

T.C.

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**AZERBAYCAN VE TÜRKİYE’DE
BAĞIMSIZ DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI**

RUSLAN ARIFLI

2501171182

TEZ DANIŞMANI:

DOÇ. DR. EVREN DİLEK ŞENGÜR

İSTANBUL – 2019

ÖZ

Azerbaycan ve Türkiye Bağımsız Denetim Farklılıkları

Ruslan ARIFLİ

Dünyanın çeşitli ülkelerinde finansal tablo kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyacı her geçen gün büyümektedir. Bu ülkelerden olan, birbirlerine her zaman ekonomik destek olan ve çeşitli yatırımlar yapan Azerbaycan ve Türkiye’de de finansal bilgiler, finansal tablo kullanıcıları tarafından karar verme aşamasında kullanılan bilgilerdendir. Yapılan ekonomik destek ve yatırımların yatırımcılar tarafından güvenli bir şekilde kullanılmasını belirlemek için bağımsız denetime her zaman ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tez çalışmasında, Azerbaycan ve Türkiye’deki bağımsız denetimin gelişimi, bağımsız denetimin mevcut durumu ve iki ülke arasında belirlenen farklılıklar ele alınarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye ve Azerbaycan’da Bağımsız Denetim, Azerbaycan Denetçiler Odası, Kamu Gözetimi Kurumu, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Denetim Hizmeti Hakkında Kanun

ABSTRACT

Azerbaijan and Turkey Independent Audit Differences

Ruslan ARİFLİ

The need for trusted information of financial statement users in various countries of the world is growing with each passing day. From these countries, engaged in various investments in Azerbaijan and Turkey support each other economic and financial information each time financial statement information that is used by users in decision making. Independent audit is always needed to determine the safety usages of economic support and investments by investors. In this thesis, the development in Azerbaijan and Turkey of the audit system, the current condition of audit system and determined differences between the two countries are analyzed.

Key Words: Independent Audit in Turkey and Azerbaijan, Azerbaijan Chamber of Auditors, Public Oversight Board, 6102 Turkish Commercial Law, Law on Audit Service.

ÖNSÖZ

Yetmiş yıl Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'ne bağlı olan ve doksanlı yılların başında sosyalist ideolojisinden kurtularak bağımsızlığını kazanan Azerbaycan Cumhuriyeti her geçen yıl ekonomisini geliştirmiştir. Türkiye ve Azerbaycan'ın kardeşlik ve dostluk ilişkileri, Azerbaycan bağımsızlığını kazandığı zamandan itibaren gelişmektedir. Ülkelerin birbirlerine yaptıkları yatırımlar ve ekonomik destek ilişkilerin ne derece dayanıklı olduğunun örneğidir. Ülkelerin ekonomik gelişimi ve işletmelerin büyüklüklerinin artması, sorumluluklarının dağılması ve faaliyetlerinin karmaşıklaşması sonucunda bağımsız denetimin önemi artmıştır. Bu gelişmelerin sonucu olarak, bağımsız denetimin faaliyet alanı gelişmiş ve güvenilir finansal tablo ve bilgilerin oluşturulması sürecinde temel oluşturmuştur.

Çalışmanın konusu olan bağımsız denetim, hem Türkiye hem de Azerbaycan'da büyük önem taşıyan faaliyet alanıdır. Tez çalışmasının amacı, ekonomik gelişim sürecinde olan ülkelere, Azerbaycan ve Türkiye'nin bağımsız denetim alanında düzenleme ve uygulamalarını açıklayarak iki ülke arasındaki farklılıkları ortaya koymaktır.

Tez çalışmasının yazılması aşamasında bana yüksek manevi destek olan değerli hocam Doç. Dr. Evren Dilek ŞENGÜR'e, yüksek lisans öğrenimim sırasından ders aldığım değerli hocalarıma, her zaman beni destekleyen aileme ve tez çalışmamın uygulama kısmında mülakat yaptığım bağımsız denetçilere teşekkürü borç bilirim.

Ruslan ARİFLİ

İSTANBUL, 2019

İÇİNDEKİLER

	<i>Sayfa</i>
ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN GENEL UNSURLARI

1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.2. Denetim Türleri.....	5
1.2.1. Konu ve Amaçlarına Göre Denetimin Türleri.....	5
1.2.1.1. Finansal Tablo Denetimi.....	5
1.2.1.2. Faaliyet Denetimi.....	6
1.2.1.3. Uygunluk Denetimi.....	6
1.2.2. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri.....	7
1.2.2.1. Bağımsız Denetim.....	7
1.2.2.2. İç Denetim.....	8
1.2.2.3. Kamu Denetimi.....	8
1.3. Bağımsız Denetim.....	9
1.3.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Unsurları.....	9
1.3.2. Bağımsız Denetimin Amacı, Yararları ve Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Nedenler.....	10
1.3.3. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	14
1.3.4. Bağımsız Denetim ve Muhasebe İlişkisi.....	15
1.3.5. Bağımsız Denetim Süreci.....	16
1.3.5.1. Müşteri Seçimi ve İş Kabulü.....	17
1.3.5.2. Denetim Planlaması.....	17
1.3.5.3. Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi.....	17
1.3.5.4. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporunun	

	<i>Sayfa</i>
Oluşturulması.....	19
1.3.6. Bağımsız Denetim Standartları.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci.....	23
2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim ile İlgili Düzenlemeler.....	25
2.2.1. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesindeki Düzenlemeler.....	25
2.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri.....	29
2.2.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun Düzenlemeleri.....	31
2.2.4. Hazine Müsteşarlığının Düzenlemeleri.....	32
2.2.5. 3568 Sayılı Kanun Kapsamındaki Düzenlemeler.....	33
2.2.6. Türk Ticaret Kanunu Kapsamındaki Düzenlemeler.....	35
2.2.7. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Düzenlemeleri.....	39
2.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliği.....	40
2.3.1. Bağımsız Denetçilerin Onaylama ve Lisanslama Süreçleri.....	41
2.3.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Onaylama ve Lisanslama Süreçleri.....	44
2.3.3. Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarının Yükümlülükleri...	46
2.3.4. Türkiye’de Denetim Hizmeti Alanında Disiplin ve Önlem Sistemi: İdari Yaptırımlar.....	50
2.4. Türkiye’de Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler.....	53
2.5. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Sorunları.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAYCAN’DA BAĞIMSIZ DENETİM

3.1. Azerbaycan’da Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci	56
3.1.1. Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Zamanında Bağımsız Denetim.....	56
3.1.2. Azerbaycan Bağımsızlık Döneminde Bağımsız Denetim.....	57
3.3. Azerbaycan Cumhuriyetinde Bağımsız Denetim ile İlgili Düzenlemeler	60

	<i>Sayfa</i>
3.3.1. Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu.....	61
3.3.2. Denetim Hizmeti Hakkında Kanun.....	61
3.3.2.1. Bağımsız Denetçiler İçin Onaylama ve Lisanslama Süreçleri.....	62
3.3.2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Onaylama ve Lisanslama Süreci	64
3.3.2.3. Denetim Hizmeti Alanında Disiplin ve Önlem Sistemi.....	64
3.3.3. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği.....	66
3.3.4. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Kurul Kararları, Yönetmelikleri ve Tebliğleri.....	69
3.3.5. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Zorunlu Sigortası Hakkında Kanun.....	69
3.4. Azerbaycan Cumhuriyetinde Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler.....	70
3.5. Azerbaycan’da Bağımsız Denetimin Gelişim Sorunları.....	72
3.5.1. Kanun ve Yasalarda Olan Boşluklar.....	72
3.5.2. Zorunlu Denetim.....	74
3.5.3. Denetim Alanında Haksız Rekabet ve Çıkar Çatışması.....	75

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAYCAN VE TÜRKİYE ARASINDAKİ BAĞIMSIZ

DENETİM FARKLILIKLARI

4.1 Azerbaycan ve Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yasal Düzenlemeleri Açısından Benzerlikler ve Farklılıklar.....	76
4.1.1. Azerbaycan ve Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi Sürecindeki Benzerlikler ve Farklılıklar.....	76
4.1.2. Azerbaycan Denetçiler Odası ve Kamu Gözetimi Kurumu Arasındaki Benzerlikler ve Farklılıklar.....	78
4.1.3. Bağımsız Denetçilerin Onaylama ve Lisanslama Süreci ile İlgili Benzerlikler ve Farklılıklar.....	78
4.1.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Onaylama ve Lisanslama	

	<i>Sayfa</i>
Süreci ile İlgili Benzerlikler ve Farklılıklar.....	81
4.1.5. Bağımsız Denetim Alanında Disiplin ve Önlem Sistemi	
Benzerlikleri ve Farklılıkları.....	82
4.1.6. Azerbaycan ve Türkiye’de Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi	
İşletme Farklılıkları.....	83
4.2. Azerbaycan ve Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulama Açısından	
Farklılıklar.....	85
4.2.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Önemi ve Yöntemi.....	85
4.2.1.1. Araştırmanın Amacı.....	85
4.2.1.2. Araştırmanın Kapsamı.....	85
4.2.1.3. Araştırmanın Önemi.....	85
4.2.1.4. Araştırma Yöntemi.....	86
4.2.2. Mülakat Yapılan Bağımsız Denetçilerin Özgeçmişleri.....	87
4.2.3. Azerbaycan ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetçiler	
ile Yapılan Mülakatlar.....	88
4.2.4. Yapılan Mülakatlar Sonucunda Türkiye ve Azerbaycan’da	
Bağımsız Denetim Uygulamaları İle Tespit Edilen Benzerlikler ve	
Farklılıklar.....	99
SONUÇLAR.....	103
KAYNAKÇA.....	106
EK 1: KGK’nın Yayınladığı Bağımsız Denetim Standartları.....	114

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: American Accounting Association Amerikan Muhasebeciler Birliği
ADO	: Azerbaycan Denetçiler Odası
AİCPA	: American Institute of Certified Public Accountants Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BACC	: Basic Auditing Concepts Committee Temel Denetim Kavramları Komitesi
ECCAA	: Eurasian Council of Certified Accountants and Auditors Avrasya Muhasebeci ve Denetçiler Kurulu
EFAA	: European Federation of Accountants and Auditors Avrupa Muhasebeciler ve Denetçiler Federasyonu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	: Internatioanal Federation of Accountants Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Azerbaycan ve Türkiye ilişkileri farklı yönler itibariyle derin köklere sahiptir. Bu iki ülke ikili ekonomik ilişkilere maliktirler. İkili ekonomik ilişkilerde karşılıklı olarak yapılan yatırımlardan oluşmaktadır. Türkiye'nin Azerbaycan'da enerji dışı alanlarda, Azerbaycan'ın ise Türkiye'de enerji alanındaki yatırımları iki ülke ekonomik bağlarının daha da sağlamlaştırmaktadır. Türkiye Dış İşleri Bakanlığının açıklamasına esasen, Azerbaycan'ın Türkiye'ye yaptığı yatırımların miktarı 4 milyar Doları aşmıştır ve Türk firmalar tarafından Azerbaycan'da şimdiye kadar toplam 11 milyar Dolar değerinde projeler üstlenilmiştir. Azerbaycan iş adamları ve yatırımcılar tarafından Türkiye'ye yapılan yatırımların hacmine göre, Türk Cumhuriyetler içerisinde birinci, Bağımsız Devletler Birliğine dâhil olan ülkeler içerisinde ise Rusya Federasyonundan sonra ikinci yeri almaktadır.

İki ülke arasında ekonomik ve kardeşlik ilişkilerin yüksek düzeyde olması ülkelerarası karşılıklı gelişimi temin etmektedir. Yatırımcılar tarafından yapılan yatırımların hedeflenen alanlarda doğru bir şekilde kullanılmasının belirlenmesi amacıyla bağımsız denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Bağımsız denetim, güvenilir finansal bilgi ve tabloların oluşturulması sürecinin temel taşlarını oluşturmaktadır. Bu bilgelere uygun olarak tez çalışmasının amacı, ekonomik gelişim sürecinde olan ülkelere, Azerbaycan ve Türkiye'nin bağımsız denetim alanında teorik ve uygulama farklılıklarını belirlemek, bağımsız denetim farklılıklarını karşılaştırmaktır.

Tez çalışmasının birinci bölümünde, bağımsız denetimin tanımı, gelişimi, amacı, sağladığı yararlar, bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetim standartları incelenmiştir.

İkinci bölümünde, Türkiye'deki bağımsız denetimin genel yapısı, gelişimi, bağımsız denetimle ilgili mevzuat ve kanunlar, bağımsız denetim otoritesi ve zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeler anlatılmıştır. Bu bölüm Türkiye'deki mevzuat ve kanunlar ele alınarak teorik olarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, Azerbaycan'daki bağımsız denetimin genel yapısı, gelişimi, bağımsız denetimle ilgili mevzuat ve kanunlar, bağımsız denetim otoritesi ve zorunlu

bağımsız denetime tabi işletmeler açıklanmıştır. Bu bölüm ikinci bölümde olduğu gibi, Azerbaycan'daki mevzuat ve kanunlar ele alınarak teorik olarak incelenmiştir.

Dördüncü bölüm iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda, Azerbaycan ve Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili belirlenen teorik farklılıklar incelenmiş ve karşılaştırılmış, ikinci kısmında Azerbaycan ve Türkiyede faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerle mülakat yapılmış ve yapılan mülakatların sonucunda bağımsız denetimin uygulama farklılıkları incelenmiş ve karşılaştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

Bağımsız Denetimin Genel Unsurları

Bu bölümde denetim kavramı, denetim türleri, bağımsız denetimin tanımı, amacı, tarihsel gelişimi, bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetim standartları anlatılacaktır.

1.1. Denetim Kavramı

Denetim; Latince audio sözünden alınmış ve işitmek, dinlemek demektir. Bağımsız denetim kavramı, yabancı ve yerli literatürlerde birçok tanımı mevcuttur. Bunlardan en çok kabul görmüş olanı, Amerikan Muhasebeciler Birliğinin (American Accounting Association: AAA) bünyesinde olan Temel Denetim Kavramları Komitesi (Basic Auditing Concepts Committee: BACC) tarafından 1972 yılında yapılmış bağımsız denetim tanımına dayanmaktadır:

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk düzeyini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir¹. Bu tanıma açıklayacak olursak, denetim işletmelerin faaliyet ve durumu ile ilgili bilgilerin toplanmasından ve değerlendirilmesinden oluşan ve belirli standartlar esasında toplanmış bilgilerin kalitesine göre görüş bildirecek yetkili tarafından gerçekleştirilen faaliyettir.

Denetim tanımından yola çıkarak denetimin unsurları aşağıdaki gibi belirlenmiştir²:

- Denetim bir süreçtir: denetim başlangıç ve sonuç kısımları olan ve belirli bir plan dâhilinde yapılır.
- Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar: finansal tablolar, işletmenin ekonomik faaliyetleri ve olaylarla ilgili finansal iddialarıdır.

¹ F.Ş. Hacıyev, Ş.H. Aliyev, **Audit**, Bakü, İktisat Üniversitesi Yayınları, 2012, s 9-10, Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Arıkan Basım Yayınları, 2007, s11.

² Güredin, **a.g.e.**, s11.

- Denetimin önceden belirlenmiş kriterlere dayanması: bu kriterler denetçinin finansal tablo bilgilerini değerlendireceği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Finansal Raporlama Standartlarıdır.
- Bağımsızlık: yapılan denetimin değeri denetim raporunu kullanan kişilerin denetçi bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Denetim raporu kullanıcılarının denetim raporu istemesinin ana nedeni, güvenilir ve tarafsız bir bakış açısına ihtiyaç duymalarıdır. Bu nedenle denetçi, denetim faaliyetlerini yerine getirirken bağımsız davranmalıdır.
- İlgili duyanlara bildirme: denetçiler denetim faaliyetlerinin sonunda ulaştığı sonucu yazılı raporla açıklar ve ilgili duyanları bilgilendirir.

Denetim kavramına ilave olarak kontrol, teftiş ve revizyon kavramları da kullanılmaktadır. Bu kavramların denetimle ilişkisi aşağıda açıklanmıştır³.

Kontrol: denetimden önce gelen ya da denetim başlangıcında oluşan faaliyettir. Herhangi bir sürecin istenilen şekilde sonuçlanmasını sağlamak veya önceden belirlenmiş hedeflere ulaşmak için önlemler alınır ve bu önlemler sonuçları kontrol altına almak içindir. Önce önlemler alınır ve kontrol sistemi kurulur daha sonra sistem uygulanır ve uygulama sonuçları ölçülerek amaçlanan sonuca ne derecede ulaşıldığı belirlenir. Bu süreç içinde amaçlanan sonuca ulaşmak için alınmış önlemler kontrol faaliyetleridir ve sonrasında amaçlara ulaşma derecesini belirlemek ise denetim faaliyetleridir.

Teftiş: bir sürecin aslını yansıtır yansıtmadığını anlamak amacıyla yapılan incelemedir. Teftişin denetime nazaran daha dar kapsama alanı vardır. Denetim genel olarak bir sürecin geneli için uygulanır, fakat teftiş genelin içinde daha özel durumlara uygulanır. Teftiş işletme personeli tarafından yürütülür ve burada bağımsızlık söz konusu değildir. Finansal olmayan durumlar da teftiş kapsamına girebilir ve belirlenmiş bir amaca uygun olarak üst yönetimin belirlediği sözlü ve yazılı talimatlara uyulup uyulmadığını belirler.

³Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Akademik Denetim Danışmanlık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yayıncılık, 2003, s20-21.

Revizyon: gözden geçirmek ve tekrar incelemek anlamında kullanılır. Daha çok finansal bilgiler ve vergi hesaplamalarının incelenmesi için kullanılmaktadır. Revizyon hem işletme içi, hem de işletme dışı kişiler tarafından yapılabilir. Genel olarak, işletmede oluşturulan geçici mizan çıktıktan sonra hesapların vergi mevzuatına ya da uygulanan muhasebe kurallarına uygunluğunu tekrar incelenmesi anlamına gelmektedir.

1.2. Denetim Türleri

Denetim türleri farklı ölçütler altında sınıflandırılmaktadır. Bu ölçüler altında kullanılan en yaygın sınıflandırma iki başlık altında, konu ve amaçlarına göre ve denetçilerin statülerine göre denetim türlerine ayrılmaktadır.

1.2.1.Konu ve Amaçlarına Göre Denetimin Türleri

Denetim konu ve amaçlarına göre, üçe ayrılmaktadır⁴:

- Finansal Tablo Denetimi,
- Faaliyet Denetimi,
- Uygunluk Denetimi.

1.2.1.1. Finansal Tablo Denetimi

Finansal Tablo denetimi, işletmenin finansal tablolarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanması hakkında görüş bildirilmek amacıyla yapılan denetimdir. Finansal tablo denetimin temel amacı, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olup olmadığını ve finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını araştırmaktır⁵. Finansal tablo denetimi, finansal tablolar ve dipnotlarını kapsamaktadır.

⁴ Münevver Yılcı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, **Muhasebe Denetim**, Detay Yayıncılık, s2-4.

⁵ L.Kavut, O.Taş, T.Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, 2009, s36.

1.2.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkin çalışıp çalışmamasını ortaya çıkaran denetim türüdür. Faaliyet denetiminin diğer adı performans denetimidir. Faaliyet denetiminin amacı, işletme performansını incelemek, belirlenmiş hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını saptamak, işletmenin verimlilik düzeyini belirlemektir. Denetim sonucunda işletme durumu belirlenerek ve yöneticileri bilgilendirme işlevi vardır. Faaliyet denetimi genel olarak muhasebe işlemleri ile sınırlanmamıştır ve uygulama alanı mali tabloların denetimi ve uygunluk denetiminden geniştir⁶.

Faaliyet denetimi aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır⁷:

- İşlemenin belirli faaliyet alanları belirlenir,
- Faaliyet bütçeleri elde edilir,
- İşletmeninden içinde bulunduğu sektörün performans verileri araştırılır,
- İşletmenin faaliyet süreçleri gözlemlenir,
- Faaliyet bütçesi ve gerçekleşmiş faaliyet karşılaştırılır ve sapmaların nedenleri belirlenir,
- İşletme performansı önceli yıllarla karşılaştırılır,
- İşletmenin daha verimli çalışması konusunda görüş bildirilir ve tavsiye mektubu hazırlanır.

Faaliyet denetimini sonucunda denetçi tarafından oluşturulan görüşte faaliyetin iyileştirilmesi için bulunmuş bulgular belirtilir ve rapor yöneticilere taktim edilir.

1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

İşletmenin finansal işlem ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı veya diğer yetkili kişi ve kurumca belirlenmiş yöntem, kural ve mevzuata uygun olup olmamasının incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denir⁸. Uygunluk denetiminin temel amacı, işletme faaliyetlerinin işletme dışı ve işletme içi otoriteler tarafından belirlenmiş ölçülere uygun olup olmaması derecelerini araştırmaktır. İşletme dışı

⁶ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)**, Ankara, 2013, s5.

⁷ Kavut, Taş, Şavlı, **a.g.e.**, s 40.

⁸ Hayrettin Usul, **Bağımsız Denetim**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2013, s16.

otoriteler, devlet veya üst kurum tarafından belirlenmiş ölçütler, kanun, yönetmelik ve kararnameleri kapsar. İşletme içi otoriteler işletme dâhilinde yönetim veya üst kurul tarafından belirlenmiş ölçütler, işletme içi yönetmelik ve sirküler, yönetim tarafından belirlenmiş iç kontrol politika ve prosedürleri kapsar. Uygunluk denetimi, tüm işletme faaliyetlerini kapsamaktadır.

Uygunluk denetimi yapılacak işletmede denetimin etkinliği için⁹:

- Denetim yapacak denetçinin bu alanda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması,
- İşletme dâhilinde iyi belge dosyalama sisteminin olması,
- Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması gereklidir

Uygunluk denetiminde ulaşılan görüş, işletme içerisindeki yetkili kişilere raporlanır. Bu kişiler genellikle tepe yöneticileridir.

1.2.2. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetçiler farklı unvanlar altında çalışabilmektedirler. Denetim, denetçilerin statülerine göre üçe ayrılmaktadır¹⁰:

- Bağımsız Denetim,
- İç Denetim,
- Kamu Denetimi.

1.2.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletme dışından işletmeyle ilgili herhangi bir bağa sahip olmayan kişi ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Bağımsız denetimi diğer denetim türlerinden ayıran en önemli farkı bağımsızlık ilkesinin esas olarak belirlenmesidir. Bağımsız denetimin faaliyet kapsamı genel olarak finansal tabloların denetimidir. İlave olarak uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi de uygulanabilmektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin uygulayıcıları bağımsız

⁹ Yılancı, Yıldız, Kiracı, **a.g.e.**, s3

¹⁰ Güredin, **a.g.e.**, s19-21

denetçiler ve denetim kuruluşlarıdır. Bağımsız denetçiler belirlenmiş yetkilendirme sınavı geçirmiş ve bu alanında yetkilendirilmiş uzman kişilerdir¹¹.

1.2.2.2. İç Denetim

İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerini geliştiren ve işletmeye değer katmak amacı olan bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık hizmetidir. İç denetim, işletme dâhilinde sürekli statüde faaliyet gösteren veya işletme dışında sürekli iç denetçi statüsü altında hizmet gösteren finansal ve finansal olmayan tüm işletme faaliyetlerinin incelenmesi ve denetlenmesidir. İç denetimin amacı, işletme varlıklarının her türlü gerçekleşebilecek zararlara karşı korunup korunmadığını, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenmiş politikalara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini belirlemektir. İç denetim işletmelerde gerekli yönetim ve kontrol aracı olmakla, diğer işletme bölümlerinden ayrı olarak iç denetim bölümü veya iç denetim departmanı olarak faaliyetlerini gerçekleştirir¹².

İç denetim faaliyetlerinin genel sonuçları ve ulaşılan bulgular işletme yönetimi ve yönetim kurulu tarafından kullanılır. İlave olarak, iç denetim raporları bağımsız denetim sürecine yardımcı olmak ve belirli verilere ulaşmak için bağımsız denetçiler tarafından kullanılır.

1.2.2.3. Kamu Denetimi

Kamu veya devlet kuruluşlarına bağlı olan ve kamu yararını gözeterek faaliyet gösteren denetçilerin yaptıkları denetim kamu denetimi adlandırılır. Kamu denetçileri, farklı devlet ve kamu kurumları dâhilinde örgütlenen ve denetime tabi işletmelerin faaliyetlerinin belirlenmiş yasa, kural, yönetmelik ve devlet politikalarına uygun olarak gerçekleşmesini inceler ve denetler¹³.

¹¹ Kahraman Rzayev, **Muhasebe ve Denetim**, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi Yayınları, 2006,s322

¹² Yahya Arıkan, **İç Denetime Genel Bir Bakış**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2015, s7-10.

¹³ Güredin, **a.g.e.**, s21.

1.3. Bağımsız Denetim

Bu başlıkta bağımsız denetimin tanımı, unsurları, amacı, yararları, tarihsel gelişimi, bağımsız denetim ile muhasebe ilişkisi ve bağımsız denetimin süreçleri anlatılacaktır.

1.3.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Unsurları

Bağımsız denetim; işletmelerin finansal tablo ve bilgilerinin önceden belirlenmiş olan kriterlere uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul bir güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları elde etmek amacıyla denetim standartlarınca belirlenmiş gerekli tüm denetim teknikleri uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanmasıdır¹⁴.

Bağımsız denetimin tanımına uygun olarak bağımsız denetimin unsurları aşağıda belirtilmiştir¹⁵:

- Bağımsız denetim, işletmenin hazırlamış olduğu finansal tablo ve bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını inceler,
- Finansal bilgilerle ilgili bir kanaate ulaşmak için yeterli güvence sağlayacak miktarda denetim kanıtları elde eder,
- Denetim kanıtları elde etmek için denetim tekniklerini finansal tablo ve bilgiler üzerinde uygular,
- Ulaşılmış denetim sonucunu raporlar ve ilgililere bildirir.

Bağımsız denetim kapsamına finansal tablolar ve dipnotlar dâhildir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur;

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Nakit akış tablosu,

¹⁴ Kavut, Taş, Şavlı, **a.g.e.**, s36.

¹⁵ Usul, **a.g.e.**, s14.

- Öz sermaye değişim tablosu,
- Açıklayıcı bilgiler ve dipnotlardır.

Bağımsız denetimi gerçekleştiren kişiler bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetçiler, denetlenen işletmenin hazırladığı mali tabloların doğruluğunu, genel kabul görmüş muhasebe kuralları ve belirlenmiş standartlar çerçevesinde değerlendirerek, konu ile ilgili görüşünü denetim raporu ile açıklar. Bağımsız denetçi finansal tablolarda olan iddiaların doğruluğu için, denetim sürecinde kanıtlar toplar ve toplanmış kanıtların sonucunda bağımsız denetim görüşü oluşturur.

1.3.2. Bağımsız Denetimin Amacı, Yararları ve Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Nedenler

Yönetim bilimlerinin en gerekli alanlarından biri olan muhasebe ve kontrol, işletmelerin geliştirilmesinde büyük rol sahipleridirler. İşletmelerin geliştirilmesi için işletme faaliyetlerine etki eden olumlu ve olumsuz süreçleri belirlenmesi ve yönlendirilmesi gerekmektedir. Bu süreçler yönetmek için bilgi ve yetenek her zaman işletme yönetiminde bulunmamaktadır. Bu gibi süreçlerin belirlenmesi ve yönetiminde bağımsız denetimin yardımına büyük ihtiyaç duyulmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetinin gerekliliği bazı teorik prensipleri olan derin köklere sahiptir. Her bir işletmenin dâhilinde devletin kontrolü veya işletme faaliyetlerine müdahale etmesi mümkün olmayan bir sistemdir. Fakat devlet, her zaman onun mevzuatından ileri gelen taleplerin gerçekleşmesi ve işletmede olan hile ve yolsuzlukların belirlenmesi istemektedir. İlâveten, devletin herhangi bir işletmeye müdahalesinin az olması, üçüncü şahsın veya tarafların bağımsız denetim hizmetine ihtiyaç duymasına neden olmaktadır. Genel olarak söylemek gerekirse, işletme sahibi ve devlet arasında, işletme sahibi ve yönetici arasında çıkar çatışması bağımsız denetimin meydana gelme sebeplerinden biridir. İşletme ve paydaşları arasında her zaman güvenirlik prensibi olmalıdır ki, bu güveni de yalnız bağımsız denetim sağlayabilir¹⁶.

¹⁶ İ.M.Abbasov, **Audit**, Bakü, Bakü Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s7

Genel olarak bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterilip gösterilmediği konusunda bir görüş oluşturmak ve raporlamaktır.

Globalleşen dünyada işletmelerin büyümesi ve ticari ilişkilerinin artması ilgili tarafların, karar alıcıların, bilgi kullanıcılarının sayısının giderek artmasına neden olmuştur. İlgili taraflar, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgi kullanarak belirli kararlar kabul ederler, fakat karar almada kullanılan finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması gereklidir. Doğru ve güvenilir finansal tabloların oluşması için bağımsız denetim kilit bir role sahiptir¹⁷.

