



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA

www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 16, Sayı: 32, 204-219, 2025

## Araştırma Makalesi

### BAĞIMSIZ DENETÇİLERE UYGULANAN YAPTIRIM KARARLARININ YARGI KARARLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ (EVALUATION OF SANCTION DECISIONS APPLIED TO INDEPENDENT AUDITORS IN THE CONTEXT OF JUDICIAL DECISIONS)

İsa KILIÇ<sup>1</sup>

## ÖZ

Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları, bağımsız denetime tabi olan işletmelere ait finansal tabloları ve işletmelerin doğrulanması gereken diğer verilerini önceden belirlenmiş olan kural ve kaidelere göre inceleyen ve bu verilerin uygunluğunu doğrulayan kişilerdir. Denetçiler ve denetim kuruluşları, bu mesleki faaliyetlerini yürütürken uymak zorunda oldukları kurallara aykırı bir davranışta buldukları takdirde ilgili denetçi ve denetim kuruluşlarına KGK tarafından aykırılığın mahiyetine göre bir yaptırım uygulanmaktadır. KGK'nın yaptırım kararlarına karşı yargı yolu açık olup yaptırım kararına karşı itiraz etmek isteyen denetçiler, bu yaptırım kararlarına karşı idari yargı yoluna başvurabilirler. Çalışma; KGK tarafından bağımsız denetçilere veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım kararlarına karşı, idari yargıda açılan davaların nihai kararları üzerinden görüş ve önerilerde bulunmayı amaçlamaktadır. Amaç doğrultusunda, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP)'nde yapılan taramada 57 (elli yedi) mahkeme kararına erişilmiş olup bu kararlardan 33 (otuz üç)'ü araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırmada yöntem olarak doküman analiz yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda; denetçilerin yapmış olduğu denetimde işletmelerin finansal yapısının gerçeği yansıtmadığı açık olduğu hâlde *olumlu görüş* verilerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltıldığı, denetimlerde fiziki stok sayımlarının yapılmamasına rağmen alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmadığı, önemli yanlışlık risklerinin belirlenip değerlendirilmediği, denetimlerde uluslararası denetim standartlarına açıkça aykırı durumların olduğu ve bu aykırılıkların uygulanan denetim kalitesini ciddi ölçüde olumsuz etkilediği sonuçlarına ulaşılmıştır. Denetçilere yönelik sürekli eğitim yükümlülüğü programlarının içeriğinin; denetim standartlarıyla uyumlu ve etik ilkeler ile denetim kantlarının değerlendirilmesi gibi konuları kapsayacak şekilde zengin olması, KGK'nın yaptırım kararlarını alırken ölçülülük ve orantılılık ilkelerine uygun olacak şekilde hareket etmesi, bağımsız denetim standartlarına uyumsuzlukların önlenmesine yönelik rehberlik hizmetlerinin artırılması denetçilere uygulanan yaptırım kararlarının azalmasına ve daha kaliteli denetim hizmetlerinin sunulmasına katkı sağlayacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetçi, KGK, Yaptırım Kararları

**JEL Kodları:** M40, M41, M42

## ABSTRACT

*Independent auditors and auditing organizations are individuals who examine the financial statements of businesses subject to independent audit and verify the conformity of these data and other data that need to be verified according to predetermined rules. If auditors and auditing organizations act in a manner contrary to the rules they must abide by while carrying out their professional activities, the KGK imposes a sanction on the relevant auditors and auditing organizations according to the nature of the violation. There is a legal remedy available against the sanction decisions of the KGK, and auditors who wish to object to the sanction decisions can apply to administrative courts against these sanction decisions. The aim of the study is to conduct a research on the final decisions of the lawsuits filed in the administrative courts against the types of sanctions applied to independent auditors or auditing institutions and to provide opinions and suggestions based on the research results. In line with the purpose, 57 (fifty-seven) court decisions were accessed in the scanning conducted in the National Judiciary Network Information System (UYAP) and 33 (thirty-three) of these decisions were included in the research. Document analysis method was used as the research method. As a result of the research; Although it was clear in the audit conducted by the auditors that the financial structure of the companies did not reflect the truth, the financial statement users were misled by giving a positive opinion, Although physical stock counts were not carried out during the audits, alternative audit procedures were not applied, whether the risks of material misstatement have been identified and assessed, It was concluded that there were clear violations of the ISA during the audits and that these violations had a serious negative impact on the audit quality. The content of continuing professional education programs for auditors; The training content is rich enough to be compatible with auditing standards and to cover topics such as ethical principles and the evaluation of audit evidence, The KGK must act in accordance with the principles of proportionality and moderation when making*

<sup>1</sup> Dr. Öğr. Üyesi, İskenderun Teknik Üniversitesi, ORCID: 0000-0001-7406-2245, isa.kilic@iste.edu.tr

*sanction decisions. Increasing guidance services to prevent non-compliance with independent auditing standards will contribute to the reduction of sanction decisions applied to auditors and the provision of higher quality auditing services.*

**Keywords:** Independent Auditor, KGK, Sanction Decisions

**JEL Classification:** M40, M41, M42

## 1. GİRİŞ

Bağımsız denetçi mesleği, günümüzde en çok talep gören ve özellikle de yeni mezun adaylar arasında büyük ilgi gören mesleklerden biri haline gelmiştir. Bu mesleği icra eden bağımsız denetçilerin görev ve sorumlulukları, bu ilgiye paralel olarak sürekli artış göstermektedir. Bağımsız denetçi mesleğine denetçi adaylarının kabul edilme süreci, kabul edildikten sonra denetçilerin mesleki faaliyetlerinin icrası ile mesleki faaliyetler icra edilirken bağımsız denetçiler tarafından uygulanması gereken kural, kaide ve yasaklara uygun hareket edilip edilmediği; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın yetki alanındadır. KGK; bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş olup daha sonradan yapılan bir yasal düzenleme ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na eklenmiştir. Kuruluş sürecini tamamladıktan sonra KGK, bağımsız denetim yönetmeliği yayımlamıştır. Yayımlanan bu yönetmelikte; denetlenen işletmelere, işletmeleri denetleyen bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına, denetim süreci içerisinde aktif olarak görev alan her türlü kişi ve kuruluşlara birçok görev ve sorumluluk yüklemiştir. Yönetmelikte belirtilen görev ve sorumluluklarını yerine getirmeyen ve bağımsız denetim yönetmeliğine aykırı hareket ettikleri tespit edilen bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına, aykırılıklarının mahiyetine bağlı olarak KGK kararıyla *ikaz, uyarı, faaliyetin kısıtlanması, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali* adındaki yaptırım türlerinden birinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. KGK; ihbar, şikâyet, diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri veya rutin incelemeler ile belirlediği riskli hususlar üzerinde gerekli incelemeleri yaptıktan sonra ilgili kişi veya kuruluş hakkında bir aykırılık tespit ettiği takdirde aykırılığın mahiyetine göre adı geçen yaptırım türlerinden birisinin uygulanmasına hükmeder. Bu yaptırım türü ilgililere bildirilerek aynı zamanda bağımsız denetçi resmi sicili üzerinden de kamuoyuna ilan edilir. KGK tarafından verilen ve ilan edilen yaptırım türlerine karşı ilgili denetçi veya denetçi kuruluş temsilcisi, verilen yaptırım kararının iptali için idare mahkemelerine dava açma hakkına sahiptir. Açılan dava sonrasında sıralı idare mahkemeleri (ilk derece idare mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay); denetçi veya denetim kuruluşlarının vekilleri veya KGK avukatlarıncı takip edilerek, bağımsız denetçilere verilen yaptırım kararları mahkemelerce iptal edilerek kaldırılabilir veya verilen yaptırım kararları onanarak yaptırım kararı kesinleştirilebilir.

Bu çalışma; KGK tarafından bağımsız denetçilere veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım kararlarına karşı, idari yargıda açılan davaların nihai kararları üzerinden görüş ve önerilerde bulunmayı amaçlamaktadır. Belirlenen amaç doğrultusunda, ulusal yargı ağı bilişim sistemi (UYAP)'nden elde edilen mahkeme kararları incelenmiştir. Çalışma; giriş, kavramsal çerçeve, literatür araştırması, araştırma ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 2.1. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması (Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY), m.4/1,b) şeklinde yönetmelikte tanımlanmaktadır. Bağımsız denetimin temel amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılar açısından güven derecesini arttırmaktır (Karapınar ve Dölen, 2020:764). Bu güvenceyi belirli düzeyde, makul bir güvence sağlayarak denetim raporunda belirten kişiler de bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetçi unvanına sahip olanlar; Yeminli Mali Müşavir (YMM) veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ruhsatını almış, meslek mensupları arasından KGK tarafından açılan bağımsız denetçilik sınavında başarılı olan ve bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen kişilerdir. Bağımsız denetçiler; yetkili kuruluşlar tarafından belirlenen, çeşitli standartlara göre hazırlanan ve sunulan finansal tabloların taşıyabileceği önemli yanlışlıkların ve/veya risklerin önüne geçmeyi amaçlamaktadır (Peker, 2024:160). Bağımsız denetçilerin KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmelerinden sonra bağımsız denetim resmi siciline kaydedilmeleri gerekmektedir. Bağımsız denetim ile aslında bağımsız denetçiler; bağımsız denetime tabi olan işletmelerin hazırlamış olduğu finansal tabloların, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'na uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde tüm önemli yönleriyle hazırlandığı iddiasını denetlerler. Finansal tablolar hakkındaki bu iddiaların gerçeği yansıtmadığı; bağımsız denetçiler tarafından denetlenip yapılan denetim

sonrasında *olumlu, sınırlı olumlu, görüş vermekten kaçınma* veya *olumsuz* görüş türlerinden birisi ile tüm finansal bilgi kullanıcılarına ilan edilir.

