

Bağımsız Denetçilere ve Denetim Kuruluşlarına Uygulanan İdari Para Cezalarının Gerekçeleri Üzerine Nitel Bir Araştırma

Ahmet Alataş^{1,2}

ÖZET

Çalışma, bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına uygulanan idari para cezalarının gerekçelerini incelemeyi, bağımsız denetim süreçlerinde meydana gelen ve idari para cezası gerektiren ihlal türlerini değerlendirmeyi ve bu ihlallerin yaptırım türlerine göre dağılımını analiz etmeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın verileri, UYAP sisteminden elde edilen 29 mahkeme kararından oluşmaktadır. Bu kararlar, içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve ceza gerekçeleri üç farklı yaptırım türü (Uyarı, Faaliyet İzninin Askıya Alınması, Faaliyet İzninin İptali) altında sınıflandırılarak değerlendirilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, verilen 8 uyarı cezasından 5'i denetim standartlarına aykırılık, 2'si mesleki etik ilkelere uyumsuzluk ve 1'i mevzuata aykırılıkla ilişkilendirilmiştir. Faaliyet izninin askıya alınmasına yönelik toplam 14 cezanın 6'sı denetim standartlarına uyumsuzluk, 3'ü kapsamlı eksiklik ve hata, 3'ü finansal tablo hatası ve 2'si bağımsızlık ile tarafsızlık ilkelerine aykırılık gerekçesiyle uygulanmıştır. Faaliyet izninin iptaline ilişkin 7 cezanın 4'ü denetim standartlarına uyumsuzluk, 2'si temel denetim prosedürlerinin uygulanmaması ve 1'i mevzuata aykırı uygulamalar nedeniyle verilmiştir. Çalışma, bağımsız denetçilere uygulanan idari para cezalarının gerekçelerine odaklanarak literatürdeki önemli bir boşluğu doldurmakta ve mahkeme kararlarına dayalı analiziyle alan yazına özgün bir katkı sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetçi, KGK, İdari Para Cezaları.

A Qualitative Research on the Justifications of Administrative Fines Imposed on Independent Auditors and Audit Firms

ABSTRACT

The study aims to examine the grounds for administrative fines imposed on independent auditors and audit firms and to examine the types of violations that occur in independent audit processes and that require administrative fines and the distribution of these violations according to the types of sanctions. The study data consists of 29 court decisions obtained from the UYAP system. These decisions were analyzed by content analysis method and the justifications of the penalties were classified and evaluated under three different sanction types (Warning, Suspension of Activity Permit, Revocation of Activity Permit). According to the research results, 5 of the 8 warning penalties issued were related to non-compliance with audit standards, 2 were related to non-compliance with professional ethical principles, and 1 was related to non-compliance with legislation. Of the total 14 penalties imposed for suspension of operating licenses, 6 were due to non-compliance with auditing standards, 3 were due to comprehensive deficiencies and errors, 3 were due to financial statement

¹ İletişim Yazarı: ahmetalatas@cbu.edu.tr

² Öğr. Gör. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-7173-0639

(Makale Gönderim Tarihi: 06.01.2025 / Yayın Tarihi:30.09.2025)

Doi Numarası: [10.18026/cbayarsos.1614667](https://doi.org/10.18026/cbayarsos.1614667)

Makale Türü: Araştırma Makalesi

errors, and 2 were due to non-compliance with the principles of independence and impartiality. Of the 7 penalties related to the revocation of operating licenses, 4 were due to non-compliance with auditing standards, 2 were due to failure to apply basic auditing procedures, and 1 was due to non-compliant practices. The study fills an important gap in the literature by focusing on the grounds for administrative fines imposed on independent auditors and makes a unique contribution to the literature with its analysis based on court decisions.

Keywords: *Independent Auditor, POA, Administrative Fines.*

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmek, ekonomik faaliyetlerin şeffaflığını sağlamak ve paydaşlar arasında güven tesis etmek amacıyla yürütülen bir süreçtir. Finansal bilgilerin doğruluğunun teyit edilmesi, yalnızca işletme düzeyinde değil aynı zamanda ulusal ve uluslararası ekonomik sistemlerin sağlıklı işleyişi için de büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda, bağımsız denetim faaliyetleri, denetim standartlarına uyumun yanı sıra etik ilkeler ve yasal düzenlemelere uygunluğu gerektirmektedir. Ancak, bağımsız denetim süreçlerinde yaşanan ihlaller ve bu ihlallere bağlı olarak uygulanan yaptırımlar mesleğin güvenilirliğini olumsuz etkileyebilmektedir.

Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına yönelik yaptırımlar arasında yer alan *idari para cezaları*, denetim faaliyetlerinde yapılan ihlallere bağlı olarak uygulanmakta ve denetim süreçlerinin düzenlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu cezalar, genellikle *bağımsızlık ve tarafsızlık ihlalleri, denetim standartlarına uyumsuzluk, mesleki özen eksikliği ve mevzuata aykırılık* gibi çeşitli nedenlere dayanabilmektedir. Ancak, idari para cezalarının gerekçeleri ve bu gerekçelerin bağımsız denetim süreçlerindeki uygulamalara ve sorunlara ışık tutma potansiyeli, literatürde yeterince ele alınmamıştır. Bu durum, bağımsız denetim mesleğinde karşılaşılan sorunların ve bu sorunlara yönelik çözüm yollarının sistematik bir şekilde analiz edilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Bu çalışma, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına uygulanan idari para cezalarının gerekçelerini inceleyerek, bu cezaların bağımsız denetim süreçlerindeki ihlal türleri ile ilişkisini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Araştırmada, UYAP sistemi üzerinden elde edilen 29 mahkeme kararı analiz edilmiş ve cezalar üç farklı yaptırım türü (*uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali*) altında sınıflandırılarak değerlendirilmiştir. Çalışma, bağımsız denetim süreçlerinde yaşanan ihlallerin dağılımını ve bu ihlallerin bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliği üzerindeki etkisini değerlendirerek literatüre özgün bir katkı sunmayı hedeflemektedir.

Araştırmanın bulguları, bağımsız denetim süreçlerindeki *teknik bilgi (denetim standartları ve prosedürlerine ilişkin bilgi) eksikliklerinin, mesleki etik ihlallerinin ve düzenleyici uyumsuzlukların (yasal düzenlemelere uyum konusundaki yetersizlikler) yaygınlığını* ortaya koymakta ve bu eksikliklerin yaptırım türlerine göre farklılık gösterdiğini göstermektedir. Çalışmanın, bağımsız denetim süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik çıkarımlar ve teorik değerlendirmeler sunarak hem literatüre hem de bağımsız denetim uygulamalarına,

düzenleyici süreçlere ve mesleki eğitim alanlarına önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Denetim, tarihsel süreçte uluslararası düzeyde önemli aşamalardan geçerek günümüzdeki modern yapısına kavuşmuştur. İlk olarak, M.Ö. 3000 yılında Babil’de ekonomik faaliyetlerin izlenmesiyle temelleri atılan denetim, 1289’da “auditor” teriminin kullanılmaya başlanmasıyla literatürde yer bulmuş, 1581’de Venedik’te ilk muhasebe denetçi örgütünün kurulmasıyla kurumsal bir boyut kazanmıştır. 19. yüzyılda İngiltere’de anonim şirketlerin sayısındaki artış ve ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması denetimin önemini artırmış, denetim 1900’de çıkarılan yasalarla yasal bir çerçeveye oturtulmuştur. 20. yüzyılın ilk yarısında ABD’de bağımsız denetim anlayışıyla daha profesyonel ve tarafsız bir yapıya kavuşan denetim hizmetleri günümüzde finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak ve ekonomik karar süreçlerini desteklemek için vazgeçilmez bir araç haline gelmiştir. Türkiye’de ise denetim, Osmanlı döneminde mali denetimle başlamış, 1879’da Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu’nun kurulmasıyla sistematik bir yapıya kavuşmuş ve 1987’de bağımsız denetim sisteminin benimsenmesiyle uluslararası standartlarla uyum sürecine girmiştir (Karacan ve Uygun, 2016; Selimoğlu ve diğerleri, 2017).