Bağımsız denetimin işletme, ortak ve yatırımcılara sağladığı yararları üç madde ile sıralanabilir¹⁸:

- Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar,
- Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar,
- Denetlenen İşletme İle İlişkili Üçüncü kişilere Sağladığı Yararlar.

Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar, bağımsız denetimin sonucunda düzenlenenmiş denetim raporları, işletmenin finansal durumunu bağımsız ve tarafsız bir şekilde ortaya koyar. Bağımsız denetim tarafından tasdik edilmiş finansal tablo, doğru ve güvenilir bilgi edinmeye ve gerekli karar kabul etmeye yardımcı olur. Bağımsız denetim sonucunda işletme yöneticileri, işletmede oluşmuş yolsuzluk ve eksiklikleri, uygulanan muhasebe standartlarına uyumsuzlukları belirleme ve önleme imkânına sahip olurlar.

Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar kendi içerisinde 3 şekilde ayrılmıştır¹⁹:

¹⁷ L.Kavut, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Seçmeler**, 2017, s77

¹⁸ M.Erdoğan, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2002, s 61-62.

¹⁹ K.Pekiner, **İşletme Denetimi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1988, s9.

- Yönetimin işletmenin alt bürolarının faaliyetlerini değerlendirmek fırsatı elde etmesi gibi, alt büroların da yönetimin gelecek planları ve beklentileri hakkında bilgiye sahip olmasını sağlayan haberleşme yararı,
- Yönetim tarafından alt büroların, işletme dâhili ve işletmeler arası karşılaştırma yaptıkları değerlendirme yararı,
- Alt büroların işletmenin genel amacına uygun olarak, faaliyetlerini verimli bir şekilde yürütmeleri üzerinde özendirmek anlamında ifade ettiği motivasyon yararadır.

Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar: Bağımsız denetim süreci, bağımsız kişiler tarafından yürütüldüğü için, denetimden geçmiş işletme yönetiminde olan ve olmayan tüm ortakların haklarını korumasında yardımcı olur. İşletmede oluşmuş eksik, yanlış ve haksızlıklar, bağımsız denetimde ortaya çıkar. İlaveyen, işletme yönetimi tarafından bilerek veya bilmeyerek yapılmış hatalar ortaya çıkarılır ve sonuçlarının önlenmesi bilgi verilir.

Denetlenen İşletme İle İlişkili Üçüncü kişilere Sağladığı Yararlar: Finansal tabloları, bağımsız denetlenmiş her bir işletme, gerek ticari faaliyette bulundukları işletmeler açısından gerekse ilişkide bulunacakları finans ve sermaye kuruluşları açısından yapılacak değerlemelerde, finansal tablolarının bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş olması çok büyük yarar sağlayacaktır. Bağımsız denetimden geçmiş ve finansal tablolarını onaylatmış işletmeler, denetim raporlarında belirtilen kayıtlar çerçevesinde tercih edilen ve güvenilen işletmelerdendir.

Bağımsız denetim, işletmelerde bilgi riskine önemli etki eden süreçtir. Bilgi riskinin minimuma indirilmesi, işletmenin finansal tablo ve bilgilerinin dışarıdan bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi sonucunda ulaşıla bilir.

Finansal bilgilerin bağımsız denetçi tarafından denetlenmesini gerekli kılan nedenlerden bazıları aşağıdakilerdir²⁰:

- Çıkar Çatışması,
- Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı,

²⁰ Usul, a.g.e., s2-11

- Finansal Bilgilerin Alınacak Kararlarla İlgili Olması,
- Diğer Nedenler.

Çıkar Çatışması: finansal tablo kullanıcıları ile finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu şirket yöneticileri arasında gerçek ve olası çıkar çatışması olabilir. İlâveten, finansal tablolar, bilerekten veya bilmeyerek yönetimin çıkarlarına uygun olarak hazırlanabilir. Çıkar çatışmasını önlemek amacıyla işletme yönetimiyle çıkar ilişkisi olmayan ve görüş bildirerek her kullanıcının ihtiyaçlarını eşit olarak göz önünde bulunduran, bağımsız ve tarafsız bir uzmanın finansal tablolarda olan bilgilerin güvenilirliği hakkında görüş bildirmesi gerekmektedir.

Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı: finansal tabloların hazırlanması ve muhasebe süreci, işletmelerin büyüklüğü ve kullandıkları raporlama teknolojisine göre değişmektedir. İşletmelerin boyutlarının büyümesi, kontrol seviyesinin düşmesiyle sonuçlana bilir ve mali tablolarda hile ve hata olma riskini artırır. Bu durumda, finansal tablolardaki bilgilerin doğru ve güvenilirliği hakkında görüş bildirecek bağımsız denetçiye ihtiyaç duyulmaktadır.

Finansal Bilgilerin Alınacak Kararlarla İlgili Olması: Finansal bilgiler, işletme içi ve dışı karar alıcılar için karar alma aşamasında mühim önem taşır. Finansal tablo kullanıcıları, ihtiyaçlarına ilişkin elde edilen bilgileri yorumlar ve işletmenin gelecek faaliyetleri ile ilgili tahminlerde bulunurlar. Finansal tablo kullanıcılarının birçoğu, bilgileri yorumlama ve faaliyetlerle ilgili tahminlerde bulunma yeteneğine sahip olsalar bile, finansal tabloların doğru ve güvenilirliği olmadan alınan kararların risk seviyesi oldukça yüksektir.

Diğer Nedenler: Finansal tablo kullanıcılarının ve düzenleyicilerinin farklı yerlerde olması, kullanıcıların işletme ile ilgili güvenilir bilgileri yönetim veya başka kaynaktan alma riski, kullanıcıların kendilerinin denetim çalışması yapmasının zaman ve maliyet yönünden mümkün olmaması, yasal zorunlulukların olması, işletmenin kendi çalışanı tarafından denetlenmesi kapsamında yasal engellerin bulunması gibi nedenler ait edilebilir.

1.3.3. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim mesleğinin ilk kez İngiltere’de ortaya çıkmış olduğu bilinmektedir. IX. Yüzyılda kadastro Vilhelm tarafından İngiltere’de “Ekonomide Hesap ve Ölçü Usulleri” belirlenmiştir. Bu zamanda Romalıların belirledikleri muhasebe kuralları kullanılmaktaydı ve zaman geçtikçe muhasebeci (hesapları oluşturan) ve denetçi (hesapları denetleyen) meslekleri ortaya çıkmaya başlamıştır²¹.

1200’lü yıllardan itibaren Londra şehrinde denetim gerçekleştirildiği bilinmektedir. 1324 yılında Kral II Edward tarafından yazılı kararlar Oxford, Berkshire, Milton, Cardiff, Samsett ve Dorsett şehirlerine denetçiler tayin olmuş, yaptıkları denetimler mahkemelerde delil maksadıyla kullanılmıştır. Bu denetimler, vergi yükümlüsü olan işletmelerde muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve vergiye tabi kâr tutarının hesaplanmasının doğruluğunun denetçiler tarafından denetlenmesinin ilk adımları olmuştur²².

1844 yılında İngiltere’de resmi olarak, anonim şirketlerin muhasebe defterleri ve finansal raporlarının serbest muhasebeciler tarafından denetlenmesi ve denetim sonuçlarının pay sahiplerine bildirilmesi hakkında kanunlar kabul edilmiştir. 1853 yılında denetçiler Edinburgh üniversitesi tarafından yetkilendirilmeye başlanmıştır. 1854 yılında İngiltere’de ilk muhasebeci sertifikası verilmeye başlanmıştır. Bu bilgiler kapsamında denetim mesleğinin ana vatanının İngiltere olduğu kabul edilmektedir. İngiliz yazar Richard Brown 1905 yılında dünyada 11000 denetçi olduğunu ve onların yarısının İngiltere’de olduğunu yazmıştır²³.

İngiltere’ye ilave olarak, 1867 yılında Fransa’da da denetçiler tarafından işlemlerin bilançolarının denetlenmesi ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesi hakkında kanunlar kabul edilmiştir²⁴.

²¹ C.B. Namazova, R.N. Kazımov, **Praktiki Audit**, Bakü, İktisat Üniversitesi Yayınları, 2012, s 9-10.

²² A.D. Şeremet, V.P. Suiç, **Denetim**, Moskova, İnfra Yayınları, 2006, s15-16.

²³ C.Namazova, **Audit**, Bakü, İktisat Üniversitesi Yayınları, 2012, s28.

²⁴ Y.P.Nikolskaya, E.M.Merzlikina, **Audit**, Moskova, Ekonomi ve İşletme Yönetimi Yayınları, 2008, s12-13

Almanya’da 1870 yılında denetim uygulamaları ile ilgili önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu dönemde, işletmelerde bilançoların denetlenmesi zorunluluğu kanunlarda belirtilmiştir. Fakat bu kanunlarda denetimin kim tarafından yapılacağı, denetçinin işletme içinden mi, dışından mı olması gerektiği belirtilmemiştir. 1929-1933 yılları dünya ekonomik buhranı muhasebe ve denetim alanına olan talepleri daha da artırmıştır. İkinci Dünya Savaşından önce, 1931 yılında kanunlarda değişikliğin gerçekleşmesi sonucunda bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiş ve Almanya Denetçiler Enstitüsü kurulmuştur ve 1945 yılında savaşın bitmesiyle faaliyeti durdurulmuştur. İkinci Dünya Savaşından sonra 1954 yılında Duesseldorf’ta Denetçiler Enstitüsü kurulmuştur. Duesseldorf Denetçiler Enstitüsü tüm Almanya’da denetim mesleği faaliyetini düzenlemiştir²⁵.

1887 yılında Amerika’da Denetçiler Birliği kurulmuş, 1896 yılından itibaren New York şehrinde denetçilere denetim faaliyeti gerçekleştirme izni vermiştir. Bu zamandan itibaren denetim sınavından geçmiş diplomalı muhasebeciler denetim mesleği ile faaliyetlerini gerçekleştirebilmişlerdir²⁶.

1.3.4. Bağımsız Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Bağımsız denetim ve muhasebe bir birileri ile ilişkili meslekler olsa da bazı farklılıklar vardır. Genel olarak muhasebenin işlevi, finansal bilgileri kaydetmek, sınıflandırmak, özetletmemek ve raporlamaktır. Muhasebenin temel amacı finansal tablolar aracılığıyla bilgi sunmaktır. Muhasebe finansal niteliği olan verileri, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve yasal mevzuata uygun olarak, yararlanıp finansal tabloları hazırlar ve ilgililere sunar.

Bağımsız denetimin işlevi ise, muhasebe tarafından hazırlanmış tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş bildirmektir. Denetim finansal niteliği olan verilerin doğruluğunu, işlemlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve mevzuata uygunluğunu, Denetim Standartlarına uygun olarak inceler, tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirir ve denetim raporunu ilgililere sunar.

²⁵ Namazova, Kazımov **a.g.e.**, s 11

²⁶ Nikolskaya, Merzlikina, **a.g.e.**, s 14.

1.3.5. Bağımsız Denetim Süreci

Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association) bünyesinde olan Temel Denetim Kavramları Komitesine göre denetim faaliyeti belirli bir plan halinde bir birini izleyen bir süreçtir. İşletmenin faaliyetleri ile ilgili hazırlanmış olduğu finansal bilgi, rapor ve beyanlar, işletme için iddia niteliğindedir. Bağımsız denetim süreci müşterinin talebiyle başlar ve denetçinin denetlenmek isteyen işletme ile ilgili bilgi toplayarak risk değerlendirmesi yaparak, işletmeye denetim hizmeti verip veremeyeceği ile ilgili hususları değerlendirmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi, işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulacak olan bu bilgi, rapor ve beyanların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırmak zorundadır. Değerlendirme sonucu denetim hizmeti verilebileceği sonucuna ulaşılmış olursa, işletmeye teklif verilir ve tarafların sorumlulukları ve haklarını belirleyen sözleşme imzalanır²⁷.

Bağımsız denetçi, belirli denetim teknikleri uygulayarak, finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda karar verir. Bu karara varmadan önce, denetçi işletmenin iddialarının doğruluğu hakkında araştırmak amacıyla, işletme ve işletme ile ilgisi olan kişi ve kuruluşlardan yeterli ve uygun şekilde kanıt toplamak zorundadır. Her bir işletme finansal faaliyetleri ile ilgili olarak birçok kişi ve kuruluşla doğrudan veya dolaylı ilişkide bulunmaktadır. Denetçi son evre olan bağımsız denetim raporuyla, ilgililere denetim sonucunda ulaşılmış görüşü ulaştırır²⁸.

Yukarıda açıklanan denetim aşamaları birbirinden bağımsız değildir ve tam aksine bir bütün oluşturmaktadırlar. Yapılan denetimlerde sonradan edinilmiş bilgiler denetim aşamasının her birine etki edebilir²⁹.

Bağımsız denetim süreci 4 aşamadan oluşmaktadır³⁰:

- Müşteri seçimi ve iş kabulü,

²⁷ Kavut, Taş, Şavlı, **a.g.e.**, s107.

²⁸ Hamide Özyürek, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 4, Yıl 4, Sayı 2, 2012, s99-100.

²⁹ Kavut, Taş, Şavlı, **a.g.e.**, s109

³⁰ Güredin, **a.g.e.**, s179.

- Denetim Planlaması,
- Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi,
- Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporunun Oluşturulması.

1.3.5.1. Müşteri Seçimi ve İş Kabulü

Müşteri seçimi ve iş kabulü, müşteriden denetim talebinin gelmesinden sözleşme imzalanmasına kadar olan süreci kapsayan aşamadır. Genel olarak, müşteri teklif talebi, risk analizi, iş kabulü ve denetim sözleşmeleri aşamalarından oluşmaktadır.

1.3.5.2. Denetim Planlaması

Denetim planlaması, denetlenen yıl içerisinde gerçekleşen işletmenin denetçi tarafından tanınmasına yönelik bilgi toplamayı amaçlayan ve denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasında uygulanacak olan denetim programının oluşturulmasına yardımcı olacak önemli süreçlerin incelendiği ve kontrol testlerinin yapıldığı çalışmadır. Genel olarak, denetim stratejisinin belirlenmesi, denetim planının oluşturulması, süreç ve faaliyetlerin incelenmesi, kontrol testlerinin yapılması ve detaylı denetim programının hazırlanması aşamalarından oluşmaktadır.

1.3.5.3. Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi

Denetim faaliyetinin yürütülmesi Denetlenen yıllla ilgili hesaplar kapanmasından ve finansal tabloların hazırlanmasından sonra yapılan, detaylı denetim programının uygulanması ile işletme yönetiminin finansal tablolar aracılığıyla bulundukları iddiaları doğrulayacak kanıtların toplandığı aşamadır. Genel olarak detaylı denetim programının uygulanması ile maddi doğruluk testlerinin yapılması aşamasından oluşmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sürecinde uygulanan teknikler aşağıdakilerdir³¹:

- Fiziki inceleme ve sayım yapma,

³¹ Abbasov, a.g.e., s23

- Doğrulama,
- Yeniden hesaplama,
- Bilgi toplama,
- Belge ve kayıtları inceleme,
- Analitik inceleme,
- Gözlem.

Fiziki inceleme ve sayım yapma: işletmenin fiziki kıymetlerini gerçekte bulunup bulunmadığını saptamak için kullanılır. İşletmelerin fiziki kıymetlilerine örnek olarak, hisse senetleri, kasa, alacak senetleri, stoklar, demirbaşlar, bina ve makineler, tesisler aittir. Fiziki inceleme ve sayım yapma tekniği denetçiler tarafından yaygın kullanılan tekniklerdendir. Bu teknik denetçilere aktif durum hakkında bilgi sağlamakta yardımcı olur³².

Doğrulama: sunulan bilgilerin veya oluşan şartların üçüncü kişilerden yazılı ya da sözlü teyit edilmesi sürecidir. İşletmenin birinci dereceden faaliyetlerinden, mal alış ve satışı, borçlar ve alacakların belirlenmesi gibi konularda kullanılan belgelerin güvenilirliğinden çok, uygulanan doğrulama tekniği sonucunda ulaşılan bilgilerin doğruluğu daha önem taşımaktadır.

Yeniden hesaplama: belge ve kayıtların matematiksel olarak doğruluğunun belirlenmesi için kullanılan tekniktir. Denetçinin, kayıtların aritmetik doğruluğu belirlemek için yeniden hesaplaması ve bulduğu sonuçları karşılaştırması işlemi kanıt elde etme yollarından birisidir.

Bilgi toplama: denetçiler tarafından sorulan yazılı ve sözlü sorulardan oluşmaktadır. Bilgi toplama tekniği, planlanmış bir şekilde kullanılacağı gibi, günlük görüşme veya sohbetlerde bile uygulanabilir ve önemli bilgiler toplanmasına yardımcı olabilir.

Belge ve kayıtları inceleme: kâğıt ve elektronik ortamda tutulan kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder. Bu teknik sayesinde denetçi belgelerin sahte olup olmadığını araştırır ve karşılaştırma yapar. Fatura, makbuz, fiş, çek, sözleşme gibi

³² Usul, a.g.e., s136-137

belgeler denetçi tarafından incelenir ve elde ettiği diğer bilgilerle karşılaştırarak kanıt toplamasını sağlar.

Analitik inceleme: finansal ve finansal olmayan bilgilerin kendi içinde ve aralarında olan rasyonel ilişkiler esas alınarak finansal bilgilerin değerlendirilmesi, karşılaştırılması ve hesaplar arasındaki ilişkileri ifade eder. Bu teknik, işletmenin faaliyet koşullarının ve çevreyle olan ilişkilerin anlaşılması için risk değerlendirme yöntemi olarak, işletme yönetimi tarafından sunulmuş bilgi ve belgelerin yanlışlık riskinin azaltılması ve denetimin son evresinde finansal tabloların genel olarak incelenmesi amacıyla kullanılmaktadır³³.

Gözlem: denetçinin, yönetim tarafından belirlenmiş kural ve uygulamalara göre işlemlerin, yetkililer tarafından doğru bir şekilde yapılıp yapılmamasına tanıklık etmesidir. Bu teknik, faaliyetlerin kim tarafından nasıl ve ne zaman yapılmasını belirlemek amacıyla kullanılır.

1.3.5.4 Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporunun Oluşturulması

Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun oluşturulması, denetim faaliyetinin yürütülmesi sürecinde elde edilmiş bulguların değerlendirildiği ve ulaşılan değere uygun olarak denetim raporunun oluşturulması sürecidir. Genel olarak, denetim çalışmalarının tamamlanması, kalite kontrol çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun oluşturulması aşamalarından oluşmaktadır.

Bağımsız denetim raporu, işletmelerin finansal tablolarının dürüstlüğü, doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüşün kullanıcılara belirten hukuki bir belgedir. Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim faaliyetlerinin sonucunda, denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkında denetçinin ifade ettiği görüşünü belirtir. Bağımsız denetim raporunda belirtilen 4 tür görüş vardır³⁴:

- Olumlu Görüş,

³³ Yılancı, Yıldız, Kiracı, **a.g.e.**, s61-62.

³⁴ K.İbadoğlu, R.Kazımov, **Audit işi: Teori ve Uygulama**, Ekonomik ve Sosyal Gelişim Merkezi Yayınları, Bakü, 2009, s55-58

- Olumsuz Görüş,
- Görüş Bildirmekten Kaçınım,
- Şartlı Görüş (Sınırlı Olumlu Görüş).

Olumlu Görüş: bağımsız denetçinin işletmenin finansal tabloları hakkında beyan ettiği görüşü, tabloların önemli yönleriyle ve belirlenmiş finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçekleri doğru bir şekilde yansıttığı yönündedir.

Olumsuz Görüş: finansal tabloların sunumu ile alakalı olarak yönetimle oluşmuş görüş ayrılığının finansal tablolara olan etkisinin önemli ve yaygın olması olduğu durumda verilir. Denetçinin finansal tablolar hakkında elde ettiği görüş, tabloların belirlenmiş raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği yansıtmadığı yönündedir.

Görüş Bildirmekten: çalışma sırasında oluşan sınırlamaların etkisinin, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamayacağı ve görüş bildiremeyecek kadar yaygın durumda olması durumunda, denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılır. Bu denetim raporlarında, sınırlamalar belirtilir ve sınırlamalar olmasaydı finansal tablolarda yapılması gereken muhtemel düzeltmeler hakkında bilgi verilir.

Şartlı Görüş: yönetimle oluşmuş görüş ayrılığının ya da çalışma alanının sınırlanmasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi veya görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı durumlarda hazırlanır. Bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında ulaştığı görüş, tabloların şarta neden olan hususlar dışında, belirlenmiş finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği doğru bir şekilde yansıttığı yönündedir.

1.3.6. Bağımsız Denetim Standartları

Bağımsız denetim standartları, denetim faaliyetinin gerçekleşmesi kuralları ile ilgili uygulama birliğini oluşturmak ve denetçilerin kendi mesleki faaliyetlerinde uyma zorunluğu olan usul ve ilkeleri belirler. Bağımsız denetim standartlarının amacı,

denetimin yüksek kalitede yürütülmesine yardımcı olan uygulama birliğini oluşturmak ve denetimin kalitesi ve güvenilirliğine teminat vermektir³⁵.

Denetim standartları ilk kez 1948 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Chartered Public Accountant: AİCPA) tarafından “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” altında yayınlanmıştır. 1948 yılında yayınlanmış standart çeşitli değişikliklere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir³⁶.

1981 yılında, AİCPA tarafında denetçilerin uyması gereken davranış kurallarını belirten, Mesleki Davranış Kuralları yayınlanmış ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu hale getirmiştir. Mesleki davranış kuralları denetçilerin davranışlarının nasıl olması gerektiğini belirleyen ve kavramsal olarak denetim standartlarından daha kapsamlı kurallara sahip olan kurallardır³⁷.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç ana başlıkla incelenir³⁸:

- Genel Standartlar,
- Çalışma Alanı Standartları,
- Raporlama Standartları.

Genel Standartlar: denetim çalışmasının kalitesi ile ilgili standartlardır. Bu standartlar denetçilerin bağımsızlığı, mesleki davranışı ve uzmanlıklarını belirler. İlaveten, denetim bir süreç olduğu için, çalışma alanı ve raporlamasına da etki eder.

Çalışma Alanı Standartları: denetçilerin denetim faaliyetleri zamanı uyulması zorunlu olan, planlama, gözetim, iç kontrol hakkında bilgi edinme ve kanıt toplama süreçlerini belirler.

³⁵ Hacıyev, Aliyev, **a.g.e.**, s 31

³⁶ Namazova, **a.g.e.**, s11

³⁷ A.Dönmez, A.Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, **Bilgi Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 36, 2006, s72.

³⁸ Nergis Nalan Altıntaş, **Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye’deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma**, İstanbul, Türkmen Kitabevi Yayınları, 2011, s69-70.

Raporlama Standartları: denetçi görüşü oluşturulurken uyulma zorunluğu olan kurallardır. Bu kurallar genel kabul görmüş muhasebe kurallarına uyum, bu kuralların değişmezliği ve finansal tablolarda olan açıklamaların yeterliği olarak özetlenebilir.

1991 yılında ilk olarak, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (Internatioanal Federation of Accountants: IFAC) bünyesinde olan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee: İAPC) tarafından Uluslararası Denetim Standartları yayınlanmıştır. 1994 yılında tüm denetim standartları tamamlanmış ve set halinde yayınlanmıştır. Uluslararası Denetim Standartları, denetim sürecini başlangıç kısmından sona kadar ele almaktadır³⁹.

Günümüzde Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) Tarafından yayınlanmaktadır. Mart 2019 tarihi itibarıyla IAASB tarafından yayınlanan 36 Uluslararası Denetim Standardı ve 1 Kalite Kontrol Standardı vardır⁴⁰.

³⁹ IFAC, <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> , (Erişim Tarihi 15.03.19)

⁴⁰ IAASB, <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards> , (Erişim Tarihi 15.03.19)

İKİNCİ BÖLÜM

Türkiye’de Bağımsız Denetim

Bu bölümde Türkiye’de bağımsız denetimin gelişim süreci ve bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler anlatılacaktır.

2.1. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci

Türkiye’de muhasebe denetiminin XX. Yüzyılın ilk yarısından başladığı bilinmektedir. Denetim, Cumhuriyetin ilk yıllarında, muhasebe mesleğinde çalışan, kendilerini muhasebe alanında kanıtlamış bazı meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi ile başlamaktadır⁴¹. Ülke ekonomisinin gelişimi, yabancı sermayeli işletmelerin yatırımları, işletmelerin sayısının artması sonucunda denetimin gelişimine ihtiyaç duyulmuştur.

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin oluşturulması çalışmaları 1933 yılına kadar dayanmaktadır. Bağımsız denetim mesleğinin yasal statüye kavuşması adına ilk adımı 1947 yılında Maliye Bakanlığı atmıştır. 1947 yılında hazırlanan VUK tasarısında “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları” adı altında bir yapılanma oluşturulmuş fakat sonuçlanmamıştır⁴².

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin gelişimini sağlayan etkenlerden biri mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ve diğer mali kurumların gösterdikleri talepler olmuştur. 1960’lı yıllardan itibaren Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler, bankalar, yabancı sermayeyle fon sağlayan kurumlar yurtdışı fon kaynaklarının talebi ile finansal tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. İlk olarak tüm denetimler yabancı ülkelerde yerleşik denetim kuruluşları tarafından yapıyordu fakat 1970’li yıllardan itibaren uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının Türkiye’de yerleşik olan üye kuruluşları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır⁴³.

⁴¹ Muhammet Bezirci, Fehmi Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2011, Cilt 11, Sayı 21, s575-576.

⁴² Peyami Çarıkçıoğlu, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, **İSMMMO, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu: Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği Konferans Bildirisi**, İstanbul, 1995, s6-8.

⁴³ Bezirci, Karasioğlu, **a.g.e.**, s576.

Bağımsız denetimle ilgili olarak en önemli gelişme olarak 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, muhasebe ve denetim faaliyetlerini bir meslek olarak tanımlamış ve bu alanda faaliyet gösteren kişilerin niteliklerini belirlemiştir⁴⁴. İlaveten, bağımsız denetim alanında gelişmelere sebep olan diğer düzenleme Sermaye Piyasası Mevzuatı içerisinde yer alan, Bağımsız Denetim Hakkında yayımlanmış tebliğlerdir.

Türkiye’de denetim 1987 yılına kadar TTK ve vergi kanunları çerçevesinde devlet gelirlerini güvence almak için, devlet tarafından yapılmış bir süreç olarak görülmüştür.

Türkiye’de bağımsız denetim yaptırılması ile ilgili ilk zorunluluk 1987 yılında bankaların bağımsız denetimi ile getirilmiştir ancak denetimle ilgili ilke ve kurallar ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun yayınladığı tebliğler ile yasal dayanağa sahip olmuştur. Bununla birlikte T.C Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bankaların denetimi ile ilgili olarak Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i yayınlamıştır⁴⁵.

13 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun 50. Maddesine uygun olarak hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde denetim standartlarına yer verilmiştir⁴⁶.

1 Ocak 1994 tarihinden itibaren Türkiye’de tüm işletmeleri kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlamıştır. Bu sistemin temel amacı, muhasebenin temel kavramlarda, mali tablo ilkeleri, hesap planı ve mali tablo formlarında uygulama birliğinin sağlanması olmuştur⁴⁷.

⁴⁴ Lerzan Kavut, Burcu Adiloğlu, **Seçmeler 2016**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, 2016, s44.

⁴⁵ Dönmez, Ersoy, **a.g.e.**,s73.

⁴⁶ Doğan Kutukız, Akif Öncü, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişimine Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 41, 2009, s133.

⁴⁷ Erdoğan Avder, “Muhasebenin Ülkemizde Gelişimi ve Tek Düzen Hesap Planı” <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/>. (Erişim Tarihi: 19.02.19)

2000’li yıllardan itibaren Amerika ve Dünyada oluşan muhasebe skandalları Türkiye’de denetim alanında değişimlere ve zorunluluklara sebep olmuştur.

13 Ocak 2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun kabul edilmesine kadar Türkiye’de birçok kurum bağımsız denetim alanında kendi düzenleme ve yönetmeliklerini yayımlamıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun kabul edilmesi ile birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş ve Türkiye’de bağımsız denetim alanında düzenleyici kurum olarak faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) kurulması, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi bir kurum etrafında toplamış ve KGK’nın kurulmasından önce diğer kendi alanlarında denetimi düzenleyen kurumların kabul ettikleri yönetmelik, tebliğ ve kurallar yürürlükten kaldırılmıştır.

2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim ile İlgili Düzenlemeler

Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimi sırasıyla Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri ayrı başlıklar altında incelenerek açıklanmıştır.

2.2.1. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesindeki Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 13 Ocak 1982 tarihinde, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması, yatırımcıların hak ve yararlarının korunması amacıyla 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur⁴⁸. 30 Temmuz 1981 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yayımlanması ile Türkiye’de bağımsız dış denetim kavramında yeni bir dönem başlamıştır⁴⁹.