## 2. 2. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Yaptırım Türleri

Bağımsız denetçiler; mesleki faaliyetlerini icra ederken yapmış oldukları iş ve işlemlerini BDY, denetim standartları ve muhasebe standartlarında belirtilen ve kısaca Kurul düzenlemeleri olarak adlandıracağımız düzenlemelerdeki usul ve esaslara uygun olarak yürütmek zorundadırlar. Kurul düzenlemelerinde yer alan usul ve esaslara göre denetim faaliyetlerini yürütmeyen bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına, BDY’de yer alan idari yaptırımlar uygulanır. Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları hakkında inceleme ve denetim yapacak olan yetkili birim KGK’dır. KGK; planlanan inceleme ve denetimlerle birlikte şikâyet ile bildirim veya KGK’nın lüzumlu gördüğü diğer durumlarda denetim görevi yapmaktadır. KGK, inceleme ve denetimlerini kurum personeli ile veya 660 sayılı KHK’nın 25 inci maddesindeki kurumlardaki denetim birimleriyle de yapabilir (BDY, m.38/4-5). Yürütülen bu inceleme ve denetimlerde elde edilen bulgulara göre; idari düzenlemelerde belirtilen usul ve esaslara karşı bir aykırılık tespit edildiği takdirde aykırılığın mahiyetine göre denetçi veya denetim kuruluşlarına Kurul kararı ile *ikaz, uyarı, faaliyetin kısıtlanması, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali* yaptırımlarından birisinin uygulanmasına karar verilir.

BDY’de belirtilen idari yaptırımların içeriği aşağıda yer almaktadır;

**İkaz:** Bağımsız denetçilere uygulanan yaptırım türleri içerisinde en hafif yaptırım türüdür. Denetimlerde uyarı yaptırımı gerektirmeyecek biçimde Türkiye Denetim Standartları (TDS)’na aykırı hareket edilmesi halinde ikaz yaptırımı uygulanır. Denetim firması, denetçilerden her denetimden önce yılda en az bir defa, denetime katılanların tarafsızlığını, bağımsızlığını ve sır saklama yükümlülüğü ile ilgili denetim firmasının veya denetçinin denetim politikasına ve denetim sürecine uygun hareket ettiklerine veya uygun hareket edeceklerine dair yazılı taahhütname alır. Bağımsız denetçi ile denetime katılanlara, denetim faaliyetlerine başladıktan sonra; ifade edilen bu unsurları, olumsuz olarak etkileyebilecek durumların vuku bulması halinde ilgili denetçi veya denetim kuruluşuna ikaz yaptırımı uygulanır (BDY, m.39/1).

**Uyarı:** Yaptırım türleri içerisinde ikinci sırada yer alan uyarı yaptırımı, 2024 yılına kadar yönetmelikte yer alan en hafif yaptırım türüydü. Bu yaptırımın içeriği, BDY 40. madde de detaylıca belirtilmiştir. Denetçilerin bağımsız davrandığına dair şüphe duyulacak iş ve işlemlere ilişkin gerekli tedbirlerin alınmaması ve bu işlemlere ilişkin değerlendirmelerin kaydedilmemesi, Kurum’a yapılacak bildirimlerin zamanında ve tam olarak yerine getirilmemesi, Kurum’ca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması gibi hususlar uyarı yaptırım türü gerekçelerinden bazılarıdır.

**Faaliyetin Kısıtlanması (FK):** Denetçi veya denetçi kuruluşlarının faaliyetlerinin kısıtlanması, belirli bir süre dâhilinde yapılmaktadır. Bu yaptırım türü uygulanırken denetçi veya denetçi kuruluşlarının fiilinin ağırlığı dikkate alınarak 2 (iki) yıla kadar denetim faaliyetlerinin kısıtlanmasına karar verilebilir. Denetçi veya denetim kuruluşlarının reklam yasağına uymaması, haksız rekabette bulunması, diğer ilgili mevzuatta *faaliyetin kısıtlanması* yaptırımını gerektiren benzer durumların tespit edilmesi halinde 2 (iki) yıla kadar faaliyet kısıtlanmasına Kurul tarafından hükmedilebilir.

**Faaliyet İzninin Askıya Alınması (FİAA):** Denetçi ve denetim kuruluşlarının gerekli mesleki özen ve titizliği göstermeden gerçeğe aykırı görüş beyan etmesi, kaliteli ve güvenilir denetimlerin gerçekleştirilmemesi, bağımsız denetim uygulamalarında denetim standartlarında belirtilen; bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen gibi etik ilkelere uygun olarak denetçilerin hareket etmemesi durumunda denetçilerin faaliyet izinleri, yapmış oldukları aykırı fiilin etkisi de göz önünde bulundurularak 2 yıldan fazla olmamak koşuluyla KGK’ca askıya alınır (BDY, m.41/b-c).

**Faaliyet İzninin İptali (Fİİ):** Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına uygulanan en ağır yaptırım türü, denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyet izninin iptal edilmesidir. Bu yaptırımın uygulanmasına sebebiyet verecek olan aykırılıklar BDY’nin 42. maddesinde detaylıca belirtilmiştir. Bu maddeye göre; “FİAA cezasını öngören bir fiilin yaptırımının kesinleşmesinden sonraki 2 (iki) yıllık süre içerisinde aynı fiilin tekrar etmesi ya da bu zaman dilimi içerisinde FİAA yaptırımını gerektiren farklı eylemlerin üçüncü defa vuku bulması, denetçi yetki belgesinin kasten yanlış bir şekilde alınması veya bu belge ile yanıltıcı beyanlarda bulunulması veya denetçi belgesinin hukuka aykırı diğer yollarla alınması, denetçinin yetkilendirme şartlarını taşımadığının sonradan anlaşılması ya da denetçi şartlarının daha sonra kaybedilmesi, denetim görüşlerinde bilerek; olumlu denetim görüşü verilmesi gerekli iken olumsuz görüş, olumsuz denetim görüşü verilmesi gerekli iken olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınılması görüşü verilmesi gerekli iken olumlu görüş verilmesi, denetime olan güveni sarsacak veya yapılan denetimi geçersiz sayacak şekilde bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin kaybedilmiş olması, faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi” gibi durumlarda Kurul tarafından ilgili bağımsız denetçi veya denetim kuruluşunun denetim izni iptal edilir.

KGK tarafından yapılan denetimler veya incelemeler neticesinde, düzeltilmesi imkân dâhilinde olan hallerde, yaptırım kararı verilmeden önce tespit edilen aykırılık ve eksikliklerin giderilmesi için Kurumca ayrıca süre verilebilir. Verilen süre sonunda aykırılık ve eksikliklerin giderilmediğinin tespiti halinde karşılığında öngörülen idari yaptırım uygulanır. İlgililere savunma yapılması için on günden az olmamak üzere süre verilir. Verilen süre içinde savunma yapmayanlar savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar. Kurul fiilin ağırlığını dikkate alarak, gerekçesini belirtmek suretiyle daha hafif bir yaptırım uygulamaya yetkilidir. Gerekli değerlendirmeler yapılarak Kurulca alınmış olunan karar ilgililere tebliğ edilir. Yargı yolu açık olmak üzere, Kurul kararları kesindir, itiraz edilemez. Kurul kararları ilgilinin siciline işlenir (BDY, m. 43).

### 2. 3. Yaptırım Türlerine Karşı İdari Yargıda İtiraz Yolları

Bağımsız denetçi veya denetçi kuruluşlarına uygulanan yaptırım türleri, KGK tarafından bir idari işlem ile tesis edilmektedir. Bu idari işlemlere karşı, işlemi yapan ilgili kuruma itiraz edilebileceği gibi idari işlemin iptal edilmesi için idari yargı yollarına başvurularak gerekli idari işlemin iptali talep edilebilir. Bağımsız denetçi veya denetçi kuruluşları, idari yargıda kendilerine uygulanan yaptırımlara karşılık yaptıkları başvurularda, ilgili yaptırımların iptal edilmesini veya bu yaptırımların yürütmesinin durdurulmasını talep edebilir veya idarenin kusurlu bir davranışı olduğu takdirde bu kusurlu davranışa karşılık maddi manevi tazminat talebinde bulunabilirler. Bu başvuru yolları, idari yargıda bulunan iptal davaları ve tam yargı davaları adı altında değerlendirilen iki başvuru yoludur (Kılıç ve Alptekin, 2023:158).

İptal davası, “İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan” dava olarak tanımlanmıştır (İYUK 2/1-a md). Hukuki düzenlemelere aykırı olarak hazırlanmış olan idari bir işlemin idari mahkemelerce iptal edilmesi o işlemin geçmişine etki ederek işlemin bütün hüküm ve sonuçları açısından ortadan kaldırılmasına yönelik açılan bir dava türüdür” (Gözler & Kaplan, 2011). İptal davasının ön şartları incelendiğinde davanın ilk aşamada yetki, görev, idari merci tecavüzü olup olmadığı, ehliyet, kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin var olup olmadığı, süre aşımı açısından incelenmesi, dava dilekçesinin usul ve şekil şartlarına uygunluğu gibi şartların incelenip değerlendirildiği; esasa ilişkin kontrollerde ise idari işlemin şartlarının (yetki, şekil, sebep, konu, maksat) incelenip değerlendirildiği görülmektedir (Çağlayan, 2020).

Tam yargı davası, “idari eylem ve işlemlerden kaynaklı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan” dava olarak tanımlanmıştır (İYUK 2/1-b md). Tam yargı davası, idarenin idari nitelikteki bir tasarrufu nedeniyle hak kaybına uğrayan ilgilinin zararının giderilmesi amacıyla açtığı davadır (Bağrıaçık ve Tekinsoy,2022:586). Tam yargı davası, sadece ilgili kişi/kişilerin mağduriyetlerinin belirlenmesi ve giderilmesi olmayıp idarenin hukuki düzenlemelere bağlılığını belirleyen etkin bir denetim ve yaptırım yöntemidir. Böylece; hukukun üstünlüğüne zarar veren idari birimlerin tutum ve işlemlerinin idari işlem yapılmadan önce uyarıcı, caydırıcı veya yaptırım doğuran sonuçlara ulaşılmaktadır (Canatan 2011:170; Armağan, 2015:129). Açılan tam yargı davaları sonunda mahkemelerce verilen nihai kararların idarece yerine getirilmesi de İYUK’un 28. maddesine göre yerine getirilmelidir. İdarenin, verilmiş olan mahkeme kararını yerine getirmesi için 30 günlük bir idari işlem süresi bulunmaktadır. Bu süre içerisinde; haklı herhangi bir gerekçesi olmadan kasten mahkeme kararını yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhinde tazminat davası, ilgili idare aleyhine de mahkeme kararının uygulanması için ayrıca dava açılabilir.

## 3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım türleri veya bu yaptırım türlerine karşı yapılan adli/idari itirazları konu alan literatür araştırmalarında, ulusal herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olup ulaşılabilen uluslararası çalışmalara da aşağıda yer verilmiştir.

Quick & Warming-Rasmussen (2002), Avrupa Birliği’ne üye iki ülke olan Almanya ve Danimarka’da faaliyet gösteren denetçilere uygulanan yaptırımları karşılaştırmalı olarak araştırmışlardır. Araştırma sonucunda; denetçilere uygulanan yaptırımların uzun vadede denetçi kalitesini artırdığının görüldüğü, Almanya’da denetçilere verilen belirli düzeye kadar olan cezaları Wirtschaftsprüferkammer adlı bir kurumun verdiği, üst düzey cezaların doğrudan yetkili mahkemelerce cezalandırıldığı, Danimarka’da ise Disziplinærnævn bir özel yetkili mahkemenin sadece denetçilere yaptırım uyguladığı, iki ülkenin denetçi yaptırımlarında farklılıklar olduğu, tüm Avrupa’da tek bir uygulama yapılmasının yararlı olacağı, Danimarka’nın aksine Almanya’da meslekten geçici olarak uzaklaştırma cezasının mümkün olmadığı, disiplin davalarının kamuoyuna duyurulma derecesinin Danimarka’da çok daha yüksek olduğu sonuçlarına ulaşılmışlardır.

Fuentes vd. (2015), İspanya’da faaliyet gösteren İspanyol denetim şirketlerine ve denetçilerine 1995-2007 yılları arasında uygulanan disiplin yaptırımlarından sonraki dönemlerde denetçilerin yapmış olduğu denetim kalitesinin etkinliğini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda; denetçilerin genel olarak daha düşük olan yaptırım türleri ile cezalandırıldığı, daha

düşük yaptırım cezası alan denetçilerin sonraki dönemlerde daha az dikkatli olduğu, parasal yaptırımların denetçiler üzerinde fazla etkili olmadığı, disiplin cezalarının denetçilerin sonraki dönemlerdeki davranışlarını etkilediği vurgulanmıştır.

Görüldüğü üzere yapılan araştırmalar sonucunda bağımsız denetçi veya denetim şirketlerine uygulanan yaptırım türlerini konu alan yeterince ulusal ve uluslararası çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu sebeple, bağımsız denetçilere uygulanan yaptırım türlerinin mahkeme kararlarının nihai gerekçeleri üzerine yapılan bu çalışmanın ulusal ve uluslararası literatüre katkı sağlayacağı ve bu alanda yapılacak olan diğer çalışmalara da esin kaynağı olacağı düşünülmektedir.

## 4. ARAŞTIRMA

### 4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma; KGK tarafından bağımsız denetçilere veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım kararlarına karşı, idari yargıda açılan davaların nihai kararları üzerinden görüş ve önerilerde bulunmayı amaçlamaktadır.

### 4.2. Araştırmada Kullanılan Veri ve Yöntem

Çalışmada, bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım türlerinden idari yargıya intikal etmiş olanlar incelenmiştir. Araştırmada kullanılan mahkeme kararları, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP)'nde 19/07/2024 tarihine kadar "İkaz", "Uyarı", "Faaliyetin Kısıtlanması", "Faaliyet İznini Askıya Alma", "Faaliyet İznini İptal Etme" anahtar kelimeleri girilerek yapılan taramada İlk Derece İdare Mahkemesi (İM), Bölge İdare Mahkemesi (BİM) ve Danıştay kararları olmak üzere toplam 57 (elli yedi) mahkeme kararına erişilmiştir.<sup>2</sup> Bu kararlar içerisinde yapılan içerik taramasında; 21 (yirmi bir) mahkeme kararının KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliğindeki bazı madde/maddelerin değiştirilmesi veya iptal edilmesi için TÜRMOB, bazı SMMM odaları veya muhasebe meslek mensupları tarafından açılan davalar olduğu, 3 (üç) mahkeme kararının ise karar numaralarının mükerreren yer aldığı görülmüş olup araştırmaya dâhil edilmemiştir. Araştırmaya çalışma konumuz ile doğrudan ilgili 33 (otuz üç) yargı kararı dâhil edilmiştir. Araştırmaya dâhil edilen bazı ilk derece mahkemeleri veya BİM tarafından verilmiş olan mahkeme kararlarının yargı süreci devam etmekte olduğu için bu mahkeme kararlarına ait olan kararlarda 19/07/2024 tarihli son mahkeme kararı ile değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmada, doküman analiz yöntemi kullanılmış olup bu yöntem araştırmanın amacına en uygun olan araştırma yöntemidir. Doküman analizi; araştırma verilerinin birincil kaynağı olarak çeşitli dokümanların toplanması, gözden geçirilmesi, sorgulanması ve analizi olarak tanımlanabilen bilimsel bir araştırma yöntemidir (Sak ve diğerleri, 2021). Doküman analizi, basılı ve elektronik materyaller olmak üzere tüm belgeleri incelemek ve değerlendirmek için kullanılan sistemli bir yöntemdir (Kıral,2020). Araştırma yöntemi kullanılırken ilgili mahkemeler tarafından verilmiş olan nihai kararların gerekçeleri irdelenerek incelenmiş olup bu nihai mahkeme kararları araştırmaya veri olarak dâhil edilmiştir. Elde edilen verilerin analizinde mahkeme kararları; kendi içerisinde *uyarı*, *faaliyet izninin askıya alınması* ve *faaliyet izninin iptal edilmesi* başlıklarında ayrı ayrı tasnif edilmiş olup daha sonra her bir yaptırım türü özelinde kararlar İM, BİM ve Danıştay kararları olarak ayrı ayrı nihai kararlarına göre tasnif edilmiştir. Araştırma süreci içerisinde elde edilen veriler, yaptırım türlerine göre tasnif edilmiş ve bu bulgular aşağıdaki tablolar aracılığıyla betimlenmiş ve yorumlanmıştır.

