T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME
ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE AZERBAYCAN'DA DENETİM SİSTEMİ

Yüksek Lisans Tezi

Elçin Halilov

Ankara-2006

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME
ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE AZERBAYCAN'DA DENETİM SİSTEMİ

Yüksek Lisans Tezi

Elçin Halilov

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Ankara-2006

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME
ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE AZERBAYCAN'DA DENETİM SİSTEMİ

Yüksek Lisans Tezi

Elçin Halilov

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

Yrd. Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Yrd. Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

Yrd. Doç. Dr. Yiğit ÖZBEK

Tez Sınavı Tarihi 23/01/2007

İÇİNDEKİLER ……...I

KISALTMALAR……..IV

GİRİŞ……...1

I BÖLÜM: BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

1. Genel Olarak Denetim Kavramı……..……..……..……..……...4
2. Denetim İşlevi Ve Muhasebe Mesleği ……..……..……..……..….5
3. Muhasebe Ve Denetim İlişkisi ……..……..……..……..…….8
4. Denetimin Tanımı ……..……..……..……..……..……..9
5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ……..……..……...14
6. Bağımsız Denetimin Özellikleri Ve Sorumlulukları……..…….19
7. Bağımsız Denetimin Amaçları, Yararları ve Sınırları ……..…….23
8. Denetim Süreci ……..……..……..……..……..……..……...33
9. Bağımsız Dış Denetim Süreci ……..……..……..……..……45
10. Bağımsız Denetimin İşlevi ve Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi…....49
11. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetim ……..……..…...54
12. Tarihsel Süreç İçerisinde Bağımsız Denetim ……..……..…….56
13. Bağımsız Dış Denetimin AB Uygulaması ……..……..……..……...67
14. Avrupa Birliğince Denetime İlişkin Yayımlanan Sekizinci Yönerge/Direktif……..……..…….69

II BÖLÜM: AZERBAYCAN'DA DENETİM SİSTEMİ

1. SSCB ve Azerbaycan'da Denetim Sisteminin Oluşması …..……...71
2. Azerbaycan'da Denetime Giriş ……..……..……..……..……77
3. Yönetimde Denetimin Rolü ve Önemi…….78
4. Azerbaycan Cumhuriyetinde Denetimin Gelişiminin Bugünkü Durumu……..……..…….79
5. Azerbaycan'da Denetim Sisteminin Gelişiminin Amaç, Görev ve Sorumlulukları……..…….…….....….81
6. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Denetimin Hukuki Alt Yapısı ……..……82
7. Denetimin Hukuki Alt Yapısının Geliştirilmesi ……..……..…..…83
8. Denetçi İle Müşterilerinin Sorumlulukları……..…..85
9. Denetim Faaliyetinin Düzenlenmesi ……..……..……..…..……87
10. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Denetim Faaliyeti Yapma Hakkını Tanıyan Lisansların Verilmesi……....94
11. Denetim Hizmeti Hakkında Kanun ……..……..……..…….…...95
12. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası.……...……..……..…..96
13. Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası ……..……..……..……101
14. Azerbaycan Ulusal Denetim Standartları ……..……..……...102
15. Ulusal Denetleme Kurumları…… ……..……...104
16. Yabancı Denetleme Kurumları……...106
17. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetim Sisteminin Reformu Konsepti …...107
18. Denetim Sisteminin Gelişmesi ve İyileştirilmesi Konusunda Öneriler..111

SONUÇ…….121

TEZ ÖZETİ……...140

THE SUMMARY……142

III BÖLÜM: EKLER

1. EK – 1: Azerbaycan Cumhuriyeti Denetim Hizmeti Hakkında Kanunu…..144
2. EK – 2: Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında Kanunu…...152
3. EK – 3: Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası Hakkında Kanunu…….159
4. EK – 4: Avrupa Birliğince Denetime İlişkin Yayinlanan 8. Yönerge……..167

KAYNAKÇA……204

KISALTMALAR:

AAA	: The American Accounting Association - Amerikan Muhasebe Birliği
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AT	: Avrupa Topluluğu
ASB	: Auditing Standarts of Board - Denetim Standartları Komitesi
ASOSAI	: Asian Organization of Supreme Audit Institutions - Asya Sayıştayları Birliği
APB	: Accounting Principles Board - Muhasebe İlkeleri Kurulu
CPA	: Certified Public Accountant - Yeminli Serbest Muhasebeci
ECOSAI	: Economic Cooperation Organisation Supreme Audit Institutions - Ekonomik İşbirliği Teşkilatına Üye Ülkeler Yüksek Denetim Kurumları
EUROSAI	: The European Organisation of Supreme Audit Institutions - Avrupa Sayıştaylar Birliği
EFAA	: European Federation of Accountants and Auditors - Avrupa Muhasebeciler ve Denetçiler Federasyonu

FASB	: Financial Accounting Standards Board - Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
ICAEW	: Institute of Chartered Accountants in England and Wales - İngiltere ve Galler Bölgesi Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
IRS	: Internal Revenue Service – İç Gelirler Dairesi
IIA	: The Institute of Internal Auditors - Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions - Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
SAS	: Statement on Auditing Standarts - Denetim Standartları Açıklamaları
SEC	: Securities and Exchange Commission – Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
UEC	: Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers - Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Kurum ve kuruluşlar ile kişiler görevleri, işlevleri ve faaliyetleri ile ilgili olarak açıklamalar yapmakta, bildirimlerde bulunarak çeşitli isteklerde bulunmakta, kararlar alıp uygulamakta, belirli görüş ve iddialar ileri sürerek bunların doğruluk ve güvenirliğini savunmaktadır. Ancak bu bildirim ve iddiaların uygunluğu, doğruluğu ve güvenirliği tartışılabilir. Amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir ve geçerli olmayan bilgi, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını engelleyerek topluma, örgütlere ve karar alıcılara zarar verir.

Her toplumda ve örgütte alınacak kararlar doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Örgütlerin ve toplumların gelişmesi ve büyümesiyle güvenilir ve doğru bilgi elde etme ihtiyacı giderek artmaktadır. En küçük toplumda dahi alınacak kararlar karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Toplumlar gelişip büyüdükçe yapılan

işlemlerin nitelikleri karmaşıklaşmakta, sayıları artmakta ve karar alıcılara sunulan bilgilerin güvenilir ve doğru olma olasılıkları da azalmaktadır. İşlemlerin karmaşıklaşması ve sayılarının hızla çoğalması hata yapma olasılığını artırmaktadır. Hataların bilinmemesi ise bilgilerin güvenirliğini azaltır.

Karar alıcılar kendilerine sunulan bilgileri doğrudan kaynağına inerek inceleme olanağına sahip değildir. Karar alıcılar başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul ederek bunların doğruluğuna güvenmek zorundadır. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin ise kasıtlı olarak veya olmayarak her zaman hata ve yanlışları kapsama olasılığı yüksektir. Özellikle karar alıcılar ile bilgiyi düzenleyen kaynaklar arasında bir çıkar farklılaşması söz konusu ise bilgiyi sunan kaynağın bunları kendi çıkarları doğrultusunda hazırlaması doğaldır. Bunun nedeni iyi veya kötü niyetle bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla olabilir. Neden ne olursa olsun her iki durumda da karar alıcıya sunulan bilgi doğru ve güvenilir değildir.

Bildirim ve iddiaların, bilgilerin ayrı bir incelemeye tabi tutulmaksızın doğru ve güvenilir olduğu varsayımı doğrudan öznel bir yargıya dayanmaktadır. Bu nedenle, açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması, hata içerme olasılıklarının bulunması karar alıcıları bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Karar alıcıların doğru karar alabilmeleri için açıklanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenirliğinin araştırılması zorunludur. Bilgilerin doğruluğunu araştırıp, kanıtlayacak bir inceleme, verilecek kararın sağlığını ve nesnelliğini artıracaktır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması kaçınılmazdır. Bu incelemeyi genellikle karar alıcıların yapması mümkün olamamaktadır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenirliğinin

araştırılmasında kullanılan genel yöntem ise, bilgilerin ve iddiaların tarafsız ve bağımsız bir kişi/kişiler/örgüt tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Evrensel kural olarak; bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgiler, artık karar işlemleri için güvenilir bilgiler olarak kabul edilmektedir.

Hukuk devletinde örgütlerin ve kişilerin faaliyetleri, hakları, sorumlulukları tanımlanmış ve anayasa, yasa, yönetmelik, tüzük ve benzeri mevzuata düzenlemelere bağlanmıştır. Örgütlerin; faaliyetlerini hukuk düzenine uygun yürütüp yürütmediğini incelemek, açıkladıkları bilgilerin ve iddialarının doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmak ve örgüt yöneticilerinin örgütle çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere/örgütlere, topluma ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız bir kişi/ kişiler/ örgüt tarafından denetlenmeleri hukuk devletinde zorunlu tutulmaktadır. Ve asıl bu sebepten dolayı denetim işlevi büyük bir önem kazanmakta ve gün geçtikçe toplumun ekonomik hayatında daha sağlam bir yere sahip olmaktadır. Sonuçları ilgili taraflara raporlanmak üzere yapılan çok aşamalı bir işlemler bütünü olan denetim, yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların objektif incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur.

I BÖLÜM: BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

1. GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI

İlk anda güvensizlik, baskı, otorite gibi kavramları çağrıştırdığı için itici bulunabilecek olmasına karşın, denetim sözcüğü gündelik yaşamın pek çok alanında değişik anlamlar yüklenerek sıkça kullanılan bir kavram, dahası, adı konulmamış bile olsa bireysel ve toplumsal ilişkiler içerisinde çok farklı şekillerde yaşam alanı bulabilen bir olgudur.

En geniş anlamıyla denetim, bir savunma mekanizmasıdır ve savunulan durumun tanımı, denetimin de bireysel ya da toplumsal niteliğini belirler. Psikanalizin kurucusu sayılan Freud, diğer bireyler ya da genel olarak toplum tarafından kabul edilmeyecek (toplumsal normlara aykırı) arzunun veya dürtünün birincil ve ikincil olarak tanımlanan iki aşamalı bir süreç içerisinde ego (süper ego) tarafından baskılanmasından söz ederken, olası bir denetim tanımının ipuçlarını da ortaya koymaktadır[1]. Bu bireysel savunma mekanizmasının işleyişi bir baskılayıcı denetleyicinin varlığına (ego, süper ego), eyleme dönüşebilecek bir uyarana (dürtü) ve bu eylemin gerçekleşmesi halinde ortaya çıkabilecek olumsuz bir duruma (anormallik, toplumsal normlara aykırılık - risk) ihtiyaç gösterir. Bu anlamda ego, "kişiliğin yürütme organıdır ve eyleme giden yolları denetimi altında bulundurur."[2]

[1] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları: Vergi Mevzuatı Açısından Denetimin İlke ve Esasları**, Ofset Hazırlık, 1996, s. 3
[2] Prof. Dr. Engin GEÇTAN, Çağdaş Yaşam ve Normal dışı Davranışlar

2. DENETİM İŞLEVİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

2. 1. Güvenilir Bilgi

Yaşam boyunca kişiler çeşitli açıklamalar yapmakta, sayısız isteklerde bulunmakta, kararlar almakta, belirli görüş ve iddialar ileri sürerek bunların doğruluk ve güvenilirliğini savunmaktadır. Örneğin, muhasebe öğrenimi yapan bir öğrenci belli bir konuyu çok iyi öğrenmiş olduğunu ve bu konu hakkında yeterli bilgi sahibi bulunduğunu öğretim üyesi tarafından verilen ödevi tamamlamak yoluyla kanıtlamaya çalışmaktadır. Çalışmak üzere bir işe başlayan bir kişi, o iş için aranılan nitelikleri taşıdığını, sağlık durumunun da o işi yapmaya tam elverişli bulunduğunu ileri sürmektedir. Gelir vergisi bildiriminde bulunan bir yükümlü, bildiriminin doğru ve güvenilir olduğunu imzası ile onaylamaktadır.

Tüm bu bildirim ve iddiaların uygunluk ve doğruluğu tartışılabilir. Bazı halde bildirimi alan kişi veya kurum bildirimin doğru ve güvenilir olduğunu ayrı bir incelemeye gerek görmeden kabul edebilir. Bu durumda, açıklanmış bilgilerin doğru ve güvenilir olduğu varsayımı doğrudan öznel bir yargıya dayandırılmaktadır. Çoğu hallerde ise, açıklamalardaki iddiaların geçerliliğinin kabul edilebilmesi için ayrıca bir incelemenin yapılması gereklidir. Bildirimlerdeki iddiaların doğruluğunu araştırıp kanıtlayacak bir inceleme, verilecek yargının sıhhatini ve nesnelliğini arttıracaktır. Yukarıda verilen örnekleri ele alırsak, muhasebe öğrencisinin konuyu yeterince öğrendiği iddiası, hazırladığı ödevi öğretim üyesi tarafından incelenip değerlendirilmesiyle geçerlilik kazanacaktır. Ya da iddianın geçerli olmadığı ortaya çıkacaktır. İşe başvuran kişinin o iş için gerekli nitelikleri taşıdığı ve sağlık durumunun da yerinde olduğu iddiası personel müdürü tarafından incelenecektir. Personel müdürü işe başvuran kişi ile karşılıklı görüşme yapacak, daha önceki

işvereninden tavsiye mektubu isteyecek ve sağlık durumu hakkında doktor raporu isteminde bulunacaktır. Gelir vergisi yükümlüsünün bildiriminin doğruluğu ise maliye uzmanları tarafından incelenerek güvenilirliği hakkında bir yargıya ulaşacaktır.

Yukarıdaki örnekler göstermektedir ki, açıklanan bilgi ve iddiaların doğruluk ve güvenilirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması kaçınılmazdır.

Toplumun büyümesi, iktisadi yaşamın gelişip karmaşıklaşması güvenilir bilgi elde etme gereksinimini daha da arttırmaktadır. Her toplumda alınacak iktisadi kararlar doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Örneğin, bankadan borç isteyen bir işletmeye bu borcun verilip verilmemesi kararı, banka ile işletme arasında geçmiş senelerdeki ilişkilere, işletmenin finansal raporlarında yansıyan finansal yapısına ve diğer etkenlere bağlı olacaktır.

Amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için, karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve karar alıcının kendisine zarar verir. Bankanın işletme tarafından hazırlanmış yanlış finansal bilgileri doğru varsayarak borç vermeyi kabul etmesi ve borçlu işletmenin borcunu geri ödeyememesi hem bankaya, hem de genel ekonomiye zarar verecektir. Banka anapara ve faiz geliri kaybına katlanırken, bu krediyi ekonomi yararına daha etkin olarak kullanabilecek başka bir işletme de böyle bir olanaktan yoksun bırakılmış olacaktır.

2.2. Güvenilir Bilgi Sağlamada Zorluklar

Toplum gelişip karmaşıklaştıkça karar alıcıya sunulan bilgilerin güvenilir olma olasılığı da azalmaktadır. Bir kere karar alıcı kendisine sunulan bilgileri doğrudan kaynağına kadar giderek incelemek olanağına sahip değildir. Karar alıcı başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul ederek bunların doğruluğuna güvenmek zorundadır. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin ise kasti veya kasti olmayan hata ve yanlışlıkları kapsama olasılığı yüksektir. Özellikle karar alıcıyla bilgiyi düzenleyen kaynak arasında bir çıkar farklılaşması söz konusu ise, bilgiyi sunan kaynağın bunları kendi çıkarları doğrultusunda hazırlaması doğaldır. Bunun nedeni, gelecek için beslenen iyi niyetli bir iyimserlik olabileceği gibi, kötü niyetle bilgiyi kullanacakları yanıltma amacı da olabilir. Neden ne olursa olsun, her iki halde de açıklanan bilgi güvenilir değildir.

Öte yandan işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin gelişmesi ile birlikte üçüncü kişilerle yapılan işlemlerin nitelikleri karmaşıklaşmakta, sayıları artmaktadır. İşlemlerin karmaşıklaşması ve sayılarının hızla çoğalması, bunların kayıtlara yanlış olarak geçirilme olasılığını da arttırmaktadır. Bu tür hataların ortaya çıkarılamaması ise sunulan bilgilerin güvenilirliğini azaltmaktadır[3].

2.3. Denetim Yapma Zorunluluğu

Açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması karar alıcıları bu konuda bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Karar alıcı açıklanan bilgilerin vereceği karar için yeterli derece güvenilir olduğunu araştırmalıdır. Bu araştırma sırasında çeşitli yöntemlere başvurabilirse de daha önce böyle bir girişimin iktisadi açıdan değer olup

[3] Ersin GÜREDİN, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.4

olmadığı saptanmalıdır. Daha güvenilir bilgi elde etmenin sağlayacağı yarar, o bilgiyi elde etmek için katlanılacak giderden fazla olduğu sürece kara verici böyle bir yola gitmelidir[4].

Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan genel bir yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgi, artık karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir[5].

(i) 3. MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir[6]. Muhasebenin amacı geçerli finansal bilgileri karar alıcılara yarayacak bir biçimde düzenleyerek sunmaktır[7]. Daha önce de belirtildiği gibi denetimin işlevi denetime tabi olan bilginin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun belirlenmesidir. Bu noktadan bakıldığında denetimin mekanizmasında muhasebe bilgisinin önemi ortaya çıkmakla birlikte aslen muhasebe ile denetim arasında yöntem farklılıkları bulunmaktadır. Denetimin yukarıda tanımı yapılan muhasebeden çok farklı olarak, bilgi oluşturulmasına değil var olan bilginin gözden geçirilmesine odaklandığı ifade edilebilir. Bir futbol maçına benzetilmesi gerekirse denetimi maçın hakemine, muhasebeyi ve elemanlarını ise oyunculara

[4] Ersin GÜREDİN, (A.g.e.), s.4
[5] A.ALVIN – ARENS and JAMES K. LOEBBECKE, **Auditing, An Integrated Approach**, Prentice – Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1980, s.3
[6] Fevzi Sürmeli- Yılmaz Benligiray, **Genel Muhasebe**, TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1999, s.6.
[7] Ersin Güredin, **a.g.e.**, s.13.

benzetmek mümkün olabilir. Denetimin amacı oyuncuların oyun kurallarına uyup uymadığını gözlemlemektir ve söz konusu olabilecek bir kural ihlalinde oyuncuları cezalandırmaktır. Ancak belirtilmesi gereken diğer bir husus da denetimin hakem olarak maçı sürekli kontrol etmediğidir.

Sonuç olarak genel denetim kavramının güvenilir bilgiye olan talepten kaynaklandığı ifade edilmelidir. Bu talebi en etkin ve verimli şekilde karşılayabilmek amacı ile ekonomik aktörler arasında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri etrafında zaman içerisinde bir denetim standartları dizesi oluşturulmuş; ve, bu standartlar ışığında denetim kavramı, kaynağını güvenilir bilgi ihtiyacından alan tarafsız bilgi toplanması ve bu bilginin bir yöntem çerçevesinde ilgi gruplarının kullanımına sunulmasına kadar devam eden analitik bir süreç haline gelmiştir.

4. DENETİMİN TANIMI

Denetim ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgilidir. Denetimde önceden saptanmış standartların bulunması gerekir. Denetim işlevi, işletme faaliyetlerinin önceden saptanmış standartlara uygunluğunu tarafsız bir biçimde kanıtlara dayalı olarak araştırır ve değerlendirir. Sonuçları ilgili taraflara raporlanmak üzere yapılan çok aşamalı bir işlemler bütünü olan denetim, yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların objektif incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur[8].

Bağımsız dış denetimin biri geniş, diğeri ise dar kapsamlı olmak üzere iki biçimde tanımı yapılabilir. Genel anlamda bağımsız dış denetim, dışarıdan bir kişi ya da kurumun denetlenen işletme hakkında diğer kişi ya da gruplara bilgi vermek için

[8] A. UZUN, "Risk Yönetimi ve Denetim", Euro 200 Avrupa İç Denetim Konferansı ve IV Türkiye İç Denetim Kongresi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 11–12 Mayıs, 2000, İstanbul

işletmeyi kontrolüdür[9]. Bağımsız dış denetçi işletme hakkında tam bir kanıya sahip olabilmek için gerekli gördüğü her türlü incelemeyi yapar. Araştırma ve bulguları sonucunda işletme hakkında genel bir kanı oluşturur.

Dar anlamda bağımsız dış denetim ise, daha önce genel anlamda denetim tanımı yapılırken belirtilmiş olduğu üzere, işletmenin yalnızca mali kayıtlarının kontrolüdür[10]. Denetçi bu anlamda dış denetim yaparken sadece işletmenin mali kayıtlarını inceler. Denetim mali belge ve kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesiyle sınırlıdır. Denetçi yalnızca işletmenin mali tabloları hakkında görüş bildirir.

Yukarıda genel bir tanımını vermeye çalıştığımız dış denetim kavramının tanımıyla ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır. Ancak, genel olarak, tüm tanımlarda aynı temel özellikler vurgulanmakta ve esas anlamda farklılık görülmemektedir.

Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsünün (AICPA) 1953 yılında dış denetim üzerine yaptığı tanım şöyledir: "Bağımsız Dış Denetim, denetim kuruluşları tarafından kamuya ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların gereğince doğru, gerçeğe uygun, muhasebe dönemleri arasında tutarlı ve muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla yapılan incelemedir."[11]

Yukarıdaki tanımın kapsamı yine söz konusu aynı kuruluş tarafından 1973 yılında yapılan yeni bir tanımla genişletilmiştir. Yeni tanımda denetimin amacına da açıklık getirilmeye çalışılmıştır. 1973 yılında yapılan tanım ise şöyledir[12]:

---

[9] L. LAWRENCE, S. WAYNE, Principles of Auditing, The Dryden Pres, Hindsale, Illinois, 1975, s.1
[10] L. LAWRENCE, S. WAYNE, (a.g.e.), s.1
[11] The American Acoounting Association, Commitee on Basic Auditing Concepts.
[12] AICPA, "The Commitee on Terminology", Accounting Terminology Bulletin, Sayı 1, 1953

"Mali tablolar üzerinde, bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılan incelemede amaç, denetim şirketinin denetlenen mali tabloların, kuruluşun mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve mali durumundaki değişiklikleri gereğince yansıttığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlendiği hususunda görüş oluşturabilmesidir. Denetim raporu, denetim şirketinin görüşünü bildirdiği ortam ve araçtır ve gerekli durumlarda bu araçla görüş verilmesi reddedilir."

Dış denetimin en geniş kapsamlı tanımı ise yine 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılmıştır. Bu tanım ise aşağıdaki biçimdedir[13]:

"Bağımsız dış denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletmektir."

Türkiye'deki kaynaklarda da dış denetim ile ilgili tanımlar yukarıdaki tanımlarla benzerlik göstermektedir[14].

Denetim Kavramları Komitesi ise muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır[15].

"*Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek*

---

[13] The American Acoounting Association, Commitee on Basic Auditing Concepts, "A Statement of Basic Auditing Concepts", Studies in Accounting Research, Sayı 6, 1973, s.2.
[14] E. GÜREDİN, Denetim, 9. Baskı, Beta Yayınları, Eylül 1999, s.4–5
[15] Auditing Concepts Commitee, *Report of the Commitee on Basic Auditing Concepts*, The Acoounting Review, Sayı 47, 1972, s.18

amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.
“

Yukarıdaki denetim tanımının unsurlarını ve özelliklerini şöyle sıralayabiliriz[16]:

a. “Denetim ile ilgili tüm tanımlamalarda”da denetimin bir süreç olduğu belirtilmektedir. Bu yolla denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konmaktadır. Bu süreç denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına gore bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir. Bu açıdan denetim süreci bir bilgi üretme ve karar verme süreci olarak düşünülmelidir. Yukarıdaki tanımda en önemli husus denetimin sistematik bir süreç olduğudur. Bu sistematik süreç ussal bir biçimde birbirini izleyen düzenleştirilmiş evrelerden oluşmaktadır[17]. Denetim süreci anlamlıdır, ussaldır, planlıdır ve bilimseldir.

b. “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar“ ifadesi ile muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri belirtilmek istenmektedir[18] denetim sürecinin özü bu ifade ile aranmalıdır. Uzman denetçi bir denetim faaliyetine başlarken denetlediği işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporlar kendisine sunulur. Bu raporlar o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait iktisadi faaliyetler hakkındaki bildirim ve iddialarını yansıtır. Uzman denetçi gerekli incelemelerini yaparak işletme yönetiminin kendisine sunduğu bu raporlardaki iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır ve onaylar.

---

[16] Ersin GÜREDİN, (A.g.e.), s.5-6
[17] Ersin GÜREDİN, *Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu***,** İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı 9, 1977, s.9
[18] FASB Discussion Memorandum , “Conceptual Framework for Accounting and Reporting“ FASB. Stamford, 1974, s. 10-11

c. "Önceden saptanmış ölçütler", yönetimin iktisadi faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları standartlardır. Uzman denetçi incelemelerine ait bulguları ilgili taraflara bildirir. Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılabilir bir haberleşmenin kurulabilmesi için ortak bir haberleşme lisanına gerek vardır. Bu ortak haberleşme lisanı "önceden saptanmış ölçütler" aracılığı ile sağlanır. Bu ölçütler yasama organlarınca konmuş kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı ölçüleri, bütçeler, finansal muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulmuş genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

d. "Uygunluk derecesi" yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlerle ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür. Bu uygunluk ya da uyumsuzluk nicel olarak veya nitel olarak saptanıp belirlenebilir.

e. "Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerleme" ibaresi, denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçlarını titizlikle değerlemesi anlamında kullanılmaktadır. Burada denetimin tarafsız olarak kanıt topladığı ve bu kanıtları değerlediği vurgulanmaktadır. Kanıtın kendisinin tarafsız ve öznel olup olmadığı ise bu aşamada önem taşımamaktadır.

f. "İlgi duyanlar" ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir. Denetçinin bulgularını ve yargısını kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır. Bu gruba ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve kamu oyu dahildir[19].

[19] FASB Discussion Memorandum, (A.g.e.), s.15

g. “Sonuçları bildirme” denetim sürecinin son evresidir. Sonuç bildirme temelde bir onaylama işlemidir. Denetçi işletme yönetimince ileri sürülen iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. Inceleme ile ilgili bulguların ve denetçi görüş ve yargısının açıklanması yazılı bir rapor ile olur. Denetçi bu raporunda yaptığı incelemelerin sonucuna dayanarak, denetlenen işletmenin yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve düzenlilik açısından doğru ve dürüst bir şekilde, açıkça ve oldukça güvenilir bir biçimde yansıttığı hususundaki görüşünü açıklar. Denetçi raporunda hiçbir zaman finansal raporların yüzde yüzlük bir doğruluğunu onaylamaz, ya da bu konuda açıkça bir güvence vermez.

Yayınlanan denetim raporları farklı türde olabilir. Bir denetim raporunun türü ve içeriği, tamamlanan denetimin niteliğine, amacına, inceleme sonuçlarına, denetçi bulgularına ve raporu kullanacakların gereksinmelerine gore farklılık gösterir.

5. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Finansal tabloların bağımsız dış denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle denetim çalışmalarının belli bir kalitede ve seviyede yürütülmesi gerekmektedir. Denetimin bir süreç olduğu ve sürecin iyi bir şekilde yürütülmesi görevinin de denetçiye ait olduğu göz önüne alınacak olursa denetçinin denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında oynadığı rolün önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Sorumluluğunun bilincine varmış olan bir denetçi yapacağı

denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırmada neleri göz önüne alacağını önceden belirlemelidir.

Belirli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları, hiçbir yarar sağlayamamaktadır. Bu tür bir denetim, karar vericilerin yanılmasına ve denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olmaktadır[20]. Bu nedenle bağımsız denetim gerçekleştiren her meslek üyesinin, kamunun beklentisi doğrultusunda, gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapılması beklentisini karşılaması gerekmektedir. Çünkü gerçekte, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolardan yararlanan kişilerin, çoğu zaman bu tabloların objektifliğini değerlendirme konusunda, yeterli bilgi ve beceri veya zamana sahip olmadıkları düşünülmektedir.

Bağımsız dış denetim çalışmalarının kaliteli ve yeterli bir duruma gelebilmesi ancak bazı kıstasların geliştirilmesiyle sağlanabilir. Geliştirilecek olan bu kıstasların tarafsızlığı sağlaması amacıyla, yasalarca veya meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ya da uygulamada genel kabul görmüş olmaları zorunludur[21]. İşletmelerin bağımsız denetimi için belirlenmiş ve denetçilerin çalışmaları esnasında uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel kurallara **"genel kabul görmüş denetim standartları"** denilmektedir[22]. Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımı aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirlemektedir[23]. Diğer bir

---

[20] H. GÜRBÜZ, *Muhasebe Denetimi,* Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, S.34
[21] H. GÜRBÜZ, (A.g.e.), s.34
[22] N. ERDOĞAN, *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama,* TESMER Yayınları, Yayın No:4, Ankara, 1994, s.6
[23] L. KAVUT, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'de ki Durumu*, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.2, Sayı 4, 2000, s.9

değişle, bu standartlar, denetim faaliyetleri sırasında denetçilerin uyması gereken asgari kurallardan oluşmaktadır. Bütün yukarıda belirtilenler, denetçinin ilk olarak göz önüne alması gereken şeyin denetim standartları olması gerektirdiğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Denetim standartları muhasebe performansının niteliğini ölçen emredici kurallardır[24]. Diğer bir ifadeyle, standartlar denetimin temel taşlarıdır ve denetçinin etkin ve verimli bir denetim yapabilmesi için uyulması gereken kurallar dizinidir.

Denetim standartları ilk olarak AICPA tarafından 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar birçok ülke tarafından da benimsenmiştir[25]. Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standarts- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır[26]. Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir.

Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından belirlenen denetim standartları üç bölümden oluşmaktadır[27]. Birinci bölüm standartlar genel standartlardır ki bunlar denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve nitelikleri gösteren standartlardır. İkinci bölüm standartlar ise çalışma alanı standartlarıdır. Bu standartlar yapılacak olan denetim çalışmasının uygun bir şekilde

---

[24] Walter MEIGS, **Principles of Auditing**, Richard D. Irwin, Inc. 1959, s.9
[25] A. ARENS ve J. LOEBBECKE, *Auditing, "An Integrated Approach",* Prentice Hall, 2000, s.29
[26] R. CARMICHAEL, ve J. WILLINGHAM, *Auditing Concepts and Methods, A guide to Current Auditing Theory and Practice, 5.* Baskı, McGraw-Hill, 1989, s.15

[27] AICPA, SAS No. 1 (AU 150.01)

planlanmasına yardımcılardan gerekli olan desteğin sağlanmasına ilişkindir. Aynı zamanda bu standartlar denetçinin yapacağı denetim planlaması ile denetim sürecine güvenilirlik kazandırılmasını amaçlarlar. Yapılacak olan denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırmak için denetçinin yapacağı bütün çalışmalar ve alacağı kararlar bu bölümde ele alınır ve kullanılır. Üçüncü ve son bölüm standartlar ise denetçinin yaptığı denetim sonunda ulaştığı yargıları ve sonuçları yazacağı denetim raporunun özelliklerini belirleyen standartlardır. Bu standartlara da raporlama standartları denilmektedir. Denetimin anayasası olan bu standartlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir[28].

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1. Genel Standartlar

a. *Yeterli eğitim ve mesleki yeterlilik:* Denetim, uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip bulunan kişi ve kişilerce yapılmalıdır.

b. *Mesleki dikkat ve özen:* Denetimin yapılmasında ve raporun hazırlanmasında gereken mesleki titizlik gösterilmelidir

c. *Bağımsız düşünce etkinliği:* Denetçi veya denetçiler, denetim görevi ile ilgili bütün konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır.

2. Çalışma Alanı Standartları

a. *Planlama ve yardımcıların gözlenmesi:* Çalışma iyi planlanmalı ve varsa yardımcılar iyi kontrol edilmelidir.

[28] Alvin A. ARENS – James K. LOEBBECKE, **Auditing: An Integrated Approach**, Prentice – Hall International Edition, Inc., 1988, s.17

b. *İç kontrol sisteminin incelenmesi:* Denetim yöntemlerinin bağlı olduğu testlerden alınacak sonuçların saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak mevcut iç kontrol sisteminin gerektirdiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.

c. *Yeterli kanıt toplanması:* İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe varmak için, makul bir temel sağlayacak olan soruşturmalar, gözlemler ve incelemeler yoluyla yeterli ölçüde sağlam kanıtlar elde edilmelidir.

3. Raporlama Standartları

a. *Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk:* Denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.

b. *Muhasebe ilkelerinde tutarlılık:* Denetim raporu, bu muhasebe ilkelerinin cari dönemde de aynen geçmiş dönemdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.

c. *Raporlama sonuçlarında bilgisel açıklamaların yeterliliği:* Raporda aksi belirtilmedikçe mali tablolarda açıklayıcı notlar, makul ölçüde yeterli sayılarak bunlara itibar edilmelidir.:

d. *Mali tablolara ilişkin olarak genel görüşün olup olmadığının belirlenmesi:* Rapor, bir bütün olarak mali tablolar hakkındaki kanaati açıklayan bir ifadeyi veya kanaat belirtilemeyeceğine ilişkin bir ispatı içermelidir. Genel bir görüş belirtilmediği zaman, bunun nedenleri de açıklanmalıdır. Mali tablolarda bir denetçinin isminin yer aldığı bütün durumlarda rapor bu denetçinin incelenmesinin niteliğini ve eğer varsa sorumluluk düzeyini de açıklıkla ortaya koymalıdır.

Yukarıda gösterilen denetim standartları yapılacak bir denetimde mutlaka bir araya gelerek yer almalıdırlar. Denetim standartları yapılacak denetimin her aşamasına tek-tek uygulanırlar. Denetim standartlarının denetim sürecinin her aşamasında dikkate alınıyor olması ve analitik incelenmenin de bütün bu aşamalarda yapılıyor olması standartlarla analitik incelemenin denetim çalışmalarında beraber ele alındıklarının bir göstergesidir. Denetçi yapacağı denetimle standartları birleştirerek denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırma yönünde ilk ve en önemli adımı atmış olur. Diğer bir anlatımla denetçinin çalışmasını planladığı sürede ve personeline zamanını en iyi şekilde kullandırarak tamamlatması oldukça önemli bir noktadır. Bunun yanında alacağı kararların objektifliğinin sağlanması da söz konusudur.

6. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ VE SORUMLULUKLARI

6.1. Bağımsız Dış Denetimin Özellikleri

Dış denetimle ilgili yapılan tanımlardan, dış denetimin özellikleri ile ilgili şu sonuçlara varılabilir:

a. Dış denetim sistematik çalışma ve karşılaştırmaya dayalı bir süreçtir. Bu yolla dış denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konmaktadır. Bu dinamik süreç dış denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgililere iletilmesi evrelerini içermektedir[29].

[29] E.GÜREDİN, "Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu", İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:3, Sayı:9, 1977, s.9.

b. Dış denetim belli bir işletmeye ait ekonomik hareketler ve olaylar hakkında bildirilenlerin incelenmesini kapsar. Dış denetim sürecinde işletmelere ait mali tablolar ve ekonomik faaliyetler hakkındaki bilgiler raporlar biçiminde denetçinin kendisine sunulur. Dış denetimin başlangıç noktası söz konusu bu bilgilerin incelenmesidir. Denetçi gerekli incelemelerini yaparak söz konusu bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve gerçeğe uygunluğunu araştırır ve bu hususta görüş bildirir.

c. Dış denetim, bildirilenlerin ve bildiriş biçimlerinin önceden saptanmış ilkelere uygunluğunun incelenmesidir. Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılır bir iletişimin kurulabilmesi gereklidir. Böyle bir iletişimin kurulabilmesi de önceden saptanmış ilkeler yoluyla sağlanır. İşletmelerin mali tablolar yardımıyla ileri sürdüğü durum ve gelişmelerin, önceden saptanmış bu ilkelere uygunluğunu inceler.

d. Dış denetim tarafsızca kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir. Denetçi hiç bir ön yargıya dayanmadan tarafsız olarak, yapılmış olan bildirimlerin güvenilirliği ile ilgili kanıtlar toplar ve topladığı bu kanıtları değerler.

e. Dış denetim, kullanıcılara ve ilgi duyanlara denetim sonucunun iletilmesini kapsar. Kullanıcılara ve ilgi duyanlara iletilmesi gereken denetim sonucu, denetçinin oluşturduğu görüşüdür. Denetim sürecinin bu son evresinde denetçi bu görüşünü denetim raporunda belirtir ve bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu konusunda yaptığı saptamayı bu rapor yardımıyla kullanıcılara iletir.

6.2. Bağimsiz Denetçilerin Sorumlulukları

Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişmeleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında, dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır.

Bağımsız dış denetimdeki sorumluluklara bakıldığında ise, bağımsız dış denetçiler, denetime tabi tuttukları mali tablolarda sunulan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını tespit etmekle yükümlüdürler. Bağımsız dış denetçiler, mali tablolardaki bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında görüş bildirmesine yetecek miktar ve önemde yeterli kanıtları toplayıp incelemek durumundadır. Dış denetçinin mali tablolarının denetlediği işletmeye ait politikalar denetçinin sorumluluğu dışındadır[30]. Dış denetçi görüşünü oluşturacak yeterli kanıt toplayıp inceledikten ve görüş oluşturduktan sonra, raporuna aldığı görüş, denetçinin kendi görüşü olup, olumlu anlamındaki bir görüşün mali tabloların güvenilirliğini kesinlikle teyit ettiği şeklinde bir değerlendirmeye gidilmemesi doğru olur. Denetçinin uluslararası bağımsız dış denetim standartları paralelinde yapması gerekenler sorumlulukları ve yükümlülükleri arasındadır.

Denetçi, bulgularını ve yargısını yayınladığı denetim raporunda bildirir. Denetim raporu denetlenen şirketin yayınladığı yıllık faaliyet raporu kapsamında ortaklara ve diğer ilgili taraflara dağıtılmak üzere müşteri işletmeye veya onun yönetim kuruluna verilir.

[30] N. BOZKURT, "Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi", Yaklaşım, Sayı:27, Ankara, 1995, s.32–33

Denetçinin sorumluluğu mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulgularını raporlamaktır. Denetçinin işlevi finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirip açıklamak, bu raporların kredisini arttırmaktadır.

Bu işlev çoğu kez denetim raporunu kullananlar tarafından yanlış anlaşılmaktadır. Çoğu kişi denetimin temel amacının kasdi olmayan hataları, yolsuzlukları ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olduğunu zannetmektedir. Doğal olarak denetçi finansal tabloların denetiminde, bu tablolara önemli derecede etki yapan veya yapabilecek hata ve düzensizlikleri arayacak ve bunların olumsuz etkilerini açığa çıkartacaktır. Ancak denetçinin esas sorumluluğu hiçbir zaman bu hata ve hilelerin bulunması şeklinde düşünülmemelidir.

Diğer bazı kişiler ise finansal tablolar denetiminin yönetimin yasal olmayan davranışlarını bulup ortaya çıkarmak olduğunu düşünürler. Denetçi bu gibi hususların bulunabileceği bilincinde olmalı ve varsa bu tür bulgularını açıklamalıdır. Ancak, yasa dışı olayları saptamak hukukun işidir ve denetçinin doğrudan doğruya bir hukuk uzmanı gibi davranması söz konusu değildir ve beklenmez[31].

Diğer bazı kişiler ise denetçi raporunun denetlenen işletmenin finansal yapısının ve gelecekteki kazançlarının bir göstergesi ve bu konuda bir güvence olduğuna inanırlar. Oysa denetçi sadece finansal tabloların dürüstlüğü hususunda bir görüş bildirmektedir. Buna ek olarak, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olması, yüksek kar elde edileceği veya iflasa gidilebileceği demek değildir.

[31] Carl D. LIGGIO, The Expectation Gap: The Acoountant's Legal Waterloo?, CPA Journal, Temmuz 1975, s. 23-29

7. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI, YARARLARI VE SINIRLARI

7.1. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları

Zaman boyutu içinde, tüm toplumların büyümesine paralel olarak, teknolojide de sürekli ve kendini yenileyen bir gelişmenin var olduğu gözlenmektedir. Teknolojideki gelişme, ekonomide temel yapısal değişikliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu değişiklik, özellikle sanayi devriminin getirdiği teknolojik gelişme, sermayenin yoğunlaşmasını ve işletme birimlerinin yatırım kaynakları gereksinmelerini artırmıştır. Yatırımlar için büyük miktardaki kaynak gereksinmesi az sayıda ortağın kişisel tasarrufları ve yaratılan öz kaynaklarla karşılanamaması, sermaye piyasasının hızla gelişmesine ve örgütlenmesine yol açmıştır. İşletmelerin finansman ihtiyacını sağlayan yatırımcıların ve işletme ile ilgili üçüncü kişilerin hak ve çıkarlarının korunması, şirket yöneticilerinin faaliyetlerinin denetimini gerekli kılmaktadır.

İşletme yöneticileri açısından da amaçlara uygun ve tutarlı karar verilebilmesi için karar vermede bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve işletmeye zarar verir[32]. Gelişen teknoloji ve artan dış ve iç ticaret hacmi mali ve finansal sorunların kısa zamanda çözülme sorunluluğunu getirmektedir. Ekonomilerin gelişme süreçleri içerisinde sunulan bilgilerin güvenilir olmama olasılığını da arttırmaktadır. Bu durumda kamuya açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığı bağımsız kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetlemelerle saptanır. Bu durumda, otokontrol niteliğindeki dış denetim, işletmelere yeni kredi olanakları

[32] M. URAGUN, "Bağımsız Denetim Türkiye'de Hala Benimsenemiyor", Dünya Gazetesi, 9 Eylül 1988, s.8

sağlayabilecek önemli bir kıstas olarak da değerlendirilebilmektedir. Yukarıdaki açıklamalar yardımıyla, dış denetim amaçları şu şekilde özetlenebilir.

- Dış denetim, dış denetimi yapılan kurum ve işletmelere alacak, verecekleri olan kişilerin hak ve yararlarının korunmasına yardımcı olur[33].
- Dış denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin hak ve yararlarını korumak ve gelişmesini sağlamak
- İşletme sahiplerinin, ortak ya da hissedarların hak ve yararlarını korumak
- Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya arz edilen kaynakların etkin ve rasyonel kullanımını sağlamak
- Denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin çalışanlarının hak ve yararlarını korumak
- Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe uygulamalarını sağlamak ve uluslararası muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmaya yardımcı olmak.

7.2. Bağımsız Dış Denetimin Yararları

7.2.1. Ekonomiye Sağladığı Fayda Açısından Bağımsız Dış Denetim

Sanayi devrimiyle birlikte kitlesel üretime geçişin başlaması, büyük ölçekli yatırımların yapılmasını gerektirmiştir. İktisadi yönüyle bakıldığında gelişen ülkelerin kalkınması ve milli gelirin artması ancak büyük ve verimli yatırımların yapılmasıyla gerçekleşecektir. Bir yandan yatırımların artması ve önemli boyutlara ulaşması, diğer yandan hızlı teknolojik gelişmeler büyük tutarlarda sermaye

[33] M. YAZICI, Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul, 1986, s.7

gereksinimlerini ortaya çıkarmıştır. Bunun sonucu olarak sermaye piyasasından ve kredi veren kuruluşlardan yatırım amaçlı fon temini, anonim şirket şeklinde kurulan işletmeler için sermaye ihtiyaçlarını karşılamada bir yöntem haline gelmiştir.

İktisadi kalkınma olabilmesi için yatırımın olması, yatırımın olabilmesi için de gelirin tüketilmeyen kısmı olarak ifade edilebilecek tasarrufun olması gerekir. Ülke dışında tasarruf fazla olanlar yani fon fazlası olup fon arz eden dış iktisadi birimler yanında, tasarruf fazlası olan fon arz etmeye hazır iç iktisadi birimlerin de olması olasıdır. Ekonomik kalkınmayı gerçekleştirecek yatırımlar için gerekli olan fonların bir kısmı dışsal kaynaklardan temin edilirken, bir kısmı da ülke içinde biriken tasarruflardan sağlanır. Bu tasarrufların yararlı projelere yönlendirilmesi sermaye piyasası aracılığı ile olmaktadır. Sermaye piyasası ulusal tasarrufları yatırım projelerine yönelten bir sistem olarak ekonomik kalkınmada önemli bir rol oynar.

Tasarrufların ülke ekonomisine yönlendirilmesinde anonim şirketler sermaye piyasasının hareket noktasını oluşturur. Anonim şirketlerle ilgili güvenilir mali bilgiler olmadan ve bunlar kamuoyuna yayınlanmadan yatırımcıları doğrudan doğruya sermaye piyasasına kanalize etmek mümkün değildir. Kamunun aydınlatılmasında verilecek bilgiler için en önemli konu, bu bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadıklarıdır. Gerçekten de eksik ve yanlış bilgilerin verilmesi hiç bilgi verilmemesi durumundan daha zararlı sonuçlar doğurabilir.

Kamunun aydınlatılması amacıyla işletmeler tarafından açıklanan mali tabloların, işletmenin gerçek durumunu doğru ve güvenilir bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının anlaşılması ancak bağımsız dış denetimle mümkün olur. İşletmelerin dış denetimi, sermaye piyasasının sağlıklı ve güven içerisinde işlemesi ve gelişmesi için zorunludur. Sermaye piyasasının gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız dış denetim

kurumları gelişmiştir. Hatta bağımsız dış denetim kurumları, gelişmiş olduğu için sermaye piyasası gelişmiştir denebilir[34].

Dış denetimin esas amacı olmamakla birlikte, dış denetim devletin vergi gelirlerinin arttırılmasında ve vergi sorunlarının çözülmesinde de olumlu katkılarda bulunmaktadır. Vergiye esas olacak matrahın işletme yükümlüleri tarafından saptanması, tutulan muhasebe kayıtlarına dayanılarak yapılmaktadır. Beyanların doğruluğu, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ile vergi kanunlarında belirtilen hükümlere uygunluğuna bağlıdır. İşletmelerde dış denetim düzeni iyi işler duruma gelmedikçe, işletmelerin muhasebe sistemlerinde güvenilir mali tablolar ve vergi beyannameleri çıkmadıkça devletin vergi gelirlerinin arttırılması güçtür.

Bir ekonomide tüm mal ve hizmet üreten birimleri kapsayacak şekilde belgeleme ve kayıt düzeninin kurulması ekonomik ilişkilerin sağlıklı işlemesi açısından büyük bir önem taşır. Belge ve kayıt düzeninin sağlıklı bir biçimde kurulmasında olumlu katkıları olabilecek dış denetim uygulaması, bu yolla bu alandaki noksanlıkları minimum düzeye indirilebilecek bir faaliyet olarak değerlendirilebilir.

Bir ülkenin ekonomik kalkınmasında etkinliği sağlamak, kaynak kaybını önlemek, yatırımlar arasındaki tercihlerde rasyonellikten ayrılmamak, dar boğaza düşmemek, ekonomik istikrardan uzaklaşmadan sosyal adalet ilkeleri içinde ekonomik kalkınmayı sürdürebilmenin amacı olarak planlama sisteminde yararlanılmaktadır.

Ekonomik kalkınma planlarının temel amaçlarından biri ekonomideki kaynak dağılımını iyileştirmek, kaynak savurganlığını önlemek ve kalkınmayı

[34] İ. TÜRK, "İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri", Açılış konuşması, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın:3, Ankara, 1985, s.11.

hızlandırmaktır. Gerçekçi ekonomik kalkınma planlarının hazırlanabilmesi, makro değişkenler arasındaki ilişkilerin saptanabilmesi, yatırım projelerinin ulusal ekonomi açısından değerlendirilebilmesi açılarından doğru ve güvenilir muhasebe bilgi ve verileri olmadan bu hesaplamaların yapılmasına olanak yoktur.

Ülkelerde bankaların gereksinim duyduğu en önemli konu kredi isteyen işletmeler tarafından bankalara verilen mali tablolardaki bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasıdır[35]. Bankalar, kredi talebinde bulunan işletmelerin mali tablolarının güvenilirliğini kontrol etmek amacıyla istihbarat örgütleri kurmuşlardır. Bu yöntem hem bankaya hem de kredi talebinde bulunan işletmelere ek yükler getirmekte ve aynı zamanda kredi sisteminin ağır işlemesine neden olmaktadır. Bu nedenle, dış denetim sağlıklı kredi düzeninin kurulması, işlemesi ve geliştirilmesi bakımından büyük yararlar sağlar.

Uluslararası ekonomik ilişkiler açısından da dış denetim hem yeni ilişkilerin kurulmasına yardımcı olabilir, hem de kurulmuş ilişkilerin sürekliliği ve gelişimi için büyük yararlar sağlayabilir. Uluslararası kredi veren finansal kurumlar, kendileri tarafından kredilendirilen projeler için kredi verdikleri işletmelerin dış denetimlerinin yapılmasını zorunlu tutmaktadırlar. Son zamanlarda Türkiye'de de söz konusu yabancı finans kurumları, kendisinden kredi talebinde bulunan işletmelere ait mali tabloların dış denetiminin yapılmış olmasına özellikle dikkat etmektedirler.

Son yıllarda gerek Türkiye'de, gerekse diğer ülkelerde yoğun bir biçimde karşılıklı sermaye hareketleri gözlemlenmektedir. Ancak yabancı ülkelerde yatırım yapmak isteyen kişi ya da kuruluşlar, yatırım yaptıkları işletmelerden işletmenin

[35] M. AYSAN, Muhasebe Denetleme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulamalar, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Yayın:8, İstanbul, 1971, s.21.

faaliyet dönemleri sonunda muhasebe ve mali tablolarının dış denetiminin yapılmasını talep etmektedirler. Etkin bir dış denetim uygulamasının varlığı uluslararası karşılıklı yatırımların harekete geçmesinde, karar vereceklere olumlu yönde etkisi olacağı açıktır.

Bağımsız dış denetimin sağladığı yararları genel olarak denetlenen firmaya sağladığı yararlar, denetlenen firma ile ilişkisi olabilecek 3. kişilere ve sermaye para piyasalarında sağladığı yararlar ve denetlenen firma ortaklarına sağladığı yararlar olmak üzere 3 ana grupta toplamak mümkündür[36].

7.2.2. İşletmelere Sağladığı Fayda Açısından Bağımsız Dış Denetim

Özellikle Türkiye'de ve diğer gelişmekte olan ülkelerde birçok işletmenin muhasebe uygulamasının yetersiz oluşu, muhasebenin enflasyon baskısının yoğun olduğu dönemlerde sermayenin korunması işlevini yerine getirememektedir. Yöneticiler, gerek itibar gerekse ortakları tatmin gibi nedenlerle işletmelerinin olduğundan daha karlı görünmesi isteğinde oldukları gözlemlenmektedir. Diğer yandan bazı kurumlarda yüksek oranlı kar dağıtımı için gelen baskılar da, karların fiktif olarak yüksek hesaplanmasına ve dolayısıyla aşırı vergi ve kar dağıtılmasına neden olabilmektedir. Bu tür uygulamalar işletmelerde oto finansman oranını düşürmekte, hatta bazı yıllarda reel olarak işletmelerde sermaye birikiminin negatif olmasına yol açabilmektedir.

Bağımsız dış denetim sonucu düzenlenen raporlar işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz mali durumunun ne olduğunu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar. Bağımsız dış denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo

---

[36] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları: Mali Müşavirlik ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından Denetimin İlke ve Esasları,** Ofset Hazırlık, 1996, s. 20

güvenilir, doğru ve şeffaf bir mali tablodur. Bu da işletme yöneticisine daha sağlıklı ve doğru karar verebilme imkânı verir.

Bağımsız dış denetim sonucundan işletme yöneticisi işletmede var olan yanlışlıkları, yolsuzlukları, eksiklikleri, uluslar arası muhasebe standartlarına uyumsuzlukları vb. unsurları zamanında öğrenme imkânı bulur.

Dış denetim, bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında yapılan önemli hataları ortaya çıkarır. Her ne kadar suiistimalleri bulmak dış denetimin temel amacı değilse de yapılan incelemeler ayrıntılı ve her alanı kapsadığından önemli yanılma ve yanıltmaların ortaya çıkması mümkündür. Denetçi böyle bir olayın varlığını saptadığı zaman yönetime hemen bildirir. Yapılması olası hata ve hilelerin önüne geçilebilmesi için gerekli olan iç kontrol sistemi, işletmenin bir parçası olması nedeniyle bazı durumlarda kendisinden beklenen fonksiyonları yeterince yerine getirememektedir.

Denetçi, denetimine başlamadan önce işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerini inceler. İncelemeleri sırasında mevcut aksaklıkları, iç kontrolün yetersiz ya da hiç olmadığı alanları saptar. Bu bulguların ışığı altında neler yapılması gerektiği konusunda yönetime önerilerde bulunur. Böylece dış denetim yönetiminin daha güçlü ve başarılı olmasını sağlar[37].

İşletmelerin el değiştirmesi, birleşme ve tasfiye durumlarında veya yönetimin değişmesi durumunda ilgili taraflarca işletmenin gerçek mali durumunu saptamak çok önemlidir. Bu saptamanın işletmeden bağımsız ve uzman bir denetçi tarafından yapılması, ilgili tarafların rasyonel karar almalarını sağlayacaktır.

[37] B. ŞENVER, "Yönetim Gücüne Katkı: Bağımsız Harici Denetim", Karizma Dergisi, Sayı:10, Şubat 1985, s.37.

Günümüzde işletmelerin tek amaçlarının kar elde etmek olmadığı, bunun yanında topluma karşı sosyal sorumlulukları bulunduğu kabul edilmektedir. Modern işletmelerde yönetim yalnızca mal sahibine değil, diğer sosyal gruplara karşı da sorumlu kabul edilmektedir. Bu sosyal sorumluluk karşısında mümkün olan en yüksek kazancı sağlamak yerine, kazancı bir amaç olarak değil, sonuç olarak gören bir işletme görüşü gelişmeye başlamıştır.

İşletmelerin büyüyen sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirebildiğinin toplum tarafından değerlendirilebilmesi için, güvenilirliği sağlanmış mali bilgilerin kamuya açıklanması gereklidir.

7.2.3. İşletmelerle İlgisi Bulunan Üçüncü Kişi ve Diğer İlgililer Açısından Bağımsız Dış Denetim

Yukarıda incelenen kesimler dışında çoğu işletmelerle dolaylı olarak ilgilenen diğer ilgililer de bulunmaktadır. Bu taraflar da işletmelere ait mali bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğiyle ilgilenmektedirler.

Gelişmekte olan ülkelerin önemli sorunlarından birisi de işçi – işveren ilişkileridir. İşveren, yüksek işçi ücretlerinin üretim maliyetlerini yükselttiğini ve bunun sonucu olarak yüksek fiyatlar nedeniyle ülke ekonomisinde istikrarın bozulduğunu ileri sürmektedirler[38]. Diğer taraftan işçi kesimi ise, bu görüşlerin tersine ücretlerin düşüklüğünü ifade etmektedirler. Taraflar arasında denetçi tarafından incelenmiş ve onaylanmış mali tablolar esas alınırsa, böylelikle tarafların birbirlerini suçlama nedenleri ortadan kalkacağı gibi, sorunlar daha kolay çözümlenebilecek ve ekonomide huzurlu bir çalışma ortamı sağlanabilecektir.

[38] C. ÖZTÜRK, AET Bünyesinde Bağımsız Dış Denetim Sistemlerinin Uyumlaştırılması Konusundaki Çalışmalar ve Türkiye Açısından Önem Taşıyan Eğilimler, Sermaye Piyasası Kurulu, Araştırma Raporu, Ankara, 1989, s. 207

Ayrıca, günümüzde işletmelere ait mali bilgilerle okullar, çeşitli kamu ve meslek kurumları da değişik amaçlarla ilgilenmektedirler. Bu kuruluşların araştırma ve çalışmalarının sağlıklı bir biçimde sonuçlanmasının gerçekleşmesi de işletmeler tarafından kamuya açıklanan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Söz konusu bilgilerin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olup olmamasının etkin bir dış denetim faaliyetinin varlığına bağlı olduğu açıktır.

7.3. Bağımsız Dış Denetimde Sınırlar

Dış denetimin kapsamı, içeriği ve işletmelerin mali tabloları ile denetim raporlarının kullanıcıları arasında dış denetime düşen rol bazı durumlarda yanılgılara neden olabilmektedir. Dış denetimin sınırları çizildiği takdirde yanılgı olasılığı ortadan kalkar ve dış denetimin gerçek anlamı ortaya çıkar. Aşağıda dış denetimin sınırları ana hatları ile incelenmektedir.

7.3.1. Bağımsız Denetimin Kapsamına İlişkin Sınır

Dış denetimin, işletmelerin tüm kayıt ve işlemlerinin yüzde yüzünün incelenmesini içerdiği ve tüm hesapları kapsadığı düşünülür. Oysa dış denetim konuların denetlenen işletmedeki önem ağırlığına göre ve istatistiksel kuramlara uygun şekilde seçilen kayıt ve işlemlerin incelenmesi yoluyla yapılır. Dış denetimde işletmedeki tüm kayıt ve işlemler incelenmez. Ancak inceleme, tüme varan bir sonuca ulaşabilecek şekilde gerçekleştirilir[39].

7.3.2. Bağımsız Denetimde Değerlendirmeye İlişkin Sınır

[39] G. TÜRKTAN, Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durumu, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989, s.15.

Dış denetim sayısal bilgilerin doğruluğunun incelenmesini kapsar. Dış denetimde, işletme yönetiminin aldığı kararların doğruluğu ve yönetim biçiminin değerlendirilmesi ve denetlenmesi söz konusu değildir. Dış denetim, genelde yönetim tarzı, alınan kararlar ve kararların doğruluğu, hatta mevzuatla bağdaşıp bağdaşmadığını değil, muhasebe kayıt ve işlemlerinin muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygunluğu ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde olup olmadığı ve mali tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığı konularında yapılan değerlendirmeleri kapsar.

7.3.3. Bağımsız Denetimde Karşılaştırılabilirlik Hususuna İlişkin Sınır

Genel kar rakamı, işletmeler arasında karşılaştırmaya olanak tanıyan kavramlardan birisi olduğu halde, göz önüne alınması gerekli tek rakam olamaz. Mali tablolarla birlikte sosyal ve ekonomik içerik ve bağlantılar ile büyüklük gibi etmenler de ele alınarak işletmenin durumu değerlendirilmelidir. Dış denetimde amaç, tüm mali tabloları tek bir rakama indirgemek değil, aynı muhasebe ilke ve kurallarının uygulanmasını ve uygulamaların doğruluğunu saptayarak işletmeler arasında karşılaştırılabilirlikte de uygunluk sağlamaktır[40].

İşletmeler, kullanıcılara ilettikleri bilgilerin güvenilirliğini sağlamak için dış denetime gereksinme duyarlar. Ancak dış denetim yönetim biçimi, kuruluşa yeni ortak katılması ve kredi verilmesi gibi açılardan uygunluk konusunda işletmeye destek vermek amacını gütmez. Dış denetimde mali tabloların muhasebe kurallarına uygunluğu konusunda güvence verilir. Dış denetim ilke olarak kullanıcılara destek vermek ve mali tabloların güvenilirliğini saptamak amacını taşır. Dış denetim, bir

[40] G. TÜRKTAN, (a.g.e.), s.16.

işletmeye ortak olarak katılımın etkinliğini veya verilecek kredinin geri dönme olasılıklarını değerlendirmek amacını gütmez.

Uluslararası Denetim Kurullarında denetim raporunun amacı mali tabloların güvenilirliğini sağlamak olarak özetlenmektedir. Bu işletmenin geleceği ya da yönetim biçiminin etkinliği konusunda bir güvence biçiminde değildir.

8. DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci birbirini zincirleme olarak izleyen çeşitli aşamalardan meydana gelmiş bir süreçtir. Bu süreç müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlayıp, denetim çalışmalarının yürütülmesiyle devam edip denetçinin bu çalışmalar sonucunda ulaştığı görüşü ilgili bilgi kullanıcılarına raporlamasıyla sona erer.

Denetim sürecinin her aşaması yapılan çalışmanın anlaşılabilirliği artırıcı yönde olmak zorundadır. Sürecin her aşamasında denetçinin genel kabul görmüş denetim standartlarına sıkı sıkıya bağlı kalması gerekir. Bunun sonucunda ise yapılan denetimin etkinliği ve verimliliği artmış olur. Bir denetim çalışmasının en önemli öğeleri planlama, esneklik ve denetimin çeşitli aşamalarında oluşan yargının denetim çalışmasında görev alan kişileri bilgilendirmede kullanımıdır[41]. Bu öğeler denetim süreci boyunca devamlı olarak önemli kararların alınmasında ise zaman içinde denetimle ilgili diğer taraflara sonuçların iletilmesinde önemli rol oynarlar.

Denetim sürecinin kapsamı ve zorluk derecesi müşteri işletmenin daha önceki dönemlerde denetime tabi olup olmadığına bağlı olarak farklılık gösterir. Yinelenen denetimlerde iş yoğunluğu ve zorluk derecesi ilk kez yapılacak denetime göre daha düşüktür. Çünkü denetçi, ilk defa denetleyeceği müşteri işletme için bazı

[41] Philiph L. DEFLIESE – Henry R. JAENICKE – Jerry D. SULLIVAN – Richard A. GNOSPELIUS, **Montgomery's Auditing,** 10. Baskı, John Wiley and Sons, Inc., 1984, s. 33

ek çalışmalar yapma gereksinimi duyar. Bu ek çalışmalar hesaplarla ilgili dönem başı bakiyelerinin doğruluğunun kontrolü gibi çalışmaları kapsar. Bu kontrol esnasında eğer denetçi ihtiyaç duyarsa birkaç faaliyet dönemi geriye giderek araştırma da yapabilir. Bunun yanı sıra müşteri işletme hiç denetlenmemiş ise bu durumda denetçiye başka ek görevler de yüklenmiş olur. Ayrıca, müşteri işletme daha önce başka denetçiler tarafından denetime tabi tutulmuş ise yeni denetçi işletme hakkında ihtiyaç duyabileceği bilgiler için eski denetçilere de danışabilir. Denetim süreci başlıca 6 aşamadan meydana gelir[42]:

1. Müşteri işinin, muhasebe sistemlerinin ön anlaşılabilirliğinin sağlanması, buna ilişkin belgelerin toplanması ve denetim stratejisini etkileyebilecek faktörlerin göz önünde bulundurulması,
2. Denetim işinin planlanması ve denetim programının hazırlanması,
3. Denetçinin güvenilirliğine inandığı iç kontrol sisteminin bir ön değerlendirmesini yapması,
4. Denetçinin güvenilirliğine inandığı iç kontrol sistemine uygunluk testlerini uygulaması,
5. Maddilik testlerinin uygulanması,
6. Mali tablolara ilişkin raporun hazırlanması

Bu süreç, bağımsız bir denetçi tarafından yapılan mali tabloların denetimine aittir. Altı aşamalı olarak ifade edilen bu denetim süreci özetle dört ana aşamada toplanabilir. Bunlar müşteri seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, yürütülmesi ve tamamlama olarak sıralanabilir. Önemli olan nokta, denetçinin

[42] DEFLIESE – JAENICKE – SULLIVAN – GNOSPELIUS (A.g.e.), s. 203

denetim sürecinin bütün aşamalarına sıkı sıkıya bağlı kalarak ve bu sürecin aşamalarını etkin bir şekilde yerine getirerek sonuçta etkinliği ve verimliliği yüksek bir denetim çalışmasıyla doğru bir sonuca ulaşmasıdır.

8.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Denetim sürecine başlayabilmek için öncelikle denetim işinin alınmış olması gerekir. Bir denetim işinin kabulü denetim sürecinin planlamadan önceki aşaması olarak kabul edilip müşteri seçimi olarak adlandırılır. Denetçinin denetim planlamasına geçebilmesi için müşteri işletmeye ait bilgileri toplayıp bunları inceleyerek denetim işini kabul edip etmeyeceğine ilişkin karar vermesi gerekir. Denetçi müşterisinin kabulünde müşteri işletmenin dürüstlüğünün incelenmesi, önceki denetçilerle görüşme, işletmenin kendisi ile görüşme ve elde edilen bilgilerin denetlenebilirliği açısından inceleme gibi dört önemli noktaya dikkat etmelidir[43]. Bu önemli dört noktayı incelemede denetçi genel kabul görmüş denetim standartlarını göz önüne alarak inceleme yapar ve sonuçta ise görevi kabul etme veya etmeme kararı verir.

Denetçinin yeni bir müşteri işletme kabulü konusunda ve hali hazırda çalışmakta oldukları müşteri işletme konusunda birbirinden farklı politikalar izlemesi gerekir. Bunun yanı sıra yeni bir müşteri işletmenin kabulünde yapılacak olan denetim sözleşmesi denetçiye denetim riski yükler[44]. Denetçinin ortaya çıkan bu denetim riskini işi kabul etmeden önce göz önüne alması ve bu riskin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını tespit etmesi gerekir.

---

[43] Wayne C. ALDERMAN: 'An Overview of The Use of Analytical Review Procedures In An Audit', **CPA Journal**, Ocak, 1987

[44] David N. RICCHIUTE, **Auditing: Concepts and Standarts**, South-Western Publishing Co., 1982, s. 84

Denetim işini yapacak olan denetçi bağlı olduğu firmanın veya kendinin işi kabul politikaları doğrultusunda müşteri işletme seçimini yaparak denetlemeyi kabul ederse bunun sonucunda müşteri işletmeye bir anlaşma mektubu göndererek kararını bildirir. Eğer müşteri işletme bu mektubu imzalayarak geri gönderirse bu taraflar arasında denetim işinin sözleşmesi olarak kabul edilir. Bu anlaşma mektubu denetimin amacını, süresini, ücretini ve raporun teslim edileceği tarih gibi önemli bilgileri kapsar[45].

8.2. Denetimin Planlanması

Müşteri seçimi ve anlaşma mektubunun imzalanmasından sonra denetim sürecinin ilk aşaması olan denetimin planlanması aşamasına geçilir. Bu aşama denetim sürecinin en önemli aşamasıdır. Denetimin planlanması aşaması da kendi içinde sekiz unsurdan oluşur. Bu unsurlar; müşterinin işinin ve ait olduğu endüstri kolunun anlaşılabilirliğinin sağlanması, müşterinin iç kontrol sisteminin anlaşılabilirliğinin sağlanması, önemliliğin belirlenmesi, denetim riskinin belirlenmesi, denetimin amaçlarının tanımlanması, denetim programlarının oluşturulması, çalışmanın programlanması ve denetim firmasının uzman personelinin anlaşmayı imzalamasıdır.

Denetimin planlanması denetimin yapısı ve akışı ile ilgili olarak bir bütün halinde planın oluşturulması aşamasıdır. Denetçi, kanunsuzluklar, hata ve düzensizlikler, yönetimin doğruluğu gibi konularda mesleki şüphecilik davranışı ile birlikte denetimi planlamalıdır[46]. Müşteri hakkında denetçinin uzmanlığı, bilgisi ve müşterinin yapısının karmaşıklığı ve büyüklüğü anlaşmanın gerektirdiği planlamanın

[45] AICPA, **'Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit'**, Statement on Auditing Standarts No. 47 (312.20), 1990
[46] Howard F. STETTLER, **Auditing Principles**, 5. Baskı, Prentice-Hall, Inc., 1982, s. 114

genişliğini etkiler. İlk kez yapılacak olan bir denetim süregelen bir denetime nazaran daha uygun planlamaya ihtiyaç gösterir ki, bu da çok daha fazla ve yoğun bir çalışma gerektirir.

Denetimin planlanmasının ilk unsuru olan müşterinin işi ve ait olduğu endüstri dalının anlaşılabilirliğinin sağlanması aşamasında denetçi, işletmenin önceki yıllara ait çalışma kâğıtlarını inceler, iş ve endüstriye ait verileri gözden geçirir, işletmenin faaliyetlerini anlamaya yönelik geziler düzenler, yönetim kurulu ile iletişim kurar, yönetim ile ilgili araştırma yapar, analitik inceleme prosedürleri yerine getirir. Bütün bunları sırası ile yerine getirdikten sonra ikinci unsuru olan müşterinin iç kontrol sisteminin anlaşılabilirliğini sağlamaya çalışır ve kontrol riskini belirler[47]. Bu aşamada ise kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri incelemeye tabi tutulur. İşletme hakkında genel bir inceleme yapıldıktan ve işletmenin iç kontrol sistemi anlaşıldıktan sonra sıra yapılacak denetim işinin önemliliğinin belirlenmesine gelir[48]. Bir denetim çalışmasında önemlilik mali tablolar ve büyük defter hesapları açısından denetimin planlanması ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu açısından değerlenmesi durumunda göz önüne alınır[49].

Önemlilik belirlendikten sonra planlamanın dördüncü unsuru olan denetim riskinin belirlenmesine geçilir. Denetim riskinin üç unsuru vardır ki bunlar asıl risk (inherent risk), kontrol riski (control risk) ve dedeksiyon riski (detection risk)dir[50]. Bu üç riskin birleşimi denetim riskinin ifadesidir. Denetim riski mali tablo ve hesap seviyesinde belirlenir. Çünkü bu iki seviyede belirlenen denetim riski denetimin yapısını, akışı ve bütün denetim programını önemli derecede etkiler. Burada

---

[47] KEYN – BOYNTON – ZIEGLER (a.g.e.), s. 70
[48] AICPA, SAS No. 47 (AU 312.08)
[49] AICPA, SAS No. 47 (AU 312.20a)
[50] Ferruh ÇÖMLEKÇİ – Celal KEPEKÇİ – Melih ERDOĞAN, **Muhasebe Denetimi**, Birlik Ofset Yayıncılık, 1992, s. 34

belirlenen riskin derecesidir ki bu derece anlaşmanın personel kadrosunu, gözlemcinin yapısını ve mesleki şüpheciliğin derecesini belirlemede göz önüne alınmakta ve oldukça etkili olmaktadır[51]. Risk derecesinin normal, yüksek veya düşük olması denetim testlerinin yapısını, zamanını ve kapsamını belirlemede rol oynamaktadır.

Denetim riskinin derecesi belirlendikten sonra denetçi yapacağı denetimin hedeflerini tanımlamalıdır. Denetim hedeflerinin belirlenmesi denetimin planlanması unsurlarının en önemli bölümüdür. Bu hedefler yönetim tarafından mali tabloların unsurlarını da kapsayacak şekilde oluşturulan doğrulayıcılardan meydana gelmektedir. Amaçların dayandırıldığı bildirimler beş tane olarak belirlenmiştir ki bunlar mevcut olmak ve gerçekleşme, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerleme ve dağıtım, sınıflandırma ve açıklamadır[52]. Denetimin hedeflerinin oluşturulmasında kullanılan bu beş bildirime altıncı bir bildirim olan kayıtsal doğruluk da eklenmelidir. Denetimin hedeflerini oluşturan bildirimler ve amaçları aşağıdaki gibidir.

Yönetimin Bildirimleri ve Amaçları:

- *Kayıtsal Doğruluk (Clerical Accuracy):* Hesapların yardımcı kayıtlarla ilişkilendirilerek kontrolü ve muhasebe kayıtlarının matematiksel doğruluğunun belirlenmesi
- *Mevcut olmak ve Gerçekleşme (Existance and Occurance):* Bilânço tarihi itibariyle işletmenin tutar olarak ne miktarda mevcutları ve alacakları olduğu, dönem itibariyle de ne tutarda gelir ve gider gerçekleştiğinin belirlenmesi

[51] AICPA, SAS No. 47 (AU 312.20)
[52] KELL – BOYNTON – ZIEGLER (a.g.e.), s. 82

- *Bütünlük (Completeness):* Mali tablolarda kalemlere ait tutarlarının kayıtlarca desteklendiği ve aktarılmamış varlık, borç, gelir ve giderin olmadığının belirlenmesi

- *Haklar ve Yükümlülükler (Rights and Obligations):* Bilânço tarihi itibariyle sahip olunan mevcutlar ve alacaklar, yani varlıklar hakları, borçlar yükümlülükleri gösterir. Bu yükümlülük ve hakların gerçek olup olmadığının belirlenmesi

- *Değerleme ve Dağıtım (Valuation and Allocation):* Tablo kalemlerinin doğru miktarlarda ifade edildiğinin araştırılması

- *Tablonun Sınıflandırılması ve Açıklanması (Statement Presentation and Disclosure):* Sunulan tablo kalemlerinin uygunluğunun ve ek açıklamaların yeterliğinin belirlenmesi

Denetçi bilânço ve gelir tablosundaki kalemler, dipnotlar ve ekler şeklinde yapılmış olan bildirimlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini genelde bu altı açıdan araştırır. Bu altı bildirim belirlendikten ve tanımlandıktan sonra denetim programı hazırlanır. Denetim programının hazırlanması planlamanın altıncı aşamasını oluşturmaktadır. Denetim programı, bir denetim çalışmasının her aşamasını yerine getirirken kullanılacak olan denetim tekniklerini içeren bir listeden oluşur. Denetim programının hazırlanması denetçiye aşağıda belirtilen şu faydaları sağlar[53]:

a. Yapılacak çalışmanın ana hatlarını belirler ve nasıl tanımlanabileceği hakkında bilgi verir.

[53] KELL – BOYNTON – ZIEGLER (a.g.e.), s. 85

b. Denetimin kontrolü, gözlemlenmesi ve yürütülmesi için bir temel oluşturur.

c. Yapılan çalışmayı yazılı hale getirir.

Bir denetim programı her prosedür için çalışma kağıdında performansın belgelendirilebilmesi için dipnotlara yer verilmesini, çalışmanın başarısını denetçinin imzalamasını ve zamanında tamamlanmasını sağlar. Denetim programları denetçinin dedeksiyon riski ile ilgili olarak hesap kalanlarının doğrulanması içindir. Genellikle, denetim programının kapsamıyla hesaptaki maddi hatayı denetçinin denetim testleriyle bulamama riski arasında ters bir ilişki vardır. Denetimin planlanması esnasında temel denetim programları oluşturulur. Bununla birlikte çalışma süreci içinde de planlanan programın değiştirilme gerekliliği ortaya çıkabilir. Bu nedenle hazırlanan denetim programları esnek olmalıdır. Denetim programı anlaşmanın ilk olmasına veya tekrarlanan olmasına göre farklılık gösterir.

Denetim programı oluşturulduktan sonra planlamanın yedinci aşaması olan çalışmanın programlanmasına geçilir. Çalışma programı müşterinin onayıyla denetim programının uygulanmaya geçilmesi aşamasıdır ve bu program yazılı bir şekilde hazırlanır. Çalışmanın zamanlaması yılsonu çalışması ve dönem içi çalışması olarak genelde iki kategoride toplanır. Denetçi dönem içi çalışmasında iç kontrol sistemini değerlendirir, dönem sonu çalışmasında ise hesap kalanlarının doğruluğu ile ilgili çalışma yapar. Denetimin zamanlaması 1 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'a kadar devam eder ve çoğu işletme için kabul edilen bir hesap dönemini kapsayıp 15 Şubat'a kadar

genel değerlendirmelerin yapılıp raporun yazılmasıyla son bulur[54]. Özellikle de testlerin zamanlaması bu süreçte çok büyük önem taşır.

Denetim planlamasının en son unsuru denetçiye çalışmasında yardımcı olacak denetim firmasının uzman personelinin anlaşmayı imzalamasıdır. Bu unsur aynı zamanda kalite kontrolün unsurlarından birisidir. Anlaşma için uzman personel müşterinin içi hakkında bilgiye, planlanmış denetim programına ve denetçinin pozisyonunun tanımlanmasına ihtiyaç duyar. Uzman personel anlaşmayı imzalarken denetim grubunun niteliklerini oluşturan deneyimin, sorumluluğun, gözlemciliğin ve teknik uzmanlığın göz önüne alınması gerekir. Denetim grubu bir ortak, bir veya daha fazla yönetici, bir veya daha fazla baş denetçi ve yardımcı personelden meydana gelir. Ayrıca muhasebe firmalarındaki ve araştırma firmalarındaki çalışan uzman personelden de denetim grubunun ihtiyaç duyduğu destekleyici bilgileri sağlamada yararlanılmaktadır. Bunun yanı sıra denetlenen müşteri işletmenin muhasebe departmanı personeline ve iç denetçilere de denetim sırasında ihtiyaç duyuldukça danışılır.

Bu sekiz planlama unsuru bir araya toplanıp sırasıyla yerine getirildiğinde denetimin planlama aşaması tamamlanmış ve denetim programı hazırlanmış olur. Böylece denetçi denetim programının uygulanmasına başlayabilir.

8.3. Denetimin Yürütülmesi

Denetimin yürütülmesi denetim sürecinin üçüncü aşamasını oluşturur. Bu aşamada oluşturulan denetim programı uygulamaya konur. Denetim programının uygulamaya konması ise denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplaması işleminin

[54] KELL – BOYNTON – ZIEGLER (a.g.e.), s. 86

ifadesidir. Diğer bir deyişle denetçi denetimin yürütülmesi aşamasını iki kademeli olarak yerine getirir ki bunlar uygunluk testlerinin ve maddilik testlerinin yapılmasıdır[55]. Bunlardan uygunluk testleri aşamasında denetçi planlama aşamasında ikinci unsur olarak yerine getirdiği müşteri işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve inceleme işini daha da geliştirerek bir değerlemeye tabi tutar ve belirlediği kontrol riskinin derecesini değerler[56]. Eğer denetçi planlama aşamasında kontrol riskini düzeyini azaltırsa, istenilen kontrol riski düzeyini desteklemek için yeterli kanıt elde edilip edilmediğini belirlemek ve gerekli kanıtları elde etmek için iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin kabulünün ve işleyişinin değerlenmesiyle ilgili uygunluk testlerini yapar. Bunun tam tersi olarak denetçi kontrol riski düzeyini azaltamazsa işlemlere yönelik maddilik testlerini de yapar. En son olarak da mali tablolardaki olası hata ve düzensizliklerin bulunma olasılıkları belirlenir.

Denetimin yürütülmesi aşamasında uygunluk ve maddilik testlerinden sonra ikinci basamak olarak bir maddilik testi olan hesap kalanlarının test edilmesine geçilir. Bu basamakta amaç uygun olarak düzenlenmiş mali tablolardaki dipnotlar ve dönem sonu kalanlarına dayanılarak yeterli ek kanıtların elde edilmesidir. Bu çalışmanın yapısı ve kapsamı daha önceki aşamalarda elde edilen bulgulara bağlı olarak belirlenir. Hesap kalanlarına ilişkin iki tür maddilik testleri vardır. Bunlar analitik prosedürler ve hesap kalanlarının testleri olmak üzere iki kategoride toplanmaktadır[57]. Bunlardan analitik inceleme prosedürleri bütün işlemlerin ve hesap kalanların uygunluğunu belirlemede kullanılır. Hesap kalanı testleri ise mali tablolardaki hesapların kalanlarındaki parasal hataların test edilmesine yönelik denetim tekniklerinin kullanımını ifade eder. Analitik inceleme prosedürlerinin hesap

[55] KELL – BOYNTON – ZIEGLER (a.g.e.), s. 88
[56] ÇÖMLEKÇİ – KEPEKÇİ – ERDOĞAN (a.g.e.), s. 69
[57] ARENS – LOEBBECKE (a.g.e.), s. 332

kalanı testlerinden önce kullanılmaları idealdir. Çünkü analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı diğer testlerin kullanımına oranla daha düşük maliyetlidir[58]. Bunun dışında hesap kalanı testlerinin dönem sonu bilânço tarihinden sonra yapılmaları da analitik inceleme prosedürlerinin öncelikli olarak kullanımına etki eden faktörlerdendir. Eğer analitik inceleme prosedürlerini kullanımı sonucu denetçi incelediği hesap kalanlarına yönelik tatmin edici sonuçlara ulaşırsa, dönem sonu itibariyle hesap kalanlarına ilişkin olarak yapacağı testleri elimine edebilir veya kapsamını daraltabilir ki, bu da denetçiye yapılan çalışmada zaman, işgücü ve maliyet tasarrufu sağlar.

Denetçi denetimin yürütülmesi aşamasında hazırladığı denetim programını uygulamaya koyarak gerekli testleri yaptıktan sonra bu testler sonucunda ihtiyaç duyduğu kanıtları elde eder. Bunun sonucunda ise işletme hakkında bir yargıya ulaşmak için sonuçları özetlemesi ve yargısını bir denetim raporu hazırlayarak tamamlaması gerekir. Bu noktada denetim sürecinin en son aşaması olan denetimin tamamlanmasına geçilir.

8.4. Denetimin Tamamlanması

Denetimin tamamlanması aşaması en son denetim süreci aşamasıdır. Bu aşamada elde edilen sonuçların özetlenmesi ve denetim raporunun yayınlanması gerekliliği vardır. Bu aşama da kendi içinde beş kategoride toplanabilir. Bunlar; bilânço sonrası olayların, olası olayların belirlenmesi, belirsizliklerin ve taahhütlerin belirlenmesi, Beyan Mektubunun temini, nihai gözden geçirmenin yapılması ve bulguların değerlendirilip raporun yazılmasıdır[59]. Bunlardan ikinci kategori içinde yer alan işletmenin şarta bağlı borçlarının bilânçonun esas kalemlerinden biri gibi

[58] KARDEŞ (a.g.e.), s. 17
[59] ARENS – LOEBBECKE (a.g.e.), s. 332

açıklanmasının yanı sıra mali tabloların dipnotlarında da zorunlu olarak açıklanması mecburiyeti vardır. Denetçi bu borçların yeterli olarak açıklandığından emin olmalıdır. Şarta bağlı borçların incelenmesi bir bölüm olarak denetim sürecinin ilk üç aşamasında da göz önüne alınmalıdır. Fakat bu borçlara ilişkin ek testler en son aşama olan denetimin tamamlanması aşamasında yapılmalıdır. Şarta bağlı borçlar gözden geçirildikten sonra sıra sonradan ortaya çıkabilecek olayların gözden geçirilmesine gelir. Bu olaylar mali tabloların hazırlanmasından önce meydana gelebilecek olaylardır ki bunların mali tablolarda bilgi olarak sunulması denetçinin raporunda belirteceği görüşünü önemli ölçüde etkiler[60].

Denetçi bu aşamada elde ettiği sonuçları değerlemeye tabi tutar. Bu aşamaya aynı zamanda nihai gözden geçirme veya nihai inceleme de denilmektedir. Denetçi toplanılan kanıtlarla ulaştığı kararları ve değerlemeye tabi tuttuğu sonuçları yönetici ile birlikte görüşür. Bu aşamada çalışma kâğıtlarının hataları ortaya çıkarmada uzmanlaşmış kişilerce gözden geçirilmesi ve bunun sonucunda ulaşılan yargının ve sonuçların değerlemesi yapılmaktadır. Denetçi bu aşamada analitik inceleme yaparak gözden kaçırdığı önemli olayları yakalama ihtimalini artırmak yoluna gitmektedir. Denetçi yaptığı analitik inceleme ile dikkati sonradan ortaya çıkabilecek ilave olası olaylarda yoğunlaştırarak bu olayları ortaya çıkartabilir ve tanımlayabilir. Çalışma kâğıtlarının tekrardan gözden geçirilmesindeki temel amaç denetimin etkinliğini, verimliliğini, kalitesini ve denetim grubunda diğer çalışanların yargılarının bağımsızlığını onaylamaktır.

Nihai gözden geçirme işi de yerine getirildikten sonra sıra elde edilen kanıtlara ve denetim bulgularına dayanılarak uygun denetim raporunun yazılmasına

[60] ARENS – LOEBBECKE (a.g.e.), s. 333

geçilir. Denetim raporu belirlenmiş dört standarda bağlı olarak hazırlanır, yazılır ve yayınlanır. Raporlama standartlarını oluşturan bu dört standart da denetlenen işletmenin mali tablolarının muhasebe ilkeleriyle olan ilişkisi ile denetçinin mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüşünün bildirilmesi, denetimin uzman kişi veya kişilerce yapıldığının ifadesi ve denetimin yapılışına ve belirtilen düşünceye ilişkin sorumluluğun belirtilmesini ifade eder. Burada temel finansal tablolardan ifade edilmek istenilen Bilânço, Gelir Tablosu, Nakit Akım Tablosu ve Dağıtılmamış Karlar Tablosudur.

9. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci, birbirini izleyen ve bir zincirin halkalarını oluşturan aşamaların bir araya geldiği bir süreçtir. Denetim süreci, denetime tabi tutulacak müşteri işletmenin seçimi ve denetim işinin kabul edilmesiyle başlar. Firmanın belli normlara göre denetime tabi tutulmasıyla devam eder ve nihayetinde yapılan denetim sonucunda ulaşılan denetçi görüşlerinin sunulduğu denetim raporunun yazımıyla sona erer.

Bağımsız dış denetim, işletmelerin muhasebe kayıtlarının, finansal tablolarının ve faaliyet sonuçlarının düzgünlüğünü objektif olarak değerlendirmek amacıyla denetleme kurumları ve bağımsız denetçiler tarafından önceden imzalanmış anlaşmalarla yapılmaktadır[61].

Denetim çalışmaları, sürece her aşamayı anlaşılabilir şekilde yansıtmak durumundadır. Bu nedenle, süreçteki tüm çalışmalar genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülmelidir. Denetim sürecinin kapsamı ve kolaylık

[61] V. NOVRUZOV, R. GANİZADE, L. NESİBOVA, M. ALİYEV, İç Denetim, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2002, s.11.

derecesi, işletmenin daha önce aynı tarzda denetim geçirip geçirmemiş olduğuna göre değişkenlik gösterecektir.

Daha önce, aynı normlarda denetim geçirmiş bir işletmenin denetimi ve buna ilişkin süreçler, daha önce aynı tarzda bir denetime tabi tutulmamış bir işletmeye nazaran daha kolay alacaktır. Aksi takdirde, denetçi devir rakamlarının doğru olup olmadığı gibi geriye yönelik ek çalışmalara başvurma zorunluluğu duyacaktır.

Denetim süreci, esas itibarıyla, aşağıdaki önemli aşamalardan oluşmaktadır[62].

- Denetime tabi tutulacak müşteri işletmenin seçimi, tanınması ve denetim anlaşmasına dayalı olarak işin kabul edilmesi
- Denetim işine yönelik ayrıntılı plan (denetim riski, iç kontrol yapısı, işgücü ve zaman planlaması) yapma ve denetim programının hazırlanması
- Denetimin yürütülmesi, denetim çalışmalarının yapılması (iç kontrol sisteminin varlığı, güvenilirliği ve etkinliğinin tespiti, iç kontrol sistemine uygunluk testlerinin uygulanması, maddilik testlerinin yapılması, kanıtların derlenmesi vb gibi)
- Denetim görüşünün oluşturulması, denetim raporunun yazılması ve denetimin tamamlanması

Bağımsız dış denetim süreci aşağıdaki tabloda şematize edilmektedir[63].

Bağımsız Dış Denetim Süreci

---

62 P.DEFLIESE, R. JAENICKE, D.SULLIVAN, A.GNOSPELIUS, "A Comparison of Analytical Procedure Expectation Models Using Both Aggregated and Disaggregated Data", Auditing: A Journal of Theory and Practice, Fall, 1994, s.203

63 W. NOLDER, S. COLLMER, "Analytical Review Procedures: New Relevance", CPA Journal, Sayı 50, Ekim 1980, s.29

Denetimin Planlanması	**Denetimin Yürütülmesi**	**Denetimin Tamamlanması**
Hedefleri	**Hedefleri**	**Hedefleri**

Müşteri kabulüne ilişkin politikaların oluşturulması, müşteri firmanın yapısı, işi ve faaliyette bulunduğu sektörün incelenmesi, önceki denetçiyle görüşme, denetim anlaşmasının imzalanması	Tüm hesapların mutabakatına yönelik kontrol testleri ve maddilik testlerinin uygulanması, yeterli kanıtların toplanması	Gelir tablosunda yer alan hesaplara ilişkin kanıtların derlenmesi
Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması ve önemlilik derecesinin tespiti, denetim risk seviyesinin belirlenmesi, iç kontrol		Sondaj usulüyle sonuçların kontrolü

yapısının incelenmesi, denetim programının tanzimi, muhtemel hata ve düzensizliklerin tesbiti		
Firma faaliyetlerinde ve mali tablolardaki zayıflıkların saptanması		Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması, inceleme konusu edilen tüm mali tablo mutabakatlarının detaylı yorumu ve denetim raporunun düzenlenmesi
Mali tabloların uygunluk derecesinin belirlenmesi		
Yapısal Niteliği	**Yapısal Niteliği**	**Yapısal Niteliği**
Trend Analizi	Mali tabloda yer alan kalemlerin trend, oran vb. gibi analitik incelem prosedürleri yoluyla analizi	Mali tablolarda yer alan tüm hesaplara trend analizinin uygulanması
Oran Analizi		Mali tablolarda yer alan tüm hesaplara

		oran analizinin uygulanması
Performans değerlendirme ve hesap ve sektör oranlarının analizi		
Kapsam	**Kapsam**	**Kapsam**
Açık ve net olarak planlamanın yapılması	Analitik inceleme prosedürleri ve muhasebeye yönelik kontrol sonuçlarının belli ölçüde temini.	Denetim görmüş finansal tabloların uygunluğunun açık ve sınırsız olarak incelenmesine yönelik son gözden geçirme aşaması

10. BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLEVİ VE MUHASEBE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Muhasebenin amacı, ekonomide ve işletmelerde fonların kullanımına ilişkin kararlar alan ilgili kişilere işletmenin finansal nitelikteki bilgilerini iletmektir. Muhasebe, işletmenin finansal nitelikteki işlemleri ve olaylarıyla ilgili bilgileri belirleyen, kaydeden ve bilgileri özetleyerek, sonucu ilgili kişilere raporlayan bir bilgi sistemidir.

İşletmelerin mali tablolarındaki bilgilerle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bulunan bir çok kullanıcı kişi ve grup vardır. Bu ilgili kişi ve grupların yöneticileri, ortakları, potansiyel yatırımcıları, borç para verenleri, finansal analistleri, işçi sendikalarını, satıcıları, devleti ve halkı kapsar. Bu grupların işletme ile ilişki kurma nedenleri belirlenirse, açıklanacak bilgilerin neler olduğu ve kime açıklanacağı sorunu kendiliğinden çözümlenir. Bu nedenle, kullanıcı grupları belirlemek muhasebe bilgilerinin kullanılması amaçlarını belirlemeye yardımcı olduğu gibi, aynı zamanda açıklanacak bilgilerin ve açıklama biçiminin saptanmasını kolaylaştırır.

Muhasebe bilgilerinin tanziminde uyulması gereken kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Bu ilkelere uyumlu muhasebe verileri objektif ve güvenilir niteliktedir. Ayrıca bu türdeki muhasebe bilgileri özellikle işletme dışındaki kullanıcılar açısından da önemlidir[64]. Çünkü, bilgi olmadığı takdirde bu grup büyük bir belirsizlik durumunda hareket etmek zorunda kalacaktır. Yöneticiler işletmeyle yakından ilişki içinde bulundukları ve birçok önemli olayın içinde yaşadıkları için dış kullanıcılar gibi tamamen muhasebe bilgisine bağımlı kalma durumunda değildir. Bunun nedeni yöneticilerin istedikleri bilginin türünü, kalitesini ve zamanını belirleyebilme gücüne sahip olmalarıdır.

İşletme faaliyetleri yöneticilerin ve işletmede çalışan diğer kişilerin işbirliğini gerektirmektedir. Oysa, bir işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi, işletme dışındaki kişilerin de sürekli desteğini gerektirir. Yatırımcılar devamlı ve uzun vadeli fonlarla, borç para veren kısa vadeli fonlarla, müşteriler mal ve hizmet talebi ile, satıcılar mal ve hizmet arzı ile işletmeye destek olurlar. Dıştan gelen bu desteğin

[64] G. TÜRKTAN, (a.g.e.), s.8.

devamı, desteği sağlayan grupların bu destek karşılığında elde ettikleri çıkarların korunmasına bağlıdır. Potansiyel yatırımcılar sadece kazanacakları parayla değil, aynı zamanda karşılaşacakları riskle de ilgilenirler. Bu nedenle, yatırımcılar hem iştirak için alacakları kararlara ilişkin, hem de bu iştirakten bekledikleri kazançlara ve risklere dayanak teşkil edecek bilgi isteyeceklerdir. Bu kişilerin iştirakini sağlamak için muhasebe raporlarının bu kişilerin kararları ile ilgili bilgileri içermesi gerekecektir. Böyle bir bilgi mevcut olduğu sürece, destek devam edecektir. Yatırımcılara iletilen bilgi bu kişilere güven verirse ekonomik durumda geçici tıkanıklıklar olduğu durumlarda dahi yatırımcılar yeni yatırımlara gitmekte veya mevcut menkul kıymetlerini ellerinde tutmaktadırlar. Bu güvenin sağlanması yıllık raporların bir fonksiyonudur.

İşçiler, satıcılar, müşteriler ve devlet daireleri gibi kullanıcıların bilgi ihtiyaçları iyi tanımlanmadığı için yatırımcılara ve borç para verenlere yararlı olacak bilgilerin bu kullanıcılara da yararlı olacağı görüşü ağırlık kazanmaktadır. Borç para veren kurumlar ve devlet daireleri ihityaç duydukları ek bilgileri işletmelerden isteme gücüne sahiptirler. Bu nedenle, mali tabloların hazırlanmasında sadece iki dış kullanıcı grup olan ortaklar ve potansiyel yatırımcıların amaçları göz önünde bulundurulur.

Günümüzde en çok kabul edilen görüş, değişik amaçları olan çeşitli kullanıcı grupları için tek tip genel amaçlı mali tablolar hazırlamaktır. Muhasebe bilgilerinin bu tür raporlanmasındaki amaç işletme dışındaki birçok kişi ve grup tarafından alınacak ekonomik nitelikteki kararlara ilişkin gerekli ortak bilgileri sağlamaktır[65].

[65] G. TÜRKTAN, (a.g.e.), s.9.

Muhasebe Bilgilerinin Analizi, Yorumu ve Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Değerleme

Mali tabloların bilgi kullanıcısı tarafından alınmasıyla, kullanıcı iki tür karar almak zorunda kalır. Bunlardan birincisi, kullanıcının ihtiyaçlarına ilişkin konularda bilgi sahibi olabilmesi için elde ettiği bilgiyi yorumlamasıdır. Mali tablolardan sağlanan bilgiler gelecekteki olayların tahmininde kullanıcılara yardımcı olmakla birlikte, geleceğe ilişkin tahminler ve yorumlar mali tablolarda yer almaz. Bu işlev kendi amaçları ve ihtiyaçları doğrultusunda bilgileri yorumlayan kullanıcının görevidir. Çünkü, geleceğin tahmini ve yorumu riske katlanmanın bir özelliğidir.

Bir yatırım kararında riske katlanan, gerektiğinde kar veya zarar edecek olan yatırımcıdır. Bu nedenle yatırımcıların ve diğer kullanıcıların mali tabloların içerdiği bilgileri anlayacak ve yorumlayacak bilgi ve yeteneğe sahip olmaları gerekir. Kullanıcılar, gerekli yeteneğe sahip değilse veya bu yeteneklerini yanlış kullanırlarsa, muhasebe bilgilerini istenen doğrulukta yorumlamakta başarısız olacaklardır. Bu nedenle piyasada bu kişilerin karar almalarında yardımcı rol oynayan ve anonim şirket yöneticileri ile bilgi kullanıcıları arasında yer alan çeşitli meslekler doğmuştur. Bu mesleklerin bir kısmı bilgilerin genel kabul görmüş standartlarına uygunluğunu araştırırken, bazıları da bu bilgilerin amaca göre yorumlarını yapabilir[66].

Anonim şirket yöneticileri ile kullanıcılar arasındaki bilgi akımını düzenleyen çeşitli mesleklerin gelişme derecesi sermaye ve para piyasalarının

[66] S. ÖZEL, "İşletmelerde Mali Tablolara Yönelik Denetim ve Raporlama Teknikleri ve Uygulama Biçimleri", Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayınları, Yayın:1991/318, Ankara, 1991, s.13

gelişmesine bağlıdır. Para ve sermaye piyasalarının gelişmediği ülkelerde şirketten kullanıcılara doğru zayıf bir bilgi akımı vardır ve piyasa meslekleri gelişmemiştir.

Şirket yöneticileri mali tabloların içerdiği bilgileri ve diğer bilgileri hazırlar ve yıllık faaliyet raporunda yayınlarlar. Yayınlanacak bilgileri kararlaştırmada sermaye piyasası ile ilgil kanunları, Sermaye Piyasası Kurulu ve menkul kıymet borsalarının açıklama standartlarının yerleştirilmesi ile ilgili kurallarını göz önünde bulundururlar. Şirket yöneticileri, ayrıca finansal analistler ve yatırım danışmanları ile ilişkide bulunan halkla ilişkiler uzmanlarının görüşlerinin etkisi altındadırlar.

Şirket tarafından yayınlanan bilginin ancak bir kısmı bağımsız denetçiye incelemesi için verilir. Mali tabloların incelenmesinde bağımsız denetçiler Sermaye Piyasası Kurulu'nun ya borsanın açıklama kuralları ile kendi mesleklerinin gerektirdiği kurallara uyulup uyulmadığını, ayrıca bu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını araştırırlar. Fakat, bu inceleme yalnız mali tablolardaki bilgiler içinde mali tablolarda yer almayan ve yıllık faaliyet raporu ile açıklanmamış olan diğer bilgileri bağımsız denetçinin görüşüne sunulmadığı için denetlenmemiş olarak kalır.

Denetlenmiş ve denetlenmemiş tüm bilgileri finansal analistler şirketin finansal durumunu ve karlılığını değerlemede kullanırlar. Finansal analistler bağımsız olarak çalışabilirler ya da bir banka veya yatırım şirketinde yatırım analisti olarak görev yapabilirler. Finansal analist bir bankanın kredi taleplerini değerleme kısmında uzman olarak da görev yapıyor olabilir. Finansal analistin elde ettiği sonuçlardan yatırım şirketleri, aracı kuruluşlar veya bağlı olduğu örgütün yöneticileri ve danışmanlar yararlanır.

Muhasebe bilgileri kullanıcı tarafından alındıktan sonra, kullanıcının alacağı ikinci karar, elde ettiği bilginin kalitesini değerlemeye ilişkindir. Bu ikinci denetçilerin amaçları bağlı oldukları kurumları ilgilendiren konularda özel işletmelerin faaliyetlerini, muhasebe kayıtlarını ve mali tablolarını incelemektir.

11. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETİM

11.1. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetim

Dış denetim faaliyetlerinin bağımsız dış denetçiler tarafından yürütüldüğü daha önce belirtilmiştir. Yine dış denetim faaliyeti, bir ya da birkaç dış denetçinin bir araya gelmesiyle oluşturulan bağımsız dış denetim kuruluşları tarafından da yürütüle bilmektedir. Günümüzde tek ya da daha fazla ortaklı şirketlerin birleştiği görüldüğü gibi, oldukça büyük çaplı uluslararası şirketlerin birleşmesine de sıkça rastlanmaktadır. Zor denetim kararları karşısında danışma, dayanışma ve denetim konularında uzmanlık birleşmelerin asıl nedenleri arasında sayılabilir[67]. Diğer önemli bir birleşme nedeni olarak da, daha geniş bir müşteri grubuna daha geniş bir kadro ile hizmet verebilmek ve müşteri sayısını arttırarak bağımsızlık unsurunu artırabilmek gösterilmektedir[68]. Az sayıda müşterisi olan küçük bir denetim şirketinin denetimini yaptığı işletmeleri kaybetmemek için bağımsızlığını kaybedecek şekilde hareket etme olasılığının büyük şirketlere göre daha fazla olması, küçük şirketlerde bağımsızlığı zedeleyebilecek bir unsur olarak görülebilmektedir[69].

---

[67] L. BAILEY, Contemporary Auditing, Harper and Row, New York, 1979, s.7
[68] L. BERTON, "California Seeks to Discipline KMG Over Auditing of the Firm", The Wall Street Journal, 9 Nisan 1997
[69] G. TÜRKTAN, (a.g.e.), s.60.

Bugün dünya çapında faaliyet gösteren en büyük bir tanınmış uluslararası düzeydeki bu şirketler "Büyük Sekiz" olarak anılmaktadır. Dünyada'ki en büyük denetim kuruluşları şunlardır: "Arthur Andersen", "Price Waterhouse Coopers", "Deloitte&Touch&Tohmatsu", "Ernst&Young", "Coopers&Lybrand", "Delitte", "Haskins&Sells", "Klyveld Peat Marvick Goerdeler". Bu büyük sekiz denetim kurumu New York hisse senedi borsasında hisse senetleri el değiştirilen şirketlerin yaklaşık yüzde doksanının denetimini sürdürmektedirler[70].

Denetim şirketlerindeki gelişme ve kurumlaşmanın önemli nedenlerinden biri, 1950'lerden başlayarak 1960'lı yılların başlarına kadar süren dönemde, Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsız denetim işlevinin vakıflara, kar gütmeyen kuruluşlara ve devlet kuruluşlarına girmiş olmasıdır[71].

Orta ve büyük bağımsız denetim şirketlerinde fonksiyonel olarak üç önemli bölümleşme görülmektedir[72].

- Denetim Bölümü
- Vergi Bölümü
- Yönetim Danışmanlık Hizmetleri bölümleridir.

Bağımsız denetim şirketlerinde denetim, denetim bölümü uzmanları tarafından yapılır. Vergi bölümü, denetim uzmanlarının ve müşterilerin vergi konularındaki sorunlarını çözümler ve bulunduğu ülkenin yerel vergi düzenlemeleri konularında vergi planlaması ve benzeri konularda danışmanlık hizmetleri verir.

Yönetim danışmanlık hizmetleri bölümü ise, özel projelerde ve şirket yönetiminin sorunları ile ilgili konularda danışmanlık hizmeti verirler.

---

[70] M. STEVENS, The Big Eight, MacMillan Publishing Co., New York, 1994, s.43.
[71] M. STEVENS, (a.g.e.), s.74 – 78.
[72] G. TÜRKTAN, (a.g.e.), s.51.

Büyük sekiz denetim kurumlarında ortaklığa kabul edilenlerde aranılan özellikler üzerine yapılan araştırmalarda da kişisel özellikler olarak önem sırasına gore başarı için içgüdü, zeka, baskı altında sağlam durabilme ve çalışabilme, değişen koşullara uyum, iyi bir kişilik, kılık, kıyafete verilen önem ve fiziki görünüm arandığını, yönetim özellikleri olarak ise, teknik ve mesleki bilgi, önderlik ve yönetim becerisi, iyi müşteri ilişkileri, karar yetenekleri, sözlü görüşme ve yazılı iletişim becerisi arandığını ortaya koymaktadır[73].

Türkiye'de 3568 sayılı mali müşavirlik yasası uyarınca, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletme mali tablolarının denetim yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavirlere (YMM) tanınmıştır. Denetim yetkilerine ilaveten, yeminli mali müşavirlerin yukarıda belirtilen kişi ve kuruluşlara ait mali tabloların ve beyannamelerinin mevzuata, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu ile mali tablolarda yer alan hesapların denetimdeki standartlara uygun olarak denetlendiğini tasdik yetkisi de söz konusudur. SMMM ve YMM'ler 3568 sayılı yasa uyarınca, yukarıda belirtilen işlerle beraber, faaliyet ve uygunluk denetimi yapma yetkisine de sahiptir.

12. TARİHSEL SÜREÇ İÇİNDE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

Bağımsız Dış Denetimin Tarihçesine Ülkeler Bazında Genel Bir Bakış

Denetim konusunun daha iyi anlaşılabilmesi ve değerlendirilebilmesi için, denetimin tarihsel süreç içindeki gelişimine de bakılmasında fayda vardır. Dünyamızda, dış denetimin önemli bir işlev olarak kabul edilmesi, denetim mesleğinin tanınması ve bugünkü anlamda ilk uygulaması İngiltere'de on dokuzuncu

[73] H. STEVENS, "A Survey of New Patterns", Journal of Accountancy, Temmuz 1975, s.87 – 90.

yüzyılın sonlarına doğru gerçekleşmiştir. Dış denetim sistemi ve uygulamasında ekonomik gelişmelere koşut olarak zaman içerisinde değişiklikler olmuştur. Denetçi kelimesi ilk defa 1289 yılında İngiltere'de kullanılmıştır[74]. Ingiliz toprak sahiplerinin hesaplarını tutan kimselerin kayıtlarının doğruluklarından emin olabilmek amacıyla, bu işlemleri bağımsız bir kişiye inceletmek üzere, ikinci bir uzman görevlendirdikleri bu tarihlerde görülmektedir[75]. Yine dış denetimin, Mısır ve Asurlular gibi esli medeniyetlerde de vergilerin saptanması için devlet görevlileri tarafından tarım ürünleri ile ilgili olarak yapıldığı belirtilmektedir[76].

Dış denetim faaliyetlerinin gelişim seyri izlendiğinde yukarıda kısaca değinildiği gibi feodal toplumlarda görülen faaliyetler, hem muhasebenin tutulması, hem de denetim işlevlerinin bir arada yürütülmesi biçimindedir. Mesleki anlamda dış denetimin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. "Collegio Dei Rexonati" isimli bu örgüt çok saygınlığı olan ve üyelik koşulları çok ağır bir kurumdu. Bu kuruluşun üye adayları altı yıl bir muhasebeci yanında çalıştıktan sonra bir dizi meslek sınavlarından geçerek diploma almak koşuluyla mesleğe kabul edilmekteydiler[77]. Daha sonraları, 1658 yılında Milano'da "Academia Del Regioneri" adlı benzer bir örgüt kurulmuştur. Bu ülkede kral, kamu muhasipliği yapacak kişilerin mutlaka fermanlı unvanını kazanmalarını şart koşmuştu. 1813 yılında ise Bologna'da amacı muhasebe denetçisi yetiştirmek üzere, 1858 yılında akademi haline dönüştürülen bir okul kurulmuştur[78].

---

[74] M. A. AKTUĞLU, Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, 3.Baskı, İzmir, 1996, s.8
[75] E. WOOLF, Current Auditing Developments, Reinhold Company, İngiltere, 1963, s.5–6
[76] H. GÜRBÜZ, Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, İstanbul, 1990, s.20
[77] H. GÜRBÜZ, (a.g.e.), s.21
[78] The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The History of the Institute of Chartered Accountants of England & Wales, 1966, s.11

Modern anlamda dış denetim, ilk defa on dokuzuncu yüzyılın başlarında İngiltere'de uygulamaya konulmuştur. Sanayi devrimiyle birlikte üretim kapasitesinin ve çeşitlerinin artması, işletme kayıtlarının hacminin artması ve doğruluklarını güvenceye almak bakımından onaylanmaları gerekli olmuştur. Bu amaçla 1845 yılında demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlettirmeleri yasalarca öngörülmüştür. Dış denetimin uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde görüldüğü yer de İngiltere'dir. Bu ülkede 1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanunu'nda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelerde bir denetçinin tayini ile ilgili bir hükmün yer alması zorunluluğu bulunuyordu[79]. Bu arada, bazı meslek mensuplarının yetkilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinme duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Kurulan bu meslek birlikleri, özellikle muhasebecilerin örgütlenmesi ile muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkili idi.

Bu meslek birliklerinden bir tanesi olan ve 1870 yılında kurulan İngiliz Muhasebeciler Derneği, 1880 yılında Yeminli (sertifikalı) İngiliz ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants In England and Wales) adını almıştır. Günümüzde de faaliyet gösteren bu enstitü mesleğin saygınlık kazanmasını ve mesleğe giriş koşullarını düzenlemiştir. İngiltere'de bu enstitünün kurulmasından sonra şirketlerde zorunlu olan denetçi tayininin bu kuruluş tarafından uzmanlığı belgelenen denetçiler arasıdan seçilmesi öngörülmüştür. Denetim mesleğinin İngiltere'de tanınmasından sonra bu ülkeden Amerika Birleşik Devletleri'ne ve Kanada'ya göç eden muhasebeciler 1880 yılında Quebec şehrinde

[79] A. CASTLE ve M.RENSHALL, The Companies Act Handbook, Londra, 1982, s.12

İngiltere Kraliyet hükümetinin izni ile "Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü"nü ve 1886 yılında da New York'ta "Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği"ni kurmuşlardır.

Aynı yıl New York'ta ilk Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu kabul edilmiştir[80]. İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nden sonra ilk uygulamayı 1879 yılında Fransa yapmıştır[81]. Daha sonraları sırası ile Hollanda'da 1893, Almanya'da 1896, Hindistan'da 1909, İsviçre'de 1941, Arjantin'de 1945, Brezilya ve Meksika'da 1946, İtalya, Yunanistan ve Nijerya'da da 1955 yıllarında denetim mesleği yasal olarak uygulamaya konulmuştur[82].

Kapsam yönünden, dış denetim sadece muhasebe kayıtlarında hata ve hilelerin saptanması amacıyla yapılırken, yirminci yüzyılın ilk yarısında özellikle Sanayi Krizinden sonra dış denetim mali tablolardaki bilgilerin doğruluğunu araştırmaya yönelmiştir. Ayrıca tüm kayıtların tek-tek incelenmesi uygulaması da önemini yitirmiş ve denetim faaliyetleri yürütülürken daha modern denetim tekniklerine geçilmiştir.

Dış denetimde işletme dışındaki kaynaklardan sağlanan kanıtlar önem kazanmış işletmelerde hata ve hileleri önlemeye yönelik iç kontrol sistemleri geliştirilmiştir. Bu sistemde dış denetçi tarafından iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve güvenilirliğinin test edilmesi, denetim incelemesinin en önemli faaliyeti olarak nitelendirilmiştir[83]. Bu bakımdan, Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan sanayi krizi ve depresyon, dış denetim uygulamasının daha çağdaş bir boyuta ulaşmasına neden olmuştur. 1930'lı yıllardan sonra, dış denetim sistemi yeniden ele alınmış ve

[80] H. GÜRBÜZ, (a.g.e.), s.21
[81] S. ŞENGÜL, Bağımsız Dış Denetçilik: A.B.D., İngiltere, Fransa, Almanya Uygulaması ve IFA'ya göre Muhasebecinin Nitelikleri, S.P.K. Araştırma Raporu, 13 Şubat 1987
[82] G. TÜRKTAN, (a.g.e.), s.33.
[83] N. OSWALD, "The Challenges in Accounting", The Accounting Review, Kasım 1960, s.584.

Amerika Birleşik Devletleri'nin öncülüğünde tüm dünyaya örnek olacak ve değişen ekonomik koşullara uyum sağlayacak biçimde muhasebe ve denetim sistemlerinin oluşturulmasına çalışılmıştır. Günümüzde de bu konuda uluslar arası örgütler ve Avrupa Topluluğu tarafından yapılan çalışmalar sürdürülmektedir.

Bağımsız dış denetimin İngiltere uygulamasına bakıldığında, mesleğin İngiltere'de gelişimi dikkat çekici ve önem arz eden bir seyri izlemiştir. İngiltere'de muhasebe ve denetçilik mesleğinin ilk yasal düzenlemesi, İskoçyalı denetçilerin 1854 yılında Edinburgh'ta Kraliyet izni ile kurdukları "Muhasebeciler Birliği" (The Society of Accountants) ve 1870 yılında Londra'da kurulan "Muhasebeciler Enstitüsü"(The Institute of Accountants) ile 1885 yılında kurulan "Denetçiler ve Muhasebeciler Birliği" (The Society of Accountants and Auditors)'nin birleşmesi sonucu "İngiltere ve Galler Bölgesi Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü"nün (ICAEW) kurulmasıyla gerçekleşmiştir[84]. Bu enstitülere benzer biçimde İrlanda Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ve İskoçya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüleri de kurulmuştur. İngiltere'de, genel olarak muhasebe uzmanlığını örgütleyen Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Birliği, Maliyet ve Yönetim Muhasebe Uzmanları Enstitüsü ve Yeminli Finansman ve Muhasebe Uzmanları Enstitüsünde faaliyet göstermektedir.

Enstitülerin İngiltere'de muhasebe ilkelerinin belirlenmesi, ülke çapında uygulamaya konulması ve ortaklıkları denetlemesi gibi önemli fonksiyonları bulunmaktadır. İngiltere Şirketler Kanunu'na göre ticari ve endüstriyel kuruluşların tamamı ICAEW üyelerine denetimlerini yaptırmak zorundadırlar.

[84] M. YAZICI, (a.g.e.), s.37.

Bu enstitüye bağlı muhasebe uzmanları, denetim dışında müşterilerine danışmanlık ve uzmanlığı gibi konularda da hizmetler sunarlar. Yasal olarak, vergi uygulamalarıyla ilgili organlar karşısında mükellefleri temsil yetkisine sahip olan muhasebe uzmanlarının doldurmuş oldukları vergi beyannameleri de devlet tarafından bir kez daha kontrol edilmemektedir[85].

İngiltere Maliye Bakanlığı ve Vergi İdaresi özellikle mali alanlarda meslek kuruluşları ile çok yakın bir işbirliği içindedirler. Bu kuruluşlar uygulamada karşılaştıkları eksik, yanlış ya da haksız işlemlerin giderilmesi, uygulama usullerinin düzeltilmesi veya kolaylaştırılması konularından doğrudan doğruya öneriler yapabilmektedirler.

İşletmelere de, kuruluş, tecil, tasfiye vb. konularda da yönetim danışmanlığı hizmeti veren muhasebe mesleği çok onurlu bir meslek olarak kabul görmektedir.

Bağımsız dış denetimin ABD uygulamasına bakıldığında, Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe mesleğini düzenleme çalışmaları 1887 yılında Amerikan Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği'nin kurulması ile başlamıştır. Ancak bu ülkede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yaygınlaşması ve dış denetim faaliyetlerinde standartların oluşturulmasını sağlayan kuruluş ise Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA) olmuştur.

1917 yılında, yarı resmi bir görevle kurulan AICPA özellikle mali tabloların hazırlanma yöntemlerinin standartlaştırılması konusunda çalışmalar yapmıştır[86]. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu'nun desteklemesi ve artan yayınlarının uygulayıcılar tarafından genel kabul görmesi bu enstitünün

[85] TÜRKİYE MUHASEBE UZMANLARI DERNEĞİ, Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı, Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği, Yayın:3, İstanbul, 1974, s.45.
[86] T. ZAİMOĞLU, A.B.D.'de Finansal Muhasebe ve Standartların Gelişimi, S.P.K. İnceleme raporu, Ağustos 1987

çalışmalarında etkinliğini artırıcı yönde rol oynamıştır. Hiçbir yaptırım gücü olmayan enstitünün muhasebe konusunda, Ticaret Kanunu, Vergi Kanunu, Şirketler Kanunu veya ilgili yasal düzenlemelerden daha yönlendirici bir özellik taşıması mesleğin etkinliğini göstermektedir. 1959 yılında AICPA bünyesi içerinde kurulan Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board - APB) muhasebe ilkeleri konusunda çalışmalar ve yayınlar yaparak AICPA'nın yayınlarının geniş uygulama alanı bulmasına ve güçlenmesine yardımcı olmuştur.

Ancak 1973 yılında, AICPA'dan bağımsız ve yarı resmi bir kuruluş olan "Finansal Muhasebe Standartları Kurulu" (Financial Accounting Standards Board - FASB) kurulmuştur. FASB'ın asıl kuruluş nedeni, Muhasebe İlkeleri Kurulunun, uygulamacılar ve devlet yetkilileri tarafından, çalışmalarının ve muhasebe konularındaki düzenlemeleri bitiremediği biçimindeki eleştirilerin bir sonucudur. FASB'nin AICPA dışında kurulmuş olması ile AICPA'nın rolü değişmiş ve muhasebe konusunda kural koyucu olmaktan uzaklaşmıştır. Ancak, bağımsız denetim konusunda tek kural koyucu AICPA'dır. AICPA'nın üç önemli organı bulunmaktadır. Bunlar; Denetim Standartları Kurulu, Uygulama ve Gözden Geçirme Kurulu ve Mesleki Davranış Kuralları Kuruludur. AICPA'nın denetim konusunda mesleki sınavların düzenlenmesi, uzmanların üyelikleri ile ilgili düzenlemelerin yapılması yanında denetim ve muhasebe konularında araştırma, derleme ve diğer yayınları yoluyla etkinliğini sürdürmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde diğer etkin bir kurum da 1936 yılında, üniversite öğretim üyelerinin ve uygulamacıların kurmuş oldukları Amerikan Muhasebe Birliği (The American Accounting Association = AAA)'dir.

Bu kurum da muhasebe uygulamaları konusunda araştırmaları desteklemek, finanse etmek gibi faaliyetlerde bulunmaktadır. 19. yüzyılda İngiliz yatırımcılar ABD'de büyük yatırımlarda bulundular. Bu yatırımcıların isteği üzerine haklarını korumak amacıyla İngiliz muhasebeciler de bu ülkeye gelmeye başladılar. ABD'de şube açan İngiliz muhasebe firmaları yeni Amerikan muhasebe firmalarının kurulmasına öncülük ettiler.

1896 yılında New York eyaletinde Yeminli Kamu Muhasebecileri Yasasının yürürlüğe girmesi ile meslek ABD'de yasal dayanağına kavuştu. ABD'de Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin gelişiminde devlet düzenlemelerinin önemli etkileri olmuştur. Mesleğe etki dereceleri açısından, en önemli iki devlet kuruluşu SEC (Securities and Exchange Commission – Sermaye Piyasası Kurulu) ve IRS (Internal Revenue Service – İç Gelirler Dairesi)'dir. ABD'de 1920'lerden başlayan ekonomik bunalım devleti bir dizi tedbir almaya zorlamıştı. Bu dönemde yayınlanmış yanıltıcı tablo ve bilgilere aldanan binlerce yatırımcı çok büyük kayıplara uğramışlardı. Bu sosyal ve ekonomik zararlara tepki olarak ABD Kongresi 1933'de Sermaye Piyasası Yasası'nı çıkarttı (Securities Exchange Act). 1934'te çıkarılan yasa ile de 1933 ve 1934 yasalarının yürütme yetkisi SEC'e verildi. Sermaye Piyasası Yasasının amacı, satışa sunulan menkul kıymetlerin sahibi olan işletmelerin mali tablo ve diğer bilgilerinin gerçekçi ve doğru olmasını sağlamaktır. Bu amaçla yasalar, finansal raporların muhasebe denetiminden geçmesini zorunlu kılmıştır. Menkul kıymetlerini satışa sunmak isteyen işletmeler borsaya kayıt yaptırabilmek için yeminli kamu muhasebecileri (Certified Public Accountant - CPA) tarafından denetlenmiş ve onaylanmış mali tablolarını SEC'e sunmak zorundaydılar.

Kayıt işleminden sonraki yıllarda da denetlenmiş mali tabloların sunulması zorunluluğu devam eder. 1933 ve 1934 yasaları kamu muhasebeciliği mesleğinin önemini gösteren ilk yasal düzenlemelerdir. SEC'in muhasebe ve denetim konularındaki görüşleri yeminli kamu muhasebecilerine çeşitli bildiri ve yayınlarla iletilir. Bu duyurular finansal raporların şekli ve kapsamı, denetim raporunun içeriği, dış mali denetçilerin özellikleri gibi konulardadır. SEC'e muhasebe prensiplerinin ve denetim standartlarının ayrıntılı tanımlarını yapması yetkili yasaca verildiği halde, Kurul, muhasebe mesleğinin kendiliğinden bu işlevleri görmesi gerektiğine inanmış ve meslek kurulları ile iyi ilişkiler içinde olmuştur.

Bu gönüllü faaliyetlerin yeterli olmadığını hissettiğinde de yetkilerini ve kısıtlayıcı gücünü kullanmaktan çekinmemiştir. IRS, ABD'de vergi kanunlarının yürütülmesi ile ilgili bir hükümet organıdır. 1913'teki Gelir Vergisi Kanunu ve 1977'deki Aşırı Karlar Vergisi Yasası (Excess Profits Tax Law) ile serbest mali müşavirlik mesleğinin gelişimi hızlanmıştır. Vergi kanunlarının sonucunda, birçok işletme gelirini belirlemek için yeterli muhasebe sistemleri kurmaya zorunlu kılınmıştır. Serbest Mali Müşavirler bu sistemlerin kurulması amacı ile şirketlere çağrılmış, vergi işleri nedeniyle bir araya gelen şirketler ve mali müşavirler beraberliklerini daha sonra da sürdürmüşlerdir.

Bugün Yeminli Kamu Muhasebecilerinin işlerinin önemli bir kısmını vergi planlaması, vergi önerilerinin ve vergi iadelerinin hazırlanması ve hükümet örgütlerinin önünde müşterilerinin temsili oluşturur. Eyaletler arası Ticaret Komisyonu, Federal Güç Komisyonu, Federal İletişim Komisyonu ve diğer hükümet örgütlerinin Mali Müşavirlik mesleğine birtakım etkileri olmaktadır. Bu etkiler daha çok, düzenledikleri kuruluşlara ilişkin muhasebe uygulamalarını belirleme

yolundadır. Ayrıca, Yeminli Kamu Muhasebecilerinden işletmelerin düzenleyici hükümlere uygun hareket ettiklerinin onayı da istenmektedir.

Bağımsız dış denetimin Fransa uygulamasına bakıldığında, Fransa'da ""Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği"nin 1942 yılında kurulduğu görülmektedir. Daha sonra 1945 yılında yayınlanan bir kararname ile Uzman Muhasebeci (Expert Comptable) ve Yetkili Muhasebeci ayrımı yasal dayanağa kavuşturulmuştur. 1970'li yıllarda yetkili muhasebeci tanımına giren grubun kararnameler aracılığıyla tamamen ortadan kaldırılması yoluna gidilmiştir.

1967 tarihli bir kararnamede uzman muhasebeci "bağımsız olarak herhangi bir işletmeyi denetleme ve değerlendirme yetkisi taşıyan kişi" olarak tanımlanmaktadır. Uzman muhasebeci olabilmek için Fransız Milli Eğitim Bakanlığı tarafından verilen Uzman Muhasebeci sertifikasına sahip olmak gereklidir.

Bu sertifikayı alabilmek için iki ayrı sınavda başarılı olmak, bir uzman muhasebeci yanında iki yıl çalışıp, tecrübe kazanmak ön koşullardır. Bunlardan ayrıca Uzman Muhasebeciler Birliği'ne üye olmak ve birlik kurullarına uyum sağlamak gerekmektedir.

Bağımsız dış denetimin Almanya ve Japonya uygulamasına bakıldığında, Almanya'da yeminli denetçilerin yönetimi görevini Yeminli Denetçiler Odası'nın yürüttüğü görülmektedir. Yeminli Denetçiler Odası 1928 yılında kurulmuş ve faaliyete geçmiştir. Bu da Alman Ekonomi Bakanlığı'nın gözetimi altında çalışır. Yeminli Denetçiler Odası, mensuplarının çalışmalarını ve faaliyetlerini denetlemenin yanı sıra onların maddi ve manevi hak ve yararlarının gözetimini de üstlenmiştir. Almanya'da Yeminli Denetçi olabilmek için hukuk, ekonomi, işletme veya muhasebe konularında bir üniversite mezunu olmak gereklidir. Bunun yanı sıra, en

az dört yılı meslek içinde olmak üzere, altı yıl pratik tecrübe, muhasebe ve işletme teorisi ve pratiği, Vergi Hukuku, İşletme Hukuku, meslek kuralları, yasal zorunluluklar ve denetim pratiği konularını içeren bir sınavda başarılı olmak zorunluluğu vardır. Almanya'da yeminli denetçiler denetim işlevinin yanı sıra müşterilerine vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık, vergi organları önünde müşterinin temsil edilmesi gibi hizmetler de sunarlar.

Japonya'da Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği yasası 1948 yılında çıkarılmıştır. Bu ülkede dış mali denetimle ilgili mali düzenlemelerde Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü'nün büyük katkıları olmuştur.

Japonya'da her anonim şirketin bünyesinde genel kurul tarafından seçilmiş bir ya da daha fazla denetçi bulunması zorunludur. Finansal raporlar genel kurula sunulmadan önce bu denetçiler tarafından denetlenirler. Ancak, bu tür denetçilerin yönetime bağımlı olmaları nedeniyle yatırımcıların korunmasında yeterli ve etkili olamayacakları düşünülmüştür. Bu nedenle de Sermaye Piyasası Yasası'yla finansal raporların bağımsız ve yeminli kamu muhasebecilerince denetlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bankalar, yatırım ortaklıkları ve sigorta şirketleri devlet tarafından sürekli olarak sıkı bir biçimde denetlenebilecekleri gerekçesiyle bu zorunluluğun dışında bırakılmışlardır. Japonya'da yeminli kamu muhasebecisi olabilmek için Japon Maliye Bakanlığı'nca atanmış olan Kamu Muhasebeciliği Sınav Komisyonu'nca hazırlanan üç ayrı sınavda başarılı olmak gereklidir.

13. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN AVRUPA BİRLİĞİ (AB) UYGULAMASI

1957 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) adı altında kurulan ve 1987 yılında Avrupa Topluluğu (AT), daha sonra Avrupa Birliği (AB) şeklinde görünüm kazanan Birlikte ortak bir hukuk düzeni kurmak ve tüm üye ülkelerin yasaları arasında uyum sağlamak amacıyla çalışmalar yapılmıştır.

Avrupa Topluluğu'nun kurulmasından once Avrupa ülkeleri arasında muhasebe konusunda uyum ve işbirliği sağlamak, muhasebe sorunlarına çözüm getirmek ve tekdüzen muhasebe uygulamasını geliştirmek amacıyla 1951 yılında Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği (UEC) kurulmuştur. Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Hollanda, İtalya, Lüksemburg, Portekiz, İspanya ve İsviçre kurucu üye olmuşlardır ve kuruluşa 1963 yılında İngiltere katılmıştır[87]. UEC, AB tarafından topluluğun çıkarlarını temsil eden bir kuruluş olarak kabul edilmiştir. AB'nin üye ülkelerinin profesyonel muhasebe kuruluşlarınca oluşturduğu muhasebe çalışma grubu (Acoounting Study Group) ise topluluğun bu alandaki çalışmalarındaki en önemli kuruluşlarından birisidir.

AB'nde muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerin uygulamaya konması, üye ülkelere tanınan belirli bir dönemin sonunda zorunlu olmaktadır. AB'ne üye ülkeler kendi yasa ve düzenlemelerini değiştirerek bu düzenlemeye uymak zorundadırlar[88]. Bu düzenlemeler, "Direktifler/Yönergeler" adı altında yayınlanmaktadır. Söz konusu bu direktifler muhasebe ilkeleri, mali raporlar, bağımsız dış denetim ve ilgili diğer konuları kapsamaktadır. Direktiflerin

[87] Y. YALKIN, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, s.15.
[88] S. TOKAY, Muhasebe Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1987, s.107.

hazırlanması sırasında Muhasebe Çalışma Grubu'na danışılmaktadır. Bu grup, direktiflerin saptanmasında etkili olan önemli önerilerde bulunmaktadır.

Avrupa Birliği Konseyi, bağımsız dış denetim alt bölümünün de içinde bulunduğu şirketler hukuku konusunda, üye ülkelerin mevzuatlarında yapılacak yasal ve idari işlemlerle uyulmaları zorunlu nitelikte, yedi adet direktifi kabul etmiş bulunmaktadır. Ayrıca, halen öneri aşamasında olan veya üzerinde çalışılan beş adet yönerge/direktif tasarısı yasalaşmayı beklemektedir[89]. Söz konusu direktiflerden Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeler kısaca açıklanmıştır[90].

Dördüncü Yönerge[91], bankalar ve diğer mali kuruluşlarla, sigorta şirketleri dışında kalan anonim, limited ve komandit şirketleri uygulama alanı içerisine almıştır. Bu direktif yıllık hesaplar, bilançonun ve gelir tablosunun düzenlenmesi ve ekleri, değerleme ilkeleri ile denetim konularını düzenlemiştir.

Yedinci Yönerge[92], konsolide mali tabloları ele almaktadır. Direktif, konsolide mali tabloları, açıklayıcı notları, yıllık faaliyet raporlarının yayınlanmasını ve denetimi konularını kapsar.

1984 yılında kabul edilen ve konu açısından önem taşıyan sekizinci Yönerge/direktif[93] muhasebe bilgilerinin yasal denetimlerini yapmaya yetkili kişilerin niteliklerinin üye ülkelerde uyumlaştırılmasına ilişkin ilkeleri içerir.

---

[89] C. ÖZTÜRK, AET Bünyesinde Bağımsız Dış Denetim Sistemlerinin Uyumlaştırılması Konusunda Çalışmalar ve Türkiye Açısından Önem Taşıyan Eğilimler, S.P.K. Araştırma Raporu, Ankara, 1989, s.2–4.
[90] Y. YALKIN, N. AKDOĞAN, Avrupa Topluluğu; Dördüncü Yönerge, Yedinci ve Sekizinci Yönerge, A.Ü. S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991.
[91] ICEE; Direktif No: 78/660 Tarih: 25 Temmuz 1978.
[92] ICEE; Direktif No: 83/349 Tarih: 13 Temmuz 1983.
[93] ICEE; Direktif No: 81/253 Tarih: 13 Haziran 1984.

14. AVRUPA BİRLİĞİNCE DENETİME İLİŞKİN YAYIMLANAN SEKİZİNCİ YÖNERGE/DİREKTİF

Avrupa Birliği açısından uyulması zorunlu denetim standartları, 10 Nisan 1984 tarihinde yayınlanan Sekizinci Yönerge ile belirlenmiştir. Bu yönergenin amacı; yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması[94] ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin harmonizasyonunun sağlanmasıdır[95]. Bu yönerge; denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiş ve denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ülkelerde standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

Avrupa Birliği'ne dahil ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacıyla Birlik tarafından yayımlanmış 4, 7 ve 8. yönergeler vardır[96].

Bu yönergelerden 10 Nisan 1984'de kabul edilen 8. yönerge, AT ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirmeyi amaçlamıştır. Yönergenin ana hedefi yasal dış denetimi ve bu denetimi yapacak kişilerin niteliklerini ve uygulama standartlarını saptamak ve topluluk üyesi ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlaştırmak olduğu söylenebilir. Şöyle ki, sekizinci direktifte kabul edilen ilkeler uluslar arası genel kabul görmüş denetim standartları ile paralellik göstermektedir.

---

[94] J. COMBARROS, Accounting and Financial Audit Harmonization in the European Union*, The European Accounting Review*, Sayı:9, 2000, s.649

[95] R. BAKER, A. MİKOL, ve R. QUICK, Regulation of the Statutory Auditor in the European Union: A Comparative Survey of The United Kingdom, France and Germany, *The European Accounting Review,* Sayı:10, 2001, s.764

[96] Y. YALKIN, N. AKDOĞAN, Avrupa Topluluğu'na Entegrasyonda Muhasebe Standartları, A.Ü. S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitmi Sempozyumu, Kıbrıs, 20 – 24 Nisan 1991.

Topluluk yönergeleri topluluğa üye ülkelerde doğrudan doğruya uygulanan hukuki düzenlemeler değildir. Daha açık bir ifadeyle bir çerçeve anlaşması niteliğindedir. Yönergelerde yapılacak düzenlemelerin niteliği yer alır. Yönergelerle belirlenen iskelet üye ülkeler tarafından yapılacak ulusal düzenlemeler ile bütünleşir. Bu itibarla üye ülkelerdeki mali tabloların ve muhasebe belgelerinin denetimine ilişkin hükümleri düzenleyen söz konusu yönerge denetimine ilişkin bir çerçeve çizmekte ve üye ülkeler tarafından bu konularda ulusal düzenlemeler yapılmasını istemektedir.

Avrupa Birliği tarafından denetime ilişkin yayınlanan Sekizinci Yönerge Ek 4'te verilmiştir.

II BÖLÜM: AZERBAYCAN'DA DENETİM SİSTEMİ

1. SSCB VE AZERBAYCAN'DA DENETİM SİSTEMİNİN OLUŞMASI

Özgürlüğünü doksanlı yılların başlarında ikinci kez ilan eden Azerbaycan Cumhuriyeti dünya ülkeleri arasında hak ettiği yeri tutmak için kısa bir sürede demokratik ve hukuk devletinin temellerini atmış, pazar ekonomisine geçişi hızlandırmış ve genel olarak ekonomik sistemin sağlıklı çalışabilmesi için gerekli adımlarını atmıştır[97]. Son zamanlardaki gelişmelerin tam aksine Azerbaycan Cumhuriyeti Sovyet Sosyalist Cumhuriyet olduğu devirlerde bütün bu olanaklardan yoksun kalmıştır. Hatta kendi özgürlüğünü kazandıktan sonra bile çok zorlu devirlerden geçmiştir. Ülkede bu zaman diliminde anarşinin ortaya çıkması, bazı şahısların kendi çıkarlarını milli çıkarların üzerine çekmesi gibi durumlar nedeniyle ülkede sistematik iktisadi politikalar yürütülmesi son derece zordu[98]. Aşağıda SSCB zamanından beri denetim faaliyetinin ve genel olarak denetim kavramının geçirmiş olduğu evrelere kısaca değinilmiştir.

Eski SSCB ülkeleri ve Azerbaycan'da kontrol ve teftiş işi yıllarca devletin kontrolü altında olmuştur. Fakat gerçek anlamda Sovyet ve Azerbaycan denetim sistemi diye bir şey yoktu. Ama objektif nedenlerden dolayı muhasebe, kontrol ve mali analiz SSCB'de ve Azerbaycan'da her zaman mevcut olmuştur. Ama bu tür faaliyetler çok marjinal nitelik taşımışlar ve sistematik bir kurumun varlığı

[97] DENETİM: Yasal Mevzuat ve Hukuki Belgeler, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2002, s.3
[98] ABDULLAYEV A., Ekonomi ve İktisadi Siyaset, Asya Yayınları, Bakü, 2003, s.25

görülmemiştir. Buna benzer faaliyetler olsa bile hiçbirisi denetim ismini taşımamıştır.

1980'li yılların ortalarında denetim faaliyeti SSCB'nin büyük kentlerinde kurulan kooperatiflerde gelişmeye başladı. Bu, pazarda oluşan arz ve talebin bir sonucu olarak denetçilerin onaylama fonksiyonlarını yerine getirmek amacıyla son derece bireysel girişimlerin bir yansıması olarak gerçekleşti[99].

1987 yılında 'İnaudit' anonim şirketi kuruldu. O zamanlar şirketin hisselerine sahip tüzel kişilikler arasında SSCB Maliye Bakanlığı, Devlet Bankası ve SSCB'nin diğer bankaları, bazı Bakanlıklar, yabancı sermayenin ülkeye yöneltilmesi ile uğraşan bir sıra kurumların isimlerini sayabiliriz.

Doksanlı yıllara geldiğimizde ise sosyalizm ideolojisinden kurtulan Azerbaycan Cumhuriyeti pazar ekonomisi ve demokrasiye doğru adımlarını atmıştır. Bu devirde Azerbaycan'da ekonomik ve ticari ilişkilerin serbestliyi, rekabet mekanizmalarının oluşturulması ve geliştirilmesi, ülkedeki sektörlerin devletin elinden özel sektöre geçmesi ve özelleştirmelerin hız kazanması, ulusal ekonominin dünya ekonomisi seviyesine çekilmesi çabaları ile hatırlanacaktır[100].

31 Temmuz 1991 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu 'Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı bünyesinde üretim işletmelerinde yapılması amaçlanan Denetim Merkezi kurulmasına' karar verdi[101].

Kararda belirtildiği üzere, ülkede üretim faaliyetlerinin reformunun uygulanmasına yönelik olarak birçok kurum, anonim şirket, kooperatifler kurulmakta ve bu kurumların hepsinin profesyonel bir şekilde denetimden geçmelerine ihtiyaç

---

[99] KRUPCHENKO E.A., ZAMYCKOVA O.İ., Denetim, s.34, Yeniks Yayınları Rostov-na-Donu, 2000, s.12

[100] ABDULLAYEV A., Ekonomi ve İktisadi Siyaset, Asya Yayınları, Bakü, 2003, s.21

[101] A. NAGİYEV, V. NOVRUZOV, H. ALLAHVERDİYEV, A. ALİRZAYEV, Haydar Aliyev ve Azerbaycan Ekonomisi, Azerneşr, Bakü, 1998, s.43.

duyulmaktadır. Bununla birlikte Bakanlıklardan ayrılan ve özerklik statüsü kazanan bir sıra devlet kurumunun ihtiyaç duyulduğunda kontrol ve teftişinin yapılması mümkün olmamaktadır. Kontrol – teftiş faaliyetinin kalitesini arttırmak, mülkiyet şekline bağlı kalmaksızın mülkiyet haklarını korumak, çarpıtılmış ve şişirilmiş rakamların oluşmasının önünü kesmek amacıyla Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu Maliye Bakanlığı bünyesinde Üretim İşletmelerinin denetimini yapmak üzere Denetim Merkezi kurulması kararını onayladı ve ilgili Yönetmeliği imzaladı[102].

Yönetmelik gereği kurulmuş olan Denetim Merkezi bakanlıkların, kurum ve şirketlerin, kooperatiflerin istekleri doğrultusunda veya ilgili devlet kurumlarının talebi ile kontrol ve teftiş işini yürütmekte sorumlu olmakta ve üretim mekanizmasının gelişmesine yardımda bulunacak her türlü bilimsel çalışmayı yapmak mecburiyetinde idi[103]. Denetim Merkezi'nin yürütmekte olduğu faaliyetin hacmi ona başvuran müşteriler ile imzalanan anlaşmalarla belirlenmekteydi.

Denetim Merkezi'nin çalışanları ve yardımlarına başvurdukları uzmanlar kontrol ve teftiş faaliyeti sırasında hükümet kararları ile Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın kurmuş olduğu Kontrol – Teftiş Yönetimine tanınmış olan haklardan yararlanmaktaydılar. Denetimde kaliteyi ve denetimin kapsamını arttırmak amacıyla ülkenin değişik bölgelerinde (Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti ve Dağlık Karabağ Özerk Bölgesi'nde) şubeler açılmıştı. Bu şubeleri Denetim Merkezi'nin atamış olduğu uzman yöneticiler yönetmekteydi[104].

Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları dâhilinde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin gelişiminin sağlanması, denetleme kurumlarının ve denetçilerin

---

[102] V. NOVRUZOV, **Denetim**, Azerbaycan Milli Ansiklopedi Yayınları, Bakü, 2001, s.43
[103] Azerbaycan'da Denetim: Denetimin Oluşumu ve Gelişimi (1996-2001 yılları), Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2002, s.13.
[104] V. NOVRUZOV (a.g.e.), s. 43

faaliyet alanlarının genişlendirilmesi amacı ile ve Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu'nun 27 Mart 1992 tarihli ve 157 No'lu kararı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından Lisans Komisyonu oluşturuldu. Denetleme kurumlarının yönetmelikleri Denetim Merkezi'nde kayda geçiriliyordu. Aynı devirde mevzuatla belirlenen şekilde vergi dairelerine muhasebe hesaplarının ve bilânçoların, vergi ödemelerine ilişkin raporlar veya gelirlerle ilgili bildirgeler sunan işletmeler bir yıllık faaliyet dönemlerini izleyen yılda denetimden geçmek zorundaydılar. İşletmeler denetimin yapılmasına ilişkin imzalanan sözleşme ile ilgili bütün bilgileri faaliyette bulundukları yılın son gününe kadar (31 Aralık) ilgili vergi dairelerine gerekli bütün bilgileri vermekle yükümlüydüler.

İşletmeler denetimden geçmediklerinde veya işletmenin kendi suçundan dolayı vergi dairelerine denetçi raporlarının ulaşmadığı durumlarda vergi daireleri işletme bilânçolarını kabul etmiyorlardı. Bu tür durumlarda aynı şirketlere gerekli ceza tedbirleri uygulanmaktaydı. Denetçi raporu işletme raporları arasında zorunlu olarak bulunması gerekenlerden birisiydi[105]. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde uzman sayılabilecek denetçilere, işletmelerin çalışma kapasitelerine ve gelirlerine bağlı olarak yıllık denetimden muaf olan işletmelerin listesi Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı ve Azerbaycan Cumhuriyeti Devlet Vergi Müfettişliği tarafından belirlenmekteydi.

1994–1996 yılları arasında Azerbaycan Cumhuriyeti'nde uluslar arası standartlara geçiş aşamasında bağımsız denetim sisteminin kurulmasına yönelik olarak bir sıra hukuki belgeler kabul edildi. 1994 yılında Azerbaycan Cumhuriyeti'nde 'Denetim Hizmeti Hakkında' Kanun onaylandı. 20 Haziran 1995

[105] Azerbaycan'da Denetim: Denetimin Oluşumu ve Gelişimi (1994-2001 yılları), Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2002, s.15.

tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi 'Denetim Hizmeti Hakkında' Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu'nun uygulanmasını destekleyen karar kabul etti. Kanun çıkarıldıktan sonra Denetçiler Odası'nın faaliyetlerini başlatmak ve daha sonraları düzenlemek amacıyla uzmanlardan oluşan özel komisyon oluşturuldu. Komisyon Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi, Milli Banka, Devlet Vergi Müfettişliği, Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı'na bağlı olan Denetim Merkezi, Ernst&Young bölge temsilciliği ve Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi'ni temsil eden üyelerden oluşuyordu.

Komisyonun görevleri arasında Denetçiler Odası'nın faaliyetlerini düzenlemek amacıyla Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşlarına denetçi unvanını kazandıran sınavların yapılması, Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu tarafından sunulacak olan 'Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında'ki Yönetmeliğin planını hazırlaması ve Azerbaycan Cumhuriyeti 'Denetim Hizmeti Hakkında' olan Kanun'u Millet Meclisi'ne sunmak üzere hazırlamak vardı. Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi 1995 yılı 19 Eylül gününde 'Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında'ki yönetmeliği onayladı.

12 Mart 1996 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi denetim faaliyetine ilişkin iki karar kabul etti[106].

"Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Denetçilerin ve Denetleme Kurumlarının Kaydına İlişkin Karar"da, Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları dâhilinde faaliyet gösteren denetçilerin ve denetleme kurumlarının Nisan 15, 1996 tarihine kadar devlet organlarınca kayıtlara geçirilme zorunluluğu belirtilmiştir.

[106] V. NOVRUZOV (a.g.e.), s.45

"Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında Yönetmelik'te Değişiklikler ve İlaveler Edilmesi Hakkında"ki kararda ise Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi'nin 19 Eylül 1995 tarihli onaylanmış "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında"ki Yönetmelikte değişiklikler ve bir sıra eklemeler yapılması karara bağlanmıştır[107].

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Nisan 4 1996 tarihinde.faaliyetlerine başlamıştır. Buna ilişkin olarak, Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu 11 Nisan 1996'da "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nı İlgilendiren Bazı Konular Hakkında"ki kararı kabul etti.

1996 – 1998 yılları arasında Cumhurbaşkanı'nın imzaladığı 5 fermanda denetim pazar ekonomisine geçitte çok önemli bir araç ve yönetim sisteminin vazgeçilmez bir parçası olarak yer almaktaydı.

Denetçiler Odası denetim faaliyetinin Azerbaycan Cumhuriyeti'nde oluşturulması, düzenlenmesi, gelişimi, iyileştirilmesine yönelik hukuki altyapının oluştutulması, işletmelerin ve denetçilerin çıkarlarının gözetilmesi, denetçilerin faaliyetlerini kontrol etmeye yönelik birçok faydalı işler görmüştür[108].

1996 – 2000 yılları arasında ülkede yapılan denetim faaliyetlerinden elde edilen tutar 3,3 milyar manattan 15,6 milyar manata ulaşmıştır[109].Yani neredeyse 4,7 katına çıkmıştır. Denetim anlaşmalarının sayısı ise 179'dan 1.723 sevıyesine ulaşmıştır[110]. Ülkedeki denetçilerin birçoğu uluslar arası kurumların katılımları ve insiyatifleri ile yapılan kurslarda kendi uzmanlıklarını ileri seviyeye taşımış ve bir sıra yabancı ülkede (Almanya, Pakistan, Çin, Hindistan, Malezya, Slovakya,

[107] A. NAGİYEV, V. NOVRUZOV, H. ALLAHVERDİYEV, A. ALİRZAYEV, (a.g.e.), 48
[108] V. NOVRUZOV, (a.g.e.), s.46
[109] Bilgi için, 3,3 milyar manat = 733.333 dolar, 15,6 milyar manat = 3.466.666 dolar
[110] Denetim: Yasal Mevzuat ve Hukuki Belgeler (a.g.e.), s.4

Macaristan, vb.) denetimin düzenlenmesi süreçleri ile yakından tanışma fırsatı bulmuşlardır. Avrupa Birliği'nin TACIS programı kapsamında 1997 yılının ortalarından itibaren uygulanan "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın denetimin yürütülmesinin etkinliğinin artırılması, iflas gibi konularda uzman personelin yetiştirilmesi" projesinde 400 kişiyi aşkın dinleyici "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Uluslar Arası Prensipleri ve Denetim Tekniği" seminerlerine katılmış ve bu seminerlerden sertifikayla dönmüşlerdir.

Denetçiler Odası 2000 yılında "Ekonomi ve Denetim" adı altında aylık olarak yayınlanan dergisini yayınlamıştır.

Denetim faaliyetinin gelişimini sağlamak amacıyla ülkenin bır sıra bölgelerinde (Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti, Gence, Sumgayıt, Lenkeran, Kürdemir, Zerdab ve Guba) denetleme kurumları kurulmuş ve faaliyete başlamışlardır.

2. AZERBAYCAN'DA DENETİME GİRİŞ

Azerbaycan Cumhuriyeti ekonomisinin gelişmesi sonucu uluslar arası standartları karşılayabilecek denetim sisteminin kurulmasını zorunlu hale getirmektedir. Azerbaycan'da devletin bütçesinin önemli yönünü oluşturan kamu harcamalarının kontrol altında tutulması ve bu sistemin yeniden yapılandırılması, mali kaynakların kullanım verimliliklerinin arttırılması, kamu harcamalarının şeffaf bir şekilde düzenlenmesi sürecinin oluşturulması gibi sorunlarla birlikte denetim sisteminin reformu Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanının talimatı doğrultusunda bir görev olarak belirlenmiştir. Ülkede denetim sisteminin kurulması ve gelişmesi Cumhurbaşkanı Haydar Aliyev'in Azerbaycan'a başçılık ettiği son yıllarda bir sonuca ulaşmaktaydı ve bu iş hala başarıyla devam ettirilmektedir. 1994

yılından günümüze kadar Cumhurbaşkanı Haydar Aliyev'in talimatları doğrultusunda denetim faaliyeti çok ciddi reformlar ve yasalarla düzenlenmiş ve denetim sistemi kurulmuştur. Mevcut hukuki alt yapı ülkede denetimin dünyada kabul görmüş standartların kabul edilmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Denetim hizmeti Azerbaycan'da daha yeni gelişme kaydetmiştir.

3. YÖNETİMDE DENETİMİN ROLÜ VE ÖNEMİ

Denetim devletin maliye politikalarının düzgün bir şekilde uygulanması, mali sabitliğe olanak sağlaması amacıyla uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra kanunlara uyulması, mülkiyet sahiplerinin mülkiyetlerinin korunması, devletin mali kaynaklarının düzgün, verimli ve israfa yer vermeden kullanılması amacına hizmet etmekte, bütçede ve mali sektörde oluşan ihlallerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olmakta, yasadışı harcanan kaynakları ortaya çıkarmaya ve aynı kaynakların telafisine olanak tanımakta, devlet kaynaklarının önceden belirlenmiş amaçlar dışında ve verimsiz olarak kullanılmasının, eksikliğinin, harcanmasının veya çalınmasının önünü kesmekte, mali ve iktisadi yapının rasyonelleştirilmesi sağlamakta, bununla birlikte ekonomiyi sağlamlaştırmak bakımından birçok diğer konuları da kapsamaktadır.

Denetim sisteminin biçimlendirmiş olduğu bilgi, mali kaynakların yönetilmesi ve kontrolünde ortaya çıkan ihlallerin önünü kesmek amacıyla çok büyük önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra devletin, yatırımcıların ve hane halkının çıkarlarını koruma ve haksızlıkları ortadan kaldırma gibi konularda büyük bir rol üstlenmektedir. Denetim sisteminin genel amacı ise planlama, biçimlendirme, mali

nitelik taşıyan ve mali nitelik taşımayan kaynakların yönetimi, korunması ve arttırılması gibi konularda yasal çerçeve dahilinde faaliyet sürdürmekdir[111].

4. AZERBAYCAN CUMHURİYETİNDE DENETİMİN GELİŞİMİNİN BUGÜNKÜ DURUMU

Denetim hizmeti Azerbaycan'da daha yeni gelişme kaydetmiştir. 1994 yılından günümüze kadar Cumhurbaşkanı Haydar Aliyev'i talimatları doğrultusunda denetim sisteminin hukuki alt yapısı yapılandırılmış, denetim faaliyeti çok ciddi reformlar ve yasalarla oluşturulmuş ve denetim sistemi kurulmuştur. Mevcut hukuki alt yapı ülkede kamu denetimi, iç denetim ve dış denetimin belirli oranlarda başarıya ulaşmasına katkıda bulunmuştur.

4.1. Kamu Denetimi

Kamu denetimi Azerbaycan Cumhuriyeti'nde 2001 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. Azerbaycan Cumhuriyeti'nin 2 Temmuz, 1999 tarihli "Hesap Odası hakkında'ki Kanunu"nun sonucu olarak Millet Meclisi'nin 12 Haziran 2001 tarihli kararı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası Başkanı atanmıştır. Millet Meclisi'nin 7 Aralık 2001 tarihli kararı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası'nın başkan yardımcısı ve Kanun'da belirtilmiş yedi denetçiden dördü atanmıştır. Böylece 2002 yılından itibaren ülkenin yüksek mali kontrol organı yaratılmış ve Hesap Odası'nın sağlıklı bir biçimde faaliyet sürdürmesi için de gereken hukuki alt yapı oluşturulmuştur[112]. Bununla birlikte Millet Meclisi'nin 7 Aralık 2002 tarihli toplantısında "Hesap Odası Hakkında" Kanun'unda bir sıra

[111] Azerbaycan'da Denetim: Denetimin Oluşumu ve Gelişimi, (a.g.e.), s. 22
[112] Azerbaycan'da Denetim: Denetimin Oluşumu ve Gelişimi, (a.g.e.), s.24

değişiklikler ve ilaveler yapılması konusu tartışılmış, mevcut kanunda bir sıra değişiklikler yapılması uygun görülmüş ve Hesap Odası'nın fonksiyonları genişletilerek oy çoğunluğu ile kabul edilmiştir.

4.2. Bağımsız Dış Denetim

Azerbaycan'da denetim hizmetinin gelişmesinden sorumlu Denetçiler Odası 1996 yılından beri faaliyette bulunmaktadır. Bu yıldan itibaren Denetçiler Odası bir sıra denetim standardını kabul etmiş, denetimin gelişmesine katkıda bulunacak bir sıra öneri ve program hazırlamıştır.

4.3. İç Denetim

Azerbaycan'da gerçekleştirilen ekonomik reformlar doğrultusunda iç denetimin zorunluluğu göz önüne alınarak, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde iç denetim faaliyetinin yayılması ve geliştirilmesi, iç denetim standart ve normlarının işlenerek hazır hale getirilmesi, iç denetim yapan şahısların bağımsızlıklarının sağlanması ve çıkarlarının gözetilmesi, profesyonellik düzeylerinin yükseltilmesi amacıyla ABD'de bulunan Uluslar Arası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Yönetim Kurulunun 26 Haziran 1999 tarihli kararı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının isteği doğrultusunda eski SSCB arazisinde ilk kez Azerbaycan'da aynı kurumun 'Audit-Azerbaycan' bölümü kurulmuştur[113].

[113] Denetim: Yasal Mevzuat ve Hukuki Belgeler, (a.g.e.), s.4

5. AZERBAYCANDA DENETİM SİSTEMİNİN GELİŞİMİNİN AMAÇ, GÖREV VE TEMEL YÖNLERİ

Denetim sisteminin reformu konseptinin amacı bu amaca yönelik denetim sisteminin hukuki alt yapısının ve organizasyon yapısının oluşturulması, gelişimi ve iyileştirilmesi konularının belirlenmesidir. Aynı amaca ulaşmak için aşağıdaki görevlerin çözülmesi zorunlu olmaktadır[114]:

- Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim sisteminin reformu zorunluluğunu ispatlamak ve onun temel gelişim sürecini belirlemek,
- Denetim sisteminin organizasyon yapısının reformunun daha önemli yanlarını belirlemek,
- Denetim sisteminin temel normatif hukuksal yanlarına ışık tutmak,
- Denetim sisteminin metodik yanının oluşmasında mali kontrolün standartlaştırılmasının vazgeçilmez rolünü benimsemek.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim sisteminin reformunun ve gelişiminin temel yanları şunlardır:

- Metodik esasın günümüz şartlarıyla ve uluslar arası standartlarla eşleştirilmesi,
- Organizasyonel yapıların reformu,
- Sistemli ve köklü normatif hukuki yapının biçimlendirilmesi,
- Denetim süreçleri sisteminin biçimlendirilmesi,
- İhtiyaçlara karşılık verecek enformasyon-iletişim altyapılarının oluşturulması,
- Denetimin geliştirilmesi mekanizmalarının hazırlanması,

[114] http://www.audit.gov.az/index.php?p=23, 22 Şubat 2006

- Uluslar arası tecrübeden faydalanarak çağdaş bilimsel araştırma ve eğitim alt yapısının oluşturulması,
- İhtiyaçlara cevap verecek bilgi ve iletişim altyapılarının oluşturulması.

6. AZERBAYCAN CUMHURIYETİ'NDE DENETİMİN HUKUKİ ALT YAPISI

Azerbaycan Cumhuriyeti denetim sisteminin hukuki alt yapısı aşağıda sıralanan raporlarö belgeler, talimatlar ve kararlardan oluşmaktadır[115]:

A. Denetimin oluşturulması ve yürütülmesi konusunda hazırlanmış raporlar,

B. Denetim standartlarına meslek ahlakına ilişkin yorumlar, denetimle ilgili metodik talimatlar, tavsiyeler ve Hesap Odasının, Denetçiler Odasının «Audit-Azerbaycan» bölmesinin hazırladıkları ve ilgili devlet organları ve toplumsal kurumlarla (Maliye Bakanlığı, Milli Banka, Vergi Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Azerbaycan Milli Yatırımcılar Kuruluşları Konfederasyonu vs.) birlikte hazırlamış oldukları hukuki belgeler ve metodik talimatlar,

C. Ulusal ve uluslar arası denetim standartları, Denetçilerin Meslek Ahlakı Kanunu,

D. Azerbaycan Cumhuriyetinın Anayasası ve ilgili kanunları, Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanının karar ve emirleri, Millet Meclisinin ve Bakanlar Kurulunun kararları

[115] http://www.audit.gov.az/index.php?p=23, 22 Şubat 2006

7. DENETİMİN HUKUKİ ALT YAPISININ GELİŞTİRİLMESİ

Denetim sisteminin reformu denetimle ilgili bazı hukuki belgelerin hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu amaçla denetim sisteminin reformuna ve gelişmesine olanak tanıyabilecek hukuki belgelerin hazırlanması ve aynı zamanda kamu denetimi, iç ve dış denetim alanlarında uluslar arası denetim standartlarının uygulanması da büyük önem arz etmektedir[116]. Denetim sisteminin gelişimi sadece denetimle ilgili yeni yasaların tasarlanmasını değil, aynı zamanda denetimle ilişkisi olan sektörler, muhasebe, vergilendirme vb. konularda da hukuki belgelerin kabul edilmesini veya mevcut kanunlara ilave ve değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu kanunlara 'Muhasebe hakkında' Kanunu, 'Kamu sektörü mali kontrolü hakkında' Kanunu, 'Bütçe sistemi hakkında' Kanunu ve muhasebe standartlarını gösterebiliriz[117]. Denetimin hukuki alt yapısının geliştirilmesi aynı zamanda ulusal denetim standartlarının ve Denetçilerin İş Etiği Kanunu'nun devlet tarafından kabul edilmesi ve bu sürecin tamamen yasal olarak gerçekleştirilmesi, denetçi risklerinin sigortalanması, denetimde gizliliğin teminat altına alınması gibi önemli yönleri ele almaktadır. Yukarıda belirtilenlerin yanı sıra denetimin hukuki alt yapısının bir bütün olarak ve karmaşık yapıya sahip olduğu göz önünde bulundurularak çözüme kavuşturulması temel çıkış noktalarından birisidir[118]. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim sisteminin hukuksal düzenlenmesini dört tür hukuki belgeyi yansıtmak amaca ulaşmakta daha faydalı ve yararlı olacaktır[119]:

1. Azerbaycan Cumhuriyeti kanunları, Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın karar ve emirleri, Millet Meclisi'nin Bakanlar Kurulu kararları,

---

[116] KRUPCHENKO E.A., ZAMYCKOVA O.İ., (a.g.e.), s. 37
[117] http://www.audit.gov.az/index.php?p=23, 22 Şubat 2006
[118] PODOLSKIY, V. İ., Denetim, Yuniti Yayınları, Moskova, 1997, s.57
[119] http://www.audit.gov.az/index.php?p=23, 22 Şubat 2006

2. Ulusal ve uluslar arası denetim standartları, Denetçilerin İş Etiği Kanunu

3. Denetim standartlarına ve Denetçilerin İş Etiği Kanunu'na ilişkin yorumlar, denetim konusunda yapılan bilimsel çalışmalar, öneriler, bununla birlikte Hesap Odası'nın, Denetçiler Odası'nın ve "Audit-Azerbaycan" bölmesinin hazırlamış oldukları ve ilgili devlet organları ve çeşitli toplumsal kurumlarla (Maliye Bakanlığı, Milli Banka, Vergi Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Azerbaycan Milli Yatırımcılar Kuruluşları Konfederasyonu vs.) birlikte hazırlamış oldukları hukuki belgeler ve metodik talimatlar

4. Denetimin organize edilmesi ve uygulanması konusunda yapılan çalışmalar ve hazırlanan belgeler.

Denetim sisteminin hukuki alt yapısının tam ve eksiksiz bir şekilde şekillendirilmesi için Azerbaycan Cumhuriyeti'nin 'Hesap Odası hakkında' ve 'Denetim Hizmeti hakkında' çıkarılan kanunlarına bazı ilavelerin ve değişikliklerin yapılması, iç denetimin oluşturulması ve düzenlenmesi amacıyla ilgili raporların hazırlanması ve kabul edilmesi gerekmektedir.

Kamu denetiminin uygulanmasından birebir sorumlu olan Hesap Odası'nın yasal statüsünün, fonksiyon ve görevlerinin uluslar arası kurallara uyarlanması ve bu şekilde daha geniş kapsamlı ve sistematik şekilde belirlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Başka bir deyişle, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde kamu denetimi devlet bütçesine ve hükümetin maliye politikalarına kontrolü hayata geçirmeli, kendi fonksiyonunu yüksek denetleme kurumlarının uluslar arası uygulamada kabul görmüş fonksiyonlarıyla ters düşmeyecek şekilde çok karmaşık bir süreç sonucu

olarak uygulanması gereklidir. Şimdiki durumda Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası'nın fonksiyonlarına aşağıda belirtilen konular ilave edilmiştir[120]:

- Özelleştirmenin denetimi;
- İktisadi ve mali konularda devletlerarası anlaşmaların uygulanmasının denetimi
- Mali kaynakların planlanması ve verimli kullanılması konusunda Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Cumhurbaşkanına, Millet Meclisi'ne ve denetim yapılan kuruluşlara öneri ve tekliflerde bulunmak
- Yolsuzluk ve mali dolandırıcılıkları belirlemek ve ortadan kaldırılmaları amacıyla danışmanlık görevi yapmak
- Ekonomik reformların uygulanmasının denetimi

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde kamu denetimini uygulayacak olan Hesap Odası bu hizmetinin yanı sıra bütçe konularında tavsiyede bulunan ve fikir bildiren organ gibi de faaliyet göstermelidir. Bir başka deyişle, Hesap Odası denetim faaliyetiyle birlikte devlete sürekli görüş bildiren ve öneride bulunan organ statüsünde olması gereklidir. Bütçe ve finansal bilgilerin kamuoyuna bildirilmesi kurallarının kabul edilmesinde Hesap Odası'nın fikir ve tavsiyeleri temel teşkil etmelidir[121].

8. DENETÇİ İLE MÜŞTERİLERİNİN SORUMLULUKLARI

Denetçi yaptığı denetimden ve denetim sonrası raporladığı sonuçlardan birebir sorumludur. Denetçinin sorumluluğunu, bu sorumluluğun derecesini

[120] http://www.audit.gov.az/index.php?p=23, 22 Şubat 2006
[121] V. NOVRUZOV (a.g.e.), s.584

belirlemek amacıyla Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası "Denetçilerin Sorumlulukları" ulusal denetim standardını hazırlamış ve bu standart Denetçiler Odası Yönetim Kurulu tarafından 26 Kasım 1997 tarihinde onaylanmıştır.

Denetçiler ve denetleme kurumları kendi görevlerini gereken şekilde yerine getirmediklerinde, yasalar karşısında sorumluluk taşımaktadırlar.

Denetçiler aşağıdaki konularda sorumluluk taşımaktadırlar[122]:

- Denetimin prensipleri ihmal edildikte,
- Kalitesiz denetim yapıldıkta,
- Denetim dışında diğer faaliyetlerde bulunuldukta,
- Denetim lisansının sona ermesi, denetçi tarafından gönüllü olarak iade edilmesi veya lisansın Denetçiler Odası tarafından iptal edilmesine rağmen hala denetim faaliyetlerini sürdürdükte,
- Denetimi yapılan işletmeden elde edilen bilgiler herhangi sebeple olursa olsun gizli tutuldukta,
- Profesyonel ve etik normlara uyulmadıkta

denetçiler devlet karşısında ve denetimi yapılan işletme karşısında sorumluluk taşımaktadır. Devlet karşısında taşıdığı sorumluluk yasalarla belirlendiği halde, işletme karşısındaki sorumluluğu ise anlaşma şartlarını kapsamaktadır.

Bunun yanı sıra denetim yapılırken müşteri işletmenin aşağıdaki şartları yerine getirmesi talep edilmelidir[123]:

- Denetçiye verilen bütün bilgilerin doğruluğundan sorumluluk taşıması,

[122] V. NOVRUZOV (a.g.e.), s. 71
[123] V. NOVRUZOV (a.g.e.), s. 74

- İşletmenin mali sonuçlarına ulaşıldıktan sonra ortaya çıkacak herhangi yolsuzluk veya ihlallerden sorumluluk taşıması,
- Denetçinin ileri sürmüş olduğu önerilere uyulmadıkta sorumluluk taşıması,
- Denetim hizmeti yapıldıktan sonra daha önceden anlaşmayla belirlenmiş meblağın denetçiye ödenmemesi durumunda sorumluluk taşıması.

9. DENETİM FAALİYETİNİN DÜZENLENMESİ

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim faaliyetinin düzenlenmesinin ve uygulanmasının yasal çerçevesini, denetçilerin fonksiyonlarını, haklarını ve görevlerini "Denetim Hizmeti Hakkında" ki yasa belirlemektedir.

Bu yasa, mülkiyet şeklinden bağımsız olarak, Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içerisinde faaliyet gösteren bütün şirketleri, teşkilatları ve kurumları ilgilendirmektedir.

Yasada belirtildiği üzere, denetim – mal ve hizmet üretimi ve satışı yapan sanayi, ticaret ve hizmet işletmelerinde tekdüzen muhasebe sisteminin doğru ve dürüst olarak uygulanmasının, mali ve muhasebe raporlarının bağımsız bir şekilde denetlenmesidir[124].

İşletmelerde yapılan anlaşmalarla desteklenen kontrol, ekspertiz, analiz, yazılı olarak görüş bildirmek, muhasebe sistemini kurmak, düzenlenmiş raporların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirlemek ve denetçi faaliyetlerini kapsayan bir sıra diğer konularda faaliyette bulunmak denetim hizmeti olarak adlandırılmaktadır[125].

---

[124] V. NOVRUZOV, (a.g.e.), s.47
[125] VAHRİN P.I., NESHİTOY A.S., Finans, "Dashkov ve Co" Yayınları, 3.Baskı, Moskova , 2003, s. 416

Denetim hizmeti devlet organlarının kendi sorumlulukları dâhilinde işletmelerin faaliyetlerini denetlemeleri de söz konusu olmaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim faaliyeti ilgili yasalar çerçevesinde bağımsız denetçiler ve denetleme kurumları tarafından yürütülmektedirler.

Bağımsız Denetçi – Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın vermiş olduğu lisansla (sertifika) birlikte, ülke sınırları dâhilinde bağımsız denetçi faaliyetini yürütmek hakkını kazanmış gerçek kişidir.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetçi unvanını kazanmak için aşağıdaki koşullar aranmaktadır[126]:

a) Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmak;

b) Muhasebe, maliye, iktisat ve hukuk alanlarında üniversite mezunu olmak ve aynı alanlarda en az üç yıl çalışmış olmak;

c) Bağımsız denetçi sınavlarından başarıyla geçmek;

d) Mahkeme kararı ile finans ve üretim sektörlerinde faaliyette bulunma ve yönetime katılma yasakları taşımamak veya yasağın olduğu durumlarda gereken cezayı ödemek

Cinayet işlemekle yargılanan veya suçlu bulunduğu halde cezasının karşılığını ödemeyen kişiler denetçi olamazlar.

Kendi ülkesinde denetim hizmeti veren herhangi bir yabancı denetçi Denetçiler Odası'nın resmi izni ile Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim faaliyetlerini yürütebilir.

[126] V. NOVRUZOV (a.g.e.), s. 48

Denetçi unvanı kazanmak için yapılan sınavlar Denetçiler Odası'nın belirlediği bir komisyon tarafından gerçekleştirilmektedir. Sınavlar Denetçiler Odası Yönetmelik hükümleri doğrultusunda yapılmaktadır.

Denetleme Kurumu – Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın vermiş olduğu lisansla birlikte, Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içerisinde denetim hizmetini yürütmek hakkını elde etmiş ve kendi tüzüğü gereği tek faaliyet alanı denetim olan tüzel kişiliktir.

Denetim faaliyetinin sonucu denetim raporlarıdır. "Denetim Hizmeti Hakkında"ki Yasanın 8. maddesinde belirtildiği üzere, denetçi raporu denetçinin (denetleme kurumunun) imzası ve onayı ile tasdik edilmiş, denetimi yapılan işletmenin mali durumunu, dönem faaliyetlerinin yasallığını, muhasebe sisteminin doğru ve düzgün bir şekilde yürütülmesini, muhasebe hesaplarının doğruluğunu yansıtan ve bütün gerçek ve tüzel kişiler, bütün devlet organları ve mahkeme organları için büyük önem arz eden hukuki bir senettir[127]. Yetkili devlet organlarının kararları gereği, yapılan denetimin sonuçlarının raporlandığı denetçi raporu, Azerbaycan Cumhuriyeti tarafından yapılan ekspertiz ile aynı derecede tutulmaktadır. Denetçi raporunun şekil ve içerik olarak tekdüze olmasını Denetçiler Odası sağlamaktadır.

Denetime ilişkin mevzuat gereği, bağımsız denetçiler ve denetleme kurumları devlet kayıtlarına geçirildikleri tarihten itibaren beş yıl boyunca denetim faaliyetlerini yapabilmektedirler. Denetçi denetim sertifikasını aldığı andan itibaren denetim faaliyetlerini yürütmekte serbesttir. Denetçi kendi faaliyetlerini bağımsız veya belirli bir denetleme kurumunun çalışanı gibi yürütmektedir. Denetçiler başka

[127] Azerbaycan'da Denetim: Denetimin Oluşumu ve Gelişimi, (a.g.e.), s. 76

alanlarda faaliyet göstermeleri kesinlikle yasaktır[128]. Bağımsız denetçiler kendilerinin belirlemiş oldukları bir iş planı çerçevesinde çalışmakta ve bu çalışma planını Denetçiler Odası'na sunmaktadırlar. Denetçiler Odası da yapılan ve yapılacak olan denetimin kalitesini denetlemektedir. Denetleme kurumları ise Azerbaycan Cumhuriyeti ilgili mevzuatının öngördüğü şekilde ilgili devlet organları tarafından kayda alınmaktadırlar. Denetim faaliyeti yürtmek hakkı tanıyan lisansa sahip en az üç kişiden oluşan denetleme kurumu Denetçiler Odası'nın vermiş olduğu lisansı aldığı tarihten itibaren denetim yapma hakkına sahiptir.

Bağımsız denetçiler ve denetleme kurumları aşağıdaki haklara sahiptirler[129]:

- İlgili yasalar ve müşteri işletme ile imzalanan anlaşma şartları çerçevesi dışına çıkmadan yapacağı denetimin metotlarını serbest olarak belirleyebilmek,
- Müşteri işletmenin bütün faaliyet raporlarını talep etmek ve kontrol için kendinde saklamak, işletmede bulunan nakit miktarının, menkul kıymetlerin, maddi varlıkların tutarlarını kontrol etmek ve denetim için ihtiyaç duyduğu diğer bütün bilgileri elde etmek,
- Müşteri işletmenin yönetiminden veya yönetim kurulundan ve işletme çalışanlarından ilgili konularda yazılı bilgi almak,
- İlgili devlet organları tarafından verilen talimatlar doğrultusunda denetimi yapılmak istenen işletmelerde denetim faaliyetini yaparken, ortaya çıkardığı

[128] V. NOVRUZOV, (a.g.e.), s. 49

[129] V. NOVRUZOV, (a.g.e.), s. 49

eksiklik ve yanlışlıkları belirlemek ve gerekirse denetimi yapılan işletme hakkında dava açmak,

- Denetimin yapılması sırasında diğer denetçilerin hizmetlerinden yararlanmak,
- Denetimi yapılan işletmenin denetçinin ihtiyaç duyduğu senetleri temin etmemesi durumunda yapacağı denetimden vazgeçmek,

Azerbaycan Cumhuriyeti ilgili mevzuatında bağımsız denetçilerin ve denetleme kurumlarının yükümlülükleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir[130]:

- Denetimin yapılması sırasında Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarına birebir uymak,
- Denetim faaliyetlerini ve denetimi ilgilendiren diğer konularda kaliteli hizmet sunmak,
- Müşteri işletmenin muhasebe sisteminin ve hesaplarının durumunu, doğruluğunu, mevcut yasalara uygunluğunu kontrol etmek,
- Denetimin yapılması sırasında ortaya çıkarılan bütün eksiklikler ve muhasebe sisteminin uygulanması ve hesaplarının durumu ile belirlenen yanlışlıkları işletme yönetimine bildirmek,
- Müşteri işletmenin kendi isteği ile yapılan denetimler sırasında elde edilen bilgileri gizli tutmak,
- Kontroller sırasında işletme yönetiminden alınan veya denetim sırasında oluşturulan senetleri zarara uğramadan korumak,

[130] A. NAGİYEV, V. NOVRUZOV, H. ALLAHVERDİYEV, A. ALİRZAYEV, (a.g.e.), s. 114

- Müşteri işletmeden denetime başlanmadan önce müşteri yönetimi ve çalışanlarına yasal mevzuatı, tarafların hak ve yükümlülüklerini, bununla birlikte denetçi raporunda yer alacak olumlu ve olumsuz tarafları geniş bir şekilde açıklamak

Bağımsız denetçiler ve denetleme kurumları kendi faaliyetlerini yasaların öngördüğü şekilde yeterince iyi yapmadıkları durumlarda Azerbaycan Cumhuriyeti yasaları ve müşteri işletme ile imzalanan anlaşma şartlarına bağlı olarak dava edilebilirler. Böyle durumlarda veya buna benzer herhangi bir durum tespit edildiğinde Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası denetçilerden veya denetleme kurumlarından denetim yapma hakkı tanıyan sertifikalarını alabilir ve lisanslarını iptal edebilir. Aşağıda bu tür durumlardan söz edilmiştir[131]:

1. Bir yıl içerisinde üç kez verimsiz veya kalitesiz denetim yapıldıkta,
2. Denetimin yapılması sırasında Azerbaycan Cumhuriyeti ilgili yasalarına uyulmadıkta,
3. Lisansın verilmesinden sonra denetçi tarafından doğru olmayan, yanlış bilgilerin sunulması durumunda,
4. Denetçinin denetim faaliyeti zamanı elde ettiği bilgiler denetimi yapılan işletmenin izni ve onayı olmadan üçüncü kişilere verildikte,
5. Denetçi elde ettiği bilgileri mevzuatta gösterilen durumlar istisna olmakla gizli tuttukta

"Denetim Hizmeti Hakkında" Kanunda denetim hizmeti, belirtilmiş kurallar çerçevesinde, bağımsız denetçi veya denetleme kurumu ile müşteri işletme arasında imzalanmış ve anlaşmayı ilgilendiren bütün konuların yer aldığı anlaşmayı kapsayan bir süreçtir. Anlaşma maddelerinde kontrol faaliyetlerinin konusu, denetim

[131] "Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim yapma hakkını tanıyan lisansların verilmesi şartlarının onaylanması hakkında" Karar, Bakü, Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu'nun 13 Ocak 1998 tarihli ve 9 sayılı Karar.

süresi, yapılacak çalışmaların kapsamı, müşteri işletme tarafından ödenilecek tutar ve tarafların karşılıklı sorumlulukları açık bir şekilde belirtilmek zorundadır. Müşteri işletme denetçilerin verimli ve özverili çalışmaları için işletmede gerekli bütün olanakların sağlanmasından birebir sorumludur. Bunun yanı sıra, denetçi denetimini yaptığı işletmeden veya herhangi bir üçüncü kişiden bağımsız bir statüde çalışmalarını sürdürmektedir.

İşletme yönetimi denetimin yapılması için ihtiyaç duyulan bütün senetleri, kayıtları ve raporları denetçiye sunmak zorundadır ve bu senetlerin doğruluğundan sorumlu olmaktadır. Yönetim denetçiyi ilgilendirebilecek herhangi bir soruya ilişkin bilgileri sunmak zorundadır. Bununla birlikte, yönetim istediği denetçiyi işletmenin denetimini yapması için seçmekte serbesttir.

Denetçiler yalnız müşterisi olan işletmenin yönetimi ile akraba oldukta, o işletmenin kurucusu, hissedarı oldukta, kendi faaliyetleriyle ilgili o işletmeye daha önce hizmet vermesi durumunda bahsi geçen işletmenin denetimini yapamaz.

"Denetim Hizmeti Hakkında" çıkarılan Kanun'un "Anlaşmazlıkların Çözülmesi" isimli 19. maddesinde belirtildiği üzere, denetçiyle (denetleme kurumu ile) müşteri işletme arasında emlak temeline dayanan bütün anlaşmazlıklar Denetçiler Odası'nda çözüme kavuşturulamadığı durumlarda, konuyu aydınlatması için mahkemeye başvurulur. Müşteri işletme belirlenmiş şekliyle Denetçiler Odası'nın denetçiye lisansın verilmemesi veya lisansının iptali, bununla birlikte denetleme kurumunun tüzel kişilik olarak tanınmamasına yönelik taleplerde bulunabilir ve şikâyet edebilir.

Denetçiler Odası denetleme kurumlarının finansal tablolarının ve faaliyet sonuçlarının mevzuat açısından uygunluğunu denetlemektedir.

"Denetim Hizmeti Hakkında" ki Kanun'un yanı sıra, denetimi ilgilendiren "Yabancı Sermayenin Korunması Hakkında", "Sigorta Hakkında", "Anonim Şirketler Hakkında", "Belediyelerin Mali Kaynakları Hakkında", "Limited Şirketler Hakkında", "Çevre Sorunları Hakkında" ve "Yatırım Fonları Hakkında" ki kanunlarda denetim faaliyetinin düzenlenmesine ilişkin maddeler yer almaktadır. Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu'na esasen, denetim faaliyetlerinin sonuçları yazılı bir rapor halinde sunulmalıdır. Raporda, muhasebe kayıtları, 12 aylık bilânço, gelir tablosu ve denetçinin raporunda görüş ile açıklamalarına yer verip vermediği kesinlikle belirtilmek zorundadır. Denetçi raporun altına imzasını attıktan sonra denetimini yaptığı işletmenin yönetimine bu sonuçları iletmekle sorumludur.

10. AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NDE DENETİM FAALİYETİ YAPMA HAKKINI TANIYAN LİSANSLARIN VERİLMESİ

Azerbaycan Cumhuriyeti "Girişimcilik Faaliyeti Hakkında" ve "Denetim Hizmeti Hakkında" ki Kanunlarına ek olarak, Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın 27 Ocak 1997 tarihli ve 543 sayılı, 4 Ekim 1997 tarihli ve 637 sayılı fermanları ve 13 Ocak 1998 tarihli "Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim faaliyeti yapmak için verilen özel lisans hakkında" ki kanunu destekleyici nitelik taşımış ve denetim lisanslarının verilmesi görevi Denetçiler Odası'na devredilmiştir.

Denetçiler Odası tarafından verilen lisans, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilere, yabancı şirket temsilciliklerine verilen ve denetim hakkı tanıyan resmi bir senettir. Lisans almak için başvuran adaylar sadece lisans aldıktan sonra denetim faaliyetinin gerektirdiği şartlar ve süre dâhilinde

denetim faaliyetinde bulunabilirler. Yabancı şirket şubeleri ve temsilcilikleri kendi ülkelerinde almış oldukları denetim lisanslarının Azerbaycan Cumhuriyeti'nde tanınmasını sağlayan uluslar arası anlaşmaların olmadığı durumlarda, aynı şirketler Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarının gerektirdiği şekilde tekrar bu lisansları almak zorundadırlar[132]. Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen herhangi bir şirket veya yabancı şirket şubeleri kendi bünyelerinde Denetçiler Odası tarafından denetçi lisansı almış en az üç kişi bulundurmak zorundadırlar. Lisans sahibi kişiler lisanlarından sadece kendileri faydalanabilir, kimseye devredemezler.

11. DENETİM HİZMETİ HAKKINDA KANUN

Azerbaycan Cumhuriyeti 16 Eylül 1994 tarihli ve 882 sayılı Kanunu

Bu Kanun, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim sisteminin organize edilmesi, uygulanmasına yardımcı olacak her türlü hukuksal temeli, denetçilerin fonksiyonlarını, haklarını ve yükümlülüklerini belirlemekte, mülkiyet sahiplerinin emlak haklarının koruyan bağımsız mali kontrol sisteminin kurulmasını amaçlamaktadır[133]. Denetim hizmetini ilgilendiren her türlü ilişkiler bu Kanun, Azerbaycan Cumhuriyeti diğer ilgili yasaları, bununla birlikte bir dizi uluslar arası anlaşmalarla düzenlenmektedir[134].

Yukarıda bahsi geçen bütün konuların ayrıntılı olarak yer aldığı "Denetim Hizmeti Hakkında" Kanun Ek 1'de verilmiştir.

---

[132] "Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim yapma hakkını tanıyan lisansların verilmesi şartlarının onaylanması hakkında" Karar, Bakü, Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu'nun 13 Ocak 1998 tarihli ve 9 sayılı Karar.
[133] V. NOVRUZOV, (a.g.e.), s.9.
[134] http://www.audit.gov.az/index.php?p=21, 22 Şubat 2006

12. AZERBAYCAN CUMHURİYETİ DENETÇİLER ODASI

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası denetim hizmetinin düzenlenmesini ve gelişimini hayata geçiren, emlak sahiplerinin emlak haklarını, işletmelerin ve denetçilerin (denetleme kurumlarının) çıkarlarını gözeten, bağımsız denetçiler ve denetleme kurumlarının kendi faaliyetleri sırasında ülkenin yasal düzenlemelerinin öngördüğü yasalara ve kurallara uyulup uyulmadığını kontrol eden bağımsız mali organdır[135]. Denetçiler Odası Nisan 4, 1996 tarihinde faaliyetine başlamıştır. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Azerbaycan'da denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi ve yürütülmesinden sorumlu en üst mercek kurumdur.

- **GÖREVİ**: İşletmelerde muhasebe uygulamaları ve mali nitelik taşıyan olayların kesin, doğru ve dürüst bir şekilde yürütülmesinin yanı sıra, çeşitli etkinlikler aracılığı ile Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim hizmetinin uygulanması ve gelişimini sağlamaktır.

- **FONKSİYONLARI:** Denetçiler Odası bağımsız denetçilere (denetimleme kurumlarına) lisans vermekte, bu kuruluşların faaliyetlerini denetlemekte, denetimin uygulanmasına ilişkin standartlar, talimatlar, öneriler hazırlamakta, yeniden denetimi uygulamakta, özelleştirme ve ya başka sebeplerle işletme sermaye ve varlıklarının doğru ve güvenilir bir şekilde değerlendirilmesi sağlamaktadır.

- **YETKİLERİ:** Denetçiler Odası bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yürütmüş oldukları denetim hizmetinin kalitesini kontrol etmekte, denetçiler ve müşterileri arasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları değerlendirip çözümler sunmakta, gerçek veya tüzel kişilere denetim ve mali nitelikli olaylarla

[135] www.audit.gov.az Anasayfa

ilgili ve denetim konusunu ilgilendiren diğer konularda ilgili elde etmiş olduğu bilgi ve birikim sayesinde hizmet vermektedir.

Azerbaycan Cumhuriyeti "Denetçiler Odası Hakkında" Kanun Ek 2'te verilmiştir.

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın organizasyon yapısı aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır[136]:

- Üst Yönetim
- Denetimin hukuksal altyapısı, yasal mevzuatı, sistemin düzenlenmesi ve denetimin kalitesinin denetlenmesi konularında hizmet veren bölüm
- Rüşvet ve yolsuzluğa karşı faaliyette bulunan bölüm
- Bilimsel çalışmalar ve eğitim bölümü
- Finansman bölümü
- Basım bölümü

Denetçiler Odası Yönetim Kurulundan ve Özel Komisyonlardan oluşmaktadır. Bu komisyonlar aşağıdakilerdir[137]:

- Sınav komisyonu
- Uzmanlaştırma komisyonu
- Denetim yapma hakkını tanıyan lisansların veren komisyon
- Denetim norm ve standartlarının hazırlanmasını yürüten komisyon
- Yeniden denetim konusunda çalışan komisyon
- Denetimin kalitesini kontrol eden özel komisyon
- Denetçilerin iş etiği komisyonu

[136] http://www.audit.gov.az/index.php?p=10, 23 Ocak 2006
[137] http://www.audit.gov.az/index.php?p=10, 23 Ocak 2006

- Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim faaliyetinin gelişimine destek veren yardım fonu

12.1. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın Uluslar Arası İlişkileri

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Denetçiler Odası uluslar arası ilişkilerinin boyutunun ve kapsama alanının genişletilmesi, uluslar arası kuruluşların yürüttüğü etkinliklerde Azerbaycan'lı denetçilerin katılımının sürekliliğinin sağlanması, denetim alanında yabancı tecrübenin öğrenilmesi, ilgili edebiyatın elde edilmesi, işbirliği olanaklarının artması için devamlı olarak çalışmalarını sürdürmektedir. Bunun sonucunda Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Denetçiler Odası şimdiye kadar 8 bölgesel ve uluslar arası denetim kuruluşuna üye olmuştur. Bunlar[138],

1-) Ekonomik İşbirliği Teşkilatına Üye Ülkeler Yüksek Denetim Kurumları - ECOSAI – Mayıs 1997, Ankara, Türkiye

2-) Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü -INTOSAI – Kasım 1007, Montevideo, Uruguay

3-) Muhasebecilerin ve denetçilerin 'Avrasya' Uluslararası Bölgesel Federasyonu- Haziran 1999, Kyiv, Ukrayna

4-) Uluslararası İç Denetim Enstitüsü - IIA- Haziran 1999, Kvebek, Kanada

5-) Asya Sayıştayları Birliği - ASOSAI- Ağustos 1999, Hongkong, Tayland

6-) Bağımsız Devletler Birliğinin üyesi olan devletlerin Mali Kontrol Organlarının Birliği- Kasım 2000, Moskova, Rusya

[138] http://www.audit.gov.az/index.php?p=19, 15 Şubat 2006

7-) Avrupa Sayıştaylar Birliği - EUROSAI- Mart 2001, Lyublyana, Slovenya

8-) Avrupa Muhasebeciler ve Denetçiler Federasyonu - EFAA- Mayıs 2003, Madrid, İspanya

Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası'nın kurulması ve faaliyete başlamasının ardından Denetçiler Odası INTOSAI, ECOSAI, ASOSAI, Bağımsız Devletler Birliğinin üyesi olan devletlerin Mali Kontrol Organları Birliği ve EUROSAI kuruluşları bazında olan yetkilerini Ocak 2002 tarihinden itibaren Hesap Odası'na devretmiştir

12.2. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Kurulu'nun Onaylamış Olduğu Talimatların, Kuralların ve Yorumların Listesi[139]

1- Denetim standartlarından "Denetimin Planlanması"nın uygulanmasına ilişkin talimat (AS1DS 014/050–99, Karar 32/2, 24.03.1999)

2- 'Denetçilerin ve denetçi kuruluşların faaliyetini yansıtan 6 aylık (veya 12 aylık) raporların düzenlenmesine ilişkin' talimat

3- 'Denetçi kuruluşun raporlarına ilişkin' talimat

4- 'KOBİ'lerin denetlenmesinin özellikleri' ulusal denetim tecrübesi hakkında kanun (AS1ÜS 067/087 – 12.09.2003)

5- 'Bankalar arası onaylama süreçlerine ilişkin' kanun (AS1ÜS 065/085-13.06.2003)

6- 'Mali raporların denetimi sırasında çevre sorunlarının değerlendirilmesine ilişkin' Kanun (AS1ÜS 069/089 – 23.12.2003)

[139] http://www.audit.gov.az/index.php?p=24, 21 Aralık 2005

7- ‘Denetim hizmeti ile ilgili yapılan başvurulara ilişkin’ kanun (AS1DS 023/074 – 03.03.2004)

8- ‘Denetim hizmeti yapılan kuruluşun yönetimi ile ilişkiler’ hakkında kanun (AS1ÜS 070/090 – 11.05.2004)

9- ‘Mali nitelik taşıyan olayların denetiminin amacı ve temel prensipleri’ standardının uygulanmasına ilişkin yorumlar (AS1ÜSŞ 071/091 – 16.06.2004)

10- ‘Denetçinin yapmış olduğu çalışma ile ilgili raporlara’ ilişkin denetim standardının uygulanmasının yorumu (AS1ÜSŞ 072/092 – 19.11.2004)

11- ’Bilgisayar yardımıyla denetim türleri hakkında’ kanun (AS1ÜS 075/095 – 30.06.2005)

12- ’Profesyonel uzmanların çalışmalarından yararlanma’ uygulamasına ilişkin yorumlar (AS1ÜSŞ 074/094 – 15.03.2005)

13- ‘Dış denetçilerin ve banka denetçilerinin bir biriyle ilişkilerine ilişkin’ Kanun (AS1ÜS 076/096 – 30.06.2005)

14- ‘Bilgisayar teknolojileri temeline dayanan bilgi veritabanı sistemi’ne ilişkin kanun (AS1ÜS 077/097–03.08.2005)

12.3. Finans Sektöründe Denetim Yapılmasına İlişkin Programlar[140]

1. Bankalarda denetim yapılmasına ilişkin program (AS1DS 025/076 – 19.01.2005 tarihli, 144/2 sayılı Karar)

2. Anonim şirketlerde denetim yapılmasına ilişkin program (AS1DS 026/077 – 19.01.2005 tarihli, 144/2 sayılı Karar)

3. Yatırım fonlarında denetim yapılmasına ilişkin program (AS1DS 027/078 – 19.01.2005 tarihli, 144/2 sayılı Karar)

[140] http://www.audit.gov.az/index.php?p=24\ 21 Aralık 2005

4. Sigorta şirketlerinde denetim yapılmasına ilişkin program (AS1DS 028/079 – 19.01.2005 tarihli, 144/2 sayılı Karar)

5. Belediyelerde denetim yapılmasına ilişkin program (AS1DS 029/080 – 19.01.2005 tarihli, 144/2 sayılı Karar)

6. Limited şirketlerde denetim yapılmasına ilişkin program (AS1DS 030/081 – 19.01.2005 tarihli, 144/2 sayılı Karar)

7. Varlıkların değerlendirilmesi ve denetiminin yapılmasına ilişkin program (AS1DS 031/082 – 19.01.2005 tarihli, 144/2 sayılı Karar)

13. AZERBAYCAN CUMHURİYETİ HESAP ODASI

2001 yılı sonlarında faaliyete başlayan Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası devlet bütçesi ve kamu harcamalarının kontrol organı olması amacı ile kurulmuştur. Hesap Odası'nın kurulma amaçlarından bir diğeri ise ülkede kamu denetiminin oluşturulması, organize edilmesi ve gelişmesinin sağlanması yönünde adımların atılmasıydı[141].

