



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA  
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 14, Sayı: 28, 13-23, 2023

## Derleme

# BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ BAĞLAMINDA 2020-2021 DÖNEMLERİNE İLİŞKİN KGK YILLIK İNCELEME RAPORLARININ ANALİZİ (ANALYSIS OF THE KGK ANNUAL REVIEW REPORTS REGARDING THE PERIOD 2020-2021 WITHIN THE CONTEXT OF INDEPENDENT AUDIT'S OVERSIGHT)

Dursun KELEŞ<sup>1</sup>

## ÖZ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), muhasebe ve denetim işlemlerinde ülkeler arasında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla gerekli standartları yayımlamak ve güvenilir finansal bilgilerin raporlanmasını teminen gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetiminin yapılması amacıyla kurulmuştur. KGK, bağımsız denetimin gözetimi faaliyeti kapsamında gerek bağımsız denetim kuruluşları gerekse bağımsız denetçiler üzerinde inceleme faaliyetlerinde de bulunmaktadır. Bu inceleme faaliyetleri, gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarının mevzuat vb. yasal düzenlemelere uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespit edilmesi amacıyla yapılmaktadır. İnceleme sonuçları ise, KGK tarafından hazırlanan yıllık inceleme raporları aracılığıyla raporlanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, KGK tarafından yerine getirilen bağımsız denetimin gözetimi faaliyetlerine ilişkin yıllık inceleme raporlarının analiz edilmesidir. Bu amaçla, KGK'nın gerek bağımsız denetim kuruluşları gerekse bağımsız denetçilerin yapmış oldukları denetim çalışmalarına yönelik inceleme sonuçlarının yer aldığı 2020 ve 2021 yıllarına ait yıllık inceleme raporları kurumun internet sitesinden temin edilmiştir. Yıllık inceleme raporları üzerinde yapılan analiz sonuçlarına göre; bağımsız denetim siciline kayıtlı ve denetim üstlenen bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi sayısına rağmen gözetim faaliyetleri kapsamında incelemeye tabi tutulan bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi sayısının oldukça düşük olduğu görülmüştür. Bununla birlikte, KGK tarafından hazırlanan inceleme raporlarında 2021 yılında tespit edilen eksikliklere ilişkin bulgu sayısının 2020 yılına göre önemli ölçüde artış gösterdiği anlaşılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** KGK, Bağımsız Denetimin Gözetimi, Yıllık İnceleme Raporu  
**Jel Sınıflandırması:** M40, M42

## ABSTRACT

*Public Oversight, Accounting and Audit Standards Institution (KGK) was established in order to publish the necessary standards in order to ensure the unity of application among countries in accounting and auditing transactions and to oversee the independent audit activities carried out to ensure the reporting of reliable financial information. KGK also carries out inspection activities on both independent audit firms and independent auditors within the scope of its independent auditing activities. These inspection activities, the legislation, etc. of the independent audit activities carried out. It is carried out in order to determine whether it is carried out in accordance with legal regulations. The inspection results are reported through the annual inspection reports prepared by the KGK.*

*The purpose of this study is to analyze the annual review reports on the independent auditing activities performed by the KGK. For this purpose, the annual review reports of the KGK for the years 2020 and 2021, which include the results of the inspections conducted by both independent audit firms and independent auditors, have been obtained from the institution's website. According to the results of the analysis made on the annual inspection reports; despite the number of independent audit firms and independent auditors registered in the independent audit registry and undertaking audits, it has been observed that the number of independent audit firms and independent auditors subject to review within the scope of surveillance activities is quite low. In addition, it has been understood that the number of findings regarding the deficiencies identified in the inspection reports prepared by the KGK in 2021 has increased significantly compared to 2020.*

**Key Words:** KGK, Supervision of Independent Audit, Annual Review Report  
**Jel Classification:** M40, M42

<sup>1</sup> Doç. Dr., Iğdır Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Gümrük İşletme Bölümü, dursun.keles@igdir.edu.tr,  
ORCID: [0000-0001-9075-476X](https://orcid.org/0000-0001-9075-476X)

## 1. GİRİŞ

Bağımsız denetim, bağımsız denetime tabi işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların yasal mevzuata, şirket esas sözleşmesine ve yürürlükteki muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığının bağımsız uzmanlar tarafından incelenmesini konu alan faaliyetlerdir. Bağımsız denetim faaliyetlerini yürütecek bağımsız uzmanlar ise, ilgili mevzuatlar çerçevesinde Yeminli Mali Müşavir (YMM) veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanlarına haiz ve bağımsız denetçi ruhsatı bulunan kişilerin kendileri ya da bu kişilerin görev aldığı bağımsız denetim kuruluşları olabilmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetleri, önceleri denetime tabi işletmeler bünyesinde yer alan denetim komiteleri aracılığıyla yerine getirilmekteydi. Ancak, bağımsız denetim faaliyetlerinin, denetimi yapılacak işletmelerden bağımsız şekilde yürütülmesi ve şeffaflığın sağlanabilmesi amacıyla birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Bu noktada, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve 660 Sayılı KGK'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin yürürlüğe konulması ile birlikte bağımsız denetim komitelerine son verilmiş ve denetime tabi işletmelerin bağımsız denetimlerinin ilgili işletmelerle herhangi bir çıkar ilişkisi bulunmayan bağımsız denetim kuruluşları ya da bağımsız denetçiler tarafından yapılması zorunlu kılınmıştır. Bununla birlikte, gerçekleştirilen denetim çalışmalarının bağımsız ve şeffaf bir şekilde yapılıp yapılmadığı noktasında denetim faaliyetlerinin de denetlenmesi amacıyla bağımsız denetimin gözetimi sistemi uygulamaya konulmuş ve bu görevin icrası KGK'ya verilmiştir.

Bağımsız denetimin gözetimi görevinin KGK'ya verilmesiyle birlikte, kendilerine tabi işletmeler üzerinde bağımsız denetime yönelik gözetim yetkisi bulunan Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun bu yetkileri sona ermiştir (Doğan, 2019: 69).

