

Azerbaycan'da Denetim ve Denetim Standartlarının Uygulanmasına Yönelik Bir Uygulama

Özet

Çalışmada; kuramsal olarak Azerbaycan Cumhuriyetinde denetimin gelişimi, denetimle ilgili yasal mevzuat ve ülkedeki ulusal denetim standartları incelenmiştir. Ayrıca Azerbaycan'da faaliyet gösteren biri ulusal, diğeri uluslararası iki denetim şirketinde denetim standartlarının uygulanmasına yönelik yapılan araştırmanın bulgu ve değerlendirilmelerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Azerbaycan'da Denetim, Azerbaycan'da Denetim Standartları, Azerbaycan'da Denetim Standartları Uygulaması.*

A Research on Auditing and Auditing Standards Practices in Azerbaijan

Abstract

In this study; the development of audit, audit regulations and national audit standards in Azerbaijan were examined theoretically. Moreover, the findings and assessments of the research about the implementation of audit standards in two companies-one national and other international company operating in Azerbaijan - were included.

Keywords: *Audit in Azerbaijan, Auditing Standards in Azerbaijan, Auditing Standards Practices in Azerbaijan.*

Leyla AKGÜN¹
Fatma TEKTÜFEKÇİ ŞENÇİÇEK²

¹ Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Programı Mezun Öğrencisi,
babayevaleya@hotmail.com

² Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, f.tektufekci@deu.edu.tr

1. Giriş

Son yıllarda Azerbaycan'da piyasa ekonomisine geçiş süreci, girişimciliğin hızlı bir şekilde gelişimi, işletmelerin kurumsallaşması, ülkenin dünyaya entegrasyonu yönetim sisteminde önemli değişikliklerin yapılması ve kontrol sisteminin gözden geçirilip yeniden yapılandırılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Ülkede vergi ve dövizle ilgili kanunların çiğnendiği, devlet vergilerinin toplanmadığı, ortakların, kredi kuruluşlarının haklarının ihlal edildiği görülmüştür. Bu bağlamda 1994 yılında "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun"un kabul edilmesi ile birlikte ülkedeki denetimin hukuki temeli oluşturulmuştur. Denetimin güvenilirliğinin ve kalitesinin yükseltilmesine ilişkin olarak da "Ulusal Denetim Standartları"nın oluşturulması yönünde adımlar atılmıştır. Bu amaçla 1996 yılında "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası" faaliyete geçmiştir.

Çalışmada, öncelikle Azerbaycan'daki denetimle ilgili yasal mevzuat ve denetim standartları kuramsal olarak ele alınmıştır. Azerbaycan Cumhuriyeti'nde özel sektör denetimi ve denetim standartları uygulaması bu çalışmanın temel konusunu oluşturmuştur. Ayrıca kuramsal bilgiyi desteklemek amacıyla ülkede denetim standartlarının uygulanmasına ilişkin bir araştırma yapılmıştır.

2. Azerbaycan'da Denetimin Gelişimi ve Denetimle İlgili Yasal Düzenlemeler

Yetmiş yıldan daha fazla süredir Sovyetler Birliği içerisinde yer alan Azerbaycan'ın sosyal ve ekonomik gidişatı ideolojik görüşler doğrultusunda gelişim göstermiştir. 1990'lı yılların başında ulusal özgürlük mücadelesi ile bağımsız ve egemen Azerbaycan Cumhuriyeti kurulmuştur. Bu dönemden başlayarak ülkede piyasa ilişkilerinin gelişiminin temeli de belirlenmiştir. Böylece bu unsur, ulusal ekonominin piyasaya göre oluşumuna zemin oluşturmuştur. Ayrıca ülkede mülkiyet çeşitliliğinin, girişimciliğin ve yeni tüzel kurumların oluşumuna önemli katkılar sağlamıştır. Tüm bu olaylar ekonomide ve işletmelerde yeni yönetim ile kontrol sisteminin varlığını zorunlu kılmıştır (Memmedov, 2006: 125).

Mali kontrolün daha da ötesi denetimin uygulanmasına olan talep tüm dünyada olduğu gibi

Azerbaycan'da da artmaya başlamıştır (Bayramov, 2009: 335). Denetim, her şeyden önce bağımsız olduğu için denetimle ilgili tarafların hiçbir baskısı olmadan işletmelerde finansal işlemlerin güvenilirliğinin objektif tespitine ve bu bazda finansal şeffaflığın sağlanmasına, taraflar arasında finansal ilişkilerin doğru biçimde kurulmasına olanak sağlamaktadır. Bu nedenle de toplumda profesyonel denetime talep günden güne artmaktadır. Bir taraftan girişimcilik ve sermaye piyasasının kendini düzenleme eğiliminin gelişimi, taraflar arasında karşılıklı güvene dayanan finansal ilişkilerin oluşturulması zorunluluğu, diğer taraftan da devletin denetime olan yönelimi önem kazanmıştır.

Azerbaycan mevzuatında "denetim" kavramına ilk kez 1992 yılında "Yabancı Yatırımın Korunması Hakkında Kanun" ve 1993 yılında "Sigorta Hakkında Kanun" da yer verilmiştir. Buna karşın ulusal denetim sisteminin oluşum tarihinin gerek söz konusu kanunlarla, gerekse de 1991 yılında kurulmuş ve 1996 yılına kadar faaliyet göstermiş Maliye Bakanlığı'na bağlı Denetim Merkezi'nin faaliyeti ile ilişkisi bulunmamaktadır. Bunun nedeni, Denetim Merkezi'nin devlet kurumu olması ve finansal kontrolü bağımsız denetim şeklinde değil, devletin kontrol kurumu gibi gerçekleştirilmesidir. Başka bir ifadeyle, Azerbaycan'da uluslararası kıstaslara uygun bağımsız denetim hizmetinin oluşturulmaması nedeniyle söz konusu kanunlar o dönem itibarıyla ikincil mevzuat niteliği taşımıştır. Bu nedenle de, Azerbaycan'da ulusal denetim sisteminin oluşumu tam olarak 16 Eylül 1994 yılında "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun" un yürürlüğe girmesi ile belirlenmiştir (Novruzov, 2004: 7). Söz konusu kanun, ülkedeki denetim mevzuatının temelini oluşturmuş ve denetimin gelişimi için gerekli yasal dayanak olmuştur (Rehimova, 2006: 226).