Azerbaycan'da kamu denetimi fonksiyonunu yapacak olan Hesap Odası aynı zamanda bütçe meseleleri konusunda danışmanlık hizmetini verecek organ olması gerekir. Bir başka deyişle Hesap Odası denetim fonksiyonunu yürütmekle birlikte danışmanlık görevini de yapması gerekir. Hesap odasının temel önerileri bütçe ve mali bilgilerin arz edilmesi kurallarının kabul edilmesi için temel teşkil etmelidir.

Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası'nın fonksiyonları[142]:

[141] Denetim: Yasal Mevzuat ve Hukuki Belgeler (a.g.e.), s.4
[142] V. NOVRUZOV, (a.g.e.), s.584

- Özelleştirmenin denetimi
- İktisadi ve mali konularda devletlerarası anlaşmaların uygulanmasının denetimi
- Mali kaynakların planlanması ve verimli kullanılması konusunda Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Cumhurbaşkanına, Millet Meclisi'ne ve denetim yapılan kuruluşlara öneri ve tekliflerde bulunmak;
- Yolsuzluk ve mali dolandırıcılıkların belirlenmesi ve ortadan kaldırılması konusunda danışmanlık görevi yapması;
- Ekonomik reformların uygulanmasının denetimi

Azerbaycan Cumhuriyeti "Hesap Odası Hakkında" Kanun Ek 3'te verilmiştir.

14. AZERBAYCAN CUMHURİYETİ ULUSAL DENETİM STANDARTLARI

Azerbaycan Cumhuriyeti ulusal denetim standartları aşağıda sıralanmıştır[143]. Bu standarların yanı sıra Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Kurulu denetimin gelişimine katkı sağlayacak bir sıra hukuki belge de hazırlamıştır[144].

1. "Denetimin Planlanması" denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu'nun 24 Mart 1999 tarihli ve 32/2 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

[143] Denetim: Yasal Mevzuat ve Hukuki Belgeler, (a.g.e.), s.53–175.
[144] http://www.audit.gov.az/index.php?p=24, 22 Şubat 2006

2. “Denetimin Planlanması” denetim standardının uygulanmasına yönelik talimat (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 24 Mart 1999 tarihli ve 32/2 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

3. “Denetimin Yapılmasının Şartları” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 7 Aralık 1999 tarihli ve 43/1 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

4. “Muhasebe Hesaplarında Yanlışlıklar Bulundukta Denetçilerin Yapması Gerekenler” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 27 Mayıs 2000 tarihli ve 55/3 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

5. “Denetimin Yapılması Zamanı Diğer Denetçilerin Hizmetlerinden Yararlanmak” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 31 Ağustos 2000 tarihli ve 60/8 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

6. “Denetçilerin Özel Durumların Denetimini Yapması” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 31 Ağustos 2000 tarihli ve 60/9 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

7. “İşletme Yönetimi Tarafından Denetçiye Sunulan Bilgiler” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 20 Ekim 2000 tarihli ve 63/1 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

8. “Denetçi Raporu” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 9 Aralık 2000 tarihli ve 66/4 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

9. “Uzman Görüşünden Yararlanma” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 10 Şubat 2001 tarihli ve 71/4 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

10. “Risklerin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 20 Eylül 2001 tarihli ve 80/6 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

11. “Bilgisayar Ortamında Denetim” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 2 Ekim 2001 tarihli ve 81/6 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

12. “Denetimde Önemlilik” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 5 Kasım 2001 tarihli ve 84/3 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

13. “Analitik Süreçler” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 29 Kasım 2001 tarihli ve 86/3 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

14. “Meslek Bilgisi” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 26 Aralık 2001 tarihli ve 88/2 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

15. “Denetçi Seçimi” denetim standardı (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yönetim Kurulu’nun 15 Ocak 2000 tarihli ve 46/2 sayılı kararı ile onaylanmıştır).

15. ULUSAL DENETLEME KURUMLARI

Azerbaycan Cumhuriyeti’nde faaliyet gösteren ulusal denetleme kurumlarının listesi aşağıda gösterilmiştir[145]

1. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası

[145] http://www.audit.gov.az/index.php?p=15, 21 Ocak 2006

2. Denetim Hizmeti Departmanı
3. Bakü Denetleme Kurumu
4. Lenkeran Denetleme Kurumu
5. Gence Denetleme Kurumu
6. Nahçıvan Denetleme Kurumu
7. “Azerbeynelhalk denetim hizmeti» Limited şirketi
8. “Balans-Audit” denetim danışma şirketi
9. “RR & VAM-Beynelhalk”bağımsız denetleme kurumu
10. “Muhasebe- Maliye” Denetleme Kurumu
11. “Finansist”Denetleme Kurumu
12. “FORUM” Limited Şirketi
13. “KASPİAN KONSALTİNQ” Denetleme Kurumu
14. “CENTRAL ASIA BUSINESS CONSULTANTS Ltd.” Denetleme Kurumu
15. “G & A” Denetleme Kurumu
16. “HAZAR AUDİT” Limited Şirketi
17. “Audit-Lider” Limited Şirketi
18. “ALFA –AUDIT” Limited Şirketi
19. “Ekspert-Audit Konsaltinq” Limited Şirketi
20. “M & Jaccuracy consulting” Limited Şirketi
21. “Debet-Audit” Limited Şirketi
22. “Kapital-Audit LTD” Limited Şirketi
23. “VES–Audit” Limited Şirketi
24. “Caspian Business Consultants” Limited Şirketi

25. “F.N. Audit Servis” Limited Şirketi
26. “Halal” Denetim ve Danışma Limited Şirketi
27. “ESKORT” Limited Şirketi
28. “ATA AUDİT” Limited Şirketi
29. “AUDİT-SERVİS” Limited Şirketi
30. “AGN MAK AZƏRBAYCAN LTD” Limited Şirketi
31. “ARAN AUDİT” Limited Şirketi
32. “CAVİD AUDİT” Limited Şirketi
33. “KERMUR AUDİT” Limited Şirketi
34. “ZAMAN-AUDİT” Limited Şirketi
35. “E.M.M. Audit consulting” Limited Şirketi
36. “Trast-Audit consulting” Limited Şirketi
37. “Rehber Audit” Limited Şirketi
38. “Araş – Audit” Limited Şirketi
39. “AGN MAK Bakı” Limited Şirketi
40. “NN AUDİT” Limited Şirketi
41. “GB AUDİT Ko” Limited Şirketi

16. YABANCI DENETLEME KURUMLARI

Azerbaycan’da denetim hizmetini veren yabancı ülke denetleme kurumları ve temsilciliklerinin listesi aşağıda sıralanmıştır[146]

1. “Ernst and Yang Sis LTD” şirketinin Azerbaycan temsilciliği

[146] http://www.audit.gov.az/index.php?p=17, 21 Ocak 2006

2. Hollanda'nın "Pricewaterhouse Coopers Eastern Europe B.V." şirketinin Bakü şubesi

3. "KPMC Azerbaycan Limited" şirketi temsilciliği

4. "MOORE STEPHENS AZERBAIJAN LIMITED" şirketinin Azerbaycan şubesi ,

5. "Deloitte & Touche" Limited Şirketi

18. AZERBAYCAN CUMHURİYETİ DENETİM SİSTEMİNİN REFORMU KONSEPTİ

Azerbaycan Cumhuriyeti ekonomisinin gelişmesi, dünya ekonomik sistemine uyumu, kamu sektöründe gerçekleştirilen reformlar ve toplumsal olarak demokratikleşmeye doğru atılan adımların bir sonucu olarak uluslar arası standartları karşılayabilecek denetim sisteminin kurulması zorunlu hale gelmektedir. Azerbaycan'da devletin önemli yönünü oluşturan kamu harcamalarının kontrol altında tutulması sisteminin yeniden yapılandırılması, mali kaynakların kullanım verimliliklerinin arttırılması, kamu harcamalarının şeffaf bir şekilde düzenleme sürecinin oluşturulması gibi sorunlarla birlikte denetim sisteminin reformu Azerbaycan Cumhuriyeti eski Cumhurbaşkanı Haydar Aliyev'in talimatları doğrultusunda 1994 yılında denetim sistemi kurulmuştur. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim sisteminin mükemmel bir şekilde uygulandığı söylenemez. Azerbaycan Cumhuriyeti'nin uluslar arası platformda, yabancı sermaye akımının ülkeye girmesini ve ülkenin bir bütün olarak büyümesini sağlayabilecek güvenilir denetim sisteminin olması önemli hale gelmektedir.

Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın 29 Aralık 1998 tarihli "Azerbaycan Cumhuriyeti'nin kamu yönetimi sisteminde reformların yapılması amacıyla devlet Komisyonu'nun oluşturulması ile ilgili" ve 7 Ocak 1999 tarihli "Kamu denetimi sisteminin iyileştirilmesi ve girişimciliğin gelişmesi alanında yapay engellerin ortadan kaldırılması ile ilgili" kararları temel alarak Denetçiler Odası 1999 yılında "Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim sisteminin reformu konsepti"nin projesini hazırlamış ve Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu'nun, ilgili Bakanlıkların fikir ve görüşleri, bunun yanı sıra yasal mevzuata ilave edilen yenilikler de dikkate alınarak aynı proje tekrar gözden geçirilmiştir. Konseptin esas amacı yukarıda belirtilen sorunların çözümünü sağlamakla bağımsız Azerbaycan Cumhuriyeti'nde mali kontrol sisteminin oluşturulması için ihtiyaç duyulan bilimsel alt yapıyı oluşturmaktır.

18.1. Denetim Sisteminde Reformların Zorunluluğu ve Amacı

Denetim alanındaki reformların temel amacı Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetimin pazar ekonomisine ve uluslar arası tecrübeye göre yapılandırmak ve bununla da ülke ekonomisinde ilgili mali şeffaflığın sağlamaktır. Bu alanda yapılacak olan reformların temel görevleri aşağıdaki gibidir:

- Uluslar arası denetim standartlarına ve uygulamasına cevap verecek kamu denetimi, dış denetim ve iç denetimin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi,
- Denetim sisteminin yukarıdaki türleri arasında karşılıklı ilişkinin ve işbirliğinin oluşturulması,

- Devlet organlarına, yatırımcılara ve işletmelere mali kaynakların verimli ve amaca uygun kullanılması konularında tavsiyelerde bulunmak, görüş bildirmek.

- Aynı zamanda Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetimin dünya standartları ölçeğinde organize edilmesini, muhasebe ve raporlarının yasallığı ve düzgünlüğünün kontrol edilmesini talep etmektedir.

Bu anlamda denetim hizmetinin daha geniş kapsamda kabul edilmesi, aynı kapsamda müşterilere ekonomik strateji konusunda tavsiyelerde bulunmanın yanı sıra rasyonel kararların alınması gibi konularda da çok geniş kapsamlı faaliyetlerin olmasını zorunlu görmektedir. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde kurulacak olan denetim sistemi kendi faaliyetinin önemli yönlerinden birini oluşturan ekonomi ve maliye alanlarındaki mevcut durumu göstermenin yanı sıra bu alandaki gelişimin önemli perspektiflerinden bahsetmek ve bunu ortaya çıkaracak bir sistem olmalıdır.

18.2. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Uluslar Arası Standartlara Uygun Denetim Sisteminin Oluşturulması

Azerbaycan'da denetim sisteminin oluşturulması ve sistemin organizasyonel yapısının 2 kademeden oluşması gerekir:

1. Denetim sisteminin çekirdeği: Denetim organlarını ve denetimle herhangi bir şekilde ilişkisi olan organlar, bunun yanı sıra denetim faaliyeti ile birebir ilişkisi olan diğer şirketleri kapsamaktadır.

2. Denetim sisteminin diğer organları: Kendi yönetim görevlerinin temelini oluşturan ve yasal mevzuatla kontrol fonksiyonlarını kapsayan diğer bütün devlet organları ve onları temsil eden diğer kurumlar.

Azerbaycan'da pratikte uygulanan uluslar arası denetim faaliyetlerinin ve metotlarının uygulanması, denetimin organize edilmesi ve yapılandırılmasının en temel yönelimlerinden birisi olmaktadır. Dünyada denetim alanındaki uygulamalarda da görüldüğü gibi, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde de işletmelerin denetim yapılmaksızın faaliyetlerini sürdürmeleri düşünülemez. Pazar ekonomisinin sınırlarının genişlemesi ve işletmelerin sayıca artması sonucu Azerbaycan'da uluslar arası tecrübe temelinde yeni çevre kültürü ve girişimcilik kültürünün yapılandırılması kaçınılmaz olmaktadır. Bununla ilgili olarak bir sıra yabancı ülkelerde büyük bir başarıyla uygulanan çevre denetiminin yapılandırılması ve geliştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Ve bu alanda ortaya çıkabilecek herhangi bir tekelleşme veya haksız rekabeti önlemek amacıyla denetim sisteminin oluşturulması ve bazı karmaşık önlemlerle bu tür olayların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Bütün yukarıda anlatılanların yanı sıra Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetimin yapılandırılması ve gün geçtikçe denetimin ekonomiyi oluşturan bütün alanlara yayılması amacıyla, diğer ülkelerin denetleme kurumları, denetçiler odaları, büyük tecrübeye sahip yabancı denetleme kurumlarıyla karşılıklı işbirliği temeline dayanan faaliyetlerin devam ettirilmesi ve ülkede verimli pazar koşullarının yaratılmasında denetimin rolü oldukça büyük ve önemlidir. Ve bu sebepten dolayı denetimin olabildiğince yayılması ve öneminin vurgulanması, değişik iş kollarında faaliyetlerini sürdüren bir sıra iş adamlarına bu konuların anlatılması, denetçilerin iş etikleri ve yaptıkları hizmet faaliyetinin sürekli olarak kontrol altında tutulması, bilgi ve tecrübelerinin devamlı surette arttırılması, denetçilerin yapmış oldukları hizmetin kalitesinin kontrolünün sıkılaştırılması ve iç denetimin gelişimine yönlendirilmiş önlemlerin uygulanması da yukarıda belirtilen amaçlara birebir uygun düşmekte ve

Azerbaycan'da denetim hizmetinin gelişmesi ve yüksek seviyeye ulaşmasında hayati önem arz etmektedir.

18.3. Denetimde Önem Arz Eden Konular

Bunun yanı sıra Azerbaycan Cumhuriyeti'nin denetim sisteminde bazı konular çok büyük önem arz etmektedir. Bunlar;

- Denetimin hukuki alt yapısının geliştirilmesi,
- Denetimin yapılandırılması ve bu konuda uluslar arası tecrübeden faydalanılması,
- Denetçilerin yetiştirilmesi ve uzmanlaştırılması sürecinin yeniden yapılandırılması,
- Denetim hizmetinin kalitesinin arttırılması ve denetim kontrolünün geliştirilmesi,
- Denetim sisteminde düzenlemelerin, bununla birlikte işletmeler ve ilgili devlet organları arasında ilişkilerin yeniden yapılandırılması.

19. DENETİM SİSTEMİNİN GELİŞMESİ VE İYİLEŞTİRİLMESİ KONUSUNDA ÖNERİLER

19.1. Denetçilerin Yetiştirilmesi

Denetimin gelişmesine birebir etki eden en temel konulardan birisi uluslar arası düzeyde faaliyette bulunabilecek denetçilerin hazırlanması ve onların uzmanlık derecelerinin sürekli olarak artırılmasıdır. Denetçilerin hazırlanması ve uzmanlık

düzeylerinin yükseltilmesi konuları tartışılırken üç temel yönde çalışmalar düzenli olarak yürütülmelidir:

1. Üniversitelerin kendi bünyelerinde uluslar arası standartlara ters düşmeyecek muhasebe ve denetim programların hazırlanması ve üniversite ders programlarına dahil edilmesi büyük önem arz eden ilk konu konumundadır. Asıl sorun muhasebenin veya denetimin ileriki yaşlarda veya üniversiteyi bitirdikten sonra öğrenilmeye çalışılmasıdır. Çünkü bu durumda yetiştirilen kişiler çok fazla zaman kaybetmekle beraber, eğitimden amaçlanan verimlilik de düşmektedir. Üniversite programlarına alınan herhangi bir dersin gerçekten amaca uygun olması kaçınılmaz olmaktadır. Zira zorunlu okutulan dersler uzmanlaşma söz konusu olunca pek bir anlam ifade etmemekte, zaman kaybından başka bir işe yaramamaktadırlar. Ülkede denetimden sorumlu en üst kurum çeşitli yollarla üniversite ders programlarında muhasebe eğitimini sistematik bir biçime sokmalıdır.

2. Üniversitelerde okutulan muhasebe ve denetim içerikli derslerin seviyelerinin istenilen düzeyde olmamaları durumunda denetim faaliyetinde bulunmak isteyen şahıslara uluslar arası tecrübeden faydalanarak kısa süreli özel programların hazırlanması yukarıda belirtilen ilkin amacın gerçekleştirilmesi açısından büyük önem arz edecektir. Zira üniversitelerde okutulan derslerin gerçekten ihtiyaçlara birebir karşılık verdiğini söylemek güç. Muhasebe ve denetim teorilerinin okutulmasının önemi ne kadar büyükse, üniversite sonrası bu bilgilerin pratik iş hayatında uygulanması da o kadar büyük önem taşımaktadır. Özellikle denetimin finansal analiz kısmında ihtiyaç duyulan bilginin muhasebeden geldiği çok açıktır. Muhasebeye verilecek önem denetimin çok daha faydalı öğretilmesine neden olacaktır.

3. Üçüncü konu olarak profesyonel denetçilerin uzmanlık seviyelerinin sürekli olarak yükseldilmesi denetim sistemi açısından vazgeçilmez adım olacaktır. Denetçilerin yetiştirilmesi ve uzmanlık düzeylerinin yükseldilmesi bir sıra ertelenemez konuların çözümünü zorunlu kılmaktadır. İlk olarak, denetçi unvanı hakkını tanıyan sınavların yapılmasının şartları ve özel denetim programlarının uluslar arası düzeyde yapılması ve bu sürecin sürekli olarak geliştirilmesi karşımıza çıkan konulardan bazılarıdır. Denetçilerin yetiştirilmesi süreci bazı metotlar kullanılarak gerçekleştirilmelidir. Bu programlarda gerçekten başarılı olan şahısların çeşitli ülkelere daha üst düzedeki kurs ve programlara katılmaları sağlanmalı ve bilgi namına hiç bir fedakarlıktan kaçınılmamalıdır. Yabancı ülkelerde elde edilen bilgi ve deneyimin daha sonra Azerbaycan'da uygulanması kanımca çok mantıklı ve amaca yönelik olacaktır.

Denetçilerin yetiştirilmesi aşamasında beklenen sonuçların elde edilebilmesi için aşağıda belirtilen bazı önemli konuların göz önünde bulundurulması kaçınılmaz olmaktadır.

- Denetçi unvanını kazanmak isteyen şahıslara denetimin önemini vurgulayan bir dizi talepleri ileri sürmek,
- Hazırlık kurs ve programlarında uluslar arası düzeyde hizmette bulunmak ve denetçilerin bu programlardan olabildiğince en yüksek verimi alabilmelerini sağlamak,
- Hazırlık programlarında teorik bilgilerin yanı sıra pratik bilgileri öğretmek,

- Denetçi unvanını almak isteyen şahısların bu konudaki bilgi düzeylerini objektif ve tarafsız olarak saptamak ve değerlendirmek.

19.2. Uluslar Arası Kuruluşlarla İşbirliğinin Yapılması

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim sisteminin her geçen gün daha da gelişmesi amacıyla uluslar arası denetim ilişkilerinin gelecekte de devam etmesi zorunlu olmaktadır. Bunun bazı sebepleri aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- Ülkedeki denetçilerin yabancı ülke denetçileri ile karşılıklı iş ilişkilerinin geliştirilmesi,
- Yabancı denetçilerin tecrübelerinden faydalanılması,
- Yerli denetçilerin denetim faaliyeti sırasında ortaya çıkan veya çıkabilecek sorunları yabancı kaynaklardan faydalanarak çözüme kavuşturmaları,
- Profesyonel denetleme kurumlarının kuruluş aşamalarının öğrenilmesi gibi konular kanımca son derece büyük önem arz etmektedir.

Azerbaycan'daki denetçiler ve denetleme kurumlarının bu tür ilişkilerden uzak kalmaları durumunda iyi ve güçlü taraflarının bilinmesi de mümkün olmayacaktır ve bu alandaki entegrasyonda hak ettikleri yerleri alamayacaklardır. Bununla birlikte Azerbaycan'a yabancı yatırım geldiği zaman danışmanlık görevlerini yapamayacak duruma düşeceklerdir. Son olarak Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu, Avrupa Hesap Uzmanları Federasyonu ve diğer uluslar arası kurumlarla işbirliğinin önemi Azerbaycan denetiminin Avrupa ve dünyanın diğer ülkeleri tarafından tanınmasını ve Azerbaycan denetimine olan güveni artırmasını sağlayacaktır.

19.3. İç Denetim ve Dış Denetim Arasındaki İlişki

Denetimde beklenen verimliliğin elde edilmesi herhangi bir işletmede yapılan iç denetim ve dış denetimin süreçlerinin ve sonuçlarının sağlamlığına bağlıdır. Yüksek seviyeli denetim yapan bağımsız denetçiler ve denetleme kurumları müşteri işletmenin bünyesinde bulunan Denetim Departmanı ile yakın ilişki ve işbirliği içinde olursa, denetimden amaçlanan verimliliğe daha kolay ulaşılmış olur. Denetimin kalitesini kontrol etmenin iki temel yönde gerçekleştirileceği tavsiye ediliyor:

- İç denetim
- Bağımsız dış denetim

Denetimin kontrolünün kalitesi ve güvenilirliği denetçiler tarafından denetim planlamasının, uygulanan denetim kural ve süreçlerinin, geçerli olan yasaların, denetim standartlarının uygunluğunun ve onlara uyulmasının hayata geçirilmesine bağlıdır. İç denetim iki şekilde gerçekleştirilir:

- Genel kontrol
- Denetim faaliyetini ilgilendiren diğer alanların denetimi

Denetimin kalitesine iç kontrolün kural ve süreçlerinin kapsamı, hacmi denetleme kurumunun faaliyetinin özelliği ve hacminden, kontrollerin organizasyon açısına bağlı olarak belirlenir. Kaliteye dış denetçiler tarafından yürütülen denetimin kalitesinin ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Dış kontrol iki yönde yürütülür:

- İç kontroller sırasında elde olunan bilgiler ve bu bilgilerin değerlendirilmesi
- Bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimin kalitesini kontrol

Dış kontrolün uygulanmasının metot ve yöntemleri Hesap Odası ve Denetçiler Odası tarafından onaylanmış program ve talimatlar yardımıyla düzenleniyor. Dış kontrolün uygulanmasının, denetim yapılırken ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklar ve fikir ayrılıklarını çözmenin, ayrıca yetkili devlet organlarının özel kararlarını uygulamanın yöntemlerinden biri olan "Yeniden Denetim"in yapılması da önem arz etmektedir. Yeniden denetimin asıl amacı denetim yapılırken "Hesap Odası" ve "Denetim hizmeti ile ilgili" olarak Azerbaycan Cumhuriyetinin Anayasasına, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası hakkındaki yönetmeliğe uyulmaması durumunda ortaya çıkabilecek yanlışlık ve eksikliklerin ortadan kaldırılması amaçlanan hedefler arasındadır.

Yeniden denetimin uygulanmasının şartları:

Yeniden denetim - Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası ve Denetçiler Odası veya onların vekil olarak atadıkları denetçiler tarafından aşağıdaki durumlarda yürütülmektedir:

1. Denetimi yapılan işletmelerin kendi talepleri doğrultusunda,

2. Yetkili devlet organlarının kararı ile,

3. Hesap Odası ve Denetçiler Odasının isteği ve inisiyatifi ile.

Yeniden denetim (mecbur kalınmadığı sürece) bu denetimi daha önce yapmış olan şahıs tarafından yapılamaz. Denetimin yüksek seviyede yapılmasını sağlayan etkenler şunlardır:

- Denetçilerin bu konudaki eğitim düzeyleri ve uzmanlık dereceleri,
- Denetleme kurumlarının kendi içerisinde denetimin yüksek seviyede olmasını sağlayan sistemlerin kurulması ve uygulanması,
- Kaliteyi ölçmek için dış kontrol sisteminin varlığı.

Yukarıda belirtilenler göz önünde bulundurularak şunlar talep edilmektedir:

- Denetim planı ve programı, denetçinin iş ve sonuç raporları hazırlanmayan denetimler geçersiz olsun.
- Kalitenin dış kontrolünün iki yıl arka arkaya aynı şahıs tarafından yapılması önlensin.
- Ülke arazisinde faaliyette bulunan serbest denetçiler ve denetleme kurumları tarafından denetim hizmetleri yapılırken, onların performans değerlendirmesi yapılırken belirlenmiş yanlışlık ve noksanlarla ilgili kararların kabul edilmesi sırasında oluşmuş fikir çatışmaların çözümlenmesi amacıyla Denetçiler Odasında denetçilerin temsilcilerinden oluşan "Profesyonel denetçilerin ahlak komisyonu" oluşturulsun. Böyle bir sosyal kurumun oluşturulması denetimin kalitesini kontrolde tarafsızlık ilkesinin korunmasını sağlamaktadır.

Bunun sonucunda aşağıda sayılan maddeleri başarıyla uygulamak gerekmektedir:

1. Denetçilerin sorumluluğu alanındaki tartışmalı olayların birlikte çözümü
2. Denetçilerin niteliksiz faaliyetlerine ilişkin Hesap Odası'nın ve Denetçiler Odası'nın uyarılarını ve denetçilerin sorumluluk derecelerinin araştırılması
3. Sürekli var olacak komisyonun temelinin atılması
4. Kaliteyi kontrol etmek için objektif tutumun sağlanması
5. Rating göstericileri sisteminin oluşturulması
6. Gelebilecek şikâyetlerin sistemleştirilmesi ve değerlendirilmesi

7. Yerli ve yabancı denetleme kurumlarının ve serbest denetçilerin önceden belirlenmiş iş standartlarına uymalarının sağlanması

19.4. İç Denetim

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim sisteminin gelişmesi konsepti hazırlanırken dünyada kabul görmüş uygulamalar dikkate alınarak iç denetimin ülkede oluşturulması ve geniş çapta uygulama alanı yaratılması son derece önemli bir konu olarak ele alınmıştır. Aynı zamanda iç denetçilerin aşağıda belirtilen fonksiyonları saptanmıştır:

- kaynak kullanımının durumunu kontrol etmek,
- önlenmesi muhtemel harcamaların önünü kesmek,
- yönetimin karar vermede kullandığı bilgilerin doğruluğunu kontrol etmek,
- üretim faaliyetlerinin düzgün ve verimli bir şekilde yapılmasını kontrol etmek,
- gerçekleşen ve gerçekleşecek olan mali nitelikli olayların verimliliğini kontrol etmek ve aynı verimliliğin yükseldilmesine yönelik tekliflerde bulunmak,
- yönetim faaliyetlerinde bilgilerin doğruluğunu ve kalitesini değerlendirmek

Yukarıda belirtilen fonksiyonları uygulamada başarıya ulaşabilmek için iç denetçilerin karşılarına konulan görevler aşağıdaki gibi olmaktadır:

- muhasebe ve yönetim fonksiyonlarını analiz etmek, işletmede oluşan mali nitelikli ve mali nitelikli olmayan olayları daha doğru ve şeffaf yansıtmak, raporlarma işlemlerinin güvenilirliğini sağlamak ve bu konuda teklifler hazırlamak,
- finansal ve üretim bilgilerinin doğruluğunu ve kalitesini denetlemek ve bu konuda işletme yönetimine bilgi vermek,
- işletmedeki faaliyetlerin ve düzenlenen raporların temelini oluşturan kural, plan, süreç, kanun ve talimatlar sisteminin oluşturulmasını sağlamak ve bu kurallara uyulup uyulmadığını denetlemek,
- işletme aktiflerinin koruma yollarını araştırmak ve gerektiği durumlarda uygulamak,
- kaynak kullanımındaki verimliliği değerlendirmek,
- uygulanmakta olan politika ve stratejilerin planlanmış hedeflerle örtüşüp örtüşmediğini denetlemek,
- önceki dönemlerde işletmede yapılmış olan iç ve dış denetim sonucu ortaya çıkmış yanlışlık ve eksikliklerin ortadan kaldırılması ile ilgili verilen kararların uygulanmasını denetlemek,
- Önceki dönemlerde işletmede yapılmış olan iç ve dış denetim sonuçlarını toplamak, sistematize etmek, analiz etmek ve sonuçları yönetime sunmak.

İç denetim hizmetinin oluşturulması için gereken aşamalar aşağıdaki gibidir:

1. İç denetim ile ilgili yönetmeliğin hazırlanması,
2. Stratejik planların hazırlanması,
3. Denetimin öncelikli planının hazırlanması,

4. İç denetim faaliyetini yapacak olan denetçilerin yetiştirilmesi,

5. İlgili meslek norm ve standartlarının kabul edilmesi,

6. Gereken süreçlerin gözden geçirilerek yeniden yapılandırılması,

7. Beklenmedik olayların gerçekleşmesi durumunda uygulamaya konulması muhtemel planların hazırlanması

19.5. Denetim Kurumları Arasında Karşılıklı İlişkilerin Yaratılması

Denetim sisteminin en önemli konularından birisi denetimin türlerinden olan kamu denetimi, iç denetim ve dış denetimin amaç ve görevlerinin, fonksiyon ve yetkilerinin kesinleştirilmesi ve bu üç tür arasındaki ilişkilerin yeniden yapılandırılmasıdır. Azerbaycan Cumhuriyeti denetim sisteminde karşılıklı ilişkilerin yeniden oluşması, yeniden yapılanması ve gelişmesinin sağlanması amacıyla ülkede Denetçiler Birliği'nin oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Denetçiler Birliği'nin sonuçlarından sorumlu olduğu görevler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

1. İşletmelerin normal faaliyetlerinin aksamasına neden olacak her türlü tekrara ve aynı nitelik taşıyan olayların kendilerini sürekli yinelemesini önlemek amacıyla denetim organlarının faaliyetlerinin yeniden yapılandırmak,

2. Denetim organlarının faaliyetlerini ilişkilendirmek ve senkronize etmek,

3. İşletme faaliyetinin büyük önem taşıyan alanlarının denetiminin stratejik planlarını hazırlamak, onaylamak ve uygulanmasını sağlamak,

4. Meslek ahlakının pratikte uygulanmasına ilişkin bilimsel verilere dayanan tavsiyeleri hazırlamak, onaylamak ve bu tavsiye ve kurallara uyulmasını sağlamak,

5. Hukuki alt yapıyı biçimlendirmek,

6. Denetim kurumları arasında kontrolü planlamak ve uygulanmasına yönelik tek bilgi deposunu oluşturmak,

7. Bilgi alış-verişini yapılandırmak,

8. Denetimin sonuçlarını yansıtan bilgileri toplamak, analiz etmek, değerlendirmek ve sistematize etmek,

9. Standartlardan sapmaları belirlemek, önlemek ve ortadan kaldırmak,

10. Elde edilmiş tecrübeleri ilgililere aktarmak,

11. Devlet organları ile birlikte denetimin öncelikli yönlerini belirlemek, bu yönlerin gelişiminin stratejilerini belirlemek ve hazırlamak

SONUÇ

Dünya yüzeyindeki bilgi birikiminin inanılmaz hızla artması, yeni bilgilerin eskilerinin yerini hızla doldurması insan hayatının her alanında etkisini göstermektedir. Gerek temel bilimler gerekse de temel bilimler vasıtası ile ortaya konan yeni teknolojileri inceleyen sosyal bilimlerde yaşanan bu bilgi patlaması, beraberinde eski bilgilerden oluşan devasa bilgi çöplüğünü ve hem yeni hem de eski bilgilere dair duyulan kuşku miktarının artışını getirdi. Özellikle yirminci yüzyılın son on yılından itibaren artan ekonomik faaliyet hacminin teknoloji ile birlikte insan hayatının en ön saflarında yer tutmaya başlaması, ekonomiye dair bilgilerin doğruluğunun sorgulanmasına olan talebi de arttırmıştır. Buna kanıt olarak son on yıl içinde yayınlanan iktisadi yayınların içeriğinde gözlenen asimetrik bilgi ve bilgi denetimi konularına dair gözlenen artış, Nobel ekonomi ödüllerinin son on yıl içinde

ağırlıklı olarak bu tür çalışmalara verilmesi veya bağımsız denetim firmalarının dünya çapında ulaştıkları iş hacmi sunulabilir. Asimetrik bilgilerin karar vericileri için ne derece zararlı olduğu kuşkusuzdur. Bu nedenle yönetimin herhangi bir kademesinde olan bir yönetici kendi firmasının başarısı için karar verirken ilk başta güvenilir bilgilerin varlığına ihtiyaç duymaktadır. Bu da sahip olunan ve sunulan bilgilerin denetim sürecinden geçirilmesini ve bilgi üretim ve edinme sürecinin sürekli bir kontrol işlemine tabi tutulmasını gerektirmektedir.

Denetimi; denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşuna vb. yaklaşımlarla çeşitli sınıflandırmalar yapmak olasıdır. Günümüzde denetimin kamusal veya özel sektör ayrımı giderek geçerliliğini yitirmekte, birbirinin yerine geçmekte, birbirine girmektedir. Özel sektör üzerindeki kamusal denetim sürerken, kamu kesiminin denetiminde de özel sektör denetim kuruluşlarından artarak faydalanıldığı görülmektedir. Yine özel sektör üzerindeki kamusal denetim de giderek özel sektör denetim kuruluşlarına yaptırılmaktadır. Yukarıda sayılan nedenlerle denetimi kesin sınırlarıyla sınıflandırmak giderek güçleşmektedir. Klasik anlamda denetim, konularına ve amaçlarına göre finansal denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ancak, bu üç denetim türünün bir arada yürütülmesi halinde ekonomik denetim adında dördüncü bir denetim türü ortaya çıktığı da görülmektedir. Denetimi, statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere de kendi içinde ikiye ayrılır. Yüksek denetim kurumlarının (yüksek denetleme kurulları, sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerinde parlamentolar adına yaptıkları denetim geçmişte dış denetim kapsamında değerlendirilirken, günümüzde

tamamen “yüksek denetim” adında üçüncü bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar temelde, denetçinin örgüt personeli olup olmamasına ve örgüt dışında ise denetçi ile örgütü bir araya getiren hukuki bağa göre biçimlenmektedir.

Bağımsız dış denetim faaliyetlerinin kaliteli ve amaca ulaşmada ihtiyaca karşılık verebilmeleri için kaçınılmaz olarak bir sıra kıstasların temel alınması gerekmektedir. İşletmelerin bağımsız denetimi için belirlenmiş ve denetçilerin çalışmaları esnasında uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel kurallara “genel kabul görmüş denetim standartları” denilmektedir. Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımı aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatlarıyla belirlemektedir. Denetimin anayasası olan bu standartlar Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları’dır. Genel Standartlar kapsamına yeterli eğitim ve mesleki yeterlilik, mesleki dikkat ve özen, bağımsız düşünce etkinliği standartları, Çalışma Alanı Standartları kapsamına planlama ve yardımcıların gözlenmesi, iç kontrol sisteminin incelenmesi, yeterli kanıt toplanması standartları ve son olarak Raporlama Standartları kapsamına genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, muhasebe ilkelerinde tutarlılık, raporlama sonuçlarında bilgisel açıklamaların yeterliliği ve mali tablolara ilişkin olarak genel görüşün olup olmadığının belirlenmesi standartları girmektedir.

Bağımsız tutumları ve çalışmaları nedeniyle bağımsız dış denetim kuruluşları birçok denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu olmaktadırlar.

Bağımsız denetimin yabancı literatürde onlarca farklı tanımına rastlarız, ama özünde hepsi aynı şeyi ifade etmektedirler. Bağımsız denetime ilişkin yapılan tanımlardan en kapsamlısı 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılmıştır. Bu tanım ise aşağıdaki biçimdedir:

"Bağımsız dış denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletmektir."

Bağımsız dış denetimin biri geniş, diğeri ise dar kapsamlı olmak üzere iki biçimde tanımı yapılabilir. Genel anlamda bağımsız dış denetim, dışarıdan bir kişi ya da kurumun denetlenen işletme hakkında diğer kişi ya da gruplara bilgi vermek için işletmeyi kontrolüdür. Bağımsız dış denetçi işletme hakkında tam bir kanıya sahip olabilmek için gerekli gördüğü her türlü incelemeyi yapar. Araştırma ve bulguları sonucunda işletme hakkında genel bir kanı oluşturur.

Dar anlamda bağımsız dış denetim ise, daha önce genel anlamda denetim tanımı yapılırken belirtilmiş olduğu üzere, işletmenin yalnızca mali kayıtlarının kontrolüdür. Denetçi bu anlamda dış denetim yaparken sadece işletmenin mali kayıtlarını inceler. Denetim mali belge ve kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesiyle sınırlıdır. Denetçi yalnızca işletmenin mali tabloları hakkında görüş bildirir.

Dış denetimle ilgili yapılan tanımlardan, dış denetimin özellikleri ile ilgili şu sonuçlara varılabilir: dış denetim sistematik çalışma ve karşılaştırmaya dayalı bir süreçtir, dış denetim belli bir işletmeye ait ekonomik hareketler ve olaylar hakkında

bildirilenlerin incelenmesini kapsar, dış denetim, bildirilenlerin ve bildiriş biçimlerinin önceden saptanmış ilkelere uygunluğunun incelenmesidir, dış denetim tarafsızca kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir, dış denetim, kullanıcılara ve ilgi duyanlara denetim sonucunun iletilmesini kapsayan bir süreçtir.

Bağımsız dış denetimdeki sorumluluklara bakıldığında ise, bağımsız dış denetçiler, denetime tabi tuttukları mali tablolarda sunulan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını tespit etmekle yükümlüdürler. Bağımsız dış denetçiler, mali tablolardaki bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında görüş bildirmesine yetecek miktar ve önemde yeterli kanıtları toplayıp incelemek durumundadır. Bunun yanı sıra denetçiler, bulgularını ve yargılarını yayınladığı denetim raporunda bildirirler ve ilgili kişilere sonuçlarla ilgili raporlar hazırlar ve sunarlar.

Bağımsız denetçilerin sorumlulukları kapsamında karşılaşılan en büyük anlaşmazlıklardan birisi denetçilerin temel amaçlarının kasdi olmayan hataları, yolsuzlukları ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olduğu inancıdır. Denetçiler bu hataları ve düzensizlikleri arayacaklardır ancak esas sorumlulukları bu hata ve hilelerin bulunması değildir.

Bağımsız denetimin faydalarına baktığımız zaman ekonomiye, işletmelere ve işletmelerle ilgisi bulunan üçüncü kişilere sağladığı yararlar açısından değerlendirme yapılabilmektedir. Ekonomik yararlarına baktığımızda, örneğin kamunun aydınlatılması amacıyla işletmeler tarafından açıklanan mali tabloların, işletmenin gerçek durumunu doğru ve güvenilir bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının anlaşılması ancak bağımsız dış denetimle mümkün olur. İşletmelerin dış denetimi, sermaye piyasasının sağlıklı ve güven içerisinde işlemesi ve gelişmesi için

zorunludur. Sermaye piyasasının gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız dış denetim kurumları gelişmiştir. Hatta bağımsız dış denetim kurumları, gelişmiş olduğu için sermaye piyasası gelişmiştir denebilir. Bunun yanı sıra, bir ekonomide tüm mal ve hizmet üreten birimleri kapsayacak şekilde belgeleme ve kayıt düzeninin kurulması ekonomik ilişkilerin sağlıklı işlemesi açısından büyük bir önem taşır. Belge ve kayıt düzeninin sağlıklı bir biçimde kurulmasında olumlu katkıları olabilecek dış denetim uygulaması, bu yolla bu alandaki noksanlıkları minimum düzeye indirilebilecek bir faaliyet olarak değerlendirilebilir.

Bağımsız denetimin işletmelere sağladığı faydanın önemi de son derece büyük ve belirleyici konumda olmaktadır. Bağımsız dış denetim sonucu düzenlenen raporlar işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz mali durumunun ne olduğunu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar. Bağımsız dış denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo güvenilir, doğru ve şeffaf bir mali tablodur. Bu da işletme yöneticisine daha sağlıklı ve doğru karar verebilme imkânı verir.

Bağımsız dış denetim sonucundan işletme yöneticisi işletmede var olan yanlışlıkları, yolsuzlukları, eksiklikleri, uluslar arası muhasebe standartlarına uyumsuzlukları vb. unsurları zamanında öğrenme imkânı bulur.

Yukarıda incelenen kesimler dışında çoğu işletmelerle dolaylı olarak ilgilenen diğer ilgililer de bulunmaktadır. Bu taraflar da işletmelere ait mali bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğiyle ilgilenmektedirler. Günümüzde işletmelere ait mali bilgilerle okullar, çeşitli kamu ve meslek kurumları da değişik amaçlarla ilgilenmektedirler. Bu kuruluşların araştırma ve çalışmalarının sağlıklı bir biçimde sonuçlanmasının gerçekleşmesi de işletmeler tarafından kamuya açıklanan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Söz konusu bilgilerin doğru, güvenilir ve

gerçeğe uygun olup olmamasının etkin bir dış denetim faaliyetinin varlığına bağlı olduğu açıktır.

Bağımsız denetimin kapsamı ve içeriği konusunda ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları gidermek amacıyla dış denetimin belli sınırlar dahilinde yürütülmesi gerekmektedir. Bu sınırlar çizildiği takdirde yanılgı olasılığı da ortadan kalkmış olur. Bağımsız denetimin sınırları ana hatlarıyla bağımsız denetimin kapsamına ilişkin sınır, bağımsız denetimde değerlendirmeye ilişkin sınır, bağımsız denetimde karşılaştırılabilirlik hususuna ilişkin sınırlardır.

Denetim süreci birbirini zincirleme olarak izleyen çeşitli aşamalardan meydana gelmiş bir süreçtir. Bu süreç müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlayıp, denetim çalışmalarının yürütülmesiyle devam edip denetçinin bu çalışmalar sonucunda ulaştığı görüşü ilgili bilgi kullanıcılarına raporlamasıyla sona erer. Denetim sürecinin kapsamı ve zorluk derecesi müşteri işletmenin daha önceki dönemlerde denetime tabi olup olmadığına bağlı olarak farklılık gösterir. Yinelenen denetimlerde iş yoğunluğu ve zorluk derecesi ilk kez yapılacak denetime göre daha düşüktür. Çünkü denetçi, ilk defa denetleyeceği müşteri işletme için bazı ek çalışmalar yapma gereksinimi duyar. Denetim süreci başlıca 6 aşamadan meydana gelir:

7. Müşteri işinin, muhasebe sistemlerinin ön anlaşılabilirliğinin sağlanması, buna ilişkin belgelerin toplanması ve denetim stratejisini etkileyebilecek faktörlerin göz önünde bulundurulması,

8. Denetim işinin planlanması ve denetim programının hazırlanması,

9. Denetçinin güvenilirliğine inandığı iç kontrol sisteminin bir ön değerlendirmesini yapması,

10. Denetçinin güvenilirliğine inandığı iç kontrol sistemine uygunluk testlerini uygulaması,

11. Maddilik testlerinin uygulanması,

12. Mali tablolara ilişkin raporun hazırlanması

Bağımsız denetimin kendi mekanizmasının muhasebe ile çok yakından ilişkisi bulunmaktadır. Zira muhasebe, işletmenin finansal nitelikteki işlemleri ve olaylarıyla ilgili bilgileri belirleyen, kaydeden ve bilgileri özetleyerek, sonucu ilgili kişilere raporlayan bir bilgi sistemidir. İşletmelerin mali tablolarındaki bilgilerle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bulunan bir çok kullanıcı kişi ve grup vardır. Bu ilgili kişi ve grupların yöneticileri, ortakları, potansiyel yatırımcıları, borç para verenleri, finansal analistleri, işçi sendikalarını, satıcıları, devleti ve halkı kapsar. Bu grupalrın işletme ile ilişki kurma nedenleri belirlenirse, açıklanacak bilgilerin neler olduğu ve kime açıklanacağı sorunu kendiliğinden çözümlenir. İşletme faaliyetleri yöneticilerin ve işletmede çalışan diğer kişilerin işbirliğini gerektirmektedir. Oysa, bir işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi, işletme dışındaki kişilerin de sürekli desteğini gerektirir. Bu nedenle denetim işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını analiz ederek işletme yönetimi dışında işletme dışında işletmeyle ilgili üçüncü kişilere de gereken bilgileri düzgün ve objektif olarak sunmakta ve böylece ekonominin geneline fayda sağlayan faaliyetler zincirinin en önemli halkalarından birisini oluşturmaktadır. Bağımsız denetimin verimli bir şekilde yürütülebilmesi için muhasebe verilerinin tarafsız ve doğruyu yansıtan biçimde düzenlenmesi, genele kabul görmüş muhasebe standartlarına ters düşmeyecek şekilde hazırlanması gerekmektedir. Kısaca, denetimden amaçlanan faydanın sağlanması en başta muhasebe bilgilerinin güvenilirliğine dayanmaktadır.

Dış denetim faaliyetlerinin bağımsız dış denetçiler tarafından yürütüldüğü daha önce belirtilmiştir. Yine dış denetim faaliyeti, bir ya da birkaç dış denetçinin bir araya gelmesiyle oluşturulan bağımsız dış denetim kuruluşları tarafından da yürütüle bilmektedir. Bugün dünya çapında faaliyet gösteren en büyük bir tanınmış uluslararası düzeydeki bu şirketler "Büyük Sekiz" olarak anılmaktadır. Dünyada'ki en büyük denetim kuruluşları şunlardır: "Arthur Andersen", "Price Waterhouse", "Deloitte&Touch&Tohmatsu", "Ernst&Young", "Coopers&Lybrand", "Delitte", "Haskins&Sells", "Klyveld Peat Marvick Goerdeler". Bu büyük sekiz denetim kurumu New York hisse senedi borsasında hisse senetleri el değiştirilen şirketlerin yaklaşık yüzde doksanının denetimini sürdürmektedirler. Denetim şirketlerindeki gelişme ve kurumlaşmanın önemli nedenlerinden biri, 1950'lerden başlayarak 1960'lı yılların başlarına kadar süren dönemde, Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsız denetim işlevinin vakıflara, kar gütmeyen kuruluşlara ve devlet kuruluşlarına girmiş olmasıdır. Orta ve büyük bağımsız denetim şirketlerinde fonksiyonel olarak üç temel bölümleşme görülmektedir. Bu bölümler Denetim Bölümü, Vergi Bölümü ve Yönetim Danışmanlık Hizmetleri bölümleridir. Bağımsız denetim şirketlerinde denetim, denetim bölümü uzmanları tarafından yapılır. Vergi bölümü, denetim uzmanlarının ve müşterilerin vergi konularındaki sorunlarını çözümler ve bulunduğu ülkenin yerel vergi düzenlemeleri konularında vergi planlaması ve benzeri konularda danışmanlık hizmetleri verir. Yönetim danışmanlık hizmetleri bölümü ise, özel projelerde ve şirket yönetiminin sorunları ile ilgili konularda danışmanlık hizmeti verirler.

Denetim konusunun daha iyi anlaşılabilmesi ve değerlendirilebilmesi için, denetimin tarihsel süreç içindeki gelişimine de bakılmasında fayda vardır.

Dünyamızda, dış denetimin önemli bir işlev olarak kabul edilmesi, denetim mesleğinin tanınması ve bugünkü anlamda ilk uygulaması İngiltere'de on dokuzuncu yüzyılın sonlarına doğru gerçekleşmiştir. Dış denetim sistemi ve uygulamasında ekonomik gelişmelere koşut olarak zaman içerisinde değişiklikler olmuştur. Denetçi kelimesi ilk defa 1289 yılında İngiltere'de kullanılmıştır. Dış denetim faaliyetlerinin gelişim seyri izlendiğinde yukarıda kısaca değinildiği gibi feodal toplumlarda görülen faaliyetler, hem muhasebenin tutulması, hem de denetim işlevlerinin bir arada yürütülmesi biçimindedir. Mesleki anlamda dış denetimin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. "Collegio Dei Rexonati" isimli bu örgüt çok saygınlığı olan ve üyelik koşulları çok ağır bir kurumdu. Daha sonraları, 1658 yılında Milano'da "Academia Del Regioneri" adlı benzer bir örgüt kurulmuştur. Modern anlamda dış denetim, ilk defa on dokuzuncu yüzyılın başlarında İngiltere'de uygulamaya konulmuştur. Sanayi devrimiyle birlikte üretim kapasitesinin ve çeşitlerinin artması, işletme kayıtlarının hacminin artması ve doğruluklarını güvenceye almak bakımından onaylanmaları gerekli olmuştur. Bu amaçla 1845 yılında demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlettirmeleri yasalarca öngörülmüştür. Dış denetimin uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde görüldüğü yer de İngiltere'dir. Bu arada, bazı meslek mensuplarının yetkilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinme duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Kurulan bu meslek birlikleri, özellikler muhasebecilerin örgütlenmesi ile muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkili idi. Bu meslek birliklerinden bazıları İngiliz Muhasebeciler Derneği, Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği sayılabilmektedir. 1886 yılında New York'ta

ilk Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu kabul edilmiştir. İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nden sonra ilk uygulamayı 1879 yılında Fransa yapmıştır. Daha sonraları sırası ile Hollanda'da 1893, Almanya'da 1896, Hindistan'da 1909, İsviçre'de 1941, Arjantin'de 1945, Brezilya ve Meksika'da 1946, İtalya, Yunanistan ve Nijerya'da da 1955 yıllarında denetim mesleği yasal olarak uygulamaya konulmuştur. Ondokuzuncu yüzyılın sonlarına doğru başlayan denetim faaliyetleri günümüze kadar önemini yitirmemiş ve bugün bile denetimin birçok alanlarında yenilikler aranmakta ve bu hizmetin faydasını artırma çabaları devam ettirilmektedir.

Bağımsız dış denetimin ABD uygulamasına bakıldığında, Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe mesleğini düzenleme çalışmaları 1887 yılında Amerikan Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği'nin kurulması ile başlamıştır. Ancak bu ülkede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yaygınlaşması ve dış denetim faaliyetlerinde standartların oluşturulmasını sağlayan kuruluş ise Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA) olmuştur. 1959 yılında AICPA bünyesi içerinde kurulan Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board - APB) muhasebe ilkeleri konusunda çalışmalar ve yayınlar yaparak AICPA'nın yayınlarının geniş uygulama alanı bulmasına ve güçlenmesine yardımcı olmuştur. Ancak 1973 yılında, AICPA'dan bağımsız ve yarı resmi bir kuruluş olan "Finansal Muhasebe Standartları Kurulu" (Financial Accounting Standars Board - FASB) kurulmuştur. FASB'ın asıl kuruluş nedeni, Muhasebe İlkeleri Kurulunun, uygulamacılar ve devlet yetkilileri tarafından, çalışmalarının ve muhasebe konularındaki düzenlemeleri bitiremediği biçimindeki eleştirilerin bir sonucudur. FASB'nin AICPA dışında kurulmuş olması ile AICPA'nın rolü değişmiş ve muhasebe konusunda kural koyucu olmaktan uzaklaşmıştır.

Bağımsız dış denetimin Almanya ve Japonya uygulamasına bakıldığında, Almanya'da yeminli denetçilerin yönetimi görevini Yeminli Denetçiler Odası'nın yürüttüğü görülmektedir. Yeminli Denetçiler Odası, mensuplarının çalışmalarını ve faaliyetlerini denetlemenin yanı sıra onların maddi ve manevi hak ve yararlarının gözetimini de üstlenmiştir. Almanya'da Yeminli Denetçi olabilmek için hukuk, ekonomi, işletme veya muhasebe konularında bir üniversite mezunu olmak gereklidir.

Japonya'da Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği yasası 1948 yılında çıkarılmıştır. Bu ülkede dış mali denetimle ilgili mali düzenlemelerde Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü'nün büyük katkıları olmuştur. Japonya'da her anonim şirketin bünyesinde genel kurul tarafından seçilmiş bir ya da fazla denetçi bulunması zorunludur. Finansal raporlar genel kurula sunulmadan önce bu denetçiler tarafından denetlenirler. Japonya'da yeminli kamu muhasebecisi olabilmek için Japon Maliye Bakanlığı'nca atanmış olan Kamu Muhasebeciliği Sınav Komisyonu'nca hazırlanan üç ayrı sınavda başarılı olmak gereklidir.

Bağımsız denetim alanında yapılan çalışmaların en önemlilerinden birisi de Avrupa Birliği'nin yürütmüş olduğu programlardır. 1957 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) adı altında kurulan ve 1987 yılında Avrupa Topluluğu (AT), daha sonra Avrupa Birliği (AB) şeklinde görünüm kazanan Birlikte ortak bir hukuk düzeni kurmak ve tüm üye ülkelerin yasaları arasında uyum sağlamak amacıyla çalışmalar yapılmıştır. Avrupa Birliği Konseyi, bağımsız dış denetim alt bölümünün de içinde bulunduğu şirketler hukuku konusunda, üye ülkelerin mevzuatlarında yapılacak yasal ve idari işlemlerle uyulmaları zorunlu nitelikte, yedi adet direktifi kabul etmiş bulunmaktadır. Ayrıca, halen öneri aşamasında olan veya üzerinde çalışılan beş adet

yönerge/direktif tasarısı yasalaşmayı beklemektedir. Söz konusu direktiflerden Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeler kısaca açıklanmıştır. Dördüncü Yönerge, bankalar ve diğer mali kuruluşlarla, sigorta şirketleri dışında kalan anonim, limited ve komandit şirketleri uygulama alanı içerisine almıştır. Bu direktif yıllık hesaplar, bilançonun ve gelir tablosunun düzenlenmesi ve ekleri, değerleme ilkeleri ile denetim konularını düzenlemiştir.

Yedinci Yönerge, konsolide mali tabloları ele almaktadır. Direktif, konsolide mali tabloları, açıklayıcı notları, yıllık faaliyet raporlarının yayınlanmasını ve denetimi konularını kapsar.

1984 yılında kabul edilen ve konu açısından önem taşıyan sekizinci Yönerge/direktif muhasebe bilgilerinin yasal denetimlerini yapmaya yetkili kişilerin niteliklerinin üye ülkelerde uyumlaştırılmasına ilişkin ilkeleri içerir.

Avrupa Birliği açısından uyulması zorunlu denetim standartları, 10 Nisan 1984 tarihinde yayınlanan Sekizinci Yönerge ile belirlenmiştir. Bu yönergenin amacı; yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanması ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde denetime ilişkin düzenlemelerin harmonizasyonunun sağlanmasıdır. Bu yönerge; denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiş ve denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ülkelerde standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. 8. yönerge, AT ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirmeyi amaçlamıştır. Yönergenin ana hedefi yasal dış denetimi ve bu denetimi yapacak kişilerin niteliklerini ve uygulama standartlarını saptamak ve topluluk üyesi ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlaştırmak olduğu söylenebilir. Şöyle ki,

sekizinci direktifte kabul edilen ilkeler uluslar arası genel kabul görmüş denetim standartları ile paralellik göstermektedir.

Özgürlüğünü doksanlı yılların başlarında ikinci kez ilan eden Azerbaycan Cumhuriyeti dünya ülkeleri arasında hak ettiği yeri tutmak için kısa bir sürede demokratik ve hukuk devletinin temellerini atmış, pazar ekonomisine geçişi hızlandırmış ve genel olarak ekonomik sistemin sağlıklı çalışabilmesi için gerekli adımlarını atmıştır. Son zamanlardaki gelişmelerin tam aksine Azerbaycan Cumhuriyeti Sovyet Sosyalist Cumhuriyet olduğu devirlerde bütün bu olanaklardan yoksun kalmıştır. Hatta kendi özgürşüğünü kazandıktan sonra bile çok zorlu devirlerden geçmiştir. Ülkede bu zaman diliminde anarşinin ortaya çıkması, bazı şahısların kendi çıkarlarını milli çıkarların üzerine çekmesi gibi durumlar nedeniyle ülkede sistematik iktisadi politikalar yürütülmesi son derece zordu. Eski SSCB ülkeleri ve Azerbaycan'da kontrol ve teftiş işi yıllarca devletin kontrolü altında olmuştur. Fakat gerçek anlamda sovyet ve Azerbaycan denetim sistemi diye bir şey yoktu. 1980'li yılların ortalarında denetim faaliyeti SSCB'nin büyük kentlerinde kurulan kooperatiflerde gelişmeye başladı. Bu, pazarda oluşan arz ve talebin bir sonucu olarak denetçilerin onaylama fonksiyonlarını yerine getirmek amacıyla son derece bireysel girişimlerin bir yansıması olarak gerçekleşti. 1987 yılında 'İnaudit' anonim şirketi kuruldu. O zamanlar şirketin hisselerine sahip tüzel kişilikler arasında SSCB Maliye Bakanlığı, Devlet Bankası ve SSCB'nin diğer bankaları, bazı Bakanlıklar, yabancı sermayenin ülkeye yöneltilmesi ile uğraşan bir sıra kurumların isimlerini sayabiliriz. Doksanlı yıllara geldiğimizde ise sosyalizm ideolojisinden kurtulan Azerbaycan Cumhuriyeti pazar ekonomisi ve demokrasiye doğru adımlarını atmıştır. Bununla birlikte Bakanlıklar'dan ayrılan ve özerklik statüsü kazanan bir sıra

devlet kurumunun ihtiyaç duyulduğunda kontorl ve teftişinin yapılması mümkün olmamaktadır. Kontrol – teftiş faaliyetinin kalitesini arttırmak, mülkiyet şekline bağlı kalmaksızın mülkiyet haklarını korumak, çarpıtılmış ve şişirilmiş rakamların oluşmasının önünü kesmek amacıyla Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu Maliye Bakanlığı bünyesinde Üretim İşletmelerinin denetimini yapmak üzere Denetim Merkezi kurulması kararını onayladı ve ilgili Yönetmeliği imzaladı. Denetim Merkezi'nin çalışanları ve yardımlarına başvurdukları uzmanlar kontrol ve teftiş faaliyeti sırasında hükümet kararları ile Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın kurmuş olduğu Kontrol – Teftiş Yönetimine tanınmış olan haklardan yararlanmaktaydılar.

1994-1996 yılları arasında Azerbaycan Cumhuriyeti'nde uluslar arası standartlara geçiş aşamasında bağımsız denetim sisteminin kurulmasına yönelik olarak bir sıra hukuki belgeler kabul edildi. 1994 yılında Azerbaycan Cumhuriyeti'nde 'Denetim Hizmeti Hakkında' Kanun onaylandı. 20 Haziran 1995 tarihinde Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi 'Denetim Hizmeti Hakkında' Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu'nun uygulanmasını destekleyen karar kabul etti. Kanun çıkarıldıktan sonra Denetçiler Odası'nın faaliyetlerini başlatmak ve daha sonraları düzenlemek amacıyla uzmanlardan oluşan özel komisyon oulşturuldu. Komisyon Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi, Milli Banka, Devlet Vergi Müfettişliği, Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı'na bağlı olan Denetim Merkezi, "Ernst and Young" bölge temsilciliği ve Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi'ni temsil eden üyelerden oluşuyordu.

Azerbaycan'da denetimin gelişmesini tetikleyen temel etkenlerden birisi Azerbaycan Cumhuriyeti eski Cumhurbaşkanı Haydar Aliyev'in 1994 yılından beri

vermiş olduğu talimatlar ve denetim sisteminin kurulması ve gelişmesi adına atmış olduğu adımlardır. Bu tarihten sonra denetim sistemi yavaş ama emin adımlarla amaçladığı hedefe doğru yürümektedir. Kamu denetimi, iç denetim ve dış denetim alanında yapılan çalışmalar da bu tarihten sonra yürütülmeye başlanmıştır. Kamu denetimi Azerbaycan Cumhuriyeti'nde 2001 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. Azerbaycan Cumhuriyeti'nin 2 Temmuz, 1999 tarihli "Hesap Odası hakkında'ki Kanunu"nun sonucu olarak Millet Meclisi'nin 12 Haziran 2001 tarihli kararı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası Başkanı atanmıştır. Bununla birlikte Millet Meclisi'nin 7 Aralık 2002 tarihli toplantısında "Hesap Odası Hakkında" Kanun'unda bir sıra değişiklikler ve ilaveler yapılması konusu tartışılmış, mevcut kanunda bir sıra değişiklikler yapılması uygun görülmüş ve Hesap Odası'nın fonksiyonları genişletilerek oy çoğunluğu ile kabul edilmiştir.

Azerbaycan'da denetimin gelişmesinden sorumlu olan en üst kurum Denetçiler Odası'dır. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası denetim hizmetinin düzenlenmesini ve gelişimini hayata geçiren, emlak sahiplerinin emlak haklarını, işletmelerin ve denetçilerin (denetleme kurumlarının) çıkarlarını gözeten, bağımsız denetçiler ve denetleme kurumlarının kendi faaliyetleri sırasında ülkenin yasal düzenlemelerinin öngördüğü yasalara ve kurallara uyulup uyulmadığını kontrol eden bağımsız mali organdır. Bununla birlikte Denetçiler Odası birçok yabancı kurum ve kuruluşla işbirliği içine girmiş ve denetim için ihtiyaç duyulan temel adımları atmıştır.

Denetçiler Odası'nın yanı sıra faaliyet gösteren bir diğer üst kurum Hesap Odası'dır. 2001 yılı sonlarında faaliyete başlayan Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası devlet bütçesi ve kamu harcamalarının kontrol organı olması amacı ile

kurulmuştur. Hesap Odası'nın kurulma amaçlarından bir diğeri ise ülkede kamu denetiminin oluşturulması, organize edilmesi ve gelişmesinin sağlanması yönünde adımların atılmasıydı. Azerbaycan'da kamu denetimi fonksiyonunu yapacak olan Hesap Odası aynı zamanda bütçe meseleleri konusunda danışmanlık hizmetini verecek organ olması gerekir. Bir başka deyişle Hesap Odası denetim fonksiyonunu yürütmekle birlikte danışmanlık görevini de yapması gerekir. Hesap odasının temel önerileri bütçe ve mali bilgilerin arz edilmesi kurallarının kabul edilmesi için temel teşkil etmelidir.

Azerbaycan'da denetimin gelişiminden bahsederken bazı temel konulara daha fazla dikkat edilmesi görüşünü savunmaktayız. Şöyleki, gelişimden söz ediliyorsa, ilk başta denetimin hukuki alt yapısının organizasyon yapısının iyileştirilmesi ilkin amaç olmaktadır. Bununla birlikte, denetim sisteminin temel normatif hukuksal yanlarına ışık tutmak, denetim süreçleri sisteminin biçimlendirilmesi, ihtiyaçlara karşılık verecek enformasyon - iletişim altyapılarının oluşturulması, denetimin geliştirilmesi mekanizmalarının hazırlanması gibi konular gün geçtikçe daha da fazla önem kazanmakta ve anlamlı gelişimden bahsederken de en önemli konulardan sadece bazılarını temsil etmektedirler.

Hukuki alt yapının biçimlendirilmesi aşamasında temel olarak yasal mevzuattan bahsetmek gerekir. Azerbaycan'da denetim faaliyetlerinin düzenlenmesine ilişkin çok sayıda yasa ve kanun mevcuttur. Ekonominin birçok alanını kapsayan bu kanunlarla birlikte, denetim açısından vazgeçilmez olan "Denetim Hizmeti Hakkında", "Denetçiler Odası Hakkında" ve "Hesap Odası Hakkında" olan kanunlar özel nitelik taşımakta ve denetimin sınırlarını çizen temel kanunlar olmaktadırlar.

Hukuki alt yapının biçimlendirilmesi aşamasında kabul edilecek denetim standartlarının da önemi son derece büyük olmaktadır. Genel kabul görmüş denetim standartlarının yanı sıra ülke içinde herhangi bir durum nedeniyle yanılgıları en aza indirmek ve tamamen yok etmek amacıyla ulusal denetim standartlarına da ihtiyaç duyulmaktadır. Bu standartlardan bazıları "Denetimin Planlanması", "Denetim Yapılmasının Şartları", "İşletme Yönetimi Tarafından Denetçiye Sunulan Bilgiler", "Denetçi Raporu" standartlarıdır.

Azerbaycan'da denetimi yapacak olan kırkı aşkın yerli denetleme kurumu mevcuttur. Bununla birlikte, yabancı denetleme kurumu temsilcilikleri de Azerbaycan'da denetim sistemi içinde kendi yerleri almışlardır. Azerbaycan'da denetim faaliyetlerini yürüten yabancı denetleme kurumları arasında "Ernst and Young", "PriceWaterhouse Coopers", "Deloitte & Touche" gibi şirketler de mevcuttur.

Azerbaycan'da denetimin gelişimi konspeti tartışılırken büyük titizlikle üzerinde durulan konulardan bir diğeri de gün geçtikçe bütün dünyada hakettiği ilgiyi bulan çevre denetimi olmaktadır. Çevre denetimi – doğal kaynakların kullanımı ve zarar görmüş kaynakların na ilişkin raporların düzgün bir biçimde hazırlanması, ekolojik taleplere, çevrenin korunması yollarına uyulması amacıyla doğanın sunmuş olduğu olanaklardan yararlananların üretim ve diğer faaliyetlerinin denetlenmesidir.

Şimdiye kadar anlatılanlar göz önünde bulundurulduğu zaman varılacak en kesin sonuç, denetimin ülke ekonomisi, işletmeler ve üçüncü kişiler açısından ölçülemeyecek büyük yararları olmakta ve iş hayatının denetimsiz olamayacağı kuşku bırakmamaktadır. Denetimi önemli yapan kriterlerden olan işlenen bilgilerin güvenilirliği konusu her alanda faaliyet gösteren firmaların çalışmalarını

kolaylaştırmakta, onlara gereken bilgileri zamanında ve doğru olarak iletmekte ve bütün toplum açısından ileriye doğru atılan adımları sağlamlaştırmaktadır.

ÖZET

Her toplumda ve örgütte alınacak kararlar doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Karar alıcılar kendilerine sunulan bilgileri doğrudan kaynağına inerek inceleme olanağına sahip değildir. Karar alıcılar başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul ederek bunların doğruluğuna güvenmek zorundadır. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin ise kasıtlı olarak veya olmayarak her zaman hata ve yanlışları kapsama olasılığı yüksektir. Bu yüzden başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak amacıyla denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Denetim fonksiyonunun çeşitli sınıflandırmaları ve türleri mevcuttur. Amacı yönünden, denetimin statüsüne göre, denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar bunlara birer örnektir. Tezin konusunu oluşturan bağımsız dış denetim denetimin amacı yönünden yapılan sınıflandırmaya girmektedir.

Tez iki bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde genel olarak denetim kavramı, genel kabul görmüş denetim standartları, denetim türlerine kısaca değinildikten sonra asıl konu olan bağımsız dış denetim konusu işlenmiştir. Bu bölümde bağımsız denetimin özellikleri, sorumlulukları, amaçları, yararları ve sınırları anlatılmaya çalışılmıştır. Daha sonra denetim süreci ve bağımsız dış denetim süreci gösterilmiştir. Sonraki sayfalarda bağımsız denetimin tarihsel süreç içerisinde gelmiş olduğu nokta, değişik ülkelerdeki bağımsız denetimin oluşması ve son olarak ta, Avrupa Birliği 8. Yönergesinin denetim alanındaki önemi vurgulanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde Azerbaycan Cumhuriyeti'ndeki genel olarak denetim sistemi, SSCB zamanı ve sonrası dönemde ülkede mevcut olan ekonomik durum ve bunun sonucunda oluşturulan denetim sistemi ve denetimin tarihsel süreç içerisinde geçirmiş olduğu evreler gösterilmiştir. Bunun sonrasında Azerbaycan'daki denetim sisteminin nasıl çalıştığı, hangi organlardan oluştuğu, çeşitli kurumların organizasyon yapıları ve genel olarak denetim sisteminin sınırlarının hangi yasalarla çizildiği belirtilmiştir.

Gelişmekte olan ülke ekonomisine sahip olması ve özellikle finans sektörünün çok yetersiz olması nedeniyle denetim sisteminin pek parlak olmadığı Azerbaycan'da denetim sisteminin gelişmesi için yapılması amaçlanan hedefler ve hazırlanan öneriler sonraki bölümlerde yer almaktadır.

THE SUMMARY

In each society and organization decisions should be made based on valid information available during the period of decision-making process. Decision-makers do not have opportunity to conduct detailed analysis, including their sources, on information submitted to them. Decision-makers have to consider the information developed by others as reliable valid data. Information developed by others always has high risk of containing intentionally or unintentionally created errors and mistakes. Therefore, audit activities are carried out in order to ensure reliability and accuracy of information prepared by others. There are many classifications and types of audit function. Classifications based on objectives, audit status, auditor characteristics can be good examples. Independent External Audit, which is the topic of this paper, is included in "objective-based classification".

Paper consists of two sections.

First section provides brief information on audit concept, recognized audit standards and in more detail independent external audit, main topic of this paper. In this section, information on properties, responsibilities, objectives, benefits and boundaries of independent audit are presented. Also, audit process and independent external audit process are presented. In subsequent pages, the progress historically achieved by independent audit, establishment of independent audit in different countries and finally the importance of EU Directive no. 8 in audit is presented.

Second section provides information on general condition of audit system in the Republic of Azerbaijan, economic situation in the country during Soviet and post-Soviet period, the resultant audit system and the historical development phases of audit. Also, this section shows how audit system operates in Azerbaijan, bodies included in this system, organization structures of various bodies and laws, which are setting boundaries of the audit system.

Developed objectives and recommendations aiming to improve audit sector in Azerbaijan, a country with developing economy and especially lacking financial system, are given in the following sections.

III BÖLÜM: EKLER

EK - 1

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ DENETİM HİZMETİ HAKKINDA KANUNU

I BÖLÜM

GENEL TEZLER

Madde 1. Kanunun kullanım alanı

Bu kanun Azerbaycan Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren bütün kurumlar, şirketler ve işletmeleri kapsamaktadır.

Madde 2. Denetim Kavramı

Denetim – sanayi, ticaret ve hizmet işletmelerinde muhasebe sisteminin doğru ve dürüst uygulanmasının, muhasebe raporlarının bağımsız şekilde denetlenmesidir. Denetim zorunlu ve isteğe bağlı olarak gerçekleşir. Yasal mevzuat gereği mali raporlarını yayınlamak zorunda olan şirketler ve yetkili devlet organının ilgili kararı gereği yapılan denetim mecburi, diğer durumlarda yapılan denetim ise isteğe bağlı olarak kabul edilmektedir.

Madde 3. Denetim Hizmeti

İşletmelerde mali tabloların ve faaliyet sonuçlarını denetlemek, ekspertiz ve analiz etmek, bu konuda yazılı görüş bildirmek, muhasebe sistemini kurmak,

muhasebe kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmek ve denetimi ilgilendirebilecek diğer alanlarda hizmet vermek denetim hizmeti kapsamına girmekte ve denetim hizmeti olarak adlandırılmaktadır. Denetim, devletin kendisinin de bu alanda hizmet göstermesine olanak tanımaktadır.

Madde 4. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın vermiş olduğu lisansa esasen Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içerisinde denetim faaliyetini yürütmek hakkı tanınan gerçek kişidir.

Madde 5. Denetleme Kurumu

Denetleme kurumu, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın vermiş olduğu lisansa esasen Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içerisinde denetim faaliyetini yürütmek hakkı tanınan ve kendi tüzüğü gereği tek faaliyet alanı denetim olan tüzel bir kişiliktir. Denetleme kurumu, Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu ile belirlenmiş şekilde bir veya daha fazla kurucu tarafından kurulmaktadır.

Madde 6. Bağımsız Denetçi Olmanın Şartları

Azerbaycan Cumhuriyeti'nde bağımsız denetim yapabilmek için aşağıda belirtilenler gerekmektedir.

a) Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmak;

b) Finans veya üretim alanlarında daha once herhangi bir suç işlememek, suçun işlenmesi durumda gereken cezayı ödemek;

c) Muhasebe, maliye, iktisat ve hukuk fakültelerini bitirmiş olmak ve seçilen uzmanlık alanında en az üç yıllık staj tecrübesine sahip olmak;

d) Bağımsız denetçi sınavlarını kazanmak.

e) Cinayet işleyen ve cezasını çekmeyen kişiler,

denetçi olamazlar

Kendi ülkesinde denetim hizmetini yapabilen herhangi bir yabancı ülke vatandaşı Denetçiler Odası'nın resmi izniyle Azerbaycan Cumhuriyeti'nde de denetim faaliyetlerini sürdürebilirler.

Madde 7. Denetçi Unvanı Veren Sınavlar

Denetçi unvanını kazanmak için yapılan sınavlar Denetçiler Odası'nın belirlediği komisyon tarafından yapılmaktadır. Sınavlar Denetçiler Odası'nın ilgili yönetmeliğinde belirtildiği şekilde yapılmaktadır.

Madde 8. Denetçi Raporu

Denetçi raporu, denetçinin (denetleme kurumunun) imzası ve özel mühürüyle onaylanmış, denetimi yapılan işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçları, muhasebe kayıtlarının doğruluğu, muhasebe sisteminin genel durumu gibi konuları kapsayan rapordur. Denetçi raporu, bütün gerçek ve tüzel kişiler, devlet ve mahkeme organları için son derece önemli evrak niteliğini taşımaktadır. Denetçi raporlarının ortak şekil ve içerikli olması amacıyla Denetçiler Odası Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu'nun ilgili maddeleri ışığında çalışmalarını yürütmektedir.

II BÖLÜM

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NDE DENETİM HİZMETİNİN DÜZENLENMESİ

Madde 9. Denetim Hizmetinin Düzenlenmesi

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası, denetim hizmetinin devlet çapında düzenlenmesi, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetimin gelişimini ve denetim sisteminin iyileştirilmesine yardımda bulunacak hukuki senetlerin hazırlanması, kamunun, işletmelerin ve denetçilerin (denetleme kurumlarının) çıkarlarının gözetilmesi, kendi faaliyetlerinde bu Kanun'un ve diğer kanunların gerektirdiği kurallara uyulmasının sağlanması amacıyla kurulmuştur. Denetçiler Odası'nın faaliyetleri kendi yönetmeliği ile düzenlenmektedir. Denetçiler Odası yönetmeliği Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası'nın 109. maddesinin 32. paragrafında onaylanmıştır ve Oda'nın yönetimi belirlenmiştir.

Madde 10. Denetim Yapmak Hakkı Tanıyan Lisansın Verilmesi

Bağımsız denetçiler ve denetleme kurumları devlet kayıtlarına geçirildikten sonraki beş yıl boyunca verilen lisanstan yararlanabilir ve faaliyetlerini sürdürebilirler.

Madde 11. Bağımsız Denetçilerin ve Denetleme Kurumlarının Devlet Kayıtlarına Alınması

Denetçi, lisansını aldığı andan itibaren denetim yapmak hakkına sahiptir. Bağımsız denetçiler gerçek kişiler olarak kayda geçirilirler. Denetçi kendi faaliyetlerini serbest olarak veya herhangi bir denetleme kurumu bünyesinde sürdürebilir. Denetçinin başka alanda faaliyet göstermesi yasaklanmıştır.

Bağımsız denetçiler, kendi faaliyetlerini yansıtan çalışma planından yararlanırlar. Çalışma planı, denetçilerin faaliyetlerinin kontrolü ve yapılan denetimin kalitesinin denetlenmesi için Denetçiler Odası'na sunulmaktadır. Denetleme kurumlar, Azerbaycan Cumhuriyeti ilgili kanunu ile belirtilmiş şekliyle ilgili devlet organları tarafından devletin kayıtlarına geçirilmektedirler. Mevzuatta belirtilmiş biçimde devlet kayıtlarına alınmış denetleme kurumu, Denetçiler Odası'ndan lisansı kazandığı andan itibaren denetim hizmetini yapmak hakkına kavuşmaktadır.

III BÖLÜM

DENETÇİLERİN HAKLARI, YÜKÜMLÜLÜKLERİ VE SORUMLULUKLARI

Madde 12. Denetçilerin Hakları

- İlgili yasalar ve müşteri işletme ile imzalanan anlaşma şartları çerçevesi dışına çıkmadan yapacağı denetimin metotlarını serbest olarak belirleyebilmek,
- Müşteri işletmenin bütün faaliyet raporlarını talep etmek ve kontrol için kendinde saklamak, işletmede bulunan nakit miktarının, menkul kıymetlerin,

maddi varlıkların tutarlarını kontrol etmek ve denetim için ihtiyaç duyduğu diğer bütün bilgileri elde etmek,

- Müşteri işletmenin yönetiminden veya yönetim kurulundan ve işletme çalışanlarından ilgili konularda yazılı bilgi almak,
- İlgili devlet organları tarafından verilen talimatlar doğrultusunda denetimi yapılmak istenen işletmelerde denetim faaliyetini yaparken, ortaya çıkardığı eksiklik ve yanlışlıkları belirlemek ve gerekirse denetimi yapılan işletme hakkında dava açmak,
- Denetimin yapılması sırasında diğer denetçilerin hizmetlerinden yararlanmak,
- Denetimi yapılan işletmenin denetçinin ihtiyaç duyduğu senetleri temin etmemesi durumunda yapacağı denetimden vazgeçmek

Madde 13. Denetçilerin Yükümlülükleri

- Denetimin yapılması sırasında Azerbaycan Cumhuriyeti yasalarına birebir uymak,
- Denetim faaliyetlerini ve denetimi ilgilendiren diğer konularda kaliteli hizmet sunmak,
- Müşteri işletmenin muhasebe sisteminin ve hesaplarının durumunu, doğruluğunu, mevcut yasalara uygunluğunu kontrol etmek,
- Denetimin yapılması sırasında ortaya çıkarılan bütün eksiklikler ve muhasebe sisteminin uygulanması ve hesaplarının durumu ile belirlenen yanlışlıkları işletme yönetimine bildirmek,

- Müşteri işletmenin kendi isteği ile yapılan denetimler sırasında elde edilen bilgileri gizli tutmak,
- Kontroller sırasında işletme yönetiminden alınan veya denetim sırasında oluşturulan senetleri zarara uğramadan korumak,
- Müşteri işletmeden denetime başlanmadan önce müşteri yönetimi ve çalışanlarına yasal mevzuatı, tarafların hak ve yükümlülüklerini, bununla birlikte denetçi raporunda yer alacak olumlu ve olumsuz tarafları geniş bir şekilde açıklamak
- Mevzuatta belirtilen koşullarda vergi konularına ilişkin önerilerde bulunmak.

Madde 14. Denetçilerin Sorumlulukları

Denetçiler ve denetleme kurumları kendi görevlerini mesleğin gerektirdiği şekilde yapmadıklarında Azerbaycan Cumhuriyeti yasaları karşısında sorumluluk taşımaktadırlar.

Madde 15. Denetçi Lisanslarının İptal Edilmesi

Denetçiye veya denetleme kurumuna Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içerisinde denetim hizmetini vermek hakkını tanıyan lisanslar aşağıdaki durumlarda iptal edilebilirler:

1. Bir yıl içerisinde üç kez verimsiz veya kalitesiz denetim yapıldıkta,
2. Denetimin yapılması sırasında Azerbaycan Cumhuriyeti ilgili yasalarına uyulmadıkta,
3. Lisansın verilmesinden sonra denetçi tarafından doğru olmayan, yanlış bilgilerin sunulması durumunda,

4. Denetçinin denetim faaliyeti zamanı elde ettiği bilgiler denetimi yapılan işletmenin izni ve onayı olmadan üçüncü kişilere verildikte,

5. Denetçi elde ettiği bilgileri mevzuatta gösterilen durumlar istisna olmakla gizli tuttukta,

6. Lisans verilen denetçinin mahkeme kararı ile suçlu bulunması durumlarında Denetçiler Odası'nın vermiş olduğu lisans yine aynı kurum tarafından iptal edilebilmektedir.

IV BÖLÜM

ÖZEL DURUMLAR

Madde 16. Denetim Alanında Yasaklar

Denetçi işletmeden herhangi bir çıkar beklentisi içine girdikte, denetlenecek işletmenin yönetiminden herhangi bir kişi ile akraba oldukta, işletmenin kurucusu, yöneticisi veya hissedarı oldukta, bu denetçilerin bu işletmede denetim yapmaları yasaklanmıştır.

Madde 17. Anlaşmazlıkların Çözümlenmesi

Denetçiyle (denetleme kurumuyla) müşteri işletme arasında ortaya çıkan bütün anlaşmazlıklar Denetçiler Odası'nda çözüme kavuşturulamadığında, konuyu aydınlatması için mahkemeye başvurulur.

Madde 18. Denetleme Kurumlarının Denetlenmesi

Denetçiler Odası denetleme kurumlarının mali durumları ve faaliyet sonuçlarının düzgünlüğünü ve doğruluğunu bu Kanun'un maddelerini temel alarak kontrol etmekte ve bu kurumların yürüttüğü çalışmalarını denetlemektedir.

EK – 2

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ DENETÇİLER ODASI HAKKINDA KANUN

1. GENEL TEZLER

1. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası denetim hizmetinin kamusal düzenlenmesi ve gelişimini oluşturan, mülkiyet sahiplerinin mülkiyet haklarını, devletin, şirketlerin ve denetçilerin çıkarlarını koruyan, kendi faaliyeti çerçevesinde devletin yasal mevzuatının ön görmüş olduğu yükümlülüklere bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları tarafından uyulmasını sağlayan bağımsız mali organdır.

2. Denetçiler Odası kendi faaliyetlerinde 'Denetim Hizmeti Hakkında' Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Kanunu'nu, bu Yönetmeliği rehber olarak kendine seçmektedir.

3. Denetçiler Odası tüzel kişiliğe sahiptir, bankalarda döviz ve diğer hesaplarının olmasının yanı sıra üzerinde Azerbaycan Cumhuriyeti devlet nişanının ve kendisinin de isminin bulunduğu yuvarlak mühre sahiptir.

4. Denetçiler Odası Azerbaycan Cumhuriyeti'nin başkenti olan Bakü'de faaliyetini sürdürmektedir.

5. Denetim faaliyeti sonunda denetçiler ve denetleme kurumları ile müşteri işletmeler arasında imzalanan anlaşma hükümleri gereği belirli tutar denetçilere veya denetleme kurumlarına ödenmektedir. Ancak belirli devlet organlarının talimatı doğrultusunda herhangi bir işletmede denetim faaliyetinin yürütülmesi emrediliyorsa, bu durumda ödenilecek tutar aynı devlet organları tarafından karşılanmaktadır.

2. DENETÇİLER ODASI'NIN GÖREV VE FONKSİYONLARI

6. Denetçiler Odası'nın temel görevi mülkiyet şeklinden bağımsız olarak bütün işletmelerde muhasebe sisteminin doğru ve dürüst uygulanmasını sağlamak amacıyla ülkede denetim hizmetinin kurulmasını ve mevcut yasal mevzuat kuralları doğrultusunda denetim hizmetinin gelişimini ve faaliyetlerinin iyileştirilmesi amacıyla bir sıra tedbirleri hayata geçirmesidir.

7. Denetçiler Odasının aşağıdaki fonksiyonları vardır:

- Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim hizmetini organize etmekte ve düzenlemektedir;

- Azerbaycan Cumhuriyeti'nin ulusal sınırları içerisinde bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına lisans vermekte, onların çalışmalarına ve denetleme kurumlarına tüzüklerinin "Denetim Hizmeti Hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu'na uygunluğunu kontrol etmektedir

- Bağımsız denetçiler ve denetleme kurumlarını kontrol etmektedir .

- Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları dahilinde denetim hizmetini yapmak hakkını tanıyan lisansların verilmesi amacıyla yapılan sınavların kurallarını belirlemekte ve onaylamaktadır.

- Denetim hizmetini yapabilmek hakkını tanıyan lisansların verilmesi amacıyla sınavı yapacak personelin belirlenmesini ve ilgili yönetmeliği hazırlayıp onaylamaktadır

- İşletmelerin muhasebe raporlarına ilişkin Azerbaycan Cumhuriyeti Medeni Kanunu'nun ilgili yükümlülükleri dikkate alınmakla beraber denetim raporunun çeşitlerini, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının çalışmasıyla ilgili çeşitli raporları hazırladıktan sonra onaylamaktadır.

- Denetim hizmetinin ve mevcut yasal düzenlemelerin uygulanması konularında bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına tavsiyelerde bulunmakta, denetim hizmetinin gelişmesi ve iyileştirimesi amacıyla bazı tekliflerde bulunmakta ve onların uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmekte,

- Denetimin yapılmasına dair talimatlar, tavsiyeler ve metodik öngörüler hazırlamakta,

- Denetimin yapılmasının metotlarına ilişkin hukuki senetler hazırlayıp ulusal ve uluslar arası tecrübenin öğrenilmesi sayesinde ilgili tavsiyeler hazırlamakta,

- Denetimin gerektirdiği düzeyde yapılmaması ile ilgili bağımsız denetçilere ve denetleme kurumlarına karşı müşterilerin iddialarına devletin yasal mevzuatı çerçevesinde değerlendirmekte,

- Bağımsız denetçilerin ve denetleme kurumlarının haklarının ve yasal çıkarlarının koruması amacıyla gereken önlemleri gerçekleştirmektedir

3. DENETÇİLER ODASI'NIN YETKİLERİ

8. Denetçiler Odası'nın yetkileri şunlardır:

- Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarının yapmış oldukları denetimin kalitesini kontrol etmek ve denetimin yapılması sırasında yasaların çiğnenmesi durumunda denetim faaliyetinin yapılması hakkını veren lisansların geri alınmasını sağlamak,

- Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşlarından belirlenmiş şekilde raporlar almak,

- Kendi yetkileri çerçevesinde bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına uygulanması zorunlu olan talimatlar vermek,

- Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları ile onların müşteriler arasında ortaya çıkan çeşitli sorunlarla ilgilenmek,

- Denetçilerin faaliyetleri sırasında veya öncesinde oluşan sorunlara ve şikayetlerini değerlendirmek,

- Elde edilmiş tecrübenin paylaşımı ve uzman hazırlanması amacıyla denetim faaliyetini sürdüren uluslar arası kuruluşlarla karşılıklı işbirliği yapmak ve yabancı ülkelerde denetim konusuyla ilgili Azerbaycan Cumhuriyeti'ni temsil etmek,

- Denetçilerin yetiştirilmesini ve onların gelişmesini sağlamak,

- Denetçiler Odası'nın kendi yetkileri dahilinde denetimle ilgili diğer konuları çözümlemek,

- Gerçek ve tüzel kişilere denetim faaliyeti ile mali ve ekonomik ilişkilerde denetim hizmetini sunmak,

- Değişik kuruluşlarla imzalanmış sözleşmeler kapsamında denetim faaliyetinde bulunmak,

- Denetim kuruluşları kurmak

4. DENETÇİLER ODASI'NIN YÖNETİMİ

9. Denetçiler Odası başkanını ve başkan yardımcısını Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi atamaktadır. Başkan ve başkan yardımcısı Azerbaycan Cumhuriyeti yasal mevzuatı ile belirlenmiş yetkilere sahiptirler.

10. Denetçiler Odası başkanı Denetçiler Odası'nın sorumlu olduğu görevlerin hayata geçirilmesinden şahsen sorumludur.

11. Denetçiler Odası'nın organizasyon yapısını, çalışanların ücretlerini, Oda'nın harcamalarını Denetçiler Odası başkanı onaylamaktadır. Denetçiler Odası başkanı geçerli olan mevzuatla ters düşmeyecek şekilde işçilerin işe alınması ve işten çıkarılmasından sorumludur ve çalışanların ödüllendirilmesi ve cezalandırılması konularıyla ilgilenmektedir.

12. Cari faaliyetlerin yürütülmesi ve denetim hizmetinin gerektirdiği koşulların sağlanması amacıyla Denetçiler Odası'nda yönetim kurulu oluşturulmuştur. Yönetim kurulunu Denetçiler Odası başkanı, başkan yardımcısı, iki kişiden oluşan bölüm başkanları, denetim kuruluşlarının seçmiş olduğu bir kişi, bağımsız denetçilerin seçmiş oldukları bir kişi ve Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın atamış olduğu bir kişi oluşturmaktadır.

13. Yönetim kurulu üyelerini Denetçiler Odası başkanı ilan etmektedir.

14. Yönetim kurulu en az üç ayda bir toplanmaktadır.

5. DENETÇİ UNVANI KAZANMAK İÇİN YAPILAN SINAVLAR

15. Denetçiler Odası'nın belirlemiş olduğu özel komisyon tarafından denetçi ünvanını kazanmak için sınavlar düzenlemektedir.

16. Komisyona Denetçiler Odası'ndan üç ve Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, Devlet Vergi Müfettişliği, Milli Banka, iktisat alanında faaliyet gösteren gerçek kişilerden, bağımsız denetçilerden ve denetim kurumlarının herbirisinden birer kişi dahildir. Komisyonun kimlerden oluşacağını her yılın başından Denetçiler Odası başkanı bildirmektedir.

17. Komisyon üyesi denetim alanında büyük tecrübelere sahip olmalı veya muhasebe, maliye, iktisat ve hukuk üzre en az 10 yıl staj yapmış olması gerekir.

18. Komisyon üyelerine önceden belirlenmiş belirli ücret ödenmektedir.

6. DENETÇİLER ODASI'NIN VARLIKLARI VE MALİ KAYNAKLARI

19. Denetçiler Odası'nın aktifleri aşağıdaki kaynaklardan sağlamaktadır:

- Sınavların yapılması ve lisansların verilmesi sonucunda elde edilen fonlar
- Denetim kuruluşlarının kayda geçirilmesi sonucunda elde edilen fonlar
- Bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının üyelik bedelleri
- Çeşitli alanlarda faaliyet gösteren işletmeler ile imzalanmış anlaşmalar gereği sunulan denetim hizmeti tahsil edilmiş fonlar
- Yasal mevzuat ile sınırlandırılmamış diğer kaynaklar
- Denetim konusunda basılmış talimatlar ve metodik gösterişlerin, kitapların, gazete ve dergilerin satışından ve yasal olarak yasaklanmamış diğer faaliyetlerden sağlanan fonlar

20. Denetçiler Odası'nın dönen ve duran varlıklara yapılmış olan yatırımlar Oda'nın toplam aktifini oluşturmaktadır.

21. Yasal mevzuatla öngörülmüş vergilerin ödenmesi sonrası Denetçiler Odası'nın elde etmiş olduğu net kar çeşitli fonların oluşturulmasına yönlendirilmektedir.

22. Fonların kullanım şekil ve yerleri Denetçiler Odası Yönetim Kurulu tarafından belirlenmektdir.

7. DENETÇİLER ODASI'NIN ÜYELERİ

23. Bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları Denetçiler Odası'nın üyeleri olarak kabul edilmektedir.

24. Denetçiler Odası'nın üyeleri önceden belirlenmiş belirli bedel karşılığında üyeliklerini onaylaya bilmekteler.

25. Üyelik bedelinin tutarı Denetçiler Odası Yönetim Kurulu tarafından belirlenir.

8. MUHASEBE VE RAPORLAMA

26. Denetçiler Odası faaliyet sonuçları ile ilgili muhasebe raporlarını ve bazı istatistik bilgileri önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde vergi ve istatistik dairelerine bildirmektedir.

Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisinin

Eylül 1995 tarihli kararı ile onaylanmıştır

Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi Başkanı

R. Quliyev

Bakü, Eylül 19, 1995

EK - 3

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ HESAP ODASI HAKKINDA KANUNU

1. GENEL TEZLER

Madde 1. Azerbaycan Cumhuriyeti Hesap Odası'nın statüsü

- Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası'nın 92. maddesine dayanarak Millet Meclisi Hesap Odası'nı oluşturmaktadır.
- Hesap Odası Millet Meclisi'ne rapor veren, sürekli olarak faaliyet gösteren kamu bütçe ve maliye organıdır. Hesap Odası organizasyonel ve fonksiyonel özerkliğe sahiptir.
- Hesap Odası'nın üyelerine yönelik talepler, bu taleplerin belirlenme koşulları Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi'nin iç yönetmeliğinin 44. maddesi ve 'Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi'nin devamlı komisyonları hakkında' Yasasının 9. maddesi sonucunda belirlenmektedir.
- Hesap Odası tüzel kişiliğe sahiptir.
- Hesap Odası'nın üzerinde Azerbaycan Cumhuriyeti'nin devlet nişanı bulunan mühürü vardır.
- Hesap Odası başkent Bakü'de bulunmaktadır.

Madde 2. Hesap Odası'nın temel fonksiyonları

- Hesap Odası'nın aşağıdaki fonksiyonları vardır:
- Devlet bütçesinin ve bütçedışı devlet fonlarının bütçe projelerine fakir bildirmekte,

- Devlet bütçesi ve bütçedışı devlet fonlarının bütçe gelir ve harcamalarının büyüklüğü ve yapısı konularında denetimi gerçekleştirmekte,
- Devlet bütçesinin uygulanması ile ilgili olarak yıllık raporlara ve ilgili projelere fikir bildirmekte,
- Devlet bütçesi tahminlerinin gerçekleşmiş olan rakamlara olan uygunluğunu analiz etmekte, belirlenmiş sapmaların ortadan kaldırılması, bununla birlikte bütçeleştirme sürecinin geliştirilmesi konusunda tekliflerde bulunmakta ve Millet Meclisi'ne sunmakta,
- 3 aydan bir devlet bütçesini oluşturan gelir ve harcamaların oluşması ile ilgili Millet Meclisi'ne bilgi vermekte,
- Devletin sahip olmuş olduğu kaynakların işletilmesi, bu konuda talimat verilmesi ve özelleştirmelerden elde edilen fonların devlet bütçesine akışını kontrol etmekte,
- Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi'nin vermiş olduğu yetkiye dayanarak devlet bütçesi ve bütçe dışı devlet fonları ile ilgili projelerin, Millet Meclisi'nde onaylanan Azerbaycan Cumhuriyeti'nin imzalamış olduğu uluslar arası anlaşmaların mali analizini gerçekleştirmekte,
- Devlet bütçesi kaynaklarının Hazine hesabına dâhil edilmesinin ve kullanılmasının onaylanmış devlet bütçesinde gösterilen tutarlara uyup uymadığını analiz etmekte ve Millet Meclisi'ne raporlar sunmakta,
- Devlet bütçesinin kaynaklarının ve bütçe dışı devlet fonlarının bankalar arası hareketlerine ilişkin Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Banka'sı ve ilgili diğer bankalardan, kredi kuruluşlarından bilgi toplamakta, bu verileri analiz etmekte ve Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi'ne fikir bildirmekte,

- Yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda belirlenmiş yasal tutarsızlıklarla ilgili bilgileri Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi'ne sunmakta,
- Diğer devlet kontrol organları ile karşılıklı işbirlikçi ilişkiler dâhilinde faaliyette bulunmaktadır.

Madde 2–1. Hesap Odası'nın faaliyet alanı

Hesap Odası devlet bütçesinin onaylanması ve uygulanması, kamu emlakının işletilmesi, bu konuda bildiriler hazırlanması, kamu emlakının özelleştirilmesi sonucu elde edilen kaynakların devlet bütçesine girişinin sağlanması, tüzel kişilere ve belediyelere devlet bütçesinden kaynak tahsisi yapılmasının ardından bu kaynakların kullanılmasını kontrol etmektedir.

Madde 3. Hesap Odası'nın yasal temelleri

Hesap Odası faaliyetinin yasal temellerini Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası, Hesap Odası Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu, Azerbaycan Cumhuriyeti diğer kanunları ve Hesap Odası'nın iç yönetmeliğinden almaktadır.

Madde 4. Hesap Odası'nın Yönetmeliği

- Hesap Odası kendi faaliyetlerinin organize edilmesini İç Yönetmelik temeline dayanarak hayata geçirmektedir.
- Hesap Odası kendisi iç yönetmeliğini hazırlamaktadır.
- Hesap Odası iç yönetmeliği yasayla onaylanmaktadır.

2. HESAP ODASI'NIN KURULMASI VE FAALİYETLERİNİN TEMELLERİ

Madde 5. Hesap Odası'nın üyeleri ve yetki süreleri

- Hesap Odası bünyesinde başkan, başkan yardımcısı ve yedi denetçi bulundurmaktadır.
- Hesap Odası başkanı, başkan yardımcısı ve denetçilerin yetki süreleri yedi yıldır.
- Hesap Odası üyeleri kendi görevlerini bu Kanun'da ve Hesap Odası İç Yönetmeliği'nde belirtildiği şekilde uygulamakta, devletin, gerçek ve tüzel kişilerin çıkarlarını savunmak üzere gerçekleştirmektedirler.

Madde 7. Hesap Odası üyelerine yönelik diğer talepler

- Hesap Odası başkanı, başkan yardımcısı ve denetçileri diğer devletler karşısında sorumlulukları olan, ağır veya özellikle ağır cinayet işlememiş olmaları gerekmektedir.
- Hesap Odası başkanı, başkan yardımcısı ve denetçileri kamu yönetimi, kamu denetimi, iktisat ve maliye alanlarında en az 5 yıl süreyle çalışmış olmak ve üniversite mezunu Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşları olmak zorundalar.
- Hesap Odası başkanı, başkan yardımcısı ve denetçileri bilimsel ve sanatsal faaliyetler dışında diğer hiçbir alanda faaliyet çalışma haklarına sahip değildirler.
- Hesap Odası başkanlığına ve başkan yardımcılığına aday olan şahıslar Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi Başkanı, Azerbaycan Cumhuriyeti Başbakanı, Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanı, Azerbaycan Cumhuriyeti

Başsavcısı, Azerbaycan Cumhuriyeti Üst Mahkeme Başkanı, Azerbaycan Cumhuriyeti Iktisat Mahkemesi Başkanı ve Milli Banka'nın Yönetim Kurulu Başkanı ile ilk bağdan akraba olmamaları gerekir.

Madde 8. Hesap Odası Başkanı

- Hesap Odası Başkanı Hesap Odası faaliyetlerinin başında olan ve onun işini organize eden gerçek kişidir.
- Hesap Odası Başkanı Hesap Odası toplantılarını organize etmekte,
- Hesap Odası İç Yönetmeliğinin öngördüğü şekilde Hesap Odası başkan yardımcısı ve denetçileri arasında görev dağılımını yürütmekte,
- Hesap Odası'nın yetkilerine dair konuların hazırlanması ve yürütülmesi ile ilgili Hesap Odası denetçilerinin çalışmalarını belirlemekte,
- Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi'ne Hesap Odası'nın çalışmaları ile ilgili yılda iki kez(Nisan ayının 15'ni ve Kasım ayının 15'ni geçmeyecek şekilde) rapor sunmakta,
- Hesap Odası'nın yetkileri dahilinde yapılması gerekenlerle ilgili olarak talimatlar vermekte,
- Hesap Odası Başkanlığı'nın bütün faaliyetlerinden sorumlu olmakta,
- Yukarıda belirtilen Kanun gereği Hesap Odası İç Yönetmeliği ile öngörülmüş olan diğer sorumlulukları hayata geçirmektedir.

Madde 10. Hesap Odası Denetçileri

- Hesap Odası denetçileri Hesap Odası'nın İç Yönetmeliği ile belirlenmiş görev dağılımı temeline dayanarak faaliyette bulunmakta,

• Hesap Odası denetçileri ilgili Kanun gereği ve Hesap Odası İç Yönetmeliği'ne uygun olarak Hesap Odası Başkanının ve Başkan yardımcısının gösterişleri doğrultusunda görevlerini yürütmektedirler.

Madde 11. Hesap Odası üyelerinin görev süreleri dolmadan işten çıkarılmaları

Hesap Odası Başkanı, Başkan yardımcısı ve denetçileri aşağıdaki durumlarda görev süreleri dolmadan işten çıkarıla bilirler:

1. Vefat etmeleri durumunda,
2. Kendi insiyatifleri ile işten çıkarılmaları istendiğinde,
3. Cinayet işledikte ve mahkeme karari ile suçlu bulunduklarında,
4. Hesap Odası üyelerini ilgilendiren 7. Madde'nin çiğnenmesi durumunda,
5. Hesap Odası'nın kendi üyelerinin dört ayı aşkın bir sürede hastalık nedeniyle kendi çalışmalarını yürütmelerinin mümkün olmadığı sonucuna varıldığında,
6. Çalışanlarının yetersizliği veya sınırlı yeterlilik durumununun mahkeme tarafından onaylanması durumunda,
7. Mahkeme kararı ile vefat etmiş veya kaybolmuş durumlarının onaylanması durumunda,

Bu maddenin 1. ve 7. şıklarında belirlenmiş durumlarda Hesap Odası Başkanı'nın, Başkan yardımcısının ve denetçilerinin görev süreleri dolmadan görevlerinden alınmaları ile ilgili kararı Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi Başkanı vermektedir.

Bu maddenin 2., 3., 4., 5. ve 6. şıklarında belirlenmiş durumlarda Hesap Odası Başkanı'nın, Başkan yardımcısının ve denetçilerinin görev süreleri dolmadan işten alınmaları ile ilgili kararı 'Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi daimi komisyonları hakkında' Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu'nda belirlenmiş Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi Başkanı'nın kararı doğrultusunda Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi Kabul etmektedir.

3. HESAP ODASI'NIN ÇALIŞMA PLANI VE YETKİLERİ

Madde 17.

- Azerbaycan Cumhuriyeti devlet organları bu Kanun gereği Hesap Odası'na tanınmış yetkilerin uygulanmasına yardımcı olmalılar
- Hesap Odası kendi yetkileri çerçevesinde faaliyette bulunurken devlet organlarının temsilcilerini, bununla birlikte sözleşme gereği bağımsız denetçileri ve diğer uzmanları karşılıklı işbirliği temeline dayanarak kendi faaliyetleri için davet edebilir.

4. SONUÇ TEZLER

Madde 19. Hesap Odası'nın çalışmalarına müdahale

- Hesap Odası'nın faaliyetlerine yasal olmayan yollardan müdahale edilmesi mümkün değildir.
- Hesap Odası Başkanını, Başkan yardımcısını ve denetçilerini, bununla birlikte Hesap Odası Başkanlığı'nın yetkili kişilerini sonuçlarından sorumlu oldukları görevlerini yürütürken onları engellemek, baskı uygulamak Azerbaycan Cumhuriyeti

ilgili yasal mevzuatı gereği baskıyı uygulayan kişilerin cezalandırılmaları öngörülmüştür.

Madde 19-1. Hesap Odası üyelerinin korunmaları

- Hesap Odası Başkanı, Başkan yardımcısı ve Hesap Odası denetçileri kendilerini Hesap Odası'na atamış olan Azerbaycan Cumhuriyeti Millet Meclisi'nin onayı olmadan sorumluluk süreleri içinde tutuklanamaz, tutuksuz yargılanamaz, cinayet suçuyla yargıya tabi tutulamaz, ilgili şahısların arama kararları verilemez ve soruşturma açılamaz.

- Hesap Odası Başkanı, Başkan yardımcısı ve Hesap Odası denetçilerine yönelik cinayet suçlamaları sadece Azerbaycan Cumhuriyeti Başsavcısının vermiş olduğu talimat ve karar doğrultusunda geçerlilik kazanmaktadır.

- Devlet tarafından Hesap Odası Başkanı, Başkan yardımcısı ve denetçilerinin profesyonel faaliyetlerinin serbestlik garantisi verilmektedir.

Madde 22. Hesap Odası'nın faaliyetlerine başlaması

Hesap Odası Başkanı, Başkan yardımcısı ve en az dört denetçiden oluşan ve ilk kez oluşturulan ve organize edilen Hesap Odası göreve getirildikleri günden itibaren faaliyetlerine başlamaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı

Haydar Aliyev

Bakü, 2 Temmuz, 1999

N: 700-1

EK - 4

AVRUPA BİRLİĞİNCE DENETİME İLİŞKİN YAYINLANAN 8. YÖNERGE

17 MAYIS 2006 TARİHLİ AVRUPA PARLEMENTOSU VE KONSEYİ'NİN

2006/43/EC SAYILI DİREKTİFİ

AVRUPA PARLAMENTOSU VE AVRUPA BİRLİĞİ KONSEYİ,

Avrupa Komisyonunu kuran Anlaşma ve özellikle ilgili Madde 44(2) (g) göz önünde tutularak,

Komisyon'un teklifi göz önünde tutularak,

Avrupa Ekonomik ve Sosyal Komitesi'nin[147] görüşü göz önünde tutularak,

Anlaşmanın 251. Maddesinde ortaya konulan prosedüre uygun olarak[148],

Şöyle ki,

(1) Halen, belli tipteki şirketlerin[149] yıllık hesapları hakkındaki 25 Temmuz 1978 tarihli 78/660/EEC sayılı Dördüncü Konsey Direktifi, konsolide hesaplar[150] hakkındaki 13 Haziran 1883 tarihli 83/349/EEC sayılı Yedinci Konsey Direktifi, bankalar ve diğer finansal kuruluşlarının[151] yıllık hesapları ve konsolide hesapları hakkındaki 8 Aralık 1986 tarihli 86/635/EEC sayılı Konsey Direktifi ve

147 OJ C 157, 28.6.2005, s115.

148 28 Eylül 2005 tarihli Avrupa Parlamentosu kararı (henüz Resmi Gazete'de yayınlanmadı) ve 25 Nisan 2006 tarihli Konsey Kararı

149 OJ L 222, 14.8.1978, s.11, Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2003/51/EC sayılı Direktifiyle en son tadil edilen Direktif olarak

150 OJ L 193, 18.7.1983, s.1, 2003/51/EC sayılı Direktif tarafından son değiştirildiği haliyle Direktif.

151 OJ L 372, 31.12.1986, s.1, Direktif 2003/51/EC tarafından son değiştirildiği haliyle Direktif.

sigorta şirketlerinin[152] yıllık hesapları ve konsolide hesapları hakkındaki 19 Aralık 1991 tarihli 91/674/EEC sayılı Konsey Direktifi, yıllık hesaplar ve konsolide hesapların bu gibi denetimleri yürütmekle yetkilendirilmiş bir veya daha fazla kişi tarafından denetleneceğini gerektirmektedir.

(2) Kanuni denetimi yürütmekten sorumlu olan kişilerin onaylanma şartları, muhasebe belgelerinin[153] kanuni denetimlerini yürütmekten sorumlu kişilerin onaylanması hakkındaki 10 Nisan 1984 tarihli 84/253/EEC sayılı Sekizinci Konsey Direktifi içinde ortaya konulmaktaydı.

(3) Topluluk içindeki kanuni denetimler için uyumlu bir yaklaşımın eksikliği, Komisyon'un, Avrupa Birliği İçinde kanuni denetim hakkındaki 1998 Tebliği'ni önermesi sebebidir: ilerleme[154] muhasebe mesleği ve Üye Devletler arasında yakın işbirliği halinde daha fazla faaliyet gerçekleştirebilecek bir Denetim Komitesi'nin oluşturulması.

(4) Bu Komitenin çalışması temelinde, Komisyon, 15 Kasım 2000 tarihinde Avrupa Birliği içinde kanuni kenetçi için kalite güvencesi hakkında bir Tavsiye: asgari şartlar[155] ve 16 Mayıs 2002 tarihinde AB içinde Kanuni Denetçinin Bağımsızlığı hakkında bir Tavsiye: Temel Prensipler Seti[156] çıkardı.

(5) Bu Direktif, kanuni denetim şartlarının –her ne kadar tam olmasa da- üst düzey uyumunu hedeflemektedir. Yasal denetim gerektiren bir Üye Devlet, başka şekilde bu Direktifle getirilmemişse, daha sıkı şartlar uygulayabilir.

---

152 OJ L 374, 31.12.1991, s. 7, Direktif 2003/51/EC tarafından değiştirildiği haliyle.
153 OJ L 126, 12.5.1984, s.20.
154 OJ L 143, 8.5.1998, s.12
155 OJ L 91, 31.3.2001, s.91
156 OJ L 191, 19.7.2002, s.22

(6) Bu Direktif temelinde kanuni denetçinin kazandığı denetim kalifikasyonu eşdeğer sayılacaktır. Bu nedenle, artık, Üye Devletlerin, bir denetim firmasında oy kullanma haklarının çoğunluğunun yerel olarak onaylanmış denetçiler tarafından tutulmasının zorunlu olması veya bir denetim firmasının idari veya yönetim organı üyelerinin çoğunluğunun yerel olarak onaylanmış olması konusunda ısrar etmeleri mümkün olmayacaktır.

(7) Kanuni denetim, şirket hukuku, mali hukuk ve medeni hukuk gibi konularda yeterli bilgiyi gerektirmektedir. Bu gibi bilgi, başka bir Üye Devletten gelen bir kanuni denetçi kabul edilmeden önce test edilmelidir.

(8) Üçüncü tarafları korumak amacıyla, onaylanmış denetçiler ve denetim firmaları kamuya açık olan ve kanuni denetçiler ve denetim firmaları ile ilgili temel bilgileri içeren bir sicile kaydedileceklerdir.

(9) Kanuni denetçiler en yüksek etik standartlara bağlı olmalıdır. Bu nedenle, en azından kamu yararı faaliyetlerini, dürüstlüklerini ve tarafsızlıklarını ve mesleki yeterlilik ve ihtimamı kapsayan mesleki etik kurallara tabi olmaları gerekmektedir. Yasal denetçilerin kamu-yararı faaliyetlerinin anlamı, daha geniş insan ve kurum topluluğunun yasal denetçinin işinin kalitesine güvenmesidir. İyi denetim kalitesi, finansal tabloların doğruluğunun ve etkinliğinin geliştirilmesiyle piyasaların düzgün işlemesine katkıda bulunur. Komisyon, meslek etiği hakkında asgari standartlar gibi uygulama önlemleri alabilir. Bunu yaparken, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Etik Kurallarındaki ilkeleri dikkate alır.

(10) Kanuni denetçiler ve denetim firmalarının, müşterilerinin gizliliğine itibar etmesi çok önemlidir. Bu nedenle, bu Direktifin tam uygulanmasını engellemeyecek gizlilik ve meslek sırrı hakkındaki sıkı kurallara uymaları

gerekmektedir. Bu gizlilik kuralları, özel bir denetim görevine dahil olması durdurulmuş herhangi bir yasal denetçi ya da denetim firmasına da uygulanacaktır.

(11) Kanuni denetçiler ve denetim firmaları kanuni denetimi yürütürken bağımsız olmalıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan konulardan denetlenen işletmeyi haberdar edebilirler, ancak denetlenen işletmenin iç karar alma süreçlerinden kaçınmalıdırlar. Böylesi tehditleri azaltmaya yönelik önlemlerin uygulanmasından sonra bile, kendilerini bağımsızlıklarına tehdidin öneminin çok yüksek olduğu bir durumda bulurlarsa, denetim sözleşmesinden çekilmeleri gerekmektedir. Denetçinin bağımsızlığını tehlikeye atan bir ilişki varsa, sonuç, ağ ve denetlenen işletme arasındaki ilişkiye göre olan denetçi ve denetlene işletme arasındaki ilişkiye göre değişiklik gösterebilir. Ulusal düzenlemelere göre bir kamu yararına çalışan denetleme işletmesinin bir üyesi olması gerekli olan ya da izin verilen, Madde 2(4) anlamı dahilinde bir kooperatif ya da 6/635/ECC sayılı Direktifin Madde 45'te bahsedilen benzer bir işletme olduğunda, objektif, kabul edilebilir ve bilgilendirilmiş bir taraf, üyelik temelli ilişkinin yasal denetçinin bağımsızlığını tehlikeye atacağı sonucuna varamaz, şu şartla ki, böylesi bir denetleme işletmesi üyelerinden birinin yasal denetimini yürütürken, denetimi yürüten denetçilere bağımsızlık ilkeleri uygulanır ve bu kişiler yasal denetim üzerinde yetki kullanma pozisyonunda olabilirler. Bir yasal denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığına karşı olan tehditlere örnekler denetlenen işletmede doğrudan veya olaylı finansal çıkar ve ilave denetim dışı hizmetler sağlama. Ayrıca, bir denetlenen işletmeden alınan ücret düzeyi ve/veya ücretlerin yapısı da yasal denetçi ya da denetim firmasının bağımsızlığını tehdit edebilir. Söz konusu tehditleri azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik olarak uygulanan önlem tipleri, yasaklamak, kısıtlamak, diğer

politikalar ve prosedürler ve ifşadır. Yasal denetçiler ve denetim firmaları, bağımsızlıklarını tehlikeye sokan herhangi bir ilave denetim-dışı hizmeti kabul etmemelidirler. Komisyon, bağımsızlık konusunda asgari standartlar olarak uygulama önlemleri alabilir. Bunu yaparken, Komisyon yukarıda bahsedilen 16 Mayıs 2002 tarihli Tavsiyede yer alan ilkeleri dikkate alacaktır. Denetçilerin bağımsızlığını belirleyebilmek için, içinde denetçilerin çalıştığı "ağ" kavramının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu açıdan, çeşitli durumlar hesaba katılmalıdır örneğin, kar ya da zarar paylaşımı amaçlaması nedeniyle bir yapının ağ olarak tanımlandığı durumlar. Bir ağ olduğunu gösteren kriter, ortak olağan müşterilerin olup olmadığı gibi mevcut tüm gerçek durumlar temelinde yargılanmalı ve tartılmalıdır.

(12) Öz-değerlendirme ya da kişisel çıkar durumlarında, uygun olduğu yerde yasal denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığına yönelik önlemler almak için denetim müşterisiyle ilgili olarak yasal denetçinin ya da denetim firmasının denetim sözleşmesinden feragat etmesi veya çekilmesi kararını yasal denetçi ya da denetim firmasından ziyade Üye Devlet verecektir. Ancak bu durum, denetim müşterilerine denetim-dışı hizmet sağlayan yasal denetçileri ya da denetim firmalarını alıkoyma genel sorumluluğu olan Üye Devletlerin olduğu hallere sebep olmayacaktır. Uygun olup olmadığını belirleme amacıyla, öz-değerlendirme ve kişisel çıkar durumlarında, bir yasal denetçi veya denetim firması yasal denetimleri yürütmeyecektir, yasal denetçi ya da denetim firmasının bağımsızlığı için önlem alma amacıyla, dikkate alınan faktörler, denetlenen kamu yararı işletmenin, finansal araçlardaki piyasalar hakkındaki 21 Nisan 2004 tarihli Avrupa Parlamentosu ve

Konseyinin 2004/39/EC sayılı Direktifin Madde 4(1)'inin 14. fıkrasını[157] anlamında düzenlenmiş bir piyasada işlem görmesine müsaade edilmiş menkul kıymetler çıkarıp çıkarmadığı sorusunu kapsayacaktır.

(13) Topluluk yasasının tarafından gerektirilen tüm kanuni denetimlerin sürekli yüksek kalitede olmasının sağlanması önemlidir. Tüm kanuni denetimler, böylece, uluslararası denetim standartları temelinde yürütülmelidir. Topluluk içinde bu standartları uygulama önlemleri, Komisyona verilen uygulama gücü yetkisinin yerine getirilmesi için prosedürleri tertip eden 28 Haziran 1999 tarihli 1999/468/EC sayılı Konsey Direktifine[158] göre alınmalıdır. Denetim konusunda bir teknik komite ya da grup, uluslararası denetim standartlarının tamamının teknik sağlamlığının değerlendirilmesinde Komisyona yardım etmelidir ve Üye Devletlerin kamu gözetim kurulları sistemine de dahil olmalıdırlar. Azami uyum seviyesine ulaşmak için Üye Devletlerin, ancak yıllık ya da konsolide hesapların yasal denetimi kapsamı ile ilgili olarak özel ulusal yasal gerekliliklerden kaynaklanıyorsa, ilave ulusal denetim prosedürleri ya da şartları koymasına izin verilir, bunun anlamı bu şartların uygulanan uluslararası denetim standartlarınca kapsanmadığıdır. Üye Devletler bu ilave denetim prosedürleri, denetim prosedürleri ya da şartları, sonradan adapte edilen uluslararası denetim standartlarınca kapsanana kadar muhafaza edebilirler. Eğer, adapte edilen uluslararası denetim standartları denetim prosedürlerini içeriyorsa, bunun performansı yasal denetimin kapsamıyla ilgili özel ulusal gerekliliklerden kaynaklanan ulusal yasalarla özel yasal çatışmalara sebep olacaktır, Üye Devletler, söz konusu çatışmalar olduğunda, Madde 26(3)'te bahsedilen önlemleri sağlayarak uluslararası denetim standartlarının çatışmaya sebep olan

157 OJ L 145, 30.4.2004 s.1.
158 OJ L 184, 17.7.1999, s. 23.

kısımlarını çıkarabilirler. Üye Devlet tarafından yapılan herhangi bir ekleme ya da çıkarma, şirketlerin yıllık hesaplarına üst düzey bir kredibilite sağlamalıdır ve kamu yararına hizmet etmelidir. Yukarıda bahsedilenler, örneğin Üye Devletlerin denetleme kurulu için ilave denetçi raporu şart koşmasına ya da ulusal kurumsal yönetişim kurallarına göre başka raporlama ve denetim şartları öngörmesine sebep olur

(14) Komisyonun ,Topluluk içinde uygulanması amacıyla uluslararası denetim standardını kabul edilmesi için, bunun uluslararası olarak genel kabul görmesi, açık ve şeffaf bir prosedür izleyerek ilgili tüm tarafların tam katılımı ile geliştirilmiş olması, yıllık hesapların ve konsolide hesapların kredibilitesine ve kalitesine katkıda bulunması ve Avrupa'nın kamu yararına yardım etmesi gerekmektedir. Bir standardın bir parçası olarak bir Uluslararası Denetim Uygulamaları Tablolarını kabul etme ihtiyacı, durum bazında temeli konusundaki 1999/468/EC sayılı Karara göre değerlendirilmelidir. Komisyon, kabul etme sürecinin başlamasından önce, söz konusu şartların karşılanıp karşılanmadığını tespit etmek için bir inceleme yürütmelidir ve bu incelemenin sonuçlarını bu Direktife göre kurulmuş Komite üyelerine rapor etmelidir.

(15) Konsolide hesaplar durumunda, grubun bileşenlerini denetleyen kanuni denetçiler arasındaki sorumlulukların açık bir tanımının bulunması önemlidir. Bunun için, grup denetçisini, denetim raporu için tam sorumluluğu üstlenmelidir.

(16) Benzer muhasebe standartlarını uygulayan şirketler arasındaki karşılaştırılabilirliği artırmak ve denetim faaliyetlerinde kamu güvenini sağlamak için, Topluluk seviyesinde böylesi bir rapor için uygun bir standart belirlenmemişse, Komisyon, kabul edilmiş uluslararası muhasebe standartları temelinde hazırlanmış

yıllık hesaplar ve konsolide hesapların denetimi için ortak bir denetim rapor benimseyebilir.

(17) Düzenli teftişler, yasal denetimlerde sürekli yüksek kaliteye ulaşmanın en iyi araçlarıdır. Yasal denetçiler ve denetim firmaları, incelenen yasal denetçiler ve denetim firmalarından bağımsız bir biçimde düzenlenen bir kalite güvence sistemine bağlı olacaklardır. Kalite güvence sistemi hakkındaki Madde 29'un uygulanması için Üye Devletler, eğer bireysel denetçiler ortak bir kalite güvence politikası varsa sadece denetim firmaları için olan şartların dikkate alınması gerektiğine karar verebilirler. Üye Devletler, tüm bireysel denetçilerin en az her altı yılda bir kalite güvence incelemesine tabi olmaları şeklinde bir kalite güvence sistemi kurabilirler. Bu konuda, kalite güvence sisteminin finansmanı kötüye kullanma etkilerinden bağımsız olmalıdır. Komisyon, kalite güvence sisteminin kurulması ile ilgili konularda ve sistemin finansmanı konusunda kalite güvence sistemine kamu güveninin ciddi biçimde tehdit edildiği durumlarda uygulama önlemleri alma konusunda yetili olacaktır. Üye Devletlerin kamu gözetim sistemleri, ilgili tarafların üzerine gereksiz yük bindirilmesinden kaçınmak amacıyla, kalite güvence incelemeleri yürütülmesi için ortak bir koordineli yaklaşım bulmaya teşvik edileceklerdir.

(18) Tahkikat ve uygun yaptırımlar, bir yasal denetimin yetersiz uygulanmasının önlenmesi ve düzeltilmesine katkıda bulunmaktadır.

(19) Yasal denetçiler ve denetim firmaları, işlerini gereken ihtimamla yürütmekten sorumludurlar ve dikkat eksikliğinden kaynaklanan mali zararlardan yükümlü olmalıdırlar. Ancak, denetçi ve denetim firmasının mesleki tazminat sigorta kapsamı sağlama kapasitesi, sınırsız mali sorumluluğa tabi olup olmamasından

etkilenebilir. Bu bölüm için Komisyon, Üye Devletlerdeki sorumluluk rejimlerinin ziyadesiyle farklılık gösterebileceği gerçeğini hesaba katarak, bu konuları araştırma niyetindedir

(20) Üye Devletler, ev sahibi ülke kontrolü temelinde yasal denetçiler ve denetim firmaları için etkili bir kamu gözetim sistemini düzenlemelidir. Kamu gözetimi için kural koyucu düzenlemeler Üye Devletlerin gözetim faaliyetleri konusunda Topluluk düzeyinde etkili bir işbirliğini mümkün kılacaktır. Kamu gözetim sistemi, yasal denetimle ilgili alanlarda bilgi sahibi uygulayıcı olmayanlar tarafından yönetilecektir. Söz konusu uygulayıcı olmayanlar denetim mesleğiyle asla bağlı olmamış uzmanlar ya da mesleği bırakmış eski uygulayıcılar olabilir. Ancak, Üye Devletler kamu gözetim sisteminin yönetimine azınlık uygulayıcıların katılmasına izin verebilir. Üye Devletlerin yetkili mercileri, kendilerinin onayladığı yasal denetçiler ve denetim firmaları üzerindeki gözetim görevlerini yürütme amacı için gerekli olan her zaman birbiri ile işbirliği yapacaktır. Bu gibi bir işbirliği, Topluluk içinde yasal denetimde sürekli yüksek kalite sağlanmasına önemli bir katkıda bulunacaktır. Üye Devletler tarafından belirlenmiş yetkili merciler arasında Avrupa düzeyinde etkili işbirliği ve koordinasyon sağlanması gerekli olduğundan, işbirliğinden sorumlu bir işletmenin belirlenmesi, her bir merciin Üye Devletlerdeki diğer yetkili mercilerle doğrudan işbirliği yapma kapasitesine zarar vermeden olmalıdır.

(21) Kamu gözetimi ilkeleri hakkındaki Madde 32(3) ile uyumu sağlamak için, ya geçmiş mesleki becerileri ya da alternatif olarak Madde 8'de sayılan konulardan en azından birinde bilgisi olması nedeniyle bir uygulayıcı olmayanın yasal denetimle ilgili alanlarda bilgi sahibi olduğu farz edilmelidir.

(22) Yasal denetçi veya denetim firması, denetlenmiş işletmenin hissedarlarının ya da üyelerinin genel kurulunda atanmalıdır. Denetçinin bağımsızlığını korumak için, görevden alınma sadece sağlam temeller olduğunda ve bu temeller eğer kamu gözetiminden sorumlu merci veya mercilere iletilmesi durumunda mümkün olması önemlidir.

(23) Kamu yararına işletmelerin yüksek bir görüşe sahip ve ekonomik olarak daha önemlidir olmalarından dolay, yıllık ve konsolide hesaplarının yasal denetimi durumunda daha sıkı yükümlülükler uygulanmalıdır.

(24) Denetim komiteleri ve etkili bir iç kontrol sistemi finansal, operasyonel ve uyum risklerinin en aza indirilmesine yardım eder ve finansal raporlamanın kalitesini artırır. Üye Devletler, denetim komitelerinin nasıl kurulacağı ve işleyeceğini belirleyen, borsaya kayıtlı şirketlerin yürütmede rol almayan ya da denetçi müdürlerin rolü ve (denetleme) kurulu komiteleri hakkındaki 15 Şubat 2005 tarihli Komisyon Tavsiyesini[159] göz önünde tutmalıdır. Üye Devletler, denetim komitesi ya da buna eşit fonksiyonları yerine getiren bir kurula yüklenen fonksiyonların, bir bütün olarak idari ya da denetleme kurulu tarafından yerine getirilebilmesini belirleyebilirler. Madde 41'deki denetim komitesinin görevleriyle ilgili olarak, yasal denetçi ya da denetim firması, söz konusu komiteye hiçbir şekilde tabi olmayacaklardır.

(25) Üye devletler ayrıca, menkul kıymetleri düzenlenmiş bir piyasada işlem gören ortak yatırım işletmesi olan kamu yararı işletmeleri, bir denetim komitesine sahip olma şartından muaf tutabilirler. Bu seçenek, sırf varlıkların birleştirilmesi amacıyla işlev gören bir ortak yatırım işletmesinde bir denetim

[159] OJ L 52, 25.2.2005, s. 51.

komitesi istihdam etmenin her zaman uygun olmayacağı gerçeğini hesaba katar. Finansal raporlama ve ilgili riskler, diğer kamu yararı işletmelerininkiyle karşılaştırılamaz. Ayrıca, menkul kıymetlerdeki ortak yatırım işletmeleri (UCITS) ve bunların idari şirketleri sıkı bir biçimde tanımlanmış kural koyucu bir ortamda çalışmaktadır ve emanetçileri tarafından uygulanan kontroller gibi özel yönetişim mekanizmalarına tabidirler. 85/611/ECC sayılı Direktif[160] tarafından uyumlaştırılmamış fakat söz konusu Direktifle belirlenen eşdeğer önlemlere tabi söz konusu ortak yatırım işletmeleri için, Üye Devletlerin bu özel durum için, Topluluk-uyumlaştırılmış ortak yatırım işletmeleri ile eşit muameleler sağlamasına izin verilir.

(26) Kamu yararı işletmelerin denetçilerinin bağımsızlığını desteklemek için, söz konusu işletmeleri denetleyen baş denetim ortağı(ortakları) rotasyona tabi olacaklardır. Bu rotasyonu düzenlemek için Üye Devletler, denetim firmasının hangi baş denetim ortağının(ortaklarının) söz konusu şirketin yasal denetçisi olmaya devam etmesine karar verirken, denetlenen işletmeyle ilgilenen baş denetim ortağının(ortaklarının) değişimini gerektirecektir. Bir Üye Devlet, hedeflenen amaçlara ulaşmak için bunun uygun olduğuna karar verdiğinde, söz konusu Üye Devlet, alternatif olarak Madde 42(2)'ye aykırı olmamak üzere, denetim firmasının değiştirilmesini şart koşabilir.

(27) Sermaye piyasalarının karşılıklı ilişkisi, Topluluk sermaye piyasası ile ilişkili üçüncü ülkelerin denetçileri tarafından gerçekleştirilen işin yüksek kalitede olmasının sağlanması ihtiyacının da altını çizmektedir. İlgili denetçiler, böylece, kalite güvence incelemelerine ve tahkikat ve yaptırım sistemlerine tabi olmaları

---

160 Menkul kıymetlerdeki ortak yatırım işletmelerle (UCITS) (OJ L 375, 31.12.1985, s. 3) ilgili kanunlar, kuralları ve idari uygulamaların koordinasyonu hakkında 20 Aralık 1985 tarihli 85/611/ECC sayılı Direktif. En son Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 2005/1/EC sayılı Direktifiyle (OJ L 79, 24.3.2005, p. 9) tadil edilmiş haliyle olan Direktif

amacıyla tescil edilmelidir. Karşılıklılık temelinden kaçınmak, Üye Devletlerle işbirliği içinde Komisyon tarafından gerçekleştirilen bir eşdeğer sınamaya tabi olmakla mümkün olacaktır. Her halükarda, 2004/39/EC sayılı Direktifin Madde 4(1)'inin 14'üncü fıkrasının anlamı dâhilinde bir düzenlenmiş piyasaya menkul kıymetlerini çıkarmış olan bir işletme, daima ya bir Üye Devlete kayıtlı ya da söz konusu üçüncü ülkenin, gözetim, kalite kontrolü sistemleri ile soruşturma ve yaptırım sistemleri ilkeleri alanındaki Topluluk gerekliliklerine eşit şartları yerine getirdiğine dair Topluluk ya da bir Üye Devlet tarafından tanınması ve bu düzenlemenin karşılıklılık temelinde olduğu sağlaması üzerinde, denetçinin geldiği üçüncü ülkenin yetkili mercileri tarafından gözetlenen bir denetçi tarafından denetlenmelidir. Bir Üye Devlet, bir üçüncü ülke kalite güvence sistemini eşdeğer kabul edebildiğinde, diğer Üye Devletler bu değerlendirmeyi kabul etmek durumunda olmayacaklardır ne de Komisyonun kararı buna göre önceden belirlenecektir.

(28) Uluslararası grup denetimlerin karmaşıklığı, Üye Devletler ve üçüncü ülke yetkili mercileri arasında iyi bir işbirliğini gerektirmektedir. Üye Devletler böylece, üçüncü ülke yetkili mercilerinin, ulusal yetkili merciler aracılığıyla denetim çalışma kâğıtlarına ve diğer dokümanlarına erişilmesinin mümkün olmasını sağlamalıdır. Tarafların haklarını korumak ve aynı zamanda bu kâğıtlara ve dokümanlara erişilmesini kolaylaştırmak amacıyla, Üye Devletlerin ulusal yetkili merciinin yaptığı anlaşmaya tabi olan üçüncü ülke yetkili mercilerine doğrudan erişim vermesine izin verilmelidir. Erişimin verilmesinde, üçüncü ülkelerdeki yetkili mercilerin Komisyonun yeterli olduklarını deklare ettiği şartları sağlayıp sağlamadığı için ilgili kriterlerden biridir. Komisyon tarafından böylesi bir kararın askıya

alınması ve buna zarar vermeden, Üye Devletler şartların yeterli olup olmadığını değerlendirebilirler.

(29) Madde 36 ve 47'de bahsedilen bilgilerin açıklanması, söz konusu bilgilerin serbest dolaşımı hakkındaki kişisel bilgilerin işlenmesi ile ilgili kişilerin korunması hakkındaki 24 Ocak 1995 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 95/46/EC sayılı Direktifinde[161] belirtildiği üzere, üçüncü ülkelere kişisel bilgilerin gönderilmesi hakkındaki kurallara göre olmalıdır.

(30) Bu Direktifin uygulanması için gerekli olan önlemler, 1999/468/EC sayılı Karara ve finansal hizmetler mevzuatının uygulanması ile ilgili 5 Şubat 2002 tarihinde Avrupa Parlamentosunda Konsey'in yaptığı deklarasyon göre alınmalıdır.

(31) Avrupa Parlamentosu'na, taslak tadillerin ve bunları incelemesine ve görüş bildirmelerine imkân veren uygulama önlemlerinin ilk geçirilmesinden ve itibaren üç aylık bir süre verilmelidir. Eğer bu süre zarfında, Avrupa Parlamentosu tarafından bir çözüm kabul edilirse, Komisyon taslak tadiller ya da önlemleri yeniden incelemelidir.

(32) Bu Direktifin amaçlarına – şöyle ki, tek bir uluslararası denetim standartları setinin uygulanması, eğitim yükümlülüklerinin güncellenmesi, mesleki etik kuralların tanımlanması ve Topluluk içinde yasal denetimin kalitesinin daha da uyumlaştırılması ve artırılması ve yasal denetime güvenin güçlendirilmesi amacıyla Üye Devletler ile üçüncü ülkeler arasında işbirliğini kolaylaştırmak için Üye Devletlerin yetkili mercilerinin arasında ve bu yetkili merciler ile üçüncü ülke yetkili mercilerinin arasında teknik işbirliğinin uygulanması – Direktifin büyüklüğü ve etkileri dolayısıyla, Üye Devletler tarafından tam olarak ulaşılamayacağında,

---

[161] OJ L 281, 23.11.1995, s. 31. 1882/2003 sayılı Düzenleme (EC) tarafından tadil edilmiş Direktif (OJ L 284, 31.10.2003, s. 1).

Topluluk seviyesinde daha iyi ulaşılır, Topluluk Antlaşmanın Madde 5'inde belirtilen yardımcı ilkelere göre önlemler alabilir. Bu Maddede belirtildiği üzere, ölçülülük ilkesine göre, bu Direktif söz konusu amaçlarlara ulaşma için gerekli olanın ötesine gitmez.

(33) Yasal denetçi veya denetim firması ve denetlenmiş işletme arasındaki ilişkilerde daha fazla şeffaflık sağlamak amacıyla, 78/660/EEC ve 83/349/EEC sayılı Direktifler, yıllık hesaplar ve konsolide hesapların notlarında denetim ücreti ve denetim dışı hizmetlere ödenen ücretin ifşasının gerekli olması nedeniyle değiştirilmelidir.

(34) Kamu gözetimi, disiplin sistemleri ve kalite güvence sistemleri gibi uygun bir denetim altyapısı sağlanması için kapsamlı ilke bir setinden yoksun olduğu ve Üye Devletler ile üçüncü ülkeler arasında spesifik düzenleyici işbirliği sağlamadığı için, 84/253/EEC sayılı Direktif yürürlükten kaldırılmalıdır. Yasal kesinliği sağlamak için, 84/253/EEC sayılı Direktife uygun olarak onaylanmış olan yasal denetçiler veya denetim firmalarının bu Direktife göre onaylanmış gibi kabul edilmesine bariz bir ihtiyaç vardır.

Bölüm I

Konu ve Tanım

Madde 1

Konu

Bu Direktif, yıllık ve konsolide hesapların yasal denetimi ile ilgili kuralları belirlemektedir

Bölüm II

Onay, Sürekli Eğitim ve Karşılıklı Tanıma

Madde 3

Yasal Denetçilerin ve Denetim Firmalarının Onayı

1. Bir yasal denetim, münhasıran yasal denetimin uygulandığı Üye Ülke tarafından onaylanan yasal denetçiler ya da denetim firmaları tarafından uygulanacaktır.

2. Her Üye Ülke, yasal denetçilerin ve denetim firmalarının onaylanmasından sorumlu yetkili mercileri belirleyecektir.

3. Madde 11'e aykırı olmamak koşuluyla Üye Ülkenin yetkili mercileri, en azından aşağıdaki 4 ve 6-10. Maddeleri arasındaki bölümde yer alan koşulları yerine getirebilen gerçek kişileri yasal denetçiler olarak onaylayabilirler.

4. Üye Ülkenin yetkili merciler, aşağıda belirtilen koşulları yerine getiren şirketleri denetim firmaları olarak onaylayabilirler:

(a) Denetim firması adına yasal denetim yürüten gerçek kişilerin, en azından aşağıdaki 4 ve 6-10. Maddeleri arasındaki bölümde yer alan koşulları yerine getirmeleri ve ilgili Üye Ülke tarafından yasal denetçiler olarak onaylanmış olmaları gerekmektedir;

(b) Bir şirketteki oy hakkının çoğunluğunun, herhangi bir Üye Ülke tarafından onaylanan denetim firmalarının ya da en azından 4 ve 6– 12. Maddeler arasındaki bölümde yer alan koşulları yerine getiren gerçek kişiler elinde bulundurulması gerekmektedir. Üye Ülkeler, bu gerçek kişilerin diğer bir Üye Ülke'de onaylanmış olma zorunluluğunu şart koşabilirler. Üye Ülkeler, 86/635/ECC

sayılı Direktifin 45. Maddesinde bahsedilen kooperatif ve benzer şirketlerin yasal denetimi amacıyla, oy hakları ile ilgili olarak başka özel koşullar saptayabilirler;

(c) İşletmenin idari ya da yönetim organında yer alan üyelerin çoğunluğunu, -azami %75'e kadar-. herhangi bir Üye Ülke tarafından onaylanan denetim firması olmalıdır ya da en azından 4 ve 6– 12. Maddeler arasındaki bölümde yer alan koşulları yerine getiren gerçek kişiler oluşturmalıdır. Üye Ülkeler, bu gerçek kişilerin diğer bir Üye Ülke'de onaylanmış olma zorunluluğunu şart koşabilirler. Söz konusu organın ikiden fazla üyesi olmaması durumunda, bu üyelerden birinin en azından bu fıkrada belirtilen koşulları sağlaması gerekmektedir;

(d) Firmanın 4. Maddede belirlenen koşulları yerine getirmesi gerekmektedir.

Üye Ülkeler, sadece (c) fıkrası ile ilgili olarak, ek şartlar getirebilirler. Söz konusu şartlar, izlenen hedeflerle orantılı olmalı ve katiyen gerekli olan şeylerin ötesine geçmemelidir.

Madde 4

İyi Şöhret

Üye Ülkelerin yetkili mercileri, sadece iyi şöhrete sahip gerçek kişilere ya da firmalara onay vereceklerdir.

Madde 5

Verilen Onayın Geri Alınması

1. Bir yasal denetçiye ya da denetim firmasına verilen onay, ilgili kişi ya da firmanın iyi şöhretinin ciddi bir biçimde zarar görmesi durumunda, geri alınır.

Bununla birlikte, Üye Ülkeler, iyi şöhret şartlarının karşılanması için kabul edilebilir bir süre sağlayabilir.

2. Bir denetim firmasına verilen onay, Madde 3(4), fıkra (b) ve (c)'de öngörülen koşulların artık yerine getirilmediği durumunda geri alınır. Bununla birlikte, Üye Ülkeler, denetim firmasının bu koşullara yeniden uygunluk sağlayabilmesi için, kabul edilebilir bir süre tanıyabilirler.

3. Bir yasal denetçiye ya da denetim firmasına verilen onayın, herhangi bir sebepten ötürü geri alındığı durumda, onayın geri alındığı Üye Ülkenin yetkili mercisi, Madde 16(1) (c)'ye göre adı ilk geçen Üye Ülkenin siciline kayıt olmuş yasal denetçi ya da denetim firmasın kabul edildiği Üye Ülkenin ilgili yetkili mercilerine onayın geri alınması ardındaki gerçekler ve nedenleri bildirecektir.

Madde 6

Eğitime İlişkin Koşullar

Madde 11'e aykırı olmamak koşuluyla, bir gerçek kişinin yasal denetim faaliyetlerinde bulunabilmesi için, önce üniversiteye giriş ya da eşit düzeyde eğitim veren bir eğitim kurumuna girmiş olması, daha sonra teorik bir eğitim programını tamamlamış olması, konuyla ilgili pratik eğitimi görmüş olması ve ilgili Üye Ülke tarafından düzenlenen ve resmen tanınan üniversite final ya da eşdeğer düzeyde bir mesleki yeterlilik sınavını vermiş olması gerekir.

Madde 7

Mesleki Yeterlilik Sınavı

Yukarıda Madde 6'da belirtilen mesleki yeterlilik sınavı, adayın yasal denetim alanındaki konulara ilişkin teorik bilgi düzeyinin yeterliliğinin ve adayın bu bilgileri başarıyla pratiğe uygulayabildiğinin kanıtı anlamına gelmektedir. Söz konusu yeterlilik sınavının en azından bir bölümünün yazılı olarak yapılması gerekir.

Madde 8

Teorik Bilgi Sınavı

1. Mesleki yeterlilik sınavının bir bölümünü oluşturan teorik bilgi sınavı, öncelikle aşağıda sayılan konuları kapsayacaktır:

(a) Genel muhasebe teorisi ve ilkeleri,

(b) Yıllık ve konsolide hesapların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan koşullar ve standartlar,

(c) Uluslararası muhasebe standartları,

(d) Finansal analiz,

(e) Maliyet ve yönetim muhasebesi,

(f) Risk yönetimi ve dahili kontrol,

(g) Denetim ve mesleki beceriler

(h) Yasal denetim ve yasal denetçilerle ilgili olarak yasal koşullar ve mesleki standartlar,

(i) Uluslararası denetim standartları,

(j) Profesyonel etik kuralları ve bağımsızlık,

2. Sınav aynı zamanda, denetime ilişkin oldukları ölçüde, aşağıda sayılan konuları da içerecektir:

(a) Şirketler hukuku ve şirket yönetimi,

(b) İflas kanunu ve benzeri prosedürler,

(c) Vergi hukuku,

(d) Medeni hukuk ve ticaret kanunu,

(e) Sosyal Güvenlik Hukuku ve İş Kanunu,

(f) Bilgi teknolojisi ve bilgisayar sistemleri,

(g) Ticari, Finansal ve genel ekonomi,

(h) Matematik ve istatistik,

(i) Kurumların finansal yönetimine ilişkin temel ilkeler.

3. Komisyon, Madde 48(2)'de belirtilen prosedüre uygun olarak, yukarıda 1. bentte belirtilen teorik bilgi sınavının kapsamında yer alacak olan konuları içeren bir listeyi belirleyebilir. Bu uygulama ölçütlerini uygulamaya koyarken Komisyon, denetim ve denetim mesleğindeki gelişmeleri göz önünde tutar.

Madde 15

Resmi Sicil

1. Her bir Üye Ülke, yasal denetçilerin ve denetim firmalarının Madde 16 ve 17'ye göre, bir resmi sicile girmelerini temin edeceklerdir. İstisnai durumlarda, Üye Ülkeler kişinin şahsi güvenliğini kaçınılmaz ve belirgin zarara uğratmasını gerekli derecede azaltmak için sadece açıklama yapmaya ilişkin bu maddede ve Madde 16'da belirtilen şartları uygulamayabilirler.

2. Üye Ülkeler, her yasal denetçinin ve denetim firmasının münferit bir sicil numarası altında resmi sicilde tanımlanmalarını sağlayacaklardır. sicil bilgileri elektronik formatta sicilde saklanacak ve kamunun erişimine elektronik ortamda açık olacaktır.

3. Resmi sicil aynı zamanda Madde 3'te belirtildiği biçimde onaydan, Madde 29'da belirtildiği biçimde kalite kontrolünden, Madde 30'da belirtildiği biçimde yasal denetçiler ve denetim firmaları hakkında yaptırımlardan ve Madde 32'de belirtildiği biçimde kamu gözetiminden sorumlu yetkili mercilerin adı ve adresini de içerecektir.

4. Üye Ülkeler, söz konusu resmi sicilin 29 Haziran 2009 tarihi itibariyle tamamen faaliyete olmasını temin edeceklerdir.

Madde 16

Yasal Denetçilerin Sicili

1. Yasal denetçilerle ilgili olarak, resmi sicil kayıtlarında en azından aşağıda belirtilen bilgiler yer alacaktır:

(a) İsim, adres ve sicil numarası;

(b) Varsa, yasal denetçinin istihdam edildiği, ya da ortak sıfatıyla veya başka bir unvanla görev yaptığı denetim firmasının adı, adresi, web adresi ve sicil numarası;

(c) Sicil merciinin adı(adları) ve varsa, sicil numarası (numaraları) da dahil olmak üzere, diğer Üye Ülkelerin yetkili mercilerinde yasal denetçi olarak ve üçüncü ülkelerdeki denetçi olarak tutulan tüm diğer kayıt(lar).

2. Madde 45'e göre sicili tutulmuş üçüncü ülke denetçilerin bu durumları ve yasal denetçi olmadıkları sicil kaydında açıkça belirtilecek.

Madde 17

Denetim Firmalarının Sicil

1. Denetim firmalarıyla ilgili olarak, resmi sicilde en azından aşağıda belirtilen bilgiler yer alacaktır:

(a) İsim, adres ve sicil no;

(b) Yasal yapı

(c) İrtibat bilgileri, temas kurulacak birincil kişi ve varsa, web sitesi adresi;

(d) Üye Ülkedeki her bir ofisin adresi;

(e) Denetim firmasında istihdam edilen ya da ortak sıfatıyla veya başka bir unvanla görev yapan tüm yasal denetçilerin adı ve sicil numarası;

(f) Tüm sahiplerin ve hissedarlarının adı ve iş adresi;

(g) İdari ya da yönetim organındaki tüm üyelerin adı ve iş adresi;

(h) Varsa, bir ağ üyeliği ve üye firmaların ve bağlı kuruluşların adları ve adreslerinin listesi, ya da bu tür bilgilerin halka açık biçimde nereden temin edilebilecekleri konusunda açıklama.

(i) Sicil merciinin adı(adları) ve varsa, sicil numarası (numaraları) da dahil olmak üzere, diğer Üye Ülkelerin yetkili mercilerinde denetim firması olarak ve üçüncü ülkelerdeki denetim işletmesi olarak tutulan tüm diğer kayıt(lar).

2. Madde 45'e göre sicile işlenmiş üçüncü ülke denetim işletmeleri, denetim firması olmadıkları, sicilde açıkça belirtileceklerdir.

Madde 19

Sicil Bilgilerinin Sorumluluğu

Madde 16 Madde 17 ve Madde 18 uyarınca ilgili yetkili mercilere sağlanan bilgiler, yasal denetçi ya da denetim firması tarafından imzalanacaktır. Yetkili mercii bu bilginin elektronik olarak erişilebilirliğini sağlıyorsa, örneğin, elektronik imza için Topluluk çerçevesi hakkındaki 13 Aralık 1999 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 1999/93/EC Sayılı Direktifi'nin[162] 2. Maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği şekilde, elektronik imza şeklinde yapılabilir.

Bölüm V

Denetim standartları ve denetim raporlaması

Madde 26

Denetim Standartları

1. Üye Ülkeler, denetçilerin ve denetim firmalarının yasal denetimleri, Madde 48(2)'de belirtildiği şekilde, yasal Komisyon tarafından benimsenen uluslararası denetim standartlarına göre yürütmelerini gerekli tutacaklardır. Üye ülkeler, Komisyonun henüz bir denetim standardını kabul etmemesi durumunda, aynı konuyu kapsayan bir ulusal denetim standardı uygulayabilir. Adapte edilen uluslararası standartlar, Avrupa Birliği'nin Resmi Gazetesi'nde, Topluluğun tüm resmi dillerinde, tam metin olarak yayınlanacaktır.

2. Komisyon, Madde 48(2)'de belirtilen prosedürlere süre, Topluluk bünyesinde uluslararası denetim standartlarının uygulanabilirliğini konusunda karar

[162] OJ L 13, 19.1.2000, p. 12.

verebilir. Komisyon, Topluluk bünyesinde uygulanmak üzere aşağıda belirtilen kurallara göre uluslararası denetim standartlarını uygulamaya koyacaktır:

(a) amaca uygun süreçlere, kamu gözetimine ve şeffaflıkla geliştirilmiş olmaları ve uluslararası genel kabul görmeleri;

(b) Standartların, yıllık ya da konsolide hesapların, 78/660/EEC Sayılı Direktifin 2(3). Maddesi ile 83/349/EEC Sayılı Direktifin 16(3). Maddesinde belirtilen ilkelere uygun biçimde üst düzey bir güvenilirlik ve kalite katkısı sağlaması;

(c) Avrupa'nın genel çıkarlarına hizmet etmesi.

3. Üye Ülkelerin, ancak söz konusu yasal denetim kapsamına ilişkin spesifik ulusal yasal gerekliliklerden kaynaklanması durumunda, uluslararası denetim standartlarına ilave denetim prosedürleri ve şartları koymayabileceklerdir – veya istisnai durumlarda bir bölümünü çıkarabileceklerdir- . Üye Ülkeler, söz konusu denetim prosedürleri ve şartlarının, 2. paragrafın (b) ve (c) maddelerinde bahsedilen kurallara uygun olmasını sağlayacaklardır ve bunları yürürlüğe koymadan önce Komisyona bilgi vereceklerdir. Bir denetim standardının bazı bölümlerinin çıkarılması istisnai durumunda, Üye Ülkeler, kendi spesifik yasal şartları ve bunları destekleyen nedenler hakkında, bunların ulusal uygulama girmesinden altı ay öncesinde veya bu şartlar bir uluslararası denetim standardının uygulama tarihinde zaten mevcutsa, ilgili uluslararası standardın uygulamaya konmasından en az üç ay içinde, Komisyona ve diğer bilgi Üye Ülkelere bilgi vereceklerdir.

4. Üye Ülkeler, yıllık ve konsolide hesapların yasal denetimiyle ilgili ilave şartları 29 Haziran 2006. tarihinde son bulacak bir süre için uygulayabilecektir.

Madde 27

Konsolide Hesapların Yasal Denetimi

Üye ülkeler, bir şirketler grubunun konsolide hesaplarının yasal denetimlerde, aşağıda belirtilen kurallara uyulmasını sağlayacaklardır:

(a) grup denetçisi, konsolide hesaplarla ilgili olarak, denetçi raporunun tüm sorumluluğunu üstlenecektir;

(b) Grup denetçisi, Grup denetimi amacıyla, bir inceleme yürütecek ve üçüncü ülke denetçisi(denetçileri), yasal denetçisi(denetçileri), üçüncü ülke denetim işletmesi(işletmeleri) veya denetim firması(firmaları) tarafından yürütülmüş denetim işi üstündeki görüşünün belgelerini saklayacaktır. Grup denetçisinde kalacak bu belgeler, ilgili yetkili mercilerin, grup denetçisinin işlerini gerektiği gibi inceleyebilmesine imkân verecektir.

(c) Bir şirketler grubunun bir bileşeni, Madde 47'de bahsedilen bir çalışma sözleşmesi olamayan bir üçüncü ülke denetçisi(denetçileri) veya denetim işletmesi(işletmeleri) tarafından denetlendiğinde, grup denetçisi, talep edildiğinde kamu gözetim mercilerine, grup denetimi ile ilgili çalışma kâğıtları da dâhil olmak üzere, üçüncü ülke denetçisi(denetçileri) veya denetim işletmesi(işletmeleri) tarafından yapılan denetim işinin belgelerini, gerektiği biçimde ulaştırılmasını sağlayacaktır. Söz konusu ulaştırmayı sağlamak için, grup denetçisi söz konusu belgelerin bir kopyasını kendisinde tutar ya da başka bir seçenek olarak üçüncü ülke denetçisi(denetçileri veya denetim işletmesi(işletmeleri) ile talep üzerine doğrudan ve kısıtsız ulaşım için anlaşacaktır veya başka bir uygun tedbir alacaktır. Eğer yasa veya diğer engeller, denetim çalışma kağıtlarının bir üçüncü ülkeden grup denetçisine aktarılmasına izin vermiyorsa, grup denetçisinde kalan belgeler denetim

belgelerine ulaşmak için alınan gerekli prosedürlere ilişkin kanıtları ve ülkenin mevzuatından kaynaklanan yasal olanlar dışındaki engeller olması durumunda, söz konusu engeli destekleyen kanıtları içerecektir.

Madde 28

Denetim Raporlaması

1. Bir denetim firmasının yasal denetimi üstlendiği durumda, denetim raporu, en azından denetim firması adına yasal denetimi yürüten yasal denetçi(ler) tarafından imzalanacaktır. İstisnai durumlarda, Üye Ülkeler, eğer söz konusu açıklama her hangi bir kişinin şahsi güvenliğine bir engel ve önemli bir tehlikeye neden olacaksa bu imzanın kamuya açıklamamasını gerektirdiğini şart koyabilirler. Her halükarda, ilgili kişi(ler)in isim(ler)i, ilgili kamu mercilerine bildirilecektir.

2. 78/660/ECC sayılı Direktifin 51a(1) Maddesine rağmen, eğer Komisyon, bu direktifin Madde 26(1)'e göre denetim raporları için ortak bir standart belirlememişse, bu direktifin Madde 48(2)'de belirtilen prosedürlere uygun olarak, denetim faaliyetlerinde kamu güvenini artırmak için kabul edilmiş uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanmış yılık ya da konsolide hesapların denetim raporları için bir ortak standart benimseyebilir.

Bölüm VII

Soruşturmalar ve Yaptırımlar

Madde 30

Soruşturma ve Yaptırım Sistemleri

1. Üye Ülkeler, yasal denetime yönelik yetersiz uygulamaların belirlenmesi, düzeltilmesi ve önlenmesine yönelik etkin soruşturma ve yaptırım sistemlerinin bulunmasını sağlayacakladır.

2. Üye Ülkelerin medeni hukuklarında yer alan rejimlere bir zarar gelmeksizin, Üye Ülkeler, yasal denetimlerin bu Direktifin uygulanmasına ilişkin hükümlere uygun olarak yapılmaması halinde, yasal denetçilere ve denetim firmalarına uygulanabilecek etkin, doğru orantılı ve caydırıcı yaptırımlar uygulayabilirler.

3. Üye Ülkeler, yasal denetçiler ve denetim firmaları ile ilgili olarak alınan önlemlerin ve uygulanan yaptırımların, uygun bir biçimde kamuya ifşa dilmesini sağlayacaklardır. Yatırımlar arasında, onayın geri alınması olasılığı da bulunmalıdır.

Madde 31

Denetçinin Sorumluluğu

Komisyon, 1 Ocak 2007'den önce, Avrupa sermaye piyasaları üzerinde yürütülen yasal denetimler hakkındaki mevcut ulusal sorumluluk kuralları ve yasal denetçiler ve denetim firmaları için sigorta şartlarının etkileri hakkında, finansal sorumluluğun sınırlamaları hakkında tarafsız bir analizi de içeren, bir rapor sunacaktır. Komisyon, gerektiğinde kamu istişaresi yürütecektir. Komisyon , söz konusu raporun ışığında, uygun olduğuna karar verirse, Üye Ülkelere tavsiyeler sunar.

Bölüm XI

Uluslararası Özellikler

Madde 44

Üçüncü Ülkelerden Gelen Denetçilerin Onayı

1. Karşılıklılık kuralına bağlı olarak, bir Üye Ülkenin yetkili mercileri, bir üçüncü ülke denetçisini, eğer söz konusu kişi Madde 4 ve 6-13'te belirtilenlere eşit şartları karşıladığını belgelendirmişse, yasal denetçi olarak onaylayabilirler.

2. Bir Üye Ülkenin yetkili mercileri, birinci paragraftaki şartları taşıyan bir üçüncü ülke denetçisine onay vermeden önce, Madde 14'te belirtilen şartları uygulayacaklardır.

Madde 45

Üçüncü Ülke Denetçilerinin ve Denetim Firmalarının Tescili ve Gözetimi

1. Bir Üye Ülkenin yetkili mercileri, söz konusu şirket 2004/109/EC sayılı Direktifin Madde 2(1)(b)'de belirtildiği anlamda bir Üye Ülkenin düzenlenmiş piyasasında münhasıran borç senetlerinin, bunun her bir biriminin kupürü en azından 50 000 Avro veya borç senedinin başka bir para birimi üzerinden çıkarılması durumunda, en azından çıkarıldığı tarih itibariyle, en az 50 000 Avro'ya eşit olacak şekilde, yayınlayıcısı olması hariç, Madde 15-17'ye göre, menkul kıymetleri 2004/39/EC[163] sayılı Direktifin Madde 4(1) 14'te belirtildiği anlamda ilgili Üye Ülkenin düzenlenmiş piyasasında menkul kıymetleri işlem gören Topluluk dışında

[163] Menkul kıymetleri düzenlemiş bir piyasada işlem yören yayınlayıcılar hakkındaki bilgilerle ilgili olarak şeffaflık şartlarının uyumlaştırılması hakkındaki 15 Aralık 2004 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2004/109/EC sayılı Direktifi.

kurulmuş bir şirketin yıllık ya da konsolide hesapları ile ilgili olarak denetim raporu hazırlayan tüm üçüncü ülke denetçilerini ve denetim firmalarını tescil edeceklerdir.

2. Madde 18 ve 19 uygulanacaktır.

3. Üye Ülkeler, tescil edilmiş üçüncü ülke denetçilerini ve denetim firmalarını, kendi bünyelerinde yer alan gözetim sistemlerine, kalite güvence sistemlerine ve soruşturmalar ve yaptırım sistemlerine istemine tabi tutacaklardır. Bir Üye Ülke, eğer diğer Üye Ülkenin ya da üçüncü ülkenin Madde 46'ya göre eşdeğer olduğu takdir edilmiş kalite güvence sistemi, önceki üç yıl içinde söz konusu denetçi ya da denetim firmasını kalite incelemesini yürütmüşse, bir tescil edilmiş üçüncü ülke denetçisini ya da denetim firmasını, kendi kalite güvence sistemine tabi olmaktan muaf tutabilir.

4. Madde 46 hükümlerine aykırı olmaksızın, bu maddenin 1. paragrafında söz edilen yıllık ya da konsolide hesaplarla ilgili denetim raporunu yayınlayan üçüncü ülke denetçileri ya da denetim firmaları ilgili Üye Ülkede tescil edilmedikçe, o Üye Ülkede yasal herhangi bir geçerliliğe sahip olmayacaktır.

5. Bir Üye Ülke, eğer aşağıdaki şartları yerine getirmeleri durumunda, üçüncü ülke denetim firmasını tescil edebilecektir:

(a) Madde 3(3)'te belirtilen koşullara eşdeğer koşulları yerine getirmeleri;

(b) Üçüncü ülke denetim firmasının idari ya da yönetim organında yer alan üyelerin çoğunluğunun, Madde 4-10'da belirtilen koşullara eşdeğer koşulları yerine getirmeleri;

(c) Üçüncü ülke denetim şirketi adına denetim, yürüten üçüncü ülke denetçinin Madde 4-10'da belirtilen koşullara eşdeğer koşulları yerine getirmesi;

(d) 1. paragrafta belirtilen yıllık ya da konsolide hesapların denetimlerinin, Madde 26'da belirtilen uluslararası denetim standartlarına ve Madde 22, 24 ve 25'te belirtilen şartlara ya da eşdeğer standartlar veya şartlara uygun bir biçimde yürütmesi;

(e) Madde 40'da belirtilen bilgileri içeren yıllık şeffaflık raporunun kendi web sitesinde yayınlanması veya eşdeğer ifşa şartlarını yerine getirmesi

Madde 46

Eşitlik Durumunda Madde Hükmünün İstisna Edilmesi

1. Üye Ülkeler, eğer üçüncü ülkede denetçileri ya da denetim firmaları, Madde 29, 20 ve 31'de belirtilenlere eşdeğer koşulları yerine getiren bir üçüncü ülkede, kamu gözetimi, kalite güvencesi ile soruşturma ve yaptırımlar sistemine tabi ise Madde 45(1) ve (3)'te öngörülen koşulları, karşılıklılık temelinde, uygulamayabilirler ya da bu hükümleri değiştirebilirler.

2. Bu maddenin 1. paragrafında uygulama bütünlüğü sağlamak için, burada sözü edilen eşdeğerlilik kriteri, Üye Ülkelerle işbirliği içinde Komisyon tarafından takdir edilecek ve Madde 48(2)'de belirtilen prosedürlere göre Komisyon tarafından kararlaştırılacaktır. Komisyon bir karar almadığı sürece, Üye Ülkeler, bu maddenin 1. paragrafında söz edilen eşdeğerliliği takdir edebilecekler ya da diğer Üye Ülkeler tarafında uygulana değerlendirmelere istinat edebileceklerdir. Eğer Komisyon, bu maddenin 1. paragrafında söz edilen eşdeğerlilik şartlarının uygun olmadığı düşünürse, uygun bir geçiş dönemi için, denetçilerin ve denetim firmalarının denetim faaliyetlerine, ilgili Üye Ülkenin şartlarına göre devam etmelerine izin verebilir.

3. Üye Ülkeler aşağıdaki konularda Komisyon ile iletişime geçeceklerdir:

(a) 2. paragrafta söz edilen eşdeğerlilik değerlendirmeleri hakkında; ve

(b) 1. paragraf temelinde, üçüncü ülkelerin kamu gözetimi, kalite güvencesi ile soruşturmalar ve yaptırımlar sistemleri ile ortaklaşa düzenlemelerinin temel unsurları.

(c)

Madde 47

Üçüncü Ülkelerdeki Yetkili Mercilerle İşbirliği

1. Üye Ülkeler, aşağıdakileri sağlanması durumunda, kendileri tarafından onaylanan yasal denetçiler ya da denetim firmalarına ait denetim çalışma kağıtlarının ya da diğer belgelerin, üçüncü ülkelerin yetkili mercilerine, transferine izin verebilirler;

(a) Menkul kıymetlerini söz konusu üçüncü ülkede yayınlayan ya da söz konusu üçüncü ülkede yasal konsolide hesaplar yayınlayan bir grubun bir parçası olan şirketlerin denetimleri ile ilgili denetim çalışma kağıtlarının ya da diğer belgeleri;

(b) Transfer işlemi, ev sahibi ülkenin yetkili mercileri aracılığı ile, üçüncü ülkenin yetkili mercilerine, kendilerinden yapılan bir talep üzerine gerçekleşmesi;

(c) İlgili üçüncü ülkenin yetkili mercileri, 3. paragrafa göre yeterli olduğunu deklare eden koşulları yerine getirmesi;

(d) İlgili yetkili merciler arasında karşılıklılık esasına göre çalışma düzenlemeleri olması.

(e) 95/46/EC sayılı Direktifin Bölüm IV'üne uygun biçimde, şahsi bilgilerin üçüncü ülkeye transfer edilmesi.

2. 1. paragrafın (d) bendinde belirtilen çalışma düzenlemeleri aşağıdakilerin olmasını temin edecektir:

(a) Denetim çalışma kağıtları ve diğer belgelerin talep ediliş gerekçesi yetkili merciler tarafından sunulacaktır;

(b) Söz konusu bilgileri teslim alan, üçüncü ülkenin yetkili mercileri tarafından halihazırda ya da geçmişte istihdam edilen kişiler, mesleki gizlilik ilkelerine tabi olacaklardır;

(c) Üçüncü ülkenin yetkili mercileri, denetim çalışma kağıtlarını ve ilgili diğer belgelerini sadece, Madde 29, 30 ve 31'de yer alan hükümlere eşdeğer koşulları yerine getiren, kamu gözetimi, kalite güvence ve soruşturma fonksiyonlarının yerine getirilebilmesi için kullanabilecektir;

(d) bir yasal denetçinin ya da bir denetim firmasının elinde bulunan denetim çalışma kağıtları ya da diğer belgelerin teminine yönelik olarak üçüncü bir ülkenin yetkili merciinden gelen talebi aşağıdaki durumlarda reddedilebilir;

– Söz konusu çalışma kâğıtlarının ya da belgelerin Topluluğun ya da talepte bulunulan Üye Ülkenin egemenliğini, güvenliğini ya da kamu düzenini olumsuz biçimde etkilediği durumlarda; ya da

– Talebin yapıldığı Üye Ülke makamlarından önce aynı eylem hakkında ve aynı kişiye karşı yasal işlemlerin zaten başlatılmış olması durumunda

3. Paragraf 1(c)'de belirtilen yeterlilik kriteri, yetkili merciler arasında işbirliğini kolaylaştırmak amacıyla, Madde 48(2)'de belirtilen prosedüre uygun bir biçimde Komisyon tarafından kararlaştırılacaktır. Yeterlilik kriterinin takdir

edilmesi, Üye Ülkeler ile işbirliği içinde ve Madde 36'da yer alan koşullar ya da özünde bunlara eşdeğer işlevsel sonuçlar baz alınarak yürütülecektir. Üye Ülkeler, Komisyonun kararına uyulmasını sağlamak üzere gerekli önlemleri alacaklardır.

4. İstisnai durumlarda ve 1. paragrafın istisna edildiği hallerde Üye Ülkeler, aşağıda sayılan şartların yerine getirilmesi koşuluyla, onayladıkları yasal denetçilerin ve denetim firmalarının, denetim çalışma kağıtlarını ve diğer belgeleri doğrudan üçüncü ülkelerin yetkili mercilerine transfer etmelerine izin verebilirler:

(a) İlgili üçüncü ülkede yetkili merciler tarafından soruşturmaların başlatılmış olması;

(b) Transfer, yasal denetçilerin ya da denetim firmalarının kendi ülkelerindeki yetkili mercilere gönderecekleri denetim çalışma kağıtlarının ve diğer belgelerle ilgili olarak yasal denetçilerin ve denetim firmalarının yerine getirmeleri gereken yükümlülüklerle çelişmemesi;

(c) Üye Ülkenin yetkili mercilerinin karşılıklılık esasına bağlı olarak çalışma kağıtlarına ve diğer belgelere doğrudan erişim hakkı tanıyan üçüncü ülkenin yetkili mercileriyle çalışma düzenlemelerinin bulunması;

(d) Talepte bulunan üçüncü ülkenin yetkili merciin, yasal denetçi ya da denetim firmasının bağlı olduğu ülkenin yetkili merciini her bir doğrudan talep hakkında önceden bilgilendirmesi ve talebin nedenleri konusunda bilgi vermesi;

(e) Paragraf 2'de işaret edilen durumlar geçerlidir.

5. Komisyon, Madde 48(2)'de sözü edilen prosedürlere uygun olarak, yetkili merciler arasında işbirliğini kolaylaştırmak ve bu Maddenin 4. paragrafında uygulama bütünlüğünü temin etmek için paragraf 4'te belirtilen istisnai durumları tanımlayabilir.

6. Üye ülkeler, paragraf 1 ve 4'te sözü edilen çalışma düzenlemeleri ile ilgili olarak Komisyonla iletişime geçeceklerdir.

Bölüm XIII

Geçici ve Nihai Hükümler

Madde 48

Komite Usulü

1. Komisyona, bir komite tarafından yardım edilecektir (Bundan sonra "komite" olarak anılacaktır)

2. Bu paragrafa yapılan göndermelerde, Madde 8 ile ilgili hususlarda, 1999/468/EC Sayılı Kararın 5. ve 7. Maddeleri uygulanacaktır.

1999/468/EC Sayılı Kararın 5(6) Maddesinde belirtilen süre, üç ay olarak belirlenecektir.

3. Komite, kendi Usul Kurallarını uygulayacaktır.

4. Mevcut uygulanmakta olan önlemlerine aykırı olmaksızın ve Madde 26'da belirtilen şartlar hariç olmak üzere, bu Direktifin kabulünü izleyen iki yıllık sürenin dolmasıyla en geç 1 Nisan 2008'de, paragraf 2'ye göre teknik kurallar, değişiklikler ve kararların kabul edilmesini gerektiren direktif şartlarının uygulanması durdurulacaktır. Komisyon'dan gelen bir teklife göre hareket ederken, Avrupa Parlamentosu ve Konseyi, Anlaşmanın 251. Maddesinde belirtilen usullere uygun olarak ilgili şartları yenileyebilir ve bu durumda yukarıda belirtilen dönem ya da tarih bitiminden önce bunları gözden geçirecektir.

Madde 49

78/660/EEC ve 83/349/EEC Sayılı Direktiflerin Değiştirilmesi

1. 78/660/EEC Sayılı Direktif aşağıdaki biçimde tadil edilmiştir:

(a) Madde 43(1)'e aşağıda yer alan hüküm eklenmiştir:

"(15) ayrıca, yıllık hesapların yasal denetimi için yasal denetçi ya da denetim firması tarafından alınan ilgili mali yıl için toplam ücretler, diğer güvence hizmetleri için alınan toplam ücretler, vergi danışma hizmetleri için alınan toplam ücretler ve diğer denetim dışı hizmetler için alınan toplam ücretler.

Üye Ülkeler, eğer şirket 83/349/ECC sayılı Direktifin Madde 1'ine göre hazırlanması gereken konsolide hesaplara dahil edilmişse, söz konusu bilgiler konsolide hesapların notlarında belirtilmişse, bu şartın uygulanmamasını sağlayabilirler"

(b) Madde 44'ün 1. paragrafı, aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"1. Üye Ülkeler, Madde 11'de belirtilen şirketlere, Madde 43(1)(5) – (12), 14(a) ve (15)'de öngörülen bilgiler yer almaksızın, kendi hesaplarına ilişkin kısa dipnotlar hazırlamalarına izin verebilirler. Ancak, söz konusu dipnotlarda, ilgili tüm kalemler için Madde 43(1)(6)'da belirtilen bilgilerin bir bütün olarak yer alması gerekmektedir."

(c) Madde 45'in 2. paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" 2. Paragraf 1(b) ayrıca, Madde 43(1)(8)'de belirtilen bilgilere de uygulanacaktır.

Üye Ülkeler, Madde 27'de belirtilen şirketlerin, Madde 43(1)(8)'de belirtilen bilgileri yayınlama hükmünü yerine getirmeme izni verebilirler. Üye Ülkeler ayrıca, söz konusu bilgilerin, bahsedildiği şekilde bir kamu gözetim

sisteminin talep etmesi durumunda, yıllık hesapların ve konsolide hesapların[164] yasal denetimi hakkındaki 17 Mayıs 2006 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2006/43/EC sayılı Direktifinin 32. Maddesinde belirtilen kamu gözetim sistemine ulaştırılmış olması durumunda, Madde 27'de belirtilen şirketlerin, Madde 43(1)(15)'de belirtilen bilgileri yayınlama hükmünü yerine getirmemelerine de izni verebilirler.

2. 83/349/EEC Sayılı Direktifin 34. Maddesine, aşağıdaki hüküm eklenmiştir:

"(16) Ayrıca, ayrıca, konsolide hesapların yasal denetimi için yasal denetçi ya da denetim firması tarafından alınan ilgili mali yıl için toplam ücretler, diğer güvence hizmetleri için alınan toplam ücretler, vergi danışma hizmetleri için alınan toplam ücretler ve diğer denetim dışı hizmetler için alınan toplam ücretler.

Madde 50

84/253/EEC Sayılı Direktifin Yürürlükten Kaldırılması

84/253/EEC Sayılı Direktif, 29 Haziran 2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılacaktır. Yürürlükten kaldırılan Direktife yapılan atıflar, bu direktife atıfta bulunarak yorumlanacaktır.

Madde 51

Geçici Hükümler

Madde 53(1)'de belirtilen hükümlerin yürürlüğe girmesinden önce, 84/253/EEC Sayılı Direktife göre, Üye Ülkelerin yetkili mercileri tarafından

[164] OJ L 157, 9.6.2006, s. 87.

onaylanan yasal denetçiler ya da denetim firmaları, bu Direktifin hükümlerine uygun bir biçimde onaylanmış sayılacaklardır.

Madde 52

Asgari Uyum

Yasal denetimi talep eden Üye Ülkeler, başka bir biçimde bu Direktif tarafından sağlanmamışsa daha sıkı şartlar koyabilirler.

Madde 53

Yer Değiştirme

1. 29 Haziran 2008 tarihinden önce, Üye Ülkeler, bu Direktife uygunluk sağlamak üzere gerekli olan hükümleri, yürürlüğe koyacak ve yayınlayacaklardır. Üye Ülkeler konuyla ilgili derhal Komisyonu bilgilendireceklerdir.

2. Üye Ülkelerin söz konusu hükümleri yürürlüğe koyduklarında, bu Direktifte bir referans verecekler ya da kendi resmi yayın organlarında böyle bir referansın bulunmasını sağlayacaklardır. Böylesi bir referansın ne şekilde duyurulacağına Üye Ülkeler karar verecekledir.

3. Üye Ülkeler Komisyona, bu Direktifle kapsanan konuları yürürlüğe koyacak ulusal mevzuatlarının ana hükümlerinin metinlerini Komisyona ileteceklerdir.

Madde 54

Yürürlük

Bu Direktif, Avrupa Birliği Resmi Gazetesinde yayınlandığı tarihten itibaren 20'nci günde yürürlüğe girecektir.

Madde 55

Bu Direktifte tüm Üye Ülkelere yöneliktir.

17 Mayıs 2006 tarihinde Strasbourg'da imzalanmıştır.

KAYNAKÇA

- ABDULLAYEV A., **Ekonomi ve İktisadi Siyaset**, Asya Yayınları, Bakü, 2003
- AB Konseyinin denetime ilişkin 10.04.1984 tarihli ve 84/253/EEC sayılı Yönergesi
- AICPA, "The Commitee on Terminology", Accounting Terminology Bulletin, Sayı 1, 1953
- AICPA, **'Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit'**, Statement on Auditing Standarts No. 47 (312.20), 1990
- AKTUĞLU M. A., **Denetleme ve Revizyon**, Barış Yayınları, 3.Baskı, İzmir, 1996
- ALDERMAN Wayne C.: *'An Overview of The Use of Analytical Review Procedures In An Audit'*, **CPA Journal**, Ocak, 1987
- ARENS Alvin A. and LOEBBECKE JAMES K., **Auditing, An Integrated Approach**, Prentice – Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1980
- ARENS A. ve LOEBBECKE J., **Auditing, "An Integrated Approach"** *,* Prentice Hall, 2000
- Auditing Concepts Commitee, *Report of the Commitee on Basic Auditing Concepts*, The Acoounting Review, Sayı 47, 1972
- AYSAN M., **Muhasebe Denetleme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulamalar**, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Yayın:8, İstanbul, 1971
- **Azerbaycan'da Denetim: Denetimin Oluşumu ve Gelişimi (1994-2001 yılları)**, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2002

- "Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim yapma hakkını tanıyan lisansların verilmesi şartlarının onaylanması hakkında" Karar, Bakü, Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu'nun 13 Ocak 1998 tarihli ve 9 sayılı Karar.
- "Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim yapma hakkını tanıyan lisansların verilmesi şartlarının onaylanması hakkında" Karar, Bakü, Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunun 22 Şubat 2001 tarihli ve 41 sayılı kararı
- BAILEY L., **Contemporary Auditing**, Harper and Row, New York, 1979
- BERTON L., *"California Seeks to Discipline KMG Over Auditing of the Firm"*, The Wall Street Journal, 9 Nisan 1997
- BAKER R., MİKOL A., ve QUICK R., *Regulation of the Statutory Auditor in the European Union: A Comparative Survey of The United Kingdom, France and Germany*, The European Accounting Review*,* Sayı*:*10, 2001
- BOZKURT N., **"Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi"**, Yaklaşım, Sayı:27, Ankara, 1995
- CARMICHAEL R., ve WILLINGHAM J., **Auditing Concepts and Methods, A guide to Current Auditing Theory and Practice***, 5.* Baskı, McGraw-Hill, 1989
- CASTLE A. ve RENSHALL M., **The Companies Act Handbook**, Londra, 1982
- COMBARROS J., *Accounting and Financial Audit Harmonization in the European Union,* The European Accounting Review, Sayı:9, 2000
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh – KEPEKÇİ Celal – ERDOĞAN Melih, **Muhasebe Denetimi**, Birlik Ofset Yayıncılık, 1992

- DEFLIESE Philiph L. –JAENICKE Henry R. –SULLIVAN Jerry D. –GNOSPELIUS Richard A., **Montgomery's Auditing,** 10. Baskı, John Wiley and Sons, Inc., 1984
- DEFLIESE P., JAENICKE R., SULLIVAN D., GNOSPELIUS A., *"A Comparison of Analytical Procedure Expectation Models Using Both Aggregated and Disaggregated Data"*, Auditing: A Journal of Theory and Practice, Fall, 1994
- DENETİM: **Yasal Mevzuat ve Hukuki Belgeler**, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2002
- **Denetim İlke ve Esasları: Vergi Mevzuatı Açısından Denetimin İlke ve Esasları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ofset Hazırlık, 1996
- **Denetim İlke ve Esasları: Mali Müşavirlik ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından Denetimin İlke ve Esasları,** Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ofset Hazırlık, 1996
- ERDOĞAN N., *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama,* TESMER Yayınları, Yayın No:4, Ankara, 1994
- FASB Discussion Memorandum , "Conceptual Framework for Accounting and Reporting" FASB. Stamford, 1974
- GÜRBÜZ H., **Muhasebe Denetimi**, 3.Baskı, İstanbul, 1990
- GÜRBÜZ H., **Muhasebe Denetimi***,* Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995
- GÜREDİN E., *"Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu"*, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı:9, 1977.
- GÜREDİN E., **Denetim**, 9. Baskı, Beta Yayınları, Eylül 1999

- GÜREDİN Ersin, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000
- ICEE; Direktif No: 78/660 Tarih: 25 Temmuz 1978.
- ICEE; Direktif No: 83/349 Tarih: 13 Temmuz 1983.
- ICEE; Direktif No: 81/253 Tarih: 13 Haziran 1984.
- KAVUT L., Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'de ki Durumu*, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.2, Sayı 4, 2000
- KEPEKÇİ C., "Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine İlişkin Roma Antlaşmasının 54.3.g Maddesi Esasına Göre Sekizinci Yönerge", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 1990
- KRUPCHENKO E.A., ZAMYCKOVA O.İ., **Denetim**, Yeniks Yayınları Rostov-na-Donu, 2000
- LAWRENCE L., WAYNE S., **Principles of Auditing**, The Dryden Pres, Hindsale, Illinois, 1975
- LIGGIO Carl D., *The Expectation Gap: The Acoountant's Legal Waterloo?*, CPA Journal, Temmuz 1975
- MEIGS Walter, **Principles of Auditing**, Richard D. Irwin, Inc. 1959
- Menkul kıymetleri düzenlemiş bir piyasada işlem yören yayınlayıcılar hakkındaki bilgilerle ilgili olarak şeffaflık şartlarının uyumlaştırılması hakkındaki 15 Aralık 2004 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2004/109/EC sayılı Direktifi.
- Menkul kıymetlerdeki ortak yatırım işletmelerle (UCITS) (OJ L 375, 31.12.1985, s. 3) ilgili kanunlar, kuralları ve idari uygulamaların koordinasyonu hakkında 20 Aralık 1985 tarihli 85/611/ECC sayılı Direktif. En son Avrupa

Parlamentosu ve Konseyinin 2005/1/EC sayılı Direktifiyle (OJ L 79, 24.3.2005, p. 9) tadil edilmiş haliyle olan Direktif

- NAGİYEV A., NOVRUZOV V., ALLAHVERDİYEV H., ALİRZAYEV A., **Haydar Aliyev ve Azerbaycan Ekonomisi**, Azerneşr, Bakü, 1998
- NOLDER W., COLLMER S., *"Analytical Review Procedures: New Relevance"*, CPA Journal, Sayı 50, Ekim 1980
- NOVRUZOV V., **Denetim**, Azerbaycan Milli Ansiklopedi Yayınları, Bakü, 2001
- NOVRUZOV V., GANİZADE R., NESİBOVA L., ALİYEV M., **İç Denetim**, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü, 2002
- OJ L 193, 18.7.1983, s.1, 2003/51/EC sayılı Direktif tarafından son değiştirildiği haliyle Direktif.
- OJ L 222, 14.8.1978, s.11, Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2003/51/EC sayılı Direktifiyle en son tadil edilen Direktif olarak
- OJ L 372, 31.12.1986, s.1, Direktif 2003/51/EC tarafından son değiştirildiği haliyle Direktif.
- OJ L 374, 31.12.1991, s. 7, Direktif 2003/51/EC tarafından değiştirildiği haliyle.
- OSWALD N., *"The Challenges in Accounting",* The Accounting Review, Kasım 1960
- ÖZEL S., "İşletmelerde Mali Tablolara Yönelik Denetim ve Raporlama Teknikleri ve Uygulama Biçimleri", Hesap Uzmanları Kurulu

Konferansları II, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayınları, Yayın:1991/318, Ankara, 1991

- ÖZTÜRK C., AET Bünyesinde Bağımsız Dış Denetim Sistemlerinin Uyumlaştırılması Konusundaki Çalışmalar ve Türkiye Açısından Önem Taşıyan Eğilimler, Sermaye Piyasası Kurulu, Araştırma Raporu, Ankara, 1989
- PODOLSKIY, V. İ., **Denetim**, Yuniti Yayınları, Moskova, 1997
- RICCHIUTE David N., **Auditing: Concepts and Standarts**, South-Western Publishing Co., 1982
- STETTLER Howard F., **Auditing Principles**, 5. Baskı, Prentice-Hall, Inc., 1982
- STEVENS H., *"A Survey of New Patterns",* Journal of Accountancy, Temmuz 1975
- STEVENS M., **The Big Eight**, MacMillan Publishing Co., New York, 1994.
- SÜRMELİ Fevzi – BENLİGİRAY Yılmaz, **Genel Muhasebe**, TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1999
- ŞENGÜL S., Bağımsız Dış Denetçilik: A.B.D., İngiltere, Fransa, Almanya Uygulaması ve IFA'ya göre Muhasebecinin Nitelikleri, S.P.K. Araştırma Raporu, 13 Şubat 1987
- ŞENVER B., "**Yönetim Gücüne Katkı: Bağımsız Harici Denetim**", Karizma Dergisi, Sayı:10, Şubat 1985
- The American Acoounting Association, Commitee on Basic Auditing Concepts, "A Statement of Basic Auditing Concepts", Studies in Accounting Research, Sayı 6, 1973

- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, **The History of the Institute of Chartered Accountants of England & Wales**, 1966
- TÜRK İ., "İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri", Açılış konuşması, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın:3, Ankara, 1985
- TÜRKİYE MUHASEBE UZMANLARI DERNEĞİ, **Batı Ülkelerinde ve Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı, Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği**, Yayın:3, İstanbul, 1974
- TÜRKTAN G., **Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durumu**, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989
- TOKAY S., Muhasebe Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1987
- URAGUN M., *"Bağımsız Denetim Türkiye'de Hala Benimsenemiyor"*, Dünya Gazetesi, 9 Eylül 1988
- UZUN A., "Risk Yönetimi ve Denetim", Euro 200 Avrupa İç Denetim Konferansı ve IV Türkiye İç Denetim Kongresi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 11–12 Mayıs, 2000, İstanbul
- VAHRİN P.I., NESHİTOY A.S., **Finans**, "Dashkov ve Co" Yayınları, 3.Baskı, Moskova , 2003
- WOOLF E., **Current Auditing Developments**, Reinhold Company, İngiltere, 1963
- YALKIN Y., AKDOĞAN N., Avrupa Topluluğu'na Entegrasyonda Muhasebe Standartları, A.Ü. S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitmi Sempozyumu, Kıbrıs, 20 – 24 Nisan 1991.

- YALKIN Y., AKDOĞAN N., Avrupa Topluluğu; Dördüncü Yönerge, Yedinci ve Sekizinci Yönerge, A.Ü. S.B.F. Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Kıbrıs, 1991.
- YAZICI M., **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma**, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul, 1986
- ZAİMOĞLU T., A.B.D.'de Finansal Muhasebe ve Standartların Gelişimi, S.P.K. İnceleme raporu, Ağustos 1987
- www.audit.gov.az