### 4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular; bağımsız denetçilere uygulanan *uyarı*, *faaliyet izninin askıya alınması* ve *faaliyet izninin iptal edilmesi* yaptırımlarına göre ayrı ayrı kategorize edilmiş olup sırası ile aşağıda yer almaktadır.

Tablo 1. *Uyarı* Yaptırımına Karşı Verilen Yargı Kararları

Sıra No	1	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2020/1341	İlgili denetçi/denetçi kuruluşu, yapmış olduğu denetimde stok sayım sonuçlarının doğru bir şekilde yapıp yapılmadığına ilişkin olarak uygulanan denetim prosedürlerini çalışma kâğıtlarında belgelendirmediği, fiziki stok sayımlarında özellikle sayım yapılan şube depolarındaki tutarlar ile sayım yapılmayan şube depolarındaki
Davacının Talebi	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
İM	Red	

<sup>2</sup> Bağımsız denetim yönetmeliğine "ikaz" ve "faaliyetin kısıtlanması" yaptırımları 15/06/2024 tarihinde yapılan yönetmelik değişikliği ile eklenmiştir. Bu sebeple araştırma verilerinin elde edilmesi için yapılan UYAP taramasında "ikaz", "faaliyetin kısıtlanması" yaptırımları ile ilgili mahkeme kararlarına rastlanmamıştır.

## Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	BİM	Red	tutarların önemli düzeyde farklılık gösterdiği, sayım yapılan depoların önceki veya sonraki dönemde sayım yapılmayan dönem tutarları ile önemli ölçüde farklılık göstermesine karşın fiziki sayımın kapsamının genişletilmesine veya tutarların doğruluğuna ilişkin alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmasına yönelik herhangi bir çalışmanın yapılmaması nedeniyle
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		2	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2020/1871	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşu yapmış olduğu denetimde işletmenin .../.../... hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken denetimi TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığından gerek davalı idare inceleme raporuyla gerek dava konusu kurul kararında belirlenen bu aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmelerinin imkân dahilinde bulunmaması nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Kabul	
	BİM	Kabul*	
	Danıştay	Red**	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		3	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2020/2564	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu bağımsız denetim çalışmalarının KGK uzmanlarınca incelendiği bu inceleme kapsamında 12 adet eksikliğin Kurul uzmanlarınca tespit edildiği, davacı şirketin, söz konusu tespitlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunda herhangi bir itirazı olmadığı,
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		4	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2020/1069	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluş yapmış olduğu denetimde, işletmenin .../.../... hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığından gerek davalı idare inceleme raporuyla gerek dava konusu Kurul kararında belirlenen aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmelerinin imkân dahilinde bulunmaması nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Kabul	
	BİM	Kabul*	
	Danıştay	Red**	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		5	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2022/297	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	Kurul uzmanlarınca yapılan inceleme raporunda tespit edilen hususların sübuta ermiş olduğu, bunlardan 18 adedinin BDS'lere aykırılık taşıdığı, anılan aykırılıkların niteliği ve ağırlığı gözetildiğinde söz konusu denetim faaliyetinin icrasında "mesleki yeterlik ve özen" ilkesinin ihlal edildiği, denetçi/ler tarafından kaliteli ve güvenilir bir denetimin ortaya konulmaması nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		6	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2022/301	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	Kurul uzmanlarınca yapılan inceleme raporunda tespit edilen hususların sübuta ermiş olduğu, bunlardan 21 adedinin BDS'lere aykırılık taşıdığı, anılan aykırılıkların niteliği ve ağırlığı gözetildiğinde söz konusu denetim faaliyetinin icrasında "mesleki yeterlik ve özen" ilkesinin ihlal edildiği, denetçi/ler tarafından kaliteli ve güvenilir bir denetimin ortaya konulmaması nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		7	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2022/799	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde davacı şirketin .../.../... tarihli hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken icra edilen denetimi TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığı, gerek KGK inceleme raporunda gerek dava konusu kurul kararında belirlenen bu
	İM	Kabul	

## Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	BİM	Kabul*	aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmelerinin imkân dahilinde bulunmaması nedeniyle
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		8	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2022/1051	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS'lere aykırılık teşkil edildiği, sorumlu denetçinin mesleki yeterlilik ve özen ilkesi kapsamında kaliteli ve güvenli bir denetim yapmadığı görüldüğünden
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		9	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2023/1070	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde denetçilerin uyması gereken; tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük, sır saklama, mesleki yeterlilik ve özen, mesleğe uygun davranış gibi etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetim gerçekleştirilmemiş olması nedeniyle
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		10	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2023/1110	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS'nin muhtelif paragraflarında yer alan denetim prosedürlerine aykırılık teşkil ettiği, bu aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesinin imkân dâhilinde bulunmaması nedeniyle,
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		11	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2024/84	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetim faaliyetleri ile ilgili hazırlanan Uzman İnceleme Raporunda ortaya konulan tespitlerde; yapılan denetimin BDS'lere aykırılık teşkil ettiği, denetimde kurumca belirlenen standart ve formlara, kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmiş olması nedeniyle
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		12	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2024/407	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS'lere aykırılık teşkil ettiği görüldüğünden
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		13	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2024/483	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetim faaliyetleri ile ilgili hazırlanan Uzman İnceleme Raporunda ortaya konulan tespitlerde; yapılan denetimin BDS'lere aykırılık teşkil ettiği, denetimde kurumca belirlenen standart ve formlara, kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmiş olması nedeniyle
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
	İM	Red	
	BİM	Red	

## Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		14	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2024/533	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun BDY'de belirtilen düzenlemelere aykırı hareket ettiği, ilgili denetim şirketinin 10 yıl içinde aynı şirket için toplam 7 yıl denetçi görevini sürdürdükten sonra 3 yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği ile ilgili düzenlemeye aykırı davranıldığı tespit edilmesi nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		15	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2024/544	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu istinaf başvurusunun 30 günlük istinaf başvuru süresi içerisinde yapılmadığı için istinaf başvurusunun doğrudan reddine
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		16	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2024/766	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde işletmenin 31/12/... hesap dönemi finansal tablolarına ait denetim dosyasında 17 ayrı hususta BDS'lere aykırılık tespit edildiği, dava konusu yaptırıma dayanak teşkil eden tüm fiillerin sübute erdiği Kurul uzmanları inceleme raporuyla ortaya konulduğundan
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
<i>Sıra No</i>		17	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>		2024/967	
<i>Davacının Talebi</i>		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS prosedürlerine uyulmadığı, finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun bir denetim kanıtı elde edilmediği, denetlenen işletmeye ait bir kısım alacak ve borç hesapları için herhangi bir denetim prosedürü uygulanmadığı, önemli yanlışlık risklerinin belirlenip değerlendirilmemesi nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	-	
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)	
* İM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin iptal talebini kabul ettiği için istinaf başvurusu ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.			
****BİM, KGK'nın istinaf talebini kabul ettiği için temyiz talebi ilgili bağımsız denetçi/denetçi vekili tarafından yapılmıştır			

*Uyarı* yaptırımı hakkında adli soruşturmaya konu olan 17 (on yedi) mahkeme kararının nihai sonuçları ile ilgili gerekçeler, Tablo 1'de yer almaktadır. Tablo 1'e göre verilen kararlarda; 4 (dört) yaptırımın denetim raporlarında yer alan aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesinin imkân dâhilinde bulunmaması, 4 (dört) yaptırımın denetim sürecinde denetçilerin uyması gereken etik ilkelere uyulmaması, 4 (dört) yaptırımın KGK'ca belirlenen standart ve formlara uyulmaması, alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmesi ve diğer 5 (beş) kararın da BDY'de yer alan düzenlemelere aykırılıklardan kaynaklandığı görülmektedir. Mahkemelerin *uyarı* yaptırımına karşı vermiş olduğu nihai kararların sonuçları ve gerekçeleri; *yaptırım gerekçelerinin değerlendirilmesi, yargı kararlarının sonuçları, denetim süreçlerindeki yapısal eksiklikler, eğitim ve farkındalık* alt başlıklarında değerlendirilmiştir.

**Yaptırım Gerekçelerinin Değerlendirilmesi**

Tablo 1'de yer alan yargı kararlarının gerekçeleri incelendiğinde; KGK tarafından uygulanan yaptırımların temel dayanaklarının bağımsız denetim standartlarına uyumsuzluk ve mesleki etik ilkelere riayetsizlik olduğu görülmektedir. Kararlarda belirtilen gerekçeler arasında şu hususlar öne çıkmaktadır:



- ✓ *Denetim Prosedürlerindeki Eksiklikler:* 4 (Dört) yargı kararında denetçi/denetim kuruluşlarına, hazırlanan denetim raporlarında yer alan aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle yaptırımlar uygulanmıştır. Bu gerekçeler denetim faaliyetleri kapsamının yetersiz olduğu ve denetim sırasında alternatif prosedürlerin uygulanmadığını göstermektedir.
- ✓ *Etik Kurallara Uyulmaması:* 4 (Dört) yargı kararının da denetçi/denetim kuruluşları tarafından tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük, sır saklama, mesleki yeterlilik ve özen gibi temel etik ilkelerinin ihlal edildiği gerekçesiyle verildiği belirtilmiştir.
- ✓ *Standart ve Prosedür İhlalleri:* 4 (Dört) karar; KGK tarafından belirlenen standart ve formlara, genel ve özel nitelikli kararlara aykırı davranıldığı gerekçesiyle verilmiştir.
  - ✓ *Diğer İhlaller:* 5 (Beş) karar gerekçesinde de farklı ihlallere yer verilmektedir. Bunlar; stok sayımlarındaki uygunsuzluklar, önemli yanlışlık risklerinin belirlenip değerlendirilmemesi ve dava açma ya da verilen bir karara yapılması gereken itiraz sürelerine uyulmaması gibi gerekçelerden oluşmaktadır.

### **Yargı Kararlarının Sonuçları**

Tablo 1’de yer alan uyumsuzlukların tamamı, KGK’nın lehine sonuçlanmıştır. Bu durum *uyarı* yaptırımı ile ilgili KGK’nın başarılı bir performans sergilediğini, denetçilere uygulanan yaptırımların büyük ölçüde yasal ve idari düzenlemelere uygun olduğunu ve yargı organlarınca da verilen nihai kararlar da bu durumun desteklediğini göstermektedir.

### **Denetim Süreçlerindeki Yapısal Eksiklikler**

Tablo 1’de yer alan veriler, bağımsız denetim faaliyetlerindeki uygulamalarda bazı yapısal eksikliklerin olduğunu ortaya koymaktadır. Özellikle; fiziki stok sayımlarının yeterince kapsamlı yapılmaması, denetim prosedürlerinin alternatif yöntemlerle desteklenmemesi, denetim kanıtlarının uygun şekilde toplanmaması gibi eksiklikler denetim süreci içerisinde özellik arz eden unsurlardır. Bu bulgular; denetim süreçlerinin her aşamasında denetimde görev alan kişilerin daha sıkı bir şekilde kontrol edilmesini, denetimde kalite kontrol mekanizmalarının uygulanması gerektiğini göstermektedir.

### **Eğitim ve Farkındalık İhtiyacı**

Tablo 1, bağımsız denetim faaliyetlerinde belirli eksikliklerin sistematik olarak tekrarlandığını göstermektedir. Bu durum; denetçilerin etik kurallar, standartlar ve prosedürler konusunda daha fazla bilgiye ihtiyaç duyduğuna işaret etmektedir. Bağımsız denetim mesleğinde sürekli eğitim programlarının, etik ve teknik standartlara yönelik farkındalığı artıracak şekilde yeniden yapılandırılması faydalı olacaktır. Ayrıca, denetim sırasında ortaya çıkan yaygın hataların nedenlerinin eğitimcilerce veya KGK’ca analiz edilerek ilgili konularca spesifik eğitim içeriklerinin hazırlanması anılan eksikliklerin görülme sıklığını azaltacaktır.

Tablo 1’de yer alan bulgular, bağımsız denetim süreçlerinde iyileştirilmesi gereken alanların belirlenmesi açısından değerli bir içgörü sunmaktadır. Denetim prosedürlerinin sistematik olarak gözden geçirilmesi, etik kuralların meslek mensuplarına düzenli olarak hatırlatılması ve kalite kontrol süreçlerinin sıkılaştırılması gerektiği açıkça görülmektedir. Ayrıca, denetim faaliyetlerinin standardizasyonu ve prosedürlerin uygulanmasındaki eksikliklerin giderilmesi amacıyla, KGK tarafından daha sıkı bir denetim ve rehberlik sağlanması önerilmektedir.

Sonuç olarak; Tablo 1’de yer alan yargı kararları, bağımsız denetçilerin mesleki yeterlilik ve etik standartlara uyum konusundaki eksikliklerini ortaya koymakta ve bu eksikliklerin meslek içinde sürekli gelişim gerekliliğini vurgulamaktadır. Bağımsız denetim mesleğinin itibarı ve etkinliği açısından bu tür eksikliklerin önlenmesi, kritik bir öneme sahiptir.

Tablo 2. *Faaliyet İzninin Askıya Alınması* Yaptırımına Karşı Verilen Yargı Kararları

Sıra No	18	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2018/4169	TDS yönetmeliği 26. md. 4. fıkrasına göre Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler... hükmü yer almaktadır. İlgili denetçi/denetçi kuruluşunun X denetim şirketinde görevi devam etmekte iken Y işletmesinin 31/12/... hesap döneminin bağımsız denetimini gerçekleştirmek üzere denetim sözleşmesi akdetmesi, denetçinin mesleğin getirdiği ödev, sorumluluk ve yasakları bilmesi gerektiği, böylece TDS 26. md. 4. fıkrasına aykırı hareket ettiği nedeniyle
Davacının Talebi	KGK’nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM BİM Danıştay	
Nihai Karar	Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	19	
Dosya Esas No	2019/2956	Nihai Kararın Gerekçesi

## Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun X işletmesi ilgili hesap dönemlerini incelenmesi sonucunda dış kaynaklardan doğrulanması gereken bakiyenin sadece şirket kayıtları üzerinden doğrulanması, herhangi bir banka hareketinin sorgulanmaması, ..... konsorsiyumu ile alacak ve borç bakiyesinin muaccel hâle gelmesine rağmen fiilen herhangi bir ödemenin yapıp yapılmadığının sorgulanmaması vb. nedenlerden dolayı
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM BİM Danıştay	Red Red Onama
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)
<i>Sıra No</i>	20	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>	2020/1870	
<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	Uzman inceleme raporlarında önerilen yaptırımların KGK'ca aynısı, daha ağır veya daha hafifinin uygulanması mümkündür. KGK uzmanlarınca tespit edilen aykırılıkların BDY'nin 40/1-(a) bendinde "Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi ..." hükmü kapsamında kaldığı sonuç ve kanaatine varılması, davaya konu Kurul kararında, uzman inceleme raporunda tespit edilen aykırılıklara aynen yer verilmesi, ancak rapora ilaveten hiç bir hususun açıklanmaması ya da raporda yer verilen hangi aykırılığın BDY'nin 40/1-(a) bendi kapsamında değil de 41/1-(c) bendi kapsamında değerlendirildiğinin ortaya konulamaması, tespit edilen aykırılıklar açısından rapora aynen itibar edilmiş olması karşısında, inceleme raporu ile teklif edilen uyarı yaptırımı yerine, bu cezadan uzaklaşımak suretiyle daha ağır bir yaptırım olan faaliyet izninin .../.../... tarihine kadar askıya alınmasına ilişkin Kurul kararının ölçülü ve hakkaniyetli olmadığı, dolayısıyla hukuka aykırı olduğu anlaşıldığından dava konusu işlemin iptali yönünde verilen İdare Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla yasal isabetsizlik bulunmaması,
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM BİM Danıştay	Kabul Red* Red
<i>Nihai Karar</i>		Kabul (Ceza Kaldırıldı)
<i>Sıra No</i>	21	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>	2021/277	
<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	BDY idare karar organına "uyarı, faaliyet iznini askıya alma, faaliyet iznini iptal etme" yaptırımlarından birini uygulama hususunda takdir yetkisi tanınmış ise de; bu yetkinin mutlak ve sınırsız olmayıp, kamu yararı ve hizmet gerekleri doğrultusunda kullanılması gerektiği, "aykırılıkların mahiyetine bağlı" olarak değerlendirme yapılması gerektiğinin açık olduğu, bu durumda, davacının, denetim çalışmasını yürütürken özenli davranmadığı görülmekle birlikte; hakkında daha önce hiç seçilmiş dosya denetiminin yapılmadığı, verilmiş bir cezasının bulunmadığı, denetlenen şirketin kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş olmayıp, aile şirketi olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde, inceleme raporu ile teklif edilen uyarı yaptırımı yerine, bu cezadan uzaklaşımak suretiyle daha ağır bir yaptırım olan faaliyet izninin askıya alınması cezası verilmesine ilişkin dava konusu edilen Kurul kararının ölçülü ve hakkaniyetli olmadığı sonucuna varılması sebebiyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM BİM Danıştay	Kabul Red* Red
<i>Nihai Karar</i>		Kabul (Ceza Kaldırıldı)
<i>Sıra No</i>	22	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>	2022/301	
<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde; işletmenin 31/12/... hesap dönemine ait finansal tablolar üzerinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde TDS çerçevesinde mesleki yeterlilik ve özen ilkesi kapsamında kaliteli ve güvenilir bir denetim gerçekleştirilmemesi
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM BİM Danıştay	Red Red Red
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)
<i>Sıra No</i>	23	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>	2022/583	
<i>Davacının Talebi</i>	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde; işletmenin stoklarının toplam dönen varlıkların yaklaşık %60'ına tekabül ettiği hâlde davacının, genel bir elverişsizlik durumu söz konusu olmamasına rağmen fiziki stok sayımı yapmaması, böyle bir durumda mevzuat gereği alternatif bir denetim prosedürü de uygulamaması ve bu nedenle mevzuat uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerekirken olumlu görüş vermiş olması nedeniyle
<i>Kararların Verildiği Mahkemeler</i>	İM BİM Danıştay	Kabul Kabul* Red
<i>Nihai Karar</i>		Red (Ceza Onandı)
<i>Sıra No</i>	24	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
<i>Dosya Esas No</i>	2023/50	

## Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde; çalışma kağıtları ve makul güvence raporunun yönetmelikte belirlenen esaslara, KGK tarafından belirlenen standartlara ve belirtilen formlara, Kurul'ca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı olduğu sebebiyle...
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Onama	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	25		<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
Dosya Esas No	2023/217		İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde BDS yönetmeliği uyarınca incelenmesi gereken belgelere denetim dosyasında yer verilmediği, bu belgelerin incelenmediği, çalışma kağıtlarında yer verilen hata tutarlarının düzeltilmediği, yeterli denetim kanıtı elde edilmeden çalışma kağıtlarında hata tutarlarına yer verilmesi nedeniyle
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	26		<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
Dosya Esas No	2023/584		KGK'nın vermiş olduğu Faaliyet İzninin Askıya Alınması cezasının tebliğinde ilgili kararın davacıya .../.../... tarihinde tebliğ edildiği, davacının faaliyet izninin askıya alınmasına ilişkin kararda, "Kurul kararının tebliğinden" itibaren ifadesine yer verilmek suretiyle, davacının faaliyet izninin tebliğ tarihi itibarıyla askıya alındığı, dolayısıyla sözleşmelerin akdedildiği sırada davacının faaliyet izninin devam ettiği, bu nedenle karardan haberdar olmayan davacı tarafından yapılan sözleşmelerin feshinin beklenemeyeceği sonucuna varıldığı,
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Kabul	
Nihai Karar		Kabul (Ceza Kaldırıldı)	
Sıra No	27		<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
Dosya Esas No	2023/1466		İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde; işletmenin 31/12/... hesap dönemine ait finansal tablolar üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken hasılatla ilgili herhangi bir çalışma yapmadığı, satışlara ilişkin herhangi bir maddi doğrulama prosedürü uygulamamasının denetim esnasında faaliyet giderleri başlığı altındaki ..... TL'lik genel yönetim giderlerinin araştırılarak belgelendirilmediği, kasada bulunan .....TL için kasa sayım tutanağı düzenlenmesi gerekirken söz konusu yükümlülüğe uyulmadığı, bankalar hesabına yönelik doğrulama işlemi yapılmadığı ve bankalar hesabına yönelik denetim standartlarına uygun hareket edilmediği vb. sebeplerden dolayı
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Red	
	Danıştay	Red	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	28		<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
Dosya Esas No	2023/3269		İlgili denetçi/denetçi kuruluşun .... finansal tablolara yönelik gerekli denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulamadığı, denetim çalışmalarının meslekî özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçekleştirildiği, bu nedenle denetimin kaliteli ve güvenilir olmadığı, işletmelerin finansal yapısının gerçeği yansıtmadığı açık olduğu hâlde olumlu görüş verilerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltıldığı vb. sebeplerden dolayı
Davacının Talebi		KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red	
	BİM	Kabul**	
	Danıştay	Red	
Nihai Karar		Red (Ceza Onandı)	
* İM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin iptal talebini kabul ettiği için istinaf başvurusu ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.			
** BİM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin istinaf talebini kabul ettiği için temyiz talebi ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.			

*Faaliyet izninin askıya alınması yaptırımı hakkında adli soruşturmaya konu olan 11 (on bir) mahkeme kararının nihai sonuçları ile ilgili gerekçeler, Tablo 2'de yer almaktadır. Bu mahkeme kararlarının tamamı ile ilgili yargı süreci tamamlanmış olup ilgili uyumsuzluklar hakkında temyiz aşamasında Danıştay da kararını vermiştir. Verilen cezalardan 3 (üç)'ü ile ilgili Danıştay iptal kararı vermiş olup KGK'nın verdiği yaptırımlar kaldırılmıştır. Kaldırılan cezalardan 2 (iki)'sinde KGK uzmanlarınca önerilen cezaların daha ağır bir türü uygulandığı halde bu durumun yeterince gerekçelendirilmediği görülmektedir. Tablo 2'ye göre verilen kararlarda; mahkemelerin *faaliyet izninin askıya alınması* yaptırımına karşı vermiş olduğu nihai kararların sonuçları ve gerekçeleri, *yaptırım gerekçelerinin değerlendirilmesi, yargı kararlarının sonuçları, denetim süreçlerindeki sorunlar, eğitim ve düzenleme ihtiyacı* alt başlıklarında değerlendirilmiştir.*

**Yaptırım Gerekçelerinin Değerlendirilmesi**

Tablo 2’de yer alan nihai kararların gerekçeleri incelendiğinde, faaliyet izninin askıya alınmasına neden olan aykırılıkların genellikle denetim standartlarına uyumsuzluktan ve denetim süreçlerinde yeterli özenin gösterilmemesinden kaynaklandığı görülmektedir. Belirlenen gerekçeler; alternatif prosedürlerin uygulanmaması, finansal tablo doğruluğunun sorgulanmaması, denetim kanıtlarının yetersizliği gibi sebeplerdir.

- ✓ *Alternatif Prosedürlerin Uygulanmaması:* 2 (iki) yargı kararı, fiziki stok sayımlarının yapılmamasına rağmen alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmaması ve bu durumun denetim standartlarına açıkça aykırılık teşkil etmesi gerekçesiyle verilmiştir.
- ✓ *Finansal Tablo Doğruluğunun Sorgulanmaması:* 3 (üç) yargı kararında da denetim sırasında finansal tablolardaki önemli kalemlerin doğruluğunu kontrol etmeye yönelik yeterli denetim prosedürlerinin uygulanmadığı ifade edilmiştir.
- ✓ *Denetim Kanıtlarının Yetersizliği:* 4 (dört) yargı kararında, denetim süreci içerisinde denetçilerin denetim kararlarını ispat edebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanmadığı gerekçesiyle ilgili iptal talepleri reddedilmiştir.
- ✓ *Mesleki Özen Eksikliği:* 5 (beş) yargı kararında, denetçilerin mesleki özen ilkesi doğrultusunda hareket etmedikleri ve denetim faaliyetlerini standartlara uygun şekilde yürütmedikleri belirtilmiştir.
- ✓ *Kurallara aykırı davranışlar:* 2 (iki) yargı kararında, denetçilerin yetkilendirme sürecinde mevzuata aykırı davrandıkları ve denetim faaliyetlerini etik ilkelere aykırı şekilde yürüttükleri görülmektedir.

**Yargı Kararlarının Sonuçları**

Tablo 2’de yer alan faaliyet izninin askıya alınması yaptırımları ile ilgili, 11 (on bir) mahkeme kararının 8 (sekiz)’i denetçiler aleyhine sonuçlanmış olup verilen yaptırım cezaları mahkemelerce onanmıştır. 3 (üç) nihai kararda ise KGK’nın teklif edilen yaptırım kararından daha ağır bir yaptırım kararına gerekçesiz olarak hükmetmesinin ölçüsüz olduğu sebebiyle verilen uygulanan bu yaptırımlar iptal edilmiştir. Bu durum, KGK’nın yaptırım süreçlerinde daha dikkatli ve gerekçelendirilmiş kararlar alması gerektiğini ortaya koymaktadır. Mahkemeler, denetim süreçlerinde mesleki özen eksikliğini ve standartlara uyumsuzluğu yaptırımların ana dayanakları olarak kabul etmiştir. İptal edilen yaptırımlarda ise orantısızlık ve ölçülülük ilkesine vurgu yapılmıştır.

**Denetim Süreçlerindeki Sorunlar**

Tablo 2’de yer alan nihai kararların gerekçeleri, bağımsız denetim süreçlerinde aşağıdaki yapısal sorunların varlığına işaret etmektedir:

- ✓ *Standartların Etkin Uygulanmaması:* Bazı kararlar, denetim faaliyetlerinin TDS çerçevesinde yürütülmediğini göstermektedir. Özellikle stok sayımları, banka hareketlerinin doğrulanması ve alacak hesaplarının incelenmesi gibi temel prosedürlerin gerektiği şekilde uygulanmadığı görülmektedir.
- ✓ *Mesleki Özen ve Yeterlilik Eksikliği:* Denetçilerin mesleki özen ve titizlik ilkelerine yeterince riayet etmediği ve bu durumun denetim raporlarının güvenilirliğini zedelediği belirtilmiştir.
- ✓ *Denetim Kanıtlarının Yetersizliği:* Bazı davalarda, denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeden *olumlu* görüş verdiği ifade edilmiştir. Bu tür ihlaller, finansal tablo kullanıcılarının yanıtılmasına neden olacak ciddi bir sorun teşkil edecek olup diğer dönemlerde de tablo kullanıcılarının ilgili denetim raporlarına şüpheyle yaklaşmasına sebep olacaktır.

**Eğitim ve Düzenleme İhtiyacı**

Tablo 2, denetim süreçlerinde yaşanan sorunların birçok denetçi tarafından tekrar eden ortak yanlışlar olduğunu göstermektedir. Bu durum; denetçilere yönelik uygulanan sürekli eğitimlerin artırılmasının, denetim içeriklerinin güncellenmesinin gerekliliğini açıkça ortaya koymaktadır. Uygulanacak olan eğitimlerde, TDS ve TFRS kapsamında denetim kanıtlarının toplanması ve alternatif denetim prosedürlerin uygulanması gibi konularda farkındalığın artırılması önemlidir. Denetim faaliyetlerinde, mesleki özen ve sorgulayıcı yaklaşım ilkelerine denetçilerin ayrıca önem vermesi faydalı olacaktır.

Tablo 3. Faaliyet İzninin İptal Edilmesi Yaptırımına Karşı Verilen Yargı Kararları

Sıra No	29	Nihai Kararın Gerekçesi
Dosya Esas No	2019/1251	Dosyanın incelenmesinde, dava dışı şirketin uyuşmazlık konusu sözleşmeyi .../.../... tarihinde akdettiği, daha sonra sözleşmeyi idarenin sistemine yüklediği, bunun üzerine idare tarafından mevzuata aykırı şekilde sözleşme
Davacının Talebi	KGK’nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve ....	

## Bağımsız Denetçilere Uygulanan Yaptırım Kararlarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi

İsa KILIÇ

	sayılı kararın iptali istenilmiştir	akdedildiğinin tespit edildiği, davacının savunmasının istenildiği ve davacının savunmasından sonra dava konusu işlemin tesis edilmesinin tespit edilmesi nedeniyle
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red
	BİM	Red
	Danıştay	Red
Nihai Karar	Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	30	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
Dosya Esas No	2022/2881	
Davacının Talebi	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde bağımsız denetim kuruluşu tarafından üç ayrı şirketin beş ayrı hesap dönemine ilişkin gerçekleştirilen denetimlerde, denetlenen işletmelerin finansal tablolarının hata ya da hile kaynaklı birçok yanlışlık içerdiği ve tabloların gerçeğe aykırı bilgi içermesine rağmen davacı ve sorumlu denetçisi olduğu kuruluş tarafından, bağımsız denetim standartlarına uygun bir biçimde sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olunmadığı ve denetim kanıtlarının titiz bir biçimde değerlendirilmediği görüldüğünden dolayı
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red
	BİM	Kabul
	Danıştay	Kabul****
Nihai Karar	Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	31	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
Dosya Esas No	2022/2913	
Davacının Talebi	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetim KGK uzmanlarınca incelenmiş olup yapılan denetimde bağımsız denetim standartlarına aykırı 68 bulgunun yer aldığı, tespit edilen bulguların somut kanıtlarla desteklendiği, davacı denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmelerin finansal tablolarının bir meslek mensubunun detaylı bir inceleme yapmasına gerek olmaksızın genel muhasebe ve finans bilgisiyle görebileceği açıklıkta hata veya hile kaynaklı önemli ve yaygın birçok yanlışlık ve gerçeğe aykırı bilgi içerdiğinden dolayı
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red
	BİM	Kabul
	Danıştay	Red**
Nihai Karar	Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	32	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
Dosya Esas No	2023/2487	
Davacının Talebi	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde işletmenin finansal yapısının gerçeği yansıtmadığı açık olduğu hâlde olumlu görüş verilerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltıldığı, bu hâliyle incelemeye konu bağımsız denetim raporlarının denetime olan güveni sarsacak ve denetimi geçersiz kılacak derecede aykırılıklar içerdiği, davacının sorumlu denetçi olarak görev yaptığı denetimlerde tespit edilen aykırılıkların denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmesi nedeniyle
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red
	BİM	Kabul
	Danıştay	Red**
Nihai Karar	Red (Ceza Onandı)	
Sıra No	33	<b>Nihai Kararın Gerekçesi</b>
Dosya Esas No	2023/3254	
Davacının Talebi	KGK'nın vermiş olduğu .../.../... tarih ve .... sayılı kararın iptali istenilmiştir	İlgili denetçi/denetçi kuruluşun yapmış olduğu denetimde işletmelerin finansal yapısının gerçeği yansıtmadığı açık olduğu hâlde <i>olumlu görüş</i> verilerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltıldığı, bu hâliyle incelemeye konu bağımsız denetim raporlarının denetime olan güveni sarsacak ve denetimi geçersiz kılacak derecede aykırılıklar içermesi nedeniyle
Kararların Verildiği Mahkemeler	İM	Red
	BİM	Kabul
	Danıştay	Red**
Nihai Karar	Red (Ceza Onandı)	
* İM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin iptal talebini kabul ettiği için istinaf başvurusu ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.		
** BİM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin istinaf talebini kabul ettiği için temyiz talebi ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır.		
*** BİM, bağımsız denetçi/denetçi vekili'nin istinaf talebini reddettiği için temyiz talebi ilgili kamu idaresi olan KGK tarafından yapılmıştır		
****BİM, KGK'nın istinaf talebini kabul ettiği için temyiz talebi ilgili bağımsız denetçi/denetçi vekili tarafından yapılmıştır.		

Araştırma kapsamında ilgili yaptırım türü ile ilgili 5 (beş) karara erişilmiştir. KGK tarafından verilen ve araştırmaya dâhil edilen tüm idari yaptırımlar, ilgili mahkemeler tarafından onanmış olup cezalar kesinlik kazanmıştır. Tablo 3'te yer alan bu davaların tümüne konu olan yaptırımlar, bağımsız denetim faaliyetlerinde tespit edilen ciddi aykırılıklar nedeniyle

alınan yaptırımları ifade etmektedir. Tablo 3'e göre verilen kararlarda mahkemelerin *faaliyet izninin iptal edilmesi* yaptırımına karşı vermiş olduğu nihai kararların sonuçları ve gerekçeleri; *yaptırım gerekçelerinin değerlendirilmesi*, *yargı kararlarının değerlendirilmesi* alt başlıklarında değerlendirilmiştir.

#### ***Yaptırım Gerekçelerinin Değerlendirilmesi***

Tablo 3'te yer alan yargı kararları, denetçi/denetim kuruluşlarına uygulanan faaliyet izni iptali gibi ağır yaptırımların nihai gerekçelerini göstermektedir. Bu gerekçeler, bağımsız denetim faaliyetlerinde görülen ciddi eksiklikleri ve denetim sürecinde yaşanan ancak denetim standartları ile uyumlu olmayan iş ve işlemlerden kaynaklanmaktadır. Bu iş ve işlemler birlikte değerlendirildiğinde aşağıdaki başlıklarda değerlendirilebilir:

- ✓ *Mevzuata Aykırı Sözleşmelerin Yapılması*: 1 (bir) yaptırım kararında, denetçi/denetim kuruluşunun mevzuata aykırı şekilde denetim sözleşmeleri yapması ve bu durumun idare tarafından tespit edilmesinin ardından ilgili denetçi/denetim kuruluşunun anılan yaptırım kararına çarptırıldığı görülmektedir.
- ✓ *Denetim Süreçlerinde Ciddi Eksiklikler*: 5 (beş) yaptırım kararında, denetlenen işletmelerin finansal tablolarında hata veya hile kaynaklı ciddi yanlışlıkların bulunduğu ve denetim sırasında ilgili denetçi/denetim kuruluşunun hata veya hile kaynaklı yanlışlıklar için uygun bir sorgulayıcı yaklaşım sergilemediği belirtilmiştir.
- ✓ *Hile Kaynaklı Yanlışlıkların Göz Ardı Edilmesi*: 2 (iki) yaptırım kararında, finansal tabloların mesleki özene yeterince riayet edilmediği için denetim süreci içerisinde gerekli sorgulama yapılmadığı ve denetim kanıtlarının titizlikle değerlendirilmediği ifade edilmiştir.
- ✓ *Denetim Standartlarına Aykırılıklar*: 5 (beş) yaptırım kararında, BDS'lere açıkça aykırı durumların olduğu ve bu aykırılıkların uygulanan denetim kalitesini ciddi ölçüde olumsuz etkilediği belirtilmiştir.