## 2. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ

Bağımsız denetimin gözetimi, bağımsız denetim faaliyetlerinin gerçekten bağımsız ve tarafsız şekilde yürütülüp yürütülmediğinin araştırılmasını konu almaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetleri, denetimi yapılan işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliği konusunda önemli bir güvence sağlamaktadır. Ancak, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) ortaya çıkan ve bütün dünyada etki uyandıran Enron, Worldcom, Parmalat ve Xerox gibi muhasebe ve denetim skandalları, ilgili çıkar gruplarının güvenini derinden sarsmış ve bağımsız denetim sisteminin köklü bir değişim geçirmesine yol açmıştır.

2000'li yılların başında ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları üzerine ABD tarafından "Sarbanes Oxley Kanunu (SOX)" yürürlüğe konulmuştur. Böylece, başta ABD olmak üzere birçok ülkenin bağımsız denetim sisteminin gözetimi amacıyla kamu gözetim sistemleri oluşturulmuştur (Özbingöl ve Akdoğan, 2021b: 254). Bu kapsamda; ABD'de Public Company Oversight Board (PCAOB) ve Avrupa Birliği'nde (AB) European Group of Auditor's Oversight Bodies (EGAOB) isimli kamu gözetimi kurumları kurulmuştur.

Türkiye'de ise, özellikle yatırımcıların menfaatlerinin korunması, denetim faaliyetlerinin bağımsız şekilde yürütülmesi, denetim raporlarının doğru ve şeffaf bir şekilde hazırlanması ve bağımsız denetimin gözetiminin yapılmasını sağlamak üzere KGK kurulmuştur. KGK'nın kurulmasıyla birlikte bağımsız denetimin gözetiminde KGK en yetkili kurum olmuştur.

Tüzel kişiliğe ve idari özerkliğe sahip olan KGK'nın başlıca görevleri aşağıdaki gibidir (660 Sayılı KHK, md. 9);

- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını hazırlamak ve yayımlamak,
- Standartların uygulanmasına ilişkin ikincil düzenlemeleri yapmak,
- Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Görev alanıyla ilgili yabancı ülkelerdeki yetkili birimlerle işbirliği yapmak, Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetinde bulunmasına izin verilen yabancı denetim kuruluşları ile denetçileri resmi sicile kaydetmek ve listesini tutmak,
- Bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak meslek mensuplarına ilişkin sınav, yetkilendirme ve tescil işlemlerini gerçekleştirmek, soruşturma ve disiplin işlemlerini yürütmek, mesleki etik kuralları ve eğitim standartlarını belirlemek, bunlara ilişkin kalite güvence sistemini kurmak ve bu alanlardaki gerekli önlemleri almak,
- Denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetimin kalitesinin artırılmasına ve denetime duyulan güvenin artırılmasına ilişkin düzenlemeleri yapmak ve gerekli önlemleri almak,
- Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin resmi sicilini tutmak,
- Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin yapmış oldukları denetim çalışmalarına yönelik ilgili mevzuatlar çerçevesinde gözetim faaliyetlerinde bulunmak,
- Mevzuatlara aykırılıkları bulunan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler hakkında idari yaptırım kararı vermek,

- Denetimin kalitesi ve denetime duyulan güvenin tesisi için gerekli önlemleri almak.

KGK'nın Türkiye'deki yapılanma şekli ve bağımsız denetimin gözetimi sistemine ilişkin ayrıntılar Tablo 1'de yer almaktadır.

**Tablo 1: Türkiye'deki Bağımsız Denetimin Gözetimi Sistemine İlişkin Bilgiler**

| BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ SİSTEMİNİN YAPISI |   |
|---|---|
| KGK Kuruluş Yılı                              | 2011  |
| KGK Üye Sayısı                                | 9 kişi  |
| KGK'nın Bağlı Bulunduğu Bakanlık              | Hazine ve Maliye Bakanlığı  |
| KGK'nın Üye Olduğu Uluslararası Kuruluşlar    | -IFAC: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)<br>-IFIAR: International Forum of Independent Audit Regulators (Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu)<br>-IOSCO: International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)<br>-EAOB: European Group of Auditor's Oversight Bodies (Avrupa Birliği Gözetim Organları Grubu) |
| Gözetim Faaliyetinin Gerçekleştirildiği Birim | Gözetim Dairesi Başkanlığı  |
| Gözetim Faaliyetinin Yasal Çerçevesi          | -660 Sayılı KGK'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname<br>-6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu   |
| Gözetim Faaliyet Türleri                      | -Sözleşme Bildirimleri Gözetimi<br>-Denetim Raporları Gözetimi<br>-Gelir Bildirimleri Gözetimi<br>-Mesleki Sorumluluk Sigortası Gözetimi<br>-Şeffaflık Raporları Gözetimi   |
| Gözetim Faaliyetinin Sıklığı (Zamanlama)      | -Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)'leri denetleyen denetim kuruluşları için asgari 3 yılda bir<br>-KAYİK dışındaki işletmeleri denetleyen denetim kuruluşları için asgari 6 yılda bir<br>-İhbar, şikayet ve bildirim gibi durumlar ile diğer gerekli görülen durumlar ortaya çıktığında   |
| İdari Yaptırım Türleri                        | -Uyarı<br>-İkaz<br>-Faaliyet İzninin Askıya Alınması (FİAA)<br>-Faaliyet İzninin İptali (Fİİ)<br>-İdari Yaptırım Uygulanması (İYU)  |

(KGK resmi internet sitesi ile Özbıngöl ve Akdoğan 2021b:17'deki bilgilerden derlenerek oluşturulmuştur.)

### 3. KGK FAALİYETLERİNE GENEL BAKIŞ

KGK, işletmelerin finansal raporlarının Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak ulusal standartları hazırlayarak, ilgili finansal raporların denetimine yönelik etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirmek amacıyla gözetim ve inceleme faaliyetlerinde bulunmaktadır.

#### 3.1. Gözetim Faaliyetleri

Gözetim faaliyetleri; Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) kapsamında KGK'nın "Sözleşme Bilgi Girişi Sistemi"nden gerçekleştirilen bildirimler üzerinden yapılan faaliyetleri ifade etmektedir. Gözetim faaliyetleri kapsamında; sözleşme bildirimleri, mesleki sorumluluk sigortası, gelir bildirimleri, denetim raporları ve şeffaflık raporlarının gözetimi yapılmaktadır (KGK, 2023b).

KGK tarafından yürütülen gözetim faaliyetlerine ilişkin süreç aşağıdaki adımları kapsamaktadır (KGK, 2023b).

- Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin faaliyetleri ilgili mevzuata uygunluk yönünden incelenir,

- Tespit edilen mevzuata aykırılıklarla ilgili bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerden savunmaları talep edilir,
- Savunmalar göz önüne alınarak değerlendirme yapılır ve gözetim raporu hazırlanır,
- Gözetim raporu, gereğinin yapılması amacıyla KGK bünyesindeki Uygulama Dairesi Başkanlığı'na gönderilir.

KGK tarafından denetim raporu bildirimleri üzerinde yürütülen gözetim faaliyetlerine ilişkin bilgiler Tablo 2'de yer almaktadır.

**Tablo 2: Denetim Raporu Bildirimleri Üzerinde Yürütülen Gözetim Faaliyetleri**

| Gözetimin Konusu  | Gözetim Faaliyeti Kapsamında Yapılan İşlem   |
|---|--|
| <b>Denetim Raporlarına İlişkin Bildirimlerin Süresinde Yapılıp Yapılmadığı</b>                      | Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporlarının imzalandığı tarihten itibaren en fazla otuz gün içerisinde KGK'ya bildirimini yapıp yapılmadığı incelenmektedir. |
| <b>Denetim Raporlarının KGK Tarafından Belirlenen Şekle Uygun Biçimde Hazırlanıp Hazırlanmadığı</b> | Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin hazırladığı denetim raporlarının KGK tarafından yayımlanan standartlarda belirtilen formata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği incelenmektedir.                |
| <b>Türkiye'deki Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinin Kontrolü</b>                                | Bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında görüş bildirilen finansal tabloların yürürlükteki finansal raporlama çerçevesi kapsamında düzenlenip düzenlenmediği incelenmektedir.  |

(KGK, 2023b)

### 3.2. İnceleme Faaliyetleri

İnceleme faaliyetleri; KGK tarafından yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumu sağlamak ve bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla yapılan faaliyetleri ifade etmektedir. İnceleme faaliyetleri kapsamında; dosya incelemeleri ve kalite kontrol sistemi incelemeleri yapılmaktadır. Bu incelemeler, KAYİK'i denetleyen denetim kuruluşları ve denetçiler açısından üç yılda bir, diğer işletmeleri denetleyen denetim kuruluşları ve denetçiler açısından en az altı yılda bir gerçekleştirilmektedir (Sakin, 2019: 28; KGK, 2023c).

Dosya incelemeleri; denetim çalışmalarının Türkiye Denetim Standartları'na, TTK'ya, Bağımsız Denetim Standartları (BDS)'na ve 660 Sayılı KHK'ya uygun olup olmadığının tespiti amacıyla gerçekleştirilmektedir. Bu inceleme, KGK tarafından yıllık inceleme planı doğrultusunda ya da ihbar, şikayet ve bildirim gibi durumlarda yapılmaktadır. Kalite kontrol sistemi incelemeleri ise; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin yeterliliğinin tespiti amacıyla gerçekleştirilmektedir (KGK, 2023c).

## 4. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetimin gözetimine yönelik başlıca uluslararası ve ulusal çalışmaları (ulaşılabilen) Tablo 3'teki gibi özetlemek mümkündür.

**Tablo 3: Bağımsız Denetimin Gözetimine Yönelik Literatürdeki Başlıca Çalışmalar**

| YAZAR VE ÇALIŞMA YILI     | TÜRÜ      | AMAÇ VE YÖNTEM   | SONUÇ  |
|---------------------------|-----------|--|--|
| Karapınar ve Dölen (2022) | Araştırma | Denetçi bakış açısıyla kamu gözetiminin değerlendirilmiştir. etkinliği | KGK'nın gözetim faaliyetleri; gözetim personelinin yeterliliği, savunma hakkının kısıtlanmaması ile kaynak ve zaman yeterliliği değişkenleri çerçevesinde analiz edilmiştir. Araştırmada, denetçilerin görüşlerinin bu üç değişken açısından farklılık göstermediği ve KGK gözetim faaliyetleri için belirlenen kaynak ve zaman ile gözetim personelinin yeterliliği algısı arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunduğu sonucuna varılmıştır. |

|                                    |           |  |   |
|------------------------------------|-----------|--|---|
| Özbingöl ve Akdoğan (2021a)        | Araştırma | KGK tarafından hazırlanan 2014-2019 dönemine ilişkin yıllık inceleme raporları analiz edilerek değerlendirilmedi bulunulmuştur.  | Türkiye’deki bağımsız denetimin gözetimine ilişkin yıllar itibariyle bağımsız denetim standartlarına uyum düzeyinin artış eğiliminde olduğu belirtilmiştir. Bu artışta, KGK’nın gözetim sistemindeki etkinliği ve disiplin sistemini etkin kullanması ile bağımsız denetçilerin ilgili mevzuatlara uyum göstermelerinin etkili olduğu belirtilmiştir.   |
| Özbingöl ve Akdoğan (2021b)        | Araştırma | International Forum of Independent Audit Regulators-IFIAR (Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu)’na üye olan dokuz ülkedeki inceleme raporları, ihlal edilen bağımsız denetim standartları çerçevesinde incelenmiştir. | Çalışma sonucunda, genel olarak “BDS 500: Bağımsız Denetim Kanıtları”, “BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, “BDS 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” ve “BDS 230: Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” isimli standartların ihlal edilmiş olduğu belirlenmiştir. |
| Gipper, Leuz ve Maffett (2020)     | Araştırma | Kamu denetimi gözetiminin finansal raporlama güvenilirliği üzerindeki etkileri incelenmiştir.  | Çalışma kapsamında elde edilen sonuçların, kamu gözetiminin raporlama güvenilirliğini artırabileceği ve bu güvenilirliğin sermaye piyasalarında fiyatlandığını gösterdiği belirtilmiştir.   |
| Pekdemir, Zigindere ve Suer (2020) | Araştırma | İstanbul ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının Türkiye’deki kamu gözetimi faaliyetleri hakkındaki görüşlerinin alınması amacıyla anket uygulanmıştır.  | Çalışmada, meslek mensuplarının kamu gözetimi faaliyetlerinin muhasebe işlemlerini olumlu yönde etkileyeceği ve etkili finansal raporlamaya katkı sağlayacağı görüşlerinin olduğu sonucuna varılmıştır.   |
| Sakin (2019)                       | Araştırma | KGK’nın 2017 ve 2016 yıllarına ilişkin inceleme raporları ile ABD’deki Public Company Oversight Board (PCAOB)’un inceleme raporları karşılaştırmalı şekilde incelenmiştir.   | Çalışmada, inceleme raporlarının içeriklerinin benzerlik gösterdiği ancak inceleme sonuçlarına ilişkin raporlamanın biçiminin önemli farklılıklar ihtiva ettiği belirtilmiştir.   |
| Kleinman, Lin ve Palmon (2014)     | Araştırma | Farklı ülkelerdeki bağımsız denetimin gözetimi sistemleri karşılaştırmalı şekilde incelenmiştir.   | Çalışma sonucunda, incelemeye tabi ülkelerdeki gözetim sistemlerinin bağımsız denetimin kalitesini iyileştirdiğine yönelik herhangi bir kanıt ulaşılamadığı belirtilmiştir.   |
| Church ve Schefchik (2012)         | Araştırma | PCAOB’a ait inceleme raporları analiz edilmiştir.  | İncelenen raporların önemli yanlışlığa yol açıp açmadığı yönünden bir analiz yapılmıştır. Analiz sonucunda, inceleme raporlarının %88,6’sının önemli bir yanlışlığa neden olmayacak türde olduğu belirtilmiştir.  |
| Lennox ve Pittman (2010)           | Araştırma | PCAOB tarafından yapılan kamu gözetimi faaliyetlerdi denetçi bakış açısıyla değerlendirilmiştir.   | Çalışmada, PCAOB’a ait gözetim raporlarının içeriklerinin yetersiz olduğu ve bu raporların denetim kalitesine katkı sağlamadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca, denetim firmaları tarafından kamu denetiminin tercih edildiğine yönelik tespit yapılmıştır.   |
| Yüce (2009)                        | Derleme   | Dünya’da ve Türkiye’de kamu gözetimi sisteminin genel çerçevesi açıklanmış ve önemi hakkında bilgi verilmiştir.  | Çalışmada, bağımsız denetimde çok başlı yapının ortadan kaldırılarak ortak bir yapı altında belirli standartların oluşturulmasının önemine vurgu yapılmıştır.   |

|                |           |  |  |
|----------------|-----------|--|--|
| Uzay<br>(2006) | Araştırma | ABD ve Avrupa Birliği (AB)'ndeki denetimin gözetimi sistemleri ve Türkiye'deki mevcut denetim gözetim sistemleri incelenerek, Türkiye'de PCAOB benzeri bir modelin uygulanabilirliğine yönelik uzman görüşleri çerçevesinde değerlendirme yapılmıştır. | Çalışmada, Türkiye'de PCAOB gibi bir denetim gözetim kurumunun oluşturulmasının bağımsız denetimin ve gözetim sisteminin daha etkin duruma geleceği ve finansal skandalların yaşanmamasına yardımcı olacağı sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte, Türkiye'de kamu gözetimine ilişkin bir kurul oluşturulması durumunda, AB tarafından belirlenen kurallara uyum gösterilmesi ve ABD'deki PCAOB modelinin detaylı şekilde incelenmesi önerilmiştir. |
|----------------|-----------|--|--|

## 5. BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ BAĞLAMINDA KGK İNCELEME SONUÇLARININ ANALİZİ

Bu bölümde, KGK tarafından bağımsız denetimin gözetimi ve inceleme faaliyetleri kapsamında hazırlanan yıllık inceleme raporlarının analizi sonucu elde edilen bulgular yer almaktadır.

### 5.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın amacı, bağımsız denetimin gözetimi bağlamında KGK tarafından hazırlanan yıllık inceleme raporlarının analiz edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda, KGK tarafından en son yayımlanan 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin yıllık inceleme raporları çalışma kapsamına dahil edilmiş ve ilgili raporlar KGK'nın resmi internet sitesinden temin edilmiştir. Özbıngöl ve Akdoğan (2021a) tarafından, KGK'ya ait 2014-2019 dönemine ilişkin yıllık inceleme raporları analiz edilmiş olduğundan bu dönemlere ilişkin raporlar çalışma kapsamına alınmamıştır. Bununla birlikte, KGK tarafından 2022 yılına ilişkin yıllık inceleme raporları 07.03.2023 tarihi itibarıyla henüz yayımlanmamış olduğundan çalışma kapsamına dahil edilememiştir. Ayrıca, inceleme raporlarının analizine destek veriler sunmak amacıyla ilgili yıllara ilişkin yıllık faaliyet raporları da dikkate alınarak analizler gerçekleştirilmiştir.

### 5.2. Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında elde edilen; bağımsız denetim siciline kayıtlı bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi bilgileri, incelemeye tabi tutulan bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi bilgileri, incelenen denetim dosyalarının dağılımı, inceleme dosyalarında tespiti yapılan bulgular ve inceleme faaliyetleri sonucunda verilen idari yaptırım türlerine ilişkin bulgular aşağıda yer almaktadır.

KGK tarafından en son açıklanan 2021 yılı itibarıyla bağımsız denetim siciline kayıtlı olan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler Tablo 4'teki gibidir.

**Tablo 4: Bağımsız Denetim Siciline Kayıtlı Bağımsız Denetim Kuruluşu ve Bağımsız Denetçi Bilgileri**

| YETKİLENDİRME TÜRÜ        | YETKİ ALANLARI |   |             | TOPLAM |
|---------------------------|----------------|---|-------------|--------|
|                           | Temel Alan     | Temel Alan,<br>Bankacılık,<br>Sermaye<br>Piyasası | Tüm Alanlar |        |
| Bağımsız Denetim Kuruluşu | 213            | 81  | 62          | 356    |
| Bağımsız Denetçi          | 569            | 2.359   | 16.193      | 19.121 |

(KGK, 2023a'daki istatistiki verilerden ve KGK'ya ait 2021 ve 2020 yıllarına ilişkin Faaliyet Raporları'ndan derlenerek oluşturulmuştur.)

Tablo 4'e göre, Türkiye'de bağımsız denetim göreviyle yetkilendirilebilecek toplam 356 bağımsız denetim kuruluşu ile 19.121 bağımsız denetçinin bulunduğu anlaşılmıştır.

KGK tarafından incelemeye tabi tutulan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler Tablo 5'teki gibidir.

**Tablo 5: KGK Tarafından İncelemeye Tabi Tutulan Denetim Kuruluşları ve Denetçilere İlişkin Bilgiler**

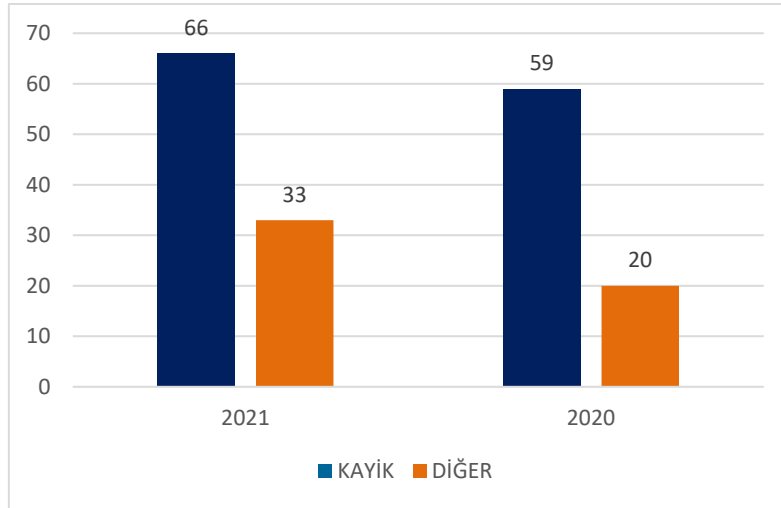
| YILLAR | BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI |                         | BAĞIMSIZ DENETÇİLER |                    |                         |
|--------|------------------------------|-------------------------|---------------------|--------------------|-------------------------|
|        | Sicile Kayıtlı Olan          | İncelemeye Tabi Tutulan | Sicile Kayıtlı Olan | Sözleşme İmzalayan | İncelemeye Tabi Tutulan |
| 2021   | 356                          | 99                      | 19.121              | 31                 | 5                       |
| 2020   | 341                          | 79                      | 18.879              | 51                 | 4                       |

(KGK'ya ait 2021 ve 2020 yıllarına ilişkin İnceleme Raporları ve Faaliyet Raporları'ndan derlenerek oluşturulmuştur.)

Tablo 5'e göre, KGK tarafından 2021 yılında incelemeye tabi tutulan bağımsız denetim kuruluşlarının sicile kayıtlı olanların yaklaşık %27,8'ini oluşturduğu, bağımsız denetçilerin ise sicile kayıtlı olanların yaklaşık %2,7'sini oluşturduğu anlaşılmıştır. Bununla birlikte, KGK tarafından 2020 yılında incelemeye tabi tutulan bağımsız denetim kuruluşlarının sicile kayıtlı olanların yaklaşık %23,16'sını oluşturduğu, bağımsız denetçilerin ise sicile kayıtlı olanların yaklaşık %2,1'ini oluşturduğu tespit edilmiştir.

KGK tarafından incelenen bağımsız denetim dosyalarının yıllara göre dağılımına ilişkin bilgiler Grafik 1'deki gibidir.

**Grafik 1: KGK Tarafından İncelenen Denetim Dosyalarının Dağılımı**



(KGK'ya ait 2021 ve 2020 yıllarına ilişkin İnceleme Raporları'ndan derlenerek hazırlanmıştır.)

Grafik 1'e göre, 2021 yılında KGK tarafından incelenen denetim dosyalarının 66'sının KAYIK kapsamındaki işletmelerde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine ilişkin olduğu, 33'ünün KAYIK kapsamı dışındaki diğer işletmelerde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine ilişkin olduğu; 2020 yılında KGK tarafından incelenen denetim dosyalarının 59'unun KAYIK kapsamındaki işletmelerde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine ilişkin olduğu, 20'sinin KAYIK kapsamı dışındaki diğer işletmelerde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine ilişkin olduğu görülmüştür.

KGK tarafından 2021 ve 2020 yıllarında gerçekleştirilen inceleme faaliyetlerinde denetim dosyalarında tespit edilen eksikliklere ilişkin önemli görülen bulgular Tablo 6'daki gibidir.

**Tablo 6: KGK Tarafından İnceleme Dosyalarında Tespit Edilen Önemli Bulgular**

| TESPİT EDİLEN BULGULAR   | 2021 Yılı        | 2020 Yılı       |
|--|------------------|-----------------|
| <b>Muhasebe Standartlarına Yönelik Tespit Edilen Eksikliklere İlişkin Bulgular</b> |                  |                 |
| Hasılat  | +                | +               |
| Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar   | +                | +               |
| Stoklar  | +                | +               |
| Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar   | +                | +               |
| <b>Denetim Standartlarına Yönelik Tespit Edilen Eksikliklere İlişkin Bulgular</b>  |                  |                 |
| Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları                                  | +                | +               |
| Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları                         | +                | -               |
| Bağımsız Denetimde Örnekleme   | +                | -               |
| Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi   | +                | +               |
| Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar   | +                | +               |
| Dış Teyitler   | -                | +               |
| İlişkili Taraflar  | +                | +               |
| İşletmenin Sürekliliği   | +                | +               |
| Kilit Denetim Konuları   | -                | +               |
| Önemlilik  | +                | +               |
| Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi                     | +                | +               |
| Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar  | +                | +               |
| <b>TESPİT EDİLEN BULGU SAYISI</b>  | <b>1004 Adet</b> | <b>701 Adet</b> |

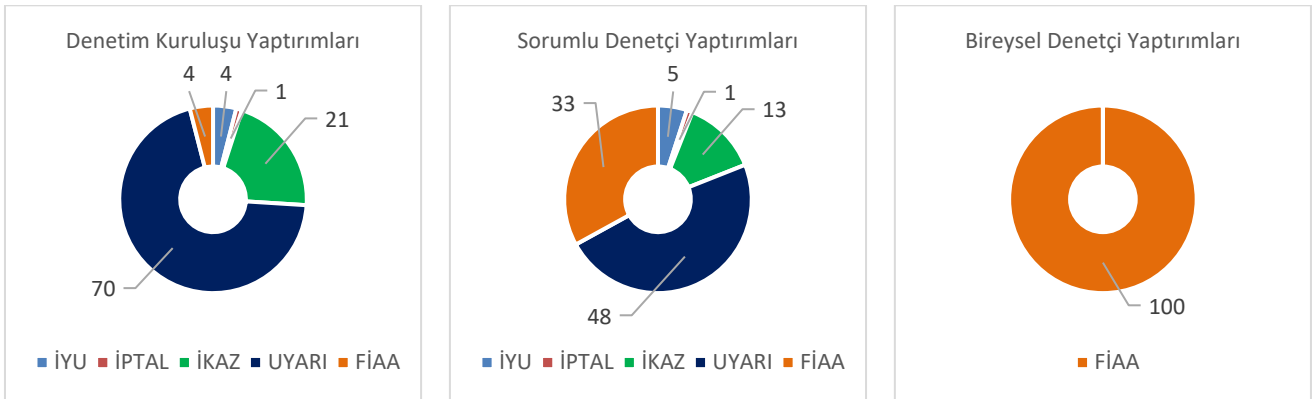
(KGK'ya ait 2021 ve 2020 yıllarına ilişkin İnceleme Raporları'ndan derlenerek oluşturulmuştur.)

Tablo 6'ya göre, 2021 yılında tespit edilen bulgu sayısı 2020 yılına göre önemli ölçüde artış göstermiştir. Bununla birlikte, KGK tarafından yapılan inceleme faaliyetlerinde 2020 yılında tespit edilen “Dış Teyitler” ve “Kilit Denetim Konuları” bulgularının 2021 yılında eksiklik olarak herhangi bir tespiti yapılmamıştır. Ayrıca, 2020 yılında eksiklik olarak herhangi bir tespiti yapılmayan “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları” ve “Bağımsız Denetimde Örnekleme” bulgularının ise 2021 yılında tespitinin yapıldığı anlaşılmıştır.

KGK tarafından yapılan inceleme faaliyetleri sonucunda tespit edilen eksiklik ve uygunsuzluklar üzerine gerek bağımsız denetim kuruluşları gerekse bağımsız denetçilere yönelik disiplin süreci yürütülmüştür. Bu süreç sonucunda; uyarı, ikaz, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali gibi birtakım disiplin cezaları verilmiştir.

KGK tarafından yapılan inceleme faaliyetleri kapsamında tespit edilen eksiklik ve uygunsuzluklara ilişkin 2021 yılında verilen idari yaptırım türleri Grafik 2'deki gibidir.

**Grafik 2: KGK Tarafından 2021 Yılında Verilen İdari Yaptırım Türleri**



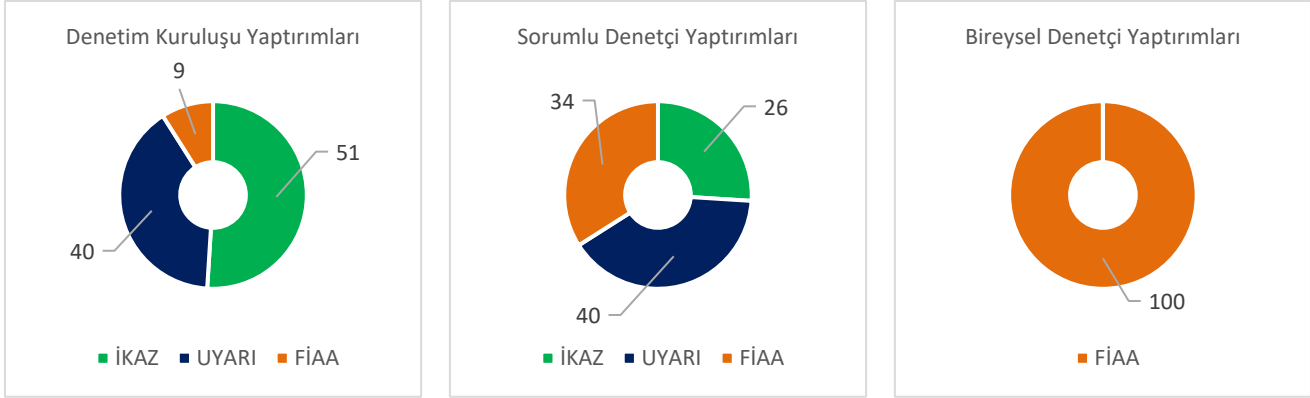
(KGK 2021 Faaliyet Raporu, s. 25)



Grafik 2'ye göre, 2021 yılında KGK tarafından incelenen denetim kuruluşlarının %70'i hakkında "uyarı", %21'i hakkında "ikaz", %4'ü hakkında "faaliyet izninin askıya alınması", %1'i hakkında "faaliyet izninin iptali"ne ilişkin idari yaptırım uygulanmıştır. İncelenen denetim kuruluşlarının %4'ü hakkında ise herhangi bir idari yaptırım uygulanmamıştır. Bununla birlikte, 2021 yılında KGK tarafından incelenerek haklarında inceleme raporu düzenlenen 5 bağımsız denetçi hakkında "faaliyet izninin askıya alınması"na ilişkin idari yaptırım uygulanmıştır.

KGK tarafından yapılan inceleme faaliyetleri kapsamında tespit edilen eksiklik ve uygunsuzluklara ilişkin 2020 yılında verilen idari yaptırım türleri Grafik 3'teki gibidir.

**Grafik 3: KGK Tarafından 2020 Yılında Verilen İdari Yaptırım Türleri**



(KGK 2020 Faaliyet Raporu, s. 25)

Grafik 3'e göre, 2020 yılında KGK tarafından incelenen denetim kuruluşlarının %51'i hakkında "ikaz", %40'ı hakkında "uyarı", %9'u hakkında "faaliyet izninin askıya alınması"na ilişkin idari yaptırım uygulanmıştır. Bununla birlikte, 2020 yılında KGK tarafından incelenerek haklarında inceleme raporu düzenlenen 2 bağımsız denetçi hakkında "faaliyet izninin askıya alınması"na ilişkin idari yaptırım uygulanmıştır.

KGK tarafından yapılan inceleme faaliyetlerine ilişkin yürütülen disiplin işlemleri kapsamında 2021 ve 2020 yıllarında verilen idari para cezası tutarları Tablo 7'deki gibidir.

**Tablo 7: KGK Tarafından Verilen İdari Para Cezasına İlişkin Bilgiler**

| İDARİ PARA CEZASI VERİLEN BAĞIMSIZ DENETİM GÖREVLİSİ | 2021 Yılı    | 2020 Yılı    | TOPLAM    |
|--|--------------|--------------|-----------|
| Bağımsız Denetim Kuruluşları                         | 6.325.014 TL | 1.913.808 TL | 8.238.822 |
| Bağımsız Denetçiler                                  | -            | -            | -         |

(KGK'ya ait 2021 ve 2020 yıllarına ilişkin Faaliyet Raporları'ndan derlenerek oluşturulmuştur.)

Tablo 7'ye göre, 2021 ve 2020 yıllarında incelemeye tabi tutulan ve haklarında idari yaptırım kararı verilen bağımsız denetim kuruluşlarına toplam 8.238.822 TL idari para cezası yaptırımı uygulanmıştır. İlgili yıllarda incelemeye tabi tutulan bağımsız denetçiler hakkında ise herhangi bir idari para cezası yaptırımı uygulanmadığı anlaşılmıştır.

## 6. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Bağımsız denetim, işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların gerçeği yansıtmadıkları konusunda makul düzeyde güvence sağlayan önemli bir mekanizmadır. Yapılan denetim çalışmalarının etkinliği ve ne ölçüde bağımsız şekilde gerçekleştirildiği ise, bağımsız denetimden beklenen güvence düzeyini etkileyen bir durumdur. Bu noktada, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, görevlendirilmesi ve yürütülen denetim çalışmalarının ilgili mevzuatlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin yetkili bir otorite tarafından detaylı şekilde denetlenmesi büyük önem arz etmektedir.

Özellikle denetim faaliyetlerinin, denetlenecek işletmeden bağımsız uzmanlar tarafından ilgili mevzuatlar çerçevesinde yerine getirilmesi ve denetimin özündeki bağımsızlığın sağlanabilmesi oldukça önemlidir. Bununla birlikte, gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetlerinin yetkili bir otorite tarafından denetiminin yapılmasının da bağımsız denetimden beklenen faydayı önemli ölçüde artıran bir unsur olduğunu ifade etmek mümkündür.

ABD başta olmak üzere birçok ülkede uygulanan ve 2012 yılından itibaren Türkiye’de de uygulamaya konulan bağımsız denetimin gözetimi sistemi, denetimin kalitesi ve denetime duyulan güvenin tesisi noktasında önemli bir görevi yerine getirmektedir. Bağımsız denetimin gözetimi bağlamında KGK’nın yıllık inceleme sonuçlarının analiz edildiği bu çalışmada elde edilen bulguları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- 2021 yılında KGK tarafından incelemeye tabi tutulan gerek bağımsız denetim kuruluşları gerekse bağımsız denetçilerin sayısında 2020 yılına göre artış yaşandığı tespit edilmiştir.
- 2021 yılında tespit edilen bulgu sayısının 2020 yılına göre önemli düzeyde artış gösterdiği tespit edilmiştir.
- 2021 ve 2020 yıllarında muhasebe standartlarına yönelik tespit edilen eksikliklere yönelik bulguların; hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, ticari alacaklar ve ticari borçlara ilişkin olduğu tespit edilmiştir.
- KGK tarafından yapılan inceleme faaliyetlerinde 2020 yılında tespit edilen “Dış Teyitler” ve “Kilit Denetim Konuları” bulgularının 2021 yılında eksiklik olarak değerlendirilmediği, 2020 yılında eksiklik olarak herhangi bir tespiti yapılmayan “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları” ve “Bağımsız Denetimde Örneklem” bulgularının ise 2021 yılında eksiklik olarak tespitinin yapıldığı görülmüştür.
- 2021 yılında yapılan inceleme faaliyetleri sonucunda denetim kuruluşlarının %70’i hakkında “uyarı”, %21’i hakkında “ikaz”, %4’ü hakkında “faaliyet izninin askıya alınması”, %1’i hakkında “faaliyet izninin iptali”ne ilişkin idari yaptırım uygulandığı, incelenen denetim kuruluşlarının %4’ü hakkında ise herhangi bir idari yaptırım uygulanmadığı, 2021 yılında haklarında inceleme raporu düzenlenen 5 bağımsız denetçi için “faaliyet izninin askıya alınması”na ilişkin idari yaptırım uygulandığı tespit edilmiştir.
- 2020 yılında yapılan inceleme faaliyetleri sonucunda denetim kuruluşlarının %51’i hakkında “ikaz”, %40’ı hakkında “uyarı”, %9’u hakkında “faaliyet izninin askıya alınması”na ilişkin idari yaptırım uygulandığı, 2020 yılında haklarında inceleme raporu düzenlenen 2 bağımsız denetçi için “faaliyet izninin askıya alınması”na ilişkin idari yaptırım uygulandığı tespit edilmiştir.
- 2021 ve 2020 yıllarında incelemeye tabi tutulan ve haklarında idari yaptırım kararı verilen bağımsız denetim kuruluşlarına toplam 8.238.822 TL idari para cezası verildiği tespit edilmiştir.

Çalışma kapsamında, 2020 ve 2021 yıllarında KGK tarafından inceleme dosyalarında tespit edilen bulgular ile Özbingöl ve Akdoğan (2021a) tarafından yapılan çalışmada belirtilen bulguların büyük oranda benzerlik gösterdiği görülmüştür. Özbingöl ve Akdoğan (2021a)’a ait çalışmada, 2014-2019 dönemine ilişkin yıllık inceleme raporları analiz edilmekle birlikte, sadece 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin inceleme raporlarındaki bulgulara yer verilmiştir. Buna göre, “Finansal Tabloların Sunumu”, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma”, “Kalite Kontrol Sistemi” ve “Finansal Varlıklar, Yükümlülükler ve Dava Karşılıkları”na ilişkin bulguların, çalışma kapsamına dahil edilen 2020 ve 2021 yıllarında KGK tarafından inceleme dosyalarında tespiti yapılan bulgular arasında gösterilmediği tespit edilmiştir. Bununla birlikte, Özbingöl ve Akdoğan (2021a) tarafından yapılan çalışmada, 2018 ve 2019 yıllarında KGK tarafından inceleme dosyalarında tespiti yapılmayan “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”, “Bağımsız Denetimde Örneklem” ve “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”a ilişkin bulguların ise, çalışma kapsamında incelenen yıllık inceleme raporlarında KGK tarafından tespitinin yapıldığı görülmüştür.

Çalışmada, bağımsız denetimin gözetimi bağlamında KGK tarafından yapılan inceleme faaliyetleri sonucunda idari yönden verilen disiplin cezalarının gerek bağımsız denetim kuruluşları gerekse bağımsız denetçiler özelinde ayrıntılı şekilde raporlanmadığı, ayrıca hangi bağımsız denetim kuruluşları ya da bağımsız denetçiler üzerinde inceleme yapıldığı bilgisinin kamuya paylaşılmadığı görülmüştür. Bu noktada, böyle bir paylaşımın bağımsız denetim faaliyetlerinin ve bağımsız denetimin gözetimi sisteminin etkinliğine önemli katkılar sağlayacağını ifade etmek mümkündür.

KGK’ya ait 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin inceleme raporlarının analizi sonucu elde edilen bulgular, bağımsız denetim görevlilerinin gerek muhasebe standartlarına yönelik gerekse bağımsız denetim standartlarına yönelik önemli hususlarda eksikliklerinin bulunduğu, Özbingöl ve Akdoğan (2021a)’a ait çalışmada belirtilen bazı bulgulara ilişkin eksikliklerin ise halen devam ettiğine işaret etmektedir. Bu durumun, başta denetim kalitesinin olumsuz yönde etkilenmesine ve denetlenen işletmelerin finansal tablolarına duyulan güvenin azalmasına neden olabileceği değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetime duyulan güven düzeyinin de bu süreçte olumsuz yönde etkilenebileceği ifade edilebilir.

## Kaynakça

Church, B. K. ve Shefchik, L. B. (2015). PCAOB Inspections and Large Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 21(6): 43-63.

Doğan, B. (2019). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetimdeki Etkinliğinin Değerlendirilmesi: TRC1 Bölgesi Uygulaması* (Basılmamış Doktora Tezi). Hasan Kalyoncu Üniversitesi SBE, Gaziantep.

Gipper, B., Leuz, C. ve Maffett, M. (2020). Public Oversight and Reporting Credibility: Evidence From The PCAOB Audit Inspection Regime. *The Review of Financial Studies*, 33(10): 4532-4579.

Karapınar, A. ve Dölen, T. (2022). Bağımsız Denetçi Bakış Açısı İle Gözetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(2): 831-850.

Kleinman, G., Lin, B. B. ve Palmon, D. (2014). Audit Quality: A Cross-National Comparison of Audit Regulatory Regimes. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 29(1): 61-87.

Lennox, C. ve Pittman, J. (2010). Auditing The Auditors: Evidence On The Recent Reforms To The External Monitoring Of Audit Firms. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2): 84-103.

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

Özbingöl, A. ve Akdoğan, N. (2021b). Bağımsız Denetimin Gözetimi: Ülkelerarası Kamu Gözetimi Kurumlarının İnceleme Raporlarındaki Bulguların İhlal Edilen BDS'ler Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2): 254-288.

Pekdemir, R., Ziginere, N. D. ve Suer, A. Z. (2020). Public Interest Oversight on Professional Accountancy: How Do Accountants Perceive It in Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 19(2): 333-350.

Sakin, T. (2019). KGK İnceleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'de Denetim Kalitesi. *İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitü Dergisi*, (61): 25-33.

Uzay, Ş. (2006). Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4): 1-34.

Yüce, Ö. (2009). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi. *Vergi Raporu Dergisi*, (114): 31-34.

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

## İnternet Kaynakları

KGK Faaliyet Raporu (2021). Web: “[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/FR%202021-21\\_04\\_2022-Yay%C4%B1mlanan.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/FR%202021-21_04_2022-Yay%C4%B1mlanan.pdf)” adresinden erişim sağlanmıştır, Erişim Tarihi: 16.02.2023.

KGK Faaliyet Raporu (2020). Web: “[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2020\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2020_Faaliyet_Raporu.pdf)” adresinden erişim sağlanmıştır, Erişim Tarihi: 16.02.2023.

KGK Yıllık İnceleme Raporu (2021). Web: “[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2021%20Y%C4%B1l%C4%B1%20Y%C4%B1l%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2021%20Y%C4%B1l%C4%B1%20Y%C4%B1l%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu(1).pdf)” adresinden erişim sağlanmıştır, Erişim Tarihi: 16.02.2023.

KGK Yıllık İnceleme Raporu (2020). Web: “<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/KGK%202020%20Y%C4%B1l%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu.pdf>” adresinden erişim sağlanmıştır, Erişim Tarihi: 16.02.2023.

KGK. (2023a). İstatistik, Web: “<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5271/I%CC%87statistik>” adresinden erişim sağlanmıştır, Erişim Tarihi: 17.02.2023.

KGK. (2023b). Denetim Raporları Gözetimi, Web: “<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5185/Go%CC%88zetim>” ve “<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5265/Denetim-Raporlar%C4%B1-Go%CC%88zetimi>” adreslerinden erişim sağlanmıştır, Erişim Tarihi: 17.02.2023.

KGK. (2023c). İnceleme Süreci, Web: “<https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5189/I%CC%87nceleme-Su%CC%88reci>” adresinden erişim sağlanmıştır, Erişim Tarihi: 17.02.2023.