle KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerinde görev alan 3.476 denetçi ile bireysel olarak bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 59 bağımsız denetçi birlikte dikkate alındığında

(toplam 3.535 denetçi), bağımsız denetçi unvanına sahip olanların (3.535/18.622 = 0,1898) yüzde 19'nun aktif olarak bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getirdiği söylenebilir. Bir başka deyişle, yüzde 81'lik yetkilendirilmiş ve yetiştirilmiş iş gücüne hali hazırda sahip olmak ise bağımsız denetim alanında önemli bir beşeri sermaye kapasitesine sahip olduğumuzu ortaya koymuştur.

4.3. Dosya İncelemelerine ve Diğer İncelemelere Ait Sayısal Veriler

KGK, denetim şirketlerini ve denetçileri “dosya incelemeleri” ve “diğer incelemeler” adı altında incelemeye tabi tutmaktadır. Kurum'un bu kapsamda 2016-2019 yıllarında gerçekleştirdiği incelemelere ilişkin sayısal veriler Tablo-7'de sunulmuştur:

Tablo 7: KGK'nın 2016-2019 Yıllarına Ait Dosya İncelemeleri ve Diğer İncelemeleri

Yıllar	Sicile Kayıtlı Olan Denetim Şirketi Sayısı	İncelenen Denetim Şirketi Sayısı	Denetime Tabi Tutulan Şirketler İçin Yapılan	
			Dosya İncelemeleri	Diğer İncelemeler
2016	235	26	25	1
2017	249	61	54	7
2018	271	66	66	-
2019	283	72	59	13
Yıllar	Sözleşme İmzalayan Denetçi Sayısı	İncelemeye Tabi Tutulan Denetçi Sayısı	Denetime Tabi Tutulan Bağımsız Denetçiler İçin Yapılan	
			Dosya İncelemeleri	Diğer İncelemeler
2016	200	6	4	2
2017	269	8	4	4
2018	298	10	10	-
2019	59	3	1	2
Yıllar	Toplam		Denetim Şirketi	Bağımsız Denetçi
2016	Dosya İncelemesi	29	25	4
	Diğer İncelemeler	3	1	2
2017	Dosya İncelemesi	58	54	4
	Diğer İncelemeler	11	7	4

2018	Dosya İncelemesi	76	66	10
	Diğer İncelemeler	0	-	-
2019	Dosya İncelemesi	60	59	1
	Diğer İncelemeler	15	13	2

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017, Yıllık İnceleme Raporu 2018 ve KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2019'da yer alan verilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

KGK tarafından yapılan dosya incelemelerinin ise KAYİK ve KAYİK dışı dağılımı Tablo-8'de verilmiştir:

Tablo 8: KGK'nın 2016-2019 Dönemi Dosya İncelemelerinin Dağılımı

Yıllar	Dosya İncelememeleri	Dosya İncelemelerinin Dağılımı	
		KAYİK	KAYİK Dışı
2016	29	16	13
2017	58	48	10
2018	76	11	55
2019 ¹⁰	60	KGK, bu kapsamda bir bilgi paylaşımı yapmamıştır.	

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017, Yıllık İnceleme Raporu 2018 ve KGK Yıllık İnceleme Raporu 2019'da yer alan verilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 8'de yer alan verilerden hareketle, KGK 2016 yılı ilk elde edilen sonuçlara dair iyileştirici adımların denetim şirketlerince atılıp atılmadığını değerlendirmek için 2017 (58 adet) yılında bir önceki yılın 2 katı kadar dosyayı incelemeye tabi tutmuştur.

2017 yılında KAYİK kapsamında incelenen dosya sayısı 2016 yılının 3 katıdır. Bu dosyaların çoğunluğunun KAYİK şirketlerine ait olması iki açıdan değerlendirilebilir. Birincisi KAYİK'lerde denetim bulgusuna çok sık rastlanmış olma olasılığıdır. İkincisi ise kamu güveninin muhafaza edilmesinde KAYİK'lerin taşıdığı önemin göz önünde bulundurulması olasılığıdır.

KGK, 2017 yılında KAYİK kapsamındaki dosya incelemelerine yoğunluk vermiştir. 2018 yılında yapılan incelemelerin ise yüzde14'ünü KAYİK'ler ve yüzde 86'sını KAYİK dışı oluşturmuştur. Bunun birkaç nedeni

¹⁰ KGK 2019 yılı Yıllık İnceleme Raporu'nda incelenen 72 denetim şirketi için KAYİK/ KAYİK dışı bilgisini paylaşmışken, incelenen 60 dosya için KAYİK/KAYİK dışı bilgisini paylaşmamıştır.

olabilir: Birincisi 2017 yılında KAYİK dışı dosyalarda çok fazla bulgu tespit edilmiş olabileceği olasıdır. İkincisi, KAYİK dışı kapsamdakilerin KAYİK'ler kadar göz önünde bulundurulmadığına dair olumsuz algının önüne geçilmesi olabilir. Üçüncüsü, kamu gözetim sisteminin etkinliği için BDS'lere uyum açısından bağımsız denetim uyum ölçümleme metodu geliştirmeye yönelik çalışmalar olabilir.

2018 ve 2019 yılları kıyaslandığında ise incelenen dosya sayısında yüzde 21'lik azalış meydana gelmiştir, dosya sayısı 76'dan 60'a düşmüştür.

5. KGK'NIN GÖZETİM BULGULARI

KGK'nın bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler nezdinde, dosya incelemeleri ve diğer incelemeler kapsamında yapmış olduğu gözetim faaliyetleri sonucunda elde ettiği bulgular kalite kontrol ve bağımsız denetim standartlarına uyum açısından değerlendirilmiştir.

5.1. Kalite Kontrol İncelemelerine İlişkin Bulgular

Ülkemizde denetimin kalitesinin muhafaza edilmesi ve yükseltilmesi için kalite kontrol sistemine dair incelemeler KGK tarafından denetim şirketleri ve denetçiler nezdinde Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir.

KGK, KKS 1 ile oluşturulan çerçeveyi esas alarak, ülkemizde 2014 ve 2015 yıllarında denetim şirketleri bünyesinde meydana getirilen kalite kontrol sistemlerinin yeterli olup olmadığına dair değerlendirmeler yapmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, s. 3). Bu kapsamda 2014 yılı için 63 denetim şirketi ve 2015 yılı için 48 denetim şirketi olmak üzere toplam 111 denetim şirketi değerlendirilmiş ve tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için iyileştirici önlemler alınması sağlanmıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, s. 18).

KGK, denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemine yönelik ilk incelemesini 2016 yılında seçilen dosyalar üzerinden yapmaya başlamıştır (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2017, s. 3). Buna ilişkin en detaylı bilgiyi 2016 yılında yayınladığı Yıllık İnceleme Raporu'nda "Kalite Güvence Sistemi İncelemeleri" başlığı altında sunmuştur. 2016 yılı için, en yaygın karşılaşılan 10 bulgu dikkate alındığında, ülkemizdeki kalite kontrol sistemlerine yönelik politikalarda ve prosedürlerde liderlik vazifeleri, bağımsızlık, tarafsızlık, rotasyon, izleme, değerlendirme, belgelendirme gibi alanların ihlal edildiği tespit edilmiştir.

KGK, 2017 ve 2018 kalite kontrol incelemeleri yapmış (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018, s. 1) olmasına rağmen inceleme raporlarında bu bilgiye yer vermemiştir. Çünkü inceleme faaliyetlerinin temel olarak, gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmaları ile denetim raporlarının BDS

ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk açısından kontrolü kapsadığını ve TTK¹¹ uyarınca da riskin erken belirlenmesi sistemi ve komite uygulamalarını kapsadığını ifade etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018, s. 5). 2019 yılı inceleme raporunda da kalite kontrol incelemelerine ilişkin ek bir bilgi paylaşımı yapılmamıştır.

5.2. Bağımsız Denetim Standartlarına İlişkin Bulgular

Bağımsız denetim standartlarına hangi ölçüde uyum sağlandığına dair ölçümleme yapabilecek yöntem, KGK tarafından 2018 yılının sonuna kadar incelenen dosyalar aracılığıyla oluşturulmuştur. KGK tarafından 2016-2019 yıllarında yapılan gözetim faaliyetleri sonucunda elde edilen gözetim verileri Tablo-9'da sunulmuştur:

Tablo 9: KGK'nın 2016-2019 Dönemlerine Ait İhlal Edilen BDS'lere ve Muhasebe Alanlarına İlişkin Gözetim Verileri

İhlal Edilen Bağımsız Denetim Standartları	2016	2017	2018	2019
	29 Dosya İçin	58 Dosya İçin	76 Dosya İçin	60 Dosya İçin
	Sıklık Oranı (Yüzde)	Sıklık Oranı (Yüzde)	Sıklık Oranı (Yüzde)	Sıklık Oranı (Yüzde)
KKS 1	68	40	- ¹²	25
BDS 220	-	-	-	-
BDS 230	52	43	-	28
BDS 240	80	72	38	32
BDS 250	-	33	-	-
BDS 315	84	64	29	35
BDS 320	40	38	-	-
BDS 330	60	60	26	23
BDS 501	24	55	53	47
BDS 505	28	-	33	30
BDS 530	32	-	-	-
BDS 550	-	50	32	42
BDS 570	-	48	34	37
BDS 600	16	-	-	-
BDS 700	-	-	24	45
İhlal Edilen Muhasebe Alanları	- (Raporda özel bir bilgi paylaşımı yapılmamıştır.)	Stoklar Amortisman Maddi Duran Varlıklar Hasılat Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Stoklar Maddi Duran Varlıklar Hasılat	Stoklar Amortisman Ticari Alacaklar Ticari Borçlar Hasılat Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016, Yıllık İnceleme Raporu 2017, Yıllık İnceleme Raporu 2018 ve Yıllık İnceleme Raporu 2019'da yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

¹¹ Türk Ticaret Kanunu

¹² Tablo-9'da “-“ şeklinde gösterilen alanlar ilgili yıl için tespit edilen ilk 10 bulgu düzeyinde bir eksikliğe rastlanmamış olduğunun temsili için kullanılmıştır. Örneğin, 2016 yılında KKS 1 ve BDS 220 alanında karşılaşılan bir eksikliğin 2018 yılında “-“ gösterimi ile ifade edilmesi bu alanda eksikliğin bittiği ya da eksiklikle karşılaşılmamış olduğunu temsil etmemektedir.

Tablo 9’da gösterildiği üzere dört yılın raporunda ortak eksiklik tespit edilen alanlar, bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları (BDS 240), önemli yanlışlığa ilişkin risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi (BDS 315), denetçinin değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işler (BDS 330) ve belirli kalemler açısından bağımsız denetim kanıtlarının toplanması (BDS 501) kapsamında karşımıza çıkmaktadır.

2018 ile 2019 yılı verileri kıyaslandığında, kalite kontrol standartları ve bağımsız denetimin yürütülmesi kapsamında (KKS 1 ve BDS 220), belgelendirme kapsamında (BDS 230), önemli yanlışlığa ilişkin risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi kapsamında (BDS 315), ilişkili taraflar kapsamında (BDS 550), işletmenin sürekliliği kapsamında (BDS 570), finansal tablolar hakkında denetçinin görüş oluşturması ve raporlaması kapsamında (BDS 700) BDS ihlallerinin arttığı bir başka deyişle BDS'lere uyum düzeyinin azaldığı tespit edilmiştir.

KGK, 2018 yılında denetim şirketi kapsamında 66, denetçi kapsamında 10 olmak üzere toplam 76 dosya incelemesinde 565 bulgu tespit etmişken (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2018, s. 4), izleyen yılda denetim şirketi kapsamında 59, denetçi kapsamında 1 olmak üzere toplam 60 dosya incelemesinde 580 bulgu tespit etmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2019, s. 6). Bunlara ilişkin dağılım verileri Tablo-10’da sunulmuştur:

Tablo 10: KGK'nın 2018-2019 Dönemlerine İlişkin Bulgularının Ağırlıklandırılmasına İlişkin Veriler

İnceleme Yapılan Yıllar	2018	2019
İncelenen Dosya Sayısı (Adet)	76	60
Tespit Edilen Bulgu Sayısı (Adet)	565	580
Tespit Edilen Bulguların Ağırlıklandırılması	Bulgu Yüzdesi	Bulgu Yüzdesi
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	6,40	10,34
Stoklar	8,00	6,03
Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin	-	5,52
Hasılat	6,50	5,17
Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	6,70	5,00
Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma	5,10	4,83
İlişkili Taraflar	4,40	4,83
Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar	-	3,97
İşletmenin Sürekliliği	4,60	3,97
Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	7,40	3,97
Dış Teyitler	4,80	3,79
Belgelendirme	-	3,10
Kalite Kontrol Sistemi	-	2,93
Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar	4,60	2,76
Finansal Varlıklar, Yükümlülükler ve Dava Karşılıkları	-	2,59

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2018, s. 4 ve Yıllık İnceleme Raporu 2019, s. 6'da yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

KGK'nın dosya incelemeleri dikkate alındığında, 2019 yılında incelenen dosya sayısı bir önceki yıla göre azalmış olsa da tespit edilen bulgu sayısı artmıştır. Tablo 10'na göre, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, finansal tabloların sunumu, ilişkili taraflar, ticari alacaklar-borçlar, belgelendirme, kalite kontrol sistemi ile finansal varlıklar, yükümlülükler ve dava karşılıkları hususunda elde edilen bulgu yüzdesi artmışken, diğer hususlardaki bulgu yüzdesinde azalış gözlemlenmiştir.

Genel itibariyle KGK'nın ülkemizdeki bağımsız denetçi ve bağımsız denetim şirketleri üzerindeki gözetiminin etkili olduğu ortaya çıkmıştır. Denetçiler ve denetim şirketlerinin BDS'lere uygunluk taşıyan uygulamalarının seviyesi yükseldikçe bir başka deyişle BDS ihlalleri azaldıkça ülkemizdeki bağımsız denetim kalitesinin her geçen yıl 2016'dan 2019'a kadar geçen zaman diliminde de tecrübe edildiği üzere yükselmesi beklenmektedir.

Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, hasılat gibi alanlarda (TFRS¹³ ya da BOBİ FRS¹⁴'den ziyade) vergi mevzuatına dair muhasebe alışkanlıklarını devam ettirdikleri tespit edilmiştir.

6. KGK'NIN DİSİPLİN SÜRECİ VE UYGULAMALARI

KGK, bağımsız denetçiler ve denetim şirketlerinin usulsüz ve uygunsuz denetim faaliyetleri ile karşılaştığında gerekli soruşturma ve disiplin cezalarını uygulamakla yetkilidir.

KGK 2016 yılında tespit edilen bulgular sonrasında kalite kontrol sistemindeki eksikliklerin giderilmesi için denetim şirketlerine iyileştirici tedbirler alması gerektiğini bildirmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu, 2016, s. 5). KGK, bağımsız denetimin sonucuna ve kalitesine etki eden bulguları ve bunların mahiyetini dikkate alarak bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler nezdinde uyarı cezası, para cezası ve faaliyet izinlerinin askıya alınması cezasını uyguladıklarını bildirmiştir (KGK, Yıllık İnceleme Raporu 2016, s. 19). Buna rağmen, 2016 yılı için uygulanan mali ve mali olmayan disiplin cezalarına ilişkin sayısal veriler ilgili yılın faaliyet raporunda yer almamaktadır.

KGK, 2017-2019 dönemleri için hazırladığı faaliyet raporlarında, hem inceleme raporları açısından hem de kamu gözetim fonksiyonu açısından bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleri için uygulanan disiplin cezalarını sayısal veriler şeklinde kamuoyu ile paylaşmıştır. KGK tarafından

¹³ Türkiye Finansal Raporlama Standartları

¹⁴ Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı

inceleme raporları açısından verilen disiplin cezaları Tablo 11'de sunulmuştur:

Tablo 11: KGK'nın 2017-2019 Yılları İnceleme Raporlarına İlişkin Disiplin Cezası Uygulamaları

Hazırlanan İnceleme Raporları Kapsamında		İşlem Yapılan Rapor Sayısı (Adet)											
		2017			2018			2019					
Denetim Şirketi Hakkında		27			49			61					
Bireysel Denetçi Hakkında		5			5			13					
Toplam		32			54			74					
Disiplin Cezalarının Türleri ve Uygulama Yılları		İkaz			Uyarı			Faaliyet İzninin Askıya Alınması			İdari Para Cezası (Toplam)		
		2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
		2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
		7	8	9	7	8	9	7	8	9	7	8	9
Denetim Şirketi Hakkında Verilenler	Kendisi için	3	25	22	23	24	38	1	1	-	832.173 TL	1.406.269 TL	2.117.695 TL
	Sorumlu Denetçisi için	3	17	19	18	23	20	6	10	21			
	Kalite Kontrol Denetçisi için	1	2	-	-	-	-	-	-	-			
Bireysel Denetçi Hakkında Verilenler		-	-	3	4	3	1	1	2	9	-	-	-

Kaynak: KGK, Faaliyet Raporu 2017, Faaliyet Raporu 2018 ve Faaliyet Raporu 2019'da yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

KGK tarafından kamu gözetim fonksiyonu açısından verilen disiplin cezaları Tablo 12'de sunulmuştur:

Tablo 12: KGK'nın 2017-2019 Yılları Kamu Gözetim Fonksiyonuna İlişkin Disiplin Cezası Uygulamaları

Kamu Gözetimi Fonksiyonu Kapsamında		İşlem Yapılan Dosya Sayısı (Adet)											
		2017			2018			2019					
Denetim Şirketi Hakkında		28			12			25					
Bireysel Denetçi Hakkında		6			40			49					
Toplam		34			52			74					
Disiplin Cezalarının Türleri ve Uygulama Yılları	İkaz			Uyarı			Bilgilendirme/ Faaliyet İzninin Askıya Alınması			İdari Para Cezası (Toplam)			
	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
	7	8	9	7	8	9	7	8	9	7	8	9	
Denetim Şirketi Hakkında Verilenler		6	3	24	22	5	1	-	4	-	2.917.448 TL	197.968 TL	48.156 TL
Bireysel Denetçi Hakkında Verilenler		-	1	48	4	18	1	-	21	2 ¹⁵	-	-	-

Kaynak: KGK, Faaliyet Raporu 2017, Faaliyet Raporu 2018 ve Faaliyet Raporu 2019'da yer alan bilgilerden faydalanılarak oluşturulmuştur.

KGK, 2016-2019 dönemlerini kapsayan süreçte gerçekleştirdiği gözetim faaliyetleri sonucunda hangi denetim şirketleri ya da hangi denetçiler için hangi tür disiplin cezalarının uygulandığına dair diğer ülke (ABD, Fransa, İngiltere, Avustralya) uygulamalarındaki gibi kamuoyuna bir açıklama yapmamıştır. Bir başka deyişle, uygunsuz ve usulsüz denetim faaliyetinde bulunan denetim şirketlerini veya denetçileri alenen ifşa etmemiştir.

Bilgi paylaşımının şeffaflığa olan katkısı dikkate alındığında belki ilerleyen süreçlerde ülkemizde de usulsüz uygulamaları yapan denetim şirketleri ve denetçiler nezdinde KGK bilgi ifşası yolunu tercih edebilir ya da gizliliğe saygı gösterdiğini (Kanada gibi) dile getirerek bilgi ifşası yolunu tercih etmeyebilir.

¹⁵ Faaliyet izninin askıya alınmasına yönelik verilen disiplin cezasıdır.

7. SONUÇ

KGK kurulduktan sonra yapılan literatür çalışmalarında genel olarak elde edilen sonuç, çeşitli sebeplerle (tek çatı altında toplama, çok fazla yetki ile donanma, denetçi sayısının yetersizliği, TÜRMOB¹⁶'un saf dışı tutulması gibi) bir takım eleştiriler öne sürülse de uygulamanın iyi bir şekilde hayata geçirilmesinin bağımsız denetimde kalitenin tesis edilmesini sağlayacağı ve kaliteyi yükselteceği yönündedir.

Bu makalede ise, ülkemizde bağımsız denetimin gözetiminde tek yetkili otorite olarak KGK tarafından yayınlanan ve kamuoyuyla paylaşılan Yıllık İnceleme Raporları esas alınarak ülkemizdeki bağımsız denetimin gözetimi 2014-2019 dönemleri açısından değerlendirilmiştir. Çalışma, KGK'nın, gözetim sistemini kurmadaki etkinliğini ve bağımsız denetçilerin gözetim otoritesinin onlara yüklediği yeni sorumluluklarını (KKS ve BDS'lere uygunluk gibi) yerine getirme düzeyini tespit etme amacını taşımaktadır.

Ulaşılan sonuçlar KGK ve bağımsız denetçilik faaliyetlerinin icra edilmesi açısından hareketle ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

KGK açısından yapılan değerlendirmeler sonucunda ulaşılan bilgiler aşağıda sıralanmıştır:

2016-2020 yıllarını kapsayan stratejik planda, bağımsız denetimi geliştirme ve bağımsız denetim kalitesini artırma stratejik amacı için, gözetim sisteminin etkin bir şekilde kurulmasına yönelik hedefe dair 5 performans göstergesinden 4'ü (kurumsal veri toplama-analiz sistemi, risk odaklı yaklaşım, BDS'lere uyum ölçümlene metodu, uluslararası işbirliği) tamamen gerçekleştirilmişken, 1'i (inceleme rehberlerinin hazırlanması ve güncellenmesi kapsamında TDS'ler açısından) kısmen gerçekleştirilmiş olup, 2020 yılı sonu itibarıyla tamamlanmasına yönelik çalışmalar devam etmektedir. Bu açıdan ülkemizdeki gözetim otoritesinin, gözetim sistemini etkin bir biçimde kurduğu tespit edilmiştir.

Stratejik planda bağımsız denetimi geliştirme ve bağımsız denetimin kalitesini artırma stratejik amacı için, bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına yönelik hedefe dair 5 performans göstergesinden 3'ü (bağımsız denetim kapasitesinin artırılması, bağımsız denetçiler için sürekli eğitim, yıllık inceleme raporlarının yayımlanması) tamamen gerçekleştirilmiştir. Diğer 2 göstergeye ise (denetimde rekabetçi ortamın oluşturulması, denetim komitelerinin etkinleştirilmesi) ulaşamamıştır ancak çalışmalar devam etmektedir. Bu açıdan ülkemizdeki gözetim otoritesinin bağımsız denetimin geliştirilmesi ve kalitesinin yükseltilmesi çalışmalarına verdiği önem sınavlara katılımın, yetkilendirme, tescil edilme işlemleri ve sürekli eğitim çalışmalarında kendini göstermiştir. 2013'ten 2019 yılına kadar gerçekleştirilen sınavlara katılım ile bağımsız denetçi yetkilendirmeleri

¹⁶ Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

dikkate alındığında, bu alanda aktif rol almak isteyen meslek mensuplarının bağımsız denetim yetkisine sahip olabilmek için bilgilerini artırma ve güncelleme konusunda yoğun emek sarf ettiği tespit edilmiştir. KGK da denetim kapasitesinin artırılması hususunda yıldan yıla istikrarlı bir gelişim kaydetmiştir. Bağımsız denetçilikle yetkilendirilen meslek mensuplarının yüzde 19'u aktif olarak bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır. Bu durum, yüzde 81'lik yetkilendirilmiş ve yetiştirilmiş iş gücüne hali hazırda sahip olma açısından değerlendirildiğinde, bağımsız denetim alanında önemli bir beşeri sermaye kapasitesine sahip olduğumuz ortaya çıkmıştır. Ayrıca sicile tescil edilen her iki bağımsız denetçiden birinin sürekli eğitim şartını yerine getirdiği tespit edilmiştir. Denetim şirketlerinin en yoğun yetkilendirildiği iller İstanbul, Ankara ve İzmir iken, en çok yetkilendirildiği alan temel alandır.

Bağımsız denetçilik faaliyetlerinin icra edilmesi açısından yapılan değerlendirmeler sonucunda ulaşılan bilgiler aşağıda sıralanmıştır:

KGK'nın 2016 yılında yaptığı KAYİK ve KAYİK dışı kapsamdaki dosya incelemeleri hemen hemen birbirine denk iken, 2017 yılında KAYİK incelemeleri ve 2018 yılında ise KAYİK dışı incelemeler ağırlık kazanmıştır. Bunun sebebi, KAYİK ve KAYİK dışı kapsamda BDS'lere uyum düzeyinin ölçülmesi için oluşturulacak olan ölçüm metoduna (derecelendirme mekanizmasına) dair veri toplayıp analiz etmektir. 2019 yılı için denetim şirketlerinin KAYİK-KAYİK dışı dağılımı paylaşılmışken, dosya incelemelerinin KAYİK-KAYİK dışı dağılımı paylaşılmamıştır.

Ülkemizde 2016-2019 dönemlerinin hepsinde bağımsız denetçinin hileye yönelik görevleri kapsamında BDS 240, önemli yanlışlığa sebep olacak risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi kapsamında BDS 315, değerlendirilmiş risklere nasıl karşılık verileceği kapsamında BDS 330, denetim çalışmalarının kanıtlar yoluyla desteklenmesi kapsamında BDS 501'in ihlal edildiği tespit edilmiştir.

BDS'lere uyumsuzluk (ihlal) düzeyi 2016-2018 yılları itibariyle önemli ölçüde azalmıştır. 2019 yılında ise ihlal düzeyi genel itibariyle artış göstermiştir.

BDS'lere uyum düzeyinin artırılması ve denetim kalitesinin yükseltilmesi için disiplin erkinin KGK tarafından etkin kullanıldığı söylenebilir.

BDS'lere uyum düzeyinin artırılmasında ve denetim kalitesinin yükseltilmesinde KGK tarafından sicile tescil edilen bağımsız denetçilerin sürekli eğitim yükümlülüklerine dair şartı sağlayıp sağlamadıklarının izlenmesi ve bu şartı yerine getirmeyenlerin denetçilik faaliyetlerinde aktif olarak görev alamayacak olmalarının da pozitif etkisi söz konusudur.

Ülkemizde finansal raporlamada vergi bakış açısının ağırlığının, işletmelerin tüm yönleriyle gerçeğe uygun finansal veri üretmelerini

sınırlandığı ortaya çıkmıştır. Stok, MDV, amortismanlar gibi alanlarda vergisel alışkanlıklarla hareket edildiği ve TMS'ye, BOBİ FRS'ye uygun muhasebeleştirme alışkanlıklarının edinilmediğini ortaya çıkmıştır.

Sonuç itibarıyla, ülkemizde kurulan kamu gözetim sistemi etkindir ve yıldan yıla bağımsız denetim kalitesinin yükselmesine hizmet etmektedir.

KAYNAKÇA

Alkan A. ve Türel, A. (2019). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği, *Istanbul Management Journal*, 87, 141-158.

Arıkan, Y. (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Görüşler/Sapmalar/Öneriler, *İSMMM Mali Çözüm*, Eylül-Ekim, 107, 7-15.

Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği. (2017). *Resmi Gazete*, Sayı 30230.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012). *Resmi Gazete*, Sayı 28509.

Biçer, A. A. (2012). *Uluslararası Denetim Standartları'na Göre Türkiye'de Kobi Denetimi ve Karşılaşılabilecek Zorlukların Üzerine Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Doğan, B. (2019). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetimdeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: TRC 1Bölgesi Uygulaması*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep.

Dölen, T. (2015). Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(2), 175-189.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2017). Faaliyet Raporu.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2018). Faaliyet Raporu.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2019). Faaliyet Raporu.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Stratejik Plan (2016-2020).

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2016). Yıllık İnceleme Raporu.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2017). Yıllık İnceleme Raporu.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2018). Yıllık İnceleme Raporu.

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (2019). Yıllık İnceleme Raporu.

Karakoç, M. (2013). Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 17-38.

Kesimli, İ.G. ve Çalıyurt, K.T. (2018). Kamu Gözetimi Denetimleri ve Yaptırımları: Türkiye-ABD Karşılaştırması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 636-660.

Özçelik, H., Şenol, H. ve Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi, The Journal of Accounting and Finance*, Nisan. 55-72.

Sağlar, J. ve Yüce, D. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-57.

Sakin, T. (2019). KGK İnceleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’de Denetim Kalitesi, *Muhasebe Enstitü Dergisi, Journal of Accounting Institute*, 61, 25-33.

Sayar, A.R.Z. (2013). *Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneği*, Genişletilmiş II. Baskı, TÜRMÖB Yayınları, Yayın No: 451, Yayıncı: MU-DEN A.Ş., Ankara.

Yaşar, A. (2013). Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetimin Kalitesi ile İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(1), 465-480.

Yavuz, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, *İSMMMÖ Mali Çözüm*, Eylül-Ekim, 107, 147-162.

Yazar, B.B. ve Yalçın, Z. (2019). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumları: Gelişmiş Ülke Uygulamaları, *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, İnönü University International Journal of Social Sciences*, 8(1), 260-277.