

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE VE AZERBAYCAN BAĞIMSIZ DENETİM
SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Leyla BABAYEVA

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe Finansman**

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

MAYIS – 2006

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE VE AZERBAYCAN BAĞIMSIZ DENETİM
SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Leyla BABAYEVA

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe Finansman

Bu tez 15.06.2006 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

Jüri Başkanı

Yrd. Doç. Dr. Nurullah ALTUN

Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

Jüri Üyesi

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Leyla BABAYEVA

15 Nisan 2006

ÖNSÖZ

Çalışma konusu olan bağımsız denetim hem Türkiye, hem de Azerbaycan açısından büyük önem taşıyan faaliyet alanıdır. Denetim ülkenin sosyal ve iktisadi faaliyetlerini etkilemektedir. Bu sebepten de denetim alanında yaşanan gelişme ve sorunların ne kadar önemli olduğu çalışmada vurgulanmıştır. Tezin hazırlanmasında çok yardımcı olan danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Selahattin KARABINAR'a teşekkürlerimi sunuyorum. Ayrıca, mülakat yapma konusunda yardımcı olan Fuat ALİYEYEV'e de minnettar olduğumu ifade ediyorum. Bilgi edinmede yardımlarını esirgemeyen Arş. Gör. Serdar ORHAN'a teşekkürlerimi bildiriyorum.

Leyla BABAYEVA

15 Nisan 2006

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR LİSTESİ	v
ÖZET	vi
SUMMARY	vii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: BAĞIMSIZ DENETİM VE UNSURLARI	3
1.1 Bağımsız Denetim.....	3
1.2 Bağımsız Denetimin Gelişimi	3
1.3 Bağımsız Denetimin Yararları	6
1.3.1 Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar.....	7
1.3.2 Denetlenen İşletme Ortaklarına Sağladığı Yararlar	7
1.3.3 Denetlenen İşletme İle İlgili Üçüncü Kişilere Yararlar	7
1.3.4 Bağımsız Denetimin Ekonomiye Sağladığı Yararları.....	7
1.3.4.1 Sermaye Piyasasının Gelişimine Sağladığı Yararlar.....	8
1.3.4.2 Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Sağladığı Yararlar	8
1.3.4.3 Bilgi Üretimi ve Planlama Açısından Sağlanan Yararlar	8
1.3.5 Bağımsız Denetim İle İşletmelere Açıklanan Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkiyi Açıklayan Teoriler	8
1.3.5.1 Aracılık Teorisi	9
1.3.5.2 İlişki Teorisi	9
1.4 Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Verdiği Hizmetler	9
1.4.1 Denetim ve Muhasebe Hizmetleri.....	10
1.4.2 Vergi Danışmanlığı Hizmeti	10
1.4.3 Yönetim Danışmanlığı Hizmetleri	10
1.5 Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görevlendirilmesi ve Görevden Çekilmesi.....	11
1.6 Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Sorumlulukları.....	11
1.6.1 Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçinin Mesleki Sorumlulukları	13
1.6.2 Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçinin Hukuki Sorumlulukları	15
1.7 Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Etkenler.....	17
1.7.1 Mesleki Ahlak Açısından Karşılaşılan Sorunlar.....	17
1.7.2 Beklenti Uçurumu	18
1.7.3 Denetçiler Arasındaki Bilgi Eksikliği	19

1.7.4	Mali Raporlama Ortamından Kaynaklanan Sorunlar.....	19
1.8	Bağımsız Denetimde Güçlü ve Zayıf Yönler Analizi (GFZT-SWOT Analizi).....	20
1.8.1	Teknolojik Gelişmelerin Denetimde Yarattığı Yeni Fırsatlar.....	22
1.9	Kurumsal Yapıya Geçişte Denetim ve Raporların Önemi.....	24
1.10	Küreselleşen Dünyada Türkiye’deki Muhasebe Denetim Gerçeği.....	25
1.10.1	Küreselleşmenin Bağımsız Dış Denetim Uygulamalarına Etkisi	25
1.10.2	Avrupa Birliği’nde Muhasebe Denetimi.....	26
1.11	Yüzyılda Muhasebe ve Denetim Mesleği Açısından Meslek Etiği Çerçevesinde “Haksız Rekabet”	27
BÖLÜM 2: AZERBAJCAN’DA BAĞIMSIZ DENETİM		31
2.1	Azerbaycan’da Denetim Hizmeti Veren Kişi ve Kuruluşlar.....	31
2.1.1	Bağımsız Denetçiler	31
2.1.2	Denetim Kuruluşları.....	31
2.2	Azerbaycan’da Denetimin Gelişim Süreci.....	32
2.3	Denetimle İlgili Hizmetler	34
2.3.1	Denetim.....	34
2.3.2	Denetimle İlgili Hizmetler	36
2.3.2.1	Denetim Raporlarının Araştırılması.....	36
2.3.2.2	Benimsenmiş Prosedürlerin Yerine Getirilmesi.....	37
2.3.2.3	Finansal Bilgilerin Hazırlanması	37
2.4	Denetim Faaliyetine Lisans Verilmesi ve Bağımsız Denetçi Olma Şartları.....	37
2.5	Denetçilerin Sorumlulukları.....	41
2.5.1	Denetçinin Sorumluluklarının Belirlenmesi Kuralları	42
2.5.2	Denetçilerin Üçüncü Kişilerle Olan Sorumlulukları.....	43
2.5.3	Denetçi ve Siparişçinin Sorumluluk Şartları.....	43
2.5.4	Suç Sorumluluğu ve Gizlilik.....	44
2.6	Denetimde Teknolojik Gelişmeler Stratejisi.....	44
2.7	Modern Çağda Azerbaycan’da Denetimin Gelişim Sorunları	46
2.7.1	Uluslararası Denetime Uygun Denetimin Geliştirilmesi Gereği	48
2.8	Denetçi Personelinin Hazırlanmasındaki Sorunlar	49
2.9	Çağdaş Ekonomide Azerbaycan’da Denetim Hizmetinin Düzenlenmesi Gereği..	50
2.10	İşletmeciliğin Gelişiminde Denetimin Önemi	51
2.11	Azerbaycan’da Denetim Faaliyetiyle İlgili Sorunların Çözümleri	52

2.12 Denetimde Bilgi Edinmenin Önemi.....	54
2.13 Denetimin Toplumda Yeri ve Önemi.....	55
2.13.1 Denetçilerin Etik Kuralları.....	56
2.14 Denetimde Planlamanın Önemi	57
2.15 Yönetim Sisteminde Denetimin Rolü	58
2.16 Denetim Hizmeti Piyasasında Haksız Rekabet.....	59
2.16.1 Haksız Rekabetin Önlenmesi İçin Yapılan İşler.....	61
2.17 Denetim Hizmetinin Analizi ve Uygun Tekliflerin Hazırlanması	62
2.17.1 Yasal Durum	63
2.17.2 Denetim Hizmetinin Kalitesini Etkileyen Faktörler	64
2.17.3 Denetimin Alansal Olarak Gelişimi ve Gelişim Sorunları.....	64
2.17.4 Denetim Hizmetinin Düzenlenmesindeki Sorunlar	65
2.17.5 Piyasada Bağımsız Denetçilerin Yeri ve Onları Etkileyen Faktörler.....	66
BÖLÜM 3: TÜRKİYE VE AZERBAYCAN BAĞIMSIZ DENETİM	
SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	69
3.1 Türkiye Azerbaycan Denetim Sistemlerinin Karşılaştırılması	69
3.2 Bağımsız Denetimin Sermaye Piyasasının Gelişimine Sağladığı Yararlar Açısından Karşılaştırma	70
3.3 Bağımsız Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Sağladığı Yararlar Yönünden Karşılaştırma	71
3.4 Bağımsız Denetimin Bilgi Üretimi ve Planlamaya Etkisi Yönünden Karşılaştırma	71
3.5 Bağımsız Denetçilerin Verdiği Hizmetler.....	72
3.6 Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları.....	73
3.6.1 Bağımsız Denetçilerin Mesleki Sorumlulukları.....	74
3.6.2 Bağımsız Denetçilerin Hukuki Sorumlulukları.....	76
3.7 Mali Raporlama Ortamından Kaynaklanan Sorunlar Açısından Karşılaştırma.....	78
3.8 Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sisteminde Güçlü ve Zayıf Yönler ...	79
3.9 Kurumsal Yapıya Geçişte Denetim ve Raporların Önemi	83
3.10 Küreselleşmenin Bağımsız Denetim ve Muhasebeye Etkisi Yönünden Karşılaştırma	84
3.11 Bağımsız Denetçilerin Görevlendirilmesi ve Görevden Çekilmesi.....	85
SONUÇ.....	87

KAYNAKÇA	91
EKLER	94
ÖZGEÇMİŞ	111

KISALTMALAR LİSTESİ

SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
YMM	: Yeminli Mali Müşavirler
SM	: Serbest Muhasebeci
A.B.D	: Amerika Birleşmiş Devletleri
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
AB	: Avrupa Birliği
MDB	: Müstakil Devletler Birliği

Tezin Başlığı: Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemlerinin Karşılaştırılması	
Tezin Yazarı: Leyla Babayeva	Danışman: Yrd. Doç. Dr. Selahattin KARABINAR
Kabul Tarihi: 15.06.2006	Sayfa Sayısı: IX (ön kısım) + 90 (tez) + 20 (ekler)
Anabilimdalı: İşletme	Bilimdalı: Muhasebe-Finansman
<p>Çalışmanın amacı Türkiye ve Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim sistemini karşılaştırmak, bağımsız denetimin yararlarını incelemek, bağımsız denetimi sınırlayıcı etkenleri araştırmak, denetçi ve denetim kuruluşlarının sorumluluklarını ve verdiği hizmetleri araştırmaktan ibarettir.</p> <p>Denetimin işletmeye, işletme ortaklarına, üçüncü kişilere ve ekonomiye sağladığı yararlar araştırılmıştır. Burada, denetimin Sermaye Piyasasının gelişimine, vergi gelirlerinin artırılmasına ve bilgi üretimi, planlama açısından sağladığı yararları değerlendirilmiştir. Denetçilerin verdiği hizmetler her iki ülkede de muhasebe, vergi danışmanlığı ve yönetim danışmanlığı olarak incelenmiştir fakat bir ülkede bu hizmet türlerinden biri daha yaygın olduğu halde diğer ülkede bu hizmetin daha az kullanıldığı görülmüştür. Örneğin, yönetim danışmanlığı Azerbaycan Cumhuriyeti'nde pek yaygın olmayan, yeni yeni gelişen bir hizmet türüdür.</p> <p>Bağımsız denetçilerin sorumlulukları iki yönden incelenmiştir. Bunlar, mesleki sorumluluklar ve hukuki sorumluluklardır. Her iki ülkede de bağımsız denetçiler, yaptıkları denetim ve bildirdikleri görüş için sorumluluk taşımaktadırlar.</p> <p>Türkiye Cumhuriyeti'nde Yeminli Mali Müşavirlerin faaliyetleri "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile düzenlenmektedir. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bu kanuna uygun olarak "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun" söz konusudur.</p> <p>Mali raporlama ortamından kaynaklanan sorunlar her iki ülke açısından büyük önem taşımaktadır. Belge ve bilgi akışı, sık ve geçmişe dönük olarak değişen mevzuat, kamu otoritesinin mali raporlama hakkında yeterince bilgiye sahip olmaması her iki ülke açısından denetimde sorunlar yaratmaktadır. Azerbaycan yönünden en çok belge ve bilgi eksikliği denetçiler için sorunlar yaratmaktadır.</p> <p>Yirmi birinci yüzyılın başlangıcında küreselleşme tüm dünyada en önemli gelişmeler arasında yer almaktadır. Küreselleşmenin muhasebe ve denetim sistemi ve mesleğine direkt etkisi, şirketlerin uluslararası nitelik kazanması veya uluslararası ticaret içinde yer almalarıdır. Küreselleşmenin muhasebe ve denetim sistemine önemli etkisi, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları'nın oluşturulması gerekliliğini ortaya çıkarmasıdır.</p> <p>Çalışma esnasında mülakat yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda birçok farklılık ve benzerlik gözlemlenmiştir. Benzerlikler içinde bağımsız denetimin ekonomiye, vergi gelirlerinin artırılmasına sağladığı yararlar, denetçilerin sorumlulukları ve haksız rekabet yer almaktadır. Farklılıklar, genellikle Türkiye'ye göre Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetimin daha az gelişmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer bir unsur Türkiye'nin denetim sisteminin tam olarak uluslararası sisteme uygun olmasıdır. Azerbaycan ise bu yönden hala sorunlarla karşılaşmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti'nde genellikle tüm şirketler denetime tabi tutulmaktadır, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde ise genellikle bu sadece büyük firmalar için geçerlidir. Küçük ve orta ölçekli firmalar ise bağımsız denetim yaptırmamaktadır. Fakat on senedir var olan denetim alanının gelişiminde Denetçiler Odasının önemli yeri vardır ve yapılan mülakat sonucunda elde edilen bilgilere göre, 2008 yılında uluslararası sisteme geçiş tamamen gerçekleşecek ve bununla birlikte tüm bağımsız denetim sistemi olumlu yönde etkilenecektir.</p>	
Anahtar kelimeler: Türkiye'de ve Azerbaycan'da Bağımsız Denetim, Denetçiler Odası, Bağımsız Denetçi	

Title of Thesis : Comparison of independent Audit Systems Between Turkey and Azerbaijan	
Author : Leyla BABAYEVA	Supervisor : Asist. Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Date : 15.06.2006	Nu. of Page : IX (pre text) + 90 (main body) + 20 (appendices)
Department : Business	Subfield : Accounting and Fşnance
<p>The aim of this study is to compare the independent audit system, examine the independent audit benefits for investigate the factors that are restricting the independent audition and investigate responsibilities and their services of the auditors and audit companies between Republic of Turkey and Azerbaijan.</p> <p>The benefits of the audits for the business enterprises, partners of the enterprises, third parts and economy have been studied widely. However, the benefits of audit to the development of Capital Market, the increment of tax incomes, production and planning of the information have also been underlined. The services of the auditors have been explained under accounting, tax and management consultancy for two countries. For example, management consultancy is new and developing everyday in Azerbaijan.</p> <p>The responsibilities of independent auditors have been examined in two ways. These are Professional and legal responsibilities. The auditors have been taking responsibilities for their audit opinions in both countries.</p> <p>The activities of the Certified Public Consultants have been arranged by the "Unrestricted Accountancy, Public Consultancy and Certified Public Consultancy" laws in Turkey. Azerbaijan "Law about the Auditor Service" has similarities like in Turkey.</p> <p>Problems that are caused from financial reports are very important for Turkey and Azerbaijan. Document and information flows, frequently changing laws also affecting the past, lack of information about the financial reports always creates problems in both countries. Particularly in Azerbaijan there are too many matters for auditors.</p> <p>At the beginning of the 21. century globalization has been focused the most important issue in the world. The direct effect of the globalization to accountancy, audit system and professionally forced the firms to have an international quality or become a partner in international trade. The most important effect of the globalization is forming of the International Accountancy and Audit Standards.</p> <p>Interviewing studies have been most performed in this study. Too many differences and similarities have been observed after this study. Some similarities are reported as benefits of independent audits to the economy, increment of incomes of the taxes. The main reason of the differences is caused by the weak audit system in Azerbaijan when compared with Turkey. The other reasons may be summarized as having an audit system which is not suitable with the global standards in Turkey. There are too many problems about this topic in Azerbaijan. Generally every company is under an audit in Turkey. But in Azerbaijan only large scaled companies are under the audit. Narrow and wide scaled companies still can't audit with independent audits. The Chamber of Auditors has an important role in developing the audit field in last ten years; and as a result of the interview it is easier to say that transition to international system will be completely performed in 2008. As a result of transition the whole independent audit system will be affected in a good manner.</p>	
Keywords: Independent Audit In Turkey And Azerbaijan. The Chamber of Auditors, Independent.	

GİRİŞ

Toplumun büyümesi, iktisadi yaşamın gelişmesi güvenilir bilgi elde etme gereksinimini daha da attırmaktadır. Her toplumda alınacak iktisadi kararlar doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Örneğin; bankadan borç isteyen bir işletmeye bu borcun verilip verilmemesiyle ilgili kararı, işletmenin finansal raporlarında yansıyan finansal yapısına, bankayla işletme arasında geçmiş ilişkilere bağlı olacaktır.

Amaca uygun karar verebilmek için, karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu nedenle de karar alıcı, vereceği karar için bilgilerin yeterli derecede güvenilir olduğunu araştırmalıdır. Araştırmalarda başvurulan genel bir yöntem, bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bilgilerin bağımsız bir uzman tarafından tarafsızca incelenerek güvenilirliğinin araştırılması bağımsız denetimin temelini oluşturmaktadır. Bağımsız denetim, karar alıcılara güvenilir bilgi sağlayarak, sermaye piyasalarının gelişimine, vergi gelirlerinin arttırılmasına ve kaynakların etkin şekilde kullanımına önemli katkıda bulunmaktadır.

Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı Türkiye ve Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim sistemini karşılaştırmak, bağımsız denetimin yararlarını incelemek, bağımsız denetimi sınırlayıcı etkenleri araştırmak, denetçi ve denetim kuruluşlarının sorumluluklarını ve verdiği hizmetleri araştırmaktan ibarettir.

Çalışmanın Önemi

Türkiye'deki denetim bağımsız sistemi Uluslararası denetim sistemine uygun bir sistemdir. Azerbaycan Cumhuriyeti'ndeki bağımsız denetim sistemi yeni oluşmaya başlamıştır. Bu yüzden birçok eksiklikleri vardır. Bu tezde yapılan karşılaştırma ile bu eksikliklerin giderilmesi için yapılması gerekenler araştırılmıştır. Bunun için Türkiye ve Uluslararası sistemlerden yararlanılmıştır.

Çalışmanın Metodolojisi

Bu çalışmada öncelikle Türkiye ve Azerbaycan'daki bağımsız denetim sistemleri incelenmiştir. Daha sonra her iki sistem birbiriyle karşılaştırılmıştır. Aynı zamanda

Azerbaycan Bağımsız Denetçileri ile mülakat yapılmış olup, mülakat metni, ekler kısmında verilmiştir.

Bu çalışmada Türkiye’de ve Azerbaycan’da bağımsız denetim konusu incelenmiştir.

Türkiye’de bağımsız denetim, Azerbaycan’da bağımsız denetim ve bunların karşılaştırılmasını ele alan bu çalışma üç bölümde yapılandırılmıştır.

Birinci bölümde Türkiye’de bağımsız denetim, gelişimi, yararları, bağımsız denetçilerin sorumlulukları, verdiği hizmetler, bağımsız denetçilerin karşılaştığı sorunlar incelenmiştir. Aynı zamanda Bağımsız Denetim Derneği tarafından yapılmış olan bağımsız denetimde SWOT analizinden yararlanılmış, küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin bağımsız denetime etkisi araştırılmıştır.

İkinci bölüm Azerbaycan’da bağımsız denetim faaliyetini kapsamaktadır. Bu bölümde Azerbaycan’da denetimin oluşumu, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşları, onların verdiği hizmetler, sorumlulukları, denetimin gelişim sorunları ve denetimde haksız rekabet gibi konular araştırılarak analiz edilmiştir. Ayrıca denetim faaliyetiyle ilgili sorunların çözülmesi yolları ve yöntemleri de bu bölümde yer almaktadır.

Üçüncü bölüm birinci ve ikinci bölümün karşılaştırmasıdır. Yani Türkiye ve Azerbaycan’daki bağımsız denetim faaliyetinin karşılaştırması yapılmıştır. Azerbaycan denetim sistemine ait veriler, Azerbaycan Denetçiler Odası’nın altı üyesi ile yapılan mülakat sonucu elde edilmiştir.

Sonuç bölümünde ise her iki ülkenin denetiminde karşılaşılan zorluklar ve denetime ait gelişmeler ele alınmıştır. Tüm zorluklara rağmen denetim mesleğinin gelişimi ve yasal statüye sahip olmasıyla bağımsız denetim alanında önemli ilerlemeler görülmektedir. Bağımsız denetimi en yüksek düzeye ulaştırmak için uluslararası gelişmelerden yararlanılması öngörülmektedir.

BÖLÜM 1: BAĞIMSIZ DENETİM VE UNSURLARI

1.1 Bağımsız Denetim

Bir ülkenin gelişimi ve büyümesi için o ülkede yaşayanların oluşturduğu örgütlerin başarılı olması gerekmektedir. Örgütlerin başarılı olmasında ise, muhasebenin hukuksal altyapısı ile uygulanacak muhasebe ve denetim tekniklerinin büyük önemi var. Muhasebe ve denetim mekanizması olmadan sağlam bir muhasebe hukuku düzeni, sistemi ve tekniği olmaz. Muhasebe sistemi, şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun şekilde düzenlemektedir. Denetim, ekonomik olayların ilgili mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak, kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsızca kanıt toplayarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır. Bir ülkenin gelişimi için engel olan vergi kaçığının önlenmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesi önemli bir unsurdur. Vergi kaçığının önlenmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesi için etkin bir muhasebe düzeni ve denetimi gerekmektedir. Denetimin verimli bir şekilde olması ise bağımsız denetimle sağlanabilir (Erdoğan, 2002).

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan ve ya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun ikinci maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir (Kepekçi, 2000:7).

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevini üstlendiklerinden toplumda çok önemli yere ve sorumluluğa sahiptirler (Bozkurt, 2000:31).

Sermaye piyasasında kamuya açıklanan bilgilerde genel olarak aşağıdaki belirtilen konuların olması gerekmektedir:

1. Kamuya açıklanan bilgiler ihtiyaç duyulan önemli bilgiler olmalıdır

2. Bilgiler objektif güvenilir ve tarafsız olmalıdır
3. Bilgiler kamunun anlayabileceği düzeyde olmalıdır
4. Bilgiler zamanlılık esasına uygun olarak açıklanmalı yani geçerliliğini kaybetmemelidir
5. Açıklanan bilgilerin tutarlılık ilkelerine bağlılığı esas alınmalıdır
6. Kamuya açıklanan bilgilerin standart formla sunulması ve terminoloji birliğinin sağlanmış olması gereklidir.

Kamuya açıklanan bilgilerin doğruluk kriterlerine sahip olması için bilgiyi sunan firmaların bağımsız dış denetime tabi tutulmaları gerekir (Karasioğlu, 2005:8).

Genel olarak denetim üç türdür:

1. Uygunluk Denetimi
2. Faaliyet Denetimi
3. Mali Tabloların Denetimi

Sermaye Piyasası Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinde üç tür bağımsız denetlemeden söz edilmektedir. Bunlar:

1. Sürekli denetim
2. Özel denetim ve
3. İsteğe bağlı denetimdir.

Ancak, 4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı resmi Gazete’de yayınlanan Seri: X, No: tebliğ ile bu denetim türlerine bir de sınırlı denetim eklenerek 3 tür olan bağımsız denetim çeşidi dört olmuştur:

1. Sürekli denetim, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetlemeyi ifade eder. Sürekli denetimin her yıl yapıldığından anlaşılması gereken denetimin bir veya birkaç yılla sınırlı olmayıp bir devamlılık arz etmesidir (Yavaşoğlu, 2001:23).

2. Özel denetim, menkul kıymetlerin halka arzı için izin almak üzere SPK'na başvuran ve Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında olup, birleşme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklar ile aynı durumdaki yardımcı kuruluşlarca düzenlenmiş olan mali tablo ve raporların yönetmelik uyarınca denetlenmesidir.
3. İsteğe Bağlı Denetim, SPK'nu kapsamında olmayan ortaklıklarca, kendi istekleri ile yaptırılan denetimdir.
4. Sınırlı denetim, SPK tebliğleri uyarınca sürekli denetim yaptırma zorunluluğu bulunan ortaklık ve aracı kurumların ara mali tabloları için yaptırdıkları denetimdir (Erdoğan, 2002).

1.2 Bağımsız Denetimin Gelişimi

Denetim ekonominin ve buna bağlı olarak muhasebe faaliyetlerinin gelişimine paralel bir tarihsel gelişim göstermektedir. Denetimin dünyada resmen kabul edilen bir meslek haline gelişi 19 yüzyılda endüstri devrimiyle birlikte olmuştur (Çömlekçi ve Erdoğan, 1996:9).

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin gelişiminde banka ve diğer mali kuruluşların talepleri önemli bir etken olmuştur. 1960'lı yıllarının ortalarından başlayarak banka ve yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine finansal tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardı. İlk önce bu işlemler yurtdışındaki bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılıyordu, 1970'lerden itibaren ise uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye'deki üye firmaları tarafından yürütülmeye başlamıştır. Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirmesi ve bu kapsamda denetim yapacak kişi ve kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmeliklerin yürürlüğe girmesi ve 1989 yılında Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yayınlanması ile bağımsız denetim yapan kuruluşların sayısı hızla artmıştır. Bu kanunla oluşturulan Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) bünyesinde 1994 yılında kurulan ve yaptığı çalışmalar sonucunda bu güne kadar Uluslararası Standartlara uygun on beş adet standart yayınlanmış olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) çalışmaları mesleğin vizyonu açısından oldukça önemlidir.

Bağımsız denetim sektörü günümüzde önemi gittikçe artan ve mali piyasalarda güvenin sağlanması için gereken “şeffaflığın” sağlanmasında kritik bir role sahiptir (Bağımsız Denetim Derneği, 2006).

Türkiye’deki denetim faaliyetinin gelişimini şöyle özetleyebiliriz:

- Her hangi bir yasal zorunluluk olmadan belirli ihtiyaçlardan oluşan denetim çalışmaları. Bu dönemde denetim şirketlerinin müşterileri, çokuluslu şirketleri Türkiye’deki şubeleri veya uluslararası finans kuruluşlarından fon sağlayan işletmelerdir,
- Yasal zorunluluk olmamasına rağmen bankaların yabancı muhabetleri nedeniyle uluslararası finans çevreleri ile ilişkilerinden kaynaklanan denetim ihtiyacı ve talepleri,
- 3568 sayılı yasanın kabulü ile YMM’lere vergi denetimi ve tasdik yetkisinin verilmesi.

Günümüzde yasal zorunluluk olmadan, bağımsız denetimin yararlarına inanmış yöneticileri olan kurumsallaşmış işletmelerin bağımsız denetimi söz konusudur.

1.3 Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uyularak aşağıdaki uluslararası normlara göre yapılır:

1. Mesleki esaslar
2. Çalışma esasları
3. Raporlama esasları

Denetim faaliyetinin esası, denetim işletmenin mali tabloları hakkında bir görüş sahibi olmaktan ibarettir. Mali tablolara dayanarak işletme ile ilgili kişiler işletme hakkında kararlar alırlar.

Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararları üç şekilde tasnif edebiliriz:

1. Üstlerin astların faaliyetlerini değerlendirmek imkanı elde ettikleri gibi astların da üstlerin planları ve beklentiler ile ilgili bilgi edinmelerini sağlayan haberleşme,

2. Astların üstler tarafından, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler vasıtasıyla uyguladıkları değerlendirme,
3. Astların işletme faaliyetlerini verimli şekilde yürütmek için özendirilmesi, yani motivasyondur (Erdoğan, 2002:61).

1.3.1 Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

Denetçinin raporlarına dayanarak işletme yönetimi işletme faaliyeti ile ilgili daha doğru daha sağlıklı karar verebilme imkanı sağlar. Denetçinin görüşü tarafsız ve dürüst, tasdik ettiği mali tablolar ise güvenilir ve şeffaf olur. Denetim sonucunda işletme yöneticisi işletmede olan yolsuzluklar, eksiklikler ve yanlışlıkları öğrenmiş olur.

1.3.2 Denetlenen İşletme Ortaklarına Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetim yapılmış işletmede ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. Çünkü denetim faaliyeti tarafsız kişilerce gerçekleşir ve tarafsızca raporlanır. İşletmeyle ilgili her türlü yanlışlık, eksiklik açıkça ortaya çıkar.

1.3.3 Denetlenen İşletme İle İlgili Üçüncü Kişilere Yararlar

Mali tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmelerin gerek alım- satım ilişkisinde buldukları işlemler açısından ve gerekse para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, mali tablolarının bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş olmaları önemli yararlar sağlamaktadır.

Bağımsız denetimi geçmiş ve mali tabloları tasdik edilmiş bir işletme, denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar kapsamında güvenilir ve tercih edilir bir işletmedir.

1.3.4 Bağımsız Denetimin Ekonomiye Sağladığı Yararları

Bağımsız denetimin ekonomiye sağladığı yararları üç başlık altında sıralayabiliriz:

1. Sermaye Piyasasının gelişimine sağladığı yararlar,
2. Vergi gelirlerinin artırılmasına sağlanan yararlar,
3. Bilgi üretimi ve planlama açısından sağlanan yararlar.

1.3.4.1 Sermaye Piyasasının Gelişimine Sağladığı Yararlar

Sermaye Piyasası; işletmelerin uzun vadeli veya devamlı fon ihtiyaçlarının giderilmesi araçlarını oluşturan menkul kıymetlerin arz ve taleplerinin karşılaştığı ve bu arz ve taleplerin karşılaşmasını sağlayan kurumları içeren piyasa olarak tanımlanabilmektedir.

Piyasada fon arz eden yatırımcılar gerçek ve tüzel kişiliğe sahip olup, genellikle kişisel tasarrufları, işletme tasarrufları ve finansal kurumlardır. Fon talep edenler ise işletme kişiler, şirketler ve finansal kurumlardır. Fon arz edenler kendilerine gelir sağlamaktadırlar. Fon talep edenler ise, kendilerine gereken fon sağlamış olurlar. Küçük tasarruflar büyük tasarruflara dönüşmekte bu da sermaye piyasasının ülke ekonomisindeki önemini ortaya koymaktadır.

Ekonominin büyümesi ve gelişmesini etkileyen faktörlerden biri de etkili ve güvenilir bir Sermaye Piyasasının kurulmasıdır. Sermaye Piyasasının güvenilirliğinin sağlanması bağımsız denetim uygulamaları ile gerçekleştirilir.

1.3.4.2 Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Sağladığı Yararlar

Vergi, işletmelerin beyanına göre toplanmaktadır. Beyanların doğruluğunun ve dürüstlüğünün araştırılması ve incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle de işletmeler bağımsız denetime tabi tutulur. Bağımsız denetim vergi kaçaklığının önlenmesinde önemli bir unsurdur. Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırıyor ve vergilerin toplanmasında ekonomiye büyük yarar sağlamaktadır.

1.3.4.3 Bilgi Üretimi ve Planlama Açısından Sağlanan Yararlar

Ekonomik gelişmeler, sınırlı olan kaynakların mantıklı planlanmasına ve verimli yatırımlara yönelmesine dayanmaktadır. Bu kararların alınması için güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulur. Bilgilerin güvenilirliği ise bağımsız denetim uygulamaları ile sağlanabilmektedir. Denetlenmiş verilere dayanarak yapılan planlama kamu gelir ve harcamalarında, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha verimli sonuçların elde olunmasında temel olacaktır (Tarmur, 1997).

1.3.5 Bağımsız Denetim İle İşletmelere Açıklanan Bilgi Düzeyi Arasındaki İlişkiyi Açıklayan Teoriler

İşletmelerin yıllık raporlarındaki bilgi düzeyini etkileyen birçok işletmeye özgü faktörler vardır. İşletmenin büyüklüğü, faaliyet gösterdiği sektör, yabancı ortağının olup

olmaması, bağımsız denetime tabi tutulup tutulmaması gibi faktörlerin işletmenin açıkladığı bilgilerle olan ilişkisi pozitif muhasebe teorileri tarafından açıklanmaktadır.

1.3.5.1 Aracılık Teorisi

İşletmeye özgü faktörlerden bağımsız dış denetim ile işletmelerin açıkladığı bilgiler düzeyi arasındaki ilişkiyi açıklayan en yaygın teori “Aracılık teorisi”dir.

Bu teoriye göre işletmeyle ilgili taraflar arasında bilgi akışını temin eden bir ilişki vardır. Aracılık ilişkisi işletme sahiplerinin işlerini kendi hesabına yürütmeleri için aracı olan birey ile yaptıkları sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Aracılık ilişkisinde sözleşmeyi düzenleyen kişilerden her biri kendi çıkarlarını koruyor ve çoğu zaman bu kişilerin çıkarları çatışıyor, bu zaman işletme sahibi ile yöneticinin farklı kişiler olduğu için “aracılık maliyeti” meydana geliyor. Bu maliyetin oluşmasına sebep ise, işletme sahiplerinin yöneticileri kontrol etme isteğidir ve bu maliyet sonunda yöneticilere yansıtılır.

Aracılık teorisinden anlaşılan diğer bir varsayım ise, işletme sahiplerinin aracılık maliyetini minimize ederek kendi ekonomik faydalarını maksimize etmeleridir. Mali tablolarındaki açıklanan bilgi düzeyi arttıkça denetim maliyetleri düşecektir ve bu yöntemi uygulayarak işletmeler hem maliyetlerini düşürüyor hem de işletme ortaklarına doğru bilgiler açıklıyor. Diğer taraftan da işletme yöneticilerinin sunduğu raporların kalitesi de artmış oluyor.

1.3.5.2 İlişki Teorisi

Bağımsız dış denetimin işletmelerce halka açıklanan bilgi düzeyi arasındaki ilişkiyi açıklayan diğer teori “İlişki teorisi”dir. Bu teori işletme yöneticilerinin o işletmenin davranış ve performansını etkileyeceği görüşüne dayanıyor. Teoriye göre bağımsız denetçiler denetlediği raporların aynı zamanda içeriğini de etkileyebiliyorlar. Eğer denetçiler denetledikleri işletme raporlarının kalitesine güveniyorlarsa, denetledikleri raporlarda yer alan bilgilerin daha doğru ve güvenilir olmasını firmalardan isteyebilirler.

1.4 Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Verdiği Hizmetler

Uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin verdikleri hizmetleri temel olarak 3 ana gruba ayırabiliriz:

1. Denetim ve muhasebe hizmetleri,

2. Vergi danışmanlığı hizmetleri,
3. Yönetim danışmanlığı hizmetleri.

1.4.1 Denetim ve Muhasebe Hizmetleri

Denetim ve muhasebe hizmetleri bağımsız denetimde en çok yaygın olan hizmet türleridir. Bu hizmetlere finansal tabloların denetimi, şirket satın alma denetimi, iç kontrol organizasyonu, muhasebe sistemi denetimi gibi hizmetler dâhildir.

Bu hizmetlere sınırlı denetim çalışması da dahil edilebilir. Sınırlı denetim, mali tabloların belirli bir oranda denetlenerek, denetim kuruluşlarının sınırlı bir güvence verdikleri denetim faaliyetleridir. Bu tür denetim çalışmasını genellikle denetim maliyetlerini ödeyemeyecek nitelikte olan işletmeler uygulamaktadır.

1.4.2 Vergi Danışmanlığı Hizmeti

Bu hizmet türü günümüzde çok önemli bir yere sahiptir. Firmalar genellikle ülkelerindeki vergi kanunlarına uyum sağlamak ve vergi alanında artan belirsizlikleri ortadan kaldırmak amacıyla bu hizmeti alıyorlar.

Küreselleşmenin artmasıyla, uluslararası şirketler yatırım yaparken en verimli ülkeleri tercih etmektedirler. Bu nedenle de yatırım yapılacak ülkenin mevzuatı konusunda danışmanlık hizmetlerine olan talep artmaktadır. Bu aşamada uluslararası denetim şirketlerinin uzmanlığına başvurulmuş vergi kanunları açısından danışmanlık hizmetleri yaygınlaşmıştır.

1.4.3 Yönetim Danışmanlığı Hizmetleri

Bu hizmet muhasebe ve denetim gibi konulardan daha yeni olan fakat denetim şirketlerinin çok önem verdiği bir çalışmadır. Yönetim danışmanlığı hizmetleri içinde aşağıdakiler yer almaktadır:

1. Finansal planlama,
2. Mali analiz,
3. Özelleştirme,
4. Maliyet kontrolü,
5. Nakit ve fon akım tabloları.

Son zamanlarda konsolidasyon çalışmaları önem kazanmıştır. İşletmelerin kurumsallaşması sonucunda yatırımcıların güvenilir bilgi ihtiyacı artmıştır. Bu nedenle de uluslararası denetim şirketlerinin vazifelerinin önemi daha da artmıştır (Tarmur, 1997).

1.5 Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görevlendirilmesi ve Görevden Çekilmesi

Bağımsız denetim kuruluşları sürekli veya özel denetlemelerde en az iki, en fazla dört hesap dönemi için yönetim kurulu tarafından seçilir. Fakat bu seçimin genel kurulda oy çokluğu ile onaylanması gerekir. Menkul kıymet ihracı için genel kurul kararının gerekli olmadığı durumlarda ve birleşme, devir, tasfiye nedeniyle yaptırılan denetlemelerde, yönetim kurulu ile bağımsız denetleme kuruluşu arasında anlaşma yapılır ve genel kurul onayı gerekmez. Her hangi bir nedenle denetleme kuruluşunun seçiminin gerçekleşmemesi durumunda bu seçim Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılır. Taraflar arasındaki yapılan denetleme sözleşmesinin bir örneğinin müşteri tarafından Sermaye Piyasası Kurulu'na altı gün içinde gönderilmesi zorunludur.

Bağımsız denetleme kuruluşları, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen nedenlerle ve yazılı gerekçe göstermek şartıyla denetleme sözleşmesini feshedebilirler. Fakat bu durum olağan genel kuruldan önceki üç ay içinde yapılamaz.

Bağımsız denetim kuruluşu, müşteri tarafından çalışma alanının önemli bir ölçüde sınırlandırılması nedeniyle mali tablolara ait bilgi ve belgeleri elde edememesi halinde, yazılı gerekçe göstermek şartı ile Sermaye Piyasası Kurulu'ndan görüş alarak sözleşmeyi feshedebilir. Müşteri ile bağımsız denetim kuruluşu anlaşarak veya ayrı ayrı sözleşmeyi sona erdiremezler. Ancak müşteri, Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde tek taraflı sözleşmeyi feshedebilir (Ataman ve diğ., 2001).

1.6 Bağımsız Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Sorumlulukları

Bağımsız denetimin son derece önemli olduğunu, vazgeçilmez yararları olduğunu ve bunlardan hiçbir şekilde taviz verilmemesi gerektiğini biliyoruz (Dural, 2004).

Tarihsel gelişim içinde bağımsız denetim mesleğinin finansal bilgileri hazırlayanlar ve kullananlara karşı taşıdığı sorumluluk alanının, özellikle 1980'li yıllarda genişlediği ve Genel Kabul Görmüş İlkeleri ile Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesini aşan birikimlere konu olduğu gözlemlenmektedir. Bu doğrultuda, toplumsal

beklentilerin bağımsız denetçiye finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda güvence vermeye yönelik yeni roller ve sorumluklar tanımaya başladığı ve beklentilerin giderek somutlaştığı açıktır. Böylece bağımsız denetçinin örnekleme dayalı çalışmasından işlem hataları ile zedelenebilir ve denetlediği işletmenin yönetimi ile bütünleşmemesinden doğan aksaklıkların yatırımcılar ve alacaklılara zarar vermesinin yanı sıra özellikle basındaki finansal yayınları ve mahkemelere sunulan bilgileri olumsuz yönde etkilemesi, en aza indirilmeye çalışılmaktadır.

Bağımsız denetçiye toplumun verdiği bir diğer görev finansal tablolar denetimi dışındaki inceleme hizmetleridir. Bu hizmetler içinde iç kontrol faaliyetleri, mevzuata ve sözleşmelere dayalı işler, finansal tablolara ilişkin tamamlayıcı bilgi tabanı oluşturma ve yatırım analizi başlıca alanları oluşturmaktadır.

Topluca bakıldığında, toplumun bağımsız denetçiye yönelttiği beklentilerin A.B.D. uygulamasında belirli sorumluluk türleri halinde sıralandığı saptanmaktadır:

1. Hatalı ve düzenleyici araştırma ve raporlama sorumluluğu
2. Müşterilerin yasa dışı işlemleri karşısındaki sorumluluğu,
3. Finansal tablo denetiminde iç kontrol sistemini dikkate alma,
4. İnceleme ve değerlendirme sorumluluğu,
5. Çözümleyici araçlardan yararlanma sorumluluğu
6. Muhasebe tahminlerini gözden geçirme sorumluluğu,
7. Denetlenmiş finansal tablolar üzerine açıklayıcı rapor düzenleme sorumluluğu,
8. Denetlenen işletmenin varlığını sürdürmesine ilişkin riskleri gözden geçirme ve açıklama sorumluluğu,
9. Denetlenmiş işletmenin denetim komitesi ile iletişimde bulunma sorumluluğu.

Bu beklentiler zinciri, klasik anlamda Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre denetlenmiş bilgilerin güvenilirliğini artırmaya ve bağımsız denetçiye yeni işlevler tanımaya yönelik bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu çerçeve bağımsız denetçinin, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının uzantısı sayılabilecek ilke ve standartlarla, faaliyet kapsamı ve sorumluluklarını genişletmektedir. Öncelikle, mesleki özen ve iç

kontrol sisteminin değerlendirilmesi türünden genel ve çalışma alanı standartlarında kapsam farklılaştırması sağlanırken, öte yandan yönetsel danışmanlık hizmetleri, vergi uygulamaları ve finansal tablo denetimleri dışındaki alanlar için özel inceleme ve denetim standartlarına konularak, finansal denetim, uygunluk denetimi ve başarı denetimin güvenlik düzeyinin arttırılması öngörülmektedir. Denetçinin faaliyet kapsamı ve sorumlulukları arttıkça denetim riski azalıyor.

Denetim literatüründe bağımsız denetçinin sorumlulukları genellikle iki ayrı çerçevede ele alınmaktadır:

1. Mesleki sorumluluklar,
2. Hukuki sorumluluklar.

Bağımsız denetçinin mesleki faaliyetleri sırasında oluşan sorumluluk alanları ile bu sorumluluk alanlarındaki işlemlere ilişkin sorumlulukları konunun mesleki-teknik çerçeve boyutunu ortaya koyarak, hukuki çerçevesi temelinde sorumlulukların kişilere göre gruplandırılması yoluyla, bağımsız denetçinin hukuki yükümlüklerinin belirlenmesi öngörülmektedir.

1.6.1 Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçinin Mesleki Sorumlulukları

Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının başında iş gördüğü ortamın beklentilerine uygun nitelik ve türde bağımsız denetim hizmeti vermek gelir (Aytekin, 2004).

Bağımsız denetçi için en temel ilke denetçinin bağımsız olmasıdır. Diğer deyişle her türlü çıkar çatışmasından uzak durmak, tarafsızlığını ve dürüstlüğünü etkileyebilecek durumlara izin vermemek, çalışmaları sonucunda ulaştıkları görüşlerini herhangi bir kişinin çıkarını düşünmeden raporunda açıklamak bir bağımsız denetçinin asli görevidir.

Denetçinin yaptığı işin mesleki özen ve titizliği her zaman ön planda olmalıdır. Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir denetçinin aynı şartlar altında detaylara vereceği önemi, gösterdiği çaba ve dikkati ifade eder. Bu ise, geçerli olan denetim standartlarına istisnasız olarak uyulması ile gerçekleşebilir. Mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olması, tarafsızlık, bağımsızlık, dürüstlük, profesyonellik gibi unsurlar bağımsız denetçinin azami dikkat edeceği hususlardır.

Denetçinin göz önünde bulundurması gereken diğer bir ilke önemliliktir. Mali tablolarında bu bilginin olmaması veya yanlış ifade edilmesinin kullanıcılarının mali tablolarındaki bilgilerden yola çıkarak alacakları ekonomik kararları ne kadar etkileyeceği bağımsız denetçi açısından her zaman göz önünde bulundurulması gereken bir husustur (Aytekin, 2004).

Mali tabloların denetiminde denetçiden beklenen işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin temelde, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüş belirtmektir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, mali tabloların doğru ve dürüst bir biçimde düzenlenmesi yönetimin sorumluluğundadır (Bozkurt, 2000:32).

Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının temelinde yanlışlıkların araştırması yer almaktadır. Yanlışlıkların gözden geçirilmesinde ise özellikle kasıtlı düzensizlikler ve hilelerin ortaya çıkartılmasını sağlayacak mesleki önlemlerin yürürlüğe konması önem kazanmaktadır. Bu bakımdan bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının oluşumunda “düzensizlik risklerinin dikkate alınması”, “yönetmelik bütünlüğü ve mesleki kuşku dengesinin kurulması”, “müşteri işletmenin yasal olmayan davranışlarının değerlendirilmesi” ve “hatalar, düzensizlikler ve yasadışı işlemleri kavramaya yönelme” türünden bazı alanların ağırlık kazanması söz konusudur.

Düzensizlik risklerinin dikkate alınması ile yönetmelik bütünlüğü ve mesleki kuşku dengesinin kurulmasında çıkış noktası, mesleki özen standardı başta olmak üzere denetim çalışmalarının hata ve düzensizliklerini ortaya çıkartacak ölçüde planlanması, uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesi ile ilgili çalışma alanı standardıdır. İncelmede işletme yönetimini, ön yargı ile kusursuz veya kusurlu görmeden belirlenen denetim faaliyetini yürütülmesi uygun olanıdır. Aksi halde, ön yargılı kusursuzluk kabulü, hata ve hilelerin fark edilmemesine yahut önyargılı kusursuzluk atfı, denetim sürecinin fazlası ile ayrıntılandırılması ve denetim maliyetlerinin, denetimin sağlayacağı yarar ve çalışma dengesinin bozulmasına yol açar.

Müşteri işletmenin yasal olmayan davranışlarının bağımsız denetçinin sorumluluk alanına alınması yaklaşımı, rüşvet ve haksız komisyon gibi yasa dışılıklarının yaygınlaşması ile güç kazanmıştır.

İşletme sahipleri ve yöneticilerinin hukuk kurallarını ve mevzuatı aşan davranışları, genelde işletmenin faaliyet sonucunu etkilemedikçe ve denetçinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre yürüttüğü bir denetimde ortaya çıkmadıkça, bilgisi dışında kalabilir. Bağımsız denetçinin, müşteri işletmenin yasal olmayan davranışları ile ilgili sorumluluğu, düzensizlik risklerinin dikkate alınması kapsamında kullanacağı ölçütlerle sınırlıdır.

Denetçinin finansal tablo denetimlerinde incelemeyi tercih ettiği toplantı tutanakları, müşteri işletme yöneticileri veya hukukçularından edindiği hukuki anlaşmazlıklar ve davalaşma bilgileri ya da çapraz inceleme testleri ile ortaya çıkan veriler, denetçinin müşteri işletmenin yasa dışı davranışları konusunda bilgilenmesi ve sorumluluk edinmesini gerektirir. Bunların ötesinde, bağımsız denetçi, müşteri işletme yönetiminden işlemlerinin hukuk ve mevzuata uygunluğunu belirten bildirim isteyebileyeceği gibi, müşteri işletmenin yasal olmayan işlerin önlenmesine ilişkin politikasını belirten düzenlemeyi talep ederek de bilgi ve sorumluluk noktasına geçebilir.

1.6.2 Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçinin Hukuki Sorumlulukları

Bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumlulukları Sermaye Piyasası Kanunu m. 16/4’de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre “Bağımsız denetim kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuki sorumludur”.

Bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğuna yol açan nedenlerin başında bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yapılması gelir. Bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yapılmaması, bağımsız denetim kuruluşlarının hem müşterilere, hem de üçüncü kişilere karşı hukuki sorumluluğunu doğurur (Çelik, 2003).

Bağımsız denetçinin, müşteri işletme ile denetim anlaşması çerçevesinde yürüyen ilişkileri sırasında, müşteri işletmeye karşı yüklendiği temel sorumluluk denetim çatışmasını, mesleki özen kurallarına ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına üst düzeyde uyum sağlayarak gerçekleştirmektir. Müşteri işletmenin ekonomik faaliyetleri sırasında yaşadığı en önemli riskler, kendi yöneticileri ve çalışanlarının kötü niyetli ya da kısıtlı davranışlarından doğmaktadır. Müşteri işletme, denetim anlaşması

yaptığı bağımsız denetçinin, doğal denetim çalışmasını yürütürken, uyguladığı denetim prosedürleri sayesinde, işletme yöneticileri ve çalışanların işletmeye zimmet veya suiistimal gibi yollardan verebilecekleri finansal zararları da bulması ve raporlaması gerektiği beklentisindedir.

Bağımsız denetçinin denetimi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına yeterince uyum göstermeden sürdürmesi sonucu bu tür olumsuzlukları fark edememesi halinde, müşteri işletmeye hukuki sorumluluğu doğmaktadır. Bu bir bakıma bağımsız denetçinin, müşteri işletmeye verdiği denetim hizmetlerinin kalitesinde titiz davranmaması durumunda, öngörülen kalitenin karşılığı olan performansın altına inmesinin, anlaşmanın karşı tarafın da benimsenmemesini ifade eder.

Ülkemizde denetçilerin yasal sorumluluğu; müşteri işletmeye karşı sözleşmeden doğan ayrıca üçüncü şahıslara karşı haksız fiili sorumluluğudur. Haksız fiili sorumluluğu Borçlar Kanunu'nun 41-60'uncü maddeleri arasında düzenlenmiş olup, haksız fiili sorumluluğu için denetleme kuruluşunun kusurlu olmak, bunun yanında haksızlığın yani hukuka aykırılığın maddi zarar unsuru ile birlikte olması şarttır (Ataman ve diğ., 2001).

Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğunun temeli, üçüncü şahısların finansal tablolara duydukları güvenin sarsılması ya da geçerliliğini kaybetmesi ile ilgilidir. Üçüncü şahısların finansal tabloların mutlak doğruluğuna güven duyarak yaptıkları işlemler sonucu, tablo değerlerinde farklı gerçeklerle karşılaşmaları ve zarar görmeleri, bağımsız denetçiyi belli koşullar altında sorumlulukla baş başa bırakabilir. Burada üçüncü şahsın bilinebilecek bazı özelliklerinin bulunması, sorumluluğunun doğmasını belirginleştirir.

Denetlenmiş finansal tabloların kullanıcıları, denetçinin, bu kullanımı öngörümleyebileceği kişiler olabilecekleri gibi, özellikleri ve kullanım amaçları hakkında öngörümde bulunamayacağı kimseler de olabilmektedir. Müşteri işletmenin kredi sözleşmesi ile ilişkisinin bulunduğu banka, kredi talebini değerlendirirken, bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş finansal tablolardan yararlanacağından, bu finansal tabloların içeriklerinde denetim görüşüne aykırı önemli farklılaştırmalarla karşılaştığında, durumdan bağımsız denetçiyi hukuk ortamında sorumlu tutabilir.

Bağımsız denetçinin üçüncü şahıslara karşı sorumlu tutulmak istendiği bir diğer kesim potansiyel yatırımcılar, müşteri işletme ile aktüel bağı bulunmayan kredi kuruluşları,

sigorta işletmeleri veya işletmeyi bütünüyle satın almaya talip olan diğer işletmedir. Bu yaklaşıma göre, denetlenmiş finansal tablo kullanıcılarının tümünün, denetimde gerekli özenin gösterilmemesi sonucu yanlışlıkları ve zarar görmeleri halinde, denetçinin bu kimselere karşı sorumluluk içinde olması savunulmaktadır.

Bağımsız denetçinin, denetim işlerinden doğan sorumluluğunun, gerek kendisinin gerek denetim ortaklığının ve gerekse denetlenen işletmenin haklı çıkarlarının güvence altına alınması amacıyla sigortalanmasına ilişkin uygulama, kamu yararını gözeten tipik örneklerden birisi olarak kabul edilebilir.

1.7 Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Etkenler

Bağımsız denetime birçok sınırlayıcı etkenler önemli etki göstermektedir. Bu etkenlerden birincisi, denetimin kısıtlı ekonomik şartlar altında çalışmasıdır. Denetim, uygun zaman ve maliyetle yapıldığı zaman yararlı olur.

Denetçinin mali tablolarla ilgili raporu, bilanço tarihinden üç ay sonra yayınlanır. Zaman sınırlaması, bilanço tarihinden sonra oluşan ve mali tabloları etkileyebilen olaylara ilişkin elde edilecek kanıt sayısını etkileyebilir. Diğer taraftan, bilanço tarihinde mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için oldukça kısa bir süre vardır.

Diğer bir önemli sınırlama, finansal tabloların düzenlediği muhasebe sistemindedir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri çerçevesinde farklı ilke ve yöntemlerin uygulanması mümkündür. Tahminlere göre kayıt yapma işlemi muhasebe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Belirsizliklerle ilgili kayıt yapılsa da hiç kimse belirsizliklerin sonucunu önceden bilemez (Kepekçi, 2000:13).

1.7.1 Mesleki Ahlak Açısından Karşılaşılan Sorunlar

Mesleki ahlak açıdan karşılaşılan sorunlardan biri şirket yönetimi tarafından denetçi görüşü üzerindeki baskısıdır. Denetçiyi görevlendiren ve ücret ödeyen işletme yönetimi tarafından hazırlanan mali tablolar üzerinde denetçinin rapor vermesini beklendiğinden, oldukça ciddi bir menfaat çatışması çıkmaktadır.

Bu nedenle bazen denetçilerin bulduğu bir problemi görmezlikten gelmek ve “temiz”, “şartsız” bir görüş bildirme yoluyla baskılarla karşılaşıyorlar. Bazı yöneticiler şartlı görüşleri kabul etmek istemiyorlar. Bu konuda her zamanki geçerli olan tehdit de, eğer denetçi şartlı görüşten vazgeçemezse gelecek yıl denetçisini değiştirmek olmaktadır.

Hiçbir denetçinin siyah veya beyaz ayırımını yapabileceği bir hususta yalan söylemez. Ama çoğu zaman şirket yönetimi gri hususlarda, yani konu hakikaten açık olmadığı veya muhasebe kurallarının belirgin olmadığı durumlarda baskı yaparlar. Bu problem genellikle ikinci ve üçüncü sınıf işletmelerde karşılaşılır.

Mesleki ahlak açıdan karşılaşılan diğer bir önemli sorun yetersiz denetim çalışmasıdır. Denetim sırasında denetçinin yaptığı işleri azaltması yolunda üzerilerine çok baskı var. Öncelikle, hemen hemen bütün şirketlerin 31 Aralık yılsonları olduğundan dolayı bütün denetimleri aynı zamana denk geliyor.

İkinci olarak denetim firmalarının çok küçük ve fazla tecrübeli personele sahip değiller. Personelin bir kısmı tecrübe kazandıktan sonra askerlik ve başka iş bulma nedeniyle ayrılıyorlar.

Üçüncü olarak, müşteriler çoğu zaman mantıksız vakit sınırlaması getiriyorlar (Öncü ve diğ., 1997:168).

1.7.2 Beklenti Uçurumu

Beklenti uçurumu genellikle denetim kuruluşu ile müşteri, devlet ve diğer üçüncü kişilerin beklentilerinin uyuşmazlığından meydana gelmektedir. Aşağıdaki durumlarda beklenti uçurumu söz konusu olabilir.

Denetim raporunun niteliği. Denetim raporu, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmaması konusunda bir görüş bildirir. Bu raporda işletmenin finansal durumu ile ilgili yorumlar yer alamaz. İşletmenin iyi ya da kötü olarak değerlendirilmesi ancak kamu kurumu tarafından yapılabilir. Denetim zamanı amaç firmanın kötü veya iyi olmasını saptamak değil, sağlığını ve güvenilirliğini belirtmekten ibarettir.

Mali tablolarla ilgili sorumluluk. Denetçi mali tabloların dürüstlüğünü Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları kapsamında denetlemekle sorumludur. Mali tabloların hazırlanması yöneticilerin görevidir, ama bazen mali tabloların hazırlanmasında kamu denetçileri sorumlu kılmaktadır.

Hata ve hilelerin tespit edilmesi. Genellikle çoğu kişi denetimin temel amacının hata ve hileleri ortaya çıkarmak olduğunu düşünmektedir. Fakat denetimin amacı hata ve hileleri ortaya çıkarmak değildir, mali tablolara güvenilirlik sağlamaktır.

1.7.3 Denetçiler Arasındaki Bilgi Eksikliği

Denetim dünyada genel kabul görmüş yöntemleri olan bir öğreti konusudur. Uluslararası denetim standartları bu konuda üzerinde mutabakata varılmış asgari uluslararası gerekleri yansıtmaktadır. Bu konuda bilgi eksikliği Türkiye’de denetim uygulamaları ve dolayısıyla denetim raporları arasında önemli farklılık oluşmasına neden olmaktadır. Öyle ki, kamuyu bilenler, denetlenen işletmeyle ilgili etraflı bilgi sahibi olmaksızın, yalnız mali tablolar ile denetçi raporunu okurken bile, aynı türden bir işlemin bir şirkette şartlı görüş konusu olurken, diğer bir şirkette dikkate bile gelmediğini gözlemlenmektedir. Diğer taraftan, ciddi denetçilerle çalışan firmalar bir anlamda cezalandırılmış görünümüne düşmekte ve gerek şirketler, gerekse de denetçiler arasında haksız rekabet doğmaktadır.

1.7.4 Mali Raporlama Ortamından Kaynaklanan Sorunlar

Mali raporlama ortamından kaynaklanan sorunları üçe ayırabiliriz:

1. Belge ve bilgi akışı
2. Sık ve geçmişe dönük olarak değişen mevzuat
3. Kamu otoritelerinin mali raporlama hakkında bilgi sahibi olmadan öngördükleri talepler

Genellikle Türkiye’de işletmelerin çoğunda bilgi ve belge akışı yıl içinde gereken hızda olmamaktadır. Şirketler muhasebe işlemlerinin zamanında yapmadıkları için yılsonunda kapanışların yapılması da uzamış oluyor. Bundan başka amortismanın yılsonunda hesaplanması, yeniden değerlendirme oranının yılsonunda belirlenmesi de yılsonu kapanış işlemlerinin uzamasına sebep olmaktadır. Bu nedenle de denetim çalışmasında ağırlık yılsonundan sonraya kalmakta ve yıl içinde yapılan denetimin verimini düşürmektedir.

Sık ve geçmişe dönük olarak değişen mevzuat yılsonu kapanışlarını uzatan diğer bir unsurdur. Bu ise finansal tablo ilgililerinin bilgi almalarını geciktirmektedir. Bunun yanı sıra Türkiye’de muhasebe uygulamalarını etkileyen en önemli faktör bir standart birliğinin olmamasıdır. Birçok kamu kuruluşları (SPK, Maliye Bakanlığı, TCMB) arasında anlaşmazlıklar mevcut olduğu için bir kamu kuruluşunun kabul ettiği standart diğer kamu kuruluşu tarafından kabul edilmiyor. Bu ise bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Bazen mali raporlamayı düzenleyen makamlar, mali tabloların denetim esasları hakkında tam bilgiye sahip olmadan bazı taleplerde bulunuyorlar. Bu ise denetçiler için büyük sorun yapmaktadır.

1.8 Bağımsız Denetimde Güçlü ve Zayıf Yönler Analizi (GFZT-SWOT Analizi)

Güçlü Yönler: Bağımsız Denetim Derneği tarafından 2005 yılında yapılan bir çalışmada günümüzde muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlara uyum sağladığı görülmüştür. Bu özellikle bankacılık sektöründe daha çok gözlemlenmektedir. Bankaların finansal raporlarının şeffaflığının sağlanmasında Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun büyük rolü vardır (Bağımsız Denetim Sektörü, Bağımsız Denetim Derneği).

Bağımsız denetim sektöründe çalışan yüksek nitelikli işgücü- Bağımsız denetim alanında çalışan yüksek eğitilmiş, finans, işletme gibi bölümleri bitirmiş yüksek performanslı kişilerden oluşmaktadır. Bağımsız denetim sektörünü diğer sektörlerle karşılaştırsak, bu sektörün işgücünün eğitimi ve performansı diğerlerine göre daha fazladır.

Mali sektöre yönelik denetim zorunluluğunun bulunması- Mali sektöre yönelik denetim zorunluluğunun bulunması sektörün şeffaflığı bakımından çok önemli bir unsurdur. Günümüzde bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri, faktoring şirketleri için denetim zorunluluğu bulunmaktadır.

Zayıf Yönler: Muhasebe ve raporlama standartlarındaki hızlı değişime uyum- Uluslararası finansal raporlama standartlarındaki yapılan değişimlerle beraber SPK, BDDK gibi kurumların çıkarttığı standartlar da değişmektedir. Bu değişimler nedeniyle mali sektörde yer alan bankalar ve banka dışı kuruluşlar mali tablolarını hazırlarken sorunla karşılaşmaktadırlar.

Mali sektör dışında denetim zorunluluğunun sadece halka açık şirketlerle sınırlı olması- Türkiye’de denetim sadece halka açık şirketler ve mali sektörün tamamına yakın bir kısmı için zorunludur. Ekonominin önemli kısmını oluşturan küçük ve orta boylu firmalar için bağımsız denetim yaptırılması şart değildir.

Fakat mali sektörden fon temin eden işletmelerin mali tablolarının zorunlu bağımsız denetime tabi tutulması büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kısmi olması denetim sektörünün ölçek olarak da küçük olmasına yol açmaktadır.

Denetim kalitesinin izlenmesine yönelik mekanizmaların işler olmaması- Bağımsız denetimin kaliteli ve etkin bir şekilde yapılması gerek otoriter gerekse firmalar tarafından büyük önem taşımaktadır. Bağımsız denetim şirketleri her zaman kaliteli bağımsız denetim yapmak eylemindedirler. Fakat bununla beraber, düzenleyici otorite tarafından çıkarılmış düzenlemelere gerektiği gibi işlerlik kazandırılmamıştır.

Muhasebe standartları ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurumun bulunması- Türkiye’de muhasebe ve denetim standartlarının hazırlanmasıyla ilgili birçok yetkili kurum vardır. Gelişmiş ülkelerde ise muhasebe denetim standartları bir kurum tarafından hazırlanmaktadır. Ayrıca bu kurum standartların mali tablo hazırlayan şirketler tarafından daha iyi analiz edilmesine yönelik olarak açıklamalarda yayınlanmaktadır.

Fırsatlar: Bağımsız denetim ile ilgili yeni düzenlemeler- Bağımsız denetim zorunluluğu olmayan şirketlere dair çıkarılacak yeni düzenlemeler bağımsız denetim açısından fırsat yaratacaktır.

Avrupa Birliği Üyelik Süreci- Türkiye 2004 yılı sonunda AB tarafından tarih verilmesi ekonomik gelişmeleri de etkileyecektir. Ekonomik büyüme ve yabancı yatırımın artması nedeniyle bağımsız denetim sektörü de büyüyecektir.

Tehlikeler: Bağımsız denetimin kamuoyunda yanlış algılanması- Kamuoyunun bağımsız denetim hakkında yeterince bilgiye sahip olmaması nedeniyle denetimin yanlış anlaşılması söz konusudur. Diğer taraftan da şirket yöneticilerinin denetim faaliyetini önemsememeleri nedeniyle faydalarının algılanmasında sorun yaşanmaktadır. Özellikle şirketlerin maliyet azaltma durumlarında denetimde bundan pay almaktadır.

Ekonomide yaşanan olumsuzluklar ve yüksek denetim riski- Bağımsız denetim sektörü diğer sektörler gibi ekonomik olumsuzluklardan etkilenmektedir. Ekonomideki küçülme zamanı şirketlerin karlarını artırmak için ilave riskler alması denetim riskinin

artmasına sebep olmaktadır ve bağımsız denetim sektörü içinde yaşanan ücret rekabeti kaliteli personeli istihdam edebilme sorununu da beraberinde getirmektedir.

Bağımsız denetim şirketlerinin rotasyonu- Bağımsız denetim sektörünün karşılaştığı sorunlardan birisi denetim firmalarının rotasyona tabi tutulmasıdır. Bağımsız denetim kuruluşlarının denetledikleri işletmelere ilgili gerekli bilgiyi elde ederek denetim verimliliğini sağlamaları belirli bir sürecinin sonunda olmaktadır. Faaliyet karmaşıklığı nedeniyle bu süreç daha da uzamaktadır. Bu sebeple, rotasyon uygulamasının bağımsız denetim sektörünü olumsuz yönde etkileyebileceği ön görülmektedir.

1.8.1 Teknolojik Gelişmelerin Denetimde Yarattığı Yeni Fırsatlar

Profesyonel muhasebe ve denetim meslek mensupları, ister serbest ister bağımlı çalışıyor olsunlar, ister özel ister kamu sektöründe çalışıyor olsunlar bilgi teknolojisini çok yaygın olarak kullanmaktadır. Bu nedenle teknolojik gelişmelere paralel olarak muhasebe ve denetim mesleği de gelişmektedir.

Bilgi teknolojisindeki gelişmeler, finansal denetim faaliyetiyle uğraşan muhasebe meslek mensuplarını etkilemeleri açısından şu şekilde sıralanabilir:

Bilgi teknolojisindeki donanımlar ucuzlamaktadır. Bu ise bilgi teknolojisinin kullanımını yaygınlaştırmaktadır. Bilgi teknolojisindeki yazılımlar da aynı zamanda ucuzlamaktadır.

Fırsatlardan kastettiğimiz unsur, bilgi teknolojisindeki bu gelişmeler yeni satıcı, yeni müşteri bulma olanağı yaratmakta, yeni coğrafi alanlara erişimi sağlamakta ve coğrafi alanlardaki engelleri ortadan kaldırmakta, pazarda yatay ve dikey entegrasyonlar söz konusu olabilmektedir.

Tüm fırsatlara rağmen yeni bazı riskleri de taşımaktadır. Bilgisayar teknolojisinin gelişimi sonucunda kişisel bilgilere kolay erişilmesi söz konusu olmakta ve bu güvenlik sorununu ön plana çıkarmaktadır. Muhasebe meslek mensupları, işletme içinde oluşan bilgisayar sisteminin tasarlanması, programlanması ve uygulanması söz sahibi olan bir kişiliğe, bir faaliyete sahiptir. Muhasebe bilgi sistemi, finansal olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve işletme ilgililerine finansal raporlar aracılığıyla sunulması sürecidir. Bu süreç içinde asıl amaç bilgiyi üretmek, bilgiyi doğru ve açık şekilde işletme ilgililerinin ihtiyacına uygun bir şekilde hazırlamaktır. Bilgi

teknolojisindeki gelişmeleri şletme sistemlerinin oluşumunda, meslek mensuplarının bu sistemin oluşumunda dışarıda kalmaları imkansızdır. Bu sistemin kuruluş, uygulama ve denetleme aşamalarında meslek mensuplarının önemli yeri vardır.

Bilgi teknolojisindeki gelişmelerin meslek üzerindeki diğer bir etkisi bilgi teknolojisindeki gelişmelerin çalışma ortamını değişmesidir, dolayısıyla muhasebe uzmanlarının faaliyetlerinde de değişmeler ortaya çıkmaktadır.

Finansal denetim ve teknolojik gelişmeler incelendiğinde iki aşamada olaya yaklaşmak gerekir:

1. Bilgi teknolojisi, denetlenen şletmenin bu teknolojiiden yararlanma açısından olaya yaklaşmak
2. Denetleyen muhasebe firması veya meslek mensubunun bilgi teknolojisinden yararlanabileceği açıdan olaya yaklaşmak

Denetlenen şletmenin bilgi teknolojisini kullanması ve denetim faaliyeti arasındaki ilişkiye baktığımızda, denetçinin denetlenen şletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemini gözden geçirirken kullanacağı yöntemlerden etkilenmektedir, nk denetim faaliyetine başlanırken yapılması gereken ilk işlem, denetlenecek şletmenin iç kontrol sisteminin kontrol edilmesidir.

Diğer bir nokta, denetim riskinin dikkate alınmasında denetlenecek şletmede bilgi teknolojisinin hangi aşamada kullanıldığı önem kazanmaktadır. Denetim faaliyetinin amacı doğrultusunda yapılacak denetim işlemleri ve denetçinin uygulayacağı işlemler ile ilgili tasarımı ve performans, dolayısıyla etkilenmektedir.

Olaya, denetleyen şletmenin bilgi teknolojisini kullanması ve denetim faaliyetiyle ilişkiye bakacak olursak, finansal denetim faaliyetiyle ilgili olarak denetleyen açısından karşımıza çıkan bilgisayar destekli denetim teknikleri denilen uygulama karşımıza çıkmaktadır. Bu teknik, denetimde bilgisayarın kullanılması ve bilgisayardan yararlanmasına dayanıyor, yoksa bilgi teknolojisine dayalı bir denetimden söz edilemez. Mevcut bildiğimiz klasik denetim yapılmakta, fakat bu denetim yapılırken bilgi teknolojisinin yardımcı bir araç olarak kullanımının söz konusu olduğu bir uygulamadır.

Bilgisayar denetim tekniklerinin faydalarına gelince, kişi tarafından yapılması zor veya imkânsız olan bazı işlemlerin bilgisayar destekli denetim uygulamaları ile gerçekleştirilmesi mümkün olmaktadır. Örneğin çok boyutlu matematiksel hesaplamalarda ayrıca denetimin planlanması, yardımcılarının çalışma zamanlarının tahsis edilmesi vb.

Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin uygulanması ile denetçiler zaman tasarrufu sağlamaktadırlar.

Sonuç olarak bilgi teknolojilerindeki gelişmeleri yakından takip eden muhasebe meslek uzmanları önemli bir rekabet avantajı elde edecekler. Bilgi teknolojisini yakından takip eden denetçiler hep avantajlı olmaktadır. Diğer bir avantaj, maliyetlerde tasarruf etmektir. Bilgisayardan yararlanmak bu konuda maliyet tasarrufu elde edilmesine yardımcı olmaktadır. Bilgisayarın diğer bir avantajı güvenilirliktir. Bilgisayardan yararlanarak denetim faaliyetinin her aşamasında daha güvenilir sonuç elde etmek mümkün olacaktır (Selvi, 2002:482).

1.9 Kurumsal Yapıya Geçişte Denetim ve Raporların Önemi

Kurumsallaşmayı önceden belirlenen kurallara uyularak nelerin, nasıl, kimin tarafından hangi öncelikle yapılması gerektiğinin tarif edildiği sistem, yönetim tarzı olarak tanımlayabiliriz. Burada işletmedeki tüm faaliyetler belli bir hiyerarşi ve disiplin içinde, adeta birbirini kontrol eden tarzda ve kişilere bağlı olmaksızın yürütülmektedir. Kurumsallaşmada yetki paylaşılıyor ve devrediliyor. Devredilen yetkilerin sermaye adına denetlenmesi söz konusudur. Önceden kurallar belirlenmişse uygulamada bu kuralların takip edilmesi zorunludur.

İster kurumsallaşma aşamasını geçmiş ister daha o aşamaya gelmemiş hemen her işletme faaliyetindeki performansların değerlendirilmesi denetimin devreye girmesiyle yapılıyor. Denetimin kurumsallaşmanın ayrılmaz, tamamlayıcı bir kısmı olduğunu söyleyebiliriz. Denetim, olanlarla olması gerekenlerin karşılaştırılmasını ifade ediyor ve denetim yapabilmek için olması gerekenleri, yani kuralları önceden tarif etmek gerekiyor. Bunlara prosedürleri, yönetmelikleri örnek gösterebiliriz. Öyleyse, kurumsallaşmayı denetimle tamamladığımızda denetimin yarattığı sinerji karşımıza çıkıyor. Kısaca, denetim sayesinde kurum veya işletme iç kontrol sistemine kavuşmuş oluyor. Denetim bu sinerjiyi yaratıyor.

Mali tabloların denetimden geçmiş olması bir ayrıcalıktır, yani denetlenmiş mali tabloları olan kurumların güvenilirliği yüksek oluyor. Bu ise güvenilir bir kurum imajı, hatta bu kuruma rekabet gücü katıyor. Diğer bir avantaj çok methettim denetimidir. Bu zaman bir birim yada işletmedeki en iyi uygulamayı başka birim veya başka departmana taşıma imkanı sağlanılıyor.

İyi bir raporlama sistemi aracılığı ile kurumun tüm yönetim kademelerinin denetim bulgularını paylaşarak çağrışım ve sinerji yaratarak kurumsallaşmanın hep bir seviye yukarı standarda taşınması sağlanmalıdır (Küçükertunç, 2002:503).

1.10 Küreselleşen Dünyada Türkiye’deki Muhasebe Denetim Gerçeği

1.10.1 Küreselleşmenin Bağımsız Dış Denetim Uygulamalarına Etkisi

Küreselleşme farklı yerlerde ortak araştırmalara, çalışmalara ve üretimi gerçekleştirmeye olanak sağlayan bir bilgi ve kültür aktarmasıdır. Bu süreç, kişiler, kurumlar ve toplumlar arasında kazanan ve kaybeden tarafları ortaya çıkarmaktadır. Özellikle büyük sermayeye sahip çokuluslu şirketler, bilgi ve hizmet alanlarına yatırım yapan işletmeler, bilgi teknolojisinde bilgi üretip onu kullananlar kazanan grubunu oluştururken, tarım ve imalat sektöründe yoğunlaşmış olan kalifiye olmayan işgücüne sahip olan ülkelerin halkı kaybedenler olarak küreselleşme sürecinden olumsuz etkilenenler olmaktadır.

Bilgi ve sermayenin dolaşımı serbestliğiyle uluslararası bir nitelik ve hıza sahip olması, iletişim ağırlığının gelişmesi, ucuzlaması ve kolay ulaşılabilir olan bilgi teknolojileri hükümetler tarafından izlenmekte olan serbest piyasa ekonomisi yaklaşımları küreselleşmenin hızla yayılmasına büyük olanak sağlamıştır.

Sermayenin kısa süreli olarak kontrol edilmemesi anında hareket edebilme kolaylığıyla, çokuluslu şirketlerin ve büyük sermaye sahiplerinin Dünya piyasaları üzerinde kriz yaratabilmeleri, küreselleşmenin sıkça yaşattığı sorular olarak görülmektedir.

Küreselleşme sonucunda en somut gelişme; iletişim ve ulaşım alanlarında önemli değişikliklerin olması ve finansman ağırlığının artması biçiminde belirtilir. Ortakların uluslararası piyasalardan kaynak bulmak için ulusal sınırların dışında uluslararası piyasada ortaklık paylarının kote edilerek şahsa sunmaları ve küreselleşme çalışmalarına bağlı olarak ülkeler arası rekabete açılmaları küreselleşmenin en önemli sonuçlarının başında gelmektedir. Bu uluslararasılaşma mali tabloları hazırlayanların,

uluslararası kullanıcılarının beklentilerine cevap verecek bilgileri sağlayacak nitelikte olmalıdır.

Mali tablolar ilgililerine bilgi iletimini sağlamaktadır. Bu ilgililerden biri yatırımcılar olmaktadır. Yatırımcıların işletmeye çekilebilmesi için işletme sonuçları hakkında daha fazla bilgi gereksinimi ortaya çıkmıştır. Mali tablolar, yatırımcılara önemli bir bilgi kaynağı olurken, aynı zamanda tasarrufların da değerlendirilmesinde yarar sağlayacaktır.

1.10.2 Avrupa Birliği'nde Muhasebe Denetimi

Avrupa Birliği yönergeleri ve ulusal yasalara göre düzenlenen mali tablolar ve konsolide tablolar bir çok ülkede Sermaye Piyasası Komisyonu'nun taleplerini karşılayamamaktadır. Bu özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde görülmektedir. Bu nedenle büyük Avrupa Şirketleri, uluslararası piyasalardan sermaye tedarik etmek istediklerinde mali tablolarını Amerika Genel Kabul Görmüş İlkelerine göre yeniden hazırlamak zorunda kalmaktadırlar.

Uluslararası Muhasebe Standartları komitesi ile Sermaye Piyasası Uluslararası Örgütü tarafından uluslararası sermaye piyasalarında geçerli uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesi amacıyla yoğun çalışmalar yapılmıştır.

Küreselleşmenin muhasebe sistemine en büyük etkisi Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması gereğinin ortaya çıkması olmuştur. Ortak muhasebe standartlarının kullanılması, mali tablo kullanıcılarının işlerini kolaylaştırmış ve maliyetleri düşürmüştür.

Küreselleşme doğru bilgi kullanımında sınırları ortadan kaldırarak farklı ülkelerdeki hatta dünyadaki hedef yatırımcıları “ulusal bilgi kullanıcıları” yapmıştır. Bağımsız denetim, Türkiye'nin uluslararası ekonomilerde uyumlaşması sürecinde ülkemizde üretilen muhasebe bilgilerinin tüm dünyada aynı açıklık ve güvenilirliği sağlamayı amaçlamaktadır.

Türkiye Avrupa Birliğine girince, muhasebe uygulamalarında bazı sorunlarla karşılaşacaktır. Bu Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi Bağımsız Denetim faaliyetleriyle ilgilidir. Avrupa Birliğine üye olduktan sonra bu yönergeye uygun, kanunlar,

yönetmelikler ve idari düzenlemeleri belli bir süre içinde uygulamalara koyulması gerekiyor.

Sekizinci yönerge; belli türdeki ortaklıkların mali tablolarının, denetim faaliyetlerini yürütmekte yetkili olan kişi ve kişiler tarafından denetlenmesine ilişkin denetim ilkelerini içerir (Yeğinboy, 2001).

1.11 Yüzyılda Muhasebe ve Denetim Mesleği Açısından Meslek Etiği Çerçevesinde “Haksız Rekabet”

Muhasebe ve denetim mesleğinde etik denince, meslek mensupları tarafından sunulan mesleki bilgilerin bilgi kullanıcılarına yararlılığını göz önüne alınmaktadır. Tamamlayacak olursak, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulması diyebiliriz. Meslek ahlakına ilişkin temel unsurlar şunlardır:

- Davranışlar
- Yargılar
- İlkeler

Genel anlamda etikle ilgili meslekle düzenlemeler; bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki özen ve titizlik, reklam yasağı, sır saklama vb. unsurları içermektedir.

Muhasebe ve denetim mesleğinde meslek etiği eş deyişle meslek icrasında uyulması gereken kuralları dört başlık altında toplanmaktadır:

- Meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkileri
- Meslek mensuplarının müşterileriyle ilişkileri
- Meslek mensuplarının meslek kuruluşlarıyla ilişkileri
- Meslek mensuplarının toplum ve kamu idaresiyle olan ilişkileri

Haksız rekabet, aldatıcı davranışlar veya iyi niyet kurallarına aykırı diğer yollarla iktisadi yarışmanın her türlü kötüye kullanımınıdır.

Haksız rekabet yüzünden zarar gören kimsenin bu haksız rekabetin sonucu maddi durumun ortadan kaldırılmasını, kusur varsa zarar ve ziyanın ödenmesini, Borçlar

Kanunu'nda madde 49'daki gösterilen koşullar varsa ödence ödenmesini istemek için dava açması doğaldır. Borçlar Kanunu'ndaki 48. madde özetle, yanlış ilanlar ya da iyi niyet kurallarına aykırı diğer davranışlar ile müşteri yitiren yada bunları yitirmek korkusuna giren bir kimsenin bu edimlere son verilmesi veya zarar varsa ödenmesi için edimlerde bulunan kişiye karşı dava açılabileceği belirtilmiştir.

Rekabetin korunması Hakkında Kanun 13.12.1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yasanın amacı kısaca, mal ve hizmet piyasalarındaki rekabet engelleyici durumları ortadan kaldırmak için gereken düzenleme ve denetlemelerin yapılması suretiyle rekabet düzenini korumaktır.

Bağımsız denetim mesleği açısından haksız rekabetin tanımını yapacak olursak kısaca "meslekle bağdaşmayan işler ve mesleki rekabetin her türlü suistimali olarak tanımlayabiliriz. Haksız rekabetin sebeplerini araştırırken karşımıza uygulanan fiyat politikası, hizmet kalitesi, tekelleşme olgusu gibi unsurlar çıkıyor. Bu zaman haksız rekabetin üç boyutu öne çıkıyor.

Birincisi haksız rekabetin fiyat boyutudur. Meslek mensubu seçiminde ve değişimde fiyat konusu ön plandadır. Özellikle hizmet değişiminde yüzde seksenlere varan oranlarda fiyat artışlarına neden olmakta ve daha ucuz fiyatlara hizmet özleşmeleri yapıldığı bilinmektedir. Mükellef açısından, Odaların yayımladığı tavsiye niteliğindeki ücret tarifelerinin ödenmediği, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ücret tarifesiyle de meslek mensuplarının zorlanacağı söz konusudur. Buradan görülüyor ki sistem yapısı içerisinde meslek mensup seçiminde davranış bozukluğu mevcuttur. Aynı davranış bozukluğu meslek mensuplarında da ortaya çıkmaktadır. Hizmet aşamasında da aynı sorun söz konusudur. O halde hizmetle uygulama birliği, fiyatta asgari birlik sağlanmalıdır.

İkinci kalite boyutunda gelişen işletmelerin beklentilerinin artması ve bunları karşılayabilme olgusu ortaya çıkmaktadır. Bu istikrar, verimlilik, hizmet kalitesi, teknolojik gelişime uyum ve beklentileri karşılayabilme olarak karşımızdadır.

Üçüncüsü tekelleşme boyutudur. Bu zaman bağımsız denetimin artık muhasebe denetim mesleği olacağı, o halde ülkemizin Muhasebe ve Denetim Mesleğini ulusal yapılandırmalara bırakacağı mı, yoksa uluslararası denetim kuruluşlarının tekeline bırakılacağı mı söz konusudur.

Ülkenin muhasebe ve denetim mesleğini uluslararası denetim kuruluşlarının tekeline bırakacak olursak bir çok sorunun yanında elli bine varan melsek mensuplarının başta dil sorunu olacak. Ülkemiz muhasebe ve denetim mesleğini ulusal yapılandırmalara bırakacak o zaman iş birliği mi hiyerarşi mi sorusuna cevap bulmalıyız. Şu anda YMM'den SM'ye uzanan bir hiyerarşi söz konusudur.

Aşağıda belirtilen halleri haksız rekabet sayılan haller olarak sıralayabiliriz:

- Ruhsat almadan ve muhasebe ve mali müşavirlik mesleğini kendi nam ve hesabına yürütülmesi
- Meslek ruhsatının kiralanması yoluyla faaliyette bulunması
- Bağımlı çalışan meslek mensuplarının birden çok işletmeyi kapsayacak şekilde sorumluluk üstlenmesi
- Şirket olmadığı halde şube açma yoluna giderek mesleğin birden çok il ve bölgede yürütülmesi
- Kötüleme
- Gerçeğe aykırı bilgi verme
- Müstesna kabiliyet zannını uyandırma

Bağımsız denetim mesleğinde birçok olumlu gelişmelerin yanı sıra haksız rekabete yol açan bazı olumsuzluklar da söz konusudur. Bunlar; mesleğe girişlerdeki olumsuzluklar, mesleğe giriş plansızlığı, bağımlı- bağımsız ayrımı, mesleğin sınıflar itibariyle oluşumunda yol açtığı sorunlar (Baş ve Özocak, 2001:357).

Bu olumsuzluklar arasında amacımız haklı rekabeti ön plana çıkarmak olacaktır. Çünkü haklı rekabette:

- Hizmet yarışı vardır.
- Bilgi, kapasite ve yeterlilik yarışı vardır
- Sistem yarışı vardır
- Teknoloji yarışı vardır

-Muhasebe mesleğinin kimliğini en üst seviyeye çıkarma yarışı vardır.

Haksız rekabette ise;

-Meslekle bağdaşmayan işler vardır

-Hak edilmeyen kazanç vardır

-Üretmeden paylaşma vardır.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin yürütülmesinde ortaya çıkabilecek haksız rekabeti önlemek ve bu doğrultuda mesleki faaliyetleri düzenleyici kuralları yürürlüğe koymak gerekmektedir. Bunun için:

1. Her meslek sahibi mesleğin onuruna yakışır, belirlenen tarifeye uygun ücretten az olmamak üzere uygun ücret almalıdır. Ancak mevcut uygulama sorunlara yol açmaktadır. Birlik ve Odalar 3568 sayılı yasa 50. madde i bendine göre yeni bir ücret yönetmeliği çıkartıp bu sorunu gidermelidir.
2. Odaların gerektiğinde ücretlere müdahil olması gerekmektedir. Mükellef tarafından ücretlerin ödenmemesi durumunda meslek sahiplerinin müracaatı halinde “iş durdurma yazısını” Odalar mükellefe yollamalıdır.
3. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler büro tescil belgesinin her yıl vizesini yaptırtmalıdır.
4. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler her yıl kayıtlı olduğu oda tarafından bir haftalık veya otuz günlük meslek içi eğitime tabi tutulmalıdır. Eğitim konusu genel olarak kabul görmüş meslek ilke ve kuralları ile gelişen konulardan biri ilgili Oda tarafından belirlenmelidir.

BÖLÜM 2: AZERBAJCAN'DA BAĞIMSIZ DENETİM

2.1 Azerbaycan'da Denetim Hizmeti Veren Kişi ve Kuruluşlar

Azerbaycan'da denetim hizmeti veren kişi ve kuruluşların hak ve görevleri "Denetim Hizmeti Hakkında" kanunla belirlenir.

Kanuna göre denetim; üretim ve satış yapan, hizmet gösteren firmalarda muhasebe kayıtlarının dürüst ve tarafsız yapılması, finansal sonuçların bağımsız kontrolüdür.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim hizmeti yasalara uygun olarak bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları tarafından gösterilir.

2.1.1 Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler-Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının verdiği lisansa göre faaliyet gösteren kişilerdir.

Azerbaycan'da bağımsız denetçi olmak için şunlar gerekmektedir:

1. Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmak
2. Mahkemenin kararı ile maliye alanında belirli görevlere sahip olmak ve belirli faaliyetlerle meşgul olma hakkından mahrum edilmemek veya bu tür ceza ile ilgili mahkûmluğun kanunla belirlenmiş kaidede ödenilmesi
3. Muhasebe, maliye, ekonomi ve hukuk alanlarında eğitime ve en az üç yıllık çalışma süresine sahip olmak
4. Bağımsız denetim sınavlarından geçmek.

Ceza işlemiş ve mahkûmluğu ödenmemiş kişiler denetçi olmaz. Kendi ülkelerinde denetçi olma hakkı olan yabancı kişiler Denetçiler Odasının izni ile Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bu haktan yararlanabilirler. Denetçi olmak için sınavlar Denetçiler Odasının belirlediği komisyon tarafından yapılır. Sınavlar Denetçiler Odasının Tüzüğünde belirlenmiş şartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

2.1.2 Denetim Kuruluşları

Denetim kuruluşları Denetçiler Odasının verdiği lisansa göre Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim hizmeti göstermek hakkına sahip ve nizamnamesine göre tek faaliyet alanı bu hizmet türü olan tüzel kişilerdir. Denetim kuruluşlarının oluşturulması

için en az üç bağımsız denetçi gerekmektedir. Denetim denetçi raporu ile sonuçlanır. “Denetim Hizmeti Hakkında” Kanununun 8. maddesinde denetçi görüşü denetçinin ve denetim kuruluşunun imzası ve mührü ile onaylanmış, denetimi yapılan şirketin mali durumunu, mali faaliyetlerinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olduğunu, yıllık muhasebe raporlarının doğruluğunu, muhasebe kayıtlarının yorumunu ifade eden ve tüzel kişiler, devlet ve mahkeme için hukuki önem taşıyan resmi evraktır. Denetçi görüşünün tek şeklini ve onun oluşturulmasıyla ilgili talepleri Denetçiler Odası belirliyor. Denetimle ilgili kanuna göre bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları kayıt olduktan sonra beş yıllık lisansa göre faaliyet gösteriyorlar.

Denetim kuruluşları lisansı aldığı andan denetim hizmeti gösterebilir (Bayramov, 2001:98).

2.2 Azerbaycan’da Denetimin Gelişim Süreci

1980’lerden önce Eski Sovyetler Birliği’nde ve Azerbaycan’da denetim yoktu. Fakat muhasebe, kontrol ve analizde denetimin bazı unsurlarına (örneğin, para işlemlerinin düzgünlüğünün kontrolü, iç kontrol sisteminin öneminin artırılması) tesadüf ediliyordu. Bu unsurlar genellikle perakende faaliyet göstermiş, sistem halinde bir denetim söz konusu değildi.

80’li yılların ortalarında, piyasa ekonomisine geçiş aşamasında denetim Sovyetler Birliği’nin büyük şehirlerinde gelişmeye başladı. 31 Temmuz 1991 yılında Azerbaycan Cumhuriyeti Baş Bakanlığı “Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığına bağlı Denetim Merkezi” kurulmasına karar verdi. Kararda ülkede reformların yapılmasıyla denetim hizmetine ihtiyaç duyan birçok firmalar, anonim şirketler, kolektif şirketlerin kurulması söz konusu idi (Bağırov, 2002:29).

Denetimi mükemmelleştirmek, mülk sahiplerinin haklarının korunmasını sağlamak, hile ve yolsuzluğu önlemek için Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kabinesi Maliye Bakanlığına bağlı Denetim Merkezi hakkında kanunu onayladı.

Kanuna göre Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığına bağlı Üretim Esaslı Denetim Merkezi bakanlıkların, firma, müessese ve teşkilatların isteklerine dayanarak hizmet karşılığı ödenerek denetim yapmalı, kontroller gerçekleştirmelidir. Denetim Merkezinin iş hacmi denetim ve teftiş yapılması için siparişçilerle yapılan anlaşmanın değeri ile belirlenirdi.

Denetim Merkezinin personeli denetim yaparken devletin kararı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığının Denetim-Teftiş Teşkilatına verilmiş haklardan yararlanırlardı.

Denetim Merkezine Nahçıvan Muhtar Cumhuriyeti'nde ve Karabağ Muhtar Eyaleti'nde bölümlerinin kurulmasına devlet tarafından izin verilmiştir. Bölümleri Denetim Merkezi başkanı tarafından belirlenen ve onun onayladığı tüzüğe uygun faaliyet gösteren başkanlar yönetiyordu. Bununla da bütün il ve bölgelerde Denetim Merkezinin Bölümleri oluşturuldu.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet alanlarının büyümek amacıyla Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kabinesi'nin 27 Mart 1992 tarihli 157 sayılı kararına dayanarak Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nda Lisans Komisyonu oluşturuldu.

Denetim kuruluşlarının nizamnameleri Denetim Merkezinde kayıtlanıyordu. Yasalara uygun olarak vergi kurumlarına muhasebe raporları ve bilançolar, gelirlerle bağlı bildirge sunan şirketler muhasebe döneminden sonraki yıl içinde denetime tabi tutulmalıydılar. Şirketler denetimin yapılması için anlaşma yapılmasına dair belirli vergi kurumlarını muhasebe döneminin 31 Aralık tarihine kadar bilgilendiriyorlardı.

Denetçi tarafından denetim yapılmadıkça ve şirketin suçuyla vergi kurumlarına denetçi raporu sunulmadıkça vergi kurumu tarafından bilanço kabul edilmiyordu (Novruzov, 2001:42).

1994–1996 yıllarında Azerbaycan Cumhuriyeti'nde uluslararası standartlara uygun bağımsız denetim sisteminin olması için önem taşıyan kanunlar kabul edildi.

20 Haziran 1995 yılında Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi “Denetim Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununun yürürlüğü hakkında Millet Meclisinin 16 Eylül tarihli kararının hayata geçmesini sağlamak amacıyla “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Kurulması Hakkında” karar aldı.

Bu karara göre Denetçiler Odasını oluşturmak ve onun faaliyete başlamasını sağlamak için komisyon oluşturuldu.

Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisinin 19 Eylül 1995 tarihli kararına göre “Denetçiler Odası Hakkında” tüzük onaylandı.

12 Mart 1996 yılında Milli Meclisi denetim faaliyeti ile ilgili iki karar aldı.

“Azerbaycan Cumhuriyeti’nde Denetçilerin ve Denetim Kuruluşlarının Kayıtları Hakkında” kararda Azerbaycan Cumhuriyeti’nde faaliyet gösteren denetçi ve denetim kuruluşlarının 15 Nisan 1996 tarihine dek yasalara uygun şekilde kayıt yaptırılmaları zorunluluğu söz konusuydu.

“Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında” tüzükte “Değişiklikler ve İlaveler Edilmesi Hakkında” kararda ise Millet Meclisini 19 Eylül 1995 tarihli kararı ile onaylanmış “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında” tüzüğünde birçok değişiklikler ve ilaveler yapılması kararı alındı.

4 Nisan 1996 yılında Denetçiler Odası faaliyete başladı.

Azerbaycan’da denetimin oluşturulması ve uygulanması konusundaki faaliyetler denetim sisteminin gelişiminde önemli röle sahiptir (Memmedov ve Yagubov, 2002:24).

2.3 Denetimle İlgili Hizmetler

Denetçilerin gösterdikleri hizmet türleri şöyle sıralanabilir:

1. Denetim
2. Denetimle ilgili hizmetler
 - 2.1. Finansal raporların araştırılması
 - 2.2. Anlaşmalı prosedürlerin yerine getirilmesi
 - 2.3. Finansal bilgilerin hazırlanması.

2.3.1 Denetim

Denetçinin gösterdiği temel hizmet türü denetimdir. Mali sonuçların denetimi finansal kayıtların genel kabul görmüş ilkelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ile ilgili görüş bildirmek için denetçiye yardımcı oluyor. Denetçi yaptığı denetim sonucunda görüş bildiriyor. Denetlenen mali sonuçlarla ilgili görüş bildirmek için denetçi kanıtları analiz ederek değerlendirir.

Denetçi görüşünün güveni artırmasına rağmen bu görüş firmanın gelecekteki faaliyetine, şirket yönetiminin verimli çalışacağına garanti veremez. Denetçi görüşü bilgi kullanıcılarına finansal raporlarla ilgili “yeterince” güven verir, ama tam güven vermez.

Denetim sonucunda bildirilen görüşün metnini üçe ayırabiliriz:

- Giriş
- Denetimin konusu
- Görüş.

Denetçi, giriş kısmında, hangi firmanın, hangi dönemin finansal tablolarının denetiminin yapıldığını ve denetçiye sağlanan bilgilerle ilgili sorumluluğun firma yönetimine ait olduğunu ifade eder. Bu kısımda denetçinin sorumluluğunun finansal raporlarla ilgili görüş bildirmesinden ibaret olduğu söz konusudur.

İkinci kısım, denetimin mevzusu, hangi standartlara göre yapıldığı ve ne tür prosedürlerden yararlandığı ile ilgilidir. Burada denetçi görüşünün “yeterince” güven oluşturduğu da söz konusudur.

Son kısımda, denetçi finansal raporlarla ilgili görüş bildirir. Bu kısımda denetçi görüşleri şöyle sınıflandırılır:

- Olumlu
- Olumsuz
- Görüş bildirmeden kaçınma
- Kısmi olumlu görüş.

Olumlu görüş, denetlenen bütün şirket sahiplerinin istedikleri görüştür. Çünkü bu tür görüş firmayla ilgili olumlu fikir oluşmasına sebep olur. Özellikle yatırımcılara bu görüş güven sağlar. Denetim için topladığı bütün bilgilerin analizi sonucunda firmanın mali durumu ve mali sonuçları doğruysa, denetçi olumlu görüş bildirir.

Bazen denetçi olumlu görüşü etkileyen fakat mali raporlara eklenen dipnotlardaki açıklamaları firmalara sunar. Bunlar:

- Firmanın faaliyetinin sürekliliğinde şüphe olması. Bu durum, denetçinin topladığı kanıtların, gelecekte firmanın faaliyetini durduracağını gösterdiği zaman oluşabilir. Burada “gelecek” kelimesi bir yıldır.
- Belirsizlik. Bu, iç ve dış etkenlerin, firmanın faaliyetini nasıl etkileyeceği ile ilgili bir belirsizlik olduğunda söz konusudur. Bu tür durumlar örneğin, faaliyet türünde önemli değişiklikler yapılan veya siyasi, iktisadi durumun sağlam olmadığı yerlerde faaliyet gösteren firmalarda söz konusu olabilir. Bu bilgileri firma sahiplerine sunan denetçi görüş bildirirken bir açıklama yazar ve bu açıklamada bu tür durumlara değinir (Seferov, 2003:71).

Kısmi olumlu görüş, denetçi tarafından şu durumlarda bildirilir:

- Düşünce farklılığı. Denetçi ve firma yönetimi arasında finansal raporları etkileyen durumlar konusunda düşünce farklılığı olabilir. Bu durumda denetçi kısmi olumlu görüş bildirir. Örneğin, denetçinin topladığı kanıtlara göre, firmanın bilançosunda gösterilen borçların geri alınma ihtimali yoktur ve bu sebeple de denetçi bunlara karşılık ayrılmasının gerektiğini bildirir fakat yönetim bu düşünceyi benimsemek istemez.
- Denetim işlerinin hacmindeki sınırlamalar. Denetçi çeşitli sebeplerden dolayı gerekli denetim prosedürlerini yerine getiremez veya gerekli tüm bilgileri toplayamaz. Bu durumda denetçi, kısmi olumlu görüş bildirir. Bu durumlarla genellikle iç denetim sistemi zayıf olan firmalarda karşılaşılır.

Bu durumlar, mali raporları önemli şekilde etkiliyorsa ve tamamen mali raporlarla ilgili fikirleri değiştiriyorsa, denetçi olumsuz görüş bildirebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilir. Olumsuz görüş, fikir farklılığı olduğu zaman bildirilir. Denetim işlerinin hacmindeki sınırlamalar olduğu zaman, denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir.

2.3.2 Denetimle İlgili Hizmetler

2.3.2.1 Denetim Raporlarının Araştırılması

Finansal raporların araştırılması sonucunda oluşan görüş, firma sahiplerine, denetçinin bildirdiği görüşten daha az güven verir. Bu tür görüşler genellikle büyük holdinglerin finansal raporları için yapılır.

Finansal raporun araştırılması, denetim için yeterli olmayan prosedürlere dayanarak, finansal raporların, tüm önemli yönleri bakımından belirlenmiş ilkelere uygun hazırlanmadığını tahmin etmek için denetçiye temel faktörleri meydana çıkarıp çıkarmadığını belirleme hakkını vermektedir. Finansal raporların araştırılması zamanı yerine getirilen prosedürler genellikle soru tipli ve analitik prosedürlerden oluşur.

2.3.2.2 Benimsenmiş Prosedürlerin Yerine Getirilmesi

Benimsenmiş prosedürlerin yerine getirilmesiyle ilgili işler, finansal raporların ayrı ayrı maddelerine (örneğin borçlar, ilgili kişilerle operasyonlar, satış tutarı, kar) veya finansal raporların tam paketine dair, denetçi tarafından yerine getirilen belirli prosedürlerden ibarettir. Bu tür işin amacı, denetçi, firma ve herhangi üçüncü kişiler arasında anlaşılacak denetim niteliğindeki prosedürlerin yerine getirilmesinden, aynı zamanda fiili sonuçlara dair raporların sunumundan ibarettir (Genizade, 2004:59).

Denetçi, sadece anlaşılacak prosedürlerin yerine getirilmesinin fiili sonuçlarıyla ilgili raporları sunar ama fiili sonuçlarla ilgili görüş bildirmez. Aynı zamanda firma sahipleri, denetçi tarafından sunulan prosedür ve sonuçları değerlendirir ve denetçinin yapmış olduğu denetime dayanarak kendi görüşlerini bildirirler, firmayla ilgili kararlar alırlar.

2.3.2.3 Finansal Bilgilerin Hazırlanması

Finansal bilgilerin hazırlanmasının amacı, denetçinin finansal bilgilerin sunulması, sınıflandırılması ve toplanması için denetim alanındaki bilgisinden değil, muhasebe alanındaki bilgilerinden yararlanmaktır. Genelde bu karmaşık halde olan mali bilgilerin toplanması ve kolaylaştırılmasından ibarettir. Yerine getirilmiş prosedürler denetçiye finansal bilgilerin doğruluğuyla ilgili belli bir güven vermezler fakat firma sahipleri denetçinin sunduğu bilgilerden yararlanır çünkü denetçi, bilgileri tüm dürüstlüğüyle ve şeffaflığıyla firma sahiplerine sunmaktadır. Finansal bilgilerin hazırlanmasına, bazen finansal raporların hazırlanması da eklenebilir (Mammedov, 2002:40).

2.4 Denetim Faaliyetine Lisans Verilmesi ve Bağımsız Denetçi Olma Şartları

Denetim faaliyetine lisans verilmesinden Denetçiler Odası sorumludur. Lisans, tüzel kişiliğe sahip olanlara, yabancı tüzel kişilerin şubelerine Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim faaliyetini yerine getirmek için verilen belgedir. Kurallara uygun lisans aldıktan sonra denetçiler denetim yapma hakkına sahip olurlar. Yabancı tüzel kişilerin şubeleri kendi ülkelerinde denetim yapma hakkı veren lisanslarının Azerbaycan Cumhuriyetinde

tanınmasını belirleyen ülkeler arası anlaşma olmadığı zaman denetim yapabilmek için bu kurallara uygun olarak lisans almak zorundadırlar. Denetim kuruluşlarına, yabancı denetim kuruluşlarının şubelerine, bu kuruluşta Denetçiler Odası tarafından lisans verilmiş üç denetçi varsa lisans verilir. Lisans sahibi, lisansı yalnız kendisi kullanabilir.

Azerbaycan Cumhuriyetinde lisans almak için başvuran kişiler Denetçiler Odasının şu belgeleri sunmalıdır:

- Başvuru dilekçesi
- Kuruluşun tesis belgelerinin kopyası
- Kuruluşun devlet kaydıyla ilgili yemin belgesinin kopyası
- Yabancı tüzel kişiler için, Azerbaycan Cumhuriyetinde şube oluşturacak tüzel kişinin kendi ülkesinde denetim faaliyeti gösterme yetkisini onaylayan belgenin kopyası
- Lisans almak için devlet vergisinin ödendiğini onaylayan belge.

Lisans almak için verilen dilekçe ve belgeler Denetçiler Odası tarafından özel kitapta kayda alınmakla kabul edilir, incelenir ve kayıt olduğu günden başlayarak on beş günden geç olmamak şartıyla lisans verilmesiyle ilgili karar verilir. Sunulan belgelerde herhangi bir yetersizlik olursa başvuran kişiye yazılı bilgi verilir ve sorun çözüldükten ve bilgiler sunulduktan sonra belgelere beş gün içinde bakılır ve uygun karar verilir. Lisans verilmediği zaman, başvuran kişiye, sebepler yazılı olarak gönderilir. Şu durumlarda lisans verilmez:

- Gereken bilgiler olmadığında
- Belgelerdeki bilgilerin yanlış olması durumunda
- Lisans almak için sunulan belgelerin “Denetçi Hizmeti Hakkında” kanuna uygun olmadığı durumlarda
- Denetim faaliyetini gerçekleştirmek için yasalarla belirlenmiş şartların olmadığı durumlarda

- Başvuran kişinin daha önceden denetim faaliyeti göstermek için almış olduğu lisansın, lisansı veren kurum tarafından iptal edildiğinde, iptal tarihi üzerinden iki yıl geçmemiş olması durumunda.

Denetim faaliyetini yerine getirmek için lisans beş yıl süreliğine verilir. Süresi bitmiş lisans geçersizdir.

Bağımsız denetçi, denetim kuruluşları, yabancı denetim kuruluşlarının şubeleri denetim faaliyetini yerine getirirken şu kurallara uymak zorundadırlar:

- Denetimi yerine getirirken Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarına uymak
- Kaliteli bir denetim faaliyeti yapmak
- Siparişçilerin talebiyle edinilen bilgilerin gizli kalması
- Denetçiler Odası tarafından hazırlanmış denetim standartlarına uygun faaliyet göstermek (Yagubov, 2002:92).

Denetçiler Odasının yükümlülüklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Bağımsız denetçilerden, denetim kuruluşlardan ve yabancı denetim kuruluşlarının şubelerinden rapor almak
- Bağımsız denetçilerden, denetim kuruluşlardan ve yabancı denetim kuruluşlarının şubelerinin mali faaliyetinin “Denetim Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununun maddelerine uygunluğunu ve denetim kalitesini kontrol etmek
- Lisansın iptal edilmesiyle ilgili durumları değerlendirmek.

Bağımsız denetçiler, denetim kuruluşları ve yabancı denetim kuruluşlarının şubeleri yapılan denetim zamanı, Denetçiler Odasının temsilcilerine denetimle ilgili bütün belgeleri sunmak zorundadırlar (Allahverdiyev, 2004:87). Fakat pratikte bazı denetçiler bu prosedürü gerçekleştiriyorlar. Bu ise Denetçiler Odasının onların faaliyetini kontrol etmesini zorlaştırmakta ve denetimin kalitesinin kontrolünü engellemektedir.

Denetim sonucunda iki nüshalı belge hazırlanır. Belge, Denetçiler Odasının temsilcileri ve bağımsız denetçi tarafından imzalanır. Belgeye bağımsız denetçinin açıklamaları da eklenir.

Denetçiler Odası lisansın faaliyetini şu durumlarda durdurabilir:

- Başvuru dilekçesi sunulmadığında
- Lisans sahibi yasalara uyum sağlamadığında
- Lisans sahibinin iflas etmesi Azerbaycan Cumhuriyeti yasama organı tarafından onaylandığında
- Denetim kuruluşu ve yabancı denetim kuruluşunun şubeleri, faaliyete başladıktan sonra üçten az denetçi olduğunda ve bir ay içinde üç denetçinin olması sağlanmadığında
- Raporlar, uyarı yapıldıktan sonra belirlenmiş biçimde tekrar sunulmadığında.

Denetçiler Odası lisansı aşağıdaki hallerde iptal eder:

- Lisans sahibinin, sona erme hakkında dilekçe verdiğinde
- Belgelerde yanlış bilgiler olduğunda
- Lisans sahibinin kurallara aykırı davranması hallerinde
- Mahkeme kararıyla
- Tüzel kişiliği sona erdiğinde
- Dönem içinde üç defa olumsuz rapor verdiğinde değil, denetim sürecinde başarısız olduğunda
- Denetim yapıldığı zaman “Denetim Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununa ve diğer kanunlara uymadığında
- İşletme sahibinin izni olmadan denetçinin işletmeyle ilgili bilgileri üçüncü kişileri sunması halinde
- Denetçiler Odası üyeleri için belirlenmiş üyelik ücreti ödenmediğinde.

Denetçiler Odası lisansı iptal ettiğinde, bunu beş gün içinde lisans sahibine bildirir. Lisans sahibi, Denetçiler Odası kararıyla ilgili mahkemeye başvurabilir (Novruzov, 2001:61).

2.5 Denetçilerin Sorumlulukları

Denetçi yaptığı denetim ve bildirdiği görüş için sorumluluk taşımaktadır. Denetçinin sorumluluğunu, denetimin türlerini, koşullarını belirlemek amacıyla, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası “Denetçinin Sorumluluğu” milli denetim standardını hazırlamış ve 26 Kasım 1997 tarihli ve 15/1 numaralı Denetçiler Odası Komitesi kararıyla onaylanmıştır. Denetçiler ve denetim kuruluşları görevlerini yerine getirdikleri zaman varlıklarıyla sorumluluk taşımaktadırlar. Şu durumlarda denetçiler mal varlıklarıyla sorumluluk taşımaktadırlar:

- Denetim prensiplerine uymadıklarında
- Kalitesiz denetim yaptıklarında
- Denetçi başka faaliyet alanında çalıştığında
- Süresi bitmiş ve Denetçiler Odası tarafından iptal edilmiş lisansa göre faaliyet gösterdiklerinde
- Denetçi etik kurallara (dürüstlük, objektiflik, gizlik, mesleki özen ve titizlik) uymadığında.

Denetçilerin sorumlulukları iki yönden incelenebilir:

1. Yasalara uyulmaması
2. Denetim yapıldığı zaman standartlara uyulmaması.

Sorumluluk türleri, kanuni sorumluluk, varlıklarla sorumluluk ve suç sorumluluğu olarak üçe ayrılır. Denetçinin kanuni sorumluluğu Denetçiler Odası tarafından, varlık ve suç sorumluluğu ise mahkeme tarafından belirlenmektedir. Denetçi ile firma arasında oluşan sorunlar Denetçiler Odası tarafından çözülemediğinde, mahkeme tarafından çözülür.

2.5.1 Denetçinin Sorumluluklarının Belirlenmesi Kuralları

Denetçinin sorumlulukları belirlenirken şunlar göz önünde bulundurulmalıdır:

- Denetçinin yapmış olduğu denetimin siparişi firmaya zarar verip vermediği. Eğer denetçi kalitesiz denetim yapıyorsa, bu durumda firmaya zarar vermektedir, onu olumsuz yönde etkilemektedir.
- Denetçinin görevini yerine getirirken dikkatsizlik yapıp yapmaması.

Sorumluluk, denetçi ve firma arasındaki anlaşmanın koşullarına göre belirlenir. Anlaşma yaparken denetçi ve firma arasında bazı sorumluluklar belirlenir. Örneğin, işlerin kalitesine göre sorumluluk, denetim süresine göre sorumluluk (Hacizade, 2003:31). Denetçi, aşağıda sıralanan durumlarda yaptığı hatalar için, görevini gerektiği şekilde yapmadığı ve firmaya zarar verdiği için sorumluluklar taşımaktadır:

- Hata ve yanlışlıkların denetçi tarafından saklanması
- Hata ve yanlışlıkların düzeltilmesi için denetçinin önerilerinin yanlış olması. Bu tür hatalar Denetçiler Odası tarafından ortaya çıkarılıyor.

Kalitesiz denetim sonucu ödenecek cezanın hacmi, yürürlükte olan yasalara göre belirlenir. Denetçinin yaptığı denetimin, denetim standartlarına uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla, Denetçiler Odası ve onun belirlediği bağımsız denetçiler tarafından tekrar denetim yapılır. Böylece denetçinin suçlu olup olmadığı belli olur. Bu durum denetlenen firma tarafından şikayet olduğu zaman söz konusudur.

Kalitesiz denetim sonucunda oluşan sorunlar şu şekilde çözülür:

- Firmanın dilekçesine göre, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Komitesinin 22 Ocak 1997 tarihli “Denetçi Faaliyetiyle İlgili Şikayetlerin Çözülmesi Yolları” milli denetim standardı ile
- Mahkemenin kararına göre, denetçilere Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarıyla belirlenmiş şekilde para cezaları verilmesi ve lisansın iptal edilmesi ile.

2.5.2 Denetçilerin Üçüncü Kişilerle Olan Sorumlulukları

Firmanın mali durumuyla ilgili yanlış fikirler sonucu zararın ödenmesi için yalnız firma değil üçüncü kişiler de (kredi kuruluşları, banka kuruluşları ve sigorta kuruluşları) denetçiden talepte bulunabilirler. Muteber olmayan denetçi görüşü üçüncü kişileri yanıltabilir, zarara uğratabilir (Rüstemov, 2004:19). Azerbaycan’da bu sorun sık sık yaşanmaktadır. Yanıltıcı bilgiler sonucunda üçüncü kişiler yanlış kararlar alıyorlar. Bu kararlar ise büyük zararlara neden oluyor.

Piyasa ekonomisi geliştikçe denetçilerin sorumlulukları da artmaktadır. Bu konuda yasalarda uluslararası standartlar ve normlara önem verilmelidir. Denetçinin üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun olması için belli şartların sağlanması gerekir. Pratikte karşılaşılan sorunlardan en önemlileri şunlardır:

- Denetçinin dikkatsizliğinden ve sorumsuzluğundan dolayı denetimin kalitesizliği
- Üçüncü kişilerin denetçi tarafından kasten aldatılması. Örneğin, denetçinin yanlış görüş bildirmesi.

2.5.3 Denetçi ve Siparişçinin Sorumluluk Şartları

Denetçi ve siparişçinin sorumluluk şartları “ tarafların sorumluluğu” bölümünde yer almaktadır. Siparişçinin sorumluluk şartlarına şunlar da dahildir:

- Denetçiye sunulan bilgilerin dürüstlüğüne göre sorumluluk taşınması
- Mali sonuçlarda yanlışlıklar ve hatalar olduğunda sorumluluk taşınması
- Denetçinin tavsiyelerine uyulmadığı zaman sorumluluk taşınması
- Ödemelerin yapılmasına göre sorumluluk taşınması.

Denetçinin sorumluluk şartlarına şunlar da eklenebilir:

- İşin kalitesine göre sorumluluk
- Yerine getirme süresinin belirlenen süreye uygun olmaması durumunda sorumluluk
- Denetim prensip ve standartlarına uyulmasına dair sorumluluk.

2.5.4 Suç Sorumluluğu ve Gizlilik

Denetçi ve denetim kuruluşları görevlerini gereken şekilde yerine getirmediğinde, Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarına ve yapılan anlaşmaya uygun olarak varlık sorumluluğu taşımaktadırlar. Taraflar, anlaşmanın konusu ve gereken belgeleri gizli tutmak zorundadırlar. Denetçi, kanıt ve bilgileri siparişçinin onayı olmadan herhangi bir amaç için kullanamaz.

Denetçiler, denetim zamanı alınan belgeleri gizli tutarlar. Bu kurallara uyulmadığı zaman denetçilerin lisansı iptal edilir ve yasalara uygun olarak suçlu kişiler ceza öderler. Gizli tutulması gereken bilgi ve belgeler anlaşmayla belirlenmektedir (Guliyev, 2001:41). Azerbaycan'da gizlilik yönünde denetçi ve denetlenen firma sorun yaşamamaktadır. Denetçi ve denetim kuruluşları denetimde gizlilik kurallarını yerine getirmektedir.

2.6 Denetimde Teknolojik Gelişmeler Stratejisi

Yirminci yüzyılın sonlarında bilgi teknolojisi toplumun gelişimini etkileyen en önemli faktörlerden biriydi. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, teknolojinin avantajlarından yararlanmaktadırlar. Bu gelişmeler, denetim alanında da görülmektedir.

Denetim sisteminde enformasyon oluşumu için gereken özellikleri şöyle sıralayabiliriz:

- Küresel bilgi düzeyinin oluşturulması
- Bilgi teknolojisinin toplu olarak kullanılması ve sosyal ekonomik faaliyetin yeni türlerinin oluşturulması
- Bilgi piyasasının oluşturulup geliştirilmesi
- Mali işlemler yapıldığında, hizmet yerine getirildiğinde teknolojiden yararlanılması.

Teknoloji kullanım düzeyi her bir ülkenin entelektüel ve ilmi potansiyelini, devlet yönetiminde şeffaflığı ve demokrasinin gelişimini ifade etmektedir. Dünya piyasasında e-ticaretin öneminin arttığı gözlemlenmektedir ve gelecekte teknolojiden verimli yararlanma, ülkelerin rekabet etme yeteneğini etkileyecektir.

Bilgi ve teknolojiden yararlanmak, ülkenin her yönde gelişimini sağlamaktadır. Teknoloji ekonomik gelişimin artımı, nüfusun sosyal problemlerinin çözülmesi ve fakirliğin azalması için önemli unsurdur.

“Azerbaycan Cumhuriyeti gelişimi için bilgi ve teknolojiye dair Milli Stratejinin onaylanması hakkında” 17 Şubat 2003 tarih ve 146 numaralı buyruğunun icrası için Bakanlar Kurulunun 5 Haziran 2003 tarihli 1039 numaralı buyruğu, diğer kamu kuruluşları gibi, Denetçiler Odasını da bu alanda önemli işlerin yapılmasında görevlendirmiştir (Ahmedov, 2000:77).

Denetçiler Odası sisteminde bilgi ve teknolojiden yararlanma konusunda fiili adımlar atılmıştır. 1997 yılından itibaren Denetçiler Odasında bilgi-teknolojileri sistemi oluşturulmuştur. Odada 1998 yılında yerel bilgisayar şebekesinin temeli oluşturulmuştur. Bu alanda yapılan işler 2003 yılında daha da artmıştır. Yapılan işlerden en önemlisi Denetçiler Odasının internet kullanmasıdır.

Bilgi kaynağı ve hizmetin analizi, ülkede bilgi sisteminin oluşturulması prosesini daha da hızlandırmak için birçok zorlukların olduğunu gösterir. Bu tür zorluklarla Denetçiler Odası da karşılaşmaktadır.

- Bilgi teknolojilerinden yararlanma konusunda bilgi ve eğitim yetersizliği
- İnternet şebekesinden yararlanmak için uygun imkanların olmaması
- Milli projelerde bilgi teknolojisi kullanımında tecrübenin olmaması
- Teknolojik imkanlar ve avantajlarla ilgili bilginin yetersiz olması
- Bu alanda uzman kişilerin olmaması
- Ülkede bilgisayar kullanımının yetersizliği
- Teknolojik gelişim düzeyinin il ve ilçeler arasında çok fark göstermesi
- Teknoloji ile ilgili kitapların az olması.

Bilgi ve teknoloji ile ilgili Milli Stratejinin hazırlanmasında Denetçiler Odası da diğer kamu kuruluşları gibi katılmaktadır. Bugünkü tecrübeyi ve mevcut gelişim düzeyini göz

önünde bulundurarak denetim alanında oluşturulacak stratejinin amacı, bilgi ve teknolojiden yararlanarak ülkenin sosyal-ekonomik gelişimine yardımcı olmaktır.

Denetim stratejisinin temel vazifeleri şunlardır:

- Bilgi sisteminin hukuki temelini oluşturulup geliştirilmesi
- Şeffaf ve kontrol edilebilir yönetim sisteminin oluşturulması, elektronik hizmetlerin geliştirilmesi
- Bilgi temelini oluşturulması ve geliştirilmesi
- Bilgi güvenliğinin sağlanması
- Uluslararası bilgi sistemine entegrasyonun sağlanması.

Ülkenin denetim sektörünün modern taleplere uygun gelişiminin Denetçiler Odası ile denetim kuruluşları, denetçiyle siparişçi arasında bilgi transferinin artması unsuru da bu önemli kanunun gelişimini sağlayan önemli unsurlardandır. Dünyadaki küreselleşme prosesini, ülke ekonomisinin bu yönde gelişimini göz önünde bulundurarak Denetçiler Odasının bilgi ve teknoloji sisteminin gelişimi için gerekenin yakın zamanda (2004–2008) gerçekleştirilmesi önemli unsurlardandır (Novruzov ve diğ., 1998). Denetimin uluslararası sisteme geçmesiyle uluslararası bilgi ve teknolojiden yararlanma imkanı da artacaktır. Fikrimce uluslararası program ve yöntemlerin kullanılması denetim alanının gelişimine katkıda bulunacaktır.

2.7 Modern Çağda Azerbaycan’da Denetimin Gelişim Sorunları

Ülkemizde denetim 1994 yılından itibaren gelişmeye başlamıştır. Denetimin oluşumu ve düzenlenmesi konusunda ilk kanun “Denetim Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu 16 Eylül 1994 yılında yürürlüğe girmiştir. 1994–2004 yılları içinde milli denetimin hukuki yapısı mükemmelleştirilmiş ve yasama organı gibi gelişmiştir. Denetimin toplum içinde ne kadar önemli olduğu 1995 yılında yürürlüğe girmiş Anayasada da gösterilmiştir. Denetimin gelişimini sağlamak için Ağustos 2002 de Denetçiler Odasının faaliyetiyle ilgili Anayasada değişiklik yapılmıştır.

Denetçiler Odasının olduğu günden bugüne kadar olan faaliyetlerin düzenlenmesinin gelişimini sağlamak ve milli denetimi uluslararası düzeye yükseltmek amacıyla denetim standartları hazırlanmıştır. Fakat denetimle ilgili sunulan tüm bilgilere rağmen

toplumun büyük bir kısmı bu hizmet türünün amacını, önemini anlamıyor. Bu konuda gelişmek için Azerbaycan Cumhuriyetinin ekonomik politikasını yürüten Ekonomi Gelişim Bakanlığı kişilere denetimden yararlanma konusunda yardımcı olabilir. Bu misyon gerçekleştiğinde ilgili kişiler vergi ödeyicisi gibi objektif ve şeffaf sonuçlar edinmiş olacaktır.

Uluslararası deneyimde gözlenen ve denetimi zorlaştıracak durumlar şunlardır:

- Vergi organının müdahalesi. Söz konusu vergi organının denetimle ilgili yürüttüğü politika değil ayrı ayrı memurların müdahalesidir. Örneğin, vergi memuru firmaya, mali sonuçları sunmadan önce denetimden geçmesini teklif edebilir.
- Ekonomi Gelişim Bakanlığı'nın müdahalesi. Ülkemizde Birinci Devlet Özelleştirme Programının bitmesinden hemen sonra 16 Mayıs 2000 tarihli İkinci Program yürürlüğe girdi. Bu program, özelleştirmesini sonlandırmamış orta ve büyük kamu kuruluşlarının özelleştirilmesini kapsamaktadır. Özelleştirme gerçekleşene dek, firmayı Ekonomi Gelişim Bakanlığı yönetir. Yönetimin kimin elinde olduğu, siparişin kim tarafından verildiğini önceden belirleyen unsur olabilir. Örneğin, firmada devletin payı büyükse, devlet memuru firma sahibini, denetçi veya denetim kuruluşuyla anlaşma yapmaya yönlendirebilir.

Bazen üçüncü kişilerin müdahalesi söz konusu olabilir. Buna sebep, anlaşma tutarının belli bir kısmının üçüncü kişilere komisyon olarak verilmesidir.

Denetimin kalitesini düşüren ve haksız rekabete yol açan en önemli faktörlerden biri denetim yaptırması gereken firmaların denetimden kaçınmasıdır. 2003-2004 yıllarına göre 2005 yılında, denetim yaptırması gereken firmaların sayısı azalmıştır. Sebep, firmaların, denetimin ne kadar önemli olduğunu hala anlamamasıdır. Bu durumda, yasanın gücünü kullanması arzu edilen durumdur. Bunu gerektiren unsurlardan biri de vergi kanunundaki vergi yoklamalarının sayısının azaltılmasını öngören değişikliklerin, reformların yapılmasıdır.

Önceki denetçi ile anlaşmanın iptali sebebinin araştırılması, kalitenin yükseltilmesine ve rekabetin düzenlenmesine sebep olabilir. Bu konu "Denetçilerin Etik Kuralları" Kanunu'nun 13. bölümünde incelenmektedir (Aliyev ve Abbasov, 2005:197).

2.7.1 Uluslararası Denetime Uygun Denetimin Geliştirilmesi Gereği

Azerbaycan Cumhuriyetinde denetimin düzenlenmesinde uluslararası tecrübenin kullanılması ve uygulanması ülkede demokrasinin gelişimi için büyük önem taşımaktadır. Ekonominin gelişmesi ve rüşvetin önlenmesi denetimin gelişimine bağlıdır.

Son yıllarda tüm dünyada denetim sektörü devamlı gelişmektedir. Bu ülkelerde hem denetimin düzenlenmesi ve teknolojik prosedürlerin gerçekleştirilmesi hem de danışmanlık hizmetleri gelişmektedir. Bu tür gelişmeler için denetçilerin mesleki standartlara değişiklik ve eklemeler yapılmasının önemi vardır.

Uluslararası pratikte denetim piyasası “Dört Büyükler” olan denetim kuruluşlarından etkilenmektedir. Bu kuruluşlar genelde varlıkları bir milyar dolardan fazla olan firmalarla çalışıyorlar.

Son zamanlar ülkede denetimin Batı denetim sistemine uygun mu, yoksa Amerika standartlarına uygun mu gerçekleştirilmesi sorun yaratmaktadır ve mali sonuçların hazırlanmasında hangi sistemin kullanılacağı araştırılmaktadır.

Batı uzmanları hem uluslararası muhasebe sistemini hem de Amerika sisteminin olumlu yönlerinin olduğunu söylüyorlar. Bu sistemlerin her hangi birinin doğru kullanılması mali işlemlerin dürüstlüğüne sağlamaktadır. Bu zaman işlemler dürüst, şeffaf şekilde yerine getirilmelidir. Fakat Batı ülkelerindeki durum incelendiğinde bu prensiplere uyulmadığı görülmektedir. Sebep iflas etmiş firmaların gelirlerinin fazla gösterilmesidir. Bu tür olayları önlemek için yeni yasalar yürürlüğe girmeli, tüm orta ve küçük firmalar denetime tabi tutulmalıdır (Hasanova, 2005:79). Şu anda Azerbaycan için orta ve küçük boy firmaların denetime tabi tutulması yapılması gereken en önemli işlerdendir. Çünkü ekonominin gelişiminde orta ve küçük boy firmaların önemi büyüktür.

Uluslararası deneyimden yararlanma ülkemizde yeni gelişmeye başlayan denetim için önemli unsurdur. Dolayısıyla uluslararası denetim tecrübesinin öğrenilmesi ve uygulanması gereği söz konusudur.

Denetçiler görevlerini yerine getirirken belli standart ve kurallara uymak zorundadırlar. Denetçiler için uluslararası deneyime dayanarak uluslararası muhasebe prensiplerinin öğretilmesiyle ilgili kurslar düzenlenmesi gerekmektedir.

Ülkede bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının artması denetimin kalitesini düşürmemelidir. Dolayısıyla Denetçiler Odası denetçilerden aşağıdaki yükümlülükleri istemelidir:

- Yüksek kaliteyi sağlamak için Odanın hazırladığı denetim standartlarına uyulması
- Bağımsızlığın, özellikle de mali bağımsızlığın sağlanması
- Kurslardan yararlanması
- Denetçilerin her hangi bir uluslararası konferansa katılımından sonra seminer yapması.(İsmayılov, 2003). Gözlemlenen araştırmalar göre son yıllarda denetçilerin katıldığı uluslararası konferanslardan edindiği bilgilerin denetimin gelişimi ve kalitesini artırdığı görülmüştür. Bu bilgilerin paylaşılması zannımca tüm denetçiler için faydalı olacaktır.

2.8 Denetçi Personelinin Hazırlanmasındaki Sorunlar

Ülkede uzman denetçilerin hazırlanması konusunda yapılan çalışmaların sonuçları incelendiği zaman bu alanda birçok boşluk ve sıkıntıların olduğu görülmektedir. Yüksek eğitim kurumlarında (üniversite, yüksek okullar) denetim derslerinde daha çok uygulama kısmına önem verilmelidir. Bazen denetim eğitimi almış kişiler öğrenimden sonra başka alanlarda faaliyet gösteriyorlar, bu da onların uzmanlık seviyesini düşürüyor. Diğer bir problem denetçi olacak kişilerin uzmanlaşması konusunda Denetçiler Odasıyla yüksek eğitim kurumlarının birlikte çalışmamasıdır. Yüksek eğitim kurumlarına öğrenimin düzenlenmesindeki önemli problemlerden biri de hazırlanan eğitim programlarının modern taleplere uygun olmamasıdır. Bu konuda pratik kısmına ağırlık verilmeli, programlar geliştirilmelidir. Denetçi olacak kişilerin uzmanlaşmasında yüksek eğitim kurumlarıyla Denetçiler Odasının birlikte çalışması sağlanmaktadır. Bu tür çalışmalar uluslararası deneyimin öğrenilmesinde önemli unsurdur. Diğer bir sorun sınava hazırlık aşamasında oluşuyor. Hazırlık kurslarının düzenlenmesinde uzman denetim kuruluşların önemi büyüktür. Sınavlar uluslararası deneyime göre

düzenlenmemektedir. Sınavın yazılı olarak yapılır. Denetçi sınavları uluslararası sisteme göre yapılmalı, hazırlık kurslarının süresi altı ay olmalıdır. Bu tür çalışmalar denetçilerin uzmanlaşması konusunda yapılan önemli işlerdendir.(İbrahimov ve Hasanova, 2002:203). Gerçekten de sınavların yüksek düzeyde yapılması denetim sektörüne kalitesiz denetçilerin girmesini önleyecektir. Dolayısıyla da haksız rekabetin engellenmesinde bir adım atılmış olacak.

2.9 Çağdaş Ekonomide Azerbaycan'da Denetim Hizmetinin Düzenlenmesi Gereği

Ülke tecrübesi için yeni olan denetim hizmeti piyasa ekonomisine girmiş faaliyet alanıdır. İşletmeciliğin gelişiminde büyük önem taşıyan denetim hem de işletmeciliğin alt dalıdır. Dolayısıyla bağımsız denetçi olarak gerçek kişiler, denetim kuruluşları olarak tüzel kişiler bu alanda faaliyet gösterebilmektedirler.

İşletmeciliğin gelişiminde denetimin önemini şöyle değerlendirebiliriz:

- Mali faaliyetlerin hukuki ve ekonomi yönden düzgünlüğü
- Kontrol ve analiz
- Danışmanlık hizmetleri.

Dünya tecrübesinde mülkiyet sahibinin haklarının savunması denetim sistemi olmadan imkânsızdır. Küreselleşme sonucunda ülkemize birçok yatırımcılar ilgi duymaktadırlar. Yatırımcıları firmanın mali durumuyla ilgili bilgilendirmek için denetçi raporuna ihtiyaç duyulur. Hem de firmaların bankadan kredi alabilmeleri için denetimden geçmesi gerekiyor, mali durumu, finansal işlemleri ile ilgili bilgileri olmayan firmalar bu hizmetlerden yararlanamazlar (Mikayılzade, 2002:180). Hiçbir banka mali işlemleri gereken şekilde olmayan firmaya kredi vermez. Eğer borç alan borcu ödeme durumunda değilse, doğal olarak ta kredi kuruluşları bu tür firmalarla iş yapmak istemez.

Fakat bazı engeller denetimin gelişiminde sorunlar oluşturuyor. Denetimin gelişmesinde ilk problem mülkiyet sahipleri ve yatırımcıların denetimin önemini tam olarak anlamamalarıdır. Bazen denetim ve teftiş aynı olarak algılanıyor. Örneğin, denetim mali işlemlerin düzgünlüğüyle ilgili görüş bildirilmesi, siparişiye yardım, hizmet gösterilmesidir, teftiş ise hataların bulunması ve suçluların cezalandırılmasıdır. Hizmetin karşılığını denetimde siparişiçi, teftişte ise devlet ödemektedir.

Denetimin gelişimindeki diğer bir sorun zorunlu denetimle ilgilidir. Yasalara göre anonim şirketler, bankalar, sigorta kuruluşları, limitet şirketleri ve yatırım fonları denetim yaptırmak zorundadırlar. Fakat bazen bu kuruluşlar denetim yaptırmıyorlar (Tehmezli, 2004:205). Ülkemizde bu tür kuruluşların amacı vergilerden kaçmaktır. Vergi kaçamakçılığı Azerbaycan Cumhuriyetinde en sık rastlanan sorunlardandır.

Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim sisteminin düzenlenmesi ve gelişimi için şunların yapılması gerekmektedir:

- Denetimin uluslararası sisteme göre yapılması
- Uluslararası kurallara uygun olarak milli kuralların hazırlanması
- Denetimde yönetim sisteminin geliştirilmesi
- Denetçilerin etik kurallarıyla ilgili belgelerin hazırlanması
- Haksız rekabetin önlenmesi
- Yerine getirilmemiş denetim anlaşmalarının sebeplerini araştırmak için özel komisyonun oluşturulması
- Standartlara, kurallara uymayan denetçilerin lisansının iptal edilmesi
- Denetçilerin teknolojik ihtiyaçlarının sağlanması
- Denetçiler Odasıyla bağımsız denetçiler, denetim kuruluşları ve mali kurumlar arasındaki bilgi transferinin sağlanması
- Denetim alanında yabancı ülkelerle birlikte çalışmaların yapılması
- Denetçilerin sorumluluğunun artırılması.(Garayev, 2004:39). Sorumlu denetçiler her zaman işlemlerini gereken şekilde yapıyorlar. Gereken araştırmaları yapıyor, kanıt topluyor ve uygun görüş bildiriyorlar. Fakat bazı sorumsuz denetçiler bu kuralları bozmaktadırlar. Etik kurallara uymayan, sorumluluğa önem vermeyen denetçiler bağımsız denetim sektörünü olumsuz yönde etkileyerek sektörün gelişimini engellemektedirler.

2.10 İşletmeciliğin Gelişiminde Denetimin Önemi

Son yıllarda Azerbaycan'daki siyasi ve iktisadi istikrar işletmeciliğin gelişimi için önemli faktör olmaktadır. İşletmeciliğin gelişimiyle ilgili birçok programlar hazırlanıp gerçekleştirilmiştir. Denetim mülkiyetin özelleştirilmesi, tarım sektöründe reformların gerçekleştirilmesi işletmeciliğin aynı zamanda da tüm ekonominin gelişimini sağlamıştır.(Alekperova, 1999:222).

Piyasa ekonomisinin geliştiği ülkelerde bankalar, anonim şirketleri, sigorta kuruluşları amaçlarını gerçekleştirmek için denetim hizmetinden yararlanıyorlar. Çünkü rekabet ortamında verimli olmak için denetimle işletmenin karşılıklı faaliyette bulunması gerekiyor (Bağırova, 2005:226).

Denetim işletmeciliğin bir bölümüdür, hem de işletmeciliğin gelişimine yönelik bir alandır. Ülkede denetim hizmetinin gelişimi aynı zamanda işletmeciliğin de gelişimidir. Çünkü işletmecilik geliştikçe oluşturulmuş iktisadi sistemin analizi ve düzenlenmesi denetim ile tamamlanmaktadır. Denetimin amacı mali işlemlerin düzgünlüğünün onaylanmasından ibarettir. Bu verilere dayanarak denetçi görüş bildirmektedir. Firma denetim sonuçlarından yararlanarak faaliyetiyle ilgili düzgün kararlar alıyor. Denetim aynı zamanda kontrol aracıdır. Mali kontrolün gerçekleştirilmesinde denetimin büyük önemi vardır. Gelişmiş ülkelerde denetim aynı zamanda şirketin topluma faaliyetinin sunumudur. İşletmeciliğin gelişimi denetimin türlü çeşitlerinin kullanılmasını gerektirir. Bazen denetçinin yaptığı işi firmaların maliye ve muhasebe bölümü uzmanları yerine getiriyor. Bu tür firmalar genellikle denetimden mali işlemlerinin onaylanması aşamasında yararlanıyorlar.

Ülkede işletmeciliğin gelişimi uzman denetçi personelinin hazırlanmasını zorunlu hale getirmektedir. “Denetim Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununa göre lisans alacak kişilerin ya maliyeci ya da muhasebeci olmaları gerekmektedir. Uzman denetçi maliye, muhasebe ve hukuk alanında bilgiye sahip olmalıdırlar.(İsayev ve Hüseyinli, 2001:217).

2.11 Azerbaycan'da Denetim Faaliyetiyle İlgili Sorunların Çözümleri

Piyasa ekonomisinde firmaların muhasebe kayıtlarının, mali faaliyetinin kontrolünün en optimal usulü denetimdir. Denetimin önemi düzgün ve objektif bilginin yönetimde rolü kadar büyüktür. Kaliteli denetim sonucunda bildirilen görüş hem firmanın faaliyeti için

hem de makro iktisadi yönden çok önemlidir. Devletle işletmeci, işletmeciyle yönetici arasında mali konuda güven denetim yoluyla sağlanmaktadır.

Ülkemiz için denetimin ne kadar önemli olduğu bağımsızlığımızın ilk yıllarında anlaşılmış ve bu alanda birçok kanunlar hazırlanmıştır. Fakat bütün çabalara rağmen bu alanda da bazı problemler mevcuttur. Bu problemler ise ülkede sağlam ve şeffaf denetim faaliyetinin gelişmesini engellemekte ve ülke ekonomisinin gelişimini olumsuz yönde etkilemektedir.

Ülkemizde denetim alanında aşağıdaki problemlerin çözülmesi gerekmektedir:

- Denetim kuruluşlarının oluşumunda denetçilerin istisna haklara sahip olması
- Denetim kuruluşlarının yönetiminin kolektif biçimde denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi
- Denetim yaptırması gereken firmalarda denetimin düzenlenmesi sisteminin hazırlanması
- Bağımsız denetçilerin faaliyetlerinin başka maliye kontrol kuruluşlarının faaliyetiyle karşılaştırılması
- Kaliteli denetim için denetlenen firmadan çok denetçinin sorumluluğunun artırılması
- Denetim anlaşmasının, piyasa arz ve talep şartlarına göre yapılması
- Uluslararası kurumların mali ve diğer yatırımlarının denetiminin gelişimine yönlendirilmesi.(Krimov, 2003:231). Fikrimce de denetime yatırılan yatırımların gelişim için büyük önemi var. Asiya ve Dünya bankasının yatırımları sayesinde Denetçiler Odası teknolojik yönden geliştirilmiş, denetçiler için kurs ve konferanslar düzenlenmiştir.

Bu problemlerin çözülmesi yolunda aşağıdakileri önerebiliriz:

- Denetimde personel hazırlığının geliştirilmesi
- Bağımsız denetçi olmak için gereken iş stajının beş yıl olması

- Denetçilerin uluslararası denetim standartlarını en iyi şekilde öğrenmeleri için imkanların sağlanması
- “Denetim Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu’nda zorunlu denetim yaptırma şartlarının kesin olarak belirlenmesi
- Uygun kanunda denetçinin firmanın hangi yetkili kişiyle anlaşma imzalayacağını gösterilmesi
- Denetçiler Odasının Vergiler Bakanlığı, Devlet Gümrük Komitesi’nin ilişkilerinin geliştirilmesi.

Ülkenin uluslararası denetim standartlarına geçişini “Uluslararası standartlara geçmek amacıyla milli muhasebe standartlarının 2003-2004 yıllarında hazırlanıp uygulanması üzere program” la paralel olarak gerçekleştirilmek daha uygundur (Efendi, 2000:224). Bence muhasebeyle denetim bir birine paralel olarak gelişmekte ve bir birini tamamlamaktadır. Denetim standartlarının uluslararası standartlara geçmesinin muhasebe standartlarının uluslararası standartlara geçmesiyle aynı zamanda yapılması hem, denetçi hem de muhasebeciler için kolaylık sağlayacaktır.

2.12 Denetimde Bilgi Edinmenin Önemi

Hem iktisadi hem siyasi anlamda bilginin önemi büyüktür. Denetim de bilgi olmadan gerçekleşemez. Çünkü firmayla ilgili olan üçüncü kişilerin çıkardığı sonuçlar edindikleri bilgiye bağlıdır.

Denetim yaptırma gereğinin oluşması, bilgiyle doğrudan alakalıdır:

- Mülkiyetçilerin, yatırımcıların ve kredi kuruluşlarının daha güvenilir bilgi edinme isteği
- Verilecek kararın bilginin güvenilirliğine bağlılığı
- İlgili olan kişilerin firmanın mali faaliyetine uzman gibi yaklaşma isteği
- İlgili kişilerin bilginin kalitesini değerlendirme konusunda imkanlarının sınırlı olması.

Düzgün sonuçlara ulaşmak için cari bilgiler ve tahmini bilgilerden yararlanmak gerekir. O zaman faaliyetin verimliliği yükselir. Firmalar denetçiye sunulan bilgilerin yorumu

ile onların vardığı sonuçlara göre riski belirlerler. Denetçi ilgili kişilere bilgilerin düzgünlüğünü kanıtlamak için şeffaf bilgilerden yararlanmaktadır.

Denetçi, görüş bildirmek için belli aşamalardan geçmek zorundadır:

- Güvenilir bilgi toplamak
- Toplanan bilgiye göre yorum yapmak
- Yorumuna dayanarak sonuç çıkarmak.

Bazen bilgiler yeterince güvenli olmaz, bilgi toplamak imkansız olur ya da firma sahipleri gizli bilgileri vermek istemez.

Denetimde bilginin gerekliliği yasalarda da gösterilmektedir. Bilgi toplamak denetim faaliyetinin en önemli unsurlarındandır. “Denetim Hizmeti Hakkında” Kanun’un 12. maddesinde denetçilerin hakları belirlenmiştir. “Şirket yönetiminin denetçiye sunduğu bilgiler” isimli denetim standardında denetimde bilginin önemliliği de açık şekilde gösterilmiştir. Denetçi amaçlarına ulaşmak için şirket yönetiminden gerekli bilgileri edinmelidir. Şirket yönetimi bilgi vermekten kaçınırsa, denetçi olumsuz görüş bildirebilir.

Gerekli bilgiyi iki yönden değerlendirebiliriz. İç ve dış bilgiler. İç bilgiler firmanın faaliyeti sırasında oluşan bilgilerdir. Dış bilgiler, firmayla doğrudan alakalı olmayan dış kaynaklardan toplanan bilgilerdir. Ülkemizde piyasa ekonomisinin gelişimi, bilgi kaynaklarının artması, denetim faaliyetinde bilgi sağlanmasını daha da artırır (Murtuzaliyev, 2004:233). Kesinlikle bu görüşe katılıyorum. Bilgi denetim faaliyetinin temelini oluşturmaktadır. Bilgi toplanıp incelenerek denetçi görüş bildirmektedir. Sağlanan bilginin sayısı ve kalitesiyle denetimin güvenilirliği doğru orantılıdır. Gelişen piyasa ekonomisi bilgi kaynaklarının artmasını ve dolayısıyla denetimin gelişimini sağlamaktadır.

2.13 Denetimin Toplumda Yeri ve Önemi

Tüm meslekler gibi denetim de toplum ihtiyaçları sonucunda oluşmuştur. Toplum üyeleri, iktisadi kararlar alırken kullandıkları bilgilerin güvenilir ve gerçeğe uygun olmasını isterler.

Denetçinin temel görevi, toplum üyelerinin iktisadi karar verirken kullandıkları bilginin kalitesini ve güvenilirliğini artırmaktır. Toplum üyelerinin aldıkları iktisadi kararların önemi toplumun tüm diğer üyeleri için de büyüktür. Bu sebepten dolayı bilginin güvenilirliğine garanti veren denetçiden istenen kalite düzeyi de çok yüksektir.

2.13.1 Denetçilerin Etik Kuralları

Denetçilerin etik kurallarına ihtiyaç, nasıl oluşmaktadır? Etik kurallar, davranış ve düşünce tarzıyla oluşur. Denetçilerin davranış ve düşünce tarzı, denetimin kalitesini etkiler.

Uluslararası Muhasebe Federasyonu'nun hazırladığı etik kurallar, hem denetçiler, hem de tüm serbest muhasebeciler içindir. Bu kurallardan ülkemizde de milli etik kurallar hazırlanmasında yararlanılmıştır (Yernakov, 2004:175). Etik kuralların denetimde ne kadar önemli olduğunu biliyoruz. Denetimde bağımsızlık vazgeçilmez unsurlardandır. Denetçilerin etik kurallara uymaları denetimi şeffaf bir şekilde yerine getirmeleri şarttır. Uluslararası etik kurallar ulusal etik kuralların hazırlanmasında yararlanılması bağımsız denetimin gelişimini sağlamaktadır.

Uluslararası Muhasebe Federasyonu'nun hazırladığı etik kurallar şunlardır: Dürüstlük, objektiflik, gizlilik, mesleki özen ve titizlik.

Dürüstlük, gerçeği söylemek ve adaletli olmak anlamı taşır ve denetçiler her zaman bu prensibe uymak zorundadırlar. Objektiflik, etik kurallar içinde en enteresan olanıdır. Denetçi karşılaştığı olaylara objektif yaklaşmalıdır. Objektifliği sağlayan temel unsur bağımsızlıktır. Şu durumlar denetçinin bağımsızlığını olumsuz olarak etkileyebilir:

- Mali çıkarlar
- Müşteriye mali olarak bağlılık
- Ailevi ve diğer özel ilişkiler.

Denetçi, müşterisi ile ilgili olumsuz bilgiye sahip olabilir. Bu bilgileri, müşterinin haberi olmadan üçüncü kişilere açıklaması etik kurallara uymamaktır. Fakat bazı durumlarda denetçi, gizliliğe uymayabilir:

- Müşterinin onayı ile

- Yasarln talebi ile
- Görevi olduğu zaman .(Gurbanov, 2004:34).

2.14 Denetimde Planlamanın Önemi

Denetimin milli ve uluslararası prensiplere göre düzenlenmesinde yönetim planlaması çok önemlidir. Denetimin teşkili üç aşamadan oluşmaktadır. Planlama, denetim prosedürlerinin yerine getirilmesi ve denetim sonuçları. En son aşamada ise denetim raporu hazırlanır. Denetimin planlı şekilde gerçekleştirilmesi, bilgi toplanması ve kanıt toplanmasına yardımcı olmaktadır. İlk aşamada denetçi, işletmenin mali faaliyetini inceleyerek tüm bilgileri edinmiş olur. Bunun için denetçi, aşağıdaki bilgileri incelemektedir:

- Firmanın hukuki yapısını
- Nizamname kapitalini
- Alıcı ve mal gönderenleri
- Üretimin teknolojik özelliklerini
- Maaş ve ödeme yöntemlerini
- Firmanın iç kontrol sistemini.

Denetçi, planlamanın ilk aşamasında denetimin yapılması için grup oluşturur ve firmayla anlaşma imzalar. Denetçi, denetim planını oluştururken yapılmış analitik prosedürlerin sonuçlarından yararlanmaktadır. Denetim planını hazırlarken denetçi, riski değerlendirmeli ve yeterince kanıt toplamalıdır. Planlama, verimliliği artırır, hataların oluşumunu önler.

Planlama zamanı şu aşamalara önem verilmelidir:

- Firmada işin teşkili süresinin belirlenmesi
- Denetimi gerçekleştirecek grubun oluşturulması
- İç kontrol sisteminin incelenmesi
- Uzmanlar arasında görevlerin paylaşılması.

Planlama denetimin ayrılmaz hissesi olarak denetim hacmini ve stratejilerini belirlemektedir. Uluslararası deneyime göre planlama tüm işin %20'sini oluşturmaktadır. Denetimin gelişmiş olduğu ülkelerde kendine özgü özellikleri vardır. Özellikle piyasa ekonomisine yeni girmiş ülkelerde bu faaliyet alanında birçok hatalar oluşmaktadır. Çoğu zaman planlama formal biçimde yapılır ve onun hazırlanması ile denetimin gerçekleştirilmesi arasındaki ilişki zayıf oluyor. Hem de birçok denetçiler, planlama aşamasına daha az önem verirler. Tüm bunlar denetimin kalitesini düşürür.

Uluslararası ve milli tecrübelerde denetimin planlanması denetim standartlarıyla düzenlenmektedir. Denetimin planlanmasında üç unsura önem verilmektedir. Denetimin ilk olarak planlanması, denetim planının hazırlanması ve düzenlenmesi, denetim programının hazırlanması ve düzenlenmesi (Nadirov, 2002:40).

2.15 Yönetim Sisteminde Denetimin Rolü

Piyasa ekonomisinin sorunlarının çözülmesi için yönetim sistemi yeniden düzenlenip geliştiriliyor. Yönetim sisteminin büyük kısmı iktisadi bilgiden ibarettir. Bilgilerin güvenilirliğini belirlemek için denetim yapılır. Denetim zamanı amaçlara uygun bilgiler toplanmalıdır. Denetimin gerçekleşmesi bilginin doğruluğuna, şeffaflığına bağlıdır. Bazen denetim zamanı gerekenden fazla bilgi toplanır ve bu bilgiler kullanılmaz. Bu sebeple de denetim zamanı amaçlara uygun, gereken bilgiler toplanmalıdır. Gereksiz bilgi denetim prensiplerine zıttır. Bu ise denetçiyle siparişçi arasındaki ilişkiyi olumsuz yönde etkilemektedir. Denetim bilgilerini üç gruba ayırabiliriz. Birinci grup bilgi kullanıcıları firmayla ilgili kişiler, yani yöneticiler, sahipler, işletmecilerdir. Bu kişiler üretimin teşkilinde mali kaynakların kanatlı kullanımı için denetim bilgilerini kullanıyorlar.

İkinci grup bilgi kullanıcıları ortaklar, siparişçiler, bankalar ve yatırımcılardır. Bu grup bilgi kullanıcıları işletmenin maddi yönüyle ilgileniyorlar. Onlar bu alanda yatırdıkları maddi varlıkların gelecekte ne kadar fayda getirebileceğiyle ilgilenmektedirler.

Üçüncü grup bilgi kullanıcıları vergi kurumları, mali kuruluşlar ve hukuki kurumlardır. Örneğin, vergi kurumu firmanın vergi ödeyip ödemediğiyle ilgilenmektedir.

Tabii ki denetim bilgileri her üç grubun ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Bu sebepten dolayı denetim bilgileri sistemleştirilmeli, sınıflandırılmalı ve denetimin amacı ile

uygun hale getirilmelidir. Denetim amacının gerçekleştirilmesinde denetim bilgilerini şöyle sınıflandırabiliriz:

Denetlenen firmayla ilgili genel bilgiler: Bu bilgiler firmanın adı, adresi faaliyet türü, bankadaki hesapları gibi bilgileri içerir.

İkinci grup bilgiler: Denetlenen firmanın mali faaliyetinin özelliklerini belirten ve yönetimin verimliliğini değerlendiren bilgileri kapsamaktadır. Buraya kar, onun kaynakları, bölüştürülmesi, rentabellik düzeyi, firmanın üretim hacmindeki değişmeler, harcamalar gibi analitik bilgiler dahildir.

Her firmanın gelişimi için kaynakların düzgün kullanılması gerekmektedir (Sultanova, 2005:45). Denetçi görüşünün önemi çalışmada vurgulanmış. Denetçi görüşüne dayanarak ilgili kişiler karar veriyorlar. Doğal olarak her bir firma sınırlı olan kaynaklarını verimli olarak kullanmak ister. Bu yüzden denetçi görüşünün güvenilirliğinden emin olmaları gerekmektedir. Güvenilir bilgiye dayanarak verilen kararların doğruluk olasılığı da yüksektir.

2.16 Denetim Hizmeti Piyasasında Haksız Rekabet

11 Aralık 2001 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasında “Denetim Hizmeti Piyasasında Haksız Rekabetin Önlenmesi Yolları” konusunda seminer verilmiştir. Seminere, ülkede faaliyet gösteren denetçiler ve denetim kuruluşları katılmışlardı. 1994 yılında Azerbaycan’da denetimin hukuki yapısı oluşmuş ve kısa süre içinde bu alanda yasalar sistemi düzenlenmiştir. Ülkede yirmi beş’ten fazla kanunda denetim, yönetim sisteminin ayrılmaz bir hissesi gibi topluma tanıtılmıştır. Aynı zamanda uluslararası denetim standartlarına uygun yirmi iki denetim standardı hazırlanmış, kırk dört bağımsız denetçiye, otuz beş denetim kuruluşuna ve dört yabancı denetim kuruluşuna lisans verilmiştir. Denetçiler Odası, denetimin düzenlenmesi ve gelişimini sağlamak amacıyla devamlı programlar hazırlamaktadır. Bu programlar içinde haksız rekabete yönelik programlara daha çok ağırlık verilmektedir. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Meclisi’nin 14 Aralık 1999 tarihli 44/43 sayılı kararının uygulanması sonucunda denetimi olumsuz etkileyen birçok problem çözülmüştür. Denetçiler Odasının denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin ve terine getirdikleri denetimin kalitesinin standartlara uygun şekilde yapılıp yapılmamasını sürekli kontrol etmesi haksız rekabetin azalmasına neden olmuştur. 2005 yılında 34

bağımsız denetçinin ve 24 denetim kuruluşunun faaliyeti kontrol edilmiş, bazı denetçilerin raporu Denetçiler Odası Konseyinde dinlenmiş, uygun kararlar alınmıştır. Bazı denetçilere ceza uygulanmış, bazılarının ise lisansları iptal edilmiştir. Fakat maalesef araştırmalar sonucu bazı bağımsız denetçi yada denetim kuruluşlarının haksız rekabete yol açmaları, etik kurallara saygısızlık göstermeleri hala devam etmektedir. Azerbaycan Cumhuriyeti “Haksız Rekabet Hakkında” Kanunu’na göre haksız rekabet türleri şunlardır:

- Rakibin faaliyetinin taklit edilmesi
- Rakibin faaliyetini alçaltmak
- Rakibin faaliyetine karışmak, müdahalede bulunmak
- Haksız işletmecilik faaliyetleri
- Tüketicilerin aldatılması.

Tüketicilerin aldatılmasına yönelik şunların yapılması yasaktır:

- Emtianın hazırlanması ve kalitesiyle ilgili yanıltıcı bilgilerin kullanılması
- Emtianın alım zamanı tüketicinin seçme özgürlüğünün kısıtlanması
- Emtianın özellikleriyle ilgili yanlış bilgilerin verilmesi
- Emtianın taleplere uygun olmadığı saklanması.

Bazı bağımsız denetçiler denetlenen firmanın faaliyetini ve bilanço değerlerini göz önüne almadan anlaşma yaparlar. Düşük fiyata anlaşma yapma sebebi ise denetlenen firmanın karının olmamasıdır. Aynı zamanda bazı bağımsız denetçiler, denetlenen firmanın faaliyet alanının geniş olduğunu bilerek teklif edilen düşük fiyatla anlaşma yaparlar.

Rekabet ortamının incelenmesi deneyim sektöründe faaliyet gösteren bağımsız denetçiler, yerli ve yabancı denetim kuruluşlarının mevkisinin aynı olmadığını göstermektedir. Ülkede denetim hizmetini %70’ni yabancı denetim kuruluşları göstermektedir. Yabancı denetim kuruluşlarının anlaşma tutarı yerli kuruluşlara oranla

15–20 kat fazladır. Son yıllarda bağımsız denetçiler ve yerli denetim kuruluşlarının yabancı denetim kuruluşlarına göre piyasada önemi artmaktadır.

Bağımsız denetçi ve yerli denetim kuruluşlarının yabancı denetim kuruluşlarıyla rekabet yapma imkanı çok azdır, maddi imkanların azlığı bu konuda sıkıntılar oluşturmaktadır. Ülkede işletmeciliğin gelişimi hizmetin değerinin artmasını sağlamaktadır, fakat çoğu zaman haksız rekabet ortamının oluşmasını da hızlandırmaktadır. Sorun dünya çapında çözülmektedir ve Azerbaycan'da da bunların uygulanması zaruridir. Denetim sektöründe bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının nüfuzunun korunması ülkede denetimin sağlam gelişimine olumlu etki gösterecektir (Safarov, 2002:42). Fikrimce denetçilere haksız rekabet konusunda seminerlerin verilmesi ahlaki etik kurallara önemin artırılması, düşük fiyatla denetim yapan denetçilerin lisansının iptal edilmesi ve bir daha lisans verilmemesi, ceza ve hapis uygulanması haksız rekabeti tam olarak engelleyemese de biraz hafifletecektir.

Ülkenin denetim piyasasında rekabet iki yönde gelişmektedir. Dürüst rekabet ve haksız rekabet. Dürüst rekabet; denetim hizmetinin denetim sektöründe arz edilmesi, piyasanın arz ve talep unsuruyla düzenlenmesini ifade etmektedir. Haksız rekabet; denetçilerin dürüst olmayan usullerle denetim gerçekleştirmeleri, monopolyanın gelişimini sağlamaları ve hızlandırmalarıdır. Dürüst rekabette mevcut yasalar uyum şarttır. Haksız rekabetin oluşmasını denetçinin düşük fiyata iş yapması etkilemektedir. Bu tür durumların söz konusu olmaması için denetimin hacmi, faaliyet süresi incelenmeli, uygun anlaşmanın gerçekleşme süresi ve tutarı belirlenmelidir (Necefov, 2004:36). Haksız rekabete ülke çapında bakılırsa, firmaların da bu durumu engellemeli gerekmektedir. Anlaşma çift taraflı olduğu için hem denetçi, hem de denetlenen firmaların haksız rekabete yol vermemeleri gerekiyor. Bence yasalarda denetlenen firmalara da düşük fiyatla anlaşma yaptıkları için ceza uygulanması gerekiyor.

2.16.1 Haksız Rekabetin Önlenmesi İçin Yapılan İşler

Bazı bağımsız denetçi ve denetim kuruluşları haksız rekabete yönelik faaliyette bulunurlar. Denetçiler Odasının 26 Aralık 2001 tarih ve 83/3 sayılı kararı ile haksız rekabetin önlenmesi için şunlar yapılmıştır:

- Denetçilerin 18 Aralık 1997 tarihli kararına dayanmadan düşük fiyatla anlaşma yapması halinde firmanın mali faaliyetinin olmaması veya az olmasıyla ilgili

önceden araştırmalar yapılarak denetim anlaşması yapılmasının olumlu karşılanması

- Denetlenen firmanın mali faaliyetinin olmaması ile ilgili mühürlü belgeyi, denetim anlaşması yapılmadan önce denetçiye sunması
- Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının düşük fiyatla denetim yapmaları halinde firmanın zararına çalıştığıının esas alınmaması
- Denetçi ve denetim kuruluşlarından anlaşma tutarının önceki dönemler için yapılan anlaşmalar tutarından az olmamasının istenmesi
- Düşük fiyatla yapılmış denetim sonucunda bildirilen görüş için denetçiler ve denetim kuruluşlarının sorumluluk taşıması
- 7 Ekim 1996 tarihli “Denetim Anlaşması Milli Denetim Standartları”na uyulması (Süleymanova, 2002:38).

2.17 Denetim Hizmetinin Analizi ve Uygun Tekliflerin Hazırlanması

Azerbaycan’da gelişmekte olan denetim, sosyal iktisadi yönden büyük önem taşımaktadır. Ülkede gerçekleştirilen iktisadi reformlar, işletmeciliğin gelişimiyle ilgili yapılan işler denetimin teşkilinin modern talepler bakımından sağlanmasının gelişimini hızlandırmaktadır. Bu açıdan denetimin bağımsız olarak incelenmesi ve gelişim yönlerinin belirlenmesi aktüellik taşımaktadır. Özellikle işletmeciliğin geliştirilmesi yönlerinin belirlenmesi için bu hizmet türünün gelişim sorunlarının öğrenilmesi, bu alanda analiz yapılması gerekmektedir.

İncelemelerin amacı Azerbaycan’da denetimin düzenlenmesi ve gelişimini incelemek, sorunlarla ilgili araştırmalar yapmak ve teklifler hazırlamaktır. Amaca uygun aşağıdaki vazifeler belirlenmiştir:

- Denetimin teşkili ve düzenlemesiyle ilgili yasal ve hukuki yapının analizi
- İktisadi alanda firmalarda denetimin kapsamını ve gelişim düzeyini araştırmak
- Denetimin değeriyle ilgili analiz yapmak
- Haksız rekabetin sebeplerini araştırmak

- Denetimin güvenilirliğini ve onu etkileyen unsurları incelemek
- Piyasada denetçi ve denetim kuruluşlarının önemini belirlemek ve onu etkileyen unsurları incelemek
- Denetimin gelişimin engelleyen sebepleri araştırmak
- Denetimin düzenlenmesi problemlerini incelemek
- Ülkede denetimin modern durumunu değerlendirmek ve gelişimi yönünde teklifler hazırlamak.

2.17.1 Yasal Durum

Denetimde temel hukuki yapı iki yönde incelenmiştir. Yasal belgeler ve milli denetim standartları.

“Denetim Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu’nun iktisadi gelişim açısından mükemmelleştirilmesi araştırılmaktadır. Denetimin öneminin daha geniş biçimde açıklanması ülkenin yasal belgeleri ve Kanunu’nda zorunlu denetimin sınıflandırılması gereği gösterilmiştir (Yagubov ve memmedov, 2002:39).

Denetimde önemli problemlerden olan gizlilik ve gizliliğin hukuki yönden sağlanması incelenmiş ve bu konuda Kanun’a yeni maddenin eklenmesi teklif edilmiştir. “Denetim Hizmeti Hakkında” Kanun’un gelişimi için denetçi kadrosunun hazırlanması ve bu denetçilerin uzmanlaşması hususuna önem verilmiş ve uygun teklifler hazırlanmıştır. Mevcut yasalarda bilgi ve açıklamalar yalnız denetim sınavlarının yapılması ve bağımsız denetçi olma şartları maddesinde gösterilmiştir. Fakat yasada denetçi olacak kişilerin uzmanlaştırılması konusu geniş bir biçimde açıklanmamaktadır. İlk olarak denetçi olma şartı gibi, öngörülen maddeler yeniden incelenmelidir.

Denetçilerin uzmanlaşması konusunda Denetçiler Odası tarafından birçok hukuki belge hazırlanmıştır. Bu belgelerin zaruri maddelerinin “Denetim Hizmeti Hakkında” Kanunu’nda gösterilmesi, ülkede denetçilerin uzmanlık düzeyinin geliştirilmesinin hukuki yönden sağlanmasını daha da kolaylaştıracaktır. Bununla ilgili Denetim Hizmeti Hakkında” Kanunu’nda denetçilerin uzmanlaşması konusu ayrı bir madde gibi gösterilmeli ve bu madde ülkede denetçi kadrosunun hazırlanması ve uzmanlaştırılmasını içermelidir.

Aynı zamanda, denetimin hukuki yönden sağlanmasını ifade eden milli denetim standartlarının uygulamasında karşılaşılan zorluklar incelenerek standartların hazırlanması prosedürünün geliştirilmesi, uygulanması üzerine talimatların, ilavelerin hazırlanması maksada uygun görülerek bu sahada uygun yöntemler getirilmiştir (Bayramov ve diğ., 2002:91).

2.17.2 Denetim Hizmetinin Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetim sektöründe faaliyet gösteren denetçi ve denetim kuruluşları tarafından 1996–2002 yılları arasında yapılan anlaşmaların fiyatları arasında ciddi farkların olduğu anlaşılmıştır. Bu araştırmalara dayanarak, yabancı denetim kuruluşlarının yerli denetim kuruluşlarına oranla daha çok anlaşma yaptığı görülmektedir. Bunun temel sebebi, bu kuruluşların yüksek uzmanlık düzeyi, uluslararası kurumlar tarafından tanınması ve maddi teknik imkanlara sahip olmasıdır. Ülkede denetim sektöründe rekabet, özellikle denetçi ve denetim kuruluşları arasında yaygındır.

Denetim hizmetinin fiyatı konusunda denetimin özellikleri dikkate alınarak, süre ve diğer normların belirlenmesi öngörülmüştür. Denetimin fiyatının piyasa fiyatı ile uzlaştırılmasında kar normuna uyum sağlanması hizmetin değerinin belirlenmesinde önemli bir unsurdur. Anlaşma fiyatının belirlenmesine incelemelerde çok büyük önem verilir. Bu konuda problemlerin çözümü için yalnız Denetçiler Odasının rolü değil, piyasada faaliyet gösteren bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının ortak olarak komisyon, birlik yaratması da çok önemlidir. Aynı zamanda, denetimin teşkili ve gelişimi yapılan işin kalitesine bağlıdır. Bu konuda kaliteyi etkileyen faktörler araştırılmış, kontrolün teşkili ve hukuki yapısı incelenmiştir. Mevcut yasalara uygun olarak Denetçiler Odası, denetimin kalitesinin kontrolü amacıyla programlar geliştirmiş ve program sonuçları tüm denetçilerin yaptığı denetimin kalitesinin aynı olmadığını göstermiştir. Denetimin kalitesinin düzenlenmesinde uygulanan yöntem ve araçların daha da geliştirilmesi, verimliliği sağlayan usullerin genişletilmesi ve kontrol için programların geliştirilmesi gerekmektedir (Mammedov, 2000:47). İncelemelerim sonucu kontrolün denetimin kalitesini artırdığı, denetim sektörünün gelişimini olumlu yönde etkilediği ve haksız rekabetim kısmen de olsa engellendiği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kontrolün artırılması, denetçilerin faaliyetiyle Denetçiler Odasının ilgilenmesi yönünde gelişmelerin devam ettirilmesi arzulan durumdur.

2.17.3 Denetimin Alansal Olarak Gelişimi ve Gelişim Sorunları

Araştırmalara göre ülkedeki denetimin, firma ve teşkilatları tam kapsamadığı görülmektedir. Denetimden yararlanan firmaların %50'sinden fazlasının üretim amaçlı olmayan firmalar oldukları belirlenmiştir. Genellikle bu firmalar banka ve sigorta teşkilatlarıdır. Hizmetin alansal olarak gelişiminde zorunlu ve zorunlu olmayan denetim değerlendirilmiş ve aynı zamanda zorunlu denetimin yapısı da incelenmiştir. Fakat inceleme sonucunda denetim yaptırması gereken firmaların hepsinin denetim yaptırmadığı görülmüştür.

Azerbaycan'da denetimin alansal gelişiminde mevcut unsurlara dayanarak Bakü ve diğer illerde denetim anlaşmalarının sayısı ve fiyatı incelenmiştir. İnceleme sonucunda 2005 yılına kadar Bakü'de yapılan anlaşma sayısı, ülke genelinde yapılan anlaşma sayısının %90,9'unu oluşturmaktadır. 2005 yılı analizine göre anlaşma sayısı %86,2 Bakü, %13,8 diğer illerde yapılmıştır.

Azerbaycan'ın on üç ilinde denetim hizmeti fiyatının keskin farklar gösterdiği görülmektedir. Bakü, Gence ve Sumgayıt şehirlerinde anlaşma fiyatının daha yüksek olduğu, diğer illerde ise bu tutarın iki kat az olduğu görülmüştür.

2.17.4 Denetim Hizmetinin Düzenlenmesindeki Sorunlar

Azerbaycan'da kısa zamanda gelişen denetimin düzenlenmesinden devlet organları sorumludur. Denetimin yasal yapısının gelişim problemleriyle ilgili yapılan araştırmalar sonucunda, sektörün düzenlenmesindeki iktisadi mekanizmanın geliştirilmesi gerekli görülmektedir. Denetim hizmetinin düzenlenmesi mekanizması incelenmiş, iktisadi düzenleme için gereken yöntem ve araçlar aynı zamanda ceza-i kaideler, denetçi risklerinin sigortalanması, vergi tavizleri gerekli unsurlar olarak gösterilmiştir. Hizmet sektöründe iktisadi düzenleme yöntemlerinin gerçekleştirilmesinde devletin programlar hazırlamasının, iktisadi kanunların piyasa ekonomisinin gelişim taleplerine uygun olarak geliştirilmesinin gerektiği görülmektedir.

Aynı zamanda denetim hizmeti düzenlenmesinde, etik düzenleme mekanizmasının zaruri olduğu söz konusudur. Etik düzenleme mekanizması yalnız denetim faaliyetinin gelişimi için değil hem de denetlenen firmanın, toplumun çıkarları açısından çok önemlidir. Denetçiler Odasının hazırladığı "Denetçilerin Etik Mecellesi" uluslararası tecrübenin taleplerine uygundur, anlam ve konu yönünden de denetimin yüksek etik

norm ve prensipler üzerine teşkilini sağlamaktadır. Fakat ülkenin hizmet sektörünün yüksek etik talepler açısından düzenlenmesi için mecellenin devlet ve hükümet düzeyinde kabul edilerek onaylanması gerekir (Muradov, 2004:41). Bu görüşe katılıyorum, ülkeyi yöneten devlet organlarıdır. ve ilk önce onların etik norm ve kuralları kabul etmeleri ve yukardan aşağıya doğru iletmeleri gerekmektedir. Bu zaman istenen sonuçlara daha verimli ve hızlı ulaşılır.

2.17.5 Piyasada Bağımsız Denetçilerin Yeri ve Onları Etkileyen Faktörler

Denetim sektöründe yapılan araştırmalar çok önemli konuyu açmaktadır. Yerli denetim kuruluşları bağımsız denetçilere göre daha yüksek mevkidedirler. Buna sebep yerli denetim kuruluşlarının yaptığı denetim hacminin büyük olmasıdır. Fakat buna rağmen anlaşma tutarı ve süresinde benzerlikler de mevcuttur. Bu sebepten dolayı bağımsız denetçi ve denetim kuruluşları arasında haksız rekabet oluşuyor. Fakat faaliyetini dürüst rekabet prensiplerine göre gerçekleştiren denetçiler bu mevkiden uzak duruyorlar. Son zamanlarda yerli denetim kuruluşlarının sayısı artmaktadır. Örneğin, “Forum”, “Kapital-Audit”, “RR&VAM-Beynalhalk”, “Kaspian Konsalting”. Bu denetim kuruluşlarında işin teşkili ve denetlenen firmalarla iletişim daha profesyonel biçimde kurulmaktadır. Sadece bu gelişim prosesinin denetim sektöründe ilerlemesi kısa süre içinde yerli denetimin durumunu daha da iyileştirecektir.

Yerli denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin denetlenen firmayla iletişim kurmalarında, denetlenen firma mevkiinin üstün olması gözlenmektedir. Hizmet sektöründe daha anlaşılabilir prosesler de gözlemlenmektedir. Örneğin, hizmetin değerinin maliyetinden düşük olması. Bu tür olaylar sonucunda denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin mali durumu devamlı olarak kötüleşmektedir. Yerli denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin mevkilerinde çoğu zaman uygunluklar söz konusudur. Bu uygunluk daha çok zorunlu denetimin onların faaliyetlerinde ağırlıklı olmasıdır. Yabancı denetim kuruluşlarının verdiği hizmetler (danışmanlık) özellikle ülkede faaliyet gösteren büyük firmalara ve kamu kuruluşlarına verilen hizmeti içermektedir.

Yabancı denetim kuruluşlarının büyük tecrübesi ve teknik imkanları onları denetim hizmetinde tüm programları kullanma olanağını sağlamaktadır. Program kullanımı ve planlı iş sistemi yabancı denetim kuruluşlarının yaptığı denetimin kalitesini etkileyen önemli unsurlardandır. Yerli denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin çoğu hizmet

verirken mekanik-zihni çalışmaları tercih etmektedirler. Denetim prosesinin kontrol testlerinin mekanik usulle gerçekleştirilmesi ve onaylanması denetim standartlarının tam olarak uygulanmasını zorlaştırarak denetimin gereken sürede bitmesini engellemektedir. Bu sorun yalnız Azerbaycan’da değil tüm MDB ülkelerinde görülmektedir. Sistemin gelişimi için denetim programlarının kullanılması zaruridir (Yagubov ve Memmedov, 2004).

Denetimin incelenmesi sonucunda aşağıdaki teklifler ileri sürülmektedir:

- Ülkenin yasalarında zorunlu denetim yapması gereken firmaların gruplara ayrılması
- Sorumluluk kavramının denetçi faaliyetinde öneminin daha da arttırılması
- Denetçi ve denetlenen firma ilişkisinin temel düzenleme unsuru gibi denetçi riskinin sigortalanması “Denetim Hizmeti Hakkında” Kanun’da yer alması gerekiyor
- “Denetim Hizmeti Hakkında” Kanun’a denetçi kadrosunun hazırlanması ve uzmanlaştırılması ile ilgili ayrıca bölümün eklenmesi ve bu bölümde denetçi kadrosunun geliştirilmesi yönlerinin gösterilmesi
- Denetimin özelliklerine dayanarak süre ve tutar normlarının belirlenmesi ve bu prosedürlerin gerçekleşmesi için uluslararası deneyimden yararlanması
- Denetim tutarının düzenlenmesi Azerbaycan için önemli konulardandır. Bu konuda Denetçiler Odasına büyük görev düşüyor. Fakat bununla beraber denetçi ve denetim kuruluşları da negatif durumları engellemelidirler
- Kalite kontrol yöntemleri daha da geliştirilmeli, programlar ve usuller hazırlanmalıdır. Denetimin kalitesini yükseltmek amacıyla Denetçiler Odası ve ilgili kişiler arasında iletişimin geliştirilmesi gereği
- Modern durumda ülkedeki denetimin alansal gelişimi ikna edici değil. Denetimin gelişiminde en önemli engel gelişimin aynı oranda olmamasıdır. Alansal gelişimi sağlamak için Denetçiler Odasının illerde faaliyet gösteren denetim kuruluşlarındaki kadro açığının kapatılmasında yardımcı olma gerekmektedir

- Denetçiler için sınavlar uluslararası deneyime uygun olarak gerçekleştirilmelidir. Aynı zamanda sınav birkaç aşamadan oluşmalıdır. Bu, sınava giren kişilerin bilgi ve yeteneklerinin daha açık şekilde belli olmasını sağlamaktadır
- Denetim sınavları daha da geliştirilmelidir. Uluslararası deneyime uygun denetçiden istenen deneyim süresinin beş yıl olması gerekiyor
- Denetçiler için düzenlenen kurslarda daha çok pratik konulara önem verilmesi gerekiyor. Kursların teşkili uluslararası maliye, muhasebe ve denetim tecrübesine uygun biçimde gerçekleştirilmeli ve sınavı uzman kişi yerine getirmelidir
- Denetimin teşkili ve gelişimi onun düzenleme mekanizmasının gelişimini gerektiriyor. Denetimin geliştiği ülkelerde belli bir düzenleme mekanizması mevcuttur. Hizmet sektörünün düzenlenmesi için iktisadi mekanizmanın gelişmesi gerekiyor
- Hizmet sektörünün düzenlenmesinde etik düzenleme mekanizmasının işleyişi çok önemlidir. Bu düzenleme mekanizması denetimin geliştiği ülkelerde hizmetin yüksek etik talep ve normlara uygun biçimde gelişimini etkileyen unsurlardandır
- Denetim sektörünün düzenlenmesinde reel olan, fakat hiçbir yasayla düzenlenmeyen diğer mekanizma da mevcuttur. Ülkenin hizmet sektöründe yasal olmayan ve denetim prensiplerine zıt düzenleme mekanizmasının önlenmesiyle ilgili tedbirlerin gerçekleştirilmesi piyasa ekonomisinin temel taleplerindedir. Bu amaçla zorunlu denetim hizmetinin kullanılmasında daha farklı usullerden yararlanılması gerekmektedir. Yanlış düzenleme mekanizmalarının kullanılmamasında toplumun önemi büyüktür
- Hizmet sektöründe denetçi ve denetim kuruluşlarının kalite düzeyinin belirlenmesi, negatif durumların engellenmesini ve ülkede denetimin olumlu yönde gelişimini sağlayacaktır (Nasibova, 2005:47).

BÖLÜM 3: TÜRKİYE VE AZERBAYCAN BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1 Türkiye Azerbaycan Denetim Sistemlerinin Karşılaştırılması

Türkiye Cumhuriyetinde 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nu 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” denir. Kanununun amacı, işletme faaliyetlerinin ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmektir.

Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablo ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları esas alınarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Azerbaycan Cumhuriyetinde “Denetim Hizmeti Hakkında” Kanun 16 Eylül 1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun'a göre Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim hizmetinin teşkili, hukuki esasları, denetçilerin görevleri, yükümlülüklerini belirliyor, mülkiyetçinin emlak haklarını savunan bağımsız mali nezaret sisteminin oluşturulmasını sağlıyor.

Denetim hizmetiyle ilgili münasebetler bu Kanun'la ve Azerbaycan Cumhuriyetinin diğer kanunlarıyla, uluslararası anlaşmalarla düzenleniyorlar.

Denetim hizmetini düzenlemek, teşkil etmek, denetçilerin haklarını savunmak amacıyla Azerbaycan Cumhuriyetinin Denetçiler Odası oluşturuluyor. Denetçiler Odasının faaliyeti onun Tüzüğüne göre düzenleniyor. Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi Denetçiler Odasının Tüzüğü'nü onayladıktan sonra onun başkanını belirliyor.

Denetçiler Odası denetçilere ve denetim kuruluşlarına lisans veriyor ve bu lisansa göre denetçi ve denetim kuruluşları Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsız denetim yapma hakkını alıyorlar. Azerbaycan Cumhuriyetinde lisansın süresi beş yıldır. Sadece bağımsız denetçi ve denetim kuruluşları bağımsız denetim yapma hakkına sahipler (Genizade, 2004:9).

3.2 Bağımsız Denetimin Sermaye Piyasasının Gelişimine Sağladığı Yararlar Açısından Karşılaştırma

Sermaye Piyasası menkul kıymetlerin arz ve taleplerinin karşılaştığı piyasa olarak tanımlanmaktadır. Bu menkul kıymetler vasıtasıyla işletmeler kısa ve uzun vadeli fon ihtiyaçlarını karşılamaktadırlar.

Günümüzde ülkelerin gelişmişliği ile sermaye piyasasının gelişmişliği arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Gelişmiş ülkelerde Sermaye Piyasası gelişmemiş ülkelere göre daha hızla gelişmektedir. Türkiye'yle Azerbaycan karşılaştırıldığında Türkiye'nin Sermaye Piyasası'nın çok daha geliştiği söylenebilir. Azerbaycan Cumhuriyetinde Sermaye Piyasası çok az gelişmiş, hatta yok derecededir. Genellikle fon arz eden kişiler tüzel kişilerdir. Fon talep edenler ise şirketler ve finansal kurumlardır. Gerçek kişiler bu alanda çok az faaliyet göstermektedirler. Genellikle büyük firma ve holdingler Sermaye Piyasası'ndan yararlanmaktadırlar, orta ve küçük boy firmalarda ise bu tür faaliyet söz konusu değil. Azerbaycan'daki borsayı Türkiye borsasıyla kıyaslarsak borsa yok derecededir.

Ekonominin gelişmesiyle Sermaye Piyasası'nın gelişimi bir biriyle doğru orantılıdır. Dolayısıyla ekonomik yönden az gelişmiş olan Azerbaycan'da bağımsız denetim faaliyeti on yıldır mevcut olduğuna rağmen Sermaye Piyasası'na kattığı değer, sağladığı yarar azdır. Sadece büyük firma ve yatırımcılar, kredi kuruluşları bağımsız denetimden yararlanmakta, denetçi raporlarını incelemektedirler. Fakat son beş yılda denetim sektörü hızla gelişmektedir ve bağımsız denetim sektörünün güvenilirliğinin artması dolayısıyla Sermaye Piyasasının da güvenilirliğini artırmaktadır.

Sovyetler Birliği parçalanıp, Azerbaycan bağımsızlığını kazandığı anda ülkenin ekonomik durumu çok kötüydü. Ekonomik durumun iyileşmesi, nüfusun yaşam seviyesinin yükseltilmesi bağımsızlığını yeni kazanmış Azerbaycan için çok zor oldu. Şimdiki durumla kıyaslama yapılırsa, Azerbaycan'ın ekonomik durumu, gelişimi o

yıllara göre çok daha iyidir. Şu an hem ekonomik, hem sosyal yönden Azerbaycan'da istikrar sağlanmıştır ve gelişmeler böyle devam ederse, hem Sermaye Piyasası, hem de denetim sektöründe büyük ilerlemeler olacaktır.

3.3 Bağımsız Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Sağladığı Yararlar Yönünden Karşılaştırma

Vergiler devlet bütçesinin çok önemli kısmını oluşturmaktadır. İşletmeler elde ettikleri gelirlere göre devlete vergi ödemektedirler. Bu işletmelerin beyanına göre yapılmaktadır.

Denetim firmaların finansal işlemlerinin standartlara göre yapılıp yapılmadığını araştırmaktadır ve dolayısıyla finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktadır.

Denetim sonucu firmaların gelirleri açıkça ortaya çıkıyor ve firma gereken şekilde vergilerini ödüyor. Dolayısıyla vergi kaçamaklığı önlenmiş oluyor.

Azerbaycan yönünden konu incelendiğinde bağımsız denetimi genellikle büyük firmalar yaptırmaktadırlar. Yapılan araştırmalara göre küçük firmalar genellikle denetimden kaçınmaktadırlar ve bunun için onlara hiçbir ceza uygulanmamaktadır. Fakat Denetçiler Odasının Kontrol Şubesi'nin faaliyete başlamasıyla bu sorun yavaş yavaş ortadan kalkmaktadır. Artık tüm firmaların denetimden geçmesi zorunlu olacaktır. Önceden sadece büyük firmalar kendi amaçları için(yatırımcı çekmek, hisse senedi arz etmek) denetim yaptırıyorlardı. Küçük firmalar ise vergiden kaçmak için denetim yaptırmıyorlardı. Bu sebeple devletin vergi gelirleri çok düşüktü. Bu sorunun çözümü için Denetçiler Odası ve Vergiler Bakanlığı'nın ortak çalışmasıyla Kontrol Şubesi oluşturuldu ve artık denetimden geçmeyen firmaların finansal sonuçları Vergiler Bakanlığı tarafından kabul edilmiyor. Bu ise direk olarak vergi kaçamaklığını önlemektedir.

3.4 Bağımsız Denetimin Bilgi Üretimi ve Planlamaya Etkisi Yönünden Karşılaştırma

Denetim sonucunda açıklanan bilgiler hem devlet, hem işletmeler, hem de üçüncü kişiler için büyük önem taşımaktadır. Bu bilgilerin güvenilir olması gerekmektedir. Devlet için vergi gelirlerinin düzgün toplanması, işletmeler için amaca ulaşma, üçüncü kişiler için yatıracakları para çok önemlidir. Tüm bunlar denetçinin sunduğu bilgilere dayanarak gerçekleştirilmektedir. Eğer denetçi kalitesiz denetim yapıyorsa, bu durumda

tüm ilgili kişiler zarara uğramaktadırlar. Bu yüzden bilgi ve bilginin dürüstlüğü çok önemlidir. Örneğin; yatırımcı sınırlı olan kaynaklarını verimli kullanmak için güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır ve bu bilgi kaynağı bağımsız denetçinin sunduğu bilgilerdir.

Azerbaycan'da tüm büyük firmalar denetime tabi tutuldukları için bu yönden sorun yaşanmamaktadır. Denetçi denetimi gerçekleştirir ve dürüstçe bilgileri ilgili kişilere sunar. Fakat küçük boy işletmelerde bu sorun yaşanmaktadır. Bu tür işletmeler genellikle denetim yaptırmaz, yaptırdığında ise genellikle denetim kalitesiz oluyor. Örneğin; Tanıdık bir denetçiyle anlaşma yaparak. Bu durumda ise ilgili kişiler yanlış bilgilendirilmiş oluyorlar.

Denetim sektöründe yaşanan en büyük sorun Azerbaycan'ın uluslararası denetim sistemine geçit aşamasında olmasıdır. Sadece belli kuruluşlar bu sisteme geçmiştir. Bu yüzden hem denetçiler, hem de firmalar büyük sorunlarla karşılaşılıyorlar. Fakat 2008 yılına kadar sistem tam olarak uygulandığında bilgi üretimi konusunda yaşanan sorular çözüm bulacaktır.

3.5 Bağımsız Denetçilerin Verdiği Hizmetler

Genel olarak bağımsız denetçilerin verdiği hizmetleri şöyle sıralayabiliriz:

1. Denetim ve muhasebe hizmetleri
2. Vergi danışmanlığı hizmetleri
3. Yönetim danışmanlığı hizmetleri.

Denetim hizmeti denetçinin gösterdiği temel hizmet türüdür. Denetim hizmeti verirken denetçi finansal tabloların Genel Kabul Görmüş İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceleyerek ilgili kişilere bilgiler sunmaktadır. Yapılan inceleme ve araştırmalar sonucu denetçi görüş bildirmektedir. Bu görüşe dayanarak ilgili kişiler geleceğe yönelik kararlar almaktadırlar. Bu sebepten denetçinin gösterdiği hizmet hem firma, hem de ilgili kişiler açısından büyük önem taşımaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyetinde denetçilerin verdiği hizmet genel olarak denetim hizmetidir. Firmalar denetçilerle daha çok denetim hizmeti için anlaşma yapıyorlar. Vergi danışmanlığı ve yönetim danışmanlığı daha çok ikinci dereceli hizmetleridir. Vergi danışmanlığı hizmetinden daha çok holdingler yararlanmaktadırlar. Uluslararası

piyasaya açılan firmalar vergi danışmanlığı hizmetinden yararlanmaktadırlar. Orta ve küçük boy firmalar genellikle vergi danışmanlığı hizmetinden yararlanmamaktadırlar (Novruzov, 20002:45).

Yönetim danışmanlığı hizmeti Azerbaycan'da daha yeni yeni oluşmaktadır. Bu nedenle çok az kullanılan hizmet türüdür. Yapılan araştırmalar sonucunda genel olarak büyük firmalar, holdingler yabancı denetim kuruluşlarının şubelerinin hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Bu tür denetim kuruluşlarının yaptığı denetim yerli denetim kuruluşlarına göre daha güvenilir ve kalitelidir. Bu tür firmalar hem denetim, muhasebe, vergi danışmanlığı, hem de yönetim danışmanlığı hizmetlerini yerine getirmektedirler.

3.6 Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Bağımsız denetimin toplumda çok önemli bir yere sahip olduğunu ve ilgili kişilere vazgeçilmez yararlar sağladığını biliyoruz. Denetçinin gerçekleştirdiği denetim sırasında yaptığı hata ve yanlışlıklar hem firma, hem de yatırımcılar, alacaklılar için büyük zarardır. Bu sebepten de denetçi yaptığı denetim ve bildirdiği görüş için büyük sorumluluk taşımaktadır. Eğer denetçi sorumluysa bu denetçiye olan güveni artırıyor, imajını yükseltiyor ve doğal olarak riski azaltıyor.

Finansal tabloların bağımsız denetçi tarafından denetlenmesinin amacı finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişimleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre, dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır. Denetçi, bulgu ve yargılarını denetim raporunda bildirir. Denetçinin sorumluluğu mesleki standartlara uygun bir denetim yapmak ve bulgularını raporlamaktır. Denetçinin işlevi finansal tabloların güvenilirliğini açıklamak, bu raporların kredisini artırmaktır. Bu işlev çoğu zaman ilgili kişiler tarafından yanlış anlaşılmaktadır. Çünkü bazı kişiler denetimin amacının kasdi olmayan hata ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olarak düşünüyorlar. Tabii ki, denetçi finansal tabloları incelerken hata ve düzensizlikleri açığa çıkarmaktadır, fakat denetçinin temel sorumluluğu hiçbir zaman bu hata ve düzensizliklerin bulunması olarak düşünülmemelidir.(Güredin, 2000:11).

Bağımsız denetçiden denetlenen dönemde oluşan tüm muhasebe hareketlerini %100 incelemesi beklenemez. Denetçi, kendisinin belirlediği sayıda ve önemlilikte belge ve kayıtları incelemekle sorumludur ve bu inceleme sonucunda genel bir görüşe ulaşır.

Sonuç olarak denetçi, bir denetim çalışmasında yapması gerekenleri yapmakla sorumludur (Bozkurt, 2000:33).

Azerbaycan Cumhuriyetinde de denetçilerin sorumlulukları Türkiye’de olduğu gibidir.

3.6.1 Bağımsız Denetçilerin Mesleki Sorumlulukları

Denetim mesleğinin temelini oluşturan en önemli unsurlardan biri de bağımsızlıktır. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir (Güredin, s.28). İlgili kişiler denetçinin bağımsızlığına inanırlar ve denetçi bağımsızlığına gölge düşürecek davranış ve ilişkilerden uzak durmak zorundadır. Finansal tabloların güvenilirliği bağımsızlıkla doğru orantılıdır (Bozkurt, s.38). Buna göre, bağımsızlık denetim faaliyetinin sürdürülmesinde, sonuçların değerlendirilmesinde ve denetim raporunun oluşturulmasında yansız bir bakış açısına sahip olmak gibi tanımlanmaktadır.

Aynı zamanda, denetçinin görevlendirilmesi ve görevinin gereği, mesleğinin konumu itibariyle yapılacak olan denetim işinden alınacak ücret, tarafsızlığın ve bağımsızlığın ekonomik yönden bir göstergesi olarak karşımıza çıkar. Yasal olarak geçerli olan mevzuat çerçevesinde Bağımsız Denetçilerin ve Meslek mensuplarının gerçek ve tüzel kişiliklerinin iş yerlerine bağlı olarak bir hizmet akdine dayanarak çalışmaları mümkün değildir. Ticaret yapmaları ve eşleri ya da çocukları dahil usulünden biri veya üçüncü derecedeki yakınları dahil işlerine bakmaları ya da defter belgelerini tasdik etmeleri yasaklanmıştır (Akbiyık, 2005:57).

Denetçi denetlediği işletmenin ortağı olamaz, işletmeyle iş ilişkisinde bulunamaz, işletme yöneticilerinden borç para alış verişi içinde olamaz. Tüm bu unsurlar bağımsızlığı bozmaktadır.

Diğer bir unsur mesleki özen ve titizliktir. Denetçi denetimin yapılmasında ve raporun yazılması aşamasında gerekli mesleki özen ve titizlik göstermelidir. Denetçinin yaptığı denetimde bilgisi ve yetkinliğinin en iyi göstergesi, yazdığı ve düzenlediği denetim raporunda ortaya çıkar. Mesleğin denetim boyutunun uygulandığındaki zorunluluklar sadece yasal ve mevzuatın gereği olduğu kadar, meslek ortağı ve denetçinin kendi kişiliğinde bulunması gereken ahlaki ve hukuki sorumluluk gereği ortaya çıkmaktadır. Bu sorumluluk yalnızca denetçinin kişisel olarak kendisinde olması gereken özellikler olmasının yanında, denetçinin üye olduğu meslek kuruluşunun yasası ve iç çalışma usul

ve esaslarına ait iç yönetmelik hükümleri gereğidir. Bu gereklilik genel standartlar kapsamında “Mesleki Özen ve Titizlik” olarak tanımlanmaktadır (Akbıyık, 2005:58). Gerekli olan özen ve titizliğin asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktar, nitelik ve güvenilirlikte kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamakla sorumludur.

Denetçinin göz önünde bulundurması gereken diğer bir faktör önemliliklerdir. İlgili kişiler denetçinin raporuna, görüşüne dayanarak çok önemli ekonomik kararlar alıyorlar ve bunun için denetçi görüşünün ne kadar önemli olduğunu bilmelidir.

Denetçinin aynı zamanda denetim sırasında hile ve yanlışlıkları da araştırması söz konusudur.

Tüm bu unsurlar bağımsız denetçinin faaliyetinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Türkiye’de de olduğu gibi Azerbaycan Cumhuriyetinde de her bir denetçi bu faktörlere dayanarak denetimi gerçekleştirmektedir. Denetçilerin sorumlulukları, denetim türleri ve koşullarını Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının hazırladığı “Denetçilerin Sorumlulukları” milli denetim standardıyla belirlenmektedir. Denetçiler görev ve sorumluluklarını yerine getirdikleri zaman varlıklarıyla sorumluluk taşımaktadırlar. Eğer denetçiler denetim prensiplerine uymuyorlarsa, kalitesiz denetim yapıyorlarsa ve etik kurallara (dürüstlük, objektiflik, gizlilik, mesleki özen ve titizlik) bu zaman onlar mal varlıklarıyla sorumluluk taşımaktadırlar.

Denetçi sorumluluklarını yerine getirmediğinde Denetçiler Odası onun faaliyetlerine karışmaktadır. Eğer uyarı aldıktan sonra denetçi hala da sorumsuz davranıyorsa, bu zaman Denetçiler Odası denetçinin lisansını iptal etmek zorunda kalıyor. Fakat son iki yılda bu duruma pek rastlanmamaktadır. İşini iyi bilen her denetçi he türlü sorumluluklarını yerine getiriyor ve denetimi gereken şekilde gerçekleştiriyor (Kişisel görüşme, 2005). Zannımca bu Denetçiler Odasının denetçilerin faaliyetiyle son yıllarda yakından ilgilenmesiyle ilgilidir. Aynı zamanda denetçiler için düzenlenen kurs ve seminerlerin de etkisi büyüktür.

3.6.2 Bağımsız Denetçilerin Hukuki Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin yürüttüğü denetim faaliyeti nedeniyle hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Yürütülen denetim faaliyeti nedeniyle genel hükümlere göre karşılaşacakları sorumluluklardan ayrı olarak, Sermaye Piyasası Kanunu ve Kurul tarafından yapılan düzenlemeler ile öngörülen hukuki ve cezai sorumluluklar aşağıda ele alınmaktadır:

1. Bağımsız denetimin denetim ilke ve kurallarına uygun yapılması.

Bağımsız denetçiler denetledikleri finansal tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuki sorumlu tutulmaktadır. Denetçilere hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle cezai yaptırım olarak “beş bin YTL’den on beş bin YTL’ye kadar ağır para cezası” öngörülmüştür. Verilecek ağır para cezası üst sınırla bağlı olmaksızın suçun işlenmesi suretiyle temin edilen menfaatin üç katından af olmayacak ve fiillerin tutarı halinde, verilen cezalar yarı oranında arttırılacaktır. Cezaların arttırılabilmesi için daha önce verilen cezaların infazı şartı da aranmayacaktır.

2. Kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu düzenlenmesi.

Bazen pratikte denetçilerin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı rapor düzenlemeleri söz konusu olmaktadır. Kanuna göre kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve bu raporun düzenlenmesini sağlayanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis ve sekiz bin YTL’den yirmi bin YTL’ye kadar ağır para cezası ile cezalandırılmaktadır.

3. Mevzuata aykırı faaliyetler.

Sermaye Piyasası Kanunu’na göre bağımsız denetçilerin mevzuata aykırı faaliyetlerinin tespit edilmesi halinde, Kurul;

- İlgililerden aykırılıkların giderilerek mevzuata uygunluğun sağlanması
- Aykırılıkta sorumluluğun tespit edilenlerin, hakkında kovuşturmayla geçildikten sonra yargılama sonuçlanıncaya kadar, imza yetkilerinin sınırlandırılması veya kaldırılması

- Aykırılıkların giderilmemesi veya giderilemeyecek aykırılıkların tespit edilmesi halinde, gerekli türlü tedbiri almaya ve bu kurumların faaliyetlerini geçici veya sürekli olarak durdurmaya ve yetkilerini kaldırmaya yetkili kılınmıştır.

Aşağıdaki durumlarda bağımsız denetçilerin yetkisinin iptal edilmesi, unvanının sürekli veya geçici olarak geri alınması söz konusudur;

- Kuruluş şartlarının kaybedilmesi
- Denetim ilke ve kurallarına uyulmaması
- Denetim program ve çalışma kağıtlarının yapılan denetim çalışmalarını kanıtlayacak düzeyde olmaması
- Uygun denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli denetim kanıtlarının elde edilmemesi
- Gereken mesleki özen ve titizliğin gösterilmemesi
- Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması
- Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı rapor düzenlenmesi ve bilgi verilmesi (Yavaşoğlu, 2001:40).

Azerbaycan Cumhuriyetinde denetçilerin sorumlulukları iki yönden incelenmektedir;

1. Yasalara uyulmaması
2. Standartlara uyulmaması.

Sorumluluk türleri ise, kanuni sorumluluk, varlıklarla sorumluluk ve suç sorumluluğu olarak üçe ayrılmaktadır. Denetçinin kanuni sorumluluğu Denetçiler Odası tarafından, varlık ve suç sorumluluğu ise mahkeme tarafından belirlenmektedir.

Denetçi hata ve yanlışlıkları sakladığı, hata ve yanlışlıkların düzenlenmesi için önerilerinin yanlış olduğu zaman firmaya zarar verdiği için sorumluluk taşımaktadır. Azerbaycan'da kalitesiz denetim sonucu ödenecek cezanın hacmi, yasalara göre belirlenmektedir. Denetçiler Odası denetçinin kalitesiz denetim yaptığını kanıtlamak için denetimi başka denetçilere yaptırabilir ve bu denetim sonucunda bağımsız denetçinin suçlu olup olmadığı ortaya çıkıyor. Denetçi aynı zamanda yaptığı kalitesiz

denetim için üçüncü kişilere (bankalar, kredi kuruluşları, sigorta kuruluşları) karşı da sorumluluk taşımaktadır. Bu durumda söz konusu olan üçüncü kişiler denetçiyi mahkemeye şikayet edebilirler. Denetimin kalitesizliği sebebiyle firma ve üçüncü kişilerin mahkemeye şikayeti halinde, olay inceleniyor ve mahkeme kararına göre denetçilere Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarına uygun şekilde para cezası veriliyor, hatta lisansının iptali bile söz konusu olabilir.

Denetim alanındaki gelişmeler için yapılan işler içinde kalitesiz denetçilerin bu alandan elenmesi de var. Bu sebeple Denetçiler Odası “Denetçi Faaliyetiyle İlgili Şikayetlerin Çözülmesi Yolları” milli denetim standardına dayanarak bu konuda ciddi incelemeler yapıyor.

3.7 Mali Raporlama Ortamından Kaynaklanan Sorunlar Açısından Karşılaştırma

Mali raporlama ortamından kaynaklanan sorunlar bağımsız denetimin olumsuz yönde etkileyen en önemli faktörlerden biridir.

Mali raporlama ortamından kaynaklanan sorunlar üç başlık altında incelenmektedir:

1. Belge ve bilgi akışı
2. Sık ve geçmişe dönük olarak değişen mevzuat
3. Kamu otoritelerinin mali raporlama hakkında bilgi sahibi olmadan öngördükleri talepler.

Hem iktisadi hem siyasi anlamda bilginin önemi büyüktür. Denetim bilgi olmadan gerçekleşemez. Çünkü firmayla ilgili olan üçüncü kişilerin çıkardığı sonuçlar edindikleri bilgiye bağlıdır. Düzgün sonuçlara ulaşmak için cari bilgiler ve tahmini bilgilerden yararlanmak gerekir. O zaman faaliyetin verimliliği yükseliyor. Firmalar denetçiye sunulan bilgilerin yorumuyla onların verdiği sonuçlara göre riski belirlerler. Mali tablolarla ilgili denetçi raporu, bilanço tarihinden üç ay sonra yayınlanmaktadır. Türkiye’de işletmelerin çoğunda bilgi ve belge akışı yıl içinde olması gereken hızda olmamaktadır. İşletmeler muhasebe işlemlerini gereken zamanda yapmadıkları için yılsonunda yapılan işlemleri yapılması da uzamış oluyor. Yılsonunda her şey üst üste gelince, işlem sayısı çok olunca, denetim çalışmalarında ağırlık yılsonundan sonraya kalmaktadır. Bu ise denetimin verimini olumsuz yönde etkilemektedir.

Bu sorun aynı zamanda Azerbaycan Cumhuriyetinde de yaşanmaktadır. Hatta bu denetçilerin en çok karşılaştıkları sorunlardan biridir. Denetimde bilginin gerekliliği yasalarda da gösterilmektedir. “Denetim Hizmeti Hakkında” Kanunu’nun 12. maddesinde denetçilerin hakları belirlenmiştir. “Şirket Yönetiminin Denetçiye Sunduğu Bilgiler “ isimli denetim standardında bilginin önemliliği de açık olarak gösterilmiştir. Şirketlerin işlemlerini zamanında yapmaması, denetçinin ise denetimi gerçekleştirme gerekmeye söz konusu oluyor. Bu yüzden aradaki zaman, yani denetçinin işlemlerini yerine getirme zamanı kısıtlanmış oluyor ve dolayısıyla denetimin kalite ve verimliliği olumsuz yönde etkilenmiş oluyor (kişisel görüşme, 2005).

Finansal tablo ilgililerinin bilgi almalarını geciktiren diğer bir unsur sık ve geçmişe dönük olarak değişen mevzuattır. Türkiye’de muhasebe uygulamalarını etkileyen diğer bir önemli unsur standart birliğin olmamasıdır. Birçok kamu kuruluşları (SPK, Maliye Bakanlığı, TCMB) arasında anlaşmazlıkların mevcut olduğu için kamu kuruluşu tarafından kabul edilmiyor. Bu ise bağımsız denetim faaliyetini olumsuz yönde etkilemektedir.

Azerbaycan Cumhuriyetinde muhasebe ve denetim alanında mevzuat sık sık değişmemektedir. Sovyet mevzuatından sonra mevzuatta değişiklik yapılmış ve yürürlüğe girmiştir. Milli standart ve ilkelere oluşturulduktan sonra önemli değişiklikler söz konusu değil. Denetçiler bu yönden sorun yaşamamaktadırlar. Kuruluşlar arasındaki anlaşmazlıklara gelince bu durum eskiden söz konusuydu. Son beş yıldır ki, yürürlüğe giren kanunlara göre Denetçiler Odası, Maliye Bakanlığı ve Vergiler Bakanlığı bazı alanlarda (denetim) beraber çalışmaktadırlar. Bu ise bağımsız denetim faaliyetini olumlu yönde etkileyerek kolaylaştırmaktadır.

Bazen maliye raporlamayı düzenleyen makamların mali tabloların denetim esasları hakkında tam bilgiye sahip olmadan bazı taleplerde bulunması söz konusudur. Bu sorun Azerbaycan Cumhuriyetinde yaşanmaktadır, fakat çok fazla değil. Böyle sorunlar yaşanması denetçileri olumsuz yönde etkilemektedir.

3.8 Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sisteminde Güçlü ve Zayıf Yönler

Güçlü Yönler: Türkiye’de muhasebe ve raporlama standartları uluslararası standartlara uyum göstermektedir. Bu özellikle bankacılık sektöründe daha çok gözlemlenmektedir. Bankaların finansal raporlarının şeffaflığının sağlanmasında Sermaye Piyasası Kurulu

ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun büyük rolü vardır. Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim alanının yeni yeni gelişmesine rağmen bankalarda uygulanan denetim uluslararası denetimle aynıdır. Azerbaycan'da bankacılık sektörü hızla gelişen sektörlerden biridir. Bankalar dışında sigorta kuruluşlarında da bu durum söz konusudur. Sigorta kuruluşları da bankalar gibi tam olarak uluslararası sisteme geçmiş ve uluslararası standartları denetim zamanı uygulanmaktadır (kişisel görüşme, 2005).

Bağımsız denetim sektöründe çalışan yüksek nitelikli işgücü- Bağımsız denetim alanında çalışan yüksek eğitimli, finans, işletme gibi bölümleri bitirmiş yüksek performanslı kişilerden oluşmaktadır. Türkiye'de bağımsız denetim sektörünü diğer sektörlerle karşılaştırırsak, bu sektörün işgücünün eğitimi ve performansı diğerlerine göre daha fazladır. Aynı durum Azerbaycan Cumhuriyetinde de söz konusudur. On senelik faaliyeti sürecinde Azerbaycan'da kendine imaj yapmış, yüksek seviyeli uzman denetçiler faaliyet göstermektedirler. Bu denetçilerin bildirdiği görüş ve raporlara büyük güven söz konusudur (kişisel görüşme, 2005). Bunun dışında Denetçiler Odasının personel hazırlığı ile ilgili y r tt ğu programlar da son yıllarda daha da geliştirilmiş ve m kemmelleştirilmiştir.

Mali sektöre yönelik denetim zorunluluğunun bulunması- Mali sektöre yönelik denetim zorunluluğunun bulunması sektörün Şeffaflığı bakımından çok önemli bir unsurdur. Bankalar, aracı kurumlar, sigorta Şirketleri faktoring Şirketleri için denetim zorunluluğu bulunmaktadır. Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim zorunluluğu bulunan kuruluşlar; anonim Şirketler, sigorta Şirketleri, limitet Şirketleri, banka ve kredi kuruluşları, yabancı yatırımlı kuruluşlardır. Bankalar, sigorta kuruluşları, holdingler ve tüm büyük boy firmalar bu zorunluluğu yerine getirmektedirler. Bu zaman hem firma, hem üçüncü kişiler, hem de denetçi açısından hiçbir sorun yaşanmamaktadır. Tüm işlemler gereken nitelikte, standartlara uygun Şekilde yerine getirilmektedir.

Zayıf Yönler: Muhasebe ve raporlama standartlarındaki hızlı değişime uyum- Uluslararası finansal standartlardaki yapılan değişmelerle beraber SPK, BDDK gibi kurumların çıkarttığı standartlar da değişmektedir. Bu değişmeler sebebiyle mali sektörler yer alan bankalar ve banka dışı kuruluşlar mali tablolarını hazırlarken sorunla karşılaşmaktadırlar. Uluslararası finansal raporlama standartlarındaki değişmeler Azerbaycan'daki mali sektörde yer alan kuruluşları da etkilemektedir. Fakat Azerbaycan için bu tür değişmeler gerekliydi. Çünkü Sovyet sisteminin değişmesi,

standartların mükemmelleştirilmesi, ilkelerin daha da geliştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle de yapılan değişiklikler ilk aşamada tüm kuruluşları zorlasa bile, sonraki aşamalarda daha da kolaylık sağlamıştır. Şu an Azerbaycan Cumhuriyetinde tüm denetim sistemi uluslararası sisteme uygun olarak değiştirilmektedir ve bu durum 2008 yılına kadar devam edecektir. 2008 yılında artık tüm kuruluşlar uluslararası sisteme göre faaliyet gösterecektir.

Mali sektör dışında denetim zorunluluğunun sadece halka açık şirketlerle sınırlı olması- Türkiye’de ve Azerbaycan’da denetim sadece halka açık şirketler ve mali sektörün tamamına yakın bir kısmı için zorunludur. Ekonominin önemli kısmını oluşturan küçük ve orta boylu firmalar için bağımsız denetim yaptırılması şart değildir. Yasalara göre Azerbaycan Cumhuriyetin de orta ve küçük boy firmalar için de denetim yaptırma zorunluluğu mevcuttur, fakat bu firmalar bu zorunluluğu yerine getirmemektedirler. Bunun için kanunda firmalara hiçbir ceza uygulanmamaktadır. Bu durum için Vergiler Bakanlığı sorumluluk taşımaktadır ve bu tür firmaların mali sonuçları Vergiler Bakanlığı tarafından kabul edilmemektedir. 2005 yılında Vergiler Bakanlığı ile Denetçiler Odası bu konuda sorunları çözmek için beraber çalışmaya başlamışlar ve yavaş yavaş bu tür sorunlar aradan kaldırılacaktır (kişisel görüşme, 2005).

Denetimin kalitesinin izlenmesine yönelik mekanizmaların işler olmaması- Bağımsız denetim kuruluşları kaliteli denetim yapmak eylemindedirler ve denetimin kalite ve dürüst olması hem firmalar, hem de otorite için büyük önem taşımaktadır. Fakat düzenleyici otorite tarafından çıkarılmış düzenlemelere gerektiği gibi işlerlik kazandırılmamıştır.

Azerbaycan’da Denetçiler Odasının Denetim Faaliyetine Kontrol Şubesi’nin oluşturulduğundan itibaren bu sorun çözümünü bulmaktadır. Şubenin oluşturulduğundan itibaren bu sorun çözümünü bulmaktadır. Şubenin oluşumundan önce denetimin kalitesinin izlenmesi zor oluyordu. Fakat artık bu durumu inceleyecek, uzman denetçilerden oluşan şube mevcuttur ve denetçiler yerine getirdikleri denetim bu şube tarafından kontrol edilmektedir.

Muhasebe standartları ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurumun bulunması- Türkiye’de muhasebe ve denetim standartlarının hazırlanmasıyla ilgili

birçok yetkili kurum mevcuttur. Gelişmiş ülkelerde bu durum söz konusu değil, yani muhasebe ve denetim standartları bir kurum tarafından hazırlanmaktadır. Çok sayıda yetkili kurumun bulunması firmalar açısından sorun yaratmaktadır. Azerbaycan'da da bu sorunlar yaşanmaktadır. Muhasebe ve denetim standartları ayrı ayrı kurumlar tarafından hazırlandığı için denetçiler birçok sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Azerbaycan'da yaşanan en büyük sorun denetimin vergi kayıtlarına göre yapılmasıdır, vergi analizi ise işletmenin mali durumuyla ilgili tam bilgiyi veremez. Yani sorun vergi sistemiyle muhasebe sistemi arasındadır (kişisel görüşme, 2005).

Fırsatlar: Bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler- Azerbaycan'da da Türkiye'de olduğu gibi bağımsız denetim zorunluluğu olmayan şirketlere dair çıkarılacak yeni düzenlemeler bağımsız denetim açısından fırsat yaratacaktır. Denetim sistemi ve muhasebe sisteminin tam olarak değişmesi, uluslararası sisteme uygunlaştırılması denetim için büyük fırsatlar yaratacaktır (kişisel görüşme, 2005). Bunun dışında Azerbaycan'da denetim sektörüne yapılan yatırımlar, denetçilere verilen kurslar, seminerler, de bağımsız denetim yönünden fırsatlar yaratacaktır.

Tehlikeler: Bağımsız denetçilerin kamuoyunda yanlış algılanması- Bağımsız denetçilerin kamuoyu tarafından yanlış anlaşılması söz konusudur. Buna neden, kamuoyunun bağımsız denetimle ilgili yeterince bilgiye sahip olmamasıdır. Bu sorun Azerbaycan'da da yaşanmaktadır. Aynı zamanda Azerbaycan'da yaşanan diğer bir problem bazı denetçilerin denetim hakkında yeterli bilgi sahibi olmamasıdır. Yapılan mülakata göre bazı uzman denetçiler bunun sebebini Denetçiler Odasında görmekteydiler, yani Denetçiler Odası denetçileri yeterince bilgilendirmemektedir (kişisel görüşme, 2005)

Ekonomide yaşanan olumsuzluklar ve yüksek denetim riski- Ekonomide yaşanan olumsuzluklar her sektörü etkilediği gibi denetim sektörünü de etkilemektedir. Azerbaycan'da yaşanan ekonomik durgunluklar zamanı denetim sektörü de olumsuz yönde etkilenmektedir. Ekonomik küçülme zamanı şirketler karlarını artırmak amacıyla ilave risk alıyorlar ve dolayısıyla denetim riski de artmaktadır. Haksız rekabet de tüm dünyada olduğu gibi Azerbaycan'da da denetimi olumsuz yönde etkilemektedir. Bazı kalitesiz denetçilerin fiyat düşürme yöntemini uygulamaları sonucunda denetimin kalitesi düşmektedir. Yaşanan bu tür sorunlar denetim sektöründe tehlikelere neden olmaktadır (kişisel görüşme, 2005).

Bağımsız denetim şirketlerinin rotasyonu- Denetçi denetlediği firma hakkında yeterince bilgi toplamalıdır. Gereken bilgilerin edinilmesiyle denetim verimliliğinin sağlanması belirli bir süreç sonunda olmaktadır. Bazen faaliyet karmaşıklığı nedeniyle bu süreç uzamaktadır. Bu sorun Azerbaycan'da denetçilerin en sık karşılaştığı sorunlardandır. Denetçiler çoğu zaman önceden belirlenen süre içinde işlemleri gerçekleştiremiyorlar. Buna sebep firmadan elde edilecek bilgilerin gecikmesi, firmanın karmaşıklığı, muhasebe hatalarıdır. Bu ise bağımsız denetim sektörünü olumsuz yönde etkiler.

3.9 Kurumsal Yapıya Geçişte Denetim ve Raporların Önemi

Kurumsallaşma önceden belirlenen kurallara, standartlara uyularak nelerin, nasıl ve kim tarafından yapılması gerektiğini gösteren sistemdir. Kurumsallaşmada yetki devri söz konusudur. Öyle ise devredilen yetki kullanımı denetlenmelidir. Büyüyen işletmelerin insan kontrolünden sistem kontrolüne emanet edilmesi gerekir. Sistemin işleyişi, güncelleştirilmesi ve geliştirilmesi için denetlenmesi şarttır. İşletmelerde karar yetkisinin yöneticilere ait olduğunu biliyoruz. Yöneticiler bu karar yetkisini kendilerine ulaşan bilgilere dayandırarak kullanırlar. Öyleyse yöneticilerin aldığı kararlar onlara sunulan bilgilerin sağlığıyla çok yakından ilgilidir. Eğer bilgi doğru değilse, denetlenmemişse kararın isabetli olmaması söz konusudur. Bilgilerin her zaman denetlenebilir bir anlayış içinde hazırlanmış olması, planlı denetimlerle sağlanmış olması gerekmektedir.

Globalleşen pazarda birbirini tetikleyen ekonomik krizlerin sektörel etkilerinin minimuma indirilmesi için denetimin bir erken uyarı sistemi olarak kabul edilmesi gerekir. Güvenilir kurum imajının oluşturulmasında iç ve dış denetimin önemi asla unutulmamalıdır.

Tüm dünyada olduğu gibi Azerbaycan Cumhuriyeti'nde de kurumsallaşmış, bunu tamamlamış şirketler yanında, henüz bu aşamaya gelmemiş fakat başarılı birçok aile şirketleri mevcuttur. Aile şirketlerinin tüm faaliyetleri genellikle kendileri tarafından kontrol edilip yürütülmektedir. Fakat işletme büyüyüp geliştikçe kontrol fertlerin imkânlarını aşar. Bu durumda yöneticilerin güvenilir, doğru ve isabetli bilgiye ihtiyacı artar. Çünkü yönetim için firmayla ilgili karar alması için güvenilir bilginin önemi çok büyüktür. Denetlenmiş mali tabloları olan firmaların her zaman imajı, doğru karar verme şansı daha fazladır. Kurumsallaşmış firmaların genellikle tümü denetçi raporuna

dayanarak faaliyetlerini yürütmektedirler. Firmalar büyüyüp geliştikçe doğal olarak yöneticiler karar verme konusunda daha titiz davranırlar. Bu yüzden de kurumsal yapıya geçişte tüm firmalarda denetim raporuna olan ihtiyaç artar. Azerbaycan bağımsızlığını yeni kazandığı dönemlerde denetim sektörüne verilen önem fazla değildi. Şirketler genellikle aile şirketleri ve küçük boy şirketler olarak kuruluyorlardı. Fakat ekonominin gelişmesi ve firmaların büyüyüp kurumsallaşmasıyla denetim raporlarının önemi de artmıştır. Şu anda Azerbaycan Cumhuriyeti'nde kurumsallaşmayla denetim raporlarının önemi doğru orantılıdır ve kurumsallaşmış ve kurumsallaşmakta olan firmalar denetim raporlarını faaliyetlerinin ayrılmaz hissesi olarak görmektedirler (kişisel görüşme, 2005).

3.10 Küreselleşmenin Bağımsız Denetim ve Muhasebeye Etkisi Yönünden Karşılaştırma

Denetim olumlu ya da olumsuz bir görüşe varabilmek için yapılan bir kanıt toplama sürecidir. Türkiye'de bu amacı gerçekleştirmek için Maliye Bakanlığı, bankalar, Sermaye Piyasası Kurulu, sigorta-iş uzman müfettişleri, serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler gibi birçok kamusal hizmet sunan kişiler faaliyette bulunmaktadır.

Küreselleşme çabasının tüm dünyada hakim olmaya başlaması, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı, dünyada yaşanan en önemli gelişmeleri oluşturmakta ve 21. yüzyılın başlangıcında genel özellikleri arasında bulunmaktadır. Küreselleştirme çabaları ve bu doğrultuda sınırların ortadan kalkması, bir takım değerlerin ortak kullanımı ve uluslararası platformların geçerli olacağı ortak bir dil anlayışı benimsenmesi karşımıza çıkmaktadır.

Küreselleştirmenin muhasebe ve denetim sistemi ve mesleğine direkt etkisi, şirketlerin uluslararası nitelik kazanması veya uluslararası ticaret içinde yer almalarıdır. Mali tabloların en önemli kullanıcılarından olan yöneticiler, ortaklar, yatırımcılar ve finansörler kararlarını temel olarak mevcut mali tablo ile diğer mali ve ekonomik faktörleri analiz ederek verirler. Ancak ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamaları, mali tabloları karşılaştırılabilir olmaktan çıkarır. Bu da mali tablo kullanıcılarının karar vermelerini güçleştirir. Özellikle uluslararası platformlarda faaliyet gösteren kurum ve işletmelerin her ülke kanunlarına göre muhasebe tutması yanı sıra bir de faaliyet sonuçlarını konsolide eden toplam bir mali raporlama sistemi geliştirmek zorundadır.

Bu durumda ortak bir dil ve bu uygulamayı gerçekleştirecek meslek profili ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Küreselleşmenin muhasebe ve denetim sistemine en büyük etkisi, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları oluşturulması gereğinin ortaya çıkmasıdır. Ortak muhasebe ve denetim standartları kullanımı, mali tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dilinin oluşturmuş ve gerek hazırlayanlar gerekse bu mali tabloları karar verme sürecinde kullananlar için büyük kolaylık sağlamıştır. Farklı standartlar kullanarak birden fazla mali tablo hazırlama gereğini ortadan kaldırarak maliyetlerini de düşürmüştür.

Son yıllardaki iktisadi istikrar ve gelişmeler sonucunda Azerbaycan Cumhuriyeti'nde de birçok firma küreselleşmiştir. Ortaklıkların uluslararası piyasadan kaynak bulmak için ulusal sınırların dışında uluslararası piyasalarda ortaklık paylarının kota edilerek satışa sunmaları ve küreselleşme çalışmalarına bağlı olarak ülkeler arası rekabete açılmaları küreselleşmenin en önemli sonuçlarının başında gelmektedir. Bu uluslararasılaşma mali tabloları hazırlayanların, uluslararası kullanıcıların beklentilerine cevap verecek bilgileri sağlayacak nitelikte olmalıdır. Bu sebeple de küreselleşme Azerbaycan'ın da muhasebe ve denetim sistemini etkilemektedir, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını oluşturma gereği ortaya çıkmıştır. Banka ve sigorta kuruluşları bu standartları uygulamaktadırlar ve bu nedenle birçok banka yabancı yatırımcı, ortak çekme konusunda zorluk çekmemektedirler. Fakat uluslararası standartlara geçiş aşaması tamamlanmadığı için orta ve küçük boy firmalar küreselleşmek, uluslararası piyasaya açılmak yönünden birçok sorun yaşamaktadırlar (kişisel görüşme, 2005).

3.11 Bağımsız Denetçilerin Görevlendirilmesi ve Görevden Çekilmesi

Türkiye'de bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları sürekli veya özel denetimlerde en çok dört hesap dönemi için müşteri yönetim kurulu tarafından seçilir. Bu seçimin genel kurulda oy çokluğu ile onaylanması gerekir. Seçilen bağımsız denetçiyle yapılan bağımsız denetim sözleşmesi müşteri yönetim kurulunca imzalanarak yürürlüğe girer. Bağımsız denetçinin tekrar aynı müşteri ile sürekli veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi zorunludur. Taraflar arasında denetleme hizmetlerinin yazılı bir denetleme sözleşmesine bağlanması mecburidir. Denetleme sözleşmesinin bir örneğinin müşteri tarafından Sermaye Piyasası Kurulu'na altı iş günü içinde gönderilmesi gerekir. Denetçi Sermaye Piyasası Kurulu tarafından

uygun görülecek zorunlu nedenlerle yazılı gerekçe göstermek koşulu ile denetleme sözleşmesini her zaman feshedebilir. Fakat bu durum olağan genel kuruldan önceki üç ay içinde yapılamaz.

Bağımsız denetçi müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi halinde, yazılı gerekçe göstermek koşulu ile bağımsız denetim sözleşmesini Sermaye Piyasası Kurulu'ndan görüş alarak sona erdirebilir. Bağımsız denetçiyle müşteri ayrı ayrı veya anlaşarak sözleşmeyi feshedemezler. Fakat müşteri kurul tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde tek taraflı olarak sözleşme feshedilebilir.

Azerbaycan Cumhuriyetinde de denetlenecek firma bağımsız denetçiyi seçme konusunda serbesttir. Denetçi seçimi müşteri işletmenin yönetimi tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetçi seçildikten sonra denetim sözleşmesi yapılmaktadır. Denetim sözleşmesinde denetimin konusu, süresi, hizmetlerin hacmi, ödenecek para tutarı ve tarafların sorumlulukları yer almaktadır. Müşteri işletme denetçinin görevini yerine getirmesi için gereken tüm belge ve bilgileri sunmak zorundadır. Eğer firma bunu yapmıyorsa, denetçi Denetçiler Odasına durumu açıklayarak anlaşmayı sona erdirebilir. Eğer denetçi denetimi gereken şekilde gerçekleştirmiyorsa, sözleşme kurallarına uymuyorsa, müşteri firma da Denetçiler Odasına gerekçe göstermek şartıyla anlaşmayı feshedebilir. Müşteri firma ile denetçi arasındaki sorunlar Denetçiler Odası tarafından çözülmediğinde, sorunlar mahkeme tarafından çözülüyor (kişisel görüşme, 2005).

SONUÇ

Muhasebe, ülkenin yasal uygulamaları, siyasal, sosyal ve ekonomik şartlarından etkilenecek meydana gelmektedir. Her ülkenin sosyal ve ekonomik şartları farklı olduğu için muhasebe sistemi de her ülkeye göre farklı gelişim göstermektedir. Dolayısıyla denetim faaliyetinin de her ülkede farklılık göstermesi söz konusudur.

Türkiye Cumhuriyeti'nde denetim mesleğinin gelişimi ve yasal statüye sahip olması, yeni olmasına rağmen, zorluklarla dolu uzun bir yol kat edilmiş ve 1980'li yıllardan itibaren bağımsız denetim alanında önemli gelişmeler gerçekleşmiştir. Bankalara, SPK'na tabi işletmelere bağımsız denetim zorunluluğunun getirilmesi, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin gerçekleştirilmesi, Meslek Kanunu'nun çıkartılması Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimini ve önemini artırmıştır. 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile bağımsız denetimin ülke ekonomisindeki rolü daha belirgin olmuştur. Kanun'a göre Yeminli Mali Müşavirler bağımsız denetim yapma görevini almışlardır. Ayrıca bu Kanun'a göre Yeminli Mali Müşavirler vergi denetimi yapma hakkına da sahip oluyorlar. Azerbaycan'da ise sadece bağımsız denetçiler bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirebilmektedirler. Uluslararası gelişmelere ayak uydurarak Türkiye'deki denetimi en üst seviyeye yükseltmek, yapılması gereken önemli işlerdendir.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim faaliyeti on senelik bir geçmişe sahiptir. Bunun için bu alanda birçok sorunlar ve olumsuzluklar yaşanmıştır. Bunlara örnek olarak, denetçilerin bilgisizliği, Denetçiler Odasının denetçilerin faaliyetiyle ilgilenememesi, denetim alanında uzman kişilerin olmaması, Sovyet Sisteminin etkisi, firmaların denetim yaptırmamasını gösterebiliriz. Fakat buna rağmen Denetçiler Odası'nın faaliyete başlamasından itibaren denetim alanı gelişmiş ve birçok çözüm yolu bulunmuştur. Örneğin, uluslararası sistemden yararlanarak denetimle ilgili bilginin artırılması, denetçilerin uzmanlaştırılması, kurslar düzenlenmesi, denetçilerin seminerlere katılması, Denetçiler Odasının denetçilerin faaliyetleriyle yakından ilgilenmesi, kontrolün artırılması gibi gelişmeler söz konusuydu. Azerbaycan'da muhasebe işlemleri ve vergi hesaplamaları ayrı ayrı yapılmamaktadır. Firma, işlemler yaparken vergi kanununun taleplerine uymaktadır. Fakat bu yanlış bir yöntemdir.

Örneğin, firma vergi hesaplamalarını yapıyor ve buna uygun mali sonuçlar çıkarıyor ve eğer vergi kanunu her hangi bir gideri gider olarak kabul etmiyorsa, firmadaki muhasebeciler de bunu gider olarak almıyorlar. Fakat fiili olarak bu bir giderdir. Bu sorunun giderilmesi için, muhasebe işlemleri yapılmalı, yıl sonunda incelenmeli ve rakamlardan vergi hesaplamalarında yararlanmalıdır. Denetim hizmetinin kalitesinin artırılması için, daha kalifiye denetçilerin yetiştirilmesi gerekmektedir.

Azerbaycan'da bağımsız denetimin gelişimi için şunların yapılması gerekmektedir:

- Ülkenin yasalarında düzenleme ve değişikliklerin yapılması. Örneğin, vergi kanununun bazı maddeleri denetçilerde ikili görüş oluşturmaktadır. Bir maddenin diğerine zıtlığı söz konusudur. Fikrimce yapılması gereken ilk şey yasaların düzgün hale getirilmesi, ihtilafların çözümü için Vergi Yargısına yönelik Düzenlemelerin yapılması gerekmektedir,
- Denetçiler Odasının denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyetiyle daha yakından ilgilenmesi, kalite kontrolün sağlanması,
- Denetçilerin sorumluklarının önemiyle ilgili seminerler verilmesi, sorumluluğun öneminin artırılması,
- En önemli sorunlardan bir tanesi de küçük ve orta boy firmaların denetim yaptırmamasıdır. Bu firmalara denetim yaptırılmasının yasal hale getirilmesi gerekmektedir. Bu konuda firmalara ceza uygulanması, hatta gerektiğinde faaliyetlerinin durdurulması gibi uygulamaların gerçekleştirilmesi gerekmektedir,
- Denetimin ülke çapında gelişimi için her ilde denetim faaliyetinin geliştirilmesi ve kontrolü gerekmektedir. Fakat Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim sadece Bakü'de ağırlık kazanmıştır. Diğer illerde denetim faaliyeti çok az gelişmiştir. Bu konuda Denetçiler Odasının görevi büyüktür. Denetçiler Odasının her ilde şube açması ve bu şubelere denetim alanında uzman olan kişileri yönetici olarak tayin etmesi, etkinliği hızlandıracaktır,
- Denetçilerin yeniden sınava girmesi. Azerbaycan bağımsızlığını yeni kazandığı dönemlerde denetimle ilgili bilgi ve ihtisasa sahip olmayan kişilere lisans verilmesi bir hata olarak değerlendirilmeli ve denetçilerle ilgili ihtisas özellikleri

belirlenmelidir. Denetim sektörünün geliştiği bir zamanda bu tür denetçilerin faaliyeti denetimin gelişimini engellemektedir. bu sebeple de tüm denetçilerin sınava tabi tutulması ve işini bilmeyen denetçilerin elenmesi gerekmektedir,

- Vergi organları ve vergi memurlarının firma tercihlerine ilişkin müdahalelerinin kaldırılması ve buna ilişkin yasal düzenlemelerin yapılması,
- Genellikle banka ve sigorta kuruluşları uluslararası sisteme geçmiş, fakat diğer kuruluşlarda bu proses yavaş ilerlemektedir. Denetim sisteminin uluslararası sisteme geçişinin hızlandırılması, tüm firmalarda bunun uygulanmasına nezaret edilmesi,
- Yabancı denetim kuruluşlarıyla ortaklık edinilmesi, onların uyguladıkları yöntem ve programların öğrenilmesi suretiyle sürekli süreç yenilenmesi,
- Uluslararası denetim programlarının öğrenilerek ulusal düzeyde yerine getirilmesi. Programların denetim faaliyetini kolaylaştırdığını, daha verimli sonuçlar elde etmede yardımcı olduğunu dikkate alarak bu programların öğrenilmesi için kadro yetiştirilmesi Denetçiler Odasının görevleri arasına konmalıdır.

Bu değerlendirmelerin yanında Azerbaycan Cumhuriyeti Denetim Standartlarında da düzenlenmeler yapılmalıdır ki bunlar da şu şekilde sıralanabilir:

- Denetim Anlaşması.

Bu standarda göre denetçiyle denetlenen firma arasında yapılan anlaşmanın şartları belirlenmektedir. Fakat denetçi ile firma anlaşma yaparken bazı ilaveler yapabiliyorlar. Azerbaycan Cumhuriyetinde genellikle anlaşmadaki süre yönünden sorun yaşanmaktadır. Denetçiler denetim anlaşmasında gösterilen sürede denetimi bitiremiyorlar. Buna sebep kanıt toplama aşamasının uzamasını örnek gösterebiliriz.

- Denetçi Görüşü.

Bu standart denetçi görüşünün ve onun türlerini belirlenmesi kurallarını içermektedir. Denetçi topladığı kanıtlara dayanarak incelemeler sonucunda görüş bildiriyor. Dört tür denetçi görüşü vardır: olumlu, olumsuz, kısmi olumlu ve görüş bildirmeden kaçınma. Azerbaycan Cumhuriyetinde genellikle olumsuz görüşe pek rastlanmamaktadır.

Genellikle olumlu ve kısmi olumlu görüş bildirilmektedir. Hiçbir firma sahibi olumsuz görüşle karşı karşıya gelmek istemez ve çoğu zaman firma yönetimi denetçilere baskı uygulamaktadır. Örneğin, denetçi değiştirecekleriyle ilgili.

- Muhasebe İşlemlerinde Yanlılıklar Olduğu Zaman Denetçilerin Eylemleri.

Bu standart Azerbaycan'da uygulanmayan standartlardan biridir. Firma yönetimi tarafından uygulanan baskıya dayanarak denetçilerin bazı yanlış ve hatalara önem vermemesi ve olumlu görüş bildirmesi Azerbaycan'da sık sık rastlanan sorunlardandır. Bu tarz sorunlarla genellikle kendine piyasada yer edinmemiş, imaja sahip olmayan, kalitesiz denetçilerin faaliyetinde rastlanmaktadır. Amaç ise müşteri kaybetmemektir.

- Denetlenen Firma Tarafından Denetçiye Sunulan Bilgiler.

Standartın amacı denetlenen firma yönetimi tarafından sunulan bilgilerin denetim kanıtı olarak değerlendirilip belgelendirilmesi ve yönetim tarafından bazı bilgilerin verilmemesi durumunda denetçinin yapacaklarıyla ilgili tavsiyelerin verilmesi ve standartların belirlenmesinden ibarettir. Denetçilerin yönetimden bilgi alamaması denetimde rastlanan bir durumdur. Bu durum denetim faaliyetini aksatmakta ve şeffaf bir görüşün bildirilmesini engellemektedir.

- Hata ve Yanlılıklar.

Standartın amacı denetim zamanı hata ve yanlışlıkların belirlenmesinden ibarettir. Azerbaycan Cumhuriyetinde hatalar genellikle firmaların vergi hesaplamalarıyla ilgilidir. Bu ise Vergi Kanununun karmaşık olmasından kaynaklanmaktadır.

KAYNAKÇA

- AHMEDOV, Rasim (2000), *Audit ve Audit Standartları*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- AKBIYIK, Sedat (2005), *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- ALEKPEROVA, Sima (1999), *Dünyada Audit ve İnkişafı*, Emil Kitabevi, Bakü.
- ALİYEV, Dadaş ve Yunus Abbasov (2005), *Auditin Esasları*, Beta Kitabevi, Bakü.
- ALLAHVERDİYEV, Hasan (2004), *Audit ve İqtisadiyyat*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- Bağımsız Denetim Derneği (2006), *Bağımsız Denetim Sektörü Raporu*, http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf
- BAĞIROV, Damet (2002), *Audit*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- BAĞIROVA, Nigar (2005), *Audit 1*, Roza Yayınları, Bakü.
- BAŞ, Melih, H. Özocak (2002), 21. Yüzyılda Muhasebe Denetim Mesleği Açısından Meslek Etiği Çerçevesinde “Haksız Rekabet”.
- BAYRAMOV, G., R. Genizade, S. Rehimova (2002), *Audit Qanunvericilik ve Normativ Senedler*, 2. Baskı, Nağil Evi Kitabevi, Bakü.
- BAYRAMOV, Geşem (2001), *Auditin Esasları*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- BOZKURT, Nejat (2000), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- ÇELİK, Aytekin (2003), *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- EFENDİ, Mail (2000), *Azərbaycan'da Auditor Faaliyeti*, Rima Kitabevi, Bakü.
- ERDOĞAN, Melih (2005), *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ERDOĞAN, Murat (2002), *Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği*, Doğu Üniversitesi Dergisi, Mayıs, s.51–63.
- GARAYEV, Teymur (2001), *Auditin Ölke İqtisadiyyatındaki Yeri*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- GENİZADE, Ramiz (2004), *Azərbaycan'da Audit, Auditorlar Palatası Yayınları*, Bakü.
- GÖMLEKÇİ, Ferruh ve Melih Erdoğan (1996), *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, T.C. Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- GULİYEV, Alim (2001), *Auditorların Mesuliyetleri*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- GURBANOV, Samir (2004), *Audit ve İqtisadiyyat*, Sayı 5, Aralık, s. 54–61.

- GÜREDİN, Ersin (2000), *Denetim*, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- HACIZADE, Emin (2003), *Audit*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- HASANOVA, Elmira (2005), *Audit ve Tanzimlenmesi*, Güneş Kitabevi, Bakü.
- İBRAHİMOV, Ali ve Elmar Hasanov (2002), *Audit*, Alfa Yayınları, Bakü.
- İSAYEV, Veli ve Saleh Hüseyinli (2001), Auditorlar Palatası, 1. Baskı, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- İSMAYILOV, Vüqar (2001), *Audit 2*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- KARASİOĞLU, Fehmi (2005), Kanunun Aydınlatması Açısından Finansal Bilgi Kaynakları ve Bağımsız Denetim Fonksiyonu, Selçuk Üniversitesi, Konya
- KEPEKÇİ, Celal (2000), *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KRİMOV, Aleksandr (2003), *Audit i Eqo Razvitiye*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- KÜÇÜKERTUNÇ, Yalçın (2002), Kurumsal Yapıya Geçişte Denetim ve Raporların Önemi.
- MEMMEDOV, Sahib (2000), *Audit ve Qiymetlendirme*, Nisa Kitabevi, Bakü.
- MEMMEDOV, Yaşar (2001), *Audit: Teşekkürden İnkişafa Doğru*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- MEMMEDOV, Yaşar ve Şakir Yagubov (2002), *Audit Qanunvericilik ve Normativ Senedler*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- MİKAYILZADE, Telman (2002), *Audit ve İnkişaf Problemleri*, Can Kitabevi, Bakü.
- MURADOV, Namiq (2004), *Audit ve İqtisadiyyat*, Sayı 10, Ekim, s. 52–62.
- MURTUZALİYEV, Yaşar (2004), *Audit ve İqtisadi İnkişaf*, Üşgüzar Kitabevi, Bakü.
- NADİROV, Asef (2002), *Audit ve İqtisadiyyat*, Sayı 12, Temmuz, s. 25–34.
- NASİBOVA, Rita (2005), *Audit 2*, Beta Yayınları, Bakü.
- NOVRUZOV, V., G. Bayramov , A. Eyvazov (1998), *Audit Qanunvericilik ve Normativ Senedler*, 1. Baskı, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- NOVRUZOV, Vahid (2001), *Audit*, 1. Baskı, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- NOVRUZOV, Vahid (2002), *Audit*, 2. Baskı, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- ÖNCÜ, S., F. Karasioğlu, B. Taner ve H. Aracı (1997), *Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları*.
- PEKDEMİR, Recep (1997), *Muhasebe Denetim Mesleğinde Yetki, Sorumluluk ve Meslek Ahlakı*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayınları, İstanbul.
- RÜSTEMOV, Ali (2004), *Auditorların Vazifeleri*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.

- SAFAROV, Elçin (2002), *Audit ve İqtisadiyyat*, Sayı 11, Ocak, s. 19–26.
- SEFEROV, Satar (2003), *Auditin İnkişafı*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- SELVİ, Yakup (1997), *Teknolojik Gelişmelerin Denetimde Yarattığı Yeni Fırsatlar*.
- SULTANOVA, Leyla (2005), *Auditor Xidmeti*, 3. Baskı, Yeni Dünya Kitabevi, Bakü.
- SÜLEYMANOVA, Elvira (2002), *Audit ve İqtisadiyyat*, Sayı 9, Şubat, s. 20–32.
- TARMUR, Farih (1997), Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul
- TEHMEZLİ, İlgar (2004), *Muhasibat ve Audit*, Madin Kitabevi, Bakü.
- VELİYEV, Rövşan ve Hikmet Necefov (2004), *Audit ve Haqsız Reqabet*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- YAGUBOV, Şakir (2002), *Audit-Azərbaycan*, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.
- YAGUBOV, Şakir ve Yaşar Memmedov (2002), *Azərbaycan’da Audit: Teşekkürden İnkişafa Doğru*, Nağıl Evi Yayınları, Bakü.
- YAGUBOV, Şakir ve Yaşar Memmedov (2004), *Keçid İqtisadiyyatı Ölkelerinde Auditin İnkişafı Problemleri*, Nağıl Evi Yayınları, Bakü.
- YAVAŞOĞLU, Mustafa (2001), *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- YERNAKOV, Vahid (2004), *Audit ve İqtisadiyyat*, Sayı 2, Şubat, s. 44–55.

EKLER

Ek A

Bağımsız Denetçi Malik EKPEROV İle Mülakat

1. Denetçilerin en büyük soruları muhasebe işlemleriyle ilgilidir. Uluslararası sisteme geçmekle ilgili kanun kabul edilmiş, ama yürürlüğe daha girmemiş, ulusal sistem uygulanmaktadır. Bu durumda firmayla denetçi arasında problemler yaşanıyor. Firmalar denetimin uluslararası standartlara göre yapılmasını istiyorlar, fakat denetçiler denetimi ulusal standartlara göre yapmaktadırlar.
2. Denetçilerin karşılaştığı en büyük problem vergi işlemleriyle ilgilidir. Vergi kanunu 2001 yılında temelli değişti. Eski sisteme göre çalışan muhasebeciler vergilerin hesaplanmasında hatalar yapıyorlar. Diğer bir sorun matematik hatalarla ilgilidir, ama bu tür hatalar önemli değil.
3. Denetçiler genellikle karşılaştırma ve kıyaslama yöntemlerini kullanıyorlar. Bunların dışında yasalarla belirlenmiş tüm diğer yöntemler uygulanmaktadır.
4. Eğer firma denetim yaptırmalıysa, fakat bunu yapmıyorsa, kanuna aykırı davranmış oluyor. Bu zaman Vergiler Bakanlığı firmanın sonuçlarına bakmıyor. Sorumluluğu Vergiler Bakanlığı taşıyor. Fakat son zamanlar Vergiler Bakanlığıyla Denetçiler Odası birlikte çalışıyorlar ve bu tür sorunlar artık yaşanmayacaktır.
5. Olumsuz görüş pek yaygın değil. Denetçi denetleyeceği firmayla ilgili bilgileri önceden topluyor, firmanın mali durumunu, piyasadaki imajını araştırır. Sadece firma büyük hatalar yapıyorsa ve bu hataları düzeltmiyorsa, denetçi o zaman olumsuz görüş bildiriyor.
6. Yerli denetçilere güven yabancı denetim kuruluşlarına göre azdır. Denetim sistemi karışık olduğu için firmalar daha çok yabancı denetim kuruluşlarıyla çalışmayı tercih ediyorlar. Yabancı denetim kuruluşları uluslararası standartlara göre çalışıyor, bütün firmalar da bunu istemektedir.
7. Denetimde yapılması gereken ilk şey uluslararası sisteme tam olarak geçmektir. Şimdiki durumda denetim sistemi yeni yeni uluslararası sisteme geçmektedir. 2008 yılına kadar uluslararası sisteme tam geçilecektir. Bunun sonra Denetçiler Odası

denetimle ilgili her türlü bilgiyi denetçilere sunmak zorundadır. Uluslararası programların hepsi denetçilere öğretilmeli, onlar için kurslar düzenlenmelidir.

8. Yabancı kuruluşlarla ortaklık çok azdır. Fakat beş büyük yabancı denetim kuruluşunun şubeleri faaliyet göstermektedir.

9. Denetim yaptırması şart olan firmalar şunlardır:

- Banka ve diğer kredi kuruluşları
- Anonim şirketler
- Sigorta şirketleri
- Yatırım fonları
- Mali-sanayi grupları
- Limitet şirketleri
- Borsalar
- Belediyeler ve bir yıl içinde bilançosunun son tutarı beş milyardan fazla olan tüzel kişiler.

10. Azerbaycan'da vergi hesaplamaları ve muhasebe işlemleri ayrı ayrı yapılmıyor. Firma işlemler yaparken vergi kanununun taleplerine uymaktadır. Fakat bu yanlış yöntemdir. Muhasebe işlemleri yapılmalı, yıl sonunda incelenmeli ve rakamlardan vergi hesaplamalarında yararlanmalıdır. Örneğin, firma vergi hesaplamalarını yapıyor ve buna uygun mali sonuçlar çıkarıyor ve eğer vergi kanunu her hangi bir gideri gider olarak kabul etmiyorsa, firmadaki muhasebeciler de bunu gider olarak almıyorlar. Fakat fiili olarak bu bir giderdir. Firma sahibi için bu çok önemli bir noktadır. Bu tür olaylar denetçiyi çok zorlamaktadır. 2008 yılında bu tür sorunlar çözülecektir. Muhasebe sisteminin denetime sağladığı yararlar büyüktür, denetçi muhasebe sistemi olmadan denetimi gerçekleştiremez. Firmada muhasebe sisteminin düzgün, şeffaf olması, standartlara uyum, işlemlerin düzgünlüğü denetçiye sağlanan en büyük yararadır. Belgelerin yeterli olması, bilgi edinme kolaylığı, kanıtların olması denetimi kolaylaştırmaktadır.

11. Denetçi bildirdiği görüş için sorumluluk taşımaktadır. Eğer denetçi kalitesiz denetim yapmışsa, bu zaman devlet denetçinin faaliyetine müdahale edebilir. Denetçiler Odası bu işi yapmakta yükümlüdür. Bu tür durumlarda denetçilere ceza uygulanabilir, en kötü ihtimal ise lisansın iptal edilmesidir. Oda sürekli denetçilerin faaliyetine nezaret etmektedir. Denetçiler kanunla ilgili devlete başvurabilirler. Örneğin, Denetçiler Odasına ya da Milli Meclise yasada bazı yeniliklerin yapılmasıyla ilgili teklifte bulunabilirler.
12. Azerbaycan'da denetim alanında teknolojiden yararlanılıyor. Bilgisayar programı olarak Excel kullanılıyor. Uluslararası programlar kullanılmamaktadır. Bu programlar Azerbaycan'da kayıt, hesaplama sistemine uygun değil. Daha çok Sovyet sisteminin programları kullanılıyor.
13. Azerbaycan'da haksız rekabet var. Genelde fiyatla ilgili oluşmaktadır. Fiyatın düşürülmesiyle müşteri çekme gibi durumlarda denetçiler etik kurallara zıt davranmış oluyorlar. Denetçiler Odası son zamanlarda bu durumlarda bu durumu inceliyor, kontrol ediyor. Oda fiyat için denetçilerin rekabete girmesini engellemek için programlar hazırlıyor. Bu programlar fiyata değil kaliteyi yükseltmeye yönelikler.

Haksız rekabeti durdurmak için sahte denetçilerin piyasadan çıkması gerekiyor. Denetim çok çaba isteyen faaliyettir ve kendine saygısı olan denetçi hiçbir zaman düşük fiyata büyük anlaşma yapmaz. Fakat bazı sahte denetçiler bunu yapıyorlar. Bu ise haksız rekabete yol açmaktadır.

Ek B

Bağımsız Denetçi Alemşad ALİYEV İle Mülakat

1. Denetçilerin karşılaştığı en büyük sorun bilgi yetersizliğidir. Denetçiler Odasından gereken bilgiyi alamadıkları için faaliyetlerini istenen biçimde yerine getiremiyorlar. Oda denetçileri bilgilendirmeli, denetçi gördüğü işin ne olduğunu, nasıl yapıldığını, hangi yöntemlerin kullanıldığını bilmelidir. Diğer sorun zamandır. Bazen denetçiler zaman azlığından dolayı işlerini yetiştiremiyor, uluslararası sisteme geçmeme denetçileri çok zorlamaktadır. Ama 2008 yılında tüm firmalar uluslararası sisteme geçecek, bu zaman tabii ki sorunlar çözülmüş olacak.
2. İki tür kayıt var; vergi ve muhasebe kayıtları. Denetim muhasebe kayıtlarına dayanarak yapılmalıdır. Fakat Azerbaycan'da denetim vergi kayıtlarına göre yapılmaktadır. Bu ise en büyük noksanıdır. Çünkü vergi analizi işletmenin mali durumuyla ilgili tam bilgiyi vermez. Diğer hatalar hesaplamalarda olan hatalardır.
3. Denetçiler genelde kompleks yöntemden yararlanmaktadırlar. Tematik yöntem daha az uygulanmaktadır. Kompleks yöntem- yıl sonunda bilanço değerlendirilmesi, aktiflerin işleyişinin kontrolünü içermektedir.
4. Denetim yaptırmayan firmalara ceza uygulanmamaktadır. Fakat devlet firmaya denetimin yapılması için emir verebiliyor. Genelde kamu sektöründeki firmalar denetimden kaçınıyorlar. Büyük firmalar denetim yaptırmayı kendileri istiyorlar.
5. Olumsuz görüş bildirmedim. Azerbaycan'da olumsuz görüşe pek rastlanmıyor. Denetim milli standartlara göre yapılıyor, uluslararası standartlara göre değil. Bu nedenle de denetçiyle firma arasında sorun yaşanmıyor. Eğer denetçi sürekli firmayla çalışıyorsa, denetçi artık firmayı tanıyor, onun mali durumuyla ilgili her türlü bilgiye sahip oluyor. Bu zaman da olumsuz görüş bildirme söz konusu değil.
6. Denetçi raporuna güven azdır. Çünkü denetçilerin bir kısmının kendilerinin denetimle ilgili yeterince bilgisi yok. Fakat ülkede birçok uzman, tecrübeli denetçiler de faaliyet göstermektedir. Bu denetçilerin bildirdiği görüşlere büyük güven var. Yabancı kuruluşların bildirdiği görüşlere güven daha fazladır ve büyük firmalar denetimi yabancı kuruluşların şubelerine yaptırmayı tercih etmektedirler.

7. Denetimin gelişimi için sistemin tam oturması, yani uygulanması gerekmektedir. Şu an uluslararası sisteme geçiş aşamasındayız. Sisteme tam olarak 2008 yılında geçeceğiz. Bu zaman bence tüm sorunlar çözülmüş olacak. Standartlar tam olarak hazırlanmalı ve kontrol daha da artmalıdır. En önemlisi ise Denetçiler Odası faaliyetini büyütmeli, deneyimli elemanlar almalı ve denetçiler için kurslar düzenlenmelidir. Denetimin gelişimi için zamana ihtiyaç var. Denetçi görüşüne güven az olduğu için talep de azdır. İlk önce denetçilerin güven kazanması gerekiyor.
8. Azerbaycan'da beş büyük yabancı firmanın şubesi faaliyet göstermektedir. Yabancı kuruluşlarla ortaklık çok azdır.
9. Denetim yapmak zorunda olan şirketler bunlardır; limitet şirketler, bankalar, anonim şirketler, sigorta şirketleri. Genelde firmaların %90 ı limitet şirket, yada anonim şirket olarak kurulur.
10. Denetçi muhasebeyi kontrol etmektedir. Görüş bildirmek için denetçiye denetim kanıtları, yeterince bilgi gerekmektedir. Denetçiye güveni muhasebe sistemi sağlamaktadır. Denetim zamanı büyük belgelerin yeteli olması, işlemlerin standartlara uygun olması gerekmektedir. Eğer muhasebe sistemi bunu denetçiye sağlıyorsa, bu denetçiye sağlanan en büyük yarardır.
11. Denetçiler finansmanını kendileri yapmaktadırlar, yani mali yönden devle bağlı değiller. Denetçiler yasalara uygun, lisansa göre faaliyet gösteriyorlar. Devlet denetçilere karışamaz, sadece onların faaliyetini kontrol edebilir. Eğer her hangi bir yasaya uygunsuzluk varsa, bu zaman denetçinin lisansı geri alınır. Denetçilerin faaliyetini Denetçiler Odası kontrol etmektedir.
12. Daha çok denetimde yabancı denetim kuruluşları teknolojidten yararlanmaktadırlar. Birçok denetim programları var ki, bunların denetim için önemi çok büyüktür. Ama maalesef yerli denetim kuruluşları ve denetçiler bu programları kullanmıyorlar. Sebep mali yetersizliktir. Fakat teleks, faks, telefon ve bilgisayardan denetçiler yararlanmaktadırlar.
13. Tabii ki, haksız rekabet çok yaygındır. Devlet şirketlerinde monopolya mevcuttur, genel kurumun ön gördüğü denetçiyle anlaşma yapılır. Firmalar genellikle kaliteli,

bilinen denetçiyle anlaşma yapmak isterler, bunun için fazla denetçi değıştirmezler. Haksız rekabet gelir azlığı nedeniyle oluşmaktadır. Haksız rekabeti önlemek için sistemin değışmesi gerekmektedir. Sistem değıştikten sonra her bir denetçi kendi alanında uzmanlaşmış olacak, işini yüksek seviyede yerine getirecek. Bu zaman da firma sahipleri kaliteli denetim için kaliteli denetçiyle anlaşma yapacaklar.

Ek C

Bağımsız Denetçi Zemfira YUSUFOVA İle Mülakat

1. Denetim alanında karşılaşılan en büyük problem denetçilerin mesleki yönden profesyonel olmamasıdır. Ülkede profesyonel denetçilerin sayısı az. Denetçi ilk önce muhasebe sistemini çok iyi bilmeli, denetimle ilgili kurslar görmelidir. Denetçi deneyim sahibi olmalıdır. Diğer bir sorun denetimin uluslararası standartlara uygun yapılmamasıdır, uluslararası standartlara yalnız bankalar geçmiş. 2008 yılına kadar bütün firmalar uluslararası sisteme geçecek, o zaman tüm sorunlar çözülmüş olacak.
2. Bağımsız denetçilerin karşılaştığı muhasebe hataları operasyonlarla ilgilidir. Muhasebecinin hatalarından dolayı denetçiler zorlanıyorlar. Muhasebeciler de kurslar görmeli, uzmanlaşmalıdırlar. Son yıllarda Amerika birliğinin düzenlediği kurslar çok verimlidir ve muhasebeciler bu tür kurslara yararlansalar hatalar önlenmiş olur.
3. Denetçilerin kullandıkları denetim yöntemlerinden en yaygın olanı karşılaştırma yöntemidir. Aynı zamanda analitik, gruplaştırma ve kıyaslama yöntemleri de kullanılmaktadır.
4. Büyük firmaların nerdeyse hepsi denetim yaptırıyor. Bu tür firmalar kendileri denetçi raporuna ihtiyaç duymaktadırlar. Örneğin, eğer firma yatırımcı çekmek istiyorsa, bu zaman denetçi raporu gerekmektedir. Daha çok küçük firmalar denetimden kaçınıyorlar. Bunun için ceza yok, sadece devlet firmaya denetim yaptırmasıyla ilgili firmaya haberdarlık edebilir.
5. Denetçinin amacı hataları bulmak, firmaya yardımcı olmaktır, suçlamak değil. Eğer hatalar çok büyük değilse ve düzeltilecek nitelikteyse, o zaman denetçi bu hataların düzeltilmesi için firmaya belli bir zaman veriyor, ona yardımcı oluyor. Ama eğer kanıtlar toplanmamışsa, hatalar büyükse, bu durumda denetçi olumsuz görüş bildirir. Fakat pratikte olumsuz görüş pek rastlanmamaktadır.
6. Denetçi görüşüne güven var. Uluslararası standartlara uygun faaliyet göstermeye yeni başladığımızı rağmen Azerbaycan'da dünyada tanınmış denetçiler var. En güçlü denetim kuruluşu Price & Waterhouse'dır. Bu kuruluş Türkiye'deki Price &

Waterhouse'ın şubesidir ve bu kuruluş güven duyduğu birçok yerli denetçilerle çalışıyor.

7. Denetim alanında yapılacak ilk şey uluslararası standartlara geçmek ve bu standartlara uygun şekilde yüksek deneyimi, tecrübeyi sağlamaktır. Denetim sektöründe büyük yatırımlara ihtiyaç var. Denetçiler Odası Amerika Birliğine üye oldu, bu ise gelişim yolunda yapılan önemli işlerdendir.
8. Yabancı firmalarla ortaklık çok azdır. Sadece Arabistan'la iki ortaklık mevcuttur.
9. Bankalar, anonim şirketler, limitet şirketler, yabancı yatırımlı firmalar, sigorta şirketleri denetim yaptırmak zorundadırlar.
10. Muhasebe sisteminin mükemmel olması denetime sağlanan en büyük yarardır. Muhasebe sisteminin düzgünlüğü, şeffaflığı denetçinin işini kolaylaştırır. En büyük yarar uluslararası standartlara geçiştir, bankalar bu standartları uyguladığı için denetimin yapılması bu sektörde çok kolaylaşmıştır.
11. Bütün bağımsız denetçiler Denetçiler Odasına üyedir. Denetçiler Odası denetçilere lisans veriyor. Son iki yılda Denetçiler Odası bağımsız denetçilerin faaliyetiyle yakından ilgileniyor, onları kontrol ediyor. Yılda birkaç defa Oda denetçilere onların neden memnun olup olmadıkları, ihtiyaçlarının neler olduğu konusunda anket yapıyor. Son yıllarda Dünya bankası ve Asiya bankası Denetçiler Odasına yatırım yapmaktadır ve buna göre Odanın faaliyeti daha da güçlenmiştir.
12. Teknolojiden denetimde yaygın kullanılıyor. Bilgisayar, telefon, teleks, faks denetçinin işini çok kolaylaştırmaktadır. Denetçiler bunların dışında Odanın hazırladığı programları da kullanıyorlar. Bunun dışında her bir denetçinin kendisinin hazırladığı programlar var ve bu programlar denetçini faaliyetinde çok önemli yeri kapsamaktadır, denetçiye yön göstermektedir.
13. Haksız rekabet son yıllarda çok artmıştır. Fakat kendisine saygısı olan kaliteli denetçi hiçbir zaman haksız rekabete girmez. Genellikle bu alanda tanınmamış denetçiler haksız rekabete girerler. Haksız rekabetin karşısını almak için Denetçiler Odası denetçilerin faaliyetine nezaret etmektedir. Örneğin, denetçi firmanın denetimini beş bin dolara yapmış, ikinci sene başka bir denetçi denetimi dört bin

dolara yapıyor. Denetçiler Odasının kontrol şubesi denetçini denetimi neden daha ucuz fiyata yaptığını araştırıyor.

Ek D

Bağımsız Denetçi Vagif MALİKZADE İle Mülakat

1. Denetçilerin karşılaştığı en büyük sorun Denetçiler Odasının denetçilerin işlerine karışmasıdır. Diğer bir sorun denetçilerden yüksek vergi alınmasıdır. Bazen denetçiler bakanlıklar tarafından davet ediliyor, denetim yapıldıktan sonra karşılığı ödenmiyor. Bu durumda denetçiler para almadan vergi ödemek zorunda kalıyorlar.
2. Denetçilerin karşılaştığı muhasebe hataları kanundaki hatalardır. Vergi kanununda bazı maddeler bir birine zıttır. Maddeler denetçide ikili fikir oluşturuyor. Bu ise denetçiye denetim yaparken zorluklar yaratıyor, hataların oluşmasına neden oluyor.
3. Denetçiler denetim yaparken kanunda olan tüm denetim yöntemlerini kullanıyorlar. Denetçi denetim yaparken kendi yöntemlerini de kullanabilir, bu ise onun işini kolaylaştırmış olur.
4. Denetimden geçmesi gereken firmalar denetim yaptırmadıkları zaman onlara hiçbir ceza yok, fakat bu durumda firmanın raporları devlet kurumları tarafından kabul edilmiyor. Bu durumda ise firma mecbur denetim yaptırmak zorunda kalıyor.
5. Olumsuz raporla karşılaşmadım. Eğer firmanın her hangi bir hatası varsa, denetçi tarafından bu hataların düzeltilmesi için firmaya zaman verilir. Fakat bu zamana kadar olumsuz rapor verebilecek nitelikte olan hatalarla karşılaşmadım.
6. Denetçilere güven azdır, çünkü ülkede denetçilerin kalitesi gereken düzeyde değil. Tabii ki, bu konuda uzman olan denetçiler de var, ama onlar azınlıkta kalıyor.
7. Bağımsız denetçilerin hepsi yeniden sınava girmeli, onlara yeniden lisans verilmelidir. Bu sınav torpilsiz, rüşvetsiz bağımsız, tarafsız bir şekilde gerçekleştirilmelidir. En önemlisi ise Denetçiler Odasının kontrol şubesi faaliyetini güçlendirmelidir.
8. Azerbaycan'da faaliyet gösteren beş yabancı denetim şirketini şubesi var. Ortaklık sadece Arabistan'la mevcuttur.
9. Denetimden geçmesi gereken firmalar şunlardır; limitet şirketleri, anonim şirketleri, sigorta şirketleri, bankalar, yabancı yatırımlı şirketler, yatırım fonları ve bilanço aktifleri toplamı beş milyardan fazla olan şirketlerdir.

10. Denetim zamanı denetçi ilk olarak muhasebe sistemini incelemektedir. Muhasebe sisteminin düzgün, standartlara uygun olması denetçiye sağlanan en büyük yarardır. “Azerbaycan’da Muhasebe Kayıtları Hakkında” Kanun 1995 yılında kabul edilmiş ve bu kanun Sovyet sistemine dayanarak hazırlanmıştır. Fakat bazı düzeltme ve değişiklikler yapılmıştır. 2001 yılında ise Tüzük yürürlüğe girdi ve bu zaman muhasebe kayıtları ile tüzükle çelişkiler oluştu. Bu çelişkiler önlenirse, denetim alanında büyük gelişmeler olacak.
11. Bazen devlet denetçiden siparişle denetim yamasını isteyebilir yada her hangi bir münakaşalı denetim zamanı devlet denetçiyi denetime davet edebilir. Devlet denetçilerin haklarını korur, Denetçiler Odası denetçilerin faaliyetiyle ilgileniyor, hata Odanın denetçilerin faaliyetini kontrol eden şubesi ve var. Denetçiler Odasının belli kuralları vardır ki, denetçiler bu kurallara uymak zorundadırlar. Uymadıkları zaman lisansları geri alınıp iptal edilebilir.
12. Azerbaycan’da denetim sektöründe teknolojiden yararlanılıyor. Bilgisayar denetçilerin en çok kullandıkları teknolojik araçtır. Maalesef denetçi ve denetim kuruluşları yabancı denetim kuruluşlarını kullandıkları programları kullanamıyorlar, sebep bu programların çok pahalı olmasıdır. Yerli denetim programları daha yaygındır.
13. Azerbaycan’da haksız rekabet mevcuttur, hatta son yıllarda daha da artmıştır. Fiyat konusunda denetçiler arasında anlaşmazlıklar meydana geliyor. Bu ise, etik kurallara uygun değil. Haksız rekabetin karşısını almak için bütün denetçiler yeniden sınava girmeli, sahte, kalitesiz denetçilerin faaliyeti sona ermelidir.

Ek E

Bağımsız Denetçi İslam AĞAYEV İle Mülakat

1. Bağımsız denetçilerin karşılaştığı en büyük sorun muhasebe işlemleriyle vergi kanunu arasında olan uygunsuzluklardır. Vergi kanununda birçok boşluklar var, kanunlar tek anlamlı değil. Denetçiler de bu kanunlardan yararlanırken bir çok sorunlarla karşılaşılıyorlar. Denetçilerin karşılaştığı diğer problem zaman azlığıdır. Yıl sonu firmadaki hesaplamalar, kayıt işlemleri üst üste geliyor ve tabii ki denetçi de bu durumdan etkileniyor.
2. Denetçilerin karşılaştığı muhasebe hataları şunlardır:
 - Firmanın vergi sisteminin zayıf olması
 - Muhasebecilerin gereken seviyede olmaması, uzman olmayan kişilerin bu alanda çalışması
 - Vergi hesaplamalarının düzgün yapılmaması, vergi bildirisinin gereken şekilde doldurulmaması
 - Muhasebe kayıtlarının düzgün yapılmaması, prensip ve ilkelere uyulmaması.
3. Denetçiler kanunlarla belirlenmiş tüm denetim yöntemlerini uygulamaktadırlar.
4. Kanunda firmalara denetim yaptırmaması için her hangi bir ceza yok, fakat vergi kanununa göre denetim yaptırmaması gereken firma, yani vergi ödeyicisi denetim yaptırmak zorundadır. Eğer firma bunu yapmıyorsa, bu zaman o firmanın raporları, sonuçlarına bakılmıyor. Denetimin yaptırılması hem vergi ödeyicisi, hem de ortaklar, üçüncü kişiler için çok önemlidir. Örneğin, firmanın kredi ihtiyacı var. Bankaya başvurduğu zaman firmadan denetçi raporu istenmektedir. Eğer rapor yoksa, kredi verilmemektedir. Bu ise firmanın zararınadır.
5. Evet, olumsuz görüş bildirdim. Genelde pratikte en çok üç rapor türü uygulanmaktadır; olumlu, olumsuz ve kısmi olumlu. Firma muhasebe işlemlerinde denetim standartlarının uygulanmasına, denetim kanıtlarının edinilmesine imkan sağlamıyorsa, denetçi bu halde olumsuz rapor yazıyor. Tabii ki, her bir denetçinin işi yapma yöntemine göre sebepler de olabilir. Ama en önemli sebep firmaların gereken belgeleri zamanında sunmamasıdır.

6. Denetçinin verdiği rapora güven var. Denetçi raporu kanunda öngörölmüş haller dışında hiç kimse tarafından iptal edilemez. Yalnız mahkeme denetçi raporunu inceleyebilir.
7. Azerbaycan'da denetim faaliyeti gelişmektedir. Denetçiler Odası son yıllarda denetimin gelişimiyle ilgili birçok işler yapmıştır. Oda "Ekonomi ve denetim" dergisi ve birçok kitaplar yayınlamıştır. Son zamanlarda denetim alanında ulusal ve uluslararası konferanslar düzenlenmektedir. Aynı zamanda denetim alanında yeni kanunların geliştirilmesi gerekiyor. Örneğin, aktiflerin tutarına rağmen tüm firmaların denetim yaptırması gibi.
8. Yabancı firmalarla ortaklık çok azdır. Ortaklık oluşturmama sebebi Azerbaycan denetim sistemiyle yabancı denetim sisteminin bir birine uygun olmamasıdır.
9. Anonim şirketleri, limitet şirketler, bankalar, halka kapalı anonim şirketler, yabancı yatırımı olan şirketler ve aktif toplamı beş milyardan fazla olan şirketler denetim yaptırmak zorundadırlar.
10. Denetçi yaptığı anlaşma, üstlendiği görevden sorumludur. Burada mali üretim biriminin faaliyeti söz konusudur. Mali üretim birimi faaliyeti- muhasebe işlemleri (depo, malzeme) ve idari harçları içerir. Azerbaycan'da muhasebe sistemi Eski Sovyetlerde uygulanan sistemdir, fakat yeni muhasebe kanununun yürürlüğe girmesi, uluslararası sisteme yaklaşma denetime büyük yarar sağlamaktadır.
11. Adından da belli olduğu gibi denetçiler bağımsızdır. Bağımsız denetçi olmak için belli kurslar görülür, lisans alınır. Bağımsız denetçi üyelik için belli bir tutarda para ödemektedir. Devlet denetçinin faaliyetine karışamaz, sadece faaliyetiyle ilgilenip kontrol edebilir.
12. Denetim alanında teknolojiden yaygın olarak kullanılıyor. En çok bilgisayar, telefon, faks, teleks ve diğer öncül teknolojiden denetçiler yararlanmaktadırlar. Aynı zamanda Denetçiler Odası her sene denetçiler için bilgisayar kursları düzenliyor.
13. Denetim alanında haksız rekabet son yıllarda artmıştır. Bir denetçi diğerinin işine yasanın öngördüğü durumlar dışında karışamaz, karıştığı zaman haksız rekabet söz konusudur. Denetçi kendi işini değerlendirmelidir, fiyat konusunda haksız rekabete girmemelidir. Haksız rekabeti önlemek için bence yasada madde oluşturulmalıdır.

Ek F

Denetçiler Odası Başkanı Yardımcısı Necef TALİHOV İle Mülakat

1. Denetçilerin karşılaştığı en büyük sorunlardan biri denetim yaptırması gereken firmaların denetim yaptırmamasıdır ve belirli devlet kurumlarının bu firmaların raporlarını kabul ederek, alırken denetçi raporu istememesidir. Kanunda da bunun için firmalara hiçbir ceza yok. Bu ise denetçileri zor duruma sokuyor.
2. Denetçilerin karşılaştığı en büyük muhasebe hataları vergi hesaplamalarında olan yanlışlıklardır. Firmalarda vergi tutma kurallarının düzgün belirlenmemesi çok büyük hatalara sebep oluyor. Salt muhasebe hataları ancak yazılışlarda oluyor, bu tür hatalar da önemsiz hatalardır.
3. Denetçi kanunda olan tüm denetim yöntemlerini kullanıyorlar. Hatta denetçi standart olmayan yöntemleri de uygulayabilir. Yani pratikteki tüm yöntemler denetim yapılırken geçerlidir.
4. Denetim yaptırması şart olan firmalar denetim yaptırmadığında onlara hiçbir ceza yok. Denetçiler Odası sadece firmanın denetim yaptırmasını rica edebilir. Yalnız vergi organının haklarına dahildir ki, kanuna uygun raporun denetçi tarafından onayını talep etsin, fakat onun görevi değil. Ama şimdi böyle bir çalışma yapılıyor ki, Azerbaycan Cumhuriyeti kanununa ilave edilsin ki, bu hakkı değil, vergi organını görevidir.
5. Olumsuz raporla karşılaştım. Olumsuz rapora şunlar sebep olabilir:
 - Muhasebe kayıtlarının gereken düzeyde olmaması ve gerçek rakamların gösterilmemesi
 - Denetçi tarafından verilen tekliflerin, yani muhasebe kayıtlarındaki hatalarla ilgili olan tekliflerin kabul edilmemesi ve bu hataların düzeltilmemesi.
6. Azerbaycan'da on senedir denetim mevcuttur ve her şeyin başlangıcında hatalar olduğu gibi bu alanda da birçok hatalar, negatif haller oluyor. Azerbaycan'da çok denetçi var ki, onların raporlarına güven çok büyüktür. Bu denetçiler artık piyasada kendine imaj yapmış, onlar bu alanda uzmanlaşmış, denetimi mükemmel seviyede yerine getiriyorlar. Ama buna rağmen kalitesiz denetçiler de var, fakat bu tür denetçiler azınlıkta kalıyor.

7. Azerbaycan'da denetim alanında Şunların yapılması gerekiyor:
- Normların, kuralların daha dűzgűn hale getirilmesi
 - Denetim sisteminin dűnya sistemine uygun olarak yeniden kurulması
 - Denetim personelinin hazırlanması ve uzmanlaŐmanın yeniden oluşturulması
 - Denetim hizmetinin kalitesinin ve ona nezaretin yűkseltilmesi
 - Denetim sisteminin dűzenlenmesinin, denetim sisteminin firmalara ve ilgili olduĐu devlet kurumlarıyla olan műnasebetlerinin yeniden dűzenlenmesinin organizasyonu.
8. Azerbaycan'da bağımsız denetim firmaların yabancılarla ortaklığı yok derecededir. Sadece iki Őirketle ortaklık var, bunlar da Arabistan ladır. Bir Őirketin de İngiltere'yle ortaklık yaratılması planlanıyor. Fakat Azerbaycan'da bu yűnde geliŐime fazla űnem verilmiyor.
9. Limitet Őirketleri, belediyeler, bankalar, sigorta teŐkilatları, yatırım fonları ve on iki ayda bilanço aktif tutarları beŐ milyardan fazla olan tűm Őirketler denetime tabi tutulmaladırlar.
10. Denetim- mal űretimi ve satıŐı yapan, hizmet gűsteren firmalarda muhasebe kayıtlarının dűzgűn, dűrűst, Őeffaf ve tarafsız, muhasebe ve mali hesaplamaların baĐımsız yapılmasının kontrolűdűr. Denetçi muhasebe kayıtlarının kanunlara ve vergi kanununa uygun olarak yapılmasını kontrol ediyor, bu denetçinin temel gűrevidir. Muhasebeci olmayan denetçi olamaz. Her bir denetçi muhasebeyi műkemmел seviyede bilmelidir. Muhasebe sistemi olmazsa denetim de olamaz, yararları sonsuzdur. Denetimin temelini muhasebe sistemi oluŐturuyor.
11. BaĐımsız denetçilerin ayrıca sahipliĐi vardır. Sadece denetim lisans talep eden faaliyet tűrűdűr. Denetçi lisans aldıktan sonra devletin kanunlarına uygun olarak faaliyet gűstermektedir, kanunla belirlenmiŐ vergi űdemektedir. Devlet onların mali faaliyetini deĐil, denetimin denetim standartlarına uygun olarak yapılıp yapılmadıĐını kontrol etmektedir.

12. Azerbaycan'da bağımsız denetim alanında teknolojiden çok kullanılıyor. İlk önce bilgi toplanmasında teknolojiden yararlanılıyor. Bundan başka denetim prosedürlerinin yerine getirilmesinde yüksek teknolojiden, bilgisayardan, ofis programlarından yararlanılıyor.
13. Bütün dünyada haksız rekabet olduğu gibi Azerbaycan'da da haksız rekabet mevcuttur. Fiyatın düşürülmesiyle firmaların çekilmesi haksız rekabetin yaranmasına sebep oluyor. Denetçiler Odasının haksız rekabetin karşısını almak için komisyonu mevcuttur ve "siyah denetimin" karşısını almak için Denetçiler Odası programlar hazırlamaktadır.

Ek G

Azerbaycan Cumhuriyetinde Denetim Standartları

1. Denetim Yapmanın Amaç ve Vazifeleri.
2. Denetim Anlaşması.
3. Denetçi ve Denetlenen Firma Arasındaki İlişkiler.
4. Denetçinin İş Belgeleri.
5. Denetçi Görüşü.
6. Denetçi Faaliyetiyle İlgili Şikayetlerin Çözülmesi Yolları.
7. Denetçinin Sonuç Belgeleri.
8. Denetimin Kalitesinin Kontrolü.
9. Denetçilerin Sorumlulukları.
10. Tekrar Denetim.
11. Denetçi Kanıtları.
12. Denetim Planlaması.
13. Denetimi Gerçekleştirme Kuralları.
14. Denetçinin Seçimi.
15. Muhasebe İşlemlerinde Yanlışlıklar Olduğu Zaman Denetçilerin Eylemleri.
16. Denetime Başka Denetçinin Katılması.
17. Denetçilerin Özel Denetimlerde İştirak Etmeleri.
18. Denetlenen Firma Tarafından Denetçiye Sunulan Bilgiler.
19. Denetçinin Etik Kuralları.
20. Hata ve Yanlışlıklar.
21. İç Kontrol Sistemine Nezaret.
22. Denetim Zamanı Yasa ve Normlara Uyulması.

ÖZGEÇMİŞ

1982 yılında Sumgayıt/Azərbaycan'da doğdu. İlk, orta ve lise tahsilini Sumgayıt'ta tamamladı. 1999 yılında Bakü Devlet İktisat Üniversitesi İşletme Bölümünü kazandı. Haziran 2003 tarihinde mezun oldu. 2003 yılında Sakarya Üniversitesi İşletme Bölümünde Yüksek Lisansa başladı.