



**BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTE GÖSTERGESİ  
OLARAK ŞEFFAFLIK RAPORLAMASI:  
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE  
BİR ARAŞTIRMA**

**2024  
YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Esra ŞORA**

**Tez Danışmanı  
Doç. Dr. Hakan VARGÜN**

**BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTE GÖSTERGESİ OLARAK ŞEFFAFLIK  
RAPORLAMASI: BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE BİR  
ARAŞTIRMA**

**Esra ŞORA**

**Tez Danışmanı  
Doç. Dr. Hakan VARGÜN**

**T.C.  
Karabük Üniversitesi  
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalında  
Yüksek Lisans Tezi  
Olarak Hazırlanmıştır**

**KARABÜK  
Nisan 2024**

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	1
TEZ ONAY SAYFASI.....	6
DOĞRULUK BEYANI.....	7
ÖNSÖZ .....	8
ÖZ.....	9
ABSTRACT.....	10
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	11
ARCHIVE RECORD INFORMATION .....	12
KISALTMALAR .....	13
ARAŞTIRMANIN KONUSU .....	14
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	14
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	15
KAPSAM VE SINIRLILIKLAR .....	16
GİRİŞ .....	17
1. DENETİM KAVRAMI .....	18
1.1. Denetimin Ortaya Çıkışı ve Tanımı .....	18
1.2. Denetimin Özellikleri.....	19
1.3. Denetim Türleri.....	19
1.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri .....	19
1.3.1.1. Finansal Tablolar Denetimi .....	20

1.3.1.2. Faaliyet Denetimi .....	20
1.3.1.3. Uygunluk Denetimi.....	21
1.3.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri.....	21
1.3.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim .....	22
1.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim .....	22
1.4. Denetim Kalitesi Hakkında Genel Bilgi .....	22
1.5. Denetim Kalitesine Etki Eden Unsurlar .....	25
1.5.1. Bağımsız Denetim Kurumlarını Etkileyen Faktörler .....	25
1.5.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşu Büyüklüğü .....	25
1.5.1.2. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Ulusal veya Uluslararası Olması .....	26
1.5.1.3. Bağımsız Denetim kuruluşlarının Kalite Kontrol Sisteminin Bulunması.....	26
1.5.1.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Teknoloji Kullanımı.....	27
1.5.1.5. Bağımsız Denetim Personelinin Kalite Konusunda Bilgilendirilmesi .....	27
1.5.1.6. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Yeni Müşteri veya Mevcut Müşteri ile Devamı.....	28
1.5.1.7. Denetim Kuruluşlarında Örgüt Yapısı.....	28
1.5.1.8. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Denetçi Eğitiminin Önemi....	28
1.5.2. Bağımsız Denetçiyi Etkileyen Faktörler .....	29
1.5.2.1. Denetçi Bağımsızlığı .....	29
1.5.2.2. Denetçinin Sektörel Bilgi ve Tecrübesi .....	29
1.5.3. Bağımsız Denetime Etki Eden Diğer Faktörler .....	30
1.5.3.1. Meslek Standartlarına Uyum .....	30
1.5.3.2. Rotasyon Uygulaması .....	31
1.5.3.3. Denetim Ücreti .....	32
1.5.3.4. Denetim Komitesi.....	33

1.5.3.5. Denetim Kuruluşlarının Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Denetimi .....	34
1.6. Denetim Kalitesine Yönelik Standartlar .....	35
1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	35
1.6.1.1. Genel Standartlar .....	36
1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	38
1.6.1.3. Raporlama Standartları.....	40
1.7. Uluslararası Alanda Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	42
1.8. Türkiye’de Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	43
1.9. Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü .....	44
1.9.1. Kalite Kontrol Perspektifinden Denetim İlkeleri .....	44
1.9.1.1. Denetim Şirketinde Kaliteye Yönelik Liderlik Sorumlulukları ..	45
1.9.1.2. Denetim Faaliyetlerinde Uyulması Gereken Etik Hükümler .....	45
1.9.1.3. Müşteri İlişkilerinin ve Denetim Sözleşmelerinin Kabul Ettirilmesi ve Devam ettirilmesi .....	46
1.9.1.4. İnsan Kaynakları .....	46
1.9.1.5. Denetimin Faaliyetinin Yürütülmesi.....	47
1.9.1.6. Denetim Faaliyetlerinde İzleme.....	47
1.10. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci .....	47
1.10.1. Türkiye’de Bağımsız Denetim Düzenlemelerinde Yetkili Kuruluşlar .	49
1.10.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Düzenlemeler .....	49
1.10.2.1. Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	49
1.10.2.2. Türkiye’de 3568 Sayılı Kanun ve TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	50
1.10.2.3. Türkiyede TİMÜDESK Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	52
1.10.2.4. Türkiye’de TİMÜSK Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	53
1.10.2.5. Türkiye’de TÜDESK Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	53

1.10.2.6. Türkiye’de EPDK Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	53
1.10.2.7. Türkiye’de Hazine Müsteşarlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	54
1.10.2.8. Türkiye’de BDDK Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	55
1.10.2.9. Türkiye’de TTK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler.....	56
1.10.2.10. Türkiye’de Kamu Gözetimi Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	58
<b>2. ŞEFFAFLIK RAPORLARINA İLİŞKİN BİLGİLER.....</b>	<b>60</b>
2.1. Şeffaflık Kavramı.....	60
2.2. Şeffaflık Raporlarının Gelişim Süreci.....	61
2.3.Bağımsız Denetim Kurumları Tarafından Yayımlanan Şeffaflık Raporları . .....	63
2.4. Şeffaflık Raporları Kapsamında Yapılan Düzenlemeler.....	63
2.4.1.Şeffaflık Raporlarına İlişkin Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler. .....	63
2.4.2 Türkiye’de Şeffaflık Raporlarına İlişkin Düzenlemeler .....	67
2.5. Bağımsız Denetim Kapsamında Şeffaflık Raporlarının İçerik, Şekil ve Sunum Açısından Kalite ile İlişkisi.....	69
2.5.1. Bağımsız Denetim Kapsamında Şirket Hukuki Yapısı, Kilit Yöneticiler ve Sorumlu Ortaklar .....	69
2.5.2. Denetim Kuruluşlarının İçinde Bulunduğu Ağın Hukuki ve Yapısal Özelliklerine Dair Yapılan Açıklama .....	70
2.5.3. Bağımsız Denetim Kapsamında Yetkili Denetim Kurumlarının Organizasyon Yapısı Hakkında Açıklama.....	71
2.5.4. Bağımsız Denetçilerin Sürekli Eğitimine Yönelik İzlenen Politikalar	71
2.5.6. Bağımsız Denetimde KAYİK’lerin Bir Önceki Yıldaki Denetim Hizmeti Listesi .....	73
2.5.7. Bağımsız Denetimde Kalite Güvence Sisteminde Yapılan İncelemelere Ait Son Bilgiler.....	74
2.5.8.Bağımsız Denetim Bağımsızlık Uygulanması ve Bağımsızlık İlkelerinin Doğrulanması.....	74
2.5.9. Bağımsız Denetimde Sorumlu Denetçilerin Ücretlendirilmesine Yönelik Hükümler .....	75

2.5.10. Bağımsız Denetimde Toplam Gelir Denetim Faaliyeti ile Diğer Denetim Faaliyetleri Arasındaki Dağılım .....	76
2.5.11. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistem Tanımı ve Bu Sistemin Doğru Olarak Çalıştığına İlişkin Denetim Kurumunun Yönetim Beyanı ..	76
<b>3. 2020-2021 YILI ŞEFFAFLIK RAPORLARINDA YER ALAN VERİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>78</b>
3.1. Literatür Taraması .....	78
<b>3.2. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINA İLİŞKİN BİLGİLER .....</b>	<b>81</b>
3.2.1. Denetim Kurumlarının İller Bazında Dağılımı .....	81
3.2.2. Denetim Kurumlarının Yetki Alanlarına Göre Sınıflandırılması .....	82
3.2.3. 2020-2021 Yılında şeffaflık raporu yayımlayan denetim kurumlarına ilişkin bilgiler .....	82
<b>SONUÇ .....</b>	<b>114</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>117</b>
<b>TABLolar LİSTESİ .....</b>	<b>128</b>
<b>GRAFİKLER LİSTESİ .....</b>	<b>129</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>131</b>

## TEZ ONAY SAYFASI

Esra ŞORA tarafından hazırlanan “BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTE GÖSTERGESİ OLARAK ŞEFFAFLIK RAPORLAMASI: BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA” başlıklı bu tezin Yüksek Lisans Tezi olarak uygun olduğunu onaylarım.

Doç. Dr. Hakan VARGÜN .....

Tez Danışmanı, İşletme Anabilim Dalı

Bu çalışma, jürimiz tarafından Oy Birliği ile İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir. 04/04/2024

**Ünvanı, Adı SOYADI (Kurumu)**

**İmzası**

Başkan : Dr. Öğr. Üyesi Cihat SAVSAR (HİTİT)

.....

Üye : Doç. Dr. Hakan VARGÜN (KBÜ)

.....

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Şahay OK (KBÜ)

.....

KBÜ Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu, bu tez ile, Yüksek Lisans Tezi derecesini onamıştır.

Doç. Dr. Zeynep ÖZCAN .....

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü



## **DOĞRULUK BEYANI**

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmayı bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı herhangi bir yola tevessül etmeden yazdığımı, araştırmamı yaparken hangi tür alıntılarım intihal kusuru sayılacağını bildiğimi, intihal kusuru sayılabilecek herhangi bir bölüme araştırmamda yer vermediğimi, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu ve bu eserlere metin içerisinde uygun şekilde atıf yapıldığını beyan ederim.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak ahlaki ve hukuki tüm sonuçlara katlanmayı kabul ederim.

**Adı Soyadı:** Esra şORA

**İmza** :

## ÖNSÖZ

Yüksek lisans öğrenciliğim boyunca ve tez çalışmamın oluşturulması aşamasından sonuçlanmasına kadar geçen süreçte bana yol gösteren bilgi, tecrübe ve desteğini benden esirgemeyen değerli danışman hocam Doç. Dr. Hakan VARGÜN'e teşekkürlerimi sunarım.

Her daim destekçim ve beni bugünlere getiren benden maddi manevi desteğini esirgemeyen babam Halim ŞORA, annem Ayşe ŞORA 'ya minnettarım. Bu süreçte benden desteklerini esirgemeyen ablalarım Süheyla ŞORA, Hüsniye ŞORA, eniştem Fazlı DEMİRAN ve biricik yeğenim Doruk DEMİRAN'a çok teşekkür ederim.

## ÖZ

Bu araştırmada KGK tarafından yetkilendirilen KAYİK dâhil 83 denetim kurumunun 2020-2021 Şeffaflık raporları ele alınmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve KKS1 gereğince Şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken hususların 2020-2021 yılı verileri karşılaştırılmıştır.

İnceleme sonucunda elde edilen bilgiler hususunda büyük farklılıklar bulunmadığı, denetim kurumlarının raporlarında bağımsız denetim yönetmeliği ve KKS1 gereğince belirtilmesi gereken birçok unsura Şeffaflık raporlarında yer verildiği ve raporlarda belirtilmesi gereken hususlardan bazılarında hâlâ eksiklerin bulunduğu, bazı kurumların raporlarında KKS1 ve bağımsız denetim yönetmeliği gereğince belirtilmesi gereken unsurların yüzeysel olarak belirtildiği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim; Denetim Kalitesi; Şeffaflık Raporlaması

## **ABSTRACT**

In this study, the 2020-2021 transparency reports of 83 audit institutions, including KAYİK, authorized by POA, were examined. The 2020-2021 data of the matters required to be stated in the transparency reports in accordance with the independent audit regulation and KKS1 were compared.

As a result of the examination, it was determined that there were no major differences in the information obtained as a result of the examination, audit institutions included many of the elements that should be stated in their transparency reports in accordance with the independent audit regulation and KKS1 in their reports, and some of the issues that should be stated in the reports are still missing, and some institutions superficially stated the elements that should be stated in their reports in accordance with KKS1 and independent audit regulation.

**Keywords:** Independent Audit; Audit Quality; Transparency Reporting

## ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

<b>Tezin Adı</b>	Bağımsız Denetimin Kalite Göstergesi Olarak Şeffaflık Raporlaması: Bağımsız Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma
<b>Tezin Yazarı</b>	Esra ŞORA
<b>Tezin Danışmanı</b>	Doç. Dr. Hakan VARGÜN
<b>Tezin Derecesi</b>	Yüksek Lisans
<b>Tezin Tarihi</b>	04/04/2024
<b>Tezin Alanı</b>	İşletme Anabilim Dalı
<b>Tezin Yeri</b>	KBÜ/LEE
<b>Tezin Sayfa Sayısı</b>	131
<b>Anahtar Kelimeler</b>	Bağımsız Denetim, Denetim Kalitesi, Şeffaflık Raporlaması

## ARCHIVE RECORD INFORMATION

<b>Name of the Thesis</b>	Transparency Reporting as a Quality Indicator of Independent Audit: A Research on Independent Audit Firms
<b>Author of the Thesis</b>	Esra ŞORA
<b>Advisor of the Thesis</b>	Assoc. Prof. Dr. Hakan VARGÜN
<b>Status of the Thesis</b>	Master of Science (MSc.)
<b>Date of the Thesis</b>	04/04/2024
<b>Field of the Thesis</b>	Business Administration
<b>Place of the Thesis</b>	UNIKA/IGP
<b>Total Page Number</b>	131
<b>Keywords</b>	Independent Audit, Audit Quality, Transparency Reporting

## KISALTMALAR

<b>AICPA</b>	: Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme Denetleme kurumu
<b>EPDK</b>	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
<b>FRC</b>	: Finansal Raporlama Konseyi
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IAASB</b>	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Kurumu Açıklaması
<b>KKS</b>	: Kalite Kontrol Standardı
<b>PRG</b>	: Mesleki İtibar Grubu
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standardı
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir
<b>YTTK</b>	: Yeni Türk Ticaret Kanunu

## ARAŞTIRMANIN KONUSU

Küreselleşme ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler, kurumların ulusal ve uluslararası alanda işlem hacimlerinin artması birçok meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de işletme faaliyetlerinin belirli standartlar ve yönetmelik kapsamında yapılmasını gerekli kılmıştır. Bu nedenle denetim faaliyetlerinde kalite ve şeffaflığın sağlanması amacıyla Kamu Gözetimi Kurumu tarafından 26 Aralık 2012 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğiyle birlikte, bir takvim yılında KAYİK denetimi gerçekleştiren kurumların şeffaflık raporu yayımlamaları ve 5 yıl süreyle web sayfalarında erişime açık tutmaları zorunlu kılınmıştır. Bağımsız denetim yönetmeliği gereğince kurumlar yayımladıkları şeffaflık raporlarında hukuki yapıları, ortaklık yapıları, sermaye yapıları, kilit yöneticileri, organizasyon yapıları, ilişkili olduğu kurumlar, global ağ üyelikleri, gelir durumları, denetçilerin sürekli eğitimleri, denetçilerin bağımsızlıkları, kalite güvence incelemeleri ve kalite kontrol sistemi unsurlarına ilişkin bilgilere açıkça yer vermeleri gerekmektedir. Bu kapsamda bu çalışmanın konusunu denetim kurumlarının şeffaflık raporlarında açıklamaları gereken unsurlar oluşturmaktadır.

## ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışmanın amacı Türkiye'de KGK tarafından yetkilendirilen denetim kurumlarının şeffaflık raporlarında belirtmeleri gereken unsurların yeterlilik, etkinlik düzeylerinin incelenmesi ve bağımsız denetim yönetmeliğine uygunluğunun ortaya koyulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmada iki yılın verileri karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Şeffaflık raporları denetim kurumlarının bir takvim yılı içerisindeki denetim faaliyetlerine ilişkin bilgi sunmaları ve raporda sunulan bilgilerin bağımsız denetim yönetmeliği gereğince açık ve eksiksiz bir biçimde ifade edilmesi kuruma ve kurum tarafından sunulan rapora güven duyulması açısından önemlidir. Bu nedenle şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken hususların yıllar bazında karşılaştırılması kurumun genel durumunu ortaya koymakla birlikte raporların gelişim sürecinde de etkili olacaktır.

Bağımsız denetim firmaları tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisi konusunda düzenleyici kuruluşların da açıklamaları bulunmaktadır.



FRC tarafından yapılan açıklamaya göre şeffaflık raporları denetim kuruluşlarının denetim kalitesine yönelik yaptığı çalışmalarda fark edilmesi için önemli bir imkân sağlamaktadır (FRC 2008; akt. İven, 2019).

İOSCO tarafından yapılan açıklamaya göre ise denetim kalitesi unsurları, gösterge ve davranışlarına yönelik sağlanan daha fazla şeffaflığın, piyasada denetim firmalarının rekabet edeceği bir ortam yaratmak için gerekli bilgiyi sağlayacak ve böylece denetim kalitesi de artacaktır (İOSCO, 2009).

Şeffaflık raporlaması denetim kuruluşlarında iç gözlem ve disiplinin sağlanmasında etkili olabilir. Ayrıca denetim kuruluşları için denetim kalitesini odak noktasına haline getirerek yatırımcılara ve diğer paydaşlara yarar sağlayabilir. Ek olarak şeffaflık raporlaması denetim faaliyeti için rekabette bulunan denetim kuruluşlarını karşılaştırırken denetim kalitesine ilişkin bilgi sağlayarak halka açık bir şirketin denetçisini seçmekten sorumlu olanlara karar vermede destek sağlayabilir (İOSCO, 2015).

## **ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden durum analizi tekniği kullanılmıştır. Raporlarda belirtilen unsurlara ilişkin rakamlar ele alınan yıllar kapsamındaki yüzdelik değişim oranları Excel’de hesaplanmış ve analiz sonuçlarına dâhil edilmiştir. Nitel araştırma yöntemlerinden biri olan durum çalışması literatürde farklı isimlerle kullanılmaktadır. Bu isimler, örnek olay çalışması ve vaka analizidir. Durum çalışması İngilizcede “Case Study” olarak adlandırılmaktadır (Taghisoylu, 2020). Durum çalışması “nasıl” ve “neden” sorularına karşılık bulmada önemli fayda sağlamaktadır. Buna ek olarak gelecek çalışmaların odak noktasının belirlenmesinde ve sistemin derinlemesine incelenmesine olanak sağlayan metodolojik bir sistemdir. (Chmiliar, 2010; Merriam, 2013; akt. Subaşı & Okumuş, 2017).

## **KAPSAM VE SINIRLILIKLAR**

Araştırma kapsamında KAYİK dâhil 164 bağımsız denetim kuruluşunun 2020-2021 yılı şeffaflık raporları yer almaktadır. Yapılan inceleme sonucunda KAYİK denetimi gerçekleştirmemesi sebebiyle denetim kurumlarından 61 tanesi şeffaflık raporu yayımlamamıştır. Bu kuruluşlardan 2020 yılında şeffaflık raporu yayımlayıp 2021 yılında şeffaflık raporu yayımlamayan kuruluş sayısı 5'tir. 2021 yılında rapor yayımlayıp 2020 yılında yayımlamayan kurum sayısı 12'dir. 2 bağımsız denetim kuruluşunun web sayfasına erişim sağlanamamıştır. 1 denetim kurumunun web sayfasına erişim sağlanıp şeffaflık raporuna ulaşılamamıştır. Bu nedenle, incelemeye şeffaflık raporu yayımlayan 83 denetim kurumu dâhil edilmiş diğer denetim kurumları inceleme kapsamına alınmamıştır.

## GİRİŞ

Kurumların ulusal ve uluslararası alanda faaliyetlerinin artması, ekonomik olarak büyümeleri ve gelişen teknolojiler, 2000’li yıllarda yaşanan mali krizler, birçok meslek dalında olduğu gibi denetim mesleğine duyulan ihtiyacın ortaya çıkmasında da belirleyici olmuştur. Kurumlara ve mali tablolara güvenin sağlanmasında en temel faktörlerden biri kalite ve şeffaflık kavramıdır. Bu kapsamda kurumsallığın sağlanması denetim faaliyetlerinin kaliteli ve şeffaf bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla çeşitli standart ve düzenlemelere gidilmiştir. Ülkemizde denetim faaliyetlerinin şeffaf ve kaliteli bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla 26 Aralık 2012 tarihinde 28509 sayılı Resmî Gazete ‘de bağımsız denetim yönetmeliğinin yayımlanması ile birlikte kurumlara şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getirilmiştir.

Bu kapsamda çalışma, 3 bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramı, denetim kavramının özellikleri ve denetim kalitesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde şeffaflık raporları ve şeffaflık raporlarının gelişimine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken hususlar karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve bulgular bağımsız denetim yönetmeliği kapsamında değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

# 1. DENETİM KAVRAMI

## 1.1. Denetimin Ortaya Çıkışı ve Tanımı

Denetim kavramı, Anglo-Sakson ülkelerinde “auditing” olarak kullanılmakta olup dilimizde “muhasabe denetimi” şeklinde karşılık bulmaktadır. Latince de işleme veya dinlenme anlamında kullanılan auditing kavramının kökü audire fiilinden gelmektedir. Çok eski zamanlarda yapılan işlerin doğruluğu toplumdan seçilen uzmanların yapılan işleri dinlemesi sonucu tespit edilirdi. Denetime ilişkin ilk uygulamaların eski mısır a kadar uzandığı bilinmektedir. Firavunların mal varlıklarını birbirinden habersiz iki kişiye saydırdıkları, bir yanlışın olması durumunda bedelini hayatlarıyla ödemeleri denetim kavramının tarihinin çok eskilere dayandığının kanıtıdır (Bulmuş, 2018).

Denetim kavramına yönelik farklı tanımlar yapılmasına rağmen ortak bir tanım bulunmamaktadır. Bunun nedeni, denetimin birçok alanda kullanılabilmesi ve farklı açılardan incelenebilmesidir. Uygulama ve tanımlarda yer alan denetim tanımı denetim türlerine ilişkin yapılmış tanımlamalardır (Çavuş, 2021). Türk Dil Kurumu (TDK) denetim kavramını “*Bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş ve kontrol etmek*” şeklinde ifade etmektedir (Karacan & Uygun, 2012).

Sosyal bilimlerin birçok alanında ve çeşitli uygulamalarında denetimin farklı tanımları bulunmakla beraber en genel kabul görmüş tanımı Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılmıştır. AICPA denetim kavramını “*Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir.*” şeklinde tanımlamaktadır (Karacan & Uygun, 2012).

Kamu Gözetimi Kurumu muhasabe denetim standartları kurumu tarafından 26.12.2012 tarihinde 28509 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğinin 4/b maddesinde yer alan tanımda bağımsız denetim kavramı,

Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır,

Şeklinde ifade edilmektedir (BDY, 2012).

Yapılan tanımlara göre kısaca bağımsız denetim faaliyeti mali tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığının tarafsız bir biçimde incelenerek rapora bağlanmasıdır (Ürgüp & Başar, 2021). Denetimin temel amacı denetim kuruluşlarının denetim faaliyetleri kapsamında oluşturduğu mali tabloların kamuoyuna sunulmadan ve SPK'ya gönderilmeden önce genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesidir (Erdoğan, 2002).

## **1.2. Denetimin Özellikleri**

Yapılan tanımlar çerçevesinde bazı kaynaklarda muhasebe denetimi olarak adlandırılan bağımsız denetimin özellikleri aşağıda maddeler hâlinde sıralanmıştır (Demirtaş, Aydoğan, 2016):

- Bağımsız denetim faaliyeti iktisadi bir birimin belli bir dönemine yönelik olarak yapılmaktadır.
- Denetlenen bilgiler ve önceden belirlenen kriterlerin karşılaştırılması yapılır.
- Denetçi, denetim çalışmasında objektif ve bağımsız olmalıdır.
- Denetçinin gerekli seviyede mesleki bilgi ve tecrübesi bulunmalıdır.
- Denetçi uygun teknikler kapsamında gerekli ölçüde denetim kanıtı elde eder ve sonuç olarak toplanan kanıtlar neticesinde işletme ilgililerine durumu tarafsızca ele alan bir rapor sunar.

## **1.3. Denetim Türleri**

Literatür incelendiğinde denetim faaliyetinin farklı ölçütlere göre sınıflandırması yapılmıştır. Günümüzde en çok rastlanan denetim faaliyetleri ise “amaçlara göre denetim” ve “yapılış nedenlerine göre denetim” türleridir (Özger, 2019).

### **1.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri**

Denetim faaliyetleri amaçlarına göre üç başlık altında toplanmaktadır. Bu başlıkların kapsamını finansal tablolar denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi oluşturmaktadır (Özger, 2019).

### 1.3.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Günümüzde en fazla ilerleme gösteren ve uygulama alanı bulan denetim türü finansal tablolar denetimidir. Finansal tablolar denetiminin temelinde denetçinin mali tablolara ilişkin görüş oluşturması yer almaktadır (Ataman vd., 2001).

Finansal tablolar denetimine yönelik genel bir tanım yapılacak olursa “*Bir işletmenin mali tablolarının mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüş oluşturmaktır.*” şeklinde tanımlanabilir (Ataman vd., 2001).

Günümüz uygulamalarına bakıldığında mali tablolar denetimi “bağımsız denetim veya dış denetim” olarak adlandırılmaktadır (Ataman vd., 2001).

Finansal tablolar denetiminde amaç belirlenen kıstaslara uygunluğun sağlanmasıdır. Finansal tablolar denetimi çerçevesinde nakit akım, dağıtılmayan karlar tablosu, öz sermaye değişim, gelir tablosu ve bilanço genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında hazırlanması gereken tablolardır (Karagöz, 2021).

Muhasebe defterlerinin denetimi uzman ve bağımsız denetim personelleri tarafından yerine getirilmelidir. Denetim faaliyetini yerine getiren personellerin denetim şirketiyle iletişiminin olmaması, kişisel çıkarlarının bulunmaması, risk istek ve yönlendirmeler karşısında etkilenmeyen kişiler olması gerekmektedir (Sezena vd., 2009; akt. Karagöz, 2021).

### 1.3.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi işletme faaliyetlerine yönelik yöntemlerin gözden geçirilerek bölümlerin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan denetim türüdür. Faaliyet denetiminin temeli bölümlerin etkinlik ve verimliliklerinin belirlenmesi esasına dayanmaktadır. Faaliyet denetimi kapsamında işletmenin örgütsel yapısı, iş akışı, iç kontrol sistemi ve yönetim başarısının belirlenmesi yer almaktadır (Güredin, 2014).

Faaliyet denetiminde amaç işletmenin hedeflerine ulaşmadaki başarısı ve ekonomik işlevinin belirlenmesidir. Bu denetim türünde işletme politikaları ve uygulamalarının değerlendirilme sonuçlarında yönetime tavsiyelerde bulunmaktadır. Diğer bir deyişle işletme faaliyetlerinin etken ve etkin olarak işleyişinin değerlendirilmesidir.

Ekinlik işletme faaliyetlerinin hedeflere ulaşmada kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığının belirlenmesidir. Etkenlik ise işletmenin hedeflerine hangi oranda ulaştığını ölçmeye yöneliktir. Faaliyet denetimi iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Faaliyet denetiminde kullanılan ölçütler kapsamında bütçeler, sektör ortalamaları, oranlar gibi sayısal veriler yer almaktadır (Usul, 2013).

### 1.3.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi işletme faaliyetleri ve işletmenin finansal işlemlerine yönelik faaliyetlerin işletme üst yönetimi, yetkili kişiler veya kurumlar tarafından belirlenen kurallar ve mevzuat kapsamında yürütülüp yürütülmediğinin araştırılması sürecidir. Uygunluk denetiminde amaç işletme personeli tarafından yerine getirilen faaliyetlerin yetkili otorite tarafından belirlenen yöntem, kural ve politikalara uygunluğunun incelenmesidir (Durmuş & Taş, 2008). Sözü edilen otorite kapsamında kamu kuruluşları ve üst yönetimde yer alabilmektedir (Selimoğlu & Uzay, 2011).

**Tablo 1:** Denetim türleri arasındaki ilişkiler

Denetim Türleri	Finansal Tablo Denetimi	Faaliyet Denetimi	Uygunluk Denetimi
Denetim Kapsamı	Finansal tablolara yönelik yönetim iddiaları	Kişi veya Ekonomik Birimlerin araştırılması	İşletme ve Bölümlere yönelik etkinliklerin araştırılması
Denetim Kıstasları	Genel kabul Görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk	Bağlılar, yönetmelikler, yasa ve Sözleşmeler	İşletmeye yönelik tespit edilen Amaçlar
Denetim Raporlama Süreci	Genel kabul Görmüş muhasebe ilkelerine uyumun raporlanması	Kıstaslara uygunluğun Raporlanması	Tavsiye edilen İyileştirmelere yönelik raporlama

**Kaynak:** (Güredin, 2014, s. 18)

### 1.3.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılma nedenlerine göre denetim türleri iki başlıktan oluşmaktadır. Bu başlıklar; yasal (zorunlu) ve isteğe bağlı denetim türleridir (Akalan, 2021).

### 1.3.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim

İşletmelerin mevzuat, yönetmelik ve düzenlemeler çerçevesinde mecburi olarak gerçekleştirdiği denetim türüne yasal (zorunlu) denetim adı verilmektedir. İşletmeler zorunlu denetim faaliyetlerini yerine getirmemeleri durumunda çeşitli yasal yaptırımlara tabi olmaktadır. Yasal denetim faaliyetlerini yerine getirecek olan denetçilerde bulunması gereken özellikler, denetim sürecinin amacı, kapsamı ve denetim sürecinde başvurulacak yolların tümü yasalar çerçevesinde belirlenmektedir (Akalan, 2021). Özel sektör kuruluşları, sigorta şirketleri, bankalar yasal (zorunlu) denetim kuruluşları kapsamında yer almaktadır (Erol, 2016).

### 1.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

İşletmelerin kendi isteği veya ilgili çıkar gruplarının isteği doğrultusunda yasal bir mecburiyeti bulunmadan yerine getirdiği denetim isteğe bağlı denetim olarak adlandırılmaktadır. Bu denetim faaliyetinin yerine getirilmesindeki temel amaç işletmenin durumuna yönelik gerçeği görmek ve çıkar gruplarına güven sağlanması olabilir (Tok, 2019).

## 1.4. Denetim Kalitesi Hakkında Genel Bilgi

Birçok işletme lideri ve kuruluşun uzun dönemli karlılık ve başarısında önemli bir yere sahip olan kalite kavramı toplumda her geçen gün daha fazla bilinen bir kavram hâline gelmiştir. Kalite kavramının kökü, Latince kökenli “Qualitas” sözcüğünden gelmekte olup insanların ve sistemlerin hata yapması ve mükemmelle ulaşma isteği üzerine ortaya çıkmıştır (Durukan & İkiz, 2007). Kalite kavramına yönelik farklı tanımlar bulunmaktadır. Amerikan Kalite Kontrol Organizasyonu tarafından yapılan tanıma göre kalite “*Bir malın veya hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesidir.*” Amerikan Kalite Kontrol derneği tarafından yapılan tanıma göre ise kalite “*Bir mal ya da hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümüdür.*” şeklinde tanımlanmıştır (Şeker, 2015).

Kalite kavramına yönelik kesin net bir tanım yapılmamasının sebebi kalitenin ilgilenen kişiye göre değişebilen öznel bir kavram olmasıdır (Özgül, 2011). Kalite, kurumların rakipleri karşısında avantaj sağlaması, satışlarını artırması ve varlıklarını



uzun vadeli devam ettirebilmeleri açısından önemli bir yere sahiptir (Bulut, 2021). Son yıllarda muhasebe, işletme, hukuk ve bankalar gibi farklı alanda çalışan birçok araştırmacı için uzman denetim kalitesi önemli konulardan biri hâline gelmiştir. Bununla beraber dünyanın çoğunu etkisi altına alan finansal krizler kaliteli denetime olan ihtiyacı da beraberinde getirmiştir (Alzaideen & Al-Rawash, 2018).

Her ne kadar denetim kalitesine yönelik akademik araştırma ve meslek örgütleri tarafından yürütülen çalışmalar bulunsa da denetim kalitesine ilişkin yasal düzenlemelerde veya standartlarda denetim kalitesinin ne olduğuna dair basit ve açık olarak ifade edilen bir tanım bulunmamaktadır (Azgın & Erdoğan, 2019).

Ancak standartlar denetçilere denetimin nasıl yürütüleceği konusunda yol gösterici olmaktadır. Kaliteli denetim hizmeti kapsamında geçerli standartlara uygunluk mesleki şüphe ve titizlik yer almaktadır. Bununla beraber kaliteli denetim süreci için önemli etkenler bulunmaktadır. Bu etkenler sektöre yönelik derin bilgi sahibi olma, denetim sürecine yönelik önemli iç görüşlerin ve gözlemlerin doğası, kapsamı veya dünyanın farklı yerlerinden koordinasyon sağlama becerisi olarak sıralanmaktadır (Bulut, 2021).

Denetim piyasasında yer alan kişilerin beklenti ve ihtiyaçlarının birbirinden farklı ve çelişkili olması denetim kalitesi kavramının ölçülmesini ve kesin bir tanımının yapılmasını daha da zorlaştırmıştır. Literatürde denetim kalitesine yönelik birçok farklı tanım bulunmaktadır (Tanç & Gökoğlan, 2018). Denetim kalitesine yönelik en yaygın tanımlama Linda Elizabeth De Angelo tarafından yapılmıştır. De Angelo denetim kalitesini “*bir denetçinin muhasebe sisteminde yer alan bir ihlali tespit etmesi ve tespit edilen bu ihlalin raporlanmasını ortak olasılık*” olarak tanımlamaktadır. De Angelo’ya göre denetim kalitesini etkileyen iki önemli unsur bulunmaktadır. Bu unsurlardan ilki denetçinin muhasebe sisteminde yer alan bir ihlali tespit edebilme yeteneği, diğer unsur ise denetçi bağımsızlığıdır (DeAngelo, 1981).

Avrupa Birliği tarafından oluşturulan Denetim Kalitesi ile İlgili Temel İlkeler (GUIDELINES on AUDİT QUALITY) başlığı altında oluşturulan rapora göre denetim kalitesi “*gerçekleştirilen bir denetim faaliyetine özgü olan birtakım özelliklerin denetim ile ilgili gereklilikleri yerine getirme derecesi*” olarak tanımlanmıştır (Ada & Yardımcıoğlu, 2021).

2003 yılı kasım ayında U.S. General Accounting Office (GAO) tarafından yayımlanan “Zorunlu Denetim Firma Rotasyonunun Potansiyel Etkileri Çalışması” isimli raporda denetim kalitesinin

Denetlenen finansal tabloların ve bunlara ilişkin açıklamaların GAAP’a (Generally Accepted Accounting Principles-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine) uygun olarak sunulduğu hata ve hileden kaynaklı maddi bir yanlışlık olup olmadığına ilişkin makul bir güvence sağlamak için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GAAS) uygun olarak gerçekleştirilmesi

Şeklinde tanımlaması yapılmıştır (GAO, 2003; akt. Yıldız & Atış, 2022).

Denetim kalitesine yönelik farklı tanımlar denetim kalitesine ilişkin farklı özellikleri ortaya çıkartmaktadır. Bu tanımlar bir arada incelendiğinde denetim kalitesine ilişkin olarak mesleki standartlara bağlılık, denetçinin çabası ve denetçi bağımsızlığının önemi üzerinde durulmaktadır (Bedard vd., 2010).

Denetim kavramı ile ifade edilmek istenen denetim faaliyetinin belirlenen standartlar çerçevesinde yerine getirilmesi denetim faaliyeti sonucunda varılan kararın güvenilirlik sağlamasıdır (Yeşilçelebi & Selimoğlu, 2014).

Kaliteli bir denetim faaliyetinin önemi ve gerekliliği, sağladığı faydalar ile açıklanabilir. Kaliteli bağımsız denetim hizmetinin faydaları aşağıda belirtilmektedir (Oktay, 2013):

- Bağımsız denetim firmasına ve bağımsız denetçiye olan güvenin sağlanmasında ve itibarın korunmasında etkilidir.
- Bağımsız denetçinin etik değerlere karşı olan tutumlarını artırır.
- Bağımsız denetim firmasının rekabette avantaj sağlamasında ve pazar payını artırmasında etkilidir.
- Müşteri sadakatinin sağlanmasında etkili olmaktadır.
- Sermaye piyasalarına olan güvenin artmasını sağlar.
- Bilgi asimetrisi oluşmasının önüne geçer.
- Ortak haklarının korunmasında etkilidir.
- İşletme yöneticilerinin doğru karar vermelerinde etkilidir.
- Yatırımcıların doğru karar vermelerine destek sağlar.
- Denetim başarısızlıkları nedeniyle dava açılması ihtimalinin azaltılmasını sağlar (Kurt & Özbek, 2022).

- Meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından herhangi bir yaptırıma tabi olma durumunun azaltılmasını sağlar.
- Bağımsız denetim firmalarının üst düzey niteliklere sahip kişiler tarafından çalışma tercihi olmasında etkilidir (Bozkurt Yazar vd., 2018)

## **1.5. Denetim Kalitesine Etki Eden Unsurlar**

Bağımsız denetim faaliyetine etki eden birçok unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar genellikle denetçi ve denetim firmasına yönelik unsurlardır fakat bu unsurlar haricinde denetim kalitesine de etkisi olabilmektedir. Denetim kalitesine etkisi olan unsurlar aşağıda yer almaktadır:

### **1.5.1. Bağımsız Denetim Kurumlarını Etkileyen Faktörler**

#### **1.5.1.1. Bağımsız Denetim Kuruluşu Büyüklüğü**

Denetim kalitesine etkisi bakımından en çok incelenen ve tartışılan konulardan biri; bazı çalışmalarda “N” büyük olarak adlandırılan dört büyük denetim firması PRICEWATERHOUSECOOPERS, Ernst and Young, Deloitte TOUCH, TOHMATSU ve KPMG gibi bağımsız denetim firmalarının bağımsızlığının sektörde yer alan diğer bağımsız denetim firmalarıyla karşılaştırılmasıdır. Denetleyen kişi açısından denetim firmasının büyük olması onun finansal açıdan önemini artırmakta bunun da bağımsızlığı olumsuz etkileyeceği düşüncesini beraberinde getirmektedir (Balsarı Kaytmaz & Varan, 2014).

Literatürde denetim kalitesi ve denetim firması büyüklüğüne ilişkin olarak iki teorik açıklamaya yer verilmektedir. Bu açıklamalardan ilkinde göre büyük denetim firmalarının daha küçük denetim firmalarına göre daha yüksek itibara sahip olması, daha doğru ve daha kesin denetim raporu yayımlama eğiliminde olmalarını sağlar. Denetçinin düzenlediği raporda hata yapması hem müşteri kaybına hem de denetim ücretinin düşmesi gibi olumsuz sonuçların doğmasına neden olmaktadır. Alternatif olarak ele alınan hipoteze göre ise dava açılmasına karşın daha yüksek servete sahip olan denetçiler daha doğru rapor yayımlama eğilimindedir (Lennox C. S., 1999).

Beraberinde büyük denetim firmalarının daha kaliteli denetim faaliyeti gerçekleştirmelerinin temelinde gerek denetçilere verilen eğitim gerekse de küçük

denetim firmalarına göre daha fazla kaynağının bulunması yer almaktadır (Reisich 2000; akt. Kavut, 2002). Küçük denetim firmalarının kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirmemelerinin temel nedeni, daha düşük ücret sebebiyle tercih edilmeleri ve büyük denetim firmalarına yönelik faaliyette bulunamayan riskli küçük firmalar tarafından tercih edilmesidir (Akçay & Bilen, 2018).

#### **1.5.1.2. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Ulusal veya Uluslararası Olması**

Uluslararası denetim kuruluşlarının ulusal denetim kuruluşlarına göre daha kaliteli denetim hizmeti sunmalarının temelinde piyasa itibarlarının daha yüksek olması, daha bağımsız davranabilmeleri neticesinde denetçi alımlarında daha nitelikli politikalar uygulayabilmeleri yer almaktadır (Sakin & Türk, 2019).

#### **1.5.1.3. Bağımsız Denetim kuruluşlarının Kalite Kontrol Sisteminin Bulunması**

Bağımsız denetim kuruluşlarının yürürlüğe konulan mevzuat kapsamında bağımsız denetim kuruluşu veya sorumlu baş denetçi tarafından oluşturulan raporların içinde bulunulan şartlara göre hazırlandığına dair kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi oluşturması ve devamlılığını sağlaması gerekmektedir (KKS 1, 2022, s. 6 ). Kalite kontrol sistemi, son yıllarda kamu gözetimi otoriteleri tarafından dikkate alınan ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri açısından önemli kavramlardan biri hâline gelmiştir. Bağımsız denetim yönetmeliği kapsamında kalite kontrol sisteminin “*Bağımsız denetim ve denetimi üstlenen denetçilerin, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistem*” şeklinde tanımlaması yapılmıştır. Yapılan tanıma göre kalite kontrol sistemi bağımsız denetim raporu düzenlenmesi sırasında veya rapor oluşturulurken elde edilen sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi için oluşturulan süreçtir (Bozkurt Yazar vd., 2018).

Bağımsız denetim faaliyetlerinde kalitenin artırılması ve geliştirilmesi denetim kuruluşlarında etkin işleyiş gösteren bir kalite kontrol sisteminin bulunması ile mümkün olmaktadır. Denetim kuruluşları tarafından etkin işleyen bir kalite kontrol sisteminin oluşturulması sisteme yönelik bilgilerin düzenleyici otoritelere rapor edilmesinde ve

düzenleyici otoriteler tarafından denetiminin sağlanmasında oldukça önemlidir (Oktay, 2013).

#### **1.5.1.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Teknoloji Kullanımı**

Denetim kuruluşları günümüz çağının imkânlarından yararlanarak denetim faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliği sağlayacak bilgisayar teknolojilerinden faydalanmaları, muhasebe bilgi sistemlerinde yaşanan gelişmeleri takip etmeleri ve denetim faaliyetlerine uygulamaları denetim kalitesine olumlu yönde etki edecektir (Karaaslan, 2019).

Denetim faaliyetlerinde teknoloji kullanımı denetim faaliyetlerine ilişkin verilere ulaşım kolaylığı sağlanması, risk değerlendirmesinin daha doğru yapılması, denetim planının etkin ve daha kolay oluşturulması, karmaşık hesaplama ve analizlerin daha kısa sürede ve daha doğru şekilde yapılabilmesi, denetim faaliyetlerine yönelik dosyalara erişim kolaylığı sağlanması ve beraberinde denetçilere ortak denetim yapma imkânı sunması, denetim metodolojisinin takibinde zorunluluk sağlanması ve uyarı sistemleri, bilgi teknolojileri sayesinde genel kontroller ve uygulama kontrollerinde güven seviyesinin artırılmasına olanak sağlanması, doğru ve analiz edilebilir veriler neticesinde daha doğru denetim görüşü oluşturulması, denetim faaliyetlerine yönelik dosyaların kalite kontrol ve gözetim kurumları tarafından kalite kontrolünün daha kolay yapılması denetim kalitesinin artırılmasında etkili olmaktadır (Aslan, 2018).

#### **1.5.1.5. Bağımsız Denetim Personelinin Kalite Konusunda Bilgilendirilmesi**

Kaliteli bir denetim gerçekleştirilmesinde önemli etkenlerden biri de bağımsız denetim kuruluşlarında denetim yapan personelin üst düzey yöneticiler tarafından kaliteli denetim yapma konusunda bilgilendirilmesidir. Fakat kaliteli denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinde en önemli etken denetim kalitesi anlayışının kuruluş bünyesinde yerleştirilmesidir (Göğer, 2006).

Kaliteli bir denetim faaliyeti ancak kalite bilincine sahip personelin denetim faaliyetlerinde göstereceği özen ve titizlikle sağlanabilir (Sarica, 2016).

#### **1.5.1.6. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Yeni Müşteri veya Mevcut Müşteri ile Devamı**

Kaliteli denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinde önemli faktörler arasında denetim kuruluşunun yeni müşteri veya mevcut müşteri ile çalışmaya devam edip etmemesi kararı yer almaktadır. Denetim faaliyetinin doğru ve en iyi biçimde tamamlanmasında en önemli etken, denetim kuruluşu ve müşteri işletmenin iş birliği içerisinde olmasıdır. Kalitenin sağlanması kapsamında denetim kuruluşunun yeni müşteri veya mevcut müşteri ile devam etme kararında müşteri işletme yönetiminin dürüst olması, mesleki yeterliliği ve sorumluluklarını yerine getirmesi önemli faktörlerdendir (Göğer, 2006).

Denetim kuruluşunun müşteri iş kabulü planı veya bir müşterinin kabul edilip edilmeyeceği ya da mevcut müşteri ile devam edilmesine ilişkin kurallarının bulunması gerekir. Bu kurallar kaliteli denetimin sağlanmasında, riskin yönetilmesinde, düzenleyici gerekliliklerin karşılanmasında çok önemlidir (Güney Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. AŞ, 2021).

Sonuç olarak değerlendirme yapılmadan alınan yanlış bir karar, denetim süreci ve hazırlanan denetim faaliyetine yansıtacağı gibi denetim faaliyetinin kalitesinde de etkili olacaktır (Sarica, 2016).

#### **1.5.1.7. Denetim Kuruluşlarında Örgüt Yapısı**

Denetim kuruluşlarında etkin işleyen bir kurumsal yapının bulunması, organizasyon yapılarının kesin ve net olması, çalışan personelin görev ve sorumluluklarının belli olması denetim kalitesinin artırılmasında önemli faktörlerdendir (Kandır & Ülbeği, 2022).

Örgütsel yapısı tam oturmamış bir denetim kuruluşunun kaliteli ve istenen ölçüde hizmet vermesi beklenemez (Koca, 2019).

#### **1.5.1.8. Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Denetçi Eğitiminin Önemi**

Kaliteli bir denetim hizmetinin sağlanmasında en çok sözü edilen önemli kişiler denetçilerdir. Kaliteli ve doğru bir denetim faaliyetinin sağlanması denetçinin mesleki

eğitim yoluyla gerekli teknik bilgi ve beceriyi sağlamasıyla m¼mk¼n olabilecektir (Karaaslan, 2019).

Temel olarak denetimin değeri, denetçinin sunulan finansal bilgilerdeki yanlışı tespit etmesi, d¼zeltmesi ve ağığa ıkartmasıyla ortaya çıkmaktadır (Sundgren & Swanstr¼m, 2013). Denetim firmalarının denetçi eğitimine gereken ¼nemi vermesi kaliteli denetim hizmetinin sağlanmasında faydalı olacaktır. Aynı zamanda denetim firmalarının eğitime ¼nem vermelerinin yanı sıra denetçiler de denetim firması tarafından verilen eğitime ek olarak sahip olduğu bilgi ve eğitim d¼zeyini geliştirmek için çaba g¼stermelidir (Koca, 2019).

## **1.5.2. Bağımsız Denetçiyi Etkileyen Fakt¼rler**

### **1.5.2.1. Denetçi Bağımsızlığı**

Denetim kalitesinin sağlanmasında en temel ilkelerden biri denetçi bağımsızlığıdır. Son yıllarda denetim faaliyetlerinde meydana gelen muhasebe skandalları denetçi bağımsızlığının ¼nemini bir kez daha ortaya koymuştur. Finansal tabloların muhasebe ilkelerine uygunluğu, m¼řteri işletme tarafından yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesi, denetçinin bağımsız ve objektif bir şekilde değerlendirme yapmasıyla m¼mk¼n olmaktadır. Denetçi tarafından bağımsız ve objektif olarak oluşturulan g¼r¼ř, m¼řteri işletmeye olan g¼venin artmasında etkili olacaktır (Akçay & Bilen, 2018).

### **1.5.2.2. Denetçinin Sekt¼rel Bilgi ve Tecr¼besi**

Bağımsız denetim kalitesinin artırılması kapsamında denetçinin mesleğine y¼nelik gerekli eğitimi almış olması, deneyim kazanması, denetim standartları çerçevesinde gereken ¼zen ve titizliğe sahip olması en ¼nemli unsurlardandır. Bununla birlikte denetçilerin uluslararası alanda gerçekleştirilen seminer ve kurslara katılım sağlamasının denetim kalitesine ¼nemli ¼l¼de etki edeceği d¼ř¼n¼lmektedir. Mesleki deneyimin artmasına paralel olarak denetlenen kuruluş sayısının artması ve denetçinin aynı kalitede hizmet vermesi sonucunda hataları tespit olasılığının artması denetimde hizmet kalitesini de artırmaktadır (Ada, 2016).

Denetçinin bulunduğu sektörde uzmanlaşmış olması denetim kalitesinin artırılmasında etkili olmaktadır. Sektörde denetim hizmeti veren denetçinin uzmanlığa sahip olması finansal açıklamaların kalitesini artırarak hileli beyan olasılığını azaltmaktadır (Dantas & Medeiros, 2015).

Denetçilerin denetim firmasına yönelik riskler hakkında yeterli bilgi ve tecrübesinin bulunmaması denetim faaliyetlerinde başarısızlığı ortaya çıkaran önemli faktörlerdendir. AICPA tarafından 1979-1991 yılları arasında denetim başarısızlığı iddialarına yönelik yapılan araştırma analizine göre 406 denetim faaliyeti başarısızlığının denetim firmasının bir müşteriye ilk veya ikinci defa denetim gerçekleştirmesi sırasında başarısızlığın üç kat daha fazla meydana geldiği sonucuna varılmıştır (Myers vd., 2003). Yapılan bu araştırma analizine göre denetçi sektörde ne kadar tecrübeye sahip ise denetim faaliyetlerinde hata o kadar az olacaktır (Karaaslan, 2019).

Bağımsız denetim faaliyetinde kaliteli hizmet sağlanmasında denetçinin mesleki yeterliliği ve sektörel tecrübesinin bulunması çok önemlidir çünkü denetim faaliyeti zihinsel bir faaliyet olması dolayısıyla denetçinin denetim sürecinde vereceği kararlarda mesleki yeterliliği ile sektör tecrübesine de gerek duyulmaktadır (Bulğurcu & Tuan, 2022).

### **1.5.3. Bağımsız Denetime Etki Eden Diğer Faktörler**

#### **1.5.3.1. Meslek Standartlarına Uyum**

Denetim faaliyetlerinde kaliteli hizmet sağlanmasında en temel unsurlardan biri mesleki standartlara uyum gösterilmesidir. Düzenleyici otoriteler ve meslek kuruluşları tarafından belirlenen standartlar mesleği icra edenlere denetim faaliyetlerinin nasıl ve hangi şartlarda yürütüleceğine dair yol gösterici niteliktedir. Ayrıca denetim mesleğini icra edenlerin belirlenen standartlara uyum göstermesi denetim kalitesinin artırılmasında önemli etkisi bulunmaktadır (Özger, 2019).



### 1.5.3.2. Rotasyon Uygulaması

Rotasyon kelimesinin kökü Fransızcadan gelmektedir. Türkçe kullanımda ise rotasyon “bir birimde çalışan görevlilerin düzenli biçimde yer değiştirmeleri” şeklinde ifade edilmektedir. Türk Dil Kurumu tarafından yapılan tanıma göre ise rotasyon “münavebe, değişim” anlamında kullanılmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarında rotasyon uygulamasının amacı denetçi ile denetlenen kuruluş personeli arasında çıkar ilişkisi oluşmasının engellenmesidir. Denetçi ile müşteri ilişkisinin arkadaşlık ve dostluk ilişkisine dönüşmesi denetçinin denetim sürecinde tarafsız düşünme ve tarafsız kalmasına engel olmaktadır (Arslan, 2010).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’na (IFAC) göre “uzun bir süre denetimde aynı denetçi kullanılması yakınlık tehdidi oluşturmaktadır.” Rotasyon düzenlemelerindeki temel esas denetçinin bağımsızlığına engel olacak durumların önüne geçilerek bağımsızlığın güçlendirilmesidir. Rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığının artmasında etkili olmakla beraber denetim kalitesinin artırılmasında ve yatırımcıların daha iyi korunmasında etkili olacağı düşünülmektedir (Lennox vd., 2014).

Öte yandan rotasyon uygulamasının muhasebe ve raporlama sistemlerinin değerlendirilmesinde ve işletmelerde ihtiyaç duyulan konularda bilgi ve tecrübe eksikliğine neden olacağı ve hataları artıracığı düşünülmektedir (Tuan vd., 2019).

Denetim kuruluşlarında rotasyonun denetim kalitesine etkisine yönelik birçok çalışma mevcuttur. Yapılan bazı çalışmalarda rotasyon uygulamasının denetim kalitesini artırmada olumlu etki edeceği sonucuna ulaşılırken bazı çalışmalarda olumsuz etki ettiği sonucuna varılmıştır (Şavlı, 2016).

Sonuç olarak denetim kuruluşlarında rotasyon uygulamalarına ilişkin olarak iki taraf bulunmaktadır. Denetim kuruluşlarında zorunlu rotasyon uygulamasını savunan taraf, denetlenen kuruluş ile denetçi arasında uzun vadeli ilişki olmasının denetçi bağımsızlığına zarar vereceğini ve denetim kalitesini olumsuz etkilediğini iddia ederken zorunlu rotasyon uygulamasına karşı olan taraf ise yeni denetçinin bilgi birikiminin daha az olacağı ve denetçi değiştirmenin ek maliyetlere neden olacağını iddia etmektedir (Postma, 2016).

### 1.5.3.3. Denetim Ücreti

Denetlenecek kuruluş için gereken süre ile saat başı ücretin çarpılması sonucu ortaya çıkan tutar, denetim ücreti olarak adlandırılmaktadır (Akçay & Bilen, 2018). Hoitash ve Barragato tarafından yapılan çalışmada denetçilerin denetim yaptıkları müşteriden yüksek ücret almaları sonucunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini uygulama olasılıklarının daha düşük olacağı ileri sürülmektedir. Denetçilere ödenen ücretin denetim kalitesine iki önemli etkisi bulunmaktadır. Birincisi denetçiye ödenen yüksek ücret denetçinin daha fazla çaba göstermesini sağlayabilir dolayısıyla denetim kalitesini artırabilir. İkincisi ise, denetçilere özellikle denetim dışı hizmetlerden yüksek ücret ödenmesi, denetçilerin denetlenen müşteriye ekonomik bağlılığını artırır. Denetçi tarafından bu tür finansal güvenin sağlanması kârlı kazanç kaybetme endişesiyle denetim sırasında onun isteksiz sorgulama yapmasına ve denetim kalitesinin düşmesine neden olabilir (Hoitash vd., 2007).

Denetim kuruluşları tarafından denetim yapılacak müşterilere sunulan hizmetlerin kapsamı uzun süredir tartışılan konular arasındadır. Konuyla ilgili önemli tartışmalardan biri de denetim kuruluşlarının denetçilere sunduğu denetim dışı hizmetlerdir. Denetim kuruluşları tarafından denetim dışı hizmetler kapsamında denetçilere ödenen yüksek ücretler denetim firmalarının bağımsızlığını kaçınılmaz olarak bozmakta ve ekonomik bir bağın oluşmasına yol açmaktadır. 2000’li yıllarda meydana gelen ENRON, WORLDCOM gibi muhasebe başarısızlıkları bu duruma örnek olabilecek önemli olaylardandır (Causholli, Chambers, & Payne, 2015).

Denetim ücretlerinin belirlenmesinde önemli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler (Zhang & Myrteza, 1996);

- Denetim faaliyetinin yürütülebilmesi için gerekli bilgi ve becerinin bulunması,
- Denetim faaliyetinde görevli kişinin tecrübe ve deneyim sahibi olması,
- Denetim faaliyetini yerine getirecek kişinin harcadığı süre,
- Denetim faaliyeti için gerekli sorumluluk derecesi şeklinde sıralanmaktadır.

Ülkemizde de denetim faaliyetlerine yönelik ücretlere alt ve üst sınır getirilmiştir. Bağımsız denetim yönetmeliğinin 32. maddesinde yer alan hükme göre (BDY, 2012);

- Denetim ücreti denetim kalitesini ve denetçinin bağımsızlığını tarafsızlığını sağlayacak şekilde belirlenir. Mevzuat gereğince denetlenen işletmeye izin verilen hizmetlerin yerine getirilmesi hâlinde denetim ücreti bundan etkilenmez.
- Kurum tarafından denetim hizmetlerine yönelik ilgili yıl için ücret belirlenmektedir.
- Ücret tarifesi olarak belirlenen yıllarda yılbaşından başlayarak geçerli olan ve önceki yılda belirlenen ücret tutarlarının Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranının artması suretiyle bulunan tutar uygulanır.

#### **1.5.3.4. Denetim Komitesi**

İşletme yönetiminin etkin işleyiş göstermesinde önemli rol oynayan denetim komiteleri, son yıllarda meydana gelen muhasebe skandalları sonrasında önemi hızla artan uygulamalardan biri hâline gelmiştir. Gelişmiş ülkelerde 1940'lı yıllardan beri uygulama alanı bulan ve son yıllarda Türkiye'de faaliyet gösteren kurumlardır. Denetim komiteleri yönetim kurulu ile bağımsız denetçi arasında köprü vazifesi görmekte denetim faaliyetinin düzenli şekilde yürütülmesine olanak sağlamaktadır (Terzi vd., 2014).

Literatürde yapılan çalışmalara göre işletmelerde güçlü bir finansal kontrol sağlanması ancak etkin işleyen bir denetim komitesinin varlığı ile mümkün olmaktadır. İşletmelerde etkin ve bağımsız işleyen denetim komitesinin varlığı hileli finansal raporlama olasılığını düşürmektedir. Ayrıca çalışmalardan elde edilen bulgulara göre aldatici finansal tablo hazırlanmasının önüne geçilmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Goodwin & Seow, 2002).

Denetim komiteleri iç kontrollerin varlığı ile yeterliliğini değerlendirerek makul güvence sağlamak ve varsa zayıflıkların giderilmesi için uygun bir iç kontrol sisteminin kurulmasında aktif bir şekilde rol alarak denetim kalitesini artırır. Güçlü bir denetim komitesinin varlığı bağımsız denetçilerin denetim faaliyetine de önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim standardı 260'da yer alan maddeye göre denetim komitesi ve denetçinin kurması gereken iletişime yönelik tavsiyeler yer almaktadır. Bu tavsiyelere göre (Yakar, 2015);

- Denetim komitesi tarafından gerçekleştirilen toplantılara bağımsız denetçinin düzenli olarak davet edilmesi,
- Denetim komitesi başkanı ve denetim komite üyelerinin ilgili durumlarda denetçi ile bağlantı kurması,
- Denetim komitesinin en az yılda bir kez yönetim olmadan denetçi ile görüşmesi konusunda öneri yer almaktadır.

#### **1.5.3.5. Denetim Kuruluşlarının Meslek Kuruluşları ve Düzenleyici Otoriteler Tarafından Denetimi**

Denetim faaliyetlerinde yetkilendirilen denetim kurumları ve denetçiler faaliyetlerini yürütürken ilgili mevzuat hükümlerine ve kamu gözetimi kurumu tarafından yayımlanan standartlara uyum sağlamak zorundadırlar. Kaliteli bir denetim faaliyeti denetim kuruluşları ve denetçilerin belirlenen standart ve hükümlere uymaları ile sağlanabilir. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile denetim kuruluşları ve denetçilerin ilgili mevzuat ve hükümlere uyumuna yönelik inceleme, gözetme ve uygulama yetkisi Kamu Gözetimi Kurumuna verilmiştir. Bu görevlerin kapsamı aşağıda kısaca açıklanmıştır (Koca, 2019):

**İnceleme:** İnceleme kapsamının temelinde kalite kontrol incelemesi ve seçilmiş dosya incelemeleri yer almaktadır. İncelemelere yönelik asgari süre kamu yararını denetleyen kuruluşlarda 3 yılda bir, diğer kuruluşlarda ise 6 yılda birdir.

**Gözetim:** Gözetim faaliyeti kapsamında sözleşme bildirimleri, gelir bildirimleri denetim raporları, şeffaflık raporları ve mesleki sorumluluk sigortası yer almaktadır.

**Uygulama:** İnceleme ve gözetim faaliyeti neticesinde denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerinde ilgili mevzuat ve standartlara aykırı davranmalarının tespiti hâlinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve bağımsız denetim yönetmeliği gereğince uyarı, faaliyet iznini askıya alma ve faaliyet izninin iptali şeklinde cezalar uygulanır.

Bu tür incelemelerin etkin ve devamlı olarak yapılması ilgili mevzuat ve standartlara uyulmaması hâlinde yaptırımların uygulanması denetimde kalitenin sağlanmasına önemli ölçüde etki edecektir (Koca, 2019).

## 1.6. Denetim Kalitesine Yönelik Standartlar

### 1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Kaliteli ve güvenilir bir denetim faaliyetinin temeli denetçinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak hareket etmesi esasına dayanır. Yasalar ve meslek örgütleri tarafından belirlenmiş standartlar denetim standartları olarak adlandırılmaktadır (Tosun, 2021).

Genel kabul görmüş denetim standartları ilk defa AICPA tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır. Bu standartlar birçok ülke tarafından kabul görmüştür ve uluslararası denetim standartlarının temelini oluşturmaktadır. 1972 yılından itibaren AICPA tarafından denetçilere denetim faaliyetlerinde kolaylık sağlayacak “Denetim Standartları Açıklamaları” adı altında rapor yayımlamıştır (Göger, 2006). 1942 yılında yayımlanan denetim standartlarının bir yorumu niteliğinde olan denetim standartları 1972 yılı itibarıyla tekrar yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standartlarda çok az bir değişiklik yapılmış ve günümüze kadar ulaşmıştır (Kızık, 2019).

Genel kabul görmüş denetim standartları kapsamında bir denetçinin mesleğinde sahip olması gereken özellikler, denetim sürecinde yerine getirilmesi gereken faaliyetler, denetim raporunun hazırlanması sırasında uyacağı kurallar yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle denetçiye denetim sürecinde yol gösteren asgari nitelikteki kurallardır (Dönmez vd., 2005).

Denetim faaliyetlerinde kılavuz niteliği gören bu standartların temel özellikleri aşağıda maddeler hâlinde belirtilmektedir (Çavuş, 2021):

- Bu standartların temel amacı, denetim faaliyetinin yüksek düzeyde yerine getirilmesini sağlamaktır.
- Bu standartlar genel hatlarıyla denetçiye yönelik görev ve sorumlulukları belirler.
- Bu standartlar denetçinin uyması gereken asgari standartlar olması sebebiyle denetçilere denetim faaliyetlerinde kılavuz niteliğinde olması amaçlanmaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları üç grup altında toplanmakta olup on standarttan meydana gelmektedir. Bu standartlar aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak yer almaktadır (Kızık, 2019).

**Tablo 2:** Genel kabul görmüş denetim standartları

<b>Genel Standartlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Eğitim ve Deneyim Standardı</li><li>➤ Bağımsızlık Standardı</li><li>➤ Mesleki Özen ve Titizlik Standardı</li></ul>
<b>Çalışma Alanı Standartları</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Planlama ve Gözetim Standardı</li><li>➤ İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı</li><li>➤ Kanıt Toplama Standardı</li></ul>
<b>Raporlama Standartları</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı</li><li>➤ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı</li><li>➤ Tam Açıklama Standardı</li><li>➤ Görüş Bildirme Standardı</li></ul>

**Kaynak:** (Kızık, 2019, s. 15)

### 1.6.1.1. Genel Standartlar

Denetçiye ilişkin özelliklerin yer aldığı standartlar genel standartlar olarak adlandırılmaktadır. Genel standartlar kapsamında denetim faaliyetini yürütecek olan denetçide bulunması gereken özellikler yer almaktadır. Bu özellikler; eğitim ve deneyim, bağımsızlık, mesleki özen ve dikkat olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır (İkvan & Demirkol, 2021).

**Eğitim ve Deneyim Standardı:** Denetim faaliyetini yerine getirecek denetçinin olayları daha doğru analiz edebilmesi ve muhakeme edebilmesi için gerekli mesleki eğitim, belge ve izinleri almış olması gerekmektedir. Kaliteli bir denetim faaliyeti yeterli düzeyde deneyim ve eğitime sahip denetçilerle sağlanabilir (İkvan & Demirkol, 2021).

Denetim mesleğini yerine getirebilmek ve gereken koşulları sağlamak için bağımsız denetim yönetmeliğinin 14. maddesi ve 16. maddesi gereğince hukuk, işletme, kamu yönetimi, bankacılık ve siyasal bilgiler alanında gerekli eğitimi tamamlamış olmak ve denetçilik sınavında başarı sağlamak gerekmektedir. Şartların sağlanması hâlinde gerekli belgeler ile KGK 'ya başvurulur ve tescil işlemi sağlandıktan sonra denetçi belgesi ve denetçi mührü alınmış olur (BDY, 2012).

Sermaye piyasalarında bağımsız denetim standartları Seri: X, No: 22 tebliğde yer alan mesleki eğitim ve deneyime ilişkin düzenlemede bağımsız denetim kuruluşları denetçilerde lisans düzeyinde mesleki eğitim ve sonrasında denetim faaliyetini yürütebilecek deneyimi aramak ve sağlamak mecburiyetindedir. Yürütülen denetim faaliyetlerinden yararlanacak olan taraflar denetim faaliyetini icra edecek denetçinin

gerekli mesleki eğitime sahip olmasını bekleme ve arama hakkına sahiptir (SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ, 2006).

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler müşterinin kendinden kaliteli denetim hizmeti sunma yükümlülüğünü beklediği bilincine sahip olmak zorundadırlar (SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ, 2006).

**Bağımsızlık Standardı:** Denetim mesleğinin temeli bağımsızlıktır (Güredin, 2014). Bağımsızlık denetçinin mesleki faaliyetlerini dürüst ve tarafsız bir şekilde yerine getirmesi anlayışıdır (SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ, 2006). Bağımsız denetim standardı gereğince bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler müşterilere olan yükümlülüklerinin haricinde kamuoyuna karşıda kaliteli denetim hizmeti sunma yükümlülüğü bulunmaktadır (Dönmez vd., 2005). İşletmeler finansal tablolara ilişkin doğruluk ve güvenilirliği bağımsız denetim faaliyetiyle sağlamaktadır. Bu nedenle denetçi mesleki faaliyetlerinde çıkar birliğini korumalı, tarafsız ve dürüst davranmalıdır. Denetçi denetim faaliyetinin her aşamasında özellikle denetim faaliyetine ilişkin rapor hazırlarken tarafsız ve dürüst davranmalı konuşma ve davranışlarıyla bilgi kullanıcılarını şüpheye düşürecek hareketlerden kaçınmalıdır (Aslanoğlu & Başkan, 2016).

Bağımsız denetçi bağımsızlığını tehlikeye düşürecek durumlara karşı alınacak önlemleri çalışma kâğıtlarında belgelendirmek ve denetim komitesiyle tartışmak zorundadır. Bağımsız denetçi müşteri denetiminden sorumlu komiteye denetim faaliyetinde bağımsız olduğunu doğrulayan bir yazılı beyan sunmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları bağımsızlığını tehlikeye düşürecek durumları ve alınacak önlemlerin ne olduğunu önemliliğiyle beraber belirten bağımsızlığa ilişkin politikaları yazılı hâle getirir (SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ, 2006).

**Mesleki Özen ve Titizlik Standardı:** Denetçinin denetim faaliyetlerini özen ve titizlikle yerine getirmesidir (Önal, 2020).

Denetimde özen ve titizlik denetçinin denetim faaliyetlerini çalışma alanı standartları, raporlama standartları, kanun, yönetmelik ve tebliğlere uygun olarak yerine getirmesiyle sağlanmaktadır (Sevim, 1990).

SPK tebliğinde yer alan hükme göre bağımsız denetçiler denetimin planlanmasından raporlanmasına kadar geçen tüm süreçte mesleğin gerektirdiği özen ve

titizliği göstermek zorundadır. Denetim faaliyetinin denetim standartları kapsamında yürütülmesi özen ve titizlik standardının asgari ölçütüdür. Buna yönelik bağımsız denetçi denetim faaliyetini yerine getirirken gereken ölçütlere uygun şekilde plan ve program yapmalı, yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı elde ederek inceleme yapmalı, temiz ve düzenli çalışma kâğıtları hazırlamalı, finansal tablolar hakkında doğru ve dürüst bir sonuca ulaşmak için görüşünü bağımsız denetim raporunda büyük bir özen ve titizlikle belirtmelidir (SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ, 2006).

### 1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Kapsamı genel standartlara göre daha özel olarak nitelendirilen standartlardır. Bu standartlar güvenilir bir denetim görüşü oluşturmak için kanıt toplama ve elde edilen kanıtları değerlendirme konusunda denetçiye yol gösteren standartlardır. Standartlar üç ana başlıktan oluşmaktadır (Başpınar, 2005):

- Planlama ve gözetim standardı
- İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı
- Kanıt toplama standardı

**Planlama ve Gözetim Standardı:** Bağımsız denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için denetçi tarafından planlama yapılması gerekmektedir. Bağımsız denetim faaliyetinin planlanması kapsamında denetim stratejisinin saptanması, denetim planının geliştirilmesi, denetim riskinin makul düzeyde azaltılması amaçlanmaktadır. Denetim faaliyetinin daha etkin hâle getirilebilmesi bilgi ve tecrübe desteğinin sağlanması amacıyla denetim ekibinde yer alan sorumlu ortak baş denetçi ve denetim ekibinin diğer üyeleri planlama sürecine dâhil edilmektedir (SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ, 2006).

Denetim faaliyetlerinde önemli unsurlardan biri de planlama yapılmasıdır. Denetim faaliyetlerinin planlı bir şekilde yerine getirilmesi denetçi ve denetim kuruluşuna fayda sağlamaktadır. Bu faydalar; (SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ, 2006).

- Denetim faaliyetine yönelik önemli alanlara gereken özenin gösterildiği, olası sorunların zamanında tespit edilip çözüldüğü ve denetim faaliyetinin etkin yürütülmesini sağlayacak düzenleme yapıldığına dair ilgilileri ikna etme konusunda destek sağlar.



- Yeterli düzeyde planlama yapılması denetim faaliyetini yerine getiren üyeler arasında uygun iş bölümü yapılmasını sağlar.
- Denetim ekibi, üyelerinin denetim ve gözetiminde kolaylık sağlar, işletmeye bağlı birimlerde uzman çalışmaları ile denetçi çalışmalarının düzenlenmesinde yardımcı olur.

**İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı:** Genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesince işletmelerde bulunan iç kontrol yapısı denetim faaliyetlerine yönelik görüş bildirme aşamasında temel denetim kanıtlarını oluşturmaktadır (Karakaya, 2020).

Genel kabul görmüş denetim standartlarında iç kontrol sistemi “*bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini kayıt altına almak ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir.*” şeklinde ifade edilmektedir (Dönmez vd., 2005).

COSO ise iç kontrolü “*iç kontrol, mali tabloların güvenilirliği faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen yöntemler bütünüdür.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Yapılan tanımlardan yola çıkarak işletmelerin etkin işleyen bir iç kontrol sistemine sahip olması finansal raporlamaya olan güveni artırarak denetim kalitesini olumlu yönde etkileyecektir. İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkin işleyiş göstermesi oluşabilecek temel risklerin önceden doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlayacak ve denetim faaliyetlerine harcanan süreyi de kısaltacaktır. Buna paralel olarak denetlenen müşteri firma daha az denetim ücreti ödeyecektir (Aksoy, 2005).

İşletmelerde iç kontrol sisteminin varlığının bulunmaması ve etkin işleyiş göstermemesi şirketlerin varlıklarını kaybetmesi, yönetim tarafından eksik veya hatalı kararlar verilmesi; suistimaller ve müşteri kârlılık, verimlilik gibi sorunlarının oluşmasına neden olmaktadır (Aksoy, 2005).

**Kanıt Toplama Standardı:** Denetim kanıtı bir firmanın mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından toplanan ve değerlendirilen bilgiler olarak tanımlanmaktadır (Yoon vd., 2015). Denetçi denetim faaliyetlerine yönelik makul bir görüşe ulaşabilmek için yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı toplaması gerekmektedir. Denetim kanıtının

uygunluğu ve yeterliliğinin ölçütü denetim kalitesi ve denetim miktarıdır (BDS 500). Denetim faaliyetinin önemli bir kısmını, denetim kanıtı toplanmasına yönelik çalışmalar oluşturmaktadır (Durmuş vd., 2018). Denetim kanıtı toplanmasına ilişkin prosedürler kapsamında sorgulamanın yanında tetkik, teyit, gözlem, yeniden uygulama ve analitik prosedürlerin birleşimi yer almaktadır (BDS 500). Denetim faaliyeti her ne kadar genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim standartları çerçevesinde yürütülen sistematik bir süreç olsa da fiilen denetçi tarafından yerine getirilmektedir. Bu nedenle denetçinin denetim faaliyetine ilişkin görüş oluşturmada mesleki tecrübe, eğitim ve kişisel yargı etkili olmaktadır. Kaliteli bir denetim faaliyeti denetçinin yeterli, geçerli ve güvenilir denetim kanıtı toplaması ve bunları fiziken elde etmesiyle sağlanabilir (Durmuş vd., 2018).

### **1.6.1.3. Raporlama Standartları**

Denetçinin denetim faaliyetleri sırasında oluşturacağı raporun hazırlanışı ve içeriğine yönelik genel ilkelerin yer aldığı standartlar raporlama standardı olarak ifade edilmektedir (Durmuş & Taş, 2008). İyi hazırlanmış denetim raporu denetim faaliyetinin önemli aşamalarından biridir. Denetim raporu finansal tabloların bir uzman tarafından incelendiğinin kanıtıdır. Denetçi denetim faaliyeti sonucunda hazırlayacağı raporda görüşünü açık, sade, yalın bir dille yoruma açık olmayacak şekilde ifade etmelidir. Raporlama standartlarının temelinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği ve görüşünü nasıl oluşturacağına yönelik dört standart yer almaktadır. Bu standartlar; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, tam açıklama ve görüş bildirme standardıdır (Hüner, 2014).

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:** Denetçi denetim raporunda mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında sunulup sunulmadığını belirtmelidir ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)). Denetçi raporunda işletmenin finansal durumu, finansal durumunda meydana gelen değişiklikler ve faaliyet sonuçları hakkında doğru ve dürüst bir görüşe yer vermesi gerekmektedir. Denetçi bu görüşe yer verebilmesi için doğru ve dürüstlük kriterlerine uygun olarak hareket etmelidir. Bu kriterler, kurallar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kapsamını oluşturmaktadır (Başpınar, 2005).

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı:** Denetçi, bir önceki dönem ile karşılaştırıldığında cari dönemde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine sürekli bir şekilde uyulmayan durumları raporunda açıklaması gerekmektedir (www.aicpa.org). Bu standart kapsamında muhasebe politikaları ve denetim tekniklerine geçmiş dönemlerde uyum sağlanıp sağlanmadığının araştırılması yer almaktadır. Eğer firma her yıl faaliyetlerini bu ilkeler çerçevesinde yerine getiriyorsa tutarlıdır. Firmanın bu ilkelere tutarlı olarak uymadığı durumlarda ise finansal tablolarda karşılaştırma yapılması mümkün olmamaktadır (Kızıl, Akman, & Korkmaz, 2015).

**Tam Açıklama Standardı:** Denetçi bilgilendirici açıklamaların yeterince makul olmadığı kararına varması hâlinde, bunu raporunda açıklaması gerekmektedir (www.aicpa.org).

Bu standart kapsamında, denetçinin mali tablolarını açıklama standardı kapsamında hazırlayıp hazırlamadığı yer almaktadır. Karar verecek olanları etkileyecek her türlü bilginin mali tablolarda eklerde belirtilmesi gerekmektedir. Bunların kontrolü denetçi tarafından sağlanmaktadır. Mali tabloların dipnotlarında yer alan bilgilerin yetersiz olmasında hâlinde, denetçi raporuna açıklayıcı bilgiler eklenmelidir (Azgın, 2018).

**Görüş Bildirme Standardı:** Denetçi, raporunda mali tablolar hakkındaki görüşünü bir bütün olarak bildirmeli ve görüş bildiremeyeceği hâllerde nedenlerini raporunda belirtmelidir. Ayrıca standart gereğince mali tablolarla ilişkisi ve sorumluluk derecesinin raporda belirtilmesi zorunludur (www.aicpa.org). Denetçi finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında hazırlanması, gerekli bilgilerin tam açıklama kurallarına uygun şekilde ifade edilmesi, devamlılık ilkesine uyum sağlanması aksilik ve düzensizliğin tespit edilmemesi hâlinde raporunda denetim görüşünü olumlu olarak belirtir. Aksi bir durumla karşılaşması hâlinde ise görüş belirtmeyerek meydana gelen aksilik ve düzensizliğin nitelik ve kapsamına yönelik olumsuz görüş, şartlı görüş belirtecek ve görüş belirtmekten kaçınacaktır (Güredin, 2014).

## 1.7. Uluslararası Alanda Kabul Görmüş Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebe uzmanları federasyonu (International Federation of Accountants IFAC) kurulması denetim alanında atılan önemli adımlardan biridir. Denetim kalite kontrol, inceleme ve diğer güvence hizmetlerine yönelik oluşturulan uluslararası standartlar IFAC bünyesinde kurulan IAASB (International Auditing and Assurance Standarts Board-Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları) kurulu tarafından yayımlanmaktadır. 2004 yılında kurulmuş olan bu kurul tarafından yayımlanan standartlar birçok ülke tarafından kabul görmüştür. Uluslararası denetim standartları kapsamında denetim faaliyetleri ve denetçilere yönelik ayrıntılı düzenleme ve açıklamalar yayımlanmaktadır (Özgül, 2019).

Uluslararası denetim standartları kapsamında 6 ana başlık ve 37 standart bulunmaktadır (Önal, 2020):

### **Denetim Faaliyetine İlişkin Genel İlkeler ve Sorumluluklar (8 Standart):**

Genel ilkelerden ve sorumluluklardan oluşan 8 standart; denetçi davranışına ilişkin genel hedefleri, denetim faaliyetine ilişkin yerine getirilecek görevlerin şartları ve kabulünü, finansal tabloların denetlenmesine yönelik kalite kontrolünü, denetim faaliyetlerine ilişkin belgeleri, denetçilerin denetim faaliyetlerinde oluşabilecek sahteliğe karşı sorumluluklarını, denetimin yasalar ve mevzuatlar kapsamında yerine getirilmesini, yönetimle ilişkileri ve iç kontrole yönelik yetersizliklerin yönetime bildirilmesi sorumluluğunu içermektedir.

### **Oluşan Risklerin Değerlendirilmesi ve Değerlendirilen Risklere Cevap (6 Standart):**

Risklerin değerlendirilmesi ve değerlendirilen risklere cevap olarak oluşturulan 6 standart finansal tablolara ilişkin denetim faaliyetlerinin planlanması, oluşan maddi hataların değerlendirilmesi ve risklerin tespit edilmesi, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve değerlendirilmesinde önemlilik, risk değerlendirmelerine ilişkin denetçi tarafından verilen cevap, denetim faaliyeti konuları ve denetim faaliyetinde belirlenen yanlışların değerlendirilmesine yönelik düzenlemelerden oluşmaktadır.

### **Denetim Faaliyetlerinde Kanıt (11 Standart):**

Denetim faaliyetlerinde kanıtlara ilişkin oluşturulan 11 standart kapsamında denetim faaliyetine yönelik konular; dış onaylar, ilk denetim faaliyetinde yerine getirilmesi gerekenler, denetim faaliyetlerine ilişkin analitik prosedürler, gerçeğe uygun değerlerde dâhil olmak üzere muhasebe

tahminlerinin değerlendirilmesi faaliyeti, paydaşlarla kurulan ilişkiler, bilanço tarihi sonrası meydana gelen olaylar, devam eden endişeler ve yazılı sunumlar yer almaktadır.

**Diğer Uzmanlar Tarafından Yapılan Çalışmaların Kullanımı (3 Standart):**

Diğer uzmanlar tarafından yapılan çalışmaların kullanımına ilişkin 3 standart; bileşen denetçi çalışmaları ile birlikte grup finansal tabloların denetlenmesi, iç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar ve önceki denetçiler tarafından yapılan çalışmalara ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır.

**Denetim Sonuçlarına İlişkin Raporlama (6 Standart):**

Denetim sonuçlarına ilişkin raporlama oluşturulmasını içeren 6 standart; denetçinin görüş oluşturması, denetim faaliyetlerine ilişkin kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçi görüşünde oluşan değişikliklerin belirtilmesi, bağımsız denetim faaliyetinde bulunması gereken konuların açıklanması, karşılaştırmalı finansal tablolar ve denetçiye yönelik diğer sorumluluklar oluşturmaktadır.

**Denetim Faaliyetlerine İlişkin Özel Durumlar (3 Standart):**

Denetim faaliyetlerinde özel durumlara ilişkin oluşturulan 3 standart; finansal tabloların özel olarak denetlenmesini, tekil finansal tablolara ilişkin denetim ve finansal tablolara ilişkin belli başlı faktörler, hesaplar veya kalemlerin denetlenmesini ve özet finansal tablolara yönelik raporlama faaliyetlerini içermektedir.

## **1.8. Türkiye’de Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Açıklık projesi ilk defa 2004 yılında IFAC tarafından standartların anlaşılması ve uygulamasını kolaylaştırmak amacıyla başlatılmış ve 2008 yılında sonuca varılmıştır. Türkiye Denetim Standartları Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde düzenlenen ve yürürlüğe konulan uluslararası denetim standartlarının Türkçeye uyarlanmış hâlidir (Atabay & Dinç, 2019).

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye denetim standartlarını yayımlama yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) verilmiştir. Türkiye denetim standartları IFAC tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartları referans alınarak oluşturulmaktadır. 26/12/2012 tarihinde yürürlüğe konulan bağımsız denetim yönetmeliğinde yer alan tanımda

Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin değer ve düzenlemelerdir,

Şeklinde ifade edilmiştir (<https://www.kgk.gov.tr/>).

Türkiye denetim standartları kapsamında 5 ana başlık ve 32 alt başlık yer almaktadır. Bu standartlar aşağıda verilmiştir (Önal, 2020):

- Etik kurallar kapsamında 1 standart yer almaktadır.
- Kalite kontrol standardı kapsamında 1 standart bulunmaktadır.
- Bağımsız denetime ilişkin 27 standart bulunmaktadır. Bu standartlar kapsamını genel amaçlar, sözleşme şartları üzerinde anlaşmaya varma, bağımsız denetimin belgelendirilmesi, kalite kontrol, üst yönetimle iletişim, bağımsız denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik, iç kontrol eksikliklerinin bildirim, bağımsız denetçiler tarafından risk olarak değerlendirilen konulara ilişkin yapılacaklar, dış teyitler, örnekleme, kanıtlar, analitik prosedürler, bilanço tarihi sonrası olaylar, yazılı beyan, iç denetçi ile eski bağımsız denetçilerin çalışmalarının kullanılması, özel hususlar ve işletmenin sürekliliği gibi konular oluşturmaktadır.
- Sınırlı bağımsız denetim standartları kapsamında 1 standart yer almaktadır.
- Güvence denetimi standartlarına ilişkin 2 standart bulunmaktadır. Bu standartlar kapsamında hizmet kuruluşundaki kontrollere yönelik güvence raporu sınırlı bağımsız denetim dışındaki güvence denetimleri veya tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

## **1.9. Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü**

### **1.9.1. Kalite Kontrol Perspektifinden Denetim İlkeleri**

KKS1 gereğince denetim faaliyetini yerine getiren denetim kuruluşları aşağıda maddeler hâlinde verilen unsurların her birine yönelik politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi oluşturmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamak zorundadır. Denetim kuruluşu tarafından oluşturulan kalite kontrol prosedürleri yazılı hâle getirilmeli ve personele iletilmelidir.

- Denetim şirketinde kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları,
- Denetimde uyulması gereken etik hükümler,

- Müşteri ilişkilerinin ve denetim sözleşmelerinin kabul edilmesi ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetim faaliyetinin yürütülmesi,
- Denetim faaliyetlerinde izleme.

#### **1.9.1.1. Denetim Şirketinde Kaliteye Yönelik Liderlik Sorumlulukları**

Denetim kuruluşlarının kaliteyi denetim faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olarak görmeleri ve kurum kültüründe kaliteyi özendiren politika ve prosedürler oluşturmaları gerekir. Sözü edilen politika ve prosedürlere ilişkin sorumlulukları genel müdür (veya genel müdüre denk kişiler) ve uygun durumlarda ise yönetim kurulu (veya yönetim kuruluna denk) kişiler yerine getirmelidir. Denetim kuruluşu, kalite kontrol sisteminin işleyişine yönelik sorumlu kişilerde bulunması gereken gerekli deneyim beceri ve yetkiyi sağlayacak politika ve prosedürler oluşturması gerekmektedir (KKS 1, 2022, s. 9).

Denetim kuruluşlarında kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları kapsamında oluşturulan politika ve prosedürler personelin performansına ilişkin değerlendirme, ücret, terfi, sair haklar, kalitenin sağlanmasında ticari kaygıdan uzak yönetim sorumluluğunun belirlenmesi, kalite kontrolün geliştirilmesi ve yeterli kaynağın sağlanması konularını içermektedir (KKS 1, 2022, s. 20).

#### **1.9.1.2. Denetim Faaliyetlerinde Uyulması Gereken Etik Hükümler**

Denetim kuruluşları denetim faaliyetlerini KKS1'de yer alan etik kurallar kapsamında yerine getirmektedir. Denetim kuruluşu denetim faaliyetlerinde yetkilendirilen kişilerin dürüst, mesleki yeterliliğe sahip, özenli, tarafsız, sır saklayan ve mesleğe uygun şekilde davrandıklarını gösteren makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasıdır (KKS 1, 2022, s. 20-23).

Oluşturulan politika ve prosedürler kapsamında bağımsızlığa ilişkin hükümler ve bu hükümlere uyması gereken kişilere bildirim sağlanması, bağımsızlığı zedeleyecek tehditlerin belirlenmesi, belirlenen tehditlerin kabul edilebilirliğinin değerlendirilmesi, kabul edilebilir olmayan tehditlerin ortadan kaldırılması ve önlemler alınması veya

mevzuat kapsamında iznin bulunması hâlinde denetim faaliyetinden çekilmek koşuluyla tehditlerin ele alınması yer almaktadır (KKS 1, 2022, s. 10).

Ayrıca denetim kuruluşu etik hükümler gereğince denetim faaliyetlerinde sorumlu personelden bağımsızlık ilkesine uydukları ve uyacaklarına dair en az yılda bir kez yazılı taahhüt almaktadır (KKS 1, 2022, s. 11).

### **1.9.1.3. Müşteri İlişkilerinin ve Denetim Sözleşmelerinin Kabul Ettirilmesi ve Devam ettirilmesi**

Denetim kuruluşunun, müşteri ilişkileri ve denetim sözleşmelerini kabul ettirmesi ve devam ettirmesine ilişkin denetim faaliyetinin yürütülmesinde gerekli beceri ve yeteneğin bulunduğu, denetim faaliyetinin etik hükümler uyarınca yerine getirildiği, müşterinin dürüstlüğüne değerlendirildiği ve dürüst olmadığı sonucuna ulaşılmasına neden olacak bir bilginin bulunmadığı konusunda denetim faaliyetini yerine getirebileceğine veya devam ettirebileceğine dair makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasıdır (KKS 1, 2022, s. 11).

### **1.9.1.4. İnsan Kaynakları**

Denetim kuruluşları, denetim faaliyetlerini yürürlükte yer alan mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine uygun şekilde yerine getirir ve bu kapsamda denetim kuruluşu denetim faaliyetlerinde yetkilendirilen denetçinin içinde bulunulan koşullara uygun rapor hazırlayabilmesi için gereken düzeyde yetkinlik ve beceriye sahip etik ilkelere uygun davranan personelinin bulunduğuna dair kendisine makul güven sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KKS 1, 2022, s. 12).

Denetim kuruluşlarının insan kaynaklarına ilişkin oluşturduğu politika ve prosedürlerin kapsamını işe alım, verilen görevlerin yerine getirilme süresi, kabiliyet, kariyer gelişimi, performans değerlendirmesi, yetkinlik, ücret ve sair haklar, personel ihtiyacının tahmini, terfi etme gibi önemli konular oluşturmaktadır (KKS 1, 2022, s. 24).



### **1.9.1.5. Denetimin Faaliyetinin Yürütülmesi**

Denetim kuruluşunun denetim faaliyetlerini mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerince yerine getirmesi ve denetim faaliyetlerinde sorumlu denetçinin içinde bulunulan koşullara uygun olarak rapor hazırlamasına yönelik kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasıdır (KKS 1, 2022, s. 13).

Denetim faaliyetinin yürütülmesine ilişkin oluşturulan politika ve prosedürler kapsamında denetim faaliyetinin yürütülmesindeki kalite tutarlılığı, yönlendirme, gözetime ilişkin sorumluluklar ve gözden geçirme sorumluluğuna ilişkin konular yer almaktadır (KKS 1, 2022, s. 13).

### **1.9.1.6. Denetim Faaliyetlerinde İzleme**

Denetim kuruluşları denetim faaliyetlerinde izleme yapılmasına yönelik etkin işleyiş gösteren bir kalite kontrol sistemine sahip olmalı ve bu sisteme ilişkin politika ve prosedürlerin yeterli olduğuna dair makul güvence sağlamasıdır (KKS 1, 2022, s. 16).

İzleme süreci kapsamında denetim faaliyetinden sorumlu her bir denetçinin en az belli bir döneme ait denetiminin teftişi ve kalite kontrol sisteminin düzenli olarak gözden geçirilmesi yer almaktadır (KKS 1, 2022, s. 16).

## **1.10. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci**

Denetimin Türkiye’de gelişimi ve başlangıcı cumhuriyetin ilanı ile 1926 ve 1934 yılları arasında mahkemelerde yapılan bilirkişilik faaliyetleri kabul edilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti tarihinde bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin ilk düzenleme 1927 yılında çıkartılan İşletme Vergisi Kanunu’dur. 1942 yılında denetim ve muhasebe alanındaki meslek mensuplarının örgütlenmesi amacıyla kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği bağımsız denetim alanında yaşanan önemli gelişmelerden biridir (Ürgüp & Başar, 2021). Bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin ilk uygulamalar 1960’lı yıllarda uluslararası alanda işlem gerçekleştiren Türk bankalarının uluslararası finansman sağlama ve kredi kurumlarına güvenilir bilgi sağlama ihtiyacı sonucunda ortaya çıkmıştır (Sanlı & Özbirecikli, 2017). 1985 yılında İMKB’nin kurulmasından sonra 1987 yılında yapılan düzenlemelerle bankalarda ilk kez zorunlu denetim

yapılmaya başlanmıştır (Uzay & Bayat, 2016). Bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallar 1988 yılında yayımlanan sermaye piyasası tebliğ ile yasal statüye kavuşmuştur. Ardından 1989 yılında halka açık şirketler ve sigorta şirketleri de zorunlu bağımsız denetim kapsamına girmiştir (Gürsoy, 2021).

Ülkemizde denetim alanında atılan önemli adımlardan biri 13.06.1989 tarihinde serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik mesleğine ilişkin 3568 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi olmuştur. Bağımsız denetim mesleğinin kurumsal nitelik kazanması 3568 sayılı kanun ile gerçekleşmiştir. 3568 sayılı kanun kapsamında denetçi ve muhasebecilere ilişkin sorumluluk ve haklar, denetçilerin mesleğinde göstereceği özen ve kaliteye ilişkin düzenlemeler yer almaktadır (Karagöz, 2021).

1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odasına (TÜRMOB) bağlı TMÜDESK kurulmuştur. TMÜDESK'in kuruluş amacı tekdüzen hesap planının oluşturulması ve finansal tablolara ilişkin esasların belirlenmesidir. TMÜDESK tarafından 19 standart yayımlanmış ve yayımlanan standartlar yasal yaptırım niteliğinde olmaması nedeniyle öneri olarak kalmıştır. 2002 yılında muhasebe standartlarının belirlenmesi amacıyla tek yetkili kuruluş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Ürgüp & Başar, 2021).

Ülkemizde bağımsız denetim alanında en önemli gelişmelerden biri 2011 yılında Türk Ticaret Kanunu'nun yayımlanması ve 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmesi olmuştur. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'yle denetimlerin denetim standartları kapsamında yapılması ve kontrollerinin sağlanması, denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, denetçi sınavlarının yapılması ve denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) kurulmuştur (Ürgüp & Başar, 2021; Karagöz, 2021).

Türkiye'de bağımsız denetimin gelişme göstermesinde etkili olan mevzuatlar aşağıda maddeler hâlinde belirtilmiştir (Kesik, 2020):

- 13.01.2011 tarihinde 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yayımlanması
- 02.11.2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) kurulması
- 6335 sayılı Kanun ve Türk Ticaret Kanunu'nda KGK'ya yer verilmesi
- 26.12.2012 tarihinde Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin yayımlanması

- 23.01.2013 tarihinde Bağımsız Denetime tabi tutulacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı'nın yayımlanması

### **1.10.1. Türkiye’de Bağımsız Denetim Düzenlemelerinde Yetkili Kuruluşlar**

Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) kurulmasına kadar geçen süreçte düzenleme ve denetim faaliyetleri çeşitli kurumlar tarafından yerine getirilmiştir. Türkiye’de 2 kasım 2011 tarihine kadar yapılan denetim ve düzenlemelerden sorumlu şirketler aşağıda maddeler hâlinde belirtilmiştir (Yaşar, 2013):

- Halka açık şirketlere ilişkin düzenleme ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde yetkili kuruluş (SPK),
- Katılım bankalarına ilişkin düzenleme ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde yetkili kuruluş Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK),
- Sigorta, finansman ve faktoring şirketlerine ilişkin düzenleme ve denetimlerin yerine getirilmesinde yetkili kuruluş Hazine Müsteşarlığı,
- Enerji piyasasında yer alan şirketlerin düzenleme ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde yetkili kuruluş Enerji Piyasası Düzenleme Kuruludur (EPDK).

Maddeler hâlinde açıklanan bu kuruluşlara ilişkin düzenlemeler aşağıda ayrıntılı olarak belirtilmektedir:

### **1.10.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Düzenlemeler**

#### **1.10.2.1. Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye’de bağımsız denetim alanında atılan önemli adımlardan biri 1981 yılında 2499 sayılı kanun ile Sermaye Piyasası Kurulunun kurulması olmuştur (SPK). 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun amacı ve konusu;

tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık

içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir (2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 1981).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapılan ilk düzenleme 1987 yılında yürürlüğe giren bağımsız denetim yönetmeliğidir. Bu yönetmelik bağımsız denetimin yasallaştırılması kapsamında atılan önemli adımlardan biri olması sebebiyle önem teşkil etmektedir (Ürgüp & Başar, 2021).

SPK tarafından yayımlanan bu tebliğin amacı “*sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları belirlemektir.*” SPK denetim faaliyetlerinde yetkilendirilecek denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin standart, ilke usul ve esasların belirlenmesi amacıyla “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair (Seri: X, No: 28) Tebliğ’i” yayımlamıştır. Seri: X No: 28 Tebliğ kapsamında yapılan değişikliklerde finansal tablolara ilişkin denetim faaliyetlerini yapacak olan denetim kuruluşlarının sahip olması gereken ölçütlere ilişkin yenilikler yer almaktadır (Yiğit, 2019).

Ülkemizde SPK tarafından denetçi bağımsızlığına ilişkin olarak getirilen düzenlemelerde, Seri X No: 28 Tebliğ’in birinci bölümünün kapsamını bağımsız denetim faaliyetlerinin amacı ve genel ilkeleri, ikinci bölümün kapsamını ise denetim faaliyetlerinde bulunma şartları, bağımsız denetçinin sahip olması gereken nitelikler, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının uyması gereken etik ilke ve kurallar oluşturmaktadır. Buna ilaveten bu tebliğ kapsamında işletmelerin denetim faaliyetlerini yerine getirecek olan kuruluşların kuruluş şartları ve ortaklık yapılarına ilişkin düzenlemelerde yer almaktadır. “Denetçi ünvanları, mesleki yeterlilikte gerekli şartlar, mesleki yeterliliğin sağlanması ve gelişimi, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması ve tam zamanlılık” başlıkları altında denetim kuruluşu yöneticileri ve denetçilerin sahip olması gereken niteliklere ilişkin bazı şartlar belirlenmiştir (Yiğit, 2019).

#### **1.10.2.2. Türkiye’de 3568 Sayılı Kanun ve TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye’de Serbest Muhasebeci Mali müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği 13.06.1989 tarihinde 20194 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun

yayımlanmasıyla yasal zemine oturtulmuştur. 3568 sayılı Kanun kapsamında işletme faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenli şekilde işlemesi, faaliyet sonuçlarının mevzuat kapsamında denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutulmasını ve sonuçların resmî kurumlara tarafsız bir şekilde gönderilmesini sağlamak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek amacıyla “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” Odaları Birliği TÜRMOB kurulmuştur (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

3568 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi ile ülkemizde bağımsız denetim faaliyetinin “Serbest muhasebeci mali müşavir” veya “Yeminli mali müşvir” ruhsatını almış kişiler tarafından yerine getirilmesine karar verilmiştir. 3568 Sayılı Kanun düzenlemeleri kapsamında; bağımsız denetçi niteliklerine ilişkin olarak bağımsız denetim faaliyetini yerine getirecek kişilerde bulunması gereken asgari nitelikler, muhasebe mesleğini icra edecek kişilerin eğitim seviyesi, sınav ve staj yükümlülükleri ve uymaları gereken kurallar yer almaktadır (Yiğit, 2019).

TÜRMOB tarafından Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere ilişkin yapılan ilk düzenleme 18.10.2001 tarihinde mesleki ahlak kurallarının 24557 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmasıdır. TÜRMOB tarafından serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere yönelik yapılan bir diğer önemli düzenleme ise 19.10.2007 tarihli mesleki faaliyetlerde uyulması gereken etik kurallara ilişkin yönetmeliğin 26675 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanması olmuştur. TÜRMOB’un meslek etiği düzenlemesi kapsamında 23 madde ve doğrudan etik ilkelere ilişkin kararlar yer almaktadır. TÜRMOB’un yayımladığı etik ilkelere ilişkin yönetmelikte üst düzey mesleki bilgi, sorumluluk sahibi olan, etik ilkere bağlı, daha kaliteli rekabet anlayışı, güvenilir ve sayılı meslek mensubu kitlesinin oluşturulması için mesleki ilişkilerde uyulması gereken asgari ölçütlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır (Yıldız, 2010).

TÜRMOB Tarafından Kalite Güvence İzleme Müdürlüğünün kurulmasına ilişkin karar 1 kasım 2010 tarihinde 27746 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Denetim Merkezi Esasları Hakkındaki Tebliğ’in 11. maddesinin 1. fıkrasında yer almaktadır. Bu Tebliğ kapsamında bağımsız denetim kuruluşlarına kalite güvence sistemi kurma ve uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Kurulan bu sistem ile TÜRMOB Bağımsız Denetim Mekezine yönelik izleme faaliyeti, Kalite Güvence Sistemi İzleme Müdürlüğü

tarafından yerine getirilecektir. 18 ocak 2011 tarihinde Denetim Merkezi Esasları Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan tebliğin 28. maddesinde kalite güvence sistemine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin kapsamını bağımsız denetim ekibinin görev tanımları, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki davranış ve etik ilkelerin yazılı hâle getirilmesi ve uygulanması, insan kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve denetim faaliyetlerine ilişkin süreçlerin açıkça tanımlanması oluşturmaktadır. Tebliğin 31. maddesi ve 2. fıkrası gereğince denetim raporlarının denetim standartları ve mesleki ilkeler doğrultusunda doğru şekilde hazırlanmasını sağlayacak kalite güvence sistemi oluşturulmalıdır (Alpaslan & Haksever, 2013).

TÜRMOB Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği ile ilgili tek yasal kurumdur (Karasu, 2014). Sözü edilen birliğe verilen yetkiler 3568 sayılı Kanun'un 29. maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır: Mesleğin gelişimine yönelik çalışmalarda bulunmak, meslek mensuplarının menfaat, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerinin korunmasını sağlamak, odaları ilgilendiren konuları yetkili kurumlara iletmek, odalar arasında meydana gelen anlaşmazlıklara kesin çözüm bulmak ve meslekte uyulması gereken kuralları belirlemektedir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

### **1.10.2.3. Türkiyede TMMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye'de faaliyette bulunan işletmelerin mali tablolarına ilişkin düzenlemelerin sağlanması, muhasebe ilkelerinde tek düzenin sağlanması ve finansal tabloların denetiminde esas alınacak denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla 9 şubat 1994 yılında TMMOB kurulmuştur (Akdağ, 2015).

TMMOB'in muhasebe standartlarına ilişkin amaçları kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları ile IAS (Uluslararası Muhasebe Standartlarının) uyumunu sağlama, finansal tabloların düzen ve sunumunda esas alınacak muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayımlanması, ülkede muhasebe standartlarının kabul edilmesini ve uygulanmasını sağlama, Türkiye ekonomisinin yapısı ve ihtiyaçlarını dikkate alma, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumuna yönelik mevzuat ile muhasebe standartlarının uyumunun sağlanmasına ilişkin çalışmalarda bulunma, muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve terimleri doğrultusunda muhasebe standartlarının geliştirilmesi yer almaktadır (Kocamaz, 2012).

#### **1.10.2.4. Türkiye’de TMSK Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

4487 sayılı Kanun’la Sermaye Piyasası Kanunu’nun Ek-1. maddesinde yapılan değişiklikle ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla 18 Aralık 1999 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu TMSK kurulmuştur (Kocamaz, 2012).

TMSK, IASB ile yaptığı anlaşma kapsamında 2006-2010 yılları arasında yayımlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının birebir çevirisini TFRS adıyla Resmî Gazete’de yayımlamıştır. 2010 yılında TMSK tarafından yayımlanan “IAS/IFRS ile uyumlu standartlar TMS” kapsamında 9 TFRS, 29 TMS ve bu standartlara ilişkin yorumlar yer almaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları 31 mart 2006 tarihi itibarıyla tamamlanarak Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (Akdağ, 2015).

Halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri denetlenmiş mali tablolarda Türkiye Muhasebe Standartlarını 2010 yılında kullanmaya başlamışlardır (Güvemli & Özbirecikli, 2011).

KHK ile 2 kasım 2011 tarihinde TMSK’nin görev ve yetkileri KGK’ye verilmiştir (Akdağ, 2015).

#### **1.10.2.5. Türkiye’de TÜDESK Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

TÜRMOB tarafından 3568 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu gereğince meslek ruhsatına sahip denetçilerin yetkilendirildikleri denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yerine getirebilmeleri ve “Ulusal Denetim Standartları”nın tespit edilmesi, belirlenmesi ve güncelliğinin korunması amacıyla 9 Mayıs 2003 tarihinde TÜDESK kurulmuştur. TÜDESK’in kurulmasının ardından Uluslararası Denetim Standartlarının tercümesi ilk defa 2002 yılında TÜRMOB tarafından yayımlanmıştır (Bezirci & Karasioğlu, 2011).

#### **1.10.2.6. Türkiye’de EPDK Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye’de Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu 24335 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4268 sayılı “Elektrik Piyasası Kanunu” ile 3 mart 2001 tarihinde kurulmuştur. Daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu’nda yapılan değişiklik

ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumunun adı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) olarak değiştirilmiştir ([www.epdk.gov.tr](http://www.epdk.gov.tr)).

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun faaliyetlerine yönelik yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler ([www.epdk.gov.tr](http://www.epdk.gov.tr));

- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevlerine yönelik Resmî Gazete’de yayımlanan 4268 sayılı Kanun,
- Doğal gaz piyasasına yönelik 4646 sayılı Kanun,
- Petrol piyasasına yönelik 5015 sayılı Kanun,
- Sıvılaştırılmış petrol gazları (LPG) piyasasına yönelik 5037 sayılı Kanun,
- Elektrik piyasasına yönelik çıkartılan 6446 sayılı Kanun olarak sıralanmaktadır.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun faaliyetlerine yönelik yapılan yasalar ve düzenlemelerin amaçları kapsamında elektrik, doğal gaz, petrol ve LPG’nin tüketicilerin kullanımına kaliteli, sürekli ve daha düşük maliyetli sunulması, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine bağlı faaliyet gösterebilmesi, mali açıdan güçlü olması, şeffaf ve istikrarlı enerji piyasası oluşturulması ve oluşturulan bu piyasada düzenleme ve denetim sağlanması yer almaktadır ([www.epdk.gov.tr](http://www.epdk.gov.tr)).

Petrol piyasasının bağımsız denetiminde yetkilendirilen kuruluşlar; madeni yağ kuruluşları, depolama kuruluşları, iletim kuruluşları, petrol akıtma işiyle uğraşan kuruluşlar, dağıtım faaliyetleriyle uğraşan kuruluşlar, rafine yapan kuruluşlar, serbest kullanıcı izni bulunan kuruluşlar, işletme lisansına sahip kuruluşlar, bayilik lisansı alan kuruluşlar ve taşıma işiyle uğraşan kuruluşlardır. Elektrik piyasasının bağımsız denetiminde yetkilendirilen kuruluşlar ise; otoprodüktör kuruluşları, toptan satış yapan kuruluşlar, elektrik üretim tesisleri, perakende satışı yapan kuruluşlar, dağıtım kuruluşları ve organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren dağıtım kuruluşlarıdır (Güvemli & Özbirecikli, 2011).

#### **1.10.2.7. Türkiye’de Hazine Müsteşarlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Sigorta Murakebe Yasası Sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetlerini düzenleyen 7397 sayılı kanun kapsamında yürürlük tarihi 8 Eylül 2003 olan sigorta ve reasürans şirketlerinde bağımsız denetim yapılmasına ilişkin yönetmelik Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanmıştır. Sigorta ve reasürans şirketlerinde zorunlu



denetim faaliyetlerine ilişkin ilk düzenleme 1996 yılında yapılmıştır. Daha sonra güncel yönetmelikte değişikliğe gidilmiş ve bu değişiklik kapsamında yönetmelikte açıkça ifade edilmeyen durumların olması hâlinde bağımsız denetim faaliyetinin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Serbest Muhasebeci, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Uluslararası Denetim Standartlarının gereğine uygun olarak yapılacağı ifade edilmiştir (Özgül, 2019).

2007 yılında yayımlanan 5684 sayılı Kanun ile sigorta ve reasürans şirketlerinin finansal tablolarının ilan edilmesine yönelik bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir (Alpaslan & Haksever, 2013).

#### **1.10.2.8. Türkiye’de BDDK Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

1999 yılında bankacılık faaliyetlerine yönelik yapılan önemli düzenlemelerden biri 4389 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile BDDK’nın (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) kurulmasıdır. 2001 ve 2002 yıllarında meydana gelen ekonomik kriz sonrasında bankacılık faaliyetlerinde etkin rol oynamıştır. 2005 yılında bankalar kanununda yeni bir düzenleme yapılarak tekrardan yürürlüğe girmiştir ve günümüzde hâlen geçerliliğini korumaktadır. Bankalar kanununda BDDK’nın görev ve yetkileri kapsamında “*finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanması, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışması, mali sektörün gelişmesi, tasarruf sahiplerinin hak ve hürriyetlerinin korunması*” yer almaktadır (Güvemli & Özbirecikli, 2011).

BDDK tarafından bankaların finansal tablolarının bağımsız denetim kuruluşları tarafından onaylanması koşulu 23 Haziran 1999 tarihli 4389 sayılı Kanun’un 13. Maddesi ile getirilmiştir (Esendemirli, 2013). 4389 sayılı Kanun, kapsamını bankaların denetiminde yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin düzenlenmesine ilişkin esaslar ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinde üçüncü kişilere verdikleri zararlara ilişkin sorumluluklar oluşturmaktadır. 2001 yılında meydana gelen finansal kriz sonrası ulusal ve uluslararası gelişmeler kapsamında 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hazırlanmıştır (Alpaslan & Haksever, 2013).

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ile “faktöring, finansal kiralama ve finansman şirketlerine” yönelik Hazine Müsteşarlığınca yerine getirilen gözetleme ve denetleme yetkisi BDDK’ya verilmiştir. Bu şirketlerin bağımsız denetim faaliyetlerinin

bankacılık kanunu kapsamında yerine getirileceği belirtilmiştir. Bankacılık Kanunu gereğince bağımsız denetim faaliyetini yerine getirme koşulunu sağlayan kuruluşlara, kurula başvuruları hâlinde BDDK tarafından denetleme yetkisi verilmektedir (Yiğit, 2019).

“Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkındaki Yönetmelik” 1 Kasım 2006 tarihinde 26333 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Bu yönetmelik kapsamında bankalarda bağımsız denetim faaliyetini yerine getirecek kuruluşların yetkilendirilmesi, faaliyet ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar bulunmaktadır. Ayrıca “Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimine” ilişkin yönetmelik 5 Aralık 2006 tarihinde yayımlanmıştır (Kavut & Adiloğlu, 2016).

#### **1.10.2.9. Türkiye’de TTK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler**

2011 yılında denetim faaliyetlerinde yapılan en önemli düzenlemelerden biri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesi olmuştur. Bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler kanunun 3. bölümünde “Denetleme” başlığı altında toplanmıştır. Bağımsız denetim hükümleri gereğince kanunun 397 ve 406. Maddelerinde yapılan düzenleme ile tüm anonim şirketlerin finansal tablolarına ilişkin denetiminin denetçi tarafından yapılması zorunlu tutulmuştur. Denetim faaliyetleri, Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak yerine getirilmelidir. Denetim faaliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun şekilde yerine getirilip getirilmediği denetçi tarafından incelenmektedir. Kanunun 400. maddesi ve 1. fıkrası gereğince

denetçi ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir ünvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta veya küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler.

Bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet esaslarına ilişkin düzenlemeler Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulacak olan yönetmelikte yer alacaktır (Alpaslan & Haksever, 2013).

6335 sayılı “Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama şekli Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 30 Haziran 2012 tarihinde 23339 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Kanunda yapılan yeni düzenleme ile

yetkikendirme görevi Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumuna (KGK) devredilmiştir. 6335 sayılı Kanun'un yayımlanması ile "İşlem Denetçisi" kavramı kaldırılmıştır (Esendemirli, 2013).

