

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI
UYGULAMALARI: TÜRKİYE-AZERBAYCAN
KARŞILAŞTIRMASI**

Leyla BABAYEVA

Danışman
Prof. Dr. A. Seha SELEK

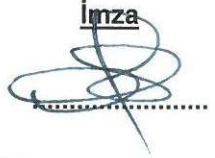
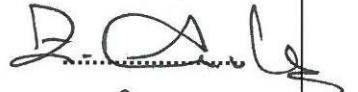
2011

DOKTORA
TEZ ONAY SAYFASI

2006800070

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Leyla BABAYEVA
Tez Başlığı : Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları:Türkiye -Azerbaycan Karşılaştırması
Savunma Tarihi : 26.05.2011
Danışmanı : Prof.Dr.Ahmet Seha SELEK

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Ahmet Seha SELEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Göktuğ Cenk AKKAYA	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr. Ayşe Necef YERELİ	CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği (X)

Oy Çokluğu ()

Leyla BABAYEVA tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları:Türkiye -Azerbaycan Karşılaştırması**" başlıklı tezi kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../....

Leyla BABAYEVA

ÖZET
Doktora Tezi
Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan
Karşılaştırması
Leyla BABAYEVA

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
İşletme Programı

Enron, WorldCom ve diğer skandallar finansal tablo kullanıcılarının güvenini önemli ölçüde sarsmıştır. Bağımsız denetimi zedeleyen skandallar sonrasında Sermaye Piyasası'nda yatırımcıların korunması amacıyla Sarbanes-Oxley, Avrupa Birliği düzenlemeleri, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun düzenlemeleri ve Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği'nin düzenlemeleri yapılmıştır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, dünyada muhasebe ve denetim uygulamalarının kalitesini ve tekdüzeliliğini artırmak, dünya çapında denetim ve güvence mesleğine duyulan güveni kuvvetlendirmek amacıyla Uluslararası Denetim Standartları'nı yayınlamıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde denetim hakkında genel bilgiler verilmiş, ikinci bölümde Uluslararası Denetim Standartları ve üçüncü bölümde Azerbaycan Cumhuriyeti'ndeki Azerbaycan Denetim Standartları incelenmiştir. Dördüncü bölümde, Türkiye ve Azerbaycan'da faaliyet gösteren biri ulusal diğeri uluslararası lisanslı ikişer denetim şirketindeki denetim uygulamaları araştırılmıştır. İnceleme sonucu elde edilen bulgulara göre her iki ülkedeki denetim uygulamaları arasındaki benzer yönlerinin yanı sıra farklılıklar da tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Uluslararası Denetim Standartları, Azərbaycan Denetim Standartları, Denetim Şirketleri.

ABSTRACT

Doctoral Thesis

Doctor of Philosophy(PhD)

**International Auditing Standards Applications: Comparison of Turkey and
Azerbaijan**

Leyla BABAYEVA

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Business Administration Programme

Enron, WorldCom and other scandals rocked the confidence of financial statement user significantly. Immediately after the emergence of scandals damaginig independent auditing, Sarbanes-Oxley, European Union regulations, regulations of the International Federation of Accountants and the regulations of American Certified Accountants Association were made in order to protect investors in Capital Market.

International Federation of Accountants has published International Standards on Auditing in order to impove the quality and unique tidiness of accounting and auditing practices in the world.

The study consisted of four parts. In the first section, general information about the audit provided, in the second section, International Standards on Auditing are investigated, and in the third section, Azerbaijan Auditing Standards in Azerbaijan Republic are examined. In the fourth section, inspection practices in two licensed companies, one national, the other international, both operating in Turkey and Azerbaijan are investigated. According to the findings obtained as a result of investigation, in addition to similarities between inspection practices in both countries, differences have also been identified.

Key Words: Independent Audit, International Standards on Auditing, Azerbaijan Auditing Standards, Audit Companies.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xxii
TABLO LİSTESİ	xxiii
ŞEKİL LİSTESİ	xxiv
EK LİSTESİ	xxv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİME İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1.1 DENETİM KAVRAMI VE TANIMI	3
1.2 DENETİM TÜRLERİ	7
1.2.1 Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri	7
1.2.1.1 Finansal Tablolar Denetimi	7
1.2.1.2 Uygunluk Denetimi	8
1.2.1.3 Faaliyet Denetimi	8
1.2.2 Amaçlarına Göre Denetim Türleri	9
1.2.3 Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	10
1.2.4 Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri	10
1.2.4.1 İç Denetim	10
1.2.4.2 Kamu Denetimi	11
1.2.4.3 Bağımsız Denetim	13
1.3 BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE TANIMI (FİNANSAL TABLOLAR DENETİMİ)	14
1.4 BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	16
1.5 BAĞIMSIZ DENETİMİ GEREKTİREN NEDENLER	19

1.5.1 Çıkar Çatışması	20
1.5.2 Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı	21
1.5.3 Muhasebe Bilgilerinin Alınacak Kararlarla İlgili Olması	21
1.6 BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI.....	21
1.7 BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....	22
1.7.1 Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar.....	22
1.7.2 İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Yararlar.....	23
1.7.3 Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Yararlar	23
1.8 BAĞIMSIZ DENETİMİN SINIRLARI	24
1.9 BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİN'DE VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER	25
1.9.1 Sarbanes-Oxley Yasası İle İlgili Düzenlemeler	26
1.9.2 Avrupa Birliği'nin Düzenlemeleri	28
1.9.2.1 Avrupa Birliği Sekizinci Yönerge Kapsamında Bağımsız Denetim.....	28
1.9.2.2 Avrupa Birliği'nde 2006/43/EC Sayılı Yönerge Kapsamında Bağımsız Denetim	29
1.9.2.2.1 Yasal Denetim İçin Kamu Gözetim Mekanizması.....	30
1.9.2.2.2 Denetimde Kalite Güvence	30
1.9.2.2.3 Müşteri Bilgilerinin Gizliliği.....	31
1.9.2.2.4 Denetim Firmasının Şeffaflığının Sağlanması	31
1.9.2.2.5 Denetçi Bağımsızlığı.....	31
1.9.3 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accountants-IFAC) Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeleri.....	32
1.9.3.1 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accountants-IFAC) Düzenlediği Etik Kurallar	33
1.9.3.2 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) Denetimle İlgili Düzenlemeleri	38
1.9.4 Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği'nin (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeleri	43
1.9.4.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	43

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

2.1 ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ.....	47
2.2 FİNANSAL TABLO DENETİMİNİN YÜRÜTÜLMESİNDEKİ GENEL İLKE VE AMAÇLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	49
2.2.1 Finansal Tabloların Denetimiyle İlgili Etik Gereklilikler ve Yürütülmesi ...	49
2.2.2 Finansal Tabloların Denetiminin Kapsamı, Mesleki Şüphecilik ve Makul Güvence.....	50
2.2.3 Denetim Riski ve Önemlilik.....	51
2.2.4 Yetkili ve Tanınmış Kuruluşlar Tarafından Oluşturulan Finansal Raporlama Çerçeveleri ve Finansal Tablolar Üzerine Görüş Bildirmek.....	52
2.3 DENETİM SÖZLEŞMESİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	53
2.3.1 Sözleşmenin Temel Unsurları	54
2.3.2 Sözleşmedeki Değişikliklerin Kabulü.....	55
2.4 GEÇMİŞ FİNANSAL BİLGİLERİN DENETİMİNDE KALİTE KONTROLLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI	55
2.4.1 Denetimde Kalite İçin Liderlik Sorumluluğu, Etik Gereklilikler, Özel Denetim Sözleşmeleri ve Müşteri İlişkilerinin Kabulü ve Devamlılığı.....	56
2.4.2 Sözleşmeye Dair Kalite Kontrolünün Gözden Geçirimi.....	57
2.5 DENETİMDE BELGELENDİRMEYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	58
2.5.1 Denetimi Belgelendirmenin Şekli, İçeriği, Boyutu ve Konunun Önemi	58
2.5.2 Temel Prensipler ve Gerekli Süreçlerden Sapmaların Belgelendirilmesi.....	60
2.6 FİNANSAL TABLO DENETİMLERİNDE YOLSUZLUK VE HİLEYE İLİŞKİN DENETÇİ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	62
2.6.1 Yolsuzluk ve Hile Denetiminin Doğal Sınırlamaları ve Mesleki Şüphe	64
2.6.2 Sahtecilikten Doğan Yanlış Beyan Riskinin Analizi	65
2.6.3 Yönetimin Protokolleri Aşmasına Karşılık Denetim Faaliyeti ve Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi	66
2.6.4 Yönetim Beyanları ve Denetçinin Denetleme Görevini Sürdürememesi	67

2.7 FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE KANUN VE İKİNCİL YASAL DÜZENLEMELERİN DİKKATE ALINMASIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	68
2.7.1 Kanun ve Kurallarla Uyumun Denetçi Tarafından Dikkate Alınması.....	68
2.7.2 Uygunsuzluğun Raporlanması ve Denetçinin Denetim Görevinden Çekilmesi	70
2.8 DENETİMLE İLGİLİ HUSUSLARIN YÖNETİM İLE GÖRÜŞÜLMESİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI	72
2.8.1 Denetimle İlgili Kişiler	72
2.8.2 İletişim Şekli ve Zamanlaması	74
2.9 FİNANSAL TABLO DENETİMİNDE PLANLAMAYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI	75
2.9.1 Bütün Denetim Stratejileri ve Denetim Planlaması	75
2.9.2 Denetimin Komuta Edilmesi.....	77
2.10 İŞLETME VE İŞLETME ORTAMININ ANLAŞILMASI VE ÖNEMLİ YANLIŞ BEYAN RİSKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI	77
2.10.1 İç Kontrolünü İçerecek Şekilde İşletme ve Çevresini Anlamak	78
2.10.2 Özel Denetim İlgisi Gerektiren Önemli Riskler ve Risk Değerlendirmesinde Yapılan Denetimler	80
2.11 DENETİMDE ÖNEMLİLİKLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	81
2.11.1 Önemlilik ve Önemlilik İle Denetim Riski Arasındaki İlişki	81
2.11.2 Yanlış Beyanların Etkilerinin Değerlendirilmesi ve Hataları Bildirme.....	82
2.12 BELGELENMİŞ RİSKLERE KARŞI DENETÇİNİN UYGULAYACAĞI TEKNİKLERLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	83
2.12.1 İddia Düzeyinde Maddi Yanlış Beyan Risklerine Yanıt Teşkil Edecek Denetim Teknikleri	84
2.12.2 Kontrol Testleri ve Temel Bağımsız Denetim Teknikleri.....	84
2.12.3 Temel Bağımsız Denetim Tekniklerinin Yapısı ve Zamanlaması	85

2.13 HİZMET ALAN KURULUŞLARDA DENETİM YAKLAŞIMIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI	88
2.13.1 Denetçinin Gözönünde Bulundurması Gereken Konular	89
2.13.2 Dış Hizmet Kuruluşunun Denetim Raporu	90
2.14 DENETİM KANITLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	91
2.14.1 Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı	91
2.14.2 Denetim Kanıtı Toplarken Uygulanacak Denetim Süreci	92
2.15 DENETİM KANITI-BELİRLİ KONULARA İLİŞKİN İLAVE HUSUSLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI	94
2.15.1 Stokların Fiziki Sayımına Katılım	94
2.15.2 Dava ve İddialarla İlgili Faaliyetler	95
2.15.3 Uzun Vadeli Yatırımların Değerlemesi	96
2.15.4 Bölümlere Göre Değerlendirme	96
2.16 DIŞ KAYNAKTAN DOĞRULAMAYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	97
2.16.1 Olumlu ve Olumsuz Teyitlerin Kullanımı ve Yönetim Talepleri	98
2.16.2 Dış Doğrulama İsteme Süreci ve Doğrulama Süreci Sonuçlarının Değerlendirilmesi	98
2.17 İLK DENETİM-AÇILIŞ HESAPLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	99
2.17.1 Denetim İşlemleri.....	99
2.17.2 Denetim Sonuçları ve Raporlama	100
2.18 ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	101
2.18.1 Analitik İşlemlerin Türü ve Risk Değerlendirme Aşamasında Analitik İşlemler	102
2.18.2 Maddi Doğrulama Tekniği Olarak Analitik İşlemler.....	102
2.18.3 Beklenen Sonucun Doğruluk Derecesi	103
2.19 DENETİM ÖRNEKLEMESİ VE TEST ETMENİN DİĞER YOLLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI	104
2.19.1 Denetim Kanıtı Toplarken Risklerin Gözden Geçirilmesi.....	104

2.19.2 Denetim İzleklerinin Uygulanması ve Hataların Yansıtılması	105
2.20 MUHASEBE TAHMİNLERİNİN DENETİMİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	105
2.20.1 İşletmenin Muhasebe Tahminlerinin Yanlış Beyan Riski İle İlişkili Denetim Faaliyetleri ve Yönetimin Kullandığı Süreçlerin Gözden Geçirilmesi .	106
2.20.2 Denetim İşlemleri Sonuçlarının Değerlendirilmesi	107
2.21 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMLERİ VE AÇIKLAMALARIN DENETİMİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI	108
2.21.1 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının, İlgili Kontrol Tekniklerinin ve Risk Değerlemesinin Belirlenmesinde İşletme Faaliyetlerinin Anlaşılması.....	109
2.21.2 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamaların Yanlış Beyan Riskine İlişkin Denetim Faaliyetleri.....	110
2.22 İLİŞKİLİ TARAFLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	111
2.22.1 İlişkili Tarafların Varlığı ve Açıklanması	112
2.22.2 İlişkili Taraf İşlemleri ve Yönetimin Beyanları	113
2.23 BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI	114
2.23.1 Finansal Tabloların Yayınlanmasından Önce Ancak Denetçinin Rapor Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	115
2.23.2 Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Ortaya Çıkan Olaylar.....	115
2.24 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	116
2.24.1 Yönetim Kademesinin Sorumluluğu ve Denetçinin Sorumluluğu.....	116
2.24.2 Yönetim Kademesinin Değerlendirmesinin Gözden Geçirilmesi ve Kullanılan Ek Denetim Yöntemleri	117
2.24.3 İşletmenin Devamlılığı Varsayımının Geçerli Olması Ama Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olması	118
2.25 YÖNETİMİN BEYANLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	119
2.25.1 Denetim Kanıtı Olarak Yönetim Kademesinin Beyanı.....	119

2.25.2 Yönetim Kademesi Tarafından Yapılan Beyanların Belgelendirilmesi...	120
2.26 DENETİM ÇALIŞMALARINDA DİĞER DENETÇİNİN ÇALIŞMALARINDAN FAYDALANMASIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	121
2.26.1 Asıl Denetçinin Yöntem ve Teknikleri	122
2.26.2 Bağımsız Denetçiler Arasında İşbirliği.....	123
2.27 DENETLENEN İŞLETMENİN İÇ DENETİM ÇALIŞMALARINDAN YARARLANILMASIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	123
2.27.1 İç Denetimin Tanınması ve Ön Değerlendirilmesi	124
2.27.2 İç Denetim Çalışmalarının Değerlendirilmesi	125
2.28 BİR UZMAN GÖRÜŞÜNDEN YARARLANILMASIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI	126
2.28.1 Uzman Çalışması İçin İhtiyacın Belirlenmesi.....	126
2.28.2 Uzmanın Tarafsızlığı ve Mesleki Yeterliliği.....	127
2.29 GENEL AMAÇLI SET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	129
2.29.1 Uygulanabilir Finansal Raporlama Çerçevesi ve Denetimdeki Denetçi Raporu Unsurları	129
2.29.2 Finansal Tablolarda Yönetim ve Denetçinin Görevi	130
2.30 BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA DEĞİŞİKLİK GEREKTİREN HUSUSLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	131
2.30.1 Denetçi Görüşünü Etkileyen ve Etkilemeyen Konular	132
2.30.2 Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Doğuran Durumlar	133
2.31 KARŞILAŞTIRMAYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	133
2.31.1 Önceki Dönem Tutarları	134
2.31.2 Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	135
2.31.3 Yeni Denetçi- Ek Koşullar	136

2.32 DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDA YER ALAN DİĞER BİLGİLERLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	136
2.32.1 Önemli Tutarsızlıklar ve Gerçeğin Önemli Ölçüde Yanlış Beyan Edilmesi	137
2.32.2 Bağımsız Denetçi Raporunun Yayınlanmasından Sonra Başka Bilgilerin Ortaya Çıkması.....	137
2.33 ÖZEL AMAÇLI DENETİMLERE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI.....	138
2.33.1 Diğer Genel Muhasebe İlkelerine Uygun Olarak Hazırlanan Finansal Tablolar ile İlgili Raporlar	139
2.33.2 Sözleşmeli Anlaşmalarla Uyum Üzerine Raporlar ve Özet Finansal Tablolar Üzerine Raporları	140
2.34 ÖZEL HUSUSLAR-TEK FİNANSAL TABLOLAR VE BELİRLİ ÖĞELERİN, HESAPLARIN, FİNANSAL TABLO KALEMLERİNİN DENETİMİYLE İLGİLİ DENETİM STANDARDI.....	140
2.34.1 Amaç ve Tanımlar.....	141
2.34.2 UDS'lerin Uygulanması ve Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabuledilebilirliği	142
2.34.3 Planlama ve Uygulama Sırasındaki Hususlar ve Varlığın Finansal Tabloların ve Tek Finansal Tablo veya Bu Finansal Tablo Özetlerinin Belirli Öğeleri Üzerine Raporlama.....	142
2.35 ÖZET FİNANSAL TABLOLARLA İLGİLİ GÖRÜŞ BİLDİRİLMESİNE DAİR ANLAŞMAYLA İLGİLİ DENETİM STANDARDI.....	143
2.35.1 Amaç ve Tanımlama	144
2.35.2 Gereksinimler.....	144

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAYCAN DENETİM STANDARTLARI VE UYGULAMALARI

3.1 AZERBAYCAN’DA MUHASEBE VE DENETİMİN GÖRÜNÜMÜ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	146
3.2 DENETÇİNİN ÇALIŞMA BELGELERİ İLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	149
3.3 DENETİM SONRASI OLAYLARLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	151
3.3.1 Finansal Tabloların Yayınlanmasından Önce Ancak Denetçinin Rapor Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	151
3.3.2 Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Ortaya Çıkan Olaylar.....	152
3.4 DENETİM KANITI-BELİRLİ KONULARA İLİŞKİN İLAVE HUSUSLARLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	153
3.4.1 Stokların Fiziki Sayımına Katılım	153
3.4.2 Borçlu Şirket Onayları	154
3.4.3 Dava ve İddialarla İlgili Faaliyetler	155
3.4.4 Uzun Vadeli Yatırımların Değerlemesi ve Açıklanması	156
3.4.5 Bölümlere Göre Değerlendirme	156
3.5 İÇ DENETİM ÇALIŞMALARINDAN YARARLANILMASI İLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	157
3.6 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ İLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	158
3.6.1 Denetçi Kanıtları	159
3.6.2 İşletmenin Devamlılığı Varsayımının Geçerli Olması Ama Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olması	159
3.7 MUHASEBE TAHMİNLERİNİN DENETİMİYLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	161
3.7.1 İşletmenin Muhasebe Tahminlerinin Yanlış Beyan Riski İle İlişkili Denetim Faaliyetleri.....	161
3.7.2 Yönetim Kademesi Tarafından Kullanılan Süreçlerin Test Edilmesi ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi	162

3.8 DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLO DOKÜMANLARINDA YER ALAN DİĞER BİLGİLERLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	163
3.9 HİZMET ALAN KURULUŞLARDA DENETİM YAKLAŞIMI AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	165
3.10 KARŞILAŞTIRMAYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	167
3.10.1 Denetçinin Sorumlulukları ve Raporlama.....	168
3.10.2 Önceki Dönemde Diğer Denetçi Tarafından Denetlenmiş Finansal Tablolar	169
3.11 FİNANSAL TABLOLAR DERLEME SÖZLEŞMESİYLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	170
3.11.1 Derleme Sözleşmesinin Genel İlke ve İşlemleri	170
3.11.2 Derleme Sözleşmesinin Raporlanması.....	171
3.12 FİNANSAL BİLGİLERE İLİŞKİN GERÇEKLEŞTİRİLECEK ÜZERİNDE ANLAŞILMIŞ FAALİYETLERE İLİŞKİN SÖZLEŞMELERLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	172
3.13 FİNANSAL TABLOLARIN İNCELENMESİ SÖZLEŞMELERİYLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	174
3.14 DENETİMLE İLGİLİ HUSUSLARIN YÖNETİMLE GÖRÜŞÜLMESİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	177
3.14.1 Denetimle İlgili Kişiler	177
3.14.2 İletişim Kurulması Gereken Yönetimle İlgili Denetim Konuları ve İletişim Şekli	178
3.15 DIŞ KAYNAKTAN DOĞRULAMAYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	179
3.15.1 Olumlu ve Olumsuz Teyitlerin Kullanımı	180
3.15.2 Yönetim Talepleri ve Dış Teyit İsteme Süreci.....	181
3.16 FİNANSAL TABLO DENETİMİNİN YÜRÜTÜLMESİNDEKİ GENEL İLKELER VE AMAÇLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	182
3.16.1 Denetimin Genel İlkeleri.....	182
3.16.2 Makul Güvence	183

3.17 DENETİMİN PLANLAŞTIRILMASI AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	184
3.17.1 Denetim Planlama Prensipleri ve İlk Planlama.....	185
3.17.2 Denetimin Genel Plan ve Programının Hazırlanması	185
3.17.3 Denetim Programının Hazırlanması ve Tertip Edilmesi.....	186
3.18 DENETİMİ YÜRÜTME KOŞULLARIYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	187
3.19 DENETÇİNİN SEÇİMİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	188
3.20 FİNANSAL TABLO DENETİMLERİNDE YOLSUZLUK VE HİLEYE İLİŞKİN DENETÇİ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	190
3.21 DİĞER DENETÇİ ÇALIŞMALARINDAN FAYDALANMAYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	193
3.21.1 Asıl Denetçinin Belirlenmesi ve Asıl Denetçinin Yürüttüğü Faaliyetler..	193
3.21.2 Raporlama ve Sorumlulukların Paylaştırılması	194
3.22 ÖZEL AMAÇLI DENETİMLERDE DENETÇİLERİN İŞTİRAKIYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	194
3.22.1 Genel Değerlendirmeler	195
3.22.2 Diğer Genel Muhasebe İlkelerine Uygun Olarak Hazırlanan Finansal Tablolar ile İlgili Raporlar	196
3.23 YÖNETİMİN BEYANLARI AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI ...	196
3.24 DENETÇİ RAPORLARIYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	197
3.24.1 Denetçi Raporunun Bölümleri ve Denetimin İçeriği	198
3.24.2 Denetçi Görüş Çeşitleri	198
3.24.3 Güvensizlik ve Hata Sebepleri	199
3.25 RİSKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	200
3.25.1 Dahili Risk ve İç Kontrol Araçlarındaki Kısıtlamalar	201
3.25.2 İç Kontrol Sistemi Riskinin Önceden Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri.....	202

3.25.3 Kontrol Sistemi Riski ve Dahili Riskin Değerlendirilmeleri Arasındaki İlişki ve Ortaya Çıkarmama Riski.....	203
3.26 BİLGİSAYAR ENFORMASYON SİSTEMLERİ ÇERÇEVESİNDE DENETİM AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	204
3.27 DENETİM ANLAŞMASINA İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	206
3.28 DENETİMİN KALİTE KONTROLÜYLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	207
3.29 DENETÇİ KANITI AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	209
3.30 DENETÇİNİN SONUÇ BELGELERİNE İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	211
3.31 DENETÇİ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	212
3.31.1 Denetçi Sorumluluğunun Oluşma Koşulları ve Sorumluluk Türleri	212
3.31.2 Sorumluluğun Belirlenmesi Kuralları	213
3.32 TEKRAR DENETİM AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	214
3.33 ANALİTİK İŞLEMLERLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	215
3.34 İLK DENETİM-AÇILIŞ HESAPLARIYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	217
3.35 İŞLETMENİN DENETİMİ ZAMANI İKİNCİL YASAL DÜZENLEMELERİN DİKKATE ALINMASI TALİMATINA DAİR AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	219
3.36 İŞ BİLGİSİYLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	221
3.37 MUHASEBE TAHMİNLERİNİN DENETİMİNE İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	222
3.37.1 Muhasebe Tahminlerinin Özellikleri ve Denetim Faaliyetleri.....	222
3.37.2 Yönetim Kademesi Tarafından Kullanılan Süreçlerin Test Edilmesi ve Denetim Yöntemleri Sonuçlarının Değerlendirilmesi	223
3.38 BİR UZMAN ÇALIŞMASINDAN YARARLANILMASIYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	224

3.39 İŞLETME VE İŞLETME ORTAMININ ANLAŞILMASI VE ÖNEMLİ YANLIŞ BEYAN RİSKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI	226
3.39.1 İç Kontrol, İşletme ve Çevresini Anlamak.....	226
3.39.2 Önemli Yanlış Beyanın Risklerini Değerlendirmek	228
3.39.3 Özel Denetim İlgisi Gerektiren Önemli Riskler ve Yapılan Revizyonlar.	228
3.40 DENETİMDE ÖNEMLİLİKLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	229
3.41 İLİŞKİLİ TARAFLARLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI.....	231
3.41.1 İlişkili Tarafların Varlığı ve Açıklanması	232
3.41.2 İlişkili Taraf İşlemleri ve Yönetimin Beyanları	232

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE VE AZERBAYCAN’ DA FAALİYET GÖSTEREN DENETİM ŞİRKETLERİNDE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ UYGULANMASINA YÖNELİK ARAŞTIRMA

4.1 ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI	238
4.2 ARAŞTIRMANIN ANA KÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ.....	238
4.3 ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ	239
4.4. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI	241
4.5 ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRMELER	242
4.5.1 Bulgular.....	242
4.5.1.1 Türkiye’de Faaliyet Gösteren Denetim Şirketleri ve Denetim Uygulamaları.....	242
4.5.1.1.1 Deloitte Touche & Tohmatsu Hakkında Şirket Bilgileri ve Denetim Uygulamaları.....	242
4.5.1.1.2 İzmir Merkezli Ulusal Denetim Şirket Bilgileri ve Denetim Uygulamaları.....	246
4.5.1.2 Azerbaycan’da Faaliyet Gösteren Denetim Şirketleri ve Denetim Uygulamaları.....	249

4.5.1.2.1 Ernst & Young Hakkında Şirket Bilgileri ve Denetim Uygulamaları.....	249
4.5.1.2.2 Azeri Audit Servis Hakkında Şirket Bilgileri ve Denetim Uygulamaları.....	253
4.5.2 Türkiye’de ve Azerbaycan’da Faaliyet Gösteren Denetim Şirketleri Karşılaştırması.....	257
SONUÇ VE ÖNERİLER	276
KAYNAKLAR	284
EKLER.....	297

KISALTMALAR

AAA	American Accounting Association
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
ISA	International Standards on Auditing
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AB	Avrupa Birliği
IFAC	International Federation of Accountants
SEC	Securities and Exchange Commissions
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	International Auditing Practices Committee
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
ISRE	International Standards on Review Engagements
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISRS	International Standards on Related Services
IAPS	International Audit Practice Statements
IREPS	International Review Engagements Practice Statements
IAEPS	International Assurance Engagements Practice Statements
IRSPS	International Related Services Practice Statements
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
ISB	Independence Standards Boards
IFRS	International Financial Reporting Standards
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UKMS	Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
GKGMI	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
ISQC	International Standards on Quality Control
UKKS	Uluslararası Kalite Kontrol Standardı
UMS	Uluslararası Muhasebe Standardı
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
prg.	Paragraf

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Denetim ve Denetimle İlgili Taraflar.....	15
Tablo 2: Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi	17
Tablo 3: Uluslararası Denetim Standartları.....	41
Tablo 4: Uluslararası Denetim Standartları ile Azerbaycan Denetim Standartlarının Karşılaştırılması	234
Tablo 5: Müşteri Bilgileri.....	259
Tablo 6: Diğer Denetim Şirketleriyle Yaklaşım Farkı	267

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Denetim Şirketlerinin Ortak Sayısı	258
Şekil 2: Denetim Şirketlerinde Çalışan Sayısı.....	259
Şekil 3: Denetim Sayısı Bilgileri	261
Şekil 4: Şirketlerin Denetim İçin Harcadığı Adam/saat	272

EK LİSTESİ

EK 1:	DENETİM ŞİRKETLERİNE DENETİM STANDARTLARIYLA İLGİLİ UYGULANAN MÜLAKAT FORMU	298
--------------	--	-----

GİRİŞ

Ekonomik birimler kâr amaçlı olsun veya olmasın çeşitli ekonomik faaliyetlerini yürütürken sürekli olarak birimle ilgili bilgi ihtiyacına gereksinim duymaktadırlar. Bu bilgi ihtiyacı, ekonomik birimlerin yöneticileri ve bu birimle ilgili karar verme durumunda olan taraflar açısından büyük önem taşımaktadır. Karar verme sürecinde kullanılan bilgilerin güvenilir, şeffaf ve doğru olması alınacak kararı doğrudan etkilemektedir. Karar verme sürecinde yararlanılan finansal ve finansal olmayan bilginin güvenilirliği, şeffaflığı ve doğruluğunun saptanmasında denetim önemli bir rol üstlenmektedir. Denetim, muhasebe sistemi tarafından hazırlanmış olan finansal tabloların ve bu tabloların oluşturulması sırasında kullanılan kayıt ve belgelerin incelenmesi, işlemlerin muhasebe ilke ve kurallarına uygunluğunun incelenerek doğruluğunun tespiti için gerekli çalışmaları yürütmektedir.

Bilgi kullanıcılarına denetimin sağladığı güven bilindiği üzere, Enron, WorldCom ve yaşanan finansal krizlerle sarsılmıştır. Bu olaylar sonucu denetime yeni disiplin ve düzenin getirilmesi amacıyla Amerika Birleşmiş Devletleri (ABD)'de Sarbanes-Oxley Yasası çıkarılmıştır. Dünyanın birçok ülkesinde de Sarbanes-Oxley Yasası gibi yasal düzenlemeler yapılması yoluna gidilmiştir. Ayrıca Avrupa Birliği Düzenlemeleri, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) 'un düzenlemeleri ve Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)' in düzenlemeleri ile denetime olan güvenin yeniden kazanılması, şeffaflık ve kalitenin artırılmasında büyük gelişmeler yaşanmıştır.

Dünya'da şeffaf finansal tablo oluşturmak, ilgili kişilere güven sağlamak ve denetimi standart bir kalitede yürütmek amacıyla faaliyet gösteren önemli kuruluşlardan birisi de kuşkusuz Uluslararası Denetim Standartları-UDS (International Standards on Auditing-ISA)' nı yayınlayan IFAC' tır. Uluslararası Denetim Standartları'na ilişkin bir set oluşturulmasına dayanan alt yapı çalışmaları 1969 yılında Uluslararası Muhasebe Çalışma Grubu (Accountants International Study Group) tarafından yayınlanan Kanada, İngiltere ve ABD'deki durumlara ilgili

kıyaslamalar içeren uluslararası denetim odaklı birkaç rapor ile başlamıştır. 1970'lerin sonlarında; IFAC, Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-IAPC)' ni kurmuştur. 1980 ve 1991 yılları arasında IAPC Uluslararası Denetim Kılavuzları (International Auditing Guides) ile 1991 yılında ilk UDS' yi yayınlamıştır. Daha sonra IAPC Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) olarak yeniden adlandırılmıştır. IAASB tarafından yayınlanan UDS' ler yüksek kalitede ve küresel olarak kabul edilmiş denetim standartları olup, dünyada yüzden fazla ülkede benimsenmiştir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; denetim kavramı, denetim türleri, bağımsız denetim kavramı ve tarihsel gelişimi, bağımsız denetimi gerektiren nedenler, bağımsız denetimin amacı, yararları ve sınırları bağımsız denetimle ilgili uluslararası düzenlemelere ilişkin açıklamalar incelenecektir.

İkinci bölümde, IFAC' in yayınladığı UDS' ler açıklanacaktır. Çalışmanın bu bölümünde, her bir standart ayrı ayrı özetlenerek irdelenecektir.

Üçüncü bölümde; Azerbaycan Cumhuriyeti'nde geçerli olan ve bir kısmı ülkede faaliyet gösteren meslek kuruluşu olan Denetçiler Odası tarafından, diğer kısmı ise UDS' ye dayanarak hazırlanan "Azerbaycan Denetim Standartları" ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Ayrıca her bir standart, UDS ile karşılaştırılacaktır.

Dördüncü ve son bölüm; denetim şirketlerinde UDS uygulanmasına yönelik araştırmayı içerecektir. Denetim standartlarının uygulanmasını, standartların uygulanmasında yaşanan zorlukları ve uygulanan denetim tekniklerini saptamak amacıyla, Türkiye ve Azerbaycan'da biri ulusal diğeri uluslararası lisanslı olarak seçilecek ikişer şirketteki denetim uygulamaları araştırılacaktır. Elde edilen bulgular doğrultusunda her iki ülkede de faaliyet gösteren denetim şirketleri arasında karşılaştırmalar yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİME İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1.1 DENETİM KAVRAMI VE TANIMI

İşletmelerin büyümelerinde uluslararası işbirliği ve sermaye dolaşımının önemli bir rolü vardır. Küreselleşme, ticaret ve sermaye dolaşımı düzgün ve şeffaf uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının varlığını gerektirmektedir. Hem devlet, hem işletmeler, hem de toplumun diğer kesimlerinin denetime olan ihtiyacı günden güne artmaktadır. İşletmeler denetimin kaynak maliyetlerini düşüren bir faaliyet olduğunu, devlet ise kaliteli bir denetim olmadan verimlilik artışının edinemeyeceğini kabul etmektedirler.

Denetim, Latince kökenli bir kelime olup, “işitmek”, “dikkatlice dinlemek” anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim için “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” ifadeleri kullanılmaktadır.

Hukuki anlamda denetim; hem kamu kuruluşlarının, hem de özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş kurumların kamu menfaati noktasında kanun ve yönetmelik hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının kontrol edilmesidir (Çalgan ve diğerleri, 2008: 33).

Mautz ve Sharaf’ ın 1961 yılında yayımladıkları Denetim Felsefesi (“The Philosophy of Auditing”) adlı yapıtlarından bu yana denetim kuramının en geniş içerikli, en ileri ve üzerinde uzlaşmış tanımı, Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association-AAA, Committee on Basic Auditing Concepts) raporunda yer almaktadır (Erdoğan, 2005: 1).

Tanıma göre;

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2007: 11).

Diğer bir tanıma göre denetim, muhasebe tarafından elde edilmiş verilerin, hazırlanan raporların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığını ve organizasyonun veya işletmenin faaliyetlerine ilişkin sunulan verilerin, bilgilerin açıklığı, dürüstlüğü ve güvenilirliği hakkında bir yargı oluşturmaktır (Özbirecekli ve Süslü, 2005: 69).

Denetime ilişkin verilmiş olan bu tanımlar dikkate alındığında denetim faaliyetinin aşağıdaki unsurları kapsadığı söylenebilir (Güredin, 2000: 5):

1) İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar, muhasebe denetimi anlamında düşünüldüğünde; Bilanço 'daki iddia, varlıkların hangi kaynaklardan finanse edildiği, Gelir Tablosu'ndaki iddia ise faaliyet sonucunun (kar veya zararın) ne olduğu ve karın kaynaklarıdır. Denetçi bu finansal tabloları denetleyip onay verene kadar bu tablolardaki iddiaların güvenilirliği şüphede olacaktır.

2) Önceden Saptanmış Ölçütler

Önceden saptanmış ölçütler, yönetimin iktisadi faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları standartlardır. Uzman denetçi incelemelerine ait bulguları ilgili taraflara bildirir. Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılabilir bir haberleşmenin kurulabilmesi için ortak bir haberleşme lisansına gerek vardır. Bu ortak haberleşme lisansı "önceden saptanmış ölçütler" aracılığı ile sağlanır. Bu ölçütler yasama organlarınca konmuş kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı

ölçütleri, bütçeler, finansal muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulmuş genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

3) Tarafsızca Kanıt Toplamak ve Değerlendirmek

Denetçi bağımsız ve tarafsız olarak denetim raporunda sunacağı görüşü ispatlamak üzere kanıt toplamak mecburiyetindedir. Bunun için kanıt toplama teknikleri olarak adlandırılan yöntemleri kullanmaktadır.

4) Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetim sürecinin son aşaması raporlamadır. Denetçi bu raporu ile finansal tabloların doğruluğunu onaylar ya da onaylamaz. Raporda olumlu ya da olumsuz görüş bildirilebileceği gibi şartlı görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde sonuçlara da ulaşılabilir. Denetçi rapordaki görüşünü yeterli sayıda kanıt ile desteklemek suretiyle açıklar ve bu görüşünden dolayı da sorumluluk taşır, başka bir ifadeyle raporda doğrulukla ilgili yüzde yüz garanti verilmez.

5) Denetim Sonuçlarının İlgi Duyanlara Bildirilmesi

Bir işletmenin faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolardaki bilgilerden yararlananlar sadece o işletmenin sahip ve ortakları değildir. Bunların yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. Denetim neticesinde ortaya çıkan sonuçlar, denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına (ilgi duyanlara) aktarılır.

6) Denetim Bir Süreçtir

Denetim, denetim sözleşmesinin imzalanması ile başlayıp, denetimin planlanması ve denetim programının yürütülmesi ile devam eden ve denetim raporunun hazırlanması ile biten bir süreçtir. Bu sürecin uzun ya da kısa olması denetimin türü, denetlenen işletmenin büyüklüğü ve denetimin yinelenen bir denetim olup olmadığı gibi birçok faktöre bağlı olarak değişebilmektedir. Denetim denetlenen işletme için de bir süreçtir. Çünkü denetimin konusu denetlenen işletmenin belirli bir

döneme ilişkin faaliyet sonuçlarının göstergesi niteliğinde olan finansal tablolardır (Berksoy, 2006: 3).

Oluşturulacak görüşe dayanak olacak yeterli, uygun ve kaliteli deliller toplayabilmek amacıyla uygulanan, gerek maddi doğruluğu ve gerçekliği araştırmaya ve gerekse mevzuata uygunluğu araştırmaya yönelik beş denetim ilkesi mevcuttur (Erdoğan, 2002: 57):

- **Tamamlılık;** bütün işlem ve olayların kayıtlara geçirilmiş olması,
- **Gerçeklik;** kaydedilen işlem ve olayların ilgili dönem içinde kesinlikle gerçekleşmiş olması,
- **Doğruluk;** kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanmış, değerlendirilmiş ve ölçülmüş olması,
- **Kanunilik;** yasal düzenlemelerin ihlal edilmemiş olması,
- **Açıklık;** kaydedilen işlemlerin anlaşılır bir şekilde tasnif edilmiş ve ait olduğu hesaba dahil edilmiş olmasıdır.

Yukarıda sıralananların dışında denetim faaliyeti, kurum ve kuruluşların varlıklarının onların yararına kullanılıp kullanılmadığını da belirlemektedir. Çünkü varlıklardan etkin bir biçimde yararlanılması işletme için en önemli faktörlerden biridir (Atabey, 2006: 2).

İşletmelerle ilgilenen tarafların kararlarını doğru olarak alabilmeleri için güvenilir bilginin doğru ve zamanında aktarılması gerekmektedir. Çünkü finansal işlemlerin kayıtlanması ve raporlanması aşamasında bilerek ya da bilmeyerek hata yapma olasılığı mevcuttur. Bu durumun finansal bir yük oluşturduğu göz önüne alındığında riskin minimum seviyede olması gerekecektir. Hatalı finansal bilgiler, hatalı raporlamaya, hatalı raporların ise ilgili tarafların yanlış kararlar almasına neden olacaktır. Tüm bunların önlenmesi fakat bu bilgilerin test edilmesi, doğrulanması ve güvenilir bir şekilde raporlanması ile gerçekleşebilir. İşte denetim bu anlamda

kamuoyuna açıklanan bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin temel oluşturur.

1.2 DENETİM TÜRLERİ

Denetim çalışmaları çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Dolayısıyla amaçları bakımından, kapsamı bakımından, yapılış nedenine göre, uygulama zamanına göre, denetçi statüsü bakımından olmak üzere değişik denetim türleri söz konusu olmaktadır. Bu denetim türleri alt başlıklar şeklinde kısaca açıklanabilir.

1.2.1 Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Amaçları bakımından denetim;

- Finansal Tablolar Denetimi,
- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet Denetimi,

olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.2.1.1 Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetiminin amacı; bir işletmeye ait finansal tabloların ait oldukları dönemin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hakkında bir kanaate ulaşmaktır (Aydemir, 2008: 6).

Finansal tablo denetiminden beklenen amaçların çeşitliliğine karşın, tüm ilgili gruplar için tek bir tablo düzenleyeceğinden, aynı tablonun farklı denetimlere tabi tutulması da mümkündür. Bağımsız denetçi tarafından finansal tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu araştırmak, hata ve yanlışları ortaya çıkarmak ve finansal tablolar hakkında mantıksal bir çerçevede denetçi görüşü bildirmek gibi amaçlar güdülür.

Finansal tablolar denetimi, genel amaçlı bir denetim olup bütün ülkelerde bağımsız denetçilerin önemle üzerinde durdukları denetim türüdür. Çünkü bu denetimin gerçekleşmesi ile kullanıcıların önemli bir kısmının gereksinimleri karşılanmış olur.

Denetime esas alınan finansal tablolar; Bilanço, Gelir Tablosu, Dağıtılmamış Karlar Tablosu ve Fon Akım Tablosudur. Denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür. Ülkemiz uygulamasında denetim çalışmasında yasal mevzuat önemli bir rol oynamaktadır. Ayrıca, iç denetçiler de kendi denetim prosedürlerinde muhasebe denetimi içinde finansal tablolar denetimine yer verirler. Finansal tabloların denetiminde finansal tabloların bütünü hakkında genel bir görüş oluşturulmakta, tablolarda bulunabilecek münferit hatalarla ilgilenilmemektedir (Aksoy, 2006: 64).

1.2.1.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde amaç, belli bir yetkili tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Denetçinin doğruları olarak kabul edilen önceden saptanmış ölçütler “Devlet Kurumları” ve “İşletme Yönetimi” olmak üzere iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bu iki grup tarafından konulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının bilinmek istenmesi uygunluk denetimini ortaya çıkarmıştır. Örneğin, Maliye Bakanlığı inceleme elemanları, işletmelerin Vergi Usul Kanunu gereklerine uygun davranıp davranmadıklarını anlamak için uygunluk denetimini yürütürler. Bir işletmede tepe yönetimi, koyulmuş kurallara çalışanların uyup uymadığını saptamak için iç denetçilerin gerçekleştireceği uygunluk denetimine başvurabilirler (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 20).

1.2.1.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir.

Faaliyet denetimi, bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı, kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlemektir (Uzay, 2007: 278).

Finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zor olan faaliyet denetiminde, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanması pek kolay olmamaktadır. Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi, işletmeler arasında hatta işletme içinde bölümler arasında bile farklılıklar gösterir. Bu nedenle, faaliyet denetimini genel anlamda tekdüze bir çalışma olarak nitelendirmek mümkün değildir.

Finansal tablolar denetiminde fiili durumun karşılaştırılacağı, olması gereken durumlarla ilgili ölçütlerin saptanması, büyük ölçüde öznelidir. Bu açıdan faaliyet denetiminde denetçi mevcut başarının doğrudan doğruya ölçülüp raporlanması eylemini değil, bu başarının iyileştirilmesi ile ilgili öneri ve tavsiyelerini belirleme yolunu seçer (Güredin, 2007: 17).

1.2.2 Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim, yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılabilir.

Yasal denetim, mevcut yasalara göre yapılan denetimdir. Bu denetimin ne zaman, nasıl ve kimler tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle belirlenmektedir. Yasal denetimin amacı, finansal bilgilerin doğruluğunu kanıtlamaktır.

İsteğe bağlı denetim, yasal bir zorunluluk olmaksızın işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerinden yapılan denetim faaliyetidir. Denetimin sınırları, denetimi isteyenler tarafından belirlenir. Bu denetimde de denetçi, mesleğin getirdiği

özen ve dikkati göstermek zorunda olup, yasal denetim ile arasında uygulama yönünden önemli bir fark bulunmamaktadır (Demirkan, 2007: 16).

1.2.3 Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim çalışmaları; sürekli denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere üçe ayrılır.

Muhasebe çalışmalarının yıl boyunca incelenmesine **sürekli denetim**, gerektiğinde ve belli zamanlarda incelenmesine **ara denetim**, dönem sonlarında incelenmesine ise **son denetim** adı verilir. Son denetim genellikle hesap dönemleri sonuna kısa bir süre kala başlar ve asıl denetim hesap dönemi kapandıktan sonra gerçekleştirilir (Haftacı, 2007: 7).

1.2.4 Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak üçe ayrılmaktadır.

1.2.4.1 İç Denetim

İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır (Özeren, 2000: 1). İç denetim kuruluşun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kuruluşun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

İç denetim aşağıda belirtilen beş temel faaliyet uygulamasını kapsamaktadır (Uzun, 2007: 3):

- Uygunluk Denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.
- Mali Denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- Bilgi Teknolojisi Denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- Sistem Denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.
- Performans Denetimi: yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

İç denetimin amacı, işletme personeline kendi faaliyetlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. İç denetim, işletmede çalışan iç denetçiler tarafından yürütüldüğü gibi bazı küçük işletmelerde bu görev bir denetim şirketine devredilebilmektedir (Suşbov ve Jarılqasova, 2005: 89).

1.2.4.2 Kamu Denetimi

Kamu adına denetim yetkisini kullanan birimlerin kamu kuruluşlarında ve özel sektörde yaptığı denetimleri kapsayan kamu denetiminin temel amacı; toplumun huzur ve güvenini sağlamak, vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Bu denetim, kamu adına toplanan gelirleri ve yapılan harcamaları denetleyeceği gibi, iki özel kişi ya da kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde de söz sahibi olabilir.

Kamu denetiminin içinde vergi denetimi de yer almaktadır. Vergi denetimi, kamu denetim elemanlarının, mükelleflerin vergi mevzuatında yer alan kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemelerine yönelik olarak yapılan incelemelerin tümüdür. Vergi denetim türleri üç gruba ayrılmaktadır (Taş, 2008: 12):

(a) Yoklama

Yoklama, vergi idaresinin yetkili memurlarınca; mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve yapılan mali nitelikli işlemlerin araştırılması ve tespit edilmesidir.

(b) İç Denetim

Vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını saptamaya yönelik iç denetim, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışlıkları yaratan nedenlerin tasfiyesini hedeflemektedir. Yasaların mükelleflere eşit olarak uygulanması ve vergi idaresinin personelinin doğru işlem yapmaya yönlendirilmesi fonksiyonları ile verginin gerçeğe uygun olmasına katkıda bulunan iç denetim, vergi denetiminin önemli bir aracıdır.

(c) Vergi İncelemesi

Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir. Vergi denetimleri, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri tarafından yapılmaktadır (Türker, Pekdemir, Selvi ve Yılmaz, 2003: 9).

Denetim türleri içinden bağımsız denetim esas çalışma konusunu oluşturduğu için, üzerinde daha detaylı durulacaktır. Bağımsız denetimin önemi, gerekliliği, yararları, bağımsız denetimi sınırlayan faktörleri açıklanıp, dünyada bağımsız denetimin gelişimini incelenecektir.

1.2.4.3 Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Kepekçi, 1996: 7).

Bağımsız denetim, işletmeden bağımsız ve işletme dışından olan denetçinin yapmış olduğu denetimdir. Bağımsız denetim talebi işletme yönetimi, ortaklar ve işletme ile ilişkisi olan kuruluşlar tarafından gelebilmektedir.

Bağımsız denetçiler, finansal, uygunluk ve faaliyet denetimlerini gerçekleştirebilirler. Fakat uygunluk denetimi ile faaliyet denetimi zorunlu olmayıp, işletmenin talebine göre olduğu için bağımsız denetimde asıl amaç, finansal denetimdir (Çalgan, Menteşe, Işıloğlu, Torosoğlu, Özcan, Kanpak, Savaş, Onur ve Ağca, 2008: 37).

Kamu, işletmeyle ilgili taraflar denetimle yakından ilgilendikleri için onların ihtiyaçlarının karşılanması gerekmektedir. Kamuya açıklanan bilgilerde genel olarak aşağıdaki belirtilen konuların olması gerekmektedir (Karasioğlu, 2005: 8):

- 1) Kamuya açıklanan bilgiler ihtiyaç duyulan önemli bilgiler olmalıdır.
- 2) Bilgiler objektif, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.
- 3) Bilgiler kamunun anlayabileceği düzeyde olmalıdır.
- 4) Bilgiler zamanlılık esasına uygun olarak açıklanmalı başka bir ifadeyle geçerliliğini kaybetmemelidir.
- 5) Açıklanan bilgilerin tutarlılık ilkelerine bağlılığı esas alınmalıdır.
- 6) Kamuya açıklanan bilgilerin standart formda sunulması ve terminoloji birliğinin sağlanmış olması gereklidir.

Kamuya açıklanan bilgilerin doğruluk kriterlerine sahip olması için bilgiyi sunan firmaların bağımsız dış denetime tabi tutulmaları gerekir.

1.3 BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE TANIMI (FİNANSAL TABLOLAR DENETİMİ)

Muhasebe sürecinde finansal nitelikli işlemlerin tanımlanması, kaydı, sınıflandırılması ve bunların özetlemesi muhasebenin temel işlevini oluşturmaktadır. Sürecin sonunda elde edilen çıktılar, muhasebe bilgisinin özetlendiği temel finansal tablolar olan; Bilanço ve Gelir Tablosu ile ek finansal tablolar olan Nakit Akım Tablosu ve Özkaynaklar Değişim Tablosu'dur. Finansal tablolar, işletme ile ilgili finansal bilgi sunmanın temel aracıdır. Fakat işletmeyle ilgili bilgilerin tümünün bu temel finansal tablolarda sunulması olanaklı olmayabilir. Muhasebenin birinci işlevi sonucunda özetlenmiş bilgilere dayanılarak elde edilen bu tabloların yanı sıra finansal muhasebe süreciyle doğrudan ya da dolaylı ilişkisi olan bilgilerin de raporlanması gerekmektedir. Finansal raporlama daha geniş içeriklidir ve finansal tablolarda sunulmayan finansal olmayan verileri de içerir. Finansal tabloların denetiminin amacı, ilgili taraflara sunulmuş olan geniş içerikli bilgilerin, bu tabloların düzenleme ilkelerine ve amacına uygun olarak konulmuş olan ölçütlerle uyumlu olup olmadığını belirlemektir. Bu ölçütleri oluşturan temel öge, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'dir. Denetçi denetim raporunda finansal tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile uygunluğunu ortaya çıkarmalıdır. Denetçilerin en çok başvurdukları denetim türü finansal tabloların denetimidir (Ulusoy, 2005: 273).

Bağımsız denetim, “finansal tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak aksettirilip aksettirilmediğinin ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla ortaya konması” şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir tanımda ise bağımsız denetim; şirketlerin, bankaların, iktisadi kamu kuruluşlarının kendi iç bünyelerindeki denetim organları dışında, genel güven duyulan bağımsız kuruluşlar tarafından denetlenmesi ve düzenlenen raporların kamuya açıklanmasıdır. Kısaca, “yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların objektif olarak incelenmesi” faaliyetidir.

Denetçilerin görevi, finansal tabloların güvenilirliğini ortaya koymak amacıyla yeterince kanıt toplamak, analiz etmek ve sonuçları gereken bir biçimde raporlamaktır. Denetçi ilgililerle işletme arasında bir köprü görevi üstlenmektedir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin ilgili tarafları yanıltabileceği varsayıldığından, denetçi bu aşamada belirleyici rol oynamaktadır. Her ne kadar denetçiler finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini garanti edici konumda olamasalar da, sorumlulukları, bilgilerin doğru ve dürüst olup olmadığı konusunda bir sonuca ulaşmaktır. Denetçinin görevini yerine getirirken uyması gereken en önemli prensip bağımsızlıktır (Önder, 2001: 185). Bağımsızlık, denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli özelliktir. Bağımsız olma prensibi;

- Tarafsız olma,
- Fikren dürüst olma ve
- Çıkar çatışmalarından uzak durmayı

gerektirir.

Denetçinin denetim çalışması ve bu çalışmayla ilgili taraflar Tablo 1’deki gibi şematize edilebilir.

Tablo 1: Denetim ve Denetimle İlgili Taraflar

Denetim Türü	Standart	Kullanıcılar
Finansal Tabloları Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartları	Ortaklar, Kredi Kurumları, Kamu Kurumları
Uygunluk Denetimi	Sözleşme ve Yönetmelikleri	İlgili Taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetimce Hazırlanmış Bütçe ve Diğer Başarım Ölçüleri	İşletme Yönetimi

Kaynak: Koç-Yalkın,1987, s. 89.

Finansal tablolardaki bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygunluğu konusunda denetçi kadar işletme yönetiminin de sorumluluğu büyüktür. Çoğu durumda işletme yönetimleri finansal tabloları doğru ve dürüst bir biçimde düzenlediklerini ve gerekli önlemleri aldıklarını belirten garanti mektuplarını denetçiye verirler. Yöneticiler tarafından kasıtlı olarak yapılan ve gizlenen düzensizliklerin sorumluluğu işletme yönetimine aittir (Bozkurt, 2000: 45) . Kasıt failin hukuka aykırı bir fiil işlemekte olduğunu bilmesi ve bu fiili isteyerek işlemesidir. Bir başka ifadeyle, haksız sonucun fail tarafından istenmiş olması durumunda kasıt vardır. Kasıt bir irade bilincini içerir. Bilinç haksız sonucun tezahürü, irade ise sonucun düşünülen biçimi ve kabulüdür (Özbirecikli, 2006: 5).

Bağımsız denetçi, işletmelerin finansal tablolarını ve bu tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini etkileyen muhasebe uygulama ve sistemini incelemekle yükümlüdür. Bu çalışmaları gerçekleştirebilmek için denetçinin verileri toplaması, analizi, değerlendirmesi ve bulguların raporlanması sürecinde bağımsız davranabilme, dürüst ve tarafsız olabilme ilkelerine bağlı olması gerekmektedir (Saygılı, 2007: 3). Denetçi mesleki standartlara uygun bir inceleme yaptıktan sonra bulguları raporlamalıdır. Denetçinin finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirip açıklaması raporun kredisini arttırmaktadır. Denetim raporu, denetlenen şirketin yayınladığı yıllık faaliyet raporu kapsamında ortaklara ve diğer ilgili taraflara dağıtılmak üzere müşteri işletmeye veya onun yönetim kuruluna verilmektedir.

1.4 BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tüm meslekler gibi denetim de çevresinde meydana gelen önemli değişikliklere uymak amacıyla zaman içinde değişimler göstermiştir. Bu değişimler dört zaman dilimi içinde ele alınarak denetimin tarihsel gelişiminden bir kesit olarak Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2: Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	%100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 Yılları Arası	%100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930	%100'lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilanço ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930 Sonrası	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyula İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: Güredin, 2000, s. 17.

Denetim Sanayi devrimi öncesi resmen kabul edilmiş bir meslek değildi. Bu devirlerde yapılmış her işlem eksiksiz bir biçimde tek tek denetlenmekteydi. Bu açıdan %100'lük bir inceleme ve doğrulama söz konusuydu. Denetimin amacı, yanıltmaların önlenmesi ve işletme sahibine hizmet verenlerin hizmetlerinin dürüstlük derecelerinin saptanmasıydı.

Sanayi devrimi sonrası 1900'lü yıllara kadar işletme yapılarında önemli sayılabilecek gelişmeler ortaya çıkmıştır. İşletmeler giderek kurumsallaşmaya ve yönetimi profesyonel yöneticiler devralmaya başlamıştır. Bunun sonucu sermaye

sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma gereksinimleri denetimin gelişimini hızlandırmıştır. Denetçiler belge incelemesine yoğunlaşmışlardır. Denetimde amaç, hata ve hileleri ortaya çıkartabilmektir. Çalışmalar, belgelerin tamamını incelemeye yönelik olarak sürdürülmüştür. Başka bir ifadeyle o dönemde gerçekleştirilen denetime “Belge Denetimi” denilmekteydi.

1900-1930 yılları arasındaki dönemde %100'lük incelemenin yanında örnekleme yoluna da gidilmiştir. Bu dönemde denetimin ilgili tarafları arasına devlet de katılmıştır. Ayrıca denetimin amacında değişiklik olmuştur. Amaç, yanıltmaların bulunmasından çok Bilanço ve Gelir Tablosu'nun doğruluğunun onaylanması olmaya başlamıştır. 1900–1930 dönemindeki denetime “Finansal Tablo Denetimi” adı verilmekteydi (Akgül, 2000: 4).

1930'lu yıllardan sonra gelişim hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradi örnekleme çalışmalarından istatistiki yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmıştır. Denetçiler yapıyı inceleyip değerleyerek, çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını belirlemeye yönelmişlerdi. Bu yaklaşıma, “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilmektedir (Bozkurt, 2000: 18). 1960'lı yıllardan sonra denetimde bilgisayar uygulamalarından, analitik inceleme prosedürlerinden, istatistiki örnekleme yöntemlerinden yaygın bir biçimde yararlanılmaya başlanmıştır. Ayrıca yeni bir denetim türü olan “Faaliyet Denetimi” yaklaşımı da bu dönemlerde gelişmeye başlamıştır. 1997 yılına kadar işletmelerin finansal tablolarının denetiminde yalnızca hata ve düzensizliklerden sorumlu olan denetçilere, bu tarihten sonra hile denetimi konusunda da sorumluluklar yüklenmiştir (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 16).

1.5 BAĞIMSIZ DENETİMİ GEREKTİREN NEDENLER

Açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması karar alıcıları bu konuda bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Karar verici; açıklanan bilgilerin, vereceği karar için yeterli derecede güvenilir olduğunu araştırmalıdır. Bu araştırma sırasında çeşitli yöntemler kullanılabilir ise de, daha önce, böyle bir girişimin iktisadi açıdan değerinin olup olmadığı saptanmalıdır. Daha güvenilir bilgi elde etmenin sağlayacağı yarar, o bilgiyi elde etmek için katlanılacak giderden fazla olduğu sürece, karar verici böyle bir yola gitmelidir.

Denetim gereksinimi açıklamak için örnek verelim. Bir banka yöneticisi kredi isteminde bulunan bir işletmeye bu krediyi verip vermeme kararı alacaktır. Kredi kararı banka ile müşteri işletme arasında süregelen ilişkilere, işletmenin finansal raporlarına yansıyan mali durumuna dayalı olarak verilecektir. Banka yönetiminin bu krediyi verme kararı aldığını varsayalım. Bu kredi için bankanın uygulayacağı faiz haddi üç temel etmene dayandırılacaktır:

- 1) Risksiz Taşımayan Faiz Haddi; bankanın borç verdiği tutarı aynı süre için hazine bonosuna yatırmış olması halinde elde edeceği faiz geliridir.
- 2) İşletme Risk; kredi alan kuruluşun ekonomik koşullar veya faaliyet koşulları nedeniyle aldığı krediyi geri ödememe riskidir.
- 3) Bilgi Riski; finansal tablolardaki bilgilerin hatalı, taraflı ve eksik olma riskidir.

Denetimin, risk taşımayan faiz haddi ve işletme riski üzerine herhangi bir etkisi yoktur. Denetimin bilgi riski üzerine ise önemli etkisi olabilir. Banka yöneticisinin kredi isteminde bulunan işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olması nedeniyle, bir bilgi riski bulunmadığı veya çok düşük olduğu kanısına ulaşması halinde, kredinin faiz haddinde önemli bir indirim sağlayacaktır (Güredin, 2007: 9).

Bilgi riskini ortaya çıkaran ve bağımsız denetimi gerekli kılan koşulları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Çıkar Çatışması,
- Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı ve
- Muhasebe Bilgilerinin Alınacak Kararlarla İlgili Olması.

İşletmeyle ilgili olan kişilerin çeşitli çıkarları, muhasebe sistemiyle ilgili karmaşıklık, yatırımcılar ve kredi kuruluşlarının gereksinimlerini daha net anlamak için bağımsız denetimi gerekli kılan koşullar aşağıda açıklanmaktadır.

1.5.1 Çıkar Çatışması

İşletmelerde çeşitli çıkarların çarpıştığı ve işletmelerin bir çarpışma alanı durumuna geldiği söz konusudur. Bu çıkarlar nelerdir? İlk akla gelen kapitalistin veya kapitalistlerin çıkar ve haklarıdır. Kapitalist, sermayesinin güvende olmasını ve her türlü işletme içi ve işletme dışı tehlikelerden korunmasını, eksiksiz bulundurulmasını sağlayacak kontrol hakkını haiz olmalıdır. Kapital koyan, ilk düşüneceği şey, kapitalin varlığını korumak olacaktır (Aktuğlu, 1996: 14).

Finansal tablolardan yararlanan taraflar ile finansal tabloları hazırlayan yöneticiler arasında gerçek ya da olası bir çıkar çatışması olabilir. Finansal tablolarda yer alan bilgiler, usulsüz bir biçimde şirket yönetiminin çıkarlarına uygun olarak hazırlanmış olabilir (SMMM Yeterlilik Kitabı, 2006: 50). Bu hilelerin ortaya çıkarılması tamamen denetçinin tecrübesine ve gösterdiği mesleki özen ve mesleki şüphecilik tutumuna bağlıdır. Denetçi bu nedenle işletme yönetiminin içinde bulunduğu ortamı iyi algılamalıdır. Yönetimi hileli işlem yapmaya sevk eden ve yolsuzluk risk faktörleri şeklinde adlandırılan nedenler aşağıda sıralanmaktadır:

- 1) Yönetimin dürüst olmayışı ve yetersizliği,
- 2) Sektör koşullarından kaynaklanan faktörler,
- 3) Sıra dışı işlemler,
- 4) Yeterli ve uygun denetim kayıtlarının bulunmaması (Erol, 2008: 232).

240 No Uluslararası Denetim Standardı ise, usulsüzlüğü; “Kasıtlı bir davranış ve yöneticilerin hile içeren, yasa dışı yollardan haksız kazanç sağlaması” şeklinde tanımlanmaktadır (Çilingir, 2009: 3).

1.5.2 Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı

Muhasebe süreci ve finansal tabloların hazırlanması işletmeler büyüdükçe daha karmaşılaşmıştır. Bu durum muhasebe bilgilerinin eksik ve hatalı olma riskini artırmaktadır. Bilgi kullanıcılarının finansal tablolara ilgili bu yetersizliği gidermek için bağımsız denetçiye ihtiyaçları vardır. Bağımsız denetçi bu güveni sağlamakta, ilgili taraflara yardımcı olacaktır (Şeremet ve Suyç, 2006: 16).

1.5.3 Muhasebe Bilgilerinin Alınacak Kararlarla İlgili Olması

Doğru bilginin varlığı piyasa verimliliğine ve ekonomik kararların değerlendirilmesine temel oluşturmaktadır. Piyasa koşullarında işletmeler ile kredi kuruluşları; para ve diğer finansal varlıkları kullanarak birçok yatırım, ticari işlem, anlaşma yapmaktadırlar. Güvenilirlik her iki taraf için çok önemli faktördür. Yatırımcılar, hisse senedi sahipleri, kredi verenler işlemlerin yasalara uygun olup ve doğru olarak finansal tablolara yansıtıldığı konusunda direkt olarak bilgi sahibi olmadıkları için bağımsız denetçiye ihtiyaç duymaktadırlar (Sokolova ve Sitnov, 2004: 9).

1.6 BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

Bağımsız denetimin tanımına incelendiğinde, iki işlevinin olduğunu görülmektedir. Bu işlevler bağımsız denetimin birbirini tanımlayan amaçları olarak da kabul edilebilir. Bu amaçlar;

- Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğunun saptanması ve
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesidir (Yavaşoğlu, 2001: 22).

200 No’lu ISA’ da bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediğinin ortaya konmasıdır (Öztürk, 2008: 122).

1.7 BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Muhasebe teorisinde kazancın doğru olarak saptanması ön planda yer almaktadır. Böylece çıkar grupları işletme yönetiminin;

- Eldeki kaynakları nasıl kullandığı,
- Yöneticilerin yeterli kara ne ölçüde ulaştığı

sorularına yanıt bulabilmek için denetim sonuçlarından önemli ölçüde yararlanırlar. Bu bağlamda denetim, toplumdaki çeşitli çıkar gruplarına yarar sağlayarak ekonomik yaşamı düzenler (Erdoğan, N., 1994: 5).

Bağımsız denetimin yararları;

- Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar,
- İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Yararlar ve
- Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Yararlar

olmak üzere üç grupta incelenebilir.

1.7.1 Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Duman, 2001: 25):

- Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır.
- İşletme yönetiminin sahtekarlık yapma eğilimini kısıtlamaya yardımcı olmaktadır.
- Denetlenmiş tablolar devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığını azaltmaktadır.

- Bağımsız denetim hataları ortaya çıkararak gelir ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olmaktadır.
- Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğuyla ilgili bilgi ve güvence vermektedir.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlamaktadır.

1.7.2 İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin işletme dışındaki diğer ilgili gruplara sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 2007: 25):

- Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme konusu kararlarında yardımcı olmaktadır.
- Denetlenmiş finansal tablolar yatırımcılara yatırım kararlarında yol göstermektedir.
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlamaktadır.
- Bağımsız denetim birleşme, başka iş yerinin satılması, alınması durumunda alıcı ve satıcı taraflara güvenilir bilgi vermektedir.
- Denetlenmiş finansal tablolar müşterilere denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu ile ilgili güvenilir bilgi sağlamaktadır.

1.7.3 Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin kamu kuruluşlarına sağladığı yararlar aşağıdakilerdir:

- Denetlenmiş finansal tabloları esas alarak hazırlanan beyannameler daha güvenilirdir.
- Güven artışına bağlı olarak bu kurumlardaki kamu denetim gücü azaltılabilir.
- Hukukun uygulanmasında adli mercilere bilirkişi veya benzeri sıfatlarla güvenilir bilgi sağlanır (Berksoy, 2008: 20).

Bağımsız denetimin işletmeye, iş hayatının diğer üyelerine ve kamu kuruluşlarına sağladığı yararlar açıklandıktan sonra bağımsız denetimi sınırlayan faktörleri de açıklamak gerekmektedir.

1.8 BAĞIMSIZ DENETİMİN SINIRLARI

Bağımsız denetimin yukarıda belirtilen yararlarının yanı sıra bazı sınırlamaları da söz konusudur. Bu sınırlamaların başlıcaları;

- Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Koşullarda Çalışması,
- Zaman Sınırlaması ve
- Finansal Tabloların Düzenlendiği Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sınırlaması

olmak üzere üç grupta sınıflandırılıp incelenebilir.

Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Koşullarda Çalışması

Denetim uygun zaman boyutu içinde uygun maliyetle yapıldığında yararlı olmaktadır. Maliyet sınırlaması, muhasebe kayıtlarının ve destekleyici kanıtların test edilmesi sırasında ortaya çıkmaktadır. Fakat denetçinin denetim görüşüne kanıt teşkil edecek bir bilginin sağlanmasındaki maliyetin yüksek olması onun rapora eklenmesini engellememelidir. Maliyet unsuru, daha çok tali derecede önemli kanıtların elde dilmesinde dikkate alınabilir.

Zaman Sınırlaması

Finansal tablolara ilişkin denetçi raporu, genellikle Bilanço tarihinden sonraki üç ay içinde yayınlanmaktadır. İşte bu durum Bilanço tarihinden sonra oluşan ve finansal tabloları etkileyebilecek olaylara ilişkin sağlanılacak kanıt sayısını etkileyebilir. Yine Bilanço tarihinde mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için oldukça kısa bir süre bulunmaktadır (Duman, 2008: 38).

Finansal Tabloların Düzenlendiği Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sınırlama

Kayıtların finansal tablolara aktarılmasında farklı ilke ve yöntemler kullanılabilir. Tahminlere göre kayıt, muhasebe sürecinin ayrılmaz parçasıdır. Belirsizliklere ilişkin kayıtlar yapılsa da, kimse belirsizliklerin sonucunu önceden göremez. Bu sınırlamalara rağmen bağımsız denetim finansal tablolara olan güveni artırır (Kepekçi, 1996: 13).

1.9 BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİN'DE VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ile birlikte Amerika Birleşik Devletleri-ABD olmak üzere muhasebe standartları ve hükümet düzenlemelerinde daha sık ve daha sert reform arayışları devam etmektedir. Dünyanın başka yerlerinde de “Enrongate” tipi krizlerden kaçınmak için her ülke kendi önlemlerini almak ihtiyacı ile çeşitli düzenlemeler yapmaktadır.

Son zamanlarda ortaya çıkan Enron ve WorldCom olayları ABD'deki yasama faaliyetlerini tetiklemiştir. Skandalın ortaya çıkmasının hemen akabinde sermaye piyasasında yatırımcıları korumak amacıyla 30.07.2002 tarihinde “Kamu İşletmesi Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruma Yasası” ve “Sarbanes-Oxley Yasası” gibi yasalar çıkarılmış ve halka açık şirketlerin denetimine yeni bir düzen ve disiplin getirilmiştir (Arslan, 2010: 202). Dünyanın değişik ülkelerinde de buna benzer olarak kurumsal yönetim ve şeffaflık konusunda dokümanlar yayınlanmıştır. Bunlara örnek olarak, Yeni Zelanda'da Yeminli Mali Müşavirler Birliği'nin, “İşletme Şeffaflığı-Piyasayı Daha İyi Çalışır Yapmak” düzenlemesi verilebilir. Benzer yayınlara İngiltere ve Avustralya'da da rastlanmaktadır. Almanya örneğine bakıldığında ise “Bilanzkontrol Goset” adı ile yasal düzenleme çıkardığı bilinmektedir (Elitaş ve diğerleri, 2009: 30)

Bağımsız denetimi zedeleyen skandallar sonucunda yapılan düzenlemeler olarak Sarbanes-Oxley Yasası, Avrupa Birliği düzenlemeleri, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun düzenlemeleri ve Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği'nin düzenlemeleri incelenmektedir.

1.9.1 Sarbanes-Oxley Yasası İle İlgili Düzenlemeler

Sarbanes-Oxley Yasası, yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları sonucunda, yatırımcıların ve kamunun, ABD piyasasına, şirket yönetimlerine, finansal raporlamaya ve ayrıca bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine yönelik kaybedilen güveni tekrar sağlamak üzere çıkartılmıştır. Bu yasa, 1934 yılından bu yana ABD'de halka açık şirketler için getirilen ve gerek muhasebe ve gerekse denetim düzenlemeleri anlamında tüm dünyada neredeyse bir dönüm noktası haline gelen en önemli düzenlemelerden birisidir (Aksoy, 2006: 6).

Sarbanes-Oxley Yasası firmaların özellikle kurumsal yönetim kadrolarına ve denetim komitelerine ciddi yükümlülükler ve yeni raporlama şartları getirmiştir. Sarbanes-Oxley Yasası, muhasebe gözlem kurulunun kuruluşu ve işleyişi, denetim firmasının bağımsızlığı, şirketin sorumluluğu, mali bilgilerin arttırılması, analiz ve çıkar çatışmaları, komisyon kaynakları ve otoritesi, çalışmalar ve raporlar, kurumsal ve suç unsuru taşıyan suiistimal sorumluluğu, beyaz yakalı suçları ile ilgili cezaların arttırılması, kurumsal vergi iadeleri ve kurumsal suiistimal ve sorumluluk konuları olarak 11 ana başlıktan oluşmaktadır (Güneş ve Teker, 2010: 69).

Yasanın amacı, sermaye piyasası kanunlarına uygun olarak, şirket açıklamalarının güvenilirliğini ve doğruluğunu artırmak yoluyla yatırımcıları korumaktır. Bu amaçla kanunda yer alan düzenlemelerden ikinci grup, “Denetçi Bağımsızlığı” başlığını taşımaktadır. Yasanın denetçi bağımsızlığı altında oluşturduğu kurallar kısaca aşağıdaki gibidir:

Denetim Dışı Hizmetler: Denetim firmalarının, bir müşteri işletmeye sunmaları yasaklanmış olan denetim dışı hizmetler; defter tutuma ve finansal tablo düzenlemesi veya finansal bilgi sistemlerinin tasarımı ve uygulanması, değerlendirme hizmetleri, doğruluk görüşleri veya ortak denetim raporlarına katkı, iç denetim hizmetleri, yönetim fonksiyonları veya insan kaynakları, aracı, yatırım danışmanı veya yatırım banka hizmetleri, hukuki hizmetler ve denetimle ilgili olmayan uzmanlık hizmetleri gibi muhasebe kayıtları ile ilgili olan diğer hizmetleri kapsar. Bir denetim firması, yukarıda sıralanan hizmetler dışında, vergi hizmeti gibi denetim dışı bir hizmeti, müşteri işletmenin denetim komitesinin uygun görmesi durumunda yerine getirebilir.

Denetim Komitesi Ön Onayı: Müşteri işletmeye sunulacak denetim ve denetim dışı hizmetlerin, işletmenin denetim komitesinin ön onayından geçmesi gerekmektedir. Komitenin onayını alan bir denetim dışı hizmetin, yatırımcıya periyodik olarak yapılan açıklamalarda belirtilmesi gerekmektedir. Bir denetim dışı hizmetin ön onayından muaf olması için;

- Denetim dışı hizmetin sunulduğu yılda, denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelir, müşteri işletmenin ödediği toplam miktarın %5'inden fazla olmaması,
- Müşteri işletme ile anlaşma sırasında tanımlanmamış hizmetler olması ve
- Denetimin tamamlanmasından önce, hizmetin zaman geçirmeden denetim komitesinin dikkatine sunulması gerekmektedir.

Denetim Komitesi İle İletişim: Denetim firması, müşteri işletme denetim komitesine denetim süreci ile ilgili önemli hususları zamanında raporlamalıdır.

Çıkarların Çatışması: Müşteri işletmede genel müdür, kontrolör, muhasebe ve finansman müdürü gibi konumlarda hizmet veren bir kişinin, müşteri işletmeye denetimin başladığı tarihten önceki bir yıllık süre içinde, denetim firmasında işe başlaması ve müşteri işletmenin denetimine katılması durumunda, denetim firmasının söz konusu müşteri işletmeye denetim hizmeti vermesi yasaktır (Uzay, 2007: 347).

Sorumlu Ortak Rotasyonu: Denetim ortaklarının diğerk bir deyişle lider denetçi ve eşit derecedeki ortak veya teftiş ortağı her beş yılda dönüşümlü olarak çalışmalıdır (Gökalp, 2005: 110).

1.9.2 Avrupa Birliği'nin Düzenlemeleri

Avrupa Birliğinde yapılan düzenlemelere bakıldığında Sekizinci Yönergenin önemli etkiye sahip olduğu görölmektedir. Bunun dışında 25.04.2006 tarihinde yapılan değışiklikler de bağımsız denetimin öneminin artmasında büyük bir rol oynamıştır. Bu değışikliklere 2006/43/EC Yönerge'de yer verilecektir.

1.9.2.1 Avrupa Birliği Sekizinci Yönerge Kapsamında Bağımsız Denetim

10.04.1984 tarihinde yayınlanan Sekizinci Kurul Yönerge'si finansal tabloların yasal denetiminden sorumlu kişilere ilişkin esasları içermektedir. Yönerge'nin bölümleri aşağıdaki gibi açıklanabilir (Zaif, 2004: 158):

1. Bölümde; finansal tabloların birlik mevzuatına uygunluğunun ve yıllık faaliyet raporlarının finansal tablolarla tutarlılığının yapılan denetimlerde kanıtlanması gerektiğı belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle finansal tabloların uygunluk ve tutarlılık denetimi denetim kapsamı olarak belirlenmiştir.

2. Bölümde; denetimi yapacak Yetkili Denetçi ve Denetim Ortaklıklarının sahip olması gereken nitelikler, bilgi düzeyi, meslek tecrübesi ve geçmesi gereken sınavlarla ilgili ilkeler yer almaktadır.

Bu ilkelere göre, denetçinin üye devlet mevzuatında yer alan yüz kııartıcı suç işlememiş olması veya bunlara ilişkin faaliyette bulunmamış olması gerekmektedir.

Yönerge'ye göre denetçi, en azından üniversiteye girebilme düzeyinde olması, teorik ve uygulamaya ilişkin eğitimini tamamlamış olması ve üye devlet yasalarında da kabul edilen mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması

gerekmektedir. Denetçi adayları mesleki yeterlilik sınavına girmeden önce en az üç yıl yetkili denetçi yanında çalışmalıdır.

3. Bölümde; denetçinin, denetim ortaklık üyelerinin veya hissedarlarının denetimi yapılan işletmenin üst yönetimi ile bağımsız görüş bildirmesini zedeleyecek ilişkinin olmaması durumu üye devletlerin yasal mevzuatlarında düzenlenmesi gerektiği öngörülmüştür. Bu düzenlemede “bağımsızlık” kavramının tanımı yapılmamış ve bağımsızlığı zedeleyecek haller sayılmamıştır. Bağımsızlığın üye devletler tarafından belirlenmesi ve bu konuda gereken yasal düzenlemelerin yapılması belirtilmiştir.

4. Bölümde; denetçi ve denetim ortaklıklarıyla ilgili bilgilerin kamuya bildirilmesi ve kolay ulaşılabilir bilgiler olmasıyla ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Sekizinci Yönerge’nin hem denetçi hem de denetime ilişkin esasların düzenlenmesinde yetersiz kalması, 1984-2004 yılları arasında bağımsız denetimle ilgili yeni düzenlemeleri gündeme getirmiştir. Bu düzenlemelerin en önemlisi 2006/43/EC Yönerge ile gerçekleştirilmiştir.

1.9.2.2 Avrupa Birliği’nde 2006/43/EC Sayılı Yönerge Kapsamında Bağımsız Denetim

Ortaya çıkan uluslararası skandallar karşısında Avrupa Birliği denetlenmiş finansal tablolara olan güveni sağlamak ve Avrupa Birliği bünyesinde benzeri skandalların ortaya çıkmasını önlemek maksadıyla 2004 yılının Mart ayında yeni bir tasarı hazırlamıştır. Bu tasarı 25.04.2006 tarihinde kabul edilerek 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yönerge; kamu gözetimi, denetimde kalite güvence, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetim ücretinin açıklanması, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum, grup denetçilerinin sorumluluğu konularında değişiklikler getirmiştir (Çalışkan, 2006: 54). Yönerge’nin amacı; üye ülkelerde

yasal denetim konusundaki düzenlemelerin büyük ölçüde harmonizasyonun sağlanmasıdır (Uzay ve Gönen, 2009: 16).

2006/43/EC Sayılı Yönerge'nin beş önemli unsuru olan; yasal denetim için kamu gözetim mekanizması, denetimde kalite güvence, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim firmasının şeffaflığının sağlanması ve denetçi bağımsızlığı başlıklar altında açıklanmaktadır.

1.9.2.2.1 Yasal Denetim İçin Kamu Gözetim Mekanizması

Yeni Direktif, her bir üye ülkenin denetim gözetim kuralları oluşturmasını öngörmektedir. Gözetim birimi;

- Denetim firmalarının onaylanması ve tescili,
- Denetimde etik kurallara ilişkin ulusal standartların kabulü,
- Denetim firmalarının ve denetçilerin kalite kontrolü,
- Denetçilere yönelik sürekli mesleki eğitimlerin verilmesi,
- Denetim firmalarının soruşturulması ve gerekirse müeyyidelerin uygulanması

işlevlerine sahiptir (Kayım, 2006: 152).

1.9.2.2.2 Denetimde Kalite Güvence

Yasal denetim yapacak olan denetim firmaları, kamu gözetimi kurulunun denetimine tabi bir kalite güvence sistemine sahip olmalıdırlar. Bu sistemin her üç yılda bir firmadan bağımsız olarak gözden geçirilmesi ve söz konusu inceleme sonucunda denetim firmasının kalite güvence sisteminin değerlendirildiği bir rapor hazırlanması gerekir. Üye devletler de, yetersiz görülenler hakkında hukuki, cezai ve idari müeyyideler uygulamalıdırlar.

1.9.2.2.3 Müşteri Bilgilerinin Gizliğı

Yeni yönergeye göre, denetçiler müşterilerle ilgili elde edilen bilgi ve belgeleri gizlilik kuralları doğrultusunda muhafaza etmelidirler. Yalnız gizlilik, gözetim kurullarının soruşturma incelemelerine herhangi bir engel teşkil etmeyecektir (2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi).

1.9.2.2.4 Denetim Firmasının Şeffaflığının Sağlanması

Denetimde şeffaflığın artırılması için, yönerge denetim firmasının yıllık şeffaflık raporunu yayımlamasını gerekli hale getirmektedir. Bu raporun;

- Şirketin hukuki yapısı ve ortaklık bilgileri,
- Şirketin kalite kontrol sistemi,
- Kalite güvence sisteminin gözden geçirildiğı son tarih,
- Son bir yılda denetlenenlerin listesi,
- Denetlenen bazında denetim ücret gelirleri,
- Sorumlu Ortak denetçiye yapılan ödeme bilgileri

içermesi gerekmektedir.

1.9.2.2.5 Denetçi Bağımsızlığı

Üye ülkelerin, denetim firmasının denetlediğı işletmeden bağımsız olmasını ve işletmenin karar alma sürecine dahil olmamasını temin edecekleri vurgulanmaktadır.

Önceki yasal denetçi ya da denetim firması, yasal denetçinin ya da denetim firmasının başka bir denetçi ya da denetim firmasıyla yer değıştirdiğı durumlarda, yeni yasal denetçi ya da denetim firmasının, denetlenen işletmeye ait tüm ilgili bilgilere ulaşmasını sağlayacaktır.

Yönerge’de, yasal denetimi yürüten baş denetim ortağının atandığı tarihten itibaren en fazla yedi yıllık bir süre içinde, denetim sözleşmesinden rotasyona uğramasını ve en az iki yıllık süre sonra denetlenen işletmenin denetimine tekrar katılabilmesine izin verilmesini sağlayacakları ifade edilmiştir (2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi).

1.9.3 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (International Federation of Accountants-IFAC) Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeleri

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (International Federation of Accountants-IFAC) kurulmasına 1977 yılında Almanya Münih 11. Uluslararası Muhasebe Kongresinde karar verilmiştir. 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulan IFAC, eğitim, kamu ve özel kesimlerde ve bağımsız olarak çalışan uzmanlaşmış muhasebeci kuruluşların oluşturduğu uluslararası bir kurumdur (Türkot, 2005: 7). Kamu yararına hizmet etmek, üye kuruluşlar arasında işbirliği sağlamak, uluslararası muhasebe mesleğini sahiplenmek ve sözcü olmak IFAC’ın temel öncelikleri arasında yer almaktadır. Kamu sektörü, iş dünyası, endüstri, yüksek eğitim ile özel denetim ve muhasebe şirketlerinden toplam iki buçuk milyonu temsil eden örgütün 119 ülkeden 163 üye organizasyonu bulunmaktadır (Kayrak, 2005: 145).

IFAC’ın misyonu, kamu çıkarı için sürekli yüksek kalitede hizmet sağlamak amacıyla mesleği geliştirmek ve yüceltmektir (Köse ve Yılmaz, 2003: 1). IFAC’ın dört bağımsız standart oluşturma kurulu bulunmaktadır. Bunlar; Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu, Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu ve Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu olup muhasebe uygulamasının seviyesini yükseltecek standartlar geliştirmeye ve finansal raporlamayı dünya çapında güvenilir ve yüksek kaliteli hale getirmeye hizmet göstermektedir (Valle, 2008: 19).

1.9.3.1 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accountants-IFAC) Düzenlediği Etik Kurallar

IFAC tarafından yayınlanan etik kurallar üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, tüm meslek mensuplarınca uygulanan kurallar yer almaktadır. İkinci bölümde, sadece bağımsız çalışan meslek mensuplarınca uygulanan kurallar vardır. Üçüncü bölümde ise, bağımlı çalışan meslek mensuplarının uygulayacağı kurallar bulunmaktadır. Üçüncü bölüm çalışma dışında kaldığı için, birinci bölümü oluşturan tüm meslek mensuplarınca uygulanan kurallar ve ikinci bölümde yer alan bağımsız çalışan meslek mensuplarınca uygulanan kurallar incelenecektir.

Tüm meslek mensuplarınca uygulanacak kurallar; dürüstlük ve tarafsızlık, sır saklama, mesleki yeterlilik, vergi uygulaması, etik çatışmaların çözümlenmesi, sınır ötesi faaliyetler ve tanıtım olarak ele alınmaktadır.

Mesleki hizmeti sunarken denetçiler tarafsızlıkları ve dürüstlüklerini korumalı, her türlü çıkar çatışmasından uzak kalmalı ve bilerek durumları olduğundan farklı göstermemelidir.

Meslek üyeleri çalışmalarını sırasında elde ettikleri bilgileri müşteri işletmenin özel izni olmadan başkalarına açıklayamazlar. Denetçilerin müşterilerine ve topluma karşı çifte sorumlulukları vardır. Denetim sırasında toplanan bilgiler gizli nitelikte bilgi kabul edilir ve denetçi tarafından açıklanamaz. Tam açıklama kuramına ve denetim kurallarına bağlı olarak yapılması gereken zorunlu açıklamalar ile kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurular sır sayılmazlar (Güredin, 1997: 125).

Mesleki yeterlilik, mesleki yeterliliği kazanma ve mesleki yeterliğin korunması olmak üzere iki ayrı aşamada ele alınmaktadır. Mesleki yeterliliği kazanma, yüksek kalitede genel bir eğitimden sonra, mesleğe yönelik özel bir eğitim, pratik eğitim ve alıştırma, mesleki konularda sınav ve belirli bir süre mesleki deneyim gereklidir. Mesleki yeterliğin korunması ise, muhasebe ve denetime yönelik

ulusal ve uluslararası gelişmelerin, yeniliklerin, kanun ve mevzuattaki değişiklikler de dahil olmak üzere her türlü mesleki konunun yakından takip edilerek bilgilerin güncel tutulmasını gerektirir.

Vergi danışmanlığı sunan meslek mensubu, müşterisinin en iyi konumda bulunmasını sağlamak ve hizmeti profesyonel bir anlayışla yapmak, doğruluk ve tarafsızlıktan vazgeçmemek ve kanunla uyumlu olarak çalışmak durumundadır.

Meslek mensupları, bazen çıkar çatışması oluşabilecek durumlarda karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durumlar, günlük sorunlardan hile veya benzeri kanunsuz faaliyetlere kadar uzanabilir. Meslek mensubu bu olaylar karşısında bilinçli ve uyanık olmalıdır.

Sınır ötesi faaliyetlerde bulunan meslek mensubu ister kendi ülkesinde ister hizmet sunduğu diğer ülkede yürüttüğü her bir işle ayrı ayrı ilgilenmelidir. Meslek mensuplarını, hizmetlerini, faaliyette bulundukları ülkedeki ahlaki gerçeklere uyumlu olarak sunmalıdır.

Tanıtım ve pazarlama esnasında meslek mensupları mesleğin onurunu zedeleyecek araçları kullanmamalı, sundukları hizmetler, yeterlilik ve deneyimleri konusunda abartılı iddialarda bulunmamalı; meslektaşlarına gerçek olmayan suçlamalarda bulunmamalıdır.

Bağımsız çalışanların uyması gereken kurallar;

1. Bağımsızlık,
2. Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluklar,
3. Ücretler ve komisyonlar,
4. Serbest muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar,
5. Diğer serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler,
6. Reklam ve teşvik,

olarak sınıflandırılmaktadır (Koçberber, 2008: 75).

Bağımsızlık

IFAC, denetçi bağımsızlığına ilişkin ayrıntılı düzenlemeleri Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar çerçevesinde oluşturmuştur. Bağımsızlık ile ilgili hükümler serbest meslek icra edenlere yönelik olup, iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda, AB Komisyonu'nun da benimsediği denetçi bağımsızlığına yönelik genel ilkeler ile bağımsızlığı azaltan tehditler ve korumaya yönelik önlemler açıklanmıştır. İkinci kısımda ise, spesifik durumlarda uygulanacak ilkelere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Bağımsızlıkla ilgili tehlikeler temelde beş grupta toplanmaktadır;

-Menfaat Tehlikesi: bir firma ya da bu firmanın ortağı, denetlenen müşteriden kaynaklanan finansal menfaatlerden faydalanabilir veya denetlenen müşterinin finansal menfaatleriyle bir çatışma söz konusu olabilir.

-Kendi Kendini İnceleme Tehlikesi: denetçinin, denetlenen müşterinin daha önceden çalışanı ya da yöneticisi olması nedeniyle doğan tehlikedir.

-Taraf Tutma Tehlikesi: denetim yapan bir firma ya da bu firmanın üyesinin müşterinin savunucusu durumuna geçmesidir.

-Akrabalık Tehlikesi: denetçi ile müşteri arasında akrabalık ilişkilerinin bulunmasıdır.

-Tehdit Tehlikesi: denetlenen müşteriden kaynaklanan ve denetçinin tehdit edilmesi şeklinde beliren tehlikedir (Yıldırım, 2005: 8).

Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanılmasına Dair Sorumluluklar

Mesleki yeterlilik ve meslek mensubu olmayanlardan destek alma da önemli kurallardan biridir. Meslek mensubu, yeterliliği olmayan konularda bilgi sahibiymiş gibi davranmamalıdır. Fakat bu bazı durumlarda bir diğer meslek mensubundan bilirkişi olarak faydalanma hakkı her zaman vardır.

Ücretler ve Komisyonlar

Ücret ve komisyonla ilgili kuralda dört önemli unsur mevcuttur. Bunlar; meslek mensubunun bilgi ve becerisi, meslek mensubunun öğrenim düzeyi ve tecrübesi, çalışma zamanı ve işteki sorumluluk derecesidir. Müşteri elde etmek için üçüncü kişilere komisyon verilmesi ahlak kurallarına aykırıdır.

Serbest Muhasebecilikle Bağdaşmayan Uygulamalar

Meslek faaliyetle bağdaşmayan uygulamalar son zamanlarda büyük önem kazanmıştır. Özellikle denetim esnasında başka tür hizmetlerin firmaya verilmesi kesinlikle yasaklanmıştır. Örneğin, denetimi yapılan firmaya iç denetim veya muhasebe organizasyon ve danışmanlığının yapılması ahlak kurallarına aykırıdır (Coşkun, 2006: 136).

Bazı ülkelerde müşterilerin parasını muhasebecilerin elde tutmasına izin verilmiyor. Bazı ülkelerde ise bu paraları elde bulunduran bağımsız meslek mensuplarına yasal yükümlülükler getirilmiştir. Fakat ne olursa olsun meslek mensubu yasa dışı işlerden edinilen paraları elde bulundurmamalıdır. Müşteri parasını elinde bulunduran meslek mensubu bu kişisel veya şirketinin parasından ayrı tutmalı ve önceden belirlenen amaç için kullanılmalıdır.

Diğer Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Muhasebecilerle İlişkiler

Meslek mensupları kendi yeterlilikleri ile sınırlı görev üstlendiğinde uzman kişilere başvurmadan çekinmemelidirler. Meslek mensubu ihtiyaç duyduğu zaman önceki muhasebeci ile işbirliği yapabilir. Fakat bundan müşterinin haberi olması ve izninin olması gerekmektedir. Önceki muhasebeci de ihtiyaç duyulan bilgileri aktarım yardımcı olmalıdır. İşletme istediği meslek mensubu ile çalışmak ve gerektiği zaman meslek mensubunu değiştirmek hakkına sahiptir. Meslek mensubuna iş teklif edildiğinde önceki meslek mensubu ile görüşmesi sağlıklı değildir. Fakat bu iletişim sağlanırken aktarılabilecek bilgilerin müşterinin izni, yasal ve ahlaki düzenlemeler

dahilinde olması gerekmektedir.

Reklam ve Teşvik

Reklam ve teşvik konusu ülkeden ülkeye değişmektedir. Yasaklanmış olmasa dahi reklamın amacı toplumu bilgilendirmek, ahlaklı ve gerçeklere dayalı tanıtma faaliyetinde bulunmaktır. Taciz edici, zorlayıcı ve standartlara zıt reklam yasaktır. Reklamın serbest olduğu bir ülkede faaliyet gösteren meslek mensubu, reklamın yasak olduğu bir ülkede kendi ülkesi üzerinden reklam vermek suretiyle avantaj sağlamaya çalışmamalıdır. Reklamın yasak olduğu bir ülkedeki meslek mensubu da diğer ülkede reklam yapmamalıdır. Reklamın yasak olduğu ülkelerde bazı şartlarda bilgilendirme amaçlı faaliyetlerde bulunulabilir. Fakat bu faaliyetin toplumu yanlış yöne sevk edici nitelikte olmaması, sadece amacı ile sınırlı olması, mesleki itibara özen göstermesi ve meslek mensubuna, uygun olmayan bir ün yüklemekten uzak olması gerekmektedir (Coşkun, 2006: 333).

IFAC'ın etik kuralları incelendiğinde, bu çalışmalara paralel olarak Securities and Exchange Commissions-SEC'in de (Sermaye Piyasası Kurulu) benzer uygulamalarının olduğu görülmektedir. 2000 yılı Haziran ayında SEC, muhasebe firmalarının denetim dışında kalan belirli danışmanlık hizmetlerini denetim müşterilerine vermelerini yasaklayan yeni bir kural tasarısını yayımlamıştır. Aynı zamanda 2000 yılı Kasım ayında SEC, nihai kuralı yayımlamıştır. Bu kural doğrultusunda, kamuya açık şirketler, vekaletnamelerinde, bağımsız denetçi firmalarına ödedikleri ücreti, denetim ve denetim dışı hizmetler temelinde ayrılmış olarak göstermelidirler (Uysal, 2003: 32).

2001 yılında ABD'de patlak veren Enron skandalı ile bağımsızlığın ne kadar önemli olduğu bir daha ortaya çıkmıştır. Bağımsızlık kuralı yeterince uygulanmış olsaydı, belki de Enron skandalının boyutu o kadar büyük olmazdı. Ayrıca meslek ve ekonomiler de o zamanki boyutlarda zarar görmezdi. Enron sonucu mesleğe olan güvende çok büyük sarsılmalar yaşandı, belki de bu sorunlar çok daha basit çözülebilirdi.

1.9.3.2 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) Denetimle İlgili Düzenlemeleri

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB), başlangıçta, Mart 1978'de Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-IAPC) olarak kurulmuştur. Başlangıçtaki çalışmaları daha ziyade finansal tabloların denetimi üzerinde olmuştur. IAPC'ın yayınlanan ve uygulamaya konan çalışmaları 1991 yılına kadar bildiri ve yönerge düzeyindeydi (Pekdemir, 2010: 123). Günümüzde uluslararası denetim standartları IFAC bünyesinde, üye ülkelere belirlenmiş meslek mensuplarının oluşturduğu IAASB tarafından oluşturulmaktadır. Muhasebe mesleğinin örgütlendiği ve yapılandığı ülkelerde, başka bir ifadeyle dünyanın her tarafında, muhasebe mesleğinin denetim boyutuna ilişkin çalışma usul ve esaslarını, çalışma olanaklarını, çalışma sonuçlarının raporlanmasını, mesleğe girişi, mesleki yetki, sorumluluk ve mesleki yeterliliği tanımlayan denetim standartları; her ülkenin meslek mensupları tarafından, mesleği örgütleyen meslek kuruluşlarının öncülüğünde, genel kabul görmüş bir demokratik anlayışla belirlenmektedir (Başpınar, 2004: 42). Denetim standartlarını oluşturan ülkelerde, meslek ruhsatı vermeye yetkili meslek kuruluşları tarafından çalışma kuralları, yetki ve sorumlulukları belirlenerek özerk bir kurul oluşturulmaktadır. Bu amaçla, bir ülkede kurulan Kurul, o ülkenin muhasebe denetim faaliyetlerinin temellerini belirleyen uluslararası denetim standartlarını görüş alarak ve tartışmaya açarak belirlemektedir (Türker, 2006: 95).

Uluslararası denetim standartlarının ilki, IAASB tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. 1994 yılında ise, standartlar tamamlanmış ve bir set halinde kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır. Uluslararası denetim standartları içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73).

IAASB'nin amacı; bağımsız olarak ve kendi yetkisi altında, denetim, gözden geçirme, diğer güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetler alanında yüksek kaliteli standart oluşturmak ve ulusal standartlar ile uluslararası standartların yakınlaşmasını sağlamak suretiyle kamu yararına hizmet etmektir. Bu amaç doğrultusunda yapılan çalışmalar, dünyada muhasebe ve denetim uygulamalarının kalitesini ve tekdüzenliliğini artırmayı ve dünya çapında denetim ve güvence mesleğine duyulan güveni kuvvetlendirmeyi sağlar.

IAASB bildirileri, uluslararası standartlara uygun olarak yürütülen denetim, inceleme, diğer güvence ve ilgili hizmetler sözleşmelerini düzenleyici hükümleri belirler. Kurul tarafından saptanan standartlar “Sözleşme Standartları” ve “Kalite Kontrol Standartları” olarak ikiye ayrılır.

IAASB'nin sözleşme standartları dört grupta toplanır. Bunlar,

1. Tarihi finansal bilgilerin denetiminde uygulanacak Uluslararası Denetim Standartları - UDS (International Standards on Auditing, ISAs),
2. Tarihi finansal bilgilerin incelenmesi çalışmalarında uygulanacak Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları (International Standards on Review Engagements, ISREs),
3. Tarihi finansal bilgiler dışındaki konularla ilgilenen güvence sözleşmelerinde uygulanacak Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (International Standards on Assurance Engagements, ISAEs) ve
4. IAASB tarafından belirlenen derleme ve ilgili hizmet sözleşmeleri gibi üzerinde anlaşılmış prosedürlerin esas alındığı sözleşmelere uygulanan Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (International Standards on Related Services, ISRSs)'dır.

Uluslararası Kalite Kontrol Standartları ise IAASB'nin sözleşme standartları dahilindeki tüm hizmetlere uygulanır. Bu standartların amacı, bir denetim firmasının kalite kontrolüne rehberlik etmektir. Kalite kontrol, finansal tablolar denetimi, gözden geçirilmesi ve diğer güvence ve ilgili hizmet sözleşmelerinin yürütülmesi içindir.

Meslek mensuplarına standartların yorumlanması ve doğru uygulanmasında rehberlik etmek üzere çıkarılmış olan izahnameler ise aşağıdaki başlıklar altında toplanır:

1. UDS'ler için Uluslararası Denetim Uygulama İzahnameleri (International Audit Practice Statements IAPSs),
2. Gözden Geçirme Standartlarının uygulamasını kolaylaştırmak için Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Uygulama İzahnameleri (International Review Engagements Practice Statements IREPSs),
3. Güvence Standartlarını açıklayan Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Uygulama İzahnameleri (International Assurance Engagements Practice Statements IAEPSs) ve
4. Uluslararası İlgili Hizmetler Uygulama İzahnameleri (International Related Services Practice Statements IRSPSs).

IAASB tarafından hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları, “Açıklık Projesi” neticesinde önemli bir değişim süreci geçirmiştir. Bu proje her standartta yer alan kesin hükümlerin ve içerdikleri her kelimenin statüsünün daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi için tasarlanmıştır. UDS'lerin tümüyle okunabilirlik ve anlaşılabilirliklerinin artırılmasını amaçlayan bu projede her UDS için genel bir amaç tespit edilmiş ve standartta yer alan hükümler ile bunların anlaşılmasını sağlayacak uygulama rehberi ayrı bölümlerde sunulmuştur.

Anlaşılabilirlik ve açıklıkları artırılmış olan, başka bir ifadeyle “netleştirilmiş” UDS'ler; denetçiler, denetlenen işletmeler ve denetimi düzenleyen kurullar için önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Açıklık Projesi kapsamında gözden geçirilip yeniden yazılmış 16, yeniden yazılmış 19 ve yeni olan bir standart IAASB tarafından onaylanmıştır.

Proje kapsamında, UDS 200 (Gözden Geçirilmiş ve Yeniden Yazılmış) Uluslararası Standartlara Göre Yürütülen Denetimin ve Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Standardı'nın önemi artmıştır. UDS 200, Açıklık Konvansiyonları olarak bilinen yeniden yazma kurallarını ve standartları izleyen denetçilerin

yükümlülüklerini belirler. Diğer konuların yanı sıra, UDS 200; hedeflerini anlayabilmek ve içerdiği hükümleri doğru uygulayabilmek için denetçinin bir UDS'nin tam metnini anlaması gerektiği konusuna açıklık getirir. Ayrıca, hedeflerin ve hükümlerin oluşturulmasının yanı sıra, UDS'lerin uygulama materyalleri içerdiğini de açıklar. Bu uygulama materyalleri hükümlerin ne anlama geldiği ya da neyi kapsadığını açıklayıp uygun prosedürlerin de örneklerini verir. Gözden Geçirilmiş ve Yeniden Yazılmış UDS 200 mesleki şüphecilik, mesleki yargı, denetimi kısıtlayan unsurlar ve UDS'lerin uygulanmasına ilişkin diğer konularda yeni açıklamalar getirir (Kaya, 2009: 1).

IAASB'nın yayınlamış olduğu ISA' lar aşağıdaki tabloda sıralanmaktadır.

Tablo 3: Uluslararası Denetim Standartları

Standart	İngilizce Adı	Türkçe Adı
ISA 200-299	General Principles Responsibilities	Genel İlkeler ve Sorumluluklar
ISA 200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	Finansal Tabloların Denetimini Yöneten Hedef ve Genel Prensipler
ISA 210	Terms of Audit Engagements	Denetim Sözleşmesi
ISA 220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information	Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetimi İçin Kalite Kontrol
ISA 230	Audit Documentation	Denetimde Belgelendirme
ISA 240 Redrafted	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements	Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Sahteciliği Belirleme Yükümlülüğü
ISA 250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Kuralların Dikkate Alınması
ISA 260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance	Denetimle İlgili Hususların Yönetimle Görüşülmesi
ISA 300-499	Risk Assessment and Response to Assessed Risks	Risk Değerleme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedür ve Teknikler
ISA 300	Planning an Audit of Financial Statements	Finansal Tablo Denetiminin Planlanması
ISA 315 Redrafted	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement	İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Maddi Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi
ISA 320	Audit Materiality	Denetimde Önemlilik
ISA 330 Redrafted	The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks	Tayin Edilen Risklere Cevaben Denetçi Prosedürleri
ISA 402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations	Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı

ISA 500-599	Audit Evidence	Denetim Kanıtları
ISA 500	Audit Evidence	Denetim Kanıtı
ISA 501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items	Denetim Kanıtı-Bazı Konulara İlişkin Olarak Eklenen Önemli Noktalar
ISA 505	External Confirmations	Dış Kaynaktan Doğrulamalar
ISA 510	Initial Engagements-Opening Balances	İlk Denetim-Açılış Hesapları
ISA 520	Analytical Procedures	Analitik Prosedürler
ISA 530	Audit Sampling and Other Means of Testing	Denetim Örnekleme ve Test Etmenin Diğer Yolları
ISA 540	Audit of Accounting Estimates	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
ISA 545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Denetimi
ISA 550	Related Parties	İlişkili İşletmeler / Taraflar
ISA 560	Subsequent Events	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
ISA 570	Going Concern	İşletmenin Devamlılığı
ISA 580	Management Representations	Yönetimin Bildirimleri
ISA 600-699	Using Works of Others	Diğer Çalışmalardan Faydalanma
ISA 600	Using the Work of Another Auditor	Diğer Denetçinin Çalışmalarından Faydalanma
ISA 610	Considering the Work of Internal Auditing	Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması
ISA 620	Using the Work of an Expert	Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması
ISA 700-799	Audit Conclusions and Reporting	Denetim Sonuçları ve Raporları
ISA 700	The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements	Genel Amaçlı Finansal Tabloların Tam Seti Hakkında Bağımsız Denetçi Raporu
ISA 701	Modifications to the Independent Auditor's Report	Bağımsız Denetçi Raporunun Değişikliğe Uğraması
ISA 710	Comparatives	Karşılaştırmalar
ISA 720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	Denetlenmiş Finansal Tablo Dokümanlarından Yer Alan Diğer Bilgiler
ISA 800-899	Specialized Areas	Uzmanlık Gerektiren Alanlar
ISA 800	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit	Özel Amaçlı Denetim Sözleşmeleri Hakkında Bağımsız Denetçi Raporu
ISA 805	Special Considerations –Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement	Özel Hususlar-Tek Finansal Tablolar Ve Belirli Öğelerin, Hesapların, Finansal Tablo Kalemlerinin Denetimi
ISA 810	Engagements to Report on Summary Financial Statements	Özet Finansal Tablolarla İlgili Görüş Bildirilmesine Dair Anlaşma

Kaynak: Yereli ve Özdoğan, 2009, s. 77.

1.9.4 Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği'nin (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeleri

Amerika'da 1924 yılında örgütlenen AICPA, muhasebe ve denetim konularında esas görevleri yardımcı ve gönüllü olarak ulusal ekonomilerine ilişkin araştırma ve inceleme raporları düzenleyen bir diğer kuruluştur. AICPA denetim kuruluşları ve meslek örgütlerinin uyması gereken Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını ilk kez belirleyen kuruluştur. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını meslek örgütleri tarafından kabul edilmiş, denetim kuruluşları ve denetçilerin uyması gereken standartlardır. Bu standartlar ilk defa AICPA tarafından 1947 yılında kabul edilmiştir. Bu standartlar az değişikliğe uğramış en son şeklini 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası'nda değişiklikle almıştır. Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır (Koçberber, 2008: 77). Sonraki dönemlerde bu standartlar birçok ülke tarafından benimsenmiş ve uluslararası denetim standartlarına temel oluşturmuştur.

1.9.4.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim standartları denetçiye denetim faaliyetinde ışık tutan, ona mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan genel ilkelerdir. Denetimin geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin hiçbir zaman bu ilkelerden ayrılmaması gerekir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-GKGDŞ her bir özel denetim anlaşması için denetçilere ayrıntılı olarak yol gösteren ve onlara denetim sırasında neler yapmaları, hangi denetim işlemlerine başvurmaları gerektiği gibi hususlarda ayrıntılı bilgi veren standartlar değildir. Bu standartlar, genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirlemektedir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

1) Genel Standartlar

Bu standartlar uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu açıdan genel standartlara kişisel standartlar adı da verilir.

- Denetim, uzman olarak gerekli teknik ve yeteneğe sahip kişilerce yapılmalıdır.
- Denetçiler, denetim görevi ile ilgili tüm konularda, bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdırlar.
- İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

2) Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı denetçinin denetim yapacağı sahadır. Bu sahada tüm çevresel etkenler de devrededir (Güçlü, 2005: 15). Çalışma alanı standartları genel standartlara oranla daha özeldir. Çalışma standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede yardımcı olmaktadır.

- İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa, yardımcılar gereken şekilde kontrol edilmelidir.
- Denetim işlemlerinin bağı olduğu test sonuçlarının belirlenmesi amacıyla ve güvenilir bir temel olarak; mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.
- İncelenen finansal tablolar hakkında bir görüşe varabilmek için soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli kanıtlar edinmelidir (Kavut, 2000: 14).

3) Raporlama Standartları

Finansal tabloların kullanıcılar açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğu hususundaki tek kanıt yayınlanan denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve ilgililere sunulması gerekir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir.

- Denetim raporunda, incelenen finansal tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.
- Denetim raporunda, incelenen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının, önceki dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir.
- Raporda aksi belirtilmedikçe, incelenen finansal tablolarda bulunan açıklayıcı notların yeterli bir düzeyde olduğu kabul edilmelidir.
- Rapor incelenen finansal tablolar hakkında genel bir görüşü veya görüş elde edilemediği ibaresini içermelidir. Görüş bildirmekten kaçınma durumunda bunun nedeni raporda yer almak zorundadır. Ayrıca yapılan incelemelerin özellikleri ve alınan sorumluluğun derecesi raporda açıkça belirtilmelidir (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 24).

AICPA'nın yayınladığı Mesleki Davranış Kuralları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Mesleki davranışların prensipleri,
- Uygulanabilirlik ve tanımlar,
- Bağımsızlık, doğruluk ve tarafsızlık,
- Genel muhasebe prensipleri standartları,
- Müşteriye karşı sorumluluk,
- Meslektaşlara karşı sorumluluk,
- Diğer sorumluluk ve uygulamalar (AICPA Code of Professional Conduct, 2006: 3).

AICPA bünyesinde, 1977 yılında bağımsızlık konusunda düzenlemeler yapmak üzere, 'Bağımsızlık Standartları Kurulu' (Independence Standards Boards- ISB) oluşturulmuştur (Uysal, 2002: 87).

AICPA'nın hazırlamış olduğu bağımsızlık standartlarında bağımsızlık, düşünsel bağımsızlık ve dışsal bağımsızlık ikiye ayrılmaktadır. Düşünsel bağımsızlık, denetim faaliyeti yürütülürken mesleki yargılarından tavize neden olacak herhangi etki altında kalmaksızın, dürüst, tarafsız ve mesleki kuşkuculukla davranmaya izin veren durumdur. Dışsal bağımsızlık, ilgili tüm bilgiye sahip üçüncü kişinin, firmanın, denetim ekibinin doğruluk, dürüstlük ve mesleki kuşkuculuğunun zarar gördüğü sonucuna kolayca ulaşacağı şart ve durumlardan kaçınmaktır (AICPA Professional Ethics Executive Committee: 'A Conceptual Framework for AICPA Independence Standards, 2004: 2).

Tezin birinci bölümünde, denetimle ilgili açıklamalar verilmiş, denetimin tanımı, türleri, denetimi gerektiren nedenler, bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin amaç ve yararları, sınırları incelenmektedir. Ayrıca bağımsız denetimin uluslararası düzeyde gelişimi ve denetimle ilgili düzenlemeler açıklanmaktadır. Tezin ana konusu olan uluslararası denetim standartlarını yayınlayan kuruluşlar hakkında bilgi verildikten sonra ikinci bölümde standartların içeriği, işlevi ve denetçiye sağladığı yararlar açıklanmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

2.1 ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de denetçilerin uyması gereken bazı ilke ve kurallara gereksinim duyulmaktadır. Sürdürülen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek için bazı standartlar oluşturulmuştur. Bu standartların tümüne “**Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**” adı verilmektedir. Standartların temel özellikleri aşağıda açıklanmıştır:

- Standartlar, denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmek için oluşturulmuş bir ilkeler bütünüdür.
- Standartlar, denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur.
- Standartlar, denetçiye yol gösteren kılavuzlar olup, kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler (Bozkurt, 2000: 35) .

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç grupta incelenmektedir (Akbıyık, 2005: 53).

(1) Genel standartlar, denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesiyle ilgili standartlardır. Bu standartlar, denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışını belirler. Ayrıca denetçinin çalışma alanına ve raporlamasını etkiler.

(2) Çalışma alanı standartları, denetçinin uymak zorunda olduğu planlama ve gözetim, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme, yeterli ve güvenilir kanıt toplamanın işlevlerini belirlemektedir.

(3) Raporlama standartları, denetçinin görüşünü belirlerken uyması gereken kurallardır. Bu kurallar; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum, bu ilkelerin değişmezliği ve finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliğidir.

En yaygın olarak kullanılan denetim standartları, IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları - UDS (International Standards on Auditing - ISA) ve Amerika Birleşik Devletleri-ABD’nde uygulanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-GKGD’S’ dır.

IFAC tarafından yayınlanan ISA’lar altı gruba ayrılmaktadır. İlk grup, 200-299 Genel İlkeler ve Sorumlulukları; ikinci grup, 300-499 Risk Değerlendirme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedür ve Teknikleri; üçüncü grup, 500-599 Denetim Kanıtlarını; dördüncü grup, 600-699 Diğer Çalışmalardan Faydalanmayı; beşinci grup, 700-799 Denetim Sonuçları ve Raporlamayı; altıncı grup ise 800-899 Uzmanlık Gerektiren Alanları içermektedir.

IFAC tarafından ISA’lar dışında 2000-2699 Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları içinde yer alan 2400 Finansal Tablolara Yönelik Gözden Geçirme Sözleşmeleri ve 2410 İşletmenin Bağımsız Denetçisi Tarafından Ara Dönem Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standartları ve 3000-3699 Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları başlığı altında yer alan 3000 Tarihsel Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve Gözden Geçirilmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri ve 3400 Tahmine Dayalı Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standartlarını da yayınlanmıştır. Çalışmanın konusu Uluslararası Denetim Standartları olduğu için sadece ISA’lar incelenmektedir.

2.2 FİNANSAL TABLO DENETİMİNİN YÜRÜTÜLMESİNDEKİ GENEL İLKE VE AMAÇLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

Finansal tabloların denetlenmesinin amacı, finansal raporlama çerçevesine uygun bir şekilde finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığına dair denetçinin bir fikir açıklamasını mümkün kılmaktır (ISA 200, Prg. 2).

Finansal tabloların denetimi bir güvence sözleşmesi olup, bu Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesinde belirtilmiştir. UDS 200, bir güvence sözleşmesinin unsurlarını ve amaçlarını belirler ve açıklar. UDS, finansal tabloların denetimi bağlamında uygular ve bir denetimde kullanılacak temel ilkeleri ve gerekli süreçlerle ilgili rehberlikle birlikte içerir (ISA 200, Prg. 3).

2.2.1 Finansal Tabloların Denetimiyle İlgili Etik Gereklilikler ve Yürütülmesi

Denetçi, denetim sözleşmeleriyle ilgili etik kurallara uymalıdır. UDS 220’de “Geçmiş Finansal Bilginin Denetimleri için Kalite Kontrol” açıklandığı gibi, finansal tabloların denetimleriyle ilgili etik gerekler, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun Muhasebeciler İçin Etik Kuralları’ndaki (IFAC Kuralı) Bölüm A ve B ile daha sınırlayıcı olan ulusal gerekleri de kapsar. UDS 220, IFAC Kodunun A ve B bölümü tarafından oluşturulan meslek etiğinin temel ilkelerini belirler ve etik gereklerle ilgili yükümlülük ortağının sorumluklarını oluşturur. UDS 220, eğer firmadan elde edilen bilgi ya da diğer taraflar başka bir şey önermezse, yükümlülük grubunun, bireysel denetim yükümlülüğüne uygulanabilir kalite kontrol süreciyle ilgili sorumluluklarını yerine getirmekte firmanın sistemlerine güvenmek için yetkili olduklarını kabul eder (ISA 200, Prg. 4-5).

Denetçi bir denetimi, UDS’ ye uygun olarak yürütmelidir. UDS’ ye göre bir denetimin yürütülmesinde, denetçi, denetim sözleşmesi için uygulanabilir olan Uluslararası Denetim Uygulamalarına ilişkin Açıklamaları (IAPS-International

Auditing Practice Statement) da dikkate alır. Denetçi, denetimi gerek UDS' ye gerek bir ülkenin ya da özel bir yargının denetim standartlarına göre yürütebilir (ISA 200, Prg. 8-9).

2.2.2 Finansal Tabloların Denetiminin Kapsamı, Mesleki Şüphecilik ve Makul Güvence

Bir denetimin, UDS' ye uygun bir denetimin yürütülmesinde uygulanacak denetim sürecini belirlemede, denetçi denetime uygun Uluslararası Denetim Standartları'nın her birine uymak zorundadır. Denetçilerin, bir denetimi yerine getirirken UDS' in yanı sıra diğer yasal ve düzenleyici gereklere de uyması gerekir. UDS, finansal tabloların denetimini yürüten yerel yasa ve yönetmelikleri geçersiz kılmaz (ISA 200, Prg. 11-12).

Denetçi, finansal tabloların dürüst olmamasına neden olacak koşulların mevcut olabileceğini bilerek şüphecilik tavrı ile denetimi planlamalı ve yürütmelidir. Şüphecilik tavrı; denetçinin, elde edilen denetim kanıtının geçerliliğinin eleştirisel değerlendirmesini sorgulayıcı bir zihinle yapmasıdır ve belgelerin güvenilirliğine ters düşen denetim kanıtına karşı tetikte olmasıdır (ISA 200, Prg. 15-16).

UDS' ye göre bir denetimi yürüten denetçi, bir bütün olarak alınan finansal tabloların yanlış beyandan uzak olduğuna ilişkin makul güvence elde eder. Makul güvence, bir bütün olarak alınan finansal tablolarda hiçbir yanlış olmadığına dair karar vermesi için denetçiye gerekli olan denetim delilinin toplanmasıyla ilgili bir kavramdır (ISA 200, Prg. 17).

Denetçi tam bir teminat elde edemeyebilir. Çünkü denetçinin yanlış beyanları bulmasını etkileyen önceden var olan kısıtlamalar vardır. Söz konusu kısıtlamalar;

- Denemenin kullanılması,
- İç kontrolün doğasında var olan kısıtlamalar (örneğin, yönetimin gizli anlaşma olasılığı),

- Pek çok denetim kanıtının kesin olmaktan çok ikna edici olması gibi çeşitli faktörlerden kaynaklanır (ISA 200, Prg. 18).

Ayrıca, ve diğer sınırlamalar ilgili taraflar arasındaki işlemler gibi özel savlar üzerine karar vermek için olan denetim kanıtının makul oluşunu etkiler. Bu durumlarda UDS;

(a) Olması beklenen önemli yanlış beyan riskini artıracak olağandışı koşullar,

(b) Önemli yanlış beyanın oluştuğuna dair bir gösterge

olmadığında yeterli uygun denetim kanıtını sağlayacak özel denetim süreçlerini belirler (ISA 200, Prg. 20).

2.2.3 Denetim Riski ve Önemlilik

Denetçi denetim riskini, denetimin amacıyla uygun olan kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek için denetimi planlar ve uygular. Denetçi, denetim süreçlerini tasarlayarak ve uygulayarak denetim riskinin azaltır.

Denetim riski, finansal tabloların önemli yanlış beyanın riskidir. Önemlilik ve denetim riski birbiriyle ilişkilidir. Bir bütün olarak alınan finansal tablolar için önemli bir yanlış beyan olup olmadığını belirlemek amacıyla denetim izleklerini tasarlamak için, denetçi yanlış beyan risklerini genel finansal tablo seviyesi ve ilgili savlar, açıklamalar ile Bilanço ve işlemlerin sınıflarıyla ilgili savlar olmak üzere iki seviyede düşünür. Denetçi, önemli yanlış beyan riskini genel finansal tablo seviyesinde düşünür. Denetçinin, genel finansal tablo seviyesinde, yanlış beyan riskine cevabı önemli yükümlülük sorumluluklarını almış kişilerin bilgisinin, becerisinin, yeteneğinin dikkate alınmasını, uygun gözetleme seviyelerini içerir (ISA 200, Prg. 25-27).

Sav seviyesindeki yanlış beyan riski iki bileşeni içerir. Bunlardan birisi olan “Yapısal risk” bir savın yanlış beyana duyarlılığıdır. Bu yanlış beyan önemli ve kişisel olabilir ya da diğer yanlış beyanlarla bir araya geldiğinde hiç iç kontrolün yapılmadığı düşüncesini uyandırabilir. Diğer bir risk ise “Kontrol riski” olup, bir

savda oluşabilen yanlış beyan riskidir. UDS, doğasında var olan risklere ve kontrol risklerine ayrı ayrı değinmemektedir. Buna karşın “önemli yanlış beyan riskinin” ortak bir değerlendirmesine değinir (ISA 200, Prg. 29-30).

“Tespit-Bulma riski” ise, denetçinin bir savda bulunan önemli olabilen ya da bireysel olabilen bir riski bulması riskidir. Bu risk, denetim süreçlerinin ve onun denetçi tarafından uygulanmasının etkililiğinin bir işlevidir. Denetim riskinin verilen seviyesinde, bulma riskinin kabul edilebilir seviyesi, sav seviyesindeki önemli yanlış beyan riskinin değerlendirilmesiyle ters bir ilişkiye dayanır (ISA 200, Prg. 31-32).

2.2.4 Yetkili ve Tanınmış Kuruluşlar Tarafından Oluşturulan Finansal Raporlama Çerçeveleri ve Finansal Tablolar Üzerine Görüş Bildirmek

Yetkili veya tanınmış kuruluşlar tarafından oluşturulan finansal raporlama çerçeveleri temelde;

- Uluslararası Muhasebe Standartları tarafından bildirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS (International Financial Reporting Standards – IFRS),
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu - Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bildirilen Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları-UKMS (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS),
- Tanınmış Standart koyucular tarafından bildirilen Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri - GKGMİ

içermektedir (ISA 200, Prg. 40).

Denetçi, finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış genel amaçlı finansal tabloların tamamı hakkında bir görüşü açıklarken, UDS 700 “Genel Amaçlı Finansal Tabloların Tam Seti hakkında Bağımsız Denetçi Raporu”na başvurur. Finansal tablolar üzerine bir görüşün oluşturulması ve denetçinin raporunun içeriği

ve şekli gibi denetçinin ilgilendiği konular hakkında standartlar ve rehberlik için bu başvuruyu yapar. Denetçi, değişmiş bir denetim kararını açıklarken, UDS 701'e başvurur. Söz konusu değişmiş görüş, bir konunun vurgulanması, şartlı görüş, görüşün ret edilmesi ya da olumsuz bir görüş olabilir (ISA 200, Prg. 49).

Denetçi;

- (a) Muhasebenin kapsamlı temeline uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların tamamı,
- (b) Genel ya da özel amaçlı tüm bir finansal tablonun bileşenleri, örneğin; tek bir finansal tablo, belli hesaplar, hesapların öğeleri ya da finansal tablolardaki maddeler,
- (c) Sözleşmeli anlaşmalara uygunluk,
- (d) Özetlenmiş finansal tablolar

üzerine bir görüş açıklarken UDS 800'e başvurur (ISA 200, Prg. 50).

2.3 DENETİM SÖZLEŞMESİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Denetim Sözleşmesi” Standardı, 210 No'lu standart olarak incelenmektedir. Standardın amacı; standartlar oluşturmak ve

- (a) Sözleşmenin şartlarında müşteri ile mutabık olmak,
- (b) Müşterinin, sözleşme şartlarını “daha az güvence verici” bir seviyeye çekmek isteğine denetçinin cevabı

konularında rehberlik yapmaktır (ISA 210, Prg. 1).

Denetçi ve müşteri sözleşme şartlarında mutabık olmak zorundadır. Sözleşme şartları bir iş akdiyle veya uygun bir sözleşmeyle yazılı hale getirilmelidir. Denetim sözleşmesi, denetçinin denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, denetimin amacını ve kapsamını, denetçinin müşteriye karşı sorumluluklarını ve denetim sonunda müşteriye verilecek olan rapor türlerini ortaya koyar, belgeler ve teyit eder (ISA 210, 2009: 102).

2.3.1 Sözleşmenin Temel Unsurları

Denetim sözleşmesinin yapısı ve içeriği her müşteriye göre değişmekle birlikte genelde;

- Finansal tabloların denetlenmesinin amacını,
- Finansal tablolar için yönetimin sorumluluğunu,
- Denetimin kapsamı, denetçinin uygulamakla bağlı bulunduğu yasa, düzenleme ve denetçilerin bağlı kaldığı meslek kuruluşlarının bildirilerini,
- Sözleşmenin sonuçlarıyla ilgili raporların ya da diğer iletişimin şeklini,
- Denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması ile muhasebe ve iç kontrol sistemlerindeki yapısal sınırlamalar nedeniyle önemli hataların fark edilememesi gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğunu,
- Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, belge ve diğer bilgilere kısıtlamasız ulaşımın gerekliliğini,
- Etkili iç kontrolün oluşturulması ve devam ettirilmesi için yönetimin sorumluluğunu

içerir (ISA 210, Prg. 6; ISA 210, 2009: 7).

Denetçi, denetim sözleşmesinde;

- Denetim planlamasına ilişkin düzenlemeler,
- Denetim ile ilgili olarak sırasında işletme tarafından yapılan bildirimlerle ilgili olarak yönetimden yazılı beyan alma beklentisi,
- Müşterinin sözleşmeyi alıp onayladığını bildiren bir teyit yazısı talebinde bulunma,
- Denetçinin müşteriye hazırlayacağı diğer raporların tanımı,
- Ücret hesaplama esasları ve diğer fatura düzenlemeleri

bilgilerinin de yer almasını isteyebilir (ISA 210, Prg. 7).

2.3.2 Sözleşmedeki Değişikliklerin Kabulü

Denetim çalışmalarının tamamlanmasından önce, denetçiden, denetim sözleşmesinin daha düşük düzeyde güvence sağlayan başka bir sözleşme şeklinde değiştirilmesi istendiğinde, denetçi bu değişikliğin uygun olup olmayacağını gözden geçirmelidir. Eğer denetçi, denetim şartlarının değiştirilmesine yönelik makul bir gerekçenin bulunduğu ve yapılan denetim çalışmalarıyla ilgili olarak talep edilen yeni şartların UDS hükümleri ile uyumlu olduğu sonuçlarına ulaşırsa, değişiklik talebi kabul edilebilir.

Sözleşme şartlarının değiştiği durumlarda, denetçi ve müşteri yeni şartlar üzerinde mutabık kalmalıdır. Denetçi, değişiklik için geçerli bir gerekçenin olmadığı durumlarda sözleşmede değişikliği kabul etmemelidir.

Eğer denetçi, sözleşmede değişikliğin yapılmasını kabul edemiyorsa ve ilk denetim sözleşmesi şartlarına göre devam etmesine de izin verilmiyorsa, denetime son vermeli ve sözleşme gereğince ya da başka nedenlerden dolayı, yönetim kurulu veya ortaklar gibi diğer ilgililere rapor vermesini gerektiren bir zorunluluk olup olmadığını gözden geçirmelidir (ISA 210, Prg. 19).

2.4 GEÇMİŞ FİNANSAL BİLGİLERİN DENETİMİNDE KALİTE KONTROLLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetimi için Kalite Kontrol” Standardı, 220 No’lu başlık altında incelenmektedir. Denetim standardının amacı, standartlar oluşturmak ve finansal tablolarının denetimini de kapsayarak geçmiş finansal bilgilerin denetimi için kalite kontrol hakkında firma personelinin belli sorumluluklarına yol göstermektir (ISA 220, Prg. 1; ISA 220, 2008: 5).

Uluslararası Kalite Kontrol Standardı-UKKS 1 (International Standards On Quality Control-ISQC 1) “Geçmiş finansal bilginin ve diğer sözleşme ve ilgili hizmet sözleşmelerinin denetimi ve gözden geçirmelerini gerçekleştirecek firmalar

için kalite kontrol” firmaların firma ve personelin mesleki standartlar, düzenlemeler ve yasal gerekliliklere uyumunu ve ayrıca sözleşme ekibi veya firma tarafından yayınlanacak denetim raporunun durumlara uygun olmasını sağlayacak bir kalite kontrol sistemi kurmalarını zorunlu kılmaktadır (ISA 220, Prg. 2).

2.4.1 Denetimde Kalite İçin Liderlik Sorumluluğu, Etik Gereklilikler, Özel Denetim Sözleşmeleri ve Müşteri İlişkilerinin Kabulü ve Devamlılığı

Sözleşme ortağı, ortağın belirlediği her bir denetim sözleşmesindeki genel kalite için sorumluluk sahibi olmalıdır. Sözleşme ortağı, denetim sözleşmesinin her bir bölümünün başından sonuna kadar, sözleşme ekibinin diğer üyelerine, denetim kalitesine yönelik bir örnek teşkil etmektedir (ISA 220, Prg. 6-7).

Denetim sözleşmesi ile ilgili etik gereklilikler genellikle, daha kısıtlayıcı olan ulusal gereklilikler ile birlikte, IFAC kuralları A ve B bölümünde gerekliliklerden oluşur. IFAC kuralları; güvenilirlik, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve tam sorumluluk, gizlilik ve mesleki davranış olmak üzere temel mesleki etik gereklilikleri içermektedir (ISA 220, Prg. 9; ISA 220, 2008: 12).

Sözleşme ortağı, denetim sözleşmesinin uygulanması için gerekli olacak bağımsızlık gerekliliklerine uyum hakkında bir sonuç ortaya çıkarmalıdır. Yapılacak şeylerin içinde aşağıdakiler yer almalıdır.

Sözleşme ortağı:

- (a) İlgili bilgileri firmadan almalı ve nerede uygunsa bağımsızlığa karşı olan durumları ve ilişkileri tanımlamalı ve değerlendirmelidir.
- (b) Tanımlanan yasaya uymayan durumları değerlendirmeli, bu durumlar denetim sözleşmesi için bağımsızlık unsuruna bir tehlike oluşturmadıkça firmanın bağımsızlık politika ve prosedürleri belirlemelidir.
- (c) Uygulanan önlemler ile birlikte bu tehlikeleri elimine etmek veya kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek için uygun hareket edilmelidir.

Sözleşme ortağı konunun çözümünde ortaya çıkabilecek başarısızlıkları hızlı bir şekilde firmaya raporlamalıdır.

(d) Bağımsızlıkla ilgili kararları veya bu kararları destekleyen firma ile yapılmış görüşmeleri belgelendirmelidir.

Sözleşme ortağı tehlikeleri elimine edemeyen ve kabul edilebilir bir seviyeye düşüremeyen önlemleri ve denetim sözleşmesi hakkındaki bağımsızlığa karşı olan tehlikeleri belirleyebilir. Bu durumda sözleşme ortağı firmaya danışır ve bu tehlikeyi oluşturan durumları ortadan kaldırmayı veya denetim sözleşmesinden çekilmeyi içerebilir (ISA 220, Prg. 12-13).

Sözleşme ortağı, müşteri ilişkilerinin yönetiminden, işin kabulü, devamlılığından ve özel denetim sözleşmeleri'ne yönelik süreçlerin takip edildiğinden ve bu bağlamda ulaşılan kararların uygun olduğundan ve bunların belgelendirilmesinden emin olmalıdır (ISA 220, Prg. 14). Sözleşme ortağı, koşullara uygun denetçi raporu ve mesleki standartlara düzenlemeler ve yasal gerekliliklerle uyumlu denetim sözleşmesini, yönetimi, kontrolü ve gerçekleşmesi için sorumluluk almalıdır.

2.4.2 Sözleşmeye Dair Kalite Kontrolünün Gözden Geçirimi

Borsaya kote şirketlerin finansal tablolarının denetimi için, sözleşme ortağı aşağıdakileri yerine getirmelidir (ISA 220, Prg. 36):

- (a) Sözleşme kalite kontrolünün gözden geçirilmesini yapan kişinin atanmasına karar vermelidir.
- (b) Kalite kontrolün gözden geçirilmesini yapan kişi ve ile ilgili denetleme sözleşmesi süresince ortaya çıkan önemli sorunları ele almalıdır.
- (c) Sözleşme kalite kontrolünün gözden geçirilmesi tamamlanana kadar denetçinin raporunu yayımlanmamalıdır.

Sözleşmenin kalite kontrolünün gözden geçirilmesi, genellikle sözleşme ortağıyla görüşmeyi, finansal bilginin ve denetçinin raporunun gözden geçirilmesini, denetçinin raporunun uygun olup olmadığının göz önüne alınmasını içerir.

UKKS 1 (ISQC 1), firmanın kalite kontrol sistemleriyle ilgili kuralların ve süreçlerin uygulamada uygun ve yeterli olduğunu, uyumlu ve etkili çalıştığını, makul bir güvence ile ona sağlayacak kuralları ve süreçleri oluşturmasını ister (ISA 220, Prg. 41).

2.5 DENETİMDE BELGELENDİRMEYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Denetimde Belgelendirme” Standardı, 230 No’lu başlıkta yer almaktadır. Bu UDS’ in amacı, denetim belgelendirmesine ilişkin olarak standartlar oluşturmak ve rehberlik etmektir. Ekler, diğer UDS’ lerin içerdiği ana konu belgelendirme gereklilikleri ile bir takım rehberlik sağlayıcı durumları listelemektedir. Yasalar ve düzenlemeler ek olarak belgelendirme gerekliliklerini oluşturabilirler (ISA 230, Prg. 1; ISA 230, 2005: 1).

Denetçi;

- (a) Denetçi raporu için kaynakla ilgili yeterli ve uygun kanıt,
- (b) Denetimin UDS’ ye ve uygun yasa ve düzenleme gerekliliklerine göre yapıldığına dair kanıt

denetim dokümanlarını zamanında sağlamalıdır (ISA 230, Prg. 2).

2.5.1 Denetimi Belgelendirmenin Şekli, İçeriği, Boyutu ve Konunun Önemi

Denetçi, daha önce denetimle bağlantısı olmayan deneyimli bir denetçinin;

- (a) UDS’ ye, yasa ve düzenleme gerekliliklerine uygun olarak gerçekleştirilen denetim süreçlerinin zamanlamasını, türünü, boyutunu,

- (b) Denetim süreçlerinin sonuçlarını ve elde edilen denetim kanıtlarını ve
- (c) Denetim süreci sırasında oluşan önemli konuları ve bu konular üzerinde alınan kararları

anlayabilmesi için denetim belgelendirmeyi hazırlaması gerekmektedir (ISA 230, Prg. 9).

Denetim belgelendirmenin içeriği ve şeklini belirleyen koşullar şunlardır (ISA 230, Prg. 10):

- Gerçekleştirilen denetim süreçlerinin niteliği,
- Belirlenmiş önemli yanlışlık riskleri,
- İş uygulama ve değerlendirme sonuçlarında gerekli olan mesleki yargı,
- Elde edilen denetim kanıtlarının önem derecesi,
- Tespit edilen istisnaların yapısı ve kapsamı,
- Kullanılan denetim yöntemleri ve araçları.

Ancak bir denetim esnasında denetçinin düşündüğü her konuyu belgelendirmesi ne mümkündür ne de pratikte uygundur.

Denetçi tarafından sözle yapılan açıklamalar, denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim işi ve denetçi tarafından varılan sonuçlar için yeterli bir destek sunmaz, Ancak denetim belgelendirmede bulunan bilgileri açıklamak veya aydınlatmak için kullanılabilir (ISA 230, Prg 11).

Konunun önemini tayin etme olayların ve koşulların objektif analizini gerektirir. Önemli konular;

- Önemli risklere neden olan konuları (UDS 315 “İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Maddi Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi”),
- Finansal bilgilerin yanlış beyan edildiğine, önemli yanlış beyanlarla ilgili denetçinin önceki risk değerlendirmesinin ve bu risklere

cevabının gözden geçirilmesine ihtiyaç olduğuna işaret eden denetleme süreçlerinin sonuçları,

- Denetçiye gerekli olan denetim süreçlerini uygulamada önemli zorluklar çıkaran koşulları ve
- Denetçi raporunda önemli değişikliklere neden olabilecek bulguları

İçerir (ISA 230, Prg. 14).

2.5.2 Temel Prensipler ve Gerekli Süreçlerden Sapmaların Belgelendirilmesi

İstisnai durumlarda, denetçinin yargısı, denetimle ilgili durumlarda denetçi temel prensiplerden ve gerekli süreçlerden ayrılmayı düşündüğünde, denetçi açık olmadıkça ayrılışın nedenlerini, denetimin amacına ulaşmak için uygulanan alternatif denetim süreçlerini nasıl belgelendirdiğini belirtmelidir. Bu, uygulanan alternatif denetim süreçlerinin ne biçimde UDS' de geçen temel prensipleri ve gerekli izlekleri ikame etmeye uygun ve yeterli olduğuna dair denetçinin belgelendirmelerini içermektedir (ISA 230, Prg. 21; Muradov, 2008: 48).

Uygulanan denetleme izleklerinin, zamanlamasını, boyutunu, türünü belgelendirmede denetçi;

- (a) Denetleme işini kimin gerçekleştirip tamamladığını ve bunun tarihini,
- (b) Yapılan denetim işini kimin gözlemlediğini, bu gözlemlemenin boyutu ve tarihini

kaydetmelidir (ISA 230, Prg. 23).

Belirleyici özellikleri kaydetme pek çok amaca hizmet etmektedir. Örneğin; denetim takımının yaptığı iş için sorumlu hale gelmesini sağlar, istisnaların ve tutarsızlıkların araştırılmasını kolaylaştırmaktadır. Belirleyici özellikler denetim izleklerine göre ve test edilen kalemler ve konulara göre değişiklik kazanacaktır. Örneğin:

- İşletmenin satın alma emirlerinin detaylı testi için, denetçi test için seçilmiş belgeleri, belgelerin tarihinden veya satın alma emir numaralarından belirleyebilir.
- Belirli miktarın üzerindeki tüm kalemlerin gözden geçirilmesi ve verilen ana kütleden seçilmesini isteyen bir işlem için, denetçi işlemin kapsamını kaydedebilir ve ana kütleyi tanımlamalıdır. (örneğin; günlük kayıtlardan belli miktar üzerindeki yevmiye kayıtlarını).
- Belgelerin ana kütesinden sistematik örnekleme isteyen bir işlem için, denetçi seçilen belgeleri, kaynaklarını, başlangıç noktalarını, sistematik örneklemedeki aralıklarını kaydederek belirleyebilir.
- Belli işletme personelinin soruşturulmasını isteyen bir işlem için, denetçi, işletme personelinin soruşturma tarihlerini, isimlerini, işletmede yerine getirdikleri işlerin tanımlarını kaydedebilir.
- Bir gözlem işlemi için, denetçi, gözlemlenen ana konuyu, ya da yöntemi, ilişkin bireyleri, onlardan beklenen sorumlulukları ve gözlemlenmenin nerede ve ne zaman yapıldığını kaydedebilir (Dauber, Qureshi, Levine ve Siegel, 2008: 213).

Denetçi, denetim rapor tarihinden sonra çalışma kağıtlarını zamanında toparlayarak denetim dosyasını tamamlamalıdır (ISA 230, Prg 25). Denetçi, son denetim raporlarının toplanmasının tamamlanmasından sonra mevcut denetim belgelemede değişiklik yapmanın ya da yeni bir denetim belgelendirmenin eklenmesinin gerekli olduğunu düşündüğü zaman, eklemelerin veya değişikliklerin içeriği ne olursa olsun şunları belgelemelidir (ISA 230, Prg. 30):

- (a) Kimin tarafından yapıldığı ve kimin tarafından gözden geçirildiği,
- (b) Değişiklikleri veya eklemeleri yapmadaki özel nedenler,
- (c) Denetçinin görüşüne etkileri.

2.6 FİNANSAL TABLO DENETİMLERİNDE YOLSUZLUK VE HİLEYE İLİŞKİN DENETÇİ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Finansal Tabloların Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu” Standardı, 240 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin görev ve sorumluluklarını belli kurallara bağlamaktır. Ayrıca işletme içi yanlış beyan risk analizine yaklaşım geliştirmek olarak bilinen UDS 315 standartlarının ve rehberliğinin nasıl geliştiği konusunda ve yine denetçinin risk analizine ilişkin uyguladığı izlekler olarak bilinen UDS 330’un sahtecilik nedeniyle yanlış beyan riskine ilişkin uygulamalarıdır. Söz konusu UDS’ in standartları ve rehberliğinin genel denetim süreçleriyle birleştirilmesi amaçlanmıştır. Standart (ISA 230, Prg. 1-2);

- Yolsuzluk ve hileyi, hatadan ve denetçiyle ilgili olan iki tür yolsuzluk ve hileden ayırır. Bunlar zimmete geçirme ve sahte finansal raporlamadan kaynaklanan yanlış beyanlardır. Burada yönetim kurulu ve yönetiminin yolsuzluğu önlemede ve ortaya çıkarmaktaki sorumluluğunun tanımı yapılır. Ayrıca denetime getirilen doğal sınırlamaların ve denetçinin yanlış beyan riskini ortaya çıkarmaya ilişkin sorumlulukları belirtilmiştir.
- Denetçiden istenen profesyonel bir yaklaşımla yolsuzluk ve hileden kaynaklanan olası yanlış beyan riskini fark etmesidir. Denetçinin işletme ve yönetim kurulu hakkındaki geçmiş tecrübelerinden etkilenmeden bu yaklaşımı benimsemelidir.
- Denetleme kurulu üyelerinden istenen yolsuzluk ve hileden kaynaklı yanlış beyana ilişkin finansal tablolara konusunda fikir alış verişinde bulunmalarıdır. Ayrıca sorumlu ortaktan hangi konularda denetleme üyelerinin bu tartışmaların dışında kalacağı konusunda ayrıma varması istenir.
- Denetçiden;

- o Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskini ortaya çıkarmaya yönelik süreç uygulamaya koyması istenir.
- o Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riski analizinin finansal tablo düzeyinde ve riskin kabulü düzeyinde tanımlaması istenir. Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan ile sonuçlanabileceği kabul edilen bu risklerin tanımlanması ve işletme içi kontrol mekanizmalarının oluşturulması, ilgili kontrollerin yapılması ve bu kontrollerin devreye girip girmemesine karar vermesi istenir.
- o Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskine karşı alınacak tavrın finansal tablo düzeyinde ve personel gözetimi ve atamalarını göz önünde bulundurmalıdır. İşletmenin finansal ilkeleri ve uygulanacak denetim izleklerinin ölçeği, zamanlaması ve niteliği gibi unsurları dikkate alınmalıdır.
- o Yönetimin kontrol süreçlerinin üzerine çıkması riskine karşı denetleme süreci tasarlamak ve yürütmek istenir.
- o Yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskine karşı alınacak tavrın belirlenmesi beklenir.
- o Asılsız olduğu ortaya çıkarılan belgelerin sahtecilikten kaynaklı olup olmadığı üzerine araştırma yapmak gerekir.
- o Yolsuzluk ve hile ile ilgili yönetsel beyanların elde edilmesi istenir.
- o Yönetim ve yönetim kurulu iletişim içinde olmak beklenir.
- Düzenleyici ve uygulayıcı mercilerle iletişimde rehberlik sağlamak talep edilir.
- Yolsuzluk ve hilenin şüpheli olduğu ya da sahtecilikten kaynaklı usulsüzlük durumunda çözüme ilişkin yol göstermesi istenir. Denetçinin görevine devam edemediği istisnai durumlarda da rehber görevi görmesi istenir.
- Belgelendirme kurallarını kurar.

2.6.1 Yolsuzluk ve Hile Denetiminin Doğal Sınırlamaları ve Mesleki Şüphe

UDS 200’de tanımlandığı gibi uygulanabilir finansal raporlama taslağı uyarınca denetçinin tüm içerikleriyle finansal tabloların hazırlandığına dair fikir beyan edebilmesi amaçlanmıştır. UDS’ ye uygun bir denetim planlanması ve uygulanması gerçekleştirilse de zorunlu sınırlamalar nedeniyle önlenemeyen ve tespit edilemeyen yanlış beyan riski vardır (ISA 240, Prg. 17).

Yolsuzluk ve hile ile sonuçlanan yanlış beyanın tespit edilmeme riski hatadan kaynaklanan yanlış beyanın tespit edilmeme riskinden daha fazladır. Çünkü yolsuzluk ve hile, kasıt, kayıtları değiştirme, denetçiyi yanıltma hatta sahte belge düzenlemek gibi organize bir suç içerir (ISA 240, Prg. 18; Göçen, 2010: 113).

Denetçinin yönetimden kaynaklı yanlış beyanı tespit etmeme riski çalışanların karışacağı yolsuzluk ve hile riskinden büyüktür. Gecikerek ortaya çıkan finansal tablolara ilişkin yanlış beyanlar yolsuzluk ve hile olarak değil ancak UDS standartlarına uygunsuzluk olarak tanımlanır (ISA 240, Prg. 20).

UDS 200’de istendiği üzere denetçi denetimini planlarken ve yürütürken bunu mesleki bir şüphe taşıyarak yapmalıdır. Mesleki şüphe sorgulayıcı bir düşünce tarzı ve denetimde elde edilen kritik kanıtların değerlendirilmesini içerir. Mesleki şüphe yürütülen soruşturma sırasında elde edilen kanıtların yolsuzluğun varlığına işaret edip etmediği konusunun açıklığa kavuşmasını ister. Denetçi, işletme ve yönetim hakkında geçmişe dayanan izlenimleri nasıl olursa olsun yolsuzluk ve hileye neden olan yanlış beyan varlığı olasılığını daima gözetmelidir (ISA 240, Prg. 23-24).

UDS 315’de belirtildiği gibi denetçinin işletme hakkında geçmişe dayanan izlenimleri kurumu anlamasına katkılar sağlar. Her ne kadar denetçiden işletme ve yönetimi hakkındaki eski izlenimlerine önem vermemesi beklenemezse de mesleki şüphe taşıması daima istenir. Denetçi araştırmaları boyunca yönetim hakkında elde ettiği kanıtları, yönetimin dürüst ve bütünlük içinde olduğu durumuna bakmaksızın,

bu kanıtlara göre, mesleki şüphe bağlamında, dikkatle ele alarak yürüttüğü soruşturmanın gereklerini yerine getirerek denetimini tamamlar (ISA 240, Prg. 25).

Denetçi, yönetim kurulu üyelerinin yönetimin işletme içindeki yolsuzluk riskini ortaya çıkarma ve bu konuda yönetimin çabalarını nasıl gözlemlediğini ve yönetimin iç kontrol mevzuatlarını oluştururken yönetim kurulunun bu mevzuatlara ilişkin aldığı tavrı ve tüm bu olguları incelemeye yönelik bir yaklaşım geliştirmelidir. Denetçi yönetim kurulunun yolsuzluğun varlığına, şüphesine, iddialarına yönelik sahip olduğu bilgileri sınamak amaçlı sorgulamalar yürütmelidir.

2.6.2 Sahtecilikten Doğan Yanlış Beyan Riskinin Analizi

Finansal tablo seviyesinde, cari işlemler sınıflandırması düzeyinde, finansal dengeler ve bilgi aktarımı aşamalarında denetçi risk analizi yaparken yolsuzluk ve hileden doğan yanlış beyan riskini tanımlamalı ve hesaplamalıdır. Hesaplanan bu riskler yolsuzluğa sebebiyet veren önemli risklerdir. Bu bağlamda denetçi eğer yapmadıysa işletmenin ilgili denetim mekanizmalarını devreye sokmalıdır. Sahtecilikten doğan yanlış beyan riskinin analizi için denetçi mesleki yargıya başvurur ve

- (a) İşlem türleri, finansal dengeler ve finansal tablo bilgi aktarımı konularında yürüttüğü risk analizi süreçlerinden elde ettiği bilgilerle sahtecilik riskini tanımlar.
- (b) Belirlenen risk ile analiz sürecinde neyin yanlış gittiği arasında bağlantı kurar.
- (c) Potansiyel yanlış beyan olasılığı ve yanlış beyan sayısını arttırabilecek diğer riskleri gözetir (ISA 240, Prg. 57-58).

Denetçi finansal tablo düzeyinde yolsuzluk ve hile nedeniyle verilen yanlış beyan riskine ilişkin genel tavır benimserken aynı zamanda;

- (a) Personel atama ve denetimleri üzerinde düşünmeli,
- (b) İşletmenin finansal ilkelerini ele almalı,

- (c) Denetim sürecinin yapısının, zamanlamasının ve ölçeğinin seçimindeki beklenmeyen unsurları sürece dahil etmelidir (ISA 240, Prg. 66).

2.6.3 Yönetimin Protokolleri Aşmasına Karşılık Denetim Faaliyeti ve Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi

Yönetimin kontrol süreçlerinin üzerine çıkması riskine karşı alınacak önleme ilişkin denetçi denetleme süreci tasarlayıp yürütürken;

- (a) Günlük kayıtların uygunluğunu test etmek ve finansal tabloların hazırlıklarındaki diğer düzenlemelerin incelenmesi,
- (b) Sahte beyan riskine neden olabilecek yanlış finansal tahminlerin gözden geçirilmesi,
- (c) İşletmede ve çevresinde gelişebilecek olağandışı olayları fark edebilmek amacıyla işletmenin finansal işlemlerine ilişkin mantıklı bir yaklaşım geliştirilmesi

amaçlanmalıdır (ISA 240, Prg. 76).

UDS 330'da istendiği gibi uygulanan denetim faaliyetini ve elde edilen denetim kanıtları yanlış beyan riskinin kabulü düzeyinde uygun olup olmadıkları incelenir. Böyle bir hesaplama yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskine daha geniş bir bakış açısı sağlayabilir (ISA 240, Prg. 83).

Denetçi denetim süresi içinde ya da bitimine doğru genel bir sonuca varmak ve finansal tabloların tümüyle tutarlı olduklarını görmek amacıyla analitik bir süreç başlatır. Bu sırada işletme hakkındaki bilgisiyle önceden belirlenememiş yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yanlış beyan riskini de ihtimal dahilinde kabul etmelidir (ISA 240, Prg. 85).

Denetçi yanlış beyan tespit ederse, bu durumun yolsuzluk ve hileye işaret edip etmediğini göz önünde bulundurmalıdır. Eğer denetçi yanlış beyanın yolsuzluk ve hileden kaynaklandığını ya da kaynaklanabileceğini inanırsa, yanlış beyan

finansal tablolar için önem arz etmese dahi, denetçi etkileri değerlendirir. Özellikle söz konusu olaya yakından ilgili personelin yolsuzluk ve hileye karışıp karışmadığını inceler (ISA 240, Prg. 88).

2.6.4 Yönetim Beyanları ve Denetçinin Denetleme Görevini Sürdürememesi

Denetçi yönetimin yazılı beyanlarını elde etmelidir. Yönetim beyanları (ISA 240, Prg. 90);

- (a) Yönetimin yazılı beyanlar yolsuzluğu önlemek ve ortaya çıkarmak adına iç kontrol mekanizmasının tasarımı ve uygulamalarına karşı olan sorumluluklarını tanımlar.
- (b) Yönetimin denetçiye bildirdiği yazılı beyanlar yolsuzluk ve hileden kaynaklanan yalan beyan riskinin analizinin sonuçlarını içerir.
- (c) Yönetim var olan ya da şüpheli yolsuzluk ve hilenin işletmenin organlarına olan etkilerinin bilgisi dahilinde olduğunu denetçiye bildirir.
- (d) Yönetim işletmenin finansal tablolarına etki edecek yolsuzluk iddialarının, şüpheli yolsuzlukların, eski çalışanların ve diğer düzenleyicilerin bilgisi dahilinde olduğunu denetçiye beyan eder.

Eğer yalan beyan yolsuzluk ve hileden ya da şüphe duyulan yolsuzluk ve hileden kaynaklanıyorsa, denetçi istisnai bir durumla karşı karşıya kalır. Bu durum denetçinin görevine devam edememe konusunu ortaya çıkarır. Böylesi bir durumda denetçinin yapması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilir etmelidir (ISA 240, Prg. 103):

- (a) Denetleme anlaşmasına imza atan şahıslara ya da duruma göre düzenleyici otoriteye raporlama gereksinimi olup olmadığını, böylesi durumlarda uygulayacağı yasal ve mesleki yükümlülüğünü gözden geçirmelidir.
- (b) Denetleme sürecinden geri çekilme ihtimalini düşünmelidir.
- (c) Denetçi denetleme sürecinden geri çekilirse:

- i. Yetkili yöneticiler ve üst yönetim kurulu üyeleriyle geri çekilmesi ve geri çekilme nedenleriyle ilgili görüşmelerde bulunmalıdır.
- ii. Denetleme anlaşmasına imza atan şahıslara ya da duruma göre düzenleyici otoriteye raporlama gereksinimi olup olmadığını, böylesi durumlarda uygulayacağı yasal ve mesleki yükümlülüğünü gözden geçirmeli ve sözü geçen şahıslarla geri çekilmesi ve geri çekilme nedenleriyle ilgili görüşmelerde bulunmalıdır.

2.7 FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE KANUN VE İKİNCİL YASAL DÜZENLEMELERİN DİKKATE ALINMASIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması” Standardı, 250 No’lu başlıkta incelenmektedir. Bu Standardın amacı, denetçinin finansal tabloların denetimi çerçevesinde kanunları göz önüne alma sorumluluğuna rehberlik etmek ve bu konuda gerekli standartları oluşturmaktır (ISA 250, Prg. 1).

Denetimin planlanması, yürütülmesi, sonuçların değerlendirilmesi ve raporlanmasında denetçi, işletmenin kanunlara ve düzenlemelere uymamasının finansal tabloları önemli derecede etkileyebileceğini bilmelidir (ISA 250, Prg. 2).

2.7.1 Kanun ve Kurallarla Uyumun Denetçi Tarafından Dikkate Alınması

Kurallar ve yöntemler, diğerlerinin yanı sıra, mevcut uygunsuzlukları önleme ve belirleme konusunda yönetimin işini kolaylaştırır. Bunlar;

- Yasal mevzuatı gözlemlene ve işlevsel yöntemlerin bu gereklilikleri karşılamak için düzenlendiğinden emin olma,
- İç kontrol için uygun sistemlerin kurulması ve icra edilmesi,

- Davranış kurallarının geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve takip edilmesi,
- Çalışanların davranış kuralları hakkında uygun bir şekilde eğitildiğinden ve anladığından emin olunması,
- Davranış kurallarına uyumu gözlemleme ve ona uyumda başarısız olan çalışanların uygun olarak disipline edilmesi,
- Yasal gereklilikleri gözlemlemede destek olacak hukuk danışmanları ile görüşülmesi,
- İşletmenin kendi sektöründe uyması gereken kanunların işletmede yazılı olarak yayınlanması ve oluşan sorunların kayıtlarının tutulması olarak sıralanabilir (ISA 250, Prg. 10).

Denetim, her ne kadar UDS' ye uygun planlanmış ve uygulanmış olsa da, finansal tablolardaki bazı önemli yanlışların tespit edilmemesi gibi kaçınılmaz bir riske tabidir. Bu risk, kanun ve kurallara uygunsuzluk sonucunda ortaya çıkan yanlışlığa bağlı olarak aşağıda belirtilen faktörlerden dolayı daha önemli hale gelir (ISA 250, Prg 12).

- İşletmenin faaliyet alanlarıyla ilgili olan başlıca birçok kanun ve kural vardır, bunlar finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan ve finansal raporlama ile alakalı işletme bilgi sistemleri içinde yer verilmemiş olan kurallardır.
- Denetim yöntem ve tekniklerinin etkinliği, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin özündeki sınırlamalardan ve kullanılan testlerden etkilenir.
- Denetçi tarafından elde edilen kanıtların çoğu, doğası gereği sonuçlandırıcı olmaktan çok ikna edicidir.
- Uyuşmazlık; hile, sahtekarlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda alınmaması, kontrollerin üst yönetim tarafından geçersiz kılınması ya da denetçiye kasıtlı olarak yapılan yanlış bildirimler gibi her türlü davranışları içerebilir.

UDS 200'e, "Finansal Tabloların Denetimini Yöneten Hedef ve Genel Prensiplere" uygun olarak denetçi, denetimi, denetim çalışmalarının işletmenin kural ve kanunlarına uyup uymadığının sorgulanmasına neden olabilecek hususları ortaya çıkarabileceğini de göz önüne alarak, mesleki açıdan şüpheli bir yaklaşımla planlamalı ve uygulamalıdır (ISA 250, Prg. 13).

Genel bir anlayış elde ettikten sonra denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında uygunsuzluğun dikkatlice incelenmesi gereken durumlarda kanun ve kurallara uygunsuzluğu tespit etmeye yardımcı yöntem ve teknikler uygulamalıdır. Başlıca yöntem ve teknikler;

(a) Yönetimi sorgulayarak, işletmenin bu tip kural ve kanunlara uyup uymadığının araştırılması,

(b) İlgili ya da düzenleyici otoritelerle yazışmaların araştırılması içerir (ISA 250, Prg. 18).

Ayrıca, denetçi finansal tablolardaki önemli tutarların ve dipnotların belirlenmesinde etkili olabilecek kanun ve kurallara uyulduğuna ilişkin yeterli uygun denetim kanıtını toplar. Denetçi, kaydedilmesi gereken miktarları ve açıklanması gereken dipnotları denetlerken, ilgili kanun ve kurallar üzerinde yeterli düzeyde bilgi sahibi olmalıdır (ISA 250, Prg. 19).

2.7.2 Uygunsuzluğun Raporlanması ve Denetçinin Denetim Görevinden Çekilmesi

Denetçi, olabilecek uygunsuzluk durumu ile ilgili bir bilginin farkında olduğunda, finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirebilmek için bu uygunsuzluğun yapısı, oluştuğu koşullar ve gerekli diğer bilgileri edinmiş olmalıdır. Denetçi, finansal tabloların olası etkilerini değerlendirirken;

- Para cezası, zarar, mal varlığının kamulaştırılma tehlikesi, işletme faaliyetlerinin sona erdirilmesine zorlanması ve hukuki davalar gibi muhtemel finansal sonuçlarını,

- Bu muhtemel finansal sonuçların açıklama gerektirip gerektirmediğini ve
- Muhtemel finansal sonuçların finansal tabloların doğru ve gerçeği yansıttığını sorgulanacak kadar ciddi olup olmadığını

dikkate alınmalıdır (ISA 250, Prg. 26-27).

Denetçi, dikkatini çeken uygunsuzluklarla ilgili, mümkün olduğu kadar çabuk şekilde, yönetimden sorumlu kişilerle iletişim kurmalı ya da onların uygun bir şekilde bilgilendirildiğinden emin olmalıdır. Eğer denetçi yargısında uygunsuzluğun kasıtlı ve önemli olduğuna inanırsa, beklemeksizin sonuçları açıklamalıdır. Denetçi eğer üst yönetim üyelerinin, yönetim kurulunu da içererek, söz konusu uygunsuzluğa taraf olduğundan şüphelenirse, konuyu eğer varsa kurumun denetim komitesi ya da gözetim kurulu gibi bir üst kademesindeki otoriteye rapor edebilir (ISA 250, Prg. 32-34).

Eğer denetçi uygunsuzluğun finansal tablolar üzerinde somut bir etkisi olacağı ve henüz uygun bir şekilde finansal tablolarda yansıtılmadığı sonucuna varırsa şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirmelidir. Eğer denetçi, işletme tarafından finansal tablolarda uygunsuzluk olduğunu ya da olabileceğini değerlendirirken yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmek için işletme tarafından engellenirse denetim kapsamını sınırlamaya dayalı finansal tablolar üzerinde şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirmelidir. Eğer denetçi, uygunsuzluk olup olmadığının şartlar veya işletme tarafından uygulanan kısıtlamalar sonucunda belirleyememişse denetçi, söz konusu durumun denetçi raporunun üzerindeki etkisini göz önüne almalıdır (ISA 250, Prg. 35-37).

Denetçi, gerekli gördüğü şartlarda, finansal tablolar üzerinde önemli olmayan uygunsuzluk durumu olduğunda dahi, işletmenin durumu düzeltici veya iyileştirici yönde hareket etmemesi durumunda işten çekilme sonucuna varabilir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun yayınladığı "Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar" da belirtildiği üzere, önerilen denetçiden gelen talep üzerine mevcut

denetçi, önerilen denetçinin işi kabul etmemesinin mesleki nedenleri olup olmaması üzerine bilgi verir (ISA 250, Prg. 39-40).

2.8 DENETİMLE İLGİLİ HUSUSLARIN YÖNETİM İLE GÖRÜŞÜLMESİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Denetimle İlgili Hususların Yönetim ile Görüşülmesi” Standardı, 260 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, denetçi ve işletmenin yönetiminden sorumlu olan kişiler arasında finansal tabloların denetimi sonucunda ortaya çıkan denetim konularının karşılıklı iletişimine dair standartlar oluşturmak ve bu konuda rehberlik yapmaktır. Söz konusu iletişim sadece, bu standartta tanımlandığı üzere, işletme yönetimini ilgilendiren denetim konularıyla ilgilidir. Denetçi, finansal tabloların denetimi sonucunda ortaya çıkan ve işletme yönetimini ilgilendiren konuları, o işletmenin yönetim kadrosuna iletmelidir (ISA 260, Prg. 1-2).

2.8.1 Denetimle İlgili Kişiler

Denetçi yönetimin ilgilendiği denetim konularıyla ilgili iletişim kurulacak yönetimden sorumlu olan kişileri belirlemelidir. Denetçi, yönetimle ilgili konularda iletişim kuracağı kişileri belirlerken işletmenin yönetim yapısını, sözleşme şartlarını ve ilgili kanunları göz önüne alarak kendi inisiyatifini kullanır. Denetçi ayrıca bu kişilerin yasal sorumluluklarını da göz önüne alır (ISA 260, Prg. 5, 7).

Anlaşmazlıkları engellemek için, bir denetim sözleşmesi, denetçinin, yalnızca denetim sonucunda ortaya çıkan yönetimle ilgili konuları belirteceği ve ayrıca sadece yönetimle ilgili konuların tespit edilmesi gibi özel bir amaç için yöntem oluşturmasının denetçiden beklenmemesi gerektiği konusunda açıklama yapar. Sözleşme metni ayrıca (ISA 260, Prg. 9);

- Yönetimle ilgili denetim konularında iletişimin yapısını açıklayabilir,
- İletişimin kurulacağı ilgili kişileri belirleyebilir ve

- İletilmesi kararlaştırılmış yönetimle ilgili özel denetim konularının belirlenmesini sağlayabilir.

Denetçi, finansal tabloların denetiminden ortaya çıkan idari konularda o işletmenin yönetim kadrosuyla iletişim kurmalıdır. Bu konular sırasıyla;

- İlave yapılması gereken ya da muhtemel sınırlamaları da içeren, denetimin genel yaklaşımı ve kapsamı,
- İşletmenin finansal tabloları üzerinde somut bir etkisi olan ya da olabilecek önemli muhasebe kuralları ve uygulamalarının seçimi ya da değişiklikleri,
- Finansal tablolarda açıklanması gerekli olan devam eden bir dava gibi herhangi bir maddi risk veya sorunun, finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisi,
- İşletmenin finansal tabloları üzerinde önemli bir etkisi olan ya da olabilecek bir maddi etkinin işletme tarafından kayıt edilmiş ya da edilmemiş olan denetim düzeltmeleri,
- İşletmenin sürekliliği üzerinde belirgin şüphe uyandırabilecek olaylarla ilgili somut belirsizlikler,
- İşletmenin finansal tabloları ya da denetim raporuna tek ya da toplu etkisi olabilecek konuların yönetimle uyumsuzluğu,
- Denetim raporunda yapılması beklenen değişiklikleri,
- Yönetimle ilgili dikkat çeken diğer konular, iç denetim sisteminde etkili olabilecek büyüklükteki zayıflıklar, yönetim bütünlüğü ve güvenilirliği ile ilgili sorular ve yönetimin dahil olduğu yolsuzluk suistimal vakaları,
- Denetim sözleşmesi şartlarında kararlaştırılmış diğer konuları

içerir (ISA 260, Prg. 11).

2.8.2 İletişim Şekli ve Zamanlaması

Denetçinin yönetimden sorumlu kişilerle olan iletişimi sözlü ya da yazılı olabilir. Denetçinin sözlü ya da yazılı iletişim kurmak konusundaki kararı;

- Denetlenen işletmenin büyüklüğü, çalışma yapısı, yasal yapısı ve iletişim süreci,
- Yönetimle ilgili iletilen denetim konularının içeriği, hassasiyeti ve önemi,
- Yönetimle ilgili iletilen denetim konularının raporlanmasıyla ya da periyodik görüşmelerle ilgili yapılan anlaşmalar,
- Yönetimden sorumlu olanlarla denetçi arasında süregelen temas ya da diyalog miktarı

gibi faktörlerden etkilenir (ISA 260, Prg. 15).

İletişim kurulan “Yönetimle ilgili denetim konuları” sözlü olduğunda, denetçi, tartışılan konuları ve bu konulara yönetim tarafından verilen cevapları çalışma kağıtlarında belgeler. Bu belgeleme yönetimden sorumlu olanlarla denetçi arasındaki konuşmanın kopyası halinde olabilir. Bazı hallerde, konunun içeriği, hassasiyeti ve önemine bağlı olarak sözlü olarak iletilen yönetimle ilgili denetim konularının denetçi tarafından yazılı olarak da yapılması önerilebilir. Denetçi normal olarak yönetimin yetkinliği ve güvenilirliği ile ilgili olanlar dışında kalan “Yönetimle ilgili denetim konularını” yönetimden kişilerle tartışır. Yönetimle olan bu ilk tartışmalar önemli konuları belirlemede ve yönetime daha detaylı bilgi vermede önem taşır. Eğer işletmenin tepe yönetimi, yönetimden sorumlu olan kişilerle bu tartışmayı yaparsa, denetçi, kurulan iletişimin verimli ve uygun yapılmadığından emin olduğu sürece bu konuda ayrıca iletişim kurması gerekmebilir (ISA 260, Prg. 16-17).

Denetçi yönetimle ilgili denetim konularını tespit ettikçe sürekli olarak yönetimden sorumlu olanlara bildirmelidir. Bu konuda gösterilecek olan hassasiyet, yönetimden sorumlu olanların gerekli önlemleri almalarını sağlar.

Uygun zamanlı bir iletişimin kurulabilmesi için denetçi bu iletişimin zamanlama ve yapısını yönetimden sorumlu kişilerle görüşmelidir. Bazı durumlarda konunun yapısı gereği, denetçi ilgili belirlenen zamandan daha önce iletebilir.

200-299 Genel İlkeler ve Sorumluluklar grubu altında yer alan Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlkeler ve Amaç, Denetim Sözleşmesi, geçmiş Finansal Bilgilerin Denetiminde Kalite Kontrol, Denetimde Belgelendirme, Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu, Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması ve Denetimle İlgili Hususların Yönetim İle Görüşülmesi Uluslararası Denetim Standartları incelendikten sonra 300-499 başlıkları altında yer alan standartlar incelenmektedir.

2.9 FİNANSAL TABLO DENETİMİNDE PLANLAMAYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Finansal Tablo Denetiminin Planlanması” Standardı, 300 No’lu başlıkta incelenmektedir. Standardın amacı, finansal tablolar denetiminin planlanması ile ilgili aktivite ve hususlar hakkında rehberlik sağlamak ve standartlar oluşturmaktır. Bu UDS yinelenen denetimler ile ilgili bir çerçeve oluşturmaktadır (ISA 300, Prg. 1).

Bir denetimin planlanması, denetim planının gerçekleştirilmesi ve sözleşmeler için bütün denetim stratejilerinin kurulmasını içermekte, diğer bir taraftan, denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesini kapsamaktadır. Denetimin planlanması, sözleşme ortağına ve sözleşme ekibinin diğer anahtar üyelerine onların denetim ve anlayışlarından yarar sağlamayı, planlamanın etkinliği ve verimliliğinin artırılmasını içermektedir (ISA 300, Prg. 3).

2.9.1 Bütün Denetim Stratejileri ve Denetim Planlaması

Denetçi, denetim için bütün denetim stratejilerini ortaya koymalıdır. Her denetim stratejisi bir kapsam, zamanlama ve denetimin yönetilmesini oluşturmalı ve

daha fazla denetim planının gelişmesi için rehberlik sağlamalıdır. Bütün denetim stratejilerindeki gelişmelerde, denetçi, öncelikli sözleşme aktivitelerinin sonuçlarını ve nerede uygunsa, işletme için gerçekleştirilmiş diğer sözleşmelerde kazanılan deneyimlerin dikkate alınması gerekmektedir. Denetim stratejilerinin geliştirilmesinin amacı, gerçekleştirilecek sözleşmenin kaynaklarının miktarının, denetimin zamanlamasının ve türünün araştırılmasında denetçiye yardımcı olur (ISA 300, Prg. 8-10; Kazımlı, 2007: 53).

Denetçi, denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek için bir denetim planı geliştirmelidir. Denetim planı, genel denetim stratejisinden daha ayrıntılıdır ve denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek ve uygun denetim kanıtları elde etmek için sözleşme ekibi üyeleri tarafından yerine getirilen denetim faaliyetlerinin türünü, kapsamını ve zamanlamasını içerir (Code of Ethics and Auditing Standards, 1998: 52).

Denetim planı aşağıdakileri içermektedir (ISA 300, Prg. 15):

- UDS 315 “İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Maddi Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi”nde belirlendiği gibi, yanlış beyan riskinin değerlendirilebilmesi için yeterli, planlı bir risk değerlendirme faaliyetlerinin türü, zamanlama ve kapsamının tanımlanması.
- UDS 330 “Tayin Edilen Risklere Cevaben Denetçi İşlemleri”nde belirtildiği gibi, işlemlerin her maddi sınıflaması, muhasebe bakiyeleri ve dipnotlar için, belirlenen seviyede planlanan denetim faaliyetlerinin zamanlaması, türü ve kapsamının tanımlanması. Yeni denetim süreci için plan, kontrollerin operasyonlarının etkinliğini, planlanmış temel denetim faaliyetinin türü, zamanlaması ve kapsamının test edilip edilmediğini göstermektedir.
- UDS’ lerle uyumlu olmak için sözleşme için diğer benzer denetim faaliyetlerini yerine getirilmelidir.

Bu denetim tekniklerinin planlanması, sözleşmenin geliştirilmesi için denetim planlaması yapılması gibi denetim safhaların içerisinde yer almaktadır.

2.9.2 Denetimin Komuta Edilmesi

Denetçi, sözleşme ekip üyelerinin denetimi veya onların yaptığı işin gözden geçirilmesi ve talimatların türünü, zamanlamasını ve kapsamını planlamalıdır. Sözleşme ekip üyelerinin denetimi veya onların yaptığı işin gözden geçirilmesi ve talimatların türü, zamanlaması ve kapsamı; işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, denetimin alanı, yanlış beyan riskleri, denetim işini gerçekleştiren personelin becerilerini de kapsamak üzere birçok faktöre bağlıdır (ISA 300, Prg. 18-19).

Denetçinin, sözleşme ekibi üyelerinin denetimi ve talimatların türünü, zamanlamasını ve kapsamını planlanması, yanlış beyan risk değerlendirmelerine bağlıdır. Değerlendirilen yanlış beyan riski arttığı zaman, denetçi, denetim yapılan alanda, genellikle talimat verme zamanlaması ve kapsamını arttırmalı ve sözleşme ekibi üyelerinin denetimini arttırmalı ve denetimde bulunan kişilerin yaptıkları işleri daha fazla detaylı bir şekilde gözden geçirmelidir. Aynı şekilde, sözleşme ekip üyelerinin çalışmasının gözden geçirilmesinin kapsamı, zamanlaması ve türünün planlanması, ekip üyelerinin yaptıkları işte birey olarak yeteneğine ve onların ustalıklarına bağlıdır (ISA 300, Prg. 20).

Denetçi, denetim sırasında herhangi bir değişiklik dahil tüm denetim stratejilerini ve denetim planını belgelendirmelidir. Bütün denetim stratejilerini denetçinin belgelendirmesi, sözleşme ekibine önemli konuların iletilmesine ve denetimin doğru dürüst bir şekilde planlanmasını hesaba katılarak, anahtar kararların kayıt edilmesine yardımcı olur (ISA 300, Prg. 22-23).

2.10 İŞLETME VE İŞLETME ORTAMININ ANLAŞILMASI VE ÖNEMLİ YANLIŞ BEYAN RİSKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Maddi Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi” Standardı, 315 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın

amacı, iç kontrolünü de içerecek şekilde işletme ve onun çevresi hakkında bir anlayış edinmek için ve bir finansal tablo denetiminde maddi yanlış beyan risklerini değerlendirmek üzerine standartların oluşturulması ve rehberliğin sağlanmasıdır. Daha ileri denetim faaliyetlerinin uygulanması açısından denetçinin bir temel oluşturacak şekilde risk değerlendirmesi yapmasının ne kadar önemli olduğu UDS 200’de “Finansal Tabloların Denetimini Yöneten Hedef ve Genel Prensipler” tartışılmıştır (ISA 315, Prg. 1).

UDS, denetçinin, iç kontrolü de içeren, işletmenin ve onun çevresinin uygun bir şekilde anlaşılmasına dayanan finansal tablo ve iddia seviyesinde risk değerlendirmeleri yapmasını gerektirmektedir. UDS 330, “Tayin Edilmiş Risklere Yanıt Olarak Denetçinin Yanıtları” denetçiye, risk değerlendirmesine karşı karakteri, zamanlaması ve kapsamı hassas olan daha ileri denetleme süreçlerinin tasarlanması ve yerine getirilmesinde ve genel yanıtları belirlemede sorumluluk vermektedir. Bu UDS’ nin gereksinimleri ve rehberliği, diğer UDS’ ler da temin edilen gereksinimler ve rehberlik ile birlikte kullanılacaktır. Özellikle, suistimal nedeni ile meydana gelen yanlış beyan durumlarında denetçinin sorumluluğunu tartışan UDS 240, “Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Sahteciliği Belirleme Yükümlülüğü” bu konuda denetçiye ilave kılavuzluk yapmaktadır (ISA 315, Prg. 2).

İç kontrolünü içerecek şekilde işletme ve onun çevresi hakkında bir anlayış edinebilmek için denetçi;

- (a) İşletme içinde yönetim ve diğerleri hakkında yapılan sorgulamalar,
- (b) Analitik süreçler,
- (c) Gözlem ve inceleme,

belirtilen risk değerlendirme faaliyetini yerine getirmelidir (ISA 315, Prg. 7).

2.10.1 İç Kontrolünü İçerecek Şekilde İşletme ve Çevresini Anlamak

Denetçinin işletmenin ve çevresini anlaması;

- (a) Uygulanmakta olan finansal raporlama çerçevesi dahil olmak üzere endüstri, düzenleyici ve diğer harici faktörler,

- (b) İşletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları dahil olmak üzere işletmenin karakteri,
- (c) Finansal tabloların maddi yanlış beyanı ile sonuçlanacak amaçlar, stratejiler ve ilgili iş riskleri,
- (d) İşletmenin finansal performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi,
- (e) İç kontrol

gibi çeşitli yönleri anlamasından oluşur (ISA 315, Prg. 20).

İç kontrol; idare, yönetim ile görevlendirilmiş olanlar ve diğer personel tarafından tasarlanmış ve yürürlüğe konmuş olup, finansal raporlamanın güvenilirliği, operasyonların etkinliği ve verimliliği ve uygulanmakta olan kanunlara ve yönetmelikler uyum açısından işletmenin amaçlarının elde edilebilirliği konusunda makul güvence sağlamak amacı gütmektedir (ISA 315, Prg. 42).

Denetçi, yönetim tarafından belirlenmiş olan iş riskleri hakkında sorular sorar ve bunların maddi yanlış beyan ile sonuçlanıp sonuçlanmayacağına karar verir. Denetim esnasında, denetçi, yönetimin belirlemekte başarısız olduğu bazı maddi yanlış beyan risklerini belirleyebilir. Bu gibi durumlarda, denetçi, işletmenin risk değerlendirme süreci tarafından belirlenmiş olması gereken temel bir risk olup olmadığını dikkate alır ve eğer var ise bunun niye olduğunu ve sürecin koşullara uygun olup olmadığını belirler. Denetçi, kendisinin dikkatine gelen iç kontrolün tasarım ve uygulamasında mevcut bulunan maddi zayıflık hakkında mümkün olan en kısa sürede ve uygun sorumluluk seviyesinde idare ve yönetim ile görevlendirilenleri haberdar etmelidir (ISA 315, Prg. 78).

Denetçi, işlem kategorileri, hesap bakiyeleri ve beyanlar için finansal tablo ve iddia seviyesinde maddi yanlış beyanın risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi gerekir. Bu amaçla denetçi aşağıda belirtilenleri gerçekleştirir (ISA 315, Prg. 100):

- İşletme ve onun çevresi hakkında bir anlayış elde ederken bu süreç boyunca riskleri belirler, ve bunlara riskler ile ilgili kontrollerde dahil olup işlem kategorileri, hesap bakiyeleri ve finansal tablolardaki beyanlarda dikkate alınır.

- İddia seviyesinde neyin yanlış gelişebileceğini belirlenen risk ile bağdaştırır.
- Risklerin maddi yanlış beyan ile sonuçlanabilecek seviyede olup olmadığına karar verir.
- Risklerin, Finansal tablolarda maddi yanlış beyan ile sonuçlanma olasılığını dikkate alır.

2.10.2 Özel Denetim İlgisi Gerektiren Önemli Riskler ve Risk Değerlendirmesinde Yapılan Denetimler

Önemli riskler ile ilgili olarak, denetçinin o ana kadar yapmamış olduğu derecede, denetçi işletmenin ilgili kontrollerinin tasarımını ilgili kontrol faaliyetleri de dahil olmak üzere değerlendirmesi ve bunların uygulanmakta olup olmadığını belirlemesi gerekir. İşletmenin önemli riskler ile ilgili kontrollerinin anlaşılması, etkin bir denetim yaklaşımı geliştirilmesi için denetçiye yeterli bilgiyi temin eder. Yönetimin önemli risklerin farkında olması gerekmektedir. Bununla birlikte, önemli rutin olmayan karar konuları ile ilgili hususların rutin kontrollere tabi olma ihtimalleri daha azdır. Bu nedenle, işletmenin bu önemli risklere karşı kontrolleri tasarlayıp tasarlamadığı ve uygulayıp uygulamadığı hakkındaki denetçinin anlayışına, yönetimin risklere cevap verip vermediği veya nasıl cevap verdiği ve riske değinebilmek için örneğin kıdemli yönetim veya uzmanlar tarafından varsayımların gözden geçirilip geçirilmediği, tahminler için olan resmi süreçler ve risklere değinilebilmesi için idare ile görevlendirilenlerin onayının uygulanması gibi hususlar da dahildir (ISA 315, Prg. 113).

İddia seviyesinde maddi yanlış beyan için denetçinin risk değerlendirmesi, mevcut bulunan denetim delillerine dayanır ve denetimin seyri boyunca ilave denetim delili elde edildikçe değişecektir. Özellikle, risk değerlendirmesi, iddia seviyesinde maddi yanlış beyanın engellenmesi veya algılanması ve düzeltilmesi için kontrollerin etkin bir şekilde işlemekte olduğu beklentisine dayanacaktır. Onların işletim etkinliği hakkında denetim delili elde etmek için kontrolleri test ederken,

denetçi, denetim esnasında ilgili zamanlarda kontrollerin etkin bir şekilde işlemediğine dair delil bulabilir. Benzer olarak esas faaliyetleri yerine getirirken denetçi, kendinin risk değerlendirmesi ile tutarlı olmayan miktarlar ve sıklıkta yanlış beyanlar teşhis edebilir. Denetçinin daha ileri denetim uygulamalarını yerine getirirken, denetçinin orijinal olarak denetim değerlendirmesini dayandırdığı denetim deliline aykırı düşecek denetim delili elde etmesi halinde, denetçi değerlendirmeyi revize eder ve daha ileri denetim uygulamalarını buna göre değiştirir (ISA 315, Prg. 119).

2.11 DENETİMDE ÖNEMLİLİKLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Denetimde Önemlilik” Standardı, 320 No’lu başlıkta incelenmektedir. Bu Standardın amacı, önemlilik kavramında ve denetim riski ile ilişkisinde standartları belirlemek ve yol göstermektir. Denetçi, denetimi sürdürürken önemlilik kavramını ve denetim riski ile ilişkisini dikkate almalıdır (ISA 320, Prg. 1-2; ISA 320, 2010: 1).

Önemlilik kavramı, finansal bilgilerin yanlış anlamaya neden olmayacak bir şekilde, önemsiz ayrıntıların elimine edilerek raporlanması gerektiğini belirtir. Genel bir kural olarak; bir konunun niteliği, finansal tablo kullanıcılarının kararını etkileyici nitelikte görülüyorsa, bu konu önemlidir denilebilir (Selek, 1990: 12).

2.11.1 Önemlilik ve Önemlilik İle Denetim Riski Arasındaki İlişki

Finansal tablo denetiminin amacı, denetçiye, hazırlanan finansal tablolar üzerinde, tüm önemli hususlar açısından, uygun finansal raporlama standartlarına uygunluk konusunda görüş bildirebilmesini sağlamaktır. Neyin önemli olduğunun değerlendirilmesi mesleki yargıya dayanır (ISA 320, Prg. 4).

Denetçi; denetim planı belirlerken, niceliksel açıdan önemli yanlış beyanların belirlenebilmesi amacıyla, kabul edilebilir bir önemlilik seviyesi belirler. Bununla

beraber, yanlış beyanların hem tutarı hem de türü dikkate alınmalıdır. Önemlilik denetçi tarafından;

(a) Denetim yöntem ve tekniklerinin boyutunu, türünü ve zamanını belirlemek ve

(b) Hatanın etkisini değerlendirmek

durumlarında dikkate alınmalıdır (ISA 320, Prg. 5;8).

Denetimin başından sonuna kadar denetim risklerine karşı önlemler alınması ve finansal tabloların yanlış beyan risklerinin değerlendirilmesi hakkında mesleki yargının kullanılması ve denetçinin denetimi planlamasını da kapsayan konular hakkında, denetçinin işletme hakkında ve onun çevresi hakkında bilgi sahibi olması denetçiye bir referans çerçevesi oluşturmaktadır. Bu durum denetçiye, denetimin ilerlemesi sırasında, önemlilik hakkındaki yargılarının uygun olup olmadığı hakkında değerlendirme yapmasına ve önemliliğin oluşturulmasında denetçiye yardımcı olmaktadır. Önemlilik ve denetim riski düzeyi arasında ters bir ilişki bulunmaktadır.

2.11.2 Yanlış Beyanların Etkilerinin Değerlendirilmesi ve Hataları

Bildirme

Finansal tabloların bütün yönleriyle, uygun finansal raporlama çerçevesi ile uyumlu bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının değerlendirilmesi sırasında, denetçi denetim sırasında bulunan düzeltilmemiş yanlış beyanların genel toplamının denetim açısından önemli olup olmadığına karar vermelidir. Eğer denetçi bunların önemli olduğu kanısına varırsa, denetçi denetim riskini azaltmak için, denetim yöntem ve tekniklerini genişletmeli veya yönetimden finansal tabloların düzeltilmesini istemelidir. Her durumda da yönetim tanımlanan yanlış beyanlar için finansal tabloları düzeltmek isteyebilir. Eğer yönetim finansal tabloları düzeltmeyi reddederse ve genişletilmiş denetim yöntem ve teknikleri denetçiye düzeltilmemiş yanlış beyanların toplamının önemli olmadığı sonucuna ulaşma imkanını vermezse, denetçi raporuna UDS 700, “Finansal Tablolar Hakkında Denetçi Raporu” ile uyuşacak şekilde gerekli düzeltmeyi yapma yoluna gidebilir (ISA 320, Prg. 12; 14-15).

Şayet denetçi bir hata sonucu, yanlış beyan riskini ortaya çıkarmış ve bunu tanımlamışsa, denetçi bunu derhal yönetimin ilgili kademesine bildirmeli ve UDS 260 “Denetimle İlgili Hususların Yönetimle Görüşülmesi” standardı ile uyumlu olarak, bunun raporlanması ihtiyacını yönetimden sorumlu kişilerle görüşerek dikkate almalıdır (ISA 320, Prg. 17).

2.12 BELGELENMİŞ RİSKLERE KARŞI DENETÇİNİN UYGULAYACAĞI TEKNİKLERLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Belgelenmiş Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Teknikler” Standardı, 330 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, maddi yanlış beyan risklerine yanıt teşkil edecek denetim faaliyeti üzerine standartları tesis etmek ve bir finansal tablo denetiminde, iddia düzeyindeki genel yanıtları tespit ve ilave denetim faaliyetleri tasarım ve uygulaması konusunda kılavuzluk sağlamaktır (ISA 330, Prg. 1).

Aşağıdakiler bu standardın gereklerinin bir gözden geçirilmesidir (ISA 330, Prg. 2):

- **Genel yanıtlar:** Bu bölüm denetçinin finansal tablo düzeyinde maddi yanlış beyan risklerine yönelik genel yanıtları saptamasını gerektirir ve bu yanıtların nitelikleri üzerinde yönlendirme sağlar.
- **İddia düzeyinde maddi yanlış beyan risklerine yanıt verebilen denetim faaliyetleri:** Bu bölüm denetçinin ilgili ve gerekli olduğu zamanlarda, tayin edilen maddi yanlış beyan risklerine yanıt olarak, işletme etkisi üzerine testler de dahil olmak üzere, niteliği, zamanlaması, ve kapsamı ehemmiyet arz eden işlemlerle birlikte ilave denetim yöntemleri tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir.
- **Elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirmek:** Bu bölüm, denetçinin risk değerlendirmesi uygunluğunun değişip değişmediği ve yeterli uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğini değerlendirmesini gerektirir.

- **Belgeleme:** Bu bölüm ilgili belgeleme gereklerini saptar.

2.12.1 İddia Düzeyinde Maddi Yanlış Beyan Risklerine Yanıt Teşkil Edecek Denetim Teknikleri

Denetçi, iddia düzeyinde maddi yanlış beyan risklerine nitelik, zamanlama ve kapsam açısından yanıt teşkil edecek ilave denetim faaliyetleri tasarlamalı ve uygulamalıdır. Bunun amacı risk değerlendirmesi ile denetçinin ilave faaliyetlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamı arasında açık bir bağ sağlamaktır. Denetçi, ilave denetim faaliyetleri hazırlarken;

- Riskin önem derecesini,
- Önemli bir yanlış beyanın olması ihtimalini,
- İşlem kategorilerinin özellikleri, hesap bakiyesi veya ilgili açıklamasını,
- Kurum açısından kullanılan belirli kontrollerin nitelikleri ve özellikle bunların el ile veya otomatik olmasını,
- Denetçinin, işletmeyi kontrolünün maddi yanlış beyanları önleme veya meydana çıkarma ve düzeltme konusunda etkin olup olmadığına dair, denet kanıt bulma beklentisi olup olmadığını

dikkate alır (ISA 330, Prg. 7).

2.12.2 Kontrol Testleri ve Temel Bağımsız Denetim Teknikleri

Denetçinin risk değerlendirmesine kontrollerin işletme etkinliği hakkında beklentisi dahilse, veya iddia seviyesinde sadece esas faaliyetler yeterli uygun denetim kanıt sağlamıyorsa, denetçinin kontrol testleri uygulaması gerekir. İddia düzeyinde denetçinin değerlendirmesi, maddi yanlış beyan riskleri için kontrollerin etkin bir şekilde çalıştığı beklentisini içeriyorsa, denetçinin denetim altındaki dönem içinde kontrollerin etkin bir biçimde çalıştığını saptamak üzere yeterli kanıt elde edebilmesi için uygun zamanlarda kontrol testleri yapmalıdır (ISA 330, Prg. 22-23; Abbasov, 2007: 39).

UDS 315' e göre denetçi, esas izlekler ile elde edilen denetim kanıtı ile, iddia düzeyinde maddi yanlış beyan risklerini kabul edilebilir düşük bir düzeye azaltmanın imkan dahilinde veya pratik olmadığını saptarsa, denetçinin ilgili kontroller ile ilgili işletme etkinlikleri hakkında denetim kanıtı elde etmek üzere testler yapması gerekir (ISA 330, Prg. 25). Denetçinin finansal tabloların hazırlanma sürecinde uygulayacağı temel bağımsız denetim teknikleri şunlardır (ISA 330, Prg. 50):

- Finansal tabloların muhasebe kayıtları ile uyuşması ve
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmelerinin incelenmesi.

UDS 315' e göre, denetçi iddia düzeyinde maddi yanlış beyana tayin edilen riskin ciddi bir risk olduğunu belirlediği zaman, denetçi özellikle bahsi geçen riske yanıt veren esas faaliyetler uygulamalıdır (ISA 320, Prg. 51).

2.12.3 Temel Bağımsız Denetim Tekniklerinin Yapısı ve Zamanlaması

Denetçi temel analitik inceleme tekniklerini planlarken;

- Verilen savlara göre esas analitik süreçlerin kullanılmasının uygunluğu,
- İç veya dış olsun, kayıtlı tutarların veya oranların beklentilerinin geliştirildiği verinin güvenilirliği,
- Beklentinin istenen güvence düzeyinde, maddi bir yanlış beyanı teşhis edecek kadar yeterince kesin olup olmadığı ve
- Kayıtlı tutarların beklenen kabul edilebilir değerlerden herhangi bir tutar farkları

konularını göz önünde bulundurur (ISA 330, Prg. 55).

Bağımsız denetim teknikleri ara bir tarihte uygulandığı zaman, geri kalan süreyi kapsamak üzere denetçi, denetim sonuçlarının kapsamını ara dönemden dönem sonuna uzatacak makul temel sağlayan ilave teknikler veya esas teknikler ile kontrol testlerinin birleşimini uygulamalıdır. Bazı durumlarda, temel bağımsız

denetim teknikleri ara tarihlerde uygulanabilir. Bu, dönem sonunda mevcut yanlış beyanların denetçi tarafından fark edilmeme riskini artırır. Arta kalan zaman uzadıkça, bu tehlike artar. Denetçi, ara bir tarihte temel teknikleri uygulayıp uygulamama kararını düşünürken;

- Kontrol ortamı ve diğer ilgili kontroller,
- Denetçinin teknikleri için gerekli olan bilginin daha ileri bir tarihte hazır bulunması,
- Esas tekniğin amacı,
- Maddi yanlış beyanın tayin edilen riski,
- Kategori işlemlerinin veya hesap bakiyelerinin ve ilgili savların niteliği,
- Dönem sonunda var olan yanlış beyanların fark edilmeme riskini azaltmak için denetçinin, geriye kalan dönemi kapsamak üzere, uygun temel teknikleri yaptırma veya temel teknikler ile kontrol testleri birleşimi yaptırma kabiliyeti

faktörlerini göz önünde bulundurur (ISA 330, Prg. 56-57).

Normal şartlarda, olağandışı görünen miktarların tespiti için denetçi, dönem sonundaki bakiye ile ara tarihteki karşılaştırılabilir bilgiyi karşılaştırır ve mutabakatını sağlar, bu tür miktarları tetkik eder ve temel denetim teknikleri veya detay testleri uygular ve aradaki süreyi test etmek üzere detay testleri uygular. Aradaki süre ile ilgili olarak denetçi temel denetim teknikleri uygulamayı planladığı zaman, denetçi belirli kategori işlemlerin veya hesap bakiyelerinin dönem sonu bakiyelerinin miktar olarak makul tahmin edilebilir olduğunu dikkate alır. Denetçi işletmenin ara tarihlerde bu tür işlem kategorilerini veya hesap bakiyelerini analiz ve düzenleme süreçlerinin ve uygun muhasebe kapatmalarının uygunluğunu dikkate alır. İlaveten, denetçi finansal raporlama ile ilgili bilgi sistemlerinin dönem sonunda bakiyeler ile ve geri kalan dönemdeki işlemler ile ilgili aşağıdakileri incelemeye izin verecek kadar yeterli bilgi sağlayacağı konusunu dikkate alır: önemli olağandışı dalgalanmalar veya kayıtlar (dönem sonu veya buna yakın olanlar dahil olmak üzere); önemli dalgalanmaların veya beklenen Ancak gerçekleşmeyen

dalgalanmaların diğerk nedenleri; ve işlem kategorileri veya hesap bakiyeleri tertiplerindeki değişikler. Kalan döneme ait denetim teknikleri, denetçilerin kontrol testleri yapıp yapmadıklarına bağlıdır (ISA 330, Prg. 60).

Maddi yanlış beyan riski ne kadar fazla olursa, temel tekniklerin kapsamı da o kadar geniş olur. Maddi yanlış beyan riski dahili kontrolü hesaba kattığı için, kontrollerin işletim etkinliği testlerinden alınan olumsuz neticelerin sonucu olarak esas süreçlerin kapsamı genişletilebilir. Ancak, bir denetim tekniğinin kapsamını genişletmek sadece denetim tekniğinin kendisi belirli risk için geçerli ise uygundur (ISA 330, Prg. 63).

Yapılan denetim tekniğine ve elde edilen denetim kanıtına bağlı olarak denetçi, iddia düzeyindeki maddi yanlış beyan risklerinin değerlendirmeye uygunluğunu gözden geçirmelidir. Denetçinin vardığı sonuçları, denetleme boyunca denetim kanıtının desteklemedeki yeterliliği ve uygunluğu profesyonel karar konusudur. Denetçinin neyin yeterli uygun denetim kanıtı oluşturduğu kararını;

- Finansal tablolar üzerinde iddia ile ilgili potansiyel yanlış beyanın, tek başına veya diğer potansiyel yanlış beyanlar ile birlikte toplu olarak önemli bir maddi etkisi olma ihtimali,
- Risklere yönelik yönetimin yanıtlar ve kontrollerde etkinliği,
- Daha nceki denetimlerde benzer potansiyel yanlış beyanlar ile ilgili kazanılan tecrübe,
- Yapılan denetim süreçlerinin sonuçları, bu tür denetim süreçlerinin sahtekarlık veya hata olaylarını teşhis edip etmediği dahil olmak üzere,
- Kullanılabilir bilginin kaynağı ve gvenilebilirliği,
- Denetim kanıtının ikna düzeyi,
- İç kontrol dahil olmak üzere işletmeyi ve ortamını anlamak

gibi faktörler etkiler (ISA 330, Prg. 70-71).

Eğer denetçi, maddi bir finansal tablo iddiası hakkında yeterli uygun denetim kanıtı elde edememişse, denetçi daha fazla denetim kanıtı elde etmeye çalışmalıdır. Eğer denetçi yeterli uygun denetim kanıtı elde edemiyorsa, denetçi vasıflı bir fikir beyan etmeli veya fikir beyanını reddetmelidir (ISA 330, Prg. 72).

2.13 HİZMET ALAN KURULUŞLARDA DENETİM YAKLAŞIMIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı” Standardı, 402 No’lu başlıkta yer almaktadır. Bir dış hizmet kuruluşu işletmenin iç kontrol sistemini etkileyecek politika ve süreçler belirleyerek uygulayabilir. Bu politika ve süreçler fiziksel ve işlevsel olarak işletmeden farklıdır. Alınan hizmet, işlemlerin kaydedilmesi ve yürütülmesiyle sınırlıysa ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve onayı işletme bünyesinde gerçekleştiriliyorsa, bu durumda işletme kendi organizasyon yapısı içerisinde etkin politika ve süreçleri gerçekleştirerek uygulayabilir. İşletme kayıtlarının tutulması ve muhasebeleştirilmesi bir dış hizmet kuruluşunca gerçekleştiriliyorsa, işletme, söz konusu kuruluşun kullandığı politika ve süreçlerin güvenilir olduğunu kabul eder (ISA 402, Prg. 4).

Standardın amacı, denetçinin dış hizmet kuruluşlarından hizmet alan müşterileri için standartlar belirlemek ve bu konuda denetçiye yol göstermektir. UDS ayrıca denetçinin, dış hizmet alan işletmenin denetçisinden aldığı denetim raporunun nasıl olması gerektiğini tanımlar (ISA 402, Prg. 1).

Denetçi, işletmenin dışarıdan aldığı hizmetin işletmenin iç kontrol sistemini nasıl etkilediğini göz önüne almalı, maddi yanlışlık risklerini tanımlamalı ve bunları değerlendirip ileri denetim süreçlerinin tasarlanmasını ve gerçekleştirilmesini sağlamalıdır (ISA 402, Prg. 2).

2.13.1 Denetçinin Gözönünde Bulundurması Gereken Konular

İşletme ve işletme çevresi anlayışının sağlanmasında, denetçi dışarıdan hizmet veren kuruluşun işletme için önemini ve denetime etkisini belirlemelidir. Bu süreç içerisinde denetçi;

- Dış hizmet kuruluşunun müşteriye sunduğu hizmetlerin içeriği,
- İşletme ve dış hizmet kuruluşu arasındaki ilişki ve yapılan anlaşmanın şartları,
- İşletmenin iç kontrol sistemi ile dış hizmet kuruluşunun sistemleri arasındaki etkileşimin kapsamı,
- Dış hizmet kuruluşu ile ilgili işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili,
- Hizmet veren kuruluşun olası hatalarının işletme üzerindeki etkilerini de içeren finansal ve mesleki yeterliliği,
- Hizmet veren kuruluş hakkında kullanıcı el kitabında ve teknik talimatlarda belirtilenlere benzer bilgiler,
- Dış hizmet kuruluşunun, genel bilgi teknolojileri ve uygulama kontrolleri gibi bilgi sistemleri ile ilgili kontrolleri hakkında bilgi

gibi çeşitli anlayış biçimlerinden uygun olanını elde etmelidir (ISA 402, Prg. 5).

Eğer denetçi, dış hizmet kuruluşunun yaptığı işleri işletmeye özgü ve denetimle ilişkisi olduğu sonucuna varıyorsa, denetçi, dış hizmet kuruluşunun anlayışını ve onun çevresi hakkındaki bilgileri elde etmeli, onun iç kontrolünü içeren, maddi yanlışlık risklerini tanımlamalı ve bunlara değer biçmeli, değer biçilen risklere karşılık diğer denetim süreçlerini tasarlamalıdır. Denetçi, dış hizmet kuruluşunun denetçisi tarafından hazırlanan raporu okuyarak yine bu kuruluş tarafından etkilenen iç kontrol sistemlerinin yeterliliği hakkında daha fazla bilgi sahibi olabilir. Eğer denetçi, dış hizmet kuruluşunun denetim raporunu kullanıyorsa, bu hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki uzmanlığını değerlendirmelidir (ISA 402, Prg. 7; 9).

Denetçinin risk değerlemesi dış hizmet kuruluşunun kontrollerinin etkinliğinin işleme beklentilerini içerdği zaman veya önemli faaliyetler belirlenen seviyede uygun etkili denetim kanıtları sağlamadığı zaman, denetçi kontrollerin etkinliğinin işleme hakkında denetim kanıtı elde edebilir. Denetçi kontrol testlerini kullanarak denetim kanıtı elde etmenin yeterli olduğu sonucuna varabilir (ISA 402, Prg. 10).

2.13.2 Dış Hizmet Kuruluşunun Denetim Raporu

Hizmet kuruluşu denetçisinin hazırladığı denetim raporu genellikle aşağıda belirtilen iki şekilden birisi ile olur (ISA 402, Prg. 12):

Şekil A- İç kontrolün tasarlanması ve uygulanması hakkındaki rapor:

- (a) Dış hizmet kuruluşunun iç kontrol sistemlerinin tanımı; genellikle bu hizmet kuruluşunun yönetimi tarafından hazırlanır.
- (b) Dış hizmet kuruluşunun denetçisinin görüşüne göre:
 - i. Yukarıdaki tanım gerçektir,
 - ii. İç kontrol belirlenmiş hedeflere ulaşmak için uygun bir şekilde tasarlanmıştır,
 - iii. İç kontroller uygulanmıştır.

Şekil B- İç kontrolün, tasarlanması, uygulanması ve işleyişin etkinliği hakkındaki rapor:

- (a) Dış hizmet kuruluşunun iç kontrol sistemlerinin tanımı; genellikle bu dış hizmet kuruluşunun yönetimi tarafından belirlenir.
- (b) Dış hizmet kuruluşunun denetçisinin görüşüne göre;
 - i. Yukarıdaki tanımlar gerçektir,
 - ii. İç kontrol belirlenmiş hedeflere ulaşmak için uygun bir şekilde tasarlanmıştır,
 - iii. İç kontroller uygulanmıştır,
 - iv. Yapılan kontrol testlerinin sonuçlarına göre iç kontrol sistemleri etkili çalışmaktadır. İşleyişin etkinliği hakkındaki görüşe ek olarak, bu dış hizmet kuruluşunun denetçisi

yapılan kontrol testlerini tanımlamalı ve bunların sonuçlarını belirtmelidir.

A şeklinde tanımlanan raporlar denetçinin iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olması açısından yararlı olurken, denetçi bu tip raporları kontrol sisteminin işleyişinin etkinliği ile ilgili denetim kanıtı gibi kullanamaz. Buna karşılık, B şeklinde tanımlanan raporlar, kontrol testlerini içerdiği için bir denetim kanıtı sağlayabilirler (ISA 402, Prg. 14-15).

300-499 Risk Değerleme ve Belirlene Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedür ve Teknikler grubuna yer alan Finansal Tablo Denetiminin Planlanması, İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi, Denetimde Önemlilik, Belirlenen Riskler Karşısında Denetçinin Uygulayacağı Teknikler ve Dışardan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı Uluslararası Denetim Standartları incelendikten sonra 500-599 grubu oluşturan standartlar incelenmektedir.

2.14 DENETİM KANITLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Denetim Kanıtı” Standardı, 500 No’lu başlıkta incelenmektedir. Standardın amacı, standartlar oluşturmak ve finansal tablo denetiminde bulunan denetim kanıtı, toplanacak denetim kanıtının niteliği ve niceliği ve denetçilerin denetim kanıtı toplamakta kullanacakları denetim süreci hakkında yol göstermektir (ISA 500, Prg. 1).

2.14.1 Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

Yanlış beyan riski, denetim kanıtının niteliği ve denetim kanıtının miktarı birbirleriyle ilişkilidir. Yanlış beyan riski arttıkça, daha fazla denetim kanıtına ihtiyaç duyulur. Yanlış beyan riskinin azalması, toplanacak denetim kanıtı miktarını azaltır.

Denetim kanıtının güvenilirliği toplandığı zaman içinde bulunduğu şartlara bağlı olmakla birlikte kaynağından ve yapısından da etkilenir (Karabeyli, 1999: 40).

Denetim süreci sırasında işletme tarafından ortaya konulan bir bilgi kullanılırsa, denetçi bu bilginin doğruluğu ve bütünlüğü hakkında kanıt toplamalıdır. Denetçi genellikle farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı yapıya sahip tutarlı denetim kanıtına, ayrı ayrı dikkate alınan kanıt öğelerinden daha fazla güven duyar. Ayrıca, farklı kaynaklardan ya da farklı yapıya sahip denetim kanıtı toplamak, tek başına bir öğenin güvenilir olmadığını gösterebilir. Örneğin; işletmeden bağımsız bir kaynaktan alınan tamamlayıcı bilgi, denetçinin yönetimin ifadesine duyduğu güveni arttırabilir. Bunun tersine, bir kaynaktan alınan kanıtlarla bir diğerinden alınan arasında tutarsızlık varsa denetçi tutarsızlığı gidermek için gerekli olan ek denetim işlemlerini belirler (ISA 500, Prg. 11-12).

2.14.2 Denetim Kanıtı Toplarken Uygulanacak Denetim Süreci

Denetçi;

- (a) İddia düzeyindeki ve finansal tablodaki önemli yanlış beyan riskini değerlendirmek için işletmenin, çevresinin ve dahili kontrolünün anlaşılması amacıyla,
- (b) Gerek olduğunda iddia düzeyinde önemli yanlış beyanı önlemek ya da ortaya çıkarıp düzeltmek için yapılan kontrollerin uygulama etkinliğini test etmek amacıyla,
- (c) İddia düzeyinde önemli yanlış beyanın ortaya çıkarılması

gibi nedenlerden dolayı denetim faaliyetini uygulayarak denetim hükmünü dayandıracak mantıklı sonuçlara varmak için denetim kanıtı toplar (ISA 500, Prg. 19; ISA 500, 2009: 393)

Denetçi finansal tabloda ve iddia düzeyindeki risklerin değerlendirilmesi için yeterli dayanak sağlamak amacıyla her zaman risk değerlendirme süreçleri uygular. Ancak risk değerlendirme süreçleri tek başlarına denetim hükmü oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamazlar; bu nedenle kontrol testleri ya da

gerektiğinde bağımsız süreçler gibi daha fazla denetim süreciyle desteklenirler (ISA 500, Prg. 20).

Kontrol testleri iki durumda gerekli olmaktadır. Denetçinin risk değerlendirmesinde kontrollerin uygulama etkinliği konusunda bir beklenti varsa risk değerlendirmesinin desteklenmesi için bu kontrollerin test edilmesi gerekir. Ayrıca, bağımsız süreçler tek başlarına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamazlarsa, denetçi kontrollerin uygulama etkinliği hakkında denetim kanıtı toplamak amacıyla bu kontrolleri test etmelidir (ISA 500, Prg. 21).

Denetim faaliyeti içinde;

- Kayıtların ve Belgelerin İncelenmesi,
- Maddi Duran Varlıkların Denetlenmesi,
- Gözlem,
- Soruşturma,
- Teyit,
- Yeniden Hesaplama ve Sağlamasını Yapma,
- Yeniden Uygulama,
- Analitik İnceleme Yöntem ve Teknikleri

yer almaktadır.

Analitik işlemler mali olan ve olmayan veriler arasındaki makul ilişki üzerine bir çalışma sırasında yapılan mali bilgilerin değerlendirilmesi işlemleridir. Analitik işlemler ayrıca belirlenen dalgalanmaların ve ilgili diğer bilgiyle tutarsızlık gösteren ya da tahmin edilen miktarlardan belirgin sapmalar gösteren ilişkilerin araştırılmasını içerir (ISA 500, Prg. 38).

2.15 DENETİM KANITI-BELİRLİ KONULARA İLİŞKİN İLAVE HUSUSLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

“Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar” Standardı, 501 No’lu başlıkta incelenmektedir. Standardın amacı, standartları belirlemek ve UDS 500 içerisinde yer alan “Denetim Kanıtına” ek olarak belirli finansal tablolardaki tutarları ve diğer açıklamalara bağlı olarak rehberlik etmektir. Bu UDS içerisinde yer alan standartların uygulanması ve rehberliği, belirli finansal tablolardaki hesap bakiyeleri ve diğer açıklamalarla ilgili kanıt elde etmede denetçiye yardımcı olmaktadır (ISA 501, Prg. 1-2).

501 No’lu UDS;

- (a) Stokların fiziki sayımına katılım,
- (b) (Bölüm B, UDS 505 olarak değiştirilmiştir)
- (c) Dava ve iddialarla ilgili soruşturma,
- (d) Uzun vadeli yatırımların değerlemesi ve açıklanması,
- (e) Bölümlere göre bilgilendirme

bölümleri kapsamaktadır (ISA 501, Prg. 3).

2.15.1 Stokların Fiziki Sayımına Katılım

Stokların fiziki sayımlarına katılım Bölüm A alt başlığı altında incelenmektedir. Stokların finansal tablolar için önemlilik derecesinin yüksek olduğu durumda, denetçi stokların mevcudiyetine ve durumuna ilişkin yeterli uygunluktaki denetim kanıtını, yapılabilir olması koşuluyla stokların fiziki sayımına katılarak elde etmelidir. Stok sayımına katılım, denetçinin; stokları denetlemesine, yönetim kademesi faaliyetlerine uygun kayıt tutulmasının ve sayım sonuçlarının kontrolünü gözlemlemesine ve yönetim kademesi faaliyetlerinin güvenilirliğine ilişkin kanıt elde etmesine olanak sağlayacaktır (ISA 501, Prg. 5).

Eğer planlanan tarihteki stokların fiziki sayımına katılım beklenmeyen durumlar nedeniyle mümkün değilse, denetçi alternatif bir tarihte fiziki bir sayımı gerçekleştirmeli ve gerektiği takdirde bu süreçte oluşan işlemler üzerinde denetim faaliyetlerini gerçekleştirmelidir. Stokların bulunduğu yer ve şartlardan dolayı sayıma katılımın mümkün olmadığı durumda, denetçi, kapsam sınırlamasına ihtiyaç duymaması sonucunu verecek alternatif yöntemlerden, stokların mevcudiyetine ve durumuna ilişkin yeterli uygunluktaki denetim kanıtı elde edilip edilmeyeceğini değerlendirmelidir (ISA 501, Prg. 6-7).

Stok miktarının fiziki sayımla belirlendiği ve denetçinin de bu tür bir sayıma katıldığı veya işletmenin sürekli bir sistem uyguladığı ve denetçinin de yıl içerisinde bir ya da birden fazla sayıma katıldığı durumlarda, denetçi genellikle sayım faaliyetini gözlemler ve örnek bazında sayımlar gerçekleştirir. Eğer stoklar farklı yerlerde bulunuyor ise, denetçi hangi yerlerdeki sayıma katılmanın uygun olacağına, stokun önemlilik derecesini ve diğer yerlerdeki yanlış beyan riskini dikkate almalıdır (ISA 501, Prg. 9; 11).

Bölüm B: UDS 505 olarak değiştirilmiştir.

2.15.2 Dava ve İddialarla İlgili Faaliyetler

Dava ve iddialarla ilgili faaliyetler, Bölüm C alt başlığında yer almaktadır. Denetçi, işletmeyi ilgilendiren ve finansal tablolar üzerinde hata ile sonuçlanabilecek herhangi bir dava veya iddiaya ilişkin bilgi sahibi olabilmek amacıyla gerekli faaliyetleri uygulamalıdır. Bu faaliyetler;

- Yönetim kademesinin, bu konu hakkındaki beyanların yazılı teyit mektubu şeklinde alınması,
- İşletmenin yasal hukuk danışmanından onay alınması ve yönetimden sorumlu kişilerin kararlarının incelenmesi,
- Hukuk giderlerinin yer aldığı hesapların incelenmesi,

- İşletmenin varsa hukuki işler bölümünden alınacak bilgiler de dahil olmak üzere işletmenin faaliyetiyle ilgili elde edilen her türlü bilginin bu kapsamda değerlendirilmesi hususlarını içermektedir (ISA 501, Prg. 32).

Yönetim kademesi tarafından hazırlanması ve denetçi tarafından gönderilmesi gereken onay mektubu, işletmenin hukuk müşavirinin doğrudan denetçi ile irtibat kurması gerektiğini belirtmelidir. Eğer yönetim kademesi, denetçinin işletmenin resmi hukuk müşaviri ile görüşme yapılmasına izin vermiyorsa, bu durumda kapsam sınırlaması söz konusu olacağından genellikle sınırlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yoluna başvurulmalıdır (ISA 501, Prg. 34; 37).

2.15.3 Uzun Vadeli Yatırımların Değerlemesi

Uzun vadeli yatırımların değerlendirilmesi ve açıklanması, Bölüm D alt başlığında incelenmektedir. Uzun vadeli yatırımların finansal tablolar için önemlilik derecesi yüksek ise, denetçi bunların değerlendirilmesi ve açıklanmasına ilişkin yeterli uygunluktaki denetim kanıtını temin etmelidir (ISA 501, Prg. 38)

Uzun vadeli yatırımlarla ilgili denetim faaliyetleri, genellikle işletmenin uzun vadede yatırımlarını devam ettirip ettiremeyeceğine ilişkin kanıtların değerlendirilmesini ve söz konusu yatırımların uzun vadeli yatırım olarak devam ettirip ettirilmeyeceğinin yönetim kademesi ile görüşülmesini ve bu doğrultuda yazılı teyit mektubunun alınmasını içermektedir (ISA 501, Prg. 39).

2.15.4 Bölümlere Göre Değerlendirme

Bölümlere göre değerlendirme, Bölüm E alt başlığında incelenmektedir. Finansal tablolar açısından bölümlere göre bilgilendirmenin önemli olduğu durumlarda, denetçi ilgili finansal raporlama standartları çerçevesinde açıklamaların ve sunumların yapıldığına ilişkin uygun yeterlilikteki denetim kanıtını temin

etmelidir. Denetçi bölümle ilgili bilgileri finansal tablolar ile bir bütün olarak değerlendirir (ISA 501, Prg. 42-43).

Denetçi, yönetim kademesi ile bölümlere ilişkin bilgilerin hazırlanmasında kullanılan yöntemler ile ilgili görüşme yapmalı ve bu yöntemler doğrultusunda hazırlanan açıklamaların ilgili finansal raporlama standartları çerçevesinde yapılıp yapılmadığını değerlendirmeli ve söz konusu yöntemlerin uygulamasını test etmelidir (ISA 501, Prg. 45).

2.16 DIŞ KAYNAKTAN DOĞRULAMAYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Dış Kaynaktan Doğrulamalar” Standardı, 505 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, denetçinin denetim kanıtı toplama unsuru olarak dış teyitleri kullanımında yol göstermek ve standartlar oluşturmaktır (ISA 505, Prg. 1).

Denetim kanıtlarının uygunluğu belirlenirken, aşağıdaki genellemeler, denetim kanıtlarının güvenilirliği ve elde edilen denetim kanıtlarının uygun olup olmadığı hakkında yardımcı olabilir (ISA 505, Prg. 3):

- Denetim kanıtı işletme dışında bağımsız bir kaynaktan elde edilmişse, daha güvenilirdir.
- Denetim kanıtı doğrudan denetçi tarafından elde edilmişse, dolaylı yoldan veya çıkarımlar sonucu elde edilen denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.
- Denetim kanıtı, bir belgenin üzerinde ise daha güvenilirdir.
- Orijinal dokümanlardan sağlanmış denetim kanıtları, fotokopi veya faks yoluyla elde edilen denetim kanıtlarına göre daha güvenilirdir.

Dış teyit, finansal tablolar ile ilgili açıklamaların varsayımlarını etkileyen belirli bir kalem hakkındaki, üçüncü bir kişiden doğrudan iletişim kurulması veya bilginin sunumu suretiyle, denetim kanıtının temin edilmesi ve değerlendirilmesi sürecidir (ISA 505, Prg.4).

2.16.1 Olumlu ve Olumsuz Teyitlerin Kullanımı ve Yönetim Talepleri

Denetçi, olumlu ya da olumsuz dış teyit isteklerini veya ikisini birlikte kullanabilir. Olumlu bir dış teyit isteği, ilgili taraftan denetçinin belirttiği durumlar hakkındaki bilgilerde mutabık olduğunu bildirmesi veya ilgili bilgiyi doldurmasını ister. Olumsuz bir dış teyit isteği, ilgili taraftan belirtilen bilgilerden sadece kabul etmediği hususları cevaplandırılmasını ister (ISA 505, Prg. 20-21). Olumsuz dış teyit isteklerinin kullanımı olumlu dış teyit isteklerinin kullanımından daha az güvenilir denetim kanıtı sağlamaktadır.

Denetçinin bazı hesap bakiyeleri ve diğer bilgiler için teyit isteme çalışmaları, yönetim tarafından engellenmek isteniyorsa, denetçi işletme yönetiminin bu isteğinin geçerli temellere dayanıp dayanmadığını değerlendirip bunu destekleyecek denetim kanıtlarını toplamalıdır. Eğer, denetçi yönetimin değerlendirmesini geçerli bulursa, yeterli denetim kanıtını toplayacak alternatif denetim tekniklerini dikkate almalıdır.

2.16.2 Dış Doğrulama İsteme Süreci ve Doğrulama Süreci Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Teyit isteme yöntemleri uygulanırken, denetçi, teyit isteğinin gönderilmesinde, tarafların seçiminde, teyitlerin hazırlanışı ve gönderiliş sürecinde ve cevapların temin edilmesinde kontrol sahibi olmalıdır. Denetçi olumlu dış teyit isteğine cevap alamadığı durumlarda, alternatif denetim tekniklerini uygular. Alternatif denetim teknikleri, beyanlar ile ilgili teyit isteğinin sağlayacağı düşünülen denetim kanıtını tedarik eder nitelikte olmalıdır (ISA 505, Prg. 30-31).

Denetçi, teyit istek yöntemlerinin ve alternatif denetim tekniklerin finansal tablo beyanları ile ilgili yeterli uygunluktaki denetim kanıtı sağlayamadığı sonucuna vardığı zaman, ek denetim teknikleri gerçekleştirerek, yeterli uygunlukta denetim kanıtı elde etmeye çalışır (ISA 505, Prg. 34)

Denetçi denetlenen finansal tablo beyanı ile ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde ederken dış teyit istek sonuçları ile uygulanan diğer denetim teknikleri sonuçlarını beraber değerlendirir. Denetçiye bu değerlendirmeyi yapmasında UDS 330 ve UDS 530 “Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçim Yöntemleri” yol gösterir (ISA 505, Prg. 36).

2.17 İLK DENETİM-AÇILIŞ HESAPLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“İlk Denetim Açılış Hesapları” Standardı, 510 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, finansal tabloların denetiminin ilk kez yapılması durumunda ya da bir önceki dönem finansal tablolarının başka denetçiler tarafından denetlenmesi durumunda, açılış hesaplarına ilişkin yol göstermek ve standartlar belirlemektir. UDS sayesinde denetçi, dönem başında mevcut bulunan muhtemel yükümlülük ve mükellefiyetlerin farkına varır. İlk denetim işlemleri için denetçi aşağıda belirtilen şekilde yeterli miktarda uygun denetim kanıtı toplamalıdır (ISA 510, Prg. 1-2):

- (a) Açılış hesapları, cari dönem finansal tablolarını önemli şekilde etkileyebilecek hataları içermemelidir.
- (b) Önceki dönem kapanış hesapları, cari döneme doğru taşınmış olmalı ya da uygun ise endekslenmiş olmalıdır.
- (c) Uygun muhasebe politikaları tutarlı bir şekilde uygulanmalı ya da muhasebe politikalarındaki değişiklikler uygun bir şekilde gösterilmeli ve açıklanmalıdır.

2.17.1 Denetim İşlemleri

Açılış hesapları ile ilgili denetçinin toplayacağı yeterli miktardaki uygun denetim kanıtları;

- İşletme tarafından uygulanan muhasebe politikaları,
- Önceki dönem finansal tablolarının denetlenip denetlenmediği ve denetlendiyse denetçi raporunun tadil edilip edilmediği,

- Cari dönem finansal tablolarındaki yanlış beyan riski ve hesapların yapısı,
- Cari dönem finansal tablolarıyla ilgili açılış hesaplarının önemlilik derecesi

hususlarına bağlıdır (ISA 510, Prg. 4).

Denetçi açılış hesaplarının, uygun muhasebe politikalarını yansıttığını ve bu politikaların cari dönem finansal tablolarına tutarlı olarak uygulandığını gözden geçirmelidir. Muhasebe politikasında ya da uygulamasında herhangi bir değişiklik olduğunda, denetçi bunun doğru muhasebeleştirilmiş ve uygun şekilde açıklanmış olduğunu kontrol eder (ISA 510, Prg. 5).

Önceki dönem finansal tabloları, başka bir denetçi tarafından denetlendiğinde, yeni denetçi, önceki denetçinin çalışma kağıtlarını gözden geçirerek açılış hesaplarıyla ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtına ulaşabilir. Bu gibi durumlarda, yeni denetçi, önceki denetçinin mesleki yetkinliğini ve bağımsızlığını dikkate almalıdır. Eğer önceki denetçinin raporu, tadil edilmişse denetçi, tadil edilen kısımla ilgili olarak cari dönemde özel dikkat gösterir (ISA 510, Prg. 6).

Bir önceki denetçiyle görüşmeden önce, yeni denetçi IFAC tarafından hazırlanan Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları dikkate almalıdır (ISA 510, Prg. 7).

2.17.2 Denetim Sonuçları ve Raporlama

Yukarıda belirtilen denetim yöntemlerinin uygulanmasından sonra, denetçi açılış hesapları ile ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde edememiş ise, denetçinin raporunda;

- (a) Şarhlı Görüş Bildirme,
- (b) Görüş Bildirmekten Kaçınma ve

- (c) İzin verilen durumlarda, Gelir Tablosuna ilişkin şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmekten kaçınma ve finansal duruma ilişkin olumlu görüş bildirme,

hususlarına yer verilmelidir (ISA 510, Prg. 11).

Cari dönem muhasebe politikaları, açılış hesaplarıyla tutarlı bir şekilde uygulanmamışsa ve bu değişiklik gerekli şekilde muhasebeleştirilmemiş ve uygun olarak açıklanmamış ve sunulmamışsa, denetçi duruma uygun olarak şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirmelidir (ISA 510, Prg. 13).

İşletmenin önceki dönem denetim raporu tadil edilmiş ise, denetçi bu durumun cari dönem finansal tabloları üzerindeki etkisini dikkate almalıdır. Örneğin, kapsam sınırlaması sonucunda, bir önceki dönem stok açılış hesabının bilinmesinin mümkün olmadığı durumlarda olduğu gibi, denetçi cari dönem denetim görüşü olarak şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yoluna gitmeyebilir. Ancak, önceki dönem finansal tablolardaki değişiklik cari dönem finansal tablolarıyla ilgili ve önemli ise, denetçi cari dönem denetim raporunu buna bağlı olarak değiştirebilir (ISA 510, Prg. 14).

2.18 ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Analitik İnceleme Teknikleri” Standardı, 520 No’lu başlıkta incelenmektedir. Standardın amacı, denetim sırasında analitik işlemlerin uygulanmasında yol göstermek ve standartlar belirlemektir (ISA 520, Prg. 1).

Denetçi, işletme ve iş çevresinin anlaşılabilmesi için ve denetimin sonunda genel değerlendirme sırasında risk değerlendirme yöntemlerini uygulamalıdır. Analitik işlemler, maddi doğrulama tekniği olarak da uygulanabilir. Analitik işlemler finansal olan ve olmayan veriler arasındaki daimi ilişkiler ile ilgili bir çalışmada yapılan finansal bilgi değerlendirmeleridir (ISA 520, Prg. 2-3).

2.18.1 Analitik İşlemlerin Türü ve Risk Değerlendirme Aşamasında Analitik İşlemler

Analitik işlemler;

- (a) Risk değerlendirme işlemi olarak, işletme ve onun çevresinin anlaşılması için,
- (b) Maddi doğrulama tekniği olarak, maddi yanlışlık risklerinin kabul edilebilir bir düşük seviyeye azaltmada uygulanan detay testlerden daha etkin ve verimli olduğu durumlarda,
- (c) Denetimin sonunda finansal tabloların bir bütün olarak yeniden değerlendirilmesi sırasında

kullanılır (ISA 520, Prg. 7).

Denetçi, işletme ve çevresi hakkında bilgi edinmek amacıyla yapılan risk değerlendirme aşamasında analitik işlemleri uygulamalıdır. Risk değerlendirme aşamasındaki analitik işlemlerde, satışlar ile satış yapılan yerin yüzölçümü ya da satılan malların miktarı arasındaki ilişki gibi finansal ve finansal olmayan bilgiler kullanılır (ISA 520, Prg. 8-9).

2.18.2 Maddi Doğrulama Tekniği Olarak Analitik İşlemler

Denetçi, önemli maddi hatalara yol açabilecek yanlış beyan risklerinin değerlendirilmesi aşamasında, maddi doğrulama tekniklerini tasarlar ve gerçekleştirir. Finansal tablo beyanlarına ilişkin tespit riskini azaltmada denetçinin uygulayacağı maddi doğrulama tekniği olarak uygulanan analitik işlemler, detaylı testler ya da her ikisinin kombinasyonundan oluşur (ISA 520, Prg. 10).

Analitik işlemlerin, maddi doğrulama tekniği olarak kullanılmasında denetçi;

- Finansal tablo beyanları dikkate alındığında, kullanılan maddi analitik işlemlerin uygunluğu,
- Beklenen sonuçların veya oranların üretildiği iç veya dış verilerin güvenilirliği,

- İstenilen güvence seviyesinde maddi hata riskini belirlemek için beklenen sonucun doğruluk derecesi,
- Beklenen değerler ile kayıtlı tutarlar arasındaki farkların kabul edilebilirliği

hususlarını dikkate alır (ISA 520, Prg. 12).

Maddi analitik işlemlerin uygunluğunu belirlerken, denetçi; aşağıdakileri göz önüne almalıdır (ISA 520, Prg. 12b):

- (a) **Yanlış beyan riskinin değerlendirilmesi:** Denetçi, maddi analitik işlemlerin uygun olup olmadığını belirlerken; işletmenin faaliyeti ve iç kontrol sistemini, ilgili kalemlerdeki yanlışlıkların önemliliği ve olasılığını ve finansal tablo beyanlarının içeriğini dikkate almalıdır.
- (b) **Aynı finansal tablo kalemine ilişkin detaylı testler:** Detaylı testlerin uygulandığı bir finansal tablo kalemi için aynı zamanda maddi analitik işlemler de uygulanabilir.

Maddi analitik işlemlerin tasarlanması için bilginin güvenilir olup olmadığı;

- (a) Elde edilen bilginin kaynağı,
- (b) Elde edilen bilginin karşılaştırılabilirliği,
- (c) Elde edilen bilginin ilişkilendirilebilirliği ve
- (d) Bilginin hazırlanışı üzerindeki kontroller

durumlarına bağlıdır (ISA 520, Prg. 12c).

2.18.3 Beklenen Sonucun Doğruluk Derecesi

İstenilen güvence seviyesinde maddi hata riskini belirlemek için beklenen sonucun ne derece doğru bir şekilde elde edilebileceğine ilişkin olarak denetçi;

- (a) Maddi analitik işlemlerin beklenen sonuçlarının tahmin edilebilirliğinin kesinlik derecesi,
- (b) Bilginin ayrıştırılabilme derecesi,
- (c) Finansal ya da finansal olmayan bilginin varlığı.

hususlarını dikkate alır (ISA 520, Prg. 12e).

Denetçi genel bir sonuca varırken, bir bütün olarak finansal tablolar ile kendisinin işletme hakkında edindiği bilgilerin tutarlı olup olmadığını değerlendirmek amacıyla, denetim sonunda veya denetim sonuna doğru analitik işlemler uygulamalıdır (ISA 520, Prg. 13).

2.19 DENETİM ÖRNEKLEMESİ VE TEST ETMENİN DİĞER YOLLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Denetim Örneklemesi ve Test Etmenin Diğer Yolları” Standardı 530 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı; standartlar oluşturmak ve denetim kanıtı toplamak amacıyla, denetim faaliyetleri hazırlarken denetim örneklenmesinin ve test etmek için diğer kalem seçme yöntemleri hakkında yol göstermektir. Denetim faaliyetleri hazırlarken, denetçi denetim faaliyetinin araçlarını karşılayacak geçerli ve uygun denetim kanıtı toplamak amacıyla uygun kalem seçme yöntemlerini belirlemelidir (ISA 530, Prg. 1-2).

2.19.1 Denetim Kanıtı Toplarken Risklerin Gözden Geçirilmesi

Denetçi denetim kanıtı toplarken önemli yanlış beyan riskini (doğal ve kontrol riskleri de dahil) değerlendirerek ve bu riskin kabul edilebilir derecede düşük seviyeye indirgendiğinde emin olmak için daha fazla denetim işlemi hazırlamak amacıyla profesyonel yargılarda bulunmalıdır (ISA 530, Prg. 18).

Denetim faaliyetlerini hazırlarken denetçi test etmek amacıyla kalem seçmenin uygun yollarını belirler. Denetçi için mevcut yollar şunlardır (ISA 530, Prg. 22):

- (a) Tüm kalemlerin seçilmesi (%100 inceleme),
- (b) Belirli kalemlerin seçilmesi,
- (c) Denetim örneklemesi.

Denetim örnekleme istatistiki olan ya da istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerinden biri kullanılarak uygulanabilir. İstatistiki olan ya da olmayan bir örnekleme yerleşimi kullanma kararı denetçinin özel durumlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak için en verimli tutumun ne olacağıyla ilgili hükmüyle alakalıdır. İstatistiki örnekleme uygularken, örnek boyutu ihmal teorisi ya da profesyonel karar kullanılarak belirlenebilir (ISA 530, Prg. 28-29).

2.19.2 Denetim İzleklerinin Uygulanması ve Hataların Yansıtılması

Denetçi seçilen her kalemde belirli denetim amacına uygun denetim izleklerini uygulamalıdır. Eğer seçilen kalem denetim yönteminin gerçekleştirilmeyi için uygun değilse, izlek genellikle sonun yerine konan başka bir kaleme uygulanır.

Detay testlerinde denetçi örnekte bulunan parasal hataları toplama yansıtmalı ve belirli bir denetim amacına ve denetimin diğer alanlarına etkisini gözden geçirmelidir. Denetçi hataların alanı hakkında geniş bir bakış açısı elde etmek ve bunu kabul edilebilir hatayla karşılaştırmak için toplam içindeki bütün hataları yansıtır. Detay testleri için kabul edilebilir hata, kabul edilebilir yanlış beyandır ve denetçinin denetlenen her bir işlem grubu ve hesap bakiyesi için kullandığı önemlilik derecesine eşit ya da bundan az miktarda olacaktır (ISA 530, Prg. 51).

2.20 MUHASEBE TAHMİNLERİNİN DENETİMİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Muhasebe Tahminlerinin Denetimi” Standardı, 540 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerinin denetimine yol göstermek ve standart oluşturmaktır. UDS’ ler gelecek dönemlere ilişkin finansal bilgilerin incelenmesinde kullanılmak amacıyla hazırlanmamıştır (ISA 540, Prg. 1).

Yönetim kademesi, finansal tablolarda yer alacak muhasebe tahminlerini yapmakla sorumludur. Bu tahminler genellikle gerçekleşmiş ya da gerçekleşmesi muhtemel bir olayın sonuçlarının belirsiz olması durumunda yapılır ve muhakeme yapılmasını gerektirir. Bunun bir sonucu olarak, muhasebe tahminlerinin yapıldığı durumlarda yanlış beyan riski daha yüksektir ve bazı durumlarda, denetçi, özel denetim değerlemesi gerektiren, muhasebe tahminleri ile ilişkili olan ve önemli olabilecek yanlış beyan risklerini saptamalıdır. Muhasebe tahminlerinin tespiti muhasebe kaleminin niteliğine bağlı olarak basit ya da karmaşık olabilir. Muhasebe kalemlerine ilişkin belirsizlik ya da amaçlanan bilginin olmaması durumunda rasyonel bir muhasebe tahmininin yapılabilmesi mümkün olmamaktadır. Bu durumda, denetçi, denetim raporunun UDS 701, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yapılacak Değişiklikler” ile uyumlu olabilmesi için değiştirilip değiştirilmemesi gerektiği hususunu değerlendirir (ISA 540, Prg. 4-5; 7).

2.20.1 İşletmenin Muhasebe Tahminlerinin Yanlış Beyan Riski İle İlişkili Denetim Faaliyetleri ve Yönetimin Kullandığı Süreçlerin Gözden Geçirilmesi

Denetçi, belirli durumlarda işletmenin muhasebe tahminlerinin rasyonel olup olmadığını ve gerektiği takdirde uygun bir biçimde açıklanıp açıklanmadığına ilişkin yeterli uygunluktaki denetim kanıtını elde ederek, yeni denetim süreçleri tasarlamalı ve uygulamalıdır. Bir muhasebe tahmini içerisindeki yanlış beyanları ortaya çıkaran denetim kanıtları, genellikle finansal tablolardaki diğer kalemlerin içindeki yanlış beyanları ortaya çıkaran denetim kanıtlarının bulunmasından daha zordur ve bunlar kadar ikna edici olmayabilir. Denetçi, bir muhasebe tahmininin denetlenmesinde;

- (a) Muhasebe tahminini ortaya çıkarmak için yönetim kademesi tarafından kullanılan yöntemin test edilmesi ve gözden geçirilmesi,
- (b) Bağımsız olarak yapılan bir tahminin yönetim kademesi tarafından oluşturulan tahmin ile karşılaştırılması,
- (c) Yapılan tahminin makullüğünün kanıtını sağlayan müteakip olayların incelenmesi

yaklaşımlarından bir ya da birkaçını benimsemelidir (ISA 540, Prg. 8; 10; Hiller, 2010: 21).

Çoğunlukla yönetim kademesi tarafından kullanılan yönetimin test edilmesi ve yeniden gözden geçirilmesini kapsayan adımlar (ISA 540, Prg. 11):

- (a) Tahminde kullanılan temel varsayımların gözden geçirilmesi ve verilerin değerlendirilmesi,
- (b) Tahminde yer alan hesaplamaların test edilmesi,
- (c) Mümkün ise bir önceki dönem tahminleri ile aynı dönem içerisinde gerçekleşen fiili sonuçların karşılaştırılması ve
- (d) Yönetim kademesinin onay süreçlerinin gözden geçirilmesidir.

Denetçi, muhasebe tahminine esas teşkil eden verilerin kesin, eksiksiz ve konuyla ilgili olup olmadığını değerlendirmelidir. Bilgi, işletme tarafından üretildiği zaman, finansal raporlama ile ilgili bilgi sisteminde kayıtlı olan veriler ile tutarlı olmaları gerekmektedir (ISA 540, Prg. 12).

Denetçi, tahminlere esas teşkil eden varsayımların değerlendirilmesinde diğer hususların yanı sıra varsayımların;

- Önceki dönemlerde gerçekleşen sonuçlar doğrultusundaki rasyonelliği,
 - Diğer muhasebe tahminlerinde kullanılan varsayımlar ile tutarlı olup olmadığı,
 - Yönetim kademesinin uygun görülen planları ile tutarlı olup olmadığı
- hususlarını da göz önünde bulundurmalıdır. Denetçi, değişime duyarlı, öznel ve önemli hatalar sonucunda etkilenen varsayımlara dikkat etmelidir (ISA 540, Prg. 16).

2.20.2 Denetim İşlemleri Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Denetçi, işletme ve onun çevresi hakkındaki anlayışa dayanarak, yapmış olduğu tahminin mantıklılığı ile ilgili en son değerlendirmesini yapmalı ve denetim

sırasında elde etmiş olduğu kanıtlarla yapmış olduğu tahminin tutarlılığını değerlendirmelidir. Denetçi, muhasebe tahmininin belirlenmesinde kullanılan bilgi ve varsayımları etkileyecek dönem sonrası önemli işlem ya da olayların varlığını da göz önünde bulundurmalıdır (ISA 540, Prg. 24-25).

Muhasebe tahminlerinde bulunan doğal belirsizliklerden dolayı, farklılıkları değerlendirmek, diğer denetim alanlarında olduğundan daha zor olabilir. Elindeki denetim kanıtıyla desteklenerek oluşan denetçinin tahmin tutarı ile finansal tablolardaki tahmin tutarı arasında fark varsa, denetçi bu farklılığın düzeltme gerektirip gerektirmeyeceğini belirler. Fark mantıklı ise, örneğin finansal tablolardaki tutarlar, beklenen sonuçlar dahilinde ise, bu durumda düzeltme gerekmez. Ancak denetçi, farkın mantıksız olduğunu düşünürse, yönetim kademesinin yapmış olduğu tahminin tekrardan gözden geçirilip düzeltilmesini talep eder. Ancak yönetim kademesi gözden geçirip düzeltme yapmayı reddederse, fark yanlış beyan olarak düşünülür ve diğer tüm yanlış beyanlarla birlikte finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemli olup olmadığını değerlendirir (ISA 540, Prg. 26).

Denetçi, mantıklı olarak kabul edilen her bir farklılığın aynı yönde etkisi olduğunu düşünür. Buna göre bu farklılıkların toplamda finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, muhasebe tahminlerini bir bütün olarak değerlendirir (ISA 540, Prg. 27).

2.21 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMLERİ VE AÇIKLAMALARIN DENETİMİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamaların Denetimi” Standardı, 545 No’lu başlıkta incelenmektedir.

Gerçeğe uygun değer, 1980’li yıllarda ABD’de yaşanan Saving-Loans Krizi ile ortaya çıkmıştır. Bu tarihte bankalar için muhasebede varlıkların piyasa fiyatı ile değerlendirme kuralının söz konusu olmaması nedeniyle, bankalar güçlü finansal yapıya

sahip olduklarını göstermek için tarihi maliyetle kaydedilmiş finansal varlıklarını piyasa fiyatı ile satıp, raporlanacak öz kaynaklarını arttırarak bilançolarını manipüle edebiliyorlardı. Bütün bunların banka bilançolarının kalitesini bozması gerçeğe uygun değer kavramının geliştirilmesini ortaya çıkarmıştır (Özkan ve Terzi, 2009: 28).

Gerçeğe uygun değer, tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilebilir tutar olarak tanımlanmaktadır (Demir ve Bahadır,2007: 71). Bu bağlamda 545 No’lu Standardın amacı, finansal tablolardaki gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarının denetiminde yol göstermek ve standartlar oluşturmaktır. UDS özellikle, finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri ile gösterilen önemli varlıklar ve yükümlülükler ile sermayenin önemli unsurlarının ölçümü, sunumu ve açıklaması ile ilgili denetim bakış açılarını ele alır (ISA 545, Prg. 1).

Denetçi, gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarının işletmenin tanımlanmış olan finansal raporlama sistemiyle uyumlu olduğuna dair yeterli miktarda uygun denetim kanıtı toplar. Yönetim finansal tablolardaki gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarının hazırlanmasından sorumludur (ISA 545, Prg. 3-4).

2.21.1 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının, İlgili Kontrol Tekniklerinin ve Risk Değerlemesinin Belirlenmesinde İşletme Faaliyetlerinin Anlaşılması

Denetçi, işletmenin gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarını belirleme sürecini incelerken aşağıdaki hususları dikkate alır (ISA 545, Prg. 12):

- Gerçeğe uygun değer ölçümlerini belirleme sürecinin ilgili tekniklerle kontrolü, örnek; işletmenin öncelikli işlemlerinden sorumlu kişiler ile değerlendirme yapılmasından sorumlu kişilerin görevlerinin ayrılığının ve işlemlerle ilgili verilerin kontrolü,

- Gerçeğe uygun değer ölçümlemlerini belirleyen kişilerin deneyimi ve uzmanlığı,
- Ölçüm sürecinde bilgi işlem teknolojisinin rolü,
- Gerçeğe uygun değer ölçümlemlerini veya açıklamalarını zorunlu kılan işlemler veya hesap türlerinin özellikleri,
- İşletme ölçüm sürecinde, bir hizmet kuruluşunun gerçeğe uygun değer ölçümlemlerini belirlemesindeki payını veya ölçümleri kanıtlayacak verilerin kapsamı,
- Gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarını belirlerken işletmenin uzmanların yaptığı çalışmalardan yararlanma derecesi,
- Gerçeğe uygun değer belirlemesinde kullanılan önemli yönetim varsayımları,
- Yönetim varsayımlarını destekleyen belgeler,
- Yönetim varsayımları geliştiren ve uygulayan yöntemlerin kullanımı ve bu varsayımlardaki değişikliklerin kontrolü,
- Değerleme modellerindeki değişiklik kontrolleri ve güvenlik ve onay faaliyetlerini de içeren bilgi sistemlerinin bütünlüğü,
- Değerleme modellerinde kullanılan verilerin güvenilirliği, zamanlılığı ve tutarlılığı ile ilgili kontroller.

İşletmenin gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamaları belirleme sürecinin anlaşılmasından sonra denetçi, denetim faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken finansal tablolardaki gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamaları ile ilgili belirlenen seviyede yanlış beyan riskini tanımlamalı ve değerlendirmelidir (ISA 545, Prg. 14).

2.21.2 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamaların Yanlış Beyan Riskine İlişkin Denetim Faaliyetleri

Denetçi, finansal tablolardaki gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarının işletmenin finansal raporlama sistemine uygun olup olmadığını

değerlendirir. Denetçi, işletmenin finansal raporlama sistemine uygun olarak gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarını ilgilendiren, işletmenin belli amaçları doğrultusundaki planları ve bunları gerçekleştirebilme kabiliyeti ile ilgili denetim kanıtı toplar. İşletmenin uygun finansal raporlama sistemi, alternatif gerçeğe uygun değer ölçüm yöntemlerine uygunsa veya ölçüm yönteminin tanımlanmadığı sistemlerde, denetçi ölçüm yönteminin işletmenin finansal raporlama sistemindeki koşullara uygun olup olmadığının değerlendirmesini yapar (ISA 545, Prg. 17; 22; 24).

Gerçeğe uygun değer ölçümlerine yönelik temel süreçler;

- (a) Yönetimin önemli varsayımları, değerlendirme modeli ve bunlara esas teşkil eden verilerinin kontrol edilmesini,
- (b) Gerçeğe uygun değer ölçümünün uygunluğunu kanıtlayacak bağımsız gerçeğe uygun değer tahminleri geliştirilmesini,
- (c) Müteakip olarak çıkan olayların gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamaları üzerindeki etkisinin değerlendirilmesini

İçerebilir (ISA 545, Prg. 34).

Denetçi finansal tablolardaki gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarında dönem sonrası olayların da etkisini göz önüne alır. Denetçi, finansal tablolardaki gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarının, işletmenin uygun finansal raporlama sistemine uygunluğu ile ilgili son değerlendirmeyi yaparken, elde edilen denetim kanıtının uygunluğu ve yeterliliği ile bu denetim kanıtının denetim süresince elde edilen ve değerlendirilen diğer denetim kanıtlarıyla olan tutarlılığını da değerlendirir (ISA 545, Prg. 53; 61).

2.22 İLİŞKİLİ TARAFLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“İlişkili Taraflar” Standardı, 550 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, finansal raporlamanın bir parçasını oluşturan Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 24, “İlgili Tarafın Açıklamaları” veya benzer diğer bir standardı göz önünde bulundurmaksızın, ilişkili taraflar ve bu taraflarla yapılan işlemler ile

ilgili uygulanacak denetim teknikleri ve denetçinin sorumlulukları hakkında denetçiye yol göstermek ve ilgili standartları oluşturmaktır (ISA 550, Prg. 1).

UDS 200’de, “Finansal Tabloların Denetimini Yöneten Hedef ve Genel Prensipler” belirtildiği gibi, finansal tablolardan yola çıkarak verilen kararlar ile bu kararların alınmasına neden olan finansal tablo verilerinin, denetçi için bir kanıt oluşturma yeterliliği konusunda bazı belirli kısıtlamalar olabilir. Şirket finansal tablolarında ilişkili taraflarla ilgili yapılan beyanlarda aşağıda belirtilen hususların varlığı halinde, bu beyanlara kaynak olan denetim kanıtlarının denetim açısından yeterliliği konusunda bir belirsizlikten söz edilebilir. Belirtilen hususların varlığı halinde UDS’ de uygulanması gereken faaliyetler tanımlanmaktadır. Bunlar;

- (a) Tahmin edilenin üzerinde doğru olmayan nitelikteki yanlış beyan riskinin mevcut olduğu durumlar,
- (b) İlişkili taraflarla ilgili, önemli tutarda veya nitelikte doğru olmayan beyanın olduğu durumlar

olarak sıralanabilir. Bu tip durumların varlığına dair herhangi bir belirti varsa, denetçi durumun niteliğine uygun şekilde denetim faaliyetlerini değiştirmeli, faaliyetlerin uygulanma alanını genişletmeli veya ek denetim işlemleri uygulamalıdır (ISA 550, Prg. 3).

2.22.1 İlişkili Tarafların Varlığı ve Açıklanması

Denetçi, bilinen tüm ilişkili taraf isimlerine ilişkin yöneticilerden ve yönetimle sorumlu kişilerden aldığı bilgileri gözden geçirmeli ve bu bilgilerin eksiksiz olduğunu kontrol etmek amacıyla;

- (a) Bilinen ilişkili taraflara ilişkin önceki yıl çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi,
- (b) İlişkili tarafların belirlenmesinde kullanılan denetlenen birim faaliyetlerinin gözden geçirilmesi,
- (c) Yöneticilerin ve yönetimden sorumlu kişilerin diğer birimlerle olan ilişkilerinin araştırılması,

- (d) Hissedarlara ilişkin kayıtlardan ana hissedarların belirlenmesi veya uygunsa ortaklar pay defterinden ana hissedarların listesinin alınması,
- (e) Yönetim kurulu ve genel kurul toplantı tutanakları ile diğer ilgili resmi kayıtların incelenmesi,
- (f) Daha önceki denetçilerin veya cari dönemi denetleyen diğer denetçilerin ilişkili taraflarla ilgili sahip olduğu ek bilgilerin araştırılması,
- (g) Denetlenen birimin vergi beyannameleri ile yetkili mercilere verilen diğer bildirimlerinin incelenmesi.

gibi belirtilen teknikleri uygulamalıdır (ISA 550, Prg. 7).

2.22.2 İlişkili Taraf İşlemleri ve Yönetimin Beyanları

Denetçi, işletme yönetiminden veya yönetimle sorumlu olanlardan elde ettiği ilişkili taraf işlemlerini tanımlayan bilgileri gözden geçirmeli ve önemlilik arz eden diğer ilişkili taraf işlemlerine karşı dikkatli olmalıdır (ISA 550, Prg. 9).

İşletmenin iç kontrol sistemlerinin anlaşılması aşamasında, denetçi ilişkili taraf işlemlerinin onaylanması ve kayıtlara alınmasına ilişkin kontrol aktivitelerinin yeterliliğini değerlendirmelidir. Denetim süresince, denetçi ilişkili taraflarla gerçekleşen işlemlerin varlığını tanımlayacak teknikler uygulanabilir. Bu teknikler;

- İşlemlere ve bakiyelere detaylı testlerin uygulanmasını,
- Yönetim kurulu ve genel kurul toplantı tutanaklarının incelenmesini,
- Yüksek tutarlı ve normal olmayan işlemlere veya bakiyelere ilişkin muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve raporlama döneminde gerçekleşen işlemlere dikkat edilmesini,
- Alınan ve verilen borçlara ilişkin mutabakatlar ile banka mutabakatlarının incelenmesini,
- Yatırım işlemlerinin incelenmesi, örneğin; diğer bir işletmede veya bağlı ortaklıktaki payların satılması veya satın alınmasını

kapsamaktadır (ISA 550, Prg. 10; 12).

Denetçi, yönetimden;

(a) İlişkili taraf tanımlamaları ile ilgili sağlanan bilginin eksiksizliği,

(b) Finansal tablolardaki ilişkili taraf açıklamalarının yeterliliği

hakkında yazılı bir teyit almalıdır. Eğer denetçi, ilişkili taraflar ve bu taraflarla yapılan işlemler hakkında yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde edemezse veya finansal tablolardaki açıklamaların yeterli olmadığı sonucuna varırsa, denetçi denetim raporunu buna uygun olarak düzenler (ISA 550, Prg. 15-16).

2.23 BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” Standardı, 560 No’lu başlık altında incelenmektedir. Bilanço tarihinden sonraki olaylar; Bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Bilanço tarihinden sonraki olaylar:

- (1) Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylar; (Bilanço tarihi itibariyle ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar),
- (2) Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; (ilgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar)

olmak üzere ikiye ayrılır (TMSK Yayınları, 2008:313).

Standardın amacı, denetçinin dönem sonrası olayları değerlendirmesinde standartlar oluşturmak ve yol göstermektir. Bu UDS’ de “Dönem Sonrası Olaylar” terimi finansal tabloların tarihi ile denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylarla, denetçinin rapor tarihinden sonra ortaya çıkan olayları ifade etmektedir (ISA 560, Prg. 1).

Denetçi, finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen olayların farkına vardığında, bu tip olayların uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini ve

finansal tablolarda tam olarak açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir (ISA 560, Prg. 8).

2.23.1 Finansal Tabloların Yayınlanmasından Önce Ancak Denetçinin Rapor Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

Denetçinin, denetim rapor tarihinden sonra, finansal tablolarla ilgili herhangi bir açıklama yapma veya denetim teknikleri uygulama sorumluluğu yoktur. Denetim rapor tarihinden finansal tabloların açıklandığı tarihe kadar olan sürede oluşan ve finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek olayları denetçiye bildirmek yönetimin sorumluluğundadır. Denetçi, finansal tablolar yayınlanmadan önce ancak denetim raporundan sonra, finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen bir olayı fark ettiğinde finansal tablolarda düzeltme yapıp yapılmayacağını değerlendirmeli ve bu konuyu yönetimle tartışarak duruma uygun şekilde hareket etmelidir (ISA 560, Prg. 9-10).

Denetçinin, finansal tabloların değişmesi gerektiğine inandığı durumlarda yönetim, ilgili düzeltmelerin finansal tablolara yansıtılmasını istemezse ve denetim raporu da henüz işletmeye gönderilmemiş ise, denetçi UDS 701’de, “Bağımsız Denetçi Raporu Modifikasyonları” tanımlandığı üzere denetim raporunda şartlı görüş ya da olumsuz görüş belirtir (ISA 560, Prg. 12).

2.23.2 Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

Finansal tablolar yayımlandıktan sonra denetçi, denetim raporu tarihinde meydana gelen bir olayın farkına varırsa, denetçi raporunu değiştirmesi gerekebilir, bu durumda denetçi finansal tabloların denetime ihtiyaç olup olmadığını değerlendirmeli ve sorunu yönetimle tartışıp duruma uygun olarak hareket etmelidir (ISA 560, Prg. 15; Dönmez, 2010: 25).

Yönetim finansal tabloları revize ettiğinde, denetçi duruma uygun olarak gerekli denetim yöntemlerini uygular, yönetimin izlediği adımları inceleyerek bir önceki finansal tabloları ve denetim raporunu alanların durumundan haberdar olup olmadığını kontrol eder ve revize edilmiş finansal tablolar üzerinde yeni bir rapor hazırlar (ISA 560, Prg. 16).

2.24 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİYLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“İşletmenin Sürekliliği” Standardı, 570 No’lu başlıkta incelenmektedir. Bu UDS’ nin amacı, yönetim kademesinin işletmenin devamlılığına ilişkin değerlendirmesini de göz önüne alarak, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan işletmenin devamlılığı ilkesi ile ilgili, denetçilerin finansal tabloların hazırlanmasındaki sorumluluğu hakkında standartlar belirlemek ve bu konuda rehberlik sağlamaktır. Denetçi, denetim faaliyetlerini planlarken, uygularken ve sonuçlarını değerlendirirken, yönetim kademesinin finansal tabloların hazırlanışında kullandığı işletmenin devamlılığı varsayımının uygun olup olmadığını değerlendirmelidir (ISA 570, Prg. 1-2).

2.24.1 Yönetim Kademesinin Sorumluluğu ve Denetçinin Sorumluluğu

İşletmenin devamlılığını sürdürme kabiliyetini değerlendirmesi açık bir gereklilik olarak yer almayabilir. Buna karşılık, işletmenin devamlılığı varsayımı, finansal tabloların hazırlanışında temel bir ilke olduğu için, finansal raporlama sisteminde işletmenin devamlılığının değerlendirilmesinin yönetim kademesince yapılması, açık bir sorumluluk olarak belirtilmemişse de, bu değerlendirmenin yapılmış olması yönetim kademesinin sorumluluğudur (ISA 570, Prg. 5).

Denetçinin sorumluluğu, finansal raporların hazırlanışında yönetim kademesinin işletmenin devamlılığı varsayımını kullanımının uygunluğunu değerlendirmek ve finansal tablolarda açıklamasını gerektirecek, işletmenin

devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin önemli belirsizlikler olup olmadığını dikkate almaktır (ISA 570, Prg. 9).

2.24.2 Yönetim Kademesinin Değerlendirmesinin Gözden Geçirilmesi ve Kullanılan Ek Denetim Yöntemleri

Denetçi, yönetim kademesinin, işletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin değerlendirmesini gözden geçirmelidir. Ayrıca yönetim kademesinin kullanılan uygun finansal raporlama sistemi ile ilgili yaptığı değerlendirmede esas aldığı dönemle aynı dönemi dikkate almalıdır. Yönetim kademesinin, işletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin değerlendirmesi bilanço tarihi sonunda 12 aydan az bir süreyi kapsıyorsa, denetçi, yönetim kademesinden değerlendirmesinin kapsadığı süreyi bilanço tarihinden 12 ay sonrasına uzatmasını isteyebilir. Denetçi, yönetim kademesinin yaptığı değerlendirme sonrasında gerçekleşmiş olan ve işletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin önemli derecede şüphe doğurabilecek olay, koşullar ve işletme riskleri ile ilgili yönetim kademesinin bilgisine başvurur (ISA 570, Prg. 17-18; 22).

Elde edilen denetim kanıtına dayanarak, denetçi kişisel yargısına göre, tek başına ya da birlikte önemli belirsizliklere yol açarak işletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin önemli ölçüde şüphe doğurabilecek olayların veya koşulların neler olduğuna karar vermelidir.

İşletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin önemli derecede şüphe uyandırabilecek olay ve koşullar belirlendiğinde, denetçi;

- (a) Yönetim kademesinin, işletmenin devamlılığı varsayımına dayanan gelecekteki faaliyetleri için hazırladığı planların yeniden incelenmesi, Yönetim kademesinin planlarının etkisinin göz önünde bulundurulmasını ve diğer hafifletici faktörleri de içermek üzere, gerekli olarak düşünülen yöntemlerin uygulanmasında önemli

belirsizliklerin olup olmadığı ile ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtının doğrulanması ya da kullanılmaması,

(b) Yönetim kademesince, gelecekteki faaliyetlerine ilişkin planlarıyla ilgili yazılı beyanların temin edilmesi gereğini yerine getirmelidir (ISA 570, Prg. 26).

2.24.3 İşletmenin Devamlılığı Varsayımının Geçerli Olması Ama Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olması

İşletmenin devamlılığı varsayımının geçerli olması ancak aynı zamanda önemli bir belirsizliğin de bulunması durumunda denetçi:

- (a) İşletmenin faaliyetine devam edebilme yetisi üzerinde önemli derecede şüphe doğurabilecek temel olay veya koşulları yeterince tanımlayabilip tanımlayamadığını ve yönetim kademesinin bu olay ve koşullarla ilgili planlarının yeterli olup olmadığını değerlendirir ve
- (b) İşletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin önemli derecede şüphe doğurabilecek olay ve koşulların açık bir şekilde ifade edilip edilmediği değerlendirmelidir. Bu olay ve koşullar, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında varlıklarını paraya çevirememesine ve borçlarını ödeyememesine neden olabilir (ISA 570, Prg. 32).

Finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmışsa, denetçi olumlu görüş belirtir. Ancak işletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin önemli derecede şüphe doğurabilecek olay veya koşullara bağlı bir belirsizliğin bulunması durumunda, bu hususu vurgulayan bir paragraf ekleyerek raporu değiştirmeli ve yukarıda belirtilen durumları açıklayan finansal tablo dipnotuna gönderme yapmalıdır. Finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmamışsa, denetçi buna uygun olarak sınırlı ya da olumsuz görüş belirtmelidir. Rapor, işletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin önemli derecede şüphe doğurabilecek bir belirsizliğin olduğunu belirten özel bir açıklama içermelidir (ISA 570, Prg. 33-34).

Eğer işletme, denetçinin, kişisel yargısına göre devamlılığını sürdüremeyecekse ve işletmenin finansal raporları işletmenin devamlılığı temeline göre hazırlanmışsa, denetçi olumsuz görüş bildirir (ISA 570, Prg. 35).

2.25 YÖNETİMİN BEYANLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Yönetimin Beyanları” Standardı, 580 No’lu başlıkta incelenmektedir. Standardın amacı, denetim kanıtı olarak yönetim kademesi beyanının kullanımı, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi sırasında uygulanan faaliyetlerle yönetim kademesinin beyanda bulunması reddetmesi durumunda yapılacaklarla ilgili standartları saptamak ve yol göstermektir (ISA 580, Prg. 1).

2.25.1 Denetim Kanıtı Olarak Yönetim Kademesinin Beyanı

Denetçi, yeterli uygunluktaki diğer denetim kanıtlarının varlığının söz konusu olmadığı durumlarda, yönetim kademesinden finansal tablolar için önemlilik arz eden hususlarla ilgili teyit almalıdır. Bu bağlamda denetçi aşağıda belirtilen hususlar için yönetimden yazılı teyit almalıdır (ISA 580, Prg. 4-5a):

- (a) Yönetim hatayı önleyecek ve bulacak, iç kontrolün yürütülmesini ve kontrolünü kabul eder,
- (b) Denetçi, denetim sırasında, düzeltilmemiş maddi finansal hatalarının etkilerinin bireysel veya toplu olarak finansal tablo bütünlüğü göz önünde bulundurulduğunda önemsiz olduğuna kanaat getirir. Bu kalemlerin bir özeti yazılı olarak açıklanmalı veya yönetim beyanına ek olarak yer almalıdır.

Denetim çalışması sırasında, yönetim kademesi, belirli soruşturmalara cevaben ya da talep edilmeksizin birçok beyanda bulunmaktadır. Bu tür beyanların finansal tablolar için önemlilik arz eden hususlarla bağlantılı olması durumunda denetçi (ISA 580, Prg. 6);

- (a) İşletme içi veya dışı kaynaklardan kesin denetim kanıtlarını aramalı,
- (b) Yönetim kademesince yapılan beyanların rasyonelliğini ve diğer beyanlarda dahil olmak üzere, elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla uyumluluğunu değerlendirmeli ve
- (c) Beyanda bulunan kişilerin bir takım hususlarda doğru bilgilendirilip bilgilendirilmediği göz önünde bulundurulmalıdır.

Bir takım istisnai durumlarda, bir soruşturma dışında elde edilmiş denetim kanıtı, uygun bulunan tek denetim kanıtı olamayabilir ve denetçi bunu yönetim tarafından yazılı bir teyitle elde edebilir. Diğer denetim kanıtlarının, yönetim kademesi tarafından yapılan beyanların aksini göstermesi durumunda denetçi bu durumu sorgulamalıdır ve gerektirdiği takdirde yönetim kademesince yapılan diğer beyanları tekrar gözden geçirmelidir (ISA 580, Prg. 8-9).

2.25.2 Yönetim Kademesi Tarafından Yapılan Beyanların Belgelendirilmesi

Denetçi yönetimle yapılan sözlü görüşmelerin özetini bir form şeklinde ya da yönetim kademesi tarafından verilen yazılı teyitleri bir kanıt olarak denetim çalışma kağıtları arasında bulundurmalıdır. Yazılı teyit, sözlü olarak yapılan teyitlerden daha güvenilir bir denetim kanıtıdır ve aşağıdaki şekillerde oluşturulabilir (ISA 580, Prg. 10-11):

- (a) Yönetim kademesi tarafından verilen teyit mektubu,
- (b) Yönetim kademesinin beyanları ile ilgili olarak denetçi tarafından yapılan çıkarımları özetleyen, yönetim kademesi tarafından uygunluğu kabul edilmiş ve teyit edilmiş olan mektup veya
- (c) Yönetim kurulu veya benzer bir kurulun ilgili toplantı kanıtları veya finansal tabloların imzalı kayıtları.

Eğer yönetim kademesi, denetçinin gerekli olduğunu düşündüğü teyidin verilmesini kabul etmiyor ise, bu bir kapsam sınırlaması teşkil etmektedir ve denetçi sınırlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yoluna başvurmalıdır (ISA 580, Prg. 15).

500-599 Denetim Kanıtları grubunda yer alan Denetim Kanıtları, Denetim Kanıtları-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar, Dış Kaynaktan Doğrulama, İlk Denetim-Açılış Hesapları, Analitik İnceleme Teknikleri, Denetim Örneklemesi ve Diğer Test Teknikleri, Muhasebe Tahminlerinin Denetimi, Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamaların Denetimi, İlişkili Taraflar, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, İşletmenin Sürekliliği ve Yönetimin Beyanları Uluslararası Denetim Standartları analiz edildikten sonra 600-699 grubunu oluşturan standartlar incelenmektedir.

2.26 DENETİM ÇALIŞMALARINDA DİĞER DENETÇİNİN ÇALIŞMALARINDAN FAYDALANMASIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Denetim Çalışmalarında Diğer Denetçinin Çalışmalarından Faydalanma ” Standardı, 600 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, bir işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildiren bağımsız bir denetçinin, bu finansal tablolara dahil olan bir veya daha çok işletme bileşeninin finansal bilgileri üzerinde çalışan diğer bağımsız denetçinin çalışmalarından faydalandığında izleyeceği standartları belirlemek ve yol göstermektir. Bu UDS ne iki ya da daha çok bağımsız denetçinin müşterek bağımsız denetçi olarak atandığı durumlar ne de bağımsız denetçinin önceki dönem bağımsız denetim firmasının ilişkileri ile ilgilenmemektedir (Certified Public Accountants, 2006: 49). İlaveten, ana bağımsız denetim firması işletme bileşeninin finansal tablolarının önemsiz olduğuna karar vermiş ise bu UDS’ de yer alan standartlar uygulanamaz. Ancak kendi içlerinde önemsiz olan birkaç işletme bileşeni toplamda önemli olduğunda bu UDS’ de yer alan yöntemler ve teknikler dikkate alınmalıdır (ISA 600, Prg. 1).

2.26.1 Asıl Denetçinin Yöntem ve Teknikleri

Asıl denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edecek şekilde denetim yöntem ve tekniklerini planlamalı ve uygulamalıdır. Diğer denetçinin çalışmaları özel görevlendirmeler bağlamında asıl denetçinin amacına uygun olmalıdır. Asıl denetçi, diğer denetçiye;

- Hem işletme hem de işletmenin bileşenlerine ilişkin bağımsızlık gerekliliği ve bu gerekliliğe uyulduğuna ilişkin yazılı bir belgenin olması.
- Diğer denetçinin çalışmalarının ve raporunun kullanımı ile yapılan çalışmaların koordinasyonunun sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması denetimin başlangıç aşamasında bildirmelidir. Ana bağımsız denetim kuruluşu, diğer bağımsız denetim kuruluşunu, özel önlem gerektiren alanlar, dipnotlarda açıklama gerektirebilecek ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin belirlenmesi için gerekli yöntem ve teknikler ve denetimin tamamlanması gereken zaman çizelgesi konusunda bilgilendirilmeli ve
- Muhasebe, denetim ve raporlama şartları ve bunlara uyulmasına dair yazılı belgenin alınması

konularında tavsiyelerde bulunmalıdır (ISA 600, Prg. 8-9).

Ayrıca asıl denetçi, diğer denetçi ile uygulanan denetim yöntem ve tekniklerini müzakere edebilir. Örneğin, diğer denetçinin denetim yöntem ve tekniklerinin yazılı özetini gözden geçirebilir veya çalışma kağıtlarını inceleyebilir. Asıl denetçi bu işlemleri diğer denetçiye ziyaret ederek gerçekleştirmek isteyebilir. Uygulanacak yöntem ve tekniklerin içeriği, zamanlaması ve kapsamı sözleşmenin şartlarına ve asıl denetçinin, diğer denetçinin mesleki yeterliliği konusunda bilgisine bağlı olacaktır. Bu bilgi, diğer denetçinin önceki denetim çalışmalarının incelenmesiyle pekiştirilmelidir (ISA 600, Prg. 10).

2.26.2 Bağımsız Denetçiler Arasında İşbirliği

Diğer denetçi, kendi çalışmalarından, asıl denetçinin hangi bağlamda faydalanacağını bildiği koşullarda, asıl denetçi ile işbirliği içerisinde olmalıdır. Örneğin, diğer denetçi, talep edilen işin herhangi bir parçasının istenildiği şekilde yapılamayacağına asıl denetçinin dikkatini çekebilir. Benzer olarak, yasal ve mesleki sınırlamalara tabi olmak koşuluyla, asıl denetçi, diğer denetçinin çalışmalarına önemli etkisi olabilecek konuların ortaya çıkması halinde, bu konularla ilgili olarak diğer denetçiye tavsiyelerde bulunmalıdır (ISA 600, Prg. 15).

Ana bağımsız denetim kuruluşu, diğer bağımsız denetim kuruluşunun çalışmalarının kullanamayacağına karar verdiğinde ve diğer bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletme bileşeninin finansal bilgileri ile ilgili yeterli ek yöntem ve teknik uygulayamadığında, şartlı görüş bildirmeli ya da çalışma alanının sınırlı olmasından dolayı görüş bildirmekten kaçınmalıdır (ISA 600, Prg. 16).

Bazı ülkelerin yasal uygulamaları asıl denetçinin finansal tabloların bütünü üzerine vereceği denetim görüşünün, sadece diğer denetçi tarafından denetlenen bir veya daha çok işletme bileşeninin denetim görüşünü dayanak almasına izin vermektedir. Asıl denetçi, bunu yaptığı takdirde, bu durumu açıkça belirtmeli ve finansal tabloların diğer denetçi tarafından denetlenen bölümünün büyüklüğüne işaret etmelidir (ISA 600, Prg. 18).

2.27 DENETLENEN İŞLETMENİN İÇ DENETİM ÇALIŞMALARINDAN YARARLANILMASIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARTI

“Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması” Standardı, 610 No’lu başlıkta incelenmektedir. Standardın amacı, iç denetim çalışmalarını dikkate alınmasında, bağımsız denetçiye yol göstermek ve uygulayacakları standartları oluşturmaktır. UDS iç denetimde çalışan bir denetçinin

bağımsız denetçiye çalışmalarında yardım etmesi hususları ile ilgilenmez. UDS sadece finansal tabloların denetimi için gerekli iç denetim çalışmalarına başvurulması konularında uygulanmalıdır (ISA 610, Prg. 1).

2.27.1 İç Denetimin Tanınması ve Ön Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi, finansal tabloların yanlış beyan riskini değerlendirmek ve tanımlamak ve bununla ilgili gelecekte olan yeni denetim süreçlerini şekillendirmek ve gerçekleştirmek için, iç denetim faaliyetlerini yeteri kadar anlamalıdır (ISA 510, Prg. 9).

Etkin bir iç denetim bağımsız denetçinin uyguladığı denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı ve zamanlamasında değişikliklere, kapsamının daraltılmasına imkan sağlayacaktır. Ancak tamamen ortadan kaldırmayacaktır. Buna karşın, bazı durumlarda, bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini değerlendirerek, bunların bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinde bir etkisi olmadığına karar verebilir (ISA 610, Prg. 10).

Bağımsız denetçi, finansal tabloların denetimi sırasında, iç denetimin fonksiyonlarını önceden saptamalıdır. Bağımsız denetçinin saptadığı iç denetim fonksiyonları bağımsız denetçinin içerik, zamanlama ve kapsam bakımından uygulayacağı denetim yöntem ve tekniklerini değiştirmesinde etkili olabilir (ISA 610, Prg. 11-12).

İç denetim fonksiyonlarının anlaşılmasında ve ön değerlendirmesindeki unsurlar aşağıda sıralanmaktadır (ISA 610, Prg. 13).

- (a) **Örgütsel yapısı:** İç denetimin işletme içindeki özel pozisyonu ve bunun iç denetimin tarafsızlığı üzerindeki etkisi. Normal koşullarda, iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını en üst yönetim kademesine raporlar ve diğer işletme faaliyetlerinden sorumlu değildir. Yönetim tarafından konulan kısıtlama veya tehditler dikkatlice irdelenmelidir.

Genellikle, iç denetçiler bağımsız denetçiler ile bağımsız bir şekilde iletişim kurabilmelidir.

- (b) **Fonksiyonların kapsamı:** Uygulanacak iç denetimin niteliği ve kapsamı. Bağımsız denetçi, yönetimin iç denetim önerilerine göre hareket edip etmediğini göz önünde bulundurmalıdır.
- (c) **Teknik yeterlilik:** İç denetimin teknik bakımdan yeterli teknik eğitim ve mesleki yeterliliğe sahip kişiler tarafından yapılıp yapılmadığı. Örneğin; bağımsız denetçi, iç denetim elemanlarının işe alınış, eğitim süreçleri ve tecrübe ve mesleki yeterliliklerini inceleyebilir.
- (d) **Mesleki dikkat ve özen:** İç denetimin uygun bir şekilde planlanıp, gözetilip, gözden geçirilip, belgelendirilip belgelendirilmediği. Yeterli denetim el kitapları, iş programları ve çalışma kağıtlarının var olup olmadığı dikkate alınmalıdır.

2.27.2 İç Denetim Çalışmalarının Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi belirli bir iç denetim çalışmasını kullanacağı zaman, kendisi için uygun olanları bilgilendirmesi çerçevesinde, denetim faaliyetlerini değerlendirmeli ve gerçekleştirmelidir. Bu değerlendirme aşağıdaki hususların varlığına göre yapılmalıdır (ISA 610, Prg.17):

- (a) Çalışma iç denetim için yeterli teknik eğitimi ve mesleki yeterliliği olan kişiler tarafından yapılmalı ve yardımcılarının çalışmaları yeterli bir şekilde gözden geçirilmeli, gözetilmeli ve belgelendirilmelidir.
- (b) Belirlenen sonuçlara ulaşabilmek için yeterli sayıda uygun denetim kanıtı toplanmalıdır.
- (c) Ulaşılan sonuçlar bulgulara uygun olmalı ve hazırlanan raporlar yapılan çalışmanın sonuçları ile uyumlu olmalıdır.
- (d) İç denetim tarafından açıklanan olağandışı hususlar uygun şekilde çözümlenmelidir.

Özel bir denetim çalışmasının içeriği, zamanlaması, uygulanacak testlerin kapsamı, bağımsız denetçinin denetlediği bölümün riskliliği ve önemliliği konusunda yargısına, iç denetim için yapılan ön değerlendirmeye ve iç denetim tarafından yapılan çalışmanın değerlendirilmesine bağlıdır. Bu denetim süreci; iç denetim tarafından hali hazırda yapılmış bazı unsurların tekrar incelenmesi, diğer benzer unsurların incelenmesi ve iç denetim yöntem ve tekniklerinin gözlemlenmesini içerebilir. Bağımsız denetçi değerlendirilen ve test edilen belirli bir iç denetim çalışmasını ve gerçekleştirilen iç denetimde uygulanan denetim süreçlerini, sonuçlarını belgelendirmelidir (ISA 610, Prg. 18-19).

2.28 BİR UZMAN GÖRÜŞÜNDEN YARARLANILMASIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Bir Uzman Görüşünden Yararlanılması” Standardı, 620 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, uzman çalışmalarının bir denetim kanıtı olarak kullanılmasına rehberlik etmek ve kullanım standartlarını oluşturmaktır. Bir uzman tarafından hazırlanan çalışma kullanılırken, bağımsız denetçi söz konusu çalışmanın denetim için uygun olduğunu gösteren yeterli ve uygun kanıtları toplamalıdır (ISA 620, Prg. 1-2).

Bağımsız denetçi, kendi personeli olan bir uzmanın çalışmasından yararlanıyorsa, bu çalışmanı UDS 220 “Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü” standardında belirlenen denetçi yardımcısı olarak değil, bir uzman olarak değerlendirmek durumundadır (ISA 620, Prg. 5).

2.28.1 Uzman Çalışması İçin İhtiyacın Belirlenmesi

İşletme anlayışının elde edilmesinde ve belirlenmiş riskler için ileri yöntemlerin gerçekleştirilmesi için, denetçi işletmeyle beraber veya bağımsız olarak, bir uzmanın rapor, görüş, değerlendirme veya beyanat şeklindeki çalışmalarını denetim kanıtı olarak elde etmek durumunda kalabilir. Örnekler aşağıdakileri içermektedir (ISA 620, Prg. 6):

- Bazı varlıkların değerleme çalışmaları. Örneğin, arsa, bina, makine, tesis ve sanat çalışmaları ve değerli taşlar.
- Varlıkların adetleri ve fiziksel durumlarının belirlenmesi. Örneğin, stokların mineraller, yeraltı mineralleri ve petrol rezervleri, fabrika ve makinelerin geri kalan kullanım ömürleri.
- Özel teknik veya yöntemler kullanarak tutarların belirlenmesi. Örneğin, aktüer değerleme.
- Devam eden anlaşmalara göre tamamlanan veya tamamlanacak işlerin llmesi.
- Anlaşmaların, kanunların, tüzüklerin yorumlanmasına ilişkin yasal görüşler.

Uzman çalışmasına ihtiyaç olduğu belirlenirken, denetçi; aşağıdaki

- (a) zerinde düşünülen konuya ilişkin sözleşme takımının bilgisi ve geçmiş deneyimlerini,
- (b) zerindeki düşünülen konunun doğası ve karmaşıklığı sebebiyle yanlış beyan edilme riskini ve
- (c) Elde edilmesi beklenen denetim kanıtının kalitesi ve sayısını

değerlendirmelidir (ISA 620, Prg. 6). Uzmana olan ihtiyaç belirlendikten sonra denetçi uzmanın tarafsızlığı ve mesleki yeterliliği konusunu da değerlendirme kapsamına almalıdır.

2.28.2 Uzmanın Tarafsızlığı ve Mesleki Yeterliliği

Bir uzman çalışmasına başvurulması planlandığı zaman, bağımsız denetçi uzmanın mesleki yeterliliğini değerlendirmelidir. Bunun için uzmanın;

- Uygun mesleki kuruluştan alınmış sertifikası, lisansı veya kuruluşa yeliği,
- Denetim kanıtı aranan alandaki tecrbesi ve n

göz önüne alınmalıdır (ISA 620, Prg. 8).

Denetçi uzmanın tarafsızlığını değerlendirmelidir. Uzman tarafsızlığının bozulma riski;

- (a) Uzmanın denetlenen işletmenin personeli olması durumunda,
- (b) Uzmanın bir şekilde denetlenen işletmeye bağlı olması durumunda.

(Örneğin, finansal olarak bağımlı olması ve işletmede yatırımı olması) artacaktır. Eğer denetçinin uzmanın yeterliliği veya tarafsızlığı hakkında endişeleri varsa, tereddütlerini işletme yönetimiyle tartışmalı ve uzmanın çalışmalarından yeterli denetim kanıtı elde edilip edilemeyeceğini değerlendirmelidir (ISA 620, Prg. 10).

Bağımsız denetçi, dikkate alınmış beyana ilişkin denetim kanıtı olarak sunulan uzman raporunun uygunluğunu değerlendirmelidir. Eğer uzmanın çalışmasının sonuçları yeterince uygun bir denetim kanıtı sağlamıyorsa veya sonuçlar diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı değilse, denetçi konuyu çözmelidir. Bu çözüm işletme ve uzmanla görüşmeyi, başka uzmanlar da görevlendirmek de dahil olmak üzere ek denetim yöntem ve teknikleri uygulamayı veya denetim raporunu değiştirmeyi içerir (ISA 620, Prg. 12; 15).

Değişikliğe uğramamış bağımsız denetçi görüşü düzenlenirken, bağımsız denetçi uzmanın çalışmasına referans vermemelidir. Bu tür bir referans böyle bir niyet olmasa bile şartlı görüş veya sorumluluğun bölünmesi şeklinde algılanabilir. Eğer uzmanın çalışması sonucu, denetçi değişikliğe uğramış denetim görüşü düzenlemeye karar verirse, bazı durumlarda değişikliğin içeriği açıklanırken uzmanın çalışmasına referans vermek veya çalışmayı açıklamak uygun olabilir (ISA 620, Prg. 16-17).

600-699 Diğer Çalışmalardan Faydalanma grubu içinde yer alan Diğer Denetçinin Çalışmalarından Faydalanma ve Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması Uluslararası Denetim Standartları incelendikten sonra 700-799 grubunda yer alan standartlar incelenmektedir.

2.29 GENEL AMAÇLI SET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARIYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Genel Amaçlı Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları” Standardı, 700 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, standartlar oluşturmak ve doğru düzgün bir sunum elde edebilmek için tasarlanmış bir finansal rapor sistemiyle uyumlu olarak hazırlanmış bütün bir takım genel amaçlı finansal tabloların denetiminin sonucu olarak yayınlanan bağımsız denetçinin raporu üzerine rehberlik sağlar. UDS, denetçinin koşulsuz bir fikir ifade edebildiği ve denetçinin raporuna hiçbir değişikliğin gerekmediği durumlara hitap eder. UDS 701, “Bağımsız Denetçini Raporunun Değişikliğe Uğraması”, standartlar oluşturur ve bir konunun, nitelikli bir düşüncenin, bir düşüncenin açıklanmasının, ya da karşıt bir fikrin vurgulanması için bu rapora yapılan değişikliklerde rehberlik sağlar (ISA 700, Prg. 1-2).

2.29.1 Uygulanabilir Finansal Raporlama Çerçevesi ve Denetimdeki Denetçi Raporu Unsurları

Finansal tabloların doğru ve adil bir görüş verip vermediği ya da, tüm önemli açılardan, adil gösterilip gösterilmediği hakkında Denetçinin yargısı, uygulanabilir finansal raporlama sisteminin genel durumunda verilir. UDS 210’de, “Denetim Sözleşmesi Şartları”, tartışıldığı üzere kabul edilebilir finansal raporlama sistemi olmadan, Denetçi tüzel kişiliğin finansal tablolarını denetim için yerinde bir kriter elde edemez (ISA 700, Prg. 9; ISA 700: 2004).

Finansal tabloların uygulanabilir finansal raporlama sistemiyle uyum içerisinde doğru ve adil bir görüş verip vermediği ya da, tüm önemli açılardan, adil gösterilip gösterilmediği hakkında bir görüş oluşturmak ayrıca finansal tabloların adil gösterimini değerlendirmeyi de içeriyor. Denetçi, denetim süreci sonucunda yönetim tarafından yapılan herhangi bir düzeltmeden sonra, finansal raporların denetçinin

işletmeyi ve çevresini kavramasıyla uyum içinde olup olmadığını, finansal tablonun tüm sunumunu, yapısını ve içeriğini göz önünde bulundurur (ISA 700, Prg. 14).

Uluslararası Denetim Standartları ile uyum içinde yapıldığında, denetçi raporunun;

- (a) Başlık,
- (b) Giriş paragrafı,
- (c) Finansal tablolarda yönetime düşen sorumluluklar,
- (d) Denetçinin sorumluluğu,
- (e) Denetçinin fikri,
- (f) Diğer Denetim sorumlulukları,
- (g) Denetçinin imzası,
- (h) Denetçi raporunun tarihi,
- (i) Denetçinin adresi

unsurlarıyla ilgili gerekenleri düzenler (ISA 700, Prg. 17).

2.29.2 Finansal Tablolarda Yönetim ve Denetçinin Görevi

Denetçi raporu finansal raporlama sistemi ile uyum içinde olan finansal tabloların sunumu ve hazırlanmasıyla yükümlü olanın yönetim olduğunu belirtmesi gerekir ve bu sorumluluk;

- (a) Tasarlama, gerçekleştirme, sahtekarlık veya hata sebebiyle olan önemli yanlış ifadeler içermeyen finansal tabloların adil sunumun ve hazırlanmasıyla ilgili iç kontrol sağlamayı,
- (b) Uygun muhasebe poliçelerini seçme ve uygulamayı,
- (c) Bu koşullarda, makul muhasebe tahminleri yapmayı.

kapsar (ISA 700, Prg. 28).

Denetçi raporu, denetçinin denetim üzerine kurulmuş finansal tablolar hakkında fikir beyan etmesini belirtmelidir. Denetçi raporu, denetimin UDS' ler ile uyum içinde yapıldığını beyan etmelidir. Denetçi raporu ayrıca, bu standartların denetçinin etik gerekliliklerle uyumlu olmasını ve denetimi finansal tabloların büyük

yanlış ifade içerip içermediği hakkında makul bir teminat elde etmek için planlamasını ve uygulamasını gerektirdiğini açıklamalıdır (ISA 700, Prg. 32; 34).

Vasıfsız bir teşhis, denetçi finansal tabloların uygulanabilir finansal raporlama sistemiyle uyum içerisinde doğru ve adil bir görüş verdiği ya da tüm önemli açılardan, adil gösterildiği sonucuna vardığında beyan edilmelidir. Vasıfsız bir teşhisi beyan ederken, denetçi raporunun teşhis paragrafı denetçinin teşhisini, finansal tabloların uygulanabilir finansal raporlama sistemiyle uyum içerisinde doğru ve adil bir görüş verdiği ya da tüm önemli açılardan, adil gösterildiğini belirtmelidir. UFRS ya da UKSMS finansal rapor sistemi olarak kullanılmaz, kullanımdaki rapor etme sistemi fikri finansal rapor sisteminin ait olduğu ülkeyi veya yargı sistemini belirtir (ISA 700, Prg. 39-41).

2.30 BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA DEĞİŞİKLİK GEREKTİREN HUSUSLARLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Bağımsız Denetçi Raporunda Değişiklik Gerektiren Hususlar” Standardı, 701 No’lu başlıkta incelenmektedir. Standardın amacı, bağımsız denetçi raporunda değişiklik yapılması, değiştirilen raporun içeriği ve biçimi gibi durumlar olduğu zaman, bu durumlarda, standartlar oluşturmak ve rehberlik sağlamaktır. UDS aşağıdaki durumlarda bağımsız denetçi raporunun nasıl değişikliğe uğrayacağını tanımlamaktadır (ISA 701, Prg. 1-2):

(a) Denetçi Görüşünü Etkilemeyen Konular

- i. İlgililerin dikkatine sunulması gerekli görülmeyen hususlar (Konunun önemi).**

(b) Denetçi Görüşünü Etkileyen Konular

- i. Şartlı görüş,**
- ii. Görüş bildirmekten kaçınma veya**
- iii. Olumsuz görüş.**

2.30.1 Denetçi Görüşünü Etkileyen ve Etkilemeyen Konular

Belirli durumlarda, denetim raporu finansal tabloları etkileyecek bir hususa dikkat çekmek amacıyla finansal tablolara ilişkin bir dipnotta daha kapsamlı bir şekilde tartışılacak şekilde kullanıcıların dikkatine sunulması gerekli görülen hususlarla ilgili paragraf eklemek suretiyle değiştirilebilir. Böyle bir paragrafın eklenmesi denetçinin görüşünü etkilemez (ISA 701, Prg. 5).

Denetçi, şayet ortada önemli bir belirsizlik varsa (sorun dışındaki konularda) ve bu yanlışlık finansal tabloları etkileyecekse ve bunun çözümü gelecekte oluşacak sonuçları etkiliyorsa; denetçi, rapora bir paragraf ekleyerek denetçi raporunu değiştirmeyi gözden geçirmeli ve dikkate almalıdır. Bir belirsizlik, finansal tabloları etkileyen, işletmenin direk kontrolü altında olmayan ve onun sonucu gelecekteki hareketleri ve sonuçları etkileyen bir sorundur (ISA 701, Prg. 7).

Denetçi tarafından olumlu görüş verilemeyeceği ancak, yönetimle olan herhangi bir anlaşmazlığın veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş veya görüş bildirememeyi gerektirecek kadar önemli ve genel olmadığı kanaatine varıldığı durumlarda şartlı görüş verilmelidir. Şartlı görüş, şarta ilişkin hususların etkisi için “hususların dışında” şeklinde verilmelidir (ISA 701, Prg. 12).

Denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde edemediği ve bunun yanında finansal tablolar için bir görüş bildiremediği çalışma alanı sınırlamasının olası etkisinin çok önemli ve genel olduğu durumlarda görüş bildirmekten kaçınmalıdır. Denetçinin, finansal tabloların yanıltıcı ve eksik olmasını açıklamak için rapora şart koymanın yeterli ve uygun olmadığına kanaat getirdiği anlaşmazlığın etkisinin finansal tablolar için çok önemli ve genel olduğu durumlarda olumsuz görüş verilmelidir (ISA 701, Prg. 13-14).

2.30.2 Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Doğuran Durumlar

Çalışma alanında kapsam sınırlaması, örneğin; denetçinin atanmasının zamanlaması nedeniyle bağımsız denetçinin fiziki stok sayımını gözlemleyememesi gibi koşullar tarafından oluşabilir. Bu durum denetimcinin görüşünde belirtilecek şekilde işletmenin muhasebe kayıtlarının yeterli ve uygun olmadığı veya denetçinin gerekli olduğuna inandığı bir denetim tekniği veya işlemini gerçekleştiremediği durumlarda ortaya çıkabilir. Bu tür durumlarda; denetçi, olumlu bir görüş için destekleyici denetim kanıtlarını elde edebilmek üzere, alternatif denetim tekniklerini gerçekleştirecektir (ISA 701, Prg. 17).

Denetçinin, yaptığı işin kapsamının sınırlandırılması sonucunda, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma gerektiği durumlarda, denetim raporunda, sınırlamaya ilişkin bilgi verilmeli ve söz konusu sınırlamanın olmaması durumunda, finansal tablolara yapılması muhtemel düzeltmenin tutarı belirtilmelidir (ISA 701, Prg. 18).

Denetçi, seçilen bazı muhasebe ilkeleri, bunların uygulanması, bazı dipnotların yeterliliği gibi konularda, şirket yöneticileri ile aynı görüşleri paylaşmayabilir. Bu görüş ayrılıklarının, finansal tablolar açısından önemlilik arz etmesi durumunda, denetçi, şartlı görüş veya olumsuz görüş belirtmelidir (ISA 701, Prg. 20).

2.31 KARŞILAŞTIRMAYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Karşılaştırmalar” Standardı, 710 No’lu başlıkta yer almaktadır. Uluslararası Denetim Standardı’nın amacı, denetçinin finansal tablolardaki karşılaştırmalı tutarlarla ilgili sorumluluklarını belirlemek ve bunlara ilişkin standartları oluşturmaktır. Bu standart özet finansal tabloların denetlenmiş finansal tablolarla birlikte sunulduğu durumları kapsamaz. Denetçi karşılaştırmalı olarak verilen

bilgilerinin denetime tabi tutulan finansal tablolardaki yapı ile bütün ile bütün önemli tarafları ile aynı olduğundan emin olmalıdır (ISA 710, Prg. 1-2).

Ülkelerin finansal tablolarının yapıları arasındaki farklılıkları karşılaştırmalı finansal tablolardaki bilgilerin farklı yapılarda sunulmasına yol açar. Uygulanacak yöntemler bu UDS' de şöyle tanımlanmıştır (ISA 710, Prg. 3):

- (a) Geçmiş döneme ait tutar ve bilgilerin cari dönem finansal tabloların bir parçası olarak dahil edildiği durumlarda, önceki dönem tutarları cari döneme ilişkin tutar ve bilgilerle ilişkili olarak okunup değerlendirilmelidir. Önceki dönem tutarları tek başlarına tam bir finansal tablo oluşturmazlar, ancak cari dönem finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olup ancak cari dönem rakamlarıyla birlikte değerlendirilir.
- (b) Geçmiş dönem rakamlarının ve bilgilerinin cari dönem finansal tablolarıyla karşılaştırmalı olarak sunulduğu Karşılaştırmalı Finansal Tablolarda geçmiş dönem rakam ve bilgileri cari dönem finansal tablolarının bir parçası değildir.

2.31.1 Önceki Dönem Tutarları

Denetçinin;

- Önceki dönem rakamları için uygulanan muhasebe politikalarının geçmiş dönem ile tutarlı olması veya uygun düzeltme ve açıklamaların yapılmış olması,
- Önceki dönem rakamlarının geçmiş dönemde sunulan rakam ve bilgiler ile aynı olması ya da uygun düzeltme veya açıklamaların yapılmış olması

gibi hususları dikkate alması gerekir (ISA 710, Prg. 6).

Önceki dönem rakamlarının karşılaştırmalı olarak sunulduğu durumlarda, denetçi karşılaştırmalı bilgilerin ayrıca tanımlanmadığı bir denetçi görüşü hazırlamalıdır, çünkü denetçinin görüşü cari dönem finansal tablolarına ilişkindir ve

bu finansal tablolar bir bütün olarak önceki dönem rakamlarını da kapsar (ISA 710, Prg. 310).

Denetçinin daha önceden hazırladığı önceki döneme ait denetçi raporunun bir şartlı görüş, görüş vermeme ya da olumsuz görüş içermesi ve bunlara yol açan hususların (ISA 710, Prg. 12);

- Hala çözümlenmemiş ve denetçinin cari döneme ilişkin raporunda değişikliğe yol açması durumunda, denetçi görüşü aynı zamanda önceki dönem rakamlarına ilişkin olarak (değişikliğe uğramış bağımsız denetim raporu) düzenlenmelidir ya da
- Hala çözümlenmemiş, ancak denetçinin cari döneme ilişkin raporunda bir değişikliğe yol açmıyor olması durumunda denetçi raporu geçmiş dönem rakamlarıyla ilgili olarak değiştirilmelidir.

2.31.2 Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

Denetçi, karşılaştırmalı finansal tabloların ilgili finansal raporlama sistemine uygunluğu konusunda yeterli denetim kanıtını elde etmelidir. Bunları elde ederken denetçi;

- Önceki dönem uygulanan muhasebe politikalarının cari dönemde uygulananlar ile tutarlı olduğu ya da gerekli düzeltme kayıtlarının veya dipnotlarının hazırlandığı ve
- Önceki dönem rakamlarının, önceki dönem tutar ve dipnotları ile tutarlı olduğu ya da gerekli düzeltme kayıtlarının ve açıklamaların yapıp yapılmadığı

hususları inceler (ISA 710, Prg. 20).

Karşılaştırmalı finansal tablolara yer verildiğinde, denetçi raporunda bunu özellikle belirtmelidir. Çünkü denetim raporunda her bir dönem finansal tabloları ayrı ayrı denetçi görüşü bildirecektir. Cari dönem denetimini ilgilendiren konularda, önceki dönem finansal tablolarını raporlarken, önceki dönem finansal tablolar

hakkında verilen görüş daha önce bu finansal tablolar için verilen denetim görüşünden farklı ise denetçi bu farklı görüşünü sağlam nedenlere dayandırarak konu ile ilgili hususları açıklama paragrafında bildirmek zorundadır (ISA 710, Prg. 24-25).

2.31.3 Yeni Denetçi- Ek Koşullar

Bir önceki döneme ait finansal tabloların diğer denetçi tarafından denetlendiği durumlarda (ISA 710, Prg. 26);

- Önceki denetçi, bir önceki döneme ait raporu tekrar yayınlayabilir ve böylece yeni denetçi sadece cari döneme ait raporu hazırlar ya da,
- Yeni denetçinin raporu bir önceki dönemin başka denetçi tarafından denetlendiğini belirtmeli ve aşağıda yer alan hususlara işaret etmelidir.

Bu gibi durumlarda, yeni denetçi konuyu yönetim ile tartışmalı ve yönetimin yetkisini aldıktan sonra önceki denetçiler ile irtibata geçmeli ve bir önceki dönem finansal tablolarının düzeltilmesini önermelidir. Önceki dönem finansal tabloları denetlenmemiş ise, yeni denetçi denetim raporunda karşılaştırmalı finansal tabloların denetlenmediğini belirtmelidir. Yeni denetçi, önceki dönem denetlenmemiş rakamlarında önemli bir hata tespit ettiğinde yönetimden bu tutarların düzeltilmesi talebinde bulunmalı, eğer yönetim bunu reddederse uygun bir şekilde raporu değiştirmelidir (ISA 710, Prg. 28; 30-31).

2.32 DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDA YER ALAN DİĞER BİLGİLERLE İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler” Standardı, 720 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, bağımsız denetçinin raporlamakla yükümlü olmadığı, denetlenmiş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan diğer bilgilerin kontrolüne ilişkin bir standart oluşturmak ve

rehberlik etmektir. Bu UDS yıllık faaliyet raporlarını kapsamakla birlikte, halka arz dokümanları gibi diğer dokümanları da kapsayabilmektedir (ISA 720, Prg. 1).

2.32.1 Önemli Tutarsızlıklar ve Gerçeğin Önemli Ölçüde Yanlış Beyan Edilmesi

Bağımsız denetçi, diğer bilgileri okurken eğer önemli tutarsızlıklarla karşılaşır, denetlenmiş finansal tabloların ya da diğer bilgilerin değiştirilmesinin gerekip gerekmediğine karar vermelidir. Eğer denetlenmiş finansal tablolarda değişiklik yapılması gerekiyorsa ve işletme değişiklik yapmayı reddediyorsa bağımsız denetçi şartlı ya da olumsuz görüş bildirmelidir. Eğer diğer bilgilerde değişiklik yapılması gerekiyorsa ve işletme değişiklik yapmayı reddediyorsa, bağımsız denetçi görüşüne “ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen konunun vurgulandığı husus” paragrafı ekleyerek önemli tutarsızlığı açıklamalı veya başka önlemler almalıdır. Alınan önlemler, bağımsız denetim raporu vermemek veya bağımsız denetimden çekilmek gibi durumlar; özel koşullara ve tutarsızlığın büyüklüğüne bağlı olacaktır (ISA 720, Prg. 11-12).

Standardın amacına göre, diğer bilgiler içerisinde gerçeğin önemli ölçüde yanlış beyanının mevcut olması için, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarda yer almayan hususlarla ilgili bilgilerin yanlış ifade ediliyor veya gösteriliyor olması gerekir. Eğer bağımsız denetçi gerçeğin önemli ölçüde yanlış yansıtıldığı görüşünde ise yönetimin, konuya ilişkin uzmanlığı olan üçüncü taraflardan, mesela işletmenin avukatından, danışmanlık hizmeti almasını istemeli ve bu alınan tavsiye dikkate alınmalıdır (ISA 720, Prg. 15; 17).

2.32.2 Bağımsız Denetçi Raporunun Yayınlanmasından Sonra Başka Bilgilerin Ortaya Çıkması

Eğer diğer bilgiler bağımsız denetim raporu yayımlanmasından önce hazırlanamazsa, bağımsız denetçi mümkün olan en yakın zamanda diğer bilgileri önemli tutarsızlıkları tespit etmek amacıyla okumalıdır. Bağımsız denetçi diğer

bilgileri okurken eğer önemli tutarsızlıkla karşılaşır ya da gerçeğin önemli ölçüde yanlış beyan edildiğini farkedirse, denetlenmiş finansal tabloların ya da diğer bilgilerin değiştirilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir (ISA 720, Prg. 19-20).

Denetlenmiş finansal tabloların değiştirilmesi gerekiyor ise UDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” takip edilir. Eğer diğer bilgilerde değişiklik yapılması gerekiyorsa ve işletme değişiklik yapmayı kabul ediyorsa, bağımsız denetçi duruma uygun yöntem ve teknikleri uygulayacaktır. Takip edilecek yöntem ve teknikler daha önce yayımlanmış finansal tabloların ve bağımsız denetim raporlarının teslim edildiği kişilerin yönetim tarafından değişikliklerle ilgili bilgilendirilmesi için atılan adımların incelenmesini içerebilir. Eğer bağımsız denetçi diğer bilgiler içerisinde gerçeğin önemli ölçüde yanlış beyan edildiği sonucuna varır ve şirket düzeltme yapmayı reddederse bağımsız denetçi gerekli önlemleri almalıdır. Alınan önlemler, bağımsız denetçinin işletmenin yönetiminden sorumlu kişileri, yazılı olarak, diğer bilgiler ile ilgili endişeleri ve alınan hukuki tavsiye konusunda bilgilendirmesi şeklinde olabilir (ISA 720, Prg. 21-23).

700-799 Denetim Sonuçları ve Raporlama grubunu oluşturan Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları, Bağımsız Denetçi Raporunda Değişiklik Gerektiren Hususlar, Karşılaştırma ve Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler Uluslararası Denetim Standartları incelendikten sonra 800-899 grubunda yer alan standartlar incelenmektedir.

2.33 ÖZEL AMAÇLI DENETİMLERE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUYLA İLGİLİ ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

“Özet Amaçlı Denetimlere İlişkin Bağımsız Denetim Raporu” Standardı, 800 No’lu başlıkta yer almaktadır. Standardın amacı, standartları tayin etmek ve

- Diğer genel muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanan finansal tabloların tam seti,

- Tek bir finansal tablo, bir finansal tabloda özellikle belirtilmiş hesaplar, hesap unsurları veya kalemler gibi genel amaçlı veya özel amaçlı finansal tabloların tan bir setinin bir unsuru,
- Sözleşmeye bağlanmış anlaşmalarla uyum,
- Özet finansal tablolar

gibi içeren özel amaçlı denetim anlaşmalarıyla ilgili olarak rehberlik sağlamaktır (ISA 800, Prg. 1; Certified Public Accountants, 2005: 37).

2.33.1 Diğer Genel Muhasebe İlkelerine Uygun Olarak Hazırlanan Finansal Tablolar ile İlgili Raporlar

Denetçinin, başka bir genel finansal raporlama kuralına göre hazırlanmış finansal tablo raporu, kullanılan muhasebe ilkesini belirten bir ifade içermeli ya da bu bilgiyi veren finansal tabloların notlarına işaret etmelidir. Görüş, finansal tabloların tüm önemli durumlarda, belirtilen muhasebe ilkesine göre hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. Eğer bir başka genel finansal raporlama kuralına göre hazırlanmış finansal tablolar uygun biçimde adlandırılmazlarsa ya da raporlama kuralı yeterli derecede açıklanmamışsa, denetçi uygun biçimde değiştirilmiş bir rapor hazırlayarak yayımlanmalıdır (ISA 800, Prg. 10-11).

Anlaşmanın kapsamını belirlerken, denetçi bu birbirleriyle alakalı olan ve denetim görüşünün bildirileceği bilgiyi büyük oranda etkileyebilecek olan finansal tablo kalemlerini değerlendirmelidir. Denetçi önem kavramını raporu hazırlanan finansal tablo unsuruna göre değerlendirmelidir (ISA 800, Prg. 13-14).

Denetçinin raporu ilgili finansal tablodaki hesabın hazırlandığı muhasebe ilkesini ya da ilişkili olduğu sözleşmeyi ya da anlaşmayı içermek durumundadır. Görüş, unsurun, genel kabul görmüş muhasebe kurallarına göre hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. Tüm finansal tablolarla ilgili olumsuz bir görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma ifade edildiğinde, denetçi finansal tabloların unsurları üzerine, sadece bu unsurlar finansal tablonun büyük bölümünü oluşturacak kadar yaygın değilse rapor vermelidir (ISA 800, Prg. 15-16).

2.33.2 Sözleşmeli Anlaşmalarla Uyum Üzerine Raporlar ve Özet Finansal Tablolar Üzerine Raporları

İşletmenin sözleşmeli anlaşmalarla uyumu ile ilgili fikir belirten anlaşmalar, sadece uyumun tüm veçheleri denetçinin profesyonel ehliyet kapsamı içine giren muhasebe ve finansal meselelerle alakalı olduğunda üstlenilmelidir. Rapor, işletmenin anlaşmanın koşullarıyla uyum sağlayıp sağlamadığı konusunda denetçinin görüşünü belirtmelidir (ISA 800, Prg. 18-19).

Bir işletme, işletmenin finansal durumunun detayları ve operasyonlarının sonuçları ile ilgilenen kullanıcı gruplarını bilgilendirmek amacı ile yıllık denetlenmiş finansal tablolarını özetleyen finansal tablolar hazırlayabilir. Denetçi, özet finansal tabloların çıkarıldığı finansal tablolar üzerinde görüş bildirmemiş olması durumunda, özet finansal tablolar üzerine rapor vermemelidir (ISA 800, Prg. 20).

2.34 ÖZEL HUSUSLAR-TEK FİNANSAL TABLOLAR VE BELİRLİ ÖĞELERİN, HESAPLARIN, FİNANSAL TABLO KALEMLERİNİN DENETİMİYLE İLGİLİ DENETİM STANDARTI

“Özel Hususlar-Tek Finansal Tablolar ve Belirli Öğelerin, Hesapların, Finansal Tablo Kalemlerinin Denetimi” Standardı 805 No’lu başlıkta incelenmektedir. Uluslararası Denetim Standartları 100-700 serileri çerçevesinde finansal tabloların denetiminde uygulanmaktadır ve gerektiğinde başka tarihsel finansal bilgilerin denetiminde de uygulanmalıdır. Tek finansal tablo veya belirli öge, hesap veya finansal tablo özeti genel veya özel amaçlar çerçevesinde hazırlanabilir. Eğer özel bir amaç çerçevesinde hazırlanıyorsa, UDS 800’ün de ayrıca denetim esnasında uygulanması öngörülmektedir (ISA 805, Prg. 1).

Standart, takım çalışması sonucunda finansal tabloların denetiminde tek bir denetçinin ortaya çıkardığı raporlar içerisindeki finansal bilgiler üzerinde uygulanmamaktadır. UDS, ne başka UDS'lerin gereksinimlerini, ne de anlaşmayla ilgili koşulları ele almaktadır (ISA 805, Prg. 2-3).

UDS 15.12.2009'da veya bu tarihten itibaren düzenlenen tek finansal tablolar veya özel ögeler, hesaplar veya hesap özetlerinin denetiminde etkindir. Bu UDS belirli bir tarihte hazırlanan tek finansal tablo veya belirli ögelerin veya mali tabloların hesap özetlerinin denetiminde etkin olduğu gibi, 14.12.2010 tarihi ve sonrası için de etkindir (ISA 805, Prg. 4).

2.34.1 Amaç ve Tanımlar

Denetçinin amacı bu standardı tek finansal tablonun veya belirli ögelerin, hesapların veya finansal tablo hesaplarının özetlerinin denetiminde uygulanırken, belirli hususlara uygun bir şekilde hitap edilmesidir (ISA 805, Prg. 5):

- (a) Anlaşmanın kabulü,
- (b) Anlaşmanın planlanması veya uygulanması ve
- (c) Tek finansal tablo veya belirli ögeler, hesap veya finansal tablo hesap özetleri hakkında fikir oluşturulması veya rapor edilmesi

UDS'nin amaçları için aşağıdakilere başvurulmaktadır (ISA 805, Prg. 6):

- (a) "Finansal tablo özetlerinin ögeleri" veya "öge", finansal tablo özetinin ögesi, hesabı veya maddesidir.
- (b) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve kabul görenlerdir.
- (c) Tek finansal tablo özeti veya finansal tablo özetinin ögeleri ilgili notları içermektedirler. İlgili notlar genellikle önemli muhasebe politikalarından ve öbür finansal tablo özetleri ve ögeleri ile ilgili açıklayıcı bilgilerden oluşmaktadır.

2.34.2 UDS'lerin Uygulanması ve Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabuledilebilirliği

UDS 200, denetçinin denetim ile ilgili tüm UDS'lere uyması gerektirmektedir. Tek finansal tablonun veya finansal tablo özetinin belirli ögesinin denetimi durumunda, bu gereksinim denetçinin, varlığın tüm finansal tablo özetlerini denetlemekle yükümlü olduğuna bakılmaksızın uygulanmaktadır. Eğer ki denetçi varlığın tam set finansal tablo özetlerini denetlemekle yükümlü değilse, tek finansal tablonun veya finansal tablonun belirli ögesinin denetiminin UDS'lere göre uygulanıp uygulanamayacağını saptamalıdır (ISA 805, Prg. 7).

UDS 210 denetçinin finansal tablo özetlerinin hazırlanışı esnasında uygulanan finansal raporlama çerçevesinin kabuledilebilirliğini saptamasını gerektirmektedir. Bu saptama, tek finansal tablonun veya finansal tablonun belirli bir ögesinin denetimi durumunda, finansal raporlama çerçevesinin ilgili kullanıcıların finansal tabloda veya ögesinde sunulan bilginin anlaşılır olması açısından yeterli olup olmadığını, ayrıca finansal tablo özetindeki veya ögesindeki maddesel işlemler ve olayların iletilen bilgi üzerinde herhangi bir etkide bulunup bulunmadığının sonucunu verecektir (ISA 805, Prg. 8).

2.34.3 Planlama ve Uygulama Sırasındaki Hususlar ve Varlığın Finansal Tabloların ve Tek Finansal Tablo veya Bu Finansal Tablo Özetlerinin Belirli Öğeleri Üzerine Raporlama

UDS 200, finansal tablo özetlerinin denetimi bağlamında yazılan UDS'lerin diğer tarihsel finansal tablo özetlerinin denetimi esnasında gerektiği şekilde uydurulmasını gerek görmektedir. Tek finansal tablonun veya finansal tablonun belirli ögesinin denetimi esnasında denetim ile ilgili tüm UDS'leri anlaşmanın koşulların gerektirdiği gibi uydurmalıdır (ISA 805, Prg. 10).

Tek finansal tablo veya hesap özetinin belirli bir ögesinin denetimi esnasında, denetçi UDS 700'ün gereksinimlerini anlama koşullarını gerektiği gibi uygulamalıdır (ISA 805, Prg. 11).

Eğer denetçi, tek finansal tablo veya finansal tablonun belirli ögesinin denetimi üstlenmesi ile aynı anda varlığın tam set finansal tablo özetlerini denetlemek üzere de anlaşmayla bağlıysa, her biri hakkına ayrı bir fikir belirtmelidir (ISA 805, Prg. 12).

Denetimi tamamlanmış (nihai) finansal tablo veya finansal tablo özetinin belirli ögesi varlığın tüm denetimi tamamlanmış (nihai) tam set finansal tablo özetleri ile beraber yayınlanabilir. Eğer ki denetçi tek finansal tablonun veya finansal tablo özetinin belirli ögesinin sunumunun tam set finansal tablo özetlerle yeterli derecede farklılık göstermediğinin sonucuna varıyorsa, denetçi bu durumun düzeltilmesi üzere yönetimden istekte bulunabilir. Denetçi tek finansal tablonun veya finansal tablo özetinin belirli ögesi üzerine fikir içeren rapordaki farklılıktan emin olmadan raporu yayınlamamalıdır (ISA 805, Prg. 13).

2.35 ÖZET FİNANSAL TABLOLARLA İLGİLİ GÖRÜŞ BİLDİRİLMESİNE DAİR ANLAŞMAYLA İLGİLİ DENETİM STANDARDI

“Özet Finansal Tablolarla İlgili Görüş Bildirilmesi” 810 No’lu başlıkta incelenmektedir. Standardı UDS, denetçinin UDS'lere uygun denetlenmiş finansal tablolardan elde edilmiş özet finansal tablolarla ilgili görüş sözleşmesiyle ilişki kurma sorumluluğuyla ilgilidir. UDS, 15.12.2009 tarihinden itibaren yapılan sözleşmeler için geçerlidir (ISA 810, Prg. 1-2).

2.35.1 Amaç ve Tanımlama

Denetçinin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (ISA 810, Prg. 3):

- a) Özet finansal tabloların görüş bildirilmesiyle ilgili sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olup olmadığını saptamak ve
- b) Eğer özet finansal tabloların görüş bildirilmesiyle ilgili anlaşma:
 - i) Özet finansal tablolar üzerinde fikir yöntemi elde edilen kanıtların sonuçlarının değerlendirilmesine dayanmaktadır ve
 - ii) Raporda ifade edilen görüş aynı zamanda fikrin temelini tanımlamaktadır.

Standardın amacı, aşağıdaki koşulları takip etmektir (ISA 810, Prg. 4):

- a) Uygulanan Ölçütler-Özet finansal tabloların yönetim tarafından hazırlanması kriterinin uygulanmasıdır.
- b) Denetlenmiş Finansal Tablolar-Denetçi tarafından UDS'lerle uyumlu şekilde denetlenmiş finansal tablolardır.
- c) Özet Finansal Tablolar-"Finansal tablo" terimi, finansal bilginin planlanmış sunumunu ifade eder. Bu sunum genellikle muhasebe raporlarından çıkarılan ve işletmenin ekonomi kaynaklarına iletilecek olan ilişik notları ve finansal raporlama çerçevesine uygun olarak bir süreliğine yapılmış değişiklikleri ya da zorunlulukları içerir. Bu terim finansal tabloların tamamını ifade eder. Fakat ayrıca tek bir finansal tablo anlamına da gelebilir, örneğin; bilanço, gelir ve masraflar tablosu ve ilgili açıklayıcı notlar.

2.35.2 Gereksinimler

Denetçi sözleşmeyi bu UDS'ye uygun hareket edildiği durumda kabul etmelidir. Ayrıca denetim finansal tablolarla ilgili UDS'lere dayanarak gerçekleştirilmelidir. Sözleşmeyi kabul etmeden önce denetçi (ISA 810, Prg. 5-6):

- a) Uygulanan ölçütün ne derecede kabul edilir olduğunu saptamalıdır ve
- b) Yönetimin sorumluluğunun kabulü ve onayıyla ilgili anlaşmayı elde etmelidir:

- i) Özet finansal tabloların uygulanan kriterlere uygun olarak hazırlanmasıyla ilgili;
 - ii) Denetlenmiş finansal tabloları özet finansal tablo kullanıcıları için kanunsuz zorlamasız yapmak ve
 - iii) Özet finansal tablolar üzerinde denetçi raporunun özet finansal tablolarla ilgili diğer belgelerle aynı yere koymak.
- c) Yönetimle özet finansal tablolarla ilgili ifade edilmiş fikirlere dair anlaşmalıdır.

Eğer denetçi uygulanan ölçütlerin kabul edilmez olduğu sonucuna varırsa, yasaların bu durumu kabullenmesini gerektirdiğine kadar özet finansal tablolar üzerinde görüş bildirme sözleşmesini kabul etmemelidir. Bu yasa ve düzenlemelerle yürütülen sözleşme bu UDS ile uymamaktadır. Bu sebeple, denetçinin özet finansal tablolar üzerindeki görüşü sözleşmenin bu UDS'ye uygun yürütüldüğünü belirtmemelidir. Denetçi sözleşme şartlarına bu durumla ilgili uygun referans eklemelidir (ISA 810, Prg. 7).

800-899 Uzmanlık Gerektiren Alanlar grubunu oluşturan Özel Amaçlı Denetimlere İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu, Özel Hususlar-Tek Finansal Tablolar ve Belirli Öğelerin, Hesapların, Finansal Tablo Kalemlerinin Denetimi ve Özet Finansal Tablolarla İlgili Görüş Bildirilmesine Dair Anlaşma Uluslararası Denetim Standartları incelenmektedir.

Tezin ikinci bölümünde IFAC'ın yayınladığı Uluslararası Denetim Standartları, bu standartların amaçları, denetçinin finansal tabloları denetlerken uygulayacağı teknik ve yöntemler, denetçinin uyması gereken prensipler ve göz önünde bulundurması gereken unsurlarla ilgili bilgi verilmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda tezin üçüncü bölümünde Azerbaycan Cumhuriyeti'nde uygulanan denetim standartları ve bu standartlarla ilgili bilgi verilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAYCAN DENETİM STANDARTLARI VE UYGULAMALARI

3.1 AZERBAYCAN'DA MUHASEBE VE DENETİMİN GÖRÜNÜMÜ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Muhasebe sisteminin oluşumuna öznel ve nesnel unsurlar olmak üzere iki tür unsur etki etmektedir. Nesnel unsurlar, ekonominin gelişim özelliklerini içermekte ve bu unsurların etkisi ülkede geçerli olan yasaların analizi ile değerlendirilmektedir. Öznel unsurlar ise, yasalara dayanarak muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesinin daha uygun usullerle seçilmesini belirlemektedir. Bu unsurların etkisini işletmenin muhasebe politikalarının öğrenilmesi sırasında değerlendirmek mümkündür. Muhasebe sisteminin hukuki düzenlenmesi;

- Muhasebe Hakkında Kanun,
- Milli Hesap Planı,
- İşletmenin muhasebe politikaları

gerçekleştirilmektedir (Aliyev, Ş, 2010: 3).

Azerbaycan'da muhasebe sistemi; 02.09.2004 tarihli “Muhasebe Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununu, 07.02.2005 tarihli “Muhasebe Sistemi İle İlgili Kanunun Uygulanması” ile ilgili Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın onayıyla yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, Azerbaycan'da faaliyet gösteren tüzel kişiler ve işletmecilik yapan kişiler tarafından muhasebenin yürütülmesi ve raporların hazırlanarak sunulması kurallarını oluşturmaktadır. Kanuna göre, tüm tüzel ve fiziki şahıslar muhasebeyi kanunca belirlenmiş muhasebe standartları veya kolaylaştırılmış muhasebe kurallarına uygun yapmak zorundadırlar. Kanunun amacı, şirketler için finansal raporlarının uluslararası standartlar ve onları temel alan milli standartlara dayanarak geliştirmelerini ve finansal raporlamada şeffaflık sağlamaktır (<http://www.ifc.org>, erişim tarihi: 06.12.2010)

1991 yılında bağımsızlığını kazanan Azerbaycan’da denetimle ilgili yapılan ilk düzenleme 31.07.1991 yılında Bakanlar Kurulu tarafından “Azerbaycan Cumhuriyetinin Finans Bakanlığına Bağlı Denetim Merkezi’nin kurulmasıyla ilgili Kanun’un kabul edilmesidir. Beyannameye göre, Denetim Merkezi yasa ve siparişçilerin talebiyle bakanlıkların, şirketlerin, teşkilatların denetim ve teftişini gerçekleştirmeliydi. Denetçi ve denetim şirketlerinin faaliyet alanını genişletmek amacıyla Bakanlar Kurulu, 27.03.1992 tarihinde Finans Bakanlığına bağlı Lisans Komisyonu’nu oluşturulmuştur. Denetim şirketlerinin nizamnamesi Denetim Merkezinde kayıt altına alınmaktaydı (Memmedov, 2006: 128). Ancak Azerbaycan’da uluslararası düzeye uygun bağımsız denetim oluşturulmadığı için kanunlar o dönem için önemsiz nitelendirilmiştir. Bu nedenle, Azerbaycan’da milli denetim sistemi 16.09.1994 tarihli “Denetçi Hizmetiyle İlgili Kanun” ile oluşturulmuştur. Söz konusu Kanun, 6 bölüm ve 20 maddeden ibaret olup, birinci bölümünde kanunun uygulama alanı belirlenmiş, denetimin tanımı, amacı, denetçi ve denetim şirketi olma kuralları ve denetçi olmak için geçilmesi gereken sınav açıklanmıştır. Diğer bölümlerde ise, Azerbaycan’da denetçilerin hakları, görev ve sorumlulukları, denetimin genel kuralları yer almaktadır (Novruzov, 2004: 9).

Denetçi ve denetim şirketlerini denetlemek amacıyla Denetçiler Odası’nın kuruluşuna karar verilmiştir. “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasıyla İlgili” beyanname Milli Meclisin 19.09.1995 tarihli 1115 sayılı kararıyla onaylanmıştır. 04.04.1996 tarihinde Milli Meclis tarafından Denetçiler Odası başkanının tayiniyle “Denetçiler Odası” faaliyete başlamıştır. Yasalara göre Denetçiler Odası; denetim hizmetinin gelişimi sağlayan, devletin, şirketlerin ve denetçilerin haklarını koruyan, ülkenin yasalarına denetçi ve denetim şirketlerinin uymasını kontrol eden finansal kurumdur. Odanın temel görevi, tüm şirketlerde finansal işlemlerin zamanında ve dürüst yürütülmesini sağlamak amacıyla ülkede denetim hizmetini sağlamak ve yasalara uygun bir şekilde gelişimi gerçekleştirmektir. Denetçiler Odası’nın fonksiyonları;

- Denetim hizmeti sağlamak,
- Denetçi ve denetim şirketlerine lisans vermek ve faaliyetlerini “Denetçi Hizmetiyle İlgili” türel hukuksal düzenlemelere uygun yürütüp yürütmediklerini kontrol etmek,
- Lisans almak için sınav düzenlemek,
- Denetçi görüş şekillerini hazırlamak,
- Denetimin yürütülmesiyle ilgili talimat ve uyarılarda bulunmak,
- Milli ve uluslararası tecrübenin öğrenilip tavsiyeler vermek,
- Denetçi ve denetim şirketlerinin vazifelerini gerektiği gibi yerine getirmediğinde yasalara yardımcı olmak,
- Tekrar denetimi gerçekleştirmek

olarak sıralanabilir (Yagubov, 2004: 10).

Azerbaycan’da denetim faaliyetinin teşkili ve gelişimi için milli standartların hazırlanmasının önemli rolü vardır. Denetçiler Odası’nın faaliyete geçmesiyle birlikte standartlar hazırlanmak üzere süreç başlatılmıştır. Bu çaba, halen devam ettirilmektedir. Standartlar hazırlanırken ilk önce ülke ekonomisinin gerçek durumu öğrenilmekte, ekonominin ayrı ayrı alanlarında denetimin gelişim problemleri analiz edilmekte ve mevcut yasalar temel alınıp uluslararası tecrübe ve tavsiyeler de dikkate alınmaktadır. Standartların hazırlanmasında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (International Federation of Accountants) yayınladığı standartlar kullanılmıştır. Aynı zamanda aşağıdaki uluslararası prensipler de dikkate alınmıştır:

- Denetim uzman kişilerce yürütülmelidir.
- Denetçi bağımsız olmalıdır.
- Denetçi objektif rapor oluşturmalıdır.
- Denetçi denetim plan ve programı hazırlamalıdır.
- Denetçi işletmenin iç kontrol sistemiyle ilgili yeterli bilgiye sahip olmalıdır.
- Denetçi yeterli kanıt toplamalıdır.
- Denetçi raporunda hata gösterilmediğinde finansal bilgiler doğru kabul edilmelidir.

- Denetçi raporda finansal bilgilerin doğruluğuyla ilgili not etmeli veya rapor hazırlamamasının nedenlerini göstermelidir.

Milli standartların Azerbaycan yasalarına uygun şekilde uygulanması amacıyla Denetçiler Odası 16.02.1997 tarihinde Oda'da özel komisyon kurmuştur (Bayramov ve Qenizade, 2001: 89). Komisyonun görevleri;

- Milli standartları hazırlamak,
- Milli standartları hazırlamak için standartları olan ülkelerin tecrübesinden faydalanmak,
- Denetçi ve denetim şirketlerine standartlarla ilgili bilgi vermek,
- Denetimin yürütülmesiyle ilgili talimat, programlar, yöntemler ve hukuki belgeler hazırlamak

şeklinde sıralanabilir (Memmedov ve Yagubov, 2002: 11).

Azerbaycan'daki muhasebe ve denetimle ilgili düzenleme ve bilgiler verildikten sonra Azerbaycan'daki standartlar ayrıntılı bir şekilde incelenebilir.

3.2 DENETÇİNİN ÇALIŞMA BELGELERİ İLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Çalışma Belgeleri” Standardı, “Denetimin Planlanması”, “Yönetim Tarafından Denetçiye Sunulan Bilgiler” ve “Analitik İşlemler” denetim standartlarının talebi ile hazırlanmıştır.

Çalışma belgeleri, denetçinin denetimle ilgili hazırladığı, toplayıp sakladığı ve ayrıca denetçi için hazırlanmış olan bilgilerdir. Denetçi için hazırlanan bilgiler, denetçi veya denetim şirketinin taleplerine uygun olarak uzmanların ve üçüncü kişilerin hazırladığı belgelerden sağlanır. Çalışma belgeleri; denetçinin, denetimi yürüttüğü sırada uyguladığı testleri, yöntemleri, prosedürleri ve bunların sonuçlarını içeren belgelerdir. Çalışma belgeleri (Çalışma Belgeleri Standardı, Prg. 6);

- Denetim planlanıp yürütülürken,
- Denetçinin yaptığı işin gerektiği durumlarda Denetçiler Odası tarafından incelendiği zaman,
- Denetçinin düşüncelerinin kanıtlanması amacıyla,
- Denetçinin kanıtlarının belirlenmesinde

kullanılmaktadır.

Denetçinin çalışma belgelerinin önemli unsurları, denetlediği firmanın işine dair kontrolün araştırılmış ve kesin belirlenmiş bilgilere, muhasebe, işlemleri ve iç kontrol sistemine dayanarak ve denetimi yapılan işletmenin kontrol çevresini etkileyen denetim plan ve programından oluşur. Denetimde belgelendirmenin önemi, sonraki olayların çözümü, işin yürütülmesinin ve kontrolünün gerçekleştirilmesi ile ilgilidir.

Çalışma belgelerinin önemli fonksiyonu, denetimin gerektiği gibi yürütülmesi ve denetim sonuçlarının tam uygunluğunu sağlayan onaylama fonksiyonunu yerine getirmesidir.

Standartın Çalışma Belgelerinin Biçimi, İçeriği ve Saklanması kısmı, çalışma belgelerinin yeterince tam olarak hazırlanması taleplerini içermektedir. Bu kısım, muhasebe işlemleri ve denetim alanında yeterince bilgili kişinin çalışma belgelerini inceleyerek denetimle ilgili tam uygun bilgi edinmesini ifade etmektedir.

Standartta (Çalışma Belgeleri Standardı, Prg. 10);

- Çalışma belgelerinin içeriğinin,
- Çalışma belgelerinde denetimin bütün önemli şartlarının yer almasının,
- Denetçinin çalışma belgelerinin hacmini belirleme yetkisinin,
- Denetim zamanı işletme tarafından hazırlanan belgelerden faydalanma imkanının

belgelendirilmesi istenmektedir.

Çalışma belgeleri sadece yasalarca hak sahibi olan ilgili makamlar tarafından talep edilebilir. Çalışma belgeleri denetçi tarafından gizli olarak saklanmalıdır. Standart çalışma belgelerinin denetçi ve denetim kuruluşlarının özel mülkiyeti olduğunu belirlemektedir (Novruzov, 2005: 59).

Azerbaycan Denetim Standardının 230 No’lu “Denetimde Belgelendirme” başlıklı UDS ile karşılaştırdığımızda yetersiz olduğu görülmektedir. Uluslararası standartta belirleyici özelliklerin kaydedilmesinin pek çok amaca hizmet ettiği örneklerle açıklanmaktadır. Buna karşın Azerbaycan denetim standardında bu konuya değinilmemektedir. Bunun dışında uluslararası standartta denetçinin denetim raporunu topladıktan sonra mevcut belgelendirmede bir değişiklik yapmanın ya da ilave belgelendirmeye gitmenin söz konusu olduğunda, denetçinin izleyeceği yol ve yapması gerekenler yer almaktadır. Oysa Azerbaycan denetim standardında ise bu konuya rastlanmamaktadır.

3.3 DENETİM SONRASI OLAYLARLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Denetim Sonrası Olaylar” Standardı 560 No’lu “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” UDS’ ye dayanarak hazırlanmıştır. Bu denetim standardının amacı, denetçinin dönem sonrası olayları değerlendirmesinde standartlar oluşturmak ve yol göstermektir. Denetçi, dönem sonrası olayların finansal tablolar ve denetim raporundaki etkisini göz önüne almalıdır (Denetim Sonrası Olaylar Standardı, Prg. 1.1-1.3).

3.3.1 Finansal Tabloların Yayınlanmasından Önce Ancak Denetçinin Rapor Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

Denetçinin, denetim rapor tarihinden sonra, finansal tablolarla ilgili herhangi bir açıklama yapma veya denetim teknikleri uygulama sorumluluğu yoktur. Denetim rapor tarihinden finansal tabloların açıklandığı tarihe kadar olan sürede oluşan ve

finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek olayları denetçiye bildirmek yönetimin sorumluluğundadır.

Denetçi, finansal tablolar yayınlanmadan önce ancak denetim raporundan sonra, finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen bir olayı fark ettiğinde finansal tablolarda düzeltme yapılıp yapılmayacağını değerlendirmeli ve bu konuyu yönetimle tartışarak duruma uygun şekilde hareket etmelidir. Yönetim, finansal tabloları değiştiriyorsa, denetçi, yeni duruma uygun gerekli yöntemleri uygular ve yönetime düzeltilmiş finansal tabloları yeni bir raporla sunar (Denetim Sonrası Olaylar Standardı, Prg. 2.1).

3.3.2 Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

Finansal tablolar yayımlandıktan sonra denetçi, denetim raporu tarihinde meydana gelen bir olayın farkına varırsa, denetçinin denetçi raporunu değiştirmesi gerekebilir. Bu durumda denetçi finansal tabloların denetime ihtiyaç olup olmadığını değerlendirmeli ve sorunu yönetimle tartışıp duruma uygun olarak hareket etmelidir.

Yönetim finansal tabloları denetlediğinde, denetçi duruma uygun olarak gerekli denetim yöntemlerini uygular, yönetimin izlediği adımları inceleyerek bir önceki finansal tabloları ve denetim raporunu alanların durumundan haberdar olup olmadığını kontrol eder ve revize edilmiş finansal tablolar üzerinde yeni bir rapor hazırlar.

Yeni denetim raporu daha önce hazırlanan rapordaki ve daha önce yayınlanan finansal tablolardaki revizyonun nedenini açık bir şekilde değerlendiren ve durumu açıklayan bir paragraf içermelidir (İsmayılov, Bayramov, 2005: 61).

Azerbaycan Denetim Standardı, 560 No'lu "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" başlıklı UDS'ye dayanarak hazırlandığından içerik olarak aynı konuları kapsamaktadır.

3.4 DENETİM KANITI-BELİRLİ KONULARA İLİŞKİN İLAVE HUSUSLARLA İLGİLİ AZERBAIJAN DENETİM STANDARDI

“Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar” Standardı, 501 No’lu “Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar” UDS ve Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarına dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, “Denetim Kanıtı” standardına ek olarak belirli finansal tablolardaki tutarları ve diğer açıklamalara bağlı olarak standartlar oluşturmak ve rehberlik etmektir. Bu standartta yer alan standartların uygulanması ve rehberliği, belirli finansal tablolardaki hesap bakiyeleri ve diğer açıklamalarla ilgili kanıt elde etmede denetçiye yardımcı olmaktadır (Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Standardı, Prg. 1.1-1.2).

Standart;

- (f) Stokların fiziki sayımına katılım,
- (g) Borçlu şirket onayları,
- (h) Dava ve iddialarla ilgili soruşturma,
- (i) Uzun vadeli yatırımların değerlemesi ve açıklanması,
- (j) Bölümlere göre bilgilendirme

bölümlerini kapsamaktadır (Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Standardı, Prg. 1.5).

3.4.1 Stokların Fiziki Sayımına Katılım

Stokların fiziki sayımına katılım, Standardın A alt başlığında incelenmektedir. Stokların finansal tablolar için önemlilik derecesinin yüksek olduğu durumda, denetçi stokların varlığına ve durumuna ilişkin yeterli uygunluktaki denetim kanıtını, yapılabilir olması koşuluyla stokların fiziki sayımına katılarak elde etmelidir. Stok sayımına katılım, denetçinin; stokları denetlemesine, yönetim kademesi faaliyetlerine uygun kayıt tutulmasının ve sayım sonuçlarının kontrolünü gözlemlemesine ve yönetim kademesi faaliyetlerinin güvenilirliğine ilişkin kanıt elde etmesine olanak sağlayacaktır (Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Standardı, Prg. 2.2).

Eğer planlanan tarihteki stokların fiziki sayımına katılım beklenmeyen durumlar nedeniyle mümkün değilse, denetçi alternatif bir tarihte fiziki bir sayımı gerçekleştirmeli ve gerektiği takdirde bu sürede oluşan işlemler üzerinde denetim faaliyetlerini gerçekleştirmelidir. Stokların bulunduğu yer ve şartlardan dolayı sayıma katılımın mümkün olmadığı durumda, denetçi, kapsam sınırlamasına ihtiyaç duymaması sonucunu verecek alternatif işlemler, stokların varlığına ve durumuna ilişkin yeterli uygunluktaki denetim kanıtı elde edilip edilmeyeceğini değerlendirmelidir (Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Standardı, Prg. 2.3).

Stok miktarının fiziki sayımla belirlendiği ve denetçinin de bu tür bir sayıma katıldığı veya işletmenin sürekli bir sistem uyguladığı ve denetçinin de yıl içerisinde bir ya da birden fazla sayıma katıldığı durumlarda, denetçi genellikle sayım işlemini gözlemler ve örnek bazında sayımlar gerçekleştirir. Eğer stoklar farklı yerlerde bulunuyor ise, denetçi hangi yerlerdeki sayıma katılmanın uygun olacağına, stokun önemlilik derecesine ve diğer yerlerdeki yanlış beyan riskine karşı dikkatli olmalıdır. Fiziki stok sayımı saha elverişli olması nedeniyle dönemin kapanış gününden farklı bir günde yapılabilir (Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Standardı, Prg. 2.4).

3.4.2 Borçlu Şirket Onayları

Borçlu şirket onayları, Standardın B alt bölümünde incelenmektedir. Şirket alacaklarının miktarı finansal işlemler açısından önemliyse ve borçlu şirketten onay alınması imkanı varsa, denetçi bu konuyla ilgili onayların alınmasını planlamalıdır. Eğer onay alınması söz konusu değilse, denetçi alternatif yöntemler hazırlamalıdır. Olumlu onay olumsuz onaya göre daha güvenilir kanıttır. Olumlu onayla ilgili sorguya cevap alınmadığında alternatif yöntemler uygulamak veya denetlenen maddeyi yanlış olarak değerlendirmek gerekir.

Yönetimin denetçiden alacaklarının belirli bir kısmının onayı ile ilgili sorgunun gönderilmesi ricası olduğunda, denetçi bunun sebeplerinin olup olmadığını araştırmalıdır (Kerimov, 2005: 80).

3.4.3 Dava ve İddialarla İlgili Faaliyetler

Dava ve iddialarla ilgili faaliyetler, Standardın C alt başlığında yer almaktadır. Denetçi, işletmeyi ilgilendiren ve finansal tablolar üzerinde hata ile sonuçlanabilecek herhangi bir dava veya iddiaya ilişkin bilgi sahibi olabilmek amacıyla gerekli işlemleri uygulamalıdır. Bu işlemler (Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Standardı, Prg. 4.1);

- Yönetim kademesinin, bu konu hakkındaki beyanların yazılı teyit mektubu şeklinde alınması,
- İşletmenin yasal hukuk danışmanından mutabakat alınması ve yönetimden sorumlu kişilerin kararlarının incelenmesi,
- Hukuk giderlerinin yer aldığı hesapların incelenmesi,
- İşletmenin varsa hukuki işler bölümünden alınacak bilgiler de dahil olmak üzere işletmenin faaliyetiyle ilgili elde edilen her türlü bilginin bu kapsamda değerlendirilmesi

hususlarını içermektedir.

Tespit edilen iddia ve davalara ilişkin yanlış beyan riski mevcut olursa veya denetçi bunun varlığına inanıyorsa, denetçi şirket avukatı ile doğrudan iletişim kurmalıdır. Yönetim kademesi tarafından hazırlanması ve denetçi tarafından gönderilmesi gereken mutabakat mektubu, işletmenin hukuk müşavirinin doğrudan denetçi ile irtibat kurması gerektiğini belirtmelidir. Eğer yönetim kademesi, denetçinin işletmenin resmi hukuk müşaviri ile görüşme yapılmasına izin vermiyorsa, bu durumda kapsam sınırlaması söz konusu olacağından genellikle sınırlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yoluna başvurulmalıdır (Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Standardı, Prg. 4.3).

3.4.4 Uzun Vadeli Yatırımların Değerlemesi ve Açıklanması

Uzun vadeli yatırımların değerlemesi ve açıklanması, Standardın D alt başlığında yer almaktadır. Uzun vadeli yatırımların finansal tablolar için önemlilik derecesi yüksek ise, denetçi bunların değerlendirilmesi ve açıklanmasına ilişkin yeterli uygunluktaki denetim kanıtını temin etmelidir.

Uzun vadeli yatırımlarla ilgili denetim faaliyetleri; genellikle işletmenin uzun vadede yatırımlarını, devam ettirip ettiremeyeceğine ilişkin kanıtların değerlendirilmesini ve söz konusu yatırımların uzun vadeli yatırım olarak devam ettirip ettirilmeyeceğinin yönetim kademesi ile görüşülmesini ve bu doğrultuda, yazılı teyit mektubunun alınmasını içermektedir (Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Standardı, Prg. 5.1-5.2).

3.4.5 Bölümlere Göre Değerlendirme

Bölümlere göre değerlendirme, Standardın E alt başlığında incelenmektedir. Finansal tablolar açısından bölümlere göre bilgilendirmenin önemli olduğu durumlarda, denetçi ilgili finansal raporlama standartları çerçevesinde açıklamaların ve sunumların yapıldığına ilişkin uygun yeterlilikteki denetim kanıtını temin etmelidir. Denetçi bölümle ilgili bilgileri finansal tablolar ile bir bütün olarak değerlendirir.

Denetçi, yönetim kademesi ile bölümlere ilişkin bilgilerin hazırlanmasında kullanılan yöntemler ile ilgili görüşme yapmalı ve bu yöntemler doğrultusunda hazırlanan açıklamaların ilgili finansal raporlama standartları çerçevesinde yapılıp yapılmadığını değerlendirmeli ve söz konusu yöntemlerin uygulamasını test etmelidir (Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Standardı, Prg. 6.2-6.3).

Azerbaycan Denetim Standardı, 501 No’lu “Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar” başlıklı UDS ile aynı içeriği taşımaktadır. Ancak 501 No’lu standardın B bölümü 505 No’lu standart ile değiştirilmiştir. Azerbaycan denetim standardında ise bu kısımda “Borçlu Şirketin Onayları” yer almaktadır.

3.5 İÇ DENETİM ÇALIŞMALARINDAN YARARLANILMASI İLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması” Standardı, 610 No’lu “İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması” başlıklı UDS’ ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, iç denetim çalışmalarını dikkate alınmasında, bağımsız denetçiye yol göstermek ve uygulayacakları standartları oluşturmaktır (İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması Standardı, Prg. 1.1-1.2).

Standart iç denetimde çalışan bir denetçinin bağımsız denetçiye çalışmalarında yardım etmesi hususları ile ilgilenmemektedir. Standart sadece finansal tabloların denetimi için gerekli iç denetim çalışmalarına başvurulması konularında uygulanmalıdır.

Bağımsız denetçi, finansal tabloların yanlış beyan riskini değerlendirmek ve tanımlamak ve bununla ilgili gelecekte olan yeni denetim faaliyetlerini şekillendirmek ve gerçekleştirmek için, iç denetim faaliyetlerini yeteri kadar anlamalıdır.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetçi finansal tabloların denetimi sırasında, iç denetimin fonksiyonlarını önceden saptamalıdır (Yaqubov, 2005: 83). Bağımsız denetçinin saptadığı iç denetim fonksiyonları bağımsız denetçinin içerik, zamanlama ve kapsam bakımından uygulayacağı denetim yöntem ve tekniklerini değiştirmesinde etkili olabilir.

Bağımsız denetçi belirli bir iç denetim çalışmasını kullanacağı zaman, kendisi için uygun olanları bilgilendirmesi çerçevesinde, denetim faaliyetlerini değerlendirmeli ve gerçekleştirmelidir. Bu değerlendirme aşağıdaki hususların varlığına göre yapılmalıdır (İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması Standardı, Prg.6.2):

- (e) Çalışma iç denetim için yeterli teknik eğitimi ve mesleki yeterliliği olan kişiler tarafından yapılmalı ve yardımcılarının çalışmaları yeterli bir şekilde gözden geçirilmeli, gözetilmeli ve belgelendirilmelidir.
- (f) Belirlenen sonuçlara ulaşabilmek için yeterli sayıda uygun denetim kanıtı toplanmalıdır.
- (g) Ulaşılan sonuçlar bulgulara uygun olmalı ve hazırlanan raporlar yapılan çalışmanın sonuçları ile uyumlu olmalıdır.
- (h) İç denetim tarafından açıklanan olağandışı hususlar uygun şekilde çözümlenmelidir.

Azerbaycan Denetim Standardı, 610 No'lu "Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması" başlıklı UDS ile uyumlu hazırlanmıştır.

3.6 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ İLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

"İşletmenin Sürekliliği" Standardı 570 No'lu "İşletme Sürekliliği" başlıklı UDS'ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, yönetim kademesinin işletmenin devamlılığına ilişkin değerlendirmesini de göz önüne alarak, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan işletmenin devamlılığı ilkesi ile ilgili, denetçilerin finansal tabloların hazırlanmasındaki sorumluluğu hakkında standartlar belirlemek ve bu konuda rehberlik sağlamaktır (İşletmenin Sürekliliği Standardı, Prg.1.1-1.2).

Denetçi, denetim faaliyetlerini planlarken, uygularken ve sonuçlarını değerlendirirken, yönetim kademesinin finansal tabloların hazırlanışında kullandığı işletmenin devamlılığı varsayımının uygun olup olmadığını değerlendirmelidir.

Denetçi işletme sürekliliğinin olmaması riskini dikkate almalıdır. İşletmenin finansal sonuçları ve diğer kaynaklardan alınan bilgiler işletme sürekliliğinin olmamasını sağlayan risk göstericileri olabilir (İşletmenin Sürekliliği Standardı, Prg.1.3-1.4).

3.6.1 Denetçi Kanıtları

Denetçi işletme faaliyetinin devam edip etmeyeceği sorusunu yanıtlamak için yeterli sayıda ve uygun kanıt toplamalıdır. Eğer işletme sürekliliğine dair şüphe varsa, denetçinin bazı işlemleri uygulaması gerekir. Bunlar (İşletmenin Sürekliliği Standardı, Prg.3.2):

- Para varlığının akışı, kar göstercisinin analizi ve yönetimle tartışmalar,
- İşletmenin yakın gelecekte faaliyetini devam ettirme yeteneğini etkileyebilen olayları ortaya çıkarmak amacıyla dönem bittikten sonra gerçekleşen olayların araştırılması,
- İşletmenin sonuncu ara finansal hesaplarının analizi,
- Finansal zorlukların belirlenmesi amacıyla işletme ortakları toplantılarının, komite toplantılarının protokollerinin incelenmesi,
- Dava araştırmaları ile ilgili işletme avukatı ile tartışmalar,
- Finansal yardım gösterilmesine dair ilgili ve üçüncü kişilerle anlaşmanın mümkünlüğü ve yasal onayı, bu tarafların ek vesait vermek için finansal gücünün değerlendirilmesi,
- Tüketici taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili işletmenin durumunun analizi.

3.6.2 İşletmenin Devamlılığı Varsayımının Geçerli Olması Ama Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olması

İşletmenin devamlılığı varsayımının geçerli olması ancak aynı zamanda önemli bir belirsizliğin de bulunması durumunda denetçi (İşletmenin Sürekliliği Standardı, Prg.4.4):

- (a) İşletmenin faaliyetine devam edebilme yetisi üzerinde önemli derecede şüphe doğurabilecek temel olay veya koşulları yeterince tanımlayabilip tanımlayamadığını ve yönetim kademesinin bu olay ve koşullarla ilgili planlarının yeterli olup olmadığını değerlendirir.
- (b) İşletmenin devamlılığını sürdürebilmesine ilişkin önemli derecede şüphe doğurabilecek olay ve koşulların açık bir şekilde ifade edilip edilmediği değerlendirmelidir. Bu olay ve koşullar, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında varlıklarını paraya çevirememesine ve borçlarını ödeyememesine neden olabilir.

Bilgilerin açıklanması tam uygun olduğunda denetçi şartlı olumlu görüş ya da olumsuz görüş bildirmiyor. Eğer finansal işlemler açıklanan bilgileri tam uygun olarak içerirse, denetçi şartsız olumlu görüş bildirir. Eğer finansal işlemler açıklanan bilgileri tam uygun olarak içermiyorsa, denetçi şartlı olumlu görüş ya da olumsuz görüş bildirmelidir (İsmayılov, Bayramov, 2005: 94).

Azerbaycan Denetim Standardı, genel olarak 570 No'lu "İşletmenin Sürekliliği" başlıklı UDS ile aynı konuları içermektedir. Ancak yönetim kademesinin değerlendirmesinin gözden geçirilmesi, değerlendirmeden sonraki dönem ve belirli olay veya koşulların olduğu zaman kullanılan denetim yöntemlerine Azerbaycan standardında değinilmemiştir. İşletmenin sürekliliğine ilişkin denetçi yönetim kademesinin değerlendirmesini gözden geçirmelidir. Denetçi, bu sırada yönetim kademesinin değerlendirmeyi yaparken izlediği yolu, değerlendirmenin temelindeki varsayımları ve yönetimin gelecekteki faaliyetlerle ilgili planlarını göz önünde bulundurur. Bunun dışında işletmenin devamlılığını sürdürebilmesiyle ilgili şüphe oluşturacak durumlar belirlendiğinde denetçinin yapması gerekler uluslararası standartta yer almaktadır. Bunların Azerbaycan denetim standardına eklenmesi ve denetçilerin bu konuda bilgilendirmesi için kolaylaşmasını sağlayacaktır.

3.7 MUHASEBE TAHMİNLERİNİN DENETİMİYLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Muhasebe Tahminlerinin Denetimi” Standardı, 540 No’lu “Muhasebe Tahminlerinin Denetimi” başlıklı UDS’ ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerinin denetimine yol göstermek ve standart oluşturmaktır. Standart gelecek dönemlere ilişkin finansal bilgilerin incelenmesinde kullanılmak amacıyla hazırlanmamıştır (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.1.1-1.2).

Muhasebe tahminlerinin tespiti muhasebe kaleminin niteliğine göre kolay ya da karmaşık olabilir. Muhasebe kalemlerine ilişkin belirsizlik veya amaçlanan bilginin olmaması halinde rasyonel bir muhasebe tahmininin yapılabilmesi mümkün olmamaktadır. O zaman, denetçi, denetim raporunun Azerbaycan denetim standardı olan “Denetçi Raporu” ile uyumlu olabilmesi için değiştirilip değiştirilmemesi gerektiği hususunu değerlendirir (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.1.3).

3.7.1 İşletmenin Muhasebe Tahminlerinin Yanlış Beyan Riski İle İlişkili Denetim Faaliyetleri

Denetçi, belirli durumlarda işletmenin muhasebe tahminlerinin rasyonel olup olmadığını ve gerektiği takdirde uygun bir biçimde açıklanıp açıklanmadığına ilişkin yeterli uygunluktaki denetim kanıtını elde ederek, yeni denetim yöntemleri tasarlamalı ve uygulamalıdır. Bir muhasebe tahmini içerisindeki yanlış beyanları ortaya çıkaran denetim kanıtları, genellikle finansal tablolardaki diğer kalemlerin içindeki yanlış beyanları ortaya çıkaran denetim kanıtlarının bulunmasından daha zordur ve bunlar kadar ikna edici olmayabilir (Kerimov, 2005: 96).

Denetçi, bir muhasebe tahmininin denetlenmesinde;

- (d) Muhasebe tahminini ortaya çıkarmak için yönetim kademesi tarafından kullanılan yöntemin test edilmesi ve gözden geçirilmesi,

(e) Bağımsız olarak yapılan bir tahminin yönetim kademesi tarafından oluşturulan tahmin ile karşılaştırılması,

(f) Yapılan tahminin makullüğünün kanıtını sağlayan müteakip olayların incelenmesi

yaklaşımlarından bir ya da birkaçını benimsemelidir (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.3.4).

3.7.2 Yönetim Kademesi Tarafından Kullanılan Süreçlerin Test Edilmesi ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Çoğunlukla yönetim kademesi tarafından kullanılan yönetimin test edilmesi ve yeniden gözden geçirilmesini kapsayan adımlar (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.4.2);

- Tahminde kullanılan temel varsayımların gözden geçirilmesi ve verilerin değerlendirilmesi,
- Tahminde yer alan hesaplamaların test edilmesi,
- Mümkün ise, bir önceki dönem tahminleri ile aynı dönem içerisinde gerçekleşen fiili sonuçların karşılaştırılması,
- Yönetim kademesinin onayının gözden geçirilmesidir.

Denetçi, işletme ve onun çevresi hakkındaki anlayışa dayanarak, yapmış olduğu tahminin mantıklılığı ile ilgili en son değerlendirmesini yapmalı ve denetim sırasında elde etmiş olduğu kanıtlarla yapmış olduğu tahminin tutarlılığını değerlendirmelidir.

Muhasebe tahminlerinde bulunan doğal belirsizliklerden dolayı, farklılıkları değerlendirmek, diğer denetim alanlarında olduğundan daha zor olabilir. Elindeki denetim kanıtıyla desteklenerek oluşan denetçinin tahmin tutarı ile finansal tablolardaki tahmin tutarı arasında fark varsa, denetçi bu farklılığın düzeltme gerektirip gerektirmeyeceğini belirler. Fark mantıklı ise, örneğin finansal tablolardaki tutarlar, beklenen sonuçlar dahilinde ise, bu durumda düzeltme

gerekmeyebilir. Ancak denetçi, farkın mantıksız olduğunu düşünürse, yönetim kademesinin yapmış olduğu tahminin tekrardan gözden geçirilip düzeltilmesini talep eder. Yönetim kademesi gözden geçirip düzeltme yapmayı reddederse, fark yanlış beyan olarak düşünülür ve diğer tüm yanlış beyanlarla birlikte finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemli olup olmadığını değerlendirir (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.5.3-5.5).

Azerbaycan Denetim Standardı, 540 No’lu UDS’nin içerdiği konuları kapsamaktadır. Sadece muhasebe kalemlerine ilişkin belirsizlik veya amaçlanan bilginin olmaması durumunda denetçi, uluslararası standartta denetim raporunun, 701 No’lu “Bağımsız Denetçi Raporunda Yapılacak Değişiklikler” başlıklı UDS ile uyumlu olabilmesi için, değiştirilip değiştirilmemesi gerektiği hususunu değerlendirir. Azerbaycan denetim standardında ise, denetçi “Denetçi Raporu” standardı ile uyumlu olabilmesi için, değiştirilip değiştirilmemesi gerektiği hususunu değerlendirir. Bunun temel nedeni; Azerbaycan’da, 701 No’lu standardın olmamasından kaynaklanmaktadır.

3.8 DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLO DOKÜMANLARINDA YER ALAN DİĞER BİLGİLERLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Denetlenmiş Finansal Tablo Dokümanlarında Yer Alan Diğer Bilgiler” Standardı, 720 No’lu “Denetlenmiş Finansal Tablo Dokümanlarında Yer Alan Diğer Bilgiler” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı; bağımsız denetçinin raporlamakla yükümlü olmadığı, denetlenmiş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan diğer bilgilerin kontrolüne ilişkin bir standart oluşturmak ve rehberlik etmektir. Standart yıllık faaliyet raporlarını kapsamakla birlikte, halka arz dokümanları gibi diğer dokümanları da kapsayabilmektedir (Denetlenmiş Finansal Tablo Dokümanlarında Yer Alan Diğer Bilgiler Standardı, Prg.1.1-1.3).

Bağımsız denetçi, diğer bilgileri okurken eğer önemli tutarsızlıklarla karşılaşır, denetlenmiş finansal tabloların ya da diğer bilgilerin değiştirilmesinin gerekip gerekmediğine karar vermelidir. Eğer denetlenmiş finansal tablolarda değişiklik yapılması gerekiyorsa ve işletme değişiklik yapmayı reddediyorsa bağımsız denetçi şartlı ya da olumsuz görüş bildirmelidir.

Eğer diğer bilgilerde değişiklik yapılması gerekiyorsa ve işletme değişiklik yapmayı reddediyorsa, bağımsız denetçi görüşüne “ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen husus (konunun vurgulandığı)” paragrafı ekleyerek önemli tutarsızlığı açıklamalı veya başka önlemler almalıdır. Alınan önlemler, bağımsız denetim raporu vermemek veya bağımsız denetimden çekilmek gibi durumlar; özel koşullara ve tutarsızlığın büyüklüğüne bağlı olacaktır. Bağımsız denetçi ayrıca hukuki danışmanlığa da ihtiyaç duyabilir (Bayramov, 2004: 221).

Standardın amacına göre, diğer bilgiler içerisinde gerçeğin önemli ölçüde yanlış beyanının mevcut olması için, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarda yer almayan hususlarla ilgili bilgilerin yanlış ifade ediliyor veya gösteriliyor olması gerekir. Eğer bağımsız denetçi gerçeğin önemli ölçüde yanlış yansıtıldığı görüşünde ise, yönetimin, konuya ilişkin uzmanlığı olan üçüncü taraflardan, örneğin işletmenin avukatından, danışmanlık hizmeti istenmeli ve tavsiyesini dikkate alınmalıdır.

Eğer bağımsız denetçi diğer bilgiler içerisinde gerçeğin önemli ölçüde yanlış beyan edildiği sonucuna varır ve şirket düzeltme yapmayı reddederse bağımsız denetçi gerekli önlemleri almalıdır. Alınan önlemler, bağımsız denetçinin işletmenin yönetiminden sorumlu kişileri, yazılı olarak, diğer bilgiler ile ilgili endişeleri ve alınan hukuki tavsiye konusunda bilgilendirmesi şeklinde olabilir (Denetlenmiş Finansal Tablo Dokümanlarında Yer Alan Diğer Bilgiler Standardı, Prg.2.3-2.4).

Azerbaycan Denetim Standardı, 720 No’lu “Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler” başlıklı UDS ile aynıdır.

3.9 HİZMET ALAN KURULUŞLARDA DENETİM YAKLAŞIMI AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı” Standardı, 402 No’lu “Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetçinin dış hizmet kuruluşlarından hizmet alan müşterileri için standartlar belirlemek ve bu konuda denetçiye yol göstermektir. Standart ayrıca denetçinin, dış hizmet alan işletmenin denetçisinden aldığı denetim raporunun nasıl olması gerektiğini tanımlar (Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı Standardı, Prg.1.1-1.2).

İşletme ve işletme çevresi anlayışının sağlanmasında, denetçi dışarıdan hizmet veren kuruluşun işletme için önemini ve denetime etkisini belirlemelidir. Eğer denetçi, dış hizmet kuruluşunun yaptığı işleri işletmeye özgü ve denetimle ilişkisi olduğu sonucuna varıyorsa, denetçi, dış hizmet kuruluşunun anlayışı ve çevresi hakkındaki bilgileri elde etmeli, onun iç kontrolünü içeren, maddi yanlışlık risklerini tanımlamalı ve bunlara değer biçmeli, değer biçilen risklere karşılık diğer denetim yöntemlerini tasarlamalıdır.

Denetçi, dış hizmet kuruluşunun denetçisi tarafından hazırlanan raporu okuyarak yine bu kuruluş tarafından etkilenen iç kontrol sistemlerinin yeterliliği hakkında daha fazla bilgi sahibi olabilir (Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı Standardı, Prg.1.4-1.5).

Hizmet kuruluşu denetçisinin hazırladığı denetim raporu kullanılırken, denetçi bu raporun yapısını ve içeriğini incelemelidir. Hizmet kuruluşu denetçisinin hazırladığı denetim raporu genellikle aşağıda belirtilen iki şekilden birisi ile olur (Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı Standardı, Prg.2.3):

Şekil A- İç kontrolün tasarlanması ve uygulanması hakkındaki rapor:

- (c) Dış hizmet kuruluşunun iç kontrol sistemlerinin tanımı; genellikle bu hizmet kuruluşunun yönetimi tarafından hazırlanır.

(d) Dış hizmet kuruluşunun denetçisinin görüşüne göre:

- i. Yukarıdaki tanım gerçektir.
- ii. İç kontrol belirlenmiş hedeflere ulaşmak için uygun bir şekilde tasarlanmıştır.
- iii. İç kontroller uygulanmıştır.

Şekil B- İç kontrolün, tasarlanması, uygulanması ve işleyişin etkinliği hakkındaki rapor:

(c) Dış hizmet kuruluşunun iç kontrol sistemlerinin tanımı; genellikle bu dış hizmet kuruluşunun yönetimi tarafından belirlenir.

(d) Dış hizmet kuruluşunun denetçisinin görüşüne göre;

- v. Yukarıdaki tanımlar gerçektir.
- vi. İç kontrol belirlenmiş hedeflere ulaşmak için uygun bir şekilde tasarlanmıştır.
- vii. İç kontroller uygulanmıştır.
- viii. Yapılan kontrol testlerinin sonuçlarına göre iç kontrol sistemleri etkili çalışmaktadır. İşleyişin etkinliği hakkındaki görüşe ek olarak, bu dış hizmet kuruluşunun denetçisi yapılan kontrol testlerini tanımlamalı ve bunların sonuçlarını belirtmelidir.

Denetçi, dış hizmet kuruluşunun denetçisi tarafından yapılan işin kapsamını göz önünde bulundurmalı ve dış hizmet kuruluşunun denetçisi tarafından hazırlanan denetim raporlarının kullanılabilirliğini ve uygunluğunu değerlendirmelidir (Yaqubov, 2004: 226).

A şeklinde tanımlanan raporlar denetçinin iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olması açısından yararlı olurken, denetçi bu tip raporları kontrol sisteminin işleyişinin etkinliği ile ilgili denetim kanıtı gibi kullanamaz. Buna karşılık, B şeklinde tanımlanan raporlar, kontrol testlerini içerdiği için bir denetim kanıtı sağlayabilirler. Denetçi, dış hizmet kuruluşunun denetim raporunu kullandığında bu raporu kendi hazırladığı raporda referans olarak göstermemelidir (Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı Standardı, Prg.2.5).

Azerbaycan Denetim Standardı, 402 No’lu “Dışardan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır.

3.10 KARŞILAŞTIRMAYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Karşılaştırmalar” Standardı, 710 No’lu “Karşılaştırmalar” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetçinin finansal tablolardaki karşılaştırmalı tutarlarla ilgili sorumluluklarını belirlemek ve bunlara ilişkin standartları oluşturmaktır. Bu standart, özet finansal tabloların denetlenmiş finansal tablolarla birlikte sunulduğu durumları kapsamaz (Karşılaştırmalar Standardı, Prg.1.1-1.2).

Denetçi karşılaştırmalı olarak verilen bilgilerinin denetime tabi tutulan finansal tablolardaki yapı ile bütün ile bütün önemli tarafları ile aynı olduğundan emin olmalıdır.

Ülkelerin finansal tablolarının yapıları arasındaki farklılıkları karşılaştırmalı finansal tablolardaki bilgilerin farklı yapılarda sunulmasına yol açar. Uygulanacak yöntemler bu standartta şöyle tanımlanmıştır (Karşılaştırmalar Standardı, Prg.1.5).

- (a) Geçmiş döneme ait tutar ve bilgilerin cari dönem finansal tabloların bir parçası olarak dahil edildiği durumlarda, önceki dönem tutarları cari döneme ilişkin tutar ve bilgilerle ilişkili olarak okunup değerlendirilmelidir. Önceki dönem tutarları tek başlarına tam bir finansal tablo oluşturmazlar. Ancak cari dönem finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olup, cari dönem rakamlarıyla birlikte değerlendirilir.
- (b) Geçmiş dönem rakamlarının ve bilgilerinin cari dönem finansal tablolarıyla karşılaştırmalı olarak sunulduğu Karşılaştırmalı Finansal Tablolarda geçmiş dönem rakam ve bilgileri cari dönem finansal tablolarının bir parçası değildir.

3.10.1 Denetçinin Sorumlulukları ve Raporlama

Denetçinin;

- Önceki dönem rakamları için uygulanan muhasebe politikalarının geçmiş dönem ile tutarlı olması veya uygun düzeltme ve açıklamaların yapılmış olması ve
- Önceki dönem rakamlarının geçmiş dönemde sunulan rakam ve bilgiler ile aynı olması ya da uygun düzeltme veya açıklamaların yapılmış olması

hususlarını dikkate alması gerekir (Karşılaştırmalar Standardı, Prg.2.3).

Önceki dönem rakamlarının karşılaştırmalı olarak sunulduğu durumlarda, denetçi karşılaştırmalı bilgilerin ayrıca tanımlanmadığı bir denetçi görüşü hazırlamalıdır. Çünkü denetçinin görüşü cari dönem finansal tablolarına ilişkindir ve bu finansal tablolar bir bütün olarak önceki dönem rakamlarını da kapsar.

Denetçinin daha önceden hazırladığı önceki döneme ait denetçi raporunun bir şartlı görüş, görüş vermeme ya da olumsuz görüş içermesi ve bunlara yol açan hususların(Karşılaştırmalar Standardı, Prg.2.6);

- Hala çözümlenmemiş ve denetçinin cari döneme ilişkin raporunda değişikliğe yol açması durumunda, denetçi görüşü aynı zamanda önceki dönem rakamlarına ilişkin olarak (değişikliğe uğramış bağımsız denetim raporu) düzenlenmelidir ya da
- Hala çözümlenmemiş, ancak denetçinin cari döneme ilişkin raporunda bir değişikliğe yol açmıyor olması durumunda denetçi raporu geçmiş dönem rakamlarıyla ilgili olarak değiştirilmelidir.

3.10.2 Önceki Dönemde Diğer Denetçi Tarafından Denetlenmiş Finansal Tablolar

Bir önceki döneme ait finansal tabloların diğer denetçi tarafından denetlendiği durumlarda (Karşılaştırmalar Standardı, Prg.3.2):

- Önceki denetçi, bir önceki döneme ait raporu tekrar yayınlayabilir ve böylece yeni denetçi sadece cari döneme ait raporu hazırlar ya da
- Yeni denetçinin raporu bir önceki dönemin başka denetçi tarafından denetlendiğini belirtmeli ve
 - i. Bir önceki dönem finansal tablolarının diğer denetçi tarafından denetlendiği,
 - ii. Bir önceki denetçinin yayınladığı raporun türü ve eğer rapor değişikliğe uğramış ise bu değişikliklerle ilgili açıklamalar,
 - iii. Bir önceki denetim raporunun tarihi

hususlarına işaret etmelidir. Bu gibi durumlarda, yeni denetçi konuyu yönetim ile tartışmalı ve yönetimin yetkisini aldıktan sonra önceki denetçiler ile irtibata geçmeli ve bir önceki dönem finansal tablolarının düzeltilmesini önermelidir. Ancak önceki denetçi bir önceki dönemin düzeltilmiş finansal tabloları üzerinde denetim raporunu tekrar yayımlamayı kabul ederse, denetçi yukarıda gösterilen yolu izlemelidir.

Önceki dönem finansal tabloları denetlenmemiş ise, yeni denetçi denetim raporunda karşılaştırmalı finansal tabloların denetlenmediğini belirtmelidir. Yeni denetçi, önceki dönem denetlenmemiş rakamlarında önemli bir hata tespit ettiğinde yönetimden bu tutarların düzeltilmesi talebinde bulunmalı, eğer yönetim bunu reddederse uygun bir şekilde raporu değiştirmelidir (Kerimov, 2005: 117).

Azerbaycan Denetim Standardı, 710 No'lu "Karşılaştırmalar" başlıklı UDS ile aynı içerik ve konulara sahiptir.

3.11 FİNANSAL TABLOLAR DERLEME SÖZLEŞMESİYLE İLGİLİ AZERBAIJAN DENETİM STANDARDI

“Finansal Tablolar Derleme Sözleşmesi” Standardının amacı, derleme finansal bilgisi sözleşmesi üstlenildiğinde ve bu derlemelerle ilgili yayınlanan muhasebe raporlarının içeriği ve biçimi söz konusu olduğunda muhasebecilerin profesyonel sorumlulukları hakkında standartları yerleştirmek ve rehberlik sağlamaktır (Finansal Tablolar Derleme Sözleşmesi Standardı, Prg.1.1).

3.11.1 Derleme Sözleşmesinin Genel İlke ve İşlemleri

Denetçi, Denetçiler Odası Komitesi’nin onayladığı “Denetçilerin Etik Kuralları”na uymak zorundadır. Denetçinin profesyonel sorumluluklarını düzenleyen bu sözleşme tiplerinde denetçiyi yöneten etik ilkeler şunlardır(Finansal Tablolar Derleme Sözleşmesi Standardı, Prg.2.1):

- (a) Bağımsızlık,
- (b) Dürüstlük,
- (c) Nesnellik,
- (d) Mesleki yetkinlik ve gerekli özen,
- (e) Gizlilik,
- (f) Mesleki davranış,
- (g) Teknik standartlar.

Denetçi genel bir iş bilgisi ve şirketin operasyonları hakkında bilgi elde etmelidir. Muhasebe ilkelerine, işletmenin faaliyette bulunduğu endüstri uygulamaların ve koşullara uygun olan finansal bilginin formuna ve içeriğine aşina olmalıdır (Nadirov, 2001: 32).

Standartta not edilenlerin dışında, muhasebecinin genellikle şunları yapması gerekmez(Finansal Tablolar Derleme Sözleşmesi Standardı, Prg.2.4):

- (a) Sağlanan bilgilerin tamlığını ve güvenilirliğini belirlemek için herhangi bir yönetim araştırması yapmak,

- (b) Dahili kontrolleri belirlemek,
- (c) Herhangi bir sorunu doğrulamak,
- (d) Herhangi bir açıklamayı doğrulamak.

Eğer denetçi yönetimin sağladığı bilgilerin yanlış, tamamlanmamış ya da yetersiz olduğunu fark ederse, yukarıdaki faaliyetleri icra etmeyi ele almalı ve yönetimden ek bilgi talep etmelidir. Eğer yönetim ek bilgi sağlamayı reddetse, muhasebeci sözleşmeden çekilmeli, işletmeye çekilme nedenlerini bildirmelidir.

Denetçi derlenmiş bilgileri okumalı; forma uygun olup olmadığını ve açık maddi yanlış beyandan arınıp arınmadığını ele almalıdır. Bu anlamda, yanlış beyan;

- Uygulanan finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında hatalar,
- Finansal raporlama çerçevesinin açıklanmaması ve bundan bilinen herhangi bir sapma,
- Denetçinin fark ettiği herhangi önemli bir sorunun açıklanmaması olacaktır(Finansal Tablolar Derleme Sözleşmesi Standardı, Prg.2.6).

Denetçi maddi yanlış beyanın farkına varırsa, şirketle birlikte uygun tadilat yapmak için uzlaşmayı denemelidir. Eğer bu tadilatlar yapılmazsa ve finansal bilginin yanlış yönlendirme yapacağı düşünülüyorsa, denetçi sözleşmeden çekilmelidir.

3.11.2 Derleme Sözleşmesinin Raporlanması

Derleme sözleşmeleri raporu genellikle(Finansal Tablolar Derleme Sözleşmesi Standardı, Prg.3.1);

- (a) Başlık,
- (b) Adres,
- (c) Sözleşmenin, derleme sözleşmelerine uygulanan milli standarda ya da ilgili uluslararası standartlar ya da pratiklere uygun biçimde icra edildiği ifadesi,

- (d) İlgili olduğunda, muhasebecinin şirketten bağımsız olmadığı ifadesi,
 - (e) Finansal bilgilerin yönetimin sağladığı bilgilere dayanılarak belirlendiği tespiti,
 - (f) Muhasebeci tarafından derlenen finansal bilginin sorumlusunun yönetim olduğu ifadesi,
 - (g) Ne bir denetim ne de inceleme gerçekleştirildiği ve dolayısıyla finansal bilgi hakkında teminat verilmediği ifadesi,
 - (h) Gerekli olduğu düşünüldüğünde, uygulanan finansal raporlama çerçevesinden maddi sapmaya dikkat çekilen bir paragraf,
 - (i) Raporun tarihi,
 - (j) Muhasebecinin adresi,
 - (k) Muhasebecinin imzası
- içermelidir.

Denetçi tarafından derlenen finansal bilgiler ilgili olarak “denetlenmemiş”, “denetim ya da inceleme olmadan derlenmiş” ya da “derleme raporu ilgili” gibi ibareler finansal bilginin her bir sayfasında ya da finansal bilgi tablolarının tüm setinin önünde yer almalıdır.

Azerbaycan Denetim Standardı, eski 930 No’lu “Finansal Tablolar Derleme Sözleşmesi” UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. Sonradan 930 No’lu UDS 4410 No’lu Uluslararası İlgili Hizmetler Standardı olarak değiştirilmiştir.

3.12 FİNANSAL BİLGİLERE İLİŞKİN GERÇEKLEŞTİRİLECEK ÜZERİNDE ANLAŞILMIŞ FAALİYETLERE İLİŞKİN SÖZLEŞMELERLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Finansal Bilgilere İlişkin Gerçekleştirilecek Üzerinde Anlaşılmiş Faaliyetlere İlişkin Sözleşmeler” Standardının amacı, standartları yerleştirmek ve finansal bilgilerle hakkında üzerinde anlaşılmiş işlemlerin icrası sözleşmesi yüklenildiğinde ve denetçinin bu tür sözleşmelerle bağlantılı olarak yayımlayacağı

raporların içeriği ve formu hakkında denetçinin profesyonel sorumluluklarına rehberlik sağlamaktır. Standart, finansal bilgi ile ilgili sözleşmelere yöneliktir. Ancak, finansal dışı bilgi hakkında da yararlı kılavuzluk sağlar (Finansal Bilgilere İlişkin Gerçekleştirilecek Üzerinde Anlaşılmış Faaliyetlere İlişkin Sözleşmeler Standardı, Prg.1.2).

Denetçi için üzerinde anlaşılmış faaliyetler sözleşmenin amacı; denetçinin, işletmenin ve uygun üçüncü şahısların üzerinde anladığı denetleme niteliği işlemlerini yerine getirmek ve ulaşılan gerçek sonuçların raporunu vermektir.

Denetçi üzerinde anlaşılmış işlemlerin ulaşılmış gerçek sonuçlarının raporunu hazırladığında, bu teminat anlamı taşımaz. Bunun yerine, raporun kullanıcıları denetçi tarafından rapor verilen sonuçları kendileri değerlendirirler ve denetçinin çalışmasından kendi sonuçlarını çıkarırlar (Qenizade, 2002: 48).

Denetçi, üzerinde anlaşılan işlemleri yerine getirmeli ve gerçek tetkik sonuçları raporuna temel teşkil eden elde edilmiş kanıtları kullanmalıdır. Üzerinde anlaşılmış işlemler şunları içerebilir (Finansal Bilgilere İlişkin Gerçekleştirilecek Üzerinde Anlaşılmış Faaliyetlere İlişkin Sözleşmeler Standardı, Prg.2.2):

- Araştırma ve analizler,
- Yeniden hesaplama, karşılaştırma ve diğer yazılı doğrulama kontrolü,
- Gözlem,
- Denetim,
- Doğrulamaları elde etmek.

Azerbaycan Denetim Standardı, eski 920 No'lu "Finansal Bilgilere İlişkin Gerçekleştirilecek Üzerinde Anlaşılmış İşlemlere İlişkin Sözleşmeler" UDS'ye dayanarak hazırlanmıştır. 920 No'lu UDS 4400 No'lu Uluslararası İlgili Hizmetler Standardı ile değiştirilmiştir.

3.13 FİNANSAL TABLOLARIN İNCELENMESİ

SÖZLEŞMELERİYLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Finansal Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri” Standardının amacı, uygulayıcının işletmenin denetçisi olmadığı bir durumda, uygulayıcı finansal tabloların incelemesini yürütürken, uygulayıcının mesleki sorumlulukları hakkında ve söz konusu bir inceleme ile ilişkili olarak uygulayıcın hazırladığı raporun şekli ve içeriği hakkında standartlar kurmak ve rehberlik sağlamaktır. Bu standart, finansal tabloların incelenmesine yöneliktir. Ancak finansal veya diğer bilgilerin incelenmesi sözleşmelerine uygulanabilirliği kapsamında hayata geçirilecektir (İsmayılov, Bayramov, 2005:170).

Finansal tabloların incelenmesinin amacı, bir denetim esnasında gerekli olabilecek olan tüm delilleri sağlamayan izlekler temelinde; finansal tabloların tüm esaslar bakımından, uygun finansal raporlama çerçevesinde hazırlanmadığını düşündürecek herhangi bir şey dikkatini çektiğinde denetçinin bunu bildirebilmesine olanak tanımadır.

Denetçi, incelemesini finansal tabloların esas olarak yanlış hazırlanmasına neden olabilecek koşulların mevcut olabileceğini hatırlayacak şekilde profesyonel bir şüphecilik içinde planlamalı ve uygulamalıdır.

Denetçi, inceleme sürecinin özgün doğası, zamanlaması ve kapsamı hakkında kendi yargısını kullanmalıdır. (Denetçiye Finansal Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri Standardı, Prg.1.4);

- Önceki dönemler için, bir finansal tablolar incelemesini veya denetimini yürütebilmek için ihtiyaç duyulan herhangi bir bilgi,
- Denetçinin, kurumun işlem yaptığı endüstrinin muhasebe ilkeleri ve işleyişini kapsayacak şekilde edineceği iş bilgisi,
- Kurumun muhasebe sistemi,

- Yönetimin kararı dolayısıyla belirli bir nesnenin nasıl etkileneceğine kadar kapsam,
- Kurumun işlemlerini gösteren kayıtlar ve hesap bakiyesinin önem derecesi

gibi maddeler rehberlik edecektir.

Finansal tablolar için inceleme süreci;

- Kurumun işi ve kurumun dahil olduğu endüstri ile ilgili bir kavrayışın sağlanmasını,
- Kurumun muhasebe prensipleri ve uygulamalarıyla ilgili araştırmayı,
- Kurumun muamelelerin kayıt altına alınması, sınıflandırılması ve özetlenmesi ile ilgili faaliyetleri araştırma; finansal tabloların ifşası ve hazırlanması konularında bilgi toplanmasını,
- Finansal tablolarla ilintili tüm önemli iddialarla ilgili araştırmaları,
- İlişkileri ve beklenmedik şekillerde görülen münferit unsurları teşhis etmek için tasarlanmış analitik süreçleri

içerecektir. Bu süreçler;

- o Önceki finansal tablolarla güncel finansal tabloların karşılaştırılmasını,
- o Beklenen finansal pozisyonlar ve sonuçlarla güncel finansal tabloların karşılaştırılmasını,
- o Endüstri normları ve kurumun deneyimleri temelinde oluşturulmuş bir modele uyması beklenen finansal tabloların elemanlarının ilişkileri üzerine çalışmayı

kapsar. Bu faaliyetlerin uygulanmasında, denetçi, önceki dönemlerde muhasebe ayarlamalarını gerektirmiş tipteki konuları dikkate almalıdır. Bunlar;

- Hissedar toplantıları, yönetim kurulu toplantıları ve finansal tabloları etkileyebilecek olan diğer toplantılarda gerçekleştirilmiş eylemlerle ilgili araştırmalar,

- Finansal tabloların, belirtilmiş hesaplara uygun olup olmadığının belirlenmesi için, Denetçinin dikkatine sunulan bilgiler temelinde finansal tabloların okunması,
- Eğer gerekli görülüyorsa, kurumun finansal tabloları veya diğer unsurları hakkında denetimle görevlendirilmiş başka denetçilerden raporlar sağlanması,
- Finansal ve muhasebe konularında sorumlulukları bulunan kişiler hakkında araştırma

olarak sıralanabilir. Aynı zamanda;

- o Tüm muamelelerin kayıt altına alınıp alınmadığı,
- o Finansal tabloların belirtilmiş hesaplamalar temelinde hazırlanıp hazırlanmadığı,
- o Kurumun iş faaliyetleri, muhasebe ilke ve uygulamalarındaki değişimler,
- o Yukarıdaki işlemler uygulanırken ortaya çıkan sorularla ilgili konular,
- o Gerekli görüldüğü takdirde, yönetimden yazılı sunuşlar temin edilmesi

gibi konuları da içermektedir (Finansal Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri Standardı, Prg.3.2-3.6).

Denetçi, eğer incelemeye konu olan bilgilerin yanlış beyan olduğuna kanaat getirirse, değişik bir raporun gerektiğini kanıtlayabilmek ve negatif teminat açıklayabilmek için ek ya da daha kapsamlı yöntemler uygulamak durumundadır.

Azerbaycan Denetim Standardı, 910 No’lu “Finansal Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri” UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. 910 No’lu standart 2400 No’lu Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standardı ile değiştirilmiştir.

3.14 DENETİMLE İLGİLİ HUSUSLARIN YÖNETİMLE GÖRÜŞÜLMESİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Denetimle İlgili Hususların Yönetimle Görüşülmesi” Standardı 260 No’lu “Denetimle İlgili Hususların Yönetim İle Görüşülmesi” Standardına dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetimle ilgili hususların yönetime sunulması ile ilgili standartların oluşturulmasıdır. Sadece denetim zamanı denetçinin ilgisini çeken ve yönetim için önemli olan bilgiler sunulmaktadır (Denetimle İlgili Hususların Yönetimle Görüşülmesi Standardı, Prg.1.1).

3.14.1 Denetimle İlgili Kişiler

Denetçi, yönetimin ilgilendiği denetim konularıyla ilgili iletişim kurulacak yönetimden sorumlu olan kişileri belirlemelidir. İşletme yönetiminin yapısı, mevcut küresel ve yasal altyapılardaki farklılıklarla bağlantılı olarak ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Bu farklılık, yönetimden sorumlu ve yönetimle ilgili konularda denetçinin iletişim kurması gereken kişilerin belirlenmesi açısından evrensel bir tanımlamayı zor kılmaktadır. Denetçi, yönetimle ilgili konularda iletişim kuracağı kişileri belirlerken, işletmenin yönetim yapısını, sözleşme şartlarını ve ilgili kanunları göz önüne alarak kendi inisiyatifini kullanır. Denetçi ayrıca bu kişilerin yasal sorumluluklarını da göz önüne alır (Rehimova, 2007: 90).

Anlaşmazlıkları engellemek için, bir denetim sözleşmesi, denetçinin, yalnızca denetim sonucunda ortaya çıkan yönetimle ilgili konuları belirteceği ve ayrıca yönetimle ilgili konuların tespit edilmesi gibi özel bir amaç için yöntem oluşturmasının denetçiden beklenmemesi gerektiği konusunda açıklama yapar. Sözleşme metni ayrıca(Denetimle İlgili Hususların Yönetimle Görüşülmesi Standardı, Prg.2.3):

- Yönetimle ilgili denetim konularında iletişimin yapısını açıklayabilir.
- İletişimin kurulacağı ilgili kişileri belirleyebilir ve

- İletilmesi kararlaştırılmış yönetimle ilgili özel denetim konularının belirlenmesini sağlayabilir.

3.14.2 İletişim Kurulması Gereken Yönetimle İlgili Denetim Konuları ve İletişim Şekli

Denetçi, finansal tabloların denetiminden ortaya çıkan idari konularda o işletmenin yönetim kadrosuyla iletişim kurmalıdır. Bu konular sırasıyla(Denetimle İlgili Hususların Yönetimle Görüşülmesi Standardı, Prg.3.2);

- İlave yapılması gereken ya da muhtemel sınırlamaları da içeren, denetimin genel yaklaşımı ve kapsamını,
- İşletmenin finansal tabloları üzerinde somut bir etkisi olan ya da olabilecek önemli muhasebe kuralları ve uygulamalarının seçimi ya da değişikliklerini,
- Finansal tablolarda açıklanması gerekli olan devam eden bir dava gibi herhangi bir maddi risk veya sorunun, finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisini,
- İşletmenin finansal tabloları üzerinde önemli bir etkisi olan ya da olabilecek bir maddi etkinin işletme tarafından kayıt edilmiş ya da edilmemiş olan denetim düzeltmelerini,
- İşletmenin sürekliliği üzerinde belirgin şüphe uyandırabilecek olaylarla ilgili somut belirsizlikleri,
- İşletmenin finansal tabloları ya da denetim raporuna tek ya da toplu etkisi olabilecek konuların yönetimle uyumsuzluğu,
- Denetim raporunda yapılması beklenen değişiklikleri,
- Yönetimle ilgili dikkat çeken diğer konular, iç denetim sisteminde etkili olabilecek büyüklükteki zayıflıklar, yönetim bütünlüğü ve güvenilirliği ile ilgili sorular ve yönetimin dahil olduğu yolsuzluk suistimal vakalarını,
- Denetim sözleşmesi şartlarında kararlaştırılmış diğer konuları

içerir. Denetçi iletişimin bir parçası olarak, aşağıdaki hususları yönetimden sorumlu olanlara bildirir:

- (a) Denetçinin ileteceği konular, yalnızca denetim sonunda denetçinin dikkatini çekmiş olan yönetimle ilgili denetim konularını içerir.
- (b) Finansal tabloların denetimi, yönetimle ilgili olabilecek tüm konuların belirlenmesi için düzenlenmez. Dolayısıyla, denetim normal şartlarda bu konuları belirlemez.

Denetçinin yönetimden sorumlu kişilerle olan iletişimi sözlü ya da yazılı olabilir. Denetçinin sözlü ya da yazılı iletişim kurmak konusundaki kararı;

- Denetlenen işletmenin büyüklüğü, çalışma yapısı, yasal yapısı ve iletişim süreci,
- Yönetimle ilgili iletilen denetim konularının içeriği, hassasiyeti ve önemi,
- Yönetimle ilgili iletilen denetim konularının raporlanmasıyla ya da periyodik görüşmelerle ilgili yapılan anlaşmalar,
- Yönetimden sorumlu olanlarla denetçi arasında süregelen temas ya da diyalogun miktarı

gibi faktörlerden etkilenir (Denetimle İlgili Hususların Yönetimle Görüşülmesi Standardı, Prg.3.3-3.4).

Azerbaycan Denetim Standardı, 260 No’lu UDS’ye dayanarak hazırlanmış ve standartla tam olarak uyum sağlamaktadır.

3.15 DIŞ KAYNAKTAN DOĞRULAMAYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Dış Kaynaktan Doğrulama” Standardı, 505 No’lu “Dış Kaynaktan Doğrulamalar” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. Bu standardının amacı, denetçinin denetim kanıtı toplama unsuru olarak dış teyitleri kullanımında yol

göstermek ve standartlar oluşturmaktır (Dış Kaynaktan Doğrulama Standardı, Prg.1.1).

Denetim kanıtlarının uygunluğu belirlenirken, aşağıdaki genellemeler, denetim kanıtlarının güvenilirliği ve elde edilen denetim kanıtlarının uygun olup olmadığı hakkında yardımcı olabilir (Axundov, 2007: 101):

- Denetim kanıtı işletme dışında bağımsız bir kaynaktan elde edilmişse, daha güvenilirdir.
- Denetim kanıtı doğrudan denetçi tarafından elde edilmişse, dolaylı yoldan veya çıkarımlar sonucu elde edilen denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.
- Denetim kanıtı, bir belgenin üzerinde ise daha güvenilirdir.
- Orijinal dokümanlardan sağlanmış denetim kanıtları, fotokopi veya faks yoluyla elde edilen denetim kanıtlarına göre daha güvenilirdir.

3.15.1 Olumlu ve Olumsuz Teyitlerin Kullanımı

Denetçi, olumlu ya da olumsuz dış teyit isteklerini veya ikisini birlikte kullanabilir. Olumlu bir dış teyit isteği, ilgili taraftan denetçinin belirttiği durumlar hakkındaki bilgilerde mutabık olduğunu bildirmesi veya ilgili bilgiyi doldurmasını ister. Olumsuz bir dış teyit isteği, ilgili taraftan belirtilen bilgilerden sadece kabul etmediği hususları cevaplandırılmasını ister. Olumsuz dış teyit isteklerinin kullanımı olumlu dış teyit isteklerinin kullanımından daha az güvenilir denetim kanıtı sağlar. Denetçi olumsuz dış teyit isteğinin kullanımına ek olarak, diğer maddi doğrulama tekniklerini dikkate almalıdır (Dış Kaynaktan Doğrulama Standardı, Prg.2.2).

Aşağıda belirtilen durumlarda, olumsuz teyit istekleri yanlış beyan riskini makul bir seviyeye düşürmek için kullanılabilir (Dış Kaynaktan Doğrulama Standardı, Prg.2.4):

- (a) Yanlış beyan riski değerlemesinin daha düşük seviyeli olması,
- (b) Çok fazla sayıda küçük bakiyelerin bulunması,

- (c) Önemli miktarda hataların beklenmemesi,
- (d) Denetçinin, teyit isteğinin ilgili taraflarca cevaplandırılacağına inanması.

3.15.2 Yönetim Talepleri ve Dış Teyit İsteme Süreci

Denetçinin bazı hesap bakiyeleri ve diğer bilgiler için teyit isteme çalışmaları, yönetim tarafından engellenmek isteniyorsa, denetçi işletme yönetiminin bu isteğinin geçerli temellere dayanıp dayanmadığını değerlendirip bunu destekleyecek denetim kanıtlarını toplamalıdır. Eğer, denetçi yönetimin değerlendirmesini geçerli bulursa, yeterli denetim kanıtını toplayacak alternatif denetim tekniklerini dikkate almalıdır. Eğer denetçi, yönetimin talebinin geçerliliğini kabul etmiyor ve teyit isteğini uygulamaktan alıkouyorsa, denetçi yaptığı çalışmadaki bu sınırlamanın rapor üzerindeki olası etkilerini değerlendirmelidir (Dış Kaynaktan Doğrulama Standardı, Prg.3.2).

Teyit isteme yöntemleri uygulanırken, denetçi, teyit isteğinin gönderilmesinde, tarafların seçiminde, teyitlerin hazırlanışı ve gönderiliş sürecinde ve cevapların temin edilmesinde kontrol sahibi olmalıdır.

Denetçi olumlu dış teyit isteğine cevap alamadığı durumlarda, alternatif denetim tekniklerini uygular. Alternatif denetim teknikleri, beyanlar ile ilgili teyit isteğinin sağlayacağı düşünülen denetim kanıtını tedarik eder nitelikte olmalıdır. Denetçi, teyit istek yöntemlerinin ve alternatif denetim tekniklerin finansal tablo beyanları ile ilgili yeterli uygunluktaki denetim kanıtı sağlayamadığı sonucuna vardığı zaman, ek denetim teknikleri gerçekleştirerek, yeterli uygunlukta denetim kanıtı elde etmeye çalışır (Dış Kaynaktan Doğrulama Standardı, Prg.3.3-3.5).

Denetçi bir sonuca varırken;

- (a) Teyit isteklerinin ve alternatif denetim tekniklerinin güvenilirliği,
- (b) İstisnai olayların içeriği, miktarları ve nitelikleri,
- (c) Diğer denetim yöntemleriyle elde edilen denetim kanıtları

hususlarını göz önünde bulundurur.

Denetçi denetlenen finansal tablo beyanı ile ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde ederken dış teyit istek sonuçları ile uygulanan diğer denetim teknikleri sonuçlarını birlikte değerlendirir. Denetçiye bu değerlendirmeyi yapmasında UDS 330 ve UDS 530 standartları yol gösterir (Dış Kaynaktan Doğrulama Standardı, Prg.3.7-3.8).

Azerbaycan Denetim Standardı, 505 No'lu UDS çerçevesinde hazırlanıp uygulanmaktadır.

3.16 FİNANSAL TABLO DENETİMİNİN YÜRÜTÜLMESİNDEKİ GENEL İLKELER VE AMAÇLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlkeler ve Amaçlar” Standardı, 200 No'lu “Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlkeler ve Amaç” başlıklı UDS'ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, standartlar oluşturmak ve finansal tabloları yöneten amaç ve genel prensipler hakkında rehberlik sunmaktır. Finansal tabloların denetlenmesinin amacı, finansal raporlama çerçevesine uygun bir şekilde finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığına dair denetçinin bir fikir açıklamasını mümkün kılmaktır (Talibov, 2007:219).

3.16.1 Denetimin Genel İlkeleri

Denetçi; denetimi, Milli Denetim Standartlarına uygun yürütmelidir. Bu standartlar temel ilkeleri, gereken açıklayıcı özellik taşıyan bilgi şeklinde sunulan tavsiyeleri içermektedir.

Denetçi, finansal tabloların yanlış beyan edilmesine neden olacak koşulların mevcut olabileceğini bilerek profesyonel şüphecilik tavrı ile denetimi planlamalı ve

yürütmelidir (Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlkeler ve Amaçlar Standardı, Prg.3.1-3.3).

3.16.2 Makul Güvence

Azerbaycan Standardına göre bir denetimi yürüten denetçi, bir bütün olarak alınan finansal tabloların yanlış beyandan uzak olduğu makul güvence elde eder. Makul güvence, bir bütün olarak alınan finansal tablolarda hiçbir yanlış olmadığına dair karar vermesi için denetçiye gerekli olan denetim delilinin toplanmasıyla ilgili bir kavramdır. Denetçi, tam bir teminat elde edemez. Çünkü denetçinin yanlış beyanları bulmasını etkileyen önceden var olan kısıtlamalar vardır. Bu kısıtlamalar (Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlkeler ve Amaçlar Standardı, Prg.5.1-5.2);

- Denemenin kullanılması,
- İç kontrolün doğasında var olan kısıtlamaları,
- Pek çok denetim delilinin kesin olmaktan çok ikna edici olması.

gibi faktörlerden kaynaklanır.

Ayrıca, diğer sınırlamalar, özel savlar üzerine karar vermek için olan denetim delilinin makullüğünü etkiler. Bu durumlarda standart (Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlkeler ve Amaçlar Standardı, Prg.5.3-5.4),

(e) Olması beklenen önemli yanlış beyan riskini artıracak olağandışı koşullar,

(f) Önemli yanlış beyanın oluştuğuna dair bir gösterge

olmadığında yeterli uygun denetim delili sağlayacak özel denetim yöntemlerini belirler. Buna göre, yukarıda bahsedilen nedenlerden dolayı, bir denetim finansal tablolarda yanlış beyan olmayacağına bir garanti değildir. Ayrıca, denetim yargısı, işletmenin dış ilerini yürüttüğü ne işletmenin gelecekteki finansal kapasitesini ne de yeterliliğini ve etkililiğini temin edemez.

Azerbaycan Denetim Standardı incelendiğinde; 200 No'lu UDS'nin özetlenip kısaltılmış şekli olduğu görülür. UDS'de yer alan bazı önemli konular Azerbaycan

standardında yer almamaktadır. Bu konulara mesleki şüphecilik, denetim riski ve önemlilik, yetkili ve tanınmış kuruluşlar tarafından oluşturulan finansal raporlama çerçeveleri ve finansal tablolar üzerine görüşün bildirilmesi dahildir. Denetim riski, finansal tabloların önemli yanlış beyan içermesi riskidir. Denetçi, önemli yanlış beyan riskini değerlendirmek için denetim teknikleri uygular ve daha fazla denetim tekniğiyle tespit riskini azaltmaya çalışır. Önemlilik ve denetim riski birbiriyle alakalıdır. Bir bütün olarak alınan finansal tablolar için önemli bir yanlış beyan olup olmadığını belirlemek amacıyla denetim tekniklerini tasarlamak için, denetçi yanlış beyan risklerini genel finansal tablo seviyesi ve ilgili savlar, açıklamalar olarak iki seviyede düşünür. Ayrıca yanlış beyan riskinin bileşenleri (yapısal risk ve kontrol riski) ile ilgili bilgiler uluslararası standartta yer almaktadır. Azerbaycan standardında bu bilgilerin yer almaması bir eksikliktir. Bunun dışında daha önemli bir nokta ise, denetçinin değişmiş bir denetim kararı alırken ya da finansal tabloların tamamı hakkında görüş açıklarken başvuracağı standartlar ve izleyeceği yol Azerbaycan standardında yer almamasıdır

3.17 DENETİMİN PLANLAŞTIRILMASI AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Denetimin Planlaştırılması” Standardı “Denetçi Hizmeti İle İlgili” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununa ve 300 No’lu “Finansal Tablolar Denetimin Planlanması” başlıklı UDS’ye uygun olarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, işletmenin denetimi planlaştırılırken denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından uygulanan normların belirlenmesidir. Standart;

- Denetim planlaştırılmasının ilk aşamasının belirlenmesi,
- Denetimin genel plan ve programının hazırlanma prensiplerinin belirlenmesi,
- Denetimin genel plan ve programının hazırlanması kurallarının belirlenmesini kapsar (Denetimin Planlaştırılması Standardı, Prg.1.1-1.3).

3.17.1 Denetim Planlama Prensipleri ve İlk Planlama

Denetçi denetim planlaştırılmasını denetimin genel prensiplerine ile (Denetimin Planlaştırılması Standardı, Prg.2.3);

- Planlaştırmanın bütünlüğü,
- Planlaştırmanın sürekliliği,
- Planlaştırmanın uygunluğu

gibi özel prensiplere dayanarak yapmalıdır.

Denetçi, denetimi planlaştırırken (Denetimin Planlaştırılması Standardı, Prg.2.7);

- Denetimin ilk planlaştırması,
- Denetimin genel planının hazırlanması,
- Denetim programının hazırlanması.

aşamaları izlemelidir.

İlk aşamada, denetçi işletmenin finansal faaliyetiyle ve

- İşletmenin finansal faaliyetini etkileyen ekonomik ve dış unsurlar,
- İşletmenin finansal faaliyetini etkileyen iç unsurlar

ile ilgili bilgi edinmelidir. Denetçi ilk planlamada denetimin yapılması imkanını değerlendirmelidir. Denetçi, denetimin yapılmasının olasılığını düşünürse, denetimin gerçekleştirilmesi için gereken grubu oluşturmakta ve işletme ile anlaşma yapmaktadır (Hebiboğlu, 2002: 53).

3.17.2 Denetimin Genel Plan ve Programının Hazırlanması

Denetçi denetimin genel plan ve programının hazırlanmasına başlarken, işletme ile ilgili ilk bilgilere ve yürütülen analitik faaliyetlere dayanmalıdır. Analitik faaliyetlerin karmaşıklığını, hacmini ve uygulama sürecini denetçi işletmenin finansal göstericilerinin hacmi ve karmaşıklığına dayanarak belirlemelidir. Bu aşamada denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin verimliliğini ve kontrol riskini

değerlendirmeli ve bu amaçla yeterince kanıt toplamalıdır. Denetçi aynı zamanda önemlilik düzeyini ve denetçi riskini de belirlemelidir (Denetimin Planlaştırılması Standardı, Prg.4.1-4.2).

Genel planda denetçi denetimin yapılacağı müddeti dikkate almalı, onun yürütülmesi ve denetçi raporunun hazırlanması müddetini belirlemelidir. Genel planda denetçi ilk analiz, iç kontrol sisteminin itibarlığı ve denetçi risklerinin değerlendirilmesi sonuçlarına dayanarak denetimin yürütülmesi usullerini belirlemektedir. Genel planda;

- Denetçi grubunun oluşturulması,
- Denetçilerin ihtisasına göre denetimin alanlarına uygun paylaşılması,
- Tüm denetçilerin görevleri, işletme faaliyeti ve denetimin genel planı ile ilgili bilgilendirilmesi,
- Planın uygulanmasına, denetçi işinin kalitesine, iş belgelerinin belirlendiği gibi resmileştirilmesine denetçi grup yöneticisinin nezareti,
- Grup yönetici tarafından denetim işleminin uygulanması ile ilgili metodik konuların açıklanması

dikkate alınmalıdır (Denetimin Planlaştırılması Standardı, Prg.5.3).

3.17.3 Denetim Programının Hazırlanması ve Tertip Edilmesi

Denetim programı kontrol testlerinin programı ve denetim sürecinin programı şeklinde tertip edilmelidir. Kontrol testlerinin programı, iç kontrol ve muhasebe sistemi ile ilgili bilgilerin toplanmasından oluşur. Bu testler, iç kontrol sistemindeki hataların ortaya çıkarılmasına yardımcı olmaktadır.

Denetimin yapılması şartlarının değişmesi ve denetim yöntemlerinin sonuçlarına dayanarak denetim programı yeniden değerlendirilirse, değişikliklerin neden ve sonuçları resmileştirilmelidir (Denetimin Planlaştırılması Standardı, Prg.6.3;6.6).

Azerbaycan Denetim Standardında, denetim planlaması üç bölümde incelenmektedir. Planlamayla ilgili kısımlar yeterince açıklanmış, ancak 300 No'lu UDS'de denetim planı diğer UDS'lerle ilişkilendirilerek açıklanmaktadır. Denetçi açısından diğer UDS'leri de göz önünde bulundurarak, daha anlaşılır bir standart söz konudur. Diğer bir eksiklik ise, daha fazla denetim planının gelişimini sağlayan stratejilerle ilgili bilgilerin Azerbaycan standardında yer almamasıdır.

3.18 DENETİMİ YÜRÜTME KOŞULLARIYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Denetimi Yürütme Koşulları” Standardı, “Denetim Hizmeti İle İlgili” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu'na ve 210 No'lu “Denetim Sözleşmesi” başlıklı UDS'ye uygun olarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetim anlaşmasının yapılması aşamasında siparişçi işletmelerin, denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarının belirlendiği gibi tertip edilmesidir. Standardın görevleri (Denetimi Yürütme Koşullar Standardı, Prg.1.1-1.3);

- Denetçinin sözleşme şartlarının belirlemesi,
- Sözleşmenin hazırlanmasında denetçiye yardım yapılması,
- Anlaşma yapılırken işletme ve denetçi arasındaki sorumluluk ve hakların açıklanması

olarak sayılabilir.

Sözleşme(Ezizov, 2003: 73);

- Denetimin şartları,
- Denetçi sorumlulukları,
- İşletme sorumlulukları

bölümlerinden oluşur. Sözleşme;

- İşletme ile ilgili bilgi ve denetimin amacı,
- Denetimle ilgili yasalarla ilgili bilgileri

içerir. Sözleşme denetçi sorumlulukları ile ilgili;

- Yapılmış işlerin sonuçları ile ilgili denetçi raporu,

- Gösterilen hizmetlere göre denetçi sorumlulukları,
- İşletmenin iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve uygulanan denetim yöntemlerini seçmekle ilgili muhasebe işlemlerinde hataların belirlenmemesi imkanı

gibi bilgileri de içermelidir. Sözleşme, işletme yönetiminin sorumluluklarıyla ilgili olarak;

- Sunulan bilgilerin doğruluğu ile ilgili sorumluluk,
- Denetim için gereken ilkin senetler ve bilgilerin sunumu,
- Muhasebe işlemlerinin doğruluğu ile ilgili işletmenin denetçiye baskı yapmaması

önemli faktörleri kapsar.

Denetçi tekrar denetim zamanı işletmeye (Denetimi Yürütme Koşullar Standardı, Prg.3.7);

- Denetçi ve yönetimin sorumluluklarının, denetimin kapsam ve amacının yönetim tarafından doğru anlaşılması halinde,
- Yönetimde değişiklik olduğunda,
- İşletmenin faaliyet alanının değiştiğinde,
- Yasa değişikliğinde,
- Sözleşmede diğer önemli değişiklikler söz konusu olduğu zaman

sözleşme gönderebilir.

Azerbaycan Denetim Standardı, 210 No'lu "Denetim Sözleşmesi" başlıklı UDS ile aynı madde ve konuları içermektedir.

3.19 DENETÇİNİN SEÇİMİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

"Denetçinin Seçimi" Standardının amacı, denetimi yapılan firmanın sunduğu bilgilerden denetçi için gerekli bilgileri seçme kurallarının belirlenmesi ve edinilen bilgilerin sonuçlarının değerlendirilmesidir. Denetçinin seçimi, bilgi edinmek veya bilgiyi değerlendirmek amacıyla bilgilerinin bir kısmının seçilmesi ve analiz edilmesi

sürecidir. Bu standart; seçimin türlerini, seçme kurallarını ve sonuçların değerlendirilmesi faaliyetini belirlemektedir (Denetçinin Seçimi Standardı, Prg.1.1).

Denetçi seçimi gerçeğe dayanmalıdır. Bunun için denetçi aşağıdaki seçim türlerinden birini kullanmalıdır (Denetçinin Seçimi Standardı, Prg.2.1):

- **Tesadüfi seçim:** Tesadüfi seçim, tesadüfi rakamlar tablosuna dayanarak yapılır.
- **Ardışık seçim:** Aralıklı seçim; unsurların, tesadüfi seçilmiş rakamlardan başlayarak daimi aralıklarla seçilmesidir.
- **Birleştirilmiş seçim:** Birleştirilmiş seçim; tesadüfi ve ardışık seçimin birleştirilmesiyle uygulanmaktadır.

Denetçi seçimleri, denetim faaliyetlerinin uygulanması amacıyla denetim bilgilerinin %100'den az olan kısımlarına dair gerçekleştirilmektedir. Seçim için denetçi denetimi yapılan firmanın muhasebe işlemlerinin belirli kısmının denetim hacmini ve kuralını belirlemelidir (Eyvazova, 2002: 81).

Denetçi, belirlenmiş kısmın denetimi kuralını hazırlarken denetimin amacını ve bu amaca ulaşacak yöntemleri belirlemelidir. Daha sonra denetçi tahmin edilen yanlışları belirlemeli, bu amaçla gereken kanıtları değerlendirmelidir. Seçimin hacmini belirlerken denetçi seçim riskini de değerlendirmelidir. Denetim araçlarının testi zamanı aşağıdaki seçme riskleri söz konusu olabilmektedir (Denetçinin Seçimi Standardı, Prg.3.6):

- Birinci tip risk-kontrol sisteminin güvenli olduğu durumda, seçimin sonucu bu sistemin güvensiz olduğunu kanıtladığında, doğru fikrin reddedilmesidir.
- İkinci tip risk-kontrol sisteminin yeterince güvenli olmadığı durumda, seçimin sonucu bu sistemin güvenli olduğunu kanıtladığında, doğru olmayan fikrin kabul edilmesidir.

Denetçi her bir seçim için (Denetçinin Seçimi Standardı, Prg.4.1);

- Her yanlışlığı değerlendirmek,

- Seçimle edinilen sonuçları tüm denetim kaynaklarına uygulamak,
- Seçim riskini değerlendirmek

zorundadır. Hatalar değerlendirilirken ilk olarak hatanın özellikleri belirlenmelidir. Denetçi seçimle edinilen sonuçları tüm denetim kaynaklarına uygulamalıdır. Uygulama metotları farklı olsa da seçimin kurulması metoduna uygun olmalıdır. Denetçi denetim kaynaklarında belirlenen yanlışların ihtimal verilen miktardan fazla olmamasından emin olmalıdır. Bunun için denetçi uygulama yolu ile edinilen yanlışlarla ihtimal verilen yanlışları kıyaslamalıdır. Eğer belirlenen yanlış ihtimal verilen yanlıştan büyükse, denetçi seçim riskini tekrar değerlendirmelidir.

“Denetçinin Seçimi” Azerbaycan standardı Uluslararası Denetim Standartları içerisinde yer almamaktadır.

3.20 FİNANSAL TABLO DENETİMLERİNDE YOLSUZLUK VE HİLEYE İLİŞKİN DENETÇİ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu” Standardı, “Denetçi Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu’na ve 240 No’lu “Finansal tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hile” UDS’ ye uygun olarak denetçi faaliyetini düzenlemek için hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetim zamanı işletmenin hile ve yolsuzluklarını belirledikte denetçinin davranışının belirlenmesidir. Standardın görevleri şunlardır (Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu Standardı, Prg.1.1-1.3):

- Hile ve yolsuzlukların türlerini belirlemek,
- Hile ve yolsuzluğun riskini belirlemek,
- İşletme sorumlularının kasıtlı veya kasıtlı olmadan kanunlara zıt davranması sonucunda belirlenen hile ve yolsuzluklarla ilgili denetçi davranışının belirlenmesi,

- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu etkileyen hile ve yolsuzlukların belirlenmesi ile ilgili denetçi sorumluluğu sınırını belirlemek.

Hile ve yolsuzluklar kasıtlı ve kasıtsız olabilmektedir. İşletmenin işletme içi faaliyetlerinde hile ve yolsuzlukların oluşmasını sağlayan faktörler (Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu Standardı, Prg.3.2);

- Ekonominin kriz yaşayan alanlarına büyük yatırımlar yapılması,
- Dönen varlıkları hacminin satışın hızla artmasına veya karın önemli derecede azalmasına uygun olmaması,
- İşletmenin belirli bir zaman diliminde bir veya birden fazla siparişiye bağlı olması,
- Hizmetler için mevcut ödemelerin gösterilmiş hizmetlere uygun olmaması,
- İşletmenin yönetim sisteminin özellikleri ve bu sistemdeki kusurlar,
- Kar dağıtımının özellikleri,
- Yasalardan uzaklaşma

olarak sıralanabilir.

Denetçi mevcut veya oluşabilecek hile ve yolsuzlukların oluşmasına neden kusurların (Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu Standardı, Prg.5.2);

- Muhasebe işlemlerinin yapılmasında yasalara uygunsuzluk,
- İşletme işlemleri ve emlakın değerlendirilmesinde muhasebe politikalarına uyumsuzluk,
- Döviz işlemleri ve mülki, vergi yasalarına uyumsuzluk

türlerine dikkat etmelidir.

Denetçi hile ve yolsuzluklar oluştuğu zaman hazırladığı yöntemleri;

- Hile ve yolsuzlukları oluşturan faktörlerin türlerine,
- Ortaya çıkmış hile ve yolsuzlukların önemlilik düzeyine,
- Gelecek denetimlerde hile ve yolsuzlukların yaranması riskine

dayanarak düzeltilmelidir. Denetçi hile ve yolsuzlukları belirlediği zaman işletmenin iç kontrol sisteminin verimliliğini değerlendirmeli ve bununla ilgili uygulanacak denetim faaliyetinin özellik ve hacmini belirlemelidir.

Denetçi işletmeye karşı muhasebe bilgilerinin doğruluğuna dair fikrin objektifliği ve dürüstlüğü için sorumluluk taşımaktadır. Denetçi ayrıca ortaya çıkmış hile ve yolsuzluklarla ilgili bilgilerin üçüncü kişilere aktarılmasıyla sorumludur (Ezizov, 2003: 89).

Azerbaycan Denetim Standardı, 240 No'lu "Finansal Tabloların Denetiminde Yolsuzluklar ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu" başlıklı UDS ile karşılaştırıldığında, Azerbaycan standardının birçok önemli konuyu içermediğini görülmektedir. Uluslararası standart; yönetimin gerçek olmayan günlük kayıt düzenlediğini, kişilerin finansal performansını saptırdığını, kayıtları değiştirdiğini açıklayarak yolsuzluk ve hile teknikleri ile bilgileri sunmaktadır. Ayrıca yönetimin zimmete para geçirme yollarıyla ilgili bilgiyi de denetçiye sunmaktadır. Bunun dışında standartta mesleki şüphe konusu gerektiği şekilde açıklanmıştır. Denetçinin soruşturma ve denetim faaliyetlerini mesleki şüphe ile işletme yöneticileri arasında uyuma bakmaksızın yürütmelidir. Denetçi araştırmalar boyunca yönetim hakkında elde ettiği kanıtları, yönetimin dürüst ve bütünlük içinde olduğu durumuna bakmaksızın, bu kanıtlar ışığında, mesleki şüphe bağlamında, dikkatle ele alarak yürüttüğü soruşturmanın gereklerini yerine getirerek denetimini tamamlar. Uluslararası standartta, iç kontrolün titizce incelenmesi gereği vurgulanmaktadır. Denetçinin, işletme içindeki yolsuzluk riskinin belirlenmesi için yönetimin yürüttüğü süreçlere ilişkin soruşturmalar, işletmenin ticari faaliyetlerine ve etik davranışlarını gözlemlemeye ilişkin soruşturmalar gerçekleştirdiği de görülmektedir. Yolsuzluk ve hile risk faktörlerine örnek teşkil eden olay ve koşulların net bir şekilde uluslararası standartta yer almaktadır. Oysa Azerbaycan standardında bu konu eksik kalmaktadır. Bunların dışında önemli bir konu da denetçinin sahtecilikten doğan yanlış beyan riskinin analizi için izleyeceği yolların açıklanarak denetçinin bilgilendirilmesinin uluslararası standartta yer almasıdır. Yukarıda sıralanan tüm konuların Azerbaycan standardında da yer alması gerekmektedir.

3.21 DİĞER DENETÇİ ÇALIŞMALARINDAN FAYDALANMAYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Diğer Denetçi Çalışmalarından Faydalanma” Standardı, “Denetçi Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyetinin Kanunu’na uygun olarak ve 600 No’lu “Denetim Çalışmalarında Diğer Denetçinin Çalışmalarından Faydalanma” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetçinin denetim zamanı diğer denetçinin çalışmalarından yararlanarak denetçi görüşü hazırladığı durumlar için kuralların belirlenmesidir. Bu standart, iki veya daha fazla denetçinin atandığı birlikte yapılan denetimler ve denetçinin eski denetçilere başvurduğu durumlar için geçerli değildir (Diğer Denetçi Çalışmalarından Faydalanma Standardı, Prg.1.1-1.2).

3.21.1 Asıl Denetçinin Belirlenmesi ve Asıl Denetçinin Yürüttüğü Faaliyetler

Denetçi asıl denetçi olabilmek için kendinin yeterli olup olmadığını incelemelidir. Bunun için asıl denetçi (Diğer Denetçi Çalışmalarından Faydalanma Standardı, Prg.2.1);

- Denetim yapılan bölümün önemliliği,
- Bölümün faaliyetiyle ilgili asıl denetçinin sahip olduğu bilgi düzeyi,
- Diğer denetçiler tarafından denetlenen bölümün muhasebe bilgilerinin hata riskinin önemliliği,
- İşin büyük kısmının asıl denetçi tarafından yapıldığı durumunda, diğer denetçinin denetlediği bölümlerle ilgili bu standarttaki faaliyetlerin asıl denetçi tarafından yürütülmesini

dikkate almalıdır.

Asıl denetçi diğer denetçiye (Diğer Denetçi Çalışmalarından Faydalanma Standardı, Prg.3.3);

- Bağımsızlığın temelliği,

- Diğer denetçinin sonuçlarının kullanılması, denetimin planlamasının ilk aşamasında onların faaliyetinin ilişkilendirilmesi için gereken yöntemlerin gerçekleştirilmesi,
- Denetim, belgelerin hazırlanması ile ilgili taleplere uygunluğu bilgilerini de vermelidir.

3.21.2 Raporlama ve Sorumlulukların Paylaştırılması

Ana bağımsız denetim kuruluşu, diğer bağımsız denetim kuruluşunun çalışmalarının kullanamayacağına karar verdiğinde ve diğer bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletme bileşeninin finansal bilgileri ile ilgili yeterli ek yöntem ve teknik uygulayamadığında, şartlı görüş bildirmeli ya da çalışma alanının sınırlı olmasından dolayı görüş bildirmekten kaçınmalıdır.

Bazı ülkelerin yasal uygulamaları asıl denetçinin finansal tabloların bütünü üzerine vereceği denetim görüşünün, sadece diğer denetçi tarafından denetlenen bir veya daha çok işletme bileşeninin denetim görüşünü dayanak almasına izin vermektedir. Asıl denetçi, bunu yaptığı takdirde, bu durumu açıkça belirtmeli ve finansal tabloların diğer denetçi tarafından denetlenen bölümünün büyüklüğüne işaret etmelidir (Nesrullayev, 2004: 54).

Azerbaycan Denetim Standardı, 600 No'lu "Denetim Çalışmalarında Diğer Denetçinin Çalışmalarından Faydalanma" başlıklı UDS ile aynı içeriğe sahiptir.

3.22 ÖZEL AMAÇLI DENETİMLERDE DENETÇİLERİN İŞTİRAKİYLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

"Özel Amaçlı Denetimlerde Denetçilerin İştiraki" Standardı, "Denetim Hizmeti Hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu'na uygun olarak ve 800 No'lu "Özel Amaçlı Denetimlere İlişkin Bağımsız Denetim Raporu" başlıklı UDS'ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı;

- Milli muhasebe standartlarından farklı muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmiş muhasebe işlemlerinin denetimi,
- Birçok hesap, hesap unsurları ve kalemlerinin denetimi,
- Anlaşma şartlarına uyumluluk,
- Özet finansal tablo denetimini

içeren özel amaçlı denetim anlaşmalarıyla ilgili olarak rehberlik sağlamaktır (Özel Amaçlı Denetimlerde Denetçilerin İştiraki Standardı, Prg.1.1-1.2).

3.22.1 Genel Değerlendirmeler

Özel amaçlı denetim anlaşması ile ilgili denetçinin raporu özet finansal tablolar üzerine olan rapor dışında, aşağıdaki temel unsurları normal olarak (Özel Amaçlı Denetimlerde Denetçilerin İştiraki Standardı, Prg.2.3);

- (a) Başlık,
- (b) Adres,
- (c) Açılış ya da giriş paragrafı;
 - (i) Denetlenmiş finansal bilgilerin tanımlanması,
 - (ii) İşletme yönetiminin sorumluluğunun ve denetçinin sorumluluğunun ifadesi,
- (d) Denetimin yapısını ifade eden paragraf,
- (e) Finansal bilgi üzerine görüşün ifadesini içeren bir görüş paragrafı,
- (f) Raporun tarihi,
- (g) Denetçinin adresi,
- (h) Denetçinin imzası

düzeni içinde içermelidir.

Zorunlu bir biçim ile raporlama istenildiğinde denetçi, zorunlu raporun içerik ve özünü değerlendirmeli ve standart şartlarına uymak için ya biçimi farklı bir şekilde ifade ederek ya da ayrı bir rapor ekleyerek gerekli değişiklikleri yapmalıdır.

3.22.2 Diğer Genel Muhasebe İlkelerine Uygun Olarak Hazırlanan Finansal Tablolar ile İlgili Raporlar

Finansal tablolar uluslararası veya milli standartlara dayanarak değil, diğer genel muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanabilir. Finansal tabloların şemasına (Özel Amaçlı Denetimlerde Denetçilerin İştiraki Standardı, Prg.3.1);

- Vergi beyannameleri,
- Kasaya giren ve çıkan ödemeler şeması,
- Her hangi bir düzenleyici devlet organı tarafından belirlenen muhasebeleştirme

dahil edilebilir.

Görüşte finansal tabloların tüm önemli bölümleri ile birlikte ilkelere uygun olarak hazırlandığı da gösterilmelidir. Denetçi fikrini ifade etmek için ‘her yönden objektif sunulmuştur’ terimini kullanılmalıdır (Qenizade, 2002: 96).

Azerbaycan Denetim Standardı, tamamen 800 No’lu uluslararası “Özel Amaçlı Denetimlere İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu” başlıklı UDS’ye uygun olarak hazırlanmıştır ve içerik olarak da bu standartla aynıdır.

3.23 YÖNETİMİN BEYANLARI AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Yönetimin Beyanları” Standardı, “Denetçi Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu’na uygun olarak ve 580 No’lu “Yönetimin Beyanları” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetim kanıtı olarak yönetimin sunduğu bilgilerin kullanım şekil ve kurallarını belirlemektir (Yönetimin Beyanları Standardı, Prg.1.1-1.2).

Denetçi denetim kanıtlarının toplamak zorundadır. Yönetim ise bu bilgilerin dürüstlüğü için sorumluluk taşımaktadır. Herhangi diğer kanıtların mevcut olmadığı

durumda denetçi finansal bilgilerin dürüstlüğü ile ilgili yazılı kanıtlar edinmelidir. Resmi belgelenmiş bilgiler edinilirken ayrı ayrı ya da toplu bilgiler yeterli olabilir. Denetçi(Yönetimin Beyanları Standardı, Prg.3.3);

- Talep edilen kanıtların işletme içi denetimden veya dış kaynaklardan edinmek,
- Yönetim tarafından sunulan bilgilerin inandırıcı olması,
- Bilgiyi sunan kişinin finansal bilgilere yeterince hakim olduğunu belirlemek

isteyebilir. Yönetimin sunduğu bilgiler denetçinin tahmini edindiği diğer denetim kanıtlarının yerine geçmez. Yönetimin sunduğu bilgilerle edinilmiş denetçi kanıtları arasında uyumsuzluk varsa, denetçi bu uyumsuzluğun nedenini araştırmalı ve yönetimin sunduğu bilgilerin güvenilirliğini araştırmalıdır.

Yönetimin bilgi vermemesi durumunda denetçi olumlu görüşten farklı görüş bildirebilir. Bu durumda denetçi sunulan tüm diğer bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmekle birlikte, bu kaçınmanın denetim görüşünün diğer unsurlarına da nasıl etki göstereceğini belirlemelidir (Hebiboğlu,2002:113).

Azerbaycan Denetim Standardı, 580 No’lu “Yönetimin Beyanları” başlıklı UDS’nin kapsadığı konu ve maddeleri içermektedir.

3.24 DENETÇİ RAPORLARIYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Denetçi Raporları” Standardının amacı, denetçi görüşü ve onun çeşitlerinin hazırlanması kurallarının belirlenmesidir. Standart, “Denetim Hizmeti Hakkında” Kanun’a ve 700 No’lu “Genel Amaçlı Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır (Denetçi Raporları Standardı, Prg.1-2).

3.24.1 Denetçi Raporunun Bölümleri ve Denetimin İçeriği

Denetçi raporunun (Denetçi Raporları Standardı, Prg.6);

- Denetimi yürüten bağımsız denetçi ile ilgili bilgi,
- İşletme ile ilgili bilgi,
- Giriş,
- Denetimin içeriği,
- Sunulan bilgilere dair denetçi görüşü,
- Denetçi rapor tarihi,
- Denetçinin adresi,
- Denetçi raporunun onaylanması

bölümleri vardır.

Denetçi raporunu kullananlarda denetimin Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarına ve uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanması ile ilgili güven oluşturmalıdır. Denetçi denetim zamanı finansal bilgilerdeki uygunsuzlukları önemle değerlendirmelidir. Hatanın önemi deneti tarafından denetim zamanı belirlenir. Bu bölümde (Denetçi Raporları Standardı, Prg.8);

- Sunulan bilgilerin kontrol yöntemi gösterilmelidir.
- Bilgilerin hazırlanıp sunulmasında kullanılan yöntemler belirtilmelidir.
- Finansal bilgilerin hazırlanmasında işletme tarafından uygulanan muhasebe ilkeleri değerlendirilmelidir.
- Uygulanan finansal raporlar tamamen değerlendirilmelidir.

3.24.2 Denetçi Görüş Çeşitleri

Denetçi görüşü olumlu, kısmi olumu, olumsuz veya görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir. Olumlu görüş (Denetçi Raporları Standardı, Prg.12-13);

- Denetçi gereken bilgileri edindiği zaman,
- Bilgiler yeterince finansal durumu açıkladığında,
- Bilgilerin güvenilirliği ile ilgili tüm sorular cevaplandığında,

- Finansal işlemler gereken usul ve yasalara göre hazırlandığında yerine getirildiği zaman verilir. Denetçi görüşü ona eklenmiş açıklamaları da içeriyorsa, görüş geliştirilmiş hesap edilmektedir. Geliştirilmiş görüş;

- İşletmenin devamsızlığında belirsizlik sorunları,
- Denetim sürecinde prensiplerin değişmesini,
- Denetim sonuçlarına göre muhasebe kayıtlarında gereken düzeltmelerin yapılmasını,
- Diğer denetçilerin işinden yararlanılması ile ilgili açıklamaları,
- Eski denetçi görüşlerine ait araştırmaları

içermektedir.

Denetçi;

- İnamsızlık-birçok alanda belirsizlik,
- Hatalar

durumlarda olumlu görüş bildiremez

3.24.3 Güvensizlik ve Hata Sebepleri

Güvensizliğin nedenlerine şunlar dahildir(Denetçi Raporları Standardı, Prg.14):

- Denetçi tüm gereken bilgileri edinmemektedir.
- Duruma bağlı olarak sonuçların doğruluğuna güvensizlik (örneğin, çok usullü yönetim, uzun süreli anlaşma).

Hata nedenleri şunlardır:

- Muhasebe usullerinin kabul edilmemesi,
- İşlemlerin yerine getirilmesi ve resmileştirilmesinde yasalara uyumsuzluk.

Güvensizlik ve hatanın varlığı olumlu görüşten kaçınmaya yol açabilir. Önemli olmayan güvensizlik ve hata denetçiye olumlu görüş bildirme hakkını vermektedir.

Kısmi görüş sınırlı bir görüş çeşididir. Bilgi eksikliği ve Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarından uzaklaşma durumunda görüş sınırlı hale gelmektedir. Sınırlı görüş aşağıdakileri(Denetçi Raporları Standardı, Prg.15):

- Azerbaycan Cumhuriyeti muhasebe işlemleri ilkelerinden uzaklaşma,
- Denetim faaliyetlerinin sınırlılığı ile ilgili fikir,
- Denetlenmemiş işlemlerle ilgili görüşünün verilmesinin imkansızlığı,
- Bilgilerin uygun olmaması durumunda işlemlerin doğru olduğunu gösteren görüşün verilmesi imkansızlığını

ifade etmektedir.

Denetçi olumsuz görüş bildirdiğinde “talepleri tatmin etmiyor”, “gerçek tasavvur oluşturmuyor”, “uygun değil”, “zıttır” gibi ifadeler kullanmaktadır. Denetçi görüş bildirmekten kaçındığında, işin durumu ile ilgili görüş bildirmenin imkansızlığını göstermektedir (Novruzov, Bayramov ve Eyvazov, 1998:127).

Azerbaycan Denetim Standardı, 700 No’lu UDS’nin özetlenmiş şeklidir. Denetçi raporunun temel unsurları incelendiğinde, Azerbaycan standardında işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu ve bağımsız denetçinin sorumluluğu bölümlerinin olmadığını görülmektedir. Ayrıca yönetimce, iç kontrolü doğru bir şekilde yürütmesi, uygun muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, koşullara uygun muhasebe tahminlerinin yapılması gibi konulara değinilmemesinin eksikliği de söz konusudur.

3.25 RİSKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi” Standardı, “Denetçi Hizmeti Hakkında” Kanun’a uygun olarak ve yürürlükten kaldırılmış olan 400 No’lu “Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, iç kontrol ve muhasebe sistemleri ile ilgili, ayrıca denetçi riski ve onun içindekilerle ilgili bilgilerin alınması üzere kuralların

belirlenmesidir (Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı, Prg.1.1-1.2).

3.25.1 Dahili Risk ve İç Kontrol Araçlarındaki Kısıtlamalar

Denetimin yürütülmesi için genel planın hazırlanması zamanı denetçi dahili riskin değerlendirilmesini gerçekleştirmektedir. Dahili riskin değerlendirilmesinde denetçi aşağıdakileri aydınlatmalıdır (Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı, Prg.2.2):

(1) Finansal İşlemler Düzeyinde;

- Yönetimin dürüstlüğü,
- Yönetimin bilgi ve deneyimini,
- Yönetime baskının olup olmadığını,
- İşletmenin ticaretinin özelliklerini (örneğin, üretim alan sayısı ve coğrafi yerleşimi),
- İşletmeye ait alanları etkileyen faktörler (örneğin, iktisadi durum, rekabet şartları).

(2) İşlemler ve Hesap Grubu Düzeyinde;

- Hatalı olabilecek hesaplar,
- Uzmanla ihtiyaç duyulacak işlemlerin zorluğu,
- Kayba uğrayan aktifler (örneğin, para),
- Dönem sonunda veya sonuna yakın bitmiş olan zor işlemler,
- Normal yöntemlerle araştırılması imkansız işlemler.

İç kontrol kısıtlamaları; şunları (Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı, Prg.3.2):

- İç kontrolün gerçekleştirilmesiyle ilgili masrafların beklenen gelirden yüksek olmamasına dair yönetimin talebini,
- İç kontrol araçlarının büyük kısmının nadir işlemlere değil, cari işlemlere yönlendirilmesini,
- İnsan faktörüne bağlı hataların mümkünliğini,

- İç kontrolün gerçekleştirilmesi yetkisini suiistimali içermektedir.

3.25.2 İç Kontrol Sistemi Riskinin Önceden Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri

İç kontrol sistemi riskinin önceden değerlendirilmesi, işletmede önemli hataların önlenmesi veya hataların belirlenerek karşısının alınması bakımından iç kontrol ve muhasebe sisteminin verimliliğinin belirlenmesi sürecini içermektedir. İç kontrol sistemi riski denetçi tarafından(Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı, Prg.4.4-4.5);

- Muhasebe ve iç kontrol sistemi verimli olmadığında,
- Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin verimli değerlendirilmesi amaca uygun olmadığında

önemle değerlendirilmelidir.

İç kontrol sistem riskinin değerlendirilmesi;

- Denetçi mevcut hataların önlenmesini şartsız mümkün kılan iç kontrol araçlarını ilişkilendirilmiş biçimde onaylarsa,
- Değerlendirmeni onaylamak için kontrol testini planlayıp uygularsa

bu durumlar istisna olmakla birlikte önemle gerçekleştirilmelidir.

Kontrol testleri(Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı, Prg.4.7-4.8);

- Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasına, başka bir ifadeyle mevcut hataların önlenmesi bakımından ne kadar iyi oluşturulduğuna dair,
- İçinde bulunulan dönem kapsamında iç kontrol araçlarının uygulanmasına dair

denetçi kanıtlarının edinilmesi amacıyla gerçekleştirilmektedir.

Kontrol testleri;

- İç kontrol araçlarının gerektiği gibi uygulanması ile ilgili denetçi kanıtlarının edinilmesi amacıyla işlem ve olayları onaylayan belgelerin denetlenmesini,
- Belgelenmemiş iç kontrol araçlarının kullanımına dair sorguların yürütülmesini,
- İç kontrol sistemi araçlarının tekrar uygulanmasını

kapsayabilir.

Kontrol testlerinin sonuçlarına dayanarak denetçi kontrol sistemi riskinin değerlendirilmesinde önceden düşünülmüş izleğe uygun olarak, iç kontrol araçlarının uygulanması yöntemlerinin hazırlanmasını veya uygulanıp uygulanmamasını belirlemelidir (Qenizade, 2002: 148).

3.25.3 Kontrol Sistemi Riski ve Dahili Riskin Değerlendirilmeleri Arasındaki İlişki ve Ortaya Çıkarmama Riski

Dahili risk ile ilgili oluşmuş duruma uygun olarak, yönetim hatalarını belirlenip giderilmesine yönelik iç kontrol ve muhasebe sistemi oluşturmaktadır. Bu yüzden de genel olarak dahili risk ile kontrol sistemi riski birbiri ile sık bağlı olmaktadır. Bu durumda eğer denetçi dahili risk ile kontrol sistemi riskini ayrı ayrı değerlendirmeye denerse, risklerin uygunsuz değerlendirilmesi ihtimali söz konusu olabilir. Ancak kombine değerlendirme yöntemi ile denetçi riski daha dakik değerlendirebilir.

Ortaya çıkarmama riskinin düzeyi denetçi kontrollerinin yöntemleri ile birebir ilişkilidir. Dahili riskin değerlendirilmesi ile birlikte kontrol riskinin değerlendirilmesi, önemine bağlı olarak denetçi kontrolleri işlemlerinin hacmini, süresini ve özelliklerini etkilemekle, tespit etmeme riskinin seviyesinin aşağı düzeye indirilmesi amacıyla gerçekleştirilir. Kontrol sistemi riski ve dahili riskinin düzeyi ile riskin tespit edilmemesi unsurları arasında karşılıklı ilişki mevcuttur. Örneğin, eğer dahili risk ve kontrol sistemi riski yüksekse, bu durumda riskin tespit edilmemesi

ihtimalinin düşük olması gereklidir. Bu denetçi riskinin mümkün düşük düzeyde olmasını sağlamaktadır. Kontrol sistemi riski ve dahili riskin değerlendirme düzeyinin düşük olması, denetçiye önemine dayanarak herhangi bir denetim yönteminin gerçekleştirilmesi gereksinimi oluşturur. Kontrol sistemi riskinin ve dahili riskin değerlendirilme düzeyine bağlı olmayarak denetçi hesap kalanları ve işlem grupları ile ilgili bir sıra denetim faaliyeti gerçekleştirmelidir. Kontrol sistemi riski ve dahili risk ne kadar yüksekse, denetçi daha fazla denetim kanıtı edinmek zorunda kalmaktadır. Ortaya çıkarmama riskinin giderilmesi ve denetçi riskinin düşük düzeye indirilmesi için denetçi yeterli ve uygun kanıtlar verebileceğini belirlemelidir(Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı, Prg.5.1;6.1;6.3).

Azerbaycan Denetim Standardın, güncel olmayıp yürürlükten kaldırılmış UDS'nin temelinde hazırlanıp uygulandığını görülmektedir.

3.26 BİLGİSAYAR ENFORMASYON SİSTEMLERİ ÇERÇEVESİNDE DENETİM AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Bilgisayar Enformasyon Sistemleri Çerçevesinde Denetim” Standardının amacı, bilgisayar enformasyon sistemleri çerçevesinde gerçekleştirilen denetim zamanı uyulması gereken izleklerle ilgili standartların belirlenmesidir. Denetimin genel amaç ve hacmi, bilgisayar enformasyon sistemleri çerçevesinde değişmemektedir. Bilgisayarın uygulanması finansal bilginin işlenmesi, kaydedilmesi ve verilmesi sürecinde değişiklikler yapmakta ve işletmenin kullandığı muhasebe sistemi ve iç kontrol sistemini etkileyebilmektedir (Bilgisayar Enformasyon Sistemleri Çerçevesinde Denetim Standardı, Prg.1.1-13). Bilgisayar ve enformasyon sistemlerinin uygulanması(Bilgisayar Enformasyon Sistemleri Çerçevesinde Denetim Standardı, Prg.1.4);

- Muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile ilgili yeterince bilgi edinilmesi sürecinde denetçinin uyduğu izlekleri,
- Riskin değerlendirilmesinde dahili ve kontrol sistemi riskinin analizini,

- Denetimin amacına ulaşmak için gereken kontrol testlerinin hazırlanıp yürütülmesini

etkileyebilir.

“Riskin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi” Milli Denetim Standardına uygun olarak, denetimin planlanması ve yürütülmesinin verimliliği için denetçinin muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile ilgili bilgiye sahip olması gerekmektedir (Qenizade, 2002: 158).

Bilgisayar ve enformasyon sistemleri önem taşıyorsa, denetçi bilgisayar ve enformasyon sistemleri çerçevesi ile ilgili dahili ve kontrol sistemi riskinin değerlendirilmesine onun etkisi ile ilgili bilgi edinmelidir. Bilgisayar ve enformasyon sistemleri çerçevesinde riskin ve iç kontrolün özelliklerine(Bilgisayar Enformasyon Sistemleri Çerçevesinde Denetim Standardı, Prg.3.3);

- İşlem izlerinin yokluğu,
- İşlemlerin tek bir şekilde işlenmesi,
- Fonksiyon ayırımının yokluğu,
- Hata ve yanlışlıkların olabileceği,
- İşlemlerin gerçekleştirilmesi veya gerçekleştirilmemesi,
- Kontrolün diğer araçlarının bilgisayara işlenilmesine bağımlılığı,
- Yönetim kontrolünün geliştirilmesi imkanı,
- Bilgisayarın uygulanması ile denetim yöntemlerinin kullanım imkanı

dahildir.

Dahili ve kontrol sistemi riskleri bilgisayar ve enformasyon sistemleri çevresinde bilgilerin hatalı olma ihtimaline hem geniş hem de kısıtlı etki gösterebilir. Örneğin(Bilgisayar Enformasyon Sistemleri Çerçevesinde Denetim Standardı, Prg.4.2):

- Riskler programların hazırlanması, sistemli program teminatının sağlanması, işlemler ve özel hizmet veren programlara girme gibi

bilgisayar ve enformasyon sistemleri fonksiyonlarının eksikliği sonucunda oluşabilir.

- Riskler uygulanan programlarda, bilgi depolarında, ayrıca bilgisayar bilgilerinin işlenmesinde hata ve hile ihtimalini yükseltebilir.

Azerbaycan Denetim Standardı, yürürlükten kaldırılmış olan 401 No'lu "Bilgisayar Enformasyon Sistemleri Çerçevesinde Denetim" başlıklı UDS'ye dayanarak hazırlanmıştır.

3.27 DENETİM ANLAŞMASINA İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

"Denetim Anlaşması" Standardı Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın 5/4 Sayılı kararı ile yürürlüğe girmiştir.

Denetimin yürütülmesiyle ilgili anlaşma, siparişçi ve denetçi arasında denetim hizmetinin gösterilmesiyle ilgili belgedir. Taraflar şartları önceden tam olarak belirledikten sonra anlaşma yapılmaktadır. Tarafların sorumlulukları, sorumlulukların yerine getirilmesi şartları, sorumluluk düzeyinin belirlenmesi, karşılıklı ilişkilerin tüm önemli noktaları anlaşmada açık ve net bir şekilde gösterilmelidir (Novruzov, Bayramov ve Eyvazov, 1998: 120).

Anlaşmada mutlaka (Denetim Anlaşması Standardı, Prg.5);

- Denetimin amacı,
- Denetimin hacminin belirlenmesinin denetçinin yetkisi olduğu,
- Denetimle ilgili talep edilen her hangi yazı, belge ve diğer bilgilerin denetçinin kullanımına sunulması,
- Denetlenen işletme yönetiminin sunulan bilgilerle ilgili sorumluluğu,
- Birinci denetimin gerçekleştirilmesi zamanı ilkin kalana göre veya eğer önceki denetimler başka denetçi tarafından yürütülmüşse, sorumluluğun şartları,

- Denetçinin yürüttüğü işin sonuçları ile ilgili siparişçiye verdiği bilgi şekli yer almalıdır.

Anlaşmanın giriş kısmında anlaşma ismi, sayısı, imzalandığı tarih ve yer, anlaşmayı yapan tarafların adı ve soyadı gösterilmelidir. Denetimin amacı ve denetim hacmi de anlaşmada belirtilmelidir. Tarafların sorumlulukları kısmında her bir tarafın üstlendiği sorumluluk listesi yer almaktadır. Denetim anlaşmasında işin kabul kuralları, denetimin yerine getirilme süresi, anlaşmanın faaliyet süreci gibi bölümler yer almaktadır. Özel şartlar kısmında ise; aşağıdakilere (Denetim Anlaşması Standardı, Prg.8):

- Denetçinin denetimden vazgeçme şartlarına,
 - Denetim süresinin uzatılma şartlarına,
 - Anlaşmayla ilgili tartışmaların önlenme kurallarına
- yer verilmektedir.

“Denetim Anlaşması” Standardı Uluslararası Denetim Standartları kapsamında yer almamaktadır.

3.28 DENETİMİN KALİTE KONTROLÜYLE İLGİLİ AZERBAIJAN DENETİM STANDARDI

“Denetimin Kalite Kontrolü” Standardının amacı, Azerbaycan Cumhuriyeti’nde gösterilen denetim hizmetinin kalite kontrolünü, türlerini, prensiplerini ve biçimini belirlemektir. Bu standart, Azerbaycan Cumhuriyeti’nde geçerli olan yasalara ve 220 No’lu “Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetimi İçin Kalite Kontrolü” başlıklı UDS’ye uygun olarak hazırlanmıştır. Standart Azerbaycan Cumhuriyeti’nde faaliyet gösteren bağımsız denetçilere ve denetim şirketlerine uygulanmaktadır. Kalite kontrolün;

- (1) İç kontrol,
- (2) Dış kontrol, olmak üzere iki türü belirlenmektedir (Denetimin Kalite Kontrolü Standardı, Prg.1-3;6).

Denetim kalitesinin iç kontrolü; denetim şirketinin yönetimi ve bağımsız denetçiler tarafından denetim planlamasının, denetim kurallarının uygulanmasının geçerli olan yasa ve denetim standartlarına uygunluğunun sağlanmasından oluşur. İç kontrol;

(a) Genel kontrol,

(b) Ayrı ayrı denetimler üzere kontrol

olmak üzere iki tür yerine getirilmektedir (Denetimin Kalite Kontrolü Standardı, Prg.1.2).

İç kontrol kuralları denetim şirketi tarafından onaylanmaktadır. Bu durumda (Denetimin Kalite Kontrolü Standardı, Prg.1.6):

- Mesleki talepler,
- Titizlik,
- Tayin etme,
- Yetkiler,
- Tavsiyeler,
- Siparişçilerle iletişim,
- Kontrol

dikkate alınmalıdır.

Aşağıdaki konuların zamanında analize tabi tutulması gerekmektedir (Denetimin Kalite Kontrolü Standardı, Prg.1.12):

- Genel denetim plan ve programı,
- Kontrol testleri dahil siparişçinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi riskinin belirlenmesi ve bununla ilgili genel denetim plan ve programındaki değişiklikler,
- Denetim sonuçları ile ilgili denetim kanıtlarına dair belgeler.

Dış kontrol, denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi tarafından gösterilen hizmet kalitesinin ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden oluşur. Dış kontrol Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası tarafından yapılmaktadır. Dış kontrol

(Denetimin Kalite Kontrolü Standardı, Prg.2.3);

(a) Denetim kalitesine iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,

(b) Denetim kuruluşu tarafından verilen denetim hizmetinin kalitesinin kontrolü

olmak üzere iki şekilde yapılır.

Dış kontrol faaliyetleri her bir denetim şirketi lisans aldığı tarihten bir yıl geçtiğinde, sonralar ise her takvim yılı içinde bir defadan az olmamak koşuluyla gerçekleştirilmektedir. Denetimin yürütülmesi sırasında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunları ve Denetim Standartları taleplerine denetçiler tarafından uyulmadığında ve takvim yılı sürecinde üç kez kalitesiz denetim yapıldığında lisansın geri alınması söz konusu olmaktadır (Haqverdiyev, 2005: 33).

Azerbaycan Denetim Standardı, 220 No'lu "Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetimi İçin Kalite Kontrol" başlıklı UDS'yi temel olarak hazırlanmıştır. Standart, konu ve maddeler olarak UDS ile uygundur.

3.29 DENETÇİ KANITI AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

500 No'lu "Denetim Kanıtı" başlıklı UDS'ye uygun olarak hazırlanan "Denetçi Kanıtı" Standardının amacı, denetçi kanıtlarının önemini, kaynağını, türlerini ve edinilmesi faaliyetini belirlemektir. Denetçi yeterli denetim kanıtı edinmek için gerekli yöntemleri planlayıp uygulamalıdır. Kanıtlar belirlenmiş kalite taleplerine uygun olmalıdır. Denetçi kanıtları değerlendirirken muhasebe ilkelerine dayanmalıdır. Kanıtlar denetçi görüşünün oluşumunda önemli olduğu için denetçi (Denetim Kanıtı Standardı, Prg.1-3;8);

- Genel ve ayrı ayrı hesaplarla ilgili risk düzey ve özelliklerinin değerlendirilmesi,
- İç kontrol sistemi ve uygun risklerin değerlendirilmesi,
- Denetlenen bilgilerin değerliliği,
- Önceki denetim tecrübesi,
- Denetlenen bilgilerin kaynağı ve güvenilirlik düzeyi

dayandırmalıdır.

Kanıtlar iç ve dış olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış kaynaklar, iç kaynaklara göre daha güvenilirdir. Denetçi yeterice kanıt edinmek imkanına sahip değilse, bu durumda ya şartlı görüş bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınır.

Denetçi kanıtları edinmek için belli kontrol testleri ve bağımsız faaliyetleri kullanmaktadır. Kontrol testleri, muhasebe ve iç kontrol sistemi faaliyetinin verimliliğine, ayrıca kontrol riskinin değerlendirilmesine yönelik takım kontrol sisteminden oluşur. Bağımsız faaliyetler, finansal bilgileri değerlendirmek için yeterli kanıt edinilmesine yönelik kontrol işlemleridir. Kanıtlar (Denetim Kanıtı Standardı, Prg.13);

- İnceleme,
- Onaylama,
- Belgelendirme,
- Gözlem,
- Soruşturma,
- Analitik işlemler,
- Kontrol hesaplamaları.

denetim faaliyetleri yardımıyla edinilebilir.

Eğer envanter muhasebeleştirme sonuçları önemliyse, bu durumda denetçi gözlem yolu ile maddi varlıkların gerçekten varlığı ile ilgili yeterince kanıt toplamalıdır. Envanter muhasebeleştirilmesine katılmak söz konusu olmadığı durumlarda denetçi alternatif işlemler belirlemelidir.

Nakit işlemlerin doğruluğunu kontrol etmek için denetçi gözlem yöntemini uygulayabilir. Nakit olmayan varlıkların doğruluğunu kontrol etmek için banka belgelerinin denetimi temel yöntemdir. Bu yöntemle de kanıt edinilmiyorsa, denetçi sorgulama yöntemini uygulamaktadır.

Denetçi denetim yöntemlerini, müşterileri sorgulama yöntemlerini ve analitik işlemleri uygulamakla borç ve alacak kalanları ile ilgili kanıt edinebilir. Bu durumda denetçi, diğer yöntemlerin kullanımını kısıtlayabilir. Kanıtların yeterli olmadığı durumda denetçi borçlu ve alacaklılarla doğrudan görüşmelidir (Zeynalov, 2007: 50).

Azerbaycan Denetim Standardı, 500 No'lu "Denetim Kanıtı" başlıklı UDS'ye uygun olarak hazırlanmasına karşın, bazı konulara yeterince dayanılmamıştır. Standartta; sadece maddi duran varlıklar, nakit para ve borç ve alacaklar üzerinde dayanak oluşturulmuş ve bu konular açıklanmıştır. Ayrıca standartta, denetçinin denetim kanıt toplamasına yönelik diğer yöntemlerin sadece isimleri geçmekte, onlara yeterli açıklama getirilmemektedir.

3.30 DENETÇİNİN SONUÇ BELGELERİNE İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

"Denetçinin Sonuç Belgeleri" Standardının amacı, denetimin resmileştirilmesi için gerekli sonuç belgelerin içeriği, biçimi, hazırlanması kurallarını belirlemektir. Sonuç belgeler; denetim sonucunda denetçinin hazırladığı, siparişçiye sunduğu denetim raporundan, denetçi görüşünden ve sonuç belge eklerinden oluşmaktadır. Denetim raporu ve denetçi görüşü sonuç belgelerin önemli kısmıdır. Denetçi görüşü ve onun türleri "Denetçi Görüşü" standardı ile belirlenmektedir (Denetçinin Sonuç Belgeleri Standardı, Prg.1-3).

Denetim sonucunu denetçi raporla resmileştirmelidir. Denetim raporu (Yusifzade, 2008: 19; Denetçinin Sonuç Belgeleri Standardı, Prg.8);

- Giriş,
- Önceki denetim sonucu,
- Siparişçiyle ilgili bilgiler,
- Para, banka ve kasa işlemleri,
- Kredi işlemleri,
- Üretim ve ürün satışı,

- Mal ve malzeme değeri,
- Maaş,
- Üretim masrafları,
- Menfaat ve fonlar,
- Sermaye,
- Denetim sonucu teklifleri,
- Rapor ekleri,
- Raporun imzalanması

başlıklarını kapsar.

Azerbaycan Denetim Standardı, 700 No’lu “Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları” başlıklı UDS’nin içerdiği konu ve maddelerle karşılaştırıldığında temelde benzerlik göstermektedir. Her iki standartta da denetim raporuna ağırlık verilmekte, raporun içeriği başlıklarla incelenmektedir.

3.31 DENETÇİ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Denetçi Sorumluluğu” Standardının amacı, denetçi faaliyeti ile ilgili sorumluluğu, türlerini, derecesini ve oluşma şartlarını belirlemektir (Denetçi Sorumluluğu Standardı, Prg.1).

3.31.1 Denetçi Sorumluluğunun Oluşma Koşulları ve Sorumluluk Türleri

Denetçi yerine getirdiği denetim, denetimin sonucu ve verdiği görüş için sorumluluk taşımaktadır. Denetçi sorumluluğunun oluşum koşulları aşağıdakilerdir (Denetçi Sorumluluğu Standardı, Prg.4):

- Denetim ilkelerinin çiğnenmesi,
- Kalitesiz denetim,
- Başka tür faaliyetler yürütmek,

- Süresi bitmiş veya Denetçiler Odası kararıyla iptal edilmiş lisansa göre faaliyette bulunmak,
- İşletmede denetimin yürütülmesini engelleyen durumların denetçi tarafından saklanması (işletme yönetiminin şahsi menfaati, yönetimle akrabalık ilişkisi),
- Denetçinin etik kurallara uymaması.

Denetçi sorumluluğuna;

- Kabul görmüş normatif hukuki kuralların çiğnenmesi,
- Denetim standartlarına denetim süresince yeterince özen gösterilmemesi

olmak üzere iki yönden bakılabilir.

Sorumluluk türleri (Denetçi Sorumluluğu Standardı, Prg.6);

- (1) İntizam sorumluluğu,
- (2) Mülki sorumluluğu,
- (3) Cinayet sorumluluğu.

olmak üzere üçe ayrılır.

İntizam sorumluluğu Denetçiler Odası tarafından, mülki ve cinayet sorumluluğu ise mahkeme organları tarafından Azerbaycan Cumhuriyeti kanunları ve hukuki-normatif kurallarına dayanarak belirlenir (Dalqılıcov, 2007: 40).

3.31.2 Sorumluluğun Belirlenmesi Kuralları

Denetçinin sorumluluğu belirlenirken (Denetçi Sorumluluğu Standardı, Prg.9);

- Siparişçiye zararın dokunup dokunmaması,
- Görevini yerine yetirirken denetçinin dikkatsizlik ve sorumsuzluk gösterip göstermemesi

vb'ye dikkat edilmelidir.

Denetçi işindeki yetersizlik ve hatalar, görevini gerektiği gibi yerine getirmeme nedeniyle siparişi ugrattığı maddi zarar için maddi sorumluluk taşımaktadır. Söz konusu durumlar şunlardır (Denetçi Sorumluluğu Standardı, Prg.11):

- Hatalı ve yanlış bilgiler içeren finansal verilerin denetçi tarafından saptanması ve
- Belirlenen hata ve yanlışların giderilmesi için denetçi tarafından yanlış tavsiyelerin verilmesi.

Kalitesiz denetim sonucu devlet ve denetlenen işletme zararları ile ilgili konular (Denetçi Sorumluluğu Standardı, Prg.14);

- Siparişçi dilekçesine dayanarak Denetçiler Odası tarafından 22.01.1997 tarihinde onaylanmış “Denetçi Faaliyeti İle İlgili Şikayetlerin İncelenmesi Kuralları” standardıyla,
 - Mahkeme yolu ile denetçilere uygulanan cezalar veya lisansın Oda tarafından geri alınması ile
- çözülmektedir.

“Denetçi Sorumluluğu” standardı Uluslararası Standartlar içinde yer almadığı için karşılaştırılması yapılmamaktadır.

3.32 TEKRAR DENETİM AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Tekrar Denetim” Standardının temel amacı, denetim hizmetini geliştirmek amacıyla Azerbaycan’ da faaliyet gösteren bağımsız denetçi, denetim şirketleri, bağımsız yabancı denetçiler tarafından denetim yapılırken “Denetçi Hizmeti İle İlgili” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununa, “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası İle İlgili” Kanuna, denetim standartlarına ve diğer yasalara uyulmaması sonucunda yapılmış hata ve eksikleri belirlemek ve onları gidermektir (Tekrar Denetim Standardı, Prg.1).

Tekrar denetim Denetçiler Odası'nın uygun gördüğü denetçi tarafından(Tekrar Denetim Standardı, Prg.2);

- Denetimi yapılan işletmenin talebiyle,
- Yetkili devlet organlarının kararıyla,
- Denetçiler Odasının talebiyle

durumlarında yapılabilir.

Tekrar denetim denetimi önce yapan denetçi tarafından yapılamaz. Tekrar denetimi yürütürken denetçi aşağıdakilere uymak zorundadır (Tekrar Denetim Standardı, Prg.3):

- Önceki denetim sonucu yapılan kusur ve eksiklerin ortaya çıkarılması,
- Kusur ve eksiklerin oluşmasında suçlu olan kişilerin belirlenmesi,
- Kusur ve eksikleri gidermek amacıyla tekliflerin yapılması,
- Tekrar denetim sonucunun üç kopya şeklinde resmileştirilmesi ve Denetçiler Odasına sunulması.

“Tekrar Denetim” Uluslararası Denetim Standartları içerisinde yer almadığı için karşılaştırma yapılmamaktadır.

3.33 ANALİTİK İŞLEMLERLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Analitik İşlemler” Standardı, “Analitik İnceleme Teknikleri” başlıklı UDS'ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetim süresince analitik işlemlerin uygulanmasına dair tavsiyelerin verilmesi ve standartların belirlenmesidir (Analitik İşlemler Standardı, Prg.1.1).

Analitik işlemler işletmenin finansal bilgilerinin (Analitik İşlemler Standardı, Prg.2.1);

- (a) Önceki dönemlerin kıyaslanan bilgileriyle,
- (b) İşletmenin beklenen faaliyet sonuçları ve denetçinin beklentileriyle,

(c) Benzeri sektör bilgileri, işletmenin satışlarının ticari alacaklara olan oranının sektör ortalamalarıyla ya da aynı sektördeki karşılaştırılabilir ölçekteki diğer işletmelerle karşılaştırılmasıyla karşılaştırılmasını içermektedir.

Denetçi analitik işlemleri kontrol işlemi gibi uygulamayı planlıyorsa (Analitik İşlemler Standardı, Prg.4.3);

- Analitik işlemlerin amaç ve sonuçlarının güvenilirlik derecesi,
- İşletme türü ve bilgi paylaşım düzeyi,
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin varlığı,
- Mevcut bilginin uygunluğu,
- Mevcut bilginin önemliliği,
- Mevcut bilginin kaynağı,
- Bilginin kıyaslanması

unsurlarını incelemesi gerekmektedir.

Analitik işlemlerin uygulanması, aksi deliller olmadığı için, bilgiler arasındaki ilişkinin varlığına ve devamlılığına dayanmaktadır. Böyle ilişkinin varlığı muhasebe sisteminden alınan bilgilerin tamlığı ve zamanlılığı ile ilgili kanıt sağlamaktadır (Bayramov, 2004: 165). Analitik işlem sonuçlarının güvenilirlik düzeyi;

- İncelenen maddelerin önemliliği,
- Aynı amaca yönelik farklı denetim işlemleri,
- Analitik işlemlerin beklenen sonuçlarının tahmin edilebilecek doğruluğu,
- Kontrol sistemi ve ahili risklerin değerlendirilmesi

unsurlarına bağlıdır (Analitik İşlemler Standardı, Prg.6.2).

Azerbaycan Denetim Standardı, 520 No'lu "Analitik İnceleme Teknikleri" başlıklı UDS'ye dayanarak oluşturulmuştur. Ancak bu standartta beklenen sonucun doğruluk derecesi konusuna yer verilmemiştir. Beklenen sonucun ne derecede doğru

elde edilebileceğine ilişkin hususların açıklanıp denetçiye iletilmesi denetçinin işini kolaylaştırmakta ve denetimin verimliliğini artırmaktadır.

3.34 İLK DENETİM-AÇILIŞ HESAPLARIYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“İlk Denetim-Açılış Hesapları” Standardı, 510 No’lu “İlk Denetim-Açılış Hesapları” başlıklı UDS’ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetim ilk defa yapılıyorsa veya önceki dönem başka denetçi tarafından yapılmışsa, açılış hesapları ile ilgili tavsiyelerin verilmesi ve standartların belirlenmesidir. İlk denetim zamanı denetçi, yeterli ve uygun kanıt toplamalıdır. Denetçi, yeterli ve uygun kanıt toplaması ile ancak (İlk Denetim-Açılış Hesapları Standardı, Prg.1.1-1.3);

- Açılış hesaplarında cari dönem işlemlerini etkileyen önemli hataların olmamasını,
- Geçmiş dönem kapanış hesaplarının cari döneme doğru aktarıldığını,
- Finansal politikaların ardışık uygulandığını veya değişikliklerin dikkate alınıp gerektiği gibi açıklandığını

belirleyebilir.

Açılış hesapları ile ilgili denetçinin toplayacağı yeterli miktardaki uygun denetim kanıtları (İlk Denetim-Açılış Hesapları Standardı, Prg.2.1);

- İşletme tarafından uygulanan muhasebe politikaları,
- Önceki dönem finansal tablolarının denetlenip denetlenmediği ve denetlendiyse denetçi raporunun tadil edilip edilmediği,
- Cari dönem finansal tablolarındaki yanlış beyan riski ve hesapların yapısı,
- Cari dönem finansal tablolarıyla ilgili açılış hesaplarının önemlilik derecesi

hususlarına bağlıdır.

Cari dönemde denetim işlemlerinin uygulanması zamanı cari aktif ve yükümlülüklerle ilgili bazı kanıt edinilebilir. Örneğin, dönem başı alacaklılara olan borçların dönem boyunca ödenmesi yılbaşı onun mevcutluğu, doğruluğu, hukuki ve yükümlülük bakımından birkaç kanıt elde etmeye yardımcı olmaktadır. Sermaye, uzun vadeli borç ve yükümlülüklerin onaylanması için denetçi muhasebe verilerine dayanarak açılış hesaplarını denetlemektedir. Diğer durumlarda denetçi örneğin, uzun vadeli borçlar ve sermaye açılış hesaplarını onayını üçüncü taraftan edinebilir. Bunun dışında ise denetçi ek denetim yöntemleri uygulamalıdır (Hacıyev, 2008: 41).

Yukarıda belirtilen denetim yöntemlerinin uygulanmasından sonra, denetçi açılış hesapları ile ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde edememiş ise, denetçinin raporunda (İlk Denetim-Açılış Hesapları Standardı, Prg.3.1);

- (a) Şartlı Görüş Bildirme,
- (b) Görüş Bildirmekten Kaçınma ya da,
- (c) İzin verilen durumlarda, Gelir Tablosu'na ilişkin şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmekten kaçınma ve finansal duruma ilişkin olumlu görüş bildirmeye

yer verilmelidir.

Açılış hesaplarında, cari dönem finansal tablolarını önemli şekilde etkileyebilecek hatalar varsa, denetçi yönetim kademesini ve yönetim kademesinin onayını aldıktan sonra eğer varsa önceki denetçiyi de haberdar eder. Hatanın etkisi gerekli şekilde muhasebeleştirilmemiş ve uygun olarak açıklanmamış ve sunulmamışsa, denetçi durumu yoğun olarak, şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirmelidir (İlk Denetim-Açılış Hesapları Standardı, Prg.3.2).

Cari dönem muhasebe politikaları, açılış hesaplarıyla tutarlı bir şekilde uygulanmamışsa ve bu değişiklik gerekli şekilde muhasebeleştirilmemiş ve uygun olarak açıklanmamış ve sunulmamışsa, denetçi duruma uygun olarak şartlı görüş ya da olumsuz görüş belirtmelidir (İlk Denetim-Açılış Hesapları Standardı, Prg.3.3).

İşletmenin önceki dönem denetim raporu tadil edilmiş ise, denetçi bu durumun cari dönem finansal tabloları üzerindeki etkisini dikkate almalıdır. Örneğin, kapsam sınırlaması sonucunda, bir önceki dönem stok açılış hesabının bilinmesinin mümkün olmadığı durumlarda olduğu gibi, denetçi cari dönem denetim görüşü olarak şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yoluna gitmeyebilir. Ancak, önceki dönem finansal tablolardaki değişiklik cari dönem finansal tablolarıyla ilgili ve önemli ise, denetçi cari dönem denetim raporunu buna bağlı olarak değiştirebilir. (İlk Denetim-Açılış Hesapları Standardı, Prg.3.4).

Azerbaycan Denetim Standardı, 510 No’lu “İlk Denetim-Açılış Hesapları” başlıklı UDS’yi temel alarak hazırlanmış, çevrilmiş ve milli standart olarak yürürlüğe girmiştir.

3.35 İŞLETMENİN DENETİMİ ZAMANI İKİNCİL YASAL DÜZENLEMELERİN DİKKATE ALINMASI TALİMATINA DAİR AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“İşletmenin Denetimi Zamanı İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması Talimatı” Standardı, “Denetçi Hizmeti Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununa uygun olarak, denetim zamanı ikincil yasal düzenlemelerin dikkate alınması amacıyla tahlilin yürütülmesini sağlamaktadır. Denetçi denetim faaliyetinin planlanıp yürütülmesinde, kanıtların edinilip değerlendirilmesinde ve sonuçların açıklanmasında dikkate almalıdır. Ancak işletmenin ikincil yasal düzenlemelere uymaması finansal sonuçları önemli bir şekilde etkileyebilir (İşletmenin Denetimi Zamanı İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması Talimatı Standardı, Prg.1.1-1.3).

Siparişçi finansal denetim zamanı ikincil yasal düzenlemelere uymak zorundadır. Denetçi denetim sonucu ile ilgili yazılı rapor hazırlamalı ve bu raporda ikincil yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığı vurgulanmalıdır. Eğer tahlil sonucu hiçbir kusur yoksa denetçi şöyle bir kayıtla onaylama yapmalıdır(İşletmenin

Denetimi Zamanı İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması Talimatı Standardı, Prg.2.5):

“Yaptığım tahlille muhasebeleştirme ve yıllık bilançonun kanuni maddelere ve ikincil yasal düzenlemelere uygun olarak yapıldığı belirlenmiştir”.

Eğer kusurlar varsa, denetçi onaylayıcı kayıttan imtina etmektedir. Denetçi(İşletmenin Denetimi Zamanı İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması Talimatı Standardı, Prg.2.6):

- Tamamen alan faaliyetini düzenleyen ve siparişiyle ilgili bilgiyi ve ikincil yasal tabanı öğrenir.
- Siparişi faaliyetini düzenleyen ikincil yasal düzenlemelerin olup olmadığını belirler.
- Yönetimden ikincil yasal düzenlemelere uyumu sağlamak için uygulanan usul ve yöntemlerle ilgili bilgi alır.

Denetçi ikincil yasal düzenlemelere uyulmadığını saptadığı zaman uygunsuzluğu tam ve dürüst inceleyip onun finansal sonuçların doğruluğuna etkisini değerlendirmektedir. Ayrıca denetçi bu uygunsuzlukla ilgili siparişi yönetimini bilgilendirmelidir. Yönetim bu uygunsuzluğu gidermekte gereken işlemleri yapmıyorsa, denetçi anlaşılmaya uygun olarak denetimi durdurabilir. Talimatın hazırlanmasında “Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması” başlıklı UDS’den yararlanılmıştır (Bayramov, 2004: 173).

Azerbaycan Denetim Standardının, kısa ve yetersiz olduğunu görülmektedir. 250 No’lu UDS’de ikincil yasal düzenlemeler ve yöntemler, ayrıca kanun ve diğer yasal mevzuata uyulmaması nedeniyle ortaya çıkan yanlış beyanları daha önemli hale getiren faktörlerle ilgili bilgiler verilmektedir. Oysa Azerbaycan Denetim Standardında bu kısmın yetersizliği dikkati çekmektedir. Bunun dışında, denetçinin uygunsuzlukları tespit ederken de finansal tablolar üzerindeki olası etkileri

incelemesi ve buna dayanarak uygunsuzlukların raporlaması konuları da Azerbaycan standardında açıklanmamıştır. Bu konularda da standardın yetersiz kaldığı görülmektedir.

3.36 İŞ BİLGİSİYLE İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“İş Bilgisi” Standardının amacı, denetçi ve denetçi grubu için iş bilgisinin edinilmesi ve denetimin tüm aşamalarında uygulanmasıyla ilgili kuralların belirlenmesinden ibarettir. Denetçi denetimi, denetçi görüşünü etkileyen olay, işlem ve yöntemleri saptayıp anlamak için yeterince iş bilgisine sahip olmalıdır. Denetçinin bilgi düzeyi, iktisadi ve işletmenin faaliyet gösterdiği alanlarla ilgili genel bilgiyi ve işletmenin nasıl faaliyet göstermesiyle ilgili bilgileri içermektedir. Denetçi anlaşma öncesi işletmenin alanı, yönetimi ve faaliyeti ile ilgili bilgi toplamalı ve denetimin yürütülmesi için gereken iş bilgisinin sağlanıp sağlanmadığını belirlemelidir (Zülfüqarov, 2008: 36).

İş bilgisi denetçiye (İş Bilgisi Standardı, Prg.3.1);

- Riskleri değerlendirmek ve problemleri belirlemek,
- Denetimi verimli ve amaca uygun olarak planlayıp yürütmek,
- Kanıtları değerlendirmek,
- Siparişiye daha iyi hizmet göstermek

hususlarında faydalı olur.

Denetçi denetimin tüm aşamalarında iş bilgisinin; aşağıdaki önemli:

- Dahili ve kontrol sistemi riskinin değerlendirilmesi,
- Ticari risk ve yönetimin bu riskle ilgili faaliyetlerinin incelenmesi,
- Denetimin genel plan ve programının hazırlanması,
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve önemlilik düzeyinin ne kadar uygun olduğunun değerlendirilmesi,
- Kanıtların uygunluğunun belirlenmesi,
- Yönetimden alınan bilginin önemliliğinin değerlendirilmesi,

- Özel denetçi analizi ve yenilikleri talep edilen alanların belirlenmesi,
 - İlgili kişiler ve onların işletme işlemlerinin belirlenmesi,
 - Zıt bilgilerin tespiti,
 - Sıra dışı durumların (yasalara aykırılık, dolandırıcılık) tespiti,
 - Finansal bilgilerin muhasebe politikalarına uygunluğunun değerlendirilmesi
- unsurlarıyla ilgili düşünce oluşturur.

Azerbaycan Denetim Standardı, yürürlükten kaldırılmış olan 310 No’lu “İş Bilgisi” başlıklı UDS çerçevesinde hazırlanmıştır.

3.37 MUHASEBE TAHMİNLERİNİN DENETİMİNE İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“Muhasebe Tahminlerinin Denetimi” Standardı, eski 810 No’lu yeni 3400 No’lu “Tahmine Dayalı Finansal Bilgilerin İncelenmesi” başlıklı Güvence Sözleşmesi Standardına dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, muhasebe tahminlerinin denetimiyle ilgili standartların belirlenmesi ve tavsiyelerin verilmesidir. Bu standart, tahmini muhasebe bilgilerinin denetimi için hazırlanmamıştır. Ancak bu standartta yer alan birçok faaliyetler bu amaca cevap verebilir. Denetçi muhasebe tahminlerini onaylayan yeterli ve uygun kanıt edinmelidir. Yönetim muhasebe tahminlerinin yürütülmesiyle ilgili sorumluluk taşımaktadır. Muhasebe tahminleri, genellikle geçmişte veya gelecekte olabileceği ihtimal edilen olay sonuçlarının belirsizliği ortamında yürütülür (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.1.1-1.2).

3.37.1 Muhasebe Tahminlerinin Özellikleri ve Denetim Faaliyetleri

Muhasebe tahminlerinin belirlenmesi süreci basit ve karmaşık olabilmektedir. Muhasebe tahminler ya muhasebe sisteminin bir hissesi ya da sadece dönem sonu faaliyet gösteren sistemin hissesi gibi belirlenebilir. Belirsizlik ve objektif bilginin olmaması sonucu muhasebe tahminlerine ulaşmak imkansız olabilir. Bu durumlarda

denetçi “Denetçi Görüşü” standardına uygun olarak değiştirilmiş bir görüşe ihtiyacın olup olmamasını çözmelidir (Gülmemmedov, 2007: 31).

Denetçi muhasebe tahminleri denetiminde aşağıdakilere dikkat etmelidir(Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.1.3):

- Yönetim tarafından kullanılan yöntemlerin analiz ve test edilmesi,
- Yönetimin tahmini ile kıyaslama yapmak için bağımsız tahminin kullanılması,
- Tahmini onaylayan sonraki olaylar.

3.37.2 Yönetim Kademesi Tarafından Kullanılan Süreçlerin Test Edilmesi ve Denetim Yöntemleri Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Çoğunlukla yönetim kademesi tarafından kullanılan yönetimin test edilmesi ve yeniden gözden geçirilmesini kapsayan adımlar şunlardır(Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.4.1):

- (a) Tahminde kullanılan temel varsayımların gözden geçirilmesi ve verilerin değerlendirilmesi,
- (b) Tahminde yer alan hesaplamaların test edilmesi,
- (c) Mümkün ise, bir önceki dönem tahminleri ile aynı dönem içerisinde gerçekleşen fiili sonuçların karşılaştırılması,
- (d) Yönetim kademesinin onay işlemlerinin gözden geçirilmesidir.

Denetçi, işletme ve onun çevresi hakkındaki anlayışa dayanarak, yapmış olduğu tahminin mantıklılığı ile ilgili en son değerlendirmesini yapmalı ve denetim sırasında elde etmiş olduğu kanıtlarla yapmış olduğu tahminin tutarlılığını değerlendirmelidir.

Muhasebe tahminlerinde bulunan doğal belirsizliklerden dolayı, farklılıkları değerlendirmek, diğer denetim alanlarında olduğundan daha zor olabilir. Elindeki denetim kanıtıyla desteklenerek oluşan denetçinin tahmin tutarı ile finansal

tablolardaki tahmin tutarı arasında fark varsa, denetçi bu farklılığın düzeltme gerektirip gerektirmeyeceğini belirler. Fark mantıklı ise, örneğin finansal tablolardaki tutarlar, beklenen sonuçlar dahilinde ise, bu durumda düzeltme gerekmez. Ancak denetçi, farkın mantıksız olduğunu düşünürse, yönetim kademesinin yapmış olduğu tahminin tekrardan gözden geçirilip düzeltilmesini talep eder. Eğer yönetim kademesi gözden geçirip düzeltme yapmayı reddederse, fark yanlış beyan olarak düşünülür ve diğer tüm yanlış beyanlarla birlikte finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemli olup olmadığını değerlendirir (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.5.1).

Denetçi, mantıklı olarak kabul edilen her bir farklılığın aynı yönde etkisi olduğunu düşünür. Buna göre bu farklılıkların toplamda finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olabilir. Bu gibi durumlarda, denetçi, muhasebe tahminlerini bir bütün olarak değerlendirir (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Standardı, Prg.6.3).

Azerbaycan Denetim Standardı, eski 810 No'lu "Tahmine Dayalı Finansal Bilgileri İncelenmesi" başlıklı Standarda dayanarak hazırlanmıştır. 810 No'lu standart 3400 No'lu uluslararası güvence sözleşmeleri standardı olarak değiştirilmiştir.

3.38 BİR UZMAN ÇALIŞMASINDAN YARARLANILMASIYLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

"Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması" Standardı, 620 No'lu UDS' ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, denetim kanıtı olarak uzman çalışmasından yararlanılmasına dair önerilerin verilmesidir. Standart, denetime katılan uzmanın seçilmesi, hizmetin değeri ve süresi, tarafların sorumlulukları, yürütülecek işlerin kurallarının belirlenmesi ve kanıt olarak uzman işinden yararlanılmasıyla ilgili tavsiyeleri içermektedir. Bu standart, finansal hesap yapılırken diğer denetçinin katılımını içermemektedir (Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması Standardı, Prg.1.1-1.2).

Siparişçinin sorumlulukları şunlardır hazırlanmıştır (Bir Uzman alışmasından Yararlanılması Standardı, Prg.2.3):

- Yasalara uymak,
- Zamanında tüm belge ve bilgileri sunmak,
- Saptanan hatalarla ilgili bilgi edinmek.

Uzmanın sorumlulukları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir hazırlanmıştır (Bir Uzman alışmasından Yararlanılması Standardı, Prg.2.4):

- (a) Anlaşma koşullarına göre işin biçim ve yöntemini belirlemek,
- (b) Anlaşmayla başka uzmandan faydalanmak,
- (c) Gereken bilgilerin alınmaması durumunda işten vazgeçmek,
- (d) Denetimin yürütülmesiyle ilgili denetçinin yasalara uygun olmayan davranışları için Denetçiler Odası'na veya mahkemeye başvurmak,
- (e) Uzmanın işi yürüttüğü sürede belirlenmiş hata ve kusurların siparişiye iletilmesi.

Taraflar arasında anlaşmanın içeriği, gerekli belgeler gizli tutulmalı, tarafların bilgisi olmadan nc kişilere verilmemelidir. Uzman denetim sürecinde oluşan bilgileri siparişçinin izni olmadan herhangi bir amaç için kullanamaz (İbrahimov, 2005: 55).

Taraflar arasından anlaşılmazlıklar konuşarak çözülemediği durumunda yasalarla çözülmektedir. Taraflardan herhangi birinin (Bir Uzman alışmasından Yararlanılması Standardı, Prg.2.10);

- deme gücünün olmaması ve iflası durumunda,
- Faaliyetin durması ve faaliyetin yürütülmesini engelleyecek tehlikelerin söz konusu olduğu durumda

resmi mektupla anlaşmayı durdurabilme hakkı vardır.

Azerbaycan Denetim Standardı, 2005 yılına kadar 620 No’lu UDS ile aynı içeriğe sahipti. Ancak 2005 yılında standart değiştirilmiştir. Değiştirilen standart ana hatları ile yine uluslararası standarda uygundur. Buna karşılık yeni standartta, daha çok hizmetin yerine getirilmemesi, anlaşmanın bozulup iptal edilmesi, hizmet karşılığının ödenmemesi ve ödememe söz konusu olduğu zaman uygulanacak para cezasının miktarı gibi konulara ağırlık verilmektedir.

3.39 İŞLETME VE İŞLETME ORTAMININ ANLAŞILMASI VE ÖNEMLİ YANLIŞ BEYAN RİSKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi” Standardının amacı, iç kontrolünü de içerecek şekilde işletme ve onun çevresi hakkında bir anlayış edinmek için ve bir finansal tablo denetiminde maddi yanlış beyan risklerini değerlendirmek üzerine standartların oluşturulması ve rehberliğin sağlanmasıdır (İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi Standardı, Prg.1.1-1.2).

İç kontrolünü içerecek şekilde işletme ve onun çevresi hakkında bir anlayış edinebilmek için denetçi (İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi Standardı, Prg.2.2);

- (a) İşletme içinde yönetim ve diğerleri hakkında yapılan sorgulamalar,
- (b) Analitik işlemler,
- (c) Gözlem ve inceleme

ile risk değerlendirme işlemini yerine getirmelidir

3.39.1 İç Kontrol, İşletme ve Çevresini Anlamak

Denetçinin işletmenin ve çevresini anlaması (İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi Standardı, Prg.3.1);

- (f) Uygulanmakta olan finansal raporlama çerçevesi dahil olmak üzere endüstri, düzenleyici ve diğer harici faktörler,
- (g) İşletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları dahil olmak üzere işletmenin karakteri,
- (h) Finansal tabloların maddi yanlış beyanı ile sonuçlanacak amaçlar, stratejiler ve ilgili iş riskleri,
- (i) İşletmenin finansal performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi,
- (j) İç kontrol

gibi yönleri anlamasından oluşur.

İç kontrol, idare, yönetim ile görevlendirilmiş olanlar ve diğer personel tarafından tasarlanmış ve yürürlüğe konmuş olup, finansal raporlamanın güvenilirliği, operasyonların etkinliği ve verimliliği ve uygulanmakta olan kanunlara ve yönetmelikler uyum açısından işletmenin amaçlarının elde edilebilirliği konusunda makul güvence sağlamak amacı gütmektedir (İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi Standardı, Prg.3.23).

Denetçi, yönetim tarafından belirlenmiş olan iş riskleri hakkında sorular sorar ve bunların maddi yanlış beyan ile sonuçlanıp sonuçlanmayacağına karar verir. Denetim esnasında, denetçi, yönetimin belirlemekte başarısız olduğu bazı maddi yanlış beyan risklerini belirleyebilir. Bu gibi durumlarda, denetçi, işletmenin risk değerlendirme süreci tarafından belirlenmiş olması gereken temel bir risk olup olmadığını ve eğer varsa bunun niye olduğunu ve sürecin koşullara uygun olup olmadığını dikkate alır. Denetçi, kendisinin dikkatine gelen iç kontrolün tasarım ve uygulamasında mevcut bulunan maddi zayıflık hakkında mümkün olan en kısa sürede ve uygun sorumluluk seviyesinde idare ve yönetim ile görevlendirilenleri haberdar etmelidir (İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi Standardı, Prg.3.30).

3.39.2 Önemli Yanlış Beyanın Risklerini Değerlendirmek

Denetçi, işlem kategorileri, hesap bakiyeleri ve beyanlar için finansal tablo ve iddia seviyesinde maddi yanlış beyanın risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi gerekir. Bu amaçla denetçi (İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi Standardı, Prg.3.62);

- İşletme ve onun çevresi hakkında bir anlayış elde ederken bu süreç boyunca riskleri belirler, ve bunlara riskler ile ilgili kontrollerde dahil olup işlem kategorileri, hesap bakiyeleri ve finansal tablolardaki beyanlarda dikkate alır.
- İddia seviyesinde neyin yanlış gelişebileceğini belirlenen risk ile bağdaştırır.
- Risklerin maddi yanlış beyan ile sonuçlanabilecek seviyede olup olmadığına karar verir.
- Risklerin finansal tablolarda maddi yanlış beyan ile sonuçlanma olasılığını dikkate alır.

3.39.3 Özel Denetim İlgisi Gerektiren Önemli Riskler ve Yapılan Revizyonlar

Önemli riskler ile ilgili olarak, denetçinin o ana kadar yapmamış olduğu derecede, denetçi işletmenin ilgili kontrollerinin tasarımını ilgili kontrol faaliyetleri de dahil olmak üzere değerlendirmeli ve bunların uygulanmakta olup olmadığını belirlemelidir. İşletmenin önemli riskler ile ilgili kontrollerinin anlaşılması, etkin bir denetim yaklaşımı geliştirilmesi için denetçiye yeterli bilgiyi temin eder. Yönetimin önemli risklerin farkında olması gerekmektedir. Bununla birlikte, önemli rutin olmayan karar konuları ile ilgili hususların rutin kontrollere tabi olma ihtimalleri daha azdır. Bu nedenle, işletmenin bu önemli risklere karşı kontrolleri tasarlayıp tasarlamadığı ve uygulayıp uygulamadığı hakkındaki denetçinin anlayışına, yönetimin risklere yanıt verip vermediği veya nasıl yanıt verdiği ve riske değinebilmek için örneğin kıdemli yönetim veya uzmanlar tarafından varsayımların

gözden geçirilip geçirilmediği, tahminler için olan resmi süreçler ve risklere değinilebilmesi için idare ile görevlendirilenlerin onayının uygulanması gibi hususlar da dahildir (İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi Standardı, Prg.4.10).

İddia seviyesinde maddi yanlış beyan için denetçinin risk değerlendirmesi, mevcut bulunan denetim delillerine dayanır ve denetimin seyri boyunca ilave denetim delili elde edildikçe değişecektir. Özellikle, risk değerlendirmesi, iddia seviyesinde maddi yanlış beyanın engellenmesi veya algılanması ve düzeltilmesi için kontrollerin etkin bir şekilde işlemekte olduğu beklentisine dayanacaktır. Onların işletim etkinliği hakkında denetim delili elde etmek için kontrolleri test ederken, denetçi, denetim esnasında ilgili zamanlarda kontrollerin etkin bir şekilde işlemediğine dair delil bulabilir. Benzer olarak esas izlekleri yerine getirirken denetçi, kendinin risk değerlendirmesi ile tutarlı olmayan miktarlar ve sıklıkta yanlış beyanlar teşhis edebilir. Denetçinin daha ileri denetim yöntemlerini yerine getirirken, denetçinin orijinal olarak denetim değerlendirmesini dayandırdığı denetim deliline aykırı düşecek denetim delili elde etmesi halinde, denetçi değerlendirmeyi revize eder ve daha ileri denetim yöntemlerini buna göre değiştirir (Abbasov, 2006: 33).

2006 yılında hazırlanmış olan bu standart, tamamen 315 No'lu UDS çevrilerek oluşturulmuştur. Standart, 315 No'lu standartla aynı konu ve maddelere sahiptir.

3.40 DENETİMDE ÖNEMLİLİKLE İLGİLİ AZERBAIJAN DENETİM STANDARDI

“Denetimde Önemlilik” Standardı, “Denetçi Kanıtı”, “Denetim Planlaması”, “Muhasebe İşlemlerinde Hatalar Belirlendiğinde Denetçinin Tutumu”, “Riskin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi” milli denetim standartları doğrultusunda hazırlanmıştır. Bu standart, denetim zamanı önemliliğin denetim riski ile ilişkisinin denetçi tarafından değerlendirilmesini içermektedir (Denetimde Önemlilik Standardı, Prg.1.1-1.2).

“Muhasebe İşlemlerinde Hataların Belirlenmesinde Denetçinin Davranışları” Milli Denetim Standardı kapsamında, denetçiler hataların belirlenmesiyle ilgili işletmede hataların oluşmasına neden olan kusurların aşağıdaki çeşitlerini dikkate almalıdır(Denetimde Önemlilik Standardı, Prg.2.3):

- Muhasebe işlerinin yürütülmesinin yasalarla belirlenmiş kurallardan uzaklaştırılması,
- Muhasebe politikalarının yokluğu,
- Döviz işlemleriyle ilgili vergi yasalarına uyulmaması.

Denetim planlaması aşamasında hangi alanın tüm olarak denetlenmesinin, hangi alanın ise denetim sonucunu olumsuz etkilemeden seçme yöntemi ile denetlenmesinin uygunluğu kararlaştırılırken önemliliğin değerlendirilmesi standardın bu bölümünde incelenmektedir. Milli Standart “Denetim Planlaması”na göre, analitik işlemlerin uygulanması ile denetçi denetim için önemli olan alanları belirlenmelidir. Aynı zamanda denetçi riskin değerlendirilmesi ile de ilişkilendirme yapılmalıdır. Önemlilik düzeyi ne kadar yüksekse, denetim riskinin düzeyi o kadar düşük olmaktadır (Denetimde Önemlilik Standardı, Prg.2.5).

Denetimin sonuna doğru önemlilik ve denetim riskinin değerlendirilmesi edinilen bilgilere göre kesinleştirilip düzeltilebilir. Milli standart, denetçiye önemliliğin kabul edilebilir düzeylerini denetimin sonuçlarının değerlendirilmesi için gerçekte olduğundan daha düşük düzeyde kabul edilmesine olanak tanımaktadır. Bu durumda ‘itibar ihtimali’ ile önemlilik düzeyinin belirlenmesi söz konusudur. Bu da hataların belirlenmeme ihtimalini minimum düzeye indirmeye imkan sağlamaktadır.

Denetçi denetimi yürütürken muhasebe hatalarının olabileceğini dikkate almalıdır. Bununla ilgili denetçi denetim yöntemleri hazırlamalı ve muhasebe hatalarının riskini değerlendirmelidir. Aynı zamanda denetçi muhasebe hatalarının varlığına dair delilleri belirlenmesi için gerekenleri yapmalıdır. Standardın bu bölümünde “düzeltilmiş hatalara” önem verilmektedir. Ayrıca bu bölüm, yönetime denetçi tarafından bulunmuş hataları düzeltme yetkisi vermektedir. Yönetim

hataların düzeltilmesinden kaçınırsa, denetçi görüşünü değiştirmek zorunda kalacaktır (Allahverdiyev, 2006: 61).

Azerbaycan Denetim Standardı, 320 No’lu “Denetimde Önemlilik” başlıklı UDS’ye uygun olarak hazırlanmıştır. Ancak, yönetim denetçinin finansal tabloları düzeltme isteğini reddetmesi ve denetçinin bir hata sonucu yanlış beyan riskini ortaya çıkarıp tanımlaması durumunda izleyeceği yol ve başvuracağı standartların yer alması denetçinin işini kolaylaştıracaktır. Azerbaycan standardında bu durumlarla ilgili hiçbir bilgi bulunmamaktadır.

3.41 İLİŞKİLİ TARAFLARLA İLGİLİ AZERBAYCAN DENETİM STANDARDI

“İlişkili Taraflar” Standardı 550 No’lu UDS’ ye dayanarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, finansal raporlamanın bir parçasını oluşturan Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 24, “İlgili Tarafın Açıklamaları” veya benzer diğer bir standardı göz önünde bulundurmaksızın, ilişkili taraflar ve bu taraflarla yapılan işlemler ile ilgili uygulanacak denetim teknikleri ve denetçinin sorumlulukları hakkında denetçiye yol göstermek ve ilgili standartları oluşturmaktır (İlişkili Taraflar Standardı, Prg.1.1-1.2).

UDS 200’de, “Finansal Tabloların Denetimini Yöneten Hedef ve Genel Prensipler” belirtildiği gibi, finansal tablolardan yola çıkarak verilen kararlar ile bu kararların alınmasına neden olan finansal tablo verilerinin, denetçi için bir kanıt oluşturma yeterliliği konusunda bazı belirli kısıtlamalar olabilir. Şirket finansal tablolarında ilişkili taraflarla ilgili yapılan beyanlarda aşağıda belirtilen hususların varlığı halinde, bu beyanlara kaynak olan denetim kanıtlarının denetim açısından yeterliliği konusunda bir belirsizlikten söz edilebilir. Belirtilen hususların varlığı halinde UDS’ de uygulanması gereken faaliyetler tanımlanmaktadır. Bunlar (İlişkili Taraflar Standardı, Prg.1.4);

- (a) Tahmin edilenin üzerinde doğru olmayan nitelikteki yanlış beyan riskinin mevcut olduğu durumlar,

- (b) İlişkili taraflarla ilgili, önemli tutarda veya nitelikte doğru olmayan beyanın olduğu durumlar

olarak sıralanabilir. Bu tip durumların varlığına dair herhangi bir belirti varsa, denetçi durumun niteliğine uygun şekilde denetim faaliyetlerini değiştirmeli, faaliyetlerin uygulanma alanını genişletmeli veya ek denetim işlemleri uygulamalıdır.

3.41.1 İlişkili Tarafların Varlığı ve Açıklanması

Denetçi, bilinen tüm ilişkili taraf isimlerine ilişkin yöneticilerden ve yönetimle sorumlu kişilerden aldığı bilgileri gözden geçirmeli ve bu bilgilerin eksiksiz olduğunu kontrol etmek amacıyla (İlişkili Taraflar Standardı, Prg.2.1);

- (a) Bilinen ilişkili taraflara ilişkin önceki yıl çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi,
- (b) İlişkili tarafların belirlenmesinde kullanılan denetlenen birim faaliyetlerinin gözden geçirilmesi,
- (c) Yöneticilerin ve yönetimden sorumlu kişilerin diğer birimlerle olan ilişkilerinin araştırılması,
- (d) Hissedarlara ilişkin kayıtlardan ana hissedarların belirlenmesi veya uygunsa ortaklar pay defterinden ana hissedarların listesinin alınması,
- (e) Yönetim kurulu ve genel kurul toplantı tutanakları ile diğer ilgili resmi kayıtların incelenmesi,
- (f) Daha önceki denetçilerin veya cari dönemi denetleyen diğer denetçilerin ilişkili taraflarla ilgili sahip olduğu ek bilgilerin araştırılması,
- (g) Denetlenen birimin vergi beyannameleri ile yetkili mercilere verilen diğer bildirimlerinin incelenmesi.

gibi belirtilen teknikleri uygulamalıdır.

3.41.2 İlişkili Taraf İşlemleri ve Yönetimin Beyanları

Denetçi, işletme yönetiminden veya yönetimle sorumlu olanlardan elde ettiği ilişkili taraf işlemlerini tanımlayan bilgileri gözden geçirmeli ve önemlilik arz eden

diğer ilişkili taraf işlemlerine karşı dikkatli olmalıdır (İlişkili Taraflar Standardı, Prg.3.1).

İşletmenin iç kontrol sistemlerinin anlaşılması aşamasında, denetçi ilişkili taraf işlemlerinin onaylanması ve kayıtlara alınmasına ilişkin kontrol aktivitelerinin yeterliliğini değerlendirmelidir. Denetim süresince, denetçi ilişkili taraflarla gerçekleşen işlemlerin varlığını tanımlayacak teknikler uygulanabilir. Bu teknikler (İlişkili Taraflar Standardı, Prg.3.2;3.4);

- İşlemlere ve bakiyelere detaylı testlerin uygulanmasını,
- Yönetim kurulu ve genel kurul toplantı tutanaklarının incelenmesini,
- Yüksek tutarlı ve normal olmayan işlemlere veya bakiyelere ilişkin muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve raporlama döneminde gerçekleşen işlemlere dikkat edilmesini,
- Alınan ve verilen borçlara ilişkin mutabakatlar ile banka mutabakatlarının incelenmesini,
- Yatırım işlemlerinin incelenmesi, örneğin; diğer bir işletmede veya bağlı ortaklıktaki payların satılması veya satın alınmasını

kapsamaktadır.

Denetçi, yönetimden (İlişkili Taraflar Standardı, Prg.5.1);

(a) İlişkili taraf tanımlamaları ile ilgili sağlanan bilginin eksiksizliği,

(b) Finansal tablolardaki ilişkili taraf açıklamalarının yeterliliği

hakkında yazılı bir teyit almalıdır. Eğer denetçi, ilişkili taraflar ve bu taraflarla yapılan işlemler hakkında yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde edemezse veya finansal tablolardaki açıklamaların yeterli olmadığı sonucuna varırsa, denetçi denetim raporunu buna uygun olarak düzenler.

Azerbaycan Denetim Standardı 550 No’lu UDS çevrilerek oluşturulmuştur. Standart, 550 No’lu standartla aynı konu ve maddelere sahiptir.

Azerbaycan’da yürürlükte olan denetim standartları ile Uluslararası Denetim Standartları’nın karşılaştırması aşağıdaki Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo 4: Uluslararası Denetim Standartları ile Azerbaycan Denetim Standartlarının Karşılaştırılması

Uluslararası Denetim Standartları	Azerbaycan Denetim Standartları
UDS 200:Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlke Ve Amaçlar	Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlke Ve Amaçlar
UDS 210: Denetim Sözleşmesi	Denetimi Yürütme Koşulları
UDS 220:Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetiminde Kalite Kontrol	Denetimin Kalite Kontrolü
UDS 230:Denetimde Belgelendirme	Denetçinin Çalışma Belgeleri
UDS 240: Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk Ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu	Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk Ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu
UDS 250: Finansal Tabloların Denetiminde Kanun Ve İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması	İşletmenin Denetimi Zamanı İkincil Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması Talimatı
UDS 260: Denetimle İlgili Hususların Yönetim İle Görüşülmesi	Denetimle İlgili Hususların Yönetim İle Görüşülmesi
UDS 300: Finansal Tablo Denetiminde Planlama	Denetimde Planlaştırma
UDS 315: İşletme Ve İşletme Ortamının Anlaşılması Ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi	İşletme Ve İşletme Ortamının Anlaşılması Ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi
UDS 320:Denetimde Önemlilik	Denetimde Önemlilik

UDS 330:Belgelenmiş Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Teknikler	Karşılığı Yok
UDS 402: Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı	Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı
UDS:500 Denetim Kanıtları	Denetçi Kanıtı
UDS 501: Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar	Denetim Kanıtı-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar
UDS 505: Dış Kaynaktan Doğrulamalar	Dış Kaynaktan Doğrulama
UDS 510: İlk Denetim Açılış Hesapları	İlk Denetim Açılış Hesapları
UDS 520: Analitik İnceleme Teknikleri	Analitik İşlemler
UDS 530: Denetim Örneklemesi ve Test Etmenin Diğer Yolları	Karşılığı Yok
UDS 540: Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
UDS 545: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamaların Denetimi	Karşılığı Yok
UDS 550: İlişkili Taraflar	İlişkili Taraflar
UDS 560: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	Denetim Sonrası Olaylar
UDS 570:İşletmenin Sürekliliği	İşletmenin Sürekliliği
UDS 580:Yönetimin Beyanları	Yönetimin Beyanları
UDS 600: Denetim Çalışmalarında Diğer Denetçinin Çalışmalarından Faydalanma	Diğer Denetçi Çalışmalarından Faydalanma
UDS 610: Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması	İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması
UDS 620: Bir Uzman Görüşünden Yararlanılması	Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması
UDS 700: Genel Amaçlı Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları	Denetçinin Sonuç Belgeleri; Denetçi Raporları
UDS 701: Bağımsız Denetçi Raporunda	Karşılığı Yok

Değişiklik Gerektiren Hususlar	
UDS 710: Karşılaştırmalar	Karşılaştırma
UDS 720: Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler
UDS 800: Özet Amaçlı Denetimlere İlişkin Bağımsız Denetim Raporu	Özel Amaçlı Denetimlerde Denetçilerin İştiraki
UDS 805: Özel Hususlar-Tek Finansal Tablolar ve Belirli Öğelerin, Hesapların, Finansal Tablo Kalemlerinin Denetimi	Karşılığı Yok
UDS 810: Özet Finansal Tablolarla İlgili Görüş Bildirilmesi	Karşılığı Yok
Eski UDS 810, yeni 3400 Tahmine Dayalı Finansal Bilgileri İncelenmesi	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
Eski UDS 910, yeni 2400 Finansal Tablolara Yönelik Gözden Geçirme Sözleşmeleri	Finansal Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri
Eski UDS 920, yeni 4400 Uluslararası İlgili Hizmetler Standardı	Finansal Bilgilere İlişkin Gerçekleştirilecek Üzerinde Anlaşılmış Faaliyetlere İlişkin Sözleşmeler
Eski UDS 930, yeni 4410 Uluslararası İlgili Hizmetler Standardı	Finansal Tablolar Derleme Sözleşmesi
Eski UDS 401: Bilgisayar Enformasyon Sistemleri Çerçevesinde Denetim	Bilgisayar Enformasyon Sistemleri Çerçevesinde Denetim
Eski UDS 310: Faaliyet Bilgisi	İş Bilgisi
Eski UDS 400: Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi	Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi
Karşılığı Yok	Tekrar Denetim
Karşılığı Yok	Denetçi Sorumluluğu
Karşılığı Yok	Denetim Anlaşması
Karşılığı Yok	Denetçinin Seçimi

Tezin üçüncü bölümünde Azerbaycan denetim standartları, standartların içeriği, amacı, denetçinin uyması gereken kurallar, denetimi gerçekleştirirken faydalanacağı yöntemler, dikkat etmesi gereken hususlar ve uygulaması gerekenlerle ilgili açıklama yapılmaktadır. Her bir standardın, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumu, benzer ve farklı yönleri incelenmektedir. Uluslararası Denetim Standartları'nda yer alan, fakat Azerbaycan standartlarında geçmeyen önemli konular belirlenmektedir. Tezin dördüncü bölümünde Türkiye ve Azerbaycan'da iki denetim şirketlerinde yapılan anket araştırması ve bu araştırmayla ilgili bulgular yer almaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE VE AZERBAYCAN’ DA FAALİYET GÖSTEREN DENETİM ŞİRKETLERİNDE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ UYGULANMASINA YÖNELİK ARAŞTIRMA

4.1 ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Araştırmanın iki amacı mevcuttur. İlk amaç, incelenen denetim şirketlerinin denetimi gerçekleştirirken IFAC’ ın yayınlamış olduğu Uluslararası Denetim Standartları’nı ne derecede uyguladıklarını, standartları uygularken yaşadıkları sorunlar ve mesleki bilgi ve eğitime verdikleri önemi tespit etmektir. İkinci amaç, elde edilen bulgular sonucunda her iki ülkede (Türkiye ve Azerbaycan) faaliyet gösteren denetim şirketlerini karşılaştırmaktır.

Araştırmanın kapsamını; Türkiye’de faaliyet gösteren uluslararası lisanslı denetim şirketi ile bir adet İzmir merkezli ve bir adet Azerbaycan’da faaliyet gösteren uluslararası lisanslı denetim şirketi ile ulusal denetim şirketi denetim uygulamaları oluşturmaktadır.

Her iki ülkede de uluslararası lisanslı şirketlerin seçilmesindeki amaç, bu şirketlerin faaliyetlerini uluslararası standartlara göre yürütmesi ve denetim alanındaki tüm gelişmeleri yakından takip etmesidir. Ulusal şirketleri araştırmaya katmakla, onların da faaliyetlerini yürütmelerinde uluslararası standartlara ne kadar uygun davranıp davranmadığı ortaya çıkmaktadır. Yapılan araştırmayla her iki ülkedeki iki denetim şirketleri arasındaki farklar incelenmektedir.

4.2 ARAŞTIRMANIN ANA KÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırma Türkiye’de ve Azerbaycan’da faaliyet gösteren denetim şirketlerini temel almaktadır. Türkiye’de 93 denetim şirketi faaliyet göstermektedir. Azerbaycan’da ise 50 denetim şirketi faaliyet göstermektedir. Araştırmaya dahil

edilen denetim şirketleri her iki ülkede uluslar arası lisanslı ve ulusal olma özelliğine göre seçilmiştir. Seçim sürecinde uluslararası lisanslı denetim şirketlerinin “Dört Büyükler” olarak adlandırılan denetim şirketlerinden olmasına önem verilmiş, Deloitte Touche & Tohmatsu ve Ernst & Young denetim şirketleri örnekleme dahil edilmiştir. Ulusal denetim şirketleri ise müracaata olumlu yaklaştığı için araştırmaya dahil edilmiştir.

4.3 ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ

Çalışmada ihtiyaç duyulan veriler survey yöntemi ve mülakat tekniği ile elde edilmiştir. Kullanılan mülakat on iki bölümden oluşmaktadır. Toplam soru sayısı kırk beştir. Mülakat formu EK 1’de verilmiştir.

Mülakatın birinci bölümünde, şirketle ilgili genel bilgiler yer almaktadır. Denetim şirketlerine denetimini yaptığı firmaların sektörel dağılımı, iş yükünün ve müşterilerinin oransal dağılımı ile ilgili sorular sorulmaktadır.

İkinci bölüm, hile ve yolsuzluklarla ilgili soruları içermektedir. Denetim şirketlerine denetledikleri firmalarda karşılaştıkları hile ve yolsuzluklar, bu hile ve yolsuzluklardan hangilerinin daha önemli olduğuna dair sorular sorulmaktadır.

Üçüncü bölümde, haksız rekabetle ilgili sorular yer almaktadır. Denetim şirketlerine denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurları ve reklam yoluyla haksız rekabet unsurları ile ilgili sorular sorulmaktadır.

Dördüncü bölümde, denetim şirketlerinin yaşadığı sorunlarla ilgili sorular yer almaktadır. Bunlar; şirketin müşteri firma ve diğer denetim şirketleriyle yaşanan sorunları kapsamaktadır.

Beşinci bölüm, denetimin ana ilkesi olan bağımsızlıkla ilgili sorulardan ibarettir. Denetim şirketlerine bağımsızlığı tehdit eden ve zedeleyen durumlarla ilgili sorular sorulmaktadır.

Altıncı bölüm, mesleki bilgi ve eğitimle ilgili soruları kapsamaktadır. Bu bölümde denetim şirketlerine, işe alacağı personelde aradığı nitelikler ve personelinin hangi yöntemlerle eğittiği konusunda sorular sorulmaktadır.

Yedinci bölüm, denetim riskiyle ilgili sorulardan oluşmaktadır. Bu bölümde denetim riskinin düzeyini belirlemek için denetim şirketlerinin uyguladığı yöntemlerle ilgili sorular yer almaktadır.

Sekizinci bölüm, denetimde planlamayla ilgili soruları içermektedir. Denetim şirketlerinin denetim planlaması yaparken yararlandıkları unsurlar, denetim türü ile zaman planlaması arasındaki bağ, denetim için harcanan adam/saatle ilgili bilgilere dair sorular hazırlanmıştır.

Dokuzuncu bölümde, denetim programlarıyla ilgili sorular sorulmaktadır. Programların denetim şirketi mi, yoksa başka örgüt tarafından hazırlandığı, personelin bu programları ne derecede bildiği ve programları uygulama öncesi ekipteki kişiler arasında görev ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlandığına dair sorular bu bölümde yer almaktadır.

Onuncu bölüm, denetim kanıtlarıyla ilgili soruları içermektedir. Denetim şirketlerine denetim kanıtının güvenilirliğini nasıl değerlendirdikleri ve yeterli miktarda kanıt toplamak için hangi kıstasların önemli olduğuna dair sorular sorulmaktadır.

On birinci bölümde, denetim teknikleriyle ilgili bilgilerin edinilmesiyle ilgili sorular sorulmaktadır. Denetim kanıtı toplarken uygulanan teknikler, bu teknikleri seçme ve seçmeme nedenleri ile ilgili sorular bu bölüm içerisinde yer almaktadır.

On ikinci bölüm, denetim şirketlerinin önemiyle ilgili sorulardan oluşmaktadır. Bu sorular içerisinde; şirketlerin denetim yaptırma nedenleri, denetim şirketlerinin meslek örgütüne gerektiği gibi kontrol edilip edilmediği, denetimin kamuyu aydınlatma açısından yeterli olup olmadığına dair sorular yer almaktadır.

Araştırmadaki veri kaynağı denetim şirketlerindeki üst düzey denetçilerdir. Mülakat soruları uzun olduğu için veri toplama denetçilerle kişisel görüşme yoluyla gerçekleştirilmiştir. Kişisel görüşmeyle soru sormanın yanı sıra gözlem yoluyla da bilgiler edinilmiş, şirketteki ortam ile ilgili gözlem yapılmış, sorulardan doğabilecek farklı konular da açıklanmış ve iletişim sonucu güven hissi oluştuğundan daha fazla işbirliği sağlanmıştır.

Çalışma tanımlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Araştırmada mülakat yapılan denetim şirketlerinin sayısı az olduğundan dolayı istatistiksel analiz programları kullanılamamakta, bulguları değerlendirmede kişisel yargısal yöntem kullanılmaktadır.

4.4. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI

Araştırmada yer alan denetim şirketleriyle yapılan mülakat Ocak-Nisan 2011 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Bu dönem zarfında Türkiye'nin İstanbul şehrinde faaliyet gösteren Deloitte Touche & Tohmatsu ve İzmir'de faaliyet gösteren ulusal denetim şirketinin üst düzey denetçileri ile mülakat yapılmıştır. Ayrıca Azerbaycan'nın Bakü şehrinde faaliyet gösteren Ernst & Young ve Azeri Audit Servis denetim şirketlerinde de denetim standartlarıyla ilgili mülakat yapılmıştır.

Araştırmadaki kısıtlama hem Türkiye'de hem de Azerbaycan'da faaliyet gösteren tüm denetim şirketlerine ulaşmadaki zorluktur. Çalışma için birçok denetim şirketine müracaat edilmiş, fakat çoğu denetim şirketi müracaata cevap vermemiş veya uygulamadan imtina etmiştir. Bu sebeple uygulamaya olumlu cevap veren her iki ülkedeki iki denetim şirketinde mülakatın yapılması kararı verilmiştir.

4.5 ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRMELER

Araştırmanın bulguları kısmında mülakata katılan dört denetim şirketinden elde edilen bilgilere yer verilmektedir. Mülakat uygulamasına; Deloitte Touche & Tohmatsu, Ernst & Young, Azeri Audit Servis şirketi ve ismini vermek istemeyen İzmir merkezli ulusal denetim şirketi katılmışlardır.

4.5.1 Bulgular

Şirket bilgileri, ilk aşamada her iki ülke için ayrı ayrı değerlendirilecek, daha sonra şirketler, ülkelerarası karşılaştırılacaktır.

4.5.1.1 Türkiye’de Faaliyet Gösteren Denetim Şirketleri ve Denetim Uygulamaları

Bu kısımda araştırmaya katılan uluslararası boyutta Deloitte Touche & Tohmatsu ve ulusal boyutta İzmir merkezli denetim şirketi denetim uygulamaları incelenmektedir.

4.5.1.1.1 Deloitte Touche & Tohmatsu Hakkında Şirket Bilgileri ve Denetim Uygulamaları

Deloitte Touche & Tohmatsu, 1986 yılında kurulmuştur. Uluslararası lisanslı bu şirketin otuz iki ortağı bulunmaktadır. Şirketin muhasebe denetim departmanında 460 kişi çalışmaktadır. Şirket sanayi, banka, inşaat, ticari, enerji, sigorta ve tarım sektöründe faaliyet gösteren ulusal ve yabancı şirketlerin denetimini yapmaktadır. Deloitte Touche & Tohmatsu, %65 sürekli denetim, %25 sınırlı denetim ve %10 özel denetim yapmaktadır. Şirket bir yılda 16-18 denetim gerçekleştirmektedir.

Denetim şirketi için hileyi ortaya çıkarmada en önemlisi muhasebe düzensizliği işletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki tutarsızlıklar olduğu araştırma sonucu tespit edilmektedir. Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler muhasebe düzensizlikleri içerisinde önemliliğine göre ikinci yeri almaktadır. Belgeler üzerinde yapılan oynamalar üçüncü önemli düzensizlik türünü oluşturmaktadır. Dördüncü önemli düzensizlik kayıp belgeler, beşinci önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıpları, altıncı ise yetkisiz ve dayanaksız işlemleri ile kalıntılar' dır. Önemlilik düzeyine göre en son düzensizliğin ise kasa eksik ve fazlası olduğu belirlenmiştir.

Hileyi ortaya çıkarmada iç kontrol zayıflıklarıyla ilgili unsurların başında görevlerin ayrılığında eksiklik yer almaktadır. Var olan kontrollere gereken önemi vermeme unsuru ise önemlilik derecesine göre ikinci sıradadır. Üçüncü önemli unsur bağımsız gözlemlerde zayıflık unsurudur. Yetersiz belgelendirme sistemi dördüncü önemli unsur olarak saptanmaktadır. Son önemli unsurun ise, yetersiz muhasebe sistemi olduğu tespit edilmektedir.

Denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurlarının en önemlisi standartlara uymamak ve gerekli mesleki özeni göstermeme' dir. Gerçeğe aykırı belge onaylama haksız rekabet unsurları içinde ikinci önemli yere sahiptir. Üçüncü dereceli önemli unsur mesleki yasaklı iş yapma unsurudur. Dördüncü yeri izinsiz, yetkisiz ve ruhsatsız çalışma, beşinci yeri iş sahibini başka bir meslek mensubu ile sözleşmesinden caymaya yöneltmek unsurları almaktadır. Son önemli unsur ise rakibin veya iş sahibinin sırlarını ele geçirmeye çalışmak' tır.

Deloitte Touche & Tohmatsu için reklam yoluyla haksız rekabet unsurlarından en önemlisi meslek mensuplarının kendileri ve faaliyetlerinin dürüstlüğü, güvenilirliği, tarafsızlığı konusunda asılsız beyanlarda bulunma unsurudur. Kendisi ve hizmetleri hakkında gerçekdişı beyan önemlilik düzeyine göre ikinci sırada gelmektedir. Üçüncü önemli unsur yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak' tır. Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak

dördüncü önemli unsur olarak belirlenmektedir. Bu unsurlardan sonuncuyu asılsız ihbar ve şikayet oluşturmaktadır.

Şirketin müşterileriyle yaşadığı sorunların temelinde vergi amaçlı finansal raporlama yaklaşımı gelmektedir. Denetim ücretinin kullanılan maliyete oranla çok düşük kalması ikinci önemli unsur olarak tespit edilmektedir. Teknik bilgi eksikliği üçüncü sırada yer almaktadır. Şirketler açısından denetim kavramının benimsenmemesi denetim şirketi için dördüncü önemli unsurdur. Sosyal sorumluluk bu sorunlar içerisinde sonda yer almaktadır. Şirketi diğer denetim şirketlerinden ayıran yaklaşım farkı bilgi paylaşımı' dır.

Deloitte Touche & Tohmatsu açısından denetim şirketleri arasında standart ve kalite farkı yaratan etkenlerin en önemlisi hizmet içi eğitime gereken önemin verilmemesi' dir. Teknik bilgi yetersizliği ikinci önemli etken olarak saptanmaktadır. Üçüncü etken deneyim azlığı' dır. Düşük ücretle niteliksiz personel çalıştırılması etkenler içinde dördüncü yerde gelmektedir. Beşinci önemli etken ulusal denetim standartlarının olmaması olarak belirlenmektedir.

Şirket denetim için gerekli bilgilere zamanında ve bütünüyle ulaşabilmektedir. Deloitte Touche & Tohmatsu'ye göre dış denetçiler gerekli olduğunda yönetim üzerinde olumsuz etki yaratabilecek konuları gündeme getirebilmektedirler. Araştırma sonucu yönetimin dış denetçiler üzerinde uygun olmayan bir etkisinin olmadığı da tespit edilmektedir. Şirkete göre bağımsız dış denetçiler, denetlenen işletmenin gelişim isteyen alanlarında ve özellikle finansal raporlama üzerindeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yapıcı ve etkili gözlem ve önerilerde bulunmaktadır.

Denetim şirketi için bağımsızlığı tehdit eden en önemli unsur kendi kendini denetleme tehdidi' dir. Çıkar tehdidi' nin ikinci önemli unsur olduğu saptanmıştır. Taraftarlık üçüncü, samimiyet dördüncü, yıldırıcılık ise önemlilik seviyesine göre beşinci sırada gelmektedir. Şirketin denetim dışında gösterdiği hizmetlerin vergi ve finansal danışmanlık olduğu belirlenmiştir.

Deloitte Touche & Tohmatsu personelini ilgili güncel konuları ve gelişmeleri içeren en iyi tarihi finansal bilgi denetimi uygulamaları, uluslararası denetim standartları, diğer ilgili standart ve yasalar, uluslararası finansal raporlama standartları ve ilgili güncel konu ve gelişmeleri içeren finansal muhasebe ve raporlama süreçleri uygulamaları konusunda bilgilendirmektedir. İşe alınacak personelde yabancı dil bilgisi ve yüksek lisans derecesi gibi nitelikler aranmaktadır. İşletme çalışanları alan çalışmaları ve özel eğitim programlarına katılmaktadırlar.

Şirketin denetim riskini belirlemek amacıyla işin doğasında olabilecek riskleri, işletme içi risk faktörlerini ve işletme dışı risk faktörlerini değerlendirdiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Denetim şirketi denetim planın hazırlarken denetlenecek dönemin finansal tablolarından, önceki dönemin çalışma kağıtlarından ve önceki dönemin denetim raporundan yararlanmaktadır. Ayrıca zaman ve işgücü planlamasını yaparken denetimin maliyeti, denetim ekibinin koordinasyonu ve işi planlanan zamanda bitirmek gibi unsurlar göz önünde bulundurulmaktadır. Şirketin denetlediği işletmenin önemli saydığı muhasebe politikalarını incelediği de saptanmaktadır. Deloitte Touche & Tohmatsu orta büyüklükteki bir işletmenin devamlı denetimi için 100-200 adam/saat harcamaktadır.

Denetim şirketinin denetimin özelliğine göre özgün yazılı programlar ürettiği araştırma esnasında saptanmıştır. İşletmede çalışan kişiler bu programları uzmanlık alanına göre bilmekte ve uygulamaktadır. Bu programın uygulanmasına geçilmeden önce denetim ekibindeki kişiler arasında görev ve sorumlulukları açık bir biçimde tanımlanmaktadır.

Yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplamada şirket kanıtın güvenilirliği faktörünü göz önünde bulundurmaktadır. Bu kanıtın güvenilirliği dışardan edinilen bilgilerle sağlanmaktadır. Kanıt toplama tekniklerinden gözlem %5, belge inceleme %20, doğrulama %20, analitik inceleme %10, karşılaştırma %10, fiziki inceleme %10, soru sorma %5 ve yeniden hesaplama %20 olarak kullanılmaktadır. En çok kullanılan tekniklerin belge inceleme, doğrulama ve yeniden hesaplama olduğu görülmektedir. Bu tekniklerin çok kullanılmasının nedeni en çok bilinen teknik

olmasıdır. Gözlem ve soru sorma'nın verilere ulaşmada yetersiz kaldığı için en az kullanılan yöntem olduğu tespit edilmektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu açısından firmaların denetim yaptırma nedeninin yasal bir zorunluluk olduğu araştırma sonucu elde edilmektedir. Ayrıca denetim şirketlerinden kullanıcıları yanıltan bir rapor düzenlemekten dolayı meslek örgütüne lisansın alınması gerektiği de belirlenmektedir. Denetim şirketine göre, ülkede faaliyet gösteren denetim şirketlerinin sağlıklı denetim yapıp yapmadıklarını meslek örgütü yeterli derecede kontrol etmemektedir. Ayrıca ülkede gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyi kamuyu doğru aydınlatma açısından yeterli bulunmamaktadır.

4.5.1.1.2 İzmir Merkezli Ulusal Denetim Şirket Bilgileri ve Denetim Uygulamaları

İzmir merkezli ulusal denetim şirketi, 2006 yılında Türkiye’de ulusal şirket olarak kurulmuştur. Şirketin yirmi dört ortağı mevcuttur. Muhasebe denetimi departmanında sekiz kişi çalışmaktadır. Şirketin denetimin yaptığı ulusal ve yabancı şirketler sanayi sektöründe faaliyet göstermektedir. Şirket yılda 5-10 devamlı denetim gerçekleştirmektedir.

Şirket için hileyi ortaya çıkarmadaki muhasebe düzensizliklerinden en önemlisi zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler faktörüdür. İkinci önemli düzensizlik yetkisiz ve dayanaksız işlemleri ile kalıntılar’dır. Önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıpları bu düzensizlikler içerisinde üçüncü sırada gelmektedir. İşletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki tutarsızlıklar faktörü ise dördüncü önemli düzensizliktir.

Hileyi ortaya çıkarmada iç kontrol zayıflıklarından en önemlisi yetersiz muhasebe sistemi' dir. Görevlerin ayrılığında eksiklik bu zayıflıklardan ikinci sırada gelmektedir. Üçüncü önemli faktör ise var olan kontrollere gereken önemin verilmemesi olarak saptanmaktadır.

İzmir merkezli ulusal denetim şirketi için denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurlarının başında iş sahibini başka bir meslek mensubu ile sözleşmesinden caymaya yöneltmek gelmektedir. Standartlara uymamak ve gerekli mesleki özeni göstermemek ise ikinci önemli faktör olarak tespit edilmektedir.

Reklam yoluyla haksız rekabet unsurlarından en önemlisinin yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına aykırı davranma olduğu saptanmaktadır.

Şirketin müşterileriyle yaşadığı en büyük sorun denetim kavramının benimsenmemesi' dir. Diğer denetim şirketleri ile yaklaşım farkı kendini yorum farklılığında göstermektedir. Denetim şirketleri arasında standart ve kalite farkı yaratan etkenlerden en önemlisi teknik bilgi yetersizliği olarak tespit edilmektedir.

Dış denetçilerin gerekli olduğunda yönetim üzerinde olumsuz etki yaratabilecek konuları gündeme getirebildikleri de tespit edilmektedir. Ayrıca yönetimin dış denetçiler üzerinde uygun olmayan hiçbir etkisinin olmadığı da görülmektedir. Son denetim sürecinde dış denetçi gurubundaki bir değişimin müşteri firmaya sorun oluşturmadığı araştırmada ortaya çıkmaktadır. Bağımsız dış denetçi, denetlenen firmanın gelişim isteyen alanlarında ve özellikle organizasyonun finansal raporlama üzerindeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yapıcı ve etkili gözlem ve önerilerde bulunmaktadır.

Şirket için bağımsızlığı tehdit eden en önemli faktör çıkar tehdidi' dir. Önemlilik düzeyine göre ikinci sırayı taraftarlık faktörü almaktadır. Üçüncü sırada ise samimiyet tehdidi gelmektedir. Bu şirket denetim dışında vergi danışmanlığı hizmeti de göstermektedir.

Denetim şirketi personelini ilgili g¼ncel konuları ve gelişmeleri içeren en iyi tarihi finansal bilgi denetimi uygulamaları, uluslararası denetim standartları, uluslararası finansal raporlama standartları ve ilgili g¼ncel konu ve gelişmeleri içeren finansal muhasebe ve raporlama s¼releri uygulamaları ile ilgili bilgilendirmektedir. şirket işe alacağı personelde yabancı dil, denetim sınavının geçilmesi ve denetim alanında tecr¼be gibi nitelikleri aramaktadır. Çalışanlar alan çalışmaları ve ¼zel eğitim programlarına katılmaktadırlar.

şirket denetim riskini belirlemek amacıyla işin doğasında olabilecek riskleri, işletme içi risk fakt¼rlerini ve işletme dışı risk fakt¼rlerini değerlendirmektedir. Denetim planının hazırlanmasında denetlenecek d¼nemin finansal tabloları, ¼nceki d¼nemin çalışma kağıtları, ¼nceki d¼nemin denetim raporu ve s¼rekli dosyalardan yararlanılmaktadır. Zaman ve iřg¼c¼ planlaması yaparken şirketin g¼z ¼n¼nde bulundurduğu en ¼nemli fakt¼r iç kontrol¼n g¼venilirliėi' dir. Bundan sonra şirket denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak m¼řteri personelinin niteliği dikkate almaktadır. ¼¼nc¼ ¼nemli fakt¼r denetim ekibinin koordinasyonu olarak saptanmaktadır. Dikkat edilen d¼rd¼nc¼ ¼nemli fakt¼r işi planlanan zamanda bitirmek' tir. Son ¼zerinde durulan fakt¼r ise denetimin maliyeti fakt¼r¼d¼r. şirketin denetim yapmadan ¼nce denetleyeceği şirketin muhasebe politika ve y¼ntemlerini ayrıntılı incelediği de g¼r¼lmektedir. Denetim şirketi orta b¼y¼kl¼kteki bir şirketin devamlı denetimi için 100-200 adam/saat harcamaktadır.

İzmir merkezli ulusal denetim şirketinin denetimin ¼zelliėine g¼re ¼zg¼n yazılı programlar ¼rettiėi araştırma sırasında tespit edilmiştir. Çalışanlara bu programlar çalışma alanına çıkmadan ¼nce ¼ėretilmekte ve sonra uygulama yapılmaktadır. Programın uygulanmasına geçilmeden ¼nce denetim ekibindeki kişilere g¼rev ve sorumlulukları açık bir biçimde tanımlanmaktadır.

Yeterli miktarda ve nitelikte kanıt toplamada şirketin ¼nemsediėi iki fakt¼r tespit edilmektedir. Bu fakt¼rlerden ilki inceleme konusu hesabın nitelik ve nicelik açısından g¼receli ¼nemi, ikincisi ise kanıtın g¼venilirliėi fakt¼r¼d¼r. şirket kanıtın g¼venilirliėini denetim teknikleriyle elde edilen bilgilerle değerlendirmektedir.

Denetim kanıtı toplarken; gözlem % 10, belge inceleme %10, doğrulama %20, analitik inceleme %20, karşılaştırma %10, fiziki inceleme %5, soru sorma %5 ve yeniden hesaplama %20 oranında kullanılmaktadır. En fazla kullanılan tekniklerin doğrulama, analitik inceleme ve yeniden hesaplama olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ise bu tekniklerin verilere hızlı şekilde ulaşmasıdır. Az kullanılan teknikler ise verilere ulaşmada yetersiz kaldığı için az kullanılmaktadır.

İzmir merkezli ulusal denetim şirketi şirketlerin denetimi yasal zorunluluk olduğu için yaptırdıklarını ileri sürmektedir. Şirket denetçilerin ilgili kişileri yanıltan bir rapor düzenlemeleri durumunda meslek örgütünün denetçilerin lisanslarının alması gerektiğini ifade etmektedir. Şirketçe ülkede faaliyet gösteren denetim şirketlerinin meslek örgütü tarafından yeterince denetlendiği de saptanmaktadır. Ancak ülkede gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyinin kamuyu aydınlatma açısından kısmen yeterli olduğu da araştırma esnasında tespit edilmektedir.

4.5.1.2 Azerbaycan’da Faaliyet Gösteren Denetim Şirketleri ve Denetim Uygulamaları

Araştırmaya katılan uluslararası boyutta Ernst&Young ve ulusal boyutta “Azeri Audit Servis” şirketi denetim uygulamaları incelenebilir.

4.5.1.2.1 Ernst & Young Hakkında Şirket Bilgileri ve Denetim Uygulamaları

Ernst & Young, uluslararası lisanslı olarak 1989 yılında kurulmuştur. Şirket on ortak sayısı mevcuttur. Şirketin muhasebe denetimi departmanında çalışan sayısı yüzdür. Şirket, tarım, inşaat, enerji ve banka sektörünün denetimini gerçekleştirmektedir. Şirketin müşterileri ulusal ve yabancı şirketlerden oluşmaktadır. Ernst & Young’un iş yükü yüzde yüz sürekli denetimdir. Bu şirket bir yıl içerisinde otuz denetim yapmaktadır.

Şirket için hileli muhasebe düzensizlikleri içerisinde en önemli yeri yetkisiz ve dayanaksız işlemleri ile kalıntılar faktörü almaktadır. İkinci faktör zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler'dir. Belgeler üzerinde yapılan oynamalar bu düzensizlikler içerisinde dördüncü derecede yer almaktadır. Beşinci dereceyi kasa eksik ve fazlası oluşturmaktadır. İşletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki tutarsızlıklar altıncı derecededir. Önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıpları yedinci dereceli önemli faktördür.

Hileyi ortaya çıkarmada iç kontrol zayıflıklarının en önemlisi denetim yaptıran şirketlerdeki görev ayrılığının eksikliği'dir. İkinci önemli faktör bağımsız gözlemlerdeki zayıflık'tır. Var olan kontrollere gereken önemi vermeme zayıflıklardan üçüncü önemli unsur içerisinde yer almaktadır. En son önemli faktör ise, yetersiz muhasebe sistemi' dir.

Denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurları içerisinde en önemlisi standartlara uymamak ve gerekli mesleki özeni göstermemek' tir. İkinci faktör izinsiz, yetkisiz ve ruhsatsız çalışma, üçüncü faktör iş sahibini başka bir meslek mensubu ile sözleşmesinden caymaya yöneltmek, dördüncü faktör mesleki yasaklı iş yapma, beşinci faktör gerçeğe aykırı belge onaylama, altıncı faktör ise rakibin veya iş sahibinin sırlarını ele geçirmeye çalışmak' tır.

Denetlenen firmalarda reklam yoluyla haksız rekabet unsurlarının başında meslek mensuplarının kendileri ve faaliyetlerinin dürüstlüğü, güvenilirliği, tarafsızlığı konusunda asılsız beyanlarda bulunmak faktörü gelmektedir. İkinci faktör yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak faktörü olarak saptanmıştır. Üçüncü faktör sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak faktörüdür. Dördüncü önemli faktör kendisi ve hizmetleri hakkında gerçekdışı beyan faktörüdür. Asılsız ihbar ve şikayet önemlilik derecesine göre beşinci yerdedir.

Denetim şirketinin denetlenen firmalarda yaşadığı en önemli sorun teknik bilginin eksikliği’ dir. İkinci sorunu sosyal sorumluluk ile ilgilidir. Üçüncü önemli sorun şirketlerde vergi amaçlı finansal raporlama yaklaşımı’ dır. Dördüncü sorun şirketlerde denetim kavramının benimsenmemesi’ dir. Beşinci sorunu ise denetim ücretinin kullanılan maliyete oranla çok düşük kalması oluşturmaktadır. Şirketin diğer denetim şirketleriyle yaşadığı yaklaşım farkı kalite kontrol farklılığıdır.

Şirket açısından denetim şirketleri arasında standart ve kalite farkı yaratan etkenler içerisinde en önemli yeri deneyim azlığı almaktadır. İkinci sırayı, teknik bilgi yetersizliği’ dir. Üçüncüsü, hizmet içi eğitime gereken önemin verilmemesi etkenidir. Dördüncü sırada düşük ücretle niteliksiz personel çalıştırılması etkeni bulunmaktadır. Beşinci önemli etken ise ulusal denetim standartlarının olmaması etkenidir.

Bulgular sonucu şirketin denetlenen firmadan aldığı bilgilere zamanında ulaştığı görülmektedir. Dış denetçilerin gerekli olduğunda yönetim üzerinde olumsuz etki yaratabilecek konuları gündeme getirebilmekte de sorunlarının olmadığı saptanmıştır. Ayrıca yönetimin dış denetçiler üzerinde uygun olmayan bir etkisinin olmadığı da bulgular sonucu belirlenmektedir. Son denetim sürecinde dış denetçi gurubunda bir değişimin olması durumunda bu geçişin müşteri firma açısından sorun oluşturmadığı da görülmektedir. Bağımsız dış denetçinin, denetlenen firmada gelişim isteyen alanlarda ve özellikle organizasyonun finansal raporlama üzerindeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yapıcı ve etkili gözlem ve önerilerde bulunduğu araştırma sonucu saptanmaktadır.

Şirket için bağımsızlığı tehdit eden en önemli faktör çıkar tehdidi’ dir. Şirketin denetim dışındaki hizmetleri içerisinde vergi danışmanlığı ve finansal danışmanlık yer almaktadır. Denetim şirketi danışma ve denetim birimleri arasına bir güvenlik duvarı koymaktadır. Ernst & Young açısından danışma biriminin çalışmaları, denetim organizasyonunun denetim işini yaparken bağımsızlığını etkilediği görülmektedir.

Ernst & Young şirketi personelini ilgili güncel konuları ve gelişmeleri içeren en iyi tarihi finansal bilgi denetimi uygulamaları, Uluslararası Denetim Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili konularda bilgilendirmektedir. Şirket işe alacağı personelde yüksek lisans derecesi, yabancı dil bilgisi ve denetim alanında tecrübe gibi nitelikler aramaktadır.

Denetim şirketi denetim riskini belirlemek amacıyla önceki dönemleri denetleyen kuruluşlarla görüşmekte, işin doğasında olabilecek riskleri, işletme içi risk faktörlerini ve işletme dışı risk faktörlerini değerlendirmektedir.

Şirketin denetim planın hazırlarken denetlenecek dönemin finansal tabloları ve önceki dönemin çalışma kağıtlarını incelediği görülmektedir. Şirketin zaman ve iş gücü planlaması yaparken iç kontrolün güvenilirliği, denetim maliyeti, denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelinin niteliği, denetim ekibinin koordinasyonu ve işin planlanan zamanda bitirilmesi konularına önem verdiği saptanmaktadır. Yapılan araştırma sonucu şirketin denetlediği firmaya önemli saydığı muhasebe politika ve yöntemlerini incelediği belirlenmiştir. Denetim şirketinin orta büyüklükteki bir şirketin devamlı denetimi için 100 adam/saat harcadığı da görülmektedir.

Şirket uluslararası lisanslı şirket olduğu için yurtdışından tedarik edilen yazılı denetim programlarını kullanmaktadır. Şirkette çalışan personel bu programları çok iyi bilmekte ve uygulamaktadır. Programın uygulanmasına geçilmeden önce denetim ekibindeki kişilere görev ve sorumlulukları açık bir biçimde tanımlanmaktadır.

Şirket için yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplamada, inceleme konusu hesabın nitelik ve nicelik açısından göreceli önemi, inceleme konusu hesabın hatalı ve hileli olma riski, kanıtın güvenilirliği ve kanıtın elde edilme maliyeti gibi kıstasların önemli olduğu araştırma sonucu saptanmaktadır. Şirket kanıtın güvenilirliğini işletme içi soruşturmalar, denetim teknikleriyle elde edilen bilgiler ve yönetimin doğruluk bildirimiyle sağlamaktadır.

Şirketin kullandığı kanıt toplama teknikleri içerisinde gözlem %5, belge inceleme %30, doğrulama %10, analitik inceleme %10, karşılaştırma %10, fiziki inceleme %5, soru sorma %20 ve yeniden hesaplama %10 payı almaktadır. Kullanılan bu teknik içinde en fazla payı belge inceleme almaktadır. Bunun nedeni ise tekniğin verilere hızlı ulaşma avantajıdır. Payı az olan gözlem ve fiziki inceleme verilere ulaşmada yetersiz kaldığı için az kullanılmaktadır.

Ernst & Young şirketlerin denetimi yasal bir zorunluluk ve işletme ilgililerine şeffaf bilgi sağlamak için yaptırıldıkları ve ayrıca denetim şirketlerinin kullanıcıları yanılta bir rapor düzenlemesi durumunda çok fazla tazminat ödemeleri gerektiği kanısındadır. Şirket ülkede faaliyet gösteren denetim şirketlerinin sağlıklı denetim yapıp yapmadıkları konusunda meslek örgütüne yeterli derecede kontrol edildiğini düşünmektedir. Ancak ülkede gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyinin kamuyu doğru aydınlatma açısından kısmen yeterli olduğu da araştırma sonucu ortaya çıkmaktadır.

4.5.1.2.2 Azeri Audit Servis Hakkında Şirket Bilgileri ve Denetim Uygulamaları

“Azeri Audit Servis” şirketi, 2003 yılında 2 ortakla kurulmuş şirkettir. Şirketin muhasebe denetimi departmanında onbir kişi çalışmaktadır. Ulusal şirket olarak faaliyet gösteren Azeri Audit Servis, sigorta, tarım, enerji ve sanayi sektöründe faaliyet gösteren ulusal şirketleri denetlemektedir. Şirket yılda elli beş denetim gerçekleştirmekte ve iş yükünü sürekli denetim oluşturmaktadır.

Şirketin hileyi ortaya çıkarmada muhasebe düzensizliklerinden en önemlisi zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler’ dir. İkinci dereceli önemli düzensizlik yetkisiz ve dayanaksız işlemleri ile kalıntılar’ dır. Üçüncü önemli düzensizliği belgeler üzerinde yapılan oynamalar oluşturmaktadır. Kayıp belgeler dördüncü dereceli önemlilik taşımaktadır. Beşinci önemli düzensizlik önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıpları, altıncı önemli düzensizlik işletme

kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki tutarsızlıklar' dır. Kasa eksik ve fazlası düzensizliği önemlilik derecesine göre son seviyede yer almaktadır.

Şirkette yapılan araştırma sonucu hileye ortaya çıkarmadaki iç kontrol zayıflıklarıyla ilgili en önemli unsur var olan kontrollere gereken önemi vermeme unsurudur. Bağımsız gözlemlerde zayıflık şirket açısından ikinci önemli unsurdur. Önemlilik derecesine göre üçüncü yerde yetersiz muhasebe sistemi gelmektedir. Yetersiz muhasebe sisteminden sonra yetersiz belgelendirme sistemi unsuru önem taşımaktadır. Görevlerin ayrılığında eksiklikler önemlilik derecesine göre sonuncu sıradadır.

Azeri Audit Servis denetim şirketi açısından denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurlarından en önemlisi denetim şirketlerinin standartlara uymaması ve gerekli mesleki özeni göstermemesi unsurudur. Önemlilik derecesine göre ikinci yeri iş sahibini başka bir meslek mensubu ile sözleşmesinden caymaya yöneltme eylemi almaktadır. Denetim şirketlerinin gerçeğe aykırı belge onaylama faaliyeti önemlilik seviyesine göre üçüncü sırada gelmektedir. Önemlilik derecesine göre izinsiz, yetkisiz ve ruhsatsız çalışma dördüncü, mesleki yasaklı iş yapma beşinci ve rakibin veya iş sahibinin sırlarını ele geçirmeye çalışma altıncı seviyede yer almaktadır.

Şirket için reklam yoluyla haksız rekabette yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak unsuru en fazla önem taşımaktadır. Meslek mensuplarının kendileri ve faaliyetlerinin dürüstlüğü, güvenilirliği, tarafsızlığı konusunda asılsız beyanlarda bulunması haksız rekabetteki ikinci önemli unsurdur. Denetim şirketlerinin kendileri ve hizmetleri hakkında gerçekdışı beyanlarda bulunmaları unsurlar içerisinde üçüncü yerde gelmektedir. Dördüncü önemli unsur sahip olmadığı meslek unvanını kullanma' dır. Beşinci ve önemlilik seviyesine göre sonuncu unsur ise asılsız ihbar ve şikayet unsurudur.

Azeri Audit Servis şirketinin müşterileriyle yaşadığı sorunlar irdelendiğinde; teknik bilgi eksikliğinin en önemli sorun olduğu görülmektedir. Denetlenen firmalarda vergi amaçlı finansal raporlama yaklaşımı şirket için ikinci önemli faktördür. Müşteri firmalarda, denetim kavramının benimsenmemesi denetim şirketi açısından üçüncü önemli faktörü oluşturmaktadır. Önemlilik derecesine göre dördüncü yerde denetim ücretinin kullanılan maliyete oranla çok düşük olması, beşinci yerde ise sosyal sorumluluk unsuru gelmektedir.

Denetim şirketinin diğer denetim şirketleriyle yaklaşım farklılığı uygulamanın kapsamı ve kalite kontrolde kendini göstermektedir. Şirket için denetim şirketleri arasında standart ve kalite farkı yaratan etkenlerin başında hizmet içi eğitime gereken önemin verilmemesi unsuru gelmektedir. Ulusal denetim standartlarının olmaması bu sıralamada ikinci sırayı almaktadır. Teknik bilgi yetersizliğinin üçüncü önemli unsur olduğu saptanmaktadır. Dördüncü önemli faktör deneyim azlığı, beşinci faktör ise düşük ücretle niteliksiz personel çalıştırılma olarak belirlenmektedir.

Araştırma sonucu şirketin gerek duyduğu bilgilere zamanında ulaştığı görülmektedir. Buna karşın, yönetimin dış denetçiler üzerinde bir daha denetim yaptırmama tehdidinin varlığı saptanmaktadır. Son denetim sürecinde dış denetçi gurubunda bir değişimin olduğu durumunda bu geçişin müşteri firma açısından sorun oluşturmayacağı da tespit edilmektedir. Denetim şirketinin denetlenen firmanın gelişim isteyen alanlarında ve özellikle organizasyonun finansal raporlama üzerindeki iç kontrol sistemi ile ilgili yapıcı ve etkili gözlem ve önerilerde bulunduğu gözlemlenmektedir.

Azeri Audit Servis şirketi için bağımsızlığı zedeleyen en önemli etken çıkar tehdidinin varlığıdır. Taraftarlık tehdidi bağımsızlığı zedeleyen ikinci önemli faktördür. Üçüncü önemli yeri samimiyet tehdidi almaktadır. Dördüncü önemli etken yıldırıclık tehdidinin söz konusu olmasıdır. Son unsuru ise kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaktadır. Şirketin denetim dışında vergi, hukuk, yönetim ve finansal danışmanlık hizmetlerini de vermektedir.

Denetim şirketinin personeline Uluslararası Denetim Standartları ve Azerbaycan'da geçerli olan diğer ilgili standart ve yasalarla ilgili bilgilendirmektedir. şirket işe alacağı personelde yüksek lisans derecesi, yabancı dil bilgisi ve denetim alanında tecrübe gibi nitelikleri aramaktadır. şirkette çalışan personel alan çalışmalarıyla ilgili meslek içi eğitim programlarına katılmaktadır.

şirket denetim riskinin düzeyini belirlemek amacıyla işin doğasında olabilecek riskleri değerlendirmektedir.

Azeri Audit Servis denetim planını hazırlarken denetlenecek dönemin finansal tabloları'ndan yararlanmaktadır. şirket zaman ve işgücü planlamasını yaparken denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelinin niteliği unsurunu önemsemektedir. şirket, denetim planını yapmadan önce müşterilerinin önemli saydığı muhasebe politika ve yöntemlerini incelemektedir. Orta büyüklükteki bir işletmenin devamlı denetimi için Azeri Audit Servis şirketi 100 adam/saat harcamaktadır.

şirket Denetçiler Odası tarafından hazırlanan yazılı denetim programlarını kullanmaktadır. Çalışanlar uzmanlık alanına ilişkin teknikleri bilmekte ve uygulamaktadır. Programın uygulanmasına geçilmeden önce denetim ekibindeki kişilere görev ve sorumlulukları açık bir biçimde tanımlanmaktadır.

Denetim şirketi yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplamada kanıtın güvenilirliği kıstasını önemsemektedir. Elde edilen kanıtın güvenilirliği denetim teknikleriyle elde edilen bilgilerle değerlendirilmektedir. şirket kanıt toplarken; gözlem %5, belge inceleme %50, doğrulama %5, analitik inceleme %5, karşılaştırma %20, fiziki inceleme %5, soru sorma %5 ve yeniden hesaplama %5 olarak kullanmaktadır. En çok kullanılan tekniğin belge inceleme olduğu görölmektedir. Bunun nedeni tekniğin en çok bilinen teknik olmasıdır. En az kullanılan teknikler ise zaman darboğazı yaratması nedeniyle az kullanılmaktadırlar.

Azeri Audit Servis şirketi açısından denetlen şirketlerin denetim yaptırma nedenlerin yasal bir zorunluluk olmasıdır. Bazen denetim şirketlerinin finansal tablolarla ilgili kişileri yanıltan rapor düzenlemeleri durumu gözlemlenebilir. Bu durumda meslek örgütünün denetim şirketi lisansını alması gerekmektedir. Şirkete göre ülkede faaliyet gösteren denetim şirketlerinin sağlıklı denetim yapıp yapmadıkları meslek örgütü tarafından yeterli derecede kontrol edilmektedir. Ancak ülkede gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyi kamuyu doğru aydınlatma açısından kısmen yeterlidir.

4.5.2 Türkiye’de ve Azerbaycan’da Faaliyet Gösteren Denetim Şirketleri Karşılaştırması

Araştırmada her iki ülkede iki ulusal ve iki uluslararası lisanslı denetim şirketinin seçilmesindeki amaç, ulusal şirketlerin birbirileri ile karşılaştırmak ve uluslararası lisanslı şirketlerin de kendi arasında karşılaştırmaktır. Böylece Türkiye’deki ulusal şirket Azerbaycan’daki ulusal şirketle denetim standartları açısından karşılaştırılarak aradaki fark ortaya koyulmaktadır. Aynı zamanda bu yöntem uluslararası lisanslı şirketler için de uygulanmaktadır.

Denetim şirketlerinin ortak sayılarıyla ilgili bilgiler şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1: Denetim Şirketlerinin Ortak Sayısı



Şekil 1’den görüldüğü gibi ortak sayısı en fazla (32) olan denetim şirketi Deloitte Touche & Tohmatsu şirkettir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ise 24 ortakla kurulmuş denetim şirkettir. Üçüncü yeri 10 ortak sayısı ile Ernst & Young denetim şirketi almaktadır. En az ortak sayısı ise (2) Azeri Audit Servis denetim şirketinde görülmektedir.

Şirketlerin muhasebe denetimi departmanında çalışan sayısı ile ilgili bilgi Şekil 2’de verilmektedir.

Şekil 2: Denetim Şirketlerinde Çalışan Sayısı



Muhasebe denetimi, departmanında en fazla çalışan sayısının 460 kişi ile Deloitte Touche & Tohmatsu şirketinde olduğu görülmektedir. Ernst & Young şirketi bu şirketler içerisinde çalışan sayısı çok olan (100 kişi) ikinci büyük şirkettir. Azeri Audit Servis şirketinin bu departmanında 11 kişi, İzmir merkezli ulusal denetim şirketindeki muhasebe denetimi departmanında ise 8 kişi çalışmaktadır.

Şirketlerin müşterileriyle ilgili bilgiler Tablo 5’da yer almaktadır.

Tablo 5: Müşteri Bilgileri

Şirket İsmi	Çalışılan Denetim Şirketleri
Deloitte Touche & Tohmatsu	Ulusal ve Yabancı Şirketler
İzmir Merkezli Ulusal Denetim Şirketi	Ulusal ve Yabancı Şirketler
Ernst & Young	Ulusal ve Yabancı Şirketler
Azeri Audit Servis	Ulusal Şirketler

Tablo 5’den görüldüğü gibi; Deloitte Touche & Tohmatsu, İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Ernst & Young şirketi hem ulusal hem de yabancı şirketlerle çalışmaktadırlar. Azeri Audit Servis şirketi ise sadece ulusal şirketlere hizmet vermektedir. Bunun nedeni, Azerbaycan’daki yabancı şirketlerin yabancı lisanslı denetim şirketleri ile çalışmaya üstünlük vermesidir. Başka bir ifadeyle yabancı şirketler ulusal denetim şirketlerini yetersiz görmektedirler.

Denetim şirketlerinin çalıştığı firmaların sektörel dağılımı incelendiğinde; Deloitte’nin tüm sektörlerle çalıştığı (sigorta, tarım, inşaat, enerji, sanayi, ticari ve banka finans) görülmektedir. Ernst & Young şirketi tarım, inşaat, enerji ve banka finans sektöründe faaliyet gösteren firmalarla çalışmaktadır. Azeri Audit Servis şirketi sigorta, tarım, enerji ve sanayi şirketlerine hizmet vermektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ise sadece sanayi sektöründeki şirketlerin denetimini yapmaktadır.

Şirketlerin iş yükü incelendiğinde; Ernst & Young, Azeri Audit Servis ve İzmir merkezli ulusal denetim şirketlerinin iş yükünün tümünü sürekli denetimin oluşturduğu görülmektedir. Sadece Deloitte Touche & Tohmatsu şirketinin diğer denetim türlerini de yaptığı tespit edilmektedir. Deloitte Touche & Tohmatsu, %65 sürekli denetim, %25 sınırlı ve %10 özel denetim gerçekleştirmektedir.

Şirketlerin bir yıl boyunca yaptıkları denetim sayısı ile ilgili bilgiler Şekil 3’de yer almaktadır.

Şekil 3: Denetim Sayısı Bilgileri



En fazla denetim yapan şirketin 55 denetimle Azeri Audit Servis şirketi olduğu Şekil 3’de görülmektedir. İkinci sırada 30 denetimle Ernst & Young şirketi gelmektedir. Deloitte Touche & Tohmatsu, yılda 16-18 denetimle üçüncü sırada yer almaktadır. İzmir merkezli ulusal denetim şirketinin ise 5-10 denetimle en az denetim yapan şirket olduğu saptanmaktadır.

Hileyi ortaya çıkarmada Deloitte Touche & Tohmatsu için en önemli muhasebe düzensizliği işletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki tutarsızlıkların mevcutluğudur. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ile Azeri Audit Servis şirketi için en önemli düzensizlik zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemlerdir. Ernst & Young için yetkisiz ve dayanaksız işlemleri ile kalıntılar en önemli düzensiz olarak tespit edilmektedir.

Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler hem Deloitte Touche & Tohmatsu hem de Ernst & Young şirketi için önemlilik derecesine göre ikinci sırada yer alan muhasebe düzensizliğidir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ile Azeri Audit Servis şirketleri için ikinci önemli düzensizlik, yetkisiz ve dayanaksız işlemleri ile kalıntılardan oluşmaktadır.

Belgeler üzerinde yapılan oynamalar hem Deloitte Touche & Tohmatsu, hem Ernst & Young hem de Azeri Audit Servis şirketi için üçüncü önemli faktör olarak tespit edilmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi için ise üçüncü önemli düzensizliğin önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıplarıdır.

Deloitte Touche & Tohmatsu ile Azeri Audit Servis şirketleri için kayıp belgeler önemlilik düzeyine göre dördüncü sırayı alan düzensizliktir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi için ise dördüncü sırada işletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki tutarsızlıklar gelmektedir. Ernst & Young şirketi, kasa eksik ve fazlasına bu sırada önem vermektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu ve Azeri Audit Servis şirketleri önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıplarını beşinci dereceli düzensizlik olarak saptamaktadırlar. İzmir merkezli ulusal denetim şirketinin düzensizliklerden sadece dördünü önemseydiği, diğerleriyle ilgili açıklama yapmadığı araştırma esnasında belirlenmektedir. Ernst & Young şirketi ise beşinci önemli düzensizliği kayıp belgeler olarak nitelendirmektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu için altıncı önemli düzensizlik, yetkisiz ve dayanıksız işlemleri ile kalıntıların olduğu görülmektedir. Ernst & Young ve Azeri Audit Servis şirketleri ise işletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki tutarsızlıklarla ilgili düzensizliği bu kısımda önemsemektedir.

Kasa eksik ve fazlası hem Deloitte Touche & Tohmatsu hem de Azeri Audit Servis şirketleri için sonuncu önemli düzensizliktir. Ernst & Young ise önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıplarının son önemli düzensizlik olduğunu ifade etmektedir.

Hileyi ortaya çıkarmada iç kontrol zayıflıklarıyla ilgili unsurlardan en önemlisi Deloitte Touche & Tohmatsu ve Ernst & Young şirketleri için görevlerin ayrılığında eksikliklerdir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi için yetersiz muhasebe sistemi önemliliğine göre ilk sırada yer almaktadır. Azeri Audit Servis

şirketi var olan kontrollere gereken önemin verilmemesi unsurunu en fazla önemsemektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu ikinci önemli unsur olarak var olan kontrollere gereken önemin verilmemesini seçmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi görevlerin ayrılığında eksiklik unsurunu ikinci sıraya koymaktadır. Ernst & Young ve Azeri Audit Servis şirketleri açısından bağımsız gözlemlerdeki zayıflık ikinci dereceli önemli olan unsurdur.

Deloitte Touche & Tohmatsu bağımsız gözlemlerdeki zayıflığı üçüncü sıradadır. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Ernst & Young denetim şirketi ise var olan kontrollere gereken önemin verilmemesi unsurunu bu sırada değerlendirmektedir. Azeri Audit Servis şirketi ise yetersiz muhasebe sistemini üçüncü önemli zayıflık olarak seçmektedir.

Yetersiz belgelendirme sistemi hem Deloitte Touche & Tohmatsu hem de Azeri Audit Servis şirketi için dördüncü önemli düzensizlik olarak saptanmaktadır. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi iç kontrolle ilgili zayıflıklardan sadece üçünü seçmekte, diğerleriyle ilgili yorum yapmamaktadır. Ernst & Young şirketi ise dördüncü dereceli önemli zayıflık olarak yetersiz muhasebe sistemini göstermektedir.

Yetersiz muhasebe sistemi Deloitte için önemlilik derecesine göre sonuncu sırada gelen zayıflıktır. Ernst & Young denetim şirketi son olarak yetersiz belgelendirme sistemini seçmektedir. Azeri Audit Servis şirketi açısından ise görevlerin ayrılığındaki eksiklik önemlilik derecesine göre sonuncu sırada gelen düzensizliktir.

Hem Deloitte Touche & Tohmatsu hem Ernst & Young hem de Azeri Audit Servis şirketleri için denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurlarının başında standartlara uymamak ve gerekli mesleki özeni göstermemek unsuru gelmektedir. İzmir merkezli ulusal

denetim şirketi ise iş sahibini başka bir meslek mensubu ile sۆzleřmesinden caymaya yۆneltmek eylemi ۆnemlilik derecesine gۆre ilk sırada yer almaktadır.

Gerçeğe aykırı belge onaylama işlemi Deloitte Touche & Tohmatsu denetim şirketi için ikinci ۆnemli haksız rekabet unsuru olduğu tespit edilmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi için standartlara uymamak ve gerekli mesleki ۆzeni gۆstermemek ikinci dereceli ۆnemli unsur olarak belirlenmektedir. Ernst & Young şirketi izinsiz, yetkisiz ve ruhsatsız çalışmayı bu grubun ۆnemli unsuru olarak değerlendirmektedir. Ernst & Young için bu unsura ilk sırada ۆnem verme nedeni; Azerbaycan’da denetim şirketlerinin izinsiz, yetkisiz ve ruhsatsız çalışma eyleminde bulunmalarının sۆz konusu olmasından kaynaklanmaktadır. Azeri Audit Servis ise iş sahibini başka bir meslek mensubu ile sۆzleřmesinden caymaya yۆneltmek unsuru ikinci sıraya koymaktadır. Bu durumun da ۆlkede yaygın olduğu araştırma esnasında saptanmaktadır. Denetim şirketleri mۆřteri firmalara daha dۆřük ۆcretle denetim yapma teklifi etmektedirler.

Deloitte Touche & Tohmatsu için mesleki yasaklı iş yapma ۆnc ۆnemli derecede yer alan unsurdur. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi mülakatın sadece iki haksız rekabet unsurunu değerlendirmektedir. Ernst & Young şirketi iş sahibini başka bir meslek mensubu ile sۆzleřmesinden caymaya yۆneltmek unsurunu ۆnc sırada incelemektedir. Azeri Audit Servis şirketi ise gerçeğe aykırı belge onaylamayı ۆnc dereceli ۆnemli unsur olarak seçmektedir.

Hem Deloitte Touche & Tohmatsu hem de Azeri Audit Servis şirketleri izinsiz, yetkisiz ve ruhsatsız çalışmayı dۆrdnc ۆnemli unsur olarak ele almaktadırlar. Ernst & Young için ise bu durum sۆz konusu değildir. şirket, mesleki yasaklı iş yapmayı bu bۆlmde değerlendirmektedir.

İş sahibini başka bir meslek mensubu ile sۆzleřmesinden caymaya yۆneltmek unsuru Deloitte Touche & Tohmatsu’ye gۆre beşinci dereceli unsurdur. Deloitte Touche & Tohmatsu dünya çapında kendine bir imaj yaratıp güven kazandığı için firmanın bu unsura Azeri denetim şirketleri kadar ۆnem vermemesi doğal kabul

edilmektedir. Ernst & Young beşinci önemli unsur olarak gerçeğe aykırı belge onaylamayı göstermektedir. Azeri Audit Servis şirketi mesleki yasaklı iş yapma eylemini beşinci sırada incelemektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu, Ernst & Young ve Azeri Audit Servis denetim şirketleri için rakibin veya iş sahibinin sırlarını ele geçirmeye yönelik eylemler önemlilik derecesine göre son sırada gelmektedir.

Reklam yoluyla haksız rekabet unsurlarının temelinde Deloitte Touche & Tohmatsu ve Ernst & Young şirketleri için meslek mensuplarının kendileri ve faaliyetlerinin dürüstlüğü, güvenilirliği, tarafsızlığı konusunda asılsız beyanlarda bulunmak gelmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Azeri Audit Servis şirketi ise yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmayı en önemli unsur olarak vermektedirler. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi reklam yoluyla haksız rekabet unsurlarından sadece biriyle ilgili bilgi vermekte, diğer unsurlara değinmemektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu kendisi ve hizmetleri hakkında gerçekdışı beyanı ikinci önemli olarak saptamaktadır. Ernst & Young yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına aykırı davranma unsurunu bu sırada incelemektedir. Azeri Audit Servis ise meslek mensuplarının kendileri ve faaliyetlerinin dürüstlüğü, güvenilirliği, tarafsızlığı konusunda asılsız beyanlarda bulunmasını ikinci önemli unsur olarak görmektedir.

Yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına aykırı davranma eylemi Deloitte Touche & Tohmatsu için üçüncü dereceli unsurdur. Sahip olmadığı meslek unvanını kullanma ise Ernst & Young için üçüncü derecedeki önemli unsurdur. Azeri Audit Servis ise bu sırada kendisi ve hizmetleri hakkında gerçekdışı beyanda bulunmayı ele almaktadır.

Sahip olmadığı meslek unvanını kullanma hem Deloitte Touche & Tohmatsu hem de Azeri Audit Servis şirketi için dördüncü önemli unsur olarak tespit edilmektedir. Ernst & Young ise kendisi ve hizmetleri hakkında gerçekdışı beyanda bulunma unsurunu dördünü dereceli önemli eylem olduğunu seçmektedir. Asılsız ihbar ve şikayet her üç denetim şirketi açısından önemlilik derecesine göre son sırada bulunmaktadır.

Deloitte Touche & Tohmatsu şirketinin müşterileriyle yaşadığı en büyük sorun, vergi amaçlı finansal raporlama yaklaşımıdır. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi için denetim kavramının benimsenmemesi tek sorun olduğu araştırma esnasında saptanmaktadır. Ernst & Young ve Azeri Audit Servis şirketleri için ise en büyük sorun denetlenen firmalardaki teknik bilgi eksikliğidir.

Deloitte Touche & Tohmatsu için ikinci büyük sorun denetim ücretinin kullanılan maliyete oranla çok düşük kalması faktörüdür. Ernst & Young şirketi için ikinci büyük sorun sosyal sorumluluktur. Azeri Audit Servis şirketi için yaşanan ikinci büyük sorun vergi amaçlı finansal raporlama yaklaşımıdır.

Teknik bilgi eksikliği Deloitte Touche & Tohmatsu için üçüncü sırada yer almaktadır. Ernst & Young vergi amaçlı finansal raporlama yaklaşımını üçüncü yerde görmektedir. Azeri Audit Servis Şirketi denetlenen firmalarda denetim kavramının benimsenmemesi unsurunu üçüncü önemli sorun olarak değerlendirmektedir.

Denetim kavramının benimsenmemesi Deloitte Touche & Tohmatsu için dördüncü dereceli sorunu oluşturmaktadır. Ernst & Young denetim kavramının benimsenmemesini, Audit Servis şirketi ise denetim ücretinin kullanılan maliyete göre çok düşük olması sorununu dördüncü derecede görmektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu ve Azeri Audit Servis şirketleri sosyal sorumluluk sorununu son önemli unsur olarak nitelendirmektedirler. Ernst & Young

şirketi için önemliliğine göre son sıradaki unsur denetim ücretinin kullanılan maliyete göre çok düşük olmasıdır.

Şirketlerin diğer denetim şirketleriyle yaklaşım farklılığı ile bilgiler Tablo 6’de gösterilmektedir.

Tablo 6: Diğer Denetim Şirketleriyle Yaklaşım Farkı

Şirket İsmi	Yaklaşım Farkı
Deloitte Touche & Tohmatsu	Bilgi Paylaşımı
İzmir Merkezli Ulusal Denetim Şirketi	Yorum Farklılığı
Ernst & Young	Kalite Kontrol
Azeri Audit Servis	Kalite Kontrol

Tablo 6’den de görüleceği üzere, Deloitte Touche & Tohmatsu şirketi bilgi paylaşımına önem vermektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketinin yorum farklılığı yönünden diğer şirketlerden ayrıldığı görülmektedir. Ernst & Young ve Azeri Audit şirketleri için ise kalite kontrol yaklaşımı üzerine yoğunlaşmaktadır.

Deloitte Touche & Tohmatsu ve Azeri Audit Servis şirketleri için denetim şirketleri arasında standart ve kalite farkı yaratan etkenlerin en önemlisi hizmet içi eğitime gereken önemin verilmemesidir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi en büyük ve tek sorun olarak teknik bilgi yetersizliğini önemsemektedir. Ernst & Young için ise deneyim azlığı başlıca sorundur.

Deloitte Touche & Tohmatsu ve Ernst & Young şirketlerine göre ikinci büyük etken teknik bilgi yetersizliğidir. Azeri Audit Servis için ise ulusal denetim standartlarının olmaması ikinci büyük sorundur. Bu durum denetim şirketine zorluk çıkarmaktadır. Çünkü eski denetim standartları daha etkisini kaybetmeden uluslararası denetim standartlarına geçilmektedir. Başka bir ifadeyle oturmuş bir

denetim standartlarının olmaması denetçilerin denetim yapma imkanını kısıtlamaktadır.

Deneyim azlığı Deloitte Touche & Tohmatsu'nin denetim şirketleri arasında standart ve kalite farkı yaratan üçüncü önemli etken olduğunu ifade etmektedir. Ernst & Young için ise hizmet içi eğitime gereken önemin verilmemesi üçüncü önemli etkidir. Azeri Audit Servis, teknik bilgi yetersizliğinin üçüncü önemli etkeni oluşturduğunu ileri sürmektedir.

Düşük ücretle niteliksiz personel çalıştırma hem Deloitte Touche & Tohmatsu hem de Ernst & Young için dördüncü önemli etken olduğu araştırma sırasında tespit edilmektedir. Azeri Audit Servis şirketi deneyim azlığını bu sırada görmektedir.

Ulusal denetim standartlarının olmaması Deloitte Touche & Tohmatsu ve Ernst & Young şirketlerine göre beşinci önemli etkidir. Azeri Audit Servis şirketi düşük ücretle niteliksiz personel çalıştırmaya beşinci sırada yer vermektedir.

Denetim şirketlerinin hepsi denetim için gerekli bilgilere zamanında ve bütünüyle ulaşabilmektedir. Bu denetim şirketlerinde çalışan denetçiler gerekli olduğu durumlarda yönetim üzerinde olumsuz etki yaratabilecek konuları gündeme getirebilmektedirler. Bu unsur denetçi bağımsızlığı ilkesinin önemsendiğinin göstergesidir. Dördünün de sorunları olumsuz etki yaratabilmesine karşın rahatça yönetime aktarması, yönetimle denetçi arasında hiçbir çıkarın olmadığını ifade etmektedir. Deloitte Touche & Tohmatsu, Ernst & Young ve İzmir merkezli ulusal denetim şirketlerinde yönetimin denetçiler üzerinde uygun olmayan bir etkisinin olmadığı tespit edilmektedir. Ancak Azeri Audit Servis şirketinde bu uygun olmayan etkinin var olduğu görülmektedir. Yönetim denetçiyi bir daha denetim yaptırmamakla tehdit etmektedir. Tüm denetim şirketleri açısından son denetim sürecinde dış denetçi grubundaki bir değişimin müşteri firma için sorun oluşturmadığı tespit edilmektedir. Denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin denetledikleri firmaların gelişim isteyen alanlarında ve özellikle iç kontrol sistemi ile ilgili yapıcı ve etkili gözlem ve önerilerde bulundukları araştırma esnasında

saptanmaktadır. Denetim şirketi danışma ve denetim birimleri arasına bir güvenlik duvarı koymaktadır. Denetim şirketleri açısından danışma biriminin çalışmaları, denetim organizasyonunun denetim işini yaparken bağımsızlığını etkilemediğı görölmektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu için bağımsızlığı zedeleyen en önemli unsur kendi kendini denetleme tehdididir. Bu fikri, diğeri üç şirket Deloitte Touche & Tohmatsu şirketinden farklı yorumlamaktadır. Üç şirket için bağımsızlığı zedeleyen en önemli unsur çıkar tehdidinin varlığıdır. Standartlar açısından da bağımsızlık ilkesinin başında denetçinin hiçbir çıkarının olmaması gelmektedir. Çıkar tehdidi Deloitte Touche & Tohmatsu için ikinci önemli unsur olarak tespit edilmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Azeri Audit şirketine göre taraftarlık bağımsızlığı tehdit eden ikinci önemli unsurdur. Ernst & Young şirketinin bağımsızlığı tehdit eden unsurlardan sadece çıkar tehdidine yer verdiği araştırma sonucu saptanmaktadır. Deloitte Touche & Tohmatsu taraftarlığı üçüncü yerde değerlendirmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Azeri Audit Servis şirketi ise bu yere samimiyeti koymaktadır. Samimiyet Deloitte Touche & Tohmatsu'ye göre dördüncü önemli unsur olarak nitelendirilmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi, sadece üç unsurla ilgili bilgi vermektedir. Azeri Audit Servis şirketi, dördüncü önemli unsur olarak yıldırııcılığı göstermektedir. Son önemli tehdit ise Deloitte Touche & Tohmatsu için yıldırııcılıktır. Azeri Audit Servis ise kendi kendini denetleme unsurunu son önemli tehdit olarak görmektedir.

Denetim şirketlerinin denetim dışındaki hizmetleri incelediğinde Deloitte Touche & Tohmatsu ve Ernst & Young şirketlerinin vergi ve finansal danışmanlık, İzmir merkezli ulusal denetim şirketinin vergi danışmanlık, Azeri Audit Servis şirketinin vergi, hukuk, yönetim ve finansal danışmanlık hizmeti verdiği görölmektedir.

Denetim şirketleri arasında Deloitte Touche & Tohmatsu'nin personeli için eğitim ve gelişim programlarını en iyi şekilde sağlayan şirket olduğu saptanmaktadır. Deloitte Touche & Tohmatsu personelinin uluslararası kalite standartları dışında, ilgili

güncel konuları ve gelişmeleri içeren en iyi tarihi finansal bilgi denetimi uygulamaları, uluslararası denetim standartları, diğer ilgili standart ve yasalar, uluslararası finansal raporlama standartları ve ilgili güncel konu ve gelişmeleri içeren finansal muhasebe ve raporlama süreçleri uygulamaları konusunda bilgilendirmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi uluslararası kalite kontrol ve diğer ilgili standart ve yasalar dışında, ilgili güncel konuları ve gelişmeleri içeren en iyi tarihi finansal bilgi denetimi uygulamaları, uluslararası denetim standartları, uluslararası finansal raporlama standartları ve ilgili güncel konu ve gelişmeleri içeren finansal muhasebe ve raporlama süreçleri uygulamaları konusunda personelini bilgilendirmektedir. Ernst & Young şirketi personelini uluslararası kalite kontrol, diğer ilgili standart ve yasalar ve ilgili güncel konu ve gelişmeleri içeren finansal muhasebe ve raporlama süreçleri uygulamaları dışında, ilgili güncel konuları ve gelişmeleri içeren en iyi tarihi finansal bilgi denetimi uygulamaları, uluslararası denetim standartları ve uluslararası finansal raporlama standartları konusunda bilgilendirmektedir. Azeri Audit Servis şirketi ise personelini uluslararası denetim standartları ve diğer ilgili standart ve yasalarla ilgili bilgilendirmektedir. Şirket yöneticisiyle yapılan mülakat sırasında uluslararası kalite kontrol standartları ve uluslararası finansal raporlama standartları ile ilgili ülkede denetim faaliyetini düzenleyen meslek örgütünün (Denetçiler Odasının) denetim şirketlerini bilgilendirmediği ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda şirketlerin uluslararası denetim standartlarının uygulamasında zorluklar yaşadıkları da tespit edilmektedir. Denetçiler Odası; standartlar, onların işleyişi, uygulanması ile ilgili denetim şirketlerini bilgilendirmeden sadece standartların ülkede değiştiğini şirketlere bildirmiş ve bu konuda gereken açıklamayı sunmamıştır. Bu nedenle de şirketlerin uluslararası denetim standartlarına geçişi sırasında birçok zorluklar yaşanmıştır.

Deloitte Touche & Tohmatsu, işe alacağı personelde yüksek lisans ve yabancı dil niteliğini aramaktadır. Bu kriterlere sahip personel işe alındıktan sonra muhasebe denetimi alanında eğitime tabi tutulmaktadır. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi, işe alacağı kişilerde yabancı dil, denetim alanında tecrübe ve denetim sınavından geçme gibi nitelikleri aramaktadır. Ernst & Young; yüksek lisans, yabancı dil ve denetim alanında tecrübe niteliklerine önem vermektedir. Azeri Audit Servis şirketi

ise yabancı dil, denetim sınavından geçme ve denetim alanında tecrübe kriterlerini işe alacağı personelde aramaktadır.

Deloitte Touche & Tohmatsu ve İzmir merkezli ulusal denetim şirketlerinde çalışan personel alan çalışmaları ve özel eğitim programlarına katılmaktadırlar. Ernst & Young şirketi personeli şirketin belirtmek istemediği diğer eğitim programlarına katılmaktadırlar. Azeri Audit Servis şirketi personeli ise alan çalışmaları meslek içi eğitim programlarına katılmaktadırlar.

Deloitte Touche & Tohmatsu ve İzmir merkezli ulusal denetim şirketleri denetim riskinin düzeyini belirlemek amacıyla işin doğasında olabilecek riskleri, işletme içi risk faktörlerini ve işletme dışı risk faktörlerini değerlendirmektedir. Ernst & Young şirketi, bu faktörlerin yanı sıra işletme dışı risk faktörlerini de göz önünde bulundurmaktadır. Azeri Audit Servis şirketi ise denetim riskinin tespitinde sadece işin doğasında olabilecek riskleri analiz etmektedir.

Şirketlerin denetim planı yaparken nelerden yararlandıkları incelendiğinde; Deloitte Touche & Tohmatsu'nin denetlenecek dönemin finansal tabloları, önceki dönemin çalışma kağıtları ve önceki dönemin denetim raporundan yararlandığı tespit edilmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi bunlarla beraber sürekli dosyalardan da yararlanmaktadır. Ernst & Young denetim planını hazırlarken denetlenecek dönemin finansal tabloları ve önceki dönemin çalışma kağıtlarını kullanmaktadır. Azeri Audit Servis şirketi, planın hazırlanmasında sadece denetlenecek dönemin finansal tablolarını kullanmaktadır.

Deloitte Touche & Tohmatsu; zaman ve iş gücü planlaması yaparken denetimin maliyeti, denetim ekibinin koordinasyonu ve işi planlanan zamanda bitirme kriterlerini göz önünde bulundurmaktadır. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi için zaman ve iş gücü planlamasında iç kontrolün güvenilirliği üzerinde önemle durmaktadır. Bundan sonra denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelin niteliği kriteri değerlendirmektedir. Denetim ekibinin koordinasyonu şirketin üzerinde durduğu bir diğer kriterdir. Tüm bu kriterler

tamamlandıktan sonra işi planlanan zamanda bitirme üzerinde durulmaktadır. En sonda ise denetimin maliyeti faktörü dikkate alınmaktadır. Ernst & Young şirketi için ise denetim ekibinin koordinasyonu ilk önemsenilen konudur. Ekibin koordinasyonu sağlandıktan sonra işin planlanan zamanda bitirilmesi incelenmektedir. İş bitirmek için denetim için gerekli maliyetler hesaplanmakta ve iç kontrolün güvenilirliği analiz edilmektedir. En son ise şirket denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelin niteliğini değerlendirmektedir. Azeri Audit Servis şirketi zaman ve iş gücü planlaması yaparken denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelin niteliği kriterini önemsemektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu, Ernst & Young ve Azeri Audit Servis şirketleri denetim planını yapmadan önce müşterilerinin önemli saydığı politika ve yöntemlerini incelemektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ise tüm politika ve yöntemleri ayrıntılı bir şekilde incelemektedir.

Şirketlerin orta büyüklükteki bir işletmenin devamlı denetimi için harcadıkları adam/saat ile ilgili bilgileri Şekil 4’de yer almaktadır.

Şekil 4: Şirketlerin Denetim İçin Harcadığı Adam/saat



Şekil 4’de görüldüğü gibi, Deloitte Touche & Tohmatsu ve İzmir merkezli ulusal denetim şirketi orta büyüklükteki işletmenin devamlı denetimi için 100-200 adam/saat çalıştırmaktadır. Ernst & Young ve Azeri Audit Servis şirketlerinin ise 100 adam/saat harcadıkları tespit edilmektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu ve İzmir merkezli ulusal denetim şirketlerinin denetimin özelliğine göre özgün yazılı programlar ürettiği görülmektedir. Ernst & Young şirketi yurtdışından gelen yazılı programları kullanmaktadır. Azeri Audit Servis şirketi ise meslek örgütü (Denetçiler Odası) tarafından sunulan yazılı programları kullanmaktadır. Deloitte Touche & Tohmatsu ve Azeri Audit Servis şirketlerinde çalışanlar uzmanlık alanına ilişkin teknikleri bilmekte ve uygulamaktadır. İzmir merkezli ulusal denetim şirketinde programlar personele çalışma alanına çıkmadan önce öğretilmektedir. Ernst & Young şirketinde çalışan personel denetim programlarını çok iyi bilip uygulamaktadır. Her dört şirkette de programın uygulanmasına geçilmeden önce denetim ekibindeki kişiler arasında görev ve sorumlulukları açık bir biçimde tanımlanmaktadır.

Deloitte Touche & Tohmatsu ve Azeri Audit Servis şirketleri için yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplamada kanıtın güvenilirliği kıstası göz önünde bulundurulmaktadır. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi, inceleme konusu hesabın nitelik ve nicelik açısından göreceli önemi ve kanıtın güvenilirliği kıstaslarını dikkate almaktadır. Ernst & Young şirketi ise inceleme konusu hesabın nitelik ve nicelik açısından göreceli önemi, inceleme konusu hesabın hatalı ve hileli olma riski, kanıtın güvenilirliği ve kanıtın elde edilme maliyeti kıstaslarını göz önünde bulundurmaktadır. Deloitte Touche & Tohmatsu, kanıtın güvenilirliğini dışardan sağlanan bilgilerle değerlendirmektedir. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Azeri Audit Servis şirketi, denetim teknikleriyle elde edilen bilgiler doğrultusunda kanıtın güvenilirliğini sağlamaktadır. Ernst & Young şirketi ise işletme içi soruşturmalar, dışardan sağlanan bilgiler ve yönetimin doğruluk bildirimleriyle kanıtın güvenilirliğini değerlendirmektedir.

Deloitte Touche & Tohmatsu ve İzmir merkezli ulusal denetim şirketleri kanıt toplamda en fazla doğrulama, analitik inceleme ve yeniden hesaplama tekniklerini kullanmaktadırlar. Ernst & Young şirketi belge inceleme ve soru sorma tekniklerini tercih etmektedir. Azeri Audit Servis şirketi belge inceleme ve soru sorma tekniklerini kanıt toplamada en çok kullanmaktadır. Deloitte Touche & Tohmatsu ve Azeri Audit Servis şirketleri için kullanılan tekniklerin en çok kullanma nedeni tekniğin en çok bilinen olmasındandır. İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Ernst & Young şirketi ise bu teknikleri verilere hızlı ulaşmalarından dolayı tercih etmektedirler. Şirketlerin en az kullandıkları teknikleri neden az kullanıldıkları irdelendiğinde; Deloitte Touche & Tohmatsu, İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Ernst & Young şirketi neden olarak tekniklerin verilere ulaşmada yetersiz kaldığını göstermektedirler.

Deloitte Touche & Tohmatsu, İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Azeri Audit Servis şirketi için şirketlerin denetim yaptırma nedenlerinin yasal bir zorunluluk olduğu tespit edilmektedir. Bu konuda Ernst & Young şirketi, yasal bir zorunluluğun yanı sıra işletme ilgililerine şeffaf bilgi sağlama kriterini de ön plana çıkarmaktadır.

Deloitte Touche & Tohmatsu, İzmir merkezli ulusal denetim şirketi ve Azeri Audit Servis şirketi denetim şirketlerinin ilgili kişileri yanıltan bir rapor düzenlemelerinden dolayı meslek örgütü tarafından lisanslarının alınması gerektiği kanısındadırlar. Ernst & Young şirketi ise bu konuda diğer üç şirketle fikir ayrılığına sahiptir. Şirkete göre denetim şirketleri böyle bir durumun varlığı zamanı çok fazla tazminata tabi tutulmalıdırlar.

İzmir merkezli ulusal denetim şirketi, Ernst & Young ve Azeri Audit Servis şirketleri ülkede faaliyet gösteren denetim şirketlerinin sağlıklı denetim yapıp yapmadıkları konusunda meslek örgütüne yeterli derecede denetlendikleri kanısındadırlar. Deloitte Touche & Tohmatsu bu konuda diğer üç şirketten farklı görüşe sahiptir ve meslek örgütünün denetimini yeterli bulmamaktadır. Ayrıca üç şirketle Deloitte Touche & Tohmatsu arasında bir konuda daha fikir ayrılığının

olduğu gör÷lmektedir. Her üç şirket ÷lkede gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyinin kamuyu aydınlatma açısından kısmen yeterli olduğunu savunduğu halde, Deloitte bu aydınlatmanın yetersiz kaldığını ileri sürmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde denetimin ülke ekonomisinde önemli yere sahip olduğu görülmektedir. Denetim ve ekonomi birbirini etkileyerek gelişim göstermektedir. Ekonominin büyümesi, uluslararası ticaret ve yatırımların artması ile güvenilir bilgiye ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Karar verme durumunda bulunanlar için finansal bilginin doğruluğu ve güvenilirliği bağımsız denetim ile sağlanmaktadır. Bağımsız denetim, toplumda finansal bilgi ve raporları kullanacak olan ilgili kişilerin çıkarlarını ön planda tutmaktadır. Karar verme durumunda bulunan ilgili kişilerin güvenilir finansal bilgiler elde edebilmesi için denetimi gerçekleştiren denetçilerin de bağımsız, tarafsız ve dürüst olması gerekmektedir.

ABD ve Avrupa’da yaşanan büyük şirket iflasları ve Enron olayında finansal raporlamadaki başarısızlıkların başka bir ifadeyle güvenilir olmayan finansal raporlama ve açıklamaların etkisinin büyük olduğu bilinmektedir. Finansal skandallar finansal tabloları hazırlama ve denetleme sürecinde yer alanların güvenilirliklerine önemli ölçüde zarar vermiştir. Bağımsız denetimi zedeleyen olaylar sonucu ilgili kişilerin korunması amacıyla Sarbanes-Oxley Yasası, Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesi, 2006/43/EC Sayılı Yönerge ve IFAC’ in düzenlediği etik kurallar gibi düzenlemeler gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde yukarıda değinilen denetim ve bağımsız denetim incelendikten sonra ortaya çıkan skandallar sonucu bağımsız denetimle ilgili yapılan düzenlemelerin önemi ortaya koyulmuştur.

Düzenlemelerin yanı sıra finansal bilgi ve açıklamalara olan güvenin sağlanmasında kaliteli denetim faaliyetine gereksinim duyulur. Denetim hizmetinin kalitesinin artması denetçilerin standartlara uygun davranmaları ile gerçekleşebilir. Bu nedenle de denetim standartlarına uyum sağlamanın önemi gün geçtikçe artmaktadır. Bu durumda, uluslararası standart koyucu kurum olan IFAC’ in yayınladığı UDS’ lere olan ihtiyaç ön plana çıkmaktadır. Standartların önemi göz

önünde bulundurularak IFAC' in yayınladığı UDS' ler, çalışmanın ikinci bölümünde sırasıyla incelenmiştir.

Uluslararası Denetim Standartları incelendikten sonra Azerbaycan'da yürürlükte olan Azerbaycan Denetim Standartlarına üçüncü bölümde yer verilmiştir. Azerbaycan'da yürürlükte olan denetim standartlarının bir kısmının UDS' ye uygun olduğu saptanmıştır. Ancak bazı standartların eski ulusal standartlar olduğu ve UDS' lerle karşılaştırıldığında eksik ve yetersiz yönlerinin olduğu tespit edilmiştir. Bazı ulusal standartların ise UDS' lerde karşılığının bulunmadığı görülmüştür. Ülkede yürürlükte olan standartların tamamen UDS' lere uygun olarak hazırlanması için Denetçiler Odası'nın bu yöndeki faaliyetinin güçlendirilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde hem Türkiye hem Azerbaycan'da faaliyet gösteren denetim şirketlerindeki denetim uygulamaları araştırılmıştır. Bu bağlamda, her iki ülkede de biri ulusal diğeri uluslararası lisanslı olmak üzere ikişer denetim şirketi seçilmiştir. Bu şirketler; Deloitte Touche & Tohmatsu, İzmir merkezli denetim şirketi, Ernst & Young ve Azeri Audit Servis şirketleridir. Seçilen şirketlerdeki denetim uygulamalarının tespiti için daha çok bilgiye ulaşabilmek amacıyla anket uygulaması tercih edilmiştir. Yapılan araştırmanın sonucu her iki ülkede gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyinin kamuyu aydınlatma açısından yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Kamuoyunun bağımsız denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması denetimin yanlış algılanmasına neden olmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetimin şirket yönetim kurulu ve üst yönetimi tarafından yeterince önemsenmemesi nedeniyle faydalarının algılanmasında sorunlar yaşanmaktadır. Özellikle şirketlerin maliyetlerini azaltma eğiliminde olduğu dönemlerde denetim de bundan payını almaktadır. Bu problemin ortadan kaldırılması için kamuoyunda bağımsız denetimin doğru algılanmasını sağlamak gerekmektedir.

Finansal sektörün bağımsız denetiminin etkin ve kaliteli yapılması hem düzenleyici otoriteler hem şirketler açısından büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kalitesi bağımsız denetim firmaları tarafından sürekli olarak korunmakta ve iyileştirilmeye yönelik önlemler alınmaktadır. Bununla birlikte, araştırmaya örnek

oluşturan Dünya'daki büyük denetim şirketlerinden birisi olan Deloitte Touche & Tohmatsu şirketine göre denetimin kalitesinin izlenmesine yönelik mekanizmaların yeterince işler olmadığı görülmüştür. Problemin ortadan kaldırılması için düzenleyici otoritenin çıkardığı düzenlemelere yeterince işlerlik kazandırılması gerekmektedir.

Araştırmada üç şirkete göre (Deloitte Touche & Tohmatsu, İzmir merkezli denetim şirketi ve Azeri Audit Servis şirketi) denetçilerin ilgili kişileri yanıltan rapor düzenlemelerinden dolayı lisanslarının meslek örgütüne alınması gerektiği saptanmıştır. Ernst & Young şirketi ise denetçilerin yüksek tazminata tabi tutulmaları gerektiğini önermiştir. Azerbaycan'da denetim şirketlerinin ilgili kişileri yanıltan rapor düzenlemesinden dolayı lisansın meslek örgütüne geri alınmasının etkili bir çözüm olmadığı görülmektedir. Denetçilerin kötü niyetle ilgili kişileri yanıltan rapor düzenlemesi güven sahteciliği olup, bu sahtecilik karşısında denetçilere hapis cezasının uygulanması gerekmektedir. Ayrıca bu konuyla ilgili bilgisi olan meslek mensupları da duyarlı olmalı ve suçluları şikayet etmekten çekinmemelidirler.

Yapılan araştırma sonucu denetlenen firmaların, denetimi bir yasal zorunluluk olarak algıladıkları ve yasalar istediği için denetim yaptırdıkları ortaya çıkmıştır. Sadece Ernst & Young şirketi denetlenen şirketlerde yasal zorunlulukla beraber işletme ilgililerine şeffaf bilgi sağlama kriterinin de önemli olduğunu vurgulamıştır. Ancak Ernst & Young şirketinin çalıştığı şirketler genellikle büyük şirketlerden oluşmaktadır. Bu nedenle büyük şirketler için ilgili kişilere şeffaf bilginin sunumu ön planda iken küçük şirketler için bu durum söz konusu olmayabilir. Başka bir ifadeyle denetimin yasal zorunluluk olduğu kabul edilmektedir. Oysa şirket sahip ve yöneticilerinin denetimin yasal zorunluluk dışında önem ve gerekliliğiyle ilgili bilgilendirilmesi de gerekmektedir.

Şirketler için reklam yoluyla haksız rekabet unsurlarının temelinde meslek mensuplarının kendileri ve faaliyetlerinin dürüstlüğü, güvenilirliği, tarafsızlığı konusunda asılsız beyanlarda bulunması ve yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına aykırı davranılması unsurları yer aldığı saptanmıştır. Meslek örgütü bu konularda denetim şirketlerini yakından takip etmeli ve denetim şirketlerini bu tarz

davranışlarından vazgeçirmek için cezaların artırılması yoluna gitmelidir. Yaptırımlar mutlaka caydırıcı nitelikte olmalı, ilave mesleki eğitim, öğretim gibi çağdaş cezalar da uygulanmalıdır.

Hile ve yolsuzluklarla ilgili elde edilen bulgular doğrultusunda zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler, yetkisiz ve dayanaksız işlemleri ile kalıntılar, kayıp belgeler, belgeler üzerinde yapılan oynamalar, işletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki tutarsızlıklar, önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıpları ve kasa eksik ve fazlası gibi muhasebe düzensizliklerine sıklıkla rastlanmaktadır. Söz konusu düzensizlikleri önlemek için;

- Bu faktörlerin her birinin ayrıca incelenmesi, denetçi raporunda faktörlerin değerlendirilmesi ve görüşün oluşmasında bu faktörlere dikkat edilmesi,
- Denetim sonucu yönetime sunulacak raporda bu faktörlerin ön plana çekilmesi,
- Bu faktörlerin yüksek risk oluşturan etkenler olarak değerlendirilmesi,
- Denetlenen işletmenin faaliyetini düzenleyen kurumlara bu faktörlerin varlığıyla ilgili bilgilerin verilmesi,
- Bu faktörlerle ilgili yönetimden açıklama ve kanıt istenmesi, aksi takdirde denetimin durdurulması,
- Denetçiler Odası'nın hile ve yolsuzlukla ilgili önemli faktörlerle ilgili kurs ve seminer düzenlemesi

vb. uygulamaların yapılması gerekir.

Araştırma bulgularının değerlendirilmesi sonucunda denetim şirketleri için önemli sorunun denetim ücretinin kullanılan maliyete oranla çok düşük kalması faktörünün olduğu da tespit edilmiştir. Denetim ücretinin denetim için harcanan maliyetten düşük olması denetçilerin bazı maliyetleri kısımlarına dolayısıyla denetimin kalitesinin düşmesine neden olmaktadır. Bu durumun önlenmesi için yetkili kurumların denetim ücretleri ile ilgili düzenlemeleri günün koşullarına uygun olarak güncellemeleri gereği ortaya çıkmaktadır.

Araştırmada; Deloitte Touche & Tohmatsu, Ernst & Young ve İzmir merkezli denetim şirketlerinde yönetimin denetçiler üzerinde uygun olmayan bir etkisinin bulunmadığı saptanmıştır. Ancak Azeri Audit Servis şirketine bu uygun olmayan etkinin var olduğu görülmüştür. Yönetimin denetçiyi bir daha denetim yaptırmamakla tehdit ettiği araştırma sonucu saptanmıştır. Azeri Audit Servis şirketinin müşterileri de göz önünde bulundurulursa denetimini yaptığı şirketlerin ulusal şirketler olduğu görülmektedir. Uluslararası şirketlerin ulusal denetim şirketleriyle çalışmama nedeni denetimin kalitesine güvenmemeleridir. Ülkedeki ulusal denetim şirketleri genellikle ulusal şirketlerle çalışmaktadırlar. Bu nedenle, şirket yönetiminin denetim şirketi üzerinde baskısı sık rastlanan bir durumdur. Denetlenen şirket için alternatif denetim şirketlerinin varlığı, denetim şirketi için ise müşteri kaybı korkusu söz konusudur. Ulusal denetim şirketlerinin bu baskıdan kurtulması için ülke çapında denetimin geliştirilmesi, Denetçiler Odası'nın ulusal denetim şirketlerinin faaliyetlerini düzenleyip geliştirmesi, şirketlerin toplumda güven kazanması, faaliyetlerini uluslararası standartlara uygun olarak yürütmeleri gerekmektedir.

Bütün bunların yanı sıra denetim şirketleri de denetimin kalitesini ön plana çıkarmalıdır. Denetimin kalitesi, denetim faaliyeti sonunda varılan yargının güvenilirliğidir. İlgili kişilerin verecekleri kararların doğruluğu sunulan bilgilerin şeffaflığı ile yakından ilgilidir. Bu da ancak kaliteli bir denetim faaliyeti ile sağlanabilir. Sunulan hizmet kalitesine olan güvenin artması, meslek mensuplarının standartlara uygun davranmaları ile mümkündür. Bu nedenle, denetim şirketleri sürekli gelişim içerisinde olmalıdırlar ve bu adanmışlığı da göstermelidirler. Her denetim şirketinin kendi bünyesinde kalite güvence sistemini kurması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle işin doğru yapılmasını ve etkili sonuçlar alınmasını sağlamak için iç kalite ve dış kalite (meslektaş) incelemelerine gereksinim duyulmaktadır. Ayrıca denetim şirketleri arasında etkin iletişim ağları oluşturulmalıdır.

Azeri Audit şirketiyle yapılan araştırma sırasında denetimin sadece Baku'de gelişmiş olduğu, diğer illerde denetimin ihmal edildiği de tespit edilmiştir. İncelenen Deloitte Touche & Tohmatsu, İzmir merkezli denetim şirketi, Ernst & Young ve

Azeri Audit Servis şirketlerinden sadece Deloitte Touche & Tohmatsu şirketinin hem devamlı denetim, hem sınırlı denetim, hem de özel denetim yaptığı saptanmıştır. Diğer üç denetim şirketinin sadece devamlı denetim üzerinde çalıştığı belirlenmiştir. Azerbaycan'da sınırlı ve özel denetim türlerinin yeterince bilinmediği ve kullanılmadığı görülmüştür. Denetim yaptıran firmalar, devamlı denetimi yasal bir zorunluluk olduğu için yaptırmaktadırlar. Denetçiler Odası ve ilgili yasal kurumların ülkede sınırlı ve özel denetimle ilgili çalışmaları düzenleyip geliştirmesi gerekmektedir.

Personel için eğitim ve gelişim programları günümüzde çok önemli mesleki eğitim ve bilgi kazandırma faktörleridir. Araştırma yapılan şirketler arasında Azeri Audit Servis şirketinin bu konuda yetersiz kaldığı görülmüştür. Şirket yöneticisiyle yapılan anket görüşmesi sırasında Uluslararası Kalite Kontrol Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili ülkede denetim faaliyetini düzenleyen meslek örgütünün (Denetçiler Odasının) denetim şirketlerini bilgilendirmediği öğrenilmiştir. Aynı zamanda şirketlerin UDS' lerin uygulamasında zorluklar yaşadıkları da ortaya çıkmıştır. Denetçiler Odası; standartlar, işleyişi, uygulanması ile ilgili denetim şirketlerini bilgilendirmeden sadece standartların ülkede değiştiğini şirketlere bildirmiş ve bu konuda gereken açıklamayı sunmamıştır. Bu nedenle de şirketlerin UDS' ye geçişi yaşamalarında birçok zorluklar çıkmıştır. Bu sorunun ortadan kaldırılması için Denetçiler Odası denetim şirketlerine meslekle ilgili mevzuat, ulusal ve uluslararası gelişmeler ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izleme olanaklarını sağlamalıdır. Aynı zamanda Denetçiler Odası'nın üniversitelerle işbirliği yapması, öğrencilere verilen bilginin hazırlanmasına Denetçiler Odası üyelerinin de katılması, daha güncel ve uluslararası gelişmeleri içeren konuların öğretilmesi gerekmektedir.

Yapılan araştırmayla ilgili olarak denetim hizmetinin gelişimi için;

- Denetim hizmetinin düzenlenmesiyle ilgili mevcut yasal durumu analiz edilmesi,
- Denetimin bölgesel gelişim problemlerinin araştırılması,

- Denetim hizmetinin değeri ve değışkenliğinin araştırılması ve bu konuda gereken düzenlemelerin yapılması,
- Haksız rekabetin oluşma sebeplerinin araştırılması ve sağlıklı rekabet ortamının oluşturulması,
- Denetim hizmetinin kalitesin ve kaliteyi etkileyen unsurların incelenmesi,
- Hile ve yolsuzluklarla mücadelede denetimin rolünün belirlenmesi,
- İç denetimin gelişim sorunlarının tespit edilmesi,
- Uzman denetçilerin hazırlanması ve onların bilgilerinin geliştirilmesi,
- Denetçinin bildirdiği görüşle ilgili yasal sorumluluğunun artırılması,
- Denetim hizmetinin kalitesinin modern talepler doğrultusunda geliştirilmesi,
- Denetimle ilgili teorik ve uygulamalı araştırmaların yapılarak sonuçlarının kamuoyuna bildirilmesi,
- Uluslararası ve yabancı denetim şirketlerinin tecrübelerinden yararlanılması,
- şirketlerde denetime ilginin artırılması için farklı bölgelerde yuvarlak masa ve seminerlerin organizasyonunun yapılması,
- Denetim şirketleri ve bağımsız denetçilerin reytinglerinin saptanılması ve kamuya duyurulması

önemle üzerinde durulması gereken konuların başında gelmektedirler.

Yukarıdaki tüm eksiklikler giderilip, gerekli düzeltmeler yapılacak olursa, faaliyet gösteren denetim şirketlerinin gerçekleştireceği denetimlerin etkinliğinin artırılmasına yönelik önemli bir yol kat edilmiş olacaktır.

Sonuç olarak, daha kaliteli ve daha güvenilir denetim için bağımsız denetçilerle denetim şirketlerinin var olan standart ve düzenlemelere uyması ve doğru şekilde uygulaması gerekmektedir. Standartlar, denetçi ve denetim şirketlerini denetim zamanı gerçeğe ulaştıran kılavuzlardır. Bu nedenle de denetimin şeffaf, doğru ve gerçekçi olması için standartların meslek kuruluşlarınca denetçi ve denetim

şirketlerine en üst düzeyde aktarılması, denetçi ve denetim firmalarının bu standartları bağımsız ve dürüstçe uygulaması gerekmektedir. Bu araştırmanın tüm denetim şirketlerinin tamamına ulaşamamış olmasından dolayı şirketlerin bütününe ilişkin görüşleri yansıtmasa da, denetim şirketlerinde denetim standartlarının uygulanmasına ilişkin genel eğilimi saptama açısından literatüre önemli katkı sağlayacaktır. Ancak, ileride bütün denetim şirketlerini içerecek çalışmanın gerçekleştirilmesi, konunun daha geniş kapsamlı bir şekilde ortaya konmasında yararlı olacaktır.

KAYNAKLAR

2006/43/EC Sayılı AB Yönergesi (Türkçe Çevirisi),
<http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/direktif2.pdf> (15 Ocak 2010).

Abbasov, A. (2007). Belgelenmiş Risklere Karşı Denetçinin uygulayacağı Teknikler. Denetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:4, ss. 36-51.

Abbasov, E. (2006). “Müessisenin ve Onun Mühitinin Öyrenilmesi v Ehemiyetli Sehvler Riskinin Qiymetlendirilmesi (İşletme ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi)”. Audit ve İqtisadiyyat,11(77): 33-63.

AICPA. Code of Professional Conduct. June 2006, s.3.

AICPA. Professional Ethics Executive Committee: ‘A Conceptual Framework for AICPA Independence Standards’, 22.01.2004, 2.

Akgül, B. (2000). Türk Denetim Kurumları. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aksoy, T. (2006). Denetim. Ankara: Yetkin Yayınları.

Aksoy, T. (2006). Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası’nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler. Bülten, 16(165):6-10.

Aktuğlu, M. A. (1996). Denetleme ve Revizyon. İzmir: Barış Yayınları.

Aliyev, Ş. (2010). “Dünya Ölkelerinde Muhasibat Uçotu Sistemleri ve Azerbaycanda Beynaxalq Uçot Standartlarının Tetbiqi (Dünya Ülkelerinde Muhasebe Sistemi ve Azerbaycan’da Uluslararası Standartların Uygulanması)”. Muhasibat Dergisi, (8):1-5.

Allahverdiyev, H. (2006). “Auditde Ehemiyetlilik Audit Standartı (Önemlilik Denetim Standardı)”. Audit ve İqtisadiyyat , 2(68): 61-64.

Allahverdiyev, H. (2007). Finansal Tablo Denetiminde Planlama. Denetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 7, ss. 57-64.

Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2004). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı. Genişletilmiş 2. Baskı. Sakarya: Sakarya Kitabevi.

Arslan, E. (2010). Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası. Mali Çözüm Dergisi, (99):201-228.

Atabey, T. (2006). TÜRMOB Sirküler Rapor. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Ataman, Ü., Hacırustemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Axundov, C. (2007). ‘‘Kenar Tesdiqlemeler Audit Standartı (Dış Kaynaktan Doğrulama)’’. Audit Qanunvericilik ve Normativ Senedler. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Aydemir, İ. (2008). 2008’ e Girerken Türkiye’de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme. Yaklaşım Dergisi, 16(55): 54-71.

Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, (146):35-62.

Bayramov S. ve Qenizade, R. (2001). Audit (Denetim). Bakü: Auditorlar Palatası Yayınları.

Bayramov, Q. (2004). ‘‘Analitik Prosedurlar Audit Standartı (Analitik Prosedürler Denetim Standardı)’’. Azərbaycanın Milli Audit Standartları, Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Bayramov, Q. (2004). ‘‘Yoxlanılmış Maliye Hesabatlarına Daxil Edilen Senedlerde Digər Melumatlar Audit Standartı (Denetlenmiş Finansal Tablo Dokümanlarında Yer Alan Digər Bilgiler Denetim Standardı)’’. Azərbaycanın Milli Audit Standartları. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Berksoy, H. (2006). Muhasebe Denetimi. İzmir: İzmir SMMMO Hizmet ve Eğitim İşletmesi Yayınları.

Berksoy, H. (2008). Muhasebe Denetimi, Maliyet Muhasebesi. İktisat ve Kamu Maliyesi, Finansal Muhasebe, Finansal Tablolar ve Analizi. Ankara: Ankara SMMMO Yayını, No: 58/2.

Bozkurt, N. (2000). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Certified Public Accountants, (2005). IAASB Exposure Draft ISA 701 “The Independent Auditor’s Report On Other Historical Financial Information”, ISA 800 “The Independent Auditor’s Report On Summary Audited Financial Statemens”. CPA Yayınları.

Certified Public Accountants, (2006). IAASB Exposure Draft Of International Standard On Auditing 600 (Revised and Redrafted) On The Audit Of Group Financial Statements. CPA Yayınları.

Code of Ethics and Auditing Standards. (1998). INTOSAI Yayınları.

Coşkun, A. (2006). Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği. 1. Türkiye Muhasebe Forumu. TÜRMOB Yayınları-293. İstanbul. 2006.

Coşkun, A. (2006). Uluslararası Denetim Standartlarında Etik. 1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İSMMMO Yayınları. Yayın No: 58. İstanbul. 2006.

Çalgan, E., Menteşe, E., Işıloğlu, F., Torosoğlu, M., Özcan, M., Kanpak, N., Savaş, Ş., Onur, Z. ve Ağca, Z. (2008). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Mart Matbaacılık Sanatları Ticaret ve Sanayi.

Çalışkan, A. (2006). Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim. Sayıştay Dergisi, (63):51-58.

Çiligr, D. (2009). Suistimal ve Yolsuzluk Denetimi. 3. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu. İstanbul. 12-13 Ekim 2009.

Dalqılıcov, E. (2007). “Auditorun Mesuliyeti Audit Standartı (Denetçi Sorumluluğu Denetim Standardı)”. Audit ve İqtisadiyyat, 9(87): 40–45.

Dauber, N., Qureshi, A., Levine, M. ve Siegel, J. (2008). The Complete Guide To Auditing Standards And Otfer Professional Standards For Accountants. USA: Wiley and Sons İNC.

Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 7, Sayı: 23, ss. 65-79.

Demirkan, Ş. (2007). Denetim. İzmir: İlkem Ofset Yayıncılık.

Dönmez, A. (2010), Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 99, ss. 13-34.

Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. Bilig Kış Dergisi, (36):69-91.

Duman, Ö. (2001). Muhasebe Denetimi ve Raporlama. Ankara: Tesmer.

Duman, Ö. (2008). Muhasebe Denetimi ve Raporlama. Ankara: TESMER Yayınları.

Elitaş, C., Aydemir, O. ve Elitaş, L. (2009). Muhasebe Açısından Kamu Güveni: Türk Ceza Kanunu’nun İncelenmesi. Mali Çözüm Dergisi, (93):29-43.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. Doğu Üniversitesi Dergisi, (5):51-63.

Erdoğan, M. (2005). Denetim. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Erdoğan, N. (1994). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.

Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(1):229-237.

Eyvazova, M. (2002). “Auditorun Seçmesi Audit Standartı (Denetçinin Seçimi Denetim Standardı)”. Audit Qanunvericilik ve Normativ Senedler. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Ezizov, C. (2003).’’Auditin Aparılması Şertleri Audit Standartı (Denetimin Yürütülmesi Şartları Denetim Standardı)’’. Audit Qanunvericilik ve Normativ Senedler. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Göçen, A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. Mali Çözüm Dergisi, (97):107-132.

Gökalp, F. (2005). Genel Hatları İle Sarbanes-Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi. Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, 5(14):107-115.

Güçlü, F. (2005). Muhasebe Denetimi, Ankara: Detay Yayıncılık.

Gülmemmedov, S. (2007). “Proqnozlaşdırılan Maliyye Melumatlarının Yolanılması Audit Standartı (Muhasebe Tahminlerinin Denetimi Denetim Standardı)”. Audit ve İqtisadiyyat, 4(82): 31–37.

Güneş, Ş. ve Teker, S. (2010). Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı. Doğu Üniversitesi Dergisi, 11(1):64–76.

Güredin, E. (1997). Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler. III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997.

Güredin, E. (2000). Denetim. İstanbul: Beta Yayınları.

Güredin, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.

Hacıyev, M. (2008). “İlk Auditor Yoxlaması-İlkin Qalıqlar Audit Standartı (İlk Denetim-Açılış Hesapları Denetim Standardı)”. Audit ve İqtisadiyyat, 10(87): 41–48.

Haqverdiyev, O. (2005). “Auditin Keyfiyyətinə Nəzərət Audit Standartı (Denetimin Kalite Kontrolü Denetim Standardı)”. Audit ve İqtisadiyyat, 5(17): 33–38.

Hebiboglu, N. (2002). “Auditin Planlaşdırılması Audit Standartı (Denetimin Planlaşdırılması Denetim Standardı)”. Audit Qanunvericilik ve Normativ Səndədlər. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Hesenov, C. (2002). “Proqnozlaşdırılan Maliyyə Məlumatlarının Yoxlanılması Audit Standartı (Muhtəməl Finansal Bilginin Tətkiki Denetim Standardı)”. Audit ve İqtisadiyyat, 4(37): 52–63.

Hillier, D. (2010). Clarity International Standards on Auditing. IFAC.

http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararası_denetim_standartları.aspx
erişim tarihi: 28.11.2010.

[http://www.ifc.org/ifcext/acalf.nsf/AttachmentsByTitle/Law_on_Accounting_azr.doc/\\$FILE/Law_on_Accounting_azr.doc](http://www.ifc.org/ifcext/acalf.nsf/AttachmentsByTitle/Law_on_Accounting_azr.doc/$FILE/Law_on_Accounting_azr.doc) erişim tarihi: 06.12.2010

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/FINANSAL%20ARACLAR/MEHMET%C3%96ZKAN-SERKANterz%C4%B0.pdf> erişim tarihi: 25.01.2011.

ISA 200. (2009), Overall Objectives Of The Independent Auditor And Conduct Of An Audit In Accordance With International Standards On Auditing, IFAC Yayınları.

ISA 210. (2009), Agreeing The Terms Of Audit Engagements, IAASB Yayınları.

ISA 210. (2009), Agreeing The Terms Of Audit Engagements, IFAC Yayınları.

ISA 220. (2008), Quality Control For An Audit Of Financial Statement, IFAC Yayınları.

ISA 220. (2008), Quality Control For An Audit Of Financial Statements, IAASB Yayınları.

ISA 220. (2009), Quality Control For An Audit Of Financial Statements, IFAC Yayınları.

ISA 230. (2005), Audit Documentation, IFAC Yayınları.

ISA 320. (2010). SA 320 Materiality in Planning And Performing An Audit. IFAC Yayınları.

ISA 500. (2009). Audit Evidence. IFAC Yayınları.

ISA 700. (2004). The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements. IFAC Yayınları.

İbrahimov, F. (2005). ‘Ekspert İşinden İstifade Audit Standartı (Uzman Çalışmasından Yararlanılması Denetim Standardı)’. Audit ve İqtisadiyyat, 6(60): 55-60.

Karabeyli, L. (1999). Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar. Sayıştay Hizmet İçi Eğitim Yayınları, (4):1-54.

Karasioğlu, F. (2005). Kanunun Aydınlatması Açısından Finansal Bilgi Kaynakları ve Bağımsız Denetim Fonksiyonu. Selçuk Üniversitesi Dergisi. (11):15-24.

Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2(4):9-28.

Kaya, İdil. (2009). Açıklık Projesi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Genel Bakış. 3. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, 9. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, İstanbul. 12-13 Ekim 2009.

Kayım, A. (2006). 1984'ten 2006'ya Avrupa Birliğinde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?. Mali Çözüm Dergisi, (76):147-155.

Kayrak, M. (2005). Yüksek Denetim Dünyasından Haberler. Sayıştay Dergisi, (57):141-152.

Kazımlı, X. (2007). Finansal Tablo Denetiminde Planlama. Denetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 11, ss. 52-58.

Kepekçi, C. (1996). Bağımsız Denetim. Ankara: Lazer Ofset.

Kerimov, A. (2005). ‘‘Auditor Sübutları-Xüsusi Maddelere Elave Baxılması Audit Standartı (Denetçi Kanıtları-Belirli Konulara İlişkin İlave Hususlar Denetim Standardı)’’. Audit Qanunvericilik ve Notmativ Senedler. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Koşberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. Sayıştay Dergisi, (68):65-89.

Koç-Yalkın, Y. (1987). Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumu, 14. Türkiye Muhasebe Kongresi, İzmir. 30 Eylül-02 Ekim 1987.

Köse, A. K. ve Yılmaz, F. (2003). Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları. 6. Muhasebe Denetim Sempozyumu,, İstanbul. 16-20 Nisan 2003.

Memmedov, Y. (2006). Azərbaycan Respublikasında Auditor Xidmetinin Formalaşması ve İnkişaf Prespektivleri (Azərbaycan’da Denetim Hizmetinin Oluşumu ve Gelişim Olanakları). Bakü: Elm Yayınları.

Memmedov, Y. ve Yagubov, Ş. (2002). Azərbaycan’da Audit: Teşekkürden İnkişafa Doğru (Azərbaycan’da Denetim: Teşekkürden Gelişime). Bakü: Auditorlar Palatası Yayınları.

Muradov, Ş. (2008). Denetimde Belgelendirme. Denetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 2, ss. 46-51.

Nadirov, A. (2003). “ Maliyye Melumatının Hazırlanması Üzre Tapşırıq Audit Standartı (Finansal Tablolar Derleme Sözleşmesi Denetim Standardı)”. Audit ve İqtisadiyyat, 10(65): 32-42.

Nesrullayev, N. (2004). “Ekspertin İşinden İstifade Audit Standartı (Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması Denetim Standardı)”. Audit ve İqtisadiyyat, 2(67): 54-59.

Novruzov, V. (2004). Keçid İqtisadiyyatı Ölkelerinde Auditin İnkişaf Problemleri (Geçiş Ekonomili Ülkelerde Denetimin Gelişim Sorunları). Bakü: İqtisadiyyat ve Audit Jurnalı Yayınları.

Novruzov, V. (2005). “Auditorun İş Senedleri Audit Standartı (Denetçinin Çalışma Belgeleri Denetim Standardı)”. Audit ve İqtisadiyyat (Denetim ve Ekonomi), 3(57): 59-61.

Novruzov, V., Bayramov, Q. ve Eyvazov, A. (1998). “Auditor Reyleri Audit Standartı (Denetçi Raporlarıyla İlgili Denetim Standardı)”. Audit Qanunvericilik ve Normativ Senedler. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Önder, T. (2001). Amerika’da Yatırımcılar Nasıl Korunmaktadır? Bağımsız Denetimde Bağımsızlık İlkesinin SEC ve SPK Açısından İncelenmesi. (183-199) 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul. Aralık 2001.

Özbirecekli, M. (2006). Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme. Muhasebe ve Denetime Bakış. 5(18):1-19.

Özbirecekli, M. ve Süslü, C. (2005). Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (27):67-85.

Özeren, B. (2000). İç Denetim. Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.

Özkan, M. ve Terzi, S. (2009), Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 92, ss. 23-50.

Öztürk, C. (2008). Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Denetim ve Benzeri Hizmetler. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 8(25):31-46.

Pekdemir, R. (2010). Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler. Mali Çözüm Dergisi, (101):117-126.

Qenizade, R. (2002). ‘‘Razılaştırılmış Prosedurların Yerine Yetirilmesi Üzre Tapşırıq Audit Standartı (Anlaşılmış Prosedürlerin Gerçekleştirilmesi Denetim Standardı)’’. Audit ve İqtisadiyyat, 2(31): 48-59.

Rehimova, S. (2007). ‘‘Audit Nöqteyi-Nezerinden Ehemiyet Kesb Eden Melumatların Rehberlik Selahiyetlerine Malik Olan Şexslere Teqdim Edilmesi Audit Standartı (Denetimle İlgili Hususların Yönetimle Görüşülmesi Denetim Standardı)’’. Audit Qanunvericilik ve Normativ Senedler. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Saygılı, A. T. (2007). Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Yönetimi. Mevzuat Dergisi, 9(110):11-23.

Selek, A. S. (1990). Muhasebenin Temel Verileri. İzmir: Kaçkar Ofset.

SMMM Yeterlilik Kitabı (2006). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Deha Yayınları.

Sokolova, E. ve Sitnov, A. (2004). Mejdunarodnie Auditorskie Standartı(UluslararasıDenetim Standartları). Moskva: Finansovaya Akademiya.

Suşbov, A. ve Jarılgasova, B. (2005). Denetim. Moskova: Akadema Yayınları.

Şeremer, A. ve Suyç, V. (2006). Audit(Denetim). Moskva: İnfra-M İzdaniya.

Talıbov, N. (2007). ‘‘Maliyye Hesabatlarının Auditinin Meqsedi ve Ümumi Prinsipleri Audit Standartı (Finansal Tablo Denetiminin Yürütülmesindeki Genel İlke ve Amaçlar Denetim Standardı)’’. Audit Qanunvericilik ve Normativ Senedler. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Taş, O. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. İstanbul: Alfa Yayınları.

Türker, M. (2006). Uluslararası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 6(9):87-97.

Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y. ve Yılmaz, F., (2003). Sınırlı Uygunluk Denetimi. TÜRMOB Yayınları-198.

Türkot, M. (2005). Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar. Yaklaşım Dergisi, (148):46-59.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları. (2008). Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu TMS, Türkiye Muhasebe Standartları TFRS. (2008). Ankara: TMSK Yayınları.

Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7, (2):383-408.

Uysal, Ö. (2002). Bağımsız Denetim Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı. (s.s.81-104). Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bodrum-Muğla. 29 Mayıs–02 Haziran 2002.

Uysal, Ö. (2003). Bağımsız Denetim, Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 5(4):27-47.

Uzay, Ş. (2007). Faaliyet Denetimine Genel Bakış. (s.s.275-307) 2. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul. 25-29 Nisan 2007.

Uzay, Ş. (2007). Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı, Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayınlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazıları. İSMMMO Yayınları. Yayın No: 82.

Uzay, Ş. ve Gönen, S. (2009). Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecinin Etkinliğindeki Rolü. (s.s.1-34) MÖDAV 6. Uluslararası Muhasebe Konferansı. İstanbul. 4-5 Aralık. 2009.

Uzun, F. (2007). İç Denetim ve Fransa Uygulaması. Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, 12(9): 1-11.

Valle, F. (2008). Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler. (s.s.17-23) 12. Dünya Muhasebe Tarihçesi Kongresi. İstanbul. 20-24 Temmuz. 2008.

Yagubov, Ş. (2004). Azerbaijan Auditi (Azerbaijan Denetimi). Bakü: Auditorlar Palatası Yayınları (Denetçiler Odası Yayınları).

Yaqubov, Ş. (2004). “Xidmet Təşkilatlarının Xidmətlərindən İstifadə Edən Subyektlərin Auditi Audit Standartı (Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim)”. Azərbaycanın Milli Audit Standartları. Bakı: Nağıl Evi Yayınları.

Yavaşoğlu, M. (2001). Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yereli, A. ve Özdoğan, B. (2009). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Manisa.

Yıldırım, M. (2005). Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum. Yaklaşım Dergisi, (28):56-69.

Yusifzade, B. (2008). ‘‘Auditorun Yekun Senedleri Audit Standartı (Denetçinin Sonuç Belgeleri Denetim Standardı)’’. Audit ve İqtisadiyyat, 12(102): 19–23.

Zaif, F. (2004). Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiye İlişkin Esasların Uyumlaştırılması Çalışmaları. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(3):153-177.

Zeynalov, Z. (2007). ‘‘Auditor Sübutları Audit Standartı (Denetçi Kanıtları Denetim Standardı)’’. Audit ve İqtisadiyyat, 8(86): 50–55.

Zülfüqarov, A. (2008). ‘‘Biznes Biliyi Audit Standartı (İş Bilgisi Denetim Standardı)’’. Audit ve İqtisadiyyat, 8(98): 36–40.

EKLER

**EK 1: DENETİM ŞİRKETLERİNE DENETİM STANDARTLARIYLA İLGİLİ
UYGULANAN MÜLAKAT FORMU**

Şirket Bilgileriyle İlgili Sorular

1. Şirketinizin kuruluş tarihi
2. Şirketinizin ortak sayısı
3. Şirketinizin muhasebe denetiminde çalışan sayısı
4. Şirket türünüz ☐ Ulusal ☐ Uluslararası lisanslı şirket
5. Denetimini yaptığınız şirketlerin sektörel dağılımı?
☐ Sanayi
☐ İnşaat
☐ Banka finans
☐ Ticari
☐ Enerji
☐ Sigorta
☐ Tarım
6. Müşterilerinizin oransal dağılımı.
☐ Ulusal firmalar
☐ Yabancı firmalar
☐ Ulusal ve yabancı firmalar
7. İş yükünüzün oransal olarak belirtiniz.
☐ Sürekli denetim
☐ Sınırlı denetim
☐ Özel denetim
8. Bir yılda kaç denetim yapıyorsunuz? ☐

Hile ve Yolsuzluklarla İlgili Sorular

9. Hileyi ortaya çıkarmada muhasebe düzensizliklerini önemlilik derecesine göre seçiniz.

- ☐ Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler
- ☐ Yetkisiz ve dayanaksız işlemleri ile kalıntılar
- ☐ Kayıp belgeler
- ☐ Belgeler üzerinde yapılan oynamalar
- ☐ İşletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki tutarsızlıklar
- ☐ Önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıpları
- ☐ Kasa eksik ve fazlası

10. Hileyi ortaya çıkarmada iç kontrol zayıflıklarıyla ilgili unsurları önemlilik düzeyine göre seçiniz.

- ☐ Görevlerin ayrılığında eksiklikler
- ☐ Bağımsız gözlemlerde zayıflık
- ☐ Yetersiz belgelendirme sistemi
- ☐ Var olan kontrollere gereken önemi vermeme
- ☐ Yetersiz muhasebe sistemi

Haksız Rekabetle İlgili Sorular

11. Denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurlarını önemlilik derecesine göre sıralayınız.

- ☐ Standartlara uymamak ve gerekli mesleki özeni göstermemek
- ☐ İş sahibini başka bir meslek mensubu ile sözleşmesinden caymaya yöneltmek
- ☐ İzinsiz, yetkisiz ve ruhsatsız çalışma
- ☐ Mesleki yasaklı iş yapma
- ☐ Rakibin veya iş sahibinin sırlarını ele geçirmeye çalışmak
- ☐ Gerçeğe aykırı belge onaylama

12. Reklam yoluyla haksız rekabet unsurlarını önemlilik derecesine göre sıralayınız.

- ☐ Meslek mensuplarının kendileri ve faaliyetlerinin dürüstlüğü, güvenilirliği, tarafsızlığı konusunda asılsız beyanlarda bulunmak
- ☐ Asılsız ihbar ve şikayet
- ☐ Kendisi ve hizmetleri hakkında gerçektışı beyan
- ☐ Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak
- ☐ Yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak

Denetim Şirketlerinin Yaşadığı Sorunlarla İlgili Sorular

13. Müşterilerinizle ilgili yaşadığınız sorunları önemlilik derecesine göre belirtiniz.

- ☐ Teknik bilgi eksikliği
- ☐ Sosyal sorumluluk
- ☐ Vergi amaçlı finansal raporlama yaklaşımı
- ☐ Denetim kavramının benimsenmemesi
- ☐ Denetim ücretinin kullanılan maliyete oranla çok düşük kalması

14. Diğer denetim şirketleriyle yaklaşım farklılıklarınızı belirtiniz.

- ☐ Uygulama kapsamı
- ☐ Yorum farklılıkları
- ☐ Kalite kontrol
- ☐ Bilgi paylaşımı
- ☐ Risk oranı

15. Denetim şirketleri arasında standart ve kalite farkı yaratan etkenleri önem derecesine göre sıralayınız.

- ☐ Düşük ücretle niteliksiz personel çalıştırılması
- ☐ Hizmet içi eğitime gereken önemin verilmemesi
- ☐ Teknik bilgi yetersizliği
- ☐ Deneyim azlığı
- ☐ Yerli denetim standartlarının olmaması
- ☐ Diğer

16. Gerekli bilgilere zamanında ve bütünüyle ulaşabiliyor musunuz?

☐ Evet

☐ Hayır

Cevabınız Hayır ise, hangi bilgilere ulaşmada zorluk çektiğinizi belirtiniz.

17. Dış denetçiler gerekli olduğunda yönetim üzerinde olumsuz etki yaratabilecek konuları gündeme getirebilmekte midirler?

☐ Evet

☐ Hayır

18. Yönetimin dış denetçiler üzerinde uygun olmayan bir etkisi var mı? Varsa açıklayınız.

☐ Evet

☐ Hayır

19. Son denetim sürecinde dış denetçi gurubunda bir değişim olsa bu geçiş müşteri firmaya sorun oluşturur muydu?

☐ Evet

☐ Hayır

20. Bağımsız dış denetçi, gelişim isteyen alanlarda ve özellikle organizasyonun finansal raporlama üzerindeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yapıcı ve etkili gözlem ve önerilerde bulunuyor mu?

☐ Evet

☐ Hayır

Bağımsızlıkla İlgili Sorular

21. Denetim şirketi danışma ve denetim birimleri arasına bir güvenlik duvarı koymuştur. Danışma biriminin çalışmaları, denetim organizasyonunun denetim işini yaparken bağımsızlığını etkiler mi?

☐ Evet

☐ Hayır

22. Bağımsızlığı tehdit eden unsurları önemlilik derecesine göre belirtiniz.

☐ Çıkar tehdidi

☐ Kendi kendini denetleme tehdidi

☐ Taraftarlık tehdidi

☐ Samimiyet tehdidi

☐ Yıldırıcılık tehdidi

23. Denetim dışındaki hizmetleriniz nelerdir? Bu hizmetleri yerine getirirken bağımsızlığını zedeleyecek durumlarla karşılaşılıyor musunuz?

- ☐ Vergi danışmanlığı
- ☐ Hukuk danışmanlığı
- ☐ Yönetim danışmanlığı
- ☐ Finansal danışmanlık

Mesleki Bilgi ve Eğitimle İlgili Sorular

24. Denetçiler için eğitim ve gelişim programında yer alan ileri düzeyde tarihi finansal bilgi denetimi ve finansal muhasebe ve raporlama konuları aşağıdakilerdir. Personelinize bu konulardan hangileriyle ilgili bilgi verilmektedir?

- ☐ İlgili güncel konuları ve gelişmeleri içeren en iyi tarihi finansal bilgi denetimi uygulamaları
- ☐ Uluslararası Denetim Standartları (ISA-International Standards On Auditing)
- ☐ Diğer ilgili standart ve yasalar
- ☐ Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC-International Standards On Quality Control)
- ☐ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS-International Financial Reporting Standards)
- ☐ İlgili güncel konu ve gelişmeleri içeren finansal muhasebe ve raporlama süreçleri uygulamaları

25. İşe alacağınız çalışanlarda hangi bilimsel nitelikleri aramaktasınız? Üçünü seçiniz.

- ☐ Yüksek lisans derecesi
- ☐ Yabancı dil bilmesi
- ☐ Denetim sınavından geçmiş olması
- ☐ Denetim alanında tecrübeli olması
- ☐ Diğer

26. Çalışanlarınız hangi meslek içi eğitim programlarına katılıyor?

- ☐ Alan çalışmaları
- ☐ Özel eğitim programları
- ☐ Yurtdışı eğitimi
- ☐ Diğer

Denetim Riskiyle İlgili Sorular

27. Denetim riskinin düzeyini belirlemek amacıyla herhangi bir çaba harcıyorsunuz?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

28. Yukarıdaki soruya Evet diyorsanız, aşağıdakilerden hangisini yapıyorsunuz?

- ☐ Önceki dönemleri denetleyen kuruluşlarla görüşüyoruz
- ☐ İşin doğasında olabilecek riskleri değerlendiriyoruz
- ☐ İşletme içi risk faktörlerini değerlendiriyoruz
- ☐ İşletme dışı risk faktörlerini değerlendiriyoruz
- ☐ Diğer (yazınız)

Denetimde Planlamayla İlgili Sorular

29. Denetim planınızı hazırlarken nelerden yararlanıyorsunuz?

- ☐ Denetlenecek dönemin finansal tabloları
- ☐ Önceki dönemin çalışma kağıtları
- ☐ Önceki dönemin denetim raporu
- ☐ Sürekli dosyalar

30. Zaman ve işgücü planlamasını yaparken aşağıdakilerden hangisini önemsiyorsunuz? Sıralayınız.

- ☐ İç kontrolün güvenilirliği
- ☐ Denetim maliyeti
- ☐ Denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelinin niteliği
- ☐ Denetim ekibinin koordinasyonu
- ☐ İş planlanan zamanda bitirmek

31. Denetim planınızı yapmadan önce müşterinizin muhasebe politika ve yöntemlerini inceler misiniz?

- ☐ Ayrıntısıyla incelerim
- ☐ İncelemem, sadece sorarak bilgi sahibi olurum
- ☐ Önemli saydığım politika ve yöntemlerini incelerim
- ☐ Denetim planını muhasebe politikaları yönlendiremez. Bu nedenle göz önüne almam.

32. Yapacağınız denetimin türü zaman planlamanızı etkiler mi?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

33. Yukarıdaki soruya Evet diyorsanız, orta büyüklükteki bir işletmenin devamlı denetimi için kaç adam/saat harcamaktasınız?

- ☐ 100 adam/saat'ten az
- ☐ 100-200 adam/saat arası
- ☐ 200 adam/saat'ten çok

Denetim Programlarıyla İlgili Sorular

34. Yazılı denetim programlarınız size mi özgü, yoksa herhangi bir örgütün önerileri doğrultusunda oluşturulmuş ve herkes tarafından kullanılabilen bir program mı?

- ☐ Denetimin özelliğine göre özgün programlar üretmekteyiz
- ☐ Yurtdışından gelen programları kullanmaktayız
- ☐ Meslek örgütünün verdiği programı kullanıyoruz
- ☐ Bizim dışımızdaki denetim kuruluşları tarafından başarı ile uygulanmış programlar kullanmaktayız

35. Çalışanlarınızın denetim programlar hakkında bilgisi nedir?

- ☐ Çok iyi biliyor ve uyguluyor
- ☐ Herkes uzmanlık alanına ilişkin teknikleri biliyor ve uyguluyor
- ☐ Çalışma alanına çıkılmadan önce ekip eğitiliyor ve sonra uygulama yapılıyor

36. Programın uygulanmasına geçilmeden önce denetim ekibindeki kişiler arasında görev ve sorumlulukları açık bir biçimde tanımlıyor musunuz?

() Evet

() Hayır

Denetim Kanıtlarıyla İlgili Sorular

37. Yeterli miktarda ve nitelikte kanıt toplamada aşağıdaki kıstaslardan hangisini göz önünde bulunduruyorsunuz?

() İnceleme konusu hesabın nitelik ve nicelik açısından göreceli önemi

() İnceleme konusu hesabın hatalı ve hileli olma riski

() Kanıtın güvenilirliği

() Kanıtın elde edilme maliyeti

() Yukarıdakilerin hepsi

38. Kanıtların güvenilirliğini nasıl değerlendiriyorsunuz?

() İşletme içi soruşturmalarla

() Dışardan sağlanan bilgilerle

() Dolaylı yollardan sağlanan bilgilerle

() Denetim teknikleriyle elde edilen bilgilerle

() Yönetimin doğruluk bildirimiyle

Denetim Teknikleriyle İlgili Sorular

39. Denetim kanıtı toplarken aşağıdaki teknikleri hangi nispette kullanıyorsunuz?

() Gözlem %

() Belge incelemesi %

() Doğrulama %

() Analitik inceleme %

() Karşılaştırma %

() Fiziki inceleme %

() Soru sorma %

() Yeniden hesaplama %

40. Yukarıdaki verdiğiniz cevaba göre en çok kullandığınız tekniği neden tercih ettiğinizi lütfen belirtiniz?

- ☐ Kolay uygulanıyor
- ☐ Verilere hızlı ulaşıyor
- ☐ Maliyeti düşük
- ☐ En çok bilinen teknik
- ☐ Diğer

41. Yukarıdaki verdiğiniz cevaba göre en az kullandığınız tekniği neden en az tercih ettiğinizi lütfen belirtiniz.

- ☐ Verilere ulaşmada yetersiz kalıyor
- ☐ Bu teknik hakkında fazla bilgim yok
- ☐ Gereksiz gördüğüm için
- ☐ Zaman darboğazı yarattığı için

Denetim Şirketlerinin Önemiyle İlgili Sorular

42. Firmaların denetim yaptırma nedenini belirtiniz.

- ☐ Yasal bir zorunluluk
- ☐ İşletme ilgililerine şeffaf bilgi sağlamak
- ☐ Kamuda olumlu imaj yaratmak

43. Sizce denetim şirketlerine kullanıcıları yanıltan bir rapor düzenlemekten dolayı ne gibi yaptırımlar uygulanmalıdır?

- ☐ Çok fazla tazminat ödemelidir
- ☐ Meslek örgütü tarafından lisans alınmalıdır
- ☐ Şirket kamu otoritesince kara listeye alınmalıdır
- ☐ Diğer

44. Ülkede faaliyet gösteren denetim şirketleri sağlıklı denetim yapıp yapmadıkları konusunda sizce meslek örgütüncü yeterli derecede kontrol ediliyor mu?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

45. Sizce ülkede gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyi kamuyu doğru aydınlatma açısından yeterli midir?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır
- ☐ Kısmen