Denetim, bir kurumun faaliyetlerini, işlemlerini ve ekonomik olaylarla ilgili iddialarını, önceden belirlenmiş standartlara, kurallara ve amaçlara uygunluğunu değerlendirmek için yürütülen sistematik bir süreçtir (Bozkurt, 2016). Bu süreçte faaliyetleri izlemek, sonuçları belirlenen ölçütlerle karşılaştırmak, sapmaları tespit etmek ve düzeltici önlemler almak denetimin temel adımlarıdır. Yönetimin hesap verebilirliğini, verimliliğini ve etkinliğini artırmayı hedeflemek için denetim, iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. İç denetim, kurum içi süreçlerin etkinliğini değerlendirmek üzere yapılırken, dış denetim, bağımsız kişi veya kurumlar tarafından gerçekleştirilir (Erdoğan, 2002). Dış denetim, kamu kurum ve kuruluşlarınca kamu denetçileri eliyle ilgili mevzuatlara uygunluk açısından yapılırsa kamu denetimi, bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşları eliyle yürütülürse de bağımsız denetim olarak kabul edilmektedir. Tüm kaynaklarda kullanılan ve genel kabul görmüş tanıma göre, denetim, Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü- AICPA) tarafından “*ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların (sonuçların), önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak, kanıt toplamak ve bu kanıtları değerlendirerek sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla yürütülen sistematik bir süreç*” olarak tanımlanmaktadır (Karacan ve Uygun, 2016). Bağımsız denetimi de içeren denetim süreci, muhasebe verilerini analiz etmek, sapmaları belirlemek ve gelecekteki hataları önlemek için rehberlik etmeyi içermektedir (Erdoğan, 2002; Karadeniz, 2019).

Muhasebe ve denetim, kurumların finansal güvenilirliğini ve şeffaflığını sağlama sürecinde birbirini tamamlayan iki temel disiplin olarak öne çıkmaktadır. Muhasebe, ekonomik faaliyetlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) uygun biçimde kaydedilmesi ve bu kayıtların tutarlı bir şekilde finansal tablolara dönüştürülmesini

sağlarken, denetim, söz konusu kayıt ve tabloların ilgili mevzuata ve muhasebe ilkelerine uygunluğunu tarafsız bir biçimde değerlendiren sistematik bir süreçtir. Muhasebe, denetimin altyapısını oluştururken, denetim, muhasebenin güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit etmeyi amaçlamaktadır. Bu karşılıklı ilişki, muhasebenin denetim olmadan temelsiz, denetimin ise muhasebe olmadan güvencesiz olacağını ortaya koymaktadır (Erdoğan, 2002).

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının uluslararası standartlar ve GKGMİ'ye uygunluğunu değerlendirmek, bilgilerin doğruluğunu ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını incelemek, kanıt toplamak ve sonuçları taraflara raporlamak amacıyla denetçi/denetim firması tarafından yürütülen sistematik bir süreci ifade etmektedir (Erdoğan, 2002; Karadeniz, 2019). Bu süreç, ekonomik faaliyetlere ilişkin iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk düzeyini belirlemek ve finansal bilgilerin şeffaflığını, güvenilirliğini sağlamak için bilgi riskini azaltmayı ve kurumsal yönetim ilkelerini güçlendirmeyi amaçlamaktadır (Kaval, 2008; Selimoğlu ve diğerleri, 2017; Karadeniz, 2019). Bağımsız denetim kavramı, dış denetim, finansal tablolar denetimi, muhasebe denetimi veya finansal denetim gibi ifadelerle de adlandırılmaktadır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014). Denetim sürecinin etkinliğini artırmak için, denetçilerin etik değerlere bağlılık, mesleki yeterlilik ve deneyim gibi niteliklere sahip olması gerekmektedir (Kestane, 2022). Ayrıca, denetçilerin zihinsel bağımsızlık ilkesiyle etkilerden arınmış değerlendirmeler yapabilmesi ve görünüşte bağımsızlık ilkesiyle kamuoyu nezdinde objektifliğini koruyabilmesi, denetim sürecinin güvenilirliğini sağlamada kritik öneme sahiptir (Erken, 2016). Türkiye'de bağımsız denetçiler, değişen standartlara uyum sağlama ve etik ihlalleri önleme gibi zorluklarla karşılaşırken, mesleki eğitim ve gelişim bu zorlukların üstesinden gelmede kritik bir rol oynamaktadır (Çengil, 2024).

Bağımsız denetçi, GKGMİ'ye ve ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak işletmelerin finansal tablolarını denetleyen, mesleki yeterlilik sınavını başarıyla tamamlamış ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilmiş serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) veya yeminli mali müşavirlerdir (YMM). Bağımsız denetim kuruluşları ise, ortakları SMMM ve/veya YMM olan ve bağımsız denetim yapma yetkisine sahip sermaye şirketleri olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlar, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY), 660 sayılı KHK ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemelerle uyumludur (Deniz ve Aydın, 2024).

Bu çerçevede, denetim ile muhasebe arasındaki güçlü ilişki ve bağımsızlığın önemi, işletmelerin mali yapılarının güvenilirliğini artırarak ekonomik sistemin işleyişine katkı sağlayacaktır. Bu süreçler, güvenilir bilgi üretimi ve sunumu aracılığıyla kurumsal yönetim ilkelerini güçlendirirken, aynı zamanda paydaşlar arasındaki güveni pekiştirmektedir.

2.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Denetim skandalları ve finansal yolsuzluklar sonucunda, denetim standartlarının oluşturulmasında meslek örgütlerinin rolü devam ederken, gözetim ve düzenleme süreçlerinin kamu otoritesi niteliğindeki bağımsız kurumlar tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği görüşü uluslararası düzeyde benimsenmiştir. Bağımsız denetim faaliyetleri, kamu

yararını gözetme sorumluluğu temelinde yürütülmektedir. Bu faaliyetlerin etkinliğinin ve kalitesinin artırılması için kamu otoriteleri tarafından düzenlenmesi ve denetlenmesi oldukça önemlidir (Haberal, 2024). Türkiye’de bağımsız denetim uygulamaları, 1980’li yılların sonlarından itibaren yasal düzenlemeler ve kurumsal yapıların oluşturulmasıyla önemli bir gelişim sürecine girmiştir. Türkiye’de ilk olarak, 1987 yılında bankaların denetimiyle başlayan denetim sürecinin yasal zemini, 13 Haziran 1989 tarihli ve 3568 sayılı SMMM ve YMM kanunu ile şekillendirilmiş (Alataş, 2024a) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’un kurulması ile kurumsal bir yapıya kavuşmuştur. Bu gelişmeler, 2011 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile tüm sermaye şirketleri için bağımsız denetimi zorunlu hale getirmiş ve aynı yıl 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan KGK aracılığıyla denetim süreçlerinin uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde tek çatı altında toplanmasını sağlamıştır. Günümüzde, bağımsız denetim faaliyetleri, KGK ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde yürütülmektedir (Özbek, 2020; Çengil, 2024; Alataş ve Kılıç, 2018). Bağımsız denetime tabi olma kriterleri, ilk kez 2013 yılında yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olup, yıllar içinde aktif büyüklük, net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi ölçütlere dayalı olarak güncellenmiştir (Alataş, 2024b).

KGK, muhasebe, sürdürülebilirlik raporlaması ve denetim alanlarında yüksek kalite ve güvenilirlik standartlarını sağlamak amacıyla kapsamlı bir kamu gözetimi sistemini yürütmektedir. Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları ve Türkiye Denetim Standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu şekilde belirlenmesi; bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, sicil kaydının yapılması ve kamuoyuna duyurulması; ayrıca bu kuruluşların faaliyetlerinin ulusal düzenlemelere uygunluğunun gözetimi ve denetiminin sağlanması, KGK’nın önemli görevleri arasında yer almaktadır. Ayrıca, meslek mensuplarının sınav, yetkilendirme, etik kurallar ve sürekli eğitim süreçlerinin düzenlenmesi ile kalite güvence sistemlerinin oluşturulması gibi işlevler de KGK’nın sorumluluk alanına dâhildir. Kurum, bağımsız denetim süreçlerindeki riskleri analiz etmek, uluslararası uygulamaları takip ederek iş birliklerini güçlendirmek ve düzenleme alanında gerekli kararları almak suretiyle finansal raporlama ve denetim süreçlerinin güvenilirliğini artırmayı ve sürdürülebilir bir denetim ekosistemi oluşturmayı hedeflemektedir (www.kgk.gov.tr). Bu yapı, bağımsız denetimin etkinliği ve finansal sistemin şeffaflığı açısından önemli bir rol oynamaktadır. Uygulanan bağımsız denetim hizmetlerinin kalitesinin sürekli olarak artırılması, denetimlerin yasal idari düzenlemelerde yer aldığı şekilde yürütülüp yürütülmediğini belirlemek için KGK, bağımsız denetçileri ve denetim kuruluşlarını sürekli olarak denetlemektedir. KGK tarafından yapılan denetim ve kontrollerde yasal idari düzenlemelere aykırı hareket ettiği tespit edilen bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına aykırılığın mahiyetine göre bağımsız denetim yönetmeliğinde yer alan yaptırımlardan biri veya birkaçı uygulanır.

2.2. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Belirtilen Yaptırım Türleri

Yaptırımlar, hukuk kurallarının uygulanmasını sağlamak ve bunlara uyulmasını zorlamak için yasalara konulan hükümlerdir. İşte hukuk düzeni içerisinde yer alan yaptırımların bir

türünü de ‘idari yaptırımlar’ oluşturmaktadır. İdari yaptırımlar, araya yargı kararı girmeksizin idarenin doğrudan doğruya idari usullerle uyguladığı yaptırım türüdür (Can, 2017). Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım türleri de KGK tarafından yürütülmektedir.

KGK, faaliyetlerini inceleme, gözetim ve uygulama başlıkları altında yürütmektedir. “*İnceleme faaliyetleri*”, bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin çalışmalarının mevzuata, standartlara ve düzenlemelere uygunluğunu değerlendirmek üzere tasarlanmıştır. Bu kapsamda, inceleme rehberleri hazırlanmakta, risk analizlerine dayalı inceleme planları oluşturulmakta ve denetim uygulamalarının tarafsızlık ve bağımsızlık ilkelerine uygunluğu denetlenmektedir. “*Gözetim faaliyetleri*” ise bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetlerinin izlenmesi, mevzuata aykırılıkların tespiti ve bu aksaklıkların çözümüne yönelik önerilerin geliştirilmesiyle yürütülmektedir. “*Uygulama faaliyetleri*” ise inceleme ve gözetim süreçlerinde belirlenen uygunsuzluklara yönelik idari yaptırımların kararlaştırılması ve uygulanmasını içermektedir (Haberal, 2024). Bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini yürütürken, BDY, denetim ve muhasebe standartları ile diğer kurul düzenlemelerinde belirlenen usul ve esaslara uygun hareket etmeleri gerekmektedir. Bu düzenlemelere aykırı şekilde denetim faaliyetinde bulunan bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları, BDY kapsamında öngörülen ve uygulama faaliyetinde bahse konu olan idari yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetleri ve bu faaliyetlerin denetimi, KGK’nın yetki alanındadır. KGK hem planlı denetim programları çerçevesinde hem de ihbar, şikâyet veya ilgili birimler tarafından bildirilen durumlarda bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının çalışmalarını denetleyebilmektedir. Bu denetimler, KGK’nın kendi uzman personeli veya 660 sayılı KHK’nin 25. maddesinde belirtilen diğer denetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Yapılan inceleme ve denetimlerde, denetim faaliyetlerinin Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve diğer düzenlemelere uygun olmadığı tespit edilirse, KGK tarafından idari yaptırımlar uygulanabilir (BDY, m.38/4-5).

İdari yaptırımlar, fiilin niteliğine ve ağırlığına bağlı olarak farklı kategorilere ayrılmaktadır. En hafif yaptırım olan “*ikaz*”, denetim faaliyetlerinde TDS’ye küçük çaplı aykırılıkların bulunması durumunda uygulanır. Örneğin, bağımsızlık, tarafsızlık ve gizlilik ilkelerine ilişkin politikaların ihlali veya eksikliklerin görülmesi halinde bu yaptırım uygulanabilir (BDY, m.39/1). Daha ciddi bir yaptırım olan “*uyarı*”, bağımsızlığı tehdit eden unsurların önlenmemesi, yasal bildirimlerin zamanında, doğru ve tam yapılmaması veya belirlenen ücret tarifesine uyulmaması gibi durumlarda verilir (BDY, m.40). Ağır ihlaller söz konusu olduğunda, “*denetim faaliyetleri kısıtlanabilir*”. Bu yaptırım, haksız rekabet, reklam yasağına uymama veya benzer mevzuat ihlallerinde en fazla iki yıl süreyle uygulanabilir (BDY, m.41). Daha ileri bir yaptırım olan “*faaliyet izninin askıya alınması*”, denetim standartlarına uygun olmayan bağımsızlık, tarafsızlık, sır saklama, mesleki yeterlilik ve özen, mesleğe uygun davranış, dürüstlük ve diğer etik ilkeleri ihlal eden veya gerçeğe aykırı görüş beyan eden denetçi ve kuruluşlara yönelik olarak uygulanır ve en fazla iki yıl süreyle geçerli olabilir (BDY, m.41/b-c). En ağır yaptırım olan “*faaliyet izninin iptali*”, ciddi ve

tekrar eden ihlallerde uygulanır. Örneğin, faaliyet izninin askıya alınmasına neden olan ihlallerin tekrarı, yetki belgesinde kasıtlı yanıltıcı bilgi verilmesi veya denetim görüşlerinin kasıtlı olarak yanıltıcı şekilde bildirilmesi gibi durumlar, faaliyet izninin tamamen iptal edilmesine yol açabilir (BDY, m.42).

KGK, tespit ettiği aykırılıkların ağırlığını değerlendirdikten sonra, fiilin düzeltilmesi için denetçi veya denetim kuruluşuna ek süre tanıyabilir. Bu süre içinde düzeltme yapılmazsa, KGK ilgili idari yaptırımını uygulamaktadır. Böylelikle, denetim süreçlerinin mevzuata uygunluğunu sağlamak ve denetim kalitesini artırmak amaçlanmaktadır. KGK, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına yönetmelikte yer alan yaptırım türlerinden birisini uygularken ihtiyaç duyduğunda idari para cezası da uygulayabilmektedir.

İdari para cezaları, belli bir miktar paranın kişiden alınıp Devlet hazinesine intikalinden ibaret olduğu için, genel bütçe içerisinde önemli bir orana sahiptir (Can, 2017). KGK'de belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmesi halinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 26'ncı maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca idari para cezası yaptırımına karar verilir (BDY, m. 39/2). Bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına verilen idari para cezaları Kurumca elektronik ortamda tutulan sicile kaydedilir ve güncel olarak kamuoyunun erişimine açık tutmak suretiyle ilan edilir.

Denetçilere veya denetim kuruluşlarına uygulanan ve ilan edilen yaptırım kararları KGK tarafından bir idari işlem ile yapılmaktadır. Hem ikaz, uyarı, faaliyet izninin askıya alınması gibi yaptırım kararları hem de idari para cezası idarenin bir idari işlemi ile yapılmaktadır. Denetçi veya denetim kuruluşları ya da vekilleri idari mahkemelerde bu idari işlemlerin iptal edilmesi için itiraz yollarına başvurabilirler.

2.3. İdari Yaptırımlara Karşı Yargısal İtiraz Yolları

Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına yönelik olarak KGK tarafından verilen idari yaptırımlar, idari işlem niteliğinde olup bu işlemlere karşı itiraz etmek veya yargı yolluna başvurmak mümkündür. Söz konusu yaptırımlara itiraz etmek, işlemi gerçekleştiren KGK'ye doğrudan başvurmak suretiyle yapılabileceği gibi, idari işlemin iptali için idari yargıya başvuru yapmak da mümkündür. İdari yargıda yapılan başvurular, işlemin yürütmesinin durdurulması, iptali veya uğranılan zararın tazmini gibi talepleri içerebilmektedir. Bu davalar, genellikle iptal davaları ve tam yargı davaları olmak üzere iki ana kategoride değerlendirilmektedir (Kılıç ve Alptekin, 2023).

"İptal davası", idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından birinin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla açılır ve işlemin tüm hukuki sonuçlarıyla geçmişe dönük olarak ortadan kaldırılmasını hedefler (H, 2/1-a). Bu dava türünde, işlemin hukuka uygunluğu öncelikle prosedür, süre ve ehliyet gibi şartlar açısından değerlendirilir; ardından işlemin esas unsurları detaylı bir şekilde incelenir. İptal davaları, hukuka aykırılık durumlarında idari makamların kararlarının denetlenmesini sağlayarak idari işlemler üzerinde etkili bir kontrol mekanizması oluşturur (Gözler ve Kaplan, 2011; Çağlayan, 2020).

“*Tam yargı davaları*” ise, idari işlemler veya eylemler nedeniyle kişisel hakları ihlal edilen bireyler tarafından açılır (İYUK, 2/1-b). Bu davalar, zarar gören kişinin maddi ve manevi kayıplarının tazmini amacı taşır ve aynı zamanda idarenin hukuka bağlılığını güçlendiren bir denetim aracıdır. Tam yargı davaları, yalnızca zararların hesaplanması ile sınırlı kalmayıp, hukukun üstünlüğünü tehdit eden idari eylemlere karşı caydırıcı ve düzeltici bir işlev görür (Canatan, 2011; Armağan, 2015; Bağrıaçık ve Tekinsoy, 2022). Bu tür davalarda verilen kararların, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28. maddesi uyarınca idare tarafından uygulanması zorunludur.

İptal ve tam yargı davaları, idari yaptırımların hukuki denetimini sağlamanın yanı sıra, bireylerin haklarını koruyarak idarenin hukuka uygun hareket etmesini temin eder. Bu sayede, idari işlemlerde hem bireysel hakların güvence altına alınması hem de kamu idaresinin hesap verebilirliği artırılır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım türleri ile bu yaptırımlara karşı gerçekleştirilen idari itirazlara ilişkin literatür taramasında, ulusal düzeyde bir çalışmaya rastlanmamıştır. Ayrıca, konuya ilişkin uluslararası literatürde de sınırlı sayıda çalışmaya ulaşılmıştır. Aşağıda, bu çalışmalara yer verilmektedir.

Quick ve Warming-Rasmussen (2002), Almanya ve Danimarka gibi Avrupa Birliği’ne üye iki ülkede, denetçilere uygulanan yaptırım mekanizmalarını karşılaştırmalı olarak ele almıştır. Araştırma bulgularına göre, denetçilere yönelik yaptırımların uzun vadede denetim kalitesini artırdığı tespit edilmiştir. Almanya’da belirli düzeye kadar olan yaptırımların Wirtschaftsprüferkammer adlı kurum tarafından uygulandığı, üst düzey yaptırımların ise doğrudan mahkemeler tarafından karara bağlandığı belirtilmiştir. Danimarka’da ise özel bir mahkeme olan Disciplinærævn’in yalnızca denetçilere yönelik yaptırımlar uyguladığı ifade edilmiştir. Araştırmada, iki ülkenin yaptırım sistemlerinin farklılıklar taşıdığı ve Avrupa genelinde tek tip bir uygulama benimsenmesinin faydalı olabileceği vurgulanmıştır. Ayrıca, Danimarka’da disiplin davalarının kamuoyuna duyurulma oranının Almanya’ya kıyasla çok daha yüksek olduğu ve Almanya’da meslekten geçici uzaklaştırma cezasının mümkün olmadığı gibi bulgulara ulaşılmıştır.

Fuentes ve diğerleri (2015) ise İspanya’daki denetim şirketlerine ve denetçilere, 1995-2007 yılları arasında uygulanan disiplin cezalarının etkisini incelemiştir. Araştırmada, denetçilere genellikle daha düşük düzeyde yaptırımlar uygulandığı, daha düşük yaptırım cezası alan denetçilerin sonraki dönemlerde daha az dikkatli olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, parasal yaptırımların denetçiler üzerinde sınırlı bir etkisi olduğu, ancak disiplin cezalarının sonraki dönemlerde denetim davranışlarını değiştirdiği ve denetim kalitesini artırdığı tespit edilmiştir.

Yukarıda aktarılan çalışmaların bulguları, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına yönelik yaptırımlarla ilgili ulusal ve uluslararası literatürde sınırlı sayıda çalışmanın mevcut olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, bağımsız denetçilere uygulanan yaptırımların

gerekçelerini mahkeme kararları üzerinden inceleyen bu çalışmanın, literatüre önemli bir katkı sunacağı ve bu alanda yapılacak olan gelecekteki çalışmalara rehberlik edeceği düşünülmektedir.

4. YÖNTEM

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına uygulanan idari para cezalarının gerekçeleri üzerinden bir araştırma yaparak idari para cezalarının gerekçeleri ve araştırmanın sonuçları üzerinden değerlendirmelerde bulunmak amaçlanmıştır.

4.2. Veri Seti ve Yöntem

Çalışmada, bağımsız denetçi veya denetim kuruluşlarına uygulanan yaptırım türlerinden idari para cezalarının gerekçeleri incelenmiştir. Araştırmada kullanılan idari para cezalarının gerekçeleri, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP)’nde 01/06/2024 tarihine kadar “*idari para cezası*”, “*bağımsız denetçi*”, “*bağımsız denetim kuruluşu*” kelimeleri girilerek yapılan taramada bulunan mahkeme kararlarından elde edilmiştir. Bu kararlar içerisinde yapılan içerik taramasında; 29 (yirmi dokuz) mahkeme kararına erişilmiştir. Çalışma konumuz ile doğrudan alakalı olan ve çalışmaya dâhil edilen 29 (yirmi dokuz) mahkeme kararının sadece idari para cezası gerekçeleri değil aynı zamanda bu para cezası ile birlikte diğer yaptırım türleri de değerlendirme ve yorumları güçlendirmek amacı ile araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırmada kullanılan veriler içerisinde, 2017 yılından 2024 yılına kadar uygulanan idari para cezalarının tutarları bulunmaktadır. 7 (yedi) yıllık bu süre içerisinde ülkemizde yaşanan yoğun enflasyon ve ülkemiz para biriminde oluşan satın alma gücündeki değişikliklerden dolayı idari para cezalarının tutarları üzerinden herhangi bir değerlendirme yapmanın anlamsız olacağı düşünülerek ceza tutarları üzerinden herhangi bir değerlendirme yapılmamış olup bu tutarlar sadece ilgili tablolarda miktar olarak gösterilmiştir. Çalışmada, araştırmanın amacına uygun olarak nitel bir araştırma yöntemi olan doküman analiz yöntemi kullanılmıştır. 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 süreci içerisinde elde edilen veriler, yaptırım türlerine göre tasnif edilmiş olup elde edilen bulgular aşağıdaki tablolar yardımı ile betimlenmiş ve yorumlanmıştır.

4.3. Bulgular

Çalışmada elde edilen bulgular, aşağıdaki Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3’te sırasıyla ‘Uyarı yaptırımı ile birlikte verilen İdari Para Cezaları’, ‘Faaliyet İzninin Askıya Alınması yaptırımı ile birlikte verilen İdari Para Cezaları’, ‘Faaliyet İzninin İptal Edilmesi yaptırımı ile birlikte verilen İdari Para Cezaları’ başlıkları altında sunulmaktadır. Bu tablolar, bağımsız denetim süreçlerinde karşılaşılan ihlallerin gerekçelerini detaylandırarak, farklı yaptırım türlerine göre sınıflandırılmıştır. Çalışmada, bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına uygulanan

idari para cezalarının tutarlarına bulguların yorumlanmasında değinilmemiştir. Bunun temel nedeni, ceza tutarlarının geçmiş yıllara ait olması ve enflasyon gibi ekonomik değişkenler nedeniyle günümüzdeki reel değerlerinin farklılık göstermesidir. Çalışma, ceza tutarlarının miktarından çok, bu cezaların gerekçelerinin bağımsız denetim süreçleri üzerindeki etkilerine odaklanmaktadır. Araştırmayla, idari para cezalarının sebepleri analiz edilerek bağımsız denetim süreçlerinde karşılaşılan temel sorunların anlaşılması ve literatüre bu yönde katkı sağlanması hedeflenmektedir. Bu nedenle, ceza tutarlarına yer verilmemesi, çalışmanın odak noktasını ve sistematik yapısını korumaya yönelik bir tercih oluşturmaktadır.

Tablo 1. Uyarı İçerisindeki İdari Para Cezaları

Dosya ve Ceza Tutarı Bilgileri		İdari Para Cezasının Sebebi
<i>Sıra No</i>	1	... Şirketi'nin 01.01.2019-31.12.2019 hesap dönemi finansal tabloları üzerinde, davacı şirketin sorumlu denetçisi aracılığıyla yürütmüş olduğu bağımsız denetim çalışmasının, Bağımsız Denetim Standartları'na aykırılık teşkil ettiği, bağımsız denetim faaliyetinin Türk Denetim Standartları'na aykırı olarak yürütüldüğü ve mesleki yeterlik ve özen ilkeleri kapsamında kaliteli ve güvenilir bir denetim yapılmadığı anlaşıldığından,
<i>Dosya No</i>	16	
<i>Esas No</i>	2024/766	
<i>Ceza Tutarı</i>	104.493 TL	
<i>Sıra No</i>	2	Davacı şirket tarafından, hakkında 10 yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçinin üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği ile ilgili düzenlemeye aykırı davranıldığı
<i>Dosya No</i>	18	
<i>Esas No</i>	2024/533	
<i>Ceza Tutarı</i>	317.272 TL	
<i>Sıra No</i>	3	... Anonim Şirketi'nin 01.01.2018-31.12.2018 hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığından gerek davalı idare inceleme raporuyla gerek dava konusu kurul kararında belirlenen bu aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesi imkân dâhilinde bulunmaması nedeniyle,
<i>Dosya No</i>	19	
<i>Esas No</i>	2022/799	
<i>Ceza Tutarı</i>	95.769 TL	
<i>Sıra No</i>	4	... Anonim Şirketi'nin 01/01/2020-31/12/2020 hesap dönemine ait gerçekleştirilen inceleme neticesinde bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgili olarak BDY, TMS/TFRS gibi düzenlemelere aykırı fiiller işlediğini, kurumca belirlenen standart ve formlara ve kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmiş olması nedeniyle
<i>Dosya No</i>	20	
<i>Esas No</i>	2024/84	
<i>Ceza Tutarı</i>	71.159 TL	
<i>Sıra No</i>	5	Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi,
<i>Dosya No</i>	20/3	
<i>Esas No</i>	2022/301	
<i>Ceza Tutarı</i>	71.402 TL	
<i>Sıra No</i>	6	İnceleme raporunda yer alan tespitlerin Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS'lere) ve Kalite Kontrol Standartları'na aykırılık teşkil ettiği anlaşılmakta olup; davacının, ... Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin 01/01/2017-31/12/2017 hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim
<i>Dosya No</i>	21/1	
<i>Esas No</i>	2022/297	

Ceza Tutarı	77.402 TL	faaliyetlerini gerçekleştirirken Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 41. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde mesleki yeterlilik ve özen ilkesi kapsamında kaliteli ve güvenilir bir denetim gerçekleştirmediği sonucuna varıldığından,
Sıra No	7	belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edildiği, bağımsız denetim faaliyetinin Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) ve ilgili mevzuata uygun yürütülmediği, kaliteli ve güvenilir bir denetim ortaya konulmadığı, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 21. maddesinin birinci fıkrasında "uygulama, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi, denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve TDS'ye uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek" şeklinde tanımlanan mesleki yeterlik ve özen ilkesinin ihlal edildiği,
Dosya No	24	
Esas No	2023/1070	
Ceza Tutarı	95.769 TL	... A.Ş. 01.01.2018-31.12.2018 hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığından gerek davalı idare inceleme raporuyla gerek dava konusu kurul kararında belirlenen bu aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesi imkân dâhilinde bulunmaması nedeniyle
Sıra No	8	
Dosya No	29	
Esas No	2022/799	
Ceza Tutarı	95.769	

*Tablo yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 1, *Uyarı* yaptırımı ile birlikte verilen İdari Para Cezalarının gerekçelerini ele almaktadır. Bu cezalar, genellikle bağımsız denetim süreçlerinde ortaya çıkan daha hafif düzeydeki ihlallerle ilişkilidir. Sebeplerin analizi aşağıdaki başlıklar altında şu şekilde yapılmıştır:

Denetim Standartlarına Aykırılık: Tabloya göre, bağımsız denetim faaliyetlerinin TDS uygun şekilde gerçekleştirilmediği 5 farklı durumda tespit edilmiştir (Sıra No 1, 3, 4, 6, 8). Bu ihlaller, denetçilerin *teknik yeterlilik ve mesleki özen* ilkelerine uygun bir denetim gerçekleştirmediğini göstermektedir.

Mesleki Etik İlkelerin İhlali: Etik ilkeler (dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, sır saklama gibi) 2 durumda ihlal edilmiştir (Sıra No 5, 7). Bu tür ihlaller, mesleğin *temel güvenilirlik ve tarafsızlık* ilkelerini olumsuz etkilemektedir.

Mevzuata Aykırılık: Denetçi rotasyonuna ilişkin düzenlemeye aykırı hareket edilmesi (Sıra No 2), bağımsız denetim faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyum konusunda zayıf kaldığını göstermektedir. Bu tür ihlaller, denetimin kurumsal yapısının ve güvenilirliğinin zedelenmesine yol açabilir.

Tablo 1'deki toplam 8 cezanın %62,5'i (5 ihlal), *denetim standartlarına aykırılık* ile ilgilidir. Bunun yanı sıra, *mesleki etik ilkelerin ihlali* 2 durumda (%25) ve *mevzuata aykırılık* ise 1 durumda (%12,5) gözlemlenmiştir. Bulgular, uyarı niteliğindeki idari para cezalarının ağırlıklı olarak TDS'ye aykırı uygulamalardan kaynaklandığını göstermektedir. Ayrıca bazı vakalarda denetçilerin mevzuat bilgisi, mesleki yeterliliği ve etik ilkelere bağlılığına ilişkin eksiklikler tespit edilmiştir. Bu durum, denetim süreçlerinin biçimsel bir zorunluluk hâline

gelmesiyle birlikte kamu güveni ve finansal raporlamanın güvenilirliğini zayıflatma riski taşımaktadır. Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri, etik değerlere bağlılığın temel unsurları olup yalnızca teknik yetkinliği değil, aynı zamanda mesleğin toplumdaki güven ve saygınlığını yansıtan önemli bir ölçüt olarak görülmektedir.

Tablo 2. Faaliyet İzninin Askıya Alınması İçerisindeki İdari Para Cezaları

<i>Dosya ve Ceza Tutarı Bilgileri</i>		<i>İdari Para Cezasının Sebebi</i>
<i>Sıra No</i>	1	... AŞ'nin 01/01/20...-31/12/20...ile 01/01/20...-31/12/20...hesap dönemi ve ...
<i>Dosya No</i>	2	AŞ'nin 01/01/20...-31/12/20... hesap dönemine ait finansal tablolarına yönelik
<i>Esas No</i>	2023/3269	yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin kalite güvence sistemi incelemeleri kapsamında KGK uzmanlarınca incelenmesi sonucunda düzenlenen 20/04/20...
<i>Ceza Tutarı</i>	70.389 TL	tarih ve ... sayılı İnceleme Raporunda tespit edilen mevzuata aykırılıklar ve denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede tarafsızlığın kaybedildiği ve olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken kasıtlı olarak olumlu görüş bildirildiği sonucuna varılmasında etkili olan hususların somut, açık ve ayrıntılı olarak izah edilmesinin istenildiği; davalı idarenin, bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmesi hususuna yönelik ara kararı cevabında belirtilen hususlar ve dosyada yer alan bilgi ve belgeler birlikte değerlendirildiğinde...
<i>Sıra No</i>	2	"tarafsızlığın kaybedildiği ve olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken kasıtlı olarak olumlu görüş bildirildiği"
<i>Dosya No</i>	3	
<i>Esas No</i>	2023/3254	
<i>Ceza Tutarı</i>	1.231 TL	
<i>Sıra No</i>	3	Yapılan denetimin bağımsız denetim standartlarına aykırı olması
<i>Dosya No</i>	4	
<i>Esas No</i>	2023/584	
<i>Ceza Tutarı</i>	95.769 TL	
<i>Sıra No</i>	4	... tarafından hazırlanan denetim dosyasında 17 (on yedi) ayrı hususta Bağımsız Denetim Standartlarına aykırılık tespit edildiği ve dava konusu yaptırıma dayanak teşkil eden tüm fiillerin sübuta erdiğinin uzman inceleme raporuyla ortaya konulduğu
<i>Dosya No</i>	20	
<i>Esas No</i>	2024/753	
<i>Ceza Tutarı</i>	104.493 TL	
<i>Sıra No</i>	5	... Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin 01.01.2018 - 31.12.2018 hesap dönemine ait finansal tablolarının bağımsız denetiminde mevzuata aykırılıklar tespit edildiğinden bahisle
<i>Dosya No</i>	23	
<i>Esas No</i>	2022/799	
<i>Ceza Tutarı</i>	95.769 TL	
<i>Sıra No</i>	6	Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 41. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ³ uyarınca Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde mesleki yeterlilik ve özen ilkesi kapsamında kaliteli ve güvenilir bir denetim gerçekleştirmediği,
<i>Dosya No</i>	24	
<i>Esas No</i>	2022/301	
<i>Ceza Tutarı</i>	71.402 TL	
<i>Sıra No</i>	7	

³ Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi (BDY md. 41/1-c).

Dosya No	25	Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde mesleki yeterlilik ve özen ilkesi kapsamında kaliteli ve güvenilir bir denetim gerçekleştirmediği, 01/01/2017-31/12/2017 hesap dönemi finansal tablolarının bağımsız denetiminde BDY, TMS/TFRS gibi mevzuata aykırılıklar tespit edildiğinden,
Esas No	2022/297	
Ceza Tutarı	71.402 TL	
Sıra No	8	... şirketin, yürüttüğü denetim faaliyetinde 68 farklı noktada eksik ve hatalı denetim uygulaması yanında incelemede bulunan şirket hakkında işletmenin sürekliliğine yönelik hiçbir prosedür uygulanmaması ve hiçbir değerlendirmede de bulunulmaması nazara alındığında, davacının denetim görevini mevzuata uygun olarak yerine getirmediği sonucuna varıldığı
Dosya No	26	
Esas No	2022/119	
Ceza Tutarı	56.018 TL	
Sıra No	9	... tarihinden bu tarafa bağımsız denetim faaliyetinde bulunan davacı şirket tarafından, 2019 yılında 3 farklı şirkete ait İcra İflas Kanunu kapsamında düzenlenen denetim raporlarının davalı idarece incelenmesi sonucu tespit edilen aykırılıklar nedeniyle
Dosya No	27	
Esas No	2021/1860	
Ceza Tutarı	61.681 TL	
Sıra No	10	... işlemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine aykırı bir şekilde gerçekleştirilmesi gibi finansal tabloların genelini etkileyen birçok önemli yanlışlığın KGK uzmanları tarafından tespit edilmiş olmasına karşın mesleki şüphecilğe aykırı bir şekilde bağımsız denetim kuruluşu tarafından hiçbir denetim prosedürü uygulanmaması ve herhangi bir tespitle bulunulmaması, ayrıca bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetimi yapılan dönemde sermayesinin yaklaşık %84'ü karşılıksız kalan ve takip eden dönemde finansal yükümlülüklerini yerine getiremeyecek derecede mali yapısı bozulduğundan
Dosya No	28	
Esas No	2022/120	
Ceza Tutarı	67.617 TL	
Sıra No	11	
Dosya No	29	... sayılı inceleme raporu sonucunda, ilgili mevzuatta yer alan düzenlemelere aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi sebebiyle ...
Esas No	2022/125	
Ceza Tutarı	56.018 TL	
Sıra No	12	
Dosya No	32	... sayılı uzman inceleme raporunun hazırlanarak davalı idareye sunulması üzerine denetçinin gerçekleştirmiş olduğu denetim kapsamında Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 41/1-c maddesine aykırı hareket ettiği gerekçesiyle
Esas No	2021/1672	
Ceza Tutarı	77.402 TL	
Sıra No	13	... sayılı "İnceleme Raporu" ile söz konusu rapordaki tespitlere istinaden yapılan savunmaların değerlendirilmesi neticesinde, İnceleme Raporunda belirtilen mevzuata aykırılıkların işlendiği ve yapılan denetimin BDY'nin 41. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca TDS'ler çerçevesinde mesleki yeterlilik ve özen ilkesi kapsamında kaliteli ve güvenilir olarak gerçekleştirilmediği nedeniyle
Dosya No	35	
Esas No	2021/66	
Ceza Tutarı	67.617 TL	
Sıra No	14	
Dosya No	39	BDY'nin 39'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca 31/07/2015 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tabloların bağımsız denetim faaliyetlerinde tespit edilen ve mevzuata aykırılık tespit edildiğinden ...
Esas No	2020/1869	
Ceza Tutarı	12.336 TL	

*Tablo yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 2, faaliyet izninin askıya alınması ile verilen idari para cezalarının sebeplerini detaylandırmaktadır:

Bağımsızlık ve Tarafsızlık İhlalleri: Bağımsızlık ilkesinin ihlal edildiği durumlar tabloda 2 kez gözlemlenmiştir. Özellikle, olumsuz görüş bildirilmesi gereken durumlarda kasıtlı olarak olumlu görüş verilmesi gibi etik ihlaller (Sıra No 1 ve 2), denetim sürecinin güvenilirliğini zedelediği için bu ihlaller önemli yaptırımlarla sonuçlanmıştır. Bu durum, bağımsız denetim mesleğinin temel değerlerinden olan tarafsızlık ilkesi açısından büyük bir tehdit oluşturmaktadır.

Denetim Standartlarına Uygunsuzluk: Denetim faaliyetlerinin TDS' ye aykırı olması 6 ayrı ihlalde tespit edilmiştir (Sıra No 3, 4, 6, 7, 12, 13). Bu ihlaller, özellikle *mesleki yeterlilik ve özen* ilkelerinin ihlali nedeniyle raporlama kalitesinin düşmesine ve denetim kullanıcılarının yanıltılmasına yol açmaktadır. Bu durum, denetçilerin standartlara uyum konusunda yeterince eğitilmiş olmadıklarını veya süreçleri ihmal ettiklerini göstermektedir.

Kapsamlı Eksiklikler ve Önemli Hatalar: Denetim faaliyetlerinde kapsamlı eksikliklerin ve hataların bulunması, tabloya göre 3 kez gözlemlenmiştir (Sıra No 8, 10, 11). Özellikle, “68 farklı noktada eksik ve hatalı uygulama” gibi ciddi kusurlar, denetim süreçlerindeki sistematik sorunlara işaret etmektedir. Mesleki şüpheciliğe aykırı bir şekilde bağımsız denetim kuruluşu tarafından hiçbir denetim prosedürü uygulanmaması ve herhangi bir tespitte bulunulmaması ve işletmenin sürekliliği gibi kritik prosedürlerin tamamen göz ardı edilmesi, mesleki sorumluluğun ihlal edildiğini ortaya koymaktadır.

Finansal Tablo Hataları ve Şeffaflık İhlalleri: Finansal raporlama çerçevesine aykırı denetim uygulamaları ve finansal tabloların geneline yayılan hatalar, 3 ayrı durumda belirlenmiştir (Sıra No 5, 9, 14). Bu ihlaller, finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye erişimini zorlaştırmakta ve denetim sürecinde mesleki yeterliliğin eksikliğini yansıtmaktadır.

Tablo 2'e göre, toplam 14 cezanın %43'sı (6 ihlal) *denetim standartlarına uyumsuzluk* nedeniyle verilmiştir. *Bağımsızlık ve tarafsızlık* ihlalleri %14 (2 ihlal), *kapsamlı eksiklikler ve hatalar* %21,5 (3 ihlal) ve *finansal tablo hataları* %21,5 (3 ihlal) oranlarında ortaya çıkmıştır. Faaliyet izninin askıya alınmasına neden olan cezaların temelinde, bağımsız denetim süreçlerinde tekrarlayan standart ihlalleri ve yapısal denetim yetersizliklerinin yer aldığı görülmektedir. Özellikle TDS ve ilgili etik ilkelere aykırı uygulamalar, birçok vakada ortak payda olarak öne çıkmaktadır. Denetim sürecinde mesleki yeterlilik, prosedürel uygunluk ve raporlama tutarlılığı gibi niteliklerin ihmal edilmesi hem denetim kalitesini hem de denetim kuruluşlarının kurumsal itibarını zedelemektedir. Ayrıca, bazı denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerini ihlal ederek yanıltıcı görüş bildirmesi, teknik yetersizlik içerisinde rapor düzenlemesi ve sürekli denetim sorumluluğunu ihmal etmesi hem etik hem de sistemsel düzeyde denetim zaaflarını ortaya koymaktadır. Bu çerçevede, faaliyet izninin askıya alınması, sadece düzenleyici bir yaptırım değil, aynı zamanda mesleki yeterliliği güçlendirmeye yönelik denetim otoritesinin müdahale aracı olarak düşünülebilir.

Tablo 3. Faaliyet İzninin İptal Edilmesi İçerisindeki İdari Para Cezaları

<i>Dosya ve Ceza Tutarı Bilgileri</i>		<i>İdari Para Cezasının Sebebi</i>
<i>Sıra No</i>	<i>I</i>	Bağımsız denetim yönetmeliğine aykırı faaliyette bulunma

Dosya No	4	
Esas No	2017/642	
Ceza Tutarı	16.652 TL	
Sıra No	2	konkordato talebinde bulunan işletmeye ilişkin olarak hazırlanan makul güvence raporunda, bir kısım hesaplarda tutarsızlık bulunduğu, bu tutarsızlığa karşı herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmadığının, bir kısım hesapların, alacaklandırma ve borçlandırılması hususunda bulunan belirsizliğe ilişkin değerlendirme içeren herhangi bir çalışma kağıdının bulunmadığının, mutabakat formu bulunan alacaklı şirketin ortakları ile hakkında rapor hazırlanan işletmenin ortaklarının benzer olduğu, dolayısıyla adı geçen şirket ile ilişkili taraf olup olmadığına yönelik herhangi bir değerlendirmenin bulunmadığının, yine alacaklı bir başka şirketin ilişkili taraf niteliğinde olup olmadığına yönelik herhangi bir değerlendirmenin bulunmadığının, "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmediğinin, yevmiye kayıtlarının doğruluğuna ve tamlığına ilişkin herhangi bir prosedür uygulanmadığının, raporda stokların varlığının denetim personeli tarafından tespit edildiği ifade edilmiş olmasına rağmen buna ilişkin bir çalışma kağıdının bulunmadığının, bilanço ve mizandaki dönem sonu tutarı ile vergi beyannamesindeki tutar arasında bulunan çelişkiye yönelik herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmadığının anlaşıldığı
Dosya No	5	
Esas No	2023/50	
Ceza Tutarı	95.769 TL	
Sıra No	3	
Dosya No	6	
Esas No	2022/120	
Ceza Tutarı	67.617 TL	İncelenen şirket hakkında işletmenin sürekliliğine yönelik hiçbir prosedür uygulanmaması ve hiçbir değerlendirmede de bulunulmaması da nazara alındığında, davacının denetim görevini mevzuata uygun olarak yerine getirmediği sonucuna varıldığı
Sıra No	4	
Dosya No	28	
Esas No	2021/1672	... Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin 31.12.2017 tarihinde sona eren yıllık hesap dönemine ait finansal tabloların denetiminin bağımsız denetim kuruluşu olarak davacı şirket tarafından gerçekleştirildiği, bu denetime yönelik olarak sorumlu denetçi tarafından hazırlanan denetim dosyasının davalı kurum uzmanlarınca incelendiği ve ... tarih ve ... sayılı uzman inceleme raporunun hazırlanarak davalı idareye sunulması üzerine denetçinin gerçekleştirmiş olduğu denetim kapsamında Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 41/1-c maddesine aykırı hareket ettiği gerekçesiyle
Sıra No	5	
Dosya No	33	
Esas No	2020/1871	... A.Ş.'nin 01/01... /31/12/... hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığından gerek davalı idare inceleme raporuyla gerek dava konusu kurul kararında belirlenen bu aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesi imkân dahilinde bulunmaması nedeniyle
Sıra No	6	
Dosya No	34	
Esas No	2020/1869	Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS'lere) aykırılık teşkil ettiği, davacı şirketin, ... Birliği'nin 01/08/2014-31/07/2015 hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığından
Ceza Tutarı	12.336 TL	
Sıra No	7	
Dosya No	35	
Esas No	2020/1752	... A.Ş.'nin 01.08.2015-31.07.2016 hesap dönemine ait finansal tabloları üzerinde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken TDS'ye aykırı olarak yürüttüğü anlaşıldığından gerek davalı idare inceleme raporuyla gerek dava konusu kurul

Ceza Tutarı	32.560 TL	kararında belirlenen bu aykırılıkların niteliği itibarıyla düzeltilmesi imkân dâhilinde bulunmaması nedeniyle
----------------	-----------	---

*Tablo yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 3, *faaliyet izninin iptal edilmesi ile birlikte verilen idari para cezalarının sebeplerini* detaylandırmaktadır. Bu sebepler, bağımsız denetim faaliyetlerindeki eksiklikler ve uyumsuzlukları yansıtmaktadır. Tabloda yer alan ihlal sebeplerinin sistematik analizi, aşağıdaki başlıklar altında detaylandırılmıştır:

Denetim Standartlarına Uyumsuzluk: Tablo 3’te yer alan cezaların çoğunluğu, denetim faaliyetlerinin TDS ve BDS’na uygun şekilde gerçekleştirilmemesi nedeniyle verilmiştir (Sıra No 1, 5, 6, 7). Bu ihlaller arasında finansal tabloların hatalı denetlenmesi ve belirlenen standartlara aykırı uygulamalar dikkat çekmektedir. Özellikle, denetim faaliyetlerindeki yanlışlıkların “*düzeltilmesi mümkün olmayan*” nitelikte olduğu durumlar, bağımsız denetimin güvenilirliğini olumsuz etkilemektedir.

Kritik Denetim Prosedürlerinin Uygulanmaması: İncelenen şirketlere yönelik kritik prosedürlerin tamamen göz ardı edilmesi 2 ihlalde tespit edilmiştir (Sıra No 2, 3). Örneğin, işletmenin sürekliliği değerlendirmesi gibi temel prosedürlerin uygulanmaması veya raporlama hatalarına karşı gerekli önlemlerin alınmaması, denetim kalitesindeki eksikliklere işaret etmektedir.

Mevzuata Aykırılık: BDY 41/1-c maddesine aykırı hareket edilmesi ve mevzuata uygun denetim gerçekleştirilmemesi, tabloda 1 kez görülmektedir (Sıra No 4). Bu tür ihlaller, denetim süreçlerinin mevzuata uyum açısından yetersiz olduğunu göstermektedir.

Tablo 3’te yer alan toplam 7 cezanın %57’i (4 ihlal) *denetim standartlarına uyumsuzluk* ile ilişkilidir. Bunun yanı sıra, *denetim prosedürlerinin uygulanmaması* %29 (2 ihlal) ve *mevzuata aykırılık* %14 (1 ihlal) oranlarında tespit edilmiştir. Faaliyet izninin iptaliyle sonuçlanan idari para cezaları, bağımsız denetim sürecinde TDS’ye aykırılıklar, mevzuata uyumsuzluklar ve etik ilke ihlallerinin yaşandığını ortaya koymaktadır. Vakaların çoğunda, denetimlerin TDS’ye uygun şekilde yürütülmediği, önemli yanlışlıkların dikkate alınmadığı, yeterli denetim kanıtının toplanmadığı, iç kontrol sistemine ilişkin bulguların göz ardı edildiği ve süreklilik ilkesinin ihmal edildiği belirlenmiştir. Bu durum, düzenleyici otorite tarafından en ağır yaptırımlardan olan faaliyet izninin iptaliyle sonuçlandırılmıştır.

Bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına uygulanan idari para cezalarının gerekçeleri üzerine yapılan bu araştırma kapsamında yapılan değerlendirmeler, *uyarı kapsamındaki* cezaların daha çok TDS’ye aykırı uygulamalardan ve etik ilkelere bağlılıktaki eksikliklerden kaynaklandığını göstermektedir. *Faaliyet izninin askıya alınması*, tekrarlayan standart ihlalleri ve mesleki yetersizliklerle ilişkilendirilirken; faaliyet izninin iptali ise denetim standartlarının ağır biçimde ihlal edilmesi, önemli yanlışlıkların dikkate alınmaması ve süreklilik ilkesinin ihmal edilmesi gibi en ciddi zaafılara dayandırılmaktadır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına uygulanan idari para cezalarının gerekçelerini inceleyerek, bu cezaların bağımsız denetim süreçlerindeki ihlal türleri ile ilişkisini ortaya koymayı amaçlamıştır. Araştırma, 29 mahkeme kararından elde edilen verilere dayanarak yürütülmüş ve içerik analizi yöntemiyle üç farklı yaptırım türü olan *uyarı*, *faaliyet izninin askıya alınması* ve *faaliyet izninin iptal edilmesi yaptırımları* çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bulgular, bağımsız denetim süreçlerindeki etik ve teknik standart ihlallerinin yaygınlığına dikkat çekmektedir.

Çalışma bulguları, idari para cezalarının büyük ölçüde *bağımsızlık ve tarafsızlık ihlalleri*, *denetim standartlarına uyumsuzluk* ve *mesleki özen eksikliği* gibi temel sorunlardan kaynaklandığını göstermiştir. *Uyarı kapsamındaki cezalar* ise %62,5 oranında denetim standartlarına aykırılık, %25 oranında etik ihlallerden kaynaklanmaktadır. *Faaliyet izninin askıya alınması* cezalarının %43'ü denetim standartlarına uyumsuzluk, %21,5'i kapsamlı eksiklikler ve hatalar ile ilişkilidir. *Faaliyet izninin iptali* cezalarının %57'i yine denetim standartlarına uyumsuzluk nedeniyle verilmiş olup önemli prosedürlerin uygulanmaması ve mevzuata aykırılık diğer önemli ihlal türleridir.

Araştırma sonuçları, bağımsız denetim süreçlerinde yalnızca denetim standartlarının (TDS ve BDS) gerekliliklerine hâkim olmama, temel denetim prosedürlerini uygulamada eksiklik gösterme ve denetim faaliyetlerinde yeterli kanıt toplama gibi teknik bilgi eksikliklerinin değil aynı zamanda etik ilkelere ve düzenlemelere uyum sorunlarının da varlığını ortaya koymaktadır. Denetim süreçlerindeki bu ihlaller finansal tabloların güvenilirliğini zedelemekte ve paydaşların doğru karar alma süreçlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca, mesleki şüphecilik ve mesleki özen eksikliği, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesini önemli ölçüde düşürmektedir.

Bu bağlamda, bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmak için birkaç öneri sunulabilir. İlk olarak, denetim standartlarına uyumun artırılmasına yönelik mesleki eğitim programlarının güçlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin etik ilkeler ve mesleki sorumluluklar konusunda daha güçlü bir farkındalık geliştirmeleri sağlanmalıdır. Son olarak KGK, denetim süreçlerini daha sıkı bir şekilde gözetleyerek, mesleki standartların ihlallerini en aza indirecek politikalar geliştirmesinin daha fazla olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışma, bağımsız denetim faaliyetlerindeki ihlallerin kapsamını ve bu ihlallerin mesleki standartlarla olan ilişkisini açıklayarak literatüre önemli bir katkı sunmaktadır. Ancak, çalışmanın yalnızca mahkeme kararlarına dayalı olması, gelecekte daha geniş bir veri seti ile gerçekleştirilecek çalışmalar için bir sınırlılık olarak değerlendirilebilir. Bu alandaki gelecekteki araştırmalar, bağımsız denetim süreçlerinin etkinliğini artırmaya yönelik daha kapsamlı çözüm önerileri geliştirilebilir.

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı

Makalenin tüm süreçlerinde Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi'nin araştırma ve yayın etiği ilkelerine uygun olarak hareket edilmiştir.

Yazarların Makaleye Katkı Oranları

Makalenin tamamı makale yazarı tarafından kaleme alınmıştır.

Çıkar Beyanı

Yazarın herhangi bir kişi ya da kuruluş ile çıkar çatışması yoktur.

KAYNAKÇA

- Alataş, A. (2024a). Denetim raporlarındaki denetçi görüşlerinin okunabilirliği üzerine bir inceleme: Borsa İstanbul yakın izleme pazarı örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (24)72, 171–196. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1403575>
- Alataş, A. (2024b). Kripto varlıkların raporlanmasında yeni dönem: BOBİ FRS 2021 güncellemesinin analizi. *The Journal of Accounting and Finance*, (104), 27–52. <https://doi.org/10.25095/mufad.1479636>
- Alataş, A., & Kılıç, İ. (2018). Özet tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasındaki farkların karşılaştırılması. *The Journal of Academic Social Science*, 6(64), 453–478.
- Armağan, R. (2015). Yönetmelik yargıda vergi davalarının hukuki niteliği: Tam yargı ve iptal davası tartışmaları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(1), 127–145.
- Bağrıaçık, A., & Tekinsoy, M. A. (2022). Tam yargı davası özelinde idari yargıda dava açma süresi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26(3), 585–618.
- Bozkurt, P. (2016). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetişim*, 12, 56–62.
- Can, S. (2017). İdari para cezası. *TAAD*, 7(29), 407–430.
- Canatan, B. (2011). *İdare hukuku* (3. baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Çağlayan, R. (2020). *İdari yargılama hukuku* (12. baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çengil, S. (2024). Türkiye’de ve dünyada bağımsız denetim. *İzmir Dayanışma Dergisi*, 7(1), 111–116. <https://dayanismadergisi.com/index.php/dayanisma/article/view/2445>
- De Fuentes, C., Illueca, M., & Pucheta-Martinez, M. C. (2015). External investigations and disciplinary sanctions against auditors: The impact on audit quality. *Series*, 6(1), 313–347. <https://doi.org/10.1007/s13209-015-0127-0>
- Deniz, G., & Aydın, Y. (2024). 2013–2017 dönemlerinde Türkiye’de bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının durumu. *Social Sciences Studies Journal*, 4(20), 2483–2494.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51–63.
- Erken, H. (2016). Denetimde “bağımsızlık” kavramı. *Denetişim*, 1(1), 16–27.
- Gözler, K., & Kaplan, G. (2011). *İdare hukuku dersleri*. Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları.
- Haberal, Z. (2024). Bağımsız denetim gözetimi: 2020–2022 yılları KGK ve uluslararası inceleme raporlarının karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 72(1), 239–258. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1457202>
- Karacan, S., & Uygur, R. (2016). Tekdüzen muhasebe sistemi ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu denetim ve raporlama. *Kocaeli: Umuttepe Yayınları*.
- Karadeniz, Y. (2019). Türkiye’de bağımsız denetim sistemindeki gelişmeler: Denetim kuruluşlarında çalışan denetçilere yönelik bir araştırma. *The Journal of Accounting and Finance*, (83), 173–192. <https://doi.org/10.25095/mufad.579954>
- Kaval, H. (2008). Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi (3.baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kestane, A. (2022). Denetçi niteliklerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki rolü: Hatay ilinde bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(MODAVICA Özel Sayısı), ÖS331–ÖS352. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1052941>
- Kılıç, İ., & Alptekin, T. (2023). Muhasebe meslek mensuplarının almış olduğu meslekten çıkarma disiplin cezalarının yargı kararları bağlamında değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 150–181. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1108490>

- Kıral, B. (2020). Nitel bir veri analizi olarak doküman analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15), 170–189.
- Özbek, A. (2020). Türkiye’de bağımsız denetim sürecinin geçmişten günümüze yansımaları. Ş. Sevim (Ed.), *Güncel işletmecilik araştırmaları-5 içinde* (79–95). Ankara: Eğitim Yayınları.
- Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. (2002). Disciplinary observance and sanctions on German and Danish auditors. *International Journal of Auditing*, 6(1), 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), 227–256.
- Selimoğlu, S. K., & Yeşilçelebi, G. (2014). The effect of professional commitment on independent audit quality: A research of independent auditors. *The Journal of Accounting and Finance*, (64), 27–52. <https://doi.org/10.25095/mufad.396489>
- Selimoğlu, S. K., Özbireckli, M., & Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim* (2. baskı). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Mevzuat Kaynakları

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (BDY)

İdari Yargılama Usulü Kanunu, (İYUK)

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/KGK_2023_Yili_Faaliyet_Raporu-07_05_2024.pdf (Erişim Tarihi: 30.10.2024).