

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**MUHASEBE SEKTÖRÜ ÇALIŞANLARININ BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK
BAKIŞ AÇILARI: AZERBAJCAN MUHASEBE SEKTÖRÜNE
YÖNELİK ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

BAHMAN KARIMOV

İSTANBUL, 2024

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**MUHASEBE SEKTÖRÜ ÇALIŞANLARININ BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK
BAKIŞ AÇILARI: AZERBAYCAN MUHASEBE SEKTÖRÜNE
YÖNELİK ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

BAHMAN KARIMOV

Tez Savunma Jürisi

- Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN
- Üye: Dr. Öğr. Üyesi Yasin CEBECİ
- Üye: Doç. Dr. Emre HORASAN

İSTANBUL, 2024

ÖZET

MUHASEBE SEKTÖRÜ ÇALIŞANLARININ BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK BAKIŞ AÇILARI: AZERBAYCAN MUHASEBE SEKTÖRÜNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Bu çalışma Azerbaycan Cumhuriyeti'nde muhasebe sektöründe çalışan meslek mensuplarının bağımsız denetime yönelik bakış açılarının belirlenmesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu kapsamda Azerbaycan Maliye Bakanlığı tarafından listelenen ve "Profesyonel Muhasebeci Sertifikası" almaya hak kazanmış 142 kişiye konuyla ilgili 21 soruyu içeren anket formu uygulanmıştır. Anketler sonucunda edinilen bulgular IBM SPSS Statistics paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırma neticesinde ankete katılan kişilerin çoğunlukla denetim faaliyetlerini işletmeler için yararlı buldukları tespit edilmiştir. Ayrıca araştırmaya konu olan kişilerin denetime yönelik bazı ön yargılarının mevcut olduğu da tespit edilmiştir. Bu kapsamda genel ölçekte hem bağımsız hem de iç denetim kavramının iyi bir biçimde anlaşılması ve sektörde mevcut ön yargıların aradan kaldırılması nedeniyle denetim faaliyetlerini kapsayan çeşitli eğitimlerin verilmesi önerilmektedir. Özellikle bağımsız denetim faaliyetinin oldukça büyük bir kısmının Azerbaycan'ın esas iktisadi bölgesi olan Bakü-Abşeron bölgesindeki kuruluşlara uygulandığı görüşü tespit edilmiştir. Bu kapsamda denetim faaliyetlerinin diğer bölge şirketlerine uygulanması yönündeki yapılabilecek teşebbüsler ülke genelinde genel bir denetim algısının oluşmasına katkıda bulunabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemi, Denetim, Bağımsız Denetim, İç Denetim

ABSTRACT

PERSPECTIVES OF ACCOUNTING SECTOR EMPLOYEES TOWARDS INDEPENDENT AUDIT: RESEARCH ON AZERBAIJAN ACCOUNTING SECTOR

This study was prepared to understand the perspectives of professionals working in the accounting sector in the Republic of Azerbaijan towards independent auditing procedure. In this context, a survey form containing 21 questions was applied to 142 people listed by the Azerbaijani Ministry of Finance and entitled to receive the "Professional Accountant Certificate". The findings obtained from the surveys were analyzed using the IBM SPSS Statistics package program. As a result of the research, it was determined that the people who participated in the survey mostly found audit activities useful for businesses. It has also been determined that the people who are the subject of the research have some prejudices towards auditing. In this context, it is recommended to provide various trainings covering audit activities in order to have a good understanding of the concepts of both internal audit and external audit and to eliminate existing prejudices in the sector. In particular, it has been determined that a large part of the independent audit activity is applied to organizations in the Baku-Absheron region, which is the main economic region of Azerbaijan. In this context, attempts to apply auditing activities to other regional companies may contribute to the creation of a general auditing perception throughout the country.

Key Words: Audit, Independent Audit, Azerbaijan Independent Audit System, Internal Audit

ÖNSÖZ

Azerbaycan’da aktif bir şekilde faaliyet gösteren muhasebe sektörü çalışanlarının bağımsız denetime yönelik düşüncelerine ışık tutulmasını amaçlayan bu çalışmamı başarıyla yerine getirmemde bana sonsuz desteği ile yardımcı olan tez danışmanım Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN’e teşekkürlerimi sunuyorum. Yüksek Lisans eğitimim sırasında derslerinde bulunduğum değerli hocalarıma, beni her koşulda destekleyen aileme ve anket sorularını cevaplayan muhasebe meslek mensuplarına da bana kattıkları her şey için teşekkür ederim.

Bahman Karimov

İstanbul, 2024

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BÖLÜM 1

DENETİMİN TARİHİ VE TÜRLERİ

1.1. Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi	3
1.2. Bir Bütün Olarak İç Denetim.....	5
1.2.1. İç Denetimin Amaçları ve Kapsamı.....	6
1.2.2. İç Denetimin Önemi.....	7
1.2.3. İç Denetimin Türleri.....	8
1.2.4. İç Denetim İşlevleri.....	10
1.2.4.1. Güvence Sağlama.....	10
1.2.4.2. Danışmanlık.....	11
1.3. Bağımsız Denetim.....	11
1.3.1. Bağımsız Denetim Amaçları.....	12
1.3.2. Bağımsız Denetim Süreci.....	12
1.3.2.1. Denetim Müşterisi Seçimi ve Sözleşmenin Yapılması.....	13
1.3.2.2. Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Hazırlanması.....	14
1.3.2.3. Hazırlanan Denetim Programının Yürütülmesi.....	15
1.3.2.3.1. Denetim Kanıtları.....	16
1.3.2.3.2. Denetim Yöntemleri ve Teknikleri.....	16
1.3.2.3.3. Çalışma Kağıtları.....	16
1.3.2.4. Denetim Sonucunda Elde Edilen Bilgilerin Raporlanması.....	17
1.4. Denetim Teknikleri.....	18
1.4.1. Sayım ve Envanter İncelenmesi.....	18
1.4.2. Belgelerin İncelenmesi.....	19

1.4.3. Gözlem.....	19
1.4.4. Bilgilerin Toplanması.....	19
1.4.5. Doğrulama.....	20
1.4.6. Karşılaştırma ve Aritmetik İncelemenin Yapılması.....	21
1.4.7. Analitik İnceleme.....	21

BÖLÜM 2

AZERBAIJAN CUMHURİYETİ'NDE MEVCUT BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. Azerbaycan'da Bağımsız Denetim.....	23
2.1.1. SSCB Zamanında Ülkede Mevcut Olan Bağımsız Denetim.....	23
2.1.2. Azerbaycan'ın Bağımsızlığı Döneminde Bağımsız Denetim.....	24
2.1.3. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeler.....	25
2.1.3.1. Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu.....	26
2.1.3.2. Denetim Hizmetleri Hakkında 882 sayılı Kanun.....	26
2.1.3.2.1. Bağımsız Denetçilere Yönelik Onaylama ve Lisanslama Süreçleri....	27
2.1.3.2.2. Bağımsız Denetim Faaliyetini Yerine Getiren Kuruluşların Onaylama ve Lisanslama Süreçleri.....	27
2.1.3.2.3. Denetim Hizmeti Alanında Bulunan Disiplin ve Önlem Sistemi.....	28
2.1.3.3. Azerbaycan Denetçiler Odası Yönetmeliği.....	29
2.1.4. Bağımsız Denetimin Azerbaycan'daki Gelişim Sorunları.....	31
2.1.4.1. Kanunlarda ve Yasalarda Mevcut Olan Çeşitli Boşluklar.....	31
2.1.4.2. Zorunlu Denetim.....	32
2.1.4.3. Denetim Alanındaki Haksız Rekabet ve Çıkar Çatışması.....	33
2.2. Türkiye Bağımsız Denetim Sistemi.....	33
2.2.1. Bağımsız Denetçilere Yönelik Onaylama ve Lisanslama Süreçleri.....	35
2.2.2. Bağımsız Denetim Faaliyetini Yerine Getiren Kuruluşların Onaylama ve Lisanslama Süreçleri.....	36
2.2.3. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişim Sorunları.....	37
2.3. Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemlerindeki Farklar ve Benzerlikler.....	38
2.3.1. Azerbaycan'da Denetçiler Odası ve Türkiye'de Kamu Gözetimi Kurumu Arasındaki Farklar ve Benzerlikler.....	39
2.3.2. Bağımsız Denetçilere Yönelik Onaylama ve Lisanslama Süreci İle İlgili Mevcut Benzerlikler ve Farklılıklar.....	40

2.3.3. Bağımsız Denetim Faaliyetini Yerine Getiren Kuruluşların Onaylama ve Lisanslama Süreçleri İle İlgili Benzerlikler ve Farklılıklar.....	42
2.3.4. Azerbaycan ve Türkiye’de Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi İşletme Farklılıkları.....	43

BÖLÜM 3

AZERBAIJAN CUMHURİYETİ MUHASEBE SEKTÖRÜNDE ÇALIŞANLARIN BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK BAKIŞ AÇILARINI BELİRLEMeye YÖNELİK ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Konusu.....	44
3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	44
3.3. Araştırma Yöntemi ve Soru Formunun Oluşturulması.....	45
3.4. Araştırmada Kullanılan Anket Verilerinin Toplanması.....	46
3.5. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	46
3.6. Bulgular.....	46
3.6.1. Anket Katılımcılarının Demografik Bilgilerine Yönelik Bulgular.....	47
3.6.2. Anket Katılımcılarının Genel Denetim Hakkındaki Düşüncelerine Ait Bulgular.....	50
3.6.3. Anket Katılımcılarının Bağımsız Denetim Hakkındaki Düşüncelerine Ait Bulgular.....	53
3.6.4. Anket Katılımcılarının Bağımsız Denetim ve İç Denetimin Etkinliği Hakkındaki Düşünceleri.....	58
4. SONUÇ.....	62
5. KAYNAKLAR.....	64
6. EKLER.....	70

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA :Amerikan Muhasebe Birliği

ADO : Azerbaycan Denetçiler Odası

AICPA :Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü

APB :Muhasebe İlkeleri Kurulu

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

CPA :Yeminli Kamu Muhasebecileri

FASB :Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

IIA :Uluslararası İç Denetim Enstitüsü

IRS :İç Gelirler Dairesi

IT :Bilgi Teknolojileri Denetimi

KGK : Kamu Gözetimi Kurumu

SEC :Sermaye Piyasası Kurulu

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK :Sermaye Piyasası Kurulu

SSCB : Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği

TDK :Türk Dil Kurumu

TTK :Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UDS :Uluslararası Denetleme Standartları

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Süreci.....	4
Tablo 2: Denetim Süreci.....	13
Tablo 3: Azerbaycan ve Türkiye’de Bağımsız Denetçilere Yönelik Onaylama ve Lisanslama Süreci ile İlgili Benzerlikler ve Farklılıklar.....	41
Tablo 4: Ankete Katılımda Bulunan Kişilerin Demografik Özellikleri.....	47
Tablo 5: Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetime Yönelik Bakış Açılarında Cinsiyetin Her Hangi Bir Etkisinin Tespitine İlişkin Sonuçlar	48
Tablo 6: Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetime Yönelik Bakış Açılarında Eğitim Durumunun Her Hangi Bir Etkisinin Tespitine İlişkin Sonuçlar (ANOVA Analizi)	49
Tablo 7: Daha Önce Denetim Faaliyetinin Gerçekleşme Süresi.....	51
Tablo 8: Anket Katılımcılarının Hata Yapma ve Hata Büyüklüğünün Oranları.....	51
Tablo 9: Şirket Çalışanlarına Göre Hataların Yapılma Nedenleri.....	52
Tablo 10: Şirketlerde İç Denetim Biriminin Olması.....	52
Tablo 11: İç Denetim Birimi Bulunmayan Bir İşletmede İç Denetim Birimi Oluşturulmasına Yönelik Düşünceler.....	53
Tablo 12: Şirketlerde Bağımsız Denetimin Uygulanması.....	54
Tablo 13: Bağımsız Denetimin Rutin Olarak Yürütülmesine Yönelik Bulgular.....	54
Tablo 14: Bağımsız Denetimin Kişiler Üzerindeki Etkisi.....	55
Tablo 15: Uzun Bir Süredir Bağımsız Denetim Yapılmayan Şirkette Aniden Bağımsız Denetim Yaptırılması Kararına Yönelik Düşünceler.....	56
Tablo 16: Bağımsız Denetim Sonucunda Tarafli Rapor Hazırlanması Hakkındaki Düşünceler.....	56
Tablo 17: Bağımsız Denetim İle Kurumların Gizli Bilgilerinin Dışarı Sızmasına Yönelik Düşünceler.....	57
Tablo 18: Bağımsız Denetimin Azerbaycan’daki Yeri.....	57
Tablo 19: Bağımsız Denetimin En Etkili Uygulandığı Azerbaycan Bölgesi.....	58

Tablo 20: İç Denetim Biriminin Varlığı Bağımsız Denetimi Etkisiz Hale Getirir mi Konusundaki Düşünceler.....	59
Tablo 21: Bağımsız Denetim ve İç Denetim Etkinliği Hakkındaki Düşünceler.....	59
Tablo 22: Uzun Bir Süredir Bağımsız Denetim Yapılmayan ve İç Denetim Birimi Bulunan Şirkette Aniden Bağımsız Denetim Yaptırılması Kararına Yönelik Düşünceler.....	60
Tablo 23: Yapılan Bir Hatanın İç Denetimin Aksine Bağımsız Denetim Tarafından Tespiti.....	61



GİRİŞ

Yapılan bu araştırmanın konusu Azerbaycan Cumhuriyetinde faaliyet gösteren ve muhasebe sektöründe çalışan kişilerin bağımsız denetim faaliyetlerine yönelik bilgileri, ülkede gerçekleştirilen bağımsız denetim uygulamalarına yönelik bakış açıları, bu faaliyetlere yönelik olumlu veya olumsuz görüşleri ve denetim faaliyetleri sırasındaki tutumlarını kapsamaktadır.

Araştırma kapsamında Azerbaycan Cumhuriyetinde aktif bir şekilde faaliyet gösteren kuruluşların muhasebe biriminde çalışan kişilerin bağımsız denetime bakış açıları, bu faaliyetlere yönelik olumlu veya olumsuz görüşleri ve denetim faaliyetleri sırasındaki tutumlarını kapsamaktadır.

Ayrıca, ankette yer alan muhasebecilerin bağımsız denetimin faydaları, Azerbaycanda bağımsız denetimin işleyişine yönelik düşünceleri de araştırmanın amaçları arasındadır. Azerbaycanda bağımsız denetim konusundaki sorunların belirlenmesi ve bu sorunlara yönelik önerilerin sunulması, bağımsız denetim açısından önemlidir. Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim faaliyetinin uygulandığı bir çok faaliyeti yerine getirmeleri nedeniyle bağımsız denetim konusundaki düşünceleri büyük önem taşımaktadır. Bilindiği üzere bağımsız denetim faaliyetlerinin, hile ya da hataların aza indirgenmesi, kurum veya firmanın mevcut varlıklarının korunması ve dolayısıyla mevcut olan ve geleceğe yönelik oluşturulan hedeflerin başarı durumunun tespitinde ve şirketin mali tablolarının gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespitinde, büyük bir yardımının olduğu kesin bir olgudur. Böylelikle özellikle denetim işlemlerinin aktif şekilde yürütüldüğü muhasebe biriminde faaliyet gösteren personelin denetim işlemlerine yönelik yaklaşımlarının belirlenmesi, denetim işlemlerinin verimli şekilde gerçekleşmesinde oldukça önemlidir. Araştırma sonucunda ortaya çıkarılacak bulgular şirket içinde ve sektörde etkin bir bağımsız denetim bilincinin oluşması ve oluşabilecek her hangi bir olumsuzluğun giderilmesinde yardımcı olması açısından önem arz etmektedir. Sektörde bulunan ve açığa çıkarılabilecek olumsuz yaklaşımların tespit edilmesi ileride bu olumsuz yaklaşımların giderilmesinde önem arz etmektedir.

Araştırma kapsamında ilk olarak, denetim kavramına yönelik genel bilgilerin anlatılması, tezin bir diğer bölümünde ise, Azerbaycan ve Türkiye bağımsız denetim sistemlerinin genel itibarıyla anlatılarak mevcut olan farklar ve benzerliklerin açıklanması amaçlanmıştır.

Yapılan araştırmanın son bölümünde elde edilen anket raporları neticesinde ortaya çıkan bulgular geniş bir şekilde açıklanarak yorumlanmıştır. Anket çalışması uygulanmadan önce katılımcılara denetim ve bağımsız denetimle ilgili genel bilgi verilerek anket soruları yöneltilmiştir. Ana kütlesi Azerbaycan Cumhuriyetinde faaliyet gösteren ve “Profesyonel Muhasebeci Sertifikası” elde eden muhasebe sektörü çalışanlarından oluşan tezin araştırma sorularının bulunduğu anket formu çevrimiçi olarak hazırlanarak ilgili kişilerle paylaşılmıştır.

Gerçekleştirilen anket tamamlandıktan sonra elde edilen sonuçlar IBM SPSS paket programının arayıcılığıyla analiz edilerek yorumlanmıştır.

BÖLÜM 1

DENETİMİN TARİHİ VE TÜRLERİ

Bu araştırmada bağımsız denetim faaliyetlerinin yoğunlukla uygulandığı sektör olan muhasebe sektörü çalışanlarının bağımsız denetime yönelik bakış açılarının anlaşılması hedeflenmiştir. Bu bölümde genel olarak denetim ve onun tarihsel süreçte sergilediği gelişimi, iç denetim, dış denetim ve denetim teknikleri gibi kavramlar detaylı şekilde açıklanmıştır.

1.1. Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

TDK, (Türk Dil Kurumu) denetimi kelime anlamı olarak bakı, teftiş, murakabe, kontrol ve bir görevin uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek için yapılan araştırma şeklinde tanımlar (www.tdk.org.tr: Türk Dil Kurumunun Sitesi (Çevirimiçi)). Hukuk alanında denetleme, "hem devletin kurumları ve teşkilatının, hem de özel hukukun hükümlerinin esas alınarak oluşturulan şirketlerin kamuya yararı olması açısından statülerine, kanun ve nizamnamelere esasen uygun olarak çalışma düzeyi gibi durumlarının incelenmesi" anlamına gelir (Ramamoorti, 2003:3).

Auditing, günümüz Birleşik Krallığına esas oluşturan Anglo-Sakson tip ülkelerde bir işletmede yürütülen muhasebe faaliyetlerinin denetimidir. Auditing, hesapların denetlemesi ve mali denetleme gibi terimlere karşılık gelir. Bununla birlikte, Kadim Mısır ve Roma uygarlıklarında tüm kurumlara yönelik yapılan çeşitli tahsilatlar ve ödemeler, kurumdaki yetkili kişiler tarafınca dikkatli bir şekilde dinlenerek ve okunarak olması gereken standartlara uygun olma durumunun tasdik edildiği bilinmektedir (Bozkurt, 1998:17).

Tarihsel süreçte ortaya çıkan çok sayıda kalıntı, denetim tarihinin MÖ 3000 yıllarına kadar uzandığını göstermektedir (Sharkansky, 1991:5). Tarihsel belgelerden ortaya çıkarılan bilgilere göre, Mezopotamya'da hüküm sürmüş birçok krallıkta, görevlendirilen çok sayıda kâtipler vardı. Kâtiplerin esas işleri, tahıl ambarlarında sayım yapmak ve ambarlarda çalışan kişileri kontrol etmektir. Elde edilen bu sonuçlar, devlet tarafından yürütülen uygulamaların ve kamu hesaplarının yapı taşlarını oluşturmaktadır (Khan, 1995:2). Ek olarak, Mısır sakinleri, İbraniler, Yunanlılar, Persler ve Çinlilerin tarihsel bulgularında bu sistemlere benzer prosedürlerin yapıldığını belirtmektedir (Demir, 2006:245).

Bununla birlikte, çağdaş anlamda kamu denetiminin seviyesi, demokrasinin ilerlemesiyle doğru orantılı olmuştur. Demokrasi gelişmeye başladığında kamu denetimi iki şekilde ortaya çıktı. Birincisi, krallık hazinesine katılacak paraların takip edilmesi gerektiği düşünülmüştür. 1289 yılında dönemin İngiltere

Kralı I. Edward, devlet kazançlarını denetlemek için görevli kamu memurların işlerini yaptığını kontrol etmek için denetçiler görevlendirdi. Bu emirle denetim uygulamalarının çok sayıda alana yayılmasına başlandı (Arkun, 1980:17). İlave olarak, parlamentolardaki mevcut gider ve gelirleri üzerinde söz sahibi olma arzusu meydana geldi. Kralın ve parlamento açısından bu çatışma, demokrasi yaklaşımının gelişiminde mühim bir rol oynadı ve aynı zamanda kamu denetiminin gelişmesine ve modern denetim kavramının oluşmasına da katkıda bulundu. 1690'da İngiltere'de o zamanki adıyla Kamu Hesabı Komitesi ilk olarak kuruldu. Daha sonra 1866 numaralı kanun ile birlikte Sayıştay makamı kurarak kamu maliyesi sisteminde parlamentonun üstünlüğüne ilk kez ulaşıldı. Bu dönemle birlikte, kamu denetçileri, hesapların doğruluğu ve denkliliğinin raporlanmasına ek olarak, kanuna, tüzüğe, yönetmeliğe ve mali standartlara uygunluğunun denetlenmesi işlemine de başlamıştır (Abid, 1998:105).

Devletin uygulamaları ve çabaları, geleneksel liberal görüşlerin hakim olduğu dönemlerde sınırlıydı. 1929 krizinin ortaya çıktığı dönemlerden itibaren ekonomik alanda J.M. Keynes'in fikirlerini esasa almış olan refah devleti anlayışı, devletlerin faaliyetlerini ve çabalarını artırmaya yol açtı. Girişim ve faaliyetlerde kendini gösteren bu artım, kamu tarafından yapılan harcamalarda da artışa yol açtı. Ayrıca, kamu harcamalarındaki bu artış nedeniyle vatandaşlar daha fazla vergi ödemek zorunda kalıyor. Vatandaşlar üzerindeki artan vergiler ve kamu harcamalarının sorgulanması, daha önce hiç olmadığı kadar önemli bir konu haline almıştır. Bu bağlamda, hükümetin faaliyetleri ve çabaları kısıtlı düzeylerde olduğu zamanlarda, düzenli şekilde yürütülen finansal denetimler artık yetersiz bir hal almaya başladı. Kamu alanında kendini gösteren bu gelişmeler, denetim sektöründe de ilerleme kaydetmiştir. Bu değişikliklerden biri diğeri performans denetimidir. Bahsedilen denetleme sistemi, sadece yapılan harcamaların doğruluk ve uygunluk konusunu değil bunun yanı sıra meydana gelen harcamaların sonuçları üzerindeki etkilerini de incelemeye başladı (Köse, 2007:19).

Tablo 1, dünya çapında baş veren ekonomik gelişmeler bağlamında muhasebe denetimlerinde meydana gelen aşamaları göstermektedir.

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Süreci (Güredin, 2007:14)

Dönem	Denetimin kapsamı	Denetimin Amaçları	Denetlenen Taraf
Sanayi Devrimi Dönemi	Tamamen İnceleme (% 100'lük açıdan inceleme)	Mevcut Yanıltmaların tespiti	Şirket Sahipleri
Sanayi Devrimi Dönemi- 1900'ler	Tamamen İnceleme (% 100'lük açıdan bir inceleme)	Mevcut Yanıltmaların tespiti	İşletme ortakları ile işletmeye borç veren taraflar

1900'lü- 1930'lu yıllar	Tamamen inceleme ve örnekleme başvurusu	Gelir tablosunun ve Bilançonun doğruluğunun tasdiki	İşletmeye borç veren taraflar, işletme ortakları ve devlet
1930'dan günümüze kadar	İşletme Mali verilerinin örneklem vasıtasıyla incelenmesi	Mali tabloların doğruluk ve dürüstlüğüne yönelik görüş oluşturma	Devlet, sendika, ortak, parlamento, tüketici ve işletmeye borç verenler

Denetim, uygulama ve kuram açısından çok çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Genel anlamıyla denetim, ekonomik faaliyetleri ve olayları çevreleyen bildirimlerin önceden belirtilen standartlara uygunluğunun belirlenmesi ve elde edilen çıktıları ilgili taraflara sunmak için tarafsız olacak bir biçimde kanıtları değerlendiren bir sistematik süreçtir. (Kaval, 2005:23). Yapılan bu tanımla birlikte meydana gelen ve dikkate alınan belirli özellikler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Erdoğan vd., 2012:4).

- Denetim işlemi iktisadi bir birimi veya dönemleri ihtiva eden çeşitli bilgilere uygulanmaktadır.
- Denetim sürecinde işletmenin sunduğu ve dolayısıyla doğruluğunun iddia edildiği önemli işletme bilgileri, denetim işini yapan kişi veya kişiler taraflarından doğru olarak kabul edilmiş ve daha önceden belirlenmiş olan kriterler ile karşılaştırılır.
- Bu karşılaştırmanın etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi açısından yeterli sayı ve kaliteye sahip çeşitli bilgiler toplanır.
- Yapılan denetim hizmeti uzman olan ve bağımsızlığı kabul görmüş bir kişi veya kişiler yardımıyla yürütülür.
- Yürütülen denetim sürecinin sonunda yapılan denetimle alakalı bilgileri ve çıktıları içeren bir rapor düzenlenir

1.2. Bir Bütün Olarak İç Denetim

Küreselleşmenin bir sonucu olarak bazı tehlikeler ortaya çıkmıştır. İşletmelerin bu riskleri en aza indirmesi gerekmiştir. Oluşan bu durumun sonucu olarak, düzenlenen mali tablolara yönelik yapılan denetlemeleri ihtiva eden dış denetime ilaveten, oluşabilecek risklerin önünü kesmek veya aza indirmek amacıyla ilave bir denetim anlayışının oluşması zorunlu kılınmıştır. Örgüt faaliyetlerine odaklanmanın aksine daha çok mali tablolara üzerine odaklanan bağımsız denetimin kurumları işletmede meydana gelebilecek risklerden koruması gibi bir faaliyet beklenmemektedir. Bu nedenle tasarlanmış standartların kapsamında ve sistematik bir şekilde çalışmakta olan iç denetim mekanizmasının, birim veya iç denetim işlevini gerçekleştiren birimlerin oluşturulması gerekli bir durum halini almaktadır (Aslan, 2010: 65).

Türkiye’de alanında yetkili kurum olan İç Denetim Enstitüsü’ne göre, iç denetimi "bir kurum veya kuruluşun işlemlerinde gelişim göstermesini sağlamak ve onların mevcut değerlerini yükseltmek maksadıyla oluşturulan bağımsız olan ve tarafsız tutum sergileyen bir danışmanlık ve güvence uygulaması" şeklinde izah edebiliriz. Ayrıca, İç denetim, şirketin risklerinin yönetimi, kontrolü ve yönetişiminin mevcut aşamalarının etkinliğini değerlendirmek veya geliştirmek için disiplinli ve sistematik yaklaşım kullanarak hedeflerine varmasına yardımcı olmaktadır" olarak açıklanmıştır (TİDE, 2008: 7).

Şirkete hizmet sağlamak amacıyla şirket uygulamalarını inceleyerek değerlendirmek için şirket içinde kurulan ve bağımsızlığını koruyan bir değerlendirme süreci de iç denetimin bir başka tanımı olarak bilinir (Özeren, 2000:1). Bağımsız denetimle benzer olacak biçimde iç denetimde de yürütülecek herhangi bir denetimin planlanması, elde edilen bulguların değerlendirilerek incelenmesi, denetleme faaliyetinin neticesinde toplanan bulguların firmanın yönetimine sunulması ve analiz edilmesi şeklinde sistematik olan bir süreç takip edilmektedir (Ulutas, 2007:30) Bu denetimi kapsam olarak şirketlerin muhasebe, performans, finans ve hukuk gibi birimleri bakımından daha önceden belirlenmiş uyulması gereken kriterler açısından olabildikçe kapsamlı bir analiz şebekesini içermektedir şeklinde de açıklamak mümkündür (Önder, 2008:18). Fonksiyonu kurum dahilinde bağımsız olacak şekilde yürütülen değerlendirme süreci olmasına ilave olarak mevcut iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek maksadıyla da firma yöneticilerine yardım göstermektedir. Bu hizmetleri yerine getirirken iç denetim aşağıda sıralanan işleri yapmaktadır (Yörüker, 2004:9):

- Mevcut İç kontrolü sistemi analiz edilerek yol gösterecek bir denetim programı oluşturulur.
- Oluşturulan amaçlara ulaşmada harcamaları olabildiğince en aşağı ve yüksek verimlilik gösterecek şekilde mevcut iç kontroller belirlenmek suretiyle değerlendirir.
- Edinilen sonuçları ve bu bulgulardan çıkacak sonuçlar raporlanarak gerekirse çeşitli tavsiyeler verir.
- İncelemenin içerdiği sistemdeki kontrol mekanizmasının güvenilirliği açısından görüşler bildirir.
- Kurum dahilindeki mevcut veya oluşturulmuş kontrol sisteminin tümünü değerlendirmek suretiyle bir güvence hizmeti sağlar.

1.2.1. İç Denetimin Amaçları ve Kapsamı

Söz konusu denetim; esas olarak faaliyetlere yönelik bir güvencenin sağlanması, objektiflik içeren bilginin sağlanması, işletme faaliyetlerin eksikliğinin giderilmesi ve sürekliliği mümkün olacak şekilde iyileştirilmesi yönünden önerilerle birlikte danışmanlık faaliyetini yerine getirmeyi hedeflemektedir (İçişleri Bakanlığı ‘nın İç Denetim Birimi Başkanlığı Resmi Sitesi, Erişim tarihi: 16.04.2024).

İç denetim, bir organizasyonun içinde kendi başına mustakil değerlendirme faaliyeti olacak şekilde kurulduğunda, faaliyetlerin kontrol edildiği ve değerlendirmenin gerçekleştirildiği birim şeklinde görülebilir. Bahs edilen açıdan bakıldığında, bu birim, organizasyon içinde kendi başına oluşturulan ve işletme operasyonlarını başka bir kademeye bağlı olmayan bir şekilde inceleyen, analizleri yürüten ve değerlendirmeleri yapan bir uygulamadır. İç denetim, kontrol edilen işletme işleriyle ilgili tarafsız değerlendirmenin, analizin, yorumların ve tavsiyelerin yapıldığı ve şirketin yönetim kademesinin tüm mensuplarına sorumluluklarını yapma konusunda yardımların gösterildiği bir fonksiyon olarak da açıklayabiliriz. İç denetim, bir başka açıklamayla yönetimin hedeflerine ulaştığını garanti etmek için kullanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle, iç denetim sisteminin ne kadar iyi çalıştığı ve yetenekli olduğu firma yönetiminin sorumluluğundadır (www.icdenetimmerkezi.com (Erişim Tarihi:07.02.2024)).

İç denetim, bir firmayı yönetmek ve yükümlü kişilerin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmak için tasarlanmıştır. İç denetim uygulaması, işletme yönetim kademesinin yapması gereken sorumluluklarını efektif bir şekilde gerçekleştirmesine yardımcı olur. İç denetim, işletmenin uygulamalarının belirlenmiş politikalar ile uyumunun araştırılmasını, kontrollerin ölçülmesini ve bunların değerlendirilmesini hedefler (Akpınar, 2010:176).

İç denetim, bir şirket veya örgütsel organizasyon tarafından yürütülen faaliyetler ve işlemlerin yönetim kademesinin aksine tarafsız olacak bir şekilde analiz edilmesinde çok önemlidir. Faaliyetlerin kontrolü, oluşabilecek çeşitli risklerin etkili bir şekilde yönetimi ve kurumsal yönetimin süreçleriyle alakalı olacak şekilde bağımsızlığı ve tarafsızlığı geçerli olan danışmanlık ve güvence faaliyetini ihtiva eden iç denetimin fonksiyonu, şirket veya kurumlar için yönetsel sorumluluğun gelişmesine gerekli ölçüde yardımcı olur. İç denetim işlevi, bir işletmenin veya bir kuruluşun uygulamalarında meydana gelebilecek risklerin bilinçli olarak yönetimi ve söz konusu bu mevcut tehlikelere karşın iç kontrol işlemlerinin mevcudluğu ve etkinliği şeklinde konulara odaklanır (Adiİoğlu, 2011:17).

1.2.2. İç Denetimin Önemi

Önemi her geçen gün daha da artmakta olan bir fonksiyon olan iç denetim, mevcut dönemde şirketlerin amaçlarına ulaşmasında şirket ve kurumların yönetim kademesinin ana destekçilerinden biri halini almıştır. İç denetim faaliyeti, genellikle bireyselci ve hataya odaklı geleneksel görüşlerin geride bırakıldığı, anahtar ifadesinin “değer oluşturmak” ve sürece odaklanan modern bir yaklaşmayla etkin bir vazife oynamaktadır. Şirketlerin üst kademelerinin esas olarak belirtilen doğrultuda oluşturulan beklentiye sahip olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, katma değer beklentisinin yönetimde oluşabilmesi amacıyla, iç denetimin uygulamalarına ait yeterli olacak bilgilerin ve deneyimin mevcud olması şarttır. İç denetçilerin sorumlulukları arasında, kurumun yönetim kademelerini bilgilendirme ve

aydınlatma da bulunmaktadır. İç denetimcilerin bu görevleri yerine getirebilmesi için yetkinliklerinin, teknolojik donanımlarının ve sahibi olukları metodolojinin yeterli düzeyde olması lazımdır (Erdoğan ve d., 2012:48).

1.2.3. İç Denetim Türleri

Bu denetim türü, denetim işinin birini yada birkaçını kapsayabilecek şekilde riske odaklı olacak şekilde gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, bir uygulamadaki veya başka bir deyişle bir konudaki tüm birim ve işlevler denetimin kapsam alanına alınabilmektedir. İlave olarak, iç denetim uygulamasının türleri çeşitli olmaktadır. (Aksoy, 2008:83). Bu türler arasında, BT denetimi, uygunluk, persormans, sistem ve mali denetim olacak şekilde beş kategori yer almaktadır (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı resmi sitesi).

- **Uygunluk Denetimi:** Kurumların uygulamalarının ve faaliyetlerinin söz konusu yasaya, tüzüğe, yönetmeliklere veya diğer düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesidir. Uygunluğun denetlenmesi, bir işletmenin finansal işlemleri ile diğer faaliyetlerinin önceden belirlenmiş politika ve kurallara ve düzenlemelere uyumunun incelenmesi prosedürüdür (Kurnaz ve d., 2010:28). Uygunluğun denetiminin amacı, işlemleri yerine getirenlerin belirlenmiş bir otorite tarafından koyulan mevcut kurallara uyum derecelerini belirlemektir. Bu denetimde önceden kabul edilen kriterler şeklinde kabul edilen kaideler uygulama açısından üst yönetimler ve devletin belirli kurumları olacak şekilde iki muhtelif grup vasıtasıyla oluşturulmaktadır. İşletmeler, kendi içlerindeki düzeni sağlamak için çalışanlarının uyması gerekli kuralları belirtmek zorundadırlar. Belirlenen bu kuralların işletmede uygulandığını veya uygulanmadığını belirlemek açısından ise denetime ihtiyaç duyarlar. Bu gibi iç denetim faaliyetini gerçekleştiren kişiler ise iç denetçilerdir. Bununla beraber kamu kurumları da kendilerine ait konuların dahilinde uyulması gereken kuralları oluşturur. Yine bu kuralların uygulanma düzeyini belirlemek için bu sefer kendi bünyelerindeki denetçileri görevlendirirler. Kısa olacak şekilde söylenebilir ki bu denetimin kapsam alanına özel unvanlı işletmelerle beraber kamu kurumları da dahildir (Bozkurt N., 2012:5).
- **Hile Denetimi:** faaliyetinin kapsamı, dolandırıcılık, usulsüzleker, yolsuzluklar ve sahtekarlık gibi kasıtlı bir şekilde yapılan çeşitli düzensizliklerdir. IIA tarafınca yapılan tanımdan bahsetmek gerekirse; hile kavramı, oluşturulan güveni kötü bir şekilde kullanmak ve sahtekarlık şeklinde tanımlanabilen her türlü yasa dışı eylemdir ve bu eylemler sadece şiddet tehdidine veya fiziksel gücün kullanımına bağlı olmamaktadır. IIA kurumu tarafından oluşturulan Mesleki Uygulama Standardına göre ise iç denetim uzmanlarının mesleki becerileri ve birikimleri, hilenin belirtilerini tespit edecek kadar yeterli olmalıdır. İç denetimciler, işletme

dahilindeki hilenin mümkün boyutuyla bağlantılı olacak biçimde bulunan iç kontrol mekanizmasının yeterlilik ve uygunluğunu değerlendirmelidir. Son olarak bu söz konusu hilelerin önlenmesine yönelik kurum yönetim mecrasına yardımcı olmaları şeklinde sorumlulukları da mevcuttur (Adıloğlu, 2011:9).

- **Performans Denetimi:** Şirket yönetim düzeylerinin tamamında yürütülecek faaliyetlerin ve uygulamaların planlamasının yapılması, uygulanmasının ve denetimi sırasında verimlilik, ekonomiklik ve etkinliği açısından değerlendirilmesinin yapılmasıdır. Söz konusu denetimi, işletme veya kuruluşlarda görev alan personelin görevlerini yerine getirirken yarralandıkları mali, fiziksel ve insan faktörü gibi kaynakların verimliliği, ekonomikliği ve etkinliği açısından incelenmesidir (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010:30). Şirketin yönetim üst kademelerinin tümünde gerçekleştirilen faaliyetlerin ve çeşitli uygulamaların planlanmasının yapılması, uygulanmasının gerçekleştirilmesi ve kontrol gibi aşamalarının etkinliğinin, ekonomiklik ve verimlilik açısından değerlendirilmesi prosedürüne performans açısından denetim denir. Bu denetimin amacı, şirketlerdeki kaynakların efektif yönetiminin kalitesini artırmaktır. Tüm bu amaçlarla şirketlerin yönetiminin çeşitli uygulamalardan ve bu belirli uygulamaların neticelerinden doğan hesap verme sorumluluğunun ilerlemesine katkı sağlamaktadır (SORWE internet sitesi).
- **Mali Denetim:** Bu denetim şekli, varlıklarla, giderlerle, gelirlerle ve yükümlülüklerle ilgili uygulama ve hesapların doğruluğunun yanı sıra finansal tabloların ve çeşitli sistemlerin güvenilirliğinin analizidir. Genel olarak kabul gören muhasebe ilkelerinin esas alınarak, bir şirkete ait finansal tablolarının, finansal vaziyeti ve faaliyetlerine yönelik sonuçların dürüstlük, doğruluk ve legal düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine finansal denetim denmektedir (Erkan, 2012:175). Finansal denetim, şirketlerin mali raporlarındaki verilerin, denetlenen kalemin varlıklarının ve diğer sorumluluklarının gerçek değeriyle, finansal kaynakları ve varlıkların yönetimi ile tahsis edilmiş bütçe ödeneklerinin uyumluluğunu değerlendirmektir. Söz konusu denetim esnasında birden fazla hata ortaya çıkarılırsa, işletme kayıtlarının doğruluğu, düzenliliği ve mevzuata uygunluğu açısından hesapların denetlenmesi, finansal şeffaflık için önem taşır (Toroşlu, 2014:47).
- **Bilgi Teknolojisi (BT) Denetimi:** Denetim faaliyetinin gerçekleştirildiği birimdeki dijital bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve sürekliliğinin değerlendirilmesidir. BT denetimi, işletmelerin bu sistemlerinin güvenilirliği ve sürekliliğinin değerlendirilmesi işini, bilgi teknolojilerinin mevcut altyapısına dayanarak kontrollerin incelenmesini kapsar. Söz konusu denetim, iç denetime ait türlerden finansal denetim ve iç kontrolün değerlendirilmesi şeklinde diğer denetimlere destekte bulunabilmektedir. Ayrıca, mali veya iç kontrole ait ortamlardan

kaynaklanabilecek risklerin efektif değerlendirilmesinde de kullanılabilir (Adilolu, 2011:11). IT (Bilgi Teknolojisi) denetlenmesi, işletmelerin veya çeşitli organizasyonların sahibi olduğu BT varlıklarının değerlendirilmesi bölümüdür. Bu denetimde, BT'ne ait unsurların korunması, teknolojik verilerin doğruluğunun ve bütünlüğünün temin edilmesi ve şirketin veya kuruluşun hedeflerine ulaşabilirliğinin analizi gerekmektedir. Öte yandan bu denetim, araç ve diğer alakalı kaynakların karşı karşıya kalabileceği riskleri belirlemek suretiyle, bu risklerle ait gerekli olan bilişim sistemlerinin kontrolle ilgili standartlarını, politikalarını ve süreçlerini inceleyip, bu süreçlerle alakalı ilave kontrol çalışmalarını tanımlamayı ve olumsuzluklar sonucu ortaya çıkabilecek kayıpları en aza indirmeyi amaçlar (Aksoy, 2002:95). Bilişim teknolojisindeki gelişmeler, işletmelerde verimliliği artırmış, işlemleri hızlandırmış ve zaman ile maliyetlerden tasarruf sağlamıştır. Ancak, bilişim teknolojilerinin ticarete yoğun kullanımıyla birlikte karmaşık bir yapıya bürünen bu teknolojilerin nasıl bir şekilde kontrolde tutulacağı tartışmaları güncel yerini korumaya devam etmektedir. Esasen bankalar gibi pek çok işletme, bilişim teknolojilerini ve bilişim sistemlerini yönetsel karar verme süreçlerinde doğrudan kullanıma başlamıştır. Bu nedenle, bu teknolojileri yoğun şekilde kullanmakta olan işletmelerin, bu süreçler içinde kazandıkları ve ürettiği bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunu sağlaması oldukça gereklidir (Aksoy, 2002:96). İlâveten, bilişim teknolojilerindeki ilerlemeler meslek olarak iç denetimi önemli ölçüde etkilemiştir. Böyle teknolojik ilerlemeler, şirketlerin günlük işlemlerinden finansal tabloların oluşturulmasına kadar sayısız alanda kullanılmasına başlanmış ve bilgilerin elektronik ortamda işlenip saklanması nedeniyle bu ortamların denetimi zorunlu hale gelmiştir. Bilişim teknolojisinin denetim prosedürlerinde kullanımı, denetçilerin bu teknolojileri daha aktif bir şekilde kullanmalarını ve anlamalarını gerektirmiş, aynı zamanda denetimlerde kullanılacak verilerin güvenilirliği ve geçerliliği konularında bilgi sahibi olmalarını zorunlu kılmıştır (Önce ve d, 2012:45).

1.2.4. İç Denetim İşlevleri

IIA kurumu açısından da 1999 yılının Haziran ayında uygun görülen iç denetimin kavramının tanımına esasen, iç denetim fonksiyonunun güvence sağlanması ve danışmanlık gibi iki tür işlevi mevcuttur (Erkan2012:177).

1.2.4.1. Güvence Sağlama

İç denetim prosedürünün temel işlevi, ilk olarak güvence sağlamaktır ve bu işlev klasik olarak tanımlanır. İşlev, işletmenin yönetim, risklerinin yönetimi ve kontrol işlemleri ile ilgili bağımsız şekilde

bir değerlendirme sunmak için edinilen bulguların objektif olacak bir şekilde değerlendirilmesini sağlar. İç denetim işini yürüten yetkililer, bu işleyle birlikte bir süreç, sistem veya diğer konularla alakalı tarafsız bir öneri veya görüş bildirmek amacıyla verdikleri verileri tarafsız şekilde değerlendirme imkanına sahiptirler. Güvence sağlamak işlevi altında, şirketi ciddi zararlara maruz bırakabilecek risk veya risklerin tespit edilmesi ve onların önceden engellenmesi durumu mümkün olabilir. İlâveten, özellikle de yönetim mercine bildirilen uygulamaların risklerinin raporlanmasıyla bu türdeki risklerin azaltılması da son derece önemlidir. İç denetime ait uygulamalarının yapılmadığı hallerde, meydana gelebilecek risklerin önceden tespiti ve onlara karşı gerekli önlemleri almak önemli ölçüde zorlaşır (Koç, 2022:116).

1.2.4.2. Danışmanlık

Danışmanlık gibi hizmetler, yönetim ile alakalı bir rol üstlenmeden, herhangi bir firmanın uygulamalarını geliştirme suretiyle değer katmayı amaçlayarak hareket eden, denetlenen faaliyetleri ve bunlarla ilişkili hizmetleri içeren nitelikli ve kapsamlı bir faaliyettir. Danışmanlık hizmetlerinin alanı, yöntem ve rehberlik sağlamak, öneriler sunmak, işleri işletme açısından kolaylaştırmayı ve eğitim vermeyi içerir. Ancak, bu tür hizmetler sunulurken yönetime bağlı herhangi rolün üstlenilmemesi son derece mühimdir. Bu hizmetler esasen iç denetim uygulamasına yönelik talepte bulunan yönetim bölümüne tavsiye sağlanması içindir. İç denetime ait olan danışmanlık işlevi, ait olduğu birimindeki uzman personelin görüşlerinden yararlanarak şirketin faaliyetlerini geliştirir ve firmanın değerine katkı sağlar. Ayrıca, iş süreçlerinin oluşturulmasında meydana gelebilecek hatalar ve bunlardan kaynaklanabilecek riskler önemli ölçüde azaltılır. Yanlış iş süreçleri ve uygulamalarının oluşturulmasıyla ortaya çıkabilecek risklerle beraber olumsuz sonuçlar çeşitli bazı durumlarda hatırı sayılır ölçüde büyük olabilir (Koç, 2022:118).

1.3. Bağımsız Denetim

Mali ve ticari etkinliklerden kaynaklanan firma değer hareketlerinin doğruluğu, bu verilerin muhasebe kayıtlarına doğru şekilde aktarılıp aktarılmadığı, kar veya zararın doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığı ve mali tabloların mevcut dönem ile gelecekteki durumu doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının kontrol edilmesi işlemine bağımsız dış denetim denir (Demirkan, 1998:12).

Bağımsız denetim, ekonomik uygulamaları ve olaylarla alakalı çeşitli iddiaların, daha önceden belirlenmiş standartlarla uygunluklarının durumlarını araştıran ve çıktılarını ilgili taraflara tarafsız olacak bir şekilde ileten bir sistematik süreçtir (Ünal, 2007:2). Yapılan bu tanıma esasen, denetimle ilgili sıralanan noktalar önem kazanır:

- Bağımsız denetim faaliyetinin içerdığı süreç sistematiktir.

- Sürece, verilerin toplanması ve değerlendirilmesi aittir.
- Bağımsız dış denetim faaliyetinin sonuçları, kullanıcılara ve ilgilenen taraflara sunulur.

1.3.1. Bağımsız Denetim Amaçları

Bağımsız denetimin sürecinde, denetçi veya denetçiler, belirlenmiş inceleme faaliyetlerini yerine getirirken, denetim yapılacak olan işletmelerin muhasebe verilerinden faydalanır. Genel anlamıyla bağımsız denetim faaliyetinin hedefleri aşağıdaki biçimde söylenebilir (Morbel, 1995:12):

- Mali işlemlerin tarafsızlığını sağlamak,
- Şirketlerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumunun sağlanması,
- Finansal tablolar hakkında bir görüş sunmak,
- Hilelerle hataları tespit ederek önlemek.

Bağımsız denetim işlemi sayesinde denetim işleminin yapıldığı firmaların muhasebe açısından düzeni ve finansal tabloların muhasebe standartlarına uygunluğu ortaya konarak, bunlardan faydalanılacak alanlara ve firmanın yönetim kademesine güncelliği korunan ve geleceğe odaklı kararlar konusunda rehberlik sağlanır. Dolayısıyla, bağımsız denetim işlemlerinin uzun vadede maksadı; şirketin yönetim kademesine finansal tablolarıyla ilgili çeşitli tahminler, yürütülen analizler, denetim işi ve raporunun hazırlanması gibi konularda rehberlik etmektir (Ünal, 2007:3). Sıralanan amaçlara bakıldığında, bağımsız denetime yönelik ihtiyacının temelinde, firmaların muhasebe kayıtlarına olan güvensizliğin olduğu gözlemlenmektedir. Ayrıca, firmalardaki mevcut iç denetimle ilgili uygulamalarının yetersiz olması konusunda bağımsız denetim ihtiyacını artırmaktadır. Bu nedenle, bağımsız denetimin hedefleri yine de bu ihtiyaçlar doğrultusunda belirlenmektedir.

1.3.2. Bağımsız Denetim Süreci

Bu denetim türü süreç olarak, denetim standartlarına dayanarak yürütülen ve ardışık aşamalardan oluşan düzenli bir süreç olmaktadır. Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygunluğu mevcut olacak bir biçimde denetim işleminin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle bu standartların doğrultusunda gerekli hazırlık ve düzenlemelerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu adımlar, etik prensipleri içeren, kurumda izlenmesi gerekzaruri olan prosedürlerin oluşturulması ve personele benimsetilmesini içerir (Ceylan, 2013:35). Bu süreç, müşterinin talebiyle başlar, müşteri seçimi ve iş kabulüyle devam eder. Ardından denetim faaliyetleri gerçekleştirilir ve son olarak elde edilen verilerin değerlendirilmesi ve raporlanmasıyla tamamlanır (Güredin, 2010:177). Bir süreç olarak denetim aşağıdaki mevcut tabloda gösterildiği şekliyle 4 esas bölümde uygulanır:

Tablo 2: Denetim Süreci (Durmuş ve Taş, 2008:40)

Denetim Müşterisi Seçilmesi ve Sözleşmenin Yapılması	-Müşteri olacak firmanın seçimi ve işin kabulü -Eski bir denetçiyle konuyla alakalı görüşülmesi -Denetime ait sözleşmenin imzalanması
Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Oluşturulması	-Müşteri olan firmaya ait detaylı olarak verilerin toplanması -Denetim programının hazırlanması -Mevcut işgücünün ile zamanın programlanması
Hazırlanan Programın Yürütülmesi.	-İç kontrol mekanizmasının incelenerek değerlendirilmesi süreci -Denetime ait programda gerekli değişikliklerin tatbiki -Hesaplar bakiyesinin doğruluk kontrolü -Yeterli miktardaki ve uygun olan kanıtların toplanmak suretiyle değerlendirilmesi
Denetim Sonucunda Elde Edilen Bilgilerin Raporlanması	-Denetçinin görüşünün oluşturulması -Hazırlanan denetçiye ait görüşün yetkililere sunulması

1.3.2.1. Denetim Müşterisi Seçimi ve Sözleşmenin Yapılması

Esas denetim uygulaması, belirli bir şirketin denetim kurumuna başvuruda bulunması ve mevcut denetçinin gelen bu başvuruyu değerlendirmeye alarak işi kabul etmesiyle birlikte başlar. Denetleme şirketi, işi kabul etme veya reddetme konularında tamamen özgür davranmaktadır (Ataman ve d.,2001:52).

Firma, bu kuran denetçilerden istediği denetçiyi seçmekle işe devam etmek hakkına sahiptir. Bu süreçte, denetim şirketinin tanınırlığı, sağladığı hizmetlerdeki kalitenin, önceki deneyimler ve yapılacak işlemin maliyeti gibi faktörler müşteri tarafından değerlendirilebilir (Ataman ve d., 2001:52). Başvuran yeni

müşterinin tasdiki aşamasında denetçilerin mutlaka incelenmesi gereken bazı kriterler şunlardır (Gücenme, 2004:60).

- Denetim işini daha önceden yapan denetçiyle ilişkinin kesilmesi nedenleri,
- Firmaya ait önceki denetim raporlarındaki görüşler,
- Firmadaki mevcut iç denetimin yeterliliği ve muhasebe faaliyetlerinin durumu

Kendi denetim ekibinin yeterliliğini belirlemek için iş yükünü göz önünde bulundurmak gereklidir. Denetçilerin sürekli faaliyet gösterebilmesi için müşterilere ihtiyaç duyulur. Ancak gelen her müşteri potansiyel bir risk taşır. Denetçiler, söz konusu bu riskleri en aza indirmek için riskli olduğunu düşündükleri işletmelerden gelen teklifleri reddederler. Denetçiler, firmanın mevcut risk durumunu belirlemek için belirtilmiş bir işi kabul etme politikası oluştururlar. Yeni gelen iş teklifleri değerlendirilirken bu politikalar uygulanmaktadır. Tekrarlanan denetim faaliyetlerinde firma daha önceden bilindiği için iş kabul süreci daha kolaydır (Ataman ve d., 2001:53).

Denetçi, iş kabul politikasının çerçevesinde ilk şekilde işletmeyi tanımaya çalışır. Bu süreçte firmanın faaliyet alanı, geçmişi, önceki finansal tabloları ve iş neticeleri incelenir. Ayrıca firma yönetim kademesinin dürüstlüğü ve denetim için yaklaşımı değerlendirilir. Denetim talebinin amacına göre eski bir denetçi ile iletişime geçilir (Ataman ve d., 2001:53).

Denetçi, yaptığı araştırmaların sonuçlarına dayanarak, denetim yapma işini onayladığı firma ile bir denetimle ilgili sözleşme imzalar. Bu sözleşme, yapılan bağımsız dış denetim faaliyetinin amacını, kapsamını, tarafların sorumluluklarını ve yükümlülüklerini, uygulama yöntemini, zaman çerçevesini ve denetim ücretini açıkça belirtir (Gücenme, 2004:62).

1.3.2.2. Denetimin Planlanması ve Denetim Programın Hazırlanması

Denetim için gerekli sözleşmenin imzalanması aşamasından sonra denetçi denetim planlanmasına başlar. Denetim sözleşmesinin imzalanmasının ardından denetçi, denetim planlaması için harekete geçer. Denetim planlamasının amacı, tüm denetim sürecini detaylı bir şekilde planlayarak iş gücü ve zaman açısından gereken faaliyetleri belirlemektir. Bu planlama sürecinde denetçi, denetimi aşamalara ayırır, denetçileri belirlenen aşamalara atanır ve görevlendirir, böylece denetim zamanlaması belirlenir (Durmuş, Taş, 2008:44).

Denetimin planlaması kademeleri, müşteri firmadan detaylı bilgileri alma ve denetimin gerekli programının hazırlanmasıyla zaman ve işgücü planının oluşturulmasını içerir. Bu planlama, esnek olacak şekilde tasarlanmalıdır, çünkü denetim sürecinde beklenmedik değişiklikler olabilir. Planlama

süreci, başlangıçta oldukça esnek olabilirken, denetim faaliyetinin ilerleyen aşamalarında bu esneklik azalabilir (Güredin, 2010:185).

Denetimin planlanması ve etkin bir denetim programı oluşturulurken, denetçinin izleyeceği adımlar ve edinilmesi gereken bilgilerden bazıları şunlardır (Durmuş, Taş, 2008:44):

- Faaliyetin yürütüldüğü sektöre veya firmaya yönelik kapsamlı bilgilere erişilmesi,
- Finansal tabloda yer alan bilgilerin önem düzeyinin tespiti,
- Denetim için risk modelinin oluşturulması,
- İç kontrol sisteminin yeterlilik incelemesi,
- Denetim amaçlarının tespiti,
- Denetim faaliyetinin aşamalara bölünmesi,
- Nihai Denetim programının oluşturulması.

Müşteri ve denetçi arasında Denetim anlaşmasının imzalanmasından önce, firmanın genel düzeyde bir incelemesi yapılırken, müşterinin faaliyet alanı, iç kontrol sistemi, işlerinin hacmi ve iç denetim sistemi, organizasyon yapısı, kullanılan belgeler, muhasebe sisteminin işleyişi, yasal durum, pazardaki payı, mevcut davalardan kaynaklanan riskler ve uzun vadeli taahhütler gibi faktörler göz önünde bulundurulur (Durmuş, Taş, 2008:45).

İç kontrol'ün yeterliliği hakkında yapılan araştırmalar sonucunda, denetim içeriği ve uygulanacak yöntemler belirlenir (Gücenme, 2004:62). Bu süreçte meydana gelebilecek riskler tamamen ortadan kaldırılamaz ve tüm yapılan hatalar tespit edilemeyebilir. Ancak denetçi, oluşan riskleri olabildiğince azaltmak ve işletmede var olan hataların tespiti için çaba gösterir. Bu süreçte finansal durum tablolarındaki önemli hesaplar belirlenir ve ilgili kişilerin kararlarında etkili olan kalemlere öncelik verilir. Kararları etkilemeyen kalemler ise önemsiz kabul edilir. Bu doğrultuda denetim planlaması yapılarak, denetim programı oluşturulur. Denetim programı, detaylı bir planlamayla gerçekleştirilecek işleri ve aşamaları belirler. Denetim faaliyetinin zamanlaması göz önüne alınarak, personelin görevleri oluşturulur ve her aşamada yapılması gerekli işler detaylı bir şekilde planlanır (Güredin, 2010:191-192).

1.3.2.3. Hazırlanan Denetim Programının Yürütülmesi

Denetçinin hazırladığı program bahsi geçen kısımda hayata geçirilir. Hazırlanan denetim programının tatbiki, denetçinin önemli kanıtları elde etmek için denetimin zaruri tekniklerini kullanması anlamına gelir (Aryancı, 2010:39). Genellikle bu kısım, şirketin iç kontrol sistemini incelenmesiyle başlar. Söz konusu süreç bir uygunluk denetimini de aynı zamanda içerir (Gücenme, 2004:63). İşletmelerin iç

kontrol sistemlerinde edinilen bilgiler, eğer planlanandan farklıysa, denetim programına yönelik gerekli düzenlemeler yapılır ve çeşitli eklemeler yapılır. Son aşamada, denetim programında olması gerekli ayarlamalar gerçekleştirildikten sonra, finansal denetim işlemlerine başlanır. Denetçi, kendisinin kararlaştırdığı denetim tekniği veya denetim tekniklerini kullanılması vasıtasıyla denetim kanıtlarını toplamakta ve değerlendirmektedir (Durmuş, Taş, 2008:47).

1.3.2.3.1. Denetim Kanıtları

Çalışma alanı standartları, denetçilerin güvenilir, uygun ve yeterli kanıt toplamasını zorunlu kılmaktadır.

- **Yeteri Kadar Kanıt Toplama:** Kanıt miktarını belirleyen faktörler arasında risk, önemlilik, maliyet, ana kitlenin özellikleri ve büyüklüğü yer alır. Önemlilik, firmalar arasında değişkenlik gösterebilir ve mali tablo kullanıcılarının kararları üzerindeki etkisi de göz önünde bulundurulmalıdır (İkvan vd. 2021:55).
- **Kanıtın Güvenilirliği:** Elde edilme koşullarına bağlıdır. Güvenilirlik, kanıtın geçerliliği, elde edilme zamanı ve nesneliliğiyle ilişkilidir. Kanıt toplamak için kullanılan yöntemler arasında teyit etme, fiziken inceleme, gözlem yapma, soruşturmalar, kayıt sistemlerinin kontrol edilmesi, yeniden hesaplama, gözden geçirme ve analitik inceleme bulunur (Gücenme, 2004:65).

1.3.2.3.2. Denetim Yöntemleri ve Teknikleri

Denetim programı, çeşitli denetim teknikleri kullanılarak kanıtların toplanmasını içerir. Geleneksel açıdan denetim tekniklerine, çeşitli denetleme yöntemleri ve işlemleri aittir. Denetim bilinen yöntemleri; sürekli veya örneklem denetimi, şekli açıdan denetim, ileri veya geri denetim, finansal denetim ve doğrudan veya dolaylı denetimler olarak sınıflandırılabilir (Gücenme, 2004:67-68).

Denetimin tekniklerine ise sayım ve fiziki incelenme, mutakabat, tekrar şekilde gözden geçirme, gözlem, kayıtların ve belgeleri inceleme analitik inceleme ve soruşturma gibi yöntemleri kapsar (Selimoğlu, 2011:132-137).

1.3.2.3.3. Çalışma Kağıtları

Denetçiler, topladıkları bulguları, kullandıkları denetim tekniklerini ve elde ettikleri sonuçları belgeler. Bu belgeler "çalışma kâğıdı" olarak adlandırılır. Çalışma kâğıtları, içerdikleri bilgilerin kullanım süresine göre "yıllık çalışma" ve "sürekli" dosya olmak üzere iki kategoriye ayrılır (Gücenme, 2004:69).

Sürekli dosya türü, müşteri olan şirketle alakalı genel düzeyde bilgiler, esas sözleşme, hesaplar planı ve onların açıklarnaları, organizasyon yönetmeliği ve şeması, sektör ait bilgileri ve eski dönemlere ait denetleme raporlarını içerir. Yıllık dosyada ise akış şeması ve notlar,destekleyici türden cetveller, nizanlar, iç kontrolün anket formu, denetimin esas sözleşmesi ve programı, hesapların analizi, sözleşme örneği ve tutanak bulunur(Selimoglu, 2011:143-144).

1.3.2.4. Denetim Sonucunda Elde Edilen Bilgilerin Raporlanması

Denetim sürecinin nihai aşaması, yürütülen işlemlerinin tamamlanıp denetim nihai raporunun hazırlanmasıdır. Bu aşamada bağımsız denetçi, firma yöneticilerinin kararlarına tesir edebilecek olaylara dikkati, bilançonun tarihi ve denetim çalışmasının bitiş tarihi aralarında gerçekleşen olayları analiz etmesi, çeşitli yöntemlerle destekleyen türden kanıtlar toplaması ve firmaya ilişkin genel bir değerlendirme yapması gerekir (Balci, 2008:55). Bu aşamasında, yeterli açıklama ve tutarlık, ve muhasebe ilkelerine uyum konularına özen gösterilmelidir. Denetçinin görüş bildirdiği aşamada, standartlarla belirtilene göre dört seçenek bulunmaktadır.

- **Olumlu Denetim Raporu:** Denetim işini yerine getiren kişi veya kişiler, firmanın muhasebenin genel ilkelerine ve standartlarına uyduğunu, politikalarında değişiklik olmadığını, finansal durum tablolarında yeterli açıklamanın yapıldığını, bu tablolarda belirsizlik bulunmadığını ve denetim sürecinde bulunan bir kısıtlama olmadığını tespit ettiğinde olumlu açıdan denetim raporu hazırlar (Bozkurt, 2012:367).
- **Olumsuz Denetim Raporu:** Denetçi, muhasebe ilkelerindeki sapmaların finansal durum tablolarının bütünlüğünü bozduğunu, muhasebe politikalarının devamlılığında önemli sapmaların bulunduğunu ve tam şekilde açıklama kuralının ciddi şekilde ihlal edildiğini tespit ettiğinde olumsuz denetim raporu düzenler. Denetçiler genellikle firma yönetiminden bu sapmaları düzeltmesini isterler, ancak düzeltilmediği takdirde olumsuz rapor verirler (Bozkurt, 2012:371).
- **Şartlı Denetim Raporu:** Denetim işini yapan kurum veya kişi, firmanın finansal tablolarının genel düzeyde doğru olduğunu ancak bazı istisnaların bulunduğunu tespit ettiğinde, bu istisnaları raporun açıklama kısmında belirtmek suretiyle şartlı görüşün bulunduğu denetim raporu düzenler (Ataman ve d., 2001:98).
- **Görüş Bildirmekten Kaçınma:** Denetçinin kontrolü dışında meydana gelen ve çalışma alanını sınırlayan mühim durumlar söz konusu olduğunda, denetçiler görüş bildiirilmesiinden kaçınabilir. Denetim çalışmalarına önemli düzeyde karşı çıkılması, firmada mühim belirsizliklerin mevcut olması ve söz konusu durumun mali tabloların gerçeği yansıtmamasına sebep olması gibi nedenler, denetçiyi görüş bildirmekten kaçınmaya yöneltebilir. Denetçi, bu

tür durumlarda neden görüş bildiremediğini denetim raporunda açıklamalıdır (Bozkurt, 2012:371).

1.4. Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri, denetçilerin inceledikleri konular hakkında değerlendirme yapabilmek için başvurdukları yöntemlerdir. Bu teknikler, denetçilere gerekli kanıtları toplamalarında ve denetim sürecini etkili bir şekilde yürütmelerinde yardımcı olur. Doğru ve etkili bir şekilde uygulandığında, denetim teknikleri denetçilerin güvenilir ve doğru sonuçlara ulaşmalarını sağlar. Ayrıca bu teknikler, denetim sürecinde hangi işlemlerin nasıl denetleneceğini belirler ve gerekli denetim kanıtlarının toplanmasını mümkün kılar (Çavuş, 2019, <https://muhasebebilimler.com/denetim-teknikleri/> erişim tarihi: 15.03.2024).

Bu bakımdan denetimin uygulanabilecek teknikleri aşağıdakilerdir:

- Sayım ve Envanter İncelenmesi
- Belgelerin İncelenmesi
- Gözlem
- Bilgilerin Toplanması
- Doğrulama
- Karşılaştırmanın ve Aritmetik İncelemenin Yapılması
- Analitik İnceleme

1.4.1. Sayım ve Envanter İncelenmesi

SPK'nın X/16 seri numarasına sahip tebliğinde 31. maddesi, denetimin tekniklerinin arasında bulunan "Sayım ve Envanter İncelenmesi" tekniğini tanımlar. Bu teknik, işletme kayıtlarında bulunan fiziki varlıklar ve belgelerin gerçekten mevcut olup olmadığını tespit eder. Ayrıca, bu varlık ve belgelerin işletmeye ait olup olmadığının doğrulanmasını da içerir. Bu süreç, "fiziki sayım" ve "kaydi sayım" olarak ikiye ayrılır. Fiziki şekilde sayım, varlıkların mevcut konumlarında fiziken sayılmasıdır. Kaydi şekildeki sayım ise şirket varlıklarının resmi kayıtlarda yer alarak tespit edilmesidir (Yavaşoğlu, 2001:91).

Her iki tür sayım sonuçlarının birbirini doğrulaması gerekmektedir. Ancak, söz konusu kalemlerin firmaya aitliğinin belirlenmesinde yalnızca Sayım ve Envanter İncelenmesi tekniği yeterli olmayabilir. Böyle bir durumda, Belge İncelemesi tekniği de kullanılmalıdır. Belge İncelemesi, firmanın sahip

olduğu fakat elinde mevcut olmayan varlıkların durumu hakkında bilgileri sağlamak bakımından gerekli bir denetim tekniği olmaktadır.

Sayım ve Envanter İncelemesi, hisse senetlerine, tahvillere, stoklara, kasa, bina, makine ve tesisleri, ve demirbaşları gibi maddi varlıklara uygulanır. Örneğin, kasadaki paranın denetçi tarafından fiziki olarak sayılması, paranın gerçekten bulunduğunu kanıtlar (Kepekci, 1996:93).

1.4.2. Belgelerin İncelenmesi

Firmanın mali hareketlerini kaydetmek için muhasebe, belgeler aracılığıyla gerçekleştirilir. Bütün muhasebeye ait kayıtların belgelenmesi önemlidir. Denetim faaliyeti sürecinde, bu tür belgelerin incelenmesiyle gerçekleştirilen kayıtların doğruluk durumu ve dolayısıyla da finansal tabloların doğruluk düzeyi teyit edilir. Müşterilerin faaliyetleri ve finansal tablolarla alakalı tüm belgelerin içeriği ve yapılan kayıtlara uygunluğu detaylı bir şekilde incelenir; bu işleme belge incelenmesi denir (Çavuş, 2019, <https://muhasebebilimler.com/denetim-teknikleri/> erişim tarihi: 15.03.2024). Belgelerin incelenmesi tekniği, kapsam açısından belgenin kayıtlara uyum durumunun belirlenmesini gerektirir. Belgelerde belirtilen bilgilerin doğruluğunun ve eksiksiz olmasının önemi büyüktür; eksik olan bilgilerin tespit edilmesi faaliyetine ise içeriklerin incelemesi denir. Bu incelemenin sırasında belgenin firmanın malı olup olmadığı, şekilsel uyumu, sahtelik veya yanıltıcılığın mevcudluğu, üzerinde herhangi işlem yapılmı durumu, yasalara kriterler açısından uygunluğu, amaç ve tutarlılık gibi konular ele alınır. İkinci aşamada, firmanın kayıtlarına uygunluk durumu kontrol edilir. Bu kısımda, belgedeki detayların ve miktarların muhasebe kayıtlarıyla uyumlu olup olmadığı incelenir (Yavaşoğlu, 2001:94).

1.4.3. Gözlem

SPK'nın daha önceden belirtilen tebliğinin 31. maddesine göre; bir faaliyet sırasında denetçinin bulunması ve faaliyetlere gözlem yapması gözlem olarak adlandırılır. Bu teknikte, denetçi faaliyetlere doğrudan katılmaz, ancak bunları izler. Denetçi, gözlem sırasında firmanın personelini, işlemleri ve faaliyet süreçlerini gözlemleyerek nezaret eder. Bu gözlem, firmanın faaliyetlerinin nasıl gerçekleştirildiği ve personelin hangi işlemleri yaptığı hakkında bilgi sağlar (Özer, 1997:255). Denetçi, bu gözlem sayesinde firmanın faaliyetlerinin nasıl işlediğine dair önemli ipuçları elde eder. Ayrıca, olası aksaklıkları, hileleri veya usulsüzlükleri tespit etmek için süreçleri dikkatlice inceler ve elde ettiği bilgilere dayanarak denetim planını şekillendirir.

1.4.4. Bilgilerin Toplanması

SPK açısından, bu yöntem, sorumlu denetçilerin, iç denetçiler de dahil olmak üzere içeren yetkililerden çeşitli bilgileri toplama faaliyetini ifade eder. Ayrıca, bu tekniği aynı zamanda Soruşturma tekniği veya

Soru Sorulması tekniği şeklinde de bilinir (Kepekci, 1996:97; Turker vd., 2003:85). Bu yöntemde, firmanın finansal kayıtları ve belgeleriyle ilişkili netlik eksikliği olduğunda, firmanın çalışanlarına yazılı veya sözlü şekilde sorular yöneltilebilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999:40). Ancak, elde edilen bilgilerin yetersiz kalabileceği unutulmamalı ve diğer mevcut denetim teknikleri kullanılarak doğrulanması gereklidir. Bilgi Toplama işlemi sırasında, sorulan soruların kırııcı, incitici veya suçlayıcı olmamasına dikkat edilmelidir. Soruların yöneltilen kişinin bilgi seviyesine uygun bir dille ve saygı çerçevesinde olması önemlidir (zer, 1997:257). Ayrıca, soruların içeriği, kişinin uzmanlık alanlarına ve yetkinliklerine uygun seçilmelidir; aksi halde, denetçinin saygınlığı ve otoritesi zarar görebilir (Ataman vd., 2001:49).

1.4.5. Doğrulama

Denetçi, belirlenen kapsam dahilinde, müşteri dışı kaynaklardan müşterilerin yazılı olacak şekilde talebiyle bilgi isteme ve bu söz konusu bu bilginin direkt denetçiye iletilmesi sürecine "doğrulama" adı verilir (SPK, 1995:565). Bu yöntemle edinilen verilerin güvenilirlik derecesi, uygun koşullarda yürütüldüğü sürece yüksektir. Bu süreçte en gerekli nokta, bilgi sağlayan üçüncü tarafın, istenilen bilgiyi anlayabilecek veya hatasız olarak sağlayabilecek seviyede olması ve muhasebenin kayıt düzenine sahip olmasıdır (Gredın, 1993:128). Doğrulama sürecinde sıralanan adımlar izlenir:

Denetçi, firma adına hazırlanan ve istenilen bilgilerin sorulduğu teyit mektuplarını firma yönetimine imzalatır ve bu mektupları üçüncü taraflara posta yoluyla gönderir.

Mektubu elde eden üçüncü tarafların denetçiye gönderdiği cevaplar doğrudan denetçiye iletilir.

Gelen cevaplar, firmanın kayıtlarıyla karşılaştırılarak herhangi bir farklılık olup olmadığı belirlenir.

Doğrulama yöntemine bağlı olarak, olumsuz ve olumlu olmak üzere 2 farklı tür bulunmaktadır. Olumlu bir doğrulama yönteminde, üçüncü bir taraftan denetlenen firmada mevcut olan veriler talep edilir ve bu söz konusu verilere cevabı istenir. Olumsuz yntemindeyse yalnızca kendisine yollanma bilgiler yanlış olduğu durumda cevap verilmesi istenir.

Doğrulamanın olumlu veya olumsuz yöntemlerinin kullanılacağı durumlar, denetim işinin sorumlusu tarafından belirlenir. Alacaklar, borçlar, stoklar, peşin demeler gibi alanlarda, çok sayıda ve yüksek miktarda işlem yapılan, mühim hataların veya düzensizliklerin beklenen ve cevaplamalarla alakalı şüphelerin olduğu durumlarda denetçiler olumlu doğrulama yöntemini kullanabilirler. Diğer yandan, hesap kalanı miktarının fazla olduğu ve her bir bakiyenin düşük düzeyde olduğu durumlarda, iç kontrol sistemlerinin yeteri düzeyde etkin olduğu varsayıldığında olumsuz bir doğrulama yapılabilmesi mümkündür (Gredın, 1993:129).

1.4.6. Karşılaştırma ve Aritmetik İncelemenin Yapılması

Bir işlemin doğruluğunu kontrol etmek ve uygunluğunu sağlamak için tutarların karşılaştırılması, aktarılan tutarların incelenmesi ve muhasebe kayıtlarındaki matematiksel işlemlerin doğruluğunun kontrol edilmesi "Karşılaştırma ve Aritmetik İnceleme" olarak adlandırılır (Çavuş, 2019, <https://muhasebibilenler.com/denetim-teknikleri/> erişim tarihi: 15.03.2024). Bu tekniğin iki alt başlıkta incelenebilir: Karşılaştırma ve Aritmetik İnceleme.

Karşılaştırma bölümü, ilişkili hesap kalemleri arasındaki ilişkileri ve aktarılan tutarları inceleyerek muhasebe hareketlerini analiz eder. Bu teknik, tekdüzen hesap planına göre yapılan işlemlerin birden fazla hesaplara kayıt edilmesini ve bu kayıtların karşılaştırılmasını sağlar. Örneğin, Finansman Gideri hesabı ile Banka Kredileri hesabı ilişkilendirilirken, Birikmiş Amortisman ve Amortisman Giderleri hesabı ile Maddi Duran Varlıklar ilişkilendirilir. Tutar Aktarımları da karşılaştırma yöntemiyle kontrol edilen mühim bir faaliyettir. Yevmiye defterinde bulunan miktarlar defter-i kebire aktarılır ve bu, mali tabloların hazırlanmasında önemli bir adımdır. Denetçi, tutar aktarımlarını dikkatle kontrol etmelidir çünkü bu işlemler matematiksel hataların en sık yapıldığı yerlerdir (Özer, 1997:276).

Firmanın gerçekleştirdiği hesaplamaların denetçi tarafından yeniden hesaplanmasını içeren incelemeye Aritmetik İnceleme denir (Yavaşoğlu, 2001:94). Esasen, muhasebe işlemleri genellikle aritmetik türden işlemlere dayandığından, denetçi yeniden hesaplama yöntemine başvurur. Ancak, bu yöntemle birçok veriyi tekrar gözden geçirmek zaman alabilir. Bu nedenle, denetim işlemi ana başlıklar halinde gruplandırılarak gerçekleştirilir ve bu gruplar örneklemin alınması yöntemiyle kontrol edilir (Ataman ve d., 2001:47).

Tekrar hesaplama işlemi sırasında yapılan esas işlemler şunlardır (Kepekci, 1996:96):

- Yevmiyenin ve büyük defterin sayfaları toplamalarının kontrol edilmesi,
- Değer düşme ve şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması,
- Envanter listlerinde ve ücret bordrolarında mevcut olan aritmetik işlemlerin kontrol edilmesi,
- Kar payının ve ikramiyelerin yeniden hesabı

1.4.7. Analitik İnceleme

SPK'nın tanımına esasen, Analitik İnceleme, cari yıla ait hesapların, önceki yıllara, bütçe verilerine veya sektör ortalamalarına göre oran analizi ve trend analizi şeklinde istatistiksel yöntemlerin uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesi işlemidir (Resmi Gazete, Tarihi: 04.03.1996, Sayı: 22570 olan, Bağımsız Denetime Yönelik Tebliğ.). Maliye Bakanlığı'nın tanımına göre ise, normal sonuçlarda sapmaların olup olmadığının tespiti için, cari yıla ait hesaplarla önceki yılların, kapasite

raporlarıyla bütçe verilerinin veya sektör ortalamalarının, teknolojik faktörleri göz önünde bulundurarak oran ve trend analizleri yapılarak sonuçların değerlendirilmesi ve karşılaştırılması şeklinde yer almıştır (Resmi Gazete, Tarihi: 02.01.1990, Sayı: 20390 olan YMM hakkında yönetmelik.). Başka bir tanıma göre ise, analitik inceleme metodunun temel amacı, toplanan verilerin "beklentileri gerçekleştirip gerçekleştirmediğini" incelemektir (Ataman ve d., 2001:50). Bu yöntem dahilinde, finansal tabloların incelenmesi için yüzde analizi, oran analizleri ve trend analizi gibi yöntemler uygulanmaktadır. Bu analizlere, doğrudan muhasebe verilerinden edinilen bilgiler değil, denetçi tarafından işlenen veriler aittir.

Denetçinin elde ettiği bilgiler;

- Sektörün verileriyle,
- Daha önceki yılların benzer verileriyle ve
- Firma veya denetçinin beklediği sonuçlarla,

karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda büyük sapmaların varlığı tespit edilirse, denetçi bu noktalara odaklanır (Bacacı, 2006:62). Ancak, dikkat edilmesi gereken en önemli faktörlerden biri, firma içinde ortaya çıkan yapısal açıdan değişiklikler, teknoloji ile ilgili gelişmeler ve diğer çıktıları etkileyebilecek durumların göz ardı edilmemesidir.

BÖLÜM 2

AZERBAIJAN CUMHURİYETİ'NDE BAĞIMSIZ DENETİM SİSTEMİ VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde Azerbaycan ve Türkiye bağımsız denetim sistemlerinin gelişim süreçleri ve temel benzerlik ve farklılıkları ele alınacaktır.

2.1. Azerbaycan'da Bağımsız Denetim

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Sovyetler Birliği'ne bağlı olduğu yarım asırdan fazla bir süre de göz önünde bulundurularak denetim süreci, SSCB döneminde ve bağımsızlık döneminde olmak üzere iki farklı başlık altında gelişmiştir.

2.1.1. SSCB Zamanında Ülkede Mevcut Olan Bağımsız Denetim

Azerbaycan Cumhuriyeti, bağımsızlığını kazanmadan önce, başka sosyalist ülkelerin olduğu gibi, adil mülkiyet biçimlerinden, pazar ekonomisinden ve iktisadi sistemlerin doğru bir biçimde oluşabilmesi için zaruri diğer faktörlerden yoksun bırakılmıştır. SSCB'nin diğer eski üye ülkelerinde de olduğu gibi, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde de denetim işleri esas olarak devlet kontrolünde gerçekleşmiştir. Fakat, bu gibi faaliyetler genellikle sistematığı olan bir kuruluş tarafından yönetilmemiş ve günümüz zamanının çok gerisinde kalmıştır. Diğer kadim SSCB devletlerinde de olduğu gibi, Azerbaycan'da meydana gelen 1917 Ekim Devrimi'nin ardından, mevcut sosyalist düzenin öncü liderleri tarafından ortaya çıkarılan muhasebe kayıt sistemi veya devlet mercileri tarafından yürütülen finansal analizler başlamıştır (Sokolov, 2004:188).

1980'lerin ortalarına tekabül eden dönemlerde, SSCB dahilinde denetime yönelik faaliyetler büyük kentlerdeki kooperatiflerde ilerlemeye başlamıştır. Bu, piyasadaki arzın ve talep dengesinin bir sonucu olarak denetçilerin onaylama fonksiyonlarını yerine getirmelerine olanak sağlamıştır. 1980-1990 yıllarını ihtiva eden dönemde, ülkenin çoğu yerinde güçlü bir denetim sisteminin kurulmasına yönelik çeşitli çabalar sarf edilse de başarıya ulaşamamıştır. Bu çabaların nihai bir sonucu olarak, Birlik'de 80'li yılların sonunda muhtelif denetim faaliyetlerini yerine yetiren "İnaudit" adında bir anonim şirket kurulmuştur. Bu firmanın esas hissedarları arasında SSCB Mali Bakanlığı, SSCB Devlet Bankası ve diğer bankalara benzer kurumlar yer almaktadır (Krupchenko ve Zamyckova, 2000:35).

1989'da SSCB Maliye Bakanlığı, Moskova şehrinde şirketlerde finansal raporlama, mali yönetim ve denetimle ilgili çeşitli sorunları ele aldıkları ilk semineri oluşturmuştur. Bu seminerden sonra, bazı

büyük üniversitelerde uluslararası standartlara uygun muhasebeci ve denetçi yetiştirme çalışmaları başlatılmıştır. 80'li yılların sonu ve 90'lı yılların başları tarihleri arasında, dönemin başkenti Moskova'da ve Leningrad'da yeni denetleme şirketlerinin oluşmasıyla denetim faaliyetleri bir az da olsa geliştirilmiştir. Bu dönemlerde, özellikle uluslararası denetim kurumları ile işbirliği yürütülmesiyle denetim faaliyetlerinin esaslı gelişimi hedeflenmiştir. Bu değişiklikler, ASSC'ni de oldukça etkilemiş ve denetim meslek mensuplarının mevcut yeteneklerini artırmak ve denetimin kalitesini yükseltebilmek için farklı çalışmaların yapılmasına teşvik edilmiştir (Akgün, 2017:186).

2.1.2. Azerbaycan'ın Bağımsızlığı Döneminde Bağımsız Denetim

1990'ların başında, Azerbaycan Cumhuriyeti sosyalizm ideolojisinden ayrılarak bağımsızlığını kazanmış ve pazar ekonomisine ve demokratik yönetime geçiş yapmıştır. Bu dönemde, bağımsızlıkla birlikte Azerbaycan'da mülkiyet çeşitliliği artmış, girişimcilik kültürü gelişmiş, devlet tarafından kontrol edilen işletmeler özelleştirilmiş ve yeni kurumlar oluşturulmuştur. Bu değişimler, ekonomi ve işletmeler alanında yeni yönetim ve denetim sistemlerinin oluşturulmasını gerektirmiştir.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim faaliyetlerine yönelik ilk adım, 1991 yılının 31 Temmuz tarihinde Azerbaycan'daki Bakanlar Kurulu'nun "Cumhuriyetin Maliye Bakanlığı Yanında Denetim Merkezi Kurulması Hakkında" kararıyla atılmıştır. Bu karar, ekonomik reformların uygulanması sürecinde denetim hizmetlerine duyulan ihtiyacı göz önünde bulundurarak, yeni işletmelerin, kooperatiflerin ve birliklerin sayısının artmasıyla birlikte bağımsız bir denetim hizmetinin kurulmasını gerekli olduğunu ortaya koymuştur (Rzayev, 2006:317).

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde farklı mülkiyet türlerinin geliştirilmesi ve bağımsız denetim firmaları ile denetçilerin faaliyet alanlarının genişletilmesi amacıyla, 27 Mart 1992 tarihinde ve 157 sayılı karar ile Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nda denetleme hizmeti için lisans vermeye yetkili bir Lisans Komisyonu kurulmuştur. 1994-96 yılları aralığında, denetim hizmetlerinin uluslararası mevcut standartlara uygun şekilde geliştirilmesi için çeşitli yasal düzeltmeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler arasında en mühimi, "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun"un kabulüdür. Ayrıca, Azerbaycan Denetçiler Odası'nın oluşturulması ve faaliyetlerine başlaması için bilirkişilerden oluşan bir komisyon da kurulmuştur (Abbasov, 2007:12).

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Milli Meclisi, 16 Eylül 1994 yılı tarihinde "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Kurulmasına Yönelik Karar"ı ve daha sonra ise 19.09.1995 yılı tarihinde "Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Denetçiler Odası Hakkında" çeklinde başlıklı kararnameyi kabul ederek yürürlüğe koymuştur (Hacıyev ve Aliyev, 2012:23).

12 Mart 1996 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Milli Meclisi, 882 sayılı "Denetim Hizmetleri Hakkında Kanunun Değiştirilmesi" ve "Denetçiler Odasının Görevleri Hakkında" kararlarını kabul etmiştir. Denetçiler Odası'nun ortaya çıkmasıyla ilgili şekilde Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kabinesi, Nisan 1996 yılı tarihinde ve sayısı 56 olan "Azerbaycan Denetçiler Odasının Belirli Konuları Hakkında"ki kararı yürürlüğe sokmuştur (Akgün, 2017:186).

Daha sonralar alınan yeni kararlarla birlikte, Azerbaycan'da faaliyette bulunan denetçilerin, denetim kurum ve kuruluşlarının ve yabancı şubelerinin Azerbaycan Denetçiler Odası'na (ADO) kayıt yaptırmasıyla ilgili zorunluluk getirilmiştir. Bu kayıt süreci, 15.04.1996 yılı tarihine kadar mutlaka mevzuata uyumlu olacak bir şekilde tamamlanmalıdır (Hacıyev ve Aliyev, 2012:24).

Azerbaycan Devlet Başkanlığı tarafından yürürlüğe giren kararnameler, öte yandan toplumun gelişiminin yanı sıra hem de demokratikleşmesini desteklerken aynı anda denetim alanında da büyük ilerlemelerin kaydedilmesini sağlamıştır. Örneğin, "Yolsuzlukla Mücadele Devlet Programı gibi çeşitli düzenlemeler, denetim alanına yönelik önemli adımların eminlikle atılmasını sağlamıştır (Novruzov, 2012:18).

Ayrıca, Azerbaycan ve SSCB'den bağımsızlık kazanan devletlerde denetim alanındaki önemli gelişime büyük katkı sağlayan diğer bir unsur da "Uluslararası Denetim Standartları"dır. ADO'nun Uluslararası Denetim Standartları Kurulu'na (IFAC) üye olmasıyla beraber, 1 Ocak 2010 yılı döneminden itibaren Azerbaycan Cumhuriyeti'nde dış denetim uygulamalarının, uluslararası standartlara uygun olacak bir şekilde yürütülmesine başlanmıştır (Novruzov, 2012:17).

2.1.3. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Bağımsız Denetim ile İlgili Düzenlemeler

Herhangi bir hizmetin mutlak olarak icra edilmesi için yasal dayanak en önemli unsurlardan biridir (Abbasov, 2007:58). Azerbaycan Cumhuriyeti'nde, günümüzde yürürlükte olan ve bağımsız denetim hizmetini düzenleyerek doğru bir biçimde icra edilmesini temin eden kanunlar ve kararlar bulunmaktadır.

Azerbaycan'da denetime yönelik kanunlar, yayımlandıkları ilk andan itibaren sürekli bir şekilde güncellenmiş ve değişen günümüz koşullarına uygun hale getirilmeye çalışılmıştır (Hacıyev ve Aliyev, 2012:25). Ülkede denetim hizmeti, normatifsel olarak üç seviye etrafında birleşmektedir:

İlk düzey: Bu seviyede, çeşitli kanunlar denetim faaliyetlerini ve bağımsız denetimi düzenlemek için mevcuttur. Bu kanunlarla, denetim faaliyetlerinin ekonomideki rolü belirlenir.

2. seviye: Bu seviyede, denetim faaliyetleri sırasında uygulanan standartlar bulunmaktadır. Bu standartların ilk amacı, denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde minimum gereklilikleri belirlemektir.

3. seviye: Bu seviye, denetim standartlarına uyulmasını sağlamak için yaratılan belgelerden bahsetmektedir. Bu söz konusu belgeler, esas denetim standartlarını temelde tutarak denetim faaliyetlerini çeşitli şekillerde düzenler.

Azerbaycan'da bağımsız denetimin yasal dayanağı aşağıdaki belgeleri içerir:

- "Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu" - Aralık 1999
- "882 Sayılı Denetim Hizmeti Kanunu" - Eylül 1994.
- "Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Yetkili Denetçiler Odasının Yönetmeliği" - Eylül 1995
- Denetçiler Odası'nda mevcut kurul kararları, çeşitli yönetmelik ve tebliğler
- "Bağımsız Denetçi İşini Yerine Getiren Kişinin Mesleki Sorumluluğunun Zorunlu Sigortasını Belirten 333 numaralı Azerbaycan Kanunu" - Mayıs 2007

2.1.3.1. Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu

Ülkede yürürlükte olan Medeni Kanun, Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Milli Meclisi tarafından 28 Aralık 1999 yılı tarihinde "Medeni Kanun Tasdiki, Yürürlüğe Girmesi ve Çeşitli Yasal Düzenlemelerin Hakkında" Kararname ile yürürlüğe girmiştir (Azerbaycan Adliye Bakanlığı Mevzuat Toplusu). Bu yasa, Azerbaycan'daki işletmelerin haklarını, kazançlarının ve varlıklarının koruma, ferdi ticareti teşvik etme, üreticilerin ve tüketicilerin haklarını belirleyip savunma, girişimciliğe yönelik faaliyetlerini düzenleme ve serbest bir ekonominin gelişimini destekleme amacını taşımaktadır. Ayrıca, Medeni Kanun, mali tablolarını yayımlamak zorunda olan kurumları belirleyerek mali durum tablosunun kullanıcılarının haklarını korur. Zorunlu bağımsız denetimin yürütülmesinin gerekli olduğu işletmeler, cumhuriyetin Medeni Kanunu'nda belirtilmektedir.

2.1.3.2. Denetim Hizmeti Hakkında 882 sayılı Kanun

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim uygulamasının sisteminin oluşumunu ve uygulanmasını düzenleyen yasal bir temel, 16 Eylül 1994 yılı tarihli ve sayısı 882 olan "Denetim Hizmeti Hakkında Kanunun" vasıtasıyla belirlenir (Hacıyev ve Aliyev, 2012:24). Bu kanun, Azerbaycan sınırları içinde faaliyette bulunan tüm işletmeler ve firmalar için geçerli olmaktadır, bağımsız denetim, ekonomik faaliyetlerde doğru muhasebe ve finansal raporların bağımsız bir şekilde incelenmesini içerir. Azerbaycan'da bağımsız denetim faaliyetini yerine yetirerek gerçekleştirenler bağımsız denetçiler veya denetim kuruluşlarıdır. Bağımsız denetçi olan kişiler, Azerbaycan Denetçiler Odası (ADO) tarafından

lisanslanarak sertifika elde etmiş bireylerdir. Denetim kuruluşları ise yine aynı şekilde ADO tarafından lisanslanan ve denetim faaliyetlerini yürütmek amacıyla yetkilendirilmiş tüzel kişilerdir.

2.1.3.2.1. Bağımsız Denetçilere Yönelik Onaylama ve Lisanslama Süreçleri

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetçi olabilmek için belirli koşullar bulunmaktadır. Cumhuriyet Denetçiler Odası tarafından takdim edilen lisansla bağımsız denetim hizmeti sunma yetkisine sahip olan kişiler gerçek kişilerdir. Bağımsız denetim uygulamasını yürüten denetçiler, denetçi işlemlerini ya serbest olacak şekilde ya da çeşitli denetim kuruluşlarıyla mevcut anlaşma temelinde yürütmektedirler (Novruzov, 2013:6-7). "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun" kapsamında, bağımsız denetçilerin başka alanlarda faaliyet göstermesi yasaklanmıştır; bu, devlet dairelerinde görev almak ve bağımsız denetim mesleği dışında faaliyet göstermek anlamına gelir.

Bağımsız denetçi olmak için belirli şartlar gerekmektedir:

1. Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşlığına sahip olmak,
2. Finansal alanlarda görev alma açısından veya belirli başlı alanlarda her hangi bir faaliyet gösterme konusunda her hangi bir mahkeme kararnamesiyle men edilmemiş olmak,
3. Muhasebe, Maliye, İktisat veya hukuk alanlarından birinde veya bir kaçında lisans eğitimi almış olmak ve bu alanlara yönelik en az 3 yıl iş deneyimine sahip olmak,
4. Devlet Sınav Merkezi tarafından yürütülen Bağımsız denetçi sınavından başarılı sonuç almak.

Ayrıca, kendi ülkelerinde bağımsız denetçi hizmeti veren yabancı vatandaşlar, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bu haklardan yararlanabilmek için Azerbaycan Denetçiler Odası'nın resmi onayına sahip olmalıdır (Novruzov, 2013:7).

Bağımsız denetçilerin onaylanması ve lisanslanması süreci Azerbaycan Denetçiler Odası tarafından yürütülür. Katıldıkları Lisans sınavını muvaffakiyetle geçen kişiler bağımsız denetçi sertifikasını ve lisansını elde eder. Ancak, denetçilik lisansını aldıktan sonra eğer iki yıl içinde denetim faaliyetiyle uğraşmazlarsa lisansları geçersiz hale gelir. Bağımsız denetçiler, beş yıllık lisans süresi boyunca faaliyet gösterebilirler ve lisans süresini uzatmak için Azerbaycan Denetçiler Odası'na başvurabilirler (Denetim Hizmeti Hakkında Kanun, Madde 9-10) .

2.1.3.2.2. Bağımsız Denetim Faaliyetini Yerine Getiren Kuruluşların Onaylama ve Lisanslama Süreçleri

Bu denetim kuruluşları, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası tarafından verilen lisansla Azerbaycan'da denetim hizmeti sunma yetkisine sahip olan ve faaliyetlerini sadece bu alanda yürüten

tüzel kişiliklerdir (Denetim Hizmeti Hakkında Kanun, Madde 5). Bu şirketler de bağımsız denetçilerle ortak şekilde 5 yıllık lisansa esas alınarak faaliyet gösterirler. İstendiği takdirde Lisans süresinin uzatılabilmesi için ADO'ya yazılı bir başvuruda bulunulması gerekmektedir. Öte yandan bunu da akılda tutmak lazımdır ki, Bağımsız denetim kuruluşlarının başkan ve kurucusu, mutlaka bir bağımsız denetçi olmak zorundadır. Başkanın yanı sıra, en azından lisansa sahip iki bağımsız denetçinin de çalışması gerekmektedir (Denetim Hizmeti Hakkında Kanun, Madde 13).

2.1.3.2.3 Denetim Hizmeti Alanında Bulunan Disiplin ve Önlem Sistemi

Bağımsız Denetim hizmetini kapsayan disiplin ve önlemler sistemi, denetimin kalitesinin artırılması, haksız rekabetin ortadan kaldırılması, Uluslararası Denetim Standartları ile muhasebeci meslek mensuplarının mevcut etik kurallarına tam uymasının sağlanması, denetim işini yürüten kişilerin ve çeşitli denetim kuruluşlarının faaliyetlerine yönelik raporlarının zamanında ve doğruyu yansıtacak bir şekilde sunulmasının ve ADO'nun belirlediği zorunlu talimatlara ve kurallara tamamen uyumunun sağlanması amacını taşır (Talibov, 2017:2).

Ülkedeki denetçilerin sorumluluklarını ve onlara uygulanan çeşitli disiplin sistemlerini, "Denetim Hizmeti Hakkında Kanunu" nun ilgili maddelerinde belirtilmiştir (Denetim Hizmeti Hakkında Kanun, Madde 14-15).

Denetçilerin sorumluluklarına ilişkin madde, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının görevlerini yerine getirmediği durumlarda Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarına ve müşteriyle yapılan sözleşmelere uygun olarak sorumlu olabileceklerini belirtir. Ayrıca, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının mesleki sorumluluğunun zorunlu sigortalanması gerektiğini ifade eder (Denetim Hizmeti Hakkında Kanun, Madde 14).

Denetim hizmetinin yerine getirilmesi için verilmiş lisansın tekrardan geri alınmasıyla ilgili madde, denetçi kişilerin ve kuruluşların Azerbaycan Cumhuriyeti topraklarında denetim faaliyetini yürütme yetkisini veren lisansların hangi durumlarda ellerinden alınabileceğini belirtir (Denetim Hizmeti Hakkında Kanun, Madde 15).

Bu durumlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1. Bir yılda üç defa bir kalitesiz denetleme işlemi yapılırsa,
2. Denetim esnasında denetim hizmetinin ve Azerbaycan kanunlarının zorunlu kıldığı gerekliliklere uyulmazsa,
3. Denetim lisansı verildikten sonraki dönemde, sahte veya tahrip edildiği tespit edilen bilgilerin sunulduğu ortaya çıktığında lisans geri alınınca,

4. Azerbaycan Cumhuriyetinin kanunları ve yasaları istisna olmaksızın, şirkete bilgilerinin denetim işini yapan tarafından işletme söz sahiplerinin izni veya her hangi bir bilgisi olmadan diğer üçüncü taraflara bildirildiğinde,

5. Denetleme işinin yürütüldüğü kuruluşun kendi kazanç maksadı, mevcut yöneticilerden herhangi biriyle çeşitli akrabalık ilişkisi, işletme hak sahibi, hissedarı veya daha önce her hangi bir hizmet verilen herhangi bir kişiyle çeşitli bağlantısı olduğu ve elde edilen tüm bu bilgilerin denetçi veya denetim kurumu tarafından gizlendiği durumlarda.

Ayrıca, Azerbaycan Denetim Odası Konseyi tarafından alınan kararlara göre, denetçi hizmeti için önerilen minimum sözleşme tutarına uyulmaması, üyelik ücretlerinin ödenmemesi veya raporların sunulmaması durumunda belirlenmiş disiplin tedbirleri öngörülerek uygulanmıştır.

2.1.3.3. Azerbaycan Denetçiler Odası Yönetmeliği

"Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Denetçiler Odası Yönetmeliği", Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Milli Meclisi tarafından 19 Eylül 1995 tarihinde kabul edilmiştir. Bu yönetmelikte, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın (ADO) tanımı yapılmış ve başlıca görevleri, denetçi sınavlarının düzenlenmesi, yetkileri, fonksiyonları, yönetimi, ve nihayetinde ADO'nun varlıkları ve üyeleri detaylı bir şekilde belirtilmektedir (Azerbaycan Denetçiler Odası Yönetmeliği).

ADO, Azerbaycan Cumhuriyeti'nin denetim hizmetlerini düzenlemek ve bu alanda gelişmeyi teşvik etmek amacıyla 16.09.1994 yılı tarihinde ve 882 sayılı "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetim Hizmeti Hakkında Kanunu"na dayanarak kurulmuştur. ADO'nun kuruluş amacı, hükümetin, ekonomik varlıkların, denetim işini yapan bireylerin ve denetim kuruluşlarının çıkarlarını korumak, denetçiler ve denetim kuruluşlarının yasal düzenlemelere uyumunu sağlamak ve denetim hizmetlerinin kalitesini artırmak için bir normatif eylem ve önlem sistemi oluşturmaktır (Azerbaycan Denetçiler Odası Resmi Sitesi).

ADO, bağımsız bir mali denetim kuruluşu olarak faaliyet göstermeye 4 Nisan 1996 yılından itibaren başlamıştır.

ADO'nun esas amacı, işletmelerdeki finansal ve muhasebe kayıtlarının doğruluk ve dürüstlük sergileyecek şekilde tutulmasını sağlamak ve Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim hizmetlerinin standartlarını ve uygulamalarını geliştirmek için gerekli adımları atarak mevcut yasal düzenlemelere uygunluğu sağlamaktır (Azerbaycan Denetçiler Odası Resmi Sitesi).

ADO aşağıdaki fonksiyonları gerçekleştirmektedir (Kazımov ve İbadoğlu, 2009:22)

- Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim faaliyeti ile ilgili düzenlemeleri gerçekleştirir,

- Gelişmiş ülkelerdeki mevcut denetimle ilgili yasa ve standartları referans olarak “Milli Denetim Standartları” oluşturularak yayımlar,
- Azerbaycan Cumhuriyeti'nde faaliyette bulunan denetçilere veya denetim kuruluşlarını lisanslar ve yürüttükleri faaliyetlerinin "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun"a uygunluğunun kontrolünü sağlar,
- Denetçileri ve denetim kuruluşlarını kayıt altına alır,
- Denetim ile alakalı lisans hakkı sınavlarının zaruri kurallarını belirler ve tasdik eder,
- Denetim hizmeti ile alakalı lisanslamaya gerekli sınav komisyonlarını kurar ve gerekli protokolü hazırlayarak tasdik eder,
- Denetim hizmetinin lisans sınavı için alınacak ücreti belirler,
- Firmaların muhasebe ve finansal raporlarına yönelik Azerbaycan'ın Medeni Kanununa aykırı olmayacak şekilde belirlenmiş talepleri esasa alarak denetimin raporlarının ve görüşlerinin şeklini oluşturur,
- Denetim hizmetini yerine yetiren denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yürüttükleri faaliyetleri geliştirmeye yönelik tavsiyeler verir ve teklifler oluşturur ve gerçekleşme durumunu kontrolünü sağlar,
- Zorunlu mesleki görevlerini yeterince yerine getirmeyen denetçilere veya denetim şirketlerine karşı denetlenen çeşitli işletmelerin iddianamelerine Azerbaycan Cumhuriyeti mevzuatı çerçevesinde bakılmasını sağlar,
- Sektörde yer alan denetçi biryerlerin ve denetim işini yapan kuruluşlarının mevcut olan hakları ile çıkarlarını korumaya yönelik uygun olan önlemler alır.

ADO, denetim hizmetinin geliştirilmesi amacıyla, denetim alanındaki gelişmiş ülkelerle anlaşmalı işbirliği yapmaktadır ve bu ülkeler arasında Türkiye'nin önemli bir etkisi bulunmaktadır. Örneğin, ADO ile İstanbul SMMM Odası arasında 22 Ocak 2013 yıl tarihinde işbirliği anlaşması imzalanmıştır.

ADO, 2003 tarihinden itibaren Avrupa Muhasebecileri ve Denetçileri Federasyonu (Federation of European Accountants and Auditors: EFAA), 2008 yılından beri Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), ve 2007 yılından itibaren ise Avrasya Muhasebeciler ve Denetçiler Konseyi (ECCAA), üyesidir. ADO, 2010 tarihinden şimdiye kadar Uluslararası Denetim Standartlarının yayınlama hakkını elinde bulundurur (Azerbaycan Denetçiler Odası Resmi Sitesi, https://audit.gov.az/Az/search?search=European+Federation+of+Accountants+and+Auditors&csrf_token=audit_web_page_security=758736e75fb2f9ff20d3884f3c5c3726, Erişim tarihi: 13.02.2024).

2.1.4. Bağımsız Denetimin Azerbaycan'daki Gelişim Sorunları

Azerbaycan'da bu tip sorunlarını 3 esas başlık açısından açıklayabiliriz:

1. Kanunlarda ve Yasalarda Mevcut Olan Çeşitli Boşluklar,
2. Zorunlu Denetim,
3. Denetim Alanındaki Çıkar Çatışması ve Haksız Rekabet,

2.1.4.1. Kanunlarda ve Yasalarda Mevcut Olan Çeşitli Boşluklar

1994 yılında kabul edilen "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun", denetim hizmetinin Azerbaycan Cumhuriyeti'ndeki hukuki temelini oluşturmuştur. Fakat, ekonomik veya mali bölümlerde yaşanan her hangi gelişmeler, diğer sektörlerde de olduğu gibi bağımsız denetim sektöründeki yasaların güncellenerek iyileştirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Resmi Azerbaycan Denetçiler Odası'nın Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) üye olması gerçeği, bu sorumlulukları katbekat daha da artırmıştır. UDS'nin orijinalden Azerbaycan diline eksiksiz çevrilmesi ve Ocak 2010 yılından günümüze kadar uluslararası belirli standartlara uygun olacak şekilde denetim yapılması şeklinde faktörler, "Denetim Hizmeti Hakkındaki Kanun"da çeşitli değişikliklerin oluşturulmasını gerekli kılmıştır.

Bununla birlikte, bağımsız denetim fonksiyonuna ilişkin mevcut yasalarda çeşitli boşluklar ve eksiklikler bulunmaktadır ve bu durum, denetim faaliyetlerinin düzenlenmesinde ciddi sorunlara neden olmaktadır. Bu boşluklara örnekler şunlardır: (Denetçiler Odası Tarafından Gerçekleştirilen Konferansın Bildirisi, 2015, https://www.audit.gov.az/Sorgunun_neticeleri_ilə_bağli_tovsiyeler_2015.pdf)

- UDS ve Meslek Mensuplarının uyması gereken etik kurallarının kullanımının kanunla tasdik edilmemesi veya belirlenmemesi,
- Denetim kuruluşlarında çalışacak lisanslı denetçi sayısının asgari düzeyde belirlenmemesi,
- Zorunlu bağımsız denetime tabi işletmelerin başkanlarının hakları ve görevlerinin yasal olarak belirlenmemesi,
- Denetim hizmeti kalite kontrol sisteminin gerekliliğinin dikkate alınmaması,
- Denetimde tekelcilik ve adil rekabet konularında mevzuatın eksikliği,
- Denetim kuruluşlarında iç kontrol sistemlerinin yasal olarak belirlenmemesi,
- Denetim sürecinde şeffaflığın sağlanması gerekliliğinin yasal olarak belirlenmemesi,
- Denetçilerin yolsuzlukla etkin mücadeleleri konusundaki yükümlülüklerinin ve önemli sorumluluklarının yasal olarak belirlenmemesi,

- Denetçilerin mevcut profesyonellik düzeyinin artırılması ve zaruri sürekli eğitim gerekliliğinin yasal olarak belirlenmemesi,
- ADO'nun faaliyetlerinin kamuya hesap verilebilirliğinin yasal olarak belirlenmemesi,
- Zorunlu bağımsız denetime tabi işletmelerin belirlenmesi için belirleyici faktörlerin yasal olarak belirlenmemesi,
- Bağımsız denetçilerin denetlenen işletmelerle ilişkilerinin yasal olarak belirlenmemesi,
- Bağımsız denetçi raporlarının finansal tabloların ayrılmaz bir hissesi olarak kabul görmesinin yasal olarak belirlenmemesi.

Azərbaycan'da denetimin mevzuatı, uluslararası uygulamalara uygun olacak şekilde gözden geçirilmeli ve iyileştirilmelidir, özellikle de şu alanlarda:

- Denetim firması oluşturulması,
- Bağımsız denetçi olmak için gerekli şartlar,
- Bağımsız denetçi olmak için sınavlarının düzenlenmesi,
- Denetçilere ait raporlar ve ilgili hükümler,
- Denetçilerin çeşitli hakları, yerine yetirilmesi gereken sorumlulukları ve görevleri,
- Uluslararası uygulamalara uygun olacak şekilde denetim yasaklarının getirilmesi,
- ADO'nun mevcut faaliyetlerinin özellikle kamu denetimi altında da tutulması ve bağımsız denetçilerin mevcut faaliyetlerinin kontrol mekanizmasının iyileştirilmesi,
- Zorunlu dış denetime tabi olan işletmelerle alakalı yasal düzenlemelerin "Denetim Hizmeti Hakkında olan Kanun"da bir araya getirilmesi ve bu işletmelerin hukuki adının aynı kanunda birlikte yer alması.

2.1.4.2. Zorunlu Denetim

Azərbaycan'da, birçok işletme zorunlu bağımsız denetime tabi olmasına rağmen, bu işletmelerin çok azı gerçekten bağımsız denetim uygulaması yaptırmaktadır. Yasal olarak zorunlu bağımsız denetimin yapılması gereken işletmelerde yapılan denetimlerin düşük olmasının altında yatan nedenleri şu şekilde sıralayabiliriz: (Novruzov, 2012:20).

1. Finansal muhasebe ve mali tabloların sunulması sürecinde boşluklar olması, ki bu denetim sürecinin ana konusudur;
2. İşletme sahipleri veya yöneticilerinin finansal tablolarının olağan şeffaflığını sağlama konusundaki zorunlu yasal gereksinimlere uymamaları,
3. Denetim hizmetlerinin her zaman tam ve yüksek kalitede sunulmaması.,

4. Denetim bilincinin insanlarda ve işletme sahiplerinde yetersiz olması,
5. Bağımsız denetim hizmetlerine yönelik olan güvenin oldukça düşük olması;
6. Bazı denetçilerin performansları sırasında düşük profesyonellik göstermesi,
7. İşletmelerin ve onların yöneticilerinin bağımsız denetimin sektöre sağladığı gerçek faydayı değerlendirememesi.

Bağımsız denetim uygulamasından kaçınmanın en başlıca nedeni özellikle de finansal raporlama sürecinde raporlama ve muhasebe konusunda eksikliklerin bulunmasıdır. Azerbaycan'da, mevcut rakamlara ve istatistiklere göre, en yüksek denetleme oranı bankalara ve çeşitli sigorta şirketlerine aittir. Ardından, devlet kurumlarından belediyeler, diğer yandan hisse senetleri dernekleri ve farklı yabancı yatırımın mevcut olduğu işletmeleri (yabancı holdinglerin ülke içerisinde bulunan çeşitli şubeleri ve temsilcilikleri) yer almaktadır (Novruzov, 2012:20).

2.1.4.3. Denetim Alanındaki Haksız Rekabet ve Çıkar Çatışması

Bağımsız denetçilerle yapılan mülakatlardan elde edilen sonuçlara göre, Azerbaycan Cumhuriyeti'de bağımsız denetim sektöründe haksız rekabet durumunun sıkça yaşandığı belirlenmektedir. Azerbaycan'daki yürütülen denetim faaliyetlerindeki haksız rekabetin şu hallerde gerçekleştiğini görebiliriz: (Arifli, 2019:75)

Rakip denetçilerin veya denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin taklidi,

Bir başka bağımsız denetçinin işlemlerine müdahale edilmesi,

Yasadışı bir şekilde denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi,

Muhasebeciler için Etik Kuralların ihlal edilmesi,

Denetçilere yasadışı ödemeler yapılması,

Denetçilere fiyat indirimleri yapılması (önerilen minimum denetim hizmeti ücretlerinin altına inilmesi dahil).

2.2. Türkiye Bağımsız Denetim Sistemi

Türkiye'de muhasebe denetiminin kökenleri, XX. yüzyılın ilk yarısına kadar uzanmaktadır. Cumhuriyetin ilk yıllarında, muhasebe alanında yetkin olan bazı muhasebecilere, vergi kanunları çerçevesinde vergi denetimi gerçekleştirme yetkisi verilmesiyle denetim faaliyetleri başlanmıştır. Ülke ekonomisinin büyümesi, yabancı sermayeli işletmelerin artan yatırımları ve işletme sayısındaki artış, denetim ihtiyacını doğurmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:575).

Türkiye’de bağımsız denetim uygulamasının temelleri 1933 yılı tarihine kadar uzanır. Maliye Bakanlığı, bu mesleğin yasal bir statü kazanması için ilk adımı 1947 yılında atmıştır. Bu yıl oluşturulan VUK’a ait tasarıda "Mükellif Yardımcıları ve Mali Müşavirler" adında bir yapı oluşturulmuş ancak bu girişim tamamlanamamıştır (Çarıkçıoğlu, 1995:6-8). Türkiye’de mesleğin gelişimini etkileyen faktörlerden biri de finansal piyasalarda faaliyette bulunan bankalar ve çeşitli diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 60’lı yıllardan günümüze kadar, Türkiye’de çeşitli şekillerde faaliyette bulunan işletmeler, bankalar ve daha çok yabancı sermayeye sahip fon sağlayan kuruluşlar, uluslararası fon kaynaklarından gelen talep doğrultusunda yayınlanan finansal tablolarının bağımsız denetimini yaptırma kararı almışlardır. Başlangıçta mevcut tüm denetimler diğer yabancı ülkelerdeki kuruluşları tarafından yürütülürken, 1970’li yıllardan itibaren bu denetim faaliyetleri, uluslararası kurumların Türkiye’deki yerel ve onlara üye olan kuruluşları vasıtasıyla yerine getirilmesine başlanmıştır (Bezirci ve Karasioglu, 2011:576).

Bağımsız denetim alanında en mühim ilerleme, sayı 3568 olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikle ve Yeminli Mali Müşavirlikle ilgili kanunu'nun yürürlüğe girmesidir. Bu kanun, muhasebecilik ve denetimcilik faaliyetlerini bir meslek şeklinde tanımlamış ve bu sektörde çalışan kişilerin niteliklerini belirlemiştir (Kavut ve Adiloğlu, 2016:44).

Türkiye’de denetim faaliyeti, 1987 yılına kadar hükümet tarafından gerçekleştirilen bir süreç şeklinde değerlendirilmiştir. Bağımsız denetimin zorunluluğu ilk olarak 1987 yılında bankalar için getirilmiştir, ancak denetimle ilgili çeşitli ilke ve kurallar, SPK-nın yayınladığı tebliğlerle yasal bir dayanağa kavuşturulmuştur. Aynı yıl, 24 Aralık tarihinde Merkez Bankası Türkiye’de yer alan banka kuruluşların denetimi ile alakalı tebliği yayınlamıştır (Dönmez ve Ersoy, 2006:73).

3568 Sayılı kanununun 50. maddesine uygun olacak şekilde tasarlanan Yeminli Mali Müşavirlerin, SM ve SMMM olan kişilerin Çalışma Usul ve Esaslarına Yönelik Olan Yönetmelik, denetim standartlarını ihtiva etmektedir (Kutukız ve Öncü, 2009:133). 1 Ocak 1994 itibarıyla, Türkiye’de bütün işletmeleri kapsam alanına alan tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmaya başlanmış ve bu sistem, muhasebenin esas kavramlarında, mali tabloların ilkelerinde, hesap planında ve mali tabloların formlarında uygulanma birliğinin sağlanmasını hedeflemiştir (Avder, 2019).

2000’li yıllarda Amerika’da ve dünyada meydana gelen muhasebeye yönelik skandallar, Türkiye’de de denetim açısından önemli değişimlere ve uyulması gereken zorunluluklara yol açmıştır. Ocak 2011’de kabul edilen 6102 sayılı TTK’na varana kadar bir çok kuruluş, bağımsız denetimle alakalı kendilerine ait düzenleme ve yönetmeliklerini yayınlamışlardır. Bu kanunun tasdiki ile beraber, Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları gibi kurumlar kurulmuş olup ve Türkiye Cumhuriyeti’nde bağımsız denetim yönünde düzenleyici bir kuruluş şeklinde faaliyet göstermeye başlamıştır. Kamu Gözetimi

Kurumu (KGK), bağımsız denetçi olan kişilerin ve çeşitli denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi sürecini tek bir çatı altında toplamış ve KGK'nın kurulmasından önceki dönemlerde çeşitli alanlarda denetim işini düzenleyen kurumların yönetmelikleri, tebliğleri ve çeşitli kuralları yürürlükten kaldırmıştır.

2.2.1. Bağımsız Denetçilere Yönelik Onaylama ve Lisanslama Süreçleri

Bağımsız denetçi, Kanun sayısı 3568 olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ile Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu esas alınarak SMM veya YMM ruhsatına sahip olan ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından bu denetimi yapma yetkisi verilen meslek mensubudur (660 Sayılı Kanun Hükmü Kararnamesi madde 2).

Türkiye Cumhuriyetinde yetkili bir bağımsız denetçi olmanın aşağıdaki çeşitli şartları mevcuttur (26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetimle ilgili yönetmelik madde 14):

1. Ekonomi, hukuk, finans ve muhasebeci, kamu yönetimi, bankacılık veya siyasi bilimler alanlarında eğitim hizmeti veren çeşitli yüksekokullardan ve fakültelerden veya YÖK'ün denkliğini onayladığı yabancı bir eğitim kurumundan en az lisans düzeyinde mezun olmak. Ayrıca, diğer çeşitli alanlarda lisans derecesi olup, yukarıda belirtilen bilim dallarından her hangi birinde en az lisansüstü düzeyde bir eğitim almak;
2. Medeni haklarının kullanılma ehliyetinin mümkünlüğü;
3. Türkiye Cumhuriyeti'nde yerleşik olmak;
4. Meslek mensubu olma;
5. Uygulamalı meslek eğitimini tamamlamak; bu eğitime, üç sene süreyle mali tabloların denetimi de dahil olmakla meslekle ilgili işlemlerde bir denetçinin yanında veya bir kuruluşunda olacak şekilde gerçekleştirilmelidir. Lakin, beş yıllık bir mesleki tecrübesi olan kişilerden için bu şart aranmamaktadır;
6. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yürütülen denetçilik sınavından başarıyla geçmek;
7. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nca 53. maddede belirtilmiş süreler geçse dahi, kasıtlı işlenen bir suç neticesinde 1 yıl veya daha çok müddette hapis cezası almamış olmak; affa uğramış olsada devletin güvenine yönelik işlenen, anayasa düzenine ve onun işleyişine yönelik olan suçlar, dolandırıcılık, hırsızlık, zimmet, sahtecilik, hileli şekilde iflas, güvenin kötüye kullanımı, ihaleye fesat karıştırılması, kaçakçılık ve edim ifasına fesat karıştırma gibi suçlardan mahkumiyeti bulunmamak;
8. Bağımsız denetim mesleğini icra etmek için gereken onur veya şerefe uygunsuz sayılabilecek olan bir durumda bulunulmaması, olumsuz bir itibarı elde tutmamak;

9. Faaliyet izni daha önceden KGK tarafından, yetkilendirme şartlarını taşımadığı veya daha sonradan kaybettiği gerekçesi dışında bir sebepten dolayı iptal edilmemiş olmak.

Bağımsız denetçi adayları, yukarıdaki şartları yerine getirdiklerini belgeleyen bilgi ve evraklarla KGK'ya başvururlar. Başvurusu onaylandıktan sonra hak elde eden adaylara Bağımsız Denetçi kimliğini tasdik eden mühür, denetçi belgesi, denetçi kimliği verilir.

Türkiye'de bağımsız denetime ait sınavların yapılması ve yetkilendirme işlemleri, KGK bünyesindeki Sınav Komisyonu arayıcılığıyla yürütülür. Bağımsız Denetçilik olmak için sınav 1 yılda iki kez, İstanbul'da ve Ankara illerinde düzenlenir. Sınavla alakalı zaruri bütün detaylar, sınav tarihinden en aşağı iki ay olacak şekilde öncelikle Resmi Gazete'de ve KGK'nın resmi internet adresinde duyurulmaktadır. Sınavlara yapılacak başvurular KGK'nın resmi internet sitesi üzerinden yapılmaktadır (KGK).

2.2.2. Bağımsız Denetim Faaliyetini Yerine Getiren Kuruluşlarının Onaylama ve Lisanslama Süreçleri

Bağımsız denetim yapma yetkisi olan bir kuruluş, KGK tarafından verilen bağımsız denetim yapma yetkisine sahip, şirket ortakları yeminli müşavirlerden ve ya serbest muhasebeci mali müşavir olan kişilerden oluşan sermaye kuruluşlarıdır (26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 4). Resmiyette bulunan 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu ile ilgili mevzuat şartlarına ek olarak, denetim faaliyeti izni almak isteyen kuruluşların aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir (26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği 13):

1. Sermaye şirketi olarak mevcut olması;
2. Faaliyet dairesinin bağımsız denetime veya 3568 numaralı Kanunun kapsamındaki mesleki bölümlere aitliği
3. Hisse veya şirket paylarının yazılış şeklinin nama yazılı şeklinde olması
4. Esas sözleşmenin veya firma sözleşmelerinin denetimle alakalı mevzuata aykırı bir şekilde olmaması,
5. Ticari unvanda "bağımsız denetim" şeklinde bir ibarenin mevcut olması,
6. Sermaye paylarının veya oy haklarının ½-den daha fazlasının denetçi kişilere ait olmuş olması ve mevcut tüm ortakların ilgili meslek mensubu olması,
7. Denetçilerin tam zamanlı şekilde ve en az 1 raporlama dönemi süresince görevlendirilmesi;
8. Denetim işini yürüten denetçilerin Bağımsız Denetçi Belgesinin mevcutluğu,

9. Kuruluşta sorumlu bir denetçi unvanını alabilmek için gerekli şartları taşıyan en az iki denetçinin mevcut olması,
10. Denetim işini yürüten kadrosunun, faaliyetleri etkin ve etkili bir şekilde yerine getirebilecek yetki, bilgi, beceriler ve çeşitli tecrübeye sahip olan üç denetçiden oluşması ve sorumlu olan denetçiye ilaveten bir ilave denetçinin daha bulunması,
11. Denetçi, hak ve pay sahibi veya yöneticilerin başka bir denetleme kuruluşunda veya başka bir bağımsız denetçinin yanında faaliyette bulunmaması; ayrıca tüzel kişiliklerin yönetici, ortak, ve denetçi olmama ve bağımsız denetçilik şeklinde bir faaliyet göstermemeleri,
12. Yönetim kurulu üyelerinin tümünün ilgili mesleğin mensubu olması ve çoğunluğunun denetçilerden oluşturulması kaydıyla yüzde 75'i geçmemesi,
13. Denetim işinin rehberleri de dahil olacak şekilde, KGK vasıtasıyla belirlenen kalitelerinin kontrol ve politika ve süreçlerinin yazılı bir şekilde mevcudluğu,
14. Faaliyette bulunma izninin daha önceden KGK kurumu tarafından, yetki şartlarının taşınmaması sonradan bilinmesi veya şartların daha sonradan elden çıkarılması durumu haricinde başka sebeplerle iptal edilmemesi,
15. Denetim faaliyetlerinin yeterli sayılacak şekilde ve etkin bir şekilde yürütebilmek için KGK'nın uygun gördüğü teknik, belge, mekan ve kayıt donanım düzeninin mevcut olması.

Denetçilik faaliyeti yürütmek isteyen şirketler, bu şartları yerine getirdiklerini belgeleyen bilgi ve evraklarla KGK'ya başvuruda bulunurlar. KGK gerekli teftişleri yaptıktan sonra, zorunlu olan şartları karşılayan kurumları sicile kaydederek ilan eder. Tescil işlemi tamamen bittikten sonra, kurumlara Bağımsız Denetim Kuruluşu şeklinde bir belge verilir. Bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren kuruluşların devri, bölünmesi, birleşmesi, tür değişikliği ve diğerleri gibi bütün faaliyetleri KGK'nın resmi iznine bağlıdır. Ayrıca, denetim kuruluşlarının bankalarda, sermaye piyasasında ve enerji piyasasında denetleme yapabilmesi için sırayla BDDK, SPK ve EPDK tarafından yetkilendirilmesi gerekmektedir (26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 27).

2.2.3. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişim Sorunları

Günümüzde Türkiye'deki bağımsız (dış) denetim faaliyeti, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve diğer çeşitli düzenlemeler esas alınarak gerçekleştirilmektedir. Türkiye'de bağımsız denetimin gelişmesiyle ilgili sorunlar, aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Yolcu, <http://www.muhasibetr.com/yazarlariniz/mehmetyolcu/004/> (Erişim: 02.03.2024).):

- Alanda haksız rekabetin bulunması ve bu mevcut rekabetin fiyatlandırma sürecinde kendini göstermesi,
- Denetlenen işletmelerin, bağımsız denetim süreçleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması,
- İşletmelerin, bağımsız denetimin kattığı katma değeri göz ardı etmesi,
- Çeşitli işletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının bulunmaması,
- Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmek için gerekli olan asgari fiyatlarının KGK tarafından belirlenmemesi,
- Bağımsız denetim faaliyetinin, yetkilendirilmiş kişiler tarafından ek bir gelir kaynağı şeklinde görülmesi.

2.3. Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemlerindeki Farklar ve Benzerlikler

Bu çalışmada da belirtildiği üzere, Azerbaycan'da bağımsız denetim gelişim açısından iki aşamada incelenebilir. Azerbaycan Cumhuriyeti, geçen asrın 70 yılı boyunca bağımsızlığından yoksun olduğu için, hızla ilerleyen bağımsız denetim alanında da geride kalmıştır. Sovyetler Birliğinin hüküm sürdüğü dönemde Azerbaycan'da mevcut bir bağımsız denetim kavramı oluşmamış, yalnızca devlet kurumlarının yürüttüğü denetimi söz konusu olmuştur. Fakat tüm bu kısıtlamalara rağmen, 1980'lerin sonlarına doğru denetimle alakalı bazı adımlar atılmıştır, ancak bu adımlar denetim üzerinde büyük bir tesir yaratmamıştır. 1990'larda Sovyetler Birliği'nin sonlanmasıyla birlikte, bağımsızlıklarını geri alan devletler, denetim alanında kendi düzenlemelerini oluşturmuşlardır.

Türkiye'deki denetim sektörü ile alakalı gelişmeler ise daha eskiye dayanmaktadır. Örneğin, denetçilik mesleğinin legal bir statüye kavuşmasının maksadıyla 1947 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti'nin Maliye Bakanlığının yürüttüğü belli başlı işlemler buna bir örnek verilebilir. Türkiye'deki denetim mesleğinin geliştirilebilmesi için en önemli katkı, 1960'lı dönemlerde bankalar da dahil olmak üzere ve diğer mali kuruluşların büyümesi olmuştur. Bu kurumlara büyük miktarda fon desteği sağlayan yabancı yatırımcıların istekleri doğrultusunda bağımsız denetim prosedüründen geçmeleri, bağımsız denetim mesleğinin ülke içerisindeki gelişimini önemli şekilde hızlandırmıştır. 1970'li yıllardan günümüze kadar, yabancı ve uluslararası bağımsız denetim kurumlarının Türkiye'deki resmi ve daimi üye olan kuruluşlar tarafından yürütülen faaliyetler gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Türkiye'de bu bağlamda denetimle alakalı önemli sayılacak düzeyde ilerlemeler, 1987 tarihinde T.C. Merkez Bankası'nın istişareleriyle başlamıştır.

Azerbaycan ve Türkiye arasındaki bağımsız denetimle ilgili farklarından biri de, Türkiye'de 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun mevcut olmasıdır. Azerbaycan Cumhuriyeti'de muhasebeci olan veya denetim faaliyeti gerçekleştirmekte olan kişilerin statülerini belirleyecek olan veya tasdik eden bir kanun ne yazık ki bulunmamaktadır. Bu kanunun yokluğu, muhasebecilik alanında haksız bir rekabete yol açmış, muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları ve haklarının korunması için gerekli hukuki düzenlemeler yapılamamıştır.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin bağımsızlığı kazanıldıktan bu denetim alanında önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Bu adımlardan en mühimi, 1994 yılında yürürlüğe giren "Denetim Hizmeti Hakkındaki Kanunu" olmuştur. 1995 yılında esas konulan Azerbaycan Denetim Odası (ADO), Azerbaycan'daki mevcut denetim hizmetlerinde otoriteyi elinde bulunduran bir kurum olarak faaliyet göstermektedir. Azerbaycan ve Türkiye Cumhuriyeti arasındaki bağımsız denetime yönelik ilgili gelişim farklarından bir diğeri de, Azerbaycan'da denetim hizmetine ait kurallarının hep hükümet veya merkezi bir kurum olarak kurulan ADO tarafından düzenlenmesidir. Türkiye'de ise düzenlemeler EPDK, BDDK ve SPK gibi kuruluşlar aracılığıyla yayınlanan tebliğlere ve yönetmeliklerle uyum şeklinde oluşturulmuştur.

2.3.1. Azerbaycan'da Denetçiler Odası ve Türkiye'de Kamu Gözetimi Kurumu Arasındaki Farklar ve Benzerlikler

Azerbaycan'daki yetkili kurum olan Denetçiler Odası, KGK'dan daha eski bir kuruluştur, ancak her iki kurum da devletlerinde bağımsız denetim sistemini oluşturmak, geliştirmek ve gerekli olduğu düzeyde düzenlemek amacıyla kurulmuştur. Bahsi Geçen iki kurum tarafından belirlenen ortak amaç bağımsız bir finansal kontrol sağlamak olsa da, bazı farklılıklar bulunmaktadır:

- ADO ve KGK, her ikisi de bağımsız denetim kurumlarıdır. Hem ADO başkanı, hem de KGK başkanı Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır.
- İki kurum da bağımsız denetim işini gerçekleştiren kurum ve kişileri yetkilendirir ve bu kuruluşların faaliyet göstermesini sağlar.
- Hem ADO hem de KGK, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerini denetler ve güvenli, kaliteli denetim süreçleri oluşturur.
- İki kurum da UDS'na uygun olan ulusal denetimin esas standartlarını oluşturur ve yayımlar.
- KGK'dan farklı şekilde, ADO uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum içinde olan bir ulusal muhasebe standartlarını oluşturmamaktadır.

- İki yetkili kurum da denetçilerin ve denetim kuruluşlarının lisansını iptal etme ve faaliyetini durdurma yetkisine sahiptir.

2.3.2. Bağımsız Denetçilere Yönelik Onaylama ve Lisanslama Süreci İle İlgili Mevcut Benzerlikler ve Farklılıklar

İki ülkede de bağımsız (dış) denetim uzmanlarının onaylanması ve lisanslanması süreçleri arasında bazı önemli farklılıklar bulunmaktadır. Türkiye'de, denetçilerin yetkilendirilmeleri süreci Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde belirtilen hükümlere dayanırken, Azerbaycan'da bu süreç "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun" tarafından düzenlenmektedir. Her iki ülkede de yetkilendirilme işlemi bu alanının otorite kuruluşları tarafından gerçekleştirilir ve bağımsız denetçiler, bireysel olarak veya bir kuruluştaki çalışarak işlerini yürütebilirler. Ancak, her iki ülkede de belirli farklılıklar mevcuttur:

- Vatandaş olma şartı: Azerbaycan'da denetçi olmak için vatandaş olmak gerekmektedir, ancak Türkiye'de ise yerleşik olmak yeterlidir.
- Meslek mensubu olma şartı: Azerbaycan'da böyle bir şart bulunmamaktadır, çünkü bağımsız denetçi olmaya yönelik muhasebe mesleğini tanımlayacak veya meslek mensuplarının görevlerini belirleyen bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.
- Cezai şart: Her iki ülkede de, bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi için geçmişte mali vazifelerle ilişkili suçlar işlememiş olmaları gerekmektedir. Bu şartlar, Türkiye'de KGK'nın yayınladığı ve Azerbaycan'da "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun"da açıkça belirtilmiştir.
- Eğitim şartı: Azerbaycan ve Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyen denetçilerin muhasebe, finans, hukuk ve ekonomi gibi alanlarda lisans düzeyinde eğitim almaları gerekmektedir. Türkiye'de ise farklı olarak, işletme, bankacılık ve kamu yönetimi veya siyasal bilimler gibi çeşitli alanlardan da lisans diploması mevcut olanlar bağımsız denetçi olabilirler.
- Staj ve ya mesleki eğitim şartı: Azerbaycan'daki bağımsız denetim faaliyetini yerine getirmek isteyen denetçi adayları hukuk, finans, muhasebe veya ekonomi gibi alanlarındaki lisans eğitimlerine uygun şekilde üç yıl süreyle bu alanlar dahilinde çalışmalıdırlar. Öte yandan denetçilik işi ile ilgili herhangi bir stajın veya ilave eğitimin gerekliliği belirtilmemiştir. Buna farklı şekilde Türkiye'de bağımsız bir denetçi olabilmenin şartlarından biri de zorunlu uygulamalı mesleki eğitimidir.
- Etik kurallara uyum: Her iki ülke sektörlerindeki kişiler mesleki etik ve kurallara uyması gerekmektedir.
- Sınav zorunluluğu: Ülkelerdeki bağımsız denetçi olmak isteyen adaylar ortak sınavlara tabi tutulurlar. Ancak, Azerbaycan'da denetçi adayları, girişimcilik faaliyetlerinin yasal düzenlemesi ve vergi işlemleri

gibi ek sınavlara girmek zorundadır. Türkiye'de ise, sigortacılık, emeklilik mevzuatı, bankacılık ve sermaye piyasası ile ilgili sınavlara katılmaları gerekmektedir.

• **Yetki alanları şartları:** Türkiye'deki, bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, esas alanlarda faaliyet gösterme arzularına ve mesleki açıdan statülerine bağlı olarak belirli sınavlardan muafiyet sağlayabilir. Ancak, Azerbaycan'da herhangi bir muafiyet sistemi mevcut değildir. Azerbaycan'daki, bağımsız denetçiler tüm denetim ile ilgili sınavlara tabidir ve farklı alanlarda ayrı-ayrı sınavlara girmeleri gerekmemektedir. Bu farklılık, Azerbaycan'da denetçi meslek mensupluğunu düzenleyen herhangi bir yasanın olmamasından kaynaklanmakta ve ayrıca da farklı alanlardaki kurumsallaşmanın olmaması bu farklılığı da desteklemektedir.

• **Süre Zorunluluğu:** Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetçi olmak için sınavını kazananlar, beş yıl müddetinde denetim faaliyetlerini yerine getirebilirler. Beş yılın sonunda ise yeniden yetkilendirilmek isteyen bu denetçilerin ADO'ya başvurması gerekmektedir. Türkiye'de ise, mevcut bağımsız denetçi lisansı herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın verilir.

Tablo 3: Azerbaycan ve Türkiye’de Bağımsız Denetçilere Yönelik Onaylama ve Lisanslama Süreci ile İlgili Benzerlikler ve Farklılıklar

Aranan Şartlar	Azerbaycan	Türkiye
Vatandaşlık Şartı	Vatandaşlık gerekmektedir	Ülkede yerleşik olmak gerekmektedir
Meslek Mensubu Olma Şartı	Böyle bir şart bulunmamaktadır.	Meslek mensubu olmak gerekmektedir.
Cezai Şart	Mali vazifelerle ilişkili suçlar işlenmemiş olmalıdır.	Mali vazifelerle ilişkili suçlar işlenmemiş olmalıdır.
Eğitim Şartı	Muhasebe, finans, hukuk ve ekonomi gibi alanlarda en az lisans düzeyinde eğitim.	Muhasebe, finans, hukuk, işletme, bankacılık, kamu yönetimi, siyasal bilimler ve ekonomi gibi alanlarda en az lisans düzeyinde eğitim.
Staj ve ya Mesleki Eğitim Şartı	Lisans eğitimine uygun olarak 3 yıl iş deneyimi gerekmektedir.	Üç yıl süreyle zorunlu mesleki eğitim gerekmektedir.

Etik Kurallara Uyum	Mesleki etik ve kurallara uyulması gerekmektedir.	Mesleki etik ve kurallara uyulması gerekmektedir.
Sınav Zorunluluğu	Girişimcilik faaliyetlerinin yasal düzenlemesi ve vergi işlemleri gibi ek sınavlar.	Sigortacılık, emeklilik mevzuatı, bankacılık ve sermaye piyasası ile ilgili ek sınavlar.
Süre Zorunluluğu	Bağımsız denetçi lisansı 5 yıl süreyle verilmektedir.	Bağımsız denetçi lisansı herhangi bir zaman sınırlamasına tabi değildir.

2.3.3. Bağımsız Denetim Faaliyetini Yerine Getiren Kuruluşların Onaylama ve Lisanslama Süreçleri İle İlgili Benzerlikler ve Farklılıklar

Bu alanda da her iki ülke arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi iki ülkede de otorite aracılığıyla yerine getirilir; Türkiye'de KGK, Azerbaycan'da ise ADO.

Türkiye'deki şirketlerin, sermaye şirketi türünden olmasının ve nama yazılı hisselerinin olmasının gerektiği görülmektedir. Ayrıca, kuruluşa ait olan oy haklarının yarısı hem de sermayesinin en az ½'si denetçilere ait olmak zorundadır. Fakat, Azerbaycan açısından ise, denetim şirketleri tüzel bir kişilik olarak adlandırılır ve böyle bir zorunluluğu bulunmamaktadır.

Azerbaycan'daki, denetim kuruluşlarının başkanı zorunlu bir şekilde bağımsız denetçi olmalıdır ve başkanın yanı sıra, en az 2 lisanslı denetçinin de kuruluşa faaliyet göstermesi gerekmektedir. Türkiye'de ise, denetim kurumlarının yönetim kurulu üyelerinin tamamı meslek mensubu olmak zorundadır ve yönetim kurulunun en az %75-i kadrolu denetçilerden oluşmalıdır

Azerbaycan'da, denetim kuruluşlarına beş yıllık bir denetim lisansı verilir. Bu lisansın süresi dolunca, kuruluşun lisansını yenilemek için ADO'ya başvurması gerekir. Türkiye'de ise, denetim kuruluşlarına mevcut olan faaliyet lisansları süresiz olarak verilmektedir.

Son olarak Türkiye'deki denetim kuruluşlarının bankalarda, sermaye piyasasında ve enerji piyasasında denetleme yapabilmesi için sırayla BDDK, SPK ve EPDK tarafından yetkilendirilmesi gereklidir. Ancak Azerbaycan'da, bu bölümlerde mevcut bir düzenleyici kurum bulunmadığı için, bağımsız

denetim lisansı olan kuruluşlar bu alanlarda her hangi bir şekilde yetkilendirilmeden faaliyet gösterebilirler.

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

Azerbaycan Cumhuriyeti'deki bağımsız denetimin uygulanması gereken işletmeler, Türkiye'deki gibi Bakanlar Kurulu'nun veya diğer devlet kurumlarının tarafından değil, yasalar gereği finansal durum tablolarını yayımlamak zorunlulukları bulunan işletmelerdir. Ancak, Azerbaycan'da bu işletmeler için belirleyici bir düzeyde eşik değerlerin bulunmaması önemli bir eksikliklerdir.

Her iki ülkede de bazı işletmeler zorunlu bağımsız denetime tabidir. Bu kurumlar şunlardır:

- 1- Bankalar,
- 2- Sigortacılık şirketleri,
- 3- Anonim veya Limited şirketler.

Eşik değerlerin belirlenmemesi veya genel limitlerin olmaması, işletmelerin bağımsız denetimi ek bir maliyet olarak görmesine neden olmaktadır. Azerbaycan'daki şirketlerin, gelirleri, varlıkları ve çalışan sayısı gözetilmeksizin denetimden geçmesi zorunludur.

BÖLÜM 3

AZERBAIJAN CUMHURİYETİ MUHASEBE SEKTÖRÜNDE ÇALIŞANLARIN BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK BAKIŞ AÇILARINI BELİRLEMeye YÖNELİK ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, yapılan bu araştırmada kullanılan yöntemler hakkında detaylı bilgilere yer verilmektedir. Bu kapsamda yer verilecek bilgiler arasında araştırma konusu, kapsamı, sınırlılıkları ve yöntemi belirtilmektedir. Sonuç olarak araştırmanın nihai sonuca varması için uygulanan anket çalışmasına yönelik bilgilere ve bu anket çalışmasından elde edilen bulgulara yer verilmektedir.

3.1. Araştırmanın Konusu

Yürütülen bu araştırmanın konusu esas itibarıyla Azerbaycan Cumhuriyeti'nde aktif olarak faaliyet gösteren muhasebe sektörü çalışanlarının bağımsız denetime yönelik olumlu veya olumsuz görüşleri, genel olarak denetim faaliyeti sırasındaki ve Azerbaycan'da yürütülen bağımsız denetim uygulamalarına yönelik yaklaşımlarını kapsamaktadır.

3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada esas olarak Azerbaycan Cumhuriyeti'nde muhasebe sektöründe faaliyet gösteren çalışanların bağımsız denetime yönelik düşüncelerine ışık tutulması hedeflenmiştir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin özellikle muhasebe sektörüne yoğunlaşarak gerçekleştirilen bir faaliyet olduğunu göz önünde bulundurduğumuzda, çalışmadan çıkartılacak olan sonuçların Azerbaycan Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren şirketlere ve denetim faaliyetini gerçekleştiren kurumlara bağımsız denetim faaliyetlerinin başarısı, verimliliği ve yerine yetirilmesi konusunda bilgi sağlaması amaçlanmıştır.

Bağımsız denetim sürecinden çıkartılan sonuçların işletmelerin genel finansal durumu hakkında bilgi verdiği tartışılmaz bir durumdur. Bu bağlamda özellikle bağımsız denetim işlemlerinin aktif olarak uygulandığı muhasebe biriminde faaliyet gösteren çalışanların denetim faaliyetlerine karşı yaklaşımlarının belirlenmesi, denetim uygulamalarının verimli ve efektif şekilde gerçekleşmesinde oldukça büyük bir öneme sahiptir. Araştırmadan elde edilecek olan bulgular şirketlerde ve sektörde etkin bir bağımsız denetim bilincinin oluşmasında, bağımsız denetim faaliyetlerin yüksek verimlilikle yürütülmesinde ve oluşabilecek her hangi bir olumsuzluğun giderilmesinde yardımcı olması beklenmektedir. Varsa sektörde bulunan ve ortaya çıkarılacak olan olumsuz düşünce ve davranışların

tespit edilmesi ilerde bu negatif düşüncelerin giderilmesinde önem taşımaktadır. Öte yandan araştırmadan elde edilen bulgular bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin yükseltilmesinde ve şirketlerde yürütülen, aynı zamanda bağımsız denetime konu olan faaliyetlerin sorunsuz ve güvenli bir şekilde yürütülmesi açısından önem arz etmektedir.

Bu bilgiler ışığında yapılacak olan bu araştırmada cevap bulunması hedeflenen araştırma soruları şu şekildedir:

S1: Muhasebe sektörü çalışanlarının bağımsız denetim uygulamalarına karşı tutumları ne şekildedir?

S2: Muhasebe sektörü çalışanlarının bağımsız denetim konusunda yeterlilikleri hangi düzeydedir?

S3: Muhasebe sektörü çalışanlarının bağımsız denetimin işletmelere yönelik etkileri hakkındaki düşünceleri ne şekildedir?

S4: Meslek mensuplarının bağımsız denetimin etkinliği hakkındaki düşünceleri ne şekildedir?

S5: Azerbaycan`da faaliyet gösteren muhasebe sektörü çalışanlarının ülkede uygulanan bağımsız denetim faaliyetleri hakkındaki düşünceleri hangi şekildedir?

3.3. Araştırma Yöntemi ve Soru Formunun Oluşturulması

Azerbaycan`da faaliyet gösteren ve muhasebecilik sektöründe çalışan meslek mensuplarının bağımsız denetim faaliyetlerine yönelik yaklaşımlarının belirlenmesi nedeniyle yapılan bu çalışmada anket uygulaması yürütülmüştür. Bahsi geçen anket soruları sorulmadan önce katılımcılara iç denetimin ve bağımsız denetimin genel unsurları hakkında bilgi sağlanmıştır. Bu bağlamda şirketlerin muhasebe departmanlarında çalışmakta olan personele denetim açısından yönelik tutumlarının belirtilmesi amacıyla 21 farklı soru sorulmuştur.

Bu anket sorularının sorulmasındaki esas sebepler ise;

- Muhasebe birimi personelinin iç denetim ile bağımsız denetim uygulamalarından ne anladıkları?
- Bağımsız denetim ve İç denetim faaliyetlerinin farklılıkları ve ortak özellikleri açısından genel düşünceleri,
- Bağımsız denetim neticesinde karşı karşıya kalınabilecek durumlara yönelik tutumları,
- Bağımsız denetim faaliyetinin etkinliği hakkındaki genel düşünceleri,
- Bağımsız denetim faaliyetlerinin Azerbaycan Cumhuriyeti`nde uygulanması hakkındaki düşünceleridir.

3.4. Araştırmada Kullanılan Anket Verilerinin Toplanması

Araştırmaya esas olan anket çalışmasının soruları meslek mensuplarına evrimii Şekilde iletilmiştir. Azerbaycan'da çalışan muhasebeciler alanlarında profesyonel unvanı almak için “Devlet Sınav Merkezi” tarafından yılda 6 defa gerçekleştirilen “Profesyonel Muhasebeci Sertifikası (PMS)” sınavından başarılı sonuçlar elde etmelidirler. Bu sertifikayı almaya hak elde eden muhasebeciler “Azerbaycan Maliye Bakanlığı” tarafından yaratılan “e-muhasibat” sitesinde iletişim bilgileriyle birlikte sıralanmaktadır. Profesyonel Muhasebeci Sertifikası almaya yeni hak kazanan kişilerin bağımsız denetime yönelik bakış aıların belirlenmesi amacıyla anket soruları her bir grup 100 kişi olmakla beraber 2024 ve 2023 yıllarında bu sertifikayı kazanan 200 kişiye evrimii Şekilde iletilmiştir. Anket sorularının iletildiği 200 profesyonel muhasebeciden 142'si çalışmaya cevaplarıyla katkıda bulunmuşlardır.

3.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma kapsamında Maliye Bakanlığı sitesinden iletişim bilgilerine ulaşılabilen ve mevcut anket çalışmasına katkıda bulunmak isteyen kişilerle sınırlı kalmıştır. Çalışma Azerbaycan Cumhuriyeti'nde aktif olarak faaliyet gösteren muhasebe birimlerinde çalışan meslek mensupları ile gerçekleştirilmiştir. Çalışma 2023-2024 yıllarında söz konusu sertifikayı almaya hak kazanan kişilerle sınırlı kalmıştır. İlave olarak anket sorularının katılımcılara evrimii Şekilde sunulması da çalışmanın bir diğer kısıtı olmaktadır. Ayrıca ankete katılarak soruları cevaplayan kişiler çalıştıkları işyeri ile alakalı bilgilerin kullanılmaması ve ya yasalar düzeyinde sorun yaratabilecek ithamlara veya suçlamalara maruz kalmamak Őartıyla ankette katılımı istemişlerdir. Bu sebepten katılan muhasebecilerin firmalarına ve ya kendilerine yönelik demografik özelliklere sınırlı Şekilde yerverilmiştir. Anket katılımcılarının çalıştıkları Şirket isimleri veya katılımcıların kendi isimleri gibi spesifik demografik bilgiler hiç bir Şekilde kayıt altına alınmamıştır.

3.6. Bulgular

Araştırmanın bu kısmında katılımcılara sorulan anket soruları ve onlara verdikleri cevaplar bulunmaktadır. Bu bağlamda ankette mevcut olan sorular gruplarla ayrı ayrı başlıklar Şeklinde analiz edilerek katılımcılardan edinilen cevaplara yer verilmiştir. Katılımcı cevapları dört bölümde değerlendirilmiştir. İlk bölümde anket katılımcılarına ait demografik bilgilerine yer verilmektedir. İkinci bölümde ise ankette yer alan kişilerin genel denetim uygulamalarına yönelik düşünceleri bulunmaktadır. Üçüncü bölümde anketi cevaplayan muhasebecilerin bağımsız denetim faaliyetine yönelik düşünceleri yer almaktadır. Dördüncü bölümde ise anket katılımcılarının iç denetim ile bağımsız denetimin kıyaslamaları konusundaki düşüncelerine değinilmiştir.

3.6.1. Anket Katılımcılarının Demografik Bilgilerine Yönelik Bulgular

Bu kısımda ankette yer alan ve Azerbaycan’da faaliyet gösteren şirketlerin muhasebe departmanında çalışan personelin demografik bilgilerine ait çeşitli bulgular ortaya konmuştur. Yürütülen anket çalışmasında demografik açıdan bilgiler alanında kişilere aşağıdaki sıralanan sorular sorulmuştur.

- Yaşınız?
- Cinsiyetiniz?
- Mevcut Eğitim Durumunuz?
- Çalışmakta olduğunuz şirkette kaç yıldır çalışıyorsunuz?

Ankette yer alan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ait yer alan bulgular Tablo 4’de gösterilmiştir. İlave cinsiyetleri ve eğitim durumları ile onlara sorulan sorular arasında herhangi bir ilişkinin olup olmadığı Tablo 5’de ve Tablo 6’de gösterilmiştir.

Tablo 4: Ankete Katılımda Bulunan Kişilerin Demografik Özellikleri

Cinsiyet	n	%
Erkek	75	52.8
Kadın	67	47.2
Toplam	142	100
Yaş		
18-25	70	49.3
26-33	39	27.5
34-41	21	14.8
42-49	9	6.3
50-57	2	1.4
58 ve üzeri	1	0.7
Toplam	142	100
Eğitim Durumu		
İlk Öğretim	1	0.7
Lise	13	9.2
Ön Lisans	19	13.4
Lisans	66	46.5
Lisansüstü	43	30.3
Toplam	142	100
Şirketlerde Çalışma Süreleri		
1-3 yıl	69	48.6

4-6 yıl	31	21.8
7-9 yıl	16	11.3
10-12 yıl	13	9.2
13-15 yıl	8	5.6
15 yıl ve üzeri	5	3.5
Toplam	142	100

Yürütülen anket çalışmasına toplam olarak 142 kişi katılmıştır. Katılımcıların % 52.8'inin erkek, % 47.2'inin ise kadın olduğu tespit edilen bulgular arasındadır. Katılımcılar tarafından girilen yaş bilgilerine bakıldığında ise % 49.3'ünün 18-25 yaşlar aralığında, % 27.5'inin 26-33 yaşlar aralığında, % 14.8'inin 34-41 yaşlar aralığında, % 6.3'ünün 42-49 yaşlar aralığında, % 1.4'ünün 50-57 yaşlar aralığında ve 0.7'sinin ise 58 yaş ve üzeri gruplarda olduğu ortaya çıkarılmıştır. Anket katılımcılarının sahip olduğu eğitim durumları incelendiğinde ise % 46.5'inin Lisans, % 30.3'ünün Lisansüstü, % 13.4'ünün Ön Lisans, % 9.2'sinin lise ve % 0.7'sinin ise ilköğretim mezunları olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların çalıştıkları iş yerindeki çalışma süreleri incelendiğinde ise % 48.6'sının 1-3 yıl, %21.8'nin 4-6 yıl, %11.3'ünün 7-9 yıl, %9.2'sinin 10-12 yıl, %5.6'sının 13-15 yıl, %3.5'inin ise 15 yıl ve üzerinde firmalarında çalıştıkları belirlenmiştir.

Tablo 5: Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetime Yönelik Bakış Açılarında Cinsiyetin Her Hangi Bir Etkisinin Tespitine İlişkin Sonuçlar

Sorular	Levene Testi		T-test for Equality of Menas		
	F	Sig	T	Sig (2-sided)	Ort. Farkı
Herhangi bir şirkette iç denetim departmanının bulunmadığını düşünürsek bu birimin şirket dahilinde	1.666	0.199	1.168	0.245	0.151
Şirkette iç denetimin olması bağımsız denetim faaliyetini	0.068	0.795	-0.326	0.745	-0.042
Bağımsız denetimin kendi görevini kötüye kullanarak taraflı şekilde raporlar hazırlaya bileceğini düşünüyor	6.188	0.014	1.267	0.207	0.101
Kurumların gizli bilgilerinin bağımsız denetim neticesinde kurum dışına sızabileceğinden endişe duyar mısınız?	0.197	0.658	0.224	0.823	0.019
Azerbaycan'daki işletmelerin ve bu şirketlerin kurucularının kültürel özelliklerine dikkat edildiğinde bağımsız denetim raporları tarafından kabul görüyor mu?	7.095	0.009	1.572	0.118	0.129
Size göre bir şirket rutin olarak bağımsız denetimden geçmeli mi?	0.963	0.328	1.126	0.262	0.134

T testi, iki farklı grup arasındaki ortalamalar arasındaki farkların istatistiksel olarak anlamlılığını değerlendiren bir hipotez testidir. Bu test, örneklemeler arasındaki mevcut farkın gerçekten anlamlı olup olmadığını belirlemek için kullanılmaktadır (Doğan, 2019:1).

T testi sonuçlarının anlamlılık düzeyi (Sig 2-sided) $p \leq 0.05$ olarak belirlenmiştir. Tablo 4’de de görüldüğü üzere yapılan T testi sonucunda cinsiyet ile seçilmiş soruların aralarında anlamlı bir farklılığın mevcut olmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 6: Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetime Yönelik Bakış Açlarına Eğitim Durumunun Her Hangi Bir Etkisinin Tespitine İlişkin Sonuçlar (ANOVA Analizi)

	Grup	Eğitim Durumu	N	Mean	F	Sig.	Anlamlı Fark
Herhangi bir şirkette iç denetim departmanının bulunmadığını düşünürsek bu birimin şirket dahilinde olmasını arzu eder misiniz?	a	İlk Öğretim	1	1.00	0.557	0.695	-
	b	Lise	13	1.62			
	c	Ön Lisans	19	1.58			
	d	Lisans	66	1.47			
	e	Lisansüstü	43	1.35			
		Genel	142	1.46			
Şirkette iç denetimin olması bağımsız denetim faaliyetini gereksiz kılar mı?	a	İlk Öğretim	1	2.00	1.553	0.191	-
	b	Lise	13	1.38			
	c	Ön Lisans	19	1.74			
	d	Lisans	66	1.35			
	e	Lisansüstü	43	1.26			
		Genel	142	1.38			
Bağımsız denetimin kendi görevini kötüye kullanarak taraflı şekilde raporlar hazırlaya bileceğini düşünüyor musunuz?	a	İlk Öğretim	1	2.00	2.488	0.046	Grup b-c Grup b-e Grup c-d
	b	Lise	13	1.46			
	c	Ön Lisans	19	1.84			
	d	Lisans	66	1.56			
	e	Lisansüstü	43	1.74			
		Genel	142	1.65			
Kurumların gizli bilgilerinin bağımsız denetim neticesinde kurum dışına sızabileceğinden endişe duyar mısınız?	a	İlk Öğretim	1	2.00	1.590	0.180	-
	b	Lise	13	1.46			
	c	Ön Lisans	19	1.84			
	d	Lisans	66	1.56			
	e	Lisansüstü	43	1.74			
		Genel	142	1.65			
Azerbaycan’daki işletmelerin ve bu şirketlerin kurucularının kültürel özelliklerine dikkat edildiğinde bağımsız denetim onlar tarafından kabul görüyor mu?	a	İlk Öğretim	1	1.00	0.421	0.793	-
	b	Lise	13	1.46			
	c	Ön Lisans	19	1.32			
	d	Lisans	66	1.42			
	e	Lisansüstü	43	1.37			
		Genel	142	1.37			

Size göre bir şirket rutin olarak bağımsız denetimden geçmeli mi?	a	İlk Öğretim	1	1.00	1.226	0.303	-
	b	Lise	13	1.77			
	c	Ön Lisans	19	1.47			
	d	Lisans	66	1.45			
	e	Lisansüstü	43	1.30			
		Genel	142	1.44			

ANOVA testi, bağımsız gruplara ait ortalamalar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olup olmadığının belirlenmesi amacıyla kullanılan bir araçtır. Tek yönlü ANOVA testi, üç veya daha fazla bağımsız grup arasındaki mevcut farkı değerlendirir ve buna uygun varyans analizi yapar (Büyüköztürk vd, 2018:35).

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere sorulardan biri ile eğitim durumunun arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ANOVA Analizi gerçekleştirilirken, katılımcı sayısı oldukça az olduğu için “ilk öğretim” grubu testin dışında tutularak gerçekleştirilmiştir. Ortaya çıkan bu anlamlı farklılıkların hangi eğitim grubu aralarında olduğunun tespiti için ise Tukey testi uygulanmıştır.

“Bağımsız denetimin kendi görevini kötüye kullanarak taraflı şekilde raporlar hazırlaya bileceğini düşünüyor musunuz?” (F=2.488; p<0.05) sorusunda kişilerin eğitim düzeylerine göre anlamlı bir farklılığın mevcut olduğu bulunmuştur. Tukey testinden elde edilen sonuçlara göre ise Grup b (Lise, M=1.46) – Grup c (Ön Lisans, M=1.84), Grup b (Lise, M=1.46) – Grup e Lisansüstü, M=1.74), ve Grup c (Ön Lisans, M=1.84) – Grup d (Lisans, M=1.56) şeklindeki gruplar arasında anlamlı farklılığın mevcut olduğu tespitine varılmıştır.

Farklı bir anlatılma onu söyleyebiliriz ki, Ön Lisans mezunları hem Lise hem de Lisans mezunlarına göre bağımsız denetimin görevini kötüye kullanımı hakkında daha olumlu bir düşünceye sahiptirler. Öte yandan Lisansüstü mezunlarının Lise mezunlarına göre bağımsız denetimin görevini kötüye kullanımı hakkında daha olumlu düşünce içerisinde olduğu söylenebilmektedir.

Tablodan daha açık bir şekilde anlaşılacağı üzere diğer sorular ile eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılığın mevcut olmadığı tespit edilmiştir.

3.6.2. Anket Katılımcılarının Genel Denetim Hakkındaki Düşüncelerine Ait Bulgular

Araştırmanın bu kısmında anket katılımcılarının denetim faaliyetine yönelik genel bakış açılarına yönelik bulgulara yer verilmektedir. Bu kapsamda katılımcılara sunulan sorular aşağıdaki şekildedir:

- Daha önce her hangi bir denetime işlemine tabi tutulduğunu? Eğer yanıtınız “Evet” ise, hangi sıklıkla yapıldı?

- Hangi sıklıkla hata yaptığınızı düşünüyorsunuz?
- Bir şirkette çalışanların yaptığı hataların nedeni size göre aşağıdaki seçeneklerden hangisidir?
- Şu an çalışmakta olduğunuz veya daha önce faaliyet gösterdiğiniz firmada iç denetim bölümü var mıdır?
- Herhangi bir şirkette iç denetim departmanının bulunmadığını düşünürsek bu birimin şirket dahilinde olmasını arzu eder misiniz??

Tablo 7: Daha Önce Denetim Faaliyetinin Gerçekleşme Süresi

Daha önce her hangi bir denetime işlemine tabi tutulduğunuza? Eğer yanıtınız “Evet” ise, hangi sıklıkla yapıldı?	n	%
Hiç Denetim Yapılmadı	45	31.7
5-10 Yılda Bir	4	2.8
3-4 Yılda Bir	9	6.3
2 Yılda Bir	20	14.1
Her Yıl Düzenli Olarak Denetim Yapılmaktadır	64	45.1
Toplam	142	100

Yapılan ankette katılımcılara sorulan “Daha önce her hangi bir denetime işlemine tabi tutulduğunuza? Eğer yanıtınız “Evet” ise, hangi sıklıkla yapıldı?” şeklindeki soruya katılımcıların % 31.7’si daha önce hiç denetim yapılmadı, % 45.1’i her yıl düzenli şekilde, % 14.1’i 2 yılda bir, % 6.3’ü 3-4 yılda bir ve % 2.8’i 5-10 yılda bir denetim yapılmaktadır şeklinde yanıtlar vermiştir (Tablo 7).

Tablo 8: Anket Katılımcılarının Hata Yapma ve Hata Büyüklüğünün Oranları

Hangi sıklıkla hata yaptığınızı düşünmektesiniz?	n	%
Çok fazla ve fahiş sayılabilecek düzeyde hatalar yaptığımı düşünüyorum	9	6.3
Normal düzeyde kabul edilebilecek sınırlar dahilinde orta derecede hata yaptığımı	55	38.7
Nadiren yapıyorum ve yaptığım hataların basit türlerde hatalar olduğunu düşünmekteyim	59	41.5
Hiç hata yapmam	17	12
Hiçbiri	2	1.4

Toplam	142	100
---------------	------------	------------

Yapılan anket çalışması neticesinde katılımcılara yöneltilen ‘‘Hangi sıklıkla hata yaptığınızı düşünmektesiniz?’’ sorusuna cevaplayanların % 41.5’i nadiren yapıyorum ve yaptığım hataların basit türlerde hatalar olduğunu düşünmekteyim, % 38,7’si normal düzeyde kabul edilebilecek sınırlar dahilinde orta derecede hata yaptığımı düşünmekteyim, % 12’si hiç hata yapmam, % 6.3’ü Çok fazla ve fahiş sayılabilecek düzeyde hatalar yaptığımı düşünüyorum ve % 1.4’ü ise seçeneklerin hiçbirisi cevaplarını vermiştir (Tablo 8).

Tablo 9: Şirket Çalışanlarına Göre Hataların Yapılma Nedenleri

Bir şirkette çalışanların yaptığı hataların nedeni size göre aşağıdaki seçeneklerden hangisidir?	n	%
Yoğun çalışma saatleri	32	22.5
Yetersiz Personel Sayısı	25	17.6
Kalifiye Personel Alınmaması	22	15.5
Düşük Ücretler	26	18.3
Hepsi	31	21.8
Hiçbiri	6	4.2
Toplam	142	100

Yapılan anket çalışması sonucunda katılımcılara sorulan ‘‘Bir şirkette çalışanların yaptığı hataların nedeni size göre aşağıdaki seçeneklerden hangisidir?’’ sorusuna katılımcıların % 22.5’i yoğun çalışma saatleri derken, %17.6’sı Yetersiz personel sayısı, %15.5’i Kalifiye personel alınmaması, %18.3’ü Düşük Ücretler, %21.8’i seçeneklerin hepsi ve %4.2’si ise seçeneklerden hiç biri yanıtını vermiştir (Tablo 9).

Tablo 10: Şirketlerde İç Denetim Biriminin Olması

Şu an çalışmakta olduğunuz veya daha önce faaliyet gösterdiğiniz firmada iç denetim bölümü var mıdır?	N	%
Evet	91	64.1
Hayır	51	35.9
Toplam	142	100

Yapılan anket çalışmasının sonucu olarak “Şu an çalışmakta olduğunuz veya daha önce faaliyet gösterdiğiniz firmada iç denetim bölümü var mıdır?” şeklindeki soruya katılımcıların % 64,4’i Evet cevabını % 35,9’u ise Hayır cevabını vermiştir (Tablo 10).

Tablo 11: İç Denetim Birimi Bulunmayan Bir İşletmede İç Denetim Birimi Oluşturulmasına Yönelik Düşünceler

Herhangi bir şirkette iç denetim departmanının bulunmadığını düşünürsek bu birimin şirket dahilinde olmasını arzu eder misiniz?	N	%
Evet, böyle bir birimin mevcut olması hata ve hileleri en aza düşürür	95	66.9
Kısmi arzu ederim ve fikrimce sadece önemli sayılacak uygulamaların denetlenmesi gerektiğini düşünmekteyim	35	24.6
Hayır, böyle bir departmanın varlığını gereksiz bulmaktayım	6	4.2
Hiçbiri	6	4.2
Toplam	142	100

Yapılan anket sonucunda katılımcılara sorulan “Herhangi bir şirkette iç denetim departmanının bulunmadığını düşünürsek bu birimin şirket dahilinde olmasını arzu eder misiniz?” sorusuna cevaplayanların % 66.9’u evet, böyle bir birimin mevcut olması hata ve hileleri en aza düşürür cevabını verirken, % 24.6’sı kısmi arzu ederim ve fikrimce sadece önemli sayılacak uygulamaların denetlenmesi gerektiğini düşünmekteyim, % 4.2’si Hayır, böyle bir departmanın varlığını gereksiz bulmaktayım ve yine % 4.2’si seçeneklerden hiçbiri cevabını vermiştir (Tablo 11).

3.6.3. Anket Katılımcılarının Bağımsız Denetim Hakkındaki Düşüncelerine Ait Bulgular

Araştırmanın bu kısmında, ankete katılımında bulunan meslek mensuplarının bağımsız denetim işlemlerine yönelik bakış açılarına ait bulgulara yer verilmektedir. Bu nedenle katılımcılara sorulan sorular aşağıdaki şekildedir.

- Şu an çalışmakta olduğunuz veya daha önce çalıştığınız firma bağımsız denetimden geçiyor mu?
- Size göre bir şirket rutin olarak bağımsız denetimden geçmeli mi?
- Bağımsız denetim uygulamasının sizin üzerinizdeki etkisi ne şekilde olur?

- Uzun bir süredir bağımsız denetim yapılmayan bir işletmede aniden bağımsız denetim yaptırılma kararlaştırılsa nasıl bir yaklaşım sergilersiniz?
- Bağımsız denetimin kendi görevini kötüye kullanarak taraflı şekilde raporlar hazırlaya bileceğini düşünüyor musunuz?
- Kurumların gizli bilgilerinin bağımsız denetim neticesinde kurum dışına sızabileceğinden endişe duyar mısınız?
- Azerbaycan'daki işletmelerin ve bu şirketlerin kurucularının kültürel özelliklerine dikkat edildiğinde bağımsız denetim onlar tarafından kabul görüyor mu?
- Bağımsız denetimin en etkili şekilde uygulandığı Azerbaycan bölgesi sizce hangisidir?

Tablo 12: Şirketlerde Bağımsız Denetimin Uygulanması

Şu an çalışmakta olduğunuz veya daha önce çalıştığınız firma bağımsız denetimden geçiyor mu?	N	%
Evet	109	76.8
Hayır	33	23.2
Toplam	142	100

Anket çalışmasının sonucu olarak “Şu an çalışmakta olduğunuz veya daha önce çalıştığınız firma bağımsız denetimden geçiyor mu?” sorusuna katılımcıların % 76.8’i Evet cevabını verirken % 23,2’si ise Hayır şeklinde cevap vermiştir (Tablo 12).

Tablo 13: Bağımsız Denetimin Rutin Olarak Yürütülmesine Yönelik Bulgular

Size göre bir şirket rutin olarak bağımsız denetimden geçmeli mi?	N	%
Evet, bu denetimin her yıl gerçekleşmesini yararlı buluyorum	94	66.2
Bu denetim yöneticiler hesapların doğruluğundan şüphelendiğinde yapılmalı	38	26.8
Hayır bu denetimi gereksiz buluyorum	6	4.2
Hiçbiri	4	2.8
Toplam	142	100

Yapılan anket çalışması sonucunda katılımcılara sorulan “Size göre bir şirket rutin olarak bağımsız denetimden geçmeli mi?” sorusuna katılımcıların % 66.2’si evet, bu denetimin her yıl gerçekleşmesini yararlı buluyorum, % 26.8’i bu denetim yöneticiler hesapların doğruluğundan şüphelendiğinde yapılmalı, % 4.2’si Hayır bu denetimi gereksiz buluyorum ve %2.8’i ise seçeneklerden hiçbiri yanıtlarını vermiştir (Tablo 13).

Tablo 14: Bağımsız Denetimin Kişiler Üzerindeki Etkisi

Bağımsız denetim uygulamasının sizin üzerinizdeki etkisi ne şekilde olur?	N	%
Söz konusu denetimi gerçekleştiren firmanın kurum dışından olması üzerimdeki mevcut baskıyı iç denetime kıyasla daha fazla arttırdığını ve çalışma	21	14.8
Şirket iç denetimine kıyasla daha fazla ciddi bir denetimden geçileceği nedeniyle hatalar yapmamaya daha çok dikkat ederim	31	21.8
Şirket dışından denetim yapan bir firmanın kısa bir sürede şirket varlıklarını anlayamayacağı için elde edilen bulgunun gerçeği eksiksiz şekilde yansıtmayacağını düşünmekteyim	16	11.3
Bu denetim sayesinde işini hatalı veya hatasız yapan kişilerin ayırt edileceği için kendi açımdan daha çok olumlu sonuçlarının olacağını düşünmekteyim.	33	23.2
bağımsız denetim performansımı ve işime yönelik özenimi etkilemez	38	26.8
Hiçbiri	3	2.1
Toplam	142	100

Anket çalışması sonucunda katılımcılara sorulan “Bağımsız denetim uygulamasının sizin üzerinizdeki etkisi ne şekilde olur?” şeklindeki soruya katılımcıların %14.8’i söz konusu denetimi gerçekleştiren firmanın kurum dışından olması üzerimdeki mevcut baskıyı iç denetime kıyasla daha fazla arttırdığını ve çalışma performansımı olumsuz etkilediğini düşünmekteyim, % 21.8’i şirket iç denetimine kıyasla daha fazla ciddi bir denetimden geçileceği nedeniyle hatalar yapmamaya daha çok dikkat ederim, % 11.3’ü şirket dışından denetim yapan bir firmanın kısa bir sürede şirket varlıklarını anlayamayacağı için

elde edilen bulgunun gerçeği eksiksiz şekilde yansıtmayacağını düşünmekteyim, %23.2'si Bu denetim sayesinde işini hatalı veya hatasız yapan kişilerin ayırt edileceği için kendi açımdan daha çok olumlu sonuçlarının olacağını düşünmekteyim, % 26.8'i bağımsız denetim performansımı ve işime yönelik özenimi etkilemez ve % 2.1'i ise seçeneklerden hiç biri cevabını vermiştir. (Tablo 14).

Tablo 15: Uzun Bir Süredir Bağımsız Denetim Yapılmayan Şirkette Aniden Bağımsız Denetim Yaptırılması Kararına Yönelik Düşünceler

Uzun bir süredir bağımsız denetim yapılmayan bir işletmede aniden bağımsız denetim yaptırılma kararıyla nasıl bir yaklaşım sergilersiniz?	N	%
Şirketteki işlerin iyi ilerlemediğini düşünürüm ve buna göre tedirgin olurum	43	30.3
Şirket çok ortaklı bir şirket ise ortakların bir-birine olan güveninin kaybolduğunu düşünürüm	20	14.1
Firma iş verenlerinin çalışanlarına olan güveninin kalmadığını düşünmeme sebep olabilir	9	6.3
Şirketin çalışanlarının performansından memnun kalmadığını düşünürüm	9	6.3
Bunu normal bir işlem şeklinde algılarım	56	39.4
Hiçbiri	5	3.5
Toplam	142	100

Yapılan anket sonucunda kişilere sorulan “Uzun bir süredir bağımsız denetim yapılmayan bir işletmede aniden bağımsız denetim yaptırılma kararıyla nasıl bir yaklaşım sergilersiniz?” sorusuna katılımcıların % 30.3'u şirketteki işlerin iyi ilerlemediğini düşünürüm ve buna göre tedirgin olurum, % 14.1'i Şirket çok ortaklı bir şirket ise ortakların bir-birine olan güveninin kaybolduğunu düşünürüm, %6.3'ü Firma iş verenlerinin çalışanlarına olan güveninin kalmadığını düşünmeme sebep olabilir, %6.3'ü şirketin çalışanlarının performansından memnun kalmadığını düşünürüm, %39.4'ü Bunu normal bir işlem şeklinde algılarım ve %3.5'i ise seçeneklerden hiçbiri şeklinde cevaplamıştır (Tablo 15).

Tablo 16: Bağımsız Denetim Sonucunda Tarafli Rapor Hazırlanması Hakkındaki Düşünceler

Bağımsız denetimin kendi görevini kötüye kullanarak tarafli şekilde raporlar hazırlayabileceğini düşünüyor musunuz?	N	%

Hayır, bağımsız denetim, şirketten bağımsız ve dış kaynaklı olan bir denetim modeli olduğu için bu mümkün değil	92	64.8
Evet, denetim çalışanların mevcut durumunu tam değerlendiremeyeceği için bunun mümkün olduğunu düşünmekteyim	50	35.2
Toplam	142	100

Uygulanan anket neticesinde katılımcılara sorulan “Bağımsız denetimin kendi görevini kötüye kullanarak taraflı şekilde raporlar hazırlaya bileceğini düşünüyor musunuz?” sorusuna cevaplayanların % 64.8’i hayır, bağımsız denetim, şirketten bağımsız ve dış kaynaklı olan bir denetim modeli olduğu için bu mümkün değil ve %35.2’si ise evet, denetim çalışanların mevcut durumunu tam değerlendiremeyeceği için bunun mümkün olduğunu düşünmekteyim yanıtlarını vermişlerdir (Tablo 16).

Tablo 17: Bağımsız Denetim İle Kurumların Gizli Bilgilerinin Dışarı Sızmasına Yönelik Düşünceler

Kurumların gizli bilgilerinin bağımsız denetim neticesinde kurum dışına sızabileceğinden endişe duyar mısınız?	N	%
Evet	65	45.8
Hayır	77	54.2
Toplam	142	100

Anket çalışması sonucunda katılımcılara sorulan “Kurumların gizli bilgilerinin bağımsız denetim neticesinde kurum dışına sızabileceğinden endişe duyar mısınız?” sorusuna kişilerin % 54.2’si Hayır yanıtını verirken % 45.8’i ise Evet yanıtını vermiştir (Tablo 17).

Tablo 18: Bağımsız Denetimin Azerbaycan’daki Yeri

Azerbaycan’daki işletmelerin ve bu şirketlerin kurucularının kültürel özelliklerine dikkat edildiğinde bağımsız denetim onlar tarafından kabul görüyor mu?	N	%
Evet	86	60.6

Hayır	56	39.4
Toplam	142	100

Anket çalışması sonucunda katılımcılara sorulan ‘‘Azerbaycan’daki işletmelerin ve bu şirketlerin kurucularının kültürel özelliklerine dikkat edildiğinde bağımsız denetim onlar tarafından kabul görüyor mu?’’ sorusuna muhasebecilerin % 39.4’ü Hayır yanıtını verirken % 60.6’sı ise Evet yanıtını vermiştir (Tablo 18).

Tablo 19: Bağımsız Denetimin En Etkili Uygulandığı Azerbaycan Bölgesi

Bağımsız denetimin en etkili şekilde uygulandığı Azerbaycan bölgesi sizce hangisidir?	N	%
Bakü-Abşeron	118	83.1
Nahçıvan	15	10.6
Aran	3	2.1
Dağlık Şirvan	2	1.4
Şeki-Zaqatala	2	1.4
Lenkeran	1	0.7
Yukarı Karabağ	1	0.7
Toplam	142	100

Anket çalışması neticesinde cevaplayıcılara sorulan ‘‘Bağımsız denetimin en etkili şekilde uygulandığı Azerbaycan bölgesi sizce hangisidir?’’ sorusuna muhasebecilerin %83.1’i Bakü-Abşeron, %10.6’sı Nahçıvan, %2.1’i Aran, %1.4 Dağlık Şirvan, %1.4’ü Şeki-Zaqatala, %0.7’si Lenkeran ve %0.7’si Yukarı Karabağ yanıtını vermiştir (Tablo 19).

3.6.4. Anket Katılımcılarının Bağımsız Denetim ve İç Denetimin Etkinliği Hakkındaki Düşünceleri

Araştırmanın bu bölümünde, ankette yer alan kişilerin iç denetime ve dış denetime yönelik kıyaslamalara ilişkin bakış açılarına ait bulgulara yer verilmektedir. Bu bağlamda sorulan sorular aşağıdaki şekildedir.

- Şirkette iç denetimin olması bağımsız denetim faaliyetini gereksiz kılar mı?
- Bağımsız denetim ile iç denetim uygulamasının etkinliği mukayese edildiğinde aşağıda

sıralananlardan kendinizi hangisine daha yakın hissediyorsunuz?

- Uzun bir süredir bağımsız denetim yapılmayan, aynı zamanda dahilinde bir iç denetim departmanı olan bir işletmede aniden bağımsız denetim yaptırılma kararlaştırılrsa nasıl bir yaklaşım sergilersiniz?
- Sizin tarafınızdan yapılan bir hatanın iç denetim birimi tarafından değil de bağımsız denetim işlemi sırasında fark edilmesi hakkında ne düşünüyorsunuz?

Tablo 20: İç Denetim Biriminin Varlığı Bağımsız Denetimi Etkisiz Hale Getirir mi Konusundaki Düşünceler

Şirkette iç denetimin olması bağımsız denetim faaliyetini gereksiz kılar mı?	N	%
Kesinlikle hayır ikisi de uygulanmalı	104	73.2
Sadece bir tanesi uygulanmalı iki denetimin birlikte yapılması gereksiz	30	21.1
Hiçbiri	8	5.6
Toplam	142	100

Anket çalışması neticesinde katılımcılara sorulan “Şirkette iç denetimin olması bağımsız denetim faaliyetini gereksiz kılar mı?” sorusuna katılımcıların % 73.2’si kesinlikle hayır ikisi de uygulanmalı, % 21.1’i sadece bir tanesi uygulanmalı iki denetimin birlikte yapılması gereksiz ve % 5.6’sı seçeneklerden hiçbiri yanıtlarını vermiştir (Tablo 20).

Tablo 21: Bağımsız Denetim ve İç Denetim Etkinliği Hakkındaki Düşünceler

Bağımsız denetim ile iç denetim uygulamasının etkinliği mukayese edildiğinde aşağıda sıralananlardan kendinizi hangisine daha yakın hissediyorsunuz?	N	%
Bağımsız denetimin iç denetime kıyasla daha etkili olacağını düşünmekteyim	30	21.1
İç denetimin bağımsız denetime kıyasla daha etkili olacağını düşünmekteyim	24	16.9
Her iki denetimin de etkili olacağı düşüncesindeyim	82	57.7
Hiçbiri	6	4.2
Toplam	142	100

Yapılan anket çalışmasına sonuç olarak biryerlere yöneltilen ‘‘Bağımsız denetim ile iç denetim uygulamasının etkinliği mukayese edildiğinde aşağıda sıralananlardan kendinizi hangisine daha yakın hissediyorsunuz’’ sorusuna katılımcıların % 21.1’i Bağımsız denetimin iç denetime kıyasla daha etkili olacağını düşünmekteyim, % 16.9’u İç denetimin bağımsız denetime kıyasla daha etkili olacağını düşünmekteyim, % 57.7’si Her iki denetimin de etkili olacağı düşüncesindeyim ve %4.2-si ise seçeneklerden hiçbiri yanıtı vermişlerdir (Tablo 21).

Tablo 22: Uzun Bir Süredir Bağımsız Denetim Yapılmayan ve İç Denetim Birimi Bulunan Şirkette Aniden Bağımsız Denetim Yaptırılması Kararına Yönelik Düşünceler

	N	%
Uzun bir süredir bağımsız denetim yapılmayan, aynı zamanda dahilinde bir iç denetim departmanı olan bir işletmede aniden bağımsız denetim yaptırılma kararlaştırılsa nasıl bir yaklaşım sergilersiniz?		
Şirkette iç denetim biriminin etkin çalışmadığını düşünürüm	29	20.4
Şirket sahibi veya ortaklarının iç denetimin tarafsızlığına yönelik şüphe ettiğini düşünürüm	22	15.5
Şirketteki işverenlerin iç denetime güvenmediğini düşünürüm	14	9.9
İç denetim başarısının teste tabi tutulduğunu düşünürüm	22	15.5
Bunu tamamen normal bir işlem şeklinde algılarım	50	35.2
Hiçbiri	5	3.5
Toplam	142	100

Uygulanan anket çalışmaları neticesinde katılımcılara sorulan ‘‘Uzun bir süredir bağımsız denetim yapılmayan, aynı zamanda dahilinde bir iç denetim departmanı olan bir işletmede aniden bağımsız denetim yaptırılma kararlaştırılsa nasıl bir yaklaşım sergilersiniz?’’ sorusuna kişilerin % 20.4’u Şirkette iç denetim biriminin etkin çalışmadığını düşünürüm, %15.5’i şirket sahibi veya ortaklarının iç denetimin tarafsızlığına yönelik şüphe ettiğini düşünürüm, %9.9’u Şirketteki işverenlerin iç denetime güvenmediğini düşünürüm, % 15.5’i iç denetim başarısının teste tabi tutulduğunu düşünürüm, %35.2’si Bunu tamamen normal bir işlem şeklinde algılarım ve % 3.5’i ise seçeneklerden hiçbiri cevabını vermiştir (Tablo 22).

Tablo 23: Yapılan Bir Hatanın İç Denetimin Aksine Bağımsız Denetim Tarafından Tespiti

Sizin tarafınızdan yapılan bir hatanın iç denetim birimi tarafından değil de bağımsız denetim işlemi sırasında fark edilmesi hakkında ne düşünüyorsunuz?	N	%
İç denetim mekanizmasına yönelik güvenilirliği sorgularım	26	18.3
İç denetim faaliyeti yürüten departmanın da hata yapabileceğini düşünürüm ve normal karşılarım	40	28.2
Yapılan hatanın iç denetim tarafından da fark edilmemesi beni teselli eder	15	10.6
Hatanın bağımsız denetim uygulaması neticesinde ortaya çıkarılması beni daha çok etkiler	24	16.9
hata yapılmasının normal bir olgu olduğunu düşünürüm ve ilaveten bir önlem almam	34	23.9
Hiçbiri	3	2.1
Toplam	142	100

Uygulanmış anket çalışmaları neticesinde cevaplayanlara sorulan “Sizin tarafınızdan yapılan bir hatanın iç denetim birimi tarafından değil de bağımsız denetim işlemi sırasında fark edilmesi hakkında ne düşünüyorsunuz?” sorusuna kişilerin % 18.3’ü iç denetim mekanizmasına yönelik güvenilirliği sorgularım, % 28.2’si iç denetim faaliyeti yürüten departmanın da hata yapabileceğini düşünürüm ve normal karşılarım, % 10.6’sı yapılan hatanın iç denetim tarafından da fark edilmemesi beni teselli eder, %16.9’u hatanın bağımsız denetim uygulaması neticesinde ortaya çıkarılması beni daha çok etkiler, % 23.9’u hata yapılmasının normal bir olgu olduğunu düşünürüm ve ilaveten bir önlem almam ve % 2.1’ise seçeneklerden hiçbiri cevabımı vermiştir (Tablo 23).

4. SONUÇ

Şirketlerdeki mali ve mali olmayan tüm işlemler, hem iç denetim hem de bağımsız denetim faaliyetleri ile incelenmektedir. Bu denetimler sayesinde, şirketin mali durum tablolarının güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk durumu, faaliyetlerinin ekonomikliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve yürütülen veya yürütülecek işlemlerin etkinlik ve verimlilik gibi konularında yönetime ve şirket sahiplerine yönelik güvence sağlanabilmektedir.

Bu çalışmada denetim faaliyetlerinin esas olarak yürütüldüğü muhasebe sektörü çalışanlarının bağımsız denetime yönelik bakış açıları Azerbaycan örneği üzerinden incelenmiştir. Çalışmanın ilk bölümlerinden elde edilen bilgilere ışık tutulduğunda Azerbaycan ve Türkiye bağımsız denetim sistemleri karşılaştırıldığında esas olarak farklılık denetim sistemlerinin yaranma ve gelişme sürecindeki farklılıklar olarak tanımlanabilmektedir. Türkiye'ye kıyasla Azerbaycan'da Sovyetlerin de etkisiyle birlikte denetimin oluşumu daha sonradan başlamıştır. Azerbaycan'da faaliyette bulunan ADO ve Türkiye'de faaliyet gösteren KGK gibi kuruluşlar esas itibarıyla bir birlerine oldukça benzemektedirler. Özellikle referans aldıkları uluslararası standartlar ve yürüttükleri faaliyetler açısından benzemektedirler. Bağımsız denetçi unvanını almak için gerekli şartlara ve sürece bakıldığında de her iki ülke oldukça benzemektedir.

Farklılıklardan bahsetmek gerekirse, Türkiye'den farklı şekilde Azerbaycan'da ise muhasebe meslek mensubu olma gibi bir şart bulunmamaktadır, çünkü bağımsız denetçi olarak çalışabilmek için muhasebe mesleğinin tanımlandığı veya meslek mensuplarının görevlerini belirleyen bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Öte yandan bir kişinin Azerbaycan'da bağımsız denetçi olması için Azerbaycan Cumhuriyeti'nin vatandaşı olmak gerekmektedir, ancak Türkiye'de sadece yerleşik olmak yeterlidir. Son olarak ADO ve KGK, her ikisi de kendi buldukları ülkede bağımsız denetim kurumlarıdır. Ancak ADO başkanı, KGK'dan farklı olarak, belirlenmiş kurulun ortak kararıyla değil, Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır.

Bu çalışmada esas olarak Azerbaycan Cumhuriyeti'nde muhasebe sektöründe faaliyet gösteren çalışanların bağımsız denetime yönelik düşüncelerine ışık tutulması hedeflenmiştir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin özellikle muhasebe sektörüne yoğunlaşarak gerçekleştirilen bir faaliyet olduğunu göz önünde bulundurduğumuzda, çalışmadan çıkartılacak olan sonuçların Azerbaycan Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren şirketlere ve denetim faaliyetini gerçekleştiren kurumlara bağımsız denetim faaliyetlerinin başarısı, verimliliği ve yerine yetirilmesi konusunda bilgi sağlaması amaçlanmıştır.

Çalışmanın araştırma bölümünde ortaya çıkan bulgular yorumlandığında anket katılımcılarının çoğu erkek katılımcılardan oluşmaktadır. Anket örnekleminin seçilme şekline de anlaşılacağı üzere katılımcıların çoğu 18-25 yaş aralığındaki adaylardan oluşmaktadır.

Somut demografik bilgiler incelendiğinde Bağımsız denetimin kendi görevini kötüye kullanarak taraflı şekilde raporlar hazırlaya bileceğini düşünüyor musunuz? sorusuyla katılımcıların eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Demografik bilgiler ötesindeki sorular incelendiğindeyse katılımcıların büyük bir kısmının çalıştığı şirketlerde mevcut bir iç denetim birimi vardır ve bu işletmeler bağımsız denetimden geçmektedir. Yine elde edilen bilgilere bakıldığında anlaşılabilir üzere işletmelerin neredeyse yarısı her yıl düzenli olarak denetime tabi tutulmaktadır.

Anketi cevaplayarak katkıda bulunan katılımcıların büyük bir çoğunluğu hem iç denetimin hem de bağımsız denetimin firmalar açısından yararlı olduğunu ve her iki denetim türünün de uygulanması gerektiğini ve birlikte etkili olacağını belirtmiştir. Uzun bir süredir bağımsız denetime tabi tutulmayan bir şirketin aniden bağımsız denetime tabi tutulmasına yönelik anket cevaplarına bakıldığında ise katılımcılar, iç denetim biriminin mevcut olmasıyla bağlı olmaksızın bu durumun normal bir işlem olduğunu düşünmektedirler.

Katılımcıların cevaplarına esasen işletme çalışanlarının yaptığı hataların esas sebebi yoğun çalışma saatleri şeklinde ortaya çıkmıştır ve yapılan hatanın iç denetim birimi tarafından değil de bağımsız denetim tarafından ortaya çıkartılması durumunda katılımcıların çoğu bu durumu iç denetim biriminin de hata yapabileceğini düşünerek normal karşılamaktadırlar. Bağımsız dış denetime yönelik güvenin ölçülmesi amacıyla yönlendirilen sorulardan alınan cevaplara bakıldığında, söz konusu denetimin taraflı raporlar hazırlaya bileceği ve firmaların gizli bilgilerin sızdırabileceği düşünülmemektedir.

Son olarak Azerbaycan'daki işletmelerin ve bu şirketlerin kurucularının kültürel özelliklerine dikkat edildiğinde bağımsız denetimin çoğunlukla kabul gördüğünü söylemek mümkündür. Gerek iki büyük şehre ev sahipliği yapması, gerekse de şehrin önemli ekonomik merkezi olması ile birlikte, Bakü ve Abşeron bölgesinin bağımsız denetimin uygulanması açısından en etkili bölge olduğu ve başkentten uzaklaştıkça bağımsız denetim uygulamalarının daha az etkili şekilde yürütüldüğünün düşünüldüğü görülmektedir.

5. KAYNAKLAR

“Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası” Yönetmeliği, <http://www.e-qanun.az/framework/9418>

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

“Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu”, <http://e-qanun.az/code/8> , (Erişim Tarihi 14.02.2024).

“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.

16 Eylül 1994 tarihli ve 882 sayılı "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun

26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği

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

Abbasov, İ.M. (2007), Audit, Bakü, Bakü Ticaret Üniversitesi Yayınları, s7

ABİD, N. (1998). “Performans Denetiminde Pakistan’ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım” (Kubalı, D.) Sayıştay Dergisi, 29: 105

ADİLOĞLU, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri. Türkmen Kitapevi, İstanbul, 3-110.

Akgün. L., (2017), “Azerbaycan’da Muhasebe Denetiminin Gelişimi: Analitik Bir İnceleme ve Değerleme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 73, s186.

Akpınar, Y. (2010). 610 No’ lu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 12(2), 174-200.

AKPINAR, Y. (2010). 610 Nolu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 12 (2): 174-200.

AKSOY, M. (2008). Kamuda İç Kontrol & İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği. Ankara

AKSOY, T. (2002). Tüm Yönleriyle Denetim. Yetkin Basımevi, Ankara, 37-277

ARKUN, O. F. (1980) “İşletmelerde Muhasebe Denetimi” Nihat Saygın Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 17

ASLAN, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. Sayıştay Dergisi, 77.

ATAMAN, Ü., Hacırüstemoğlu, R., Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları. Alfa Yayınları, İstanbul.

Avder E., (2019) “Muhasebenin Ülkemizde Gelişimi ve Tek Düzen Hesap Planı” <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/>. (Erişim Tarihi: 19.02.24)

AYRANCI, K. (2010). Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Azerbaycan Cumhuriyeti Adliye Bakanlığı Mevzuat Toplusu, <http://www.e-qanun.az/> , (Erişim Tarihi 14.02.2024).

BALCI, A. (2008). Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile Ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi: Sas 99 Kapsamında İncelenmesi ve Spk Düzenlemesi İle Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Bezirci M., Karasioğlu F., (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2011, Cilt 11, Sayı 21, s575-576.

BOZKURT, N. (1998). Muhasebe Denetimi. Alfa Yayıncılık, İstanbul.

BOZKURT, N. (2012). TURMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları. Ankara

CEYLAN, E. (2013). Bağımsız Dış Denetim Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Çarıkçioğlu P., (1995), “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, İSMMM, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu: Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği Konferans Bildirisi, İstanbul, s6-8.

DEMİR, Ö. (2006).“İç Kontrol Kavram ve Modelleri”, içinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar. Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları. Ankara

DEMİRKAN, Ş. (1998). Türkiye’ de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkinliği. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Denetleme Hakkında Yönetmelik.

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

DURMUŞ, C. N. ve TAŞ, N. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, Alfa Basım Yayın, İstanbul

E.A.Krupchenko, O.İ.Zamyckova, (2000), Denetim, Yeniks Yayınları, Rostov, s35.

Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete, Tarih: 03.01.1990, Sayı: 20391, Serbest Muhasebeci, Serbest

ERDOĞAN, M., ERDOĞAN, N., CÖMERT, N., UZUN A.K. ve YILANCI, M. (2012). Denetim. T.C. Anadolu Üniversitesi, Yayın No:2618, Eskişehir.

ERKAN, M. (2012). TTK’nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim. Ekin Basın Yayın, İstanbul, 125-192.

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

GÜCENME, Ü. (2004). Muhasebe Denetimi, Aktüel Yayınları, İstanbul.

GÜREDİN, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. Arıkan Yayınları, İstanbul

GÜREDİN, E. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri. 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Hacıyev, F. Ş. Ve Aliyev Ş. (2012), Audit, İktisat Üniversitesi Yayınları

<https://www.csqb.gov.tr/idb/ic-denetim/tanimi-ozellikleri-ve-turleri/>

<https://www.icisleri.gov.tr/icdenetim/ic-denetim-standartlari>

<https://www.sorwe.com/tr/blog/performans-yonetimi-nasil-iyilestirilir>

İKVAN, A & DEMİRKOL, Ö. F. (2021). Bağımsız Denetimin Kalitesinde Kanıtların Rolü, Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (2), 43-80

Kavut L., Adiloğlu B., (2016), Seçmeler 2016, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, 2016, s44.

KEPEKÇİ, C. (1996). Bağımsız Denetim, İkinci baskı, Isık Yeminli Mali Müsavirlik A.S. yayını, Ankara.

KHAN, M. A. (1995). “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş” (Eroğlu, F.) Sayıştay Dergisi, (19): 15

Koç, S. (2022). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol Yapısı Etkileşimi. İşletme, 3(1), 105-120.

KÖSE, Ö. (2007). “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim” Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 19

KURNAZ, N. ve ÇETİNOĞLU, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar. Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 11-127.

Kutukız D., Öncü A., (2009), “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişimine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 41, 2009, s133.

Maliye Bakanlığı. (2015). İç denetim Birimi Başkanlığı Tanıtım Broşürü. Ankara.

Maliye Hesap Uzmanları. (1999). Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.

Mehmet Yolcu, Bağımsız Denetim Sektörünün Sorunları, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mehmetyolcu/004/>

MORBEL, M. (1995). Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik.

ÖNCE, S. ve İŞGÜDEN, B. (2012). İç Denetim Faaliyetinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İMKB-100 Örneği. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 17, 39-58.

ÖNDER, F. (2008): Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu. Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.

ÖZER, M. (1997). Denetim, Özkan Matbaacılık, Ankara.

ÖZEREN, B. (2000). İç Denetim Standartları Ve Mesleğin Yeni Açılımları, Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, 1. Baskı

Qəhrəman Rzayev, (2006), Muhasebe ve Denetim, Azərbaycan Devlet İktisat Üniversitesi Yayınları, s322

RAMAMOOTRİ, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects, In Bailey, Research Opportunities in Internal Auditing. Altamonte Springs Florida: IIA.

Resmi Gazete, Tarih: 02.01.1990, Sayı: 20390, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik

Resmi Gazete, Tarih: 04.03.1996, Sayı: 22570, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.

Resmi Gazete, Tarih: 04.03.1996, Sayı: 22570, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.

Resmi Gazete, Tarih: 13.12.1996, Sayı: 19663, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik.

Resmi Gazete, Tarih: 13.12.1996, Sayı: 19663, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış

SELİMOĞLU, S. K., ÖZBİRECİKLİ, M., KURT, G., UZAY, S., ALAGÖZ, A. ve YANIK, S. (2011). Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

SHARKANSKY, I. (1991). The Development of State Audit, State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office, Jerusalem.

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu).(1995). Sermaye Piyasası Mevzuatı. Ankara

Talıbov.N., (2017), Denetim Hizmeti Alanında Araştırma ve Disiplin Tedbirleri Sistemi, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, s2.

TOROSLU, M.V. (2014). TTK Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim. Vedat Kitapçılık, İstanbul, 1-146.

TÜRKER, M., PEKDEMİR, R., SELVİ, Y., YILMAZ, F. (2003). Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD). Türmob Yayınları 198, Ankara.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2008). Uluslararası İç Denetim Standartları. İstanbul Print Center.

ULUTAŞ, V. (2007). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.

ÜNAL, C. (2007). Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi. Yüksek lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

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

Web 1. www.tdk.org.tr: Türk Dil Kurumu (Çevirimiçi) (Erişim Tarihi:07.02.2024)

Web 2. www.icdenimmerkezi.com (Erişim Tarihi:07.01.2024)

Web 4. www.icdenetim.sanayi.gov.tr (Erişim Tarihi:07.02.2024)

Y.V.Sokolov, V.Y. Sokolov, (2004), Muhasebe Tarihi, Finans ve İstatistik Yayınları, Moskova, s188.

YAVAŞOĞLU, M. (2001). Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara

YÖRÜKER, S. (2004). Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Çerçeve, Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Hilton Oteli Ankara, 12 Mayıs.



6. EKLER (Anket Formu)

1. Yaşınız?

- 18-25
- 26-33
- 34-41
- 42-49
- 50-57
- 58 ve üzeri

2. Cinsiyetiniz?

- Erkek
- Kadın

3. Mevcut Eğitim Durumunuz?

- İlk Öğretim
- Lise
- Ön Lisans
- Lisans
- Lisansüstü

4. Çalışmakta olduğunuz şirkette kaç yıldır çalışıyorsunuz?

- 1-3 yıl
- 4-6 yıl
- 7-9 yıl
- 10-12 yıl
- 13-15 yıl
- 15 yıl ve üzeri

5. Şu an çalışmakta olduğunuz veya daha önce faaliyet gösterdiğiniz firmada iç denetim bölümü var mıdır?

- Evet
- Hayır

6. Şu an çalışmakta olduğunuz veya daha önce çalıştığınız firma bağımsız denetimden geçiyor mu?

- Evet
- Hayır

7. Daha önce her hangi bir denetime işlemine tabi tutulduanız? Eğer yanıtınız “Evet” ise, hangi sıklıkla yapıldı?

- Hiç Denetim Yapılmadı
- 5-10 Yılda Bir
- 3-4 Yılda Bir
- 2 Yılda Bir
- Her Yıl Düzenli Olarak Denetim Yapılmaktadır

8. Herhangi bir şirkette iç denetim departmanının bulunmadığını düşünürsek bu birimin şirket dahilinde olmasını arzu eder misiniz?

- Evet, böyle bir birimin mevcut olması hata ve hileleri en aza düşürür
- Kısmi arzu ederim ve fikrimce sadece önemli sayılacak uygulamaların denetlenmesi gerektiğini düşünmekteyim
- Hayır, böyle bir departmanın varlığını gereksiz bulmaktayım
- Hiçbiri

9. Size göre bir şirket rutin olarak bağımsız denetimden geçmeli mi?

- Evet, bu denetimin her yıl gerçekleşmesini yararlı buluyorum
- Bu denetim yöneticiler hesapların doğruluğundan şüphelendiğinde yapılmalı
- Hayır bu denetimi gereksiz buluyorum
- Hiçbiri

10. Şirkette iç denetimin olması bağımsız denetim faaliyetini gereksiz kılar mı?

- Kesinlikle hayır ikisi de uygulanmalı
- Sadece bir tanesi uygulanmalı iki denetimin birlikte yapılması gereksiz
- Hiçbiri

11. Bağımsız denetim ile iç denetim uygulamasının etkinliği mukayese edildiğinde aşağıda sıralananlardan kendinizi hangisine daha yakın hissediyorsunuz?

- Bağımsız denetimin iç denetime kıyasla daha etkili olacağını düşünmekteyim
- İç denetimin bağımsız denetime kıyasla daha etkili olacağını düşünmekteyim
- Her iki denetimin de etkili olacağı düşüncesindeyim
- Hiçbiri

12. Bağımsız denetim uygulamasının sizin üzerinizdeki etkisi ne şekilde olur?

- Söz konusu denetimi gerçekleştiren firmanın kurum dışından olması üzerimdeki mevcut baskıyı iç denetime kıyasla daha fazla arttırdığını ve çalışma performansımı olumsuz etkilediğini düşünmekteyim

- Şirket iç denetimine kıyasla daha fazla ciddi bir denetimden geçileceği nedeniyle hatalar yapmamaya daha çok dikkat ederim
- Şirket dışından denetim yapan bir firmanın kısa bir sürede şirket varlıklarını anlayamayacağı için elde edilen bulgunun gerçeği eksiksiz şekilde yansıtmayacağını düşünmekteyim
- Bu denetim sayesinde işini hatalı veya hatasız yapan kişilerin ayırt edileceği için kendi açımdan daha çok olumlu sonuçlarının olacağını düşünmekteyim.
- bağımsız denetim performansımı ve işime yönelik özenimi etkilemez
- Hiçbiri

13. Uzun bir süredir bağımsız denetim yapılmayan bir işletmede aniden bağımsız denetim yaptırılma kararlaştırılsa nasıl bir yaklaşım sergilersiniz?

- Uzun bir süredir bağımsız denetim yapılmayan bir işletmede aniden bağımsız denetim yaptırılma kararlaştırılsa nasıl bir yaklaşım sergilersiniz?
- Şirketteki işlerin iyi ilerlemediğini düşünürüm ve buna göre tedirgin olurum
- Şirket çok ortaklı bir şirket ise ortakların bir-birine olan güveninin kaybolduğunu düşünürüm
- Firma iş verenlerinin çalışanlarına olan güveninin kalmadığını düşünmeme sebep olabilir
- Şirketin çalışanlarının performansından memnun kalmadığını düşünürüm
- Bunu normal bir işlem şeklinde algılarım
- Hiçbiri

14. Uzun bir süredir bağımsız denetim yapılmayan, aynı zamanda dahilinde bir iç denetim departmanı olan bir işletmede aniden bağımsız denetim yaptırılma kararlaştırılsa nasıl bir yaklaşım sergilersiniz?

- Şirkette iç denetim biriminin etkin çalışmadığını düşünürüm
- Şirket sahibi veya ortaklarının iç denetimin tarafsızlığına yönelik şüphe ettiğini düşünürüm
- Şirketteki işverenlerin iç denetime güvenmediğini düşünürüm
- İç denetim başarısının teste tabi tutulduğunu düşünürüm
- Bunu tamamen normal bir işlem şeklinde algılarım
- Hiçbiri

15. Hangi sıklıkla hata yaptığınızı düşünmektesiniz?

- Çok fazla ve fahiş sayılabilecek düzeyde hatalar yaptığımı düşünüyorum
- Normal düzeyde kabul edilebilecek sınırlar dahilinde orta derecede hata yaptığımı düşünmekteyim
- Nadiren yapıyorum ve yaptığım hataların basit türlerde hatalar olduğunu düşünmekteyim
- Hiç hata yapmam
- Hiçbiri

16. Bir şirkette çalışanların yaptığı hataların nedeni size göre aşağıdaki seçeneklerden hangisidir?

- Yoğun çalışma saatleri
- Yetersiz Personel Sayısı
- Kalifiye Personel Alınmaması
- Düşük Ücretler
- Hepsi
- Hiçbiri

17. Sizin tarafınızdan yapılan bir hatanın iç denetim birimi tarafından değil de bağımsız denetim işlemi sırasında fark edilmesi hakkında ne düşünüyorsunuz?

- İç denetim mekanizmasına yönelik güvenilirliği sorgularım
- İç denetim faaliyeti yürüten departmanın da hata yapabileceğini düşünürüm ve normal karşılarım
- Yapılan hatanın iç denetim tarafından da fark edilmemesi beni teselli eder
- Hatamın bağımsız denetim uygulaması neticesinde ortaya çıkarılması beni daha çok etkiler
- hata yapılmasının normal bir olgu olduğunu düşünürüm ve ilaveten bir önlem almam
- Hiçbiri

18. Bağımsız denetimin kendi görevini kötüye kullanarak taraflı şekilde raporlar hazırlayabileceğini düşünüyor musunuz?

- Hayır, bağımsız denetim, şirketten bağımsız ve dış kaynaklı olan bir denetim modeli olduğu için bu mümkün değil
- Evet, denetim çalışanların mevcut durumunu tam değerlendiremeyeceği için bunun mümkün olduğunu düşünmekteyim

19. Kurumların gizli bilgilerinin bağımsız denetim neticesinde kurum dışına sızabileceğinden endişe duyar mısınız?

- Evet
- Hayır

20. Azerbaycan'daki işletmelerin ve bu şirketlerin kurucularının kültürel özelliklerine dikkat edildiğinde bağımsız denetim onlar tarafından kabul görüyor mu?

- Evet
- Hayır

21. Bağımsız denetimin en etkili şekilde uygulandığı Azerbaycan bölgesi sizce hangisidir?

- Bakü-Abşeron
- Nahçıvan

- Aran
- Dağlık Şirvan
- Şeki-Zaqatala
- Quba-Khachmaz
- Gence-Kazakh
- Kelbecer-Laçın
- Lenkeran
- Yukarı Karabağ