#### ***Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi***

Denetim faaliyetlerinin bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki özen ve dürüstlük ilkelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçelerine dayandırıldığı; denetim süreçlerinde ortaya çıkan aykırılıkların denetime olan güveni sarsacak ve denetimi geçersiz kılacak boyutta olduğu takdirde KGK'nın faaliyet izni iptali gibi ağır yaptırımlara başvurarak denetim süreçlerinin meşruiyetini koruduğu görülmektedir.

Bu çalışma, bağımsız denetim mesleğinde KGK tarafından uygulanan idari yaptırımların idari yargı süreçlerindeki nihai sonuçlarını ve bu süreçlerin mesleki etkilerini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının karşılaştığı uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali gibi yaptırımlara ilişkin mahkeme kararlarının detaylı incelemesi; denetim süreçlerindeki eksiklikleri, mesleki faaliyet içerisinde yaşanan sistematik sorunları görmeyi ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerilerini ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Araştırmada yer alan Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3; KGK tarafından uygulanan farklı yaptırım türlerine ilişkin idari yargı süreçlerini kapsamaktadır. Bu tablolardan elde edilen bulguların tamamı birlikte değerlendirildiğinde aşağıdaki unsurların ön plana çıktığı söylenebilir;

- *Uyarı* yaptırımları ile ilgili açılan davalarda (Tablo 1) özellikle denetim prosedürlerinin eksik uygulanması, stok sayımlarındaki uyumsuzluklar ve etik ilkelere riayetsizlik gibi nedenler öne çıkmaktadır. Bu durum, denetim standartlarına uyumun mesleki uygulama içerisinde genel bir sorun olduğu hissiyatını göstermektedir.
- *Faaliyet izninin askıya alınması* yaptırımları (Tablo 2); denetim süreci içerisinde finansal tabloların doğruluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanmaması, sorgulayıcı yaklaşımın yetersizliği ve mesleki özen eksikliği gibi daha ciddi ihlalleri kapsamaktadır.
- *Faaliyet izninin iptali* yaptırımlarında (Tablo 3), finansal tablolarda olan hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların göz ardı edilmesi ve denetim standartlarının ciddi şekilde ihlal edilmesi gibi unsurlar olduğu görülmektedir.

## **5. SONUÇ ve ÖNERİLER**

Bu çalışma, bağımsız denetim faaliyetlerinde karşılaşılan sorunların sistematik bir yapıda olduğunu ve bu sorunların mesleki gelişim ve düzenlemelerle ele alınması gerektiğini vurgulamaktadır. Araştırmanın genel sonuçları şu şekilde özetlenebilir:

***Standartlara Uyum ve Eğitim Eksikliği***: Bağımsız denetim süreçlerinde denetçi/denetçi kuruluşların TDS ve TFRS'lerde yer alan düzenlemelere tam uyum sağlayamadıkları görülmektedir. Bu durum, meslek içi eğitimlerin yetersizliği ve denetim süreçlerinde kalite kontrol mekanizmalarının eksikliğine işaret etmektedir.

**Mesleki Özen ve Sorgulayıcı Yaklaşım Eksikliği:** Mesleki özen ve sorgulayıcı yaklaşım, bağımsız denetim mesleğinin temel ilkeleri arasında yer almakla birlikte mahkeme kararlarının nihai gerekçelerinden elde edilen bulgular bu ilkelerin denetçiler tarafından yeterince benimsenmediğini göstermektedir.

**Düzenleyici Kurumların Rolü:** KGK'nın yaptırım mekanizmaları, denetim süreçlerindeki eksikliklerin giderilmesi açısından önemli olup caydırıcı etki yaratmakta ancak bazı durumlarda uygulanan yaptırımların teklif edilen yaptırımlarla ölçülü olmadığı gerekçesiyle iptal edildiği görülmektedir. Bu durum, KGK'nın yaptırım politikalarını daha dikkatli bir şekilde değerlendirmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Araştırmanın bulguları ve sonuçları birlikte değerlendirildiğinde, aşağıda yer alan hususların hayata geçirilmesinin bağımsız denetim mesleğinin gelişimine katkı sağlayacağı ve denetim süreçlerinde karşılaşılan sorunları minimize edeceği düşünülmektedir.

**Eğitim ve Mesleki Gelişim:** Denetçilere yönelik sürekli mesleki eğitim programlarının içeriği; özellikle denetim standartlarına uyum, sorgulayıcı yaklaşım, etik ilkeler ve denetim kanıtlarının değerlendirilmesi gibi konuları kapsayacak şekilde zenginleştirilmelidir. Eğitimlerin uygulamalı örneklerle desteklenmesi, denetçilerin karşılaşılabilecekleri gerçek senaryolara daha hazırlıklı olmalarını sağlayacaktır.

**Kalite Kontrol Mekanizmalarının Güçlendirilmesi:** Denetim kuruluşları, denetim süreçlerinin kalite kontrolünü sağlamak için daha sistematik bir yapıya kavuşturulmalıdır. Bu süreçlerin etkinliğini artırmak için KGK tarafından periyodik incelemeler yapılabilir.

**Düzenleyici ve Denetleyici Çerçevenin Geliştirilmesi:** KGK'nın yaptırım politikaları, ölçülülük ve orantılılık ilkelerine uygun olacak şekilde gözden geçirilmelidir. Ayrıca, bağımsız denetim standartlarına uyumsuzlukların önlenmesine yönelik rehberlik hizmetleri artırılmalıdır.

**Denetim Süreçlerinde Teknolojik Entegrasyon:** Büyük veri analitiği ve yapay zekâ gibi teknolojilerin denetim süreçlerine entegrasyonu, standartlara uyum ve denetim kalitesini artırabilir. KGK, bu tür teknolojik yeniliklerin mesleğe adaptasyonunu teşvik edebilir.

**Denetim Raporlarının Kullanıcı Güvenini Artırma:** Denetim raporlarında yer alan bilgilerin güvenilirliğini artırmak için, denetim süreçlerinde etik kurallara uyumun önemi vurgulanmalı ve bağımsızlık, tarafsızlık gibi ilkeler meslek mensuplarına sürekli hatırlatılmalıdır.

Çalışmanın bağımsız denetim süreçlerinde karşılaşılan temel sorunların belirlenmesi ve bu sorunların çözümüne yönelik önerilerin geliştirilmesi açısından tüm taraflara katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Sonuçlar, bağımsız denetim mesleğinin ulusal ve uluslararası standartlara uyumunu artırmak için düzenleyici mekanizmaların ve meslek içi eğitimlerin daha etkin bir şekilde yapılandırılması gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim mesleğinin itibarını korumak ve artırmak için sürekli bir gelişim ve iyileştirme anlayışının benimsenmesi elzemdir. Bu bağlamda; KGK'nın rehberlik, denetim ve yaptırım süreçlerini denetçilerin mesleki yeterliliklerini geliştirecek şekilde optimize etmesi mesleğin geleceği açısından hayati önem taşımaktadır.

## Kaynakça

Armağan, R. (2015). Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, ss.127-145.

Bağrıçık, A. ve Tekinsoy, M. A. (2022). Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XXVI. Y. Sa.3, ss.585-618

Canatan, B. (2011). *İdare hukuku*, (3. Baskı). Detay Yayıncılık, Ankara.

Çağlayan, R. (2020). *İdari yargılama hukuku* (12. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Gözler, K., ve Kaplan, G. (2011). *İdare hukuku dersleri*. Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa.

Fuentes, C. D., Illueca, M., Pucheta-Martinez, M. C. (2015). External investigations and disciplinary sanctions against auditors: the impact on audit quality. *Series* 6:313–347.

Karapınar, A. ve Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.

Kılıç, İ. ve Alptekin, T. (2023). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Olduğu Meslekten Çıkarma Disiplin Cezalarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 150-181.

Kıral, B. (2020). Nitel Bir Veri Analizi Olarak Doküman Analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 170-189

Peker, A., (2024). Denetim Kalitesi ve Entegre Raporlama Kalitesinin Firmaların Finansal Performansına Etkisi. *Denetim Dergisi*, 30, 159-171.

Quick, R., Warming-Rasmussen, B. (2002). Disciplinary Observance and Sanctions on German and Danish. *International Journal of Auditing Int. J. Audit.* 6: 133-153.

Sak, R., Sak, İ.T.Ş., Şendil, Ç.Ö., Nas, E. (2021). Bir araştırma yöntemi olarak doküman analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1), 227-250

### **Mevzuat Kaynakları**

Bağımsız Denetim Yönetmeliği,  
İdari Yargılama Usulü Kanunu