⁴⁸ Sermaye Piyasası Kurulu, <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/2007123/1> , (Erişim Tarihi: 20.02.2019)

⁴⁹ 31 Temmuz 1987 Tarihli 17416 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17416.pdf> , (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

Sermaye piyasasına yönelik bağımsız denetimle ilgili ilk düzenleme, 1987 yılında Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ile yürürlüğe girmiştir⁵⁰. Bu yönetmeliğin genel amacı, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması için ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenmiş finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca tespit edilecek standartlarla denetlenmesinin esaslarını belirlemektir. 18 Haziran 1988 tarihinde SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:3 sayılı Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar Tebliği ile birlikte SPK'ya tabi işletmeler ilk defa zorunlu denetime tabi tutulmuştur⁵¹. 29 Ocak 1989 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Seri XI, No: 1 Tebliği yayınlanmış ve Muhasebenin Temel Kavramları, Finansal Tablolara İlişkin Şekil, Esaslar ve Standartları, Denetim Raporlarına İlişkin Şekil ve Esaslar belirlenmiştir⁵². Zaman geçtikçe oluşan değişim ve gelişimler sonucunda Sermaye Piyasası Kurulunca bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin ilkeler, standartlar ve esaslar belirlenmiştir. Aşağıda SPK tarafından bağımsız denetimle ilgili olarak yayımlanmış tebliğler belirtilmiştir⁵³:

- 18 Aralık 1987 tarihli Seri: X, No: 1 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”
- 2 Mart 1988 tarihli Seri: X, No: 2 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ”
- 18 Haziran 1988 tarihli Seri: X, No: 3 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar Tebliği”
- 18 Haziran 1988 tarihli Seri: X, No: 3 sayılı “Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları Tebliği”
- 20 Temmuz 1988 tarihli Seri: X, No: 5 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ”

⁵⁰ 13 Aralık 1987 Tarihli 19663 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf> , (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

⁵¹ Kutukız, Öncü, **a.g.e.**, s133

⁵² 29 Ocak 1989 Tarihli 20064 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20064.pdf> . (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

⁵³ Sermaye Piyasası Kurulu, Mevzuat Listesi, <http://mevzuat.spk.gov.tr/Onceki/> . (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

- 20 Temmuz 1988 tarihli Seri: X, No: 6 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ”
- 20 Temmuz 1988 tarihli Seri: X, No: 7 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”
- 22 Ekim 1988 tarihli Seri: X, No: 8 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ”
- 5 Mayıs 1989 tarihli Seri: X, No: 9 sayılı “Bağımsız Özel Denetleme Çalışması ve Raporlanmasının İlke ve Kuralları Tebliği”
- 5 Mayıs 1989 tarihli Seri: X, No: 10 sayılı “Bağımsız Dış Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ”
- 26 Ekim 1990 tarihli Seri: X, No: 11 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Seri X, No: 10 sayılı Tebliğ’e Ek Tebliğ”
- 26 Ekim 1990 tarihli Seri: X, No: 12 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”
- 18 Şubat 1992 tarihli Seri: X, No: 14 sayılı “Bağımsız Sınırlı Denetlemeye İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”
- 7 Haziran 1994 tarihli Seri: X, No: 15 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ”
- 4 Mart 1996 tarihli Seri: X, No: 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”
- 29 Haziran 2002 tarihli Seri: X, No: 18 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklıklar ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”

- 12 Haziran 2006 tarihli Seri: X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”
- 28 Haziran 2013 tarihli Seri: X, No: 28 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”

Sermaye piyasasında yapılan bağımsız denetimlerin, 6 Aralık 2012 tarihli 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yapılmalıdır⁵⁴. Ayrıca Seri X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ halen yürürlüktedir. Sermaye piyasası kapsamında yapılan bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için bağımsız denetim kuruluşlarının SPK’na başvuruda bulunması ve yetkilendirilmesi gerekmektedir⁵⁵.

Sermaye piyasası kapsamında yapılan bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için denetim kuruluşları Seri X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde belirtilen kuruluş şartları maddesini karşılamak zorundadırlar. Kuruluş şartları maddesine göre denetim kuruluşları⁵⁶:

- KGK tarafından yetkilendirilmeli,
- Anonim şirket şeklinde kurulmalı ve hisse senetleri nama yazılmış olmalı,
- Sermaye ve oy haklarının en az %51’lik kısmı sorumlu ortak baş denetçilere ait olmalı,
- Teknik donanım, organizasyon, belge ve kayıt düzeni denetim faaliyetini gerçekleştirmek düzeyinde olmalı,
- Denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin oluşumundan ve işleyişinden sorumlu en az bir sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğunda çalışacak yerli sayda denetçi ya da uzman personelden oluşan Kalite Kontrol Güvence Komitesine sahip olmalı,

⁵⁴ 30 Aralık 2012 Tarihli 28513 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121230-1.htm> . (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

⁵⁵ “Seri X, No: 22, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> . (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

⁵⁶ “Seri X, No: 22, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Madde 3.

- Zorunlu mesleki sorumluluk sigorta bedeli asgari tutarla önceki faaliyet dönemindeki denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmelidir.

Bağımsız denetçiler sermaye piyasasında denetim yapmaları için, KGK tarafından sermaye piyasasında denetim yapmak üzere yetkilendirilmelidir. Yetkilendirme tarihinden itibaren, her yıl en az bir kere olmak üzere Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında olmayan ortaklıklarda denetim yapması ya da sermaye piyasasında bağımsız denetim yapma yetkisi olan denetim kuruluşunda fiilen iki yıl çalışmış olması gerekmektedir⁵⁷.

2.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 23 Haziran 1999 tarihinde 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuştur. Kurumun temel amacı Bankalar Kanunun uygulanmasını sağlamaktır.

1987 yılında bankalarda bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. İlaveten, 24 Aralık 1987 tarihinde T.C. Merkez Bankası tarafından bankaların denetlenmesi ile ilgili Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ yayımlanmıştır.

31 Ocak 2002 yılında 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve finans kurumlarının hesapları ve kayıt düzeninin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi ve yapılmış denetimin sonucunda oluşturulmuş görüş çerçevesinde yayımlanacak finansal tabloların onaylanması ile ilgili esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik yayımlanmıştır⁵⁸. Bu yönetmeliğe göre bankaların bağımsız denetimi yönetmeliğin belirlediği ilke ve kurallar esasında yapılmalı ve mevzuata uygunluk açısından oluşturulmuş görüş çerçevesinde konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar onaylanmalı ve raporlanmalıdır. 1 Kasım 2006 tarihinde “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” ile bankalarda bağımsız denetim yapan bağımsız denetçilerin

⁵⁷ “Seri X, No: 22, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Madde 4

⁵⁸ 31 Ocak 2002 Tarihli 24657 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/01/20020131m1.htm> . (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

yetkilendirilmesi, yetkilerinin kaldırılması ve faaliyetleri ile ilgili usul ve esaslar düzenlenmiştir⁵⁹.

BDDK tarafından bağımsız denetimle ilgili olarak yayımlanmış yönetmelik ve tebliğler özetlenerek aşağıda belirtilmiştir⁶⁰:

- 13 Ocak 2010 tarihli “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik”
- 13 Ocak 2010 tarihli “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimine İlişkin Rapor Hakkında Tebliğ”
- 17 Şubat 2010 tarihli “Bağımsız Denetim Takip Sistemine (BADES) İlişkin Genelge”
- 4 Aralık 2013 tarihli “Bilgi Alışverişi, Takas ve Mahsuplaşma Kuruluşlarında Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkeler İle İş Süreçleri ve Bilgi Sistemlerinin Denetimine İlişkin Tebliğ”
- 2 Nisan 2015 tarihli “Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik”

BDDK kapsamındaki bankalarda yapılan bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için bağımsız denetim kuruluşlarının BDDK’na başvuruda bulunması ve yetkilendirilmesi gerekmektedir. 2 Nisan 2015 tarihli Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik Bankalarda Bağımsız denetim yapmaya yetkili bağımsız denetim kuruluşlarını listeye almak için belirlenen ilave şartları ve bankalarda yapılan denetim faaliyetlerinin usul ve esaslarını düzenlemektedir⁶¹. Bankalarda bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen bağımsız denetim kuruluşları, 2 Nisan 2015 tarihli Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında

⁵⁹ 1 Kasım 2006 Tarihli 26333 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101.htm> . (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

⁶⁰ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Mevzuat Listesi, <https://www.bddk.org.tr/Mevzuat-Kategori/Bankacilik-Kanununa-Iliskin-Duzenlemeler/2> . (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

⁶¹ “Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik”, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.20645&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=bankalar%C4%B1n%20ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z> . (Erişim Tarihi: 20.02.2019).

Yönetmeliğin kuruluşlarda aranan şartlar maddesini karşılaması gerekmektedir. Bu maddeye göre bağımsız denetim kuruluşları:

- KGK tarafından yetkilendirilmiş olmalı,
- Teknik donanım, organizasyon, belge ve kayıt düzeni denetim faaliyetini gerçekleştirmek düzeyinde olmalı,
- En az iki denetim ekibi oluşturabilecek sayıda ve nitelikte bağımsız denetçi olmalı,
- Bağımsız denetimle ilgili zorunlu mesleki sigorta tutarının, bağımsız denetim kuruluşunun geçmiş yılda kazandığı gelirin iki katından az olmamak suretiyle yönetim organının belirlediği cari yılın bütçelenmiş gelir tutarının asgari olarak iki katı esas alınarak belirlenmeli,
- Yurt dışı ve yurt içinde bağımsız denetim faaliyeti iptal edilmemeli,
- KGK tarafından yetkilendirilme tarihinden itibaren en az üç hesap dönemi içerisinde bağımsız denetim faaliyetinde bulunmalıdır.

Bankalarda bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyen bağımsız denetçilerin KGK tarafından bankacılık alanında bağımsız denetim yapmak için yetkilendirilmesi gerekmektedir⁶².

2.2.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun Düzenlemeleri

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK), 3 Mart 2001 tarihinde 4628 sayılı Enerji Piyasası Kanuna esasen, elektrik piyasalarının düzenlenmesi amacıyla kurulmuştur. Daha sonra doğal gaz, petrol ve LPG piyasalarının düzenlenmesi görevleri verilmiştir⁶³.

3 Ekim 2003 tarihinde Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır⁶⁴. 29 Kasım 2011 tarihinde Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren

⁶² “Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik” madde 9.

⁶³ Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, <http://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1051/kurumsaltarihce> . (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

⁶⁴ 3 Ekim 2003 Tarihli 25248 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/10/20031003.htm> . (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ Resmi Gazetede yayımlanmış fakat 25 Mart 2015 tarihinde her ikisi yürürlükten kaldırılmıştır⁶⁵.

18 Mart 2015 tarihinde kabul edilmiş EPDK Kurul Kararında, Kurum kapsamında bağımsız denetime tabi işletmeler belirlenmiş ve denetimlerin KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir⁶⁶.

2.2.4. Hazine Müsteşarlığının Düzenlemeleri

13 Aralık 1983 tarihinde, 188 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı kurulmuştur⁶⁷. 9 Aralık 1994 tarihinde 4059 sayılı Finansal İstikrar ile Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun kabul edilmiş ve Başbakanlığa bağlı Hazine Müsteşarlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı adı altında iki ayrı kurum haline getirilmiştir⁶⁸. Hazine Müsteşarlığının amacı, ekonomi politikalarının tespitine yardımcı olmak ve bu politikalar çerçevesinde ekonomik ilişkilerin, ülkenin finansman politikaları çerçevesinde ilişkilerin düzenlenmesini temin etmektir.

11 Temmuz 2008 yılında Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Komisyonu arasında “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı ile Temin Edilen Yardımın Uygulanması Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyetine Sağlanan Avrupa Topluluğu Mali Yardımları ile İlgili İşbirliği Kuralları Hakkında Çerçeve Anlaşma” imzalanmıştır⁶⁹. Çerçeve Anlaşmaya göre “Katılım Öncesi Yardım Aracı” ile ilgili tüm yönetim ve kontrol sistemlerini ve

⁶⁵ 25 Mart 2015 Tarihli 29306 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/03/20150325.htm> . (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

⁶⁶ Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, <https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/23-2-1025/denetim> . (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

⁶⁷ “Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Tarihçesi”, <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazcuma3.doc> . (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

⁶⁸ 20 Aralık 1994 Tarihli 22147 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22147.pdf> (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

⁶⁹ 24 Aralık 2008 Tarihli 27090 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081224M1-1.htm> . (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

faaliyetlerini denetlemek için Hazine Kontrolörleri Kurulu “Denetim Otoritesi” belirlenmiştir⁷⁰.

18 Ekim 2011 tarihli 28808 sayılı Resmi Gazetede 2011/15 Başbakanlık Genelgesi yayımlanmıştır. Başbakanlık Genelgesi kapsamında⁷¹:

- Katılım Öncesi Yardım Aracının yönetim ve kontrol mekanizmalarının denetlenmesi için Hazine Kontrolörleri Kurulu, Denetim Otoritesi olarak görevlendirilmiştir.
- Denetim Otoritesi, 11 Temmuz 2008 tarihli “Çerçeve Anlaşma” kapsamındaki yönetim ve kontrol mekanizmasında yer alan kişi ve kurumlardan talimat alamaz ve işlevsel olarak bağımsızdır.
- Denetim Otoritesi, Katılım Öncesi Yardım Aracına ilişkin tüm kontrol ve yönetim sistemini ve faaliyetlerini denetler. Bu kapsamdaki kurumlar Denetim Otoritesi tarafından istenilen belge, bilgi, kayıt, rapor ve bilgi sistemlerini sunmak ve denetime hazır bulundurmak zorundadırlar.

4059 sayılı Kanuna, 662 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 5/b maddesi kapsamında⁷²: Hazine Kontrolörleri Kurulu, Avrupa Birliği tarafından Türkiye Cumhuriyetine mali işbirliği çerçevesinde sağlanan fonların kullanımı amacıyla oluşturulan tüm yönetim ve kontrol mekanizmalarının işlerliği ve etkinliğini denetleme ve bu kapsamda yapılan tüm faaliyetlere, uluslararası denetim standartlarına ve Kurul Başkanlığınca hazırlanan denetim rehberlerine uygun olarak Denetim Otoritesi sıfatıyla yerine getirmekle görevlidir⁷³.

2.2.5. 3568 Sayılı Kanun Kapsamındaki Düzenlemeler

13 Haziran 1989 tarihinde 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu, 20194 sayılı Resmi

⁷⁰ 6 Nisan 2016 Tarihli 27554 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/04/20100406-10.htm> . (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

⁷¹ 18 Ekim 2011 Tarihli 27554 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111018-7.htm> . (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

⁷² 2 Kasım 2011 Tarihli 28103 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102M1-2.htm> . (Erişim Tarihi: 21.02.2019).

⁷³ Kavut, Adiloğlu, a.g.e., s49.

Gazetede yayımlanmış ve muhasebe meslek mensuplarına ilişkin düzenlemeler içermiştir. 3568 sayılı Kanunla birlikte muhasebe ve denetim alanları mesleki statü kazanmıştır. Kanun, denetim mesleğini açıklarken Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri ve Yeminli Mali Müşavirleri bağımsız denetimi yapan meslek mensupları olarak tanımlamıştır⁷⁴.

3568 sayılı Kanunun amacı, işletmelerde faaliyet ve işlemlerin güvenilir bir şekilde yürütülmesini sağlamak, faaliyet sonuçlarını mevzuat çerçevesinde denetleme ve değerlendirmeye tabi tutarak durumu ilgililerin ve resmi kurumların kullanımına tarafsız şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” mesleki ve hizmeti ile TÜRMOB’un kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organların seçilmesine dair esasları düzenlemektir.

3 Ocak 1990 yılında Maliye Bakanlığınca Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları Denetimle ilgili “Çalışma Usul ve Esasları” adı altında yönetmelik yayımlanmış ve bağımsız denetimle ilgili maddeler içermiştir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu ile kurulmuş meslek odasıdır. TÜRMOB’un amacı, temsil ettiği meslek mensuplarının haklarını korumak ve onların meslekleriyle birlikte gelişimini sağlamaktır. Ayrıca, muhasebe alanında mesleği disiplin oluşturmak, muhasebe mesleğinin geliştirilmesini sağlamak ve meslekle ilgili yönetmelikleri hazırlamak, muhasebe mesleği içerisinde kuralları belirlemek ve meslek mensuplarının aykırı hareketlerini tespit edip gerekli disiplin kurallarını uygulamaktır⁷⁵.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu: 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

⁷⁴ 13 Haziran 1989 Tarihli 20194 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> . (Erişim Tarihi: 22.02.2019).

⁷⁵ TÜRMOB, <https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda> . (Erişim Tarihi: 22.02.2019).

(TMMOB) kurulmuştur. TMMOB, Türkiye muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlamayı ilke olarak benimsemiştir. TMMOB, faaliyette olduğu dönemde muhasebe standartları ile ilgili 24 komisyon oluşturmuş ve muhasebe standartlarını hazırlamıştır. Günümüzde bu kurum faaliyetini sürdürmektedir.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), 20 Şubat 2003 tarihinde TMMOB dâhilinde oluşturulmuştur. Kurulun temel amacı, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa tabi meslek mensuplarının üstlendikleri veya yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütmeleri için “Ulusal Denetim Standartları’nın” belirlenmesi yayımlanması ile güncelliğin korunmasıdır⁷⁶. Günümüzde TÜDESK’in faaliyeti durdurulmuş, Türkiye Denetim Standartlarını oluşturma görevi KHK’ya verilmiştir.

2.2.6. Türk Ticaret Kanunu Kapsamındaki Düzenlemeler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 13 Ocak 2011 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilmiş ve 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir⁷⁷. İlâveten, 30 Haziran 2012 tarihinde 6102 Sayılı TTK ile ilgili 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yayımlanmış ve 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir⁷⁸. 6102 sayılı TTK ile birlikte işletmelerin bağımsız denetimi ile ilgili köklü değişiklikler yapılmış, denetimin konusu, kapsamı ve içeriği yenilenmiştir.

⁷⁶ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” **Maliye Dergisi**, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada.pdf . (Erişim Tarihi: 22.02.2019).

⁷⁷ 14 Şubat 2011 Tarihli 27846 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm> . (Erişim Tarihi: 22.02.2019).

⁷⁸ 30 Haziran 2012 Tarihli 28339 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630-5.htm> . (Erişim Tarihi: 22.02.2019).

6102 sayılı TTK’nda denetimle ilgili hükümler 397-406. Maddelerde düzenlenmiştir. Bu maddeler sırasıyla aşağıda belirtilmiştir⁷⁹:

- 397. Madde, Genel Olarak Denetleme Maddesi,
- 398. Madde: Denetim Konu ve Kapsamı,
- 399. Madde: Denetçi
- 400. Madde: Denetçi Olabilecekler,
- 401. Madde: İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı,
- 402. Madde: Denetim Raporu,
- 403. Madde: Görüş yazıları,
- 404. Madde: Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu,
- 405. Madde: Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları,
- 406. Madde: Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi.

Bu maddelerden bazıları incelenmiş ve değişiklikler şu şekilde sıralanmıştır.

6102 sayılı TTK’na göre denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, mevcut mevzuata ve esas sözleşmenin finansal tablolar ile ilgili hükümlerine uyulmasının belirlenmesini de kapsar. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları içerisinde yer alan finansal bilgiler denetlenen finansal tablolarda olan bilgilerle tutarlı olup olmaması ve doğruluğu bağımsız denetim kapsamına girmektedir. Denetleme, KGK tarafından belirlenmiş usul ve esaslarla, denetçi mesleğinin etik kurallarına uygun bir şekilde özenle gerçekleştirilmelidir⁸⁰.

Denetime tabi olan işletmeler, Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenir ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun kapsamında olan işletmeler ve işletme üst kuruluşlarının denetlenmesinin genel usulleri Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir⁸¹. Denetime tabi olan işletmeler, finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, finansal tablo başlığında belirtmek zorundadır. Bağımsız denetime tabi işletmeler denetimden

⁷⁹ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> . (Erişim Tarihi: 22.02.2019).

⁸⁰ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 397.

⁸¹ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 397.

geçmemişse, finansal tablolar ve yönetim kurulu faaliyet raporları düzenlenmemiş kabul edilecektir⁸². İlaveten, bağımsız denetime tabi işletmeler denetimden geçmiş finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını, işletme internet sitelerinde yayınlamak zorundadırlar.

Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere 1 Haziran 1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununca ruhsat almış muhasebe meslek mensupları ve KGK tarafından yetkilendirilmiş kişi veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri olabilir. Aşağıdaki hallerin biri olduğunda denetçiler işletmelerde denetim gerçekleştiremez⁸³:

1. Denetçi denetlenen işletmede pay sahibiyse,
2. Denetçi denetlenen işletmenin şimdi ya da önceki 3 yıl içerisinde çalışanı veya yöneticisiyse,
3. Denetlenecek işletmeyle bağlantısı bulunan tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yönetici ya da sahibi veya bunlardan yüzde yirmiden fazla paya sahipse veya denetlenecek işletmenin yönetim kurulu üyesinin ya da bir yöneticisinin alt ve üst soyundan biri, eşi ya da üçüncü derece dâhil olmakla üçüncü dereceye kadar akrabasıysa,
4. Denetlenecek işletmeyle bağlantı halinde bulunan ya da böyle bir işletmede yüzde yirmi pay sahibi olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olanağı işletmede yüzde yirmiden fazla paya sahip kişinin yanında herhangi bir hizmet veriyorsa,
5. Denetlenecek işletmenin defter kayıtlarının yapılmasında ya da finansal tablolarının düzenlenmesinde denetim dışında bir katkıda bulunmuşsa,
6. Denetlenecek işletmenin defter kayıtlarının yapılmasında ya da finansal tablolarının düzenlenmesinde denetim dışında bir katkıda bulunduğu için denetçi olmayacak gerçek ya da tüzel kişinin veya ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi veya gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

⁸² 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 397.

⁸³ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 400.

7. 1 ve 6 şartlarında yer alan şartların kapsamında olduğu için denetçi olamayan denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
8. Son beş yıl içerisinde denetçilikle ilgili mesleki faaliyetinden kazanılan gelirin yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek işletmeye ya da ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirkete verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu gelecek yılda da elde etmesi bekleniyorsa.

İlaveten, yedi yıl içerisinde aynı şirket için toplamda 5 yıl denetçi olarak seçilen denetçi 2 yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez⁸⁴.

Türkiye’de bağımsız denetim hizmetinin oluşumu ve gerçekleşmesinin hukuki esasları, denetçilerin görev ve hakları 2 Kasım 2011 tarihli 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile belirlenmiştir.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; Uluslararası Standartlara uyumlu olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız demetimde uygulama birliğini, güven ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, onların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir⁸⁵.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’ye göre bağımsız denetim; finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi maksadıyla, standartlarla belirlenmiş bağımsız denetim

⁸⁴ KGK, Bağımsız Denetçiler İçin Rotasyon Süreleri, [http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1415/Denetim-U%CC%88stlenen-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetc%CC%A7iler-I%CC%87c%CC%A7in-Du%CC%88zenlenen-Rotasyon-Hu%CC%88ku%CC%88mlerine-I%CC%87lis%CC%A7kin-Duyuru-\(12.03.2018\)](http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1415/Denetim-U%CC%88stlenen-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetc%CC%A7iler-I%CC%87c%CC%A7in-Du%CC%88zenlenen-Rotasyon-Hu%CC%88ku%CC%88mlerine-I%CC%87lis%CC%A7kin-Duyuru-(12.03.2018)) . (Erişim Tarihi: 23.02.2019).

⁸⁵ 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/KHK/660%20say%C4%B1%C4%B1%20KHK.pdf> . (Erişim Tarihi: 23.02.2019).

tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesini ve rapora bağlanmasını ifade eder⁸⁶.

2.2.7. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla 660 sayılı Kanunu Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur⁸⁷.

KGK’nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını korumak, denetim raporlarının bağımsız ve doğru bir şekilde hazırlanması ile ilişkin kamu yararını korumak ve doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda öncelikli borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmakla belirlenmiş olan büyük ölçekli işletmelerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur⁸⁸. KGK’nın kurulmasıyla birlikte, Sermaye Piyasası Kurulu’nun, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu’nun ve Hazine Müsteşarlığının bağımsız denetimle ilgili olan yetkileri kaldırılmıştır⁸⁹.

KGK’nın temel yetki ve görevlerini şu şekilde sıralanmaktadır⁹⁰:

- Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarına denetim faaliyetlerini yürütmeleri için yetkilendirmek;
- Bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güven ve kaliteyi sağlamak;
- Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak;

⁸⁶ 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

⁸⁷ KGK, <http://www.kgk.gov.tr/Home/> . (Erişim Tarihi: 23.02.2019).

⁸⁸ KGK, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf . (Erişim Tarihi: 23.02.2019).

⁸⁹ Kavut, Adiloğlu, **a.g.e.**, s54

⁹⁰ KGK, Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Kitapçığı, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf . (Erişim Tarihi: 23.02.2019).

- Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olan Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamaktır.

KGK, Türkiye Denetim Standartlarının yayımlanmasına 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren Kalite Kontrol Standardı ile başlamış ve halen de güncel standartları yayımlamaktadır. Mart 2019 tarihinden itibaren KGK tarafından yayınlanmış Türkiye Denetim Standartları listesi Ek 1’de belirtilmiştir⁹¹.

2.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliği

KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin amacı, 13 Ocak 2011 tarihli 6102 sayılı TTK ve 29 Eylül 2011 tarihli 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir⁹². Yönetmelik, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, sicil kayıtlarının tutulması, yükümlülükleri, sorumluluklarını belirler ve bunların KGK tarafından incelenmesi, denetlenmesi ve uygulanacak idari yaptırımlarla ilgili usul ve esasları kapsar⁹³. Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 8 bölümden ve geçici maddeler dâhil olmak üzere 56 maddeden oluşmaktadır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin birinci bölümünde, yönetmeliğin amacı, kapsamı, dayanağı ve tanımlar belirtilmiştir. Tanımların belirtildiği 4. maddede bağımsız denetim, denetçiler, denetim kuruluşları, denetim ağı ve denetçilerin yasal zorunluluk ve yükümlülük tanımları belirtilmiştir⁹⁴.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin ikinci bölümünde, bağımsız denetimin amaç ve kapsamı açıklanmıştır. Şöyle ki, bağımsız denetim, finansal tablolar ve finansal bilgiler dâhil olmakla denetime tabi olan konuların belirlenmiş kriterlere

⁹¹ Kamu Gözetimi Kurumu, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf . (Erişim Tarihi: 23.02.2019).

⁹² 26 Aralık 2012 Tarihli 28509 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm> . (Erişim Tarihi: 24.02.2019).

⁹³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 2, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY.pdf> . (Erişim Tarihi: 24.02.2019).

⁹⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 4,

uyumlu olup olmadığı konusunda Türkiye Denetim Standartları kapsamında güvenli bir görüş oluşturmak amacıyla yapılmaktadır⁹⁵. Denetim konusu, 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve diğer mevzuat hükümlerince denetime tabi tutulan konularda yapılır⁹⁶.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin üçüncü bölümünde, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilme süreçleri belirtilmiştir. Bu süreçler 2.3.1 ve 2.3.2. başlıklarında incelenerek açıklanmıştır⁹⁷.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin dördüncü bölümünde, bağımsız denetimin resmi sicili, sicil bilgileri, sicile kaydedilmesi ve ilanı şartları belirtilmiştir⁹⁸.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin beşinci bölümünde, bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarının yükümlülükleri belirtilmiştir⁹⁹. Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarının tabi oldukları yükümlülükler, 2.3.3 başlığında incelenerek açıklanmıştır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin altıncı bölümünde, KGK tarafından yapılacak inceleme, denetim ve idari yaptırım süreçleri ve uygulanma şartları belirtilmiştir¹⁰⁰. Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarının tabi oldukları idari yaptırımlar, 2.3.4. başlığında incelenerek açıklanmıştır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin yedinci ve sekizinci bölümlerinde çeşitli ve geçici hükümler belirtilmiştir. Bu hükümlere denetimlerde denetçilerin ve denetim kuruluşlarının denetimlerde sorumlulukları, belirlenmiş mücbir sebepler ve diğer hükümleri dâhil edilmiştir¹⁰¹.

2.3.1. Bağımsız Denetçilerin Onaylama ve Lisanslama Süreçleri

Bağımsız denetçi: bağımsız denetim yapmak için, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre serbest

⁹⁵ Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 5,

⁹⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 6,

⁹⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği bölüm 3

⁹⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği bölüm 4,

⁹⁹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği bölüm 5,

¹⁰⁰ Bağımsız Denetim Yönetmeliği bölüm 6,

¹⁰¹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği bölüm 7-8,

muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilmiş kişilerdir¹⁰².

Türkiye Cumhuriyetinde bağımsız denetçi olmak için aşağıdaki şartlar gerekmektedir¹⁰³:

1. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren yüksekokul ve fakültelerden veya Yükseköğretim Kurulu tarafından denkliği onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması. İlaveten, diğer eğitim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber yukarıda belirtilmiş bilimlerden en az lisansüstü seviyesinde mezun olmak;
2. Meslek mensubu olmak;
3. Türkiye Cumhuriyeti arazisinde yerleşik olmak;
4. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak;
5. Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamak; Uygulamalı mesleki eğitim üç yıl süreyle, finansal tabloların denetimi dâhil olmakla mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda eğitim alma şartıdır. 5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan adaylarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamaktadır.
6. KGK tarafından yapılan denetçilik sınavından başarılı olmak;
7. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 53 üncü maddesinde belirtilmiş süreler geçse bile, kasten işlenmiş bir suçtan dolayı 1 yıl veya daha çok sürece hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devlet güvenirliliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlardan mahkûmiyeti olmaması. İlaveten, zimmet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, kaçakçılık gibi suçlardan mahkûmiyet olmamak;
8. Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından yetkilendirme şartlarının taşınmamasının sonradan anlaşılması ya da şartların sonradan kaybedilmesi durumundan başka diğer sebeplerden iptal edilmemiş olması

¹⁰² 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname madde 2

¹⁰³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 14.

9. Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği haysiyet ve şerefe uyulmayan bir durumun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması şartlarının taşınması gerekmektedir.

Bağımsız denetçi adayları yukarıda belirtilmiş şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle KGK'ya başvururlar. Adaylara Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi kimliği ve mührü verilir.

Türkiye Cumhuriyetinde bağımsız denetim alanında sınav yapma ve yetkilendirme işlemi KGK dâhilinde Sınav Komisyonu tarafından gerçekleştirilmektedir. Bağımsız Denetçilik Sınavı yılda 2 defa İstanbul ve Ankara'da düzenlenmektedir. Sınavla ilgili olarak tüm hususlar sınav gününde en az 2 ay önce Resmi Gazete ve KGK'nın internet sitesinde duyurulur. Sınav için başvurular KGK internet sayfasından gerçekleştirilir.

Bağımsız Denetçilik sınavının konuları aşağıdadır:

1. Muhasebe;
2. Muhasebe Standartları;
3. Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim;
4. Denetim;
5. Genel Hukuk Mevzuatı;
6. Sermaye piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel emeklilik mevzuatı

Temel alanlarda yetkilendirilmek isteyen meslek mensupları sadece belirli sınavlara tabi tutulurlar. Bunlardan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Muhasebe Standartları, Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim ve Denetim alanlarında sınava tabiyken, Yeminli Mali Müşavirler Muhasebe Standartları ve Denetim alanlarında sınava tabidirler. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanında yetki sahibi olmak isteyen adaylar, Sermaye piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel emeklilik mevzuatı konusunda sınava tabidirler¹⁰⁴.

¹⁰⁴ KGK, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5233/Genel-Bilgiler> . (Erişim Tarihi: 25.02.2019).

Sınav konularının her biri 100 puan değerinde belirlenmiştir. Sınavda başarılı olmak için adayların 100 puan üzerinden en az 60 puan alması ve tüm sınav konularından alınmış notların aritmetik ortalamasının en az 70 puan olması gerekmektedir.

2.3.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Onaylama ve Lisanslama Süreçleri

Bağımsız denetim kuruluşu; KGK tarafından bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilmiş ortakları yeminli mali müşavirler veya serbest mali müşavirlerden oluşmuş sermaye şirketleridir¹⁰⁵.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu ve mevzuatta öngörülmüş şartlar saklı kalmakla, denetim faaliyeti için izin talebinde bulunan kuruluşun aşağıdaki şartları karşılaması gerekmektedir¹⁰⁶:

1. Kuruluşun sermaye şirketi olması;
2. Hisse ve ya paylarının nama yazılı olması
3. Faaliyet alanının bağımsız denetim veya 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana ait olması
4. Ticari unvanında bağımsız denetim ibaresinin olması
5. Esas sözleşme veya şirket sözleşmesinin denetimle ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olmaması
6. Sermaye ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilere ait olması ve ortaklarının hepsinin meslek mensubu olması;
7. Denetçilerin Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması;
8. Denetçilerin tam zamanlı ve asgari bir raporlama döneminde görevlendirilmiş olması
9. Sorumlu denetçi olabilme şartlarını taşıyan en az 2 denetçinin olması

¹⁰⁵ Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 4,

¹⁰⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 13,

10. Denetim kadrosunun, asgari olarak, faaliyetleri etkin bir şekilde gerçekleştirecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip 3 denetçiden oluşması ve sorumlu denetçiden ilave olarak 1 yedek denetçinin bulunması.
11. Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzdesel olarak yüzde yetmiş beşi geçmemek kaydıyla çoğunluğun kadrodaki denetçilerden oluşması;
12. Denetçi, ortak ve yöneticilerin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetçi yanında faaliyet göstermemesi, ilave olarak, tüzel kişilikte ortak, yönetici ve denetçi olmaması ve bağımsız denetçi gibi faaliyet göstermemesi.
13. Denetim rehberleri de dâhil olmak üzere, esası KGK tarafından belirlenmiş olan kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerin yazılı olarak oluşturulmuş olması;
14. Denetim faaliyetlerini yeterli ve etkin düzeyde yürütmek için KGK tarafından uygun görülecek bir düzeyde organizasyon, teknik donanım, mekân, belge, kayıt düzenine sahip olması;
15. Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından yetkilendirme şartlarının taşınmamasının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi durumundan başka diğer sebeplerden iptal edilmemiş olması
16. Tüzel kişilik ve ortakların olumsuz itibara sahip olmaması, denetim meslekinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan durumun bulunmaması

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, yukarıda belirtilen şartları sağladıkları hakkında bilgi ve belgelerle KGK'ya başvururlar. KGK tarafından gerekli incelemeler yapıldıktan sonra, gerekli şartları karşılayan kuruluşlar sicile kayıt ve ilan edilir. Tescil işleminden sonra kuruluşlara Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi taktim edilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının devir, bölünme, birleşme, tür değişikliği gibi tüm işlemleri KGK'nın iznine tabidir.

İlave olarak denetim kuruluşları, sermaye piyasasında, bankalarda ve enerji piyasasında denetim gerçekleştirmek için sırasıyla, SPK, BDDK ve EPDK tarafından yetkilendirilmelidir. Sermaye piyasasında denetim yapmak isteyen denetim kuruluşları, SPK tarafından yayımlanan Seri X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde belirtilen şartları karşılaması, banka denetimi

yapmak isteyen denetim kuruluşları, BDDK tarafından yayınlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmeliğin şartlarını karşılaması gerekmektedir.

Denetim kuruluşları tarafından, denetçilere denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi unvanları verilebilir. Altı yıl denetçi mesleğini icra eden denetçilere kıdemli denetçi, on yıl denetçi mesleğini icra eden denetçilere ise başdenetçi unvanı verilebilir¹⁰⁷.

2.3.3. Bağımsız Denetçiler ve Denetim Kuruluşlarının Yükümlülükleri

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre, bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşların gerçekleştirmek zorunda oldukları bazı yükümlükler mevcuttur. Bu yükümlükler aşağıdaki gibidir¹⁰⁸:

- Kalite Kontrol Sistemi Oluşturma
- Mesleki Etik İlkelerine Uyma
- Denetçi Bağımsızlığı
- Reklam Yasağı
- Haksız Rekabette Bulunmama
- Sürekli Eğitim
- Denetçinin Zorunlu Mesleki Sigortası
- Şeffaflık Raporunun Hazırlanması ve Duyurulması

Kalite Kontrol Sistemi Oluşturma: Denetim kuruluşları kendi faaliyetlerini, asgari şartları KGK tarafından belirlenmiş bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde gerçekleştirmek zorundadırlar. Kalite Kontrol Standartına uygun olarak denetim kuruluşları aşağıdaki kalite kontrol unsurlarını oluşturur¹⁰⁹:

- *Denetim kuruluşu dâhilinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları*; denetim kuruluşu kaliteyi, denetim faaliyetinin gerçekleşmesinde vazgeçilmez bir

¹⁰⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 27,

¹⁰⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği,

¹⁰⁹ KGK, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5189/I%CC%87nceleme-Su%CC%88reci> . (Erişim Tarihi: 26.02.2019).

unsur olarak kabul eden kurumsal kültür oluşturmak için politika ve süreçler oluşturur.

- *İlgili etik hükümler;* denetim kuruluşu, kendisi ve personelinin etik hükümlere uyumlu konusunda güvence sağlayan politika ve süreçler oluşturur.
- *Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi;* denetim kuruluşu, müşterilerde ilişkisinin, denetim sözleşmesinin kabul edilmesi ve devam ettirilmesi ile önceden belirlenmiş hususlar gerçekleştiği sürece denetimi üstleneceğine ya da ilişkiyi devam ettireceğine dair güvence sağlayan politika ve süreçler oluşturur.
- *İnsan kaynakları;* denetim kuruluşları, denetim faaliyetlerini Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak yürütmek ve denetim kuruluşunun ya da sorumlu denetçinin içinde bulunduğu şartlara uygun rapor oluşturmasını sağlamak amacıyla gerekli bilgi ve beceriye sahip personelin mevcut olması konusunda kendisine güvence sağlayan politika ve süreçler oluşturur.
- *Denetimin yürütülmesi;* denetim kuruluşu, denetimin TDS ve mevcut mevzuata uygun olarak yürütülmesi ve denetim kuruluşu ya da sorumlu denetçinin içinde bulunduğu şartlara uygun rapor oluşturmasını sağlamak amacıyla kendisine güvence sağlayan politika ve süreçler oluşturur.
- *İzleme;* denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi ile ilgili politika ve süreçlerin yeterli ve yerinde olduğu ve etkin şekilde işlediği ile ilgili makul güvence sağlayan süreçtir.

Denetim kuruluşları, kalite kontrol unsurlarının her birini ele alan süreç ve politikaları içeren bir kalite kontrol sistemi oluşturmak ve sistemin devamlılığını sağlamak zorundadırlar.

Mesleki Etik İlkelerine Uyuma: Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları ayrıntıları KGK tarafından belirlenen mesleki etik ilkelere uymak zorundadırlar. KGK tarafından 21 Mayıs 2015 tarihinde Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar yayınlanmıştır. KGK tarafından belirlenen temel etik ilkeler aşağıdaki gibidir¹¹⁰:

¹¹⁰ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 21,

- *Dürüstlük*; denetçiler ve denetim kuruluşları, iş ilişkilerinde ve mesleki faaliyetlerinde açık, güvenilir, dürüst ve doğru olmalıdırlar,
- *Tarafsızlık*; önyargılar, çıkar çatışmaları veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının mesleki kararlarının etkilenmesine izin vermemek,
- *Mesleki yeterlilik ve özen*; denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmetini almaları için gereken denetim tekniklerini, mesleki bilgi ve beceriyi yeterli seviyede tutmak ve Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak hareket etmek,
- *Sır saklama*; denetim faaliyeti zamanı edinilen bilgilerin gizliliğini korumak, bu bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak, kendi çıkarları ve üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak,
- *Mesleğe uygun davranış*; mevcut mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınmak.

Denetçi Bağımsızlığı: Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları, denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorundadırlar ve denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. Ayrıca, denetçi ve denetim kuruluşlarının bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumların bulunmaması gerekmektedir. Denetçi ve denetim kuruluşlarının bağımsızlığının zedeleyen ya da ortadan kaldıran durumlar Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 22. Maddesinde açıklanmıştır¹¹¹:

1. Denetçi ve denetim kuruluşlarının ortakları, yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar bile eşleri ile üçüncü derece dâhil olmakla üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımları ya da denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak parasal ilişkilere girilmiş olması,
2. Geçmiş yıllarda denetlenen işletme tarafında geçerli bir nedene dayanılmadan denetim ücretinin ödenmemesi,

¹¹¹ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 22,

3. Denetim ücretinin denetim sonuçları ile ilgili şartlara göre belirlenmiş olması, denetim kalitesiyle ilgili bilinmezlik olması ve diğer bağımsızlığı zedeleyen hallerin ortaya çıkması.

KGK tarafından yayınlanan etik kurallara göre, bağımsızlığı tehdit eden haller belirlendiğinde, bağımsızlığı koruyacak tedbirler alınır. Fakat alınan tedbirlerin tehditleri bertaraf edemeyeceği anlaşıldığı zaman, bağımsızlığın zedelendiği kabul edilir. Bağımsız denetçiler bağımsızlıkla ilgili tehditleri belirlemek ve kayda almakla zorunludur. Bağımsızlığın zedelendiği haller KGK'ya bildirilmeli ve onay alındıktan sonra denetim sözleşmesi sonlandırılmalıdır.

Reklam Yasağı: Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları doğrudan ya da dolaylı olarak reklam yapamaz ve reklam sayılabilecek bir faaliyette bulunamazlar. Fakat bilgi içerici seminerler veya konferanslar düzenleyebilir, kendi kurumsal bilgilerini içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler¹¹².

Haksız Rekabette Bulunmama: Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları, denetim faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyecek ya da meslektaşlarına zarar verebilecek şekilde faaliyet gösteremezler¹¹³.

Sürekli Eğitim: Bağımsız denetçiler, mesleki etik kurallara uygun olarak ve yüksek kalitede denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla, sahip oldukları bilgi ve becerinin yeterli seviyede tutulmasını ve geliştirilmesini sağlamak için sürekli eğitime tabidirler. Denetçiler, yıllık ve üçer yıllık dönemler için KGK tarafından belirlenen sürekli eğitim şartlarını karşılamak zorundadırlar¹¹⁴. Bağımsız denetçilerin sürekli eğitimi için 4 Kasım 2017 tarihinde KGK tarafından Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğe göre bağımsız denetçiler, 3 yıllık dönemde 120 kredi karşılığı eğitim tamamlamak zorundadırlar ve 120 kredi karşılığı eğitimin en az 60 kredisi temel mesleki konuları kapsamalıdır¹¹⁵.

¹¹² Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 23,

¹¹³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 24,

¹¹⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 25,

¹¹⁵ 4 Kasım 2017 Tarihli, 30230 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171104-6.htm> . (Erişim Tarihi: 27.02.2019).

Denetçinin Zorunlu Mesleki Sigortası: Denetçiler ve denetim kuruluşları, ilk denetim faaliyetlerinden itibaren, tüm denetim faaliyetlerini kapsayacak mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar. Mesleki sorumluluk sigortası ile ilgili şartlar, Hazine Müsteşarlığının görüşüyle birlikte KGK tarafından belirlenir¹¹⁶.

Şeffaflık Raporunun Hazırlanması ve Duyurulması: Bağımsız denetim kuruluşları yıllık şeffaflık raporlarını KGK'ya bildirmek ve kendi internet sayfalarında yayınlamak zorundadırlar. Şeffaflık raporu, denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve denetim kuruluşları hakkında asgari bilgileri içerir. Bunlar denetim kuruluşunun hukuki yapısı ve ortakları hakkında bilgiler, organizasyon yapısı, kalite kontrol sisteminin etkinliği, yöneticiler ve sorumlu denetçiler hakkında bilgiler, denetçilerin sürekli eğitimi hakkında oluşan politikalar ve KGK tarafından istenen diğer bilgileri kapsamaktadır¹¹⁷.

2.3.4. Türkiye’de Denetim Hizmeti Alanında Disiplin ve Önlem Sistemi: İdari Yaptırımlar

Türkiye’de denetim hizmetinde idari yaptırımlar; yapılmış denetim çalışmaları ve faaliyetlerinin, ihbar ve şikâyetler veya diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri esasında, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Türk Ticaret Kanunu ve KGK’nın düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edildiği zaman KGK tarafından uygulanır. İdari yaptırımlar tespit edilmiş aykırılıkların mahiyeti ile ilgili olarak üçe ayrılır¹¹⁸:

1. Uyarı;
2. Faaliyet izninin askıya alınması;
3. Faaliyet izninin iptal edilmesi.

Uyarı: Uyarı yaptırımı, denetçiler ve denetim kuruluşlarına aşağıdaki hallerde uygulanır¹¹⁹:

¹¹⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 33,

¹¹⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 36,

¹¹⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 39,

¹¹⁹ KGK, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5251/I%CC%87dari-Yapt%C4%B1r%C4%B1mlar> . (Erişim Tarihi: 28.02.2019).

1. Denetim faaliyetlerini, fiilin ağırlığı açısından daha ağır yaptırım gerektirmeyen bir şekilde, Türkiye Denetim Standartlarına aykırı olarak yürütülmesi;
2. Bağımsızlığı tehdit eden hususlarla ilgili olarak gereken önlemlerin alınmaması ve kayda geçirilmemesi;
3. Kalite kontrol sistemini oluşturmaması;
4. Mesleki etik ilkelere uyma taahhüdün alınmaması;
5. Belirlenmiş olan reklam yasağına uymaması;
6. Haksız rekabetle ilgili maddenin hükümlerine aykırı hareket etmesi;
7. Sürekli eğitim programlarını tamamlamamış kişilerin denetim faaliyeti göstermesi ve denetim ekiplerinde görev alması;
8. Görevlendirilmesi uygun görülenlerin dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi;
9. Denetçiler ve denetim kuruluşları ile denetlenen işletme arasında düzenlenmiş yazılı denetim sözleşmesine aykırı hareket edilmesi;
10. Mesleki sorumluluk sigortasını yaptırmaması;
11. KGK'ya bildirilmesi gerek bildirimlerin zamanında, tam ve doğru yerine getirilmemesi;
12. Saklama ve ibraz yükümlülüğü kurallarına aykırı hareket etmesi;
13. Şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında KGK'ya bildirilmemesi ve yayınlanmaması;
14. KGK tarafından belirlenmiş ücret tarifelerine uyulmaması;
15. Mevzuata uygun olarak denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması ya da hazırlanmış raporların usulce ilgili yerlere gönderilmemesi;
16. Türk Ticaret Kanununun hükümlerine aykırı hareket edilmesi;
17. Diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımı gerektiren benzer durumların tespit edilmesi.

Faaliyet iznini askıya alma: Faaliyet iznini askıya alma yaptırımı, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin fiilin ağırlığını dikkate almakla, iki yılı

geçmemek üzere KGK kararıyla belirlenmiş süre ile uygulanır. Faaliyet iznini askıya alma aşağıdaki aykırılıkların tespit edildiği hallerde uygulanmaktadır¹²⁰:

1. Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı ya da uyarının kesinleşmesinden itibaren iki yıl içerisinde tekrarlanması veya iki yıl içerisinde uyarı yaptırımını gerektiren farkı üçüncü fiilin işlenmesi;
2. Türkiye Denetim Standartları uyarınca gerekli mesleki özen ve titizliğin gösterilmemesi ve gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi;
3. Yapılan denetim çalışmaları veya faaliyetlerinde, Türkiye Denetim Standartlarıncı belirlenmiş etik ilkelere uyulmaması, güvenilir olmayan ve kalitesiz denetimler gerçekleştirilmesi;
4. Denetimin denetim yapmaya yetkisi olmayan şahıslar tarafından gerçekleşmesi;
5. Denetçiler ve denetim kuruluşları tarafından, denetlenen işletmelere, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde olan tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimini dışında ilave biz hizmet verilmesi;
6. Denetim faaliyeti ile ilgili belirlenmiş kısıtlamalara riayet edilmemesi;
7. Denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, denetim ekipleri ile ilgili aranan koşullara riayet edilmemesi;
8. Mevzuatta faaliyet izninin askıya alınması ile ilgili diğer durumların tespit edilmesi.

Faaliyet izninin iptali: Faaliyet izninin iptali yaptırımı, KGK tarafından denetçilerin faaliyetlerini süresiz olarak iptal edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Aşağıda belirtilmiş aykırılıkların tespit edilmesi halinde uygulanır¹²¹:

1. Faaliyet izninin askıya alınması yaptırımını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içerisinde tekrarlanması veya iki yıl içerisinde faaliyet iznini askıya alma yaptırımını gerektiren farkı üçüncü fiilin işlenmesi;

¹²⁰ KGK, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5251/I%CC%87dari-Yapt%C4%B1r%C4%B1mlar> . (Erişim Tarihi: 28.02.2019).

¹²¹ KGK, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5251/I%CC%87dari-Yapt%C4%B1r%C4%B1mlar> . (Erişim Tarihi: 28.02.2019).

2. Yetki belgesinin kasten doğru olmayan veya yanıltıcı beyanlarda bulunmakla ya da hukuken aykırı diğer yollarla alınması;
3. Yetkilendirilme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması ya da sonradan kaybedilmesi;
4. Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğünün uyarınca, gerçeklikten uzak görüş bildirmesi;
5. Denetim faaliyetine olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmesi;
6. Faaliyet izninin iptali ile ilgili mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.

2.4. Türkiye’de Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler

Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilen Yeni Türk Ticaret Kanununun ilk haliyle tüm sermaye şirketleri için bağımsız denetim öngörülmüştür fakat 6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanunu ile Yeni TTK’nun 397 sayılı Maddesine ilave bir fıkra eklenmiş ve bağımsız denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği belirtilmiştir¹²².

Türkiye’de zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeleri belirlemek için, Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararını incelemek gerekmektedir. 26 Mart 2018 tarihli Bakanlar Kurulu Kararında bağımsız denetime tabi işletmeler belirlenmiştir. Türkiye’de zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeler için genel olarak belirlenmiş eşik değerler aşağıdakilerdir¹²³:

1. Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası.
2. Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası.
3. Çalışan sayısı 175 kişi.

¹²² “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı”
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Bakanlar%20Kurulu%20Kararlar%C4%B1/Yeni%20Bakanlar%20Kurulu%20Karar%C4%B1.pdf> . (Erişim Tarihi 01.03.2019)

¹²³“Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” madde 3.

Eşik değerini aştığı için denetime tabi olan işletme, peş peşe iki hesap döneminde belirlenmiş ölçütten en az ikisine ait eşik değerin altında kalacak olursa gelecek hesap döneminde denetim kapsamından çıkar. İlaveten, bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerdin %20 ya da daha fazla altında kaldığı zaman da gelecek hesap döneminde denetim kapsamından çıkmaktadır¹²⁴.

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından şirketin tabi olduğu mevzuata uygun olarak hazırlanmış olan son iki yıla ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınarak eşik değerlerin aşılmasını belirlenmektedir.

Eşik değerlerin aşılmasının belirlenmesinde şirketler bağlı ortaklık ve İştirakleriyle birlikte dikkate alınır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketlerde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı, çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, iştirake ait söz konusu kalemler şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır¹²⁵.

Belirlenmiş ölçütlere ilave olarak, herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın denetime tabi şirketler aşağıda belirtilmiştir¹²⁶:

1. SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketler.
2. Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketler:
3. Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet gösteren sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

¹²⁴ Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” madde 3.

¹²⁵ Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” madde 3.

¹²⁶ “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” I sayılı Liste,

4. Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet gösterme izni olan; yetkili müesseseler, kıymetli maden aracı kurumlar, kıymetli maden üretimi ya da ticaretiyle faaliyet gösteren şirketler.

5.Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre lisanslı depo işletmeleri ve Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulmuş umumi mağazalar.

6.Aşağıdaki hak ve lisansların en az birine sahip medya hizmeti kurumları

6.1 Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı;

6.2 Uydu televizyonu yayın lisansı;

6.3 Birden fazla ile yönelik kablolu televizyon yayın lisansı.

2.5. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Sorunları

Bağımsız denetim, finansal tablolar ile üretilen finansal bilgilerin kullanıcılar için karar aşamasında güvenilir bilgi oluşturmaya ve ilave olarak bu bilgilerin kullanılabilir olmasını sağlayan bir süreçtir ve günümüzde Türkiye’de bağımsız denetim 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve diğer ilgili düzenlemeler temel alınarak gerçekleştirilmektedir. Mevcut düzenlemelere uygun olarak Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimi ile ilgili sorunlar aşağıdaki gibi özetlenmektedir¹²⁷:

- Bağımsız denetim alanında haksız rekabetin mevcut olması ve bu rekabetin ücretlendirme sürecinde ortaya çıkması,
- Bağımsız denetim süreçleri ile ilgili denetlenen işletmelerin bilgi düzeyinin yetersiz olması,
- İşletmelerin bağımsız denetimin kattığı katma değer görmezden gelinmesi,
- Birçok işletmede kurumsal yönetim uygulamalarının mevcut olmaması¹²⁸,
- Bağımsız denetimin asgari ücretlerinin KGK tarafından belirlenmemiş olması,
- Bağımsız denetim mesleğinin, 3568 sayılı yasa ile yetkilendirilmiş meslek mensupları tarafından ek gelir kaynağı olarak düşünülmesi,

¹²⁷ Mehmet Yolcu, Bağımsız Denetim Sektörünün Sorunları, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mehmetyolcu/004/> (Erişim Tarihi: 02.03.2019).

¹²⁸Günaydın Topçu, Bağımsız Denetim Sektöründe Karşılaşılan Sorunlar, http://www.abeurodenetim.com/images/yayinlar/Gunaydin_Topcu_Makale.pdf Erişim Tarihi 2.3.2019

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Azerbaycan'da Bağımsız Denetim

Bu bölümde Azerbaycan'da bağımsız denetimin gelişim süreci ve bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler anlatılacaktır.

3.1. Azerbaycan'da Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci

Yarım asırdan fazla bir zaman içerisinde Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliğine (SSCB) bağlı olan Azerbaycan Cumhuriyetinde denetimin gelişimini ve tarihini iki başlık altında açıklamak mümkündür:

1. SSCB Zamanında Bağımsız Denetim,
2. Bağımsızlık Döneminde Bağımsız Denetim.

3.1.1. Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Zamanında Bağımsız Denetim

Eski SSCB ülkelerinden olan Azerbaycan Cumhuriyeti bağımsızlık elde etmeden önce, diğer sosyalist ülkeler gibi pazar ekonomisinden, mülkiyet biçimlerinden ve genel olarak ekonomik sistemin sağlıklı bir şekilde oluşabilmesi için gerekli olan tüm olanaklardan mahrum kalmıştır.

Eski SSCB ülkelerinde olduğu gibi Azerbaycan'da da kontrol ve teftiş işleri hep devletin kontrolü altında olmuştur. Ama bu tür faaliyetler zamanın gerisinde bir nitelik taşımış ve sistematik bir şekilde yaratılmış bir kurum varlığı görülmemiştir. Sovyetler veya Azerbaycan denetim sistemi diye bir kavram olmamıştır. Fakat gerçek anlamda 1917 yılı Ekim devriminden itibaren sosyalist düzenin liderleri oluşturdukları düzene göre bir muhasebe kayıt sistemi oluşturmuşlardır ve bu sistemle tutulmuş olan muhasebe kayıtlarına devlet tarafından düzenlenmiş kontrol ve mali analiz yapılmaya başlanmıştır¹²⁹.

1980'li yılların ortalarında SSCB'de denetim faaliyetleri büyük kentlerde kurulmuş olan kooperatiflerde gelişmeye başlamıştır. Bu da pazarda oluşmuş arz ve

¹²⁹ Y.V.Sokolov, V.Y. Sokolov, **Muhasebe Tarihi**, Finans ve İstatistik Yayınları, Moskova, 2004, s188.

talebin bir sonucu olarak denetçilerin onaylama fonksiyonunu gerçekleştirmelerini sağlamıştır¹³⁰. 1980-1990 yılları arasında ülkenin birçok yerinde denetim sistemi kurulması istikametinde girişimler yapılmış fakat başarılı bir sonuç elde edilememiştir. Bu girişimlerin sonucu olarak ilk defa SSCB’de 1987 yılında çeşitli denetim faaliyetlerinde bulunan “İnaudit” anonim şirketi kurulmuştur. Şirketin hisselerine sahip tüzel kişiler arasında SSCB Maliye Bakanlığı, Devlet Bankası, diğer bankalar ve yabancı sermayeyi ülkeye yöneltmeye çalışan bazı kurumlar yer almaktadır.

1989 yılında SSCB Maliye Bakanlığı, Ticaret ve Sanayi Odası ve Birleşmiş Milletler Kuruluşunun Çokuluslu Şirketlerle İlgili Merkezi, Moskova’da şirketlerde finansal raporlama, finansal yönetim ve denetimle ilgili sorunlar konusunda ilk semineri düzenlemiştir¹³¹. Seminer sonrası SSCB’nin bazı büyük üniversitelerinde uluslararası şartlara uygun olan muhasebeci ve denetçi yetiştirilmesi ve bu istikamette faaliyetini sürdüren işletmelerin mesleki yeterlilik kazanması yönünde çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

1989 ve 1991 yılları arasında Moskova’da ve Leningrad’da denetim şirketleri kurulmaya başlamıştır. Bu dönemde özellikle uluslararası denetim şirketleri ile işbirliği içerisinde denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi amacına ulaşılmıştır. Buna örnek olarak Moskova’da kurulmuş Ernst & Young ile ortak kurulmuş denetim şirketi verilebilir.

SSCB’de olan bu değişim ve gelişmeler Azerbaycan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetini de etkilemiş, meslek mensuplarının yeterlilik kazanması ve denetim kalitesini yükseltmek için ciddi çalışmalara teşvik etmiştir.

3.1.2. Azerbaycan Bağımsızlık Döneminde Bağımsız Denetim

Doksanlı yılların başlarında sosyalizm ideolojisinden kurtulan ve bağımsızlık elde eden Azerbaycan Cumhuriyeti pazar ekonomisine ve demokratik bir idare etme ideolojisine adım atmıştır. Yeniden bağımsızlığını elde eden Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsızlıkla birlikte mülkiyet çeşitlilikleri, girişimcilik, devletin

¹³⁰ E.A.Krupçenko, O.İ.Zamyçkova, **Denetim**, Yeniks Yayınları, Rostov, 2000, s35.

¹³¹ Leyla Akgün, “Azerbaycan’da Muhasebe Denetiminin Gelişimi: Analitik Bir İnceleme ve Değerleme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 73, 2017, s186.

eskiden elinde olan işletmelerin özelleştirme şeklinde elden çıkarması ve yeni tüzel kurumların oluşturulması gibi olumlu değişiklikler oluşmaya başlamıştır. Tüm bu olaylar ekonomide ve işletmelerde yeni yönetim ve kontrol sistemi yaratılmasına sebep olmuştur.

Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim alanında atılmış ilk adım 31 Temmuz 1991 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunun “Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Yanında Denetim Merkezinin Yaratılması Hakkında” kararı kabul etmesi ile olmuştur.

Karar ile ekonomik reformların hayata geçirilmesi ile alakadar olarak ülkede denetim hizmetine ihtiyacı olan çok sayıda yeni işletmeler, kolektifler, birlikler ve kooperatifler yaratılmıştır ve bunun için de bağımsız bir denetim hizmetinin oluşturulması olmuştur¹³². Daha sonra Azerbaycan Cumhuriyetinde çeşitli mülkiyet şekillerinin gelişiminin temin edilmesi, bağımsız denetim firmalarının ve denetçilerin faaliyet alanının genişletilmesi amacıyla Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunun 27 Mart 1992 tarihli ve 157 sayılı kararı esas alınarak Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığında denetim hizmetine lisans verilmesi için Lisans Komisyonu oluşturulmuştur¹³³.

1994-1996 yılları arasında Azerbaycan Cumhuriyetinde denetimi uluslararası standartlara uygun bir hizmet olarak oluşturmak için normatif hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan en önemlisi 16 Eylül 1994 tarihli ve 882 sayılı “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunun” kabul edilmesidir. 20 Haziran 1995 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi tarafından “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunun” yürürlüğe girmesi hakkında karar kabul edilmiştir¹³⁴. Bu kararda Azerbaycan Denetçiler Odasını (ADO) oluşturmak ve onun faaliyete başlamasını temin etmek için bilirkişilerden oluşan komisyon kurulmuştur.

16 Eylül 1994 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi tarafından “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Oluşturulmasının Temin Edilmesi

¹³² Rzayev, a.g.e., s317.

¹³³ Abbasov, a.g.e., s12.

¹³⁴ Abbasov, a.g.e. s12.

Konusunda Karar” ve daha sonra 19 Eylül 1995 tarihinde “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında” başlıklı Kararname kabul edilmiştir¹³⁵.

12 Mart 1996 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi denetim faaliyetleri ile ilgili 882 sayılı “Denetim Hizmeti Hakkında Kanuna Değişiklikler Edilmesi Hakkında” ve “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Vazifeleri Hakkında” kararları kabul etmiştir.

4 Nisan 1996 tarihinde ADO faaliyete başlamış ve bununla ilgili olarak Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu 4 Nisan 1996 tarihli ve 56 sayılı “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Bazı Meseleler Hakkında” Kararı kabul etmiştir¹³⁶.

“Azerbaycan Cumhuriyetinde Denetçilerin ve Denetim Kuruluşlarının Kaydı Hakkında” Kararla birlikte, Azerbaycan Cumhuriyetinde faaliyet gösteren denetçilerin, denetim kuruluşlarının, yabancı şubeliklerin 15 Nisan 1996 tarihine kadar mevzuata uygun bir şekilde ADO’da kayıt yaptırma süreçlerinin tamamlanması zorunluluğu getirilmiştir¹³⁷.

Azerbaycan Cumhurbaşkanlığı tarafından imzalanan kararnameler toplumun gelişimi ve demokratikleştirilmesinin yanı sıra denetim alanında da büyük ilerleme sergilenmesini sağlamıştır. Denetim alanında büyük gelişmeler sağlayan düzenlemelere örnek olarak, “Yolsuzlukla Mücadele ile ilgili Devlet Programı (2004-2006)”, Şeffaflığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Strateji Programı (2007-2011)”, “2011-2020 Yıllarında Menkul Kıymetler Piyasasının Gelişimi ile İlgili Devlet Programı”, “2008-2015 Yıllarında Yoksulluğun Azaltılması ve Sürekli Gelişim ile İlgili Devlet Programı” verilebilir¹³⁸.

İlaveten Azerbaycan’da veya bağımsızlığını yeni elde etmiş ülkelerde denetimin gelişimine “Uluslararası Denetim Standartları” çok büyük etki etmiştir.

¹³⁵Hacıyev, Aliyev, **a.g.e.**, s23.

¹³⁶ Akgün, **a.g.e.**, s186

¹³⁷ Hacıyev, Aliyev, **a.g.e.** s24

¹³⁸Vahid Novruzov, “Günümüzde Denetimin Gelişimi Kavramı”, **Günümüzde Şeffaflığın Artırılmasında Denetimin Rolü Uluslararası Bilimsel ve Pratik Sempozyumu**, Azerbaycan Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2012, s18

ADO'nun IFAC'a üye olması ile birlikte 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsız denetim Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürütölmeye başlanmıştır¹³⁹.

3.3. Azerbaycan'da Bağımsız Denetim ile İlgili Düzenlemeler

Her bir hizmet faaliyetinin gerçekleşmesi için kanunlarla oluşturulmuş yasal dayanağın olması gereklidir¹⁴⁰. Azerbaycan Cumhuriyetinde de bağımsız denetimi oluşturan ve denetimin doğru bir şekilde yürütölmesini temin eden kanun ve kararlar mevcuttur.

Azerbaycan Cumhuriyetinde denetimi düzenleyen kanunlar yayınlandığı zamandan itibaren her yenilikle yeniden düzenlenmiş ve zamana uyumlu bir şekilde getirilmeye çalışılmıştır. Bütün değıışimlere göre Azerbaycan'da denetim hizmeti normatif olarak üç seviyede birleşmektedir¹⁴¹

Birinci seviye: Bu seviye bağımsız denetim ve denetim faaliyetleri hakkında kanunlar yer alır. Bu kanunlar denetim faaliyetinin ekonomi içindeki yerini belirlemektedir.

İkinci seviye: Bu seviye denetim faaliyetlerinde uygulama birliğini sağlamak amacıyla uygulanan standartlar aittir. Bu standartların ana görevi, denetim faaliyetlerinin yürütölmesinde asgari şartları belirlemektir.

Üçüncü seviye: Bu seviye denetim standartlarının uygulanmasını gerçekleştirmek için denetim otoritesi tarafından düzenlenmiş belgeler içerir. Bu belgeler denetim standartları esas alınarak denetim faaliyetlerini oluşturmalarıdır.

Azerbaycan'da bağımsız denetimin yasal dayanağı esas itibariye aşağıdakilerdir:

1. "Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu" 18 Aralık 1999,

¹³⁹ Vahid Novruzov, **Azerbaycan Cumhuriyetinde Denetim Hizmetinin Gelişim Kavramı**, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2013, s17

¹⁴⁰ Abbasov, **a.g.e.** s58.

¹⁴¹ Hacıyev, Aliyev, **a.g.e.** s25-26

2. “Denetim Hizmeti Hakkında 882 sayılı Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu” – 16 Eylül 1994.
3. “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği” – 19 Eylül 1995,
4. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Kurul Kararları, Yönetmelikleri ve Tebliğleri,
5. “Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunu Zorunlu Sigortası Hakkında 333 sayılı Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu” – 22 Mayıs 2007,

3.3.1. Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu

Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu 28 Aralık 1999 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi tarafından “Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanununun Onaylanması, Yürürlüğe Girmesi ve İlgili Yasal Düzenlemeler Hakkında” Karar ile kabul edilmiştir¹⁴². Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu Azerbaycan Cumhuriyetinde işletmelerin hukuklarını, kanuni kazançlarını ve varlıklarını korumak, sivil ticareti korumak, üretici ve kullanıcıların haklarını belirlemek ve savunmak, girişimcilik faaliyetlerini düzenlemek, serbest ekonominin gelişimini sağlamak amaçındadır. Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu Azerbaycan Cumhuriyetinde finansal tablolarını yayınlama zorunluğu olan işletmeleri belirlemekle finansal tablo kullanıcılarının haklarını müdafaa etmektedir¹⁴³. Zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeler Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanununda belirtilmiştir. Zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeler 2.4. Azerbaycan Cumhuriyetinde Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler başlığı altında açıklanmıştır.

3.3.2. Denetim Hizmeti Hakkında Kanun

Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim hizmetinin oluşumunun ve gerçekleştirilmesinin hukuki esaslarını, denetçilerin görevlerini, haklarını ve görevlerini, 16 Eylül 1994 tarihli ve 882 sayılı “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun” belirler¹⁴⁴. “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, mülkiyeti ve örgütsel yapısı ne olursa

¹⁴² Azerbaycan Cumhuriyeti Adliye Bakanlığı Mevzuat Toplusu, <http://www.e-qanun.az/> , (Erişim Tarihi 14.12.2018).

¹⁴³ “Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu”, <http://e-qanun.az/code/8> , (Erişim Tarihi 14.12.2018).

¹⁴⁴ Hacıyev, Aliyev, **a.g.e.** s24-25.

olsun, Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içerisinde faaliyet gösteren tüm işletme ve kurumlar için geçerlidir.

“Denetim Hizmeti Hakkında Kanuna” göre bağımsız denetim; ürün üretimi ve satışı, hizmet gösterilmesi ve iş görülmesi ile uğraşan ekonomik işletmelerde muhasebenin doğru ve dürüst yürütülmesinin, muhasebe ve finansal raporların bağımsız denetlenmesidir. Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsız denetimi bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları gerçekleştirmektedir. Bağımsız denetçiler ADO tarafından verilmiş lisans esasında denetim hizmeti veren kişilerdir. Denetim kuruluşları ADO tarafından lisans verilmiş ve statüsüne göre sadece denetim faaliyetinde izni olan tüzel kişilerdir.

“Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda”, bağımsız denetçi olmak için gerekli kılınan şartlar, bağımsız denetim sınavının düzenlenmesi, bağımsız denetçilerin hukuk, vazife ve sorumlulukları ve Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim hizmetinin oluşturulmasının genel kuralları belirtilmiştir.

3.3.2.1. Bağımsız Denetçiler İçin Onaylama ve Lisanslama Süreçleri

Bağımsız denetçiler Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının verdiği lisans ile Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsız denetim hizmeti verme hakkına sahip olmuş gerçek kişilerdir.

Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsız denetçiler kendi faaliyetlerini ya serbest olarak ya da bağımsız denetim kuruluşları ile anlaşma esasında hayata geçirirler¹⁴⁵. Onların başka alanlarda faaliyet göstermesi “Denetim Hizmeti Hakkında Kanuna” yasaklanmıştır. Bu faaliyetler, devlet dairelerinde vazife sahibi olmak ve diğer bağımsız denetim mesleği ile alakası olmayan faaliyetlerdir.

Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsız denetçi olmak için “Denetim Hizmeti Hakkında Kanuna” ve ADO’nun düzenlemelerine göre aşağıdaki şartlar gerekmektedir¹⁴⁶:

¹⁴⁵ Vahid Novruzov, **Denetim: Kanunlar ve Normatif Belgeler**, Nağıl Evi Yayınları, Bakü, 2013, s6-7.

¹⁴⁶ “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, madde 6.

1. Azərbaycan Cumhuriyeti vətəndaşı olmaq,
2. Məhkəmənin kanuni hükmü ilə maliyyə sahələrində vəzifələr tutma və ya müəyin sahələrində fəaliyyət göstərmə hüququnda mən edilməmə və ya bu sahələrlə ilgili məhkəməlik keçirməmək,
3. Muhasebe, finans, iktisadi və hüquq sahələrində lisenst təhsili təmmələmə və bu sahələrdə 3 illik iş stajının olması,
4. Bağımsız denetçi sınaqlarından bəşəriylə keçmək.

İlavə olaraq kəndi ölkələrində bağımsız denetçi xizməti verən yabancıl ölkə vətəndaşları ADO'nun rəsmi onayı ilə Azərbaycan Cumhuriyeti ərazisində bu hüquqdan yararlanabilirlər¹⁴⁷.

Azərbaycan Cumhuriyetində bağımsız denetçilərin onaylama və lisenstləmə sərəçlərini ADO yürütməkdədir. Təhsil və davamlı məsleki bilgi proqramlarında uluslararası təcrübə dâhilində lisenstləmə sərəçlərini oluşturmaq için Denetçilər Odası Sınaq Komissiyonu fəaliyyət göstərməkdədir¹⁴⁸.

Bağımsız denetçi unvanını almaq için aday olan kişilər hüquq, girişimçilik fəaliyyətinin yasal düzənleməsi, muhasəbə, vergi, işlətmənin maliyyə durumunun analizi və denetim sahələrində sınaqdan keçmək zorundadırlar¹⁴⁹.

Lisens sınaqını bəşəriylə keçmiş adaylar bağımsız denetçi lisenstini alır. Fakat adaylar denetçi lisenstı aldıktan sonra iki yıl içərisində denetim fəaliyyəti ilə məşğul olmadıklarında lisenst gəcərliiliğini kaybedər¹⁵⁰.

Bağımsız denetçilər 5 illik lisenst əsasında fəaliyyət sürdürebilirlər. Bağımsız denetçilər denetim fəaliyyəti için verilmiş lisenstın süresini artırmaq için ADO'ya yazılı dilekçe ilə müracaat etməlidirlər¹⁵¹.

¹⁴⁷ Novruzov, a.g.e. s7

¹⁴⁸ “Denetçi Adı Almaq için Denetçilər Odasının Sınaq Komissiyonu Hakkında” Azərbaycan Cumhuriyeti Denetçilər Odası Kararnaməsi, http://audit.gov.az/uploads/Imtahan_Komissiyasi_Esasname.pdf, (Erişim Tarihi 4.1.2019)

¹⁴⁹ “Denetçi Adı Almaq için Sınaqların Uygulanması Kuralları” Azərbaycan Cumhuriyeti Denetçilər Odası” <http://www.audit.gov.az/uploads/IMTAHAN%20QAYDALARI%20son.pdf>, (Erişim Tarihi 6.1.2019)

¹⁵⁰ “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, maddə 9.

¹⁵¹ “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, maddə 10.

3.3.2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Onaylama ve Lisanslama Süreci

Bağımsız denetim kuruluşu, ADO'nun verdiği lisans esasında Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim hizmeti gösterme hakkı elde etmiş ve tesis belgelerince faaliyeti sadece bu hizmet alanı olan tüzel kişiliktir¹⁵².

Bağımsız denetim kuruluşları da denetçiler gibi 5 yıllık lisans esasında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bağımsız denetim kuruluşlarında lisans süresinin artırılması için yazılı dilekçe ile ADO'ya müracaat edilmelidir.

Bağımsız denetim kuruluşunun başkanı veya kuruluşu oluşturan kişi zorunlu şekilde bağımsız denetçi olmalıdır. Bağımsız denetim kuruluşunda başkana ilave olarak en az denetim faaliyeti için lisansı olan iki bağımsız denetçi çalışmalıdır¹⁵³.

3.3.2.3. Denetim Hizmeti Alanında Disiplin ve Önlem Sistemi

Denetim hizmeti alanında disiplin ve önlem tedbirleri sisteminin temel amacı, denetim kalitesinin yükseltilmesi, haksız rekabet hallerinin önlenmesi, Uluslararası Denetim Standartları ve Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralların gereksinimlerine tam uyulmasının, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının faaliyet raporlarının zamanında ve doğru taktim edilmesinin ve ADO'nun uygulaması zorunlu olan talimat ve kurallara tam uyulmasının sağlanmasıdır¹⁵⁴.

Azerbaycan'da denetçilerin sorumlulukları ve onlar üzerinde uygulanan disiplin sistemleri “Denetim Hizmeti Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununun” Denetçilerin sorumlulukları ve Denetim hizmeti için verilmiş lisansın geri alınması maddelerinde gösterilmiştir¹⁵⁵.

Denetçilerin sorumlulukları maddesinde gösterilir ki, denetçiler ve denetim kuruluşları kendi vazifelerini laikince gerçekleştirmedikleri zaman Azerbaycan

¹⁵² “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, madde 5

¹⁵³ “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, madde 13

¹⁵⁴ Necef Talibov, **Denetim Hizmeti Alanında Araştırma ve Disiplin Tedbirleri Sistemi**, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2017, s2.

¹⁵⁵ “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, madde 14,15,

Cumhuriyetinin kanunlarına ve müşteri ile yapılan sözleşme uyarınca yükümlülüğe tabi olabilirler. İlaveten, denetçiler ve denetim kuruluşları medeni yükümlülüğün zorunlu şekilde sigorta edilmesine ilişkin mevzuata göre sorumludurlar¹⁵⁶.

Denetim hizmeti için verilmiş lisansın geri alınması maddesinde, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde denetim hizmetini hayata geçirmek hukuku veren lisansın hangi durumlarda geri alınabileceği gösterilmiştir¹⁵⁷. Bu durumları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. Bir yıl içerisinde üç defa kalitesiz denetim yapıldığında,
2. Denetim yapıldığı zaman “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun” ve Azerbaycan Cumhuriyeti kanunlarının taleplerine uyulmadığında,
3. Bağımsız denetçi hakkında mali-ekonomik ilişkileri alanında belirli görevler tutma veya belirli faaliyet ile meşgul olma hakkından mahrum etme cezasını, ayrıca para amacıyla işlenen suçtan dolayı cezayı öngören mahkemenin hükmü yasal yürürlüğe girdiğinde,
4. Denetim faaliyeti için lisansın verilmesinden sonra onun alınması için denetçi tarafından sahte veya tahrip edilmiş bilgilerin taktim edilmesi gerçeği ortaya çıkarıldık ta,
5. Azerbaycan Cumhuriyeti kanunları istisna olmak şartıyla, denetim zamanı elde edilmiş işletme bilgilerini denetçi tarafından işletme yöneticilerinin rızası veya bilgisi olmadan üçüncü şahıslara bildir dikte,
6. Denetlenen işletmenin kendi kazanç amacı, yöneticilerinden her hansı bir şahısla akrabalık ilişkisi, işletme tesisçisi, hissedarı, bundan önce kendi faaliyeti ile ilgili hizmet verdik te ve tüm bunlar denetçi ve denetim kuruluşu tarafından saklandık ta.

Tüm bunlara ilave olarak belirtmek gerekmektedir ki, Azerbaycan Denetim Odası Konseyinin aldığı kararlara göre, denetçi hizmetinin gösterilmesine dair önerilen minimum sözleşme meblağına uyulmamasına, üyelik haklarının

¹⁵⁶ “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, madde 14,

¹⁵⁷ “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, madde 15,

ödenmemesine ve raporların edilmemesine göre belirli disiplin tedbirleri öngörülmüş ve kullanılmaktadır.

3.3.3. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği

“Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği”, 19 Eylül 1995 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi tarafından kabul edilmiştir. Yönetmelikte, ADO tanımlanmış ve ADO’nun görevleri, fonksiyonları, imtiyazları, yönetimi, bağımsız denetçi unvanı almak için sınavların oluşturulması, ADO’nun mülkleri ve üyeleri belirtilmiştir¹⁵⁸.

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası (ADO), Ulusal lider Haydar Aliyev tarafından imzalanan 16 Eylül 1994 tarihli ve 882 sayılı “Denetim Hizmeti Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununa” göre Azerbaycan’da denetim hizmetlerinin düzenlemek, bu alanda ve Azerbaycan Cumhuriyeti’nde denetim hizmetinin geliştirilmesine yönelik bir normatif eylem ve önlem sistemi geliştirmek, devletin, ekonomik varlıkların, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının çıkarlarını savunmak, kendi faaliyetinde “Denetim Hizmeti Hakkında Kanundan” ve diğer mevzuattaki düzenlemelerden ileri gelen taleplere denetçiler ve denetim kuruluşları tarafından riayet edilmesini denetlemek üzere kurulmuştur¹⁵⁹.

ADO, bağımsız bir mali kontrol organı olarak 4 Nisan 1996 tarihinden itibaren faaliyet göstermektedir.

ADO’nun amacı, mülkiyet biçimi fark etmeksizin işletmelerin mali ve muhasebe kayıtlarının doğru ve dürüst yürütülmesini temin etmek maksadıyla Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim hizmetinin işini oluşturmak ve mevcut mevzuatlara uygun olarak onu geliştirmek için tedbirler hayata geçirmekten ibarettir¹⁶⁰.

¹⁵⁸ “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası” Yönetmeliği, <http://www.e-qanun.az/framework/9418>, (Erişim Tarihi 14.12.2018).

¹⁵⁹ “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası”, <http://www.audit.gov.az/index.php?type=content&subid=62&cid=62>, (Erişim Tarihi 12.12.2018).

¹⁶⁰ “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası”, <http://www.audit.gov.az/index.php?type=content&subid=62&cid=62>, (Erişim Tarihi 12.12.2018).

ADO aşağıdaki fonksiyonları gerçekleştirmektedir¹⁶¹:

- Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim hizmeti ile ilgili faaliyetleri düzenler,
- Gelişmiş ülkelerin denetim politika ve standartlarını örnek alarak “Ulusal Denetim Standartları” hazırlar ve yayımlar¹⁶²,
- Azerbaycan Cumhuriyeti arazisinde faaliyet gösteren denetçilere ve denetim kuruluşlarına lisans verir ve faaliyetlerinin “Denetim Hizmeti Hakkında Kanuna” uygunluğunu kontrol eder,
- Denetçilerin ve denetim kuruluşlarının kaydını tutar,
- Denetim hizmeti ile ilgili lisans verme sınavlarının kurallarını belirler ve onaylar,
- Denetim hizmeti ile ilgili lisans verme için sınav komisyonu oluşturur ve protokolleri hazırlayıp onaylar,
- Denetim hizmeti ile ilgili lisans verme sınavının ücretini belirler,
- İşletmelerin mali ve muhasebe raporlarına ilişkin Azerbaycan Cumhuriyetinin Medeni Kanununa uygun olarak belirli talepleri göz önünde bulundurarak denetim rapor ve görüşlerinin biçimlerini belirler,
- Denetçilerin ve denetim kuruluşlarının faaliyetini geliştirmek için tavsiye ve teklifler hazırlar ve onların gerçekleşmesini kontrol eder,
- Kendi mesleki görevlerini gerekli bir şekilde gerçekleştirmeyen denetçi veya denetim kuruluşlarına karşı denetlenen işletmelerin iddialarına Azerbaycan Cumhuriyetinin mevcut mevzuatlarınca bakılmasını temin eder,
- Denetçilerin ve denetim kuruluşlarının haklarını ve meşru çıkarlarını korumak için uygun önlemler alır,
- Devlet işletmelerinin özelleştirilmesi veya başka maksatla işletmelerin varlıklarının değerinin belirlenmesinin dürüstlüğü ile ilgili denetim raporu verir,
- Denetim uygulamalarını özetleme ve mevcut mevzuatı uygulama konularında bağımsız denetçilere ve denetim firmalarına danışmanlık yapar.

¹⁶¹ İbadoğlu, Kazımov, **a.g.e.**, s22.

¹⁶² Leyla Akgün, “Azerbaycan’da Denetim ve Denetim Standartlarının Uygulanmasına Yönelik Bir Uygulama”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 2015, s69.

ADO'nun sahip olduğu imtiyazlar “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda” belirtilmiştir ve aşağıdaki gibidir¹⁶³:

- Bağımsız denetçilerden ve denetim kuruluşlarından yıllık raporların alınması,
- Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları ile onların müşterileri arasında oluşmuş tartışmalara bakılması,
- Denetçilerin faaliyetleri üzere şikâyetlere bakılması ve çözüm üretilmesi,
- Denetim kadrolarını hazırlamak ve geliştirmek,
- Bağımsız denetim kuruluşlarını tesis etmek,
- Denetçiler Odasının imtiyazlarına ait olan denetim hizmetine dair başka meseleleri ile ilgilenmek.

ADO denetim hizmetini geliştirmek için denetim alanında gelişmiş ülkelerle işbirliği içerisinde faaliyet göstermektedir ki, bu ülkeler içerisinde Türkiye'nin de önemli etkisi vardır. Örneğin, 22 Ocak 2013 tarihinde ADO ile İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası arasında işbirliği hakkında anlaşma imzalanmıştır. Ayrıca, 22 Ocak 2013 tarihinde Azerbaycan Economiciler Birliği, ADO, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve Azerbaycan Üniversitesinin birlikte organizasyonu ile “Modern zamanda denetimin karşısında duran problemler ve onun gelişim kavramı” konusunda konferans düzenlenmiştir¹⁶⁴.

ADO 2003 yılından itibaren Avrupa Muhasebeciler ve Denetçiler Federasyonuna (European Federation of Accountants and Auditors: EFAA), 2007 yılından itibaren Avrasya Muhasebeci ve Denetçiler Kuruluna (Eurasian Council of Certified Accountants and Auditors: ECCAA), 2008 yılından itibaren Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (International Federation of Accountants: IFAC) üyedir¹⁶⁵. ADO 2010 yılından itibaren Uluslararası Denetim Standartlarını yayınlamaktadır.

¹⁶³“Denetim Hizmeti Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu”, <http://www.e-ganun.az/framework/9236#> , 1994, (Erişim Tarihi 12.12.2018).

¹⁶⁴ “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası” <http://www.audit.gov.az/index.php?type=content&subid=61&cid=61> , (Erişim Tarihi 12.12.2018).

¹⁶⁵ Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası, <http://www.audit.gov.az/index.php?type=content&subid=11&cid=11>. (Erişim Tarihi 13.12.2018).

3.3.4. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Kurul Kararları, Yönetmelikleri ve Tebliği

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası tarafından denetim, standartlar, eğitim ve yetkilendirme alanında kararları, bağımsız denetim alanda değişiklikleri ve tebliği kapsamaktadır¹⁶⁶. ADO'nun yayınladığı düzenlemelerin amacı, Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsız denetim faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamaktır. Bu düzenlemelere ADO başkanının kararları, Denetçiler Odası Kurulu kararları ve yuvarlak masa protokolleri dâhildir.

3.3.5. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Zorunlu Sigortası Hakkında Kanun

“Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Zorunlu Sigortası Hakkında Kanun”, 22 Mayıs 2007 yılında Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi tarafından kabul edilmiştir. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Zorunlu Sigortası Hakkında Kanun”, Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında bağımsız denetim hizmeti veren denetçi ve denetim kuruluşlarının, denetlenen işletme karşısındaki zorunlu mesleki sorumluluk sigortası ile ilgili kurallar, düzenlemeler, hukuki ve ekonomik esasları belirler. Kanunda, denetçilerin mesleki sorumluluğunu oluşturabilecek durumlar, sigortacının ve sigortalananın hakları ve vazifeleri, sigortanın genel meblağının belirlenmesi ve ödenmesi, sigorta meblağının alınması için başvuru kuralları ve zararın ödenmesi kuralları belirtilmiştir¹⁶⁷.

Denetçinin mesleki sorumluluğunu oluşturan sigorta olayları kanunda belirtilmiştir¹⁶⁸:

1. Denetim hizmet alanında kabul edilmiş, mevzuat, standart ve kuralların ihlal edilmesi,
2. Finansal tablolarda çarpıtılmış bilgilerin ve hataların tespit edilmemesi,

¹⁶⁶ “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası”, <http://www.audit.gov.az/index.php?type=content&subid=42&cid=42>, (Erişim Tarihi 15.12.2018).

¹⁶⁷ “333 sayılı “Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Zorunlu Sigortası Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu”, <http://e-qanun.az/framework/13678>, (Erişim Tarihi 13.12.2018).

¹⁶⁸ “Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Zorunlu Sigortası Hakkında” Kanun madde 3, <http://www.e-qanun.az/framework/13678>, (Erişim Tarihi 13.12.2018).

3. Tespit edilmiş hata ve eksikliklerin düzeltilmesi için doğru tavsiyelerde bulunulmaması,
4. Denetçinin iş kalitesinin düşüklüğü ve belirlenmiş son teslim tarihine uyulmaması,
5. Gizlilik prensibine uymamak.

3.4. Azerbaycan Cumhuriyetinde Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler

“Denetim Hizmeti Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunun” “Denetim Anlayışı” adlı ikinci maddesince kendi finansal tablolarını yayınlamak zorunda olan işletmeler ve kanunlarda belirlenmiş işletmeler zorunlu denetime tabidir¹⁶⁹. İlâveten, bu işletmeler Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunun 1 Ocak 2014 tarihli 321 sayılı kararına esasen finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun şekilde hazırlamalıdır.

Azerbaycan Cumhuriyetinde zorunlu bağımsız denetime tabi olan işletmeleri belirlemek için, ilk önce “Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanununda” belirtilen finansal tablolarını yayımlama zorunluluğu olan işletmeleri incelemek gerekmektedir. Bu işletmeler sıralı olarak maddelerce belirlenmiş ve açıklamalarla birlikte aşağıda gösterilmiştir.

- Limited şirketler: Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanununda limited işletmeler yıllık finansal raporlarının doğruluğunu belirlemek için her yıl bağımsız denetimden geçmelidirler. İşletmenin yıllık finansal raporlarının denetlenmesi herhangi bir yönetim hissedarının talebi ile de gerçekleştirilebilir. Bu durumda denetlenme süreci denetlemeyi talep eden yönetici tarafından finanse edilir¹⁷⁰.

¹⁶⁹ “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, madde 2,

¹⁷⁰ Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu madde 91, <http://www.e-qanun.az/code/8> , (Erişim Tarihi 9.1.2019)

- Anonim şirketler: Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanununa göre her bir anonim şirket yıllık finansal raporların yayımlamak zorundadırlar ve bu raporların denetlenmesi mecburidir¹⁷¹.

Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanununa ilave olarak, “Zorunlu Denetimden Geçmeli Olan İşletmeler Üzere “İç Denetim Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununun Kademelerinin Onaylanması Süreçleri Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunun Kararında” zorunlu denetime tabi olan işletmelerin listesi gösterilmiştir. Bu işletmeler aşağıdakilerdir¹⁷²:

- Bankalar,
- Bütçe dışı fonlar,
- Kamusal değerli kurumlar,
- Konsolide edilmiş finansal raporlar kullanan tüzel kişiler (Holdingler),
- Doğal kaynaklarla ilgili faaliyeti olan işletmeler(elektrik enerjisi, doğal gaz ve doğal su kaynakları ile ilgili faaliyeti olan büyük boy işletmeler),
- Bank olmayan kredi işletmeleri,
- Sigorta işletmeleri,
- Mali-sanayi grupları,
- Fonlar,
- Anonim ve Limited işletmeler,
- Belediyeler ve belediye kurumları.

Zorunlu bağımsız denetimden geçmek zorunda olan işletme ve kurumların finansal raporlarının denetimden geçmemesi, “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunun” taleplerinin gerçekleştirilmemesi demektir ve bu Azerbaycan Cumhuriyeti “İdari Suçlar Kanunun” belirli maddelerince idari ceza tedbirleri getirmektedir¹⁷³.

¹⁷¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu madde 98, <http://www.e-qanun.az/code/8> , (Erişim Tarihi 9.1.2019)

¹⁷² “Zorunlu Denetimden Geçmeli Olan İşletmeler Üzere “İç Denetim Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununun Kademelerinin Onaylanması Süreçleri Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunun Kararı”, http://www.e-qanun.az/alpdata/framework/data/13/f_13884.htm , (Erişim Tarihi 9.1.2019).

¹⁷³ Azerbaycan Cumhuriyeti İdari Suçlar Kanunu, <http://www.e-qanun.az/code/24> ,(Erişim Tarihi 9.1.2019).

3.5. Azerbaycan’da Bağımsız Denetimin Gelişim Sorunları

Azerbaycan’da bağımsız denetimin gelişim sorunlarını 3 başlık altında açıklayabiliriz:

1. Kanun ve Yasalarda Olan Boşluklar,
2. Zorunlu Denetim,
3. Denetim Alanında Haksız Rekabet ve Çıkar Çatışması,

3.5.1. Kanun ve Yasalarda Olan Boşluklar

Denetim hizmetini geliştirmek maksadı ile 1994 yılında “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun” kabul edilmiştir. Bu kanun Azerbaycan Cumhuriyetinde denetim hizmetinin hukuki esası olarak kabul edilir. Fakat ekonomik ve mali alanlarda oluşmuş gelişim diğer alanlarda olduğu gibi bağımsız denetim alanında da kanunların yenilenmesi ve geliştirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC) üyeliği sonrasında sorumlulukları daha da artmıştır. Uluslararası Denetim Standartlarının Azerbaycan dilinde tercümesi ve 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren Azerbaycan’da denetimin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi gibi faktörler “Denetim Hizmeti Hakkında Kanuna” ilaveler ve değişiklikler yapılmasını gerekli kılmıştır.

Bunlara ilave olarak, bağımsız denetim alanına ilişkin kanunlarda bazı boşluk ve yetersizlikler vardır ki, bunlar da denetim yapılmasında ve düzenlenmesinde ciddi problemler oluşturmaktadır. Bunlara ilişkin örnekler aşağıdadır¹⁷⁴:

- Denetim faaliyetlerinde Uluslararası Denetim Standartları ve Meslek Mensuplarının Etik Kurallarının kullanılmasının kanunla onaylanmaması veya tespit edilmemesi,

¹⁷⁴ “Azerbaycan Denetçiler Odası Tarafından “Denetim Hizmetinin Günümüzdeki Problemleri” Konusunda Gerçekleştirdiği Konferans Bildirisi, http://www.audit.gov.az/uploads/Sorgunun_neticeleri_ile_bagli_tovsiyeler_2015.pdf , 2015. (Erişim Tarihi 10.01.2019).

- Oluşturulan denetim kuruluşlarında çalışması gereken lisansı denetçilerin asgari sayının belirlenmemesi,
- Zorunlu bağımsız denetime tabi işletme başkanlarının bağımsız denetimle ilgili hakları ve vazifelerinin kanunlarda belirlenmemesi,
- Denetim hizmeti kalite kontrol sisteminin uygulanmasının gerekliliğine dikkat edilmemesi,
- Denetim alanında tekelcilik ve adil rekabet alanında mevzuat ve kanunlarda maddelerin eksikliği,
- Denetim kuruluşlarında iç kontrol sisteminin gerekliliğinin mevzuat ve kanunlarda tespit olunmaması,
- Denetim sürecinde şeffaflığın temin edilmesi üzere maddelerin kanunlarda tespit olunmaması,
- Denetçilerin yolsuzlukla mücadele konusundaki yükümlülük ve sorumluluklarının kanunlarda tespit olunmaması,
- Denetçilerin profesyonellik seviyesinin artırılması ve zorunlu sürekli eğitimin mevzuatta tespit olunmaması,
- ADO'nun faaliyetlerine ilişkin olarak kamuya hesap verebilirliğinin kanunlarda ve mevzuatta tespit olunmaması,
- Zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeleri belirlemek için yıllık gelirler, varlık miktarı ve çalışan sayısı gibi belirleyici faktörlerin kanunlarda uygulanmaması,
- Bağımsız denetçiler denetlenen işletmelerin iç denetim departmanı arasındaki ilişkilerin kanunlar üzere tespit edilmemesi,
- Bağımsız denetçinin raporunun, bir işletmenin finansal tablolarının ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmesinin kanunlarla belirlenmemesi.

Azerbaycan'da denetim mevzuatı, aşağıdaki alanlarda uluslararası uygulamaya uygun olarak gözden geçirilmelidir:

- Denetim firması oluşturmak,
- Bağımsız denetçi olma şartları,
- Bağımsız denetçi adı için sınavların düzenlenmesi,

- Denetçi raporu ve rapor hükümleri,
- Denetçilerin hak, sorumluluk ve sorumlulukları,
- Uluslararası pratiğe yönelik denetim yasağını getirmek,
- Denetçiler Odasında kamu kontrolünün sağlanması da dâhil olmak üzere, bağımsız denetçilerin ve denetçi örgütlerinin faaliyetleri üzerindeki kontrol sisteminin iyileştirilmesi,
- Zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeleri belirleyen ayrı ayrı mevzuat madde ve hükümlerin "Denetçi hizmeti hakkında" Kanunda toplanması ve zorunlu denetime tabi işletmelerin isimlerinin aynı kanunda yansması.

3.5.2. Zorunlu Denetim

“Zorunlu Denetimden Geçmeli Olan İşletmeler Üzere “İç Denetim Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununun Kademelerinin Onaylanması Süreçleri Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunun Kararına” göre Azerbaycan’da birçok işletmeler bağımsız denetime tabi iken, çok az sayıda işletme bağımsız denetim yaptırmaktadır¹⁷⁵. Zorunlu bağımsız denetime tabi olan işletmelerde denetim yapılması sayısının düşük olmasını aşağıdaki nedenlerle sıralıya biliriz¹⁷⁶:

1. Denetim süreçlerinin ana konusu olan finansal muhasebe ve mali tabloların taktim edilmesi süreçlerinde boşlukların olması;
2. İşletme sahiplerinin veya başkanlarının kendi finansal tablolarının şeffaflığının temin edilmesi konusunda kanun taleplerine uymamaları,
3. Denetçi hizmetlerinin her zaman yüksek kalite ile yürütülmemesi,
4. Denetim bilincinin zayıf olması,
5. Bağımsız denetim hizmeti kullanıcılarının bağımsız denetime inancının zayıf olması;
6. Bazı denetçilerin düşük profesyonellik göstermesi,

¹⁷⁵ “Zorunlu Denetimden Geçmeli Olan İşletmeler Üzere “İç Denetim Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununun Kademelerinin Onaylanması Süreçleri Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunun Kararı”, http://www.e-qanun.az/alpdata/framework/data/13/f_13884.htm , (Erişim Tarihi 10.01.2019).

¹⁷⁶ Novruzov, **a.g.e.**, s20.

7. İşletmeler tarafından bağımsız denetimin reel sektöre faydasının değerlendirilmemesi.

Bağımsız denetimden kaçınmanın en önemli nedeni özellikle denetim konusu olan finansal raporlama sürecinde, muhasebe ve raporlama alanında boşluklar olmasıdır. İstatistiksel verilere göre Azerbaycan'da en yüksek denetim yüzdesi bankalar ve sigorta şirketlerine aittir. Daha sonra bu sırayla belediyeler, hisse senedi dernekleri ve yabancı yatırım işletmeleri (yabancı kuruluşların şubeleri ve temsilcilikleri) vardır¹⁷⁷.

3.5.3. Denetim Alanında Haksız Rekabet ve Çıkar Çatışması

Azerbaycan'da faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerle mülakatların yapılması sonucu olarak, Azerbaycan'da bağımsız denetim alanında haksız rekabetin sık rastlanıldığı belirlenmiştir. Azerbaycan'daki denetim faaliyetlerinde haksız rekabetin aşağıdaki şekillerde gerçekleştiğini söyleyebiliriz:

1. Rakibin faaliyetinin başka bir bağımsız denetçi veya denetim kuruluşu tarafından taklit edilmesi,
2. Başka bir denetçinin faaliyetlerine müdahale etme,
3. Yasadışı denetim faaliyeti yapma,
4. Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralların gerekliliklerinin ihlali,
5. Denetçinin faaliyetinde yasadışı ödeme yapılması,
6. Denetçinin faaliyetine fiyat indirimi yapılması (önerilen minimum denetim hizmeti değerinin gözetilmesi dâhil).

¹⁷⁷ Novruzov, a.g.e., s20.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Azerbaycan ve Türkiye Arasındaki Bağımsız Denetim Farklılıkları

Tez çalışmasının bu bölümünde Azerbaycan ve Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili yasal düzenleme farklılıkları ve uygulama farklılıkları açıklanacak ve karşılaştırılacaktır.

4.1 Azerbaycan ve Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yasal Düzenlemeleri Açısından Benzerlikler ve Farklılıklar

Tez çalışmasının 2. ve 3. bölümlerinde Türkiye ve Azerbaycan’da bağımsız denetimin gelişimi ile ilgili yasal düzenlemeler ayrıntılar ile açıklanmıştır.

Bu başlık altında Azerbaycan ve Türkiye’deki bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemelerde tespit edilen benzerlikler ve farklılıklar açıklanacaktır.

4.1.1. Azerbaycan ve Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi Sürecindeki Benzerlikler ve Farklılıklar

Çalışmanın üçüncü bölümünde belirtildiği üzere, Azerbaycan’da bağımsız denetimin gelişimi iki süreçten oluşmaktadır. Geçtiğimiz yüzyılın 70 senesi bağımsızlıktan mahrum kalmış Azerbaycan Cumhuriyetinde tüm alanlarda olduğu gibi bağımsız denetim alanında da gelişim konusunda gerilemeler söz konusudur. Sovyetler Birliği zamanında Azerbaycan’da bağımsız denetim diye bir kavram oluşmamıştır ve sadece devlet kurumlarının denetimi mevcut olmuştur. Fakat tüm bu kısıtlamalar oluşmuş olsa bile 80’li yılların sonlarında denetim ile ilgili bazı adımlar atılmıştır. Fakat bu adımlar denetim konusunda yüksek etki göstermemiştir. 90’lı yıllarda Sovyetler Birliği dağılmış ve tüm alanlarda olduğu gibi denetim alanında da bağımsızlıklarını elde etmiş devletler denetimle ilgi kendi düzenlemelerini oluşturmuşlar.

Azerbaycan’dan farklı olarak Türkiye’de denetim mesleği ile ilgili gelişmeler çok eskilere dayanmaktadır. Denetçi mesleğinin yasal statüye kavuşması için 1947 yılında Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından yapılan girişimler buna örnek olabilir. Türkiye’de denetim mesleğinin gelişmesine en büyük etken 60’lı

yıllarda bankaların ve benzeri mali kurumların gelişimi olmuştur. Bu gibi kurumların fon desteğini sağlayan yabancı yatırımcıların talebiyle bağımsız denetimden geçmesi bağımsız denetim mesleğinin gelişmesini sağlamıştır. 70’li yıllardan itibaren yabancı bağımsız denetim kuruluşlarının Türkiye’de yerleşik üye kuruluşları tarafından denetimler gerçekleştirilmiştir. Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili kapsamlı gelişmeler 1987 yılında T.C. Merkez Bankasının talepleriyle başlamıştır.

Azerbaycan ve Türkiye arasında bağımsız denetim konusuna oluşan farklardan birisi de 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunudur. Azerbaycan’da muhasebeci veya denetçi meslek mensuplarının mesleki statülerini belirten veya onaylayan bir kanun mevcut değildir. Kanunun mevcut olmaması muhasebe alanında haksız rekabet oluşturmuş, muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarının belirlenmesi veya hukuk ve vazifelerinin korunması amacıyla hukuksal düzenleme mevcut olmamıştır.

Azerbaycan Cumhuriyeti bağımsızlığını kazandıktan sonra bağımsız denetim alanında önemli adımlar atmıştır. Bunlardan en önemlisi 1994 yılında “Denetim Hizmeti Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunun” kabul edilmesi olmuştur. 1995 yılında ADO kurulmuş ve Azerbaycan’daki denetim hizmetinde otoriter bir kurum olarak halen faaliyetini gerçekleştirmektedir. Azerbaycan ve Türkiye arasında bağımsız denetimle ilgili gelişim farklılıklarına ilave olarak Azerbaycan’da denetim hizmeti kuralları hep devlet veya merkezi kurum olan ADO tarafından düzenlenmiştir. Fakat Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler, sermaye piyasası, banka ve enerji piyasası gibi alanlarda sırasıyla SPK, BDDK ve EPDK tarafından yayınlanan tebliğ ve yönetmeliklere uygun olarak geliştirilmiştir.

Türkiye’de bağımsız denetim alanındaki modern düzenleme ve gelişimlerin kaynağı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunudur. Bu kanun sayesinde bağımsız denetimin merkezi otoriter bir kurum altında birleşmesi süreci başlamıştır. 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte Kamu Gözetimi Kurumu kurulmuştur.

4.1.2. Azerbaycan Denetçiler Odası ve Kamu Gözetimi Kurumu Arasındaki Benzerlikler ve Farklılıklar

Azerbaycan Denetçiler Odası (ADO) kuruluş itibariyle Kamu Gözetimi Kurumundan (KGK) daha eskidir. Fakat genel olarak aynı amaçla, kendi ülkelerinde bağımsız denetimi oluşturmak, düzenlemek ve geliştirmek amacıyla kurulmuşlardır.

- Her iki kurumun ortak özelliği bağımsız mali kontrol kurumu olmasıdır. Fakat KGK'dan farklı olarak ADO'nun başkanı belirlenmiş kurul kararıyla değil Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı tarafından tayin olunmaktadır.

- Her iki kurum bağımsız denetçileri ve denetim kuruluşlarını yetkilendirir ve faaliyetlerini gerçekleştirmelerini sağlar.

- Her iki kurum bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarının faaliyetini denetler, güvenli ve kaliteli denetim süreci oluşmasını sağlar.

- Her iki kurum kendi ülkelerinde uluslararası denetim standartlarına uygun olan ulusal denetim standartlarını oluşturur ve yayımlar.

- KGK'dan farklı olarak ADO uluslararası muhasebe standartlarına uygun olan ulusal muhasebe standartlarını oluşturmaz.

- Her iki kurumun da bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmesi dışında onların lisanslarını kaldırma ve faaliyetlerini engelleme yetkileri vardır.

4.1.3. Bağımsız Denetçilerin Onaylama ve Lisanslama Süreci ile İlgili Benzerlikler ve Farklılıklar

Azerbaycan ve Türkiye'de bağımsız denetçilerin onaylama ve lisanslama süreci her iki ülkede bazı farklılıklar oluşturmaktadır. Türkiye'de Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde belirtilen Denetçilerin Yetkilendirilmesi maddesinde bağımsız denetçilerin yetkilendirilme süreçleri belirtilmiştir. Azerbaycan'da bağımsız denetçilerin yetkilendirme süreçleri "Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda" belirtilmiştir.

Hem Azerbaycan'da hem de Türkiye'de bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi sürecini bağımsız denetim alanının otoriter kurumları gerçekleştirir.

Her iki ülkede de bağımsız denetçiler ister serbest olarak isterlerse de bağımsız denetim kuruluşlarında faaliyetlerini gerçekleştirebilirler. Bağımsız denetçilerin yetkilendirilme süreçlerindeki şartlar açısından Türkiye’de ve Azerbaycan’da bazı farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklar aşağıda özetlenmiştir:

- Vatandaşlık şartı: Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsız denetçi olmak için Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmak gerekmektedir. Bundan farklı olarak, Türkiye Cumhuriyetinde bağımsız denetçi olmak için Türkiye Cumhuriyetinde yerleşik olmak yeterlidir.
- Meslek mensubu olma şartı: Türkiye’den farklı olarak Azerbaycan Cumhuriyetinde muhasebe meslek mensubu olma şartı yoktur. Bunun nedeni, Azerbaycan’da bağımsız denetçi olmak için muhasebe mesleğini tanımlayan veya meslek mensuplarının faaliyetleri, sorumlulukları, görev ve vazifelerini tam olarak tanımlayan kanunun olmamasıdır.
- Cezai şart: Bu şart her iki ülkede de ortak olarak kullanılmaktadır. Kasten işlenmiş suçlar veya daha önceden mali vazifeye sahip olup, vazifenin suiistimal kullanılmasıyla yolsuzluk yapma yasağı, Türkiye’de KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde ve Azerbaycan’da “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda” belirtilmiştir. Bu şart bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi alanında ortak özelliklerinden birini oluşturmaktadır.
- Eğitim şartı: Azerbaycan ve Türkiye’de bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştirmek isteyen denetçi adaylarının ortak olarak, muhasebe, finans, hukuk ve ekonomi alanlarında lisans düzeyinde eğitim almış olmaları gerekmektedir. Farklı olarak Türkiye’de işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler alanları mevcuttur ve bu alanlardan lisans diplomasına sahip olanlar da bağımsız denetçi olabilmektedirler.
- Staj veya mesleki eğitim şartı: Azerbaycan’da bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştirmek isteyen denetçi adayları muhasebe, finans, hukuk ve ekonomi alanlarında lisans eğitimine uygun olarak 3 yıl bu alanlarda çalışmalıdırlar ve denetçi mesleği ile ilgili staj veya ilave eğitim belirtilmemiştir. Farklı olarak Türkiye’de uygulamalı mesleki eğitim bağımsız denetçi olmanın şartlardan

birisidir. Türkiye’de bağımsız denetçi adaylarının 3 yıl süreyle denetçi yanında veya denetim kuruluşlarında uygulamalı eğitim alması gerektiği belirtilmiştir.

- Etik kurallara uyma şartı: Her iki ülkede de bağımsız denetçi adaylarının meslekleri gereği uyması gereken şeref, haysiyet ve etik kurallara uyması gerekmektedir.
- Sınav şartı: Azerbaycan ve Türkiye’de bağımsız denetçi adaylarının ortak sınavları, muhasebe, denetim, hukuk, finansal yönetim ilkeleri ve finansal yönetimidir. Farklı olarak Azerbaycan’da denetçiler, girişimcilik faaliyetlerinin yasal düzenlenmesi ve vergi işlemleri sınavlarına, Türkiye’de ise, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı ve muhasebe standartları sınavlarına girmek zorundadırlar. Bağımsız denetçi sınavından başarıyla geçmiş adaylar her iki ülkede de bağımsız denetçi lisansı kazanır ve denetim raporu imzalama yetkisine sahip olurlar.
- Yetki alanı şartı: Türkiye’de bağımsız denetçiler temel alanlarda yetkilendirilme isteklerine göre ve mesleki statülerine göre bazı sınavlardan muaftırlar. Bunlardan bağımsız denetçilerin SMMM, YMM ve sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve emeklilik alanında faaliyet taleplerine göre değişe bilmektedir. Fakat Azerbaycan’da bu durum mevcut değildir. Bağımsız denetçiler tüm denetim sınavlarına tabidirler ve ayrı ayrı denetim alanları için ilave sınava tabi değildirler. Bu fark oluşma sebebi, daha önce de belirtildiği gibi Azerbaycan’da meslek mensupluğu kanunun olmamasıdır. İlave olarak, ayrı ayrı alanlarda kurumsallaşma olmadığı için bu farkın oluşmasına gerekçe sayılabilir.
- Süre şartı: Azerbaycan’da bağımsız denetçi sınavını kazanan denetçiler beş yıl boyunca denetim faaliyetlerini gerçekleştirebilirler. Beş yıllık faaliyeti gerçekleştirme izni bittikten sonra yeniden yetkilendirilmek isteyen denetçiler ADO’ya başvurup yeniden yetkilendirilmek zorundadırlar. Azerbaycan’dan farklı olarak Türkiye’de bağımsız denetçi lisansı zaman sınırlaması olmadan verilir.

4.1.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Onaylama ve Lisanslama Süreci ile İlgili Benzerlikler ve Farklılıklar

Azerbaycan ve Türkiye’de bağımsız denetim kuruluşlarının onaylama ve lisanslama süreci her iki ülkede bazı farklılıklar oluşturmaktadır. Türkiye’de Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde belirtilen Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi maddesinde bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme süreçleri belirtilmiştir. Azerbaycan’da bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme süreçleri “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda” belirtilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi Türkiye’de KGK, Azerbaycan’da ADO olmak üzere her iki ülkede de denetim otoritesi tarafından gerçekleştirilir.

Türkiye’de bağımsız denetçiler gibi denetim kuruluşlarının faaliyet talebinde bulunmaları için 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanuna tabi meslek mensupları olmaları gerekmektedir.

Türkiye’de denetim kuruluşlarının sermaye şirketi olması ve hisseleri nama yazılı olması gerekmektedir. Denetim kuruluşu sermaye kuruluşu olarak kurulduğu için kuruluşta oy hakları ve sermayenin yarısı denetçilere ait olmalıdır. Farklı olarak Azerbaycan’da denetim kuruluşları tüzel kişilikler olarak adlandırılmaktadır ve sermaye şirketi olma zorunluluğu yoktur.

Türkiye’de denetim kuruluşlarının faaliyetleri bağımsız denetim ya da 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında bağımsız denetçi mesleki alana ait olmalıdır. Ortak olarak Azerbaycan’da bağımsız denetim kuruluşları faaliyet itibarıyla sadece bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştirebilmektedirler ve başka bir faaliyet için “Denetim Hizmeti Hakkında Kanuna” esasen izinleri yoktur.

Azerbaycan’da denetim kuruluşunun başkanı zorunlu olarak bağımsız denetçi olmalıdır ve başkandan ilave olarak 2 lisansı denetçi kuruluşunda faaliyet göstermelidir. Farklı olarak Türkiye’de denetim kuruluşlarında yönetim kurulunun

tamamı meslek mensubu olmalıdır ve yönetim kurulunun yüzde yetmiş beşlik kısmı kadrolu denetçi olmalıdır.

Azerbaycan’da bağımsız denetçiler gibi denetim kuruluşlarının da denetim lisansı beş yıllık verilmektedir. Beş yıllık lisans bittikten sonra denetim kuruluşu lisans yenilenmesi için ADO’ya yeniden başvurmak zorundadır. Farklı olarak, Türkiye’de bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet lisansı zamansız verilir.

Türkiye’de sermaye piyasası, bankacılık ve enerji piyasasında denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek isteyen denetim kuruluşlarının, sırasıyla SPK, BDDK ve EPDK tarafından yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Azerbaycan’da bu alanlarda düzenleyici kurumlar mevcut değildir ve bağımsız denetim lisansı almış denetim kuruluşları bu alanda yetkilendirilmeden denetim faaliyeti gerçekleştirebilirler.

4.1.5. Bağımsız Denetim Alanında Disiplin ve Önlem Sistemi Benzerlikleri ve Farklılıkları

Azerbaycan ve Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerinde disiplin ve önlem sistemi her iki ülkede farklılık oluşturmaktadır. Türkiye’de Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde belirtilen İdari Yaptırımlar maddesinde denetim faaliyetlerindeki gerekli disiplin süreçleri belirtilmiştir. Azerbaycan’da denetim faaliyetlerindeki disiplin süreçleri “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda” belirtilmiştir. Bu süreçlerdeki farklılıkları inceleyecek olursak:

Azerbaycan’da disiplin önlem sistemi çoğunlukla bağımsız denetim lisansının geri alınması süreciyle gerçekleşir ve ilave olarak, uyarı veya faaliyet izninin geçici olarak alınması gibi disiplin uygulamaları bazı zamanlarda ADO Kurul kararıyla mümkün olabilmektedir. Fakat Türkiye’deki disiplin sisteminde uyarı, faaliyet iznini askıya alma ve faaliyet izninin iptali şeklinde idari yaptırımlar belirlenmiştir.

Ortak disiplin kuralı olan faaliyet izninin iptalini inceleyecek olursak:

- Her iki ülkede de, bağımsız denetimle ilgili olan mevzuat ve kurallara uyulmaması sonucunda bağımsız denetçi ve denetim kuruluşunun faaliyet izni iptal edilir.

- Her iki ülkede de, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının yaptıkları denetim faaliyetlerinde bağımsız davranmaması ve çıkar için faaliyet gerçekleştirmesi sonucunda faaliyet izni iptal edilir.
- Her iki ülkede de, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının yetkilendirme şartlarını karşılamadığı sonradan anlaşılması sonucunda faaliyet izni iptal edilir.
- Azerbaycan’da bir yıl içerisinde üç kez kalitesiz denetim yapıldığında faaliyet izni iptal edilir. Ancak, Türkiye’de böyle bir kural mevcut değildir.
- Azerbaycan’da denetçinin denetim faaliyeti izni olduğu zaman boyunca mali suç, yolsuzluk veya benzeri cinayet faaliyeti ile gelir elde etmesi belirlendiğinde faaliyet izni iptal edilir. Ancak Türkiye’de böyle bir kural mevcut değildir.
- Türkiye’de faaliyet izninin askıya alınması yaptırımını uygulanan denetçinin iki yıl içerisinde bu yaptırıma sebep olan faaliyeti yeniden gerçekleştirmesi veya farklı faaliyet iznini askıya alacak faaliyet gerçekleştirmesi sonucunda faaliyet izni iptal edilir. Azerbaycan’da bu madde mevcut değildir.
- Türkiye’de denetçinin yetkilendirme belgesinde kasten yanlış ve doğru olmayan bilgiler kullanması ve beyan etmesi sonucunda faaliyet izni iptal edilir. Azerbaycan’da bu madde mevcut değildir.

4.1.6. Azerbaycan ve Türkiye’de Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi İşletme Farklılıkları

Türkiye’den farklı olarak Azerbaycan’da zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeler Bakanlar Kurulu ve ya başka devlet kurumları tarafından değil, kanunlarda finansal tablolarını yayma zorunluluğu olan işletmelerdir. Buradaki ana eksiklik zorunlu bağımsız denetime tabi olan işletmeler için belirleyici eşik değerlerin olmamasıdır.

Her iki ülkede ortak olarak zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeler mevcuttur. Bu işletmeler:

- Bankalar,

- Sigorta işletimleri,
- Anonim ve Limited işletmelerdir.

Türkiye’de zorunlu bağımsız denetime tabi SPK düzenlemelerine tabi olan fakat borsada işlem görmeyen işletmeler için ve genel olarak zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeler için eşik değerler belirlenmiştir. Azerbaycan’da ise sermaye piyasası veya borsa oluşturulmamış ve kanunlarca anonim şirketler kanunlarca zorunlu bağımsız denetime tabi edilmiştir.

Eşik değer sisteminin oluşturulmaması ya da genel limit belirlenmemesi işletmeler açısından bağımsız denetimin ilave gider olarak belirlenmesi sonucunu oluşturmaktadır. Azerbaycan’da işletmeler gelir, varlık ve işçi sayı gözetmeksizin denetimden geçmek zorunluluğu vardır.

4.2. Azerbaycan ve Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulama Açısından Farklılıkları

Türkiye’de ve Azerbaycan’da bağımsız denetimin uygulama farklılıklarının incelenmesi için her iki ülkede bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştiren iki denetçiyle mülakat yapılmıştır. Bağımsız denetçiler seçilirken asgari olarak on yıllık mesleki tecrübelerinin olması dikkate alınmıştır ve denetçiler ile ilgili bilgiler 4.2.2. Mülakat Yapılan Bağımsız Denetçilerin Özgeçmişleri başlığında kısaca açıklanmıştır.

4.2.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Önemi ve Yöntemi

Tez çalışmasında uygulanan araştırmanın amacı, kapsamı, önemi ve yöntemi aşağıdaki başlıklarda belirtilmiştir.

4.2.1.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı Azerbaycan ve Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken, karşılaştıkları zorluklar, bağımsız denetim sorunları, yasal düzenlemelerdeki eksiklikler gibi farklılık oluşturabilecek konuları belirlemektir.

4.2.1.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamı, toplam dört bağımsız denetçi olmak üzere, Azerbaycan’da faaliyet gösteren iki ve Türkiye’de faaliyet gösteren iki bağımsız denetçiden oluşmaktadır. Bağımsız denetçiler seçilirken minimum 10 yıllık mesleki tecrübelerinin olmasına dikkat edilmiştir.

4.2.1.3. Araştırmanın Önemi

Azerbaycan ve Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili çeşitli yasal düzenlemeler, kanunlar ve mevzuatlar mevcuttur. Fakat bağımsız denetçilerin mevcut bağımsız denetim mevzuatıyla ilgili düşünceleri, bağımsız denetçilerin ülkelerinde bağımsız denetimle ilgili karşılaştıkları sorunlar, ülkelerinde bağımsız denetimin daha iyi bir şekilde getirilebilmesi için yapılması gereken değişikliklerle ilgili düşünceleri de oldukça önemlidir ve uygulama farklılıklarını belirlemektir.

Bu tez çalışması Azerbaycan'daki ve Türkiye'deki bağımsız denetçilerin düşünceleri ve denetim uygulamalarındaki farklılıkların belirlenmesinde literatüre katkı sağlayacaktır.

4.2.1.4. Araştırma Yöntemi

Araştırmada ihtiyaç duyulan bilgiler bağımsız denetçiler ile yüz yüze görüşerek mülakat tekniği ile elde edilmiştir. Mülakat on sorudan oluşmaktadır. Mülakat soruları aşağıdadır:

1. Günümüzde bağımsız denetimin en büyük sorunu nedir?
2. Ülkemizde bağımsız denetimi daha iyi bir şekle getirilmesi için ne yapılmalıdır?
3. Denetimi düzenleyici kurumların (KGK ve ADO) bağımsız denetime olumlu ve olumsuz etkileri nelerdir?
4. Bağımsız denetçiler hangi paket programları kullanıyor?
5. Muhasebe denetimine ilave olarak işletmelerde Bilgi Teknolojileri (BT) denetimi talep görüyor mu?
6. Olumlu görüş dışında denetim görüşü vermeniz gerektiğinde nasıl bir süreç izliyorsunuz ve bu hangi sıklıkla başınıza geliyor?
7. Denetlediğiniz işletmelerde en çok hangi muhasebe hata ve hileleri ile karşılaştınız?
8. Geçmişe nazaran bağımsız denetim raporlarına güven nasıl etkilenmiştir?
9. Sizce ülkenizdeki bağımsız denetimi düzenleyen kanunlarda nasıl boşluklar vardır?
10. Ülkenizde bağımsız denetçiler arasında olan haksız rekabeti nasıl önleyebiliriz?

Araştırma tanımlayıcı niteliktedir. Mülakat sonucunda edinilen bilgiler kişisel yargılama yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir.

4.2.2. Mülakat Yapılan Bağımsız Denetçilerin Özgeçmişleri

Azerbaycan’da ve Türkiye’de mülakat alınan bağımsız denetçilerle ilgili bilgiler özetlenerek aşağıda açıklanmıştır:

Azerbaycan

Bağımsız denetçi 1: 1 Ocak 1963 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Khızı şehrinde doğmuştur. 1969 yılında Bakü şehri Karaçukur kasabası 104 sayılı okula başlamıştır. 1980 yılında aynı okulu bitirmiş ve Rusya’nın Voronej bölgesinde Voronej Devlet Üniversitesini kazanmıştır. 1985 yılında Voronej Devlet Üniversitesini bitirmiştir. 1997-2001 yıllarında KMPG Azerbaycan bağımsız denetim şirketinde, 2001-2011 yıllarında Capital Audit LTD bağımsız denetim şirketinde, 2011-2012 yıllarında HLB International bağımsız denetim şirketinde denetçi olarak, 2011 den günümüze kadar HLB Azerbaycan LLC bağımsız denetim şirketinde yönetici ortak olarak çalışmaktadır. Aynı zamanda 2015-2017 yıllarında ADO Kalite Kontrol Şubesinde çalışmıştır.

Bağımsız denetçi 2: 23 Mart 1982 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Bakü şehrinde doğmuştur. 1999 yılında Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesini kazanmış ve 2003 yılında mezun olmuştur. 2005-2008 yıllarında Delloite Azerbaycan Bağımsız denetim şirketinde denetçi, 2008-2009 yıllarında Alianz Group – Rosno şirketinde iç denetçi, 2009-2011 yıllarında Eurasia Cinemas şirketinde iç denetçi, 2011-2012 yıllarında Nexia International şirketinde ve 2012-2015 yıllarında Delloite şirketinde bağımsız denetçi olarak çalışmıştır. 2015 yılında kendi bağımsız denetim şirketini kurmuş ve halen faaliyetini sürdürmektedir.

Türkiye

Bağımsız denetçi 1: 2001 yılında Boğaziçi Üniversitesi İşletme Bölümünü kazanmış ve 2005 yılında mezun olmuştur. 2006 yılında İstanbul Ticaret Üniversitesi Muhasebe ve Denetim alanında yüksek lisans programını kazanmış 2008 yılında mezun olmuştur. 2005-2016 yıllarında KPMG bağımsız denetim şirketinde çalışmıştır. 2016-2017 yıllarında çeşitli işletmelerde iç denetçi olarak çalışmıştır. 2017 yılından itibaren kendi denetim şirketini kurmuş ve halen faaliyetini sürdürmektedir.

Bağımsız denetçi 2: 2000 yılında İstanbul Üniversitesi Ekonomi Bölümünü kazanmış ve 2004 yılında mezun olmuştur. 2004 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme ve Yönetim alanında yüksek lisans programını kazanmış 2006 yıllarında mezun olmuştur. 2007 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme ve Yönetim alanında doktora programını kazanmış 2012 yıllarında mezun olmuştur. 2005-2011 yıllarında Pwc bağımsız denetim şirketinde çalışmış. 2011 yılından itibaren kendi denetim şirketini kurmuş ve halen faaliyetini sürdürmektedir.

4.2.3. Azerbaycan ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetçiler ile Yapılan Mülakatlar

Bağımsız denetçiler ile yapılan mülakatlar aşağıda özetlenmiştir:

Soru 1. Günümüzde bağımsız denetimin en büyük sorunu nedir?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: Bağımsız denetimin en büyük sorunu denetçilerin bilgi ve eğitim eksikliğidir. ADO Kalite Kontrol Şubesinde çalışırken denetçilerin kendi eğitimlerini artırmak için fazla çaba harcamadıklarını gözlemledim ve tespit ettim. İlaveten, Azerbaycan’da bağımsız denetimin en büyük sorunlarından bir diğeri etkin kalite kontrol sistemi oluşturulmamasıdır. Bağımsız denetim firmaları tarafından oluşturulan kalite kontrol sisteminin etkinliği ADO tarafından denetlenmeli ve kalite kontrol sistemlerinin etkinliği artırılmalıdır. Bağımsız denetimle ilgili bir diğeri sorun ise, personelin mesleki eğitim eksikliğidir.

Bağımsız Denetçi 2: İşletmelerin büyümesi ve kurumsallaşması sonucunda işletme sahipleri ile yöneticilerin farklı kişiler olması bağımsız denetime olan ihtiyacı ortaya çıkartmıştır. Azerbaycan’da borsanın olmaması, dolayısıyla kurumsallaşan işletme sayısının çok az olması bağımsız denetimin gelişimini yavaşlatmaktadır. Borsanın oluşturulması işletmelerin kurumsallaşmasını artırarak, bağımsız denetimin gelişimine olumlu katkılar sağlayacaktır. İlave olarak en büyük problem eğitimidir. Sürekli mesleki eğitimin düşük seviyede olması bağımsız denetimin gelişimine her anlamda olumsuz etkisi vardır.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Günümüzde bağımsız denetimin en büyük problemi denetimin ön hazırlık ve denetim sürecinin çok maliyetli olması, denetlenen işletmelerin bu maliyetleri bir külfet olarak görmeleridir. Denetim maliyetini yüksek gören müşteri işletmelerin beklentilerini karşılamak için yeterli sayıda kalifiye eleman çalıştırma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Ancak önemli derecede mesleki bilgi ve deneyime sahip olan bağımsız denetçiler hak ettikleri maaşı elde edemediğinden, ücret yetersizliği yüzünden işi bırakmak durumunda kalabilmektedirler.

Bağımsız Denetçi 2: Günümüzde bağımsız denetimin en büyük sorunu firmaların denetlenmeye hazır olmamasıdır. Türkiye'deki işletmeler muhasebe kayıtlarını Vergi Usul Kanununa göre tutmaktadır ve muhasebe departmanında çalışanlar, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına fazla hâkim değildirler. İşletmenin finansal tabloları KGK kapsamında denetleniyor olsa dahi, finansal tablolar bağımsız denetime hazır olmadığı gibi, işletme çalışanlarının denetim aşamaları konusunda bilgi eksiklikleri vardır. Örneğin, müşteri işletme çalışanları bağımsız denetçi için hazırlanması gereken belgeleri nasıl hazırlayacaklarını ya da denetçiyle nasıl iletişim kuracakları konusunda bilgi yetersizliği vardır.

Soru 2. Ülkemizde bağımsız denetimi daha iyi bir şekle getirilmesi için ne yapılmalıdır?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: Denetimin normal bir şekilde faaliyetini yürütmesi için en önemli faktör borsadır. Bağımsız denetimi Azerbaycan'da tam olarak iyi bir şekle getirmek için borsa kurulmalıdır. Halka açık işletmeler ve bu işletmelerin hissedarları mevcut olduğu takdirde bağımsız denetime olan talep artar ve Azerbaycan'da bağımsız denetimin gelişimi hızlanır. İlave olarak, ilk soruda da bahsedildiği gibi eğitim seviyesinin artırılması için çalışmalar yapılmalıdır.

Bağımsız Denetçi 2: Azerbaycan'da borsa tam olarak şekillendirilmemiştir. Azerbaycan'da bağımsız denetimi iyi bir şekle getirmek için borsanın ve halka açık şirketlerin oluşturulması gerekmektedir.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Türkiye’de bağımsız denetimin daha iyi bir şekle gelmesi KGK’nın tüm bağımsız denetim kuruluşlarına yoğun inceleme ve kontrol faaliyetleri yapması ile sağlanabilir. KGK daha çok büyük denetim kuruluşlarında inceleme ve kalite kontrol yapmaktadır. Bağımsız denetimin gelişmesi için KGK’nın bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol sistemine ilişkin inceleme ve kontrollerini daha da yoğunlaştırması gerekmektedir. Bununla birlikte KGK’nın mesleki ücret tarifesi yayınlaması da denetimin gelişimine katkı sağlayacağını düşünmekteyim.

Bağımsız Denetçi 2: Bağımsız denetim bazı firmalar tarafından önemsiz ve gereksiz olarak görülmektedir. Bağımsız denetimin firmaya olan faydaları konusunda firma sahip ve çalışanlarının, bilinç düzeyinin artırılması bağımsız denetimin gelişimi için çok önemli bir konudur.

Soru 3. Denetimi düzenleyici kurumların (KGK ve ADO) bağımsız denetime olumlu ve olumsuz etkileri nelerdir?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: ADO’nun en olumsuz tarafı çok fazla bürokratik işlem ile faaliyet göstermesidir. Oda tarafından düzenlenen kongreler ve hazırlanan mesleki yayınlar hem olumlu hem de olumsuz özellik olarak gösterilebilir. Kongreler ve yayınlar olumlu olarak bilgilendirici bir sistem oluşturmaktır. Fakat kongre ve yayınların yapılması için pek çok bürokratik işlemlerin yapılmak zorunda olması olumsuz olarak gösterilebilir.

Bağımsız Denetçi 2: ADO’nun bağımsız denetçiler üzerindeki kontrolünün zayıf olması, Oda’nın bağımsız denetime olumsuz etkisi olarak değerlendirilebilir. Olumlu etkileri ise, ADO’nun aktif bir kurum olarak bilgilendirici kongreler düzenlemesi ve denetim alanında yenilikler üzerinde çalışması sayılabilir.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Denetleyici bir kurumun olmadığı yerde sektörün oluşturulması mümkün değildir. Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) olumsuz bir

tarafı olduğunu düşünmüyorum. Öncelikli olarak, KGK IFAC üyesi olarak uluslararası bir sistemin içerisinde ve uluslararası uygulama ve standartlara uygun olarak faaliyetlerini ve hizmetlerini gerçekleştirmektedir. İlaveten KGK; kalite kontrol, inceleme, gözetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirmekte ve mesleki standartların güncelliğini sağlamaktadır. Sonuç olarak bu kurum Türkiye’de mevcut muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmakta ve uygulama birliği sağlamaktadır.

Bağımsız Denetçi 2: KGK’nın tüm faaliyetlerinin bağımsız denetim konusunda olumlu etkileri olduğunu düşünüyorum. Kurum, Türkiye Denetim Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartlarının yayınlanmasını, güncellenmesini ve uygulanmasını sağlamakta, muhasebe ve denetimin gelişmesi için yeni düzenlemeler geliştirmektedir. Örneğin, zorunlu denetimlerin dışında yapılan denetimler için KGK tarafından bir yönetmelik yayınlanarak bu konuda ilk defa düzenleme yapılmıştır.

Her yeni kurulan kuruluşun tam olarak oluşması için belirli bir zamana ihtiyacı vardır. 2011 yılında kurulan KGK, yeni bir kuruluş olduğu için faaliyetlerinin iyileşmesi için zamana ihtiyacı vardır ve kurumun her geçen gün faaliyetlerini geliştirdiğini düşünüyorum.

Soru 4. Bağımsız denetçiler hangi paket programları kullanıyor?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: Azerbaycan’daki bağımsız denetim firmalarından dört büyük denetim firmasının kendi programları vardır. Dört büyük denetim firması dışında kalan bir firma olarak benim çalıştığım denetim firmasında “Caseware” programı kullanılmaktadır. Caseware, denetim faaliyetinin kolaylaştırılması için kullanılan bilgisayar programlarından biridir.

Bağımsız Denetçi 2: Azerbaycan’da sadece dört büyük bağımsız denetim kuruluşu denetim yaparken özel program kullanmaktadır. Diğer denetim firmaları ise denetim sırasında sadece Microsoft Excel kullanmaktadır. Ayrıca denetim firmaları belgeleri düzenlemek ve arşivleme yapmak için yardımcı olan bilgisayar programı da kullanabilmektedir. Benim çalıştığım denetim firması “American M-files” şirketinin sattığı belge düzenleme ve arşivleme programını satın almayı düşünmektedir. Bu

program denetleme sürecine yardımcı olmaz, arşivleme ve firma içi çalışanların belgelere ulaşmasını kolaylaştırmaya yardımcı olma görevi görür.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Şu anda Türkiye’de en yaygın kullanılan denetim programı CAP isimli bir bilgisayar programıdır fakat bu program çok da güncel değildir. Büyük denetim firmaları ise kendi denetim programlarını ve kendi yazılımlarını kullanmaktadırlar. Benim çalıştığım denetim firmasında destek programlarından İDEA isimli programı kullanılmaktadır. Bu program denetlenen işletmelerdeki denetçilerin tüm bir süreci denetleme olasılığını belirlemek ve güven aralığını oluşturmak için kullanılmaktadır.

Bağımsız Denetçi 2: Türkiye’de nerdeyse bütün denetçiler denetim çalışmaları sırasında Microsoft Office programları kullanmaktadır. Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili çok fazla program olmamakla birlikte en çok “CAP” isimli bir program kullanılmaktadır. Ancak bazı büyük firmalar kendi yazılımlarını kullanmaktadır.

Soru 5. Muhasebe denetimine ilave olarak işletmelerde Bilgi Teknolojileri (BT) denetimi talep görüyor mu?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: Teknolojinin gelişimi ile alakadar olarak, Azerbaycan’da bilgi teknolojileri denetimi talep edildiğini biliyorum fakat denetlediğim işletmelerde böyle bir talebe rastladığımı söyleyemem.

Bağımsız Denetçi 2: Günümüzde yapay zekâya olan talep yükselmiştir. Özellikle çok büyük firmalar yapay zekâyı yaygın bir şekilde kullanarak. İş süreçlerinde insan emeğinin azaltılması şeklinde faaliyet göstermektedir. Finansal tabloların hazırlanmasında da bilgisayar programı kullanılmaktadır. Denetim yaparken, programın oluşturduğu finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan programın rakamları değil, programın kendisinin çalışmasını denetleriz. Program doğru bir şekilde çalışıyorsa, rakamların hepsinin tek tek denetlenmesi gerekmez. Şu anda tartışma konusu olan mevzu, gelişen teknoloji ile birlikte gelecekte muhasebeci

ve denetçiye gerek kalmayacağıdır. Ben buna pek fazla inanmıyorum. Daha çok muhasebe bürosunda olan çok sade işlerle uğraşan, mesela maaş muhasebecisine gerek kalmaya bilir. Ama finansal raporları oluşturmak, denetlemek, hakkında soruları cevaplamak gibi faaliyetleri yapay zekânın veya makinenin yapacağına inanmıyorum.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Günümüzde bilgi teknolojileri denetimi yabancı bazı şirketler haricinde Türkiye’de pek talep gören bir denetim çeşidi değildir. Gelecekte çok daha fazla talep görmesinin muhtemel olduğunu düşünüyorum.

Bağımsız Denetçi 2: Türkiye’de bilgi teknoloji denetiminin talep gördüğünü biliyorum fakat hangi düzeyde olduğunu tam olarak söyleyemem. Çünkü biz bu hizmeti vermiyoruz. Genel tecrübeme ve meslektaşlarımla yaptığım sohbetler sonucunda edindiğim bilgilere dayanarak Türkiye’de şu anda çok fazla olmadığını düşünüyorum.

Soru 6. Olumlu görüş dışında denetim görüşü vermeniz gerektiğinde nasıl bir süreç izliyorsunuz ve bu hangi sıklıkla başınıza geliyor?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: İşletmelerde yaptığımız bağımsız denetim sırasında hatalar bula biliyoruz. Tespit edilen bu hataları işletmeye bildirip hataların düzeltilmesi ve tekrarlanmasının önlenmesi için yapılması gerekenleri söylüyoruz. Eğer işletmeler hatalarını düzeltirse olumlu görüşümüzü bildiriyoruz. Ancak karşılaştığım pek çok işletmede bu hataları düzeltmek yerine denetimi durdurmamız gerektiği hakkında bize bilgi verilmektedir.

Bağımsız Denetçi 2: Azerbaycan’da olumlu görüşün dışında olan üç denetim görüşü genellikle verilmiyor. Ancak bu finansal raporların tamamının UFRS’ye uygun ve doğru şekilde raporlandığı anlamına gelmemektedir. Örneğin, denetçi bir işletmeyi denetler, bir ay sonra denetçi işletmede bir yanlışlık bulur. Denetçi tespit ettiği yanlışlığı işletmeye bildirir ve sorunun kaldırılması halinde olumlu denetim görüşü verebileceğini söyler. Fakat bu sorun çoğunlukla işletmenin ana sorunudur ve

işletme bu yanlışlığı düzelttiği zaman finansal durumunu çok kötü etkileneceğini düşünüp denetçiden denetimi durdurmasını ve görüş bildirmemesini ister. İşletme başka denetçiyle görüşür veya yıl içerisinde denetim yaptırmaz. Esasında eğer işletme denetçi tarafından tespit edilmiş olan yanlışlığı düzeltmiyorsa prosedür olarak olumsuz denetim görüşü bildirilmesi gerekir.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesi için Türkiye’de genellikle iki ana kriter meydana gelmektedir. Bunlardan birincisi rakamsal hata ve yanlışlıkların olması, ikincisi ise bağımsızlığı etkileyen durumların oluşmasıdır. İşletmede bu durumlar ortaya çıktığı zaman, önce işletmeyi bilgilendirmek ve taslak rapor hazırlamak gerekir. Ayrıca işletme ile görüşürken ortaya çıkan yanlışlıkları teyit eden belgelerin edinilmiş olması gerekmektedir. TTK’na göre, denetim raporunda olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma denetim görüşleri bildirildiği durumlarda işletmelerde yönetim kurulunun faaliyeti fes edilmektedir. Bu nedenle olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma denetim görüşleri Türkiye’de çok fazla olmamakta, şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş) ve olumlu görüş sayısı diğerlerine nazaran daha fazla olmaktadır.

Bağımsız Denetçi 2: Olumlu görüşün dışında verilen görüşlerin hangi şartlarda verildiği Uluslararası Denetim Standartlarında belirtilmiştir. Eğer olumlu görüş bildirme şartları yerine gelmiyorsa farklı bir görüş bildiriyoruz ve bunun ayrı bir süreci yoktur. Olumsuz görüş bildirme oldukça nadir olmakta ama şartlı görüş ya da yeni mevzuata göre sınırlı olumlu görüş sık sık verilmektedir.

Soru 7. Denetlediğiniz işletmelerde en çok hangi muhasebe hata ve hileleri ile karşılaştınız?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: Denetlediğim işletmelerde en çok tespit edilen muhasebe hataları amortismanla ilgilidir. İşletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarında belirtilen amortisman metotlarından birini kullanması gerekirken, işletmeler daha çok vergi kanunlarında belirtilen amortisman metodunu kullanmaktadırlar. Bu alanda çok

bilgi eksikliği gözlemlediğimi söyleyebilirim. İlâveten, amortisman hesaplanması ile ilgili rakamsal hatalar da olabilmektedir.

Bağımsız Denetçi 2: Bu soruda işletmeleri 2 yere ayıra biliriz. Birinci grup, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun raporlama yapan işletmelerdir. Bu işletmelerde uygunsuzluklar ancak denetim sonucunda tespit edilebilmektedir. Bu işletmelerde daha çok rakamsal hatalar bulunabilmektedir.

İkinci grup. Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun raporlama kullanmayan işletmelerdir. Bu işletmeler denetçiden finansal raporlarının muhasebe standartlarına uygunlaştırması için yardım istemektedir. Bu durumlarda muhasebe hatalarının ve düzeltmelerinin sayısı çok fazla olmaktadır. Çünkü denetçi faaliyette olan bir işletmenin muhasebesini sıfırdan oluşturmaktadır.

Azerbaycan’da en çok muhasebe hataları kredi borcuna göre faiz hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. İlâveten, muhasebenin dönemsellik ilkesi ile ilgili hatalara da sıklıkla rastlanmaktadır. Örneğin, işletmenin bu gün kasasından yaptığı nakit ödemenin tamamı bu yılın gideri olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Ama bugün yapılan ödemenin bir kısmı esasında gelecek yıla ait olan bir gider için bugün yapılan ödemedir.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Türkiye’de hile en çok hasılat kaleminde rastlanılmaktadır. Çünkü bir finansal tabloyu en çok hasılat kalemiyle manipüle etmek mümkündür. Bu yüzden hasılat kaleminde hile riski hep vardır. Hatalar ise, en çok rakamsal hesaplamalar nedeniyle ortaya çıkmakta olup, örnek olarak, amortisman hesaplaması hataları ve kıdem tazminatı hesaplanmasına ilişkin hatalar verilebilir.

Bağımsız Denetçi 2: Türkiye Denetim Standartları bağımsız denetçinin çalışmalarını yaparken hile riskini göz önünde bulundurmasını ifade eder ancak bağımsız denetçileri hileleri tespit etmesi konusunda sorumlu tutmaz. Bağımsız denetim ve hile denetiminde uygulanan prosedürleri birbirinden farklıdır. Bağımsız denetim yaparken biz hile denetimi yapmak için işe başlamıyoruz ve hile denetimi için ayrı prosedürler talep edildiği zaman uygulayabiliyoruz.

Hatalar ise Türkiye’de daha çok sınıflama hataları şeklinde ya da VUK’a göre tutulmuş olan muhasebe kayıtlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun hale getirilmesi sırasında olmaktadır. İşletmelerde çalışanlar Muhasebe Standartlarına tam olarak hâkim olmadıkları için bu konuda hatalar yapmış olabilmektedirler. Böyle hatalar çokça olabilmekte ve bunlar düzeltilebilmektedir.

Soru 8. Geçmişe nazaran bağımsız denetim raporlarına güven nasıl etkilenmiştir?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: Eskiden Azerbaycan’daki işletmeler bağımsız denetimin tam anlamda ne manaya geldiğini bile bilmiyorlardı. Denetim görüşlerine olan güvenin etkilenmesinin zamanla alakalı olduğunu düşünmüyorum. Daha çok denetçilerin ve denetim firmalarının kendi yaptıkları denetimlerle alakalı bir konu. Örnek olarak denetlenmiş finansal tablolarının doğruluğu hakkında olumlu görüş bildiren denetçi veya denetim firmasına olan güven, aynı işletmenin sonradan iflas etmesi durumunda elbette azalacaktır.

Bağımsız Denetçi 2: Azerbaycan’da denetim mesleği tam olarak 2000’li yıllarda başlamıştır. 2000’den önce bağımsız denetim yaptıran firmalar içinde petrol işletmeleri daha çok ağırlık gösteriyordu. 2000 yılından itibaren bankalar, sigorta şirketleri ve büyük devlet işletmelerini de kapsayan bir alan olduğunu söylenebilmektedir. 2000’li yıllarda dahi firmalar ve çalışanlar bağımsız denetimin faydalarını anlamıyorlardı. Bağımsız denetçilerin vergi veya yolsuzluğu bulmak için denetlediklerini sanıyorlardı. Son yıllarda bağımsız denetim ile ilgili bilinçlenme artmış ve bu daha az rastlanılır bir durum olmuştur. Bağımsız denetim raporuna olan güvenin, zamanla değişen bir süreç olduğunu düşünmüyorum. Dolayısıyla denetim raporuna olan güven zaman geçtikçe artıyor veya azalıyor diyemem. Son zamanlarda yaşanan bazı ekonomik olaylar bu güveni etkileyebilir. Mesela, devalüasyondan sonra bazı şirketlerin iflas etmesi örnek olarak gösterilebilir ki, bu işletmeleri de denetleyen denetim firmaları vardı. Normal olarak bu olaylar denetim raporuna olan güvenin azalmasına sebep oldu.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Türkiye’de bağımsız denetim raporuna güven geçmişe nazaran artmaktadır. İlave olarak, bağımsız denetim raporuna olan güven seviyesinin verilen hizmete ve müşterilerin eğitim düzeyine göre artabileceği düşüncesindeyim.

Bağımsız Denetçi 2: Türkiye’de Bağımsız denetim şirketlerinin disiplinle çalıştığına ve denetim raporuna olan güvenin aynı olduğuna inanıyorum. Her geçen gün mevzuatın artması ve finansal tablo kullanıcılarının bilinç düzeyinin artırılması gelecekte denetim raporlarına olan güven düzeyini artıracaktır.

Soru 9. Sizce ülkenizdeki bağımsız denetimi düzenleyen kanunlarda nasıl boşluklar vardır?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: Azerbaycan’da 1995 yılında yayınlanan “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda” yayınlandığı günden bu yana küçük değişiklikler yapılmıştır. Bu yüzden Kanun’da birçok eksiklikler olduğunu ve günümüz denetim kuruluşları ve denetçiler için yeterince etkili olmadığını düşünüyorum.

Bağımsız Denetçi 2: Benim görüşüme göre “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda” eksiklik yoktur, sadece kanunun çalışma mekanizması azdır. Belirli bir sınır belirtmeden Azerbaycan’daki tüm işletmelerin bağımsız denetim yaptırması gerektiğini hüküm altına almaktadır. Ancak bu çok makul değildir çünkü çok az yıllık geliri olan işletmeler için bağımsız denetim maliyeti için yıllık gelirinin yarısını ödemek zorunda kalmaktadır. Bu nedenle Azerbaycan’daki bütün işletmeler için bağımsız denetim zorunlu olmamalıdır. Bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin belirlenmesi açısından, işletmelerin büyüklük ölçülerine göre sınıflandırılması gerekmektedir.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Türkiye’deki bağımsız denetimle ilgili kanunlarda boşluk olduğunu düşünmemekteyim. Bağımsız denetimi düzenleyici kanunların, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerini gerçekleştirmesi ve faaliyetlerinin

düzenlenmesi için güncel ve uluslararası uygulamalara uygun olarak oluşturulduğunu düşünüyorum.

Bağımsız Denetçi 2: Türkiye’de kanunlar pek fazla boşluk olmadığını, tam aksine zaman geçtikçe boşlukların azaldığını düşünüyorum. Türkiye’de Kanunlar sürekli gelişmektedir. Gelişmiş ülkelere nazaran KGK’nın kurulması oldukça kısa bir süre önce gerçekleşmiş olsa da, çok fazla ilerleme kaydediliyor ve KGK’nın faaliyetlerini ve çalışmalarını oldukça başarılı buluyorum.

Soru 10. Ülkenizde bağımsız denetçiler arasında olan haksız rekabeti nasıl önleyebiliriz?

Azerbaycan

Bağımsız Denetçi 1: Haksız rekabet tüm dünyada olduğu gibi Azerbaycan’da da denetçilerin rastladığı önemli sorunlardan biridir. Bu sorunun önlenmesi için ADO’nun denetleme ile ilgili minimum ücret tarifesini yeniden belirlemesi ve denetçilerin veya denetim kuruluşlarının bu ücretlerin daha aşağısında bir ücrete yapılmış denetimleri kabul etmemesi gerekmektedir.

Bağımsız denetçi 2: Azerbaycan’da bağımsız denetçilerin ve denetim firmalarının denetlenmesi gerekmektedir. Denetim ücretlerinin minimum tutarı ADO tarafından belirlenmiştir fakat bazı denetim firmaları Denetçiler Odası tarafından belirlenmiş minimum ücretlerin altında ücretleri kabul edip denetim yapabilmektedir. Bu da haksız rekabet oluşturuyor. Bu yüzden denetim ücretlerinin minimumlarının artırılması gerekmektedir.

Türkiye

Bağımsız Denetçi 1: Türkiye’de haksız rekabetin önlenmesinin en güncel yöntemi, KGK’nın uyguladığı inceleme ve gözetim faaliyeti ve ücret tarifesinin belirlenmesi ile mümkündür. Türkiye’de denetim ücretleri denetçiler tarafından saat başı ücret belirleme yöntemleri kullanılarak belirleniyor. Bu yöntemi kurumsal kişiliğe sahip denetim şirketlerinin hepsi takip ediyor. Fakat yine de haksız rekabet ortaya çıkabiliyor.

Bağımsız Denetçi 2: Türkiye’de bağımsız denetim alanındaki haksız rekabet, bağımsız denetimle YMM’lerin verdiği vergi denetimi hizmeti bir birileri ile karıştırılması sonucuna oluşabiliyor. Çoğunlukla yeni kurulan firmalar YMM’lerin kurdukları bağımsız denetim firmaları olduğu için kendi hizmetlerinin bir parçası olarak sunuyorlar ve burada fiyat farkı ortaya çıkabiliyor. İlave olarak, TÜRMÖB’un yayınladığı gibi KGK’nın da denetim hizmeti için asgari ücret tarifesi belirlemesi gerekmektedir.

4.2.4. Yapılan Mülakatlar Sonucunda Türkiye ve Azerbaycan’da Bağımsız Denetim Uygulamaları İle Tespit Edilen Benzerlikler ve Farklılıklar

Azerbaycan’da faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerin denetimle ilgili belirttikleri en büyük sorunlar, denetçilerin kendi mesleki eğitimlerini arttırmamaları ve borsanın ya da sermaye piyasasının oluşturulmamasıdır. Azerbaycan’da sermaye piyasasının olmaması bağımsız denetimin gelişimini engellemektedir.

Türkiye’de faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerin denetimle ilgili belirttikleri en büyük sorunlar, bağımsız denetim maliyetinin yüksek olduğu gerekçesiyle denetlenen işletmenin bağımsız denetimi gereksiz bulması ve işletmelerin genel olarak denetim süreçlerini bilmemesi veya VUK kurallarına uygun olarak kayıtlarını gerçekleştirmesidir. Bu sorunun meydana gelmesinin nedeni Türkiye’de bağımsız denetime tabi işletmelerin bağımsız denetim konusunda ya da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları konusunda bilgi yetersizliklerinin olmasıdır.

Azerbaycan’da mülakat yapılan bağımsız denetçilere göre bağımsız denetimin daha iyi bir şekilde getirilmesi için, sermaye piyasası ya da borsanın kurulması gerekmektedir. Azerbaycan’da anonim şirket statüsünde işletmeler faaliyet göstermektedir. Fakat onların hisselerinin alım satım süreçlerini gerçekleştirebilecekleri bir piyasa yoktur. Bu da bağımsız denetimin gelişimini olumsuz etkilemektedir.

Türkiye’de faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilere göre bağımsız denetimi daha iyi bir şekilde getirilmesi için, KGK’nın denetim kuruluşlarındaki kalite kontrol süreçlerini yoğun şekilde incelenmesi ve denetlenen işletme çalışanlarının bağımsız denetimle ilgili bilinç düzeylerinin artırılması gerekmektedir.

Azerbaycan’da faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilere göre ADO’nun denetimler ilgili olumsuz etkileri, bağımsız denetçiler üzerindeki kontrollerinin zayıf olması ve çok fazla bürokratik faaliyet gerçekleştirmesidir. Olumlu tarafları ise, kongre ve yayınlar sayesinde kullanıcıların bilinç düzeyinin artırılmasına çalışılmasıdır.

Türkiye’de faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilere göre KGK’nın denetimler ilgili olumsuz etkisi yoktur. KGK bağımsız denetimle ilgili otoriter kurum olarak denetim faaliyetlerinin gerçekleşmesini doğru şekilde sağlamaktadır.

Azerbaycan ve Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştırmak için belirli istatistik ve arşiv programlarını kullanmaktadırlar. Denetçilerin ortak cevaplarına uygun olarak sadece dört büyük denetim kuruluşu denetim faaliyetleri ile ilgili kendi yazılımları veya programlarını kullanmaktadır.

Mülakat alınmış bağımsız denetçilerden genel olarak Bilgi Teknolojileri denetiminin sadece büyük kuruluşlar tarafından talep gördüğünü ve kendilerinden böyle bir talepte bulunulmadığı belirlenmiştir. Denetçiler soruya benzer cevaplar vermişlerdir.

Azerbaycan’da faaliyet gösteren bağımsız denetçilerle yapılan mülakatlar esasında olumlu görüşün dışında bir görüş dışında görüş bildirme süreçleri belirlenen hataları işletmeye bildirdikten sonra düzelebilecek hatalardan dışında oluşan hataların işletmeler tarafından kabul edilmediği belirlenmiştir. İşletmeler denetçilerden denetim süreçlerinin durdurma talebinde bulunarak ya aynı yıl denetim yaptırmamak ya da başka denetçilerle görüşerek süreci tamamlamaktadırlar. Bu sürece uygun olarak olumsuz görüş bildirme oranının çok daha az olduğu sonucuna ulaşıyor.

Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerle yapılan mülakatlar esasında olumlu görüşün dışında bir görüş dışında görüş bildirme süreçleri Türkiye Denetim Standartlarında belirlenmiş prosedürleri izleyerek görüş bildirilmesi şeklinde gerçekleşir. Türkiye’de bağımsız denetçiler TTK’na esasen işletmelerin genel kuruluyla belirlenir ve sicil bildirilir. Azerbaycan’da olduğu gibi işletmeler herhangi sebep bildirerek bağımsız denetim faaliyetlerini durduramazlar. TTK’na esasen, geçerli bir sebep bildirmeden bağımsız denetçilerin faaliyetlerini durdurulamaz. TTK’da olumsuz görüş bildirilmesi zamanı işletmelerin yönetim kurulunun fes edilmesi, işletmelerin denetçiler tarafından ortaya çıkarılan olumsuzlukları kaldırmasına sebep olmaktadır. Ortak olarak denetçilerden alınan cevaplarda olumsuz görüş sayısının diğer görüşlere nazaran az olduğu belirlenmiştir.

Azerbaycan ve Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin hile ve hatalar konusundaki cevapları esasında, her iki ülkede de denetçilerin daha çok rakamsal hatalar, amortisman hesaplanması ve kıdem tazminatı hesaplanması gibi oluşmaktadır. Birçok işletme her iki ülkede kendi finansal kayıtlarını ülke vergi kanunlarına uygun olarak tutmaktadır ve UFRS konusunda bilgilendirme yapılmasının denetçiler ve işletme faaliyetlerinin kolaylaştırılması için gerekmektedir.

Azerbaycan’da faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerden alınan cevapların sonucu olarak, bağımsız denetim raporuna güvenin zamanla etkilendiğini daha çok denetçilerin faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarında işletmelerin finansal durumunda oluşan değişimlerde etkilendiği belirlenmiştir. Türkiye’de faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerden alınan cevapların sonucu olarak denetim raporuna güvenin artması finansal tablo kullanıcılarının bilgi düzeyinin artmasına uygun olarak gerçekleşmektedir.

Azerbaycan’da faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerden alınan cevapların sonucu olarak, bağımsız denetimi düzenleyici kanun olan “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunun” çalışma mekanizmasında ve yeterlilik konusunda eksiklikler olduğu belirtilmiştir. Farklı olarak Türkiye’de faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçiler kanunlarda boşluklar olmadığını, tam aksine KGK’nın kurulması ile birlikte kanunların yenilendiğini ve boşlukların kaldırıldığını belirtmiştir.

Her iki ÷lkede faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçiler haksız rekabetin önlenmesi ile ilgili olarak, denetim hizmetinin minimum ücretlerinin belirlenmesi ve bu ücretlerin altında verilen hizmetin kabul edilmemesi gerektiğı belirtilmiştir.

SONUÇLAR

Azerbaycan ve Türkiye arasındaki genel ve ekonomik ilişkiler bu ülkelerin bir birine yatırım yapmasını ve karşılıklı ilişkilerin gelişmesini sağlamıştır. Bağımsız denetimin gelişimi ülkelerin bir birine yaptığı yatırımların denetlenmesi, doğru ve güvenilir finansal bilgilerin oluşturulmasına ve kullanıcıların bilgilendirilmesine yardımcı olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Azerbaycan ve Türkiye arasında bağımsız denetim farklılıklarını belirlemektir. Tez çalışmasında, Azerbaycan ve Türkiye arasındaki bağımsız denetim farklılıkları hem teoride hem de uygulamada incelenmiş ve aşağıdaki sonuçlara varılmıştır:

Türkiye’de KGG, Azerbaycan’da ADO olmak üzere, her iki ülkede bağımsız denetim otoritesi faaliyet göstermekte ve denetim faaliyetini uluslararası standartlara uygun şekilde düzenlemektedir. Azerbaycan’da “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun” ve Türkiye’de 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ülkelerde denetim hizmetinin oluşturulmasının ana yasal dayanaklarıdır. Fakat denetçilerle mülakatların sonucunda Azerbaycan’da “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunun” günümüz taleplerini tam olarak karşılamadığı belirlenmiştir.

Türkiye’de 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu bağımsız denetim ve muhasebe mesleklerini tanımlamaktadır. Azerbaycan Cumhuriyetinde bağımsız denetim ve muhasebe mesleki alanında belirlenmiş bir kanun mevcut değildir. Kanunun olmaması muhasebe ve denetim mesleği dâhilinde haksız rekabet yaratmaktadır.

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kanununa esasen, sermaye piyasası veya borsa mevcuttur ve Türkiye’de borsanın mevcut olması bağımsız denetimin gelişimini sağlamıştır. Fakat Azerbaycan Cumhuriyetinde borsa veya sermaye piyasası mevcut değildir. Borsanın olmaması bağımsız denetim alanına olan talebi azaltmakta ve bağımsız denetim mesleğinin gelişimini engellemektedir.

Türkiye’de bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi süreçlerinde, denetçilerin Türkiye’de yerleşik olması ve 3 yıllık uygulamalı mesleki eğitim talep edilirken,

Azerbaycan’da bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi süreçlerinde vatandaşlık talebi olmakta ve 3 yıllık uygulamalı mesleki eğitim talep edilmemektedir. Azerbaycan Cumhuriyetinde yetkilendirilen bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları beş yıl kendi mesleklerini icra edebilirler. Beş yıllık süre bittikten sonra yeniden ADO’ya müracaat edip bağımsız denetim lisansı almak zorundadırlar. Türkiye’de bağımsız denetim yetkisi süre sınırlaması olmadan verilmektedir.

Türkiye’de bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturulması süreçlerinde sermaye şirketi olması talep edilirken, Azerbaycan’da bağımsız denetim kuruluşlarının işletme açısından tam olarak hukuki düzeni belirlenmemiştir.

Türkiye’de denetim kuruluşları sermaye piyasası ve bankacılık alanlarında denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için, bu alanlarda KGK tarafından yetkilendirilmeli, SPK ve BDDK tarafından listeye alınmalıdır. Azerbaycan’da kurulan denetim kuruluşlarının ayrı ayrı alanlarda yaptıkları denetimlerle ilgili belirli listelenme süreçleri mevcut değildir. Sermaye piyasası, bankacılık gibi alanların tam olarak gelişmemesi yetkilendirme alanlarını kısıtlamaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyetinde denetçilere genellikle faaliyet izninin iptali yaptırımı uygulanmaktadır. Bu yaptırımın uygulanmasının ana nedeni “Denetim Hizmeti Hakkında Kanunda” sadece faaliyet izninin iptali maddesinin mevcut olmasıdır. Denetçilerin yaptığı hataların sonucu olarak ADO Kurul kararıyla başka uygulama veya yaptırım uygulamaktadır. Türkiye’de Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde üç idari yaptırım mevcuttur ve bu yaptırımlar sırasıyla, uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali yaptırımlarıdır.

Azerbaycan Cumhuriyetinde kanunlarla belirlenmiş işletmelerin tümü zorunlu bağımsız denetime tabidirler. Bu işletmeler arasında ölçüm ve faaliyet farklılıkları belirlenmemiştir. Zorunlu bağımsız denetime tabi işletmeler Türkiye’de olduğu gibi her yıl belirli bir kurum tarafından belirlenmemekte ve kanunda belirtilen işletmeleri kapsamaktadır. Türkiye’de bağımsız denetime tabi işletmeler Bakanlar Kurulu Tarafından belirlenmektedir.

Bağımsız denetçilerle yapılan mülakatlara esasen, Azerbaycan'da bağımsız denetçiler için denetim ücret tarifelerinin ADO tarafından belirlendiği belirtilmiştir. Türkiye'de bağımsız denetçiler için ücret tarifeleri belirlenmemiştir.

Bağımsız denetçilerle yapılan mülakatlara esasen, Azerbaycan'da faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçiler olumsuz görüş bildirecekleri takdirde, bazı işletmelerin denetçilerden denetim faaliyetlerini durdurma talebinde bulundukları tespit edilmiştir. Türkiye'de TTK'na esasen işletmeler bağımsız denetçilerin faaliyetlerini geçersiz bir sebepten durduramazlar. İlave olarak, Türkiye'de denetçiler tarafından bildirilen olumsuz görüş sonucunda işletmelerin yönetim kurulunun faaliyetleri sonlandırılır. Fakat Azerbaycan'da böyle bir kural mevcut değildir.

Bağımsız denetçilerle yapılan mülakatlara esasen, Azerbaycan'da ve Türkiye'de işletmelerin bağımsız denetim faaliyetlerini tam olarak anlamadıkları ve bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlarla ilgili bilgi sahibi olmadıkları belirlenmiştir. Şöyle ki, denetçilerden bazıları denetim faaliyetleri zamanı hazırlanmış finansal tabloların muhasebe standartlarına göre hazırlanmadığını ve finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması için işletmelerin denetçilerden yardım istediğini belirtmiştir. Bağımsız denetçiler işletmelerde finansal tabloları oluşturmamalıdır. Finansal tabloları oluşturma sorumluluğu işletmelerdedir. Finansal tabloları işletme oluşturmalı, bağımsız denetçi denetlemelidir.

Bağımsız denetçilerle yapılan mülakatlara esasen, Azerbaycan'da ve Türkiye'de bağımsız denetçiler bağımsız denetimin günümüz sorunları olarak, denetim otoritelerinin uyguladıkları kalite kontrol süreçlerinin zayıf olduğu belirlenmiştir. Her iki ülkede de bağımsız denetim süreçlerinin ve finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması amacıyla KGK ve ADO tüm bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarında etkin kalite kontrol süreçlerini uygulamalıdır.

KAYNAKÇA

- Abbasov İ.M : **Audit**, Bakü, Bakü Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007
- Akgün, Leyla : “Azerbaycan’da Denetim ve Denetim Standartlarının Uygulanmasına Yönelik Bir Uygulama”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 2015
- Akgün, Leyla : “Azerbaycan’da Muhasebe Denetiminin Gelişimi: Analitik Bir İnceleme ve Değerleme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 73, 2017
- Altıntaş,
Nalan Nergis : **Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye’deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma**, İstanbul, Türkmen Kitabevi Yayınları, 2011.
- Arıkan, Yahya : **İç Denetime Genel Bir Bakış**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2015.
- Avder,
Erdoğan : Muhasebenin Ülkemizde Gelişimi ve Tek Düzen Hesap Planı, (Çevrimiçi)
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/> 19.02.19
- Azerbaycan
Cumhuriyeti
Adliye
Bakanlığı : Mevzuat Toplusu, (Çevrimiçi) <http://www.e-qanun.az/> 14.12.2018
- Azerbaycan
Cumhuriyeti
Adliye
Bakanlığı : Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetmeliği, (Çevrimiçi) <http://www.e-qanun.az/framework/9418> 14.12.2018
- Azerbaycan
Cumhuriyeti
Adliye
Bakanlığı : Azerbaycan Cumhuriyeti İdari Suçlar Kanunu, (Çevrimiçi) <http://www.e-qanun.az/code/24> 9.1.2019

- Azerbaycan Cumhuriyeti Adliye Bakanlığı : Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu, (Çevrimiçi) <http://e-qanun.az/code/8> 14.12.2018
- Azerbaycan Cumhuriyeti Adliye Bakanlığı : 333 sayılı “Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunu Zorunlu Sigortası Hakkında” Kanun, (Çevrimiçi) <http://e-qanun.az/framework/13678> 13.12.2018
- Azerbaycan Cumhuriyeti Adliye Bakanlığı : “Zorunlu Denetimden Geçmeli Olan İşletmeler Üzere “İç Denetim Hakkında, Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununun Kademelerinin Onaylanması Süreçleri Hakkında Bakanlar Kurulunun Kararı”, (Çevrimiçi) http://www.e-qanun.az/alpdata/framework/data/13/f_13884.htm 9.1.2019
- Azerbaycan Cumhuriyeti Adliye Bakanlığı : “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”, (Çevrimiçi) <http://www.e-qanun.az/framework/9236#> 12.12.2018
- Azerbaycan Denetçiler Odası : Azerbaycan Denetçiler Odası Hakkında, (Çevrimiçi) <http://www.audit.gov.az/index.php?type=content&subid=62&cid=62> 12.12.2018
- Azerbaycan Denetçiler Odası : “Denetim Hizmetinin Günümüzdeki Problemleri” Konferans Bildirisi, 2015, (Çevrimiçi) http://www.audit.gov.az/uploads/Sorgunun_neticeleri_ile_bagli_tovsiyeler_2015.pdf 10.01.2019
- Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası : Denetçi Adı Almak için Denetçiler Odasının Sınav Komisyonu Hakkında Kararname, (Çevrimiçi) http://audit.gov.az/uploads/Imtahan_Komissiyasi_Esasname.pdf 4.1.2019
- Azerbaycan Cumhuriyeti : Denetçi Adı Almak için Sınavların Uygulanması Kuralları, (Çevrimiçi)

- Denetçiler <http://www.audit.gov.az/uploads/IMTAHAN%20QAYDALARI%20son.pdf> 6.1.2019
- Bankacılık : Mevzuat Listesi, (Çevrimiçi) <https://www.bddk.org.tr/Mevzuat-Kategori/Bankacilik-Kanununa-Iliskin-Duzenlemeler/2>
- Düzenleme ve Denetleme 20.02.2019
- Kurumu
- Bankacılık : Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik, (Çevrimiçi)
- Düzenleme ve Denetleme <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspix?MevzuatKod=7.5.20645&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=bankalar%C4%B1n%20ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z> 20.02.2019
- Kurumu
- Başpınar, Ahmet : “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” **Maliye Dergisi**, (Çevrimiçi) https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada.pdf 22.02.2019
- Bezirci, Muhammet ve Karasioğlu, Fehmi : “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2011, Cilt 11, Sayı 21
- Çarıkcıoğlu, Peyami : “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, **İSMMMO, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu: Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği Konferans Bildirisi**, İstanbul, 1995
- Dönmez, A. ve Ersoy, A : “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 36, 2006
- Enerji Piyasası : EPDK Kurul Tarihçesi, (Çevrimiçi) <http://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/1-1051/kurumsaltarihce>
- Düzenleme Kurulu 21.02.2019

- Erdoğan, M : “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2002.
- Güçlü, Faruk : **Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)**, Ankara, 2013
- Güredin, Ersin : **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Arıkan Basım Yayınları, 2007
- Hacıyev, F.Ş : **Audit**, Bakü, İktisat Üniversitesi Yayınları, 2012
- ve Aliyev, Ş.H
- Hazine ve Dış Ticaret : Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Tarihçesi,(Çevrimiçi) <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazcuma3.doc> 21.02.2019
- Müsteşarlığı
- Resmi Gazete : Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/> 20.02.19
- IAASB : Standartlar Listesi, (Çevrimiçi) <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards> 15.03.19
- İbadoğlu, K. : **Audit işi: Teori ve Uygulama**, Ekonomik ve Sosyal Gelişim Merkezi Yayınları, Bakü, 2009.
- R
- IFAC : IFAC Hakkında, (Çevrimiçi) <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> 15.03.19
- Kamu Gözerimi Kurumu : Resmi Site, (Çevrimiçi) <http://www.kgk.gov.tr/Home/> 23.02.2019
- Kamu Gözerimi Kurumu : Tanıtım Kitapçığı, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%CC%86%CC%86%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf . 23.02.2019
- Kamu Gözerimi Kurumu : Bağımsız Denetçiler İçin Rotasyon Süreleri, (Çevrimiçi) <http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1415/Denetim-U%CC%88stlenen-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetc%CC%A7iler-I%CC%87c%CC%A7in->

[Du%CC%88zenlenen-Rotasyon-](#)

[Hu%CC%88ku%CC%88mlerine-I%CC%87lis%CC%A7kin-](#)

[Duyuru-\(12.03.2018\)](#) 23.02.2019

- Kamu : Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (Çevrimiçi)
Gözerimi <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY.pdf> 24.02.2019
Kurumu
- Kamu : Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair
Gözerimi 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (Çevrimiçi)
Kurumu <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Bakanlar%20Kurulu%20Karalar%C4%B1/Yeni%20Bakanlar%20Kurulu%20Karar%C4%B1.pdf> 01.03.2019
- Kamu : 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, (Çevrimiçi)
Gözerimi <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/KHK/660%20say%C4%B1%C4%B1%20KHK.pdf>
Kurumu 23.02.2019
- Kaval, Hasan : **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Akademik Denetim Danışmanlık
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yayıncılık.
- Kavut, L, Taş, : **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız**
O ve Şavlı, T **Denetim**, 2009
- Kavut, : **Seçmeler 2016**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Lerzan, Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, 2016.
Adiloğlu,
Burcu
- Kavut, Lerzan : **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü**
Seçmeler, 2017
- Krupçenko, : **Denetim**, Yeniks Yayınları, Rostov, 2000.
E.A. ve
Zamyčkova,
O.İ

- Kutukız, : “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal
Doğan ve Yönetimin Gelişimine Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman
Dergisi**, Sayı 41, 2009
- Namazova, C : **Audit**, Bakü, İktisat Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Namazova, : **Praktiki Audit**, Bakü, İktisat Üniversitesi Yayınları, 2012
- C.B. ve
Kazımov, R.N
- Mevzuat Bilgi : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, (Çevrimiçi)
Sistemi <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> .
22.02.2019
- Nikolskaya, : **Audit**, Moskova, Ekonomi ve İşletme Yönetimi Yayınları, 2008.
- Y.P. ve
Merzlikina,
E.M
- Novruzov, : “Günümüzde Denetimin Gelişimi Kavramı”, Günümüzde
Vahid Şeffaflığın Artırılmasında Denetimin Rolü Uluslararası Bilimsel
ve Pratik Sempozyumu, Azerbaycan Denetçiler Odası Yayınları,
Bakü, 2012.
- Novruzov, : **Azerbaycan Cumhuriyetinde Denetim Hizmetinin Gelişim
Vahid Kavramı**, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları,
Bakü, 2013.
- Novruzov, : **Denetim: Kanunlar ve Normatif Belgeler**, Nağıl Evi
Vahid Yayınları, Bakü, 2013.
- Özyürek, : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından
Hamide Bağımsız Denetimin Önemi”, **Organizasyon ve Yönetim
Bilimleri Dergisi**, Cilt 4, Yıl 4, Sayı 2, 2012
- Pekiner, K : **İşletme Denetimi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi,
Muhasebe Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1988,
- Rzayev, : **Muhasebe ve Denetim**, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi
Kahraman Yayınları, 2006

- Sermaye : Resmi Site, (Çevrimiçi)
Piyasası <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/2007123/1> 20.02.2019
Kurulu
- Sermaye : Mevzuat Listesi, (Çevrimiçi) <http://mevzuat.spk.gov.tr/Onceki/>
Piyasası 20.02.2019
Kurulu
- Sermaye : Seri X, No: 22, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim
Piyasası Standartları Hakkında Tebliğ (Çevrimiçi),
Kurulu <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> 20.02.2019
- Sokolov, Y.V : **Muhasebe Tarihi**, Finans ve İstatistik Yayınları, Moskova,
ve Sokolov, 2004,
V.Y
- Şeremet, A.D. : **Denetim**, Moskova, İnfra Yayınları, 2006.
ve Suiç, V.P
- Talıbov, : **Denetim Hizmeti Alanında Araştırma ve Disiplin Tedbirleri**
Necef **Sistemi**, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları,
Bakü, 2017.
- Topçu, : Bağımsız Denetim Sektöründe Karşılaşılan Sorunlar
Günaydın (Çevrimiçi),
http://www.abeurodenetim.com/images/yayinlar/Gunaydin_Topcu_Makale.pdf
- TÜRMOB TÜRMOB Hakkında, (Çevrimiçi)
: <https://www.turmog.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda>
22.02.2019
- Usul, : **Bağımsız Denetim**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2013
Hayrettin
- Yolcu, : Bağımsız Denetim Sektörünün Sorunları, (Çevrimiçi)
Mehmet <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mehmet yolcu/004/>

Yılancı, **Muhasebe Denetim**, Detay Yayıncılık.
Münevver, :
Yıldız, Birol
ve Kiracı,
Murat

EKLER

EK 1: KKG'nın Yayınladığı Bağımsız Denetim Standartları

KKS 1: Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı

TDS: Riskin Etken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke ve Kararı

1. Genel İlke ve Sorumluluklar

- BDS 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
- BDS 210: Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
- BDS 220: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
- BDS 230: Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
- BDS 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- BDS 250: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
- BDS 260: Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- BDS 265: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi

2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmemiş Risklere Verilecek Karşılıklar

- BDS 300: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
- BDS 315: İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
- BDS 320: Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik
- BDS 330: Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
- BDS 402: Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar

- BDS 450: Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi

3. Bağımsız Denetim Kanıtları

- BDS 500: Bağımsız Denetim Kanıtları
- BDS 501: Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
- BDS 505: Dış Teyitler
- BDS 510: İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
- BDS 520: Analitik Prosedürler
- BDS 530: Bağımsız Denetimde Örnekleme
- BDS 540: Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
- BDS 550: İlişkili Taraflar
- BDS 560: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- BDS 570: İşletmenin Sürekliliği
- BDS 580: Yazılı Beyanlar

4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

- BDS 600: Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
- BDS 610: İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
- BDS 620: Uzman Çalışmalarının Kullanılması

5. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama

- BDS 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama
- BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
- BDS 705: Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- BDS 706: Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları
- BDS 710: Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

- BDS 720: Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

6. Özel Alanlar

- BDS 800: Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
- BDS 805: Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
- BDS 810: Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

7. Yayınlanan Diğer Standartlar

- SBDS 2410: Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
- İHS 4400: Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulamasına Yönelik İşler
- GDS 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
- GDS 3420: Bir İzah namede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlemesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
- GDS 3402: Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
- GDS 3000: Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı