

**2013-2017 DÖNEMLERİNDE TÜRKİYE’ DE BAĞIMSIZ DENETÇİ VE BAĞIMSIZ  
DENETİM KURULUŞLARININ DURUMU**

*THE STATUS OF THE INDEPENDENT AUDITORS AND INDEPENDENT AUDITING  
ORGANIZATIONS IN TURKEY BETWEEN YEARS 2013-2017*

**Öğr. Gör. Gülhan DENİZ**

Yozgat Bozok Üniversitesi, Akdağmadeni MYO, gulhan.deniz@bozok.edu.tr,  
Yozgat/ Turkey

**Dr. Öğretim Üyesi Yüksel AYDIN**

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, yaydin@cumhuriyet.edu.tr,  
Sivas/ Türkiye

**ÖZ**

Küreselleşme ve teknolojinin gelişmesi ile birlikte uluslararası ticaretin artması, ekonomik faaliyetlerin artarak karmaşık bir hal alması ve bu yüzden işletmelerin paydaşlarının doğru ve tam bilgiye sahip olamaması, denetim kavramını ön plana çıkarmıştır. Tarihsel kökeni M.Ö. 3000 yıllarına dayanan denetimin, modern anlamda Türkiye’de uygulanması ancak 20 yüzyılın başlarında mümkün olmuştur. Türkiye’ de 1987 yılında başlayan bağımsız denetim uygulamaları, son olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlemeler yapılarak güncellenmiştir. Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kurumlarını yetkilendirmek ve denetlemek amacıyla, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak, bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir. Bağımsız denetim için Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir mesleği şart koşularak denetimin kalitesi artırılmıştır. Türkiye’ de bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşu sayılarının 2013-2017 yıllarında illere göre dağılımı ve yaş, cinsiyet, eğitim gibi demografik özellikleri incelenmiştir. Demografik özelliklerde ve coğrafya dağılımında bazı eksiklikler görülmesine rağmen, Türkiye’ de 1987 yılında başlayan bağımsız denetim uygulamalarının, yapılan düzenlemeler ile 2013 yılı itibarı ile hızlı bir ivme kazandığı ve Türkiye’ de, ekonomik sistemin ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir denetim mekanizması oluşturmak adına, önemli gelişmeler kaydedildiği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim Kuruluşları.

**ABSTRACT**

Globalization and the development of technology have led to a rise in international trade as well as increasing the complexity of the economic activities. As a consequence, the stakeholders of businesses do not have accurate and complete information. These factors increased the importance of independent auditing. The historical origin of the concept of audit dates back to 3000 BC, but the implementation of audit in Turkey in a modern sense was only possible after the early 20th century. The audit practice in Turkey started in 1987, and last revised by Turkish Commercial Code 6102 and Statutory Decree 660. Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority has been established to authorize and supervise the independent auditors and independent auditing institutions, and public oversight for independent auditing has been introduced. The quality of auditing has been increased by stipulating the profession of Certified Public Accountant (SMMM) and Sworn-in Certified Public Accountant (YMM) for Independent Audit. The distribution of independent auditors and auditing organizations in Turkey according to provinces in the years 2013-2017 was analyzed. Demographic characteristics such as age, gender, and education were examined. Despite some shortcomings in the demographic characteristics and geographical distribution, auditing practices in Turkey which began in 1987 has gained a rapid acceleration after 2013 with the regulations made. Hence, significant developments have been made to create an audit mechanism that can meet the needs of the economic system.

**Keywords:** Independent Audit, Independent Auditor, Independent Audit Institutions.

## 1. GİRİŞ

Sermaye hareketlerinin küreselleşip, uluslararası sermaye piyasalarının gelişmesi işletmelerin mali durumlarını gösteren tabloların ve bilgilerin önemini arttırmıştır. Sermaye piyasalarındaki bu hızlı gelişmeler ve Dünyanın küreselleşerek tek bir pazar haline dönüşmeye başlaması, işletmeleri uluslararası ticarete yöneltmiştir. İşletmelerin ekonomik faaliyetlerinde artış olmuş ve karmaşık bir hal almıştır. Bu karmaşa, işletmeler hakkında bilgi almak isteyen kişi ve kuruluşların, gerçeği yansıtan tam ve doğru bilgiye ulaşmalarını zorlaştırdığından, denetim kavramı daha önemli bir hale gelmiştir (Haberal, 2016: 4-5). Denetlenmiş finansal tabloların paydaşlara verdiği güvence nedeniyle, bağımsız denetim özellikle ekonomik sistemin sigortalarından biri olmuştur. Bu nedenle, denetimi yapan ve raporlayan meslek mensuplarının eğitimi, yetkilendirilmesi ve denetlenmesi de önemli bir konu olmaktadır. Çalışmamızın amacı bağımsız denetim olgusunu açıklayıp, Türkiye’ de 2013 yılından itibaren bağımsız denetim anlayışındaki gelişmeler ve bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının durumunu, çıkarılan kanunlar ve çeşitli demografik istatistikler ile analiz etmektir. Bu bağlamda çalışmamız iki bölüme ayrılmıştır. İlk bölümde, öncelikle denetim olgusu tanımlanarak, unsurlarıyla, türleriyle ve standartlarıyla açıklanmaya çalışılmış, bağımsız denetim ve bağımsız denetçilik kavramlarına değinilmiştir. Daha sonra Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ nun kuruluşuna ve yetkilerine yer verilmiştir. İkinci bölümde ise, KGK ve TÜRMOB’ dan alınan verilerle, Türkiye’ de 2013 yılı itibarıyla bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının gelişimi analiz edilmeye çalışılmıştır.

## 2. DENETİM KAVRAMI

TDK’ nun sözlüğünde denetleme; *“bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol”* olarak tarif edilmektedir(TDK). Denetim kelimesi Latince işitmek ve dikkatlice dinlemek anlamlarına gelen “Audire” kelimesinden gelmektedir. Denetleme, bir işi kontrol etmek, önceden belirlenmiş ölçütlere uygun icra edilip edilmediğini teftiş edip elde ettiği delilleri değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir. Denetim, mali tabloların uygunluğunun, meslek mensubu bireyler tarafından mesleki özen ve titizlikle tarafsız olarak incelenip, işin kontrolünde, duyu organlarının dikkatini konuya yöneltmek olarak ifade edilebilir (Dede, 2015: 3).

Ekonomik anlamda denetim, işletmelerin denetime tabii olan ve belirli bir dönemdeki öğelerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğunu belirlemek için tarafsız bir şekilde karşılaştırılarak deliller elde edilmesi ve bu delillerin değerlendirilip rapor halinde ilgili kişi ve kurumlara sunulması sürecidir. AAA (American Accounting Association)’ nın ACC (Auditing Concepts Committee) raporunda da benzer şekilde denetim; bir işletmenin mali ve diğer durumlarını ifade eden bilgilerin belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini tespit edip bunları rapor halinde sunmak için, işletmenin bu durumlarına ait delil ve bilgilerin tarafsız olarak değerlendirilip sonuçların ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi için bir raporlama süreci olduğu ifade edilmektedir (Karaca, 2013: 3).

### 2.1. Denetimin Tarihi

Denetimin tarihsel kökenlerinin, M.Ö.3000 yıllarında (M.Ö. 900 ve M.S. 600 yılları arasında Asur imparatorluğunun başkenti olan) Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır. Arkeolojik çalışmalardan elde edilen bilgilerden, Mezopotamya'daki kralların, kâtiplerini yetkilendirerek krallığın ambarlarındaki malların miktarını ve ambarlardaki görevlileri denetledikleri tespit edilmiştir. Araştırmacıların elde ettiği bu bilgiler kamu denetiminin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Denetimin meslek olarak ortaya çıktığı ilk ülke ise İngiltere olmuştur (Karaca, 2013: 5-6).

Denetçi (Auditor) sözcüğü ilk olarak 1289 yılında kullanılmıştır. Denetçiler muhasebe alanında ilk olarak Venedik şehrinde 1581 yılında örgütlenmiştir. Denetim alanında İngiltere’ de 1900 ve Fransa’ da 1942 yılında önemli gelişmeler sağlanırken, Almanya’ da 1896, Hindistan’ da 1949 ve Yunanistan’ da 1950 yıllarında denetimle ilgili ilk adımlar atılmıştır. Türkiye’de modern anlamda denetim anlayışının uygulanması ise ancak 20. yüzyılın başlarında mümkün olmuştur (Kızıl vd., 2015: 194-195).

Tablo 1. Dünya’da Denetimin Tarihsel Gelişimi

Sanayi Devrimi	1800-1900	1900-1930	1930 - Günümüz
Hissedarları bilgilendirmek için, hileler tespit edilerek denetim yapılmıştır.	Denetim, fon temin edenlere de sunulmaya başlamıştır.	Mali tabloların doğruluğu onaylanarak devlete sunulmuştur.	Finansal tabloların gerçekliği onaylanarak, tüm bilgi kullanıcılarına sunulmuştur.

Kaynak: Merdim. M, 2015.

Tablodan da görüldüğü gibi Sanayi Devriminin yaşandığı dönemde Denetim raporları sadece hissedarlara sunulurken, günümüze kadar olan süreçte, fon temin edenler, devlet ve yatırımcılarda dâhil olmak üzere tüm bilgi kullanıcılarına sunulmaya başlanmıştır. Denetim raporlarının ilgili kişi ya da kurumlara sunulmasındaki süreç denetimin tarihsel gelişimi ile paralel olarak gelişme göstermiştir.

Tarihsel süreç içerisinde denetim uygulamalarında beş yaklaşım kullanılmıştır. 1900’lu yıllara kadar uygulanan “Belge Denetim Yaklaşımı” nda, denetlenen kurumun belgelerinin tamamının incelenmesine yönelik bir anlayış benimsenmiştir. 1900 yılından 1930 yılına kadar uygulanan “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı” nda, mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik bir anlayış benimsenmiştir. 1930’lu yıllardan sonra günümüze kadar uygulanan “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı”nda, işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesi de esas alınmıştır. Ayrıca günümüzde teknolojideki gelişmeler sonucu “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” ve 2000’li yıllarda ortaya çıkan mali skandallar nedeniyle “Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı” da uygulanmaktadır (Uzay vd., 2009: 129).

Osmanlı İmparatorluğunda, imparatorluğun gelirlerinin ve giderlerinin incelenmesi ve düzenlenmesi için muhasebe denetiminden yararlanılmıştır. Türkiye’de cumhuriyet ile birlikte, mahkemelerde bilirkişi faaliyetlerinin muhasebe denetiminin başlangıcı olduğu söylenebilir. Denetim alanında ilk gelişmeler 1970 yıllarda, modern anlamda muhasebe denetimi ise ilk defa 90’lı yıllarda görülmüştür (Kızıl vd., 2015: 194-195).

Tablo 2. Denetimin Türkiye’deki Gelişimi

1926-1934	1942	1970’ler	1987-1988	1989-Halen
Denetleme yetkisi, sadece mesleğinde dürüst olan kişilere verilmiştir.	Muhasebe Mesleğinin örgütlenme ihtiyacı için, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kurulmuştur.	Fonlarını yurtdışından temin edenlerin ve Bankaların isteğiyle, uluslararası denetim firmalarının Türkiye’deki üye firmaları, bağımsız denetim yapmaya başlamıştır.	-Bankalar 1987 yılında bağımsız denetime tabi olmuştur. -Sermaye Piyasası Kurulu 1988 yılında denetim ilke ve kuralları tebliğ etmiştir.	- 3568 sayılı SMMM ve YMM kanunu 1989 yılında çıkarılmıştır. -Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 1999 yılında kurulmuştur. -Türkiye Denetim Standartları 2003 yılında kurulmuştur. -2011 yılında, 660 Sayılı KHK ve 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmiştir.

Kaynak: Merdim. M, 2015.

1987 yılında bankacılık sektöründe başlayan zorunlu bağımsız denetim uygulamaları, 6102 sayılı yeni TTK’na kadar, birçok şirketi kapsayacak şekilde genişletilmiştir. TÜRMOB, SPK, BDDK, EPDK, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığına verilen bağımsız denetim alanında düzenleme yapma yetkisi, farklı uygulamalar ve tekniklerin kullanılması ve yeknesaklığın sağlanamaması sorunlarını ortaya çıkarmıştır. Bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı ve düzensizlik 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK’nın yürürlüğe girmesiyle ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır (Uzay ve Bayat, 2016: 1507).

Ülkemizde, bağımsız denetime ilişkin konular, 2006 yılında AB’ nin bağımsız denetimle ilgili 8. Direktifinin güncellenmesi ve ABD’de 2002 yılında Sarbanes-Oxley Kanununun kabul edilmesi ile tartışılmaya başlanmış ve bunun neticesinde 6762 sayılı TTK kaldırılarak 6102 sayılı TTK kabul edilmiştir. 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiş ve denetim alanında yeni düzenlemeler yapılmıştır. Yine 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak, bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir (Yavuz, 2011: 147-148).

## 2.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetini çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Tablo 3’ te geniş bir sınıflandırma sunulmuştur

Tablo 3. Denetim Türleri

Amacına Göre Denetim Türleri	Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	Kapsamına Göre Denetim Türleri	Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri	SPK' ya Göre Denetim Türleri	Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri
1-Finansal Tabloların Denetimi 2-Uygunluk Denetimi 3-Faaliyet Denetimi	1-Zorunlu Denetim 2-İhtiyari Denetim	1-Genel Denetim 2-Özel Denetim	1-Sürekli Denetim 2-Ara Denetim 3-Son Denetim	1-Sınırlı Denetim 2-Sürekli Denetim 3-Özel Denetim	1-İç Denetim 2-Dış Denetim -Bağımsız Denetim -Kamu Denetimi 3-Yüksek Denetim

Kaynak: Çapal, 2017, ss.12-22.

Bu sınıflama türlerinden en kabul göreni amacına göre denetim türleridir. Amacına göre denetim türleri; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üçe ayrılır. Kısaca açıklamak gerekirse;

### 2.2.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların muhasebe ilke ve standartları gibi kıstaslara uygun olup olmadığı konusunda denetim yapılarak, İşletmenin mali durumu hakkında bir sonuca varılması amaçlanmaktadır (Bozkurt, 2012: 5).

### 2.2.2. Faaliyet Denetimi

İşletmelerin etkinliklerinin tespit edilmesi amacıyla, kullandıkları teknik ve yöntemlerin incelenmesidir. Denetçi belirlenen kurallara uygun bir değerlendirme yaparak raporun geçerliliğini ve güvenilirliğini sağlar (Haberal, 2016: 10-12).

### 2.2.3. Uygunluk Denetimi

İşletme faaliyetlerinin, işletmenin kendi yönetim anlayışına bağlı olarak koydukları kurallara ya da işletme dışından, kamu otoritelerinin koymuş olduğu kurallara uygun olup olmadığı yönünde yapılan denetimdir (Solak, 2015: 39). İşletme davranışlarının, belli bir kıstas dâhilinde, uygulanması gereken mevzuatlara uygun olup olmadığı denetlenir. Belli bir kıstasa göre denetlemedeki amaç çok geniş olan kapsamın daraltılmasıdır (Başpınar, 2005: 39).

Standart; bir şeyin herhangi bir özelliği hakkında, sonradan yapılacak ölçümlerin karşılaştırılabilmesi için, önceden belirlenmiş kalite düzeyi ya da derecesi olarak tanımlanır. Muhasebe işlemlerinde standartlaşmanın amacı işletmelerin finansal tablolarının birbirleriyle karşılaştırılabilmesidir. Genel kabul gören ve uluslararası denetim standartları olmak üzere iki tür standart mevcuttur (Şahmaroğlu, 2016: 32-33).

## 2.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)

Denetim faaliyetinin prosedürünü ve yöntemlerini belirleyen standartlara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir. Bu standartlara uyulması zorunlu olmamakla birlikte yasal düzenlemelere temel oluştururlar (Şahmaroğlu, 2016: 33).

1947 yılında, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından kabul edilen ve Uluslararası Denetim Standartlarına (IAS) temel olan GKGDS, birçok ülke tarafından benimsenerek günümüze kadar fazla bir değişiklik görmeden gelmiştir (Oktay, 2013: 52).

GKGDS on standarttan oluşmaktadır üç grupta sınıflanmaktadır. Tablo 4' te bu sınıflama verilmiştir.

Tablo 4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları		
Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
-Mesleki Eğitim ve Deneyim -Bağımsızlık -Mesleki Özen	-Planlama ve Gözetim -İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi -Kanıtlama	-GKGMİ' ne Uygunluk -Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik -Yeterli Açıklama -Görüş Bildirme

Kaynak: Başpınar, 2005: 54-58.

## 2.4. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Denetim Standartları, denetimin Uluslararası Standartlarla uyumlu şekilde yapılması ve denetime yönelik ortak bir dilin oluşturulması amacıyla, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları (IAASB) kurulunca hazırlanıp, yayınlanmaktadır. Türkiye’ de düzenleyici otorite olan KGK ve SPK, denetim standartlarında UDS’ yi temel almaktadır (Haberal, 2016: 23-24).

İlk uluslararası denetim standardı (UDS), 1994’te IFAC bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) tarafından yayınlanmıştır (Şahmaroğlu, 2016: 42-43). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Of Accountants-IFAC) 1977 yılında Münih’te yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde onaylanarak faaliyetine başlayan, muhasebe mesleğinin bütün dünyada uyumlu bir şekilde icra edilmesini amaçlayan muhasebe örgütlerinin bir araya geldiği bir federasyondur ( <http://www.iktisatsozlugu.com>, 2018).

## 2.5. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetim, işletmelerin mali tablolarının GKGMİ’ ne göre incelenerek değerlendirilmesi ve bu değerlendirmenin rapor edilip ilgili yerlere sunulmasıdır (Bozkurt, 2012, s.44). Bağımsız denetim ile mali tabloların önceden belirlenmiş standartlara uyup uymadığı, verilen bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı incelenir (Erdoğan, 2002: 59). Bağımsız denetim, işletmeye ait bilgilerin, belli kriterlere uygun olup olmadığını incelemek ve elde edilen bulguları rapor halinde sunmak için yapılan sistematik bir değerlendirme sürecidir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 41).

Türkiye’de bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili düzenlemeler ilk olarak SPK tarafından 1987 yılında yapılmıştır. Bunu Maliye Bakanlığı (1989), Sigorta Denetleme Kurulu (1994), BDDK (1999) ve EPDK (2003)’ nın düzenlemeleri izlemiştir (Güvemli & Özbirecikli, 2011: 146).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 4. maddesinde Bağımsız denetim; İşletmelerin paylaşmak zorunda olduğu mali bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, kanıtlarının elde edilmesi amacıyla gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, rapora bağlanması şeklinde ifade edilir. Bağımsız denetçi ise bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim işini yapması için görevlendirdiği denetim elemanları olarak ifade edilir (<http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, 2018).

Bağımsız denetimin gözetimi konusu, kanuni bir düzenlemeyle hukukumuzda il olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de yer almıştır. Bu KHK’da bağımsız denetimden bahsedilmemiştir. KHK’nın çıkarılış amacı; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGMDK) görev, kuruluş, teşkilat, sorumluluk ve yetkilerine dair usul ve esasları düzenlemektir (Yavuz, 2011: 152).

Ticaret Hukukumuzda bağımsız denetim kavramı 6102 sayılı TTK ile girmiştir. Ülkemizde 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasında da bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler mevcuttur (Karaca, 2013: 13-14).

6102’ de bağımsız denetime ilişkin olarak çok önemli düzenlemelere, 6102 Sayılı TTK’ da 397 ile 406. maddeler arasında yer verilmiştir. Bu maddelerde bağımsız denetimin kapsamı, denetçi olabilecekler, denetçinin sorumluluğu, denetim raporu, İbraz yükümü ve bilgi alma hakkı, denetim görüşü ile ilgili diğer konular düzenlenmiştir (6102 TTK).

## 2.6. Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçi Olabilecekler

6102 sayılı TTK ile eski TTK’ da yer alan şirketlerin bir organı olan denetçi(ler) anlayışından vazgeçilmiş ve bağımsız dış denetim anlayışına geçilmiştir. 6102 sayılı TTK’ nın ilk halinde, bağımsız dış denetçi, özel denetçi ve işlem denetçisi olarak ayrıştırılan denetim kurumu, 6335 sayılı değişiklik kanunu ile tekrar düzenlenerek işlem denetçiliği tamamen kaldırılmıştır (6102 TTK).

Solak (2015)’ e göre bağımsız denetçi; herhangi bir kişi veya kuruluşa bağlı olmadan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve esasları ışığında mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştıran kişidir(Solak, 2015, s.41). Başka bir tanımda; meslek sınavı sonucunda meslek ünvanı kazanan, kendi adına ya da şirkete bağlı çalışan, İşletmelerin finansal tablolarının, GKGMİ’ ne ve yasal mevzuata uygun bir şekilde denetimini yapan kişilere bağımsız denetçi denilmektedir (Dede, 2015: 13).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim standartları Kurumu tarafından çıkarılan ve 2012 yılında resmi gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ nin dördüncü maddesinde bağımsız denetçi; Bağımsız denetim yapmak üzere, SMMM Kanununa göre YMM veya SMMM ruhsatını almış meslek mensupları



arasından KGK' nun yetkilendirdiği kişilerdir. Bağımsız denetim kuruluşları da; bağımsız denetim yetkisine sahip, ortakları YMM ve SMMM olan sermaye şirketleri olarak tanımlanmıştır (<http://kgk.gov.tr/>, 2018).

Bağımsız denetim yönetmeliğindeki bu tanımlar, 6102 sayılı TTK' nun 400.maddesindeki bağımsız denetçi ve kuruluşlar ile ilgili maddesindeki tanımlarla aynıdır (6102 TTK). Yine 660 sayılı KHK'nın 2. maddesinde bağımsız denetçi olabilecekler, 6102 sayılı TTK' da olduğu gibi tarif edilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklarının kimler olacağı konusunda ise 6102 sayılı TTK' yı referans almıştır. Bu yüzden Denetim kuruluşlarının ortaklarının da YMM ve/veya SMMM olması zorunludur. Hem Bağımsız Denetim Yönetmeliği, hem 660 sayılı KHK, hem de 6102 sayılı TTK, YMM veya SMMM mesleğini bağımsız denetim için şart koşmuştur (Karasu, 2014: 83).

## 2.7. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Yetkisi

Türkiye' de Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetimi 1987 yılından beri çeşitli kurumlar tarafından yapılmaktaydı. Farklı kurumların uygulamalarındaki eksiklikleri ortadan kaldırmak ve bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını tek elden belirleyip bunları denetlemek için, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (Şahmaroğlu, 2016: 55). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu' nun kurulmasıyla, daha önceden SPK, BDDK ve EPDK gibi kurullara verilen kamu gözetimi yapma yetkileri, tek bir bağımsız kurumda toplanmıştır.

660 sayılı KHK'nın 9. maddesinde, kurulum yetki ve görevleri açıklanmıştır. KGK, muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesi, denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilendirilmesi, listelenmesi gibi yetkilerle donatılmıştır. Maliye Bakanlığı'nın ve TÜRMOB' un muhasebe standartları belirlemede hiç bir etkisi kalmamıştır (Karasu, 2014: 96-97).

660 sayılı KHK dışında, yeni TTK da KGK hakkında düzenlemelere yer vermiştir. 6102 Sayılı TTK' da KGK' nin yetkileri 88. maddede belirtilmiştir. Ticari defterlere ilişkin hükümlere tabi gerçek ve tüzel kişiler için, defterlerini tutarken ve mali tablolarını hazırlarken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu' nun yayımladığı standartlara, muhasebe ilkelerine, yorumlara aynen uyulması ve bunların uygulanması zorunluluğu getirilmiştir. KGK' ya finansal tablolarda UFRS' ye tam uyumlu olacak şekilde tek başına düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır. KGK'ya, kar amacı gütmeyen kuruluşlar, değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için farklı standartlar ve düzenlemeler yapabilme yetkisi verilmiştir (6102 TTK).

Kamu Gözetimi Kurumu'nun varlığının, Türkiye'de yapılan bağımsız denetim raporlamalarının, uluslararası alanda kabul edilebilirliği için bir güvence olacağı ve uluslararası rekabet konusunda ciddi faydalar getireceği düşünülmektedir ( Kaya, 2014, s.532). Aynı zamanda kurumun varlığının, ülkemizde bağımsız denetime duyulan güvenin artıracacağı ve bağımsız denetiminin işler hale gelmesini sağlayarak, muhasebe skandallarının önüne geçeceği düşünülmektedir (Pekuz & Aydoğan, 2015: 6).

## 3. TÜRKİYE' DE BAĞIMSIZ DENETÇİ VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ İSTATİSTİKİ BİLGİLERİ

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye' de 2013 yılı itibarı ile bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının gelişim süreci, Kamu Gözetim Kurumu ve TÜRMOB' tan alınan veriler ışığında değerlendirilmiştir. Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının 2013 yılından itibaren yıllara göre sayıları, il il dağılımları ve meslek mensuplarının demografik özelliklerini gösteren veriler tablolar halinde sunulmaktadır.

### 3.1. Bağımsız Denetçiler

Tablo 5' te görüldüğü gibi, Türkiye' de 2013 ten 2017 yılı sonuna kadar KGK tarafından 17.606 YMM ve SMMM yetkilendirilmiş ve bunların 15.666 tanesi tescil edilmiştir.

Tablo 5. Yetkilendirilen ve Tescil Edilen Denetçi Sayısı (31.12.2017 itibarıyla)

Meslek Mensubiyeti	Yetkilendirilenler	Tescil Edilenler	Tescil Talebinde Bulunmayanlar
YMM	3.018	2.707	311
SMMM	14.588	12.959	1.629
Toplam	17.606	15.666	1.940

Kaynak: <http://kgk.gov.tr/>, 2018.

Tablo 6' de ise 2013 yılından itibaren, yıllara göre yetkilendirilen YMM ve SMMM sayıları verilmiştir. TÜRMOB verilerine göre Türkiye' de toplam 100.435 YMM ve SMMM bulunmaktadır. Yani Türkiye' de

toplam SMMM ve YMM sayısının % 17,5 'i yetkilendirilmiş durumdadır. Bu oranın artacağı düşünülmektedir.

Tablo 6. Yetkilendirilen Denetçiler (31.12.2017 itibarıyla)

Yıllar	Meslek Mensubiyeti			Yetki Alanları			
	SMMM	YMM	Toplam	Sadece Temel Alan	Temel Alan + Bankacılık + Sermaye Piyasası	Tüm Alanlar	Toplam
2013	4.124	1.376	5.500	49	1.069	4.382	5.500
2014	4.430	1.070	5.500	82	546	4.872	5.500
2015	3.383	443	3.826	58	376	3.392	3.826
2016	1.505	85	1.590	13	45	1.532	1.590
2017	1.146	44	1.190	50	90	1.050	1.190
Toplam	14.588	3.018	17.606	252	2.126	15.228	17.606

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, 2018.

Tablo 5' i incelediğimizde, 2013 ve 2014 yıllarının yetkilendirmenin en çok olduğu yıllar olduğu ve yıllar geçtikçe sayının düştüğü görülmektedir. Bunun nedeni; 6102 sayılı TTK' nun 400. Maddesinin dördüncü bendidir. Bu bende göre; “*Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik hakkını kazanmış olan meslek mensupları ile mülga 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 6762 sayılı Kanun hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine en az on yıldır sahip olanlar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca öngörülen eğitimi tamamlamış olmaları hâlinde sınav veya başkaca bir şart aranmaksızın bağımsız denetçi olarak yetkilendirilir.*” Sınavsız bağımsız denetime hak kazanmış olan hak sahipleri sınava girmeden bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmişlerdir. Bu yüzden özellikle 2013 ve 2014 yıllarında yetkilendirilen bağımsız denetçi sayıları diğer yıllara göre oldukça fazladır. Tablo 7' de ise, kanunun bu maddesinden yararlanamayıp sınava başvuran ve sınava girenlerin sayıları verilmiştir.

Tablo 7. Bağımsız Denetçilik Sınavına Yapılan Başvurulara İlişkin İstatistik Bilgiler

Yıllar	Sınava Başvuru Yapanlar					
	Başvuran Aday Sayısı	Sınava Giren Aday Sayısı	Sınava Başvuranların Mesleki Unvanı			
			YMM	SMMM	Diğer	
2013	2013/1	1545	1316	56	1171	318
2014	2014/1	1443	1278	72	1115	256
	2014/2	1408	1214	14	1128	266
2015	2015/1	1518	1351	7	1191	320
	2015/2	1379	1292	10	1094	275
2016	2016/1	1461	1247	11	1192	258
	2016/2	1453	1273	15	1153	285
2017	2017/1	1591	1376	13	1311	267
	2017/2	1955	1921	17	1640	298
Toplam		13753	12268	215	10995	2543

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, 2018.

Sınavsız yetkilendirmeleri çıkardığımızda, sınava başvuru ve sınava girme sayılarında yıllara göre bariz bir fark olmadığı, sadece 2017 yılının ikinci döneminde sınava giriş sayısında bir artış olduğu görülmektedir. 2017 yılı itibarı ile toplam 12268 kişinin sınava başvuru yaptığı görülmektedir. Tablo 8' de görüldüğü gibi Türkiye' de ‘en az lisans mezunu’ toplam 88.905 SMMM ve YMM olduğunu göz önünde tutarsak, meslek mensuplarının yaklaşık %13,80' inin sınava girdiğini ve bu oranın düşük olduğunu söyleyebiliriz. Yine 2017 itibarıyla, 4763 YMM arasından 215 kişi sınava başvurmuş, lisans mezunu 84142 SMMM arasından 10995 kişi sınava başvurmuştur. Sınava başvuru oranının SMMM' lerde %13, YMM' lerde ise sadece %4,5 olduğu görülmektedir. YMM' lerde bu oranın çok düşük olduğunu söyleyebiliriz. Tablo 8' de Türkiye'deki SMMM ve YMM' lerin eğitim durumları sunulmuştur.

Tablo 8. YMM ve SMMM Eğitim Durumları

Okul Türü	SMMM Sayısı	YMM Sayısı	Toplam Sayı
İlköğretim	392	0	392
Meslek Lisesi	8284	0	8284
Ön Lisans	2854	0	2854

Lisans	77971	3745	81716
Yüksek Lisans	6043	691	6734
Doktora	128	327	455
Toplam	95672	4763	100435

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr>, 2018.

Tabloyu incelediğimizde 88905 YMM ve SMMM' in az lisans mezunu olduğu görülmektedir. Bu sayı toplam sayının yaklaşık %88,5' una tekabül etmektedir. Yüksek lisans ve doktora eğitimi almış 7189 YMM ve SMMM bulunmaktadır. Bu da toplam sayının %7.15'ine tekabül etmektedir. YMM' lerin sayılarının az olmasına rağmen, doktora ve yüksek lisans eğitiminde % 21,38 ile bariz bir şekilde SMMM' lerin önünde olduğu görülmektedir.

Tablo 9' da Türkiye'deki YMM ve SMMM' lerin cinsiyetlerine göre dağılımı verilmiştir

Tablo 9. YMM ve SMMM' lerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	SMMM Sayısı	YMM Sayısı	Toplam Sayı
Erkek	66920	4386	71306
Kadın	28752	377	29129
Toplam	95672	4763	100435

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr>, 2018.

Tablodan görüldüğü gibi özellikle YMM meslek mensuplarında erkeklerin oranı kadınlara göre oldukça fazladır. Kadınların oranı yaklaşık %7.9, erkeklerin oranı ise yaklaşık %92.1' dir. SMMM' lerde ise bu oranlar arasındaki farkın daha az olduğu görülmektedir. Kadınların yaklaşık %30, erkeklerin ise yaklaşık %70' dir. Toplamda baktığımızda ise Türkiye' deki YMM ve SMMM' ler arasında erkeklerin oranı yaklaşık %71, kadınların oranı ise yaklaşık %29' dur. Erkek meslek mensuplarının kadınlara göre sayıları oldukça fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 10. Türkiye' deki YMM ve SMMM' lerin Yaş Dağılımları

Yaş Aralığı	SMMM Sayısı	YMM Sayısı	Toplam Sayı
0-25 Arası	1	0	1
26-30 Arası	2416	0	2416
31-35 Arası	13215	7	13222
36-40 Arası	20982	352	21334
41-45 Arası	18987	625	19612
46-50 Arası	13574	520	14094
51-55 Arası	9625	636	10261
56-60 Arası	6388	625	7013
61-65 Arası	5183	554	5737
66-70 Arası	3189	555	3744
71 ve Üstü	2112	889	3001
TOPLAM	95672	4763	100435

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr>, 2018.

Tabloyu incelediğimizde SMMM' lerin 30-50 yaş aralığında sayılarının en fazla olduğu, yaş ilerledikçe bu sayının düştüğü görülmektedir. Bu düşüşün bir kısmı YMM olmalarından kaynaklanmaktadır. YMM' lere baktığımızda ise meslek mensubu olmak için gereken tecrübe ve eğitim şartlarından dolayı yoğunluğun ilerleyen yaşlarda arttığı, hatta en yüksek oranın 71 ve üstü yaşlarda olduğu görülmektedir. Toplamda baktığımızda ise en çok yoğunluğun olduğu yaş grubu 36-40 yaş grubudur ve yaşlar ilerledikçe yoğunluk ta düşmektedir.

Tablo 11 ve Tablo 12' de Türkiye' de sicile kayıtlı bağımsız denetçi sayısına göre ilk on il ve son on ilin sıralamaları ve bağımsız denetçi sayıları verilmiştir.

Tablo 11. Sicile Kayıtlı Bağımsız Denetçi Sayısına göre İlk 10 il (11.03.2018 itibarıyla)

İstanbul	6326
Ankara	2357
İzmir	978
Antalya	523
Konya	348
Adana	300
G.Antep	289
Kayseri	263



Mersin	207
Kocaeli	186
Toplam	11777

Kaynak: KGK' ndan derlenmiştir. <http://bagden.kgk.gov.tr/>, 2018.

Tablo 12. Sicile kayıtlı bağımsız denetçi sayısına göre son 10 il (11.03.2018 itibarıyla)

Bayburt	0
Tunceli	1
Siirt	2
Gümüşhane	3
Muş	4
Kilis	4
Şırnak	4
Hakkâri	5
Sinop	5
Ardahan	5
Toplam	33

Kaynak: KGK' dan derlenmiştir. <http://bagden.kgk.gov.tr/>, 2018.

Tabloları incelediğimizde sayıların illerin gelişmişlik düzeyleri ile orantılı olduğu görülmektedir. Türkiye' deki bağımsız denetçilerin yarısından fazlası İstanbul ve Ankara' da bulunmaktadır. Türkiye' de 11.03.2018 itibarıyla sicile kayıtlı 15604 bağımsız denetçinin 8683' ü sadece İstanbul ve Ankara' da, 11777' i ise ilk on ilde bulunmaktadır. İlk on ilin Türkiye' ye oranı % 75,47' dir. Son on ilin oranı ise sadece % 0,21' dir.

### 3.2. Bağımsız Denetim Kuruluşları

Türkiye' de 2018 Şubat ayı itibarıyla, yetkilendirilmiş ve sicile kayıtlı 249 bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır. Tablo 13' te bu denetim kuruluşlarının 2013' ten itibaren illere göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 13. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının İllere Göre Dağılımı(2013-2017)

İLLER	2013	2014	2015	2016	2017(2018 Şubat Ayına kadar)
İstanbul	65	83	109	132	135
Ankara	21	33	42	43	45
İzmir	6	10	12	15	17
Bursa	1	3	9	11	13
Samsun	2	3	3	3	3
Antalya	1	5	6	8	9
Kayseri	1	1	1	3	3
Sakarya		1	1	1	1
Elazığ		1	1	1	1
Denizli		1	1	1	1
Çanakkale		1	1	1	1
Adana		1	1	1	2
Gaziantep		1	4	8	9
Eskişehir			1	1	1
Malatya			1	1	1
Manisa			1	1	1
Sivas			1	1	1
Zonguldak			1	1	1
Kocaeli				1	1
Şanlıurfa				1	1
Hatay					1
Mersin					1
Toplam	97	145	196	235	249

Kaynak: 2013-2014-2015-2016 KGK Faaliyet raporlarından ve 2017 yılı ve 2018 yılı için <http://denkur.kgk.gov.tr/> den derlenmiştir.

Tabloyu incelediğimizde, 2013 yılında Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Geçici 2. Maddesi kapsamında geçici olarak yetki verilen ve ilk defa yetkilendirilen toplam 97 şirket vardır. Bunların 92' si geçici yetki verilen şirkettir. 2013 yılında yetki verilen 97 şirketin sicile kaydı 2014' te devam etmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının %94,85'i 3 büyük ilde (İstanbul, Ankara, İzmir) toplanmıştır ve toplamda 7 ile dağılmışlardır.

2014 yılına baktığımızda, yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu sayısının 145' e il sayısının 13' e çıktığı görülmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının % 86,90' ı üç büyük ilde (İstanbul, Ankara, İzmir) toplanmıştır.

2015 yılına baktığımızda, yetkilendirilen ve sicile kayıtlı bağımsız denetim kuruluşu sayısı 196' a, il sayısı 18' e çıkmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının % 83,16' sı üç büyük ilde (İstanbul, Ankara, İzmir) toplanmıştır.

2016 yılında baktığımızda, yetkilendirilen ve sicile kayıtlı bağımsız denetim kuruluşu sayısı 235' e, il sayısı 20' ye çıkmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının % 80,85' i üç büyük ilde (İstanbul, Ankara, İzmir) toplanmıştır.

2017(2018 Şubat ayına kadar) yılına baktığımızda, yetkilendirilen ve sicile kaydedilen bağımsız denetim kuruluşu sayısı 249 olmuş ve dağılan il sayısı da 22 olmuştur. Bağımsız denetim kuruluşlarının % 79,11' i üç büyük ilde (İstanbul, Ankara, İzmir) toplanmıştır.

Genel bir değerlendirme yapacak olursak, Türkiye genelinde sadece 22 ilimizde 249 bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır. Özellikle üç büyük ildeki bağımsız denetim kuruluşu sayısı toplam sayı içinde büyük bir yer kaplamaktadır. Fakat üç büyük ilin toplam içindeki oranlarında düşme eğilimi görülmektedir. 2013 yılında bu oran %94,85 iken, 2017 yılında % 79,11' e kadar düşmüştür. Aynı şekilde yetkilendirme sayılarında da azalan bir şekilde artış görülmektedir.

Tablo 14' te, yetkilendirildikleri alanlar itibarıyla sicile kaydedilen bağımsız denetim kuruluşlarının sayıları verilmiştir.

Tablo 14. Sicile Kaydedilen Bağımsız Denetim Kuruluşları (31.12.2017 İtibarıyla)

Yetkileri İtibarıyla Bağımsız Denetim Kuruluşları	2013	2014	2015			2016			2017*			Toplam	
	Yetkilendirilen	Yetkilendirilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen	
Temel Alan	0	35	45	-	37	1	10	-	122	1			
Temel Alan+Bankacılık+ Sermaye Piyasası	21	41	4	1	4	1	1	-	70	2			
Tüm Alanlar	13	35	3	-	-	-	3	-	53	-			
Toplam	34	111	52	1	41	2	14	1**	252	4***			
Toplam Faal	34	111	51			39			14***			249	

Kaynak: <http://kgk.gov.tr>, 2018.

\*\*2015 Yılında bir şirket terkin edilmiş, 2016 yılında 2 şirketin faaliyet izni iptal edilmiş, 2017 yılında da 1 şirketin faaliyet izni iptal edilmiştir.

\*\*\* 2016 yılında faaliyet izni iptal edilen 1 şirket 2017 yılında tekrar tescil edilmiştir.

Tablo 13 ile Tablo 14' ü karşılaştırdığımızda, 2013 yılında geçici yetkilendirme yapılan 92 şirketin sicile kaydının 2014 yılı içinde yapıldığı anlaşılmaktadır. 2014 yılından sonra ilk defa yetkilendirilen denetçi kuruluş sayıları ve sicile kayıt olan kuruluş sayıları aynıdır. En çok yetkilendirmenin temel alanda olduğu ve alanlar artıkça yetkilendirme sayısının da azaldığı görülmektedir.

#### 4. SONUÇ

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak denetim kavramı, Türkiye' de gecikmeli de olsa ön plana çıkmaya başlamıştır. Türkiye' de 1987 yılında başlayan bağımsız denetim uygulamaları, 6102 Sayılı TTK ile zorunlu hale getirilmiştir. 660 Sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak, bağımsız denetimi, tek elden kontrol eden bir kamu gözetimi getirilmiştir. Bağımsız denetim için YMM ve SMMM mesleği şart koşularak denetimin kalitesi artırılmıştır. İkinci bölümde bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının istatistiki verileri tablolar halinde sunulup değerlendirilmiştir. Bunları toparlayacak olursak; 2017 yılı itibarıyla Türkiye' de 17606 yetkilendirilmiş bağımsız denetçi ve 2018 Şubat ayı itibarıyla 249 tescil edilmiş bağımsız denetim kuruluşu mevcuttur. Bağımsız denetçilerin demografik özellikleri incelendiğinde, YMM' lerin eğitim durumlarının ve yaş dağılımlarının SMMM' lere göre daha yüksek olduğu görülmüştür. Cinsiyet dağılımında ise erkek meslek mensuplarının kadınlara göre oldukça fazla olduğu görülmüştür. Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim

kuruluşlarının başta İstanbul, İzmir ve Ankara olmak üzere genellikle gelişmiş illerde yoğunlaştığı görülmekle birlikte, giderek diğer illere yayıldığı tespit edilmiştir. Sonuç olarak, demografik özelliklerde ve coğrafya dağılımında bazı eksiklikler olsa da, Türkiye’ de 1987 yılında başlayan bağımsız denetim uygulamalarının, yapılan düzenlemeler ile 2013 yılı itibarı ile hızlı bir ivme kazandığı ve Türkiye’ de, ekonomik sistemin ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir denetim mekanizması oluşturmak adına, önemli gelişmeler kaydedildiği düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDY\\_Guncel22Aralik2015.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDY_Guncel22Aralik2015.pdf), E.T:20.03.2018)

Başpınar, A. (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, MaliyeDergisi,Sayı:148/Ocak-Nisan,[http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliyederigisi/maliyederigisi.asp?dergi\\_no=148,E.T:21.03.2018](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliyederigisi/maliyederigisi.asp?dergi_no=148,E.T:21.03.2018)).

Bozkurt, N. (2012), Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, İstanbul.

Çapal, B. S. (2017), “Türkiye’deki İşletmelerde Bağımsız Denetimin Rolü ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi”, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi , İstanbul.

Dede, A. (2015), “Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin “Bağımsızlık İlkesine” Uyum Sorunu”, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi; İstanbul.

Erdoğan, M. (2002), “Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002, (5), 51-63.

Güvemli, O. & Özbirecikli, M. (2011), “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011”, Muftav dergisi Temmuz 2011, <http://muftav.org/index.php/tr/arsiv/971-temmuz-2011/836-turkiyede-bagimsiz-muhasebe-denetiminin-gelisim-sureci-1990-2011.html> , (ET:10.03.2018).

Haberal, Z. (2016), “Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU, <http://kgk.gov.tr/>, E.T:22.03.2018).

Kandemir, T. & Akbulut, H., (2013), “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9, Sayı 20.

Karaca, C. (2013), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Mesleği Ve Gaziantep İlinde Bir Uygulama”, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Adana.

Karasu, R. (2014), “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 47, Sayı 1, Mart 2014, s. 79-105.

Kaya, M. (2014), “Bağımsız Denetim Ve Kamu Gözetimi Konusunda Dünyadaki Gelişmeler”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

Kızıl, C.; Akman, H. & Korkmaz, H., (2015), “Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 10, Mart 2015, s. 193-211.

Merdim, M. (2015), “Finansal Denetimin Tarihsel Gelişimi”, Erişim Tarihi: 24 Aralık 2015 <http://www.slideshare.net/lkerMetehanMerdim/finansal-denetimin-tarihsel-geliimi>, E.T:23.03.2018)

Oktay, S. (2013), “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, Maliye Finans Yazıları Yıl: 27 Sayı: 100, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/150699>, E.T:23.03.2018).

Pekuz, V. & Aydoğan, Z. E. (2015), “Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları, Muhasebe ve Denetim Dünyası”, E-Dergi, (Http://Www.Kgkuzder.Org.Tr/Upload/Files/Bagimsiz\_Denetimin\_Gozetiminde\_Ulke\_Yaklasımları.Pdf, E.T:24.03.2018).

SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM HAKKINDA TEBLİĞ, Seri:X, No: 22 4.md.  
<http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, ET:10.03.2018)

Solak, B. (2015), “Bağımsız Denetçilerin İş Yükünün İş Performanslarına ve Denetim Kalitesine Etkisi”, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, Malatya.

Şahmaroğlu, S. T. (2016), “Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması”, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi ,İstanbul.

TÜRK DİL KURUMU,  
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ab12c74def145.53825764](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ab12c74def145.53825764),  
E.T:20.03.201).

TÜRMOB, <http://www.turmob.org.tr/>, E.T:23.03.2018).

Uzay, Ş. & Bayat, S.B. (2016), “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Muhasebe Denetimi Özel Sayısı, Y.2016, Sayı:21, No:5 s.1503-1513.

Uzay, Ş.; Tanç, A. & Erciyes, M., (2008), “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe 1”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:95.  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/95malicozum/7%20saban%20uzay.pdf>, E.T:25.03.2018).

Yavuz, M. (2011), “Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, İSMMMO; Mali Çözüm, Eylül - Ekim 2011, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/107malicozum/9%20mustafa%20yavuz.pdf>, E.T:20.03.2018).

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU.

6762 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU

<http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-5310-uluslararasi-muhasebeciler-federasyonu-#.WqO7OVIUnIU> , E.T: 23.03.2018)