Eski Türk Ticaret Kanunu'nda yer almayan fakat Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler aşağıda tablo hâlinde gösterilmiştir (Savaş, 2021):

**Tablo 3: TTK ile bağımsız denetimde yapılan düzenlemeler**

Yapılan Düzenleme	Düzenlemeye İlişkin Açıklama
<b>Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Tek Çatı Altında Toplanması</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Mevzuatta birlik sağlanması amacıyla denetime tabi kuruluşlar YTTK ve KGK kapsamındaki kurallara tabi tutulmuştur.</li> </ul>
<b>Bağımsız Denetim Zorunlaştırılması</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Bugüne kadar isteğe bağlı olarak yapılan denetim zorunlu hâle getirilmiştir.</li> </ul>
<b>Denetçi Olacak Kişi ve Kurumlara İlişkin Yapılan Düzenleme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Daha önce murakıplık kurumu tarafından yerine getirilen denetim görevinin YTTK ile uzmanlığa sahip YMM'ler ve SMMM'ler tarafından yerine getirilmesine karar verilmiştir. Bu görevi yerine getirecek denetçilerin KGK kapsamında yayımlanan denetçi olabilme şartlarını sağlamaları gerekmektedir.</li> </ul>
<b>Finasal Tabloların TMS ve TFRS'ye Uygun Olarak Hazırlanması</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ YTTK ile KGK tarafından yayımlanan TMS ve TFRS'lere uyma zorunluluğu getirilmiştir.</li> <li>➤ Kanunda yapılan düzenleme sadece KAYİK'ler ile sınırlı tutulmuştur. 2018 yılı itibarıyla KAYİK dışı denetimler için BOBI FRS yayımlanmıştır.</li> </ul>
<b>Ticari Defter Tutma ve Belgelerin Saklanması zorunluğuna İlişkin Düzenleme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ YTTK ile bu kanunda yenilik ve düzenlemeye gidilmiştir.</li> <li>➤ Daha önceki kanunda sadece geçek ve tüzel kişiler defter tutma zorunluluğu bulunurken YTTK ile bu ayrıma son verilmiş ve tüm tacirlerin defter tutması zorunlu kılınmıştır.</li> <li>➤ Zorunlu defterler kapsamında yevmiye, defteri-kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı defteri ve müzakere defteri yer almaktadır.</li> </ul>
<b>Envanter Tutma ve Değerleme Yöntemine İlişkin Yapılan Düzenlemeler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Envanter Defteri ve envanter düzenlemeye ilişkin yapılan düzenleme ile TMS ve TFRS'ye uygun hazırlanma zorunluluğu getirilmiştir.</li> </ul>
<b>Riskin Vaktinden Önce Tespiti ve Komite Oluşturma Zorunluluğuna İlişkin Yapılan Düzenleme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ YTTK'nun 398. Maddesi gereğince şirkete yönelik risk ve tehditlerin vaktinden önce belirlenmesi amacı ile denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir.</li> <li>➤ Komite tamamen şirket dışında yer alan 3. kişiler tarafından kurulmalıdır.</li> </ul>

<b>Denetime Tabi Şirketlerin İnternet Sitesi Kurma Zorunluluğuna İlişkin Yapılan Düzenleme</b>	➤ YTTK 1524. Maddesi gereğince denetime tabi olan şirketlerin tescil tarihi itibarıyla 3 ay içerisinde internet sitesi kurmaları ve gereken bilgileri bu sitede yayımlaması zorunlu kılınmıştır.
--	--

**Kaynak:** (Savaş, 2021, s. 29)

### **1.10.2.10. Türkiye’de Kamu Gözetimi Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Ulusal ve uluslararası alanda uzun zamandan beri tartışılan konulardan biri bağımsız denetimdir ve bu konuda çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Ülkemizde SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ve meslek kuruluşlarının kendi yetki ve sorumlulukları kapsamında ayrı ayrı düzenlemeler yapmaları sonucu yaşanan karmaşa, denetim faaliyetlerine yönelik düzenlemelerin tek bir kuruluştaki toplanması ihtiyacını ortaya çıkartmıştır (Demir & Çiftçi, 2016).

Bunun üzerine 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. KGK'nın kurulmasıyla denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler tek bir kurum çatısı altında toplanmıştır (Savaş, 2021).

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun teşkilat ve görevleri hakkında yayımlanan kanun hükmünde kararname ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerine yönelik yapılan son düzenlemedir (Erdoğan vd., 2018).

2.11.2011 tarihli 28103 No.lu Resmî Gazete’de yayımlanan 660 No. lu Kanun Hükmünde Kararname’nin amacı,

uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak; bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir (660 Sayılı KGK'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2011).

Kamu gözetimi kurumu tarafından yapılan önemli düzenlemeler kapsamında Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS1), Uluslararası Denetim Standardı (UDS220) ve bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim faaliyetlerine yönelik düzenlemelerin yer aldığı bağımsız denetim yönetmeliği yer almaktadır (Yazar vd., 2018).

KGK'nin kurulmasıyla bazı kurumların yetkilerine son verilmiştir. Bunlar; Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan lisans verme, sınav yapma, denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi görevi ve bağımsız denetim yapma görevi, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yapılan denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi denetim kuruluşlarının denetlenmesi, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılan denetçilerin atanması görevi, sınav yapma ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine ilişkin görevlerine son verilmiştir (Kavut & Adiloğlu, 2016).

2011 yılında Resmî Gazete'de yayımlanan yönetmeliğin 4. maddesinin 2. fıkrası gereğince Kamu Gözetimi Kurumunun görev ve yetkileri şunlardır (Savaş, 2021):

- Finansal tablolarda güvenilirlik, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın sağlanması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp yayımlanması,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının hazırlanmasına ilişkin ikincil düzenlemelerin yapılması,
- Türkiye Denetim Standartlarının uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanması ve yayımlanması,
- Denetim şirketlerine ait bilgilerin denetçiler tarafından kurum web sitesinde şeffaf bir şekilde yayımlanması,
- Mevzuata aykırı davranmış denetçi ve denetim şirketleri ile ilgili takipte bulunulması,
- Denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi ve denetlenmesine ilişkin tedbir alınması,
- Başkan yardımcısı ve daire başkalarının tayin edilmesi.

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılan tanımda;

genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararının ön planda tutulan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir

şeklinde ifade edilmiştir (Savaş, 2021).

## 2. ŞEFFAFLIK RAPORLARINA İLİŞKİN BİLGİLER

### 2.1. Şeffaflık Kavramı

Şeffaflığın kesişimini oluşturan temel kavramlar kamunun bilme hakkı ve şirketin bilme hakkıdır. Menfaat sahiplerinin şirketin yönetimi, faaliyetleri ve stratejileri hakkında bilgi sahibi olması kamunun bilme hakkı olarak adlandırılmaktadır. Şirket ile ilgili bilgi toplanması, kullanımının ve açıklamasının kontrolüne ilişkin elinde tutma hakkı ise şirket saklama hakkı olarak adlandırılmaktadır (Poroy Arsoy, 2008).

Ticari sır niteliğinde ve kamuya açıklanmamış bilgiler dışında, şirketlere yönelik finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında doğru eksiksiz, anlaşılabilir, kolayca analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir şekilde kamuya açıklanması şeffaflık (Transparency) olarak tanımlanmaktadır. Şeffaflık ilkesi kapsamında faaliyet öncesi, faaliyet devam süreci ve faaliyet sonrası yer almaktadır (Sarica, 2016).

Şeffaflık kavramına yönelik farklı tanımlar yapılmıştır. Yapılan tanımlar “şeffaflık” ve “hesapverilebilirlik” kavramlarının birbiri ile yakın ilişkili olduğunu göstermektedir. Şeffaflık talebinde vatandaşların, piyasaların ve hükümetlerin faaliyetlerinden sorumlu tutulmasına izin verilmesi amaçlanmaktadır (Florini 1999; akt. İven, 2019).

Bağımsız denetim faaliyetlerinde şeffaflık ise bağımsız denetim kuruluşlarının ticari sır niteliğinde ve kamuoyuna açıklanmamış bilgiler dışında kuruluşa yönelik finansal ve finansal olmayan bilgilerin zamanında doğru, eksiksiz, kolay anlaşılabilir ve düşük maliyet kolay erişilebilir şekilde kamuya duyurulmasını ifade etmektedir (Sarica, 2016).

Denetim faaliyetlerinde şeffaflık potansiyel sorunların belirlenmesi ve sorunlara zamanında tedbir alınmasını sağlayarak denetim kalitesinin artırılmasına ve devamlılığına olanak sağlayacaktır (Li ve Stokes; akt. Yazıcı, 2019).

Bağımsız denetim kuruluşlarında şeffaflık raporlamasının önemi aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Sarica, 2016):

- Bir denetim kuruluşunda şeffaflığın sağlanması kuruluşa ve kuruluş tarafından yayımlanan finansal raporlara güveni artırır.
- Yukarıda belirtilen özelliklere sahip denetim kuruluşlarının şeffaflık bilgilerine erişimin bulunması şirketin bugünkü ve gelecekle ilgili durumunun

değerlendirilmesinde ve kaynakların daha etkin dağıtılmasında önemli bir yere sahiptir.

- Uluslararası alanda tanınırlık sağlayan denetim kuruluşları, uluslararası alandaki denetim kuruluşlarıyla iletişimi ve sunmuş olduğu raporların uluslararası yatırımcılar, kredi verenler vb. kuruluşların denetim kuruluşuna olan güvenin artmasında etkili olmaktadır.

Denetimde faaliyetlerinde kalite ve güvenin sağlanmasının temel unsuru şeffaflık raporlamasıdır. Denetimde şeffaflığın sağlanmasının özünü denetim kalitesinin ortaya çıkartılması ve bunun sonucunda daha kaliteli denetim firmalarının ödüllendirilmesi ve daha düşük kaliteli denetim firmalarına teşviklerin sağlanması oluşturmaktadır (Bedard vd., 2010).

## **2.2. Şeffaflık Raporlarının Gelişim Süreci**

Şeffaflık kavramı kurumsal yönetimin en temel ilkelerinden biridir. Son yıllarda denetim kuruluşlarında ve şirketlerde meydana gelen skandallar şeffaflık kavramının önemini bir kez daha ortaya koymuştur. Birçok ülkede, düzenleyici kurumlar, tarafından denetim kuruluşlarının kalite düzeyinin araştırılması ve arttırılması amacıyla şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye’de ise kaliteli ve güvenilir finansal raporlamanın sağlanması amacıyla 2013 yılında Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından KAYİK denetimi yapmış bağımsız denetim kuruluşlarına şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getirilmiştir (Kavut, 2017).

Günümüz denetim kuruluşlarının temel rekabet faktörlerini itibar, büyüklük, sektörel uzmanlık ve denetim ücretleri oluşturmaktadır. Denetim komiteleri, yatırımcılar ve paydaşların anlayışı bu faktörlerden oluşmaktadır. Fakat denetim kuruluşlarının nasıl kaliteli denetim faaliyeti sağladıkları ve nasıl karşılaştırma yaptıkları konusunda önemli bir şeffaflık eksikliği bulunmaktadır, bu nedenle denetim kuruluşlarının denetim kalitesi hakkında doğrudan rekabet edebilmeleri için piyasa teşviği sağlama imkânı sınırlıdır (İOSCO, 2009).

Düzenleyicilerin, şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getirmesinin temelinde, denetim kuruluşu yönetiminde daha fazla şeffaflığın sağlanması ile denetim kalitesinin ortaya çıkartılması ve denetim kuruluşları arasında farklılaşmanın sağlanması

yer almaktadır. Özellikle denetim kuruluşu yönetiminin denetim kalitesinin ortaya çıkartılmasında önemli bir etkiye sahip olduğu düşünüldüğünden, denetim firması yönetiminde sağlanan şeffaflık piyasa katılımcılarının denetim kuruluşları arasındaki farklılaşmayı ayırt etmesini ve denetim kalitesini artırmaya yönelik teşviklerde bulunmasını sağlayabilir (Deumes vd., 2012).

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organizations of Securities Commissions-IOSCO), denetim kuruluşlarının yürüttükleri denetim faaliyetlerinin kaliteli olması amacıyla kalite kontrol sistemi unsurları ve kurumsal yönetimleri hakkında yatırımcılara ve diğer paydaşlara yönelik yayımladıkları raporu şeffaflık raporu olarak tanımlamaktadır (Gürol & Tüysüzoğlu, 2017)

Denetim faaliyetlerine yönelik şeffaflık ile denetim faaliyetini yerine getiren kuruluşların şeffaflık düzeyleri aynıdır. Şeffaflık raporlarında denetim kuruluşlarının organizasyon yapısı, ortaklık yapısı, ulusal ve uluslararası denetim ağı durumları, kalite anlayışları, mesleki eğitim faaliyetleri ve denetim gelirlerine ilişkin bilgilerin kamuoyuna ayrıntılı bir şekilde sunulması bağımsız denetim faaliyetlerinde şeffaflık raporlarının önemini bir kez daha ortaya koymaktadır (Demirkol & İkvan, 2019).

Şeffaflık raporları denetim kuruluşlarının şeffaflığı, kalite kontrol sistemlerine ilişkin yatırımcılara, menfaat sahiplerine ve denetlenen kuruluşlara yapılan denetimlerin kalitesi ve sunulan raporlara ilişkin güvenilirlik sağlaması sebebiyle önemli bir role sahiptir. Yatırımcılara güven ortamının sağlanması, finansal raporların kalitesinin artırılması, adil ve etkin piyasaların oluşumu ancak yüksek kaliteli denetim faaliyetiyle sağlanabilmektedir (Demirkan & Polat, 2017).

Ülke uygulamalarına bakıldığında denetim kuruluşları denetimlerini gerçekleştirdikleri ilgili takvim yılından birkaç ay sonra şeffaflık raporlarını hem düzenleyici kurumlara gönderir hemde kendi web sayfalarında yayımlarlar (Demirkan & Polat, 2017).

Bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporu yayımlamasına ilişkin uygulama 2000’li yıllar itibarıyla başlamış olup hâlen gelişme göstermektedir (Gürol & Tüysüzoğlu, 2017). Kamu otoritelerince şeffaflık raporlarının yayımlanmasındaki amaç yaşanan finansal skandallar sonrası kamuoyunun güveninin geri kazanılması ve denetim kuruluşların hesapverilebilirliklerinin artırılmasıdır (Demirkol & İkvan, 2019).



## **2.3.Bağımsız Denetim Kurumları Tarafından Yayımlanan Şeffaflık Raporları**

Şeffaflık raporları kaliteli bir denetim faaliyetinin en önemli unsurlarındandır. Standart oluşturan kurumlar, düzenleyiciler ve uygulayıcılar için denetim kalitesinin önemini artıran temel etken 21. yüzyılda yaşanan kurumsal skandallardır. Denetim kalitesini etkileyen birçok farklı unsur bulunmaktadır. Şeffaflık raporlarının denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olmasının temelinde kurumların mesleki çalışmalarını kamuoyuna açıklamaları yer almaktadır (Akçay & Bilen, 2018).

Ülke kanunları gereğince belirli şartları sağlayan denetim kuruluşlarının denetimde şeffaflığı sağlamak amacıyla kendi web sitelerinde şeffaflık raporu yayımlamaları zorunludur. Bu raporların içeriğini denetim kuruluşlarının denetim faaliyetlerinden elde ettiği gelirler, denetçi sayıları, ortaklık yapıları, denetim ağı vb. bilgiler oluşturmaktadır. Şeffaflık raporlarına ilişkin düzenlemeler ülkelere göre değişiklik göstermekle birlikte bu düzenlemeler bazı yasalar ve Avrupa Birliği gibi uluslararası organizasyonlar tarafından belirlenmektedir (Demirkan & Polat, 2017).

## **2.4. Şeffaflık Raporları Kapsamında Yapılan Düzenlemeler**

### **2.4.1.Şeffaflık Raporlarına İlişkin Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler**

Dünyada farklı ülkelerde denetim firmaları yönetimine ilişkin yasal düzenlemeler gereğince şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan yasal düzenlemelere yönelik örneklerin kapsamını; Avrupa Birliği'nin 2006/43/EC sayılı Avrupa Parlemontosu Konseyi 8. Şirketler Hukuku Yönergesi, 1948 tarihinde değiştirilen Japonya Yeminli Mali Müşavirler Kanunu, Kanada Hesap Verilebilirlik Kurulunca yayımlanan yönergenin 212. maddesi, Amerika Birleşik Devletleri'nde Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB), Kayıtlı Kamu Muhasebe Firmaları tarafından yayımlanan periyodik raporlama kuralları ve ABD Hazine Danışma Komitesi tarafından yayımlanan kurallar oluşturmaktadır (İOSCO, 2009).

Şeffaflık raporu yayımlanmasına yönelik düzenlemeler kapsamında Avrupa Birliği öncü ülkelerin başında yer almaktadır. Bu kapsamda AB 8. Yönergesi'ne göre AB, Kamu Yararına ilişkin kurumların ve yasal denetçilerin 2008 yılı haziran ayı ile

birlikte yasal yapıları ve mülkiyetleri, yönetim yapıları, iç kontrol sistemleri, kalite güvence incelemeleri, eğitim, bağımsızlık uygulamaları ve denetçi ücretlerine yönelik bilgilerin açıklandığı şeffaflık raporu yayımlamaları zorun hâle getirilmiştir (Deumes vd., 2012).

Avrupa Birliği 8. Yönergesi'nin 40. maddesi gereğince şeffaflık raporlarında denetim firması yönetimine ilişkin belirli bilgilerin açıklanması gerekmektedir. Bu bilgiler (İOSCO, 2009);

- Denetim kuruluşunun yasal yapı ve mülkiyet yapısının açıklanması,
- Denetim kuruluşunun yer aldığı ağ ve bu ağın tanımı ile ağa ilişkin yasal yapı ve düzenlemeler,
- Denetim kuruluşunun iç kontrol sistemine yönelik tanım ve idari yönetim tarafından iç kontrol sisteminin işleyişine dair açıklama,
- En son kalite güvence incelemelerine yönelik yapılan açıklama,
- Denetim kuruluşunun yasal yükümlülükleri kapsamında kamu yararını ilgilendiren Kuruluşların listesi ve bir önceki yılda gerçekleştirilen mali denetimlerin listesi,
- Denetim kuruluşlarının bağımsızlığa ilişkin uygulamaları ve bağımsızlık ilkesine uyumluluğun sağlandığına dair açıklama,
- Denetim kuruluşunun denetçi eğitimine ilişkin politikaları,
- Denetim kuruluşlarının gelirlerine ilişkin bilgilerin açıklanması,
- Ortakların ücretlendirme politikasına ilişkin bilgilerin açıklanmasıdır.

Avrupa Birliği düzenlemelerinden sonra şeffaflık raporlarına yönelik önemli düzenlemeler getiren ülkelerden biri de İngiltere'dir (Gürol & Tüysüzoğlu, 2017). Avrupa Birliği Parlamentosu tarafından yayımlanan direktife yönelik olarak İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC) kamu yararını ilgilendiren kurumların denetim faaliyetlerini yerine getiren denetim kuruluşlarının her mali yıl sonu itibarıyla üç ay içinde kendi web sayfalarında şeffaflık raporu yayımlamalarını zorunlu kılmıştır. 2010 yılından bu yana Finansal Raporlama Konseyi (FRC) web sayfasında denetim kuruluşları tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarına ilişkin inceleme raporu yayımlamaya başlamıştır. Sözü edilen raporlarda denetim kuruluşlarına yol gösterilmekte, incelenen raporların listesi ve incelenen raporlarda belirlenen sorunlara ilişkin öneriler bulunmaktadır (Tanç & Gümrah, 2016).

İngiltere’de altı büyük denetim firması tarafından oluşturulan Mesleki İtibar Grubu (PRG) şeffaflık raporları kapsamında yapılan düzenlemelere ek olarak Finansal Raporlama Konseyinin (FRC) dış soruşturmalar, kamu gözetimi otoritesi tarafından yapılan incelemeler, çalışanlara yapılan yatırımlar, çalışanlara ilişkin anket sonuçları ve yatırımcı ilişkileri konularında rapor sunulması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, şeffaflık raporlarında yatırımcılara karşı açılan yaptırım dosyalarına ilişkin ayrıntılı bilgiye yer verilmesi gerektiğinin de ifade etmiştir (Gürol & Tüysüzoğlu, 2017).

Şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getiren bir diğer ülke Avustralya’dır. Avustralya Şirketler Yasası’nın 332. maddesi gereğince tüm bireysel denetçiler ve yetkili denetim kuruluşları 1 Temmuz itibarıyla 12 aylık mali yıl bitiminden sonra 4 ay içerisinde web sayfalarında şeffaflık raporlarını yıllık olarak yayımlamaları zorunludur. Denetim Kuruluşu veya denetçinin şeffaflık raporunu web sitesinde yayımlamadan önce ASIC’e göndermeleri gerekmektedir (ASIC, 2013).

Şeffaflık raporu yayımlanmasının zorunlu tutulmasındaki temel amaç yatırımcılara güvenin sağlanması, denetim kalitesinin artırılması ve piyasaların etkin ve verimli bir şekilde çalışmasının sağlanmasıdır. Şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken bilgiler AB direktifinde yer alan bilgiler doğrultusundadır (Tanç & Gümrah, 2016).

2012 yılında Avustralya Şirketler Mevzuatı’nda yapılan değişiklik ile bireysel denetçi, denetim kuruluşu veya yetkilendirilmiş bir denetim kuruluşunun mevzuatta belirtilen 10 veya daha fazla şirketin denetimini gerçekleştirmesi hâlinde şeffaflık raporu yayımlaması zorunlu tutulmuştur (The Parliament of The Commonwealth of Australia, 2012).

20 Haziran 2013 tarihinden sonra Avustralya ve Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından borsada işlem gören kurumlar ve kamu yararını ilgilendiren kurumların bağımsız denetimini gerçekleştiren denetim kuruluşlarına şeffaflık raporu yayımlama şartı getirilmiştir (Tanç & Gümrah, 2016).

Japonya’da bağımsız denetçilere ilişkin düzenleme Nisan 2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren bu düzenleme ile Japonya’daki denetim kuruluşlarına kamuda şeffaflığın sağlanması amacıyla bazı şartlar getirilmiştir. Bu şartlar kapsamında denetim kuruluşlarının uygun kalite kontrol sistemlerine sahip olmalarını

sağlamak için yönetim ile ilgili bilgilerin yer aldığı aşağıda belirtilen açıklayıcı belgeleri yıllık olarak yayımlamaları zorunlu tutulmuştur. Bu bilgiler (İOSCO, 2009);

- Kuruluşun amacı ve tarihine ilişkin bilgi,
- Sınırlı ve sınırsız sorumluluğa ilişkin bilgi,
- Kuruma genel bakış,
- Denetim ve denetim dışı hizmetlere yönelik bilgiler,
- İş operasyonlarının yürütülmesi ve “hizmet kontrol çerçevesi” (Hizmetin uygun şekilde yürütülmesi için gereken önlemler, politikaların belirlenmesi, kalite kontrol yönteminin uygulanmasına ilişkin bağımsız denetçiler haricindeki ortakların denetim faaliyetlerinin kalitesini olumsuz etkilememesini sağlamaya yönelik alınacak önlemler dâhil Japonya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından gerçekleştirilen en son kalite kontrol incelemesi, politikaların belirlenmesi ve kalite kontrol yönteminin uygulanmasına yönelik temsil eden kişi tarafından yapılan onay bilgisi,
- Diğer CPA’lar ve denetim kurumlarının ittifak durumuna ilişkin bilgi,
- Yabancı denetçilere ilişkin ittifak durumu bilgisi (eğer bir ağ üyeliği varsa ve bu ağın düzenine yönelik genel bakış),
- Denetim kuruluşunun ortak sayısı, karar birimlerinin oluşumu, yer ve ofislere ait bilgiler,
- Örgütsel yapısına ilişkin bilgiler,
- Denetlenen kuruluşun ismine dair bilgilerin açıklanması gerekmektedir.

Kanada Yeminli Mali Müşavirler Kurulu olan Chartered Professional Accountants’s (CPA) tarafından yapılan açıklamaya göre Kanada’da şeffaflık raporları Avrupa Birliği’nin 8. Yönergesi kapsamında hazırlanmaktadır. Şeffaflık raporları kaliteli denetim faaliyeti sağlanmasının temel göstergelerinden biri olması sebebiyle Kanada’da önem verilen rapordandır (Demirkan & Polat, 2017).

ABD’de şeffaflık raporu yayımlanmasına yönelik yasal bir zorunluluk yer almamaktadır. 2008 yılında ABD Hazine Danışma Komitesi tarafından yayımlanan rapora göre Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB) daha büyük denetim kuruluşlarının AB’nin 8. Yönergesi’nde yer alan bilgiler doğrultusunda halka açık yıllık rapor yayımlaması için öneride bulunmuştur (Fu vd., 2015).

## 2.4.2 Türkiye’de Şeffaflık Raporlarına İlişkin Düzenlemeler

Ülkemizde şeffaflık raporlarının yayımlanmasına yönelik ilk düzenleme 12 Temmuz 2008 tarihli, 26934 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik’in 21. maddesinde yer almaktadır. Yönetmeliğin 21. maddesi gereğince denetim kuruluşları mali hesap döneminin sona ermesini takiben 3 ay içerisinde web sayfalarında yıllık şeffaflık raporlarını yayımlamaları gerekmektedir (Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, 2008).

2008 yılında yapılan düzenlemenin ardından 26 Aralık 2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin yürürlüğe girmesiyle bir takvim yılında kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşlarına mali hesap döneminin bitimi itibarıyla 4. ayın sonuna kadar şeffaflık raporlarını kuruma bildirmeleri ve kendi web sayfalarında yayımlamaları şartı getirilmiştir. Şeffaflık raporlarına ilişkin imza işlemi yönetim birimi başkanı tarafından gerçekleştirilmektedir (BDY, 2012).

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 36. maddesi kapsamında şeffaflık raporlarında yer alması gereken asgari unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar aşağıda maddeler hâlinde açıklanmaktadır (BDY, 2012):

- Denetim kuruluşunun hukuki yapısı ve ortaklarının açıklanması,
- Denetim kuruluşunun kilit yöneticileri ve sorumlu denetçilerinin açıklanması,
- Denetim kuruluşunun içinde bulunduğu denetim ağı ve bu denetim ağının yapısal özelliklerinin açıklanması,
- Denetim kuruluşunun ilişkili olduğu denetim kuruluşları ve diğer işletmelerin niteliğinin açıklanması,
- Denetim kuruluşunun organizasyon yapısının açıklanması,
- Kalite güvence incelemesinin yapıldığı ve en son ne zaman yapıldığının açıklanması,
- Denetim kuruluşu tarafından bir önceki yılda gerçekleştirilen KAYİK denetimlerinin listesinin açıklanması,
- Denetim kuruluşunda denetim faaliyetinden sorumlu denetçilerin sürekli eğitimine yönelik uygulanan politikaların açıklanması,

- Denetim kuruluşunda bağımsızlığa ilişkin uygulamalar ve bağımsızlık ilkesine uyumun sağlandığını teyit eden açıklamanın yapılması,
- Denetim kuruluşunun toplam gelirleri ve diğer denetim faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin dağılımına ilişkin finansal bilgilerin açıklanması,
- Denetim faaliyetinden sorumlu denetçilerin ücretlendirilmesine ilişkin bilgilerin açıklanması,
- Denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemine yönelik tanım ve kalite kontrol sisteminin etkin işleyiş gösterdiğine dair yönetim beyanının açıklanması,
- Kurum tarafından istenen diğer bilgilerin şeffaflık raporlarında açıklanması gerekmektedir.

(3) Bağımsız denetim yönetmeliği gereğince kişisel güvenliğe yönelik etkin ve önemli bir tehdidin oluşması ve buna talep olması hâlinde ikinci fıkranın ( f ) bendine göre ilgili denetim yapılan işletmenin bilgileri açıklanmayabilir (BDY, 2012).

(4) Bir takvim yılı içerisinde KAYİK denetimi gerçekleştirmeyen ve ilgili listenin KAYİK denetim kapsamında yer almayan denetim kuruluşlarının web sayfalarında şeffaflık raporu yayımlamadığını açıklamaları gerekmektedir (BDY, 2012).

(5) Şeffaflık raporu ve rapora ilişkin güncelleme yapılması durumunda raporun orijinal ve güncel hâli denetim kuruluşunun web sayfasında 5 yıl süreyle kamunun erişimine açık olmalıdır (BDY, 2012).

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 4. maddesinde belirtilen bilgilere göre kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar; halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri ve emeklilik fonları olarak belirtilmektedir. Ek olarak 6 Aralık 2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda tanımı bulunan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam edilen çalışan sayıları ve benzeri ölçütlerin kamuyoyunu ilgilendiren önemli bir yere sahip olması sebebiyle KAYİK kapsamında denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında belirtmeleri gerekmektedir (BDY, 2012).

Şeffaflık raporlarına yönelik gözetim faaliyetleri sözleşme bilgi giriş sistemi üzerinden yapılan bildirimler çerçevesinde KGK tarafından yerine getirilmektedir. Şeffaflık raporlarına yönelik gözetim faaliyetlerinin kapsamını; şeffaflık raporlarına yönelik bildirim yapılıp yapılmadığına ilişkin kontrol, şeffaflık raporlarına ilişkin

bildirim zamanında yapıldığına dair kontrol, şeffaflık raporlarının denetim kuruluşlarının web sayfalarında yayımlanıp yayımlanmadığına dair kontrol, şeffaflık raporlarında Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36. maddesi gereğince açıklanması gereken asgari unsurların açıklanıp açıklanmadığına ilişkin kontrol ve şeffaflık raporlarına yönelik diğer yükümlülüklerle uyum sağlanıp sağlanmadığının kontrolü oluşturmaktadır (Keskin vd., 2019).

## **2.5. Bağımsız Denetim Kapsamında Şeffaflık Raporlarının İçerik, Şekil ve Sunum Açısından Kalite ile İlişkisi**

Bağımsız denetim kuruluşları tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarında açıklanması gereken asgari unsurlar bulunmaktadır. Ülke kanunları gereğince bu unsurlar farklılık gösterebilmektedir. Şeffaflık raporlarının içeriğinde yer alan bilgilerin denetim kalitesi ile ilişkisi aşağıda detaylı olarak açıklanmaktadır.

### **2.5.1. Bağımsız Denetim Kapsamında Şirket Hukuki Yapısı, Kilit Yöneticiler ve Sorumlu Ortaklar**

Kanuni yapı, kurumlara güven duyulmasının temel faktörlerinden biri olarak nitelenendirilebilir. Bu kapsamda kurumların bu güvenin sağlanması amacıyla kanuni yapılarını şeffaf olarak açıklamaları gerekmektedir. Buna ilave olarak bir diğer önemli unsur kurum sahiplerinin kim olduğuna yönelik yapılan açıklamalardır. Kurum sahiplerine ilişkin bilgilerin açıkça belirtilmesi, daha önce yaptıkları işlere yönelik bilgilerin açıklanması, herhangi kanuni sürece dâhil olup olmadığının belirtilmesi şeffaflık ve güvencenin sağlanması açısından son derece önemlidir. Bu nedenle denetim kurumları şeffaflık ve güvenin sağlanması amacıyla ortaklarını ve bu bireylere ilişkin görevleri açıkça belirtmesi gerekmektedir. Bu unsurlara kurum içerisinde ve kurum web sayfasında yer verilmesi sağlanmalıdır (İlgün, 2019).

Şeffaflık raporlarında şirket hukuki yapısının kapsamını şirketin hukuki yapısına ilişkin açıklama, ortaklık yapıları ve ortaklarına ilişkin açıklama, şirketin ofis sayıları ve yurt dışında temsilcilik veya şubelerinin bulunup bulunmadığına yönelik bilgilerin açıklanması oluşturmaktadır (Demirkan & Polat, 2017). İlgili dönemde ortaklardan birinin ayrılması hâlinde bu bilgi dipnot olarak belirtilmelidir (Kurt, 2021).

28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin (m) bendinde “*Yönetim organı üyeleri dâhil olmak üzere, şirketin faaliyetlerini planlama, yönetme veya kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişiler*” kilit yönetici olarak tanımlanmaktadır (BDY, 2012).

Denetim kuruluşunun kilit yöneticileri yönetim kurulu üyeleri, şube müdürleri ve sorumlu denetçilerden oluşmaktadır. Denetim kuruluşunun aldığı kararlar doğrultusunda doğrudan sorumluluğu bulunan kişilerin ortaya koyulması ve kurumda görev alan kişilerin yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi kapsamında kilit yöneticilerin açıkça ifade edilmesi gerekmektedir (İlgün, 2019).

### **2.5.2. Denetim Kuruluşlarının İçinde Bulunduğu Ağın Hukuki ve Yapısal Özelliklerine Dair Yapılan Açıklama**

Bağımsız Denetim Yönetmeliği gereğince bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporlarında içinde bulunduğu denetim ağı ve bu ağın hukuki ve yapısal özelliklerini açıklamaları gerekmektedir. Bağımsız denetim yönetmeliğinde denetim ağı,

bağımsız denetim kuruluşlarının veya denetimi üstlenen bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya ünvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan iş birliğine yönelik yapılanma

olarak tanımlanmaktadır (BDY, 2012).

Denetim kuruluşlarının uluslararası bir ağ içinde bulunmak istemelerinin temelinde müşterilerin seçimlerinde etkili olma, mesleki dayanışma gibi ihtiyaçlar yer almaktadır. Denetim kuruluşlarının uluslararası bir ağ içinde yer alması potansiyel müşteriler tarafından tercih edilmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Denetim kuruluşlarının uluslararası bir ağ içinde yer alması denetim faaliyetlerine olan güven sağlamanın yanı sıra denetim faaliyetlerinin geçerliliğini de artırmaktadır (Demirkol & İkvan, 2019).



### **2.5.3. Bağımsız Denetim Kapsamında Yetkili Denetim Kurumlarının Organizasyon Yapısı Hakkında Açıklama**

Denetim kuruluşunun organizasyon yapısını, denetim kuruluşunun merkezi, şubeler, irtibat büroları oluşturmaktadır. Denetim kuruluşuna yönelik organizasyon yapısı kapsamında denetim faaliyetinden sorumlu denetçiler ve denetçilerden oluşan uzman kadronun açıkça belirtilmesi gerekmektedir (İlgün, 2019).

Denetim kuruluşlarının performanslarını etkileyen önemli etkenlerden biri organizasyon yapılarıdır. Bu sebeple denetim kuruluşlarında performans niteliklerinin ve organizasyon yapılarındaki eksikliklerin belirlenmesi bakımından son derece önemlidir (İlgün, 2019).

Denetim kuruluşların organizasyon yapıları kapsamında şirket yönetim kurulu ve diğer kurulların isimleri ve birbirleriyle olan ilişkileri, yönetim kurulunda yer alan kişilerin isim ve ünvanlarının belirtilmesi; idari birimlerinin tanıtılması, yönetim kuruluna ilişkin ve diğer kurullara ilişkin üyelerin tayin edilmesine yönelik esas ve ilkelerin açıklanması, yönetim kurulu ve diğer kurullara ilişkin görevlerin belirtilmesi kamuyounun aydınlatılması açısından önemlidir. (Demirkan & Polat, 2017).

### **2.5.4. Bağımsız Denetçilerin Sürekli Eğitimine Yönelik İzlenen Politikalar**

Küreselleşen günümüz dünyasında iletişim ve bilgi teknolojilerinde sürekli olarak değişim ve gelişim yaşanmaktadır. Yaşanan bu gelişim ve değişimler işletme faaliyetlerini de etkisi altına almaktadır. İşletmeler küreselleşen dünyada faaliyetlerini sürdürmek ve rekabet edebilmek için değişim ve gelişime uyum sağlamaları gerekmektedir. İşletmelerin yaşanan bu değişim ve gelişmelerden haberdar olmaları ve bu gelişmelere uyum sağlamaları sürekli eğitimle mümkün olmaktadır (Şengel, 2010).

Bu nedenle değişim bağımsız denetçilerin faaliyetlerinde en temel karakteristiklerden biridir. Denetçiler kariyerine yönelik mesleki yetkinliklerini korumak ve gelişim sağlamak için değişime ayak uydurmaları zorunludur (Tanç & Gümrah, 2016).

Kurumsal raporlama faaliyetinin gelişim sağlanması denetçilerin yüksek kalitede mesleki gelişim sağlanmasıyla mümkün olmaktadır. Denetçilere yüksek kalitede sağlanan mesleki eğitimin kurumsal raporlamanın kalitesini de önemli ölçüde etkileyeceği düşünülmektedir. Kurumsal mali ve yönetim raporlarında doğruluk ve güvenilirlik denetçilerin mesleki eğitim gereksinimlerine uyum göstermeleri ile artırılabilir. Sürekli eğitim faaliyeti denetçilerin mesleki yeterlilikleri, özel eğitim seviyeleri ve uzmanlık alanlarında gerekli olan beceri ve deneyimin ortaya koyulmasında önemli etkenlerden biridir (Kaspina, 2015).

Denetim kurumu kapsamında denetim faaliyetini yerine getirecek kişilerin sürekli olarak eğitilmesi ve mevzuatta meydana gelen değişimler hakkında bilgilendirilmesi ve yetkili olduğu alanlarda denetçilerin eğitilmesi denetimde kalitenin sağlanması açısından önemlidir. Denetim faaliyetlerinde denetçilerin risk almaları, denetimi şekillendirebilmeleri, yorumlayabilmeleri ve gerekli bilgi birikimini sağlamaları için sürekli eğitim almaları oldukça önemlidir. Denetçilerin teknik bilgi yeterliliği ve tecrübelerinin gelişmesi ancak sürekli eğitimle sağlanabilmektedir (İlgün, 2019).

Şeffaflık raporlarında sürekli eğitim faaliyetlerine yönelik yapılan açıklamaların amacı, denetçilerin mesleki yeterliliklerinin ortaya koyulmasıdır (Kurt, 2021).

26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 25 ve 49. maddeleri kapsamında Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği hazırlanmıştır. Bu tebliğ ile “*bağımsız denetçilerin etik kurallara uygun yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sunabilmeleri amacıyla mesleki bilgi ve becerilerinin ihtiyaç duyulan seviyede tutulmasına ve geliştirilmesine yönelik usul ve esasların düzenlenmesi*” amaçlanmaktadır (Bağımsız Denetçiler için Sürekli Eğitim Tebliği, 2017).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 25. maddesi gereğince denetçinin sürekli eğitim yükümlülüğü sicile tescil tarihinden sonra ikinci takvim yılının başında başlamaktadır. Denetçilerin görevlendirildiği tarih ile sicile kayıt süresi arasında iki yıldan daha fazla süre bulunanlar için ilave yükümlülükler uygulanabilir. Denetçilerin sürekli eğitim yükümlülüğünün başlamasıyla birlikte denetim kuruluşu tarafından öngörülen her yıl, yıllık ve üçer aylık dönemler için sürekli eğitim yükümlülüğüne yönelik şartları sağlamaları zorunludur. Denetim faaliyetini yerine getirecek denetçilerin sürekli

eğitim programlarını tamamlamaları için gereken önlemler denetim kuruluğu tarafından alınmaktadır. Gerekli hâllerde sürekli eğitime yönelik konular ilgili kurumların görüşleri kapsamında düzenlemektedir. Denetim kuruluğu, denetçinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması, denetim faaliyetlerinde güven sağlanması ve kaliteli bir denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için eğitime ek olarak mevzuat gereğince denetçiler ve meslek mensuplarının eğitilmesi ve eğitim düzeylerinin yükseltilmesi amacıyla gerekli önlemleri alır. Denetçiler sürekli eğitim yükümlülüğüne ilişkin şartları yerine getirmemeleri hâlinde sürekli eğitim yükümlülüğü şartını sağlayanaya kadar denetim faaliyetlerinde bulunamaz ve görevlendirilemezler (BDY, 2012).

### **2.5.6. Bağımsız Denetimde KAYİK'lerin Bir Önceki Yıldaki Denetim Hizmeti Listesi**

Denetim kalitesinin araştırılmasında önemli faktörlerden biri denetim hizmeti sunulan kurumların takip edilmesi ve adlarının bilinmesidir. Bu kuruluşların isimlerinin bilinmesi denetim kuruluşunun denetim esnasında verdiği hizmetin ayrıntılı olarak değerlendirilmesine de olanak sağlamaktadır (İlgün, 2019).

Denetim kuruluşlarının denetledikleri KAYİK'lerin isimlerini şeffaflık raporlarında açıklamaları gerekmektedir. Yapılan bu açıklama denetim kuruluşlarının bir önceki dönemde denetlediği KAYİK'lere ilişkin bilgi sağlamaktadır. Aynı zamanda denetim kuruluşunun bir önceki döneme ait performansına, hangi sektörde faaliyette bulunduğuna yönelik önemli konularında şeffaflık raporları kapsamında ortaya koyulmasını sağlar. Denetlenen müşteri sayısının bilinmesi denetim şirketinde bulunan denetçi sayısını ortaya koymaktadır. Denetim faaliyetlerinde 3 denetçi bulundurma zorunluluğu, denetlenen müşteri sayısı ve denetim kuruluşunun insan kaynakları personeli hakkındaki bir bilginin değerlendirilmesini de kolaylaştırmaktadır. Denetlenen kuruluşların sayısındaki okluk hem denetim kuruluşundaki mesleki bilgi ve tecrübenin gelişiminde hem de sektörel uzmanlaşmada önemli etkisi bulunmaktadır (Demirkol & İkvan, 2019).

## **2.5.7. Bağımsız Denetimde Kalite Güvence Sisteminde Yapılan İncelemelere Ait Son Bilgiler**

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. maddesinin (i) bendinde kalite güvence sistemi,

bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin belirli standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin üzere kurum tarafından oluşturulan sistem

olarak tanımlanmaktadır (BDY, 2012).

Kalite güvence sistemi kapsamında kalite sorumluları, etik ve bağımsızlık ilkeleri, müşteri ilişkilerinin devamlılığı, insan kaynakları yönetimi, faaliyet performanslarına ilişkin önemli faktörler bulunmaktadır. Denetim kuruluşlarının kalite güvence sistemlerinde bu faktörleri belirtmeleri denetim faaliyetlerini iç kontrol sistemi çerçevesinde değerlendirdiklerini ortaya koymaktadır. Denetim kuruluşlarında önemli kriterlerden biri sahip oldukları kalite güvence sistemleri ve kalite güvence denetimlerinin hangi kurumlar tarafından yapıldığının sunulmasıdır. Denetim kuruluşları iç kontrol sistemleriyle birlikte kamu otoriteleri ve uluslararası ağa bağlı olmaları hâlinde belli zamanlarda KGK, SPK gibi denetim kurumları tarafından kalite kontrolleri yapılmaktadır. Denetim kuruluşlarında iç veya dış güçler tarafından gerçekleştirilen kalite kontrole ilişkin bilgilerin sunulması kamuoyuna güven sağlanmasında önemli bir yere sahiptir (Demirkol & İkvan, 2019).

## **2.5.8. Bağımsız Denetim Bağımsızlık Uygulanması ve Bağımsızlık İlkelerinin Doğrulanması**

Bağımsız denetim kuruluşları denetim faaliyetlerinde yetkilendirilen denetçilerden bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması kapsamında 6102 sayılı Kanun hükümleri, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesi, Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve diğer düzenleyici otoritelerin düzenlemelerine uyum sağladığına yönelik gerçeği yansıtan bir teyit almaktadır. Denetim faaliyetlerinden sorumlu denetçiden alınan bu teyit kanun hükümlerine, bağımsız denetim yönetmeliğine ve düzenleyici otoritelerin yaptığı düzenlemelere uyum sağlandığını gözden geçirmelerin yeterli ve düzenli yapıldığını ve bağımsızlık beyanlarının TDS'lere uygun olarak alındığını göstermektedir (Demirkan, 2016).

Denetim kuruluşları tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken önemli hususlardan biri de denetim faaliyetlerinin bağımsız denetim ilkeleri kapsamında gerçekleştirildiğinin ortaya koyulmasıdır. Bu nedenle bağımsız denetim kuruluşları kalite kontrol sistemi unsurları kapsamında yer alan etik hükümler gereğince bağımsız olması gereken personelden her denetim faaliyetinden önce yılda 1 defa bağımsızlık hükümlerine uyum sağlayacakları ve bağımsızlık hükümlerine uyum sağladıklarını gösteren yazılı bir teyit almaktadır. Çünkü bağımsız olarak gerçekleştirilmeyen denetim faaliyetinin kaliteli olması ve denetim kuruluşları tarafından oluşturulan raporlara güven sağlaması beklenemez (Sarica, 2016).

### **2.5.9. Bağımsız Denetimde Sorumlu Denetçilerin Ücretlendirilmesine Yönelik Hükümler**

Denetim kuruluşlarında önemli unsurlardan biri de denetim faaliyetinden sorumlu denetçi ve personele ödenen ücrettir. Denetim kuruluşlarında ücret belirli politikalar çerçevesinde eşit olarak ödenmelidir. Denetçinin denetim faaliyetine bağlılığında ve denetim faaliyetlerinde bağımsız davranmasında ücretin önemli bir yeri bulunmaktadır. Denetçinin aldığı ücretten memnun olmaması bağımsızlığını zedeleyebilir (İlgün, 2019).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartları hakkında seri x, no: 22 numaralı Tebliğ'in 13. maddesinin b ve c bendi kapsamında denetçiye geçmiş yıla bağlı olarak belli bir neden belirtilmeden ücret ödenmemesi, bağımsız denetim sonuçlarına yönelik olarak şarta bağlanması, denetim ücretinin piyasa değerinden farklılık göstermesi bağımsız denetim kalitesinde belirsizliğe neden olacağından denetim ücreti denetim kuruluşu tarafından verilen hizmet dikkate alınarak belirlenmelidir (SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ, 2006).

Genelde denetim kuruluşlarında denetim ücreti denetçinin çalışma süresine göre hesaplanmaktadır. Denetim kuruluşlarında ücretlerin denetçilerin performansları, denetim faaliyetlerindeki başarıları ve mesleki tecrübelerine yönelik olarak belirlenmesinin denetim kalitesini de önemli ölçüde etkileyeceği düşünülmektedir. (Demirkol & İkvan, 2019).

### **2.5.10. Bağımsız Denetimde Toplam Gelir Denetim Faaliyeti ile Diğer Denetim Faaliyetleri Arasındaki Dağılım**

Denetim kuruluşları denetim hizmetlerinin yanı sıra vergi, bilişim teknolojileri, danışmanlık gibi alanlardan da gelir sağlamaktadır. Bu nedenle denetim kuruluşları asıl denetim hizmeti ve diğer denetim dışı alanlarda elde ettiği gelirleri şeffaflık raporlarında açıklaması gerekmektedir (Demirçalı, 2020).

Denetim kalitesinin sağlanmasında önemli hususlardan biri de denetim kuruluşlarının asıl denetim faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin toplam gelir içerisindeki oransal büyüklüğünü ortaya koymasıdır (Kurt, 2021).

Denetim kuruluşları kuruma güven sağlanması ve kurum bağımsızlığının ortaya koyulması amacıyla gelir dağılımlarını açıklarken şeffaf olmalıdır. Açıklanan gelir varlığında neden belirtilmemesi kuruma duyulan güveni zedeleyebileceği gibi denetim kalitesinde etki etmektedir. Bu nedenle denetim kuruluşları elde ettiği gelirlerin dağılımını açıkça ifade etmeli ve yazılı bir şekilde saklamalıdır (İlgün, 2019).

### **2.5.11. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Sistem Tanımı ve Bu Sistemin Doğru Olarak Çalıştığına İlişkin Denetim Kurumunun Yönetim Beyanı**

Kaliteli bir denetim faaliyeti sağlanmasında en önemli unsurlardan biri kalite kontrol sistemidir. Denetim kuruluşlarının denetim faaliyetlerini KGK tarafından oluşturulan standartlar kapsamında yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu nedenle her denetim kuruluşu kalite kontrol sistemi oluşturmalı ve bu sistemin etkin işlemlerini sağlayan politika ve prosedürler oluşturarak bunu şeffaflık raporlarında belirtmelidir (Sarica, 2016).

Bağımsız denetim yönetmeliğinde yer alan tanımda kalite kontrol sistemi *“bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerin denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, kurum düzenlemelerine uygun olarak olarak bünyelerinde oluşturacakları sistem”* olarak ifade edilmektedir (BDY, 2012).

Şeffaflık raporlarında kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediğine dair beyanın açıklanmasının temelinde denetim faaliyetlerinin kalite kontrol standartlarına

uygun olarak yapıldığı ve denetim kuruluşu yönetiminin bu konudaki tutumunun ortaya koyulması yer almaktadır (Sarica, 2016).

### **3. 2020-2021 YILI ŞEFFAFLIK RAPORLARINDA YER ALAN VERİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

26.12.2012 tarihinde Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesiyle bir takvim yılında kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporu yayımlaması zorunlu kılınmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36. maddesi kapsamında belirtilen unsurları şeffaflık raporlarında açıklaması gerekmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim kuruluşlarının 2020 ve 2021 yıllarında yayımladıkları şeffaflık raporlarında belirtilen asgari unsurlar incelenecektir.

#### **3.1. Literatür Taraması**

Sarıca (2016), yaptığı çalışmada şeffaflık raporlarının denetim kalitesi ile ilişkisini, derecenlendirme notlarıyla incelemiştir. Yapılan araştıma sonucunda kalite kontrol sisteminin etkin çalışmadığı, denetçilerin bağımsızlıkları kapsamında eksikliklerin bulunduğu, ortaklıkları bakımından bir kurumsal yapı oluşturamadığı, gelirlere ilişkin bilgi vermeyen kurumların bulunduğu, kalite güvence sistemine ilişkin incelemeler yer almasına rağmen eksikliklerin olduğu, denetçilerin ücretlendirilmesinde şeffaflık bulunmadığı ve raporlara ilişkin içerikte belirtilmesi gereken önemli bilgilerin eksik olduğu sonucuna varılmıştır.

Fu vd. (2015), çalışmasında Avustralya da yer alan 21 denetim kuruluşunun yayımladığı 2013 yılı şeffaflık raporlarında belirtilen asgari unsurları incelemiştir. Denetim kurumlarının asgari unsurlara ilişkin açıklamalarının yeterli düzeyde olduğu fakat denetim kalitesini etkileyebilecek iç kalite kontrol sistemi, bağımsızlık uygulamaları, sürekli eğitim, ücretlendirme gibi alanlarda kurumlar arasında farklılıklar olduğu sonucuna varmıştır.

Deumes vd. (2012) çalışmasında 4 AB ülkesindeki (Avusturya, Almanya, Hollanda ve Birleşik Krallık) 103 denetim kurumunun şeffaflık raporlarında yer alan açıklamaların kapsam ve türüne ilişkin farklılıklarını ve denetim kalitesiyle ilişkisini incelemiştir. Şeffaflık raporu açıklamalarında farklılıklar olduğu sonucuna



varmışlardır. Deumes vd. tarafından yapılan çalışmada kurumların raporlardaki açıklamaları puanlanmış ve yapılan puanlama sonucunda büyük denetim kurumlarının açıklamalarının diğer kurumlara oranla daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

Alzaideen ve Al-Rawash (2018), yaptıkları çalışmada farklı sahiplik yapısının (yoğunlaşma ve kurumsal sahiplik) kurumsal borcun denetim kalitesi ile ilişkisini incelemişlerdir. Çalışma kapsamına 2015-2016 yılları arasında Amman borsasında işlem gören 132 şirketi almışlardır. Çalışmada hem yabancı hem de kurumsal mülkiyete sahip kurumların denetim kalitesini pozitif yönde etkilediği sonucuna varmışlardır. Ayrıca kurumsal borç ve denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Dantas ve Medeiros (2015), yaptıkları çalışmada Brezilya'da bankacılık alanındaki denetim çalışmalarının kalitesini incelemişlerdir. Yapılan çalışma sonucunda denetim kalitesi ile denetçinin bankacılık alanındaki uzmanlığı arasında bir ilişki olduğu sonucuna varılırken çalışmada varılan ikinci hipoteze göre ise denetim kalitesi ile ulusal finansal sistem içerisindeki yoğunlaşma arasında negatif ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Çalışma sonucunda varılan son hipoteze göre ise müşteri ilişkisinin kısa vadeli olması denetim kalitesini düşüreceği yönündedir.

Metin (2019), çalışmasında 2016-2017 yıllarını ele almış ve çalışma kapsamında denetim kurumlarının çoğunluğunun İstanbul, Ankara, İzmir illerinde yer aldığını belirtmiş; raporlarda şeffaflığın sağlanması hususunda bilgilerin yeterli olmadığı ve uluslararası standartların uygulanmasının önemli bir yere sahip olacağı sonucuna ulaşmıştır.

Demirçalı (2020), çalışmasında 2018-2019 yılı raporlarını frekans analizi yöntemiyle karşılaştırmıştır ve yapılan çalışma sonucunda şeffaflığın ve kurumsal verimliliğin sağlanması açısından eğitim faaliyetlerine ilişkin daha detaylı bilgilendirme yapılması gerektiği sonucuna varmıştır.

Kurt (2021), çalışmasında 2017, 2018 ve 2019 yıllarında yayımlanan şeffaflık raporlarını ele almıştır. Killit yönetici ve ortaklık sayısının kaliteyi olumsuz etkilediği, sorumlu denetçi sayısı ve KAYİK sayılarının, gelirleri olumlu etkilediği, ilişkili olduğu denetim ağının 2019 verileri ele alındığında olumlu bir etki ettiği sonucuna varmıştır.

İven (2019), çalışmasında denetim kurumu çalışanları ve akademisyenler ile şeffaflık raporlarının denetim kalitesi ile ilişkisine yönelik mülakat yapmış ve çalışması sonucunda şeffaflık raporlarının denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği sonucuna varmış; şeffaflık raporlarında beklenen etkinin sağlanması denetim incelemelerinin yanı sıra verimli bir değerlendirme yapılmasının önemine vurgu yapmıştır.

Yılmaz (2018), yaptığı çalışmada denetim kalitesi ve şeffaflık ilişkisini incelemiştir. Yapılan çalışma sonucunda denetim faaliyetlerinin çoğunluğunun big4 olarak adlandırılan 4 büyük denetim kurumu tarafından yerine getirildiği ve şeffaflık raporlarının 4 büyük denetim kurumu dışındaki kurumlar açısından rekabet sağlayacağı ve denetim kalitesine olumlu yönde etki edeceği sonucuna varılmıştır.

Gürol ve Tüysüzöğlü (2016), yaptıkları çalışmada 2014 yılı şeffaflık raporlarını ele almışlardır. Yapılan inceleme sonucunda denetim kurumlarının çoğunluğunun raporlarında ofis sayısı ve yurt dışı temsilcilikleri hakkında bilgilerin bulunmadığı, yönetim kurulu ve diğer ilke ve esaslara ilişkin önemli eksikliklerin bulunduğunu, kilit yönetici ve sorumlu denetçilerin öz geçmiş bilgisine yer vermedikleri, eğitim politikalarına ilişkin çoğu kurumda bilginin yer almadığı, kalite kontrol sistemine ilişkin beyan bulunan kurum sayısının az olduğu, denetçilerin ücretlendirilmesine ilişkin bilgilerin yeterli düzeyde olmadığı, denetim gelirleri kapsamındaki açıklamaların bağımsız denetim yönetmeliğine uygun olarak yerine getirmeyen kurumların bulunduğu, kalite güvence sistemi incelemelerine ilişkin bilgilerin yetersiz olduğu ve gelecek raporlarda bu hususların detaylıca açıklanması gerektiğinin önemine vurgu yapmışlardır.

Atış ve Yıldız (2022), çalışmalarında 2019 yılı şeffaflık raporlarını ele almışlar KKS1 gereğince gözden geçirilmesi gereken denetim kalitesi hususlarına değinmişlerdir. Yapılan araştırma sonucunda şeffaflık raporlarında yer alan hususlarda anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Denetim kalitesinin sağlanması hususunda KKS1’de vurgulanan hususların çoğunluğunun şeffaflık raporlarında belirtilmediği sonucuna varmışlardır.

### 3.2. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINA İLİŞKİN BİLGİLER

Bu bölümde analize dâhil edilen 83 denetim kurumuna ilişkin bulgular yer almaktadır.

#### 3.2.1. Denetim Kurumlarının İller Bazında Dağılımı

Denetim kurumlarının iller bazında dağılımı aşağıdaki tabloda detaylı olarak açıklanmıştır.

**Tablo 4:** Denetim kurumlarının iller bazında dağılımı

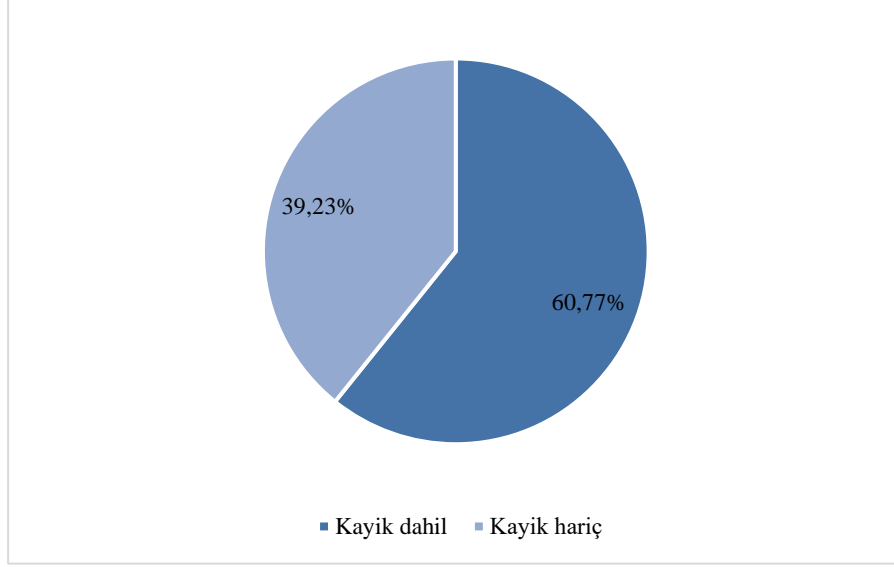
Denetim Kurumunun Faaliyet Gösterdiği İl	Kurum Sayısı
Adana'da faaliyet gösteren	8
Ankara'da faaliyet gösteren	70
Antalya'da faaliyet gösteren	11
Burdur'da faaliyet gösteren	1
Bursa'da faaliyet gösteren	21
Çanakkale'de faaliyet gösteren	1
Çankırı'da faaliyet gösteren	1
Denizli'de faaliyet gösteren	4
Diyarbakır'da faaliyet gösteren	1
Elâzığ'da faaliyet gösteren	1
Eskişehir'de faaliyet gösteren	2
Gaziantep'te faaliyet gösteren	16
İstanbul'da faaliyet gösteren	221
İzmir'de bulunan kurum sayısı	32
Kayseri'de faaliyet gösteren	8
Kocaeli'de faaliyet gösteren	1
Kütahya'da faaliyet gösteren	1
Mersin'de faaliyet gösteren	4
Malatya'da faaliyet gösteren	2
Sakarya'da faaliyet gösteren	3
Samsun'da faaliyet gösteren	3
Şanlıurfa'da faaliyet gösteren	1
Sivas'da faaliyet gösteren	2
Tekirdağ'da faaliyet gösteren	1
Trabzon'da faaliyet gösteren	1
Zonguldak'ta faaliyet gösteren	1
<b>Toplam: 26 il</b>	<b>418 Denetim kurumu</b>

KGK tarafından yetkilendirilen denetim kurumları Tablo 4'te açıklanmıştır. Bu kapsamda Türkiye'de 26 ilde 418 denetim kurumu faaliyet göstermektedir.

### 3.2.2. Denetim Kurumlarının Yetki Alanlarına Göre Sınıflandırılması

Denetim kuruluşları yetki alanları bakımından KAYİK dâhil ve KAYİK hariç olmak üzere 2 grupta sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmaya ilişkin oranlar Grafik 1’de gösterilmektedir.

**Grafik 1:** Yetki alanı yüzdeler dağılımı

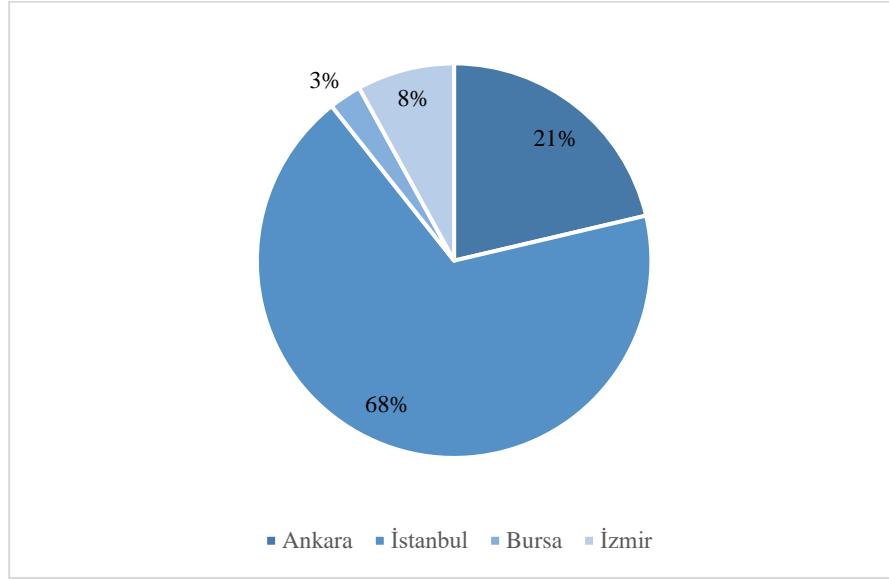


Grafik 1’e göre KGK tarafından yetkilendirilen 418 denetim kurumunun %60,77’sini KAYİK dâhil kurumlar oluştururken %39,23’ünü KAYİK hariç kurumlar oluşturmaktadır.

### 3.2.3. 2020-2021 Yılında şeffaflık raporu yayımlayan denetim kurumlarına ilişkin bilgiler

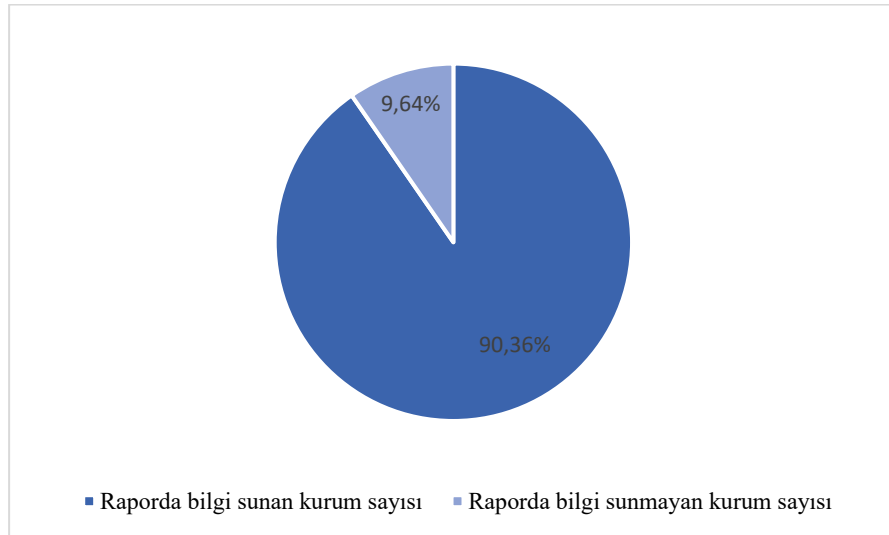
2020-2021 yıllarında şeffaflık raporu yayımlayan denetim kuruluşlarının merkezlerine ilişkin bilgiler Grafik 2’de açıklanmıştır.

**Grafik 2:** Merkez bilgileri yüzdelerik dağılım



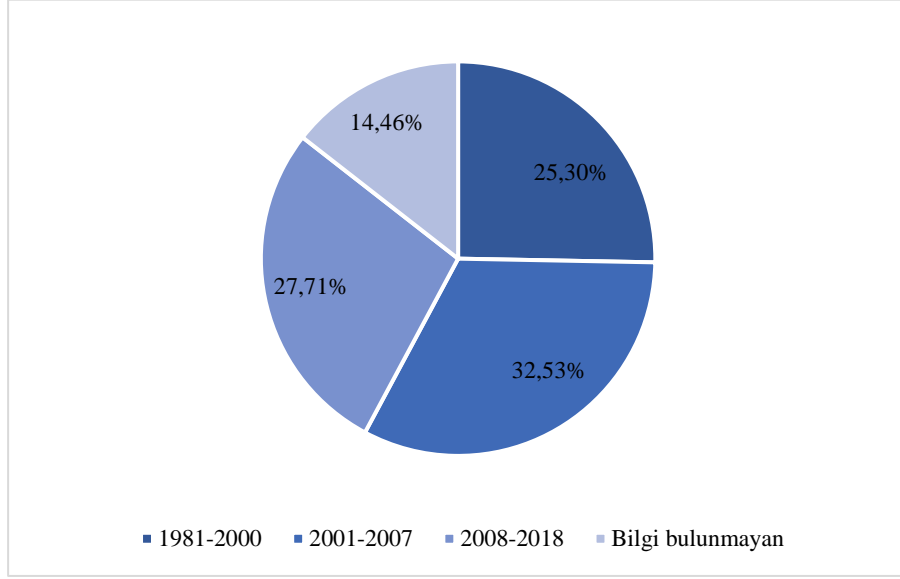
Grafik 2’de görüldüğü üzere; 2020-2021 yıllarında şeffaflık raporu yayımlayan denetim kurumlarının %68’i İstanbul, %21’i Ankara, %8’i İzmir, %3’ü ise Bursa merkezlidir.

**Grafik 3:** Kuruluş merkezi yüzdelerik dağılım



Şeffaflık raporlarında denetim kuruluşu merkezine ilişkin bilgi sunan kurumlar Grafik 3’te açıklanmıştır. Grafik 3’te görüldüğü üzere raporda kuruluş merkezine ilişkin bilgi sunan kurumların oranı %90,36 iken raporda bilgi sunmayan kurumların oranı %9,64 tür.

**Grafik 4:** Kuruluş tarihi yüzdelerik dağılım



Şeffaflık raporlarında kuruluş tarihine ilişkin bilgi sunan kurumlar Grafik 4’te açıklanmıştır. Grafik 4 incelendiğinde denetim kurumlarının %32,53’ü 2001-2007 yılları arasında, %27,71’i 2008-2018 yılları arasında, %25,30’u ise 1981-2000 yılları arasında kurulmuştur. Şeffaflık raporlarında kuruluş tarihine ilişkin bilgi sunmayan kurumların oranı %14,46’dır.

**Tablo 5:** Denetim kurumlarının ortaklık yapıları sermayelerine ilişkin bilgilerin incelenmesi

Denetim kuruluşunun adı	Ortak sayısı		Toplam sermaye tutarı		% payı	
	2020	2021	2020	2021	2020	2021
A1 YMM Bağımsız Denetim AŞ	15	16	50.000,00	50.000,00	100	100
AAC Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	9	8	50.000,00	50.000,00	100	100
Abaküs Bağımsız Denetim	9	9	50.000,00	50.000,00	100	100
AG YMM	1	2	50.000,00	50.000,00	100	100
Akademik Bağımsız Denetim AŞ	7	8	50.000,00	50.000,00	100	100
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim Şirketi	22	23	1.800.000,00	1.800.080,00	100	100
AKT Bağımsız Denetim YMM	7	7	50.400,00	50.400,00	100	100
Aktan Bağımsız Denetim YMM AŞ	11	10	160.000,00	160.000,00	-	-
Anıl YMM Bağımsız Denetim AŞ	16	16	270.000,00	270.000,00	100	100
Arılar Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	4	4	400.000,00	400.000,00	100	100
Artı Uluslararası Bağımsız Denetim YMM AŞ	6	6	100.000,00	100.000,00	-	-
AS Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	10	10	50.000,00	50.000,00	100	100
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	5	5	310.000,00	8.349,470,00	100	100
Avrasya Bağımsız Denetim YMM AŞ	3	3	650.000,00	650.000,00	-	-
AYK Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ	12	11	-	-	100	100
Bakış YMM AŞ	9	9	50.000,00	50.000,00	100	100
Ban-den bağımsız Denetim AŞ	9	7	250.000,00	250.000,00	100	100
BD Bağımsız Denetim YMM AŞ	11	11	100.000,00	100.000,00	100	100
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	18	18	50.000,00	50.000,00	100	100
BDO Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	9	9	50.000,00	50.000,00	100	100
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim	10	10	50.000,00	50.000,00	99,28	99,28
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı AŞ	8	8	50.000,00	50.000,00	100	100
CNS Bağımsız Denetim AŞ	6	6	50.000,00	50.000,00	100	100
Consulta Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	6	6	1.000.000,00	1.000.000,00	-	-
Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve YMM	2	2	1.200.000,00	2.400.000,00	100	100

<b>CPA Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ</b>	5	5	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Crowe Olgü Bağımsız Denetim AŞ</b>	10	11	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Denge Ankara Bağımsız Denetim YMM AŞ</b>	7	7	50.000,00	50.000,00	-	-
<b>Denge Bağımsız Denetim SMMM AŞ</b>	9	10	500.000,00	500.000,00	100	100
<b>DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık YMM AŞ</b>	6	6	250.000,00	250.000,00	1.00000	1.00000
<b>DMR Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ</b>	9	9	250.000,00	250.000,00	100	100
<b>DRT Bağımsız Denetim SMMM AŞ</b>	25	23	50.000.00,00	50.000.00,00	100	100
<b>Ecovis Değer Bağımsız Denetim YMM AŞ</b>	9	9	112.000,00	112.000,00	100	100
<b>Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri AŞ</b>	7	7	100.000,00	100.000,00	100	100
<b>Elit Bağımsız Denetim YMM AŞ</b>	7	7	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ</b>	12	13	100.000,00	100.000,00	100	100
<b>Görüş Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	10	26	100.000,00	100.000,00	100	100
<b>GRC Bağımsız Denetim AŞ</b>	3	3	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Güncel Bağımsızdenetim Danışmanlık YMM AŞ</b>	5	5	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Güney Bağımsız Denetim SMMM AŞ</b>	26	26	90.100,00	90.100,00	100	100
<b>Gürel YMM Bağımsız Denetim Hizmetleri</b>	19	19	200.000,00	200.000,00	100	100
<b>HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim AŞ</b>	7	7	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>İBD İstanbul Bağımsız Denetim SMMM AŞ</b>	10	10	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>İDA Bağımsız Denetim AŞ</b>	4	4	50.000,00	50.000,00	-	-
<b>IHY Bağımsız Denetim YMM AŞ</b>	5	6	1.000.000,00	1.000.000,00	100	100
<b>İrfan Bağımsız Denetimve YMM AŞ</b>	3	3	820.000,00	820.000,00	100	100
<b>Işık YMM</b>	8	8	260.000,00	260.000,00	-	-
<b>İtimat Bağımsız Denetim AŞ</b>	8	8	100.000,00	100.000,00	100	100
<b>Karar Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ</b>	33	12	-	50.000,00	-	100
<b>Karden Partners Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	6	6	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Karma Bağımsız Denetim AŞ</b>	9	9	50.000,00	50.000,00	100	100

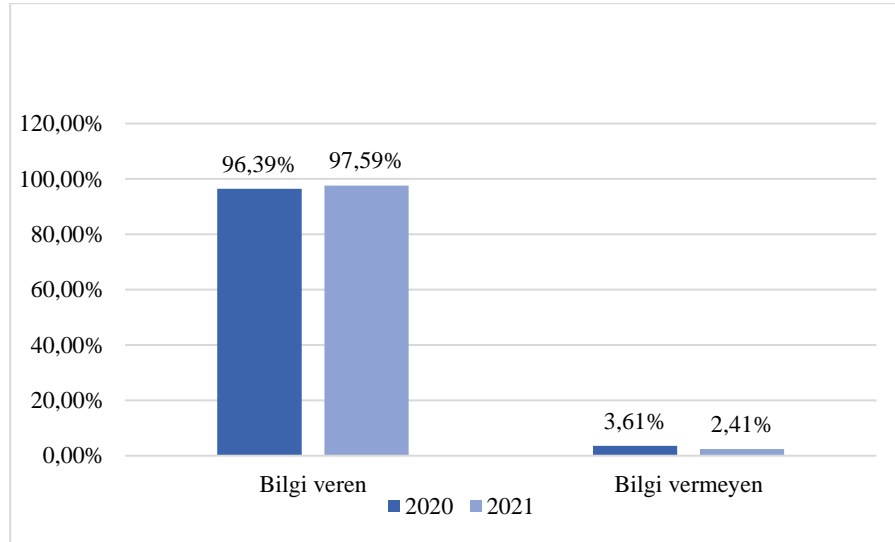


<b>Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ</b>	8	12	155.000,00	155.000,00	100	100
<b>Köker YMM Bağımsız Denetim AŞ</b>	8	8	75.000,00	75.000,00	100	100
<b>KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	24	26	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Lidya Bağımsızdenetim ve SMMM AŞ</b>	8	7	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Lisans Bağımsız Denetim Danışmanlık</b>	4	4	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>MBK Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	5	5	4.685.000,00	4.685.000,00	100	100
<b>Mega Global AŞ</b>	8	6	-	-	-	-
<b>Mercek Bağımsızdenetim ve YMM AŞ</b>	17	17	400.000,00	400.000,00	100	100
<b>Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim AŞ</b>	26	26	360.000,00	360.000,00	-	-
<b>Mgl Denetim AŞ</b>	3	3	100.000,00	100.000,00	100	100
<b>Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık YMM AŞ</b>	6	6	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Öncü YMM AŞ</b>	3	3	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Özer Bağımsız Denetim AŞ</b>	10	10	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>PKF Aday Bağımsız Denetim AŞ</b>	9	5	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>PWC Bağımsız Denetim SMMM AŞ</b>	25	27	50.001,00	50.000,00	100	100
<b>Rasyonel Bağımsız Denetim Ymm AŞ</b>	8	8	150.000,00	150.000,00	100	100
<b>Reanda Aren Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	9	9	50.000,00	50.000,00	-	-
<b>Reform Bağımsız Denetim AŞ</b>	14	14	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Rehber Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	6	4	100.000,00	100.000,00	100	100
<b>Report Bağımsız Denetim AŞ</b>	10	10	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>RSM Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ</b>	10	9	175.000,00	175.000,00	100	100
<b>Ser-Berker Bağımsız Denetim AŞ</b>	9	8	500.000,00	500.000,00	1.0000	1.0000
<b>Sun Bağımsız Denetim YMM AŞ</b>	11	10	61.500,00	61.500,00	100	100
<b>TTK Bağımsız Denetim Ve YMM AŞ</b>	3	3	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Türkerler Bağımsız Denetim YMM AŞ</b>	6	6	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	9	9	100.000,00	100.000,00	-	-
<b>Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ</b>	3	3	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Vezin Bağımsız Denetim AŞ</b>	5	5	50.000,00	50.000,00	100	100

<b>Vizyon Grup Bağımsız Denetim AŞ</b>	9	11	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Yeditepe Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	17	17	60.000,00	60.000,00	100	100
<b>YKY Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	5	5	50.000,00	50.000,00	100	100
<b>Yorum YMM ve Bağımsız Denetim AŞ</b>	3	3	65.000,00	65.000,00	100	100

Çalışma kapsamında analize dâhil edilen 83 denetim kurumunun 2020-2021 yıllarına ilişkin sermayeleri ve pay oranları Tablo 5’te açıklanmıştır. Bu kapsamda şeffaflık raporlarında 2020-2021 yıllarında sermaye yapılarına ilişkin bilgi sunan ve bilgi sunmayan kurumlar Grafik 5’te açıklanmıştır.

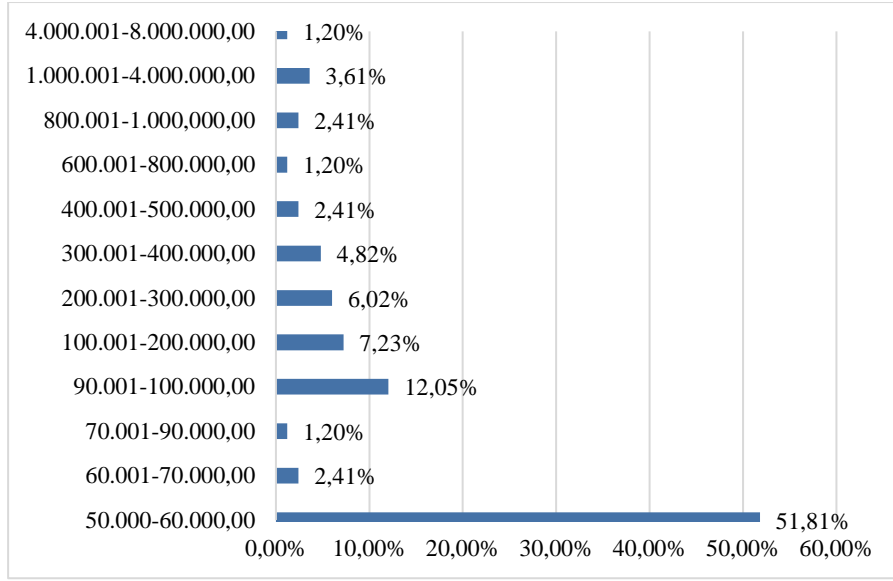
**Grafik 5: Sermaye yapısı yüzdeler dağılım**



Grafik 5 incelediğinde 2020 yılında şeffaflık raporunda sermaye yapısına ilişkin bilgi veren kurumların oranı % 96,39 iken 2021 yılında bu oran %97,59’dur. 2020 yılında şeffaflık raporunda sermaye yapılarına ilişkin bilgi sunmayan kurumların oranı %3,61 iken bu oran 2021 yılında %2,41’dir.

Denetim kurumlarının 2020 yılı sermaye yapılarına ilişkin bilgiler Grafik 6’da açıklanmıştır.

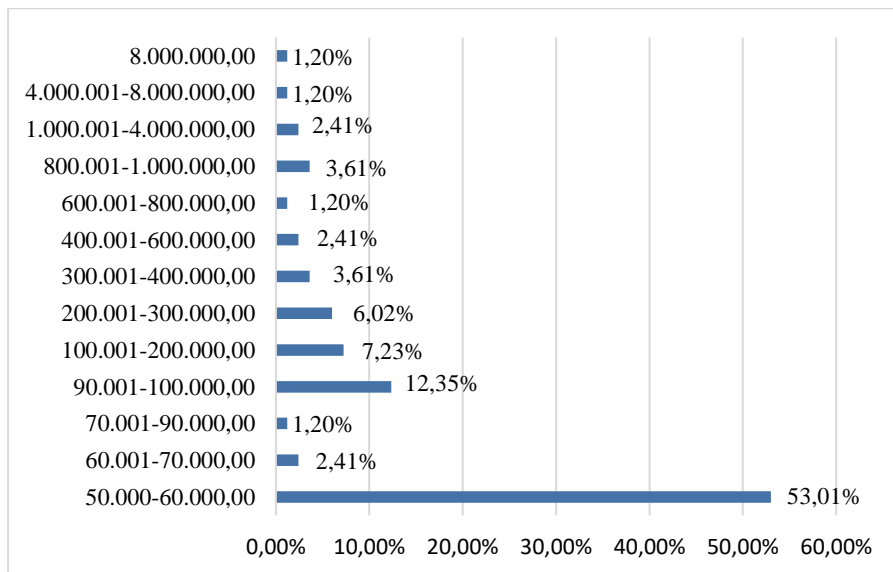
**Grafik 6: 2020 yılı sermaye tutarı yüzdelerik dağılım**



Grafik 6 incelendiğinde 2020 yılında denetim kurumlarının sermayelerinin çoğunluğunun %51,81 oran ile 50.000,00-60.000,00 TL arasında ve %12,05 oran ile 90.001-100.000,00 TL arasında olduğu görülmektedir.

Denetim kurumlarının 2021 yılı sermaye yapılarına ilişkin oranlar Grafik 7’de açıklanmıştır.

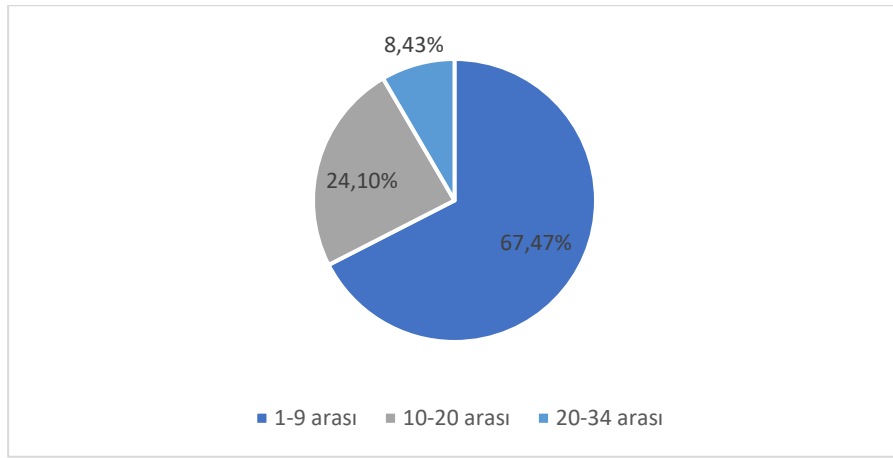
**Grafik 7: 2021 yılı sermaye tutarı yüzdelerik dağılımı**



Grafik 7 incelendiğinde 2021 yılında denetim kurumlarının sermayelerinin çoğunluğunun %53,01 oran ile 50.000,00-60.000,00 TL arasında ve %12,35 oran ile 90.001-100.000,00 TL arasında olduğu görülmektedir.

Denetim kurumlarının şeffaflık raporlarında belirtmesi gereken bir diğer önemli unsur ortak sayılarıdır. Bu kapsamda analize dâhil edilen 83 denetim kurumunun 2020 yılı ortaklık sayılarına ilişkin oranlar Grafik 8’de açıklanmıştır.

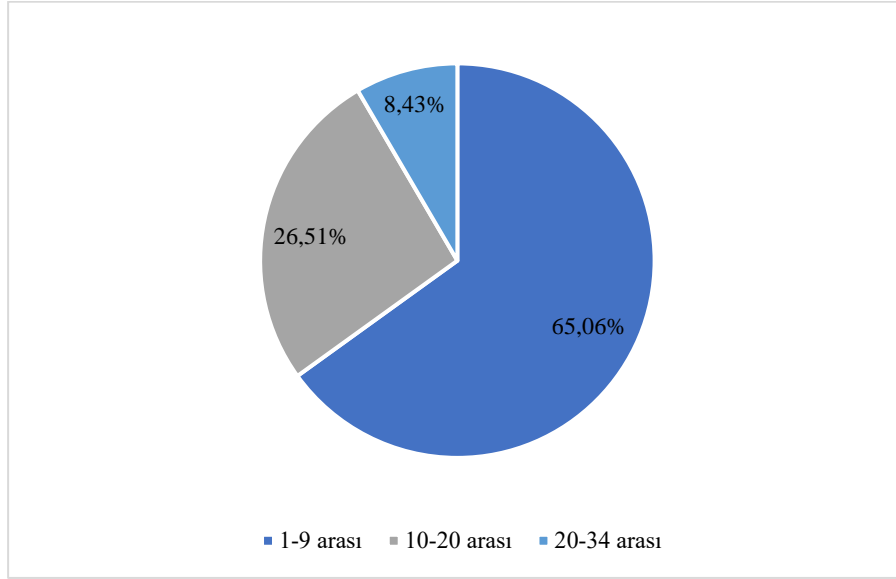
**Grafik 8:** 2020 yılı ortak sayıları yüzdeler dağılım



Grafik 8 incelendiğinde denetim kurumlarının 2020 yılı ortak sayılarının %67,47’sinin 1 ile 9 arasında, %24,10’nun 10 ila 20 arasında, %8,43’nün 20 ile 34 kişi arasında olduğu görülmektedir.

Denetim kurumlarının 2021 yılı ortaklık yapılarına ilişkin oranlar Grafik 9’da açıklanmıştır.

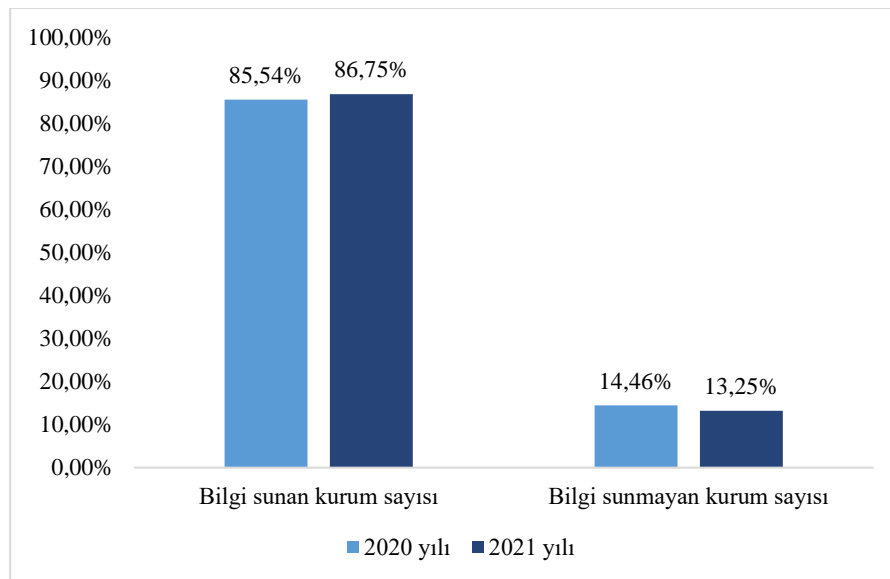
**Grafik 9:** 2021 yılı ortak sayıları yüzdelerle dağılım



Grafik 9 incelediğinde denetim kurumlarının 2021 yılı ortak sayılarının %65,06'sının 1 ile 9 arasında, %26,51'inin 10 ile 20 arasında, %8,43'ünün 20 ile 34 kişi arasında olduğu görülmektedir.

2020-2021 yılları şeffaflık raporlarında pay oranlarına ilişkin bilgi veren kurumların yüzdelerle dağılımı Grafik 10'da gösterilmiştir.

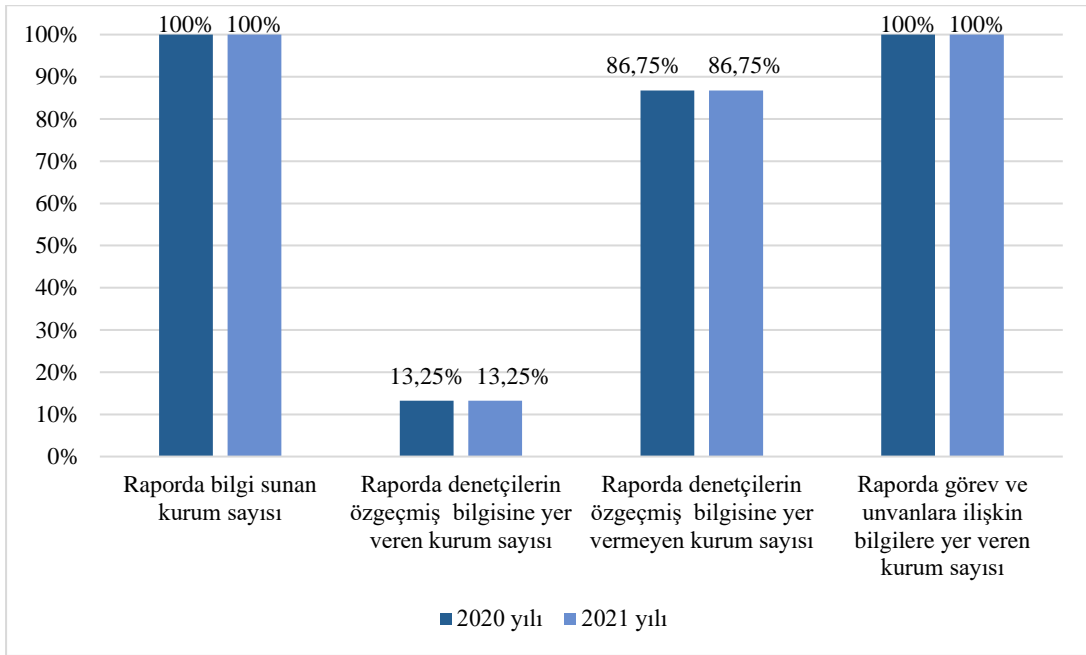
**Grafik 10:** 2020-2021 yılı pay oranı yüzdelerle dağılım



Grafik 10 incelendiğinde 2020 yılı şeffaflık raporlarında pay oranlarına ilişkin bilgi sunan kurumların oranı %85,54 iken 2021 yılında bu oran %86,75'tir. 2020 yılı şeffaflık raporlarında pay oranlarına ilişkin bilgi sunmayan kurumların oranı %14,46 iken bu oran 2021 yılında %13,25'tir.

2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında kilit yönetici ve sorumlu denetçilere ilişkin bilgi sunan kurumlar Grafik 11'de gösterilmiştir.

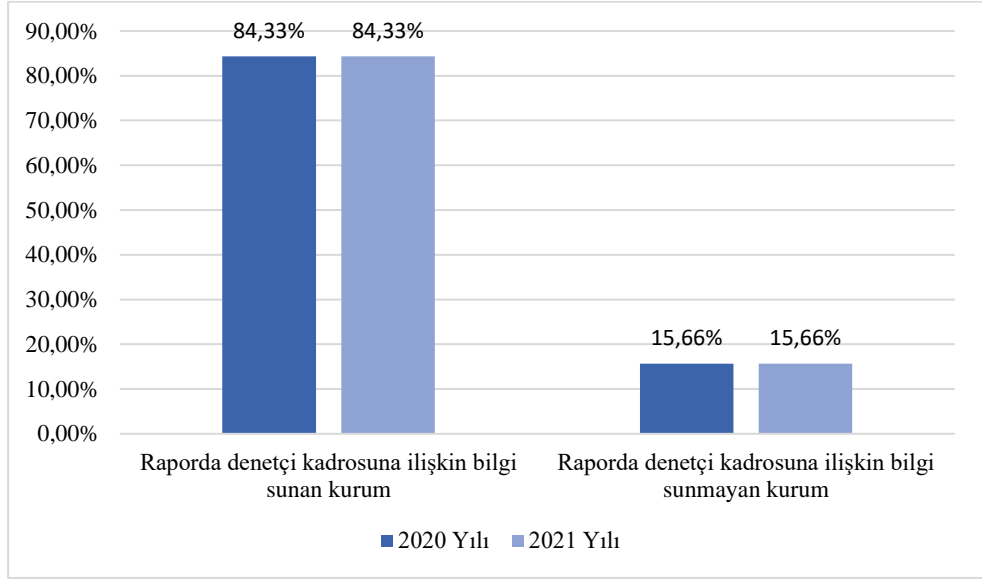
**Grafik 11:** 2020-2021 yılı kilit yönetici ve sorumlu denetçilerin yüzdeler dağılımı



Grafik 11 incelendiğinde 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında kilit yönetici ve sorumlu denetçilere ilişkin bilgi sunan kurumların oranı %100'dür. 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında denetçilerin görev ve ünvanlarına ilişkin bilgi sunan kurumların oranı %100'dür. İnceleme kapsamında 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında denetçilerin özgeçmiş bilgisine yer veren kurumların oranı %13,25 iken 2020-2021 yılı raporlarında denetçilerin özgeçmiş bilgisine yer vermeyen kurumların oranı %86,75'tir. Grafik 11'de görüldüğü üzere denetim kurumlarının çoğunluğu 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında denetçilerin özgeçmiş bilgisine yer vermemiştir.

2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında denetim kadrosuna ilişkin bilgi veren kurumlar Grafik 12'de açıklanmıştır.

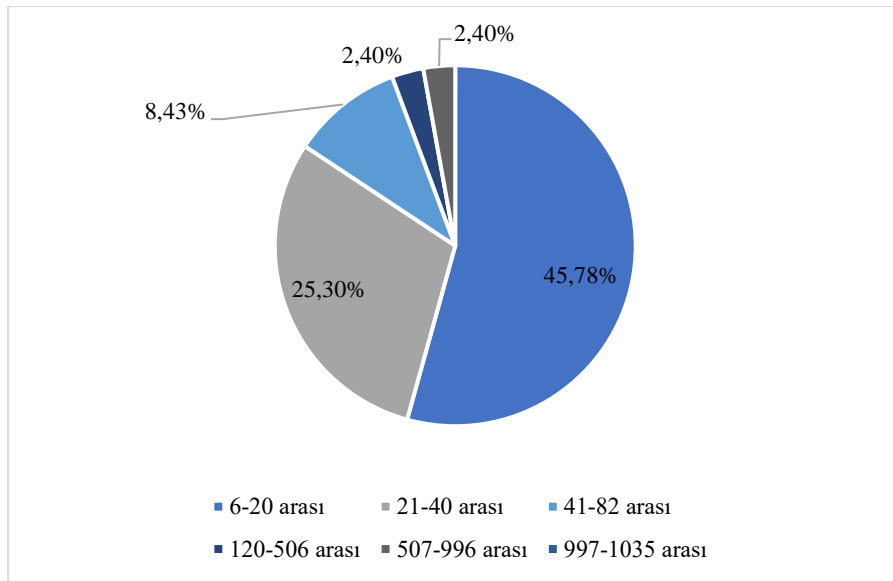
**Grafik 12:** 2020-2021 yılı denetim kadrosunun yüzdelerik dağılımı



Grafik 12 incelendiğinde 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında denetim kadrosuna ilişkin bilgi veren kurumların oranı %84,33 iken 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında denetçi kadrosuna ilişkin bilgi sunmayan kurumların oranı %15,66'dır.

Kurumların 2020 yılı denetim kadrosu personeline ilişkin oranlar Grafik 13'te açıklanmıştır.

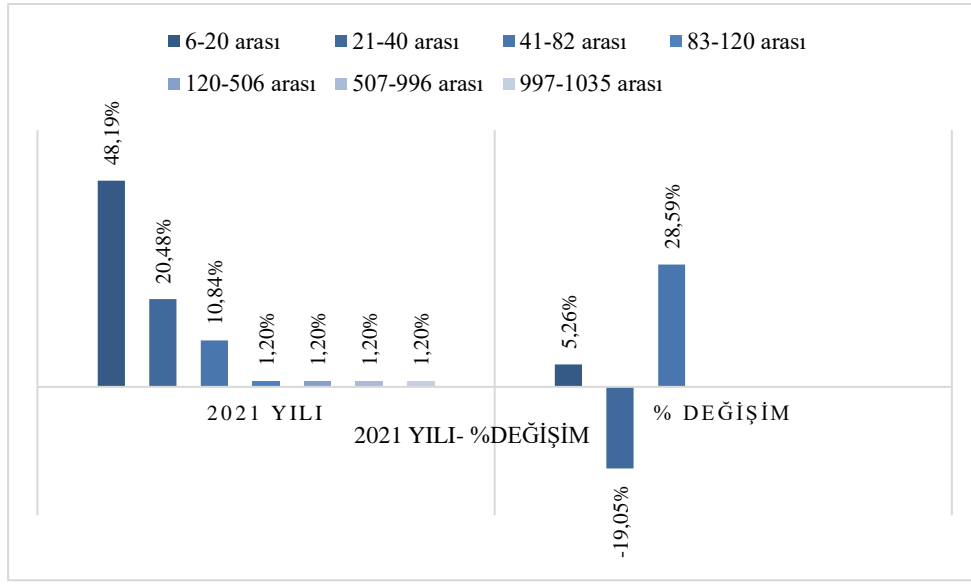
**Grafik 13:** 2020 yılı denetim kadrosu personel analizi yüzdelerik dağılımı



Grafik 13 incelendiğinde kurumların 2020 yılı denetim kadrosunun %45,78'inin 6 ile 20, %25,30'nun 21 ile 40, %8,43'nün 41 ile 82, %2,40'nun 120 ile 506, %2,40'nun 507 ile 996 kişi arasında olduğu gözlemlenmiştir.

Kurumların 2021 yılı denetim kadrosu verileri ve yüzdelerdeki değişim oranları Grafik 14'te açıklanmıştır.

**Grafik 14:** 2021 yılı denetim kadrosu personel analizi ve değişim oranları



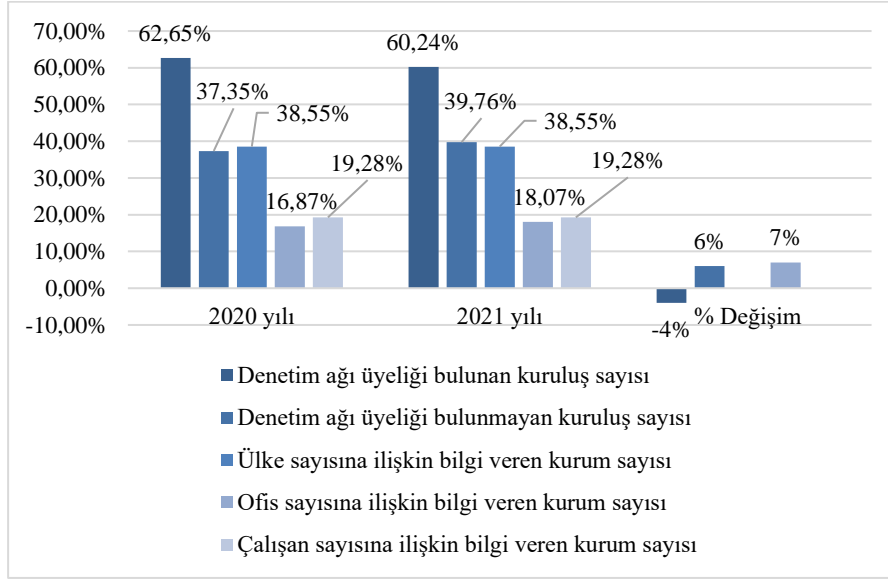
Grafik 14 incelendiğinde kurumların 2021 yılı denetim kadrosunun %48,19'u 6 ile 20, %20,48'i 21 ile 40, %10,84'ü 41 ile 82, %1,20'si 83 ile 120 arası, %1,20'si 120 ile 506, %1,20'si 507 ile 996, %1,20'sinin ise 997 ile 1035 kişi arasında olduğu gözlemlenmiştir.

2021 yılı denetim kadrosu 6 ile 20 kişi arası olan grupta 2020 yılına göre %5,26'lık bir değişim oluşurken denetim kadrosu 21 ile 40 kişi arasında olan grupta %19,05'lik, 41 ile 82 kişilik grupta %28,59'luk bir değişim meydana geldiği gözlemlenmiştir.

Kurumların denetim ağı üyeliğine ilişkin 2020-2021 yılı şeffaflık raporu verileri Grafik 15'te yer almaktadır.



**Grafik 15:** 2020-2021 yılı denetim ağı üyeliği yüzdelerik dağılımı

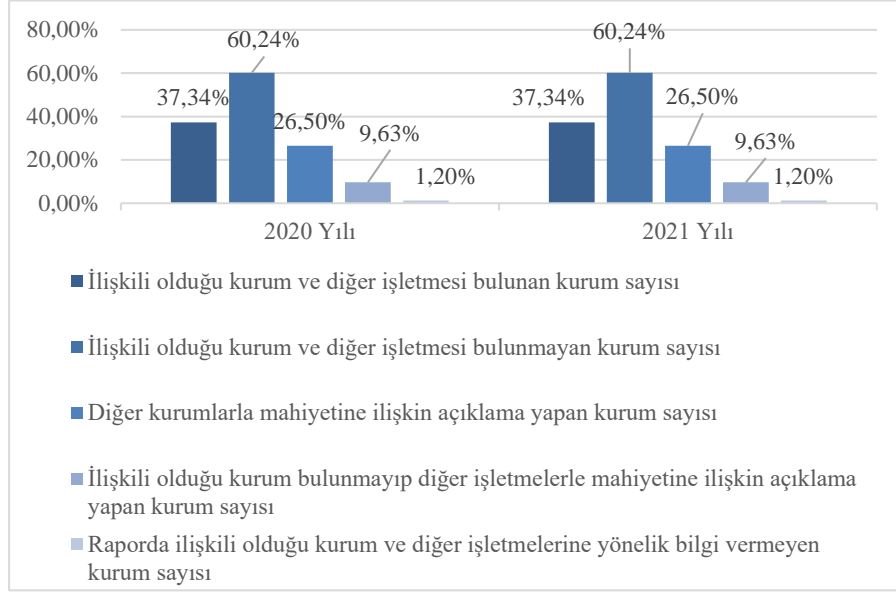


Grafik 15 incelendiğinde 2020 yılı denetim ağı üyeliği bulunan kurumların oranı %62,65 iken bu oran 2021 yılında %60,24'tür. Denetim ağı üyeliği bulunmayan kurumların dağılımı incelendiğinde 2020 yılı oranı %37,35 iken bu oran 2021 yılında %39,76'dır. Yer aldığı global ağın bulunduğu ülkelere ilişkin bilgi sunan kurumların dağılımı incelendiğinde 2020-2021 yılı oranlarının %38,55 olduğu görülmektedir. Grafik 15'e göre şeffaflık raporlarında yer aldığı global ağın ofis sayısına ilişkin bilgi sunan kurumların oranı 2020 yılında %16,87 iken bu oran 2021 yılında %18,07'dir. Şeffaflık raporlarında bulunduğu ağın çalışan sayısına ilişkin bilgi sunan kurumların dağılımı incelendiğinde 2020-2021 yılı oranlarının %19,28 olduğu görülmektedir.

Grafik 15'e göre denetim ağı üyeliği bulunan kurumların 2021 yılı oranında 2020 yılı oranına göre %-4'lük bir değişim olduğu görülmektedir. Denetim ağı üyeliği bulunmayan kuruluşların 2021 yılı oranında 2020 yılı oranına göre %6'lık bir değişim olmuştur. Grafik 15 incelendiğinde yer aldığı denetim ağının ofis sayısına ilişkin bilgi veren kurumların sayısında 2020 yılı oranına göre 2021 yılında %7'lik bir değişim meydana gelmiştir.

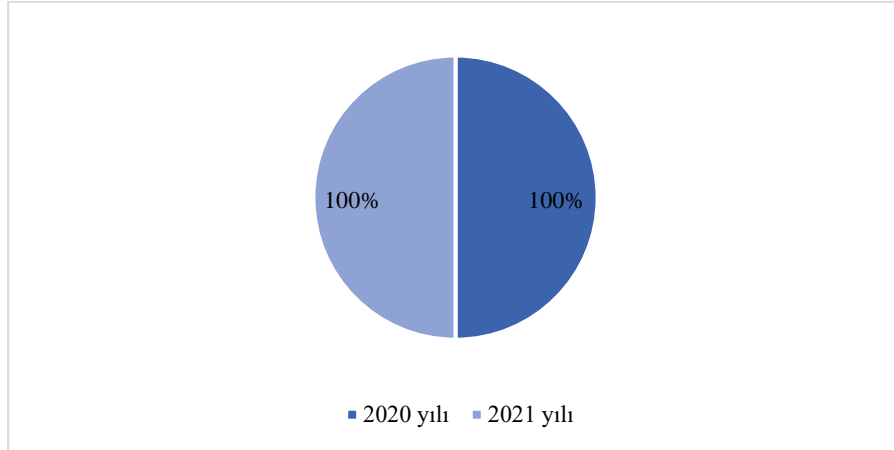
Denetim kurumlarının ilişkili olduğu diğer işletmeler ve bu işletmelerle mahiyetine ilişkin 2020-2021 yılı verilerine ilişkin bilgiler Grafik 16'da açıklanmıştır.

**Grafik 16:** 2020-2021 yılı ilişkili denetim kurumları ve diğer işletmelerle mahiyeti yüzdeler dağılım



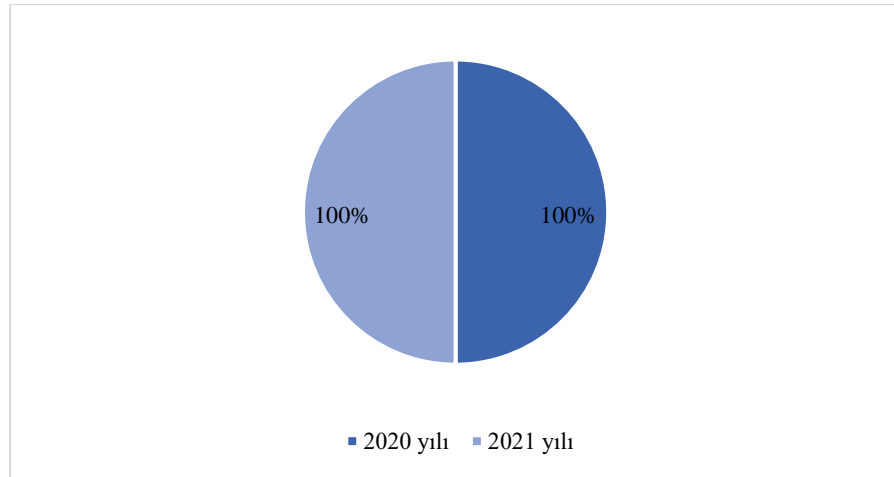
Grafik 16 incelendiğinde 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında ilişkili olduğu kurum ve diğer işletmesi bulunan kurumların oranı %37,34 iken 2020-2021 yılı raporlarında ilişkili olduğu kurum ve diğer işletmesi bulunmayan kurumların oranı % 60,24'tür. 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında ilişkili olduğu diğer işletmelerine yönelik bilgi sunmayan kurumların oranı %1,20'dir. Grafik 16'ya bakıldığında ilişkili olduğu kurum bulunmayıp diğer işletmelerle mahiyetine ilişkin açıklama yapan kurumların 2020-2021 yılı oranlarının %9,63 olduğu görülmektedir. 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında diğer işletmeler ile mahiyetine ilişkin açıklama yapan kurumların oranının %26,50 olduğu gözlemlenmiştir.

**Grafik 17:** 2020-2021 yılı kalite güvence sistemi yüzdelerik dağılım



2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında kalite güvence incelemelerine ilişkin bilgi veren kurumların yüzdelerik dağılımı Grafik 17’de açıklanmıştır. Grafik 17’deki veriler incelendiğinde 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında kalite güvence incelemelerine ilişkin bilgi veren kurumların oranı %100’dür.

**Grafik 18:** 2020-2021 yılı KAYİK denetimi yüzdelerik dağılım



2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında KAYİK denetimi hizmetine ilişkin bilgi sunan kurumların yüzdelerik dağılımı Grafik 18’de açıklanmıştır. Grafik 18’deki verilere göre 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında KAYİK denetimi hizmetine ilişkin bilgi veren kurumların oranı %100’dür.

Denetim kurumlarının 2020-2021 yılı KAYİK sayıları Tablo 6’da açıklanmıştır. 4 büyük denetim kuruluşuna ilişkin değerler vurgulanmıştır.

**Tablo 6: KAYİK denetimine ilişkin rakamlar**

Denetim Kurumu	2020 Yılı KAYİK Sayısı	2021 Yılı KAYİK Sayısı
A1 YMM Bağımsız Denetim AŞ	10	10
AAC Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	3	KAYİK denetimi yok.
Abaküs Bağımsız Denetim	5	4
AG YMM	27	28
Akademik Bağımsız Denetim AŞ	10	10
Aksis uluslararası Bağımsız Denetim Şirketi	7	9
AKT Bağımsız Denetim YMM	1	1
Aktan Bağımsız Denetim YMM	KAYİK denetimi yok.	KAYİK denetimi yok.
Anıl YMM Bağımsız Denetim AŞ	3	4
Arılar Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	3	2
Artı Uluslararası Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	KAYİK denetimi yok.	KAYİK denetimi yok.
AS Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	2	4
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	24	26
Avrasya Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	2	KAYİK denetimi yok.
AYK Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ	1	1
Bakış YMM	1	1
Ban-den Bağımsız Denetim	3	4
BD Bağımsız Denetim YMM	1	1
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	31	3
BDO Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	48	62
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim	7	9
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı AŞ	1	4
CNS Bağımsız Denetim AŞ	11	14
Consulta Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	5	6
Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve YMM	KAYİK denetimi yok.	KAYİK denetimi yok.
CPA Bağımsız Denetim Danışmanlık	11	6
Crowe Olgü Bağımsız Denetim	2	2
Denge Ankara Bağımsız Denetim YMM AŞ	5	7
Denge Bağımsız Denetim SMMM AŞ	21	9
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ	3	2
DMR Bağımsız Denetim Danışmanlık	1	2
DRT Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	152	193
Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	9	3
Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri AŞ	5	7
Elit Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	6	4
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	5	6
Görüş Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	2	4
GRC Bağımsız Denetim AŞ	3	3

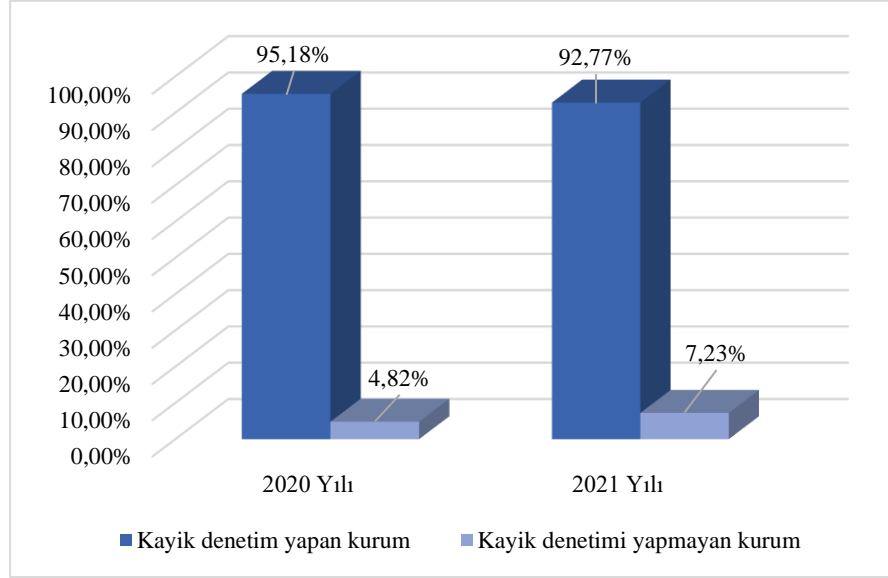
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ	7	11
Güney Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	463	538
Gürel YMM Bağımsız Denetim Hizmetleri AŞ	37	49
HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim AŞ	21	25
İBD İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	1	1
İDA Bağımsız Denetim AŞ	2	1
IHY Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	2	5
İrfan Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	8	12
Işık Ymm ve Bağımsız Denetim AŞ	4	4
İtimat Bağımsız Denetim AŞ	11	10
Karar Bağımsız Denetim Danışmanlık	19	10
Karden Partners Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	2	1
Karma Bağımsız Denetim AŞ	2	2
Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	3	5
Köker Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	3	3
KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	171	467
Lidya Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	5	3
Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	1	1
MBK Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	1	1
Mega Global	9	1
Mercek Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	12	12
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim AŞ	5	5
Mgl Denetim	4	9
Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ	3	6
Öncü YMM	1	1
Özer Bağımsız Denetim	1	1
Aday Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	18	23
PWC Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	477	593
Rasyonel Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	1	1
Reanda Aren Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	3	5
Reform Bağımsız Denetim AŞ	11	10
Rehber Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	11	10
Report Bağımsız Denetim AŞ	5	16
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ	42	52
Ser&Berker Bağımsız Denetim AŞ	13	11
Sun Bağımsız Denetim	3	3
TTK Denetim	1	6
Türkerler Bağımsız Denetim YMM AŞ	KAYİK denetimi yok.	KAYİK denetimi yok.
Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	9	13
Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ	4	6
Vezin Bağımsız Denetim AŞ	3	4
Vizyon Grup Bağımsız Denetim AŞ	12	8

<b>Yeditepe Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	35	51
<b>YKY Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	1	1
<b>Yorum YMM ve Bağımsız Denetim AŞ</b>	3	3

Tablo 6 incelendiğinde denetim kurumlarının bir önceki yılda hizmet verdiği KAYİK sayıları yer almaktadır. Tablo 18'e göre KAYİK denetimlerinin çoğunluğunun big4 olarak adlandırılan 4 büyük denetim kuruluşu DRT, EY (Güney Bağımsız Denetim SMMM AŞ) KPMG, PWC tarafından yerine getirildiği gözlemlenmiştir.

2020-2021 yılı KAYİK hizmeti veren denetim kurumlarına ilişkin oranlar Grafik 19'da gösterilmiştir.

**Grafik 19:** 2020-2021 yılı KAYİK denetimi yüzdeler dağılım



Grafik 19 incelendiğinde 2020 yılı KAYİK hizmeti veren denetim kurumlarının oranı %95,18 iken 2021 yılında bu oran %92,77'dir. 2020 yılında KAYİK hizmeti vermeyen kurumların oranı %4,82 iken 2021 yılında bu oran %7,23'tür.

Denetim kurumlarının 2020-2021 yılı sürekli eğitim saatlerine ilişkin veriler Tablo7 'de açıklanmıştır.

**Tablo 7:** Denetim kurumları eğitim saati analizi

Denetim kurumu	2020 yılı toplam Eğitim saati	2021 yılı toplam Eğitim saati
A1 Ymm Bağımsız Denetim AŞ	Saat yok	Saat yok
AAC Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	108	108
Abaküs Bağımsız Denetim	84	84
AG YMM	297	297
Akademik Bağımsız Denetim AŞ	En az 50 saatlik	En az 50 saatlik
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim Şirketi	155	152
AKT Bağımsız Denetim YMM	Saat yok	Saat yok
Aktan Bağımsız Denetim YMM	Saat yok	Saat yok
Anıl Ymm Bağımsız Denetim AŞ	544	558
Arılar Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	104	92
Artı Uluslararası Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	En az 20 saat	En az 20 saat
AS Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	239	236
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	223	195
Avrasya Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	Saat yok	Saat yok
AYK Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ	7	7
Bakış YMM	Saat yok	Saat yok
Ban-Den Bağımsız Denetim	91	63
BD Bağımsız Denetim YMM	210	210
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	Saat yok	Saat yok
BDO Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	272	74,95
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim	Saat yok	Saat yok
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı AŞ	Saat yok	Saat yok
CNS Bağımsız Denetim AŞ	228	224
Consulta Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	63	28
Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve YMM	Saat yok	Saat yok
CPA Bağımsız Denetim Danışmanlık	153	153
Crowe Olgü Bağımsız Denetim	Saat yok	Saat yok
Denge Ankara Bağımsız Denetim YMM AŞ	360	546
Denge Bağımsız Denetim SMMM AŞ	248,95	384,99
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ	Saat yok	Saat yok
DMR Bağımsız Denetim Danışmanlık	Saat yok	Saat yok
DRT Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	343	564
Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	200	200
Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri AŞ	57	46
Elit Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	68	71
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	95	102
Görüş Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	yok	445
GRC Bağımsız Denetim AŞ	49	62
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ	62	25,5
Güney Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	1018,5	737,6
Gürel YMM Bağımsız Denetim Hizmetleri AŞ	114	132
HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim AŞ	200 saat az	200 saatten az
İBD İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	Saat yok	Saat yok
İDA Bağımsız Denetim AŞ	64	64

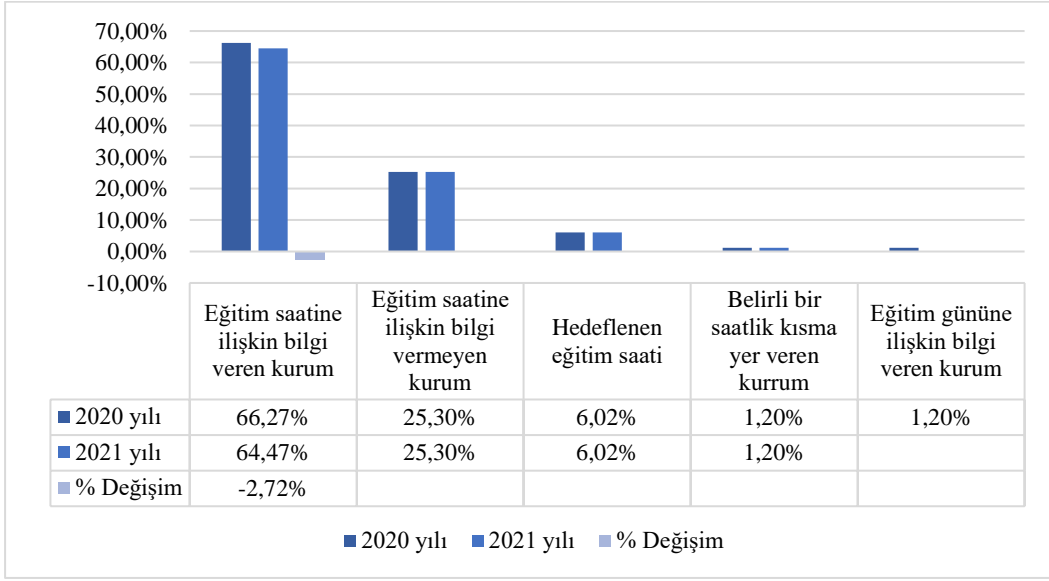
IHY Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	419	253
İrfan Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	64	47
Işık YMM ve Bağımsız Denetim AŞ	216	239
İtimat Bağımsız Denetim AŞ	75	70
Karar Bağımsız Denetim Danışmanlık	Saat yok	Saat yok
Karden Partners Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	39 gün	279
Karma Bağımsız Denetim AŞ	40	61
Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	246	178
Köker Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	23 saatlik kısım	7 saatlik kısım
KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	511,75	610,05
Lidya Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	168	168
Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	Saat yok	Saat yok
MBK Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	Saat yok	Saat yok
Mega Global	154	154
Mercek Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	82	157
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim AŞ	14	14
Mgl Denetim	1765	Saat yok
Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ	100	145
Öncü YMM	379	207
Özer Bağımsız Denetim	Saat yok	Saat yok
Aday Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	260	260
PWC Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	662	734
Rasyonel Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	1.287	60
Reanda Aren Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	105	120
Reform Bağımsız Denetim AŞ	En az 20 saat	En az 20 saat
Rehber Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	15,5	15,5
Report Bağımsız Denetim AŞ	Saat yok	Saat yok
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ	134	196
Ser&Berker Bağımsız Denetim AŞ	80	43
Sun Bağımsız Denetim	140	84
TTK Bağımsız Denetim	94	98
Türkerler Bağımsız Denetim YMM AŞ	Saat yok	Saat yok
Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	200 saat amaçlanan	200 saat amaçlanan
Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ	450	450
Vezin Bağımsız Denetim AŞ	53	65
Vizyon Grup Bağımsız Denetim AŞ	209	297
Yeditepe Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	154	104
YKY Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	Saat yok	Saat yok
Yorum YMM ve Bağımsız Denetim AŞ	450	87

Tablo 7 incelendiğinde denetim kurumlarının çoğunluğunun şeffaflık raporlarında sürekli eğitim saatine ilişkin bilgilere yer verdikleri görülmektedir.

2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında eğitim saatlerine yönelik bilgi veren kurumların yüzdelik dağılımları Grafik 20’de gösterilmiştir.



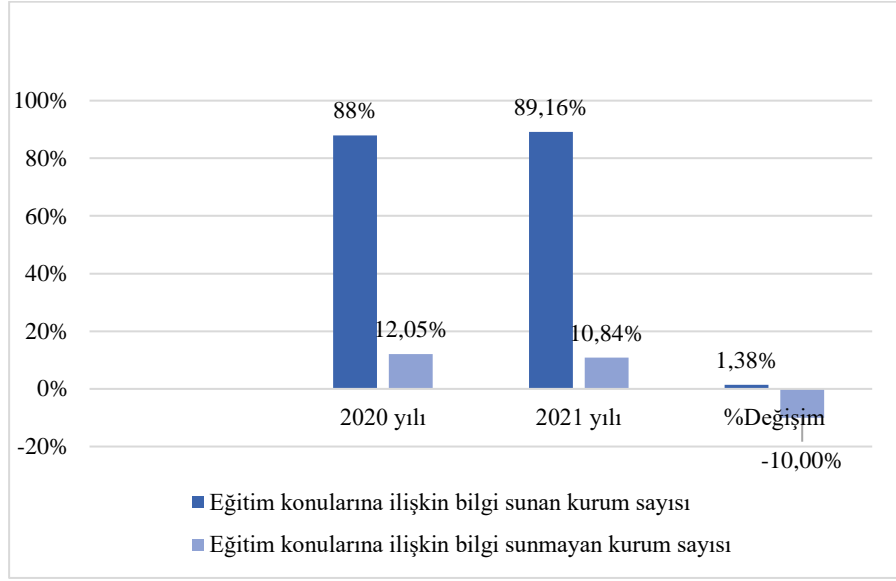
**Grafik 20:** 2020-2021 yılı sürekli eğitim saati yüzdelerik dağılım



Grafik 20 incelendiğinde 2020 yılı şeffaflık raporlarında eğitim saatine ilişkin bilgi veren kurumların oranı %66,27 iken 2021 yılında bu oran %64,47'dir. Grafik 20'ye bakıldığında şeffaflık raporlarında eğitim saatine ilişkin bilgi veren kurumların 2020 yılına göre 2021 yılı oranında %-2,72'lik bir değişim olduğu gözlemlenmiştir. Grafik 20'ye göre 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında eğitim saatine ilişkin bilgi vermeyen kurumların oranı %25,30'dur.

Grafik 20 incelendiğinde 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında denetim kuruluşlarının %6,02'lik kısmının hedeflenen eğitim saatini belirttiği, %1,20'lik kısmının eğitim saatlerinin belirli bir süresine yer verdiği, %1,20'lik kısmının ise eğitim gününe ilişkin bilgiye yer verdiği gözlemlenmiştir.

**Grafik 21:** 2020-2021 yılı sürekli eğitim konu yüzdeler dağılımı

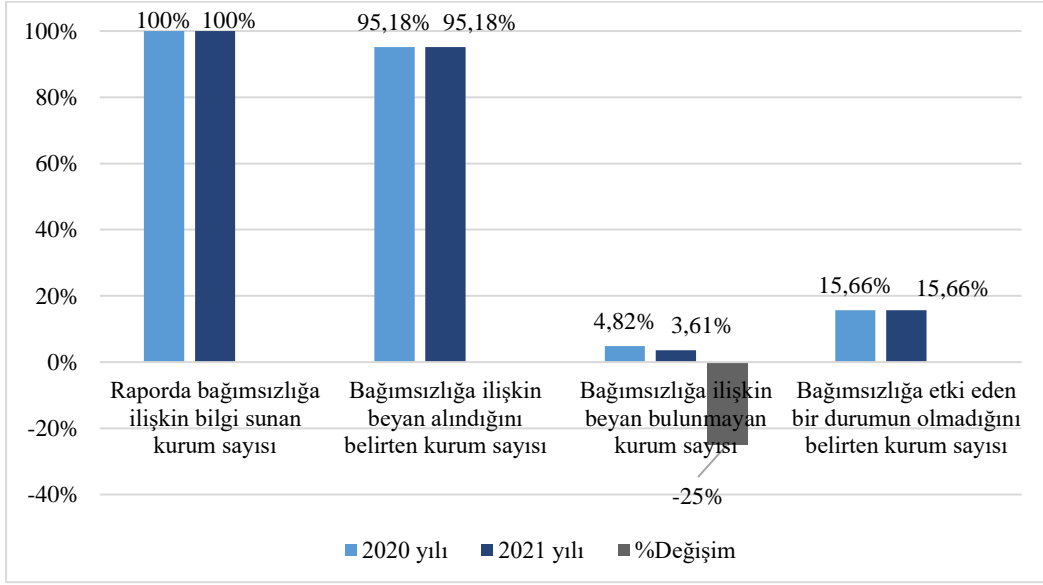


Grafik 21'e göre 2020 yılı şeffaflık raporunda sürekli eğitim konularına ilişkin bilgi veren kurumların oranı %88 iken 2021 yılında bu oran %89,16'dır. Grafik 21 incelendiğinde 2020 yılı şeffaflık raporlarında sürekli eğitim konularına ilişkin bilgi vermeyen kurumların oranı %12,05 iken bu oran 2021 yılında %10,84'tür.

2020-2021 şeffaflık raporlarından elde edilen veriler kapsamında Grafik 21'e bakıldığında 2020 yılı şeffaflık raporlarında sürekli eğitim konularına ilişkin bilgi veren kurumların oranında %1,38'lik bir artış olurken 2021 yılında %-10'luk bir değişim olduğu gözlemlenmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği Ve Kalite Kontrol Standardı gereğince bağımsız denetim kuruluşları her denetim faaliyetinden önce yılda 1 kez denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken bağımsızlık ilkerine uygun olarak davranacağına dair yazılı taahhüt almaları ve alınan taahhüdün TDS'lere uygun olduğunu ve gerçeği yansıttığını beyan etmeleri gerekmektedir. Bu kapsamda analize dâhil edilen 83 denetim kurumunun 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarından bağımsızlığa ilişkin elde edilen veriler Grafik 22'de açıklanmıştır.

**Grafik 22:** 2020-2021 yılı bağımsızlık yüzdeler dağılım



Grafik 22 incelendiğinde 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında bağımsızlığa ilişkin bilgi sunan kurumların oranı %100'dür. 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında bağımsızlık ilkelerine uyulduğuna dair yazılı beyan alındığını belirten kurumların oranı %95,18'dir. Grafik 22'ye göre 2020 yılı şeffaflık raporlarında bağımsızlık beyanı alındığını belirtmeyen kurumların oranı %4,82 iken 2021 yılında bu oran %3,61'dir. 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında bağımsızlığa etki eden bir durumun olmadığını belirten kurumların oranı %15,66'dır.

Grafik 22'ye bakıldığında 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında bağımsızlığa ilişkin beyan belirtmeyen kurumların oranında %-25'lik bir değişim olduğu gözlemlenmiştir.

**Tablo 8:** Denetim kurumlarının gelir dağılımı

Denetim kurumu	Gelirler	2020 yılı		2021 yılı	
		Tutar	%Oran	Tutar	%Oran
A1 YMM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Bağımsız denetim	789.309	93,78 %	1.369.414,16	92,58%
	Diğer	52.360	6,22%	109.804,91	7,42%
	Toplam	841.670	100,00%	1.479.219,07	100,00%
AAC Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	Bağımsız denetim	764.642,37	99,46%	361.991,52	99,059%
	Diğer	4.146,86	0,54%	3.319,68	0,91%
	Toplam	768.789,23	100,00%	365.311,20	100,00%
Abaküs Bağımsız Denetim anonim Şirketi	Bağımsız denetim	1.428.350	80,00%	1.740.590	93,14%
	Diğer	357.188,00	20,00%	128.136,00	6,86%
	Toplam	1.785.538	100,00%	1.868.726	100,00%
AG YMM anonim Şirketi	Bağımsız denetim	784.015,56	25,15%	1.193.715	24,14%
	Diğer	2.333.366,27	74,85%	3.751.623,00	75,86%
	Toplam	3.117.381,83	100,00%	4.945.338	100%
Akademik Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Bağımsız denetim	2.701.256,83	96,82%	1.916.957,72	77,86%
	Diğer	88.668,99	3,18%	545.186,88	22,14%
	Toplam	2.789.925,82	100,00%	2.462.144,60	100,00%
AKSİS Uluslararası Bağımsız Denetim Şirketi	Bağımsız denetim	3.369.106,88	81,98%	3.898.421	92,35%
	Diğer	740.617,44	18,02%	323.087	7,65%
	Toplam	4.109.724,32	100,00%	4.221.508	100,00%
AKT Bağımsız Denetim YMM AŞ	Bağımsız denetim	859,072	88,4%	1,595,712	99,99%
	Danışmanlık	112,500	11,5%	0	0,00%
	Diğer	278	0,1%	212,34	0,01%
	Toplam	971,850	100,00%	1,595,924	100,00%
Aktan Bağımsız Denetim YMM AŞ	Bağımsız denetim	1.207.802,50	43,50%	1.150.500,00	40,15%
	Diğer denetim	1.569.813,30	56,53%	1.715.002,43	59,85%
	Toplam	2.776.813,80	100,00%	2.865.502,43	100,00%
Anıl YMM Bağımsız Denetim AŞ	Bağımsız denetim	1.625.788,53	29,31%	2.029.450,00	27,68%
	Diğer	3.921.883,79	70,69%	5.302.487,41	72,32%
	Toplam	5.547.672,32	100,00%	7.331.937,41	100,00%
Arılar Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	Bağımsız denetim	2.671.647	40,40%	2.175.763	33,69%
	Diğer	3.941.166,00	59,60%	4.282.218,00	66,31%
	Toplam	6.612.813	100,00%	6.457.981	100,00%
Artı Uluslararası Bağımsız Denetim YMM AŞ	Bağımsız denetim	-		1.798.495	30,26%
	Diğer hizmetler	2.515.607,00	100,00%	780.219,00	69,74%
	Toplam	2.515.607,00	100,00%	2.578.714	100,00%
AS Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	Bağımsız denetim	2.818.088,00	19,52%	5.659.791,62	30,37%
	Diğer	11.617.407,00	80,48%	12.978.668,09	69,63%
	Toplam	14.435.495,00	100,00%	18.638.459,71	100,00%
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	Bağımsız denetim	6,812,652	78,63%	7,459,733	79,07%
	Diğer	1,851,453	21,37%	1,975,071	20,93%
	Toplam	8,664,105	100,00%	9,434,804	100,00%
Avrasya Bağımsız Denetim YMM AŞ	Bağımsız denetim	-	91,49%	-	93,61%
	Diğer	-	8,51%	-	6,39%
	Toplam	-	100,00%	-	100,00%
AYK Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ	Finansal tablo	579.525	99,14%	560.379	86,17%
	Diğer	5.000	0,86%	89.915	13,83%
	Toplam	584.525	100,00%	650.294	100,00%
Bakış YMM AŞ	Bağımsız denetim	1.552.652,00	93,72%	1.298.473,05	83,87%
	Diğer	104.079,23	6,28%	249.750,12	16,13%
	Toplam	1.656.731,23	100,00%	1.548.223,17	100,00%
Ban-den Bağımsız Denetim AŞ	Bağımsız denetim	600.650,00	70,04%	1.197.430,00	68,33%
	Diğer	256.964,00	29,96%	554.960,00	31,67%
	Toplam	857.614,00	100,00%	1.752.390,00	100,00%

<b>BD Bağımsız Denetim YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.537.490,00	99,60%	1.687.654	96,63%
	Diğer denetim	6.208,00	0,40%	58.890	3,37%
	Toplam	1.543.698,00	100,00%	1.746.544	100,00%
<b>BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ</b>	Bağımsız denetim	745.751	99,98%	2.009.934	98,97%
	Diğer denetim	150	0,02%	20.834	1,03
	Toplam	745.901	100,00%	2.030.768	100,00%
<b>BDO Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ</b>	Bağımsız denetim	12.239.740	81,76%	17.872.466	85,21%
	Diğer	2.730.732	18,24%	3.101.402	14,79%
	Toplam	14.970.472	100,00%	20.973.868	100,00%
<b>Birleşik Ekol Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	633.825,00	73,30%	1.365.179	88,93%
	Diğer	230.859,32	26,70%	170.000	11,07%
	Toplam	864.684,32	100,00%	1.535.179,00	100,00%
<b>C&amp;Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı AŞ</b>	Bağımsız denetim	247.150,00	65,53%	503.063,33	64,38%
	Diğer	130.000,00	34,47%	278.322,67	35,62%
	Toplam	377.150,00	100,00%	781.386,00	100,00%
<b>CNS Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	612.263	73,60%	1.529.337	89,95%
	Diğer	219.609	26,40%	170.800	10,05%
	Toplam	831.872	100,00%	1.700.137	100,00%
<b>Consulta Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	4.184.027	36,20	3.495.388	32,00
	Diğer	7.373.298	63,80	7.424.958	68,00
	Toplam	11.557.325	100,00	10.920.346	100,00
<b>Çözüm Ünlüer AŞ</b>	Bağımsız denetim	459.183,00	3,35%	627.963,00	12,31%
	Diğer	13.232.789,24	96,65%	4.471.425,47	87,69%
	Toplam	18.163.397,71	100,00%	5.099.388,47	100,00%
<b>CPA Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ</b>	Bağımsız denetim	778.372,34	94,23%	740.366,65	80,32%
	Diğer	47.668,00	5,77%	181.395,86	19,68%
	Toplam	826.040,34	100,00%	921.762,51	100,00%
<b>Crowe Olgu Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.784.444,84	81,01%	2.390.214,63	79,38%
	Diğer	418.183,40	18,99%	621.000,00	20,62%
	Toplam	2.202.628,24	100,00%	3.011.214,63	100,00%
<b>Denge Ankara YMM Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.706.397	15,21%	2.771.171	18,92%
	Diğer	9.514.931,00	84,79%	11.874.020,00	81,08%
	Toplam	11.221.328,00	100,00%	14.645.191,00	100,00%
<b>Denge Bağımsız Denetim SMMM AŞ</b>	Finansal tablo	16.069.751,50	67,47%	20.523.906	68,83%
	Diğer	7.748.494,38	32,53%	9.294.880	31,17%
	Toplam	23.818.245,88	100,00%	29.818.786,00	100,00%
<b>DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	2.542.682,89	21,66%	3.790.568,48	28,92%
	Diğer	9.195.350,21	78,34%	9.318.227,05	71,08%
	Toplam	11.738.033,10	100,00%	13.108.795,53	100,00%
<b>DMR Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ</b>	Finansal tablo	1.069.812	65,88%	2.117.521	88,11%
	Diğer	554.002,00	34,12%	285.781,00	11,89%
	Toplam	1.623.814	100,00%	2.403.302	100,00%
<b>DRT Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Finansal tablo	102.267	56,83%	98.062	56,50%
	Diğer	77.696,00	43,17%	75.494,00	43,50%
	Toplam	179.963	100,00%	173.556	100,00%
<b>ECOVİS Değer Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.386.942	14,84%	1.681.350	56,50%
	Diğer	7.959.897	85,16%	9.902.675	43,50%
	Toplam	9.346.839	100,00%	11.584.025	100,00%
<b>EDİT Bağımsız Denetim Hizmetleri AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.969.400	100,00%	3.620.016,03	99,97%
	Diğer	-	-	1.177,00	0,03%
	Toplam	1.969.400	100,00%	3.621.193,03	100,00%
<b>Elit Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.432.138	36,18%	1.789.115	37,77%
	Diğer	2.526.585	63,82%	2.947.348,00	62,23%
	Toplam	3.958.723	100,00%	4.736.463	100,00%

<b>Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ</b>	Bağımsız denetim	4.182.750	86,72%	7.319.860	79,84%
	Diğer	640.400,00	13,28%	1.848.140,00	20,16%
	Toplam	4.823.150	100,00%	9.168.000	100,00%
<b>Görüş Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.193.137	47,07%	2.510.757	67,35%
	Diğer	1.341.456,00	52,93%	1.217.003,00	32,65%
	Toplam	2.534.593	100,00%	3.727.757	100,00%
<b>GRC Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	625.248	100,00	823.353	99,40%
	Diğer	-		5.000	0,60%
	Toplam	625.248	100,00	828.353,00	100,00%
<b>Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ</b>	Finansal tablo	2.380.432,21	41,44%	3.309.182	40,68%
	Diğer	3.364.238,73	58,56%	4.824.932,00	59,32%
	Toplam	5.744.670,94	100,00%	9.053.852,94	100,00%
<b>Güney Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Finansal tablo	139.452	89,24%	169.784	85,17%
	Diğer denetim	16.810,00	10,76%	29.554	14,83%
	Toplam	156.262	100,00%	199.338	100,00%
<b>Gürel YMM Bağımsız Denetim Hizmetleri AŞ</b>	Finansal tablo	26.541.570	34,46%	29.145.514	30,28%
	Diğer	50.489.266,00	65,54%	67.118.785,00	69,72%
	Toplam	77.030.836	100,00%	96.264.299	100,00%
<b>HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	4.523.791,01	83,06%	7.258.365,00	75,63%
	Diğer	922.516,73	16,94%	2.338.768,70	24,37%
	Toplam	5.446.307,74	100,00%	9.597.133,70	100,00%
<b>İBD İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	257.627	27,15%	885.747	40,11%
	Diğer	691.423,00	72,85%	1.322.463,00	59,89%
	Toplam	949.050,00	100,00%	2.208.210,00	100,00%
<b>İDA Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.874.960,	97,54%	1.387.458,	99,76%
	Diğer	47.382,00	2,46%	3.303,	0,24%
	Toplam	1.922.342	100,00%	1.390.761	100,00%
<b>İHY Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	KGK- SPK Bağımsız denetim	544.152,00	22,48%	482.918,00	18,96%
	Diğer	1.876.339,00	77,52%	2.064.474,00	81,04%
	Toplam	2.420.491	100,00%	2.547.392	100,00%
<b>İrfan Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Finansal tablo	1.931.217	44,94%	2.038.339	39,66%
	Denetim dışı hizmet	2.365.741	55,06%	3.101.635	60,34%
	Toplam	4.296.958,00	100,00%	5.139.974,00	100,00%
<b>Işık YMM ve Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	2.344.475,80	31,55%	2.370.185,80	36,43%
	Diğer	5.085.793,84	68,45%	4.136.542,59	63,57%
	Toplam	7.430.269,64	100,00%	6.506.728,39	100,00%
<b>İtimat Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.377.162	85%	2.091.982	90%
	Diğer denetim	241.500	15%	241.436	10%
	Toplam	1.618.662	100	2.333.417	100
<b>Karar Bağımsız Denetim Danışmanlık AŞ</b>	Bağımsız denetim	3.134.460	95%	3.349.449	78%
	Diğer hizmet	175.281	5%	923.811	22%
	Toplam	3.309.741	100	4.273.260	100
<b>KARDEN PARTNERS Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Finansal tablo	1.941.077	88,46%	1.897.319	33,56%
	Diğer	253.171	11,54%	3.756.183	66,44%
	Toplam	2.194.248	100,00%	5.653.502	100,00%
<b>Karma Bağımsız Denetim AŞ</b>	KAYİK bağımsız Denetim	-		52.000,00	
	KAYİK dışı Bağımsız denetim	302.900,00		426.900,00	
	Diğer	2.804.408,02		4.203.668,80	

	Toplam	3.107.308,02		4.682.568,80	
<b>Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.757.070	50,59%	3.481.806	66,06%
	Diğer	1.716.335,00	49,41%	1.788.720,00	33,94%
	Toplam	3.473.405	100,00%	5.270.526	100,00%
<b>Köker Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.022.127,03	16,53%	816.011,21	12,69%
	Diğer	5.159.596,19	83,47%	5.611.932,86	87,31%
	Toplam	6.181.723,22	100,00%	6.427.944,07	100,00%
<b>KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	133.685,328	51,89%	156.157,528	55,07%
	Diğer denetim	123.958,308	48,11%	127.386,694	44,93%
	Toplam	257.643,636	100,00%	283.544,222	100,00%
<b>Lidya Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	829.106	99,87%	1.272.541,13	46,36%
	Diğer	1.102,770	0,13%	1.472.595,77	53,64%
	Toplam	1.931.876	100,00%	2.745.136,90	100,00%
<b>Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ</b>	Bağımsız denetim	973.822		1.204.065	99,90%
	Diğer	-		1.168	0,10%
	Toplam	973.822	100,00%	1.205.234	100,00%
<b>MBK Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	2.281.835,74	17,05%	1.775.509	10,59%
	Diğer	11.100.247,09	82,95%	14.987.396,00	89,41%
	Toplam	13.382.082,83	100,00%	16.762.905	100,00%
<b>Mega Global AŞ</b>	Bağımsız denetim	540.192,59	81,86%	638.021,49	97,09%
	Diğer	119.666,24	18,14%	19.093,37	2,91%
	Toplam	659.858,83	100,00%	657.114,86	100,00%
<b>Mercek Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	2.104,114	56,58%	1.745,796	50,21%
	Diğer	1.614,927	43,42%	1.731,507	49,79%
	Toplam	3.719,041	100,00%	3.477,303	100,00%
<b>Meridyen Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	2.349.606,22	97,58%	3.045.965,79	95,58%
	Diğer	58.343,70	2,42%	140.959,40	4,42%
	Toplam	2.407.949,92	100,00%	3.186.925,19	100,00%
<b>MGL Denetim AŞ</b>	Finansal tablo	2.537.763	72,67%	4.866.693	80,99%
	Diğer	954.558	27,33%	1.141.961	19,01%
	Toplam	3.492.321	100,00%	6.008.654	100,00%
<b>NOTE Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	2.314.860	75,93%	2.866.695	90,58%
	Diğer	733.791	24,07%	298.054	9,42%
	Toplam	3.048.652	100,00%	3.164.749	100,00%
<b>Öncü YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	120.951,00	12,74%	326.922	23,87%
	Diğer	828.268,37	87,26%	1.042.791,00	76,13%
	Toplam	949.219,37	100,00%	1.369.713	100,00%
<b>Özer AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.000.669,55	96,05%	1.261.741,00	75,47%
	Diğer	41.186,45	3,95%	410.000,00	24,53%
	Toplam	1.041.856,00	100,00%	1.671.741,00	100,00%
<b>Aday Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	3.713.291	32,40%	8.847.975	75,41%
	Diğer denetim	7.746.415,00	67,60%	2.884.454,00	24,59%
	Toplam	11.459.706,00	100,00%	11.732.429,00	100,00%
<b>PWC Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	169.578.358	79,78%	207.776.379	90,94%
	Diğer	42.989.615	20,22%	20.703.231	9,06%
	Toplam	212.567.973	100,00%	228.479.610	100,00%
<b>Rasyonel bağımsız denetim ve YMM anonim Şirketi</b>	Bağımsız denetim	2.626.949	79,24%	3.101.838	69,42%
	Diğer	688.375	20,76%	1.366.501	30,58%
	Toplam	3.315.324	100,00%	4.468.339	100,00%
<b>REANDA AREN Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ</b>	Finansal tablo	2.232.011,00	78,28%	3.469.200	88,39%
	Diğer	619.249,00	21,72%	455.511	11,61%
	Toplam	2.851.260,00	100,00%	3.924.711	100,00%
<b>Reform Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.754.325	99,52%	3.551.471	99,57%
	Diğer	8.402	0,48%	15.386	0,43%
	Toplam	1.762.727	100,00%	3.566.857	100,00%

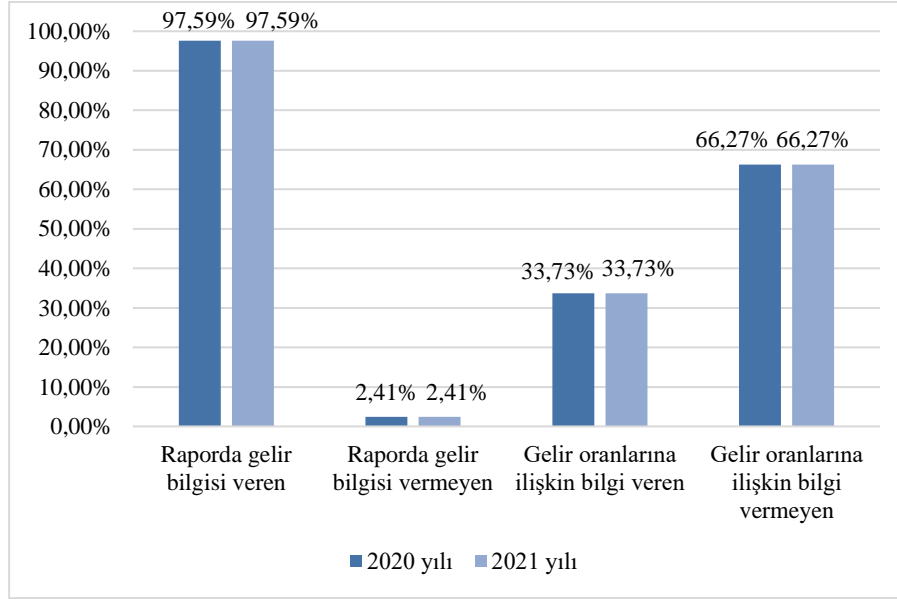
<b>Rehber Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	2.683.660	49,73%	1.682.200	28,26%
	Diğer	2.712.544	50,27%	4.270.352,00	71,74%
	Toplam	5.396.204	100,00%	5.952.552	100,00%
<b>Report Bağımsız Denetim AŞ</b>	Finansal tablo	1.683.669	91,46%	2.148.608	96,01%
	Diğer denetim	157.259	8,54%	89.250	3,99%
	Toplam	1.840.928	100,00%	2.237.858	100,00%
<b>Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	7.135.349	99,65%	8.796.740	99,59%
	Diğer	25.000	0,35%	36.092	0,41%
	Toplam	7.160.349	100,00%	8.832.832	100,00%
<b>Ser Berker Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	2.987.046,44	90,53%	4.522.379,62	92,79%
	Diğer	312.500,00	9,47%	351.500,00	7,21%
	Toplam	3.299.546,44	100,00%	4.873.879,62	100,00%
<b>Sun Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	2.776.388,94	20,22%	2.842.313,87	17,52%
	Diğer	10.956.333,75	79,78%	13.382.865,09	82,48%
	Toplam	13.732.722,69	100,00%	16.225.178,96	100,00%
<b>TTK Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	286.491	11,85%	1.347.384	43,50%
	Diğer	2.130.900	88,15%	1.750.000	56,50%
	Toplam	2.417.391	100,00%	3.097.384	100,00%
<b>Türkerler Bağımsız Denetim YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	243.135,00	15,27%	660.450,00	34,38%
	Diğer	1.348.784,36	84,73%	1.260.784,41	65,62%
	Toplam	1.591.919,36	100,00%	1.921.234,41	100,00%
<b>Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	1.570.004	24,38%	1.733.690	22,07%
	Diğer	4.870.912	75,62%	6.122.701	77,93%
	Toplam	6.440.916	100,00%	7.856.391	100,00%
<b>Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ</b>	Finansal tablo	1.480.685,66	86,49%	1.539.893	87,27%
	Diğer	231.342,73	13,51%	224.608,00	12,73%
	Toplam	1.712.028,39	100,00%	1.764.501,00	100,00%
<b>Vezin Bağımsız Denetim AŞ</b>	Denetim	1.783.400	78%	2.506.700	95%
	Diğer	511.003	22%	109.520	5%
	Toplam	2.294.403	100	2.616.220	100
<b>Vizyon Grup Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	-	86,46	-	86,65
	Diğer	-	13,54	-	13,35
	Toplam	-	100,00	-	100,00
<b>Yeditepe Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	Bağımsız denetim	4.067.583	75,91%	6.484.769	80,28%
	Diğer	1.290.831	24,09%	1.593.248	19,72%
	Toplam	5.358.414	100,00%	8.078.017	100,00%
<b>YKY Bağımsız Denetim ve YMM AŞ</b>	TTK gereğince yapılan Bağımsız Denetim	983.974,00	100%	1.967.069	99%
	Diğer	-	*	22.011	1
	Toplam	983.974,00	100	1.989.080	100
<b>Yorum YMM ve Bağımsız Denetim AŞ</b>	Bağımsız denetim	508.000	34,66%	469.000	33,80%
	Diğer	957.659	65,34%	918.434	66,20%
	Toplam	1.465.659	100,00%	1.387.434	100,00%

2020-2021 yılı denetim kurumlarının gelir dağılımı ve gelirlerin toplam gelirler içerisindeki yüzdelik dağılımları Tablo 8’de açıklanmıştır. Tablo 8 incelendiğinde denetim kurumlarının bağımsız denetim gelirlerinin oranlarının diğer gelirlere göre daha fazla olduğu gözlemlenmiştir. Tablo 8’e göre 68 denetim kurumunun toplam geliri 2020 yılı toplam gelirlerine göre artış göstermiştir.



2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında gelir dağılımı ve gelirlerin toplam gelirler içerisindeki oranlarına ilişkin bilgi veren kurumların yüzdeler dağılımları Grafik 23'te açıklanmıştır.

**Grafik 23:** 2020-2021 yılı gelir yüzdeler dağılımı

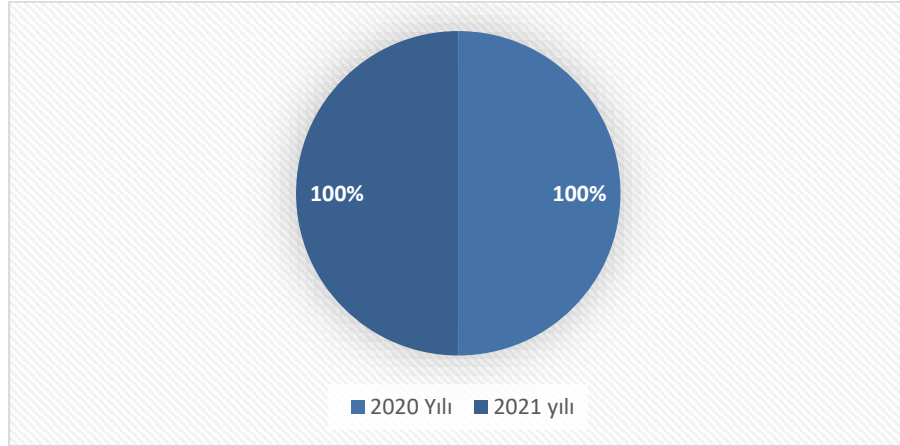


Grafik 23 incelendiğinde 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında gelir bilgisine ilişkin bilgi veren kurumların oranı %97,59 iken şeffaflık raporlarında gelir bilgisine ilişkin bilgi sunmayan kurumların oranı %2,41'dir.

Grafik 23'e göre 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında gelirlerin toplam gelirler içerisindeki yüzdeler oranlarına ilişkin bilgi veren kurumların oranı %33,73 iken bilgi vermeyen kurumların oranı %66,27'dir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında belirtmesi gereken önemli unsurlardan biri denetçilerin ücretlendirilmesidir. Bu kapsamda analize edilen 83 denetim kurumunun 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarından elde edilen veriler grafik 24'te açıklanmıştır.

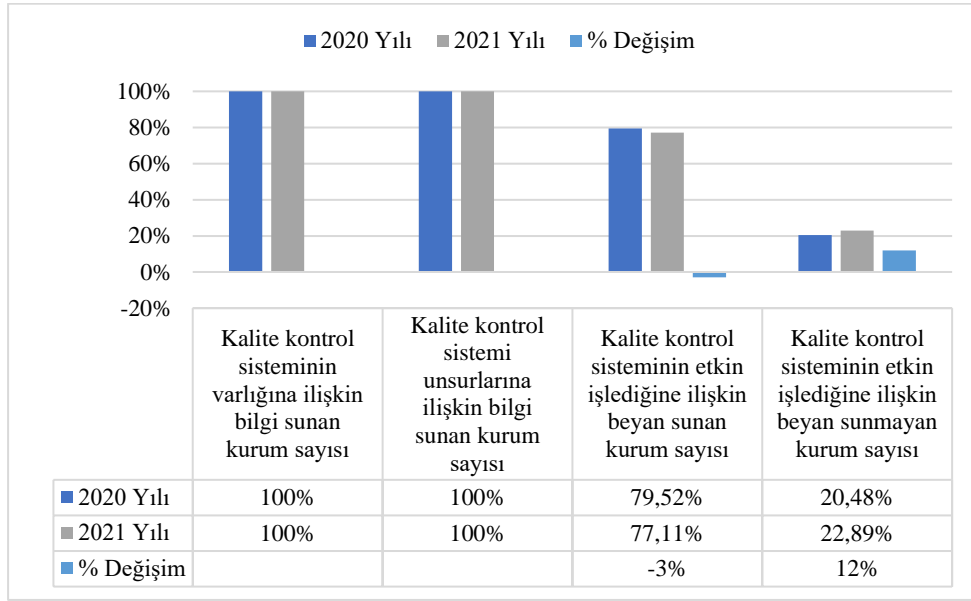
**Grafik 24:** 2020-2021 yılı ücret yüzdeleri dağılımı



Grafik 24'e göre 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında denetçilerin ücretlendirilmesine ilişkin bilgi sunan kurumların oranı %100'dür.

Denetim faaliyetlerinin etkin ve kaliteli bir şekilde yürütülebilmesinin temel unsurlarından biri, etkin işleyen bir kalite kontrol sistemidir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Kalite Kontrol Standardı gereğince denetim kurumlarının kalite kontrol sistemi kurmaları ve bu sistemin etkin işlediğini şeffaflık raporlarında belirtmeleri gerekmektedir. Bu kapsamda analize dâhil edilen 83 denetim kurumunun 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarından elde edilen bilgiler Grafik 25'te açıklanmıştır.

**Grafik 25: 2020-2021 yılı kalite kontrol sistemi**



Grafik 25 incelendiğinde 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında kalite kontrol sisteminin varlığına ilişkin bilgi sunan kurumların oranı %100'dür. 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında kalite kontrol sistemi unsurlarına ilişkin bilgi sunan kurumların oranı %100'dür. Grafik 25'e göre 2020 yılı şeffaflık raporlarında kalite kontrol sisteminin etkin işlediğini beyan eden kurumların oranı %79,52 iken 2021 yılında bu oran %77,11'dir. 2020 yılı şeffaflık raporlarında kalite kontrol sisteminin etkin işleyiş sağladığını belirtmeyen kurumların oranı %20,48 iken bu oran 2021 yılında %22,89'dur.

Analize dâhil edilen 83 denetim kurumunun şeffaflık raporlarından elde edilen bulgulara göre Grafik 25'e bakıldığında 2020-2021 yılı şeffaflık raporlarında kalite kontrol sisteminin etkin işlediğine ilişkin beyan sunan kurumların 2021 yılı şeffaflık raporlarındaki değişim oranı %-3 iken kalite kontrol sisteminin etkin işlediğine ilişkin beyan sunmayan kurumlarda bu oranın %12 olduğu gözlemlenmiştir.

## SONUÇ

Küreselleşmenin artması, teknolojik gelişmelerin hızla gelişim göstermesi birçok alanda etkili olduğu gibi denetim faaliyetlerinde de etkili olmuştur. Bununla beraber yaşanan firma skandalları, mali alanda yaşanan krizler denetim faaliyetlerine ve mali tablolara duyulan güvenin sorgulanmasına neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler denetim faaliyetlerinin belirli standart ve yönetmelikler kapsamında yapılmasını gerekli kılmıştır. Bu kapsamda denetim alanında başta ülkemiz olmak üzere birçok ülkede çeşitli kanun, yönetmelik ve standartlar yayımlanmıştır.

Ülkemizde 2012 yılında bağımsız denetim yönetmeliğinin yürürlüğe girmesiyle denetim kurumlarına şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getirilmiştir.

Çalışmada 2020-2021 yıllarında şeffaflık raporu yayımlayan bağımsız denetim kurumlarının belirtmesi gereken asgari unsurlar değerlendirilmiştir.

İnceleme kapsamında ele alınan şeffaflık raporlarının sonuçlarından elde edilen verilere göre 83 denetim kurumunun çoğunluğu şeffaflık raporlarında sermaye yapıları, ortak sayıları, sermaye pay oranları, kilit yönetici ve sorumlu denetçileri, denetim kadrosu personeli, ilişkili olduğu kurumlar, bulunduğu denetim ağları, bir önceki yılda KAYİK hizmeti verilen kurumlar; denetçilerin bağımsızlık ilkelerine uyumu, gelir dağılımları, denetçilerin sürekli eğitimi, kalite kontrol sistemleri, kalite güvence incelemelerine ilişkin unsurları şeffaflık raporlarında belirtmiştir.

2020-2021 yılı şeffaflık raporlarından elde edilen bilgilere göre kurumların %50'sinin sermayesi 50.000 TL ile 60.000 TL arasındadır. Ortak sayıları incelendiğinde ise %60 üzeri denetim kurumunun ortak sayılarının 1 ile 10 kişi arasında olduğu gözlemlenmiştir.

Şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken bir diğer önemli husus kilit yönetici ve sorumlu denetçilerdir. Birçok denetim kurumu raporunda kilit yönetici sorumlu denetçilere ilişkin bilgi verirken sorumlu denetçi ve kilit yöneticilerin özgeçmiş bilgisine yer veren kurum az sayıdadır. Denetim faaliyetlerinde önemli bir yere sahip olan denetçilerin sektördeki uzmanlığı, tecrübesi ve eğitim düzeyinin ortaya koyulması bakımından kurumların raporlarında kilit yönetici ve sorumlu denetçilere ilişkin özgeçmişe yer vermesi önemlidir.

Denetim kurumlarının uluslararası ağı üyelik durumları incelendiğinde %60 üzeri kurumun denetim ağı üyeliği bulunmaktadır.

Diğer işletmelerle mahiyetine ilişkin açıklama yapan kurumların yüzdeler oranı düşüktür.

Kurumların diğer işletmelerle mahiyetine ilişkin açıklama yapması kurum bağımsızlığının zedelenmemesi kurumun diğer işletmeyle ilişkinin ortaya koyulması ve yanlış bir şekilde oluşturulacak denetçi raporlarının önüne geçilmesi açısından oldukça önemlidir (İlgün, 2019).

İnceleme kapsamında raporlarında denetim kadrosuna ilişkin bilgi sunan kurumlar bulunurken bilgi sunmayan kurumlarda bulunmaktadır. Kurumun organizasyon yapısının ortaya koyulması açısından şeffaflık raporlarında denetim kadrosuna ilişkin bilgilerin yer alması önem arz etmektedir.

KAYİK sayıları bakımından incelendiğinde yapılan denetimlerin çoğunluğu Big4 olarak adlandırılan büyük denetim kurumları tarafından yerine getirilmektedir.

Şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken bir diğer önemli husus denetçilere verilen sürekli eğitim faaliyetidir. İnceleme sonucunda birçok denetim kurumu eğitim saatlerine ilişkin bilgiye yer verirken eğitim saatine ilişkin bilgiye yer vermeyen kurumlarda bulunmaktadır. Bir önceki yıla göre eğitim saatinde artış olan kurumlar bulunurken eğitim saatinde azalış olan kurumlar da bulunmaktadır. Denetim kurumlarının eğitim saatlerinde azalış olması yerine artış olmalıdır. Kaliteli bir denetim denetçilerin iyi bir eğitimden geçmesiyle ve sürekli eğitim faaliyetlerinin geliştirilmesiyle mümkün olmaktadır. Bu kapsamda eğitim saatlerine ilişkin bilgi vermeyen kurumlar ve sürekli eğitime ilişkin diğer kurumlara oranla saati daha az olan kurumların eğitim saatini artırmaları hem denetçileri hem de denetim faaliyetlerinin kalitesini önemli ölçüde etkileyecektir.

Bağımsızlık ilkesine uyum açısından incelendiğinde denetim kurumlarının çoğunluğu yılda 1 kez denetçilerden bağımsızlık ilkelerine uyum sağladığına dair bağımsızlık taahhüdü aldığını yazılı bir şekilde beyan etmiştir. Bağımsızlık taahhüdünün alındığını belirten kurumların yüzdeler oranı yüksek bağımsızlığa etki eden bir durumun gerçekleşip gerçekleşmediğini belirten kurumların yüzdeler oranı oldukça düşüktür.

Denetçinin bağımsızlığının sağlandığının ortaya koyulması bakımından raporlarda bağımsızlığı tehdit eden bir hususun bulunup bulunmadığı açıkça ifade edilmelidir.

Gelir durumu açısından değerlendirildiğinde denetim kurumlarının çoğunluğu elde ettiği gelirlerin toplam gelirler içerisindeki tutarını açıklamıştır.

Denetçilerin ücretlendirilmesi açısından değerlendirildiğinde inceleme kapsamında ele alınan 83 denetim kurumu, raporlarında ücretlendirmeye ilişkin bilgi vermiştir. Denetçilerin ücretlendirilmesine ilişkin bilgilerin açıklanması denetçinin bağımsızlığının zedelenmemesi ve denetim faaliyetlerinin kaliteli bir şekilde yürütülmesi ve denetim faaliyetlerinde meydana gelebilecek usulsüzlüklerin önüne geçilmesi açısından önemlidir.

Kalite kontrol sistemi açısından değerlendirildiğinde ise 83 denetim kurumu kalite kontrol sistemi ve kalite kontrol sistemi unsurlarına ilişkin bilgilere raporlarında yer vermiştir. Kalite kontrol sisteminin etkin işlediğini beyan eden kurumların yanı sıra beyan etmeyen kurumlar da bulunmaktadır. Denetim kalitesini etkileyen en temel unsurlardan biri de kalite kontrol sistemidir. KKS1 gereğince denetim kurumları, etkin işleyen bir kalite kontrol sistemi kurmalı ve kalite kontrol sistemine ilişkin unsurları açıkça belirtmelidir. Denetim kurumlarının kalite kontrol sistemlerinin etkin işlediğini beyan etmesi denetim faaliyetlerinin etik standartlar kapsamında yerine getirildiğinin ve bu standartlara bağlı kalındığının göstergesidir. Bu açıdan şeffaflık raporlarında belirtilmesi, kuruma güven sağlanması bakımından önem arz etmektedir.

2020-2021 yılı şeffaflık raporları karşılaştırıldığında elde edilen veriler arasında büyük bir fark bulunmamaktadır. Fakat bazı kurumların raporlarında kalite kontrol sistemi unsurlarına ilişkin bilgiler yüzeysel olarak yer almaktadır. Bunun yanı sıra sürekli eğitim faaliyetlerinde kurum içi eğitimlerine ilişkin bilgiye yer veren kurumlar bulunurken kurum dışı eğitimlere ilişkin detaylı açıklamaya yer vermeyen kurumlar da bulunmaktadır. Bu kapsamda, denetim kurumlarının raporlarında standart ve yönetmelikte yer alan hususları açıkça belirtmeleri hem kurum niteliğinin ortaya koyulmasında hem de müşteri tarafından tercih edilmesinde etkili olacaktır.

Gelecek çalışmalarda denetçi rotasyonu, denetçilerin ücretlendirilmesi ve sürekli eğitim saatlerinin denetim kalitesine olan etkisinin daha detaylı olarak ele alınması ve denetim kurumu büyüklüğünün denetim kalitesi ile ilişkisinin incelenmesinin literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. (1981, Temmuz 28). *Resmî Gazete* ( 17416).
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989, Haziran 1). *Resmî Gazete* (20194).
- 660 Sayılı KGK'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011, Eylül 26). *Resmî Gazete* (28103).
- Ada, Ş. (2016). *Bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler: Türkiye örneği* (Doktora Tezi). Kahramanmaraş: Sütçü İmam Üniversitesi.
- Ada, Ş., & Yardımcıoğlu, M. (2021). Bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler üzerine bir yapısal eşitlik modellemesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13(4), 3467-3485.
- Akalan, İ. (2021). *Enron skandalı ve beraberinde gelen Sarbanes-Oxley Yasası'nın Türkiye üzerindeki etkileri*. (Yüksek Lisans Tezi). Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi.
- Akçay, A., & Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (40), 227-256.
- Akdağ, S. (2015). *Türkiye'de bağımsız denetim ve bir denetim örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Çağ Üniversitesi.
- Aksoy, T. (2005). Bağımsız denetim şirketleri için ulusal ve uluslararası düzenlemelerle uyumlu çok yönlü bir anket formu önerisi. *Mali Çözüm Dergisi* (73), 168-202.
- Alpaslan, H. İ., & Haksever, Ö. (2013). Türk bağımsız denetim sektöründe kalite güvence sistemi uygulamaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3(1), 45-69.
- Alzaideen, K. A., & Al-Rawash, S. Z. (2018). The Effect of Ownership Srructure and Corparate Debt on Audit Quality: Evidende From Jordan. *International Journal of Economics And Financial Issues*, 8(3), 51-58.
- Arslan, E. (2010). Bağımsız denetimde rotaston karmaşası. *Mali Çözüm Dergisi* (99), 201-228.

- ASIC. (2013, Ağustos). Australian Securities Investmens Comission Audit Transparency Reports. Ekim 26, 2022 tarihinde <https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/audit-transparency-reports/> adresinden alındı
- Aslan, E. (2018, Haziran). *Denetimde teknoloji kullanımının denetim kalitesi ve verimlilik üzerine etkileri sempozyumu*. Mayıs 26, 2022 tarihinde [https://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyumlar/sempozyum\\_12/erdal\\_aslan.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyumlar/sempozyum_12/erdal_aslan.pdf) adresinden alındı
- Aslanoğlu, S., & Başkan, T. D. (2016). Denetçilerin bağımsızlığının denetim kalitesine etkisi:Bist'de yapılan bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (48), 59-84.
- Atabay, E., & Dinç, E. (2019). Türkiye denetim standartlarında adı geçen denetim türlerinin genel yapı açısından karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (57), 19-36.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe denetimi uygulamaları*. Alfa Yayınları.
- Azgın, N. (2018). Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi. (Doktora Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Azgın, N., & Erdoğan, N. (2019). Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 27-54.
- Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği. (2017, Kasım 4). *Resmi Gazete*(30230).
- Balsarı K. Ç., & Varan, S. (2014). Kaliteli finansal raporlamada denetimin rolü ile ilgili tartışmalar. *Mali Çözüm Dergisi*, 69-90.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- BDS 500. (tarih yok). *Bağımsız Denetim Standardı*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- BDY. (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği* . Kamu Gözetimi Kurumu.
- Bedard, J. C., Johnstone, K. M., & Simith, E. F. (2010). Audit quality indicators:A status update on possible public disclosures and insights from audit practise. *Current Issues in Auditing*, 4(1), C12-C19.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de denetimin tarihsel gelişimi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.



- Bulğurcu, B., & Tuan, K. (2022). Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin bulanık dematel yöntemi ile değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Anaysis*, 32(169), 99-125.
- Bulmuş, S. (2018). Bağımsız denetim görüş oluşturma nedenleri üzerine bir araştırma: *BIST imalat sektörü örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Kırklareli: Kırklareli Üniversitesi.
- Bulut, N. (2021). Denetçinin mesleki deneyiminin denetim kalitesine etkisi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 24(1), 197-208.
- Causholli, M., Chambers, D. J., & Payne, J. L. (2015). Does selling non-audit services impair independence? New research says, "Yes". *Current Issues In Auditing*, 9(2), 1-6.
- Çavuş, P. (2021). *Muhasebe denetiminde kanıt toplama tekniklerinin bağımsız dnetim üzerine etkisi ve bir araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Dantas, J. A., & Medeiros, O. R. (2015). Quality determinants of independent audits of banks. *Revista Contabilidade Finanças*, 26(67), 43-56.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and economics. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- 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.
- Demirçalı, G. (2020). *Bağımsız denetim kuruluşlarının yayınlanan şeffaflık raporları üzerine bir araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Demirkan, A. (2016). Bağımsız denetim kuruluşlarında şeffaflık raporları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, (1), 43-54.
- Demirkan, A., & Polat, Y. (2017). Bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporları uluslararası uygulamalar ve Türkiye. *Muhasebe ve Denetim Dünyası E-Dergi*, 1(1), 1-14.
- Demirkol, Ö. F., & İkvan, A. (2019). *Şeffaflık raporlarının bağımsız denetimdeki yeri ve önemi*. 4.uluslararası gap işletme bilimleri ekonomi kongresi kitabı (s. 113-123). içinde İksad Yayınevi.
- Demirtaş, A. S. (2016). Türkiye'de bağımsız denetimin yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 771-785.

- Deumes, R., Schelleman, C., Vander B. H., & Vanstraelen, A. (2012). Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 193-214.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., & Ersoy, A. (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları-AB sekizinci yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (9), 52-78.
- Durmuş, A. F., Otlu, F., & Özkan, Ö. (2018). Denetim kanıtı kalitesinin denetçi görüşüne etkisi:Literatür incelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 66-88.
- Durmuş, N., & Taş, O. (2008). *Denetim SPK düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat kapsamında*. Alfa Yayıncılık.
- Durukan, B., & Kapucugil İ. A. (2007). Denetim kalitesi, kalite ve hizmet kalitesine ilişkin modeller: Kavramsal çerçeve. *Mali Çözüm Dergisi*, (82), 35-62.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetim gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51-63.
- Erdoğan, M., Yılandı, M., Yıldız, B., Uludağ, S., & Erdoğan, N. (2018). *Muhasebe denetimi*. T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Erdoğan, S. (2015). Finansal skandalların bağımsız denetim boyutu. *Mali Çözüm Dergisi*, 15-32.
- Erdoğan, S., & Solak, B. (2016). Türkiye'de şeffaflık raporları ve bağımsız denetim sektörüne yönelik ampirik bir çalışma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 175-195.
- Erol, İ. (2016). *Etik ilkeler doğrultusunda enron skandalı ve muhasebe denetimi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi.
- Esendemirli, E. (2013). Bağımsız denetimde kalite kontrol ve YMM'lere Yönelik Bir Uygulama. *World Of Accounting Science*, 15(2), 91-123.
- Fu, Y., Carson, E., & Simnett, R. (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research. *Managerial Auditing Journal*, 30(8/9), 870-910.
- Goodwin, J., & Seow, J. L. (2002). The Influence Of Corporate Governance Mechanisms On the Quality Of Financial Reporting And Auditing:Perceptions Of Auditors And Directors In Singapore. *Accounting And Finance*, 42(3), 195-223.

- Göger, T. (2006). *Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarında denetim kalitesini belirleyen etkenler ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma* (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Güney Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.Ş. (2021). *Güney bağımsız denetim ve S.M.M.M. A.Ş. Şeffaflık raporu*.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri smmm ve ymm'lere yönelik ilkeler ve teknikler*. Türkmen Kitabevi.
- Gürol, B., & Tüysüzoğlu, T. (2017). Şeffaflık raporlarına iyi uygulama örnekleri ve ülke uygulamalarının karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 189-206.
- Gürsoy, H. (2021). *Bağımsız denetim standardı 701 kapsamında kilit denetim konuları: Bist tekstil sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarının analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Celal Bayar Üniversitesi.
- Güvemli, O., & Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminin gelişim süreci 1990-2011. *Muhaasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(1), 146-180.
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
- <https://www.kgk.gov.tr/>. (tarih yok). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Dnetim Standartları Kurumu:[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi\\_Notu\\_09\\_05\\_2019.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf) adresinden alındı
- Hüner, D. B. (2014). *Bağımsız denetimde iç kontrol ve iç denetimin rolü*. (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi.
- İkvan, A., & Demirkol, Ö. F. (2021). Bağımsız denetim kalitesinde kanıtların rolü. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(22), 43-80.
- İlgün, G. (2019, Ekim). *Denetimde kalite güvence sisteminin oluşturulması ve bir öneri*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Ticaret Üniversitesi.
- İOSCO. (2009). *Transparency of Firms that Audit Public Companies.Consultation Report*. Eylül 23, 2022 tarihinde <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf> adresinden alındı
- İOSCO. (2015). *Transparency of Firms that Audit Public Companies Final Report*. Eylül 26, 2022 tarihinde <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD511.pdf> adresinden alındı

- İven, M. (2019). *Bağımsız denetim kuruluşlarınca yayınlanan şeffaflık raporlarının denetim kalitesi üzerine etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). Nevşehir: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi.
- (2021). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Faaliyet Raporu*. KGK.
- Kandır, S. Y., & Ülbeği, İ. D. (2022). *Güncel işletme yönetimi çalışmaları II*. Akademisyen Kitabevi A.Ş.
- Karaaslan, D. (2019). *Denetim kalitesi ve rotasyon: Ülkemizdeki algılanması*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Karacan, S., & Uygun, R. (2012). *Tekdüzen muhasebe sistemi ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu denetim ve raporlama*. Umuttepe Yayınları.
- Karagöz, C. (2021). *Denetim karakteristikleri ve denetim kalitesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi.
- Karakaya, G. (2020). BDS 265 kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrol ilişkisi. *The Business Journal*, 1(2), 1-14.
- Karasu, R. (2014). Yeni bir düzenleyici denetleyici kurum: kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu. *Amme İdare Dergisi*, 47(1), 79-105.
- Kardeş Selimoğlu, S., & Uzay, Ş. (2011). *Muhasebe denetimi*. Gazi Kitabevi.
- Kaspina, R. (2015). Continuing professional development of accounting and auditing:russian experience and challenges. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 191, 550-553.
- Kavut, L. (2017). *Bağımsız denetimde kalite: Şeffaflık raporları üzerinde bir inceleme*. *Seçmeler* (s. 77-92). içinde İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.
- Kavut, L., & Adiloğlu, B. (2016). *Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimi: dünden bugüne seçmeler*. 35-61.
- Kesik, M. F. (2020). *Bağımsız denetim ve vergi denetiminin güvence hizmetleri yönüyle karşılaştırılması ve birlikte üstlenilmesi durumunun değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Işık Üniversitesi.
- Keskin, D. A., MollahAhmetoğlu, E., & GözüAçık, G. (2019). Kalite güvence mekanizması olarak şeffaflık raporları: Türkiye'deki denetim kuruluşlarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 157-172.

- Kızılk, E. (2019). *Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları: BİST 100 imalat sektöründe yer alan işletmelerin incelenmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Bursa: Uludağ Üniversitesi.
- Kızılk, C., Akman, V., & Korkmaz, H. (2015). Marmara Bölgesinde Muhasebe Dnetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (10), 193-211.
- KKS 1. (2022). Kamu Gözetimi Kurumu. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/KKS%201.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/KKS%201.pdf) adresinden alındı
- Koca, N. (2019). *Bağımsız denetçinin mesleki bağlılığının denetimde kalite algısına etkisi: Bir alan çalışması*. (Doktora Tezi). Kahramanmaraş: Sütçü İmam Üniversitesi.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası muhasebe standartlarının dünya'da ve Türkiye'de oluşum ve gelişim süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 105-120.
- Kurt, A. (2021). *Bağımsız denetim şirketlerinin hazırladıkları şeffaflık raporlarının denetim kalitesi açısından değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Hacı Bayram Veli Üniversitesi.
- Kurt, A., & Özbek, C. Y. (2022). Şeffaflık raporları ve denetim kalitesi ilişkisinin incelenmesi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 2(1), 59-76.
- Lennox, C. S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance Accounting*, 26((7-8)), 779-805.
- Lennox, C. S., Wu, X., & Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? *The Accounting Review*, 89(5), 1775-1803.
- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings:A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*, 78(3), 779-799.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında,Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol:ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*(100), 43-94.
- Önal, Z. (2020). *Gönüllü denetçi rotasyonlarının denetim kalitesi üzerine etkileri* (Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.

- Özger, S. (2019). *Bağımsız denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi: Bağımsız denetçilerin algısına yönelik bir araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi . Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi.
- Özgül, A. (2011). *İç denetimde kalite güvence geliştirme programı ve bir uygulama* (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.
- Özgül, T. (2019). *Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algularının incelenmesi ve Türkiye genelinde bir uygulama* (Doktora Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi.
- Poroy Arsoy, A. (2008). Kurumsal şeffaflık ve muhasebe standartları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 10(2), 17-35.
- Postma, E. (2016). *The effects of audit firm rotation on audit quality: Does audit firm rotation improve audit quality?* (Master's Thesis). Universty Of Twente.
- Sağmanlı, M., & Cömert, Ç. E. (2010). Denetçi olarak atanabilme kriterleri ve bu konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu ile karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*(98), 41-70.
- Sakin, İ., & Türk, Z. (2019). Bağımsız denetim kalitesi açısından bağımsız denetim kuruluşlarının özellikleri ve denetim gelirleri: Bağımsız denetim kuruluşları üzerine bir araştırma. *Business Management Studies:An International Journal*, 7(3), 200-220.
- Sanlı, N., & Özbirecikli, M. (2017). Türkiye'de dnetim mesleğinin gelişim süreci: Geçmişten geleceğe bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1-27.
- Sarica, E. (2016). *Bağımsız Denetimin kalite göstereci olarak şeffaflık raporlaması ve denetim kalitesiyle ilişkisi üzerine bir araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi.
- Savaş, E. (2021). *Bağımsız denetim firmaları perspektifinden bağımsız denetimde kalite ve etik*. (Yüksek Lisans Tezi). Kırklareli: Kırklareli Üniversitesi.
- Sevim, Ş. (1990). Muhasebe raporlarının yasal denetimini yürütmekten sorumlu kişilere yetki verilmesine yönelik AT Sekinzinci Yönergesinde belirtilen mesleki standartlar ile 3568 sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki mesleki standartların karşılaştırılması. *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1-2), 197-214.
- Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik. (2008, Temmuz 12). *Resmî Gazete*(26934).

- SPK Seri: X, No: 22 Tebliğ. (2006). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)*. Sermaye Piyasası Kurulu.
- Subaşı, M., & Okumuş, K. (2017). Bir araştırma yöntemi olarak durum çalışması. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(2), 419-426.
- Sundgren, S., & Swanström, T. (2013). Audit office, audit quality and audit pricing: Evidence from small-and medium-sized enterprises. *Accounting And Business Research*, 43(1), 31-55.
- Şavlı, T. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimde Rotasyon:Düzenlemeler, uygulamalar ve öneriler. *Mali Çözüm Dergisi*, 26(134), 37-57.
- Şeker, Y. (2015). *Bağımsız denetimde kalite kültürü anlayışı ve kalite kontrol standardının uygulama etkinliğinin belirlenmesi: Bağımsız denetim şirketlerine yönelik bir araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi.
- Şengel, S. (2010). Küçük ve orta ölçekli işletmelerde sürekli eğitim gereksinimi: Bozüyük ilçesi üzerine bir araştırma. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(12), 408-416.
- Şengel, S. (2010). Sürekli muhasebe eğitiminin önemi ve bir değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 81-94.
- Taghisoylu, R. (2020). Nitel bir araştırma tekniği olarak:durum çalışması. *Social Mentality And Researcher Thinkers Journal Smart Journal*, 6(33), 1661-1167.
- Tanç, A., & Gökoğlan, K. (2018). Denetçi bağımsızlığının denetimin katma değeri üzerine etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 377-390.
- Tanç, A., & Gümrah, A. (2016). Şeffaflık raporları çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli eğitim politikalarının analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 419-438.
- Terzi, S., Şen, İ.K., & Solak, B. (2014). Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisi: Borsa İstanbul'da ampirik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat İşletme Dergisi*, 10(23), 191-206.
- The Parliament of The Commonwealth of Australia. (2012). Corporations Legislation Amendment (Audit Enhancement) Act. Ekim 26, 2022 tarihinde <https://www.legislation.gov.au/Details/C2012A00072> adresinden alındı
- Tok, O. (2019). *Muhasebe denetiminde bilgi teknolojilerinin kullanımı üzerine bir araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Kayseri: Erciyes Üniversitesi.
- Tosun, A. (2021). Muhasebe denetimi ve denetim türleri. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 101-107.

- Tuan, K., Basen, R., & Saygı, A. (2019). Bağımsız denetimde kalite göstergeleri literatür incelemesi. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(2), 211-227.
- Usul, H. (2013). *Türkiye finansal raporlama standartları uygulamalı bağımsız denetim*. Detay Yayıncılık.
- Uzay, Ş., & Bayat, S. B. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışmalı konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21), 1503-1513.
- Ürgüp, S. E., & Başar, M. R. (2021). Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler ve bu düzenlemelerin etkileri üzerine bir araştırma:Kayseri ve Sivas ili örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(3), 2251-2280.
- [www.aicpa.org](https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00150.pdf). (tarih yok). Haziran 28, 2022 tarihinde <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00150.pdf> adresinden alındı
- [www.epdk.gov.tr](https://www.epdk.gov.tr). (tarih yok). Eylül 23, 2022 tarihinde T.C. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu: <https://www.epdk.gov.tr/Detay/Icerik/1-1051/kurumumuztarihce> adresinden alındı
- Yakar, S. (2015). Denetim kalitesinde denetim komitesinin etkinliği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(54), 251-263.
- Yaşar, A. (2013). Bağımsız dış denetim kuruluşlarına yönelik gözetim ve denetim etkinliğinin bağımsız dış denetim kalitesi ile ilişkisi: Türkiye değerlendirmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(1), 465-480.
- Yazar, B. B., Güneş, R., & Yalçın, Z. (2018). Bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sisteminin etkinliği:Türkiye örneği. *İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 47-61.
- Yazıcı, N. (2019). Türkiye'de bağımsız dnetim şirketlerinin gelirlerini etkileyen unsurların şeffaflık raporlarının analizi ile belirlenmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(1), 168-180.
- Yeşilçelebi, G., & Selimoğlu, S.K. (2014). Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27-52.
- Yiğit, S. (2019). Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standardı-1'in İncelenmesi Ve Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi.



- Yıldız, E., & Atış, C. (2022). Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesi göstergelerine uyumu üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 21(65), 157-178.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), 155-178.
- Yoon, K., Hoogduin, L., & Zhang, L. (2015). Big data as complementary audit evidence. *Accounting Horizons*, 29(2), 431-438.
- Yükçü, S., & Polat, T. B. (2020). Denetçinin bağımsız denetim mesleğine giriş ve çıkış süreci. *İzmir YMMO Dergisi*, 2(2), 102-114.
- Zhang, M. W., & Myrteza, S. (1996). The determinants of audit fees: Australian perspective. *Asian Review Of Accounting*, 4(1), 81-97.

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Denetim türleri arasındaki ilişkiler .....	21
<b>Tablo 2:</b> Genel kabul görmüş denetim standartları .....	36
<b>Tablo 3:</b> TTK ile bağımsız denetimde yapılan düzenlemeler .....	57
<b>Tablo 4:</b> Denetim kurumlarının iller bazında dağılımı .....	81
<b>Tablo 5:</b> Denetim kurumlarının ortaklık yapıları sermayelerine ilişkin bilgilerin incelenmesi.....	85
<b>Tablo 6:</b> KAYİK denetimine ilişkin rakamlar .....	98
<b>Tablo 7:</b> Denetim kurumları eğitim saati analizi .....	101
<b>Tablo 8:</b> Denetim kurumlarının gelir dağılımı.....	106

## GRAFİKLER LİSTESİ

<b>Grafik 1:</b> Yetki alanı yüzdelerik dağılım.....	82
<b>Grafik 2:</b> Merkez bilgileri yüzdelerik dağılım.....	83
<b>Grafik 3:</b> Kuruluş merkezi yüzdelerik dağılım.....	83
<b>Grafik 4:</b> Kuruluş tarihi yüzdelerik dağılım .....	84
<b>Grafik 5:</b> Sermaye yapısı yüzdelerik dağılım .....	88
<b>Grafik 6:</b> 2020 yılı sermaye tutarı yüzdelerik dağılım .....	89
<b>Grafik 7:</b> 2021 yılı sermaye tutarı yüzdelerik dağılımı .....	89
<b>Grafik 8:</b> 2020 yılı ortak sayıları yüzdelerik dağılım .....	90
<b>Grafik 9:</b> 2021 yılı ortak sayıları yüzdelerik dağılım .....	91
<b>Grafik 10:</b> 2020-2021 yılı pay oranı yüzdelerik dağılım.....	91
<b>Grafik 11:</b> 2020-2021 yılı kilit yönetici ve sorumlu denetçilerin yüzdelerik dağılımı... 92	
<b>Grafik 12:</b> 2020-2021 yılı denetim kadrosunun yüzdelerik dağılımı .....	93
<b>Grafik 13:</b> 2020 yılı denetim kadrosu personel analizi yüzdelerik dağılımı .....	93
<b>Grafik 14:</b> 2021 yılı denetim kadrosu personel analizi ve değişim oranları.....	94
<b>Grafik 15:</b> 2020-2021 yılı denetim ağı üyeliği yüzdelerik dağılımı.....	95
<b>Grafik 16:</b> 2020-2021 yılı ilişkili denetim kurumları ve diğer işletmelerle mahiyeti yüzdelerik dağılım .....	96
<b>Grafik 17:</b> 2020-2021 yılı kalite güvence sistemi yüzdelerik dağılım .....	97
<b>Grafik 18:</b> 2020-2021 yılı KAYİK denetimi yüzdelerik dağılım .....	97
<b>Grafik 19:</b> 2020-2021 yılı KAYİK denetimi yüzdelerik dağılım .....	100
<b>Grafik 20:</b> 2020-2021 yılı sürekli eğitim saati yüzdelerik dağılım .....	103
<b>Grafik 21:</b> 2020-2021 yılı sürekli eğitim konu yüzdelerik dağılım.....	104
<b>Grafik 22:</b> 2020-2021 yılı bağımsızlık yüzdelerik dağılım .....	105
<b>Grafik 23:</b> 2020-2021 yılı gelir yüzdelerik dağılım.....	111

<b>Grafik 24:</b> 2020-2021 yılı ücret yüzdelerik dağılım .....	112
<b>Grafik 25:</b> 2020-2021 yılı kalite kontrol sistemi .....	113

## **ÖZGEÇMİŞ**

Esra ŞORA ilk ve ortaöğrenimini Edirne’de tamamladı. 2020 yılında Karabük Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden mezun oldu. 2021 yılı Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yüksek lisansa başladı.