Kanun, Azerbaycan Cumhuriyeti'nde denetim faaliyetinin düzenlenmesini, denetimin gerçekleştirilmesinin hukuki esaslarını, denetçilerin görev ve sorumluluklarının belirlenmesini ve bağımsız mali kontrol sisteminin kurulmasını öngörmektedir (İsmayılov ve Bayramov, 2005: 7). Novruzov ve diğerleri (1998: 9)'nin de belirttiği gibi Denetim Hizmeti Hakkında Kanun; denetimi, mal satışı yapan ve hizmet sunan işletmelerde finansal işlem ve faaliyetlerin bağımsız kontrolü olarak tanımlamıştır. İşletmelerde anlaşmaya esasen mali

kontrol, ekspertiz, incelemelerin yapılması, yazılı görüşün bildirilmesi, muhasebe işlemlerinin yürütülmesi, işlemlerin dürüstlüğü'nün onaylanması ve denetçinin mesleki faaliyetine uygun hizmet sunması “denetim” olarak kabul edilmektedir (Cabbarov, 2011: 137). Denetimin hukuki temelleri atıldıktan sonra denetçi ve denetim şirketlerini denetlemek amacıyla, Ulusal Meclis tarafından Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın faaliyete geçmesi ile Ulusal Standartların hazırlanması ve yayınlanması aşamalarına geçilmiştir.

2011 yılında söz konusu kanunda bazı değişikliklerin ve eklemelerin yapılmasına karar verilmiştir. Bu yönde Adliye Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Vergiler Bakanlığı, Ulusal Banka, Dünya Bankası ile ülkede faaliyet gösteren uluslararası denetim şirketlerinin tekliflerinden, yaklaşık yirmi yabancı ülkenin mevzuatından ve Avrupa Birliği'nin Sekizinci Yönergesi'nden yararlanılmıştır (Ahundov ve İsayeva, 2008: 269).

Azerbaycan'da denetim faaliyeti, “Denetim Hizmeti Hakkında Kanun”un yanı sıra “Muhasebe Hakkında Kanun”, “Azerbaycan Cumhuriyeti Ulusal Banka Hakkında Kanun”, “Azerbaycan Cumhuriyeti Bankalar ve Banka Faaliyeti Hakkında Kanun”, “Kredi Kuruluşları Hakkında Kanun”, “Sigorta Hakkında Kanun”, “Yatırım Fonları Hakkında Kanun”, “Anonim Şirketler Hakkında Kanun”, “Limited Şirketler Hakkında Kanun”, “Çevrenin Korunması Hakkında Kanun”, “Belediyelerin Finansmanının Esasları Hakkında Kanun”, “Medeni Kanun” ve “Vergi Kanunu” ile de düzenlenmektedir.

Ayrıca ülkede Cumhurbaşkanı tarafından imzalanan kararnamelerde toplumun demokratikleşmesinde ve ekonomik reformların uluslararası tecrübeye dayanarak gerçekleştirilmesinde, denetimin yeri, rolü ile denetim sisteminin görevleri yer almaktadır (Bayramov, 2003: 274). Bunların yanı sıra son yılların çok önemli devlet belgelerinden olan “Yolsuzlukla Mücadele ile İlgili Devlet Programı (2004-2006)”, “Şeffaflığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Stratejisi (2007-2011)”, “2011-2020 Yıllarında Menkul Kıymetler Piyasasının Gelişimi ile İlgili Devlet Programı”, “2008-2015 Yıllarında Yoksulluğun Azaltılması ve Sürekli Gelişim ile İlgili Devlet Programı” denetim alanında atılan önemli adımlar arasındadır (Novruzov, 2012: 18).

Azerbaycan'da denetim faaliyetinin düzenlenmesinde kanun ve diğer yasal mevzuatın yanı sıra “Ulusal Denetim Standartları”nın da önemi büyüktür (Ahundov, 2007: 42). Bu bağlamda çalışmada ülkedeki denetim standartları incelenebilir.

3. Azerbaycan'da Ulusal Denetim Standartları ve Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın Önemi

Bağımsız denetçi, müşterisinin finansal tablolarındaki bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak elde edilmiş olup olmadığına ilişkin görüşünü denetim raporunda açıklar. Denetçinin görüşüne güvenen bilgi kullanıcıları, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğuna ve yeterliliğine güvenerek, bu bilgileri alacakları kararlarda kullanacaklardır. Bu nedenle denetçinin yapacağı denetim çalışmasının belirli bir kalitede yürütülmesi gerektiği gibi, denetçi de bu çalışmayı yürütebilecek kalitede olmalıdır. Aksi takdirde denetim raporuna güvenen kişiler kararlarında yanılabilirler ve zarara uğrayabilirler. İşte denetçinin denetim çalışmasının ve denetim raporunun kalitesini sağlamak ve ölçmek için standartlar denetçiye bir kılavuz olarak hizmet edecektir (Kepekçi, 2004: 16).

Denetim standartları, denetçilerin görevlerini yerine getirirken onlara rehberlik eden normatif kaynaklardır. Bu standartlar denetimin hacmini, türlerini ve denetime olan genel yaklaşımı belirlemektedir. Standartların amacı, denetimin kalitesinin artırılması ve denetime olan güvenin sağlanmasıdır (Bayramov, 2004: 4).

Denetim standartları oluşturulurken;

- Denetimin, uygun mesleki yeterliliğe sahip kişiler tarafından yürütülmesi,
- Denetçinin bağımsız düşünceye sahip olması,
- Denetçinin objektif denetçi görüşü bildirmesi,
- Denetçinin denetim plan ve programını oluşturma gereği,
- Denetçinin kendi faaliyet planını hazırlamak için denetimini yaptığı firmanın kontrol sistemi ile ilgili yeterli bilgiye sahip olması,

- Denetçinin görüş bildirebilmesi için yeterli kayıt toplaması,
- Denetçinin görüşünde muhasebe raporlarının kurallara uygun olup olmamasının bildirmesi,
- Denetçinin görüşünde müşteri firmanın bir önceki dönemine göre muhasebe politikalarındaki değişikliklere neden olan faktörleri bildirmesi,
- Denetçi görüşünde eksiklerin belirtilmemesi durumunda finansal bilgilerin doğru kabul edilmesi,
- Denetçinin görüşünde finansal raporların doğruluğuna ilişkin notlarının yer alması veya denetçinin görüş bildirmeme nedeninin belirtilmesi

gibi ilkelere uyulması gerekmektedir (Memmedov ve Yagubov, 2002: 11).

Ulusal denetim standartlarının oluşturulmasında; öncelikle ülke ekonomisinin durumu araştırılır, ekonominin farklı alanlarında denetimin gelişim problemleri incelenir ve yürürlükte olan mevzuat temel alınır.

1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından çıkarılan ve benimsenen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, genel nitelikli bir çerçevede olup meslek mensuplarına yol gösterecek Denetim Standartları'dır. Bilindiği üzere denetçinin niteliğini belirleyen "Genel Standartlar", denetim sürecinde denetçinin izleyeceği rotayı gösteren "Çalışma Alanı Standartları", denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içeren "Raporlama Standartları olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Bkz. <http://www.aicpa.org>). ABD tarafından kanunlaştırılan Sarbanes Oxley Yasası ile oluşturulan Kamu Gözetimi Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) Denetim Standartlarını belirleme gibi önemli bir sorumluluğu üstlenmiştir.

Son yıllarda gerçekleştirilen en önemli yeniden yapılanma projesi olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB-International Auditing and Assurance Standards Board) "Açıklık Projesi" ile denetçinin genel hedefleri belirlenmiş, her standartta denetçinin o standardın düzenlediği konuya ilişkin amacının ne olduğu açıklan-

mış ve bunlara ilişkin yükümlülükler tesis edilmiştir. Daha da önemlisi, yükümlülükler ve bunların iletişimde kullanılan dile açıklık ve netlik kazandırılmış; kaçış noktaları kapatılmaya çalışılmıştır. Ayrıca, Açıklık Projesi ile Uluslararası Denetim Standartları yeni bir yapıya kavuşmuştur. Bu yeni yapıda her standart; giriş, hedefler, tanımlar, hükümler (gereklikler) ile uygulama ve diğer açıklama materyali bölümlerinden oluşmaktadır (Kaya, 2009: 230).

Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin ve ekonomik ilişkilerin gelişimi şirketler açısından önemli fırsatlar yaratmıştır. Azerbaycan da bu fırsatlardan yararlanmak ve ülkeye yabancı yatırımcıları çekmek için uluslararası standartları uygulamak zorundadır. Çünkü ülke ile işbirliği yapma talebinde bulunan tüm yabancı şirketlerin uluslararası standartlara uymasının yanı sıra ülkede faaliyet gösteren şirketlerin Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler (BM) vb.nin projelerinde yer alabilmeleri için kendi faaliyetlerinde "Uluslararası Denetim Standartları-UDS (International Standards on Auditing-ISA)"nı uygulamaları gerekmektedir (Nurahmedov, 2007: 46).

Azerbaycan'da denetim standartlarının oluşturulmasıyla ilgili tüm yetkilere sahip kurum ise "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası"dır. 20 Temmuz 1995 yılında "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası"nın kurulması kararı verilmiş, 16 Eylül 1995 tarihinde Ulusal Meclis'in kararına dayanarak "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Hakkında Yönetmelik" hazırlanmış ve 1996 yılının Nisan ayında Azerice Auditorlar Palatası'nın Türkçe çevirisi "Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası" resmi olarak faaliyete geçmiştir (Rzayev, 2006: 317).

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası, ülkede denetim faaliyetinin devlet tarafından düzenlenmesi, denetim faaliyetinin gelişimine yönelik normatif belgelerin hazırlanması (Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Faaliyet Raporu, 2008: 11), işletmelerin ve denetim şirketlerinin haklarının korunması, denetçinin kanunlar ve ikincil mevzuata uygun davranıp davranmadığının incelenmesi amacıyla kurulmuş devlet kurumudur (Bayramov ve diğerleri, 2002: 17). Odanın temel görevi; işletmelerde muhasebe ve finansal işlemlerinin gerçeğe uygun olarak yürütülmesinin sağlanması amacıyla, ülkede denetim hizmetinin mevzu-

ata uygun olarak geliştirilmesine yönelik faaliyetlerin yürütülmesidir. Bu doğrultuda Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın yerine getirdiği fonksiyonlar;

- Azerbaycan'da denetim hizmeti ile ilgili faaliyetleri düzenlemek,
- Ülkede faaliyet gösteren bağımsız denetçi ve denetim şirketlerine lisans vermek ve onların faaliyetini "Denetim Hizmeti Hakkında Kanun" doğrultusunda kontrol etmek,
- Azerbaycan'da denetim hizmeti verebilmek için gerekli lisansın alınmasına yönelik yapılan sınavın kurallarını belirlemek,
- Lisans sınavı ile ilgili komisyon üyelerini belirlemek,
- Medeni Kanun'u işletmelerin finansal işlemleri ile ilgili taleplerini dikkate alarak denetçi görüş ve rapor türlerini saptamak (Yagubov, 2004: 9),
- Denetim şirketlerine ve denetçilere kanunların uygulanması ile ilgili tavsiyelerde bulunarak denetimin gelişimi için teklifler sunmak,
- Denetçilerin mesleki kurallara uymaması durumunda denetlenen işletmelerin iddialarının kanunlar çerçevesinde irdelenmesini sağlamak,
- Uluslararası tecrübeyi esas alarak denetim şirketleri ve denetçilere tavsiyelerde bulunmak (Bayramov, 2007: 55).
- Sürekli denetimi gerçekleştirmek,

şeklinde sıralanabilir (Rehimova ve diğerleri, 2007: 18).

Azerbaycan'da; Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası, "Ulusal Denetim Standartları"nın hazırlarken gelişmiş ülkelerin denetim politika ve standartlarını örnek almıştır. Ayrıca Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) ve AICPA tarafından hazırlanmış olan Uluslararası Denetim Standartları'ndan yararlanılmıştır (Ahundov, 2001: 88). Böylelikle Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası, Azerbaycan'da uygulanacak Ulusal Standartları hazırlamış ve yayınlamıştır.

Görüldüğü üzere ülkede denetimle ilgili mevzuattaki değişiklikler, denetim faaliyetinin gelişimine yönelik adımlar ve Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın standartlar yönündeki çalışmaları büyük önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra ülkede faaliyet gösteren denetim şirketleri açısından denetimin öneminin kavranmasının ve standartların uygulanabilirliğinin katma değeri arttıracağı açıktır. Bu bağlamda Azerbaycan Cumhuriyeti için hazırlanan ve yayınlanan Ulusal Denetim Standartları'nın ülkedeki uygulamasının nasıl ve ne derece etkin olduğunu belirlemek amacıyla ülkedeki denetim uygulamalarını irdelemek yerinde olacaktır.

4. Azerbaycan'da Denetim Uygulamaları

Azerbaycan'da Denetim Standartlarının uygulanmasına yönelik yapılan araştırmaya temel oluşturmak üzere bu başlık altında kısaca "Uluslararası Denetim Standartları"na uygun ve genel olarak birkaç konuya değinilebilir.

Çeşitli oyunlarla, düzenlemelerle, sahtekârlıklarla veya aldatma yöntemleri ile bir kişi veya kurumun varlığı ele geçirilebilir. Bu eylemede genelde "hile ve yolsuzluk" adı verilmektedir. Hile eylemi, özellikle işletmeye yönelik olanlar açısından tüm dünyada önemli bir sorun olarak görülmektedir (Bozkurt, 2009: 4). Denetimde hile ve yolsuzluğu ortaya çıkarmak büyük önem arz etmektedir. Finansal tablolarda şüphe uyandıran rakamlar, yolsuzluk ve hile ya da hatadan kaynaklanabilir. Yolsuzluk ve hile ile hatayı birbirinden ayıran en önemli unsur finansal tablolardaki belirsizliklerin kasıtlı olup olmadığıdır. Denetçinin ilgi alanına sahate finansal raporlamadan kaynaklanan yanlış beyanlar ve zimmete geçirme suçundan kaynaklanan yanlış beyanlar olmak üzere iki kasıtlı yalan beyan türü girmektedir. Denetçinin yolsuzluğu tespit etmesini etkileyen faktörler ise yeteneklerine, manipülasyonların sıklığına ve ölçeğine, olaya karışan kişilerin pozisyon ve sayılarına bağlı olarak da değişiklik göstermektedir (TÜDESK, 2008: 195). Azerbaycan'da finansal tabloların yolsuzluk ve hileyle ilişkin denetçi sorumluluğu ile ilgili ulusal standart bulunmaktadır.

Hilelerin önlenmesinde en önemli araçlardan biri, işletmede oluşturulmuş güçlü bir iç kontrol yapısıdır. İç kontrol yapısında görülen zayıflıklar, eksiklikler veya açıklar önemli hile belirtileri olarak

kabul edilmektedir. Hilenin ortaya çıkartılmasına yardımcı olması adına, iç kontrol yapısı ile ilgili bazı hile belirtileri;

- Genel olarak iç kontrol yapısının olmaması veya güçsüz olması,
- Görevlerin ayrılığı ilkesinde ve yetkilendirmede yetersizlikler,
- Fiziksel varlıkların korunmasında zayıflık,
- Bağımsız kontrollerde eksiklik,
- Belge akışı düzeninde zayıflıklar, iyi oluşturulamamış muhasebe sistemi,
- Personel politikalarındaki yetersizlikler,
- Zayıf işe alma uygulamaları, işe alınanın geçmişinin araştırılmaması, objektif mülakatların yapılmaması, çalışmaların kişi bazında bağımsız olarak izlenmemesi,
- Düzgün planlanmış bir iç raporlama sisteminin bulunmaması

vb. şeklinde sıralanabilir (Çalışkan ve diğerleri, 2008: 112). Azerbaycan'da risklerin değerlendirilmesi ve iç kontrol sisteme ilişkin ulusal standart mevcuttur.

Denetimde; mesleki şüphecilik, bağımsızlık, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet konuları önem arz etmektedir.

Denetçilerin denetlenen şirketlerin sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurları içerisinde; standartlara uymamak ve gerekli mesleki özeni göstermemek, izinsiz, yetkisiz ve ruhsatsız çalışma, iş sahibini başka bir meslek mensubu ile sözleşmesinden caymaya yöneltmek, mesleki yasaklı iş yapma, gerçeğe aykırı belge onaylama, rakibin veya iş sahibinin sırlarını ele geçirmeye çalışmak sayılabilir. Denetlenen firmalarda reklam yoluyla haksız rekabet unsurları arasında; başta meslek mensuplarının kendileri ve faaliyetlerinin dürüstlüğü, güvenilirliği, tarafsızlığı konusunda asılsız beyanlarda bulunmak, yönetmelik çerçevesinde reklam ilke ve kurallarına ay-

kırı davranmak, sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak, kendisi ve hizmetleri hakkında gerçek dışı beyan, asılsız ihbar ve şikâyet vb. önem arz etmektedir.

Denetimde bağımsızlığı zedeleyen etkenler ön plana çıkmaktadır. Tarafsızlık ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir. Denetim, doğruluk ve dürüstlükten ayrılmaksızın ve denetlenen şirketin çıkarları doğrultusunda bir etki altında kalmaksızın yapılmalıdır. Denetçi, görünümü ve davranışlarıyla da bağımsızlığını kanıtlayabilmeli, ayrıca bağımsızlık ve tarafsızlık ile bağdaşmayacak davranışlardan kaçınmalıdır. Aksi durumda finansal tabloları kullananlar, denetçinin bağımsızlığını şüphe ile karşıladıkları durumda, denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için bir anlamsız kalacaktır (HUD, 2004: 19).

Uluslararası "Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı"na denetçinin yeterli teknik bilgiye ve deneyime sahip olmasını öngörülmektedir. Bu da özellikle işletme, muhasebe, finans, iktisat, istatistik, bilgi işlem, vergi, ticaret yasaları gibi konularda ilgili fakültelerde lisans eğitimi diplomasını almayı gerektirmektedir. Diğer taraftan uzman bir denetçinin yanında gerekli bir sürede çalışarak deneyim kazanılması önemli bir koşuldur. Başka ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de denetçiler lisans mezunu olmalarının yanı sıra staj, mesleğe giriş sınavları vb. gibi aşamalardan geçmek durumunda. Bir denetçi; bilimsel akıl yürütebilen, bilimsel ilgisini ve araştırmalarını sürekli kılabilen, öğrenmeye açık bir kişi olmalıdır (Erdoğan ve diğerleri, 2014: 12). Ayrıca denetçiden, denetlediği kişi ya da kurum çalışanlarından daha fazla mesleki bilgi birikimine sahip olması, meslek ahlakı, mesleki şüpheliğin yanı sıra mesleki yargıyı kullanma becerisi beklenir.

Denetçinin görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken gereken mesleki özen ve titizliği göstermesi kaçınılmazdır. Denetçiden beklenen, uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasıdır. Gereken titizlik ve çabayı göstermeyen bir denetçi meslek ahlakına aykırı davranmış olur. Özen ve titizliğin gösterilmesi bir yerde denetçinin tüm denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyması ile sağlanır. Özenli ve titiz davranan bir denetçi denetim faaliyetini düzgün bir biçimde planlar, yeterli sayıda kanıt toplayarak inceler, düzgün çalışma kâğıtları hazırlar, finansal tablolar hakkında dürüst

bir yargıya ulaşır ve bu yargısını titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklar (Güredin, 2007: 29).

Denetimde öne çıkan bir başka durum da denetim riski olup, finansal tablolara yansımış olan maddi hataların denetçi tarafından saptanamayıp, yanlış görüş bildirmesi şeklinde tanımlanır. Denetim riski, farklı alanlarda ortaya çıkan risklerin bir bileşimidir. Belirli risk bileşenleri; asıl risk, kontrol riski ve deteksiyon riski olarak sıralanmaktadır. Asıl risk, hesap kalanlarında veya belirli işlem gruplarında maddi hata bulunması olasılığıdır. Bu hatalar, finansal tablolara yansıyan yanlışlıklar olarak ortaya çıkmaktadır. Kontrol riski, hesap kalanlarında veya belirli işlem gruplarındaki hataların ve yolsuzlukların iç kontrol sistemi tarafından önlenmemesi ve bulunamaması riskidir. Deteksiyon riski ise, bir denetim yordamının etkinliğinin ve denetçi tarafından uygulanışının bir fonksiyonu olup, denetçinin hataları bulma ve ortaya çıkarmada yetersiz kalmasıdır (Erdoğan, 2006: 51-53).

Denetim sürecinde, denetim planı ve programının oluşturulması da önemlidir. Denetim standartlarına göre yazılı bir denetim programının hazırlanması gereklidir. Ayrıntılı kalan testlerini etkileyen, doğal risk ve kontrol riski ile kontrol testleri, özel testler ve analitik testlerin sonuçları hakkında çeşitli varsayımlara dayalı tüm unsurları dikkate alan denetim programı geliştirilmelidir. Denetim programı, birçok işletmede en geniş veri tabanı oluşturacak şekilde bilgisayar aracılığıyla hazırlanır (Erdoğan ve diğerleri, 2014: 72-73). Günümüzde dijital ortamda bu amaçla hazırlanmış gerek özel gerekse de kamu sektörünün kullanımına yönelik yazılımlar mevcuttur. Azerbaycan'da şirketler denetim faaliyetlerinde bu tür yazılımlardan yararlanmaktadır.

Azerbaycan'daki denetim uygulamalarına ilişkin temel noktalar incelendikten sonra Azerbaycan'da faaliyet gösteren denetim hizmeti sunan şirketlerin denetim standartlarını uygulamasına yönelik yapılan araştırmaya yer vermek yararlı olacaktır

5. Azerbaycan'da Denetim Standartlarının Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma

Çalışmada bu başlık altında Azerbaycan'da denetim uygulamaları ve denetim standartlarının uygulanmasına yönelik yapılan bir araştırma bulgu ile

değerlendirmelerine yer verilecektir.

5.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın amacı; Azerbaycan'da biri ulusal diğeri uluslararası olmak üzere seçilen iki denetim şirketinin, denetimi gerçekleştirirken denetim standartlarını ne derecede uyguladıklarını, standartları uygularken yaşadıkları sorunları, mesleki bilgi ve eğitime verdikleri önemi belirlemektir.

Araştırma; Azerbaycan'ın Bakü şehrinde faaliyet gösteren ulusal denetim şirketi ile uluslararası lisanslı denetim şirketinin denetim uygulamalarını kapsamaktadır. Ülkedeki ulusal şirketi araştırmaya alınmasındaki temel amaç, yerel şirketin de faaliyetini yürütürken uluslararası standartlara ne kadar uygun davranıp davranmadığı ortaya çıkarmaktır. Buna karşın uluslararası lisanslı şirketin seçilmesindeki amaç ise, bu şirketin faaliyetini uluslararası standartlara göre yürütmesi ve denetim alanındaki tüm gelişmeleri yakından izlemesidir.

5.2. Araştırmanın Yöntemi ve Tekniği

Araştırmada, nitel araştırma yöntemlerinden survey yöntemi örnek olay araştırmasından yararlanılmıştır. Çalışma betimleyici nitelik taşımaktadır. Veriler mülakat tekniği ile elde edilmiştir. Araştırmadaki veri kaynağı denetim şirketlerindeki üst düzey denetçilerdir. Ayrıca gözlem yolu ile desteklenmiştir. Mülakat için tarafımızca hazırlanan, on iki bölüm ve toplam kırkbeş sorudan oluşan mülakat formundan yararlanılmıştır. Mülakat formundaki soruların geçerliliği ve güvenilirliği istatistikî açıdan test edilmiştir.

Formun ilk bölümünde, şirketle ilgili genel bilgiler için sekiz soru yer almaktadır. Sonraki bölümler sırasıyla; hile ve yolsuzluklar (iki soru-beş seçenekli), haksız rekabet (iki soru-beş seçenekli), denetim şirketlerinin yaşadığı sorunlar (sekiz soru-üçü beş seçenekli ve beşi iki seçenekli), bağımsızlık (üç soru-ikisi dört seçenekli ve biri iki seçenekli), mesleki bilgi ve eğitim (üç soru-beş seçenekli), denetim riski (iki soru-biri beş seçenekli ve diğeri iki seçenekli), denetimde planlama (beş soru-biri beş seçenekli, ikisi dört seçenekli, biri üç seçenekli ve biri iki seçenekli), denetim programları (üç soru-biri dört seçenekli, biri üç seçenekli ve biri iki seçenekli), denetim kanıtları rekabet (iki

72 soru-beş seçenekli), denetim teknikleri (üç soru-ikisi beş seçenekli ve biri dört seçenekli) ve denetim şirketlerinin önemi (dört soru-biri dört seçenekli, biri üç seçenekli ve ikisi iki seçenekli) ile ilgili sorulardan oluşmaktadır.

5.3. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi

Araştırmanın anakütlesini Azerbaycan'daki 60 denetim şirketi oluşturmaktadır. Araştırmanın örnekleme ise Bakü şehrinde faaliyet gösteren bir ulusal denetim şirketi ile bir de uluslararası lisanslı denetim şirketi olmak üzere iki denetim şirkettir.

5.4. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmaya konu denetim şirketleri ile ilgili öncelikle ön pilot bir araştırma yapılmıştır. Bu bağlamda çalışmada anket tekniğinden yararlanılmıştır. Ancak anakütleyi temsilen yeterli sayıda örneklemeden cevap alınmadığından yeter sayıya ulaşamamıştır. Örneklem olarak yetersizlik nedeniyle konuya ilişkin mevcut durumu ortaya koyabilmek amacıyla, Azerbaycan'da faaliyet gösteren biri ulusal ve diğeri uluslararası nitelik taşıyan iki denetim şirketindeki denetim uygulamaları esas alınmıştır. Şirketlerdeki denetim uygulamalarını değerlendirebilmek için de ayrıntılı veri elde etmeye yönelik mülakat tekniğinden yararlanılmıştır.

5.5. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirmeler

Araştırmanın bulguları kısmında yüzyüze görüşme yapılan iki denetim şirketinin denetçilerinden elde edilen bilgilere yer verilecektir.

5.5.1. Ulusal Denetim Şirketi: Azeri Audit Servis ve Denetim Uygulamaları

Ulusal şirket olarak faaliyet gösteren "Azeri Audit Servis" şirketi, 2003 yılında iki ortakla kurulmuştur. Şirkette muhasebe denetimi ile ilgili onbir kişi çalışmaktadır. Şirket; tarım, enerji ve sanayi sektöründe faaliyet gösteren ulusal firmaları denetlemektedir. Şirket, sürekli denetim yapmakta ve yılda ellibeş denetim gerçekleştirmektedir.

Denetim şirketinden mülakat formu yardımı ile elde edilen bulgu ve değerlendirmeleri bölümleri

itibariyle aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Şirketin hile ve yolsuzluğu ortaya çıkarmada; muhasebe düzensizliklerinden önemlilik derecesine göre ilk sırada "Zamanında, Tümüyle ve Uygun Biçimde Kayda Alınmayan İşlemler", son sırada "Kasa Noksanlığı veya Fazlalığı Düzensizliği" yer almaktadır. Aynı zamanda iç kontrol zayıflıkları ile ilgili önemlilik derecesine göre en önemli unsur "Var Olan Kontrollere Gereken Önemi Vermeme" iken, "Görevlerin Ayrılığında Eksiklikler" son sırada belirtilmiştir.

- Haksız rekabetle ilgili olarak, şirket açısından denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurlarından önemlilik derecesine göre ilk sırada "Denetim Şirketlerinin Standartlara Uymaması ve Gerekli Mesleki Özeni Göstermemesi", son sırada "Rakibin veya İş Sahibinin Sırlarını Ele Geçirmeye Çalışma" yer almaktadır. Ayrıca şirket için reklam yoluyla haksız rekabette; "Yönetmelik Çerçevesinde Reklam İlke ve Kurallarına Aykırı Davranmak" en önemli unsurken, buna karşın "Asılsız İhbar ve Şikâyet" sonuncu unsur olarak belirtilmiştir.

- Şirketin yaşadığı sorunlar incelendiğinde; önemlilik derecesine göre, müşteriler ile olan en önemli sorunun "Teknik Bilgi Eksikliği", en önemsiz olanın ise "Sosyal Sorumluluk" olduğu görülmektedir. Denetim şirketinin diğer denetim şirketleri ile olan yaklaşım farklılığı "Uygulamanın Kapsamı" ve "Kalite Kontrol"de kendini göstermektedir. Şirket için denetim şirketleri arasında standart ve kalite farkı yaratan etkenlerin başında; "Hizmet İçerisine Gereken Önemin Verilmemesi", sonunda ise "Düşük Ücretle Niteliksiz Personel İstihdamı" unsuru gelmektedir. Yine şirketin gereksinim duyduğu bilgilere "Zamanında Ulaştığı" ve "Yönetimin Dış Denetçiler Üzerinde Bir Daha Denetim Yaptırmama Tehdidinin Varlığı" saptanmıştır. Denetim şirketinin denetlenen firmanın gelişim isteyen alanlarında ve özellikle organizasyonun finansal raporlama üzerindeki iç kontrol sistemi ile ilgili yapıcı, etkili gözlem ve önerilerde bulunduğu görülmüştür.

- Şirket için bağımsızlığı zedeleyen en önemli etken "Çıkar Tehdidinin Varlığı" iken, son unsuru ise "Kendi Kendini Denetleme Tehdidi" oluşturmaktadır. Şirketin vergi, hukuk, yönetim ve finan-

sal danışmanlık hizmetlerini de yerine getirirken bağımsızlığı zedeleyecek durumlarla karşılaştığı belirlenmiştir. Denetim şirketi danışma ve denetim birimleri arasında bir güvenlik duvarı koymaktadır.

- Mesleki bilgi ve eğitimle ilgili olarak, denetim şirketinin personeline “Uluslararası Denetim Standartları” ve “Azerbaycan’da Geçerli Olan Diğer İlgili Standart ve Yasalarla İlgili” bilgi verildiği tespit edilmiştir. Şirket işe alacağı personelde; yabancı dil bilgisi ve denetim alanında tecrübe sahibi olması gibi nitelikleri aramaktadır. Şirkette çalışan personel alan çalışmalarıyla ilgili meslek içi eğitim programlarına katılmaktadır.

- Şirket denetim riskinin düzeyini belirlemek amacıyla, çaba harcamakta ve “İşin Doğasında Olabilecek Riskleri Değerlendirmekte” dir.

- Şirket için denetim planı hazırlanırken “Denetlenecek Dönemin Finansal Tabloları”ndan yararlanılmaktadır. Zaman ve işgücü planlaması yapılırken “Denetçilere Bilgi Verecek ve Veri Hazırlayacak Müşteri Personelinin Niteliği” önemsenmektedir. Şirket, denetim planını yapmadan önce “Müşterilerinin Önemli Saydığı Muhasebe Politika ve Yöntemlerini İncelemekte” dir. Şirketin denetim zaman planlamasını yapılacak denetim türü etkilemekte ve orta büyüklükteki bir işletmenin sürekli denetimi için şirket “100 adam/saat’ten Az” harcamaktadır.

- Şirket denetim programı ile ilgili olarak “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Tarafından Hazırlanan Yazılı Denetim Programını” kullanılmaktadır. Çalışanlar “Uzmanlık Alanına İlişkin Teknikleri Bilmekte ve Uygulamakta”dır. Programın uygulanmasına geçilmeden önce “Denetim Ekibindeki Kişilere Görev ve Sorumlulukları Açık Bir Biçimde Tanımlanmakta”dır.

- Denetim şirketi yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplamada, “Kanıtın Güvenilirliği”ni önemsemektedir. Elde edilen kanıtın güvenilirliği de “Denetim Teknikleriyle Elde Edilen Bilgilerle Değerlendirilmekte” dir.

- Şirket kanıt toplarken; % 50 belge inceleme, % 5’lik paylarla da doğrulama, analitik inceleme, fiziki inceleme, soru sorma ve yeniden hesaplama

tekniklerinden yararlanmaktadır. Belge incelemesini tercih etme nedeni “En Çok Bilinen Teknik Olması”, az kullanılan teknikleri ise “Zaman Darboğazı Yaratması” nedeniyle tercih etmediğini belirtmiştir.

- Şirket açısından denetlenen şirketlerin denetim yaptırma nedeni “Yasal Bir Zorunluluk Olması”ndan kaynaklanmaktadır. Bazen denetim şirketlerinin finansal tablolarla ilgili kişileri yanltan rapor düzenlemeleri durumu gözlemlenebilir. Bu durumda şirket, “Meslek Örgütünün Denetim Şirketi Lisansını Alması” gerektiğini savunmaktadır. Şirkete göre “Ülkede Faaliyet Gösteren Denetim Şirketlerinin Sağlıklı Denetim Yapıp Yapmadıkları Meslek Örgütü Tarafından Yeterli Derecede Kontrol Edilmekte” dir. Ancak ülkede gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyi “Kamuyu Doğru Aydınlatma Açısından Kısmen Yeterli” görülmektedir.

Ulusal şirketteki denetim uygulamalarından sonra uluslararası şirketin uygulamaları irdelenebilir.

5.5.2. Uluslararası Denetim Şirketi: Ernst & Young ve Denetim Uygulamaları

Büyük denetim firması olarak Ernst & Young, 1994 yılında Azerbaycan’da faaliyete başlayan ilk uluslararası denetim şirketi olma özelliğini taşımaktadır. Şirketin ortak sayısı on olup, muhasebe denetimi ile ilgili çalışan sayısı 100’dür. Şirket; tarım, inşaat, enerji ve finans sektöründe faaliyet gösteren ulusal ve yabancı firmalarla çalışmaktadır. Azerbaycan’da Ernst & Young petrol ve gaz sektöründe gösterdiği hizmetlerden dolayı lider konumundadır. Şirket sürekli denetim ile bir yıl içerisinde ortalama otuz denetim yapmaktadır.

Denetim şirketinden mülakat formu yardımı ile elde edilen bulgu ve değerlendirmeleri bölümleri itibariyle aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Şirketin hile ve yolsuzluğu ortaya çıkarmada; muhasebe düzensizlikleri içerisinde önem derecesine göre ilk sırada “Yetkisiz ve Dayanaksız İşlemler ile Kalıntılar”, son sırada “Önemli Tutarlarda Stok ve Fiziki Varlık Kayıpları” yer almaktadır. Yine iç kontrol zayıflıkları ile ilgili önem derecesine göre en önemlisi “Denetim Yaptıran Şirketlerdeki Görev Ayrılığının Eksikliği” iken, “Yeter-

siz Belgelendirme Sistemi” son sırada belirtilmiştir.

- Haksız rekabetle ilgili olarak, denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurları içerisinde önem derecesine göre ilk sırada “Denetim Şirketlerinin Standartlara Uymaması ve Gerekli Mesleki Özeni Göstermemesi”, son sırada “Rakibin veya İş Sahibinin Sırlarını Ele Geçirmeye Çalışma” yer almaktadır. Denetlenen firmalarda reklam yoluyla önemlilik derecesine göre haksız rekabet unsurlarının başında “Meslek Mensuplarının Kendileri ve Faaliyetlerinin Dürüstlüğü, Güvenilirliği, Tarafsızlığı Konusunda Asılsız Beyanlarda Bulunmak”, sonda ise “Asılsız İhbar ve Şikayet” belirtilmiştir.

- Denetim şirketinin denetlenen firmalarda yaşadığı en önemli sorunu “Teknik Bilginin Eksikliği”, sonda yer alan sorunu ise “Denetim Ücretinin Kullanılan Maliyete Oranla Çok Düşük Kalması” oluşturmaktadır. Şirketin diğer denetim şirketleriyle yaşadığı yaklaşım farkı “Kalite Kontrol” olarak belirtilmiştir. Şirket açısından denetim şirketleri arasında standart ve kalite farkı yaratan etkenler içerisinde en önemli yeri “Deneyim Azlığı” alırken, en sonda “Ulusal Denetim Standartlarının Olmaması” etkenin olduğu görülmüştür. Şirketin denetlenen firmadan aldığı bilgilere “Zamanında Ulaştığı” ve yönetimin dış denetçiler üzerinde uygun olmayan bir etkisinin olmadığı belirlenmiştir. Bağımsız dış denetçinin, denetlenen firmada gelişim isteyen alanlarda ve özellikle organizasyonun finansal raporlama üzerindeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yapıcı ve etkili gözlem ile önerilerde bulunduğu görülmüştür.

- Şirket için bağımsızlığı tehdit eden en önemli faktör “Çıkar Tehdidi” dir. Şirket vergi danışmanlığı ve finansal danışmanlık yaparken de bağımsızlığı zedeleyecek durumlarla karşılaştığını belirtmiştir. Denetim şirketi danışma ve denetim birimleri arasında bir güvenlik duvarı koymaktadır.

- Şirket mesleki bilgi ve eğitim kapsamında; personelini “İlgili Güncel Konuları ve Gelişmeleri İçeren En İyi Tarihi Finansal Bilgi Denetimi Uygulamaları”, “Uluslararası Denetim Standartları” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” ile ilgili konularda bilgilendirmektedir. Şirket işe alacağı personelde yüksek lisans derecesi, yaban-

cı dil bilgisi ve denetim alanında tecrübe gibi nitelikler aramaktadır. Çalışanlarını meslek içi eğitim programına almaktadır.

- Denetim şirketi denetim riskini belirlemek amacıyla çaba harcamakta ve “Önceki Dönemleri Denetleyen Kuruluşlarla Görüşmekte”, “İşin Doğasında Olabilecek Riskleri”, “İşletme İçi Risk Faktörlerini” ve “İşletme Dışı Risk Faktörlerini” tüümüyle değerlendirmektedir.

- Şirkette denetim planı hazırlanırken “Denetlenecek Dönemin Finansal Tabloları” ve “Önceki Dönemin Çalışma Kâğıtları” incelenmekte, zaman ve iş gücü planlaması yapılırken de “Denetim Ekibinin Koordinasyonu”na önem verilmektedir. Şirket denetim planını hazırlamadan önce denetlediği firmanın “Önemli Saydığı Muhasebe Politika ve Yöntemlerini İncelediği” ni belirtmiştir. Yapılacak denetim türü zaman planlamasını etkilemekle birlikte şirketin orta büyüklükteki bir şirketin sürekli denetimi için “100 adam/saat” harcadığı tespit edilmiştir.

- Şirket denetim programı olarak “Yurtdışından Tedarik Edilen Yazılı Denetim Programlarını” kullanmaktadır. Şirkette çalışan personel bu programları çok iyi bilmekte ve uygulamaktadır. Programa geçilmeden önce denetim ekibindeki kişilere görev ve sorumlulukları açık bir biçimde tanımlanmaktadır.

- Şirket için yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplama; “İnceleme Konusu Hesabın Nