

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NDE BAĞIMSIZ
DENETİM UYGULAMALARI VE TÜRKİYE
KARŞILAŞTIRILMASI**

Sarkhan ASGAROV

**Danışman
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN**

İZMİR – 2021

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NDE BAĞIMSIZ
DENETİM UYGULAMALARI VE TÜRKİYE
KARŞILAŞTIRILMASI**

Sarkhan ASGAROV

**Danışman
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN**

İZMİR – 2021

ONAY FORMU



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Azerbaycan Cumhuriyeti’nde Bağımsız Denetim Uygulamaları ve Türkiye Karşılaştırılması” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2021

Sarkhan ASGAROV

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi
Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Bağımsız Denetim Uygulamaları Ve Türkiye
Karşılaştırılması
Sarkhan ASGAROV

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

İşletme yönetimleri dönem içerisinde gerçekleştirdikleri finansal performansı mali tablolar aracılığıyla yatırımcılara sunarak kaynak elde etmeye çalışmaktadır. Bununla birlikte yatırımcı ve işletme yönetimi arasında var olan çıkar çatışmaları, finansal bilgilerin güvenilirliğinin sorgulanmasına sebep olmuştur. Özellikle 19. yüzyılın başlarında yaşanan muhasebe skandalları, dünyadaki finansal sisteme olan güveni olumsuz yönde etkilemiştir.

Finansal piyasaların etkinliğinin sağlanması için birçok ülke ve kurum amacı gütmeyen kuruluş, bağımsız denetimin geliştirilmesi ve makul güvence seviyesinin arttırılması için çeşitli çalışmalar gerçekleştirmiş, bağımsız denetim standartları yayımlanmış ve tüm dünya üzerinde kullanılmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada Azerbaycan Cumhuriyeti ve Türkiye Cumhuriyeti olmak üzere iki farklı ülkenin bağımsız denetim üzerinde gerçekleştirdiği uygulamalar incelenmiş, elde edilen bağımsız denetim raporlarının benzerlikleri ve farklılıkları tespit edilmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda iki ülkenin uygulama açısından farklı uygulamaları bulunsa da büyük bölümünün benzerlik gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim Uygulamaları, Karşılaştırmalı Analiz

ABSTRACT

Master's Thesis

Comparison Of Turkey And Independent Auditor's Applications In The Republic Of Azerbaijan Sarkhan ASGAROV

**Dokuz Eylöl University
Graduate School of Social Sciences
Department of International Business and Trade
Accounting Program**

Business managements try to obtain resources by presenting the financial performance they have achieved during the period to investors through financial statements. However, the conflicts of interest between the investor and the business management caused the reliability of the financial information to be questioned. Especially the accounting scandals experienced at the beginning of the 19th century negatively affected the trust in the financial system in the world.

In order to ensure the efficiency of financial markets, many countries and non-profit organizations have carried out various studies to improve independent audit and increase the level of reasonable assurance, independent audit standards have been published and are being used all over the world.

In this study, the Republic of Azerbaijan and the Republic of Turkey, including the independent audit examined practices carried out on two different countries, have been identified similarities and differences of the independent audit reports obtained. In line with the findings obtained, it has been concluded that although the two countries have different applications in terms of implementation, most of them are similar.

Keywords: Audit, Independent Audit Practices, Comparative Analysis

AZERBAIJAN CUMHURİYETİ'NDE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARI VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRILMASI

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	ix
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ

1.1. DENETİM- MUHASEBE İLİŞKİSİ	3
1.2. DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ	7
1.3. DENETİM SKANDALLARI	13
1.4. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	15
1.4.1. Bağımsız Denetim Amacı	16
1.4.2. Bağımsız Denetimin Sağladığı Faydalar	20
1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRKİYE'DE TARİHSEL GELİŞİMİ	22
1.6. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	24
1.6.1. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesindeki Düzenlemeler	26
1.6.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri	28
1.6.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun Düzenlemeleri	29
1.6.4. Hazine Müsteşarlığının Düzenlemeleri	31
1.6.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Düzenlemeleri	31

1.7. BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ	34
-----------------------------------	----

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NDE BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ

2.1. AZERBAYCAN'DA BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİM SÜRECİ	36
2.1.1. Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Zamanında Bağımsız Denetim	38
2.1.2. Azerbaycan Bağımsızlık Döneminde Bağımsız Denetim	39
2.1.3. Azerbaycan Cumhuriyetinde Bağımsız Denetim ile İlgili Düzenlemeler	42
2.1.4. Denetim Hizmeti Hakkında Kanun	45
2.1.5. Ülkede Bağımsız Denetim Sisteminin oluşturulması ve düzenlemesinde ortaya çıkan sorunlar	48
2.2. AZERBAYCAN'DA BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİM SORUNLARI	51
2.3. AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NDE DEVLET DIŞI DENETİM SİSTEMİNİN OLUŞUMUNUN VE GELİŞİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	55
2.3.1. Ekonomik kriz bağlamında kamu denetiminin etkinliğinin artırılmasına yönelik talimatlar	59
2.3.2. Yasal çerçevenin iyileştirilmesinin ana yönleri ve denetim sisteminin yasal temeli	64
2.4. ULUSLARARASI DENEYİM VE FİNANSAL KONTROL VE DENETİMİN KİLİT ALANLARI.	67

ÜÇÜNCÜBÖLÜM

AZERBAYCAN VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. TÜRKİYE AZERBAYCAN DENETİM SİSTEMLERİNİN FARKLILIKLARI VE BENZERLİKLERİ	70
3.2. AZERBAYCAN VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ SÜRECİNDEKİ BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR	72

3.3. AZERBAIJAN DENETÇİLER ODASI VE KAMU GÖZETİMİ KURUMU ARASINDAKİ BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR	74
3.4. AZERBAIJAN VE TÜRKİYE’DE ZORUNLU BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETME FARKLILIKLARI	75
3.5. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ONAYLAMA VE LİSANSLAMA SÜRECİ İLE İLGİLİ BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR	78
3.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN VERGİ GELİRLERİNİN ARTIRILMASINA SAĞLADIĞI YARARLAR YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMA	79
3.7. MALİ RAPORLAMA ORTAMINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA	81
3.8. ÖRNEK KURUMLARLA DENETLEME SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	83
3.8.1. Opet A.Ş. ve ADPŞ denetim raporlarında görüş dayanağı karşılaştırılması	83
3.8.2. Önemli Denetim Sorunlarının karşılaştırılması	84
3.8.3. Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları	86
SONUÇ	87
KAYNAKÇA	91

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
AML/CFT	Anti-money Laundering and Combating the financing of Terrorism (Kara Paranın Önlenmesi ve Terörizmin Finansmanıyla Mücadele)
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
BBDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BCBS	Basel Committee on Banking Supervision (Basel Bankacılık Denetleme Komitesi)
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FSAP	Financial Sector Assesment Program (Finansal Sektör Değerlendirme Programı)
IAS	International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartlar
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
ISA	International Standarts on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
NYSE	New York Stock Exchange (New York Borsası)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurumu)
PL/TMM	Pul vəsaitlərinin Leqallaşdırılmasına və Terrorçuluğun Maliyyələşdirilməsinə qarşı Mübarizə (Kara Para Aklama ve Terörün Finansmanıyla Mücadele)
SEC	Security and Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SSCB	Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türk Muhasebe Standartları
TDS	Türk Denetim Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetiminin Karşılaştırılması	11
Tablo 2. Tarihsel Açıdan Bağımsız Denetim	22



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Kaliteli Muhasebe ve Bağımsız Denetimin Önemi	4
Şekil 2. Denetim Türleri	8
Şekil 3. Denetçi Türleri	12
Şekil 4. Denetimin Amaçları	17



GİRİŞ

Küresel pazarlarda yaşanan hızlı gelişim ve değişim, denetim faaliyetlerini de etkilemiş, piyasa ihtiyaçlarını karşılamak için farklı uygulamalar kullanılarak denetimde makul güvence seviyesinin artması sağlanmıştır. Çünkü denetimin temel amacı, her şeyden önce, mal sahiplerinin ve bir bütün olarak toplumun çıkarlarını korumak, bir ekonomik işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin objektif ve bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi için finansal tabloların güvenilirliği konusunda kullanıcılara güven sağlamaktır.

Özellikle gelişmiş ekonomilerde elde edilen finansal bilginin önemi ile denetim firmalarının ve denetçilerin sorumlulukları aynı oranda artmış, elde edilen bilgilerin kısa sürede ve doğru bir biçimde yatırımcıya ulaştırılması küresel piyasalarda rekabet unsuru haline gelmiştir. Dolayısıyla ülkeler, mevcut işletmelerin rekabet gücü elde etmesi ve uluslararası pazarlarda faaliyet gösterebilmesi için denetim uygulamalarında çeşitli düzenlemeler gerçekleştirmiş, çeşitli odalar ve kurumlar aracılığıyla bağımsız denetim standartlarının oluşturulması ve uygulanması için ulusal ve uluslararası düzeyde çalışmalar yapmıştır.

Azerbaycan'da denetim, genellikle finansal tabloları denetleyen ve kuruluşları vergi risklerinden korumak için tasarlanmış denetçilerin ve denetim firmalarının uygulama alanı olarak kabul edilir. Her zaman muhasebe bilgilerinin yanlış beyan riski vardır. Bir ekonomik işletmenin mali durumuna ilişkin güvenilir veri elde etmenin ana aracı denetimdir. Azerbaycan için bu mesele, piyasa ilişkilerinin gelişimi ile bağlantılı olarak özel bir önem kazanmıştır.

Şu anda, piyasa ilişkilerinde önemli sayıda katılımcı, sermayenin işleyişinin etkinliği, kaynakların kullanımı, kuruluşların sürdürülebilir ve istikrarlı çalışma beklentileri hakkında nesnel bilgi edinmekle ilgilenmektedir. Bu tür bir teyit, finansal tabloların güvenilirliği, muhasebenin mevcut mevzuata uygunluğunun bir değerlendirmesini sağlayan denetçi görüşünden elde

edilebilir. Azerbaycan'da ve Türkiye`de denetimin gelişimi, dünya üzerindeki uygulamalar dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir ve yürütülen denetim faaliyetleri uluslararası standartlara uygun olarak tamamlanmaya çalışılmaktadır.

Çalışmanın amacı, Türkiye ve Azerbaycan lkelerinde üretilen bağımsız denetim raporlarının karşılaştırmalı analizini gerçekleştirerek, iki ülke uygulamaları arasındaki benzerlikleri ve farlılıkları tespit etmektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ

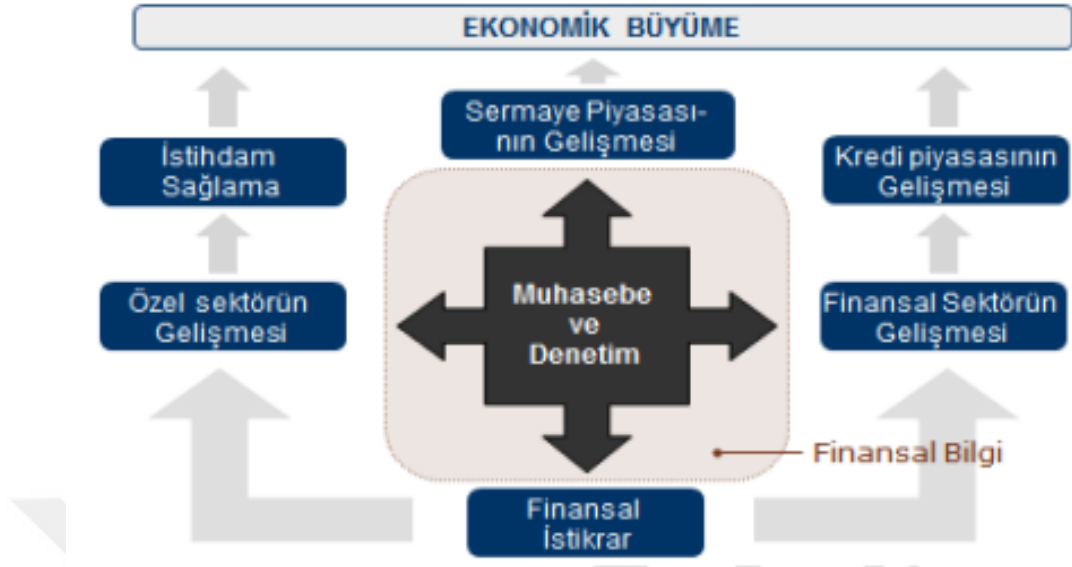
1.1. DENETİM- MUHASEBE İLİŞKİSİ

Bilgi kullanıcıları, ilgili oldukları işletmeler hakkında finansal ve finansal olmayan bilgiye gereksinim duyarlar. Ancak karar almadan önce söz konusu bu bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını beklerler. Bu bağlamda denetlenmiş bilgi, güvenilir ve doğru bilgiyi gündeme getirir. Ayrıca, günümüz işletmecilik anlayışı içerisinde artan rekabetin de baskısıyla işletmeler, muhasebe sistemlerini daha etkin duruma getirebilmek dürüst resim ilkesine uygun finansal tabloların hazırlanması ve bunların bağımsız denetime tabi tutulması gerekmektedir.

Muhasebe; işletmenin parasal (finansal) nitelikteki işlemlerinin belirlenmesi, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, raporlanması ve analiz edilerek yorumlanması sürecidir (Gökçen, 2015:4). Denetim ise, bir ekonomik objenin (bağımsız işletme birimi) işleyişi ve pozisyonu ile ilgili ya da böyle bir durum ve işleyiş hakkındaki bilgileri içeren ve tespit edilen ölçütlere dayanarak, kalite konusunda bir sonuç çıkaran yetkin bir bağımsız kişi tarafından yürütülen olayların toplanmasını ve değerlendirilmesini içeren bir faaliyet türüdür. Bu nedenle, bir denetim, bir işletmenin finansal tabloları hakkında bağımsız olarak görüş bildirilmesi anlamına gelir. Denetimin temel amacı, denetim konusunun finansal tablolarının güvenilirliğini ve doğruluğunu belirlemek ve müşterinin yasalara, iş hukuku ve vergi yasalarına uygunluğunu izlemektir (Ataman, 2001:7).

Muhasebenin özetleme işlevini finansal tablolar yerine getirmektedir. Finansal tabloların denetiminde ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile muhasebe ve finansal raporlama standartları ölçüt olarak kullanılır. Bir işletmede yüksek kalitede muhasebe ve denetim sistemi kurulması sonucunda birçok fayda sağlanabilir. Söz konusu bu faydalara aşağıdaki şekilde yer verilmektedir.

Şekil 1. Kaliteli Muhasebe ve Bağımsız Denetimin Önemi



Kaynak: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, “Türkiye Denetim Standartları ile Uyumlaştırılmış Bağımsız Denetim”, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2019. s.8

Denetim, denetim, kuruluşların ve bireysel girişimcilerin (denetlenmiş kuruluşlar) muhasebe ve finansal (muhasebe) beyanlarının bağımsız olarak doğrulanması konusunda girişimci bir faaliyettir. Makroekonomik düzeyde, denetim, aşağıdaki şartlara göre ihtiyaç duyulan bir pazar altyapısı unsurudur (Merzlikina vd., 2007:368):

- Finansal tablolar, yönetim, katılımcılar ve bir ekonomik kuruluşun mülk sahipleri, gerçek ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar ve müşteriler, yetkililer ve bir bütün olarak halk dahil finansal açıdan incelenmesi;
- Finansal tablolar, özellikle tahminlerin kullanılması ve ekonomik yaşam ile ilgili gerçeklerin belirsiz bir şekilde yorumlanması olasılığı nedeniyle birçok faktör nedeniyle bozulmaya maruz kalabilir; Ayrıca, finansal tabloların güvenilirliği, derleyicilerinin olası önyargısı nedeniyle otomatik olarak sağlanmamaktadır;
- Finansal tabloların güvenilirlik derecesi, bir kural olarak, ekonomik varlıkların finansal tablolara yansıtılan iş işlemlerinin sayısı ve karmaşıklığının yanı sıra muhasebe ve diğer bilgilere erişimin zorluğu

nedeniyle ilgilenen kullanıcıların çoğunluğu tarafından bağımsız olarak değerlendirilemez.

Denetim yasasına uygun olarak yapılan bir denetim, yetkili makamlarca ülke mevzuatı uyarınca yürütülen mali (muhasabe) beyanların güvenilirliği üzerindeki devlet kontrolünün yerine geçemez.

Modern denetim özel bir örgütsel kontrol şeklidir. Denetim, yetkili bir bağımsız çalışanın, belirli bir iş sistemiyle ilgili ölçülebilir bilgilerin kanıtını biriktirip değerlendirerek, bu bilgilerin belirlenmiş kriterleri karşıladığı dereceyi belirlemek ve ifade etmek için gerçekleştirilen süreçtir. Denetim faaliyetinin temel amacı, ekonomik kuruluşların muhasabe (finansal) beyanlarının güvenilirliğini ve finansal ve ticari işlemlerin yürürlükte olan yasal düzenlemelerle uyumluluğunu sağlamaktır. Bir denetçinin hizmetlerine olan ihtiyaç, aşağıdaki durumlarla bağlantılı olarak ortaya çıkmıştır: (Zharylgasova, 2007:400)

- İdare ile bu bilginin kullanıcıları (sahipler, yatırımcılar, alacaklılar) arasında uyumsuzluk olması durumunda taraflı bilgi verilmesi;
- Kararların sonuçlarının bilginin kalitesine bağımlılığı;
- Bilgiyi doğrulamak için uzmanlık bilgisine duyulan ihtiyaç;
- Kullanıcıların kalitesini değerlendirmelerinde sık sık erişim bilgisi eksikliği.

Denetim sürecinin amacı aşağıdaki gibi değerlendirilebilir (Kebeli, 2012:6):

- Raporların güvenilirliğinin ya da yanlışlık beyanının onaylanması;
- Muhasebe ve raporlama kurallarını düzenleyen yasa ve yönetmeliklere uyumu izlemek, varlıklar, borçlar ve öz kaynaklar için değerlendirme metodolojileri;
- Denetlenen dönem için işletmenin varlık, borç, öz kaynak, maliyet, gelir ve finansal sonuçlarının muhasabe ve raporlanmasındaki yansımaların eksiksizliği, güvenilirliği ve doğruluğunun teyit edilmesi;

- Kendi sabit ve cari varlıkların, finansal yedeklerin ve borç alınan fonların en iyi şekilde kullanılması için yedeklerin belirlenmesi.

Denetim medeni hukuk, idare hukuku, muhasebe temellerine dayanmaktadır. Denetimin nihai amacı, kuruluşun finansal durumunu, finansal istikrarını ve kredibilitesini analiz etmektir. Denetçi, denetim faaliyetlerini bir denetim kuruluşunun çalışanı olarak ya da bir denetim kuruluşunun bir medeni hukuk sözleşmesi temelinde çalışacak bir kişi olarak veya tüzel kişilik oluşturmadan faaliyetlerini yürüten bireysel bir girişimci olarak yürütme hakkına sahiptir (Kuluçlu, 2006:3). Dolayısıyla, bir denetim sadece bir kontrol mekanizması değildir. Denetimler, ticari vizyon uzmanları tarafından yapılan istişarelerin “katma değeri” ve nihayetinde müşterinin ekonomik başarısına katkıda bulunduğundan, ticari başarıya ulaşmanın bir aracı olarak kabul edilebilir.

Denetim, yetkin bir bağımsız çalışanın, bu bilgilerin belirlenmiş kriterleri karşıladığı dereceyi belirlemek ve ifade etmek amacıyla belirli bir iş sistemiyle ilgili ölçülebilir bilgilerin kanıtlarını biriktirdiği ve değerlendirdiği süreçtir. Modern denetim özel bir örgütsel kontrol şeklidir (Merzlikina, Nikolskaya, 2007:367). Denetim faaliyeti kuruluşun ve bireysel girişimcilerin muhasebe ve mali tablolarının bağımsız olarak doğrulanması konusunda girişimci faaliyettir.

Denetim tarihi eski zamanlarda başlar. Zaten Eski Doğu'da muhasebe faaliyetleri üzerinde sistematik bir kontrolün başlangıcını gözlemlemek mümkündür ve birçok ülkede denetim tarihi benzerdir: Eski Mısırlılar, Çinliler ve Sümerler daha o zamanlar yetkililerin faaliyetlerini takip etmekteydi. Çin'de, Zhou Hanedanlığı döneminde (M.Ö 1122- 256 yıl), devlet sistemi dengeli bir bütçeye ve tüm hükümet departmanlarının denetimine sahipti. Ancak, yalnızca Eski Yunanistan ve Roma'da denetim daha belirgin bir şekil elde etmiştir. Atina'daki MÖ 5. yy'da Ulusal Meclis, devletin gelirlerini ve harcamalarını kontrol edilmekteydi. Roma Cumhuriyeti'nde kamu maliyesi Senato ve denetçilerin personeli tarafından kontrol edildi. Muhasebe belgelerini korumanın doğruluğunu izlemek görevi olan özel düzenleyici kurumlar ortaya çıkıyor. Dolayısıyla, muhasebe belgelerini korumanın doğruluğunu izlemek

görevi olan özel düzenleyici kurumlar ortaya çıkıyor. Söz konusu hizmetlerin “çalışanları” olarak adlandırılan Quaestors raporlarını duruşma için Roma'ya göndermekteydi (Sharkansky, 2007:95).

Denetim kelimesinin özü dinlemektir (tam anlamıyla ve mecazi olarak). Gelecekte danışmanlık faaliyetinin bütün bir şubesinin adı olacak olan Latince bir kelimedir. Denetimin oluşumunun İngilizce dilinde tarihi, 1130'da İngiltere ve İskoçya Hazinesi'nin arşivleri ile ilişkilidir. 1200'lerde, Londra Şehri denetlendi ve 14. yüzyılın başlarında, seçilen yetkililer arasında denetçiler belirdi (Abdioğlu, 2008:93).

Bir denetimin ortaya çıkması, işletmeyi doğrudan yönetenlerin (yönetim, yöneticiler) ve faaliyetlerine yatırım yapanların (mal sahipleri, hissedarlar, yatırımcılar) çıkarlarının ayrılması ile bağlantılıdır. İkincisi, yalnızca yöneticilerin ve onlara bağlı olan işletme muhasebecilerin sağladığı finansal bilgilere dayanmak istememiştir. İşletmelerin yeterince iflas etmesi, idarenin aldatması finansal yatırım riskini önemli ölçüde artırdı. Hissedarlar aldatılmadıklarından ve yönetim tarafından sunulan açıklamaların işletmenin fiili mali durumunu tamamen yansıttığına emin olmak istediler. Finansal bilgilerin doğruluğunu ve finansal tabloların doğruluğunu teyit etmek için, hissedarların görüşüne göre güvenilir olabilecek kişileri davet ettiler (Dewar, 1985:10).

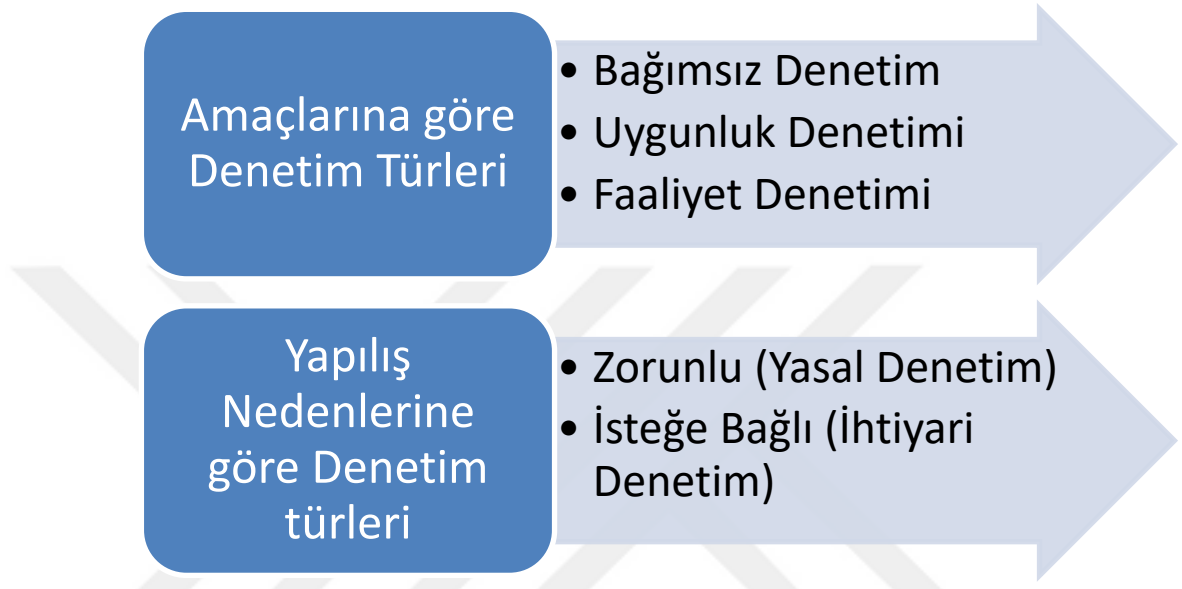
1.2. DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ

Denetim, organizasyonel ve daha da önemlisi düzenleyici gerekliliklere uygunluğunun yanı sıra belirtilen ilkelere uygun olup olmadıklarını belirlemek için organizasyonlarda finansal, operasyonel ve stratejik hedeflerin ve süreçlerin değerlendirilmesi ve tespit edilmesi sürecidir (Sanal, 2002:4). Nitekim, yukarıda belirtildiği gibi denetimin amaçları arasında, düzenleyici normlara, kurallara ve düzenlemelere uyum, aslında denetimin arkasındaki itici güçlerden biridir ve tarihsel ve geleneksel olarak, kuruluşların mali tablolarını, operasyonel süreçlerini ve stratejik zorunluluklarını almalarının ana nedeni olmuştur.

Çeşitli denetim türleri arasında, finansal denetimler en popüler olanıdır ve bunu operasyonel ve stratejik denetimler izler ve ortaya çıkan Bilgi

Teknolojisi denetimlerine ek olarak. Dahası, bir süreç olarak denetim artık dünya çapında o kadar rutin ve zorunlu hale geldi ki, kuruluşlar hesap defterlerinin ve süreçlerinin hem iç hem de dış denetçiler tarafından denetlenmesi için çok fazla zaman harcıyorlar.

Şekil 2. Denetim Türleri



Kaynak: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzun, "Türkiye Denetim Standartları ile Uyumlaştırılmış Bağımsız Denetim", Nobel Yayıncılık, Ankara, 2019. s.13

Yukarıda şekil esas alınarak denetim türlerine ilişkin açıklamalar şöyledir.

- **Bağımsız denetim:** Bağımsız denetim kavramı Sermaye Piyasasında Bağımsız Bağımsız denetim kontrolü, her şeyden önce mal sahibi için gerekli olan ekonomik kontrolün geliştirilmesinde yeni bir yondür. Uluslararası deneyime dayalı olarak, profesyonel denetçiler tarafından gerçekleştirilen dış denetim, iç kontrolün kalitesini önemli ölçüde artırır. Denetimin avantajı, diğer mali kontrol türlerine kıyasla daha bağımsız olmasıdır (Abdioğlu, 2008:93). Bağımsız denetim tüketicilerine profesyonel şekilde denetim hizmeti sağlayan, serbest meslek sahibi biçiminde kendi adına iş gören ya da belirlenmiş denetim şirketine bağlı şekilde faaliyet gösteren denetçi ya da denetçiler tarafından kurumun isteği ile ve oluşturulan denetim sözleşmesi yönünde firmaların finansal

tablolarının denetimi ile beraber uygunluk ve performans denetimlerinin gerçekleştirilmesidir (Kenger, 2001:8).

- **Uygunluk Denetimi:** Bir uygunluk denetimi, bir kuruluşun düzenleyici yönergelere bağlılığının kapsamlı bir incelemesidir. Denetim raporları, bir uygunluk denetimi süresince uyum hazırlıklarının, güvenlik politikalarının, kullanıcı erişim kontrollerinin ve risk yönetimi prosedürlerinin gücünü ve bütünlüğünü değerlendirir. Uygunluk denetim sürecinde amaç, belirlenmiş bir otorite tarafından sağlanmış ölçütlere ne şekilde uyulduğunun gerçekleştirilmesidir. Bir firmanın finansal incelemelerinin ve çalışmalarının, kurum yönetimi, yasama organı veya başka önemli kişi ve kuruluşlarca sağlanmış yöntemlere, şartlara ve yasalara uyulup-uyulmadığının incelenmesi yönünde uygunluk denetimi şeklinde açıklanır. Uygunluk denetimde örnek olarak bir firmadaki muhasebe verilerinin gerekli bir otorite tarafından belirlenmiş şartlara uyularak hayata geçirilip geçirilmediğini incelenmesi ile gerçekleştirilir (Uyar, 2018, 154).
- **Faaliyet Denetimi:** Etkinlik Denetimi, denetlenen her etkinliği içeren kapsamlı bir rapor olan Tüm Etkinlik raporu dahil olmak üzere çok çeşitli etkileşimli denetim raporları sağlar. Diğer raporlar, kullanıcı ve yetkilendirme değişiklikleri, yönetim etkinliği, veri erişimi, veritabanı şeması değişiklikleri ve oturum açma oturumları gibi belirli alanlara odaklanır. Geniş anlamda kullanılan bir terim olarak incelendiğinde faaliyet denetimini kullanılması gerekmektedir. Örnek olarak AR-GE çalışması muhasebe ve finans bölümünün dışında durmaktadır ve bu sebeple faaliyet denetiminin faaliyet alanına dahil olacaktır. Faaliyet denetimi yönetsel, teknik ya da idari açıdan veya bunların hepsi tarafından ele alınmaktadır (Acar, 2008:73).
- **Zorunlu Denetim:** Denetim firmalarının zorunlu rotasyonu, bir denetim firmasının kaldığı ve müşterilerine profesyonel hizmetler verdiği sürenin kanuni bir reçetesidir. Hissedarların etkinliğine, kalitesine, bağımsızlığına, güvenine ve denetim firmasını tutmaya istekli olmasına

rağmen, denetim firmalarının belirli bir yıl sonra rotasyona tabi tutulmasını gerektirir (Onwuchekwa vd., 2012:7). Zawawi (2007:12), zorunlu denetçi rotasyonu kavramının, davalarla sonuçlanan, oldukça duyurulmuş kurumsal başarısızlıkların bir sonucu olarak ortaya çıktığını öne sürmektedir. Asein, dış denetçilerin rotasyonunun, denetim firması personeli ile müşteri arasındaki olası yakınlık tehdidine bir çözüm olarak düşünüldüğünü açıklamaktadır.

- İsteğe Bağlı Denetim: Denetçi bağımsızlığı, denetim mesleğinin temel taşıdır. Denetçinin tespit edilen yanlışlıkları desteklemeyi reddetmesi ve müşterinin kendi denetim raporunu etkileme girişimlerine karşı çıkması olarak tanımlanır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), bir denetçinin halka karşı birincil bir sorumluluğa sahip olduğu fikri etrafında dönen etik davranış kurallarında; dördüncü ilkesinde, tarafsızlık ve bağımsızlığın denetçi tarafından sürdürülmesi gerektiğini ve bir denetim veya başka bir tasdik hizmeti sağlarken bağımsızlığın hem gerçekte hem de görünüşte kullanılması gerektiğini belirtir (Aksoy, 2008:12). Denetçinin bağımsız olduğu düşünüldüğünde, halk finansal bilgilere daha fazla güvenerek doğru finansal kararın alınmasına yardımcı olacaktır.

Görüleceği üzere, finansal tablo denetiminde finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe/finansal raporlama standartlarına uygun düzenlenip düzenlenmediği konusunda rapor verip bilgi kullanıcılarının güven düzeyini arttırmak temel amaçtır. Bu bağlamda söz konusu bu denetimin uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi ile farkları bulunmaktadır. Aşağıda finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin karşılaştırılmasına yer verilmektedir.

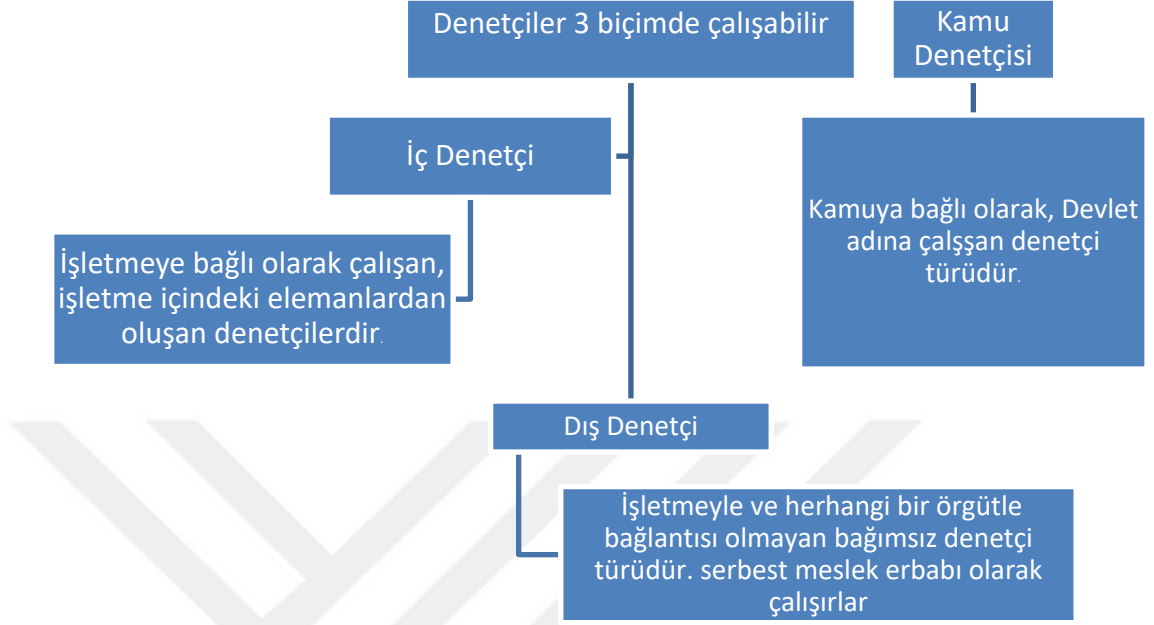
Tablo 1. Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetiminin Karşılaştırılması

Denetim Türü	Beyanın Niteliği	Oluşturtulmuş Kıstas	Kıstasa Uyma Derecesi	Denetim Raporundan Yararlananlar
Finansal Tablo Denetimi	Kurumun Finansal Tablolarındaki Veriler	Genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri veya geçerli finansal raporlama çerçevesi	Makul güven	Hissedar, kredi verenler, düzenleyiciler, kurumlar ve toplum
Uygunluk Denetimi	Bireylerin veya Örgütün Yaptığı İşlemler	Devlet tarafından veya kurumun kendi koyduğu yasalar, yönetmelikler, düzenlemeler, politikalar	Kesin doğruluk	Devlet ve üst yönetim
Faaliyet denetimi	Kurumun veya Bölümlerin nihai Sonuçları (elde ettikleri çıktılar)	Kurumun kalite Kontrol standartları	Yakın olması	Yönetim

Kaynak: Münevver Yılancı, Birol Yıldız ve Murat Kıracı, Türkiye Bağımsız Denetim Standartları ile Uyumlu Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2016, s.4.

Finansal tablolar, bir işletmenin varlık ve sermaye yapısı, işletme sonuçları, dönem karının oluşumu ve kullanımı gibi benzeri konularda bilgi içeren, muhasebe ilke ve muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenen tablolar olarak ifade edilmektedir (Aksoy, 2008:23). Finansal tablolar aracılığıyla genel muhasebede işlenen ve derlenen veriler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına göre yasal defterlere işlenmekte ve istenen dönemlerde raporlanarak kullanıcılarına sunulmaktadır. Denetçilik mesleğini ve denetçilerin çalışma biçimlerini de aşağıda şekilde gibi gösterilebilir.

Şekil 3. Denetçi Türleri



Kaynak: Münevver Yılcı, Birol Yıldız ve Murat Kiracı, Türkiye Bağımsız Denetim Standartları ile Uyumlu Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2016, s.6

Yukarıda şekildeki denetçi türleri esas alınarak söz konusu görevlerin içeriği aşağıdaki gibi belirtilebilir (Kebeli, 2012:10):

İç Denetçi: Bir iç denetçi kurumsal yönetim dahil olmak üzere finansal ve operasyonel iş faaliyetlerinin bağımsız ve objektif değerlendirmelerini sağlamak için şirketler tarafından istihdam edilen eğitimli bir uzmandır. Şirketlerin yasa ve yönetmeliklere uymasını, uygun prosedürleri izlemesini ve mümkün olduğunca verimli çalışmasını sağlamakla görevlidirler.

Kamu Denetçisi: Ombudsman bir sivil veya bazı eyaletlerde, yürütme makamları ve yetkililerinin faaliyetlerinde adalete riayet edilmesini ve belirli vatandaşların çıkarlarını izleme işlevleriyle görevlendirilmiş bir memurdur.

Bağımsız Denetçi: Bağımsız denetim, bağımsız bir denetçi tarafından yürütülen bir prosedürdür. Öncelikle şirketin finansal durumunu ve faaliyetlerinin sonuçlarını objektif olarak değerlendirmek için gereklidir.

1.3. DENETİM SKANDALLARI

Enron, HealthSouth, Tyco ve Worldcom gibi önde gelen şirketlerdeki son denetim skandalları, yatırımcıların güvenini sarsmaktadır. Bu skandalların ardından bu şirketlerin birçoğu öz sermaye değerlerinin çarpıcı bir şekilde düştüğünü gördü ve borç ihraçlarının kredi notlarında genellikle önemsiz tahvil statüsüne düşüş yaşadı. Birçoğu alacaklılardan iflas koruması için başvuruda bulunmak zorunda kaldı. Son birkaç yılda firmalar tarafından yapılan kazanç düzeltmelerinin sıklığındaki endişe verici artışla kanıtlandığı üzere, bildirilen kazançların güvenilmezliğine ilişkin ifşaatlar artmaya devam ediyor. Mali raporlamadaki yaygın başarısızlık büyük ölçüde zayıf iç kontrollere bağlanmıştır. Muhasebe sorunları ile ilgili endişeler, bu skandalları takip eden borsa çöküşünün bir nedeni olarak yaygın şekilde gösteriliyor (Browning vd., 2012:30).

Bu skandalların ardından dört büyük değişiklik meydana geldi. Birincisi, denetim endüstrisinin doğası değişti. 4 Büyük denetim firmasının üçü, danışmanlık işlerini planlarını ya elden çıkardı ya da kamuya açıkladı. İkincisi, eskiden Büyük 5 denetim firmasından biri olan Arthur Andersen iflas etti. Üçüncüsü, Temmuz 2002'de Başkan Bush, Sarbanes-Oxley Yasa Tasarısını (Kurumsal Gözetim Yasa Tasarısı olarak da bilinir) imzaladı. Bu yasa, ABD'de işlem gören hisse senetleri olan tüm halka açık şirketlere bir dizi kurumsal yönetim kuralı dayatmaktadır. Son olarak, Ağustos 2002'de, New York Borsası (NYSE), ek bir kurumsal yönetim kuralları seti önerdi. Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından onaylanırsa, bu kurallar NYSE'nin listeleme gereksinimlerinin bir parçası olacak ve NYSE'de listelenen hisse senetlerine sahip çoğu şirket için geçerli olacaktır.

Pek çok hüküm arasında, yeni yasa ve NYSE önerisi birlikte, halka açık bir şirketin yönetim kurulunun bağımsız yöneticilerden çoğunluğundan oluşmasını ve kurulun denetim komitesinin tamamen bağımsız yöneticilerden oluşmasını ve mali uzmanlığa sahip en az bir üyeye sahip olmasını gerektirmektedir. Ayrıca, dış denetçilerin denetim müşterilerine sağlayabilecekleri hizmet türlerine de kısıtlamalar getirir.

Bu geniş kapsamlı yasal ve düzenleyici değişiklikler, bu skandalları takip eden yaygın tepkiye yanıt olarak kabul edildi veya önerildi. Ancak Holmstrom ve Kaplan, ABD kurumsal yönetim sisteminin bazı kısımlarının 1990'larda başarısız olmasına rağmen, genel sistemin oldukça iyi performans gösterdiğini iddia ediyor (Holmstrom vd., 2003:13). ABD yönetim sisteminin şu anda karşı karşıya olduğu riskin, bu aşırı olaylara yanıt olarak aşırı düzenleme olasılığı olduğunu öne sürüyorlar. Şimdiye kadar, bu yönetim hükümlerinin, tipik olarak bir yeniden düzenlemeyle ortaya çıkan ciddi kurumsal muhasebe skandallarından kaçınmadaki etkililiğine ilişkin sistematik ampirik kanıt yoktur.

Enron hikayesinden önce çoğu Amerikalı, kurumsal üst düzey yöneticilerin faaliyetleri üzerindeki yerleşik kontrol sisteminin pratikte mükemmel olduğuna ikna olmuştu. Çoklu raporlama seviyeleri, denetimler, dahili finansal izleme- kazanç ölçütlerine olan güven mutlaktı. Bu nedenle, Enron yönetiminin, denetçilerinin göz yummasıyla, muhasebe belgelerini on yıl boyunca tahrif ettiği ve on yıl boyunca var olmayan karlar elde ettiği ortaya çıktığında, gerçek bir şok oldu. Şimdiye kadar, Enron ABD'de en gürültülü mali skandalların ilk sıralarında yer almaktadır. Bu durumun temel nedeni, oldukça vasat sonuçlara rağmen yönetimin ikramiye alma arzusudur. Hissedarların ve analistlerin gördüğü mali tablolara göre gelirleri yedi buçuk kat artmasına rağmen, Kuzey Amerika ve İngiltere'deki en büyük gaz tüccarı uzun süredir zararla faaliyet gösteriyor. Sonuç olarak hisse fiyatı 90 dolara çıktı ve piyasa değeri 65 milyar doları aştı Yatırımcılar bu paranın neredeyse tamamını kaybetti. Plan, şirketin kurucusu ve daimî başkanı Kenneth Leigh tarafından başlatıldı (new-retail.ru, 24.01.2021).

En eski Japon şirketlerinden biri de kendi kayıplarını gizlemek için oldukça şüpheli muhasebe yöntemleri kullandı. Enron'un aksine Olympus, hisse fiyatının% 80'ini kaybetmesine rağmen hayatta kalmayı ve çalışmaya devam etmeyi başardı. Skandal, yalnızca şirketin kendisine değil, aynı zamanda daha önce kusursuz olarak kabul edilen Japonya'daki kurumsal yönetim sistemine olan güveni de zayıflattı. Dolandırıcılık, Olympus Mike Woodfort'un İngiliz üst düzey yöneticisi tarafından keşfedildi. Şirketin 1,5 milyar dolarlık kaybı neredeyse yirmi yıldır başarısız yatırımlardan gizlemeye çalıştığını itiraf etti.

Bunu yapmak için sözde "tobashi planı" nı ve dış yatırım fonlarının yardımını kullandı. Örneğin şirket, Gyrus satın alırken işlem bedelinin neredeyse üçte birini her zamanki%1-2 ile ödedi.

1.4. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Bağımsızlık, muhasebe mesleğinin en önemli özelliklerinden biridir. Yatırımcılar, şirketin finansal durumuna ilişkin olarak yönetimden gelen bilgilere güvenirler. Yöneticiler, şirketin karının ve büyümesinin devamlılığını korumakla yükümlüdürler. Dolayısıyla yöneticiler, şirketin her zaman iyi durumda görünmesini sağlayacak yatırımcıların dışında kendi hedeflerine ve ilgi alanlarına sahiptir. Yatırımcılar şirketin doğru pozisyonunu bilmekle ilgileniyorlar, böylece kuruma yatırım yapmaya devam edip etmeyeceklerine karar verebilirler. Bu nedenle, yatırımcıları yöneticilerin kendi çıkarlarından korumak için bir aracı kurum (denetçi) görevlendirilir.

Bağımsızlık, denetim sırasında hissedarlar ve diğer finansal tablo kullanıcılarının denetçilerinden en çok talep edilen özelliktir. Bağımsız olarak hareket ederek, denetçiler kamuoyunu denetlenmiş mali tabloların güvenilirliğini doğrulayabilir ve güvence altına alabilir. Bu ilkenin sürdürülmemesi durumunda, denetçilerin finansal tablolara ilişkin görüşleri önemsiz olacaktır (Arcagök, 2006:78). Bu nedenle, bağımsızlık, her denetçinin ve bir bütün olarak denetim mesleğinin uygulanabilirliğinin temel taşıdır. Aynı zamanda denetim mesleğinin en paha biçilmez varlığıdır (Melancon, 2002:98). Denetim mesleği, mesleği tanımlamak, savunmak ve tanıtmak amacıyla imajının bir parçası olarak bağımsızlık ilkesini desteklemektedir. Gerçekten de bağımsızlık, denetim mesleğinin doruk noktası haline gelmiştir (Barlett,1993:77).

Literatürde denetçi bağımsızlığının çeşitli tanımları vardır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (2012) bağımsızlığı iki boyuta ayırdı: akılda bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlık. Birincisi “profesyonel yargıyı tehlikeye atan etkilerden etkilenmeden bir sonucun ifade edilmesine izin veren, böylece bir bireyin bütünlük içinde hareket etmesine ve nesnelliği ve profesyonel şüpheciliği kullanmasına izin veren zihinsel durum” olarak tanımlanır.

Barlett bağımsızlığı, denetleme görevini yerine getirirken, planlama aşamasından raporlama aşamasına kadar denetçilerin tarafsız olacağı bağımsız denetçinin bir özelliği olarak nitelendirdi (Barlett, 1993:12). Bağımsız görünüşte bağımsızlığı, denetim sonucuna kazanılmış bir çıkarı olmayan bir görünüm oluşturan denetçilerin davranışları üzerindeki bir dizi kısıt olarak tanımlamaktadır. Mautz ve Sharaf denetçi bağımsızlığının bu iki boyutunu sırasıyla uygulayıcı-bağımsızlık ve meslek bağımsızlığı olarak ifade etmişlerdir (Mautz, 1980:78).

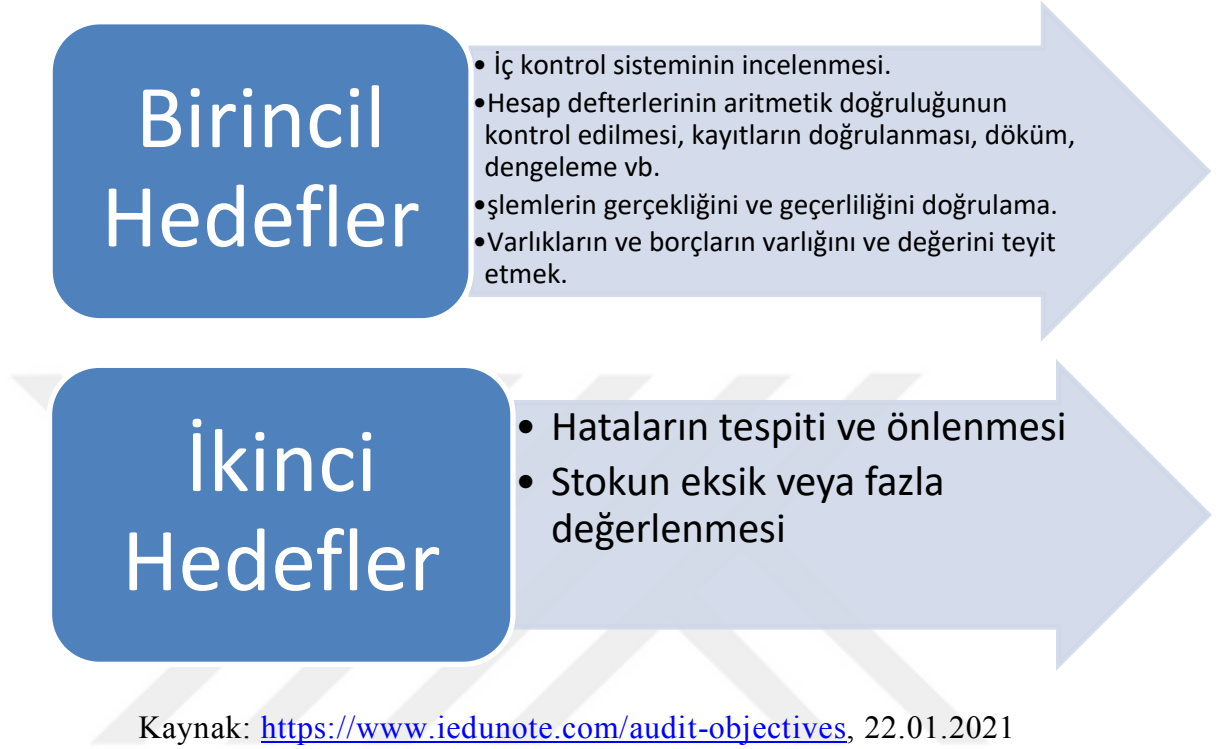
Knapp bağımsızlığı “denetçilerin yönetim baskısına direnme kabiliyeti” olarak tanımlamaktadır (Arcagök, 2006:203). Bu arada, McKinley, Pany ve Reckners bağımsızlığı “denetimi gerçekleştirirken doğruluk ve tarafsızlıkla hareket etme yeteneği” olarak tanımlamaktadır (Dinçer, 2003:892). Bartlett bağımsızlığı “denetim çalışmaları ve finansal raporlama hakkında karar vermede tarafsız zihinsel bir tutum” olarak tanımlamaktadır (Barlett,1993:55). Genel olarak, denetçi bağımsızlığı halk tarafından en çok talep edilen ilkedir. Temel olarak, denetçi bağımsızlığı, denetçilerin kendilerini tarafsız ve önyargılı çıkarılardan uzak tutacakları anlamına gelir. Denetçi bağımsızlığı, bir firmanın finansal tablolarıyla ilgili olarak sunulan görüşlere kamuoyu ile güven verecektir. Bu nedenle, şirketin finansal tablolarının ve hissedarlarının güvenilirliğini artıracak, diğer kullanıcıların yanı sıra, diğer şeylerin yanı sıra yatırım ve borç verme konusunda sağlam kararlar almak için bu ifadelerle güvenilecekler.

1.4.1. Bağımsız Denetim Amacı

Bir denetimin amacı, amaçlanan kullanıcıların finansal tablolardaki güven derecesini arttırmaktır. Bu, denetçi tarafından mali tabloların, her türlü maddi açıdan geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüşünün ifade edilmesiyle sağlanır. En genel amaçlı çerçeveler söz konusu olduğunda, bu görüş, finansal tabloların adil bir şekilde, her türlü maddi açıdan sunulup sunulmadığı veya çerçeveye uygun olarak doğru ve adil bir görüş sunması hakkındadır. ISA'lara ve ilgili etik gerekliliklere

uygun olarak gerçekleştirilen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar (Aysa, 2010:10).

şekil 4.Denetimin Amaçları



Denetimin amacı, denetçinin faaliyetlerinin yönlendirildiği belirli bir görevdir; Kanun, denetim faaliyetlerinin düzenleyici sistemi, denetçi ve müşterinin szleşe yükümlülükleri ile belirlenir (Güvemli vd., 2015:15). Denetimin denetim yasasına uygun olarak amacı denetlenen kuruluşların mali (muhasabe) beyanlarının güvenilirliği ve muhasabe prosedürünün mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmektir.

Güvenilirlik, bu ifadelerin kullanıcının ticari sonuçlarına, denetlenen kuruluşların mali ve mülk durumuna dayanarak doğru sonuçları çıkarmasını ve bu sonuçlara dayanarak bilinçli kararlar vermesini sağlayan finansal (muhasabe) ifadelerinin verilerinin doğruluğunun derecesi olarak anlaşılmaktadır.

Denetimin temel amacı, müşteri ile yapılan szleşe ile belirlenen finansal kaynakların en iyi kullanımı için rezervlerin belirlenmesi, vergi hesaplamasının doğruluğunun analiz edilmesi, işletmenin finansal durumunu

iyileştirmek için tedbirlerin geliştirilmesi, maliyetlerin ve faaliyet sonuçlarının optimize edilmesi, gelir ve giderlerle desteklenebilir.

Denetim faaliyetleri, denetçinin tüm faaliyetlerini belirleyen temel denetim ilkelerine uygunluğa dayanır: (Öke, 2009:315)

1. Bilimsel. Bu, denetim metodolojisinin, nesnel gerçekliği en iyi yansıtan diyalektik metoda ve ekonomik teoriye dayanması gerektiği anlamına gelir. Denetim, piyasa ekonomisinde geçerli olan gerekliliklerin kapsamlı bir şekilde göz önüne alınarak yapılmalıdır. Denetimin sonuçları, mevcut yönetim bilimi hükümlerine ve denetim denetimi teorisine dayanarak, eylem seçeneğini onaylar veya reddeder, belirli başlangıç noktalarına dayanan teorik temelin bilimsel gerçeğini veya yanlışlığını gösterir. Bu temel, denetim uygulamasından kaynaklanan deneyimin genelleşmesinin bir sonucu ve teorisinin gelişimi sonucunda oluşur. Bilimsel yönetim açısından denetim hizmetleri, ekonomik yönetim pratiğinde doğru olarak kabul edilen belirli bir bilimsel konumun nasıl uygulanabileceğini kontrol etmenizi sağladığından, bir araştırma unsuru içerir. Bu nedenle, bir denetçi olarak en çok belli bilgi ve becerilere sahip bir bilim insanı olarak hareket eder.

2. Tutarlılık, bütünlük ve anlaşılabilirlik. Tutarlılık ve bütünlük, denetimler yapılırken, çalışma nesnesinin bütün taraflarını izole değil, aynı zamanda korelasyon içinde ele almayı gerektirir. Dinleme nesnesi, derinlemesine bilgi sağlayan bütüncül bir sistem olarak kabul edilir.

Karmaşıklık, tüm aşamaların sistematik bir gözden geçirmesi, fenomenler, bir ekonomik varlığın performans göstergelerinin birbirine bağlı olmaları, mantıklı, yapılandırılmış ve organize bir denetim prosedürleri sırası anlamına gelir.

3. Sistemin kaydedilmesi. Denetim uygulamasında, denetim kontrolüne tabi olan sistemi sürdürme ilkesine de rehberlik edilmesi gerekmektedir. Bu tezin özü, denetim kontrolü sırasındaki sistem üzerindeki etkinin, bütün nitel özellik ve modlarının pratikte ihlal edilmediği ölçüde gerçekleştirilmesi gerektiğidir. Denetçilerin etkisi altında, sistem ilk olandan niteliksel olarak farklıysa, o zaman denetçinin atanan hedefe ulaşmadaki rolünü değerlendirmeyi

zorlaştıran yeni çalışma modlarına girebilir. Ve sistemin amacı değişebilir (Özkorkut, 2009:239).

4. Bazı bölgelerde kontrolün yoğunlaştırılması. Denetim sırasında, işletmelerin tüm yönlerini, nedensel ilişkileri ve bağımlılıkları (faktörleri) incelemek çok zor ve bazen pratik değildir. Bu nedenle, işletmenin ekonomik faaliyetini belirleyen alanlarda kontrol konsantrasyon ilkesi büyük metodolojik öneme sahiptir.

5. Nesnellik, yalnızca durumla ilgili olayları dikkate alan bir düşünme yöntemidir. Denetçi, profesyonel işe yaklaşımında basit, dürüst ve samimi olmalıdır.

Denetçinin, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği konusundaki görüşünü ifade ettiği görüşü, mali durumunu doğru şekilde yansıtmalıdır. Bir ekonomik kuruluşun performansının doğru ve objektif bir değerlendirmesi, kullanıcıların doğru iş kararları almaları için gerekli bir önkoşuldur. Nesnellik, entelektüel dürüstlüğü ifade eder- sadece kelimenin genel anlamında dürüstlüğü değil, aynı zamanda bir bütün olarak işletmeye olan yaklaşımın gerçeği ve nesnelliği, çünkü dış denetçilerin bağımsız oldukları için objektif olması gerektiği anlaşılmıştır.

6. Dürüstlük. Denetçi, gerçeğe inanmayanı onaylamamalıdır. Para toplayan, para seven, açgözlülük ve oburluğun cazibesine uygun olmayan, "neyin iyi neyin kötü olduğunu" tam olarak anlayan bir kişi olmalıdır.

7. Bağımsızlık. Denetçiler denetlenen mali tabloları ve diğer bilgileri önyargısız olarak incelemeli, mali bilgileri sunan yetkililere ve kullanıcılarına tarafsız davranmalıdır. Denetçilerin mesleki statüsünün kamu tarafından tanınması, bağımsızlıklarının tanınmasına dayanır. Her denetçi bağımsız olarak kendi yargılarını oluşturmakla yükümlüdür ve hiçbir şey tarafsızlığını etkilememelidir. Denetçi, yalnızca kontrol sahibi veya başkası tarafından etkilenmemesi durumunda bağımsızdır.

Mesleki davranış, denetçinin yasalara ve düzenlemelere uyması ve mesleği itibarsızlaştırması veya itibarını bozması gereken eylemlerden kaçınması veya tüm gerekli bilgilere sahip olan makul ve bilgili bir üçüncü

tarafın mesleğin itibarını olumsuz yönde etkilediği kabul edilen eylemler olduğu anlamına gelir. Adaylığını ve hizmetlerini sunarken ve teşvik ederken, denetçi mesleği küçümsememelidir. Dürüst, dürüst, doğru olmalı ve sağlayabileceği hizmet düzeyini, kazandığı nitelikleri ve tecrübesini abartıp, diğer denetçilerin çalışmaları hakkında kayıtsız yorumlarda bulunabilecek ya da çalışmalarının diğer denetçilerin çalışmaları ile makul olmayan karşılaştırmalar yapabilecek ifadeler içermemelidir. (Türker, 2006:5)

1.4.2. Bağımsız Denetimin Sağladığı Faydalar

Denetim, finansal tablo kullanıcılarının gözden geçirilmesinde ve bu bilgilerle karar vermelerinde yardımcı olmak için önemlidir. Bunun nedeni, finansal tablodaki kullanıcıların finansal tablodaki her bir hesabı gözden geçirmek ve değerlendirmek için yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaması olabilir. Bu nedenle, denetçinin yardımını kullanarak, kuruluşun envanterini kendileri hesaplamak gibi her bir hesabı incelenir, kuruluşun nakit girişini ve çıkışını raporlamanın doğruluğunu kontrol etmek için kuruluşun bankacısına resmi bir mektup gönderilir ve böylece mali tablo kullanıcılarının güvenilirliğini belirlemelerine yardımcı olun önemli kararlar almaları için önemli olan mali tablolar açıklanır. Örneğin, yöneticiler, işletmenin güvenilir bilgilerle çalışması için genişleme, küçültme veya sabit kalma konusunda doğru karar verebilir. Bunun nedeni, abartılı gibi yanlış bilgilerle birlikte, şirketin nakit akışının yanlış karar verilmesine ve şirketin kaybedilmesine yol açabileceğidir. Bu nedenle, denetim, finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları gözden geçirmeleri ve doğru bilgileri karar vermede kullanmaları için önemlidir (Uzay vd., 2009:125).

Bunun dışında denetim, finansal kullanıcılar için gerçek finansal performansı gözden geçirebileceği ve özellikle işletme alıcıları için işletmenin gerçek değerini belirleyebileceği için de önemlidir. Mali tablo üzerinde yapılan denetim sürecinde, işletme alıcısı gibi kullanıcılar işin gerçekte neye değer verdiğini belirleyebilir ve satın almaya değer. Bu aynı zamanda işletme üzerinden alım yaptıktan sonra zarar görmelerini önleyebilir. Ayrıca, yatırımcılar, gerçek finansal performansa bakarak şirketten gerçekte ne kadar

getiri alabileceklerini de bilmektedirler. Bazen, finansal tabloların denetim raporunda verilen bilgilerle işletmeye yatırım yapmaya devam edip etmeyeceğine de karar vereceklerdir.

Ayrıca, finansal tablo kullanıcılarının güvenilirliğini değerlendirmek için zaman kazandıklarından, mali tablo kullanıcıları için denetim de önemlidir. Bunun nedeni, denetçilerin değerlendirme sürecinden zaten geçtiklerini ve denetim raporunda tavsiyelerini belirttikleridir. Bu nedenle, kullanıcılar denetim raporunu doğrudan gözden geçirerek mali tablodaki hataların veya dolandırıcılıkların ne olduğunu öğrenebilir ve kendi başlarına belirlemek için biraz zaman kazanabilirler. Bu nedenle, kullanıcıların işlemleri etkilenmeyecektir (Arıkan, 2010:15). Örneğin, kuruluşa borç veren bankacı, sağlanan finansal performansın gerçek olup olmadığını değerlendirmek için biraz zaman kazandırabilir ve kuruluşun finansal performansı hakkında doğrudan doğru bir tablo alabilir ve kredilerin kolay ve hızlı bir şekilde borçlanıp verilmeyeceğine karar verebilir. . Bu nedenle, değerlendirme sürecinde bankacılara zaman kazandıracak ve tasarruf edilen zamanı kendileri için daha önemli olan ekonomik olaylarla ilgilenmek için kullanabilirler.

Denetimin amaçlarından biri, kuruluşun mali beyanının, bu standartlar, yasalar veya kurallar ve düzenlemeler tarafından istenen şekilde "doğru ve adil görüşü" yansıtip yansıtmadığını belirlemektir. Doğru ve adil görüş kavramı, bunun kesinlikle gerçek olduğu anlamına gelmez, ancak finansal bildirimin denetçiler tarafından zaten gözden geçirildiği ve doğru olduğu ve kullanıcı tarafından karar vermek veya yargılamada kullanılabileceği anlamına gelir. Doğru ve dürüst görüşü olan finansal tablolar, kullanıcıların yanlış karar vermemesine neden olmaz. Bunun nedeni, doğru ve dürüst görüşü yansıtan finansal tablonun, denetçilerin, beyannamenin fiilen gerçekleşen faaliyetlere ve muhasebe döneminde kullanılan miktara ve diğer tüm bilgilerin doğru bir şekilde kaydedilmesine ve sunulmasına göre değerlendirdiğini ve onayladığını ifade eder (BDDK, 2020).

Mali tabloların veya şirketin hesap defterinin, tüm iş işlemlerini doğru şekilde kaydettiği, beyanların veya hesapların kabul edilen muhasebe ilkelerine

göre hazırlandığı ve düzenleyici tarafından belirlenen standartları takip ettiği için doğru ve adil görüşü yansıttığı söylenebilir. Ayrıca, denetçiler için sağlanan denetim kanıtının yeterli olduğu durumlarda, finansal tablo sunumunun "doğru ve adil görüş" olduğu anlamına gelir.

1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRKİYE’DE TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de ekonomik hayata egemen olan devletçi yapı, özel sektörün gelişimini yıllarca olumsuz etkilemiştir. Devletçi yapı nedeniyle, kamuya Devlet tarafından yönetilen işletmeler hakkında bilgi vermek gerekli görülmedi. Kamu işletmelerinde, ekonomik planlar yapmak ve sınırlı yönetsel kararlar almak için muhasebe bilgileri kullanılmıştır. Ayrıca, muhasebe üzerine bağımsız bir dış denetim gerekli olmadı ve o dönemde iç bilgi üreten şirketlerin sınırlı muhasebe sistemleri kullanıldı. Bu bağlamda, bu faktörlerin Türkiye’de muhasebenin kurumsallaşmasını ve denetim mesleğini geciktirmekten sorumlu olduğu iddia edebilir.

Tablo 2. Tarihsel Açıdan Bağımsız Denetim

Zaman	Denetim	Amacı	Taraflar
Sanayi Devrimi	%100’lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900’lü Yıllar arası	%100’lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900 – 1930’lü Yıllar arası	%100’lük bir inceleme ve örneklemeye başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1900’den bugüne	Finansal verilen örneklemeye yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.b gruplar

Kaynak: Güredin E. (2010), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul, s. 14.

Türkiye'de, muhasebe defterleri ve kayıt prosedürleri ilk olarak 1926'da geçen Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanmıştır. Aslında vergi muayenesi olan mali tabloların denetimi, Maliye Bakanlığı'nın bir aracı olarak başlamıştır. Cumhuriyet devrimi sonrası (1923) belirlenen modern vergi sistemine aşağıdaki iki kanun getirildi: Gelir Vergisi Kanunu (27 Şubat 1926, # 755) ve Vergi İşlemi Kanunu (bugünkü Katma Değer Vergisinin kökü) (1927, # 1039). Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle hem mali tablolara hem de gelir vergisi beyannamelerine göre vergi tahsilatı başladı, ancak yasa bağımsız finansal tablo denetimlerine referans vermedi (Gezmiş, 2008:1).

İşleme Vergisi Kanunu (veya Satış Vergisi Kanunu), bugünün Katma Değer Vergisinin temeli olarak kabul edilebilir. Bu Kanun uyarınca vergi, mal veya hizmet üreten kuruluşlar tarafından satılan miktarın beyanı olarak tahsil edildi. Bir imalat kitabı, satış kitabı ve hammadde envanter kitabı gibi belirli kitapların saklanması yasalarca gerekli oldu. Ek olarak, bu yasa ile bir satış fatura sistemi getirildi. Buna göre, muhasebe defterleri ve kayıtları finansal tablolardan daha önemliydi. Bu durumda, kayıtların doğruluğu çok önemli hale geldi: Kanunun 62. maddesi, “Üretim tesislerinin imalat kitabı, satış defteri ve hammadde envanter kitabı, eğer varsa, hesap uzmanları tarafından denetlenir, Üretim tesisinin beyanına yazılan satış miktarının ve miktarının doğruluğunu kontrol etmek için vergi memuru tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.” Bu madde, Türkiye Cumhuriyeti tarihinde ilk bağımsız denetime ilişkin düzenleme olmuştur. Maddenin vergi uzmanı değil hesap uzmanına öncelik verdiği görülmüştür. Ancak, gerekli mesleki niteliklere sahip yeterli sayıda hesap uzmanı bulunmamaktaydı. Sonuç olarak, bu yasalar uyarınca, il hazinelerinin başkanları, piyasada güvenilir olduğu bilinen vergi daireleri müdürleri ve kamu muhasebecileri, 1926-1934 yılları arasında denetim yapmaya yetkiliydi (Türker, 2006:1).

Türkiye'de 20. yüzyılın ikinci yarısındaki ekonomik gelişmeler nedeniyle, özel sektör işletmelerinin yanı sıra kamu işletmeleri de gelişmeye başladı. Ancak, özel girişim ruhunda yapılan ilk yıllarda, aile şirketleri olarak işletmeler kurulmuş ve finansal bilgiler şirket içinde hazırlanmıştır. 1979'da okunabilir, anlaşılabilir ve analiz edilebilir finansal raporlar hazırlayan ve sunan

anonim şirket sayısı yaklaşık yüz idi. Bu rakam, o yıl kayıtlı 10 bin 300 adet anonim şirketin%1'indeki düşük oranı yansıtıyordu (Koçberber, 2008:68).

Türkiye ekonomisi büyüdükçe, daha fazla dış denetim firması Türkiye'de şubeler kurdu. 1975 yılında Arthur Andersen İstanbul'da bir ofis açtı. Daha sonra, 1981'de Price Waterhouse (şimdiki PwC), 1982'de Güven ve Coopers ve Lybrand Co. Inc. ve 1983'de Arthur Young gibi tüm uluslararası denetim şirketleri İstanbul'da kurulmuştu (www.spk.gov.tr).

Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası denetim firmaları, Türkiye'nin kendi denetim firmalarının gelişimini olumsuz yönde etkiledi. Bu, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketlerin uluslararası denetim firmalarını kullanmayı tercih etmelerinden kaynaklandı ve bu durum, Türkiye'nin yerel denetim firmalarının ve denetçilerinin pazar payını daralttı. Türkiye'de bağımsız denetim ilkeleri ilk olarak 1987 yılında Sermaye Piyasası Kanunu ile tanımlanmıştır.

Muhasebe ve denetim uygulamaları, Türkiye Cumhuriyeti öncülü olan Osmanlı Devleti'nde devlet muhasebesi amacıyla ortaya çıkmıştır (Güvemli vd., 2015:15). Benzer makaleler, devletçiliğin muhasebe uygulamaları ve muhasebe mesleğinin gelişimi üzerindeki etkisini incelemiştir (Carnegie vd., 1999:77). Genel olarak bu etkileyici bildiriler, İngiliz İmparatorluğunun 19. yüzyılın sonları ve 20. yüzyılın başlarında İngiltere meslek kuruluşları arasında prestij ve pazarlar için kritik bir kaynak olarak ortaya çıktığını göstermektedir. Carnegie ve Parker, Avustralya organlarının büyümesini ve mesleki stratejilerini emperyalizm çerçevesinde inceliyorlar (Carnegie, 1999:99).

1.6. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Türkiye Cumhuriyeti'nde bağımsız denetimle ilgili ilk düzenlemeler 1987 senesinde ilk olarak bankalara yönelik sonraki aşamada ise sermaye piyasası yönünde düzenlenmiştir. Sonraki dönemlerde 1989 senesinde halka açık kurumlarda bağımsız denetim uygulamasına başlamıştır. Sonraki zamanlarda ise sigorta firmaları zorunlu şekilde bağımsız denetim sürecine dahil edilmiştir. 1989 senesinde 3568 N'lu Kanunla muhasebecilik 3 şekilde toparlanmış, muhasebe ve denetim süreçlerini gerçekleştirebilecek kişiler

arasında gruplaşma gerçekleştirilmiştir. Kanun kapsamında, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) adını kazananlar denetim sürecini gerçekleştirebilecektir.

Türkiye Cumhuriyeti'nde denetim ile ilgili, TÜRMOB ile SPK beraber iş birliği dahilinde çalışma sürdürmekteydi. TÜRMOB denetçi olarak çalışacak bireylerde bulunması gereken özellikleri kesinleştirmekte, SPK ise bu yönde sadece denetim yapılacak firmaların türünü, bu firmaları denetime tabi tutacak bağımsız denetim kurumlarının çalışma biçimini saptamakta görevlidir. SPK' da bağımsız denetime yönelik tebligatların ulaştırılmasının yanı sıra hem de zorunlu şekilde bağımsız denetime zorunlu tutulan firmalarla belirlenmiştir. Mevzuat uyarınca bu firma türleri:

- Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatına tabi tutulan kurumlar,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu gözetimine tabi tutulan firmalar.
- Sigorta firmaları, Bireysel Emeklilik firmaları,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu dahilindeki firmalar.

Yeni Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Kanunu düzenlenirken oluşturulan amaçlardan önemlisi AB'ye entegre olmayı sağlamak yönünden TTK tasarısının oluşturulması döneminde bağımsız denetim ile ilgili konulara önem verilmiştir (Selimoğlu vd., 2007:19). Türkiye'de bağımsız denetim yönünde gerçekleştirilen yasal düzenlemeleri beş başlık altında toplamak mümkündür.

- Bağımsız denetimle ilgili 3568 sayılı Kanun
- Bağımsız denetimle ilgili Sermaye Piyasası Kanunu
- Bağımsız denetimle ilgili Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu,
- Bağımsız denetimle ilgili Bankalar Kanunu.
- Bağımsız denetimle ilgili Sigorta Murakabe Kanunu.

Bugün Türkiye Cumhuriyeti'nde denetim şirketleri, sermaye piyasa kanunu yönünde gerçekleştirecekleri denetimlerde sermaye piyasası kurulunun;

bankalar gibi özel finans şirketlerinin denetiminde BDDK'nın; enerji pazarında çalışan kurumların denetlenmesinde ise Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun; sigorta firmalarının denetimlerinde, Hazine Müsteşarlığı'nın konu ile ilgilenen şartlarına uymaları zorunludur (Uzay, 2004:12). Türkiye Cumhuriyeti'nde farklı devletler gibi gerçekleşen evrensel farklılıkları dikkate alarak var olan yapılanmasını düzenleyerek ya da değiştirerek bağımsız denetim sürecinde esasen hukuki açıdan gerçekleşen düzenlemelere başlamıştır.

1.6.1. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesindeki Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), sermaye piyasalarının güvenli, şeffaf ve istikrarlı işleyişini düzenlemeyi ve geliştirmeyi amaçlayan ve yatırımcıların hak ve menfaatlerini etkin bir şekilde sağlamak amacıyla korumaya çalışan tek düzenleyici ve denetleyici otoritedir. SPK, Sermaye Piyasası Kanunu tarafından yetkilendirilmiş idari ve mali özerkliğe sahip, 1981 yılında yürürlüğe giren ve bu Kanunla verilen yetkilerini yerine getirmek amacıyla kendi kendini finanse eden yasal bir kamu tüzel kişiliği olarak kurulmuştur. SPK, ikisi Başkan ve Başkan Vekili olmak üzere yedi Üye / Komisinden oluşan bir yönetim kuruluna sahiptir. SPK'nın merkezi Ankara'dadır ve İstanbul'da bir bölge ofisi de bulunmaktadır. SPK'nın başlıca görev ve yetkileri şunlardır (SPK Bülteni, 2010):

- Sermaye Piyasası Araçlarının ihraç, halka arz ve satış şartlarını bu Kanunun uygulanmasına ilişkin düzenleme ve kontrol etmek;
- Çıkarılması veya halka arz edilmesi gereken sermaye piyasası araçlarını kayıt altına almak ve kamu yararının gerektirmesi halinde sermaye piyasası araçlarının satışını halka arzının durdurulması;
- Finansal yapılara ilişkin standart oranları ve genel olarak veya faaliyet alanlarına veya kurum türlerine göre SPK'ye tabi sermaye piyasası kurumlarının kaynaklarının kullanımını belirlemek ve bu oranların yayınlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek;
- Sermaye piyasasında elektronik medyanın kullanımıyla ilgili uygun olanlar da dahil olmak üzere bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin

esasları belirlemek; 1 Haziran 1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanun hükümlerine göre bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunan kurumların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek,

- Kamunun usulüne uygun ve zamanında aydınlatılmasını sağlayacak genel ve özel kararlara ulaşmak ve mali tabloların, raporların ve bunların denetiminin, halka arzında yayımlanan prospektüslerin ve sirkülerlerin yayımlanmasına ilişkin içerik, standart ve ilkeler hakkında tebliğler belirlemek ve yayımlamak
- Sermaye piyasası ile ilgili her türlü yayını, ilanı ve reklamı herhangi bir iletişim yolu ile izlemek ve yanıltıcı olduğu belirlenenleri yasaklamak ve gerekli olanları usulüne uygun olarak yürütmek üzere ilgili kuruluşları bilgilendirmek;
- SPK tarafından elde edilen veya SPK hükümlerine uygun olarak sunulan finansal tablolar ile raporları ve diğer belgeleri, ihraççı ve iç denetçilerden ve bağımsız denetçilerden gerekli gördüğü hususlarda ve elde edilen sonuçları değerlendirerek talep etmek, bu Kanunda ispatlanan gerekli önlemleri almak;
- Halka açık anonim ortaklıkların genel kurullarında vekaleten oy kullanma ile ilgili esasları belirlemek ve vekil toplayan veya bu tür şirketlerin yönetimini değiştirebilecek miktarda hisse edinenlere ilişkin düzenlemeler yapmak veya diğer hisseleri satın alma yükümlülüğü ve azınlıktaki ortakların hisselerini kontrolü devralan kişilere veya gruba satma hakları;
- Ekonomik ve finansal göstergelere dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, sermaye piyasası araçları, emtialar, kıymetli metaller ve döviz dahil türev enstrümanların niteliklerini, satış ve satın alma prensiplerini, borsalarda ve piyasalarda istihdam edilenlerin yükümlülüklerinin denetlenmesini düzenlemek.
- Sermaye piyasası araçlarının alım satım sözleşmelerini yeniden satma veya geri satın alma vaadi ile düzenlemek; bu sözleşmelerle ilgili piyasa

işlem kurallarını kabul etmek ve bu işlemlere ilişkin çalışma usul ve esaslarını belirlemek;

- Sermaye piyasası araçlarının borçlanması ile açığa satış işlemlerine ilişkin usul ve esasları belirlemek, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın görüşlerini aldıktan sonra marj ticareti ile ilgili işlemlere ilişkin düzenlemeleri kabul etmek;
- Türkiye'de yerleşik olmayanların sermaye piyasası araçlarının ihraç ve halka arzına ilişkin mevzuat çerçevesinde gerekli düzenlemeleri yapmak;
- Sermaye piyasası araçlarının mahsuplaştırılmasını ve gözetimini, sermaye piyasası kurumlarının ve sermaye piyasası araçlarının derecelendirmesini düzenlemek ve denetlemek;
- Yeni kurulan sermaye piyasası kurumlarının kuruluş, işletme, tasfiye ve feshi esaslarını belirlemek ve sermaye piyasalarının gelişmesini sağlamak amacıyla denetlemek;
- İlgili Bakan tarafından istenen incelemeleri yapmak; faaliyetleri ile ilgili olarak ilgili Bakana rapor sunmak; sermaye piyasası ile ilgili mevzuat değişikliği ile ilgili Bakana öneriler sunmak;
- Sermaye piyasası faaliyetleri amacıyla gayrimenkulün değerlendirilmesi için uzman bir kurum olarak hizmet etmek için gerekli nitelikleri oluşturmak ve bu nitelikleri yerine getiren kurumların bir listesini yayınlamak;
- Medyada ve elektronik ortamda da dahil olmak üzere sermaye piyasasına yatırım önerisinde bulunan kişi ve kuruluşlara uygulanacak kural ve ilkeleri belirlemek.

1.6.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

Türkiye'de Etkili Bankacılık Denetimi için Temel Temel İlkelerin mevcut durumunun bu değerlendirmesi, Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası tarafından üstlenilen bir Finansal Sektör Değerlendirme Programının (FSAP) bir parçası olarak tamamlanmıştır. Değerlendirmenin tamamlandığı

tarih itibariyle yürürlükte olan düzenleyici ve denetleyici çerçeveyi yansıtır. Geniş bir uygulamada ele alınan bankacılık sektörünün durumu veya kriz yönetimi çerçevesinin bir analizini temsil etmek amaçlanmamıştır. Basel Bankacılık Denetleme Komitesi'nin (BCBS) bir üyesi olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), BCBS tarafından yayımlanan uluslararası standartların ve sağlam uygulamaların yanı sıra diğer ilgili uluslararası standart belirleme organlarının kabul edilmesine karardır. BDDK, özellikle BC yeterlilik standartlarını, özellikle sermaye yeterliliği ve likidite ile yüksek düzeyde uyumluluk ile ilgili olanları uygulamıştır veya uygulama sürecindedir. BDDK, denetim ve düzenleme için en yüksek standartlara uymaya devam eden bağılılıından ötürü önem görmektedir. (Etkili Bankacılık Denetimi, 2016)

2011 yılında yapılan önceki değerlendirmeden bu yana, BDDK denetim çerçevesinde bazı önemli iyileştirmeler yapmıştır. Türkiye, bankacılık denetimi için iyi bir temel oluşturmuştur. Bankacılık Kanunu açık sorumluluklar ve gerekli denetim yetkileri ile geniş ölçüde uygun bir denetim çerçevesi sunmaktadır. Bankacılık denetimi için oluşturulan metodoloji kapsamlıdır ve geniş veri tabanlarına ve büyük ölçüde uluslararası standartlara uygun düzenlemelere dayanmaktadır (Etkili Bankacılık Denetimi, 2016). BDDK ayrıca konsolide denetimi geliştirmek, denetleyici kolejler düzenlemek, bir dizi önemli Mutabakat Zaptı imzalamak ve Türk bankalarının yabancı ülkelerdeki operasyonlarının denetimi için engelleri kaldırmak için büyük çaba sarf etmiştir.

1.6.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun Düzenlemeleri

4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu (“Kanun”) 4628 sayılı bir piyasanın kurulması için gerekli olan ve tüketicilerin kullanımına yönelik elektrik sağlamak amacıyla özel hukuk hükümlerine uygun olarak rekabet ortamında faaliyet gösterecek yasal çerçeveyi oluşturmuştur. Bu bağlamda, pazarda rekabetin oluşturulması ve gelişimine katkı sağlamak amacıyla hazırlanan “Elektrik Piyasası Raporu-”, piyasayı bilgilendirmeyi amaçlamıştır. Kanunda belirtilen piyasa modelinin geliştirilmesi, elektrik dağıtım ve üretim sektörlerindeki pazar hedeflerine uygun özelleştirmeyi ve rekabete açık ve

şeffaf olan aşırı arz üretimini gerektirmektedir (Şanlısoy, 2006:114). Serbestleşmenin kararlı ve istikrarlı bir şekilde sürekli arttığı bir pazar, iç ve dış özel sektör yatırımcıları için cazibe merkezi haline geleceği düşünülmüştür.

Türkiye'de bu yasal düzenlemeyle hedeflere ulaşılması için üretim aşamasından son tüketiciye kadar tüm piyasa katılımcıları tarafından benimsenmesini gerektirmektedir. Bu reformun gerçekleştirilmesi, enerji sektörünün üretim, dağıtım ve toptan satış gibi tüm süreçlerinden oluşan enerjinin yapısının finansal anlamda güçlü ve sürdürülebilir hale getirilmesini gerektirmektedir. Bu hedefler dikkate alındığında, piyasa raporu aşağıdaki başlıklar altında yapılan kapsamlı değerlendirmeleri içerir (Yurdakul, 2005:18):

- Uluslararası elektrik piyasalarıyla ilgili değerlendirme,
- Türkiye elektrik piyasası ve iç görüleri,
- 2010 yılında elektrik piyasası mevzuatında değişiklikler ve gelecek yıllara ilişkin görüşler
- Türkiye'de elektrik üretiminin geliştirilmesi ve geliştirilmesi,
- İthalat ve ihracat faaliyetleri
- Elektrik iletim tarifiesi ve işletme işlemleri
- Dağıtım ve Perakende Satış Faaliyetleri ve
- Organize Sanayi Bölgelerinin elektrik piyasası faaliyetleri,

Ayrıca, bu raporda yer alan konulardan bazıları aşağıdaki gibidir (Ceran, 2009:169):

- Elektrik piyasasında özel sektör faaliyetlerinin serbestleştirilmesi ve geliştirilmesi için yapılması gereken çalışmalar,
- Ülkemizde Elektrik Enerjisi sektörünü iç ve dış yatırımcılar için en cazip sektör haline getirmek için yapılan ilgili mevzuat ve uygulamalar;
- Ana sektörün faaliyetleri olarak üretim, iletim, toptan satış, organize toptan satış pazarları

Elektrik sektörünü düzenlemeye ve denetlemeye yetkili bir Kurum olarak sorumluluğumuzun bilincinde olarak, elektrik sektörünün gelişim sürecini başarıyla yönetmemiz gerektiğini biliyorum ve bu doğrultuda, sektörün tüm bileşenleri ile hassas ve iyi bir diyalog içinde çalıştığı vurgulanmalıdır.

1.6.4. Hazine Müsteşarlığının Düzenlemeleri

Hazine Müsteşarlığı Kurumu, 13 Aralık 1983 seneli ve 188 no'lu KHK ile Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı adı altında ortaya çıkmış ve 20 Aralık 1994 tarihinde ve 22147 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış 4059 numaralı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında farklı Müsteşarlık şeklinde yeniden kurulmuştur (Senal, 2011:11). Hazine Müsteşarlığının bazı görevleri aşağıdaki gibidir:

- Maliye politikalarının oluşturulmasına yardımcı olmak,
- Hazine işlemleri ve kamu malileştirilmesine yönelik çalışmaları yürütmek,
- Sigorta ve bireysel emeklilik çalışmalarına yönelik izleme,
- Denetim ve düzenleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi.

Mevzuat yönünde, sigorta firmalarında denetim gerçekleştirecek bağımsız denetim firmaları, denetim görevini bilet müsteşarlıktan verilen izinle yapabilirler. Müsteşarlığın izin verebilmesi için SPK'den veya BDDK'den izin belgesi alması gerekmektedir ve bir bağımsız denetim firması olması önemlidir. Bununla beraber farklı adreslerdeki denetimcilerin, Müsteşarlığın sunduğu eğitimi almaları ve sınavını başarı ile kazanmaları gerekmektedir.

1.6.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Türkiye'de denetim standartlarının ve etiğinin belirlenmesinden, bağımsız denetçilere ve denetim şirketlerine kamu gözetimi altında yetki verilmesinden sorumlu bir devlet kuruluşudur (<https://kgk.gov.tr/> 27.03.202). Yasal denetim için kamu

gözetim sisteminin organizasyonu, yasal denetimde yüksek kalitenin sağlanması ve denetim mesleğine kamu güveninin teşvik edilmesine yöneliktir. Avrupa ve ABD'de kurumsal skandallarla bağlantılı olarak yapılan birkaç yıllık araştırma ve tartışmalardan sonra, toplumun denetim mesleğinden beklenen fayda ile gerçek sonuçlar ve performans arasında beklenti boşluğunun olduğu sonucuna varılmıştır. Tarihsel gelişim sırasında denetim mesleği, kamu sektöründe, özel kuruluşlarda, bankalarda, sigorta şirketlerinde, kamu kuruluşlarında finansal tabloların hazırlanması ve doğrulanması prosedürünü tanımlayan denetçileri, meslek kuruluşlarını, kamu kurumlarını içeren karmaşık bir sistem haline geldi. Direktifin 32. maddesi kamu gözetimi ilkelerini tanımlamaktadır, en önemli ilkeler şunlardır (European Parliament and the Council, 2016):

- 1) Kamu gözetim sistemi, yasal denetim ile ilgili alanlarda bilgili olan uygulayıcılar tarafından yönetilir. Bununla birlikte, Üye Devletler, az sayıda uygulayıcının kamu gözetim sisteminin yönetimine katılmasına izin verebilir. Böylece mesleki özdenetim, kurumsal faaliyet ilkeleri ve kamu yararı arasındaki denge korunur;
- 2) Tüm yasal denetçiler ve denetim firmaları kamu gözetimine tabidir;
- 3) Kamu gözetim sistemi, yasal denetçilerin ve denetim firmalarının onaylanması ve tescili, denetim ve mesleki etik standartlarının kabulü, tanıtılması ve uygulanması da dahil olmak üzere, Direktifte belirtilen farklı faaliyetlerin gözetimi için nihai sorumluluğa sahiptir, sürekli eğitim, kalite güvencesi ve disiplin sistemi. Nihai sorumluluk, kamu gözetim sisteminin sorumluluk alabilmesi ve nihai sorumluluğunda yer alan sorunları etkileyebilecek araçlara sahip olması gerektiği anlamına gelir;
- 4) Hedefe ulaşılmasını sağlamak - denetimin sürekli yüksek kalitesi - kamu gözetim sistemi “şeffaf” olmalıdır, buna yıllık çalışma programları ve faaliyet raporlarının yayınlanması da dahildir;
- 5) Kamu gözetim sistemi, yasal denetçiler veya denetim firmaları tarafından herhangi bir gereksiz etkiden korunmak için yeterli şekilde finanse edilecektir.

Bununla birlikte, Direktif, AB Üye Devletlerinde yasal denetçiler ve denetim firmaları için kalite güvence sistemi ve kamu gözetim sisteminin kurulmasında önemli farklılıklar sağlamaktadır. Ancak kalite güvence sisteminin ve kamu gözetim sisteminin nasıl çalışması gerektiği konusunda ortak bir anlayış temelinde bu sistemleri geliştirmek için Üye Devletler arasında etkili bir iş birliği olmalıdır. Avrupa Birliği içindeki yasal denetçiler ve denetim firmaları için kamu gözetim sistemlerinin etkin koordinasyonunu sağlamak amacıyla, Avrupa Komisyonu 2005 yılı aralık ayında, Avrupa Birliği Üye Devletlerde kamu gözetiminden sorumlu kuruluşların temsilcileri veya yokluğunda yetkili ulusal Bakanlıkların temsilcileri toplamıştır (Quality Assurance Arrangements Across Europe, 2006:18).

Kamu gözetimi kurumu, bağımsız denetim standartlarını uluslararası denetim standartlarının çevirisi olarak aynı sıra numarası ile yayımlanmaktadır ve bağımsız denetime yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır. Dolayısıyla söz konusu denetim standartlarında yapılan güncellikler de KGK tarafından eş zamanlı olarak yayımlanmaktadır. Buna göre 01.01.2021-31.12.2021 hesap döneminin denetiminde uygulanacak olan denetim standartları web sayfasında aşağıdaki gibi yayınlanmıştır (KGK; Erişim Tarihi 30/12/2020).

- Etik Kurallar
- Kalite Kontrol Standartları
- Bağımsız Denetim Standartları
- Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
- Güvence Denetim Standartları
- İlgili Hizmetler Standartları
- İlke Kararları
- Faizsiz Finans Denetim Standartları

1.7. BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu, yeni çağın gereklerini yerine getirmek ve küresel pazarlarla entegrasyon sağlamak amacıyla şirketler için birçok önemli revizyon içermektedir. Bu Kurallardaki düzenlemelerin çoğu, şirketlerin denetim işlevleri için yeni sayılacak hükümler gerektirmektedir. Şirketlerin hesap verebilirliklerini artırmak için bağımsız yönetime ilişkin yeni düzenlemeler, yeni Yönetmeliğe hâkim olan genel kurumsal yönetim ve şeffaflık kavramları doğrultusunda, üçüncü bölümde 397. ve 406. Maddelerdeki maddelerde belirtilmiştir (Ernst&Young Türkiye, 2011). Bu maddelerde bağımsız denetimin konusu ve kapsamı, denetçi olarak atanma şartları, denetçinin yükümlülükleri, denetim raporu ve görüş mektubu düzenlenir. Bu maddeler, kullanılmayan 6762 sayılı Kanun'un aksine, bağımsız denetimin kapsamını özetlemenin yanı sıra kimin denetim yapabileceğini düzenler. Denetime tabi şirketlerin belirlenmesi yeni Kanun'da şirketlerin ölçeğine göre belirlenmiştir. Ancak 6335 sayılı Kanun, yeni Kanun'da, bu yetkiyi Bakanlar Kuruluna devrederek değişiklik yapılmasını sağlamıştır. Ancak, bu, Kodların uygulanmasında denetim açısından çeşitli kusurlara yol açmıştır. Bu nedenle, bu konuda yeni bir düzenlemeye duyulan ihtiyaç kaçınılmaz hale geldi. Böylece 6455 Sayılı Kanun ile 397. maddede değişiklik yapılarak bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerde denetim açısından Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

Yeni Kanun'un 398. maddesi, denetimin konusunu ve başlığını düzenleyen aşağıdaki gibi özetlenebilir (6455 Sayılı Gümrük Kanunu):

- Şirket ve şirketler grubu finansal tablolarının denetimi, denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarına uygun Türk Denetim Standartlarına (TDS) uygun olarak yapılacaktır.
- Denetim, finansal tabloların Türk Denetim Standartları'na, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'na ve esas sözleşmeye uygunluğunun incelenmesini içerir.

- Denetim ayrıca, faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin finansal tablolara uygun olarak denetlenmesini ve ayrıca bilgilerin gerçek ve adil bir görünüm sağlayıp sağlamadığını da içerir.
- Hem ayrı hem de konsolide finansal tablolar bağımsız denetime tabidir.
- Uygun bir erken risk algılama mekanizmasının olup olmadığının belirlenmesi ve bu mekanizmanın düzgün çalışıp çalışmadığının belirlenmesi de bağımsız denetime tabidir.
- Konsolidasyon kapsamına alınan şirketin denetlenmediği hallerde, konsolide finansal tablolardan sorumlu denetçi, bu şirketin finansal tablolarının denetlenmesinden de sorumludur.
- Merkezi yurtdışında bulunan yabancı bir şirket, yeni Kanun ile aynı denetim standartlarına göre denetlenmişse, istisna olarak kabul edilir.
- Denetimden sonra şirketin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporu değiştiyse, denetim raporlarını etkileyebilecek şekilde; denetimin yeniden yapılması ve bu durum yeni raporda rapor edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda özetlenen düzenlemelerle amaçlanan, Türk şirketlerinin uluslararası pazarlardaki rekabetçiliğini arttırmanın yanı sıra sanayileşmiş ülkelerle aynı finansal raporlama standartlarını uygulayarak dünyanın geri kalanıyla entegrasyonu teşvik etmektir.

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAIJAN CUMHURİYETİ'NDE BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ

2.1. AZERBAIJAN'DA BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİM SÜRECİ

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetimin kurulması, cumhuriyette egemenliğin kazanılması ve piyasa ekonomisine geçiş, ekonomik kontrol sisteminin ekonomik kuruluşların ekonomik ve finansal faaliyetleri üzerinde yeniden yapılandırılması ile doğrudan ilişkilidir.

Denetim koşullarının modern koşullarda ülke ekonomisinin gelişimindeki özel önemi ve rolü not edilmelidir. Şu anda, denetim hizmeti dünyanın her yerinde yaygın olarak gelişmekte ve ekonominin tüm sektörlerindeki denetim konumunu önemli ölçüde güçlendirmiştir. Batı ülkelerinde denetimin 150 yıldan fazla bir geçmişi vardır. Genel olarak, dünyadaki denetimin temel gelişimi, ulus ötesi denetim şirketlerinin ve firmalarının, şubelerinin organizasyonunun oluşturulmasına izin vermiştir. Şirketlerin denetim hizmetleri çok değerlidir (Dashdamirov, 1999:5). Sonuç olarak, 1988 yılında dünyadaki denetim firmalarının geliri 6,5 milyon ABD doları olmuştur.

Muhasebeciler-denetçilerin XIX yüzyılın ortalarında Büyük Britanya'da çalışmaya başladığı unutulmamalıdır. 1862'de İngiltere'de, 1867'de Fransa'da ve 1937'de Amerika Birleşik Devletleri'nde denetimin gerekliliği kanunu kabul edildi. Azerbaycan Cumhuriyeti ekonomisinin şu anki kalkınma aşaması, kontrol sisteminin daha da genişlemesini ve tüm potansiyelinin tam olarak kullanılmasını öngörmektedir. Ülkemizde uzmanlaşmış bağımsız kontrol işlevini yerine getiren denetim hizmeti daha yaygın ve etkin kullanılmalıdır. Ayrıca, Uluslararası Denetim Standartları'nın belirlediği kurallara uygun olarak, dünyanın tüm ülkelerindeki her girişim ve şirketin yıllık muhasebe ve raporlamasının ülkenin mali ve vergi makamları ve dışarıdan yabancılar tarafından denetlendiği ve onaylandığı da not edilmelidir (Abbasov, 1997:3). Denetimden geçmeyen bir denetim raporu yasal rapor olarak kabul edilemez.

Denetçi, işletmenin finansal performansını inceler ve performansının güvenilirliğini belirlemeye ek olarak, giderlerin doğru kullanımı, kârın artırılması ve işletmenin performansının artırılması için somut bir eylem planı hazırlar. Bir bakıma denetime girişimci faaliyetin incelenmesi denilebilir. Bu görevin çözümü denetçi tarafından ekonomik kuruluşla yapılan sözleşmeye dayanır (Dashdamirov, 1999:5). Bu nedenle denetçi hem eğitimli hem de yetkin ve bağımsız bir kişi olmalıdır.

Azerbaycan Cumhuriyeti'ndeki denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi ve uygulanması 16 Eylül 1994 tarihli “Denetçi Hizmetleri Hakkında” Kanununun kabul edilmesiyle başlamıştır. Bu kanuna göre Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası kuruldu. Denetçiler Odası, ülkedeki denetim hizmetinin devlet düzenlemesini ve gelişimini organize eden, sahiplerinin mülkiyet haklarını, devletin ve ekonomik sistemlerin çıkarlarını, denetçileri düzenleyen, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerini izleyen bağımsız bir finansal kuruluştur (Novruzov, 2000:3).

Sayıştay Kanunu'nda belirtildiği gibi, "Denetim, mal ve hizmetlerin üretimi ve satışı ile uğraşan işletmeler için muhasebenin doğruluğunu ve adil olmasını sağlamak amacıyla muhasebe ve finansal tabloların bağımsız olarak doğrulanmasıdır." Girişimci bir faaliyet olan denetim hizmeti, müşteriye hizmet etme ve müşterinin finansal durumunu iyileştirme işlevlerini yerine getirir. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği'nin 13. maddesi bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının sorumluluklarını aşağıdaki sırada tanımlamaktadır (Azerbaycan Cumhuriyeti'nin denetim faaliyeti hakkında Kanunu, 2010).

- Denetimi gerçekleştirirken Azerbaycan Cumhuriyeti mevzuatının gerekliliklerine uymak;
- Denetimlerin ve diğer hizmetlerin kalitesi;
- Denetçilerin, kişisel mülkiyet çıkarları, denetlenen kurumun yönetimi ile herhangi bir doğrudan ilişkisi, işletmenin kurucusu, sahibi veya hissedarı varsa veya daha önce mesleki faaliyetleriyle

ilgili hizmet vermişse, denetlenen kuruluşun denetimini yapması yasaktır;

- Müşterinin muhasebe ve raporlama durumunun doğruluğunu, geçerli yasa ve düzenlemelere uygunluğu kontrol etmek;
- Denetim sırasında ortaya çıkan tüm ihlaller, muhasebe ve raporlama ile ilgili ihlaller hakkında müşteri yönetimini bilgilendirmek;
- Müşterinin talebi üzerine yapılan denetim sırasında elde edilen bilgileri gizli tutmak (adli makamlar tarafından talep edilen hallerde);
- İnceleme sırasında elde edilen veya derlenen belgelerin korunmasını sağlamak.

Bu nedenle, bir denetimin amacı, finansal tabloları incelemek, tabloların doğruluğunu doğrulamak veya doğru olup olmadıklarını tespit etmek, denetlenen dönemde işletmenin giderlerinin, gelirinin ve mali sonuçlarının tam, doğru ve doğru sunumunu doğrulamak ve muhasebe ve raporlamayı organize etmektir.

2.1.1. Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Zamanında Bağımsız Denetim

Azerbaycan Cumhuriyeti de dahil olmak üzere eski SSCB ülkelerinde, departmanların ve işletmelerin ekonomik ve finansal faaliyetleri üzerinde ekonomik kontrolün, o sırada mevcut idari komuta sisteminin gereklerine göre yapıldığı bilinmektedir. Dolayısıyla Azerbaycan'da hiç denetim yoktu (Karminskiy, 2006:44). Ülkedeki tüm ekonomik kontrol sistemi, bakanlıklar ve derneklerin himayesi altında örgütlenmiş kontrol ve teftiş organları tarafından yürütülmüştür.

Rusya ekonomisinde bir denetim hizmeti kurma girişimleri olmasına rağmen, bunlar önemli ölçüde geliştirilmemiştir. Bazı kaynaklara göre, Rusya'da denetçi mesleği Peter I tarafından kuruldu. Rusya'da denetçiye yeminli muhasebeci denirdi. 1889, 1912 ve 1928'de Denetçiler Enstitüsü'nü kurmak için üç tarih denemesi başarısız oldu (Karminskiy, 2006:55).

2.1.2. Azerbaycan Bağımsızlık Döneminde Bağımsız Denetim

Azerbaycan Cumhuriyeti'ndeki denetim faaliyetlerinin organizasyonu ile bağlantılı olarak, 31 Temmuz 1991 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu Maliye Bakanlığı'nın "Ekonomik Denetim Merkezi" nin kurulması hakkında bir karar kabul etti. Bu kararın uygulanmasıyla ilgili olarak, "Ekonomik Denetim Merkezi Yönetmeliği" onaylanmıştır. Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Ekonomik Muhasebe Denetim Merkezi, kooperatiflerin emriyle ve kolluk kuvvetlerinin talebi üzerine bakanlıklara ve genel müdürlüklere, işletmelere, departmanlara ve kuruluşlara metodolojik ve pratik yardım sağlamaktır (Abdullayev, 2008:56).

Denetim Merkezi'nin çalışmalarının kapsamı, teftişlerin ekonomik mekanizmasının geliştirilmesinde metodolojik ve pratik yardım sağlamak için müşterilerle yapılan sözleşmelerin koşulları ve miktarı ile belirlenmiştir. Ardından Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu'nun 27 Mart 1992 tarihli kararı ile Cumhuriyetin Maliye Bakanlığında Lisans Komisyonu kuruldu. 1994-1996 yıllarında Azerbaycan Cumhuriyeti'nde uluslararası standartlara uygun bir bağımsız denetim hizmetinin organizasyonu ile ilgili normatif yasal düzenlemeler kabul edilmiştir. 16 Eylül 1994 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti "Denetçi Servisi Hakkında" Kanunu kabul edildi (Aliyev vd., 2011:372).

20 Haziran 1995 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın kurulmasına karar verildi. Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi'nin 19 Eylül 1995 tarihli kararı ile "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği" kabul edildi. Böylece Nisan 1996'da Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası faaliyetlerine başladı. Denetçiler Odası, Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında denetim hizmetinin devlet düzenlemesini organize etmek, normatif düzenlemeler, bu alanın geliştirilmesi ve iyileştirilmesine yönelik bir önlemler sistemi hazırlamak, devletin, ekonomik varlıkların ve denetçilerin çıkarlarının korunmasını sağlamakla görevlidir (Hamidov vd., 2015:32).

Teftiş Kurulu'nun çalışmalarına başladığından beri birçok çalışma yapılmıştır. 1996-2000 döneminde, Cumhuriyet'te sağlanan denetim hizmetlerinin hacmi 3,3 milyar manattan 15,6 milyar manata, yani 4,7 kat

artmıştır. Bu dönemde yapılan incelemelerde, denetçi unvanını almak için sınavlara 203 Azerbaycan vatandaşı katılmış ve bunlardan 151 tanesine lisans verilmiştir. Çoğu uluslararası organizasyonların katılımıyla kurslardaki becerilerini geliştirmiştir (20.3). Denetçiler Odası kurulmadan önce, Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen "Azeri-denetim" merkezi tarafından 15 Ağustos 1995 tarihinde sınava 24 kişi girmiş ve aynı zamanda Cumhuriyet Denetçiler Odası Lisansı verilmiştir. 1996-2000 yılları arasında Azerbaycan Cumhuriyeti'nde 26 yerel ve 6 yabancı kuruluşa denetim faaliyetlerinde bulunmak üzere lisans verilmiştir (Azerbaycan Kurumsal Yönetim Projesi, 2016).

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin piyasa ekonomisine geçişi, ülkedeki ekonomik ve yasal kontrolün kalitesinde ve dünya standartlarını karşılamada önemli bir artış gerektirmekte ve bu da idari komuta sistemine dayanan bazı eski ekonomik kontrol kurumlarının iyileştirilmesini gerektirmektedir.

Bu bağlamda, ülkemizde son yıllarda bağımsız bir denetim kontrol sisteminin oluşturulması, denetçilerin eğitimi, mesleki görevlerin düzenlenmesi, denetçilerin hak ve sorumlulukları vb. alanlarında çok fazla çalışma yapıldığı belirtilmelidir. Denetim Hizmetleri Yasası, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında Yönetmelik, Başkan, asılsız denetimleri yasaklamak, kamu idare sistemini iyileştirmek için bir kararname çıkardı ve bunun sonucunda ülkede denetim hizmetleri pazarı oluşturuldu (Braley, 2008:7).

Aynı zamanda denetçinin faaliyetlerini daha üst düzeyde düzenlemeye büyük bir ihtiyaç vardır Bilindiği gibi denetçinin faaliyetleri yönetmeliklerle düzenlenmektedir. Bu yönetmelik Milli Meclis tarafından 19 Eylül 1995 tarihinde 1115 sayılı Kararla onaylanmıştır. Mevcut mevzuata göre, Oda'nın ana görevi, ülkedeki denetim hizmetinin çalışmasını organize etmek ve sahipliğine bakılmaksızın tüm ekonomik kuruluşlarda doğru ve adil mali ve muhasebe kayıtlarını sağlamak için faaliyetlerini mevcut mevzuata uygun olarak geliştirmek ve iyileştirmek için önlemler almaktır. Oda aşağıdaki işlevleri yerine getirir (Bankalarda iç kontrol ve iç denetim organizasyon kuralları Bakü 1999):

- Azərbaycan Cumhuriyeti'ndeki denetim hizmetinin çalışmalarını organize eder ve düzenler.
- Azərbaycan Cumhuriyeti topraklarındaki bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına, çalışmalarına ve denetim kuruluşlarının tüzüklerine lisans verir

Azerbaycan Cumhuriyeti "Denetim Hizmetleri Hakkında" Kanununa uygunluğu izler (Azerbaycan Cumhuriyeti'nin denetim faaliyeti hakkında Kanunu, 2010).

- Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını tescil eder, kayıt tutar ve kayıt belgesi düzenler.
- Azərbaycan Cumhuriyeti'nde denetim hizmetlerine katılmak üzere lisans verilmesi için inceleme kurallarını geliştirir ve onaylar.
- Denetim hizmetlerine katılma hakkı için lisans verilmesi için inceleme komisyonunun kompozisyonunu ve düzenlemelerini hazırlar ve onaylar, sınav ücretini belirler.
- Ekonomik kuruluşun finansal ve muhasebe hesaplarına ilişkin denetçi görüş biçimlerini, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının çalışmalarına ilişkin çeşitli raporlama formlarını hazırlar ve onaylar;
- Bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına denetçi deneyiminin geliştirilmesi ve mevcut yasal işlemlerin uygulanması konularında tavsiyelerde bulunur, denetim hizmetlerinin geliştirilmesi ve iyileştirilmesi için öneriler hazırlar ve bunların uygulanmasını izler;
- Denetim için talimatlar, tavsiyeler ve yönergeler hazırlar;
- Denetim hizmetlerinin biçimleri ve yöntemleri hakkında normatif belgeler hazırlar, ulusal ve uluslararası deneyimlerin sürekli olarak incelenmesi temelinde ilgili öneriler hazırlar;
- Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına karşı müşteri taleplerinin, profesyonel fonksiyonların gerekli düzeyde yerine getirilmemesine

ilişkin olarak cumhuriyetin yasama işlemlerine karşı uygun şekilde değerlendirilmesini sağlar;

- Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının haklarını ve meşru menfaatlerini korumak için uygun tedbirleri uygular.

Aynı zamanda bağımsız denetçilerin, denetim kuruluşlarının, bağımsız yabancı denetçilerin ve şubelerin ve dış denetim hizmet temsilcilerinin mali ve ekonomik faaliyetlerinin Azerbaycan Cumhuriyeti Yasası ile "Denetim Üzerine" kanununa uygunluğunu inceler ve denetler, yeniden denetimler yapar, vb. faaliyetlerde bulunur.

2.1.3. Azerbaycan Cumhuriyetinde Bağımsız Denetim ile İlgili Düzenlemeler

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetim Hizmetinin organizasyonu, uygulanmasının yasal dayanağı, denetçilerin görev, hak ve sorumlulukları Denetçi Hizmetleri Kanunu ile belirlenir. Bu yasa, sahiplik şekli ve örgütsel yasal itaatten bağımsız olarak Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında faaliyet gösteren tüm işletmeler, kuruluşlar ve departmanlar için geçerlidir.

İktisadi işletmelerin iktisadi işletmelerde sözleşmeye dayalı olarak incelenmesi, incelenmesi, analizi ve yazılı görüşü, muhasebe kayıtlarının oluşturulması, raporlama göstergelerinin doğruluğunun teyidi ve mali ve ekonomik ilişkiler alanındaki diğer hizmetlerin denetçinin mesleki faaliyetine uygun olarak sağlanması (denetim kuruluşunun tüzük hedefleri) yapılır (Hamidov, 2015:41). Halen bu hizmet Azerbaycan Cumhuriyeti'nde yürürlükte olan mevzuata uygun olarak bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları tarafından yürütülmektedir.

Bağımsız denetçi, Sayıştay tarafından verilen bir lisans kapsamında Cumhuriyet bölgesinde bağımsız denetim hizmeti verme hakkını edinmiş kişidir. Mevcut mevzuata göre, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetçi hakkı elde etmek için aşağıdaki şartlar gerekmektedir. (Azerbaycan Cumhuriyeti'nin denetim faaliyeti hakkında Kanunu, 2010):

- Kişi Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmalıdır;

- Yürürlüğe giren bir mahkeme kararı ile mali ve ekonomik alanda belirli mevkilerde bulunma veya belirli faaliyetlerde bulunma hakkından mahrum bırakılmaması veya yasaya uygun olarak bu cezaya çarptırılmaması;
- Muhasebe, finans, ekonomi ve hukuk alanlarında yüksek öğrenime ve uzmanlıkta en az 3 yıllık iş deneyimine sahip olmak;
- Bağımsız denetçi sınavlarını geçmek zorundadır. Açgözlülük suçundan hüküm giymiş ve hapis cezasını tamamlamamış kişiler denetçi olamazlar. Ülkesinde denetim hizmetlerine girme hakkına sahip bir yabancı vatandaş, Teftiş Kurulu'nun resmi izni ile Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında bu hakkı kullanabilir.

Denetçi sıfatına ilişkin denetimler, Denetçiler Odası tarafından atanan bir komisyon tarafından yapılır. Sınavlar, Denetleme Odası düzenlemelerine uygun olarak yapılır. Denetim kuruluşu, Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında Denetim Odasının vermiş olduğu ruhsat temelinde ve tek faaliyet alanı tüzüğüne göre bu hizmet türü olan bir denetim kuruluşudur (Krura, 2004:75). Bu kuruluşu kurmak için en az bağımsız bir denetçi olmalıdır. Denetimin sonuçları genellikle denetçinin imzası ve mührü tarafından onaylanan bir denetçi raporu tarafından resmileştirilir. Mevzuat, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşu için aşağıdaki hakları sağlar (Aliyev vd., 2011:5):

- Denetim formlarını ve yöntemlerini yasaya ve müşteri ile yapılan sözleşme şartlarına uygun olarak serbestçe belirler;
- Müşterinin finansal ve ekonomik faaliyetleri ile ilgili tüm belgeleri (dış tüzel kişilikler tarafından tutulan belgeler dahil) tanımak ve doğrulama için elde etmek, nakit, menkul kıymet, maddi varlıkların varlığını kontrol etmek ve denetim için gerekli diğer bilgileri elde etmek;
- Müşteri yönetimi ve çalışanlarından yazılı açıklamalar alır.

- Denetim hizmetlerinin sunumunda yetkili kamu makamları tarafından tespit edilen ihlaller ve eksiklikler konusunu gündeme getirmek;
- Sözleşmeye bağlı olarak diğer denetçileri denetime dahil etmek;
- Denetlenen kurum, denetim için gerekli belgeleri sunamazsa, denetim yapmayı reddetmek.

Denetçilerin sorumluluğu. Görevlerinin uygun olmayan bir şekilde yerine getirilmesi durumunda, denetçiler ve denetim kuruluşları Azerbaycan Cumhuriyeti mevzuatına ve müşteri ile imzalanan sözleşmenin şartlarına uygun olarak sorumlu tutulabilir. Denetimler sırasında müşteriye (ekonomik işletme) de uygun sorumluluk verilir. Denetim hizmeti, bir yandan bağımsız bir hizmet, bağımsız bir denetçi veya denetim kuruluşu ve diğer yandan müşteri arasında, danışmanlık hizmetlerinin içeriğini, zamanlamasını, kapsamını, miktarını ve prosedürünü ve tarafların sorumluluğunu öngören bir anlaşma temelinde çalışır. Denetçi faaliyetinin yasal dayanağı. Denetçinin faaliyetinin yasal dayanağı aşağıdakilere dayanır: (Ilyasov, 2001:255)

- 1995 Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası
- Azerbaycan Cumhuriyeti Denetim Servisi Kanunu 1994;
- Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında denetim faaliyetlerinde bulunmak üzere lisans verilmesine ilişkin kuralların onaylanmasına ilişkin 13 Ocak 1998 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kabinesi'nin 9 sayılı Kararı;
- Azerbaycan Cumhuriyeti “Denetim Üzerine Kanunu;
- Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği (1996);
- Sayıştay ve denetim hizmetine ilişkin diğer normatif belgeler

Sertifikayı geçen ve serbestçe (bağımsız olarak) ve aynı zamanda bir denetim firmasının (tüzel kişilik) ilk önce bir işletme kuruluşu olarak kayıt yaptırması, denetim lisansı alması ve eyalet sicilinde, serbest denetçi olması gerekir.

2.1.4. Denetim Hizmeti Hakkında Kanun

Bağımsız Azerbaycan Cumhuriyeti'nde, piyasa ekonomisinin altyapısının önemli bir parçası olan üç denetim kolunun da düzenleyici çerçevesini oluşturmak ve geliştirmek için çok şey yapılmıştır: devlet, dış ve iç denetim. Nitekim 1995 yılında kabul edilen Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasasında ülkemizde Muhasebe ve Denetleme Odalarının kurulması öngörülmektedir. Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunları “Denetçi Servisi” ve “Hesap Odaları Hakkında”, 5 Mart 2002 tarihli Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu tarafından onaylanan “Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Odası İç Şartı” ve “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odaları Hakkında Yönetmelik” Buna ek olarak, ülkede kabul edilen yaklaşık 20 yasa ve kanunun yanı sıra, ülke başkanının kararnameleri ve emirleri, uluslararası standartlara uygun ekonomik reformların uygulanmasında denetimin rolü ve gelecek görevler yasal bir çözüm bulmuştur (Abbasov, 2007:192).

2001 yılında faaliyete geçen bir bütçe ve mali organ olarak Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Odası, ülkemizde kamu denetiminin oluşturulması ve geliştirilmesi için kapsamlı tedbirler almıştır. Denetim hizmetinin devlet düzenlemesini düzenlemek, normatif-yasal düzenlemelerin taslaklarını hazırlamak ve denetim hizmetinin geliştirilmesi ve iyileştirilmesine yönelik önlemler sistemi hazırlamak, devletin, ekonomik kuruluşların ve denetçilerin çıkarlarını korumak, denetçilerin mevzuattan ve normatif-yasal düzenlemelerden kaynaklanan önlemlere uymalarını kontrol etmek Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası 1996 yılında kuruldu ve başkanı İktisat Bilimleri Doktoru, Profesör Novruzov atandı (Rzayev, 2006:384).

Denetçiler Odası'nın faaliyeti, 19 Eylül 1995 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi tarafından onaylanan Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği ile düzenlenir. Denetçiler Odası tarafsız olarak izleyen bağımsız bir finansal kuruluştur. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği uyarınca, Denetçiler Odası, tüzel kişilere ve kişilere denetim, mali ve ekonomik ilişkiler alanındaki ekonomik kuruluşlarla yapılan

sözleşmeler temelinde denetim hizmeti verme hakkına sahiptir (Gasimov vd., 2006:802).

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası tarafından verilen bir lisans temelinde, bağımsız denetçiler, denetim kuruluşları ile yabancı denetim firmalarının şubeleri ve temsilcilikleri, Cumhuriyet topraklarında denetim hizmetleri sağlayabilir (Krupchenko, 2000:7). Denetçiler Odası ve lisanslı denetçileri, ticari işletmelerin mallarını değerlendirir, envantere ve tasdikine tabi tutar, muhasebe ve finansal ve ekonomik faaliyetleri inceler ve analiz eder, muhasebe kayıtları oluşturur ve raporlar hazırlar, denetçinin finansal ve ekonomik işlemlerin yasallığı ve raporlama göstergelerinin doğruluğu hakkındaki görüşlerini belirtir.

Gelişmiş pazar ekonomileri olan Batı ülkelerinde, küçük ve orta ölçekli işletmeler, anonim şirketler, ortak girişimler, banka yatırım fonları, sigorta şirketleri yasal menfaatlerini korumak için denetçilerin hizmetlerini kullanır. Denetçi ile müşteri arasındaki tüm mülkiyet anlaşmazlıkları Denetçiler Odası tarafından soruşturulur. Bu konu Sayıştay'da çözülmezse, Azerbaycan Cumhuriyeti Ekonomi Mahkemesinde değerlendirilir ve çözülür (Rogulenko, 2010:416). Teftiş Kurulu aynı zamanda denetim firmalarının mali ve ekonomik faaliyetlerini mevzuatın gerekliliklerine uygunluk açısından denetler ve faaliyetlerini doğrudan izler.

Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları, devlet kaydından sonraki 5 yıllık bir süre için verilen lisans temelinde faaliyet göstermektedir. Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının aşağıdaki hakları vardır (Abbasov, 2007:192):

- Azerbaycan Cumhuriyeti “Denetçi Servisi” Kanunu ve müşteri ile imzalanan sözleşme şartlarına uygun olarak denetim şekil ve yöntemlerini özgürce belirlemek;
- Müşterinin finansal ve ekonomik faaliyeti ile ilgili tüm belgeleri tanımak ve denetim için almak, nakit, menkul kıymetler, maddi kaynakların kullanılabilirliğini kontrol etmek ve denetim için gerekli tüm bilgileri almak;

- Müşteri girişiminin yönetimi ve çalışanlarından yazılı açıklamalar almak;
- Denetim hizmetlerinin sağlanması sırasında tespit edilen ihlal ve eksikliklerin, yetkili devlet organlarının emriyle gündeme getirilmesi;
- Sözleşmeye dayalı olarak diğer denetçileri denetime dahil etmek;
- Denetlenen işletme denetim için gerekli belgeleri sunmazsa denetim yapmayı reddetmek.

Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının sorumlulukları aşağıdaki gibidir: (Azerbaycan Cumhuriyeti'nde girişimcilik gelişimi sorunları, 2003:334)

- Denetimin yürütülmesinde Azerbaycan Cumhuriyeti mevzuatının gerekliliklerine uymak;
- Denetimlerin kalitesi ve diğer denetim hizmetleri;
- Müşterinin muhasebe ve raporlamasının yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uygunluğunu, doğruluğunu, uygunluğunu kontrol etmek;
- Denetim sırasında ortaya çıkan tüm ihlaller, muhasebe ve raporlama eksiklikleri hakkında müşteri yönetimini bilgilendirmek;
- Kâtibin talebi üzerine yapılan denetim sırasında elde edilen bilgileri gizli tutmak (adli makamların gerektirdiği durumlar hariç);
- Denetim sırasında elde edilen veya derlenen belgelerin korunmasını sağlamak;
- İşletmenin, denetim mevzuatının gerekleri, tarafların hak ve yükümlülükleri ile denetçinin görüş ve sonuçlarının temelini oluşturan düzenlemeler hakkında ayrıntılı bilgi vermesi talebi üzerine;
- Mevzuatta öngörülen hallerde vergi raporlamasına ilişkin denetçi raporu yayınlamak.

Görevlerinin uygun olmayan bir şekilde yerine getirilmesi durumunda, denetçiler ve denetim kuruluşları Azerbaycan Cumhuriyeti mevzuatına ve müşteri ile imzalanan sözleşmenin şartlarına uygun olarak sorumlu tutulabilir.

2.1.5. Ülkede Bağımsız Denetim Sisteminin oluşturulması ve düzenlemesinde ortaya çıkan sorunlar

Halka açık cüzdanın mali kontrolü hükümetin elinde. Politikalar, programlar, olaylar veya işlevler biçiminde olsun, devlete ait işletmeler, özellikle yönetim sürecini destekleyen bir devlet fonunun toplanması ve kullanılması için muhasebe ve raporlama konusunda resmi ve katı hale gelmektedir. Şu anda, hükümet faaliyetleri önemli ölçüde artmaktadır. Devlet işlevlerinin ve faaliyetlerinin büyümesi, modern toplumun karmaşık doğasının sonucudur. Hükümetin sorumluluğunu yerine getirmesi için, bu övgüye değer hedeflere ulaşmak için göz korkutucu kaynakları yönetmeye özen gösterilmelidir.

Hükümet, yasa ve düzeni, barışı ve istikrarı sağlamanın yanı sıra, iyi yollar, ulaşım, portatif içme suyu, enerji vb. Gibi sosyal hizmetlerin sağlanmasında da yer almaktadır. Tüm bu hizmetlerin paraya (finans) ihtiyacı vardır (Devlet Yolsuzlukla Mücadele Programı, 2004). Belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için gelir elde etmek de hükümetin görevidir- toplumda sosyal refah ve uyumun yaratılması. Finans, üretim zincirinde önemli bir kaynaktır ve bu nedenle sonuç elde etmek için dikkatli kullanılmalıdır. Bu önermeye dayanarak, kamu sektöründe mali kontrol ve hesap verebilirlik zorunlu hale gelmektedir (Rzayev, 2006:6). Bu araştırma bölümü, kamu sektöründe mali kontrol ve hesap verebilirlik ile ilgili olarak hükümetin düşük verimliliğinin altında yatan nedenleri belirlemeye çalışmaktadır.

Ekonomide pazar ilişkileri derinleştikçe ve Azerbaycan'ın dünya ekonomik sistemine entegrasyonu arttıkça, ekonomik ve finansal ilişkilerde şeffaflığın sağlanması ve ekonomik suç ve yolsuzlukla mücadelede denetim fırsatlarının daha fazla kullanılması ihtiyacı artmaktadır. 20. yüzyılın sonunda ve 21. yüzyılın başında, günümüzün küreselleşmiş dünyasında finansal sistemler büyük risklerle karşı karşıya kalmaya başladı. Çeşitli suç grupları, suçlarını örtbas etmek, kazandıkları parayı yasallaştırmak, devletin ve toplumun çıkarlarına ekonomik güçlerle zarar vermek ve siyasi güç kazanmak için finansal kurumları kendi amaçları için kullanmaya başladılar (Mammadov,

2006:6). Bu tür tehditler ekonomik krizlere, ekonomik ve politik sorunlara neden olmaya başladı.

Uluslararası arenada kara para aklama ile mücadele 1980'lerde ivme kazanmaya başladı ve 1988'de BM Viyana Uyuşturucu ve Psikotrop Maddelerin Bastırılması Sözleşmesi taslağı hazırlandı ve onaylamaya açık ilan edildi. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde kara para aklama ve terörist finansmanına (PL / TMM) karşı mücadele, Azerbaycan Cumhuriyeti Merkez Bankası'na bağlı Mali İzleme Servisi tarafından yürütülmektedir. Mali İzleme Servisi, 23 Şubat 2010 tarihli ve 66 sayılı Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanının Kararnamesi temelinde kurulmuştur. “Yatırım fonlarının denetlenmesi programı”, “Limited şirketlerin denetimi programı”, 19 Ocak 2005 tarihli 144/2 sayılı Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Kurulu'nun kararı ile onaylanan “Sigorta şirketlerinin denetimi programı” ve Anonim Şirket Denetim Programının denetimi sırasında kara para aklamanın tespiti ve önlenmesi için 2008-2009 yıllarında uygun eklemeler ve değişiklikler yapılması bu alanda olumlu bir adımdır (Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanun'u, 2015). Çünkü Azerbaycan Cumhuriyeti'nde AML / CFT ile mücadeleye yönelik devlet politikasının oluşturulmasından önce, Denetçiler Odası faaliyetlerinde ileri tedbirler almış, kara para aklama ve terörist finansmanla mücadele politikasını oluşturmaya başlamıştır.

Enron skandalıyla başlayan 2008-2009 küresel mali krizi de denetçilerin raporlarına gölge düşürdü. Gerçekten de şu soru ortaya çıkıyor: Kısa bir süre sonra denetçilerin olumlu görüş bildirdiği işletmelerin faaliyetlerinde ciddi eksiklikler, dolandırıcılık ve yolsuzluk nasıl ortaya çıkıyor? Araştırmalar, bu tür davaların ana nedeninin klasik denetim ilkelerinden birinin, bağımsızlık ilkesinin ihlali olduğunu göstermektedir. Bağımsızlık ilkesini ihlal ederek, birçok yönetim eksikliğini ve mali ve vergi sahtekarlığını örtme hizmeti, başka bir önemli denetim- tarafsızlık ilkesinin ihlaline yol açar. Bu da, denetimin tarafsızlığıyla ilgilenen ana tarafları- sahipleri, hissedarları, alacaklıları, mevduat sahiplerini ve son olarak devleti ve dolaylı olarak bir bütün olarak toplumu – kandırır (Modern koşullarda gerçek denetim sorunları, 2011). Avrupa Komisyonu tarafından tartışılan Yeşil Belgenin, denetim rolünün

güçlendirilmesi ve denetçinin bağımsızlığının korunması gibi hükümleri vurgulaması tesadüf değildir.

Denetçinin sorumluluğunun artırılmasına ilişkin hüküm, yalnızca denetçilere değil, denetçinin mesleki faaliyetlerini engelleyen, onları anti-sosyal eylemleri ve suçları yönlendirmeye teşvik eden müşterilere de yönelik olmalıdır. Yabancı ve yerel deneyimler, gölge ekonomisinin varlığında, yolsuzlukta, kara para aklamaya karışan şirketlerin bu süreçte denetçileri dahil ettiğini göstermektedir. Özellikle, bu kuruluşların yöneticileri denetçiye tehdit ederek ve makul olmayan büyük sözleşme tutarları ödeyerek hedeflerine ulaşmaya çalışırlar (Gutzei, 2004:9). Bu açıdan, denetçi-müvekkil doğrultusunda sorumluluk normunun iyileştirilmesi mevcut sorunun çözümünde özel bir önem taşımaktadır.

Finansal kontrol mekanizmasının modern koşullarda daha verimli bir şekilde düzenlenmesini sağlamak için, devlet kontrolü ve dış denetim arasındaki etkileşim geliştirilmelidir. Bu ihtiyaç öncelikle aşağıdaki faktörlerden kaynaklanmaktadır: birincisi, devlet kontrolü ve dış denetim arasında farklılıklar olmasına rağmen, her ikisinin amacı ve amacı şeffaflığı sağlamak, yönetimin ve ekonominin her düzeyde verimliliğini artırmak ve yönetim kalitesini artırmaktır; ikincisi, mevcut mülkiyet çeşitliliği ve özel sektörün ekonomideki ağırlığının artması bağlamında, bağımsız denetimin yaygın olarak kullanılması gerekmektedir (Nozhkina, 2007:12).

Ekonominin düzenlenmesinde denetimin rolü hakkında konuşmak gerekirse, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın adını vurgulamak gerekir. Denetim Odası, gelişmiş ülkelerin denetim alanındaki deneyimlerini incelemek ve uygulamak ve aynı zamanda uluslararası denetim uygulaması temelinde ülkedeki denetim kalitesini iyileştirmek için bir önlemler sistemi geliştirir ve uygular. Sayıştay'ın 10. yıldönümü vesilesiyle Sayıştay personeline ve denetçilerine tebrik mektubunda Cumhurbaşkanı İlham Aliyev, Azerbaycan Cumhuriyeti ekonomisi geliştikçe ve dünya ekonomik sistemine entegrasyonunun yoğunlaştığını, denetim fırsatlarından daha fazla yararlanma ihtiyacı vardır (Ananyeva, 2006:56). Bunun için, bağımsız finansal kontrol

alanındaki dünyanın en iyi uygulamalarını incelemek ve ülkemizdeki uygulamasını ulusal ekonominin özelliklerini dikkate alarak genişletmek çok önemlidir.

Azerbaycan'ın dünya ekonomik sistemindeki konumunun sürekli güçlenmesine katkıda bulunan önemli faktörlerden biri de izlenen aktif yatırım politikasıdır. 21. yüzyıldan itibaren Azerbaycan dünyanın önde gelen yatırım destinasyonlarından biri ve potansiyel yatırımcılardan biri haline geliyor. Ülkenin çıkarlarını sağlamak için son on yılda çeşitli yabancı ülkelerde yatırımlar yapılmıştır. Aynı zamanda, ekonominin çeşitli sektörlerine yapılan yurt içi ve yurt dışı yatırım miktarı artmıştır. Bu bağlamda, küresel kalkınma bağlamında, finansal işlemlerin hareketi izlenmeli ve fon kullanımının verimliliği sürekli olarak analiz edilmelidir (Sokolov, 2008:6). Tahmin, analiz, kontrol, teftiş ve denetim de dahil olmak üzere yönetim unsurları bu sorunu ele almak için ele alınmalıdır.

Gelecekteki gelişmeler için belirlenen alanlarda ülkedeki finansal piyasaların gelişmesine özel önem verilmektedir. Mevcut ulusal finansal sistemin uzun vadeli ihtiyaçlarını tam olarak karşılayabilmek için bankacılık sektörü, menkul kıymetler piyasası, ipotek hizmetleri piyasası, kiralama ve türev finansal araçlar dahil finansal piyasaların geliştirilmesi önemlidir. Böyle bir gelişme eğilimi, ilgili alanlardaki denetim hizmetlerinin kapsamının genişlemesi üzerinde de önemli bir etkiye sahiptir (bankalarla ilgili zorunlu denetim hizmetleri, yatırım fonları ve danışmanlık hizmetleri de dahil olmak üzere diğer finansal kurumlar). Bu alanlarda denetim hizmetlerinin daha fazla gelişmesini sağlamak için finansal piyasalar ve kurumlar tarafından düzenlenen denetim hizmetlerinin iyileştirilmesi, gerekli uzmanlığın yürütülmesi önemlidir.

2.2. AZERBAIJAN'DA BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİM SORUNLARI

Azerbaycan Cumhuriyeti “Muhasebe Hakkında” Kanununa göre, yabancı yatırımı olan işletmeler hariç, tüm işletmeler üçer aylık ve yıllık muhasebe raporları hazırlamalıdır. Bu doğrudan işletmenin muhasebesinin denetiminin düzenlenmesinde ortaya çıkabilecek sorunların karşılanmasına doğrudan yardımcı olur. Muhasebe (mali) raporu, işletmenin bireysel yönlerini incelemek

ve ilgili raporları almak için sahiplerine, devlet vergisine, istatistik organlarına ve Azerbaycan Cumhuriyeti mevzuatı tarafından verilen diğer devlet organlarına sunulmalıdır (Denetçi Servisi Hakkında, 2006).

İşletmelerin diğer adreslere mali (muhasabe) raporlarının gönderilmesi, oluşturucu belgelerde veya Azerbaycan Cumhuriyeti mevzuatında yapılır. Muhasebe (mali) raporunu denetlerken denetçi, Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununun muhasabe düzenlemesi ile ilgili "Muhasebe Hakkında" gereklerinin uygulanmasına özellikle dikkat etmelidir (Muhasebe Hakkında" Kanunu, 2004). Gereksinimlere dikkat edilmemesi, işletmenin muhasebesinde ve politikasında denetimlerin düzenlenmesinde sorunlara yol açar. İşte bu sorunlar aşağıdaki şekilde ortaya çıkmıştır (Medeni Kanun'u,, 2000):

- İşletmenin mülkiyeti, yükümlülükleri ve tüm işlemleri, Kanun uyarınca geliştirilen muhasabe standartlarına göre muhasebeleştirilmezse, muhasabe kayıtları muhasabe planına ve diğer normatif belgelere göre çift girişli bir şekilde tutulmazsa;
- Raporlama döneminde bireysel iktisadi faaliyetlerin yanlış muhasebeleştirilmesi halinde, Kanun uyarınca hazırlanan muhasabe standartlarına ve muhasabe standartlarına ve diğer normatif belgelere uygun olarak benimsenen muhasabe politikasına uyulmaması; politikadaki değişiklikler muhasabe raporunda açıklanmadığında.
- Raporlama dönemi (ay, çeyrek, yıl) için mevcut malvarlığının, yükümlülüklerin, sermayenin, ödemelerin ve diğer giderlerin envanterinin sonuçları muhasabeye tam ve doğru olarak yansıtılmamıştır. Muhasebe kayıtlarındaki tüm ticari işlemlerin doğru, kronolojik olarak kaydedilmesi sağlanmaz.
- Gelir ve giderlerin raporlama dönemine uygun bir şekilde yansıtılmadığı durumlarda. Cari harcamaların üretime tahsisi (ciro maliyetleri) ve sermaye yatırımları muhasebede doğru olarak belirlenmezse. Analitik hesapların denkliği ve doğruluğu, her ayın

ilkindeki analitik hesapların verileri ile karşılaştırılarak belirlenmediğinde.

- Muhasebenin ana görevi finansal, bankacılık, vergi daireleri, yatırımcılar, tedarikçiler, alacaklılar, devlet kurumları ve diğer ilgili kuruluşlar ve bireyler tarafından operasyonel rehberlik ve yönetim sağlamak, mali (muhasebe) hesapların yanı sıra ekonomik süreçler ve finansal ve ekonomik faaliyetler hakkında gerekli bilgilerin tam ve doğru bir şekilde oluşturulmaması halinde. Finansal ve ekonomik faaliyetlerdeki olumsuz olayların zamanında önlenmesi, çiftlik içi kaynakların tanımlanması ve seferber edilmesidir.
- İşletmenin başı, işletmenin muhasebe organizasyonundan sorumludur. İşletme başkanı uygun muhasebe için gerekli koşulları yaratmazsa, muhasebe, hizmet personeli tarafından hazırlanan muhasebe belgelerinin ve bilgilerin zamanında ve doğru hazırlanması ve sunulması ile ilgili tüm departmanların gereksinimlerine uygunluğu sağlamaz ve muhasebe düzenlemelerine uymaz.
- Muhasebenin organizasyonu ve bakımı, muhasebe politikasının oluşturulması, iç muhasebe, envanter kuralları, mülkiyet ve borçların değerlendirme yöntemleri vb. işletme başkanının iç emirleri, kararları, kuralları vb. hazır değilse. Bu durumda, kurumsal muhasebe biçimini, belge akışı ve muhasebe bilgi teknolojisinin sırasını belirlemez, bir iç muhasebe ve raporlama sistemi geliştirmez, muhasebe amacına ulaşmak için gerekli ticari işlemlere ilişkin kurallar, belge imzalama hakkına sahip olanlar vb. belirtmez.
- İşletmenin muhasebe departmanına baş muhasebeci başkanlık eder. Baş muhasebeci ve muhasebe müdürü, işletme tarafından yürütülen tüm ticari faaliyetlerin muhasebe kayıtlarına, kontrolüne, işletme bilgilerinin sunulmasına, muhasebe (mali)

raporlarının hazırlanmasına ve sunulmasına ve diğer iç ve dış kaynaklara uygun şekilde yansıtılmasını sağlamalıdır. İşletmenin finansal ve ekonomik faaliyetinin, açıklama ve mobilizasyon amacıyla muhasebe ve raporlama verilerine dayanarak ekonomik analizinin yapılmaması durumunda. İşletmenin, denetçi tarafından hazırlanan programa uygun olarak tüm ekonomik ve mali faaliyetleri üzerinde denetim yapılmaması durumunda, muhasebe (finansal) tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmek için herhangi bir koşul bulunmamaktadır.

Bu bağlamda denetçi, Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı yıllık muhasebe (mali) raporunun hacmine ilişkin raporlama formlarını kontrol ederek raporun sonuçlarını belirler. Denetim sırasında, denetçinin bilançosu, finansal performans tablosu, mülkiyet tablosu, nakit akışı tablosu, işletmenin bilançosuna ek olarak, faaliyet raporuna açıklayıcı not, ilgili yönetmelikler ve diğer raporlarla yürürlükte olan diğer raporlama formları, denetçi normatif belgeler ile birlikte aşağıdaki bilgi kaynaklarını kullanabilir (Azerbaycan'da denetim, 2002):

- İşletmenin ekonomik ve finansal faaliyetleri ile ilgili rapor formları;
- Yıllık raporun hazırlanmasına ilişkin envanter bilgileri;
- Sentetik ve analitik hesaplara yansıyan muhasebe kayıtları vb.

Denetim sırasında, raporlama döneminin sonuna kadar işletmenin bilançosundaki tüm kalemler, bir önceki envanter sonuçları esas alınarak iyice kontrol edilmelidir. Muhasebe kayıtlarındaki tüm hatalar ve eksiklikler tespit edilmeli ve ilgili kayıtlarda uygun ayarlamalar yapılmalıdır.

Denetçi, bilanço kalemlerinin gerçeğe uygun değerlemesini doğrulamalı ve finansal sonuçların, sermaye akımlarının, nakit ve satış akımlarının ve bilançoya ekli diğer tabloların uygunluğunu belirlemelidir (denetim sisteminde reform, 2001). Denetçi daha sonra analitik ve sentetik muhasebe kayıtlarında yer alan bilgileri gözden geçirmeli ve bu göstergelerin raporlama formlarında yansıtılanlarla tutarlı olup olmadığını belirlemelidir (Azerbaycan'da denetim, 2002). Yıllık raporları incelerken, tutarlı olduklarından emin olmak için üç aylık

raporlar da gözden geçirilmelidir. Üç aylık muhasebe hesabının içeriğinin ve yapısının yıllık rapordan farklı olabileceği unutulmamalıdır. Bu durumda denetçi, üç aylık ve yıllık rapor hazırlamak için kurallara ilişkin bilgileri kullanmalıdır.

2.3. AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NDE DEVLET DIŞI DENETİM SİSTEMİNİN OLUŞUMUNUN VE GELİŞİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkedeki hazine sistemine geçiş zaten olumlu sonuçlar verdi. Maliye Bakanlığı'nın, özellikle Devlet Sosyal Koruma Fonu olmak üzere kilit özel fonların operasyonları hakkında çok sınırlı bilgiye sahip olduğuna dikkat edilmelidir (Denetçi Servisi, 1994). Hazine sistemi üzerinden bütçe dışı fonların uygulanmasının başlamasından sonra, bu fonların tahsilatı ve harcamaları üzerindeki kontrol güçlendirilmiş ve genel olarak kamu maliyesi yönetiminin etkinliği artmıştır. Ülkemizdeki finans piyasasının ayrılmaz bir parçası olan kredi piyasası şimdiden belirli bir gelişme sağlamıştır (Denetçiler Odası, 1995). Ekonomik büyümeyi sağlamak için, ticari bankaların ekonominin reel sektörüne borç verme faaliyetlerini artırmak, Merkez Bankası'nın faiz oranlarını düşürmek için önlemler uygulama çalışmalarını genişletmek gelecekte sonuçlar gösterecektir.

Kamu harcamalarının yönetimini iyileştirmenin yollarından biri olarak, devlet bütçesinin tüm harcamaları için harcama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların iyileştirilmesi gerekmektedir. Kamu harcamalarının verimliliğini artırmak için, bütçe fonlu kuruluşlar sorumluluklarını arttırmalı, ellerindeki fonların kullanımında tasarruf tedbirlerine uymalı ve aşırı harcamalardan kaçınmalıdır (Bakanlar Kurulu Kararı, 1998). Bildiğiniz gibi finansın ana işlevi budur. Kontrolsüz ilerici bir finansal sistem kurmak imkansızdır. Bu nedenle, kontrol mekanizması mali kontrol, ön kontrol, akım kontrolü ve müteakip kontrolün her üç aşamasında da sürekli olarak iyileştirilmelidir.

Sosyo-ekonomik süreçlerin geliştiği bir dönemde, özellikle piyasa ekonomisinde finansal yönetim için temel koşullardan biri kamu mali kontrolünün uygulanmasıdır. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde, yeni kamu yönetimi

yapılarının kurulmasıyla bağlantılı olarak, mali kontrolü tamamen yeniden yapılandırmak ve güçlendirmek için tedbirlerin geliştirilmesi kilit konulardan biri olarak kabul edilmektedir. Halen, devlet mali kontrolü yasama ve yürütme organları, mali ve vergi kurumları ve diğer devlet organları tarafından yürütülmektedir (Novruzov, 1998:8). Piyasa ekonomisine geçiş sırasında, kamu maliyesinin yönetiminde finansal kontrolün rolü artmaktadır.

Bu bağlamda, Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı, Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın 9 Şubat 2009 tarihli faaliyetleri iyileştirme tedbirleri hakkındaki kararından bahsetmek gerekir. Bu Kanun Hükmünde Kararname, devlet bütçesini ve kamu borcunu yönetmek, modern gerekliliklere uygun olarak kamu maliyesi alanında devlet kontrolü ve düzenlemesini düzenlemek amacıyla Maliye Bakanlığının yeni yapısını onaylamıştır. Maliye Bakanlığı Mali Kontrol Departmanı temelinde, Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Devlet Mali Kontrol Hizmeti kurulmuş ve yeni düzenlemeleri onaylanmıştır. Yönetmeliklere göre Maliye Bakanlığı Devlet Mali Kontrol Hizmetinin faaliyetleri, hizmetin hak ve sorumlulukları tanımlanmıştır (Hajiyev, 2003:123).

Azerbaycan'da etkili bir finansal kontrol sistemi oluşturmanın önemli yönlerinden biri, sosyo-ekonomik faaliyetin tüm temsilcilerinin finansal ve ekonomik sonuçlarının şeffaflığını sağlayan muhasebe, finansal (finansal) raporlama ve denetim standartlarının geliştirilmesidir. Modern zamanların gereksinimlerine uygun olarak, bütçe harcamaları merkezi bir şekilde yürütülür-ödemelerin borçlarının oluşmasını önleyen Genel Devlet Hazinesi tarafından, bütçe kuruluşlarına düzenli olarak kaynaklar ve zamanında gerekli devlet ödemeleri, bütçe fonlarının verimli kullanımı üzerinde ön kontrol sağlar (Badalov vd., 2003:76).

Taahhütlerin yanı sıra finansal planlama, hükümetin finansal kaynaklarını verimli kullanması için en önemli araçlardan biridir. Finansal planlamanın önemli bir görevi, harcamaların kesintisiz finansmanı, kamu borcunun azaltılması, onaylanmış bütçe politikasının doğru uygulanmasıdır. Finansal planlama sonucunda hükümet, harcama kontrol önlemlerini

uygulayabilir, gelir toplama sürecini hızlandırabilir ve borçlanma sürecini planlayabilir, çünkü beklenen para sıkıntısı ve fazlalarının farkındadır. Ana görev, beklenen ödemelerin zamanında yürütülmesini, beklenen gelirlerin devlet bütçesine zamanında alınmasını, bankalar arası yerleşimlerin belirlenen süre içerisinde uygulanmasını, asgari fon dengesini ve bu seviyenin üzerindeki yatırım miktarını sağlamaktır.

Kamu harcamaları yönetiminin verimliliğini artırmanın yollarından biri, kamu yatırımının devlet bütçesine entegre edilmesidir. Yakın zamana kadar bu operasyon sadece bütçe yoluyla yapılan yurtiçi yatırımları kapsamıştır. Dış kaynaklı ve devlet garantili yatırımlar sürece dahil edilmedi. Kamu yatırımlarının kamu harcamalarının önemli bir bileşeni olduğu düşünüldüğünde, son yıllarda hem yerli hem de yabancı kaynaklardan seferber edilen bütçe yatırımlarına yansıtma süreci başlamıştır. Bununla birlikte, bu süreç hala devlet garantili yatırımları tam olarak kapsamamaktadır ve diğer yandan belirli bir politikayı yansıtmamaktadır (Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın 09.02.2009 tarihli kararı). Bu nedenle, devlet, toplam yatırım hacminin değerlendirilmesini dikkate alarak, yatırım alanında yakın gelecek için devletin finansal sistemini belirlemeye çalışmaktadır.

Kamu yatırımları alanında makroekonomik politikanın uygulanması, yönetimine ilişkin sorumlulukların bölünmesi, yatırım planlarının hazırlanması, maliyet tahminlerinin hazırlanması, projelerin uygulanması ve bunların etkinliğinin değerlendirilmesi ve benzeri işlevler yakın geleceğin yatırım politikasında yer almaktadır. . Bilindiği gibi, 7 Ocak 1999 tarihli Cumhurbaşkanı Kararı ile “Girişimciliğin geliştirilmesi alanında devlet kontrol sisteminin iyileştirilmesi ve yapay engellerin kaldırılması üzerine”, çoğu merkezi yürütme organında finansal ve ekonomik faaliyetleri kontrol eden organlar kaldırılmıştır (Bağırov, 2003:66). Maliye Bakanlığı ve Vergi Bakanlığı sırasıyla mali ve vergi kontrolünden sorumludur.

Maliye Bakanlığı, devlet bütçesinden finanse edilen kuruluşların mali ve ekonomik faaliyetleri üzerinde kontrol yapar. Vergi Bakanlığı, tabi oldukları tüzel kişiliklere ve sahiplik biçimlerine bakılmaksızın, Azerbaycan Cumhuriyeti

topraklarında faaliyet gösteren tüm tüzel kişiler ve kişilerin vergilerinin doğru hesaplanmasını sağlamak için teftişler yapar. Devlet mali kontrol sisteminin bir piyasa ekonomisinin gereklerine uygun olarak örgütlenmesi ile bağlantılı olarak ekonomik alanda suçla mücadeleyi güçlendirmek için mali, vergi, bankacılık, denetim ve kolluk kuvvetlerinin ilgili faaliyetleri sağlanmalıdır (Abbasov, 1997:6). Bununla birlikte, devlet kurumları tarafından teftiş ve kontrol fonksiyonlarının uygulanmasına yönelik mekanizmanın modern gerekliliklere göre organize edilmesine ilişkin eksik süreç nedeniyle, bu alanda gözetim organlarının faaliyetlerinde ele alınması gereken zorluklar olduğu belirtilmelidir.

Cumhuriyet ekonomisindeki yapısal reformların ana yönlerinden biri bütçe gelirlerini artırmaktır. Sürdürülebilir ekonomik büyüme ve üretim gelişimini sağlamak için vergi hizmetinin ve vergi politikasının iyileştirilmesidir. Bu amaca ulaşmak, öncelikle vergi yetkilileri tarafından vergi kontrolünün uygun şekilde organize edilmesine bağlıdır (Rzayev, 2002:173). Vergi idareleri tarafından vergi tahsilatı üzerinde kontrol sağlamak için vergi sisteminin temel ilkeleri oluşturulmalı ve bu çalışma sürekli iyileştirilmelidir.

Vergi kontrolünün uygulanmasındaki önemli konulardan biri, kontrol riskinin doğru tanımlanmasıdır. Devlet vergi hizmet kurumları, tüm vergi mükelleflerine (hem tüzel kişiler hem de bireyler) uygun kayıtları tutmak için bir kimlik numarası verilmesini sağlamalıdır. Vergi müfettişleri, teftişler sırasında yasal boşlukları kötüye kullanarak tartışmalı durumlar yaratmamalıdır (Khankishiyev, 2012:65). Aksine, vergi mükellefleri lehine yasal boşlukları çözmeye çalışmalıdırlar, ancak vergi mükelleflerinin vergilerini yasaya uygun olarak ödememeleri durumunda, yargı, vergi makamlarının dilekçelerini dikkate almalı ve yasal vergilerin bütçeye ödenmesine karar vermelidir.

Azerbaycan Cumhuriyeti “Muhasebe Hakkında” Kanununa göre, Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, Cumhuriyet'te muhasebe ve raporlamanın düzenlenmesi ile görevlendirilmiştir. Muhasebenin, mal, borç, sermaye, işletme sermayesi ve genel olarak işletmelerin, departmanların, kuruluşların ve diğer ekonomik kuruluşların tüm finansal ve ekonomik

faaliyetlerine, parasal olarak, sürekli, toptan, belgelenmiş ve muhasebe kayıtlarında birbirine bağlı olduğu muhasebeleştirildiği bilinmektedir (Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu, 1994). Muhasebenin nihai sonuçları, kullanıcıların gereksinimlerine uygun olarak muhasebe (finansal) raporlarında özetlenir ve devlet servetinin, gayri safi yurtiçi hasılanın, ekonominin tüm niteliklerinin doğru analizi için geniş fırsatlar yaratır.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde yeni bir muhasebe sistemi kurmak, muhasebe politikasını Azerbaycan devletinin güçlendirilmesine ve devlet bütçesinin gerekli düzeyde oluşturulmasına yönlendirmek, sürekli geliştirmek, muhasebe ve defter tutma hizmetlerinin devlet düzenlemesini düzenlemek, geliştirilmesi ve geliştirilmesi; Günün temel gereksinimlerinden biri, (ulusal muhasebe standartları) geliştirilmesi, ulusal muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe sistemine uyulanmasıdır.

2.3.1. Ekonomik kriz bağlamında kamu denetiminin etkinliğinin artırılmasına yönelik talimatlar

Küresel ekonomik kriz her devleti ulusal ekonomik güvenlik hakkında ciddi düşünmeye ve durgunluğun üstesinden gelmek için hedefli önlemler almaya zorluyor. Azerbaycan Hükümeti tarafından son yıllarda uygulanan başarılı sosyo-ekonomik kalkınma stratejisi, ülkenin küresel krizin olumsuz etkilerinden maksimum düzeyde korunmasını sağlar ve kriz sonrası dönemde sürdürülebilir ve sürdürülebilir kalkınma için bir temel oluşturur. Kriz sonrası ekonomide finansal kaynakların etkin yönetiminde şeffaflığın rolü vurgulanmalıdır. Küreselleşmiş dünyanın şu anki gelişim aşamasında, her ülkede şeffaflığın arttırılması demokrasinin önemli bir unsuru olarak kabul edilmektedir (Graham vd., 2009:89). Çünkü artan şeffaflık, ekonomik kalkınmayı engelleyen yolsuzlukla mücadele ederek finansal kaynakların verimli kullanımına temel oluşturmaktadır.

Kriz zamanlarında ve ekonominin kriz sonrası aşamalarında finansal kaynakların etkin yönetiminde şeffaflığın rolünün artırılması, her şeyden önce kontrol ve denetimin güçlendirilmesiyle sağlanabilir. Kontrol, devlet kontrolü, devlet dışı kontrol ve kamu kontrolü ile birlikte gelir (Ananyeva, 2006:98).

Ülkemizde alınan sosyo-ekonomik tedbirler nedeniyle son yıllarda elde edilen başarılı sonuçlara rağmen, mali kaynakların verimsiz kullanımı, vergi kaçakçılığı, yasadışı girişimcilik, haksız rekabet, yanlış finansal belgelerin kullanılması, diğer yandan mali kontrolün kendisinde eksiklikler sorunların çözümünde ve ekonominin mali düzenlemesinde ciddi engeller yaratır. Bu sorunları ortadan kaldırmak için iki ardışık devlet programı kabul edilmiştir. Uluslararası uzmanlar tarafından başarıyla tamamlanan ve övülen bu programlardan biri, uluslararası alanda yolsuzlukla mücadelede önemli bir rol oynayan bir denetim hizmeti de içeren 2004-2006 Devlet Yolsuzlukla Mücadele Programı'dır (Sheremet, 2006:213). Her biri geniş bir içeriğe sahip olan ekonomik ve sosyal alanlarda programın 4. bölümünün 8 maddesi denetim hizmetine ayrılmıştır.

Devlet Yolsuzlukla Mücadele Programının (2004-2006) uygulanmasından önce, ülke önemli yasalar kabul etti, Azerbaycan Cumhuriyeti tüm uluslararası yolsuzlukla mücadele belgelerini kabul etti ve 3 Mart 2004'te Azerbaycan Cumhuriyeti Yolsuzlukla Mücadele Programını kabul etti. Onunla Mücadele Komisyonu kuruldu. Denetçiler Odası, Devlet Programı kapsamında yolsuzlukla mücadele tedbirlerinde de aktif rol almıştır. Böylece, Oda "yolsuzlukla mücadele için kamu sektöründe ve özel sektörde iç denetim hizmetlerinin oluşturulması için bir Program" geliştirmiştir. Yolsuzlukla mücadeleyi geliştirmek amacıyla Denetçilerin Mesleki Etik Kurallarında ilgili değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır. Ayrıca, Denetçiler Odası, "İç denetim hizmetleri başkanlarının işe alınması ve işten çıkarılmasına ilişkin prosedürlerin iyileştirilmesi", "Sivil Toplum Denetim Programı", "Vergi Denetim Programı" ve 8 yeni ulusal denetim standardı olmak üzere, Oda Kurulu tarafından geliştirilmiş ve onaylanmıştır (Nozhkina, 2017:66).

İkinci devlet programı, 2007-2011 Saydamlığını Artırma ve Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Stratejisidir. 2004-2006 yıllarını kapsayan Devlet Yolsuzlukla Mücadele Programının devamı olarak kabul edilmiştir. Ülkemizde ekonomik reformlar çerçevesinde uygulanacak çok yönlü, aşamalı, uzun vadeli ve kısa vadeli tedbirleri tanımlayan "Ulusal Strateji", uluslararası kuruluşların, çok sayıda yerli ve yabancı uzmanın görüş ve önerilerini dikkate alarak

hazırlanmıştır. “Ulusal Strateji” nin uygulanmasına ilişkin Eylem Planının “Ekonomik ve Sosyal Alan” bölümü, Denetim Odasının mali kontrolün geliştirilmesine katılımını öngörmektedir ve bu bölümün 6. alt bölümü tamamen denetime ayrılmıştır (Merzlikina, 2008:65). Sayıştay'ın bu alandaki faaliyeti çok yönlü, dinamik ve tutarlıdır.

Denetim Planında denetim hizmetlerini iyileştirmeye yönelik doğrudan taahhütlerden biri, uluslararası denetim standartlarının uygulanmasıydı. Bu hükme ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) tam üyelikten doğan yükümlülükler ve IFAC ile imzalanan muhtıra uyarınca, Sayıştay, ülkemizde uluslararası denetim standartlarına geçişi uygulamıştır. Bu amaçla 36 uluslararası denetim standardı, IFAC Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar ve kalite kontrolü ile ilgili Uluslararası Standart No. 1 tercüme edilmiş ve yayınlanmıştır (Bychkova, 2018:76).

Devlet denetiminin krizdeki önemli görevlerinden biri finansal sahtekarlıkla mücadele etmektir. Finansal raporlama sahtekarlığı planlanan programları tahrif ederek iyileştirmeyi (yatırımcıları, alacaklıları, alıcıları) veya kötüleşmeyi (vergi kaçakçılığı, sübvansiyonlar, vb.) İçerebilir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda, yolsuzluk, özellikle yasanın zayıf uygulanması nedeniyle kamu kurumlarında daha yaygındır (Sokolov, 2017:76). Bu tür sahtekarlıkları önlemek çok zordur, çünkü bu tür işletmelerde birçok taraf karlarını güvence altına almak için gizli anlaşmalara girer.

Ekonomik suçların kriz zamanlarında gelişmesi, gölge ekonominin oluşumu, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yasadışı, etik dışı faaliyetlerinin bir sonucu olarak genişlemektedir. Bu da "kara denetim" in geliştirilmesini teşvik eder. Toplum ve ekonomi için anormal kabul edilen bu tür süreçler bazen Azerbaycan'ın gerçekliğinde görülebilir. Bununla birlikte, dünya uygulamasında olduğu gibi, Azerbaycan'da da bu tür davaları önlemek ve denetim faaliyetleri üzerindeki kontrolü güçlendirmek için ciddi önlemler alınmaktadır. Meselenin karmaşıklığı, müşterinin ve her iki paydaşın denetçisinin ortak anlaşmasıyla bir "siyah denetim" in oluşturulması ve geliştirilmesinin kolaylaştırılmasıdır (Proceedings of the international scientific

conference, 2009). Bu tür gizli anlaşmaların tespiti çok karmaşık bir süreçtir. Müşterinin çıkarlarına hizmet eden bu denetçiler ve denetim kuruluşları, müşterinin finansal ve ekonomik faaliyetlerindeki ciddi eksiklikleri, yasa dışı işlemleri, makul olmayan maliyetlerin abartılmasını, vergi kaçakçılığını ve diğer yükümlülükleri düşünmeden doğrudan müşterinin çıkarlarına hizmet eden bir görüş bildirir. Öte yandan denetçi, ülkenin ekonomik mevzuatında bazı boşlukların kullanılmasında müşteriye "danışmanlık hizmetlerini" sunmaktadır (Geçiş ekonomisi olan ülkelerde denetim geliştirme sorunları" (uluslararası bilimsel-pratik konferansın materyalleri, 2004.).

Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları tarafından sağlanan denetim hizmetlerinin kalite düzeyi, "kara denetim" kapsamının oluşturulması ve genişletilmesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Dünya denetim uygulamasında olduğu gibi, Denetçiler Odası, denetim hizmetleri pazarında kalitesiz hizmetlerin önlenmesi ve "kara denetimin" tamamen ortadan kaldırılması için Azerbaycan'da idari ve düzenleyici önlemler almaktadır (Modern koşullarda şeffaflığın arttırılmasında denetimin rolü" (Uluslararası bilimsel-pratik sempozyumun bildirileri, 2012). Denetim kalite kontrolüne ilişkin son araştırmalar, birçok bağımsız denetçi ve denetim firmasının belgelerinde ciddi eksiklikler olduğunu ortaya koymuştur. Bu tür denetimler ve sonuçları, ABD ve Batı Avrupa'daki acı deneyimlerini yansıtan toplum ve ekonomi için ciddi bir endişe kaynağı haline geldi ve dünya ekonomisindeki krize katkıda bulundu (Modern koşullarda gerçek denetim sorunları" (Polonya-Azerbaycan bilimsel-pratik sempozyumu materyalleri, 2011). Modern zamanlarda devlet denetiminin ana görevlerinden biri, etkili sahtecilikle mücadele programlarının geliştirilmesi, sahtekarlığı önlemek ve tespit etmek için kontrol önlemlerinin uygulanmasıdır.

Küresel mali ve ekonomik kriz devam ediyor ve vergi kaçakçılığı gelişmiş ülkelerde bile yüksek seviyelerde sabit kalıyor. Bu eğilimler, vergi otoriteleri için denetim alanında yeni yaklaşımların ve teknolojilerin kullanılmasını gerektiren zorluklar yaratır. Modern denetim yaklaşımı, ilk olarak ticari işletmenin iç kontrol sistemindeki güvenlik açıklarının giderilmesini ve vergi risklerinin yanı sıra risklerin ön değerlendirmesini de

gerektirir. Halen, denetim alanındaki yeni modeller, yaklaşımlar ve yöntemler çoğu gelişmiş ülkenin vergi idarelerinde uygulanmaktadır. Bunun nedeni, son 10-15 yılda, bilgisayar teknolojisinin dünyadaki tüm özel şirketlerin, uluslararası kuruluşların ve devlet kurumlarının faaliyetlerine hızla uygulanması ve operasyonların elektronik formatta gerçekleştirilmesidir (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası, 2011). Finansal işlemler ve sermaye yerleştirme alanı neredeyse sınırsızdır.

Hem Azerbaycan'da hem de denetim alanındaki gelişmiş ülkelerin deneyimlerine dayanarak, bilgi teknolojisine dayalı denetim modelleri ve yöntemlerinin ve bu alanda bilgi ve beceriye sahip personelin uygulanması gerekmektedir. Bu tür görevler Azerbaycan-Avrupa Eylem Planından doğan yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve ülkemizde e-devletin kurulması ile ilgili önemli devlet tedbirleri ile ilgilidir. Şu anda dünyada e-denetim yöntemlerinin popülaritesi artmaktadır. Birçok ülke zaten e-denetim yöntemlerini kullanıyor. Avrupa Birliği'nin E-Denetim Yol Haritası (2009) e-denetimi şu şekilde tanımlamaktadır (Valiyev, 2012:7): E-denetim, özel bilgisayar yazılımı aracılığıyla vergi mükelleflerinin muhasebe bilgi sistemidir. Yasal bir bakış açısından, bir e-denetim basit bir denetimdir, ancak vergi mevzuatı vergi mükelleflerini muhasebe belgelerini elektronik biçimde uygun formatta sunmaya zorlamaktadır. Farklı ülkelerin vergi otoriteleri tarafından kullanılan özel yazılımlar, vergi mükelleflerinin finansal sistemlerinin elektronik versiyonlarını analiz edebilmektedir.

E-denetim, mobil vergi denetimlerinin en önemli ve temel parçasıdır. Şirket içi denetim ve denetim arasındaki fark, şirket içi denetimin esas olarak beyanların analizine (yani vergi ve mali tablolar) dayanmasına rağmen, e-denetimin, doğrudan vergi mükellefinin muhasebe sisteminde saklanan e-işlemlerin ve üçüncü taraf e-verilerinin analizine dayanmasıdır (Abbasov, 2009:98). E-denetim sırasında vergi dairesindeki özel bilgisayar yazılımları aracılığıyla tespit edilen sapmalar, işletmenin belgesel incelemesi ile desteklenir. Bununla birlikte, bir e-denetimin başlatılması için bir neden olmalıdır ve bunun nedeni, vergi mükellefinin kurum içi denetimi sırasında belirlenen yüksek vergi risklerinden kaynaklanmaktadır. Şu anda

Azerbaycan'da, büyük ve orta ölçekli tüm vergi mükelleflerinin bilgisayar tarafından yürütülen muhasebe sistemleri ve işlemleri vardır ve muhasebe elektronik formatta yürütülmektedir (Mammadov, 2006:65). Bu, e-denetim uzmanlarının (e-denetçiler) kısa sürede vergi kaçaklarından kaçınmak için elektronik ortamda vergi mükelleflerinden büyük hacimlerde ve e-formatta depolanan muhasebe bilgilerini elde etmelerini sağlar.

Finansal krizin etkilerinin bir sonucu olarak belirli riskler, özellikle finansal tablolardaki belirsizlikler ve finansal tablolardaki bazı bilgilerin metinsel kısmının iş sürekliliği ile ilgili etkinliği sorgulanmıştır. Şu anda, birçok ülkede denetçiler bu alanlarda olağanüstü raporlar hazırlamaktadır. Bu alanlarda daha net ve daha güvenilir bilgi sağlamak için kurumsal raporlama ve denetim standartlarının revize edilmesi gerekmektedir.

Azerbaycan'ın ekonomik krizden kayıpsız çıkabilmesi için reel sektöre yatırım hacmi artırılmalı, imalat işletmelerine devlet yardımı sağlanmalı ve ülkenin ithalata bağımlılığını azaltan projelerin uygulanmasına özel dikkat gösterilmelidir. Küresel ekonomik krizin temel nedenlerinden biri, üretim pazarının zayıflamasıdır. Benzer bir süreci önlemek için Azerbaycan'da petrol dışı sektörü geliştirmek için alınan önlemlere devam edilmelidir. Dünya pazarındaki petrolün fiyatı önceki yıllara göre birkaç kat düştüğü için ülkemizin petrol gelirleri de düştü. Ancak, petrol satışından elde edilen gelirlerin, petrol dışı sektörde daha kârlı olacak projelerin uygulanmasına yönlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

2.3.2. Yasal çerçevenin iyileştirilmesinin ana yönleri ve denetim sisteminin yasal temeli

Ülkemizdeki denetim hizmetini düzenlemek için 16 Eylül 1994 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti "Denetçi Servisi Hakkında" Kanunu kabul edilmiştir. Ulusal lider Haydar Aliyev tarafından imzalanan bu Kanun, denetim hizmetinin oluşumu, organizasyonu, düzenlenmesi ve bir bütün olarak düzenleyici denetim çerçevesinin oluşturulmasında vazgeçilmez bir rol oynamıştır ve bugün de geçerli olmaya devam etmektedir. Geçtiğimiz dönemde Azerbaycan'da normatif denetim temeli oluşturulmuş ve denetim bağımsız bir finansal kontrol sistemi

olarak oluşturulmuştur. Dolayısıyla, ülke ekonomisinin toplum yaşamındaki önemli bir altyapısı olarak denetimin rolü ve sorumlulukları, "Zorunlu Denetçinin Zorunlu Sigortası Üzerine", "İç Denetim" ve Medeni Kanun, "Menkul Kıymetler", "Bankalar" da dahil olmak üzere 20'den fazla yasaya yansımaktadır. "Muhasebe Hakkında", "Finansal ve Endüstriyel Gruplar Hakkında", "Savcılık Hakkında", "Kredi Birlikleri Hakkında", "Bütçe Sistemi Hakkında" ve Azerbaycan Cumhuriyeti'nin diğer yasaları. Aynı zamanda, ekonomik ve finansal yaşamda ve mevzuat alanında son dönemde meydana gelen değişiklikler de dikkate alınarak uluslararası uygulamaya uygun olarak Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununa çok sayıda ekleme ve değişiklik yapılmıştır (Tax Code of the Republic of Azerbaijan, 2015).

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) tam üyeliği, IAS'ın (Uluslararası Muhasebe Standartları) Azerbaycan diline çevrilmesi ve 1 Ocak 2010'dan itibaren ülkemizdeki uluslararası denetim standartlarına göre denetime geçiş ile ilgili yükümlülükler. Ülkemizdeki başvuru ve denetim statüsünün genişletilmesi ihtiyacı gibi faktörler, Azerbaycan Cumhuriyeti Hukukunda "Denetçi Hizmetleri'nde ekleme ve değişiklik yapılmasını acil hale getirmiştir. Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı 2421 sayılı Kararname tarafından onaylanan "2012-2015 Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Eylem Planında" 5 Eylül 2012 tarihli İlham Aliyev, Denetim Odasını denetim hizmetini geliştirmekle görevlendirmiştir (Civil Code of the Republic of Azerbaijan, 2015). Bununla birlikte, denetim alanında yasal çerçevede, denetim hizmetlerinin sağlanması ve uygulanmasında ciddi sorunlar yaratan birtakım boşluklar ve eksiklikler bulunmaktadır. Bunlar, her şeyden önce aşağıdakileri içerir (Decree of the President of the Republic of Azerbaijan, 2012):

- Denetim hizmetlerinin sunulması sürecinde zorunlu denetim konularının başkan ve görevlilerinin hak, görev ve sorumluluklarını mevzuatta tespit etmeme;
- Denetim alanında antitröst ve adil rekabeti sağlayacak mevzuat eksikliği;

- Denetim kuruluşlarında iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulması konusunda mevzuat eksikliği;
- Denetim sürecinde şeffaflığı sağlayacak mevzuatta hüküm bulunmaması;
- Mevzuatta yolsuzlukla mücadelede denetçilerin görev ve sorumluluklarının tanımlanmaması;
- Mevzuatta denetçilerin mesleki seviyesinin yükseltilmesine ve zorunlu sürekli eğitime ilişkin hükümlerin bulunmaması;
- Denetçiler Odası'nın faaliyetleri için kamuya hesap verme sorumluluğunun olmaması;
- Faaliyetin ana göstergeleri olan yıllık ciro, çalışan sayısı ile ilgili denetimin kapsamını açıklığa kavuşturmak için yasal bir mekanizma eksikliği;
- Yasada öngörülen hallerde, bağımsız denetim raporuyla birlikte, bağımsız denetim raporları ile finansal tabloların yayımlanması sorumluluğunu mevzuatta yansıtmamak;
- Bağımsız denetçiler ile denetim komiteleri ve ekonomik kuruluşların iç denetçileri arasındaki ilişkilere ilişkin hüküm eksikliği;
- Bağımsız denetim raporunun işletmenin finansal tablolarının bir parçası olarak muhasebeleştirilmemesi

Denetim hizmetinin düzenleyici çerçevesinin iyileştirilmesi, bir dizi yeni kanunun kabul edilmesini ve mevcut mevzuata ilgili eklemelerin ve değişikliklerin yapılmasını gerektirir. Denetim için yasal çerçeveyi geliştirmek amacıyla, her şeyden önce, Mali Kontrol Kanunu kabul edilmelidir. Mali kontrolün çeşitli dalları arasındaki ilişkilerin daha da güçlendirilmesi, bu kurumlar arasındaki otoritenin kapsamını ve mali kontrol alanındaki farklı kurumların hedeflerinin yakınlığını belirlemek için, yasa kamu politikasının genel yönlerini, etkileşimlerini ve çerçevesini yansıtır (Law of the Republic of Azerbaijan, 2014). Ayrıca, ekonomik etkinlik, girişimci faaliyetlere gereksiz

müdahalenin önlenmesi gibi önemli konuların hukukta ele alınması gerekmektedir.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin dünya ekonomisine entegrasyonu, Sayıştay'ın Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) katılımı ve bu üyeliğin getirdiği yükümlülükler ile Azerbaycan Cumhuriyeti'nin bazı yasama işlemlerinde yapılan değişiklikler ve eklemeler yeni bir yasanın kabul edilmesini sağlamıştır.

2.4. ULUSLARARASI DENEYİM VE FİNANSAL KONTROL VE DENETİMİN KİLİT ALANLARI.

Ülkemizde, kamu yönetim yapılarının bir parçası olmayan ve çeşitli mülkiyet biçimlerine dayanan, uluslararası uygulamada uzun süredir yaygın olarak kullanılan devlet dışı mali kontrolün organizasyonu için nesnel koşullar yaratan, ekonomik açıdan bağımsız işletmelerin oluşturulmasıdır. Piyasa ekonomisinde, sadece devlete ait işletmeler ve bütçe kuruluşları yönetimin (yöntem) kontrolü altında kalacak ve yeni mülkiyet biçimleri geliştikçe ve işletmelerin bağımsızlığı genişledikçe, faaliyetleri azalacak ve yerine devlet dışı mali kontrol uygulanacaktır (Silagadze, 2013:66).

Piyasa ekonomilerinin olduğu yabancı ülkelerde stratejik ve mevcut kontrol, bu finansların stratejik yönetiminin temeli olarak görülmektedir. Bu temelde, piyasa ekonomisinde planlama ve kontrol arasındaki ilişkiye bakalım. Önde gelen ABD uzmanlarına göre, stratejik yönetimde kontrol, kooperatifin yönetiminin tüm kaynakların elde edilmesini ve verimli, ekonomik ve organizasyonun genel hedefleri doğrultusunda kullanılmasını sağlaması gereken bir süreçtir (Atanelishvili, 2013:222).

Mali kontrol ise, finans alanındaki stratejik ve güncel konuların çözümünde yer alan taraflardan birini (kontrol) mali kaynaklarının oluşturulması, dağıtımı ve kullanımı ile bağlantılı olarak yansıtır. Stratejik finansal yönetim alt sistemi içinde finansal kontrol uygulama yeteneği işletmelerin fonksiyonel bütçeleri ve finansmanı ile sağlanmaktadır. Burada yansıtılan göstergeler ve oranlar, finans alanındaki stratejik ve güncel konuların yanı sıra etkili çözümleri için gerekli koşulların spesifik bir özelliğidir (Mircea,

2002:7). Mali kontrolün kullanılması, fonksiyonel bütçelerin ve mali planların uygulanmasının sonuçlarının, bu belgelerde belirtilen gerekliliklerle karşılaştırılması ve makul olmayan sapmalar tespit edildiğinde düzeltici önlemler alınmasını eleştirel olarak değerlendirmeyi içerir.

Amerikan kooperatiflerinin pratiğinde, bireysel departmanların bütçeleri ile ilgili bu konu, bu departmanların faaliyetlerinin niteliğinin belirleyici etkisi ve aralarındaki sorumlulukların dağılımı altında çözülmektedir. Beş işlevsel birim türü (sorumluluk merkezleri) ve buna bağlı olarak, faaliyetlerini izlemek için kullanılan beş finansal gösterge grubu birbirinden ayrılmaktadır. Birinci tip üretim birimlerini içerir. Bunlara bazen standart maliyet merkezleri denir (Holt, 2006:12). Onlar için üretilen tüm ürün yelpazesi için malzeme normları ve işçilik maliyetleri ve bunlar için ek bütçeler belirlenir.

İkinci satış birimleri gelir merkezleridir. Onlar için ana kontrol göstergesi satış. Bunların maksimizasyonu, önceden belirlenmiş asgari fiyatlar ve satışlar ile ilgili bölümlere de verilen kaynak miktarı ile belirlenmelidir. Üçüncü tip idari hizmetlerdir (dağılım merkezleri). Faaliyetlerinin ayrıntıları, pratikte, maliyetler ve sonuçlar arasındaki ilişkiyi belirlemenizi sağlar. Bütçeleri, kural olarak, departmanların kendileri tarafından belirlenen esneklikleriyle karakterize edilir ve hizmet kalitesi bir uzman tarafından kontrol edilir (Dumitru, 2010:26). Dördüncü tip - kar merkezleri - çok çeşitli departmanlarda ve mal üretimi yapan işletmelerde hemen hemen her şeyi kapsar. Onlar için kontrol göstergesi hesaplanan kardan oluşur. Bu gösterge, kârın aşırı esnekliğini ortadan kaldırır ve yalnızca ilgili departman tarafından kontrol edilebilen birimleri içerir (DiNapoli, 2007:13).

Beşinci bölüm türü yatırım merkezlerinden oluşmaktadır. Bunlar, finansal faaliyetlerde kullanılan kaynak miktarı ile ilgili olarak karı maksimize etmeyi içerir. Finansal faaliyetlerinin (yatırım getirisi) veya kullanılan sermayeye vergi sonrası kârının ana göstergeleri. Mevcut ve stratejik kontrolün spesifik görevlerinin çözümü, farklı düzeylerdeki fonksiyonel bütçe türlerinin ve biçimlerinin etkinliği ile de sağlanmaktadır. Üç ana bölüm bütçesi vardır (Bruce vd., 2011:7).

- Maliyetler üzerinde genel kontrol.
- Maliyetler üzerinde esnek kontrol.
- Bütçe formları ve bütçelerde yapılan bazı değişiklikler dikkate alınarak kâr, satış ve sermaye getirisi

Harcama kontrol tipi bütçelere genellikle “harcama merkezleri” denir. Birimlerin finansal kaynaklarına katı sınırlar koyarlar. Esnek maliyet kontrol bütçelerine ihtiyari harcama merkezleri denir. Önceden farklı olarak, bu tür bir bütçe, kaynakların makul bir şekilde aşırı harcanmasına izin verir. Son olarak, "satış merkezleri", "kâr merkezleri" ve "yatırım merkezleri" ana kontrol ve teşvik göstergesinin kârdan oluştuğu bütçelerle karakterize edilir. İşlevsel programların mevcut ve stratejik bütçeleri genellikle kar ve zarar dengesi, finansal kaynak kaynakları ve kullanım alanları şeklinde geliştirilir (Prawitt, 2009:87). Bu durumda, stratejik bütçeler fonksiyonel bütçeleri ve sıralı etkileşimleri yansıtır; bu da birim bütçelerin etkileşimini yansıtır.

Daha önce de belirtildiği gibi, piyasa ekonomisi genişliyordu, ülkelerin dengesi büyüyordu, kontrol nesneleri artıyordu ve ülkedeki finansal göstergelerin temeli kontrol ile başladı. Bu amaçla, ülkeler zaten mülkiyet biçimlerinin yaratılmasıyla ilgili yeni bir politika geliştirmeye zorlandı ve finansal kontrol altında oluşturulan bu yeni yön, işletmelere, bütçe departmanlarına ve kuruluşlara, anonim şirketlere vb. için uygun hale geldi.

ÜÇÜNCÜBÖLÜM

AZERBAYCAN VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. TÜRKİYE AZERBAYCAN DENETİM SİSTEMLERİNİN FARKLILIKLARI VE BENZERLİKLERİ

Azerbaycan'da Denetim Hizmeti ile ilgili Kanun 1994 yılında 16 Eylül'de kabul edilmiştir. Bu Kanun yönünde Azerbaycan'da denetim sürecinin gerçekleştirilmesi, yasal dayanakları, denetçi olarak görevlendirilen kişilerin yapacakları belirlenmekte ve mülk sahibinin mülk haklarını koruyan bağımsız finansal nezaret sisteminin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır (Azerbaycan Cumhuriyeti'nin denetim faaliyeti hakkında Kanunu, 2010). Denetim süreciyle bağlı ilişkiler bu Kanun bağlamında ve Azerbaycan devletinin farklı kanun ve kararnameleriyle ve uluslararası sözleşmelerle düzenlenmektedir.

Sunulan denetim sürecini düzene sokmak, oluşturmak, denetim yapacak bireylerin haklarını korumak nedeniyle Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Denetçiler Odası bulunmaktadır. Denetçiler Odasının çalışmaları bu kurumun Tüzüğünde belirlenen kararlarla düzenlenmektedir. Azerbaycan Cumhuriyeti büyük meclisi bu kurumun Tüzüğü'nü onaylar ve kuruma başkan seçer. Bu kurum denetleme yapan kişilere ve denetime tabi tutulan kurumlara lisans sağlamak ve sağlanan lisans ile denetçiler ve denetim kurumları Azerbaycan devletinde bağımsız denetim gerçekleştirme hakkını kazanıyorlar. Azerbaycan hükümetinin verdiği lisans beş yıl süreyle verilmektedir. Ancak bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları bağımsız denetim gerçekleştirme hakkına sahiptirler (Genizade, 2004:9).

Türkiye'de 3568 n'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1989 yılı 13 Haziran'da ve 20194 n'lu Resmî Gazete'de yayınlanarak hüküm kazanmıştır. Mali Müşavirlik Kanunu'nun hükümlerine yönelik denetime hak elde edenlere “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” adı verilmiştir. Kanun hükümlerinin hedefi, kurum çalışmalarının ve faaliyetlerinin doğru ve güvenilir

biçimde çalışma sistemini oluşturmak, çalışma sonuçlarını belirlenmiş kanunlar yönünde denetleyerek ve inceleyerek yaşanan durumu ilgili resmi kişilerin incelemesine tarafsız biçimde vermek ve yüksek mesleki standartları değerlendirmektir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

Yeminli Mali Müşavir olarak çalışan kişi gerçek ve tüzel bireylerin ya da aynı kişilerin kurumlarının finansal tablo ve beyannamelerinin kanun hükümleri, muhasebe kararları ile müşavirlik standartlarına yönelik gerçekleştirildiğini denetlerler. Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik ettiği evraklar, tasdik mevzuatları ile tasdike yönelik kararlar; gerçek ve tüzel bireylerin hak biçimleri, çalışma kolları ve bütçeleri, döviz elde etmek için gerçekleştirdikleri çalışmalar, ithalat ve ihracat çalışmaları, yatırım değerleri dikkate alınarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafınca belirtilecek kararnamelerle belirlenmektedir (568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu, 1989).

Ekonomik sürecin gelişim göstermesiyle Sermaye Piyasası'nın da gelişmesi bağlantılı bir süreçtir. Kısacası ekonomik açıdan az gelişmiş Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim süreci bağımsızlıktan sonra ortaya çıkmasına rağmen Sermaye Piyasası'na sağladığı değer ve yarar az miktardadır. Bir tek büyük şirketler ve yatırımcılar ve sadece kredi kuruluşları bağımsız denetim faaliyetlerinden yararlanılabilmekte, denetçilerin sundukları raporları inceleyebilmektedirler. Ancak son yıllarda denetim kurumları hızlı gelişim göstermektedir ve bağımsız denetim kurumlarının güveninin yükselmesi nedeniyle Sermaye Piyasasının da güvenli olması sağlanmaktadır (Örmeci, 1992:5).

Sovyetler Birliğinin dağılmasından sonra, Azerbaycan kendi bağımsızlığını elde ettiği zaman hükümetin ekonomik açıdan durumu kötü durumdaydı. Ekonominin iyileşmesi, toplumun yaşam kalitesinin yükselmesi yeni bağımsızlık elde etmiş Azerbaycan için zor bir süreçtir. Son dönemlere kıyasla, Azerbaycan Cumhuriyeti'nin ekonomik açıdan durumu ve gelişimi yeni bağımsızlık kazandığı senelerdekinden daha fazla gelişim göstermektedir.

Bugün ekonomik, sosyal açıdan Azerbaycan Cumhuriyetinde istikrar elde edilmiştir ve gelişmeler aynı şekilde sürdürülürse, denetim sektöründe gelişmeler yaşanacaktır.

Türkiye ve Azerbaycan Cumhuriyetlerinin sermaye piyasası karşılaştırıldığında Türkiye Sermaye Piyasası'nın daha fazla gelişim gösterdiği söylenebilir. Azerbaycan'da ise Sermaye Piyasası yok derecesinde az gelişmiştir. Dolayısıyla fon sağlayan bireyler tüzel kişilerdir. Fon talebinde bulunanlar mali kurumlardır. Gerçek kişiler bu yönde daha az çalışmaktadırlar. Esasen büyük firmalar Sermaye Piyasası'ndan kar elde etmektedir, orta ve küçük boy şirketlerde ise aynı durum bulunmamaktadır. Türkiye borsası ile kıyaslandığında Azerbaycan borsasının çok düşük kalitede olduğu gözlemlenmektedir.

3.2. AZERBAYCAN VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ SÜRECİNDEKİ BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR

Diğer bölümlerde belirtildiği gibi, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim gelişimi iki farklı dönemden geçmiştir. XIX yüzyılın 70'li yılları Sovyetler bünyesinde yaşayan Azerbaycan'da ekonominin tüm sektörlerinde görüldüğü gibi bağımsız denetim sektöründe de gelişim yönünde geri kalımdan bahs etmek mümkündür. Sovyetler döneminde Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim adlı bir süreç hiç yaşanmamıştır ve ancak hükümetin denetimi sürdürülmüştür. Fakat 80'li yılların sonuna doğru bağımsız denetime yönelik birtakım adımlar atılmıştır. Ancak bu yapılanlar çok fazla etkili olmamıştır. 90'lı yıllarda Sovyetler parçalanmış ve tüm sektörlerde olduğu gibi denetim sektöründe de bağımsızlık kazanmış ülkeler denetime yönelik bireysel hükümler oluşturmuşlardır.

Türkiye'de denetim ile ilgili çalışmalar Azerbaycan'a kıyasla daha eskilere kadar uzanmaktadır. Denetim sürecinin yasal olarak gerçekleştirilmesi 1947 senesinde Türkiye Maliye Bakanlığı tarafından atılan adımlar bu yönde ilk adımlardandır. Türkiye Cumhuriyeti'nde denetim sürecinin gerçekleşmesine en büyük etken bankaların ve finansal kurumların 60'lı senelerde oluşması olmuştur. Aynı şirketlerin gelişimi bu kurumların fon desteğini sağlayan dış

yatırımcıların isteği ile bağımsız denetime tabi tutulması denetim olgusunun gelişmesine olanak sağlamıştır. 70'li senelerden başlayarak dış bağımsız denetim kurumlarının üye kurumları aracılığı ile denetimler hayata geçirilmiştir. Bu yönde ülkede ilgili etkili gelişmeler 1987 senesinde T.C. Merkez Bankasının isteği ile başlatılmıştır (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, 2011).

İki devlet arasında bağımsız denetim ile ilgili ortaya çıkan farklardan önemlisi de 3568 n'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunlarıdır. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetçi kişiler mesleki durumlarını gösteren ya da onaylayan belirli kanun bulunmamaktadır (568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu, 1989). Bu tür kanunun var olmaması muhasebe mesleğinde haksız sürdürülen bir rekabet ortamı oluşturmuş ve bu mesleğe sahip kişilerin sorumluluklarının oluşturulması ya da yapacaklarının ve haklarının koruma altına alınması yönünde hukuksal açıdan düzenlemeler oluşturulmamıştır.

Bağımsızlığını kazanan Azerbaycan devleti bağımsız denetim ile ilgili önemli çalışmalar gerçekleştirmiştir. Bu adımlardan en etkili olanı 1994 senesinde “Denetim Hizmeti Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunun” hazırlanması ve kabulüdür. 1995 senesinde kurulmuş olan Azerbaycan Denetçiler Odası ülkede gerçekleştirilen denetim sürecinde etkili bir kuruluş olarak günümüzde de çalışmalarını hayata geçirmektedir. İki devlet arasında bağımsız denetime bağlı gelişim süreci farklılıklarından biri de Azerbaycan'da denetim süreci şartları her zaman Azerbaycan Denetçiler Odası tarafından düzenlenmiştir. Ancak Türkiye'de bağımsız denetime ait düzenlemeler, sermaye piyasası, banka ve enerji piyasası gibi sektörlerde SPK, BDDK ve EPDK tarafından belirtilen düzenlemelere yönelik geliştirilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim yönündeki en yeni düzenleme ve gelişimlerin dayanağı 6102 n'lu Türk ticaret kanunudur. Türk ticaret kanuna bağlı olarak bağımsız denetimin etkili bir kuruluş kapsamında birleşmesi dönemi başlamıştır. 2011 senesinde 660 n'lu KHK ile beraber kamu gözetimi kurumu ortaya çıkmıştır.

3.3. AZERBAIJAN DENETÇİLER ODASI VE KAMU GÖZETİMİ KURUMU ARASINDAKİ BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR

Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin farklı kurumların farklı düzenlemelerinin olması, bu konuda tekdüzeliği önlemiştir. Avrupa Birliği'nin denetçilerin ve denetim kurumlarının kamu gözetiminden sorumlu olması gerektiğini belirten uluslararası gelişmeler ve düzenlemeler, Türkiye'de bağımsız denetim alanında yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirmiştir. Bu gerekliliğin ardından 2011 yılında ABD'de Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB) ile benzer şekilde bir POB kurulmuştur. Kurul, AB yönergesine (Yönetmelik No. 2006/43 / EC) uygun olarak bağımsız denetim alanında bir kalite, güvence ve kamu gözetim sistemi oluşturur. Kurul, bağımsız denetimde güvenilirlik ve kalite sağlama, denetim standartlarını ve davranış kurallarını belirleme, denetim kuruluşlarına yetki verme ve faaliyetlerini denetleme ve bağımsız denetim alanındaki kamu gözetimi yetkisini üstlenir. KGK'nın başlatılmasıyla, ilgili kuruluşlar üzerinde kamu gözetimi yapan SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumların yetkilileri KGK'ye devredilmiştir. Dolayısıyla, denetim kuruluşlarının gerekli düzenlemelere uygun çalışıp çalışmadığının denetimi tek bir merkezi otorite altında toplanmış ve sonuç olarak bağımsız denetimin güvenilirliğinin ve kalitesinin iyileştirilmesini hedeflemiştir.

Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın (2012-2020) 5 Eylül 2012 tarihli ve 2421 sayılı Azerbaycan Cumhurbaşkanı'nın emriyle onaylanan "2012-2015 Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Eylem Planı" Madde 13.2 uyarınca hazırlanan denetim hizmetinin geliştirilmesi kavramında 2014 yılı cari dönemde, Denetçiler Odası planlanan önlemlerin uygulanması ile ilgili bir dizi faaliyet yürütmüştür (Azerbycan Cumhuriyeti. 2012-2015 Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Eylem Planını, 2012).

Böylece, Konsept I'nın 1. maddesi uyarınca "Denetim hizmetinin düzenleyici çerçevesinin geliştirilmesi", Madde 1 "Azerbaycan Cumhuriyeti yasa tasarısının tamamlanması" Denetim hakkında "Azerbaycan Cumhuriyeti yasa tasarısı" Denetim hakkında "uluslararası standartlar ve en iyi uygulamaları içeren Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Başkanı Sn. Vahid Novruzov, çalışmanın tamamlanması hakkında 26 Mayıs 2014 tarihli 1.9 sayılı Kararını

yayımladı. Siparişe göre, Azerbaycan Cumhuriyeti "Denetçi faaliyetleri hakkında" yasa tasarısı konusunda yerel ve yabancı kuruluşların temsilcilerinin önerilerini incelemek, sistemleştirmek ve dikkate almak üzere bir yayın kurulu oluşturuldu.

Bir dizi yabancı denetim düzenleyicisinin, ülkemizde faaliyet gösteren uluslararası denetim kuruluşlarının ve Dünya Bankası Ülke Temsilcisinin katılımıyla “Denetim faaliyetleri ve ilgili kurumlarla koordinasyon kanununun taslak kanunun kamuoyunda tartışılması” kavramının 2. maddesi uyarınca 15 Mayıs'ta Bakü'de düzenlenen “Modern Koşullarda Mevzuatın Denetimi” konulu Uluslararası Bilimsel-Pratik Sempozyumunda “Denetçi Faaliyeti Hakkında” kanun taslağı geniş bir şekilde tartışılmış ve sempozyum katılımcılarının görüş, öneri ve önerileri dikkate alınarak hazırlanan taslak yasa 16 Ekim 2014 tarihinde dikkate alınmıştır. Cumhuriyet Bakanlar Kurulu Kurmay Başkanı Hajiyev'e gönderildi.

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası çalışma grubu tarafından hazırlanan, 3 Mart 2014 tarihinde Denetçiler Odası'nın internet sitesinde kamuoyuna açıklandı ve 14 Mayıs 2014 tarihli "Modern Koşullarda Mevzuatı Denetleme" konulu Uluslararası Bilimsel-Pratik Sempozyumunda tartışıldı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası, 2020).”Azerbaycan Cumhuriyeti yasa tasarısı ile ilgili olarak alınan görüş, yorum ve önerileri dikkate alarak, tamamlama çalışması tamamlanmış, tartışma mevzuata uygun olarak yapılmış ve kalite ile tamamlanmıştır.

10 Ekim 2014 tarihli Teftiş Kurulu Başkanlığı toplantısında kamuoyuyla görüşülmesi önerilen kanun tasarısı Adalet Bakanlığı, Ekonomi ve Sanayi Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Vergi Bakanlığı, Menkul Kıymetler Devlet Komitesi, Azerbaycan Merkez Bankası'na sunulmuştur. Ulusal Örgütler Konfederasyonuna gönderildi ve Sayıştay'ın internet sitesinde yayınlandı.

3.4. AZERBAIJAN VE TÜRKİYE’DE ZORUNLU BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETME FARKLILIKLARI

Türkiye’de Davranış Kuralları'nın getirdiği en büyük değişiklik, Bakanlar Kurulu (Uygun Kuruluşlar) tarafından belirlendiği üzere, bazı anonim

şirketler, limited şirketler ve şirket gruplarına zorunlu zorunlu bağımsız denetimin uygulanmasıdır. Bu kapsamda, 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Hisse Senedi Şirketlerinin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı, 23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmaktadır. Uygun Kuruluşların belirlenmesinde, Kod'un uygulanmasında ek bir sonuç vardır: 1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren, bu kuruluşlardan bir web sitesi kurmaları ve belirlenen bölümlerini Kurallar uyarınca gereken belirli açıklamalara tahsis etmeleri gerekecektir. Bu Müşteri Uyarısı, yeni kabul edilen Kararname ışığında bu yeni denetim rejiminin özet bir tartışmasını sunmayı amaçlamaktadır.

Madde 397/4, bu tür bir bağımsız denetime ihtiyaç duyan şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesini öngörür. Bu bağlamda, hangi şirketlerin böyle bir zorunlu bağımsız denetime tabi olacağını belirlemek için uygulanabilecek kriterleri (zaman zaman değiştirilen) belirterek, 2013 yılı başlarında Türk Resmî Gazetesinde Bakanlar Kurulu kararı yayımlanmıştır.

Şimdi, 26 Mayıs 2018 tarihli Türk Resmî Gazetesinde yayımlanan bir kararda, Bakanlar Konseyi hangi şirketlerin böyle zorunlu bir bağımsız denetime tabi olacağını belirlemek için geçerli yeni kriterleri ortaya koymaktadır. Örneğin, borsada işlem görmeyen ancak halka açık olarak kabul edilen şirketler, gazete şirketleri, Bilgi ve İletişim Teknolojileri Kurumu veya Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından düzenlenen şirketler vb.) de ilgili olarak biraz daha düşük eşiklerin yerine getirilmesi durumunda zorunlu bir bağımsız denetime tabidir. Zorunlu bağımsız denetim kriterlerini yerine getirmeyen şirketlere ilişkin olarak Türk Ticaret Kanunu, alternatif denetim yükümlülüğü ilkesini öngörmektedir. Bu tür bir denetimin şartlarının, hâlâ çıkarılacak olan ikincil bir mevzuatta belirlenmesi beklenmektedir. Buna göre, böyle bir denetimin tam kapsamı, ilgili denetçilerin nitelikleri, görev ve yetkileri, atama ve görevden alınmaları için uygulanacak prosedür, denetim raporlarının içeriği ile denetim raporlarının sunulması prosedürü genel kurul, bu aşamada belirsizliğini koruyor.

Yıllık raporların zorunlu denetimi veya yıllık denetimi, finansal tabloların ve finansal tabloların zorunlu yıllık (yıllık) denetimi anlamına gelir.

Zorunlu denetim Azerbaycan Cumhuriyeti “Denetçi Servisi” Kanununa göre yapılır. Zorunlu bir denetimin amacı, işletmenin (şirket, firma), kuruluşun, departmanın ve yıllık raporların muhasebe kayıtlarının gerçekliğini ve güvenilirliğini doğrulamaktır. Zorunlu denetimler, yasalarla veya devlet kurumları adına belirtilen durumlarda yapılır. Zorunlu denetim gerçekleştirmenin kapsamı ve prosedürü kanunla düzenlenir. Zorunlu denetim açık anonim şirketler, limited şirketler, bankalar ve kredi kuruluşları, sigorta şirketleri, yatırım fonları, emtia ve borsalarda yapılır.

11 Şubat 2011 tarihli Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununda “Zorunlu Denetimden Kaçınma” başlıklı Madde 247-3 “Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununda Değişiklik ve Ek Olarak” Azerbaycan Cumhuriyeti Hukukunda Değişiklik ve Ekler Hakkında Eklenmiştir. Bu maddeye göre yetkililer, zorunlu denetimden kaçınmak için 300 ila 600 manat ve tüzel kişilere, kanunda öngörülen hallerde yapılması gereken para cezası verilir. Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu'na göre, sınırlı sorumlu şirketlerin yıllık mali tabloların doğruluğunu doğrulamak için her yıl bir dış denetçi tutması gerekmektedir (Madde 91.4). Bu kanuna göre, anonim şirketler de devlet adına zorunlu bir denetimden geçmelidir. (Madde 107.6)

Devlet kurumları adına yürütülen zorunlu denetimi genişletmek ve güçlendirmek için önemli adımlar atılmış ve bir dizi yasama düzenlemesi kabul edilmiştir. Devlet tarafından yaptırılan zorunlu denetim, işletme tarafından hazırlanan raporların mevzuatın gerekleri çerçevesinde pay sahiplerinin menfaatine olup olmadığını ve öznel faktörlerden uzak olup olmadığını belirlemede önemli bir rol oynar. Buna ek olarak, yıllık mali tablolarda genellikle hissedarların ve yatırımcıların bir şirket hakkında doğru kararlar vermesini engelleyen bilgiler bulunmaz. Zorunlu denetim, iç kontrol sistemindeki eksikliklerin zamanında tespit edilmesinde ve kanunun ihlali ile ilişkili risklerin kuruluştaki finansal tabloların hazırlanmasında eksikliklere yol açmasında önemli bir rol oynamaktadır. Halen, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde, mevzuattaki son değişiklikler, Denetçiler Odası tarafından bu alandaki istişareler ve uluslararası konferanslar da dahil olmak üzere, zorunlu denetim gerekliliklerini karşılamak için birtakım önlemler uygulanmaktadır.

3.5. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ONAYLAMA VE LİSANSLAMA SÜRECİ İLE İLGİLİ BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR

Azerbaycan`da denetimin organizasyonu, muhasebe (finansal) tablolarının bağımsız denetiminin uygulanması ve diğer denetim hizmetlerinin sağlanması konusundaki girişimci faaliyet anlamına gelir. Denetçi faaliyetinin yasal olarak düzenlenmesi kayıt, lisans, denetçilerin tasdiki, vergilendirme ile yapılır.

Azerbaycan Cumhuriyeti Yasaları tarafından onaylanan “Girişimci Faaliyet Üzerine” ve “Denetçi Hizmeti”, “Azerbaycan Cumhuriyeti'ndeki Bazı Faaliyet Türleri İçin Özel İzinlerin (Lisansların Verilmesi Hakkında Kurallar)” 2 Eylül 2002 tarihli Azerbaycan Cumhurbaşkanı Kararı ile onaylanmıştır (Azerbaycan Cumhuriyeti “Muhasebe Hakkında” Kanunu, 2004). "Özel izin (ruhsat) gerektiren faaliyetlerin listesi" uyarınca, Denetçiler Odası, denetim faaliyetlerinde bulunmak için lisans vermekle yükümlüdür. Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları, devlet kaydından sonraki 5 yıllık bir süre için verilen lisans temelinde faaliyet göstermektedir.

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası tarafından verilen bir lisans temelinde, bağımsız denetçiler, denetim kuruluşları ile yabancı denetim firmalarının şubeleri ve temsilcilikleri, Cumhuriyet topraklarında denetim hizmetleri sağlayabilir. Denetim Odası ve lisanslı denetçileri, ticari işletmelerin mallarını değerlendirir, envantere ve tasdikine tabi tutar, muhasebe ve finansal faaliyetleri inceler ve analiz eder, muhasebe kayıtları oluşturur ve raporlar hazırlar, mali işlemlerin yasallığı ve raporlama göstergelerinin doğruluğu hakkında denetçinin görüşünü sunar, tüzel kişilere ve bireylere iyileştirme önerileri ve tavsiyeleri verir, mali ve vergi mevzuatı, muhasebe, özelleştirme, hakkaniyet ve diğer hizmetleri sağlamaktadır.

Türkiye`de Muhasebeci, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından verilen özel bir lisansa sahiplerse, halka açık şirketler için denetim yapabilirler. İlgili kurumlar tarafından verilen özel bir lisansa sahiplerse, bağımsız denetim amacıyla ilgili kurumlar adına finans, sigorta ve enerji piyasalarında faaliyet gösteren kuruluşların denetimlerini de yapabilirler.

24994 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 30 Temmuz 1981 tarihinde kabul edilmiştir. Bu kanunla Sermaye Piyasası Kurulu (bundan sonra Kurul olarak anılacaktır) oluşturulmuştur. Kurul, sermaye piyasalarının düzenlenmesi ve piyasa araçlarının ve kurumlarının geliştirilmesi için ayrıntılı düzenlemeler yapar. Kurul, Türkiye'deki sermaye piyasalarını ve kurumları lisanslar, düzenler ve denetler. Amaçları aşağıdaki gibidir (24994 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 2014):

- Adil, uygun ve verimli sermaye piyasalarını sürdürmek,
- Yatırımcıların korunmasını ve tam, doğru ve zamanında bilgi almasını sağlamak,
- Sermaye piyasalarındaki yatırımları korumak

Öte yandan, 45. Madde, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun piyasa faaliyetlerini kendi personeli veya kamu kurum ve kuruluşları ile özel denetim firmalarından hizmet alımı yoluyla denetlediğini açıklamaktadır. “Enerji piyasası ile güvenli ve rekabetçi koşullarda gelişme sağlamak, şirketlerin faaliyetlerinin, uygulamalarının, süreçlerinin, hesaplarının ve mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmasını sağlamak. Lisans sahibi kurum ve kuruluşlar, sistemlerinin gerçeği dürüstçe yansıtmayı yansıtmadığını teyit eden ve raporlayan denetimlere tabidir ve lisanslı kurumların sahip oldukları lisansın tabi olduğu koşullara uyduğunu belirlemek”.

Bu açıklamalara göre, bu lisanslı şirketlerin denetimi yalnızca yetkili bağımsız denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilmelidir. Muhasebe denetimlerine ek olarak, bu denetimin, lisans sahibi şirketlerin bu lisansı almak için gerekli koşullara uygun olup olmadığını belirlemeyi içerdiği de görülebilir.

3.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN VERGİ GELİRLERİNİN ARTIRILMASINA SAĞLADIĞI YARARLAR YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMA

Azerbaycan'da muhasebe sistemini geliştirmenin ana yönlerinden biri, karşılıklı finansal ve vergi muhasebesi modelinin oluşturulmasıdır. Temel sorunlardan biri, uzun yıllardır ekonominin koşullarına göre finansal ve vergi muhasebesinin optimal oranını belirlemektir. Azerbaycan'daki mevcut

muhasabe sistemi, Vergi Kanunu'ndaki düzenli değişikliklere doğrudan bağlıdır (Azerbaycan'da denetim, 2002). Mevcut bağımlılıktan kaçınmak için, bize göre, öncelikle finansal ve vergi muhasebesi sistemleri ilgili mevzuatla ayrı olarak düzenlenmelidir. Ancak, muhasebecilerin karşılaştığı sorunları çözmek için sadece vergi muhasebesine bağımsız statü vermek yeterli değildir.

Muhasebe sisteminin ilk modeli resmileştirilir ve vergilemenin güçlü etkisi ve doğrudan müdahalesi altında çalışır. Bu modelde, farklı derecelerde vergiye bağımlı bağımlılık (tam bağımlılıktan zayıf bağımlılığa) mümkündür. Hangi kural olarak, vergilendirme muhasebe sistemi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. "Kıta" adı verilen ilk modelde, muhasebe ve vergi muhasebesi hemen hemen aynıdır ve birincisi tüm muhasebe muhasebesi işlevlerini yerine getirir. Kıta modeli Almanya, İsveç, Belçika, İspanya ve İtalya gibi Avrupa ülkelerinde kullanılmaktadır (Gasimov vd., 2008:602).

İkinci model, muhasebe ve vergi muhasebesinin farklı amaçlar için iki bağımsız sistem olarak paralel gelişimini öngörmektedir (Krupchenko, 2000:7). Çoğu durumda, böyle bir model iki şekilde çalışır: 1) vergi amaçları için muhasebe verilerinde belirli ayarlamalar yaparak ve bunları yeniden hesaplayarak; 2) vergilemeye hazır verilerin oluşumunun sistematik muhasebesi çerçevesinde muhasebe prosedürlerinin tamamlanması.

Son yıllarda muhasebe ve vergi mevzuatının geliştirilmesindeki eğilimler, ilkelerin farklılaştırılması ve aynı ekonomik faaliyetin kurallarının yorumlanması hem muhasebe amaçları (muhasebe hukuku) hem de vergi amaçları (vergi hukuku) için kaçınılmaz bir faktör haline gelmiştir.

Vergi politikası, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, teknoloji, küreselleşme, büyük çevresel zorluklar ve dünya nüfusu gibi çeşitli faktörlerden etkilenmektedir. Bu, "herkese uyar" politikasının artık geçerli olamayacağı anlamına gelir. İyi bir vergi sistemi oluşturmak için vergiler düzenli, tutarlı, rahat ve uygulanabilir bir şekilde toplanmalıdır. Ayrıca, literatürdeki son gelişmeleri aklımızda tutarsak, iyi bir vergi sistemi (i) gelişmiş elektronik sistemler, (ii) kâr vergisi oranlarının düşürülmesi, (iii) işçilik vergilerinin ve zorunlu katkıların azaltılması, (iv) vergilerin azaltılması diğer (v)

basitleştirilmiş vergi uyum süreçleri veya azalan vergi tahakkukları veya ödemeleri, (vi) riske dayalı bir vergi denetim seçim sistemi getirmiş ve (vii) KDV nakit iadelerini işlemek için zaman sınırları getirmiştir (Dünya Bankası Grubu, 2018). Vermeend, Ploeg ve Timmer aynı zamanda yeterli ve istikrarlı gelir getirisi, verimlilik ve eşitlik dengesi, asgari yönetim maliyetleri ve vergi uyumuna sahip iyi vergi sistemlerini tanımlamaktadır (Vermeend, vd., 2008:59).

3.7. MALİ RAPORLAMA ORTAMINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

Azerbaycan'da, denetçinin diğer denetim prosedürlerinin karakterizasyonu, zamanlaması ve kapsamını düzenlemesinde yardımcı olması için analitik prosedürler kullanılmalıdır. Ulusal Muhasebe Raporunun önemli noktalarına dayanarak gizlilik riskini azaltmak için bir fırsattır. Raporlama prosedürlerini uygulamak testlerden daha etkilidir. Muhasebenin bütünlüğünü incelemek için analitik prosedürler kullanılır. Temel analitik oranlar hızlı bir şekilde uygulanmalıdır (Rogulenko vd., 2010:416). Böyle bir analize dayanarak, kuruluş bu oranların birçok dönem boyunca sapma eğilimini belirleyebilir.

Denetçi, genel olarak, finansal tabloların analitik prosedürleri, müşterinin işinin niteliğinin niteliği ile ilgili tam bir sonuç oluşturduğunda, denetimin son aşamasını gerçekleştirmelidir. Bu prosedürlerle elde edilen sonuçlar, denetim sırasında oluşturulan muhasebe (finansal) tablolarının veya araçlarının çeşitli bölümlerinin sonuçlarını teyit etmek ve muhasebe (finansal) tablolarının bir bütün olarak gerçeği hakkında nihai bir sonuç çıkarmak için gözden geçirilmiştir (Abbasov, 2007:192).

Bu denetim prosedürlerinin yürütülmesi sırasında çeşitli yöntemler uygulanabilir: Bunlar basit karşılaştırmalar ile en son istatistiksel teknoloji kullanılarak çok karmaşık analizlere kadar uzanır. Analitik prosedürler konsolide finansal tablolarda, yapısal birimlerin finansal tablolarında ve finansal bilgilerin bileşenlerinde yapılabilir. Denetçinin denetim prosedürlerini, yöntemlerini ve uygulama düzeylerini seçmesi meslek kuruluşuna bağlıdır.

Bu denetim prosedürlerinin yürütülmesi sırasında çeşitli yöntemler uygulanabilir: Bunlar basit karşılaştırmalar ile en son istatistiksel teknoloji

kullanılarak çok karmaşık analizlere kadar uzanır. Analitik prosedürler konsolide finansal tablolarda, yapısal birimlerin finansal tablolarında ve finansal bilgilerin bileşenlerinde yapılabilir. Denetçinin denetim prosedürlerini, yöntemlerini ve uygulama düzeylerini seçmesi meslek kuruluşuna bağlıdır.

Muhasebe ve denetim uygulamaları Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) çerçevesinde değerlendirilmelidir. Daha etkin bir denetim ve kamu gözetim sistemi sağlamak için, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 2 Kasım 2011 tarihli 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Organizasyon ve Sorumluluk Kararnamesi Kanunu uyarınca kurulmuştur. Yönetim kurulu üyeleri 14 Aralık 2011 tarihinde atanmış ve Kurum 22 Aralık 2011 tarihinden itibaren faaliyete geçmiştir (Kendigelen, 2011:11). Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, Türkiye'de muhasebe ve denetim standartlarını yayımlamaya yetkili tek kurumdur.

Yeni TTK'ya göre şirketler, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UFRS) doğrudan çevirisi olmak üzere, Türk Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS / TFRS) uyarınca yasal defterleri ve bireysel veya konsolide finansal tabloları tutmakla yükümlüdür. Ancak KGK, 1 Ocak 2013 ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için aşağıdaki şirketlerin TMS / TFRS'yi bireysel veya konsolide finansal tablolar hazırlamak için kullanması gerektiğine karar vermiştir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2020):

- 660 sayılı Kararnamede kamu yararı olan kuruluşlar olarak belirtilen şirketler
- Yeni TTK çerçevesinde Bakanlar Kurulunun kararı ile kanuni denetime tabi şirketler, Madde 397
- Yeni TTK m. 1534'üncü ikinci fıkrasında sayılan şirketler.

6455 sayılı Kanuna (yeni TTK'yı değiştiren) göre, yukarıdaki listede yer almayan tüm anonim şirketler, 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve denetime tabi olmayan ana kuruluşları denetlenecektir. Denetim düzenlemelerinin denetim kuralları ve prosedürleri, KGK ile görüşükten sonra Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından verilecektir. KGK'nın daha spesifik

talimatlarını beklerken, diğer şirketler Türk vergi kanunlarına göre Tekdüzen Hesap Planını kullanmaya devam etmelidir.

3.8. ÖRNEK KURUMLARLA DENETLEME SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Denetim sistemlerinin karşılaştırılması amacıyla iki aynı sektörde faaliyet gösteren şirket seçilmiştir. Bu Azerbaycan için Azerbaycan Devlet Petrol Kurumu, Türkiye için ise Opet Petrolcülük A.Ş.'dir.

Opet Petrolcülük A.Ş.'nin ve şirkete bağlı ortaklıklarının 31 Aralık 2019 tarihli konsolide finansal tablosu ve aynı tarihte biten hesap dönemine ait konsolide kar ve zarar, diğer tüm hesaplamaları kapsayan gelir tablosu, konsolide özkaynaklar değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile diğer muhasebe eylemlerinin özeti de olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tabloları denetlemiştir. Konsolide finansal tablolar şirket ve ortaklıklarının 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu, aynı tarihte biten hesap dönemine yönelik konsolide finansal performansını, konsolide nakit akışlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun şekilde tüm ilgili yönleriyle kurallara uygun şekilde raporlamaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyet'inin Devlet Petrol şirketinin ve ortaklıklarının 31 Aralık 2019 yılı itibarı ile konsolide edilmiş finansal durumu ile ilgili rapordan ve belirtilen tarihe biten yıl üzere konsolide edilmiş kar ve zarar ve diğer gelir konsolide edilmiş sermayedeki değişiklikler ve konsolide edilmiş paraların yer değişimi ile ilgili raporlardan, önemli muhasebe ilkeleri ve diğer aydınlatıcı bilgilerin toplamından oluşan konsolide edilmiş tabloların denetimi gerçekleştirilmiştir.

3.8.1. Opet A.Ş. ve ADPŞ denetim raporlarında görüş dayanağı karşılaştırılması

Opet petrolculuk A.Ş.'de gerçekleştirilen bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirtilen Türkiye Denetim Standartları'nın bir hissesi olan Bağımsız Denetim Standartları'na uygun şekilde yürütülmüştür. Belirtilen standartlar yönünde ele

alınan sorumluluklar, raporun “Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları” hissesinde açık bir biçimde gösterilmiştir. KGK tarafından açıklanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar ile konsolide finansal tabloların bağımsız denetimine yönelik mevzuatta bulunan etik kurallara yönelik Grup’tan bağımsız gerçekleştirildiği beyan edilmiştir. Etik Kurallar ve mevzuat yönündeki kurallara yönelik diğer sorumluluklar da gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetim süresinde elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının, görüşün oluşturulması yönünde yeterli ve gerekli bir dayanak oluşturduğu belirtilmiştir.

Azerbaycan Petrol şirketinin denetim süreci Uluslararası Denetim Standartlarına yönelik gerçekleştirilmektedir. Muhasebeciler için Uluslararası Etik standartları grubunun “mali müşavirlerin etik kurallar topluluğuna uygun şekilde bu kurallara uygun şekilde etik kurallar kapsamında gerçekleştirilmiştir.

3.8.2. Önemli Denetim Sorunlarının karşılaştırılması

OPET A.Ş.’nin önemli denetim sorunları, mesleki açıdan belirtilen muhakeme yönünde belirtilen döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde çok fazla görülen konulardır. Önemli denetim konuları, bütün şekilde konsolide edilmiş finansal tabloların bağımsız denetimi yönünde ve konsolide finansal tablolara yönelik görüşlerin oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular yönünde ayrı bir görüş bildirilmemiştir.

TFRS 16’nın uygulanması ve konsolide finansal tablolara ve konsolide finansal tablolara ilişkin notlara etkileri ile ilgili aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:

- TFRS 16’ya geçiş süreciyle ilgili olarak finansal raporlamayı etkileyen önemli süreçlerin anlaşılması ve değerlendirilmesi,
- Grup yönetiminin TFRS 16’ya geçiş süreci sırasında hazırlamış olduğu çalışmalara ilişkin görüşmeler yapıp değerlendirmelerinin alınması,
- Grup yönetiminden temin edilen kontrat listelerinin tamlığının ve hizmet veya kira kontratı olup olmadığının değerlendirilmesi,

- Grup tarafından kira kontratı olarak tanımlanan sözleşmelerin TFRS 16 kapsamında olup olmadığının değerlendirilmesi,
- TFRS 16 kapsamına giren kira kontratlarını dikkate alarak; kira tutarları üzerinden faiz oranı ve kira artış oranı vb. girdiler kullanılıp hesaplanarak konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilen kullanım hakkı varlıkları ve ilgili kiralama yükümlülüklerinin örneklem yöntemiyle seçilerek yeniden hesaplanması,
- Kullanım hakkı varlığı ve kiralama yükümlülüklerinin hesaplanmasına konu olan kontratların örneklem yöntemiyle seçilerek, bu hesaplamalarda kullanılan kira kontratlarının süresi ve eğer varsa, uzatma opsiyonlarına ilişkin hususların doğru değerlendirildiğinin kontrat hükümleri ile uygunluğunun kontrol edilmesi,
- TFRS 16 uygulamasına ilişkin konsolide finansal tablo notlarında yer alan açıklamaların kontrol edilmesi ve bu notlarda yer verilen bilgilerin yeterliliğinin değerlendirilmesi.

Denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden ilki kullanılan ileriye dönük nakit akış tahminlerinin Opet ve Tüpraş yönetimi tarafından onaylanan bütçelerle uygunluğunun kontrol edilmesidir. Hazırlanmış nakit akış tahminlerinin geçmiş finansal performans sonuçları ile karşılaştırılarak makul olup olmadığının değerlendirilmesi denetlenmesi gereken önemli konular arasındadır. Uzmanlarla beraber, iskonto edilmiş nakit akışları hesaplama modelinin oluşturulması ve matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesi gerekmektedir. Tespit edilen gerçeğe uygun değer tutarının konsolide finansal tablolara doğru bir biçimde yansıtıldığının ve dipnotlarda yer alan açıklamalardaki bilgilerin, tahminlerin ve duyarlılık analizlerinin TFRS’ler açısından uygun şekilde gösterilip gösterilmediğinin kontrol edilmesi gerçekleştirilmiştir.

Azerbaycan Devlet Petrol Şirketinin önemli denetim sorunları Türkiye şirketinde olduğu gibi uzmanlar tarafından belirtilen dönemin konsolide edilmiş finansal hesapların grup tarafından yürütülen denetim kuralları kapsamında ve belirtilen hesaplar yönünde görüşün oluşturulması gerçekleştirilmiştir.

Azerbaycan petrol şirketinde en önemli konular grubun aktiflerinin risk profilinde değişikliği ve değersizleşme ile ilgili incelenmelerin değerlendirilmesidir. İç fiyatlandırma uzmanları işe çekme ve değersizleşme testlerinin yürütülmesinde kullanılan hipotezleri, örneğin petrolün fiyat tahminleri, rezervlerin ve kaynakların değeri ve yüzdeleri bilgileri mevcut harici kaynaklarla karşılaştırılmaktadır. Şirket konsolide edilmiş finansal hesabatlarla yönelik notlarda değersizleştirmenin açıklanması gerçekleştirilmiştir.

3.8.3. Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Türkiye’de bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçilerin sorumluluklarını gerçekleştirilmesinde amaç, bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS’lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu konsolide tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

Azerbaycan’da yönetim konsolide edilmiş finansal hesabatların standartlara uygun hazırlanması ve doğru bir biçimde sunulması, ayrıca dolandırıcılık veya yanlış sonucunda ortaya çıkmasına bağlı olmayarak önemli yanlışlar olmayan konsolide edilmiş finansal raporların hazırlanması için yönetimin doğru bulduğu dahili denetim yönünde sorumluluk taşımaktadır. Konsolide edilmiş finansal raporları hazırlarken, yönetimin ortaklığı ortadan kaldırmak yada çalışmalarını durdurmak isteği olduğu yada bunu yapmaktan başka hiçbir real alternatifi olmadığı durumlarda yönelik grubun sürekli faaliyette olan kurum gibi faaliyetine devam etmesi becerisinin değerlendirilmesine, daim faaliyette olan kurum gibi faaliyetle ilgili konuların açıklanmasına ve denetim raporlarının faaliyette olan kurum kapsamının kullanılmasına göre sorumluluk taşımaktadır.

SONUÇ

Hızlı değişim, karmaşıklık, ekonomik varlıkları etkileyen ana faktörlerin belirsizliği ile karakterize edilen modern bir ekonomide, faaliyetlerin etkinliği büyük ölçüde güvenilir bilgiye dayalı doğru ekonomik kararlar alma yeteneğine bağlıdır. Geleneksel kurumsal raporlama modeli çerçevesinde, denetçilerin güvenilirlik açısından gerçek rolünün ne olduğu ve ülkenin hızla değişen ekonomik, politik ve sosyal yaşamında bu rolün ne olması gerektiği konusunda sürekli bir tartışma vardır. Bir denetçi raporunun sağlaması gereken güvence düzeyine ilişkin görüş farklılıkları, kullanıcılarının beklentilerindeki bir boşluk olarak düşünölebilir. Yıllardır, kamuoyuna denetçilerin gerçek rolünün ne olduğunu göstermeye yönelik girişimlerde bulunulmuştur, bu da mevzuatta açıkça belirtilmiştir.

Alınan yönetsel ve ekonomik kararların etkinliği, işletmenin sağlık durumunu gösteren bir denetim raporu için piyasa talebinin karşılanmasını gerektirir. Denetim raporları yatırım tavsiyesi veya iflas önleme aracı olmamakla birlikte, bir işletmenin sağlığını değerlendirebilecek bilgilere genişletildiğinde faydalı olabilirler. Sorumluluğun bir uzantısı düşünöldüğünde, denetim firmaları, fikirlerinin yatırımcıların ve diğer ilgili tarafların çıkarına olduğunu unutmamalıdır. Gelecekte, bağımsız denetçilerin yatırımcılara ve diğer ilgili taraflara çok daha geniş bir bilgi yelpazesinde güvence sağlamaya odaklanmaları gerekecektir.

Denetçiler bilgi güvenilirliği çerçevesinde gerçek bir rol oynamaktadır ve ülkenin hızla değişen ekonomik, politik ve sosyal yaşamındaki bu rol, kültürel ve tarihi miras kullanılarak modern gerçeklere uyarlanmalıdır. Piyasa ilişkilerinin gelişimi ve güvenilir ekonomik bilgiye duyulan ihtiyaç, sosyal bir kurum olarak denetim kurumunun ortaya çıkmasına katkıda bulunmuştur. Bu bağlamda, denetim kurumu, yaratıcı yaşamın bir faktörü, tükenmez bir sosyal inovasyon kaynağı- ekonomik kültür olgusu olarak değerlendirilir.

Denetim, yalnızca kültürel ve tarihsel analizi bağlamında çok yönlü bir ekonomik kurum olarak ortaya çıkar. Bu bağlamda, denetim, ancak ticari

işletmelerle kültürel ve örgütsel faaliyet biçiminde bir diyalog oluşturduğu takdirde etkin bir şekilde var olabilecek sosyo-ekonomik bir kültür unsuru olarak düşünülmelidir.

Denetim sistemi, bize varlığının nesnel bir biçimi, kuruluşu belirlemenin ve belirli unsurlarını birleştirmenin bir aracı olarak görünmektedir. Denetim sistemi, denetimle ilgili belirli ilke ve kavramlara dayalı olarak farklılaştırılır. Özel ve bilimsel bir bilgi biçimi olarak denetim, her şeyden önce çalışılan sosyal ilişkiler alanını açıklayan bir bilimsel teoriler, ilkeler, yöntemler sistemini yansıtır ve düzenleyici ve yasal çerçeve ve denetim standartları ile birlikte teorik ve yasal temellerini oluşturur. Pratik faaliyet alanı olarak denetim, teorik ve yasal bir temele ve girdi bilgisine dayanır ve teori ile çakışmaması durumunda metodolojik bir işlev gerçekleştirebilir, yani araştırma faaliyetlerinin başlangıcı olabilir.

Sistemik içeriğin kesinliği ve denetim unsurlarının etkileşiminin temeli, denetimi çeşitli düzeylerde kurumsal raporlama ile ilgili sorumluluk ve güven sorunlarının çözümünde sistemin her bir unsurunun rolünü ve önemini belirlemek için tasarlanmış bir tür ekonomik ve kurumsal model olarak tanımlayacaktır. Dolayısıyla, "denetim" kavramı, "denetim" kavramından çok daha geniştir. Bir denetim, üç unsurla (alanlar) temsil edilen bütünsel bir sistemik ekonomik-kurumsal, politik-yasal ve kültürel-tarihsel fenomen olarak anlaşılmalıdır: bilimsel bilginin biçimi, pratik faaliyet alanı, bilgi süreci ve hiyerarşi, farklılaşma ve işbirliği ilkelerine dayalı. Denetim, denetimin pratik alanı olarak anlaşılmaktadır- "fiili denetimi" yürütmek ve denetimle ilgili hizmetleri sağlamak.

Türkiye ve Azerbaycan cumhuriyetleri arasında bulunan ilişkiler her iki devletin karşılıklı şekilde yatırımlar yapmasını ve karşılıklı olarak ilişkilerin gelişmesini hızlandırmıştır ve geliştirmiştir. Bağımsız denetim sürecinin gelişimi her iki devletin karşılıklı gerçekleştirdiği yatırımların denetlenmesi, güvenli finansal raporların ortaya çıkmasına ve her iki tarafa bilgi sunulmasına olanak sağlamaktadır.

Araştırmanın amacı, iki devlet arasında bağımsız denetim alanında benzer ve farklı olguları belirleyerek ortaya çıkarmaktır. Araştırma, iki devlet arasındaki bağımsız denetimde görülen benzer ve farklı tarafları teoride ve uygulamada araştırılmış ve aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır:

Türkiye Cumhuriyeti'nde Kamu Gözetim Kurumu ve Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Azerbaycan Denetçiler Odası kurumları gibi bağımsız denetim kurumları çalışmakta ve denetim sürecini küresel standartlara yönelik uygun biçimde geliştirmektedir. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, Türkiye Cumhuriyeti'nde 660 n'lu Kanun Hükmünde Kararname her iki devlette denetim sürecinin gerçekleştirilmesine yönelik etkili yasal düzenlemelerdir.

T.C. 3568 n'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunları bağımsız denetim ve muhasebe alanlarını açıklamaktadır. Azerbaycan'da bağımsız denetim ve muhasebe alanında geçerli bir kanun oluşturulmamıştır. Kanunun bulunmaması denetim ve muhasebe alanı içinde doğru olmayan rekabete yol açmaktadır.

Türkiye'de SPK'ya ile, sermaye piyasası ya da borsa oluşturulmuştur ve ülkede borsanın varlığı bağımsız denetimin gelişim göstermesine olanak sağlamıştır. Ancak Azerbaycan'da borsa ya da sermaye piyasası oluşturulmamıştır. Borsa olgusunun oluşturulmaması bağımsız denetim mesleğine yönelik talebi düşürmekte ve bunun yanı sıra bağımsız denetim alanının gelişiminde engeller oluşturmaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyetinde çalışmakta olan bağımsız denetim gerçekleştiren kişilere yetki verilmesi sürecinde ülke vatandaşı olması ilk taleptir ve 3 senelik uygulamalı mesleki eğitim zorunluluğu bulunmamaktadır. Azerbaycan'da yetki verilen bağımsız denetçiler ve denetim firmalar beş sene içinde mesleklerini gerçekleştire bilmekteler. Beş senelik dönem sona erdikten sonra bir daha Azerbaycan Denetçiler Odasına başvuru yaparak bağımsız denetim lisansı almaktadırlar. Türkiye'de ise bağımsız denetim lisansı sınırsız süre ile sağlanmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim kurumlarının ortaya çıktıkları dönemde sermaye firmasının olması zorunluyken, Azerbaycan'da ise bağımsız denetim kurumlarının çalışma yönünden hukuki düzeni kesinleşmemiştir. Türkiye devletinde denetim kurumları sermaye piyasası ve bankacılık mesleklerinde denetim süreçlerini hayata geçirmek için, bu mesleklerde Kamu Gözetimi Kurumu tarafından lisans verilmeli, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetle Kurumu tarafından oluşturulan listede bulunmalıdır. Azerbaycan Devletinde oluşturulan denetim kurumlarının farklı mesleki alanlarda gerçekleştirdikleri denetimlere yönelik listeleme alma süreçleri yoktur. Sermaye piyasası ve bankacılık meslekleri kesin şekilde gelişmemesi yetki verme süreçlerini kısıtlamaktadır.

Azerbaycan'da denetim yapan kişilere esasen çalışma izninin iptal edilme yaptırımını uygulanı bilmektedir. Uygulanan yaptırımın gerçekleşmesinin en önemli sebebi "Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda" çalışma izni iptali maddesinin bulunmasıdır. Denetleyen kişilerin gerçekleştirdiği hataların bir sonucu şeklinde Azerbaycan Denetçiler Odası Kurum kararıyla farklı uygulama ya da yaptırım yapmaktadır. Türkiye'de Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde üç farklı idari yaptır faaliyetleri vardır ve mevcut yaptırımlar uyarı, faaliyet izninin dondurulması ve faaliyet izninin iptali şeklinde gerçekleştirilen yaptırımlarıdır.

Azerbaycan'da kanun kapsamında ortaya çıkmış kurumların tamamı zorunlu bağımsız denetime tabi tutulmaktadırlar. Bu kurumlar arasında faaliyet ve ölçüm farklılıkları ortaya çıkmıştır. Zorunlu olarak gerçekleştirilen bağımsız denetim sürecine dahil olan kurumlar Türkiye'deki gibi her sene işletme tarafından belirlenmemekte, kanunda gösterilen kurumları kapsamaktadır. Türkiye'de bağımsız denetim sürecine dahil edilen kurumlar Bakanlar Kurulu Tarafından belirlenmektedir.

KAYNAKÇA

Aksoy T. Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008

Abbasov IM, "Theoretical and practical problems of audit" monograph, Baku, 2009, ss.98

Abbasov İ. "Denetimin teorik sorunları", Bakü İşletme Üniversitesi, 1997, ss.45

Abbasov İ.M. "Teorik denetim konuları". Bakü, "Bakü İşletme Üniversitesi Yayınevi", 1997

Abbasov S.A. Holding şirketlerinde muhasebe ve kontrol organizasyonu. Monografi. Bakü: "Nurlan", 2007 ss.192

Abbasov S.A. Holding şirketlerinde muhasebe ve kontrol organizasyonu. Monografi. Bakü: "Nurlan", 2007 ss.192

Abbasov S.A. Holding şirketlerinde muhasebe ve kontrol organizasyonu. Monografi. Bakü: "Nurlan", 2007 ss.192

Abdioğlu H. "İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları", Sayıştay Dergisi, Sayı:68, 2008, ss.93

Abdullayev SHA Bankaların kaynakları ve yönetimi. Çaşıoğlu, Bakü, 2008, ss.56-57.

Acar İ.A. İç Denetim-Stratejik Plan-Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler, Yerel Siyaset Dergisi, Sayı:26, 2008, ss.79-83.

Aliyev MA, Hamidov HI, Huseynli AT , 2011

Aliyev MA, Hamidov HI, Huseynli AT Kurumsal yönetim, Bakü, 2011, ss.372

Ananyeva T.N., Tklich A.I. Bilgi danışmanlığı. Ekonomi, Moskova, 2006, ss.56

Ananyeva T.N., Tklich A.I. Bilgi danışmanlığı. Ekonomi, Moskova, 2006, ss.96

Arcagök M.S. ve Erüz E. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2006

Arcagök M.S. ve Erüz E. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2006.

Arıkan, Y. and Ü.Aslan, “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Meslek Örgütünün En Büyük Kuruluşu: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası” (Biggest Chamber of Turkish Chambers of Certified Public Accountants, Istanbul Chamber of Certifies Public Accountants), 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, İstanbul, 2010.

Ataman Ü, Hacıüstemoğlu R. ve Bozkurt N. Muhasebe Denetimi Uygulamaları., Ankara, 2001.

Atanelishvili, T. Historical Foundations of Post-Soviet Georgian Banking System-Actual Problems of Economies of PostCommunist Countries at Current Stage. Ivane Javakhishvili Tbilisi State University. Paata Gugushvili Institute of Economics. Tiflis, 2013, ss. 222-223.

Aysan, M. A. (2010). A history of the accounting profession in Turkey. Journal of Accounting and Finance Special Issue, 1-10.

Azerbaycan Cumhuriyeti “Muhasebe Hakkında” Kanunu, Bakü, 2004

Azerbaycan Cumhuriyeti “Muhasebe Hakkında” Kanunu, Bakü, 2004.

Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu Kararı, 1998/9 sayılı "Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında denetim faaliyetlerinde bulunmak için lisans verilmesi kurallarının onaylanması üzerine kararname”.

Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın 09.02.2009 tarihli, Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın faaliyetlerini iyileştirme kararı.

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası "15 yıl devlet koruması altında, mal sahipleri ve denetçiler" kitabı. Bakü 2011;

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği, Bakı, 1995.

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası. <http://www.audit.gov.az/> Erişim Tarihi: 02.04.2020

Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu “Denetçi Servisi Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi, Bakü, 1994

Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu “Denetçi Servisi”. Bakü, "Hukuk", 1994.

Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu “Denetçi Servisi”. Bakü, "Hukuk", 1994.

Azərbaycan Cumhuriyyəti Mədəni Kanun'u (29 Aralık 2015 tarixli Azərbaycan Cumhuriyyəti Cümhurbaşkanı tərəfindən dəyiştirildiği üzərə)

Azərbaycan Cumhuriyyəti Mədəni Kanun'u, Bakü, "Yasal Yayınevi", 2000

Azərbaycan Cumhuriyyəti'ndə girişimçilik gelişimi sorunları (Bilimsel-pratik konferans materyalleri) Bakü, 2003. - 334 s.

Azərbaycan Cumhuriyyəti'ndeki denetim sisteminde reform yapma kavramı. Bakü, 2001

Azərbaycan Cumhuriyyəti'nin denetim faaliyyəti hakkında Kanunu Bakü-2010

Azərbaycan Cumhuriyyəti'nin denetim faaliyyəti hakkında Kanunu Bakü-2010

Azərbaycan Cumhuriyyəti'nin denetim faaliyyəti hakkında Kanunu Bakü-2010

Azərbaycan Cumhuriyyəti'nin denetim faaliyyəti hakkında Kanunu Bakü-2010

Azərbaycan Kurumsal Yönetim Projesi, Uluslararası Finans Kurumu, 2006.

Azərbaycan'da denetim: oluşumdan gelişime (1996-2001). Bakü, Azərbaycan Cumhuriyyəti Denetçiler Odası Yayını, 2002

Azərbaycan'da denetim: oluşumdan gelişime (1996-2001). Bakü, Azərbaycan Cumhuriyyəti Denetçiler Odası Yayını, 2002

Azərbaycan'da denetim: oluşumdan gelişime (1996-2001). Bakü, Azərbaycan Cumhuriyyəti Denetçiler Odası Yayını, 2002

Badalov Sh.Sh., Maharramov RB, Gurbanov FA (2003) "Bütçe sistemi". Bakü, s.76.

Bağırov M.M. (2003) "Bankacılık ve bankacılık işlemleri". Bakü, 2003

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Demetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Regulations Regarding Ways and Fundamentals of Banking Regulation and Supervision Agency), date 22.7.2006 and No. 2623 official gazette.

Barlett, R.W., (1993). A heretical challenge to the incantations of audit independence. Accounting Horizons, 5 (1), 11-16.

Barlett, R.W., (1993). A scale of perceived independence: New evidence on an old concept. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 6 (2), 52-67.

Barlett,1993, 55

Braley., Myers S. (2008) Kurumsal Finansman İlkeleri. - Başına. İngilizce Baryshnikova - M.: Olimp-Business CJSC.

Browning, E. S. and Jonathan Weil, (2002), Burden of doubt: Stocks take a beating as accounting worries spread beyond Enron, Wall Street Journal, January 30, A1.

Bruce, M., Danie, C. T., Tapiwa, N., & Raymond, C. (2011). IFRS "International Financial Report Standards". New Jersey: John Wiley & Sons.

Bychkova S.M. (2018) Denetimde delil. - Moskova: Finans ve İstatistik, s.76

Carnegie, G. D., & Parker, R. H. (1999). Accountants and Empire: the case of co-membership of Australian and British accountancy bodies, 1885 to 1914. Accounting, Business & Financial History, 9(1), 77-102.

Ceran Yunus (2009), Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 2, Sayı 2, , s.169

Civil Code of the Republic of Azerbaijan (dated December 29, 2015 by the President of the Republic of Azerbaijan) with changes);

Dashdamirov A. (1999) "Piyasa ekonomisinde bağımsız bir finansal kontrol olarak denetimin rolü", Finans ve Muhasebe Dergisi, № 5-6.

Decree of the President of the Republic of Azerbaijan "On improving the rules for issuing special permits (licenses) for certain types of activities". Baku 2002;

Devlet Yolsuzlukla Mücadele Programı (2004-2006). Bakü, 2004

DiNapoli, T. P. (2007). Standards for Internal Control in New York State Government. New York: State Comptroller.

Dinçer Ö. ve Yılmaz C. (2003) Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:1 Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, T.C. Başbakanlık, Ankara. provision on loan officer decisions and perceptions. Journal of Accounting Research, 23 (2), 892

Directive 2006/43/EC of the European Parliament and the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC, amended by Directive 2008/30/EC of the

European Parliament and of the Council of 11 March, 2006L0043-EN-31.03.2008.

Dumitru, M., & Cristina, B. (2010). Studiu Privind Relevanta Publicarii Raportului de Audit Intern in Contextul Asigurarii Unei Bune Guvernante Corporative. Audit Financiar, 8(10), 26-33.

Ernst&Young Türkiye. (2011). 100 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu. <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/79656/son-100sorudaTTK.pdf> (erişim

Etkili Bankacılık Denetimi İçin Basel Temel İlkeler (2016).

Etkili Bankacılık Denetimi İçin Basel Temel İlkeler (2016). Denetimin Detaylı Değerlendirmesi. International Monetary Fund The World Bank.

Gasimov E.N., Ismayilov I.H., Gasimova L.F. (2008) Girişimciliğin Temelleri. Ders malzemesi. Bakü. Ulusal Havacılık Akademisi Yayınevi, - 602 s.

Gasimov E.N., Ismayilov I.H., Gasimova L.F. (2008) Girişimciliğin Temelleri. Ders malzemesi. Bakü. Ulusal Havacılık Akademisi Yayınevi, - 602 s.

Genizade, Ramiz (2004), Azerbaycan'da Audit, Auditorlar Palatası Yayınları, Bakü.s.9

Gezmiş H. (2008) Yüksek Denetim ve Türkiye Uygulaması, Kamutürk Dergisi, S:1

Gökçen Gürbüz (2015); Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları, Beta Yayıncılık, İstanbul, s.4.

Graham W. Cosserrat, N. Rodda,(2009) "Modern Auditing". Wiley, (3rd edition); s.89

Gutzeit.E.M. (2004) Denetimin gerçek sorunları: Temel kavram, çözüm yöntemi. Moskova. s.9

Güvemli, O., Toraman, C., & Güvemli, B. (2015). State Accounting in the Ottoman Empire, Anatolian accounting recording culture. Ankara: Public Oversight Board of Turkey (KGK).

Güvemli, O., Toraman, C., & Güvemli, B. (2015). State Accounting in the Ottoman Empire, Anatolian accounting recording culture. Ankara: Public Oversight Board of Turkey (KGK).

Hajiyev R.Sh., Sabzaliyev SM (2003) “Denetimin Temelleri”. Bakü, “ASUE Yayınevi”, s.123

Hamidov HI, Haşimova A.Ch. (2015) Kriz koşullarında ticari faaliyetlerin kurumsal ilkelerinin izlenmesi Azerbaijan Azerbaijan Devlet İktisat Üniversitesi Bilimsel Haberler, Cilt 3 Ekim. s.32-42

Holmstrom, Bengst and Steven N. Kaplan, (2003), The state of U.S. corporate governance: What’s right and what’s wrong?, Working paper 9613, National Bureau of Economic Research.

Holt, T. P., & DeZoort, T. F. (2006). The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Perceived Financial Reporting Reliability. Alabama: University of Alabama.

Ilyasov S.M. (2001) Bankacılık sisteminin sürdürülebilirliği: yönetim mekanizmaları, bölgesel özellikler. M.: UNITY-DANA, 2001, 255 s.

Karminskiy A.M., Aleynov İ.O. (2006) İşletmelerde kontrol, Bakü, s.44

Kebeli, Ahmet. (2012): Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi, TODAİE Kamu Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Dönem Projesi. S.6

Kendigelen A., (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu: Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler. On İki Levha Yayıncılık

Kenger, E. (2001). Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu. Erişim Tarihi: 15.02.2016, <http://www.belgeler.com/blg/2ar2/denetim-yardimcisi-notlari.s.8>

KGK; Erişim Tarihi 30/12/2020

Khankishiyev B.A. (2012) “Finansal Kontrol”. Bakü, s.65

Koçberber S. (2008) Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği, Sayıştay Dergisi, S:68

Krupchenko E.A., Zamytskova O.I. (2000) Denetim. Rostov-on-Don. "ENIKS".

Krura S.P. (2004) Kurumsal yönetim. Moskova CJSC, "Ekonomi", 2004-75c.

Kuluçlu, Erdal. (Ekim-Aralık 2006): Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine, Sayıştay Dergisi, Sayı 63. S.3

Law of the Republic of Azerbaijan “On the Central Bank of the Republic of Azerbaijan”. Baku 2004;

Mammadov YA, (2006) "Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim hizmetinin oluşum ve gelişme perspektifleri" monografisi. Bakü. s.6;

Mammadov YA, (2006) "Formation and development perspectives of audit service in the Republic of Azerbaijan" monograph. Baku. p.65

Mautz, R.K., and Sharaf, H.A., (1980). The philosophy of auditing. 8th printing. Florida: American Accounting Association.

Melancon, B.,(2002). A new accounting culture [online]. Available from: <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2002/Oct/ANewAccountingCulture.html>.

Merzlikina E.M., Nikolskaya Y.U. (2007) Audit: Textbook. - 3rd ed., Revised. and add. - Moscow.: INFRA.s.368

Merzlikina, EM (2008) Denetim: bir ders kitabı. - 3. baskı, Moskova. s.65

Mircea, B., & M., G. (2002). Fundamentele Auditului (1 ed.). BUcharest: Editura Didactica and Pedagogica.

Novruzov V. (2000). "Azerbaycan'da denetim sistemi reformu kavramı", "Finans ve Muhasebe" dergisi, s. 3-4

Novruzov VT, Zulfugarzadeh RA (1998) "Denetimin temelleri". Bakü, Azerbaycan ansiklopedi , s.8.

Nozhkina T.V. (2007) Uluslararası denetim. Petropavlovsk-Kamchatsky: Kamçatka Devlet Teknik Üniversitesi. s.12

Nozhkina T.V. (2017) Uluslararası denetim. Petropavlovsk-Kamchatsky: Kamçatka Devlet Teknik Üniversitesi, s.66

Onwuchekwa., J.C., Erah., D and Izedonmi., F (2012) Mandatory Audit Rotation and Audit Independence: Survey Of Southern Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, Vol 3, No. 7

Öker, F., Demir, V., & Perek, S. (2009). The Evolution of Turkey's Accounting and Auditing System on the way Towards the European Union. Journal of Interdisciplinary Economics, 20(3-4), 315-342.

Örmeci M. (1992). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorunları Ve Çözüm Öneriler. <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1069> Erişim Tarihi: 02.04.2020

Özkorkut K. (2009) “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-I”, Yaklaşım Journal, February 2009, No.194, pp.239-245.

Prawitt, D. F. (2009). Internal audit function quality and earnings management. The Accounting Review, 84(4), 1255-1280.

Quality Assurance Arrangements Across Europe. Federation of European Accountants. December 2006, pp.18-29.

Rogulenko T.M., Ponomareva S.V. (2010) Denetim. Ders kitabı. Moskova. Knorus, 416 s.

Rogulenko T.M., Ponomareva S.V. (2010) Denetim. Ders kitabı. Moskova. Knorus, 416 s.

Rzayev Q.R. (2002) “Muhasebe ve Denetim”. Bakü, "Eğitim". s.173

Rzayev Q.R. (2006) Muhasebe ve Denetim. Ders Kitabı. Bakü. Ekonomi Üniversitesi yayınevi. s.384

Rzayev QR, (2006) "Muhasebe ve Denetim" ders kitabı. Bakü 2006;

Sanal, Recep.(2002): Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu, TODAİE Yayınları, No:314

Selimoğlu Kardeş Seval, Göktepe Hülya, (2007) Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler, Mali Çözüm Dergisi İSMMMO Yayın Organı, Sayı 81, Mayıs-Haziran, 19-20.

Senal S(2011) Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü, Isparta

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunu

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. (Seri: X, No: 22). Erişim: 08.02.2016, <http://www.spk.gov.tr /displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>

Sharkansky, I. (2007). Expanding the Frontiers of State Audit: Israel's Auditor as Critic of Political Morals. State of Israel, State Comptroller's Office, Jerusalem No. 95-301. S.95

Sheremet A.D., Takım Elbise V.P. (2006) Denetim. Moskova, s.213

Silagadze, A. (2013). Actual Problems of Economies of Post-Communist Countries at Current Stage. Ivane Javakhishvili Tbilisi State University. Paata Gugushvili Institute of Economics. Tbilisi, pp. 66-69

Sokolov Y.V., Bychkova S.M. (2008) Eğitim sürecinde denetim teorisinin rolü // Denetim beyanları. S.6

Sokolov Y.V., Bychkova S.M. (2017) The role of audit theory in the training process // Audit statements. s.76

SPK Bülteni, (2010), “Kayıt Tüzüğü Yönetmeliğinde Değişiklikler”, Sermaye Piyasası Kurulu Bülteni, Ankara, Türkiye

Şanlısoy S, Özcan A(2006)Türkiye’de Bağımsız Düzenleyici Kurumların Bağımsızlığı, Ekonomi, Toplum ve Siyaset Çalışmaları Dergisi- SİYASAL, 3-4: 114-116.

T.C. Yasalar. 6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. 11.04.2013 Tarih ve 28615 Sayılı Resmî Gazete, Ankara.

Tax Code of the Republic of Azerbaijan (as amended by the Law of the Republic of Azerbaijan dated October 20, 2015, No. 1384-IVQD).

Türker, M (2006), Dünya Bankası’na sunulan ROSC Raporu 2005 Taslak Eleştirisi (Critics About the ROSC Report to World Bank)

Türker, M. (2006), “Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi” (Development of Auditing Practices in Turkey) İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi (Journal of İzmir Chamber of Certified Public Accountants), No.89, February, pp.5-7.

Uyar, M. “Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sisteminin İşletmelerde İnovasyon Yapma Yeteneğine Etkileri Üzerine Ampirik Bir İnceleme”, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5, (1), Nisan 2018, 149-168

Uzay Şaban (2004), Türkiye’ de Denetçi Bağımsızlığı, MÖDAV The 1st Annual International Accounting Conferance, Bildiri Kitabı, Kasım, s.12

Uzay, Ş, Tanç, A., & Erciyes, M. (2009). Financial Auditing in Turkey: Historical Context and Expectations. Mali Çözüm, (95), 125-140.

Valiyev A.C., (2012) “Kurumsal mülkiyetin modern denetimi” monografisi. Bakü.

Vermeend, W., R. Ploeg & J. W. Timmer (2008). Taxes and The Economy. USA: Edward Elgar Publishing s.59

Yurdakul H(2005) Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye’deki Uygulamaları. Master Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Ankara s.18

Zawawi, M.B.M., 2007, Audit Firm Tenure and Financial Reporting Quality in Malaysia. M.Sc Thesis, Department of Economics and Management Sciences, International Islamic University Malaysia

Zharylgasova B. T. (2007) International audit standards: a training manual. - 3rd ed., Erased. - Moscow: KNORUS.s.400

İNTERNET KAYNAKLARI

Azerbycan Cumhuriyeti. 2012-2015 Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Eylem Planının Uygulanması. <http://transparency.az/alac/files/Korrupsiyaya-qar%C5%9F%C4%B1-m%C3%BCbariz%C9%99y%C9%99-dair-hesabat--KAF.pdf> 02.04.2020

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, 20.01.2021

https://newretail.ru/business/ekonomika/finansovye_mahinatsii_tri_samykh_gromkikh_skandala6927/

https://newretail.ru/business/ekonomika/finansovye_mahinatsii_tri_samykh_gromkikh_skandala6927/

www.spk.gov.tr/apps/eVeri/?submenuheader=-1

"2007-2009 Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın faaliyetlerinin sonuçları hakkında özet rapor".

"Geçiş ekonomisi olan ülkelerde denetim geliştirme sorunları" (uluslararası bilimsel-pratik konferansın materyalleri). Bakü 2004.

"Modern koşullarda gerçek denetim sorunları" (Polonya-Azerbaycan bilimsel-pratik sempozyumu materyalleri). Bakü 2011;

"Modern koşullarda şeffaflığın arttırılmasında denetimin rolü" (Uluslararası bilimsel-pratik sempozyumun bildirileri). Bakü 2012.

"The role of transparency in the effective management of financial resources in the post-crisis economy" (Proceedings of the international scientific conference) Baku 2009.

24994 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2499.pdf> Erişim Tarihi:
02.04.2020

568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Kanun No:3568 Kanun Tarihi: 01/06/1989

568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Kanun No:3568 Kanun Tarihi: 01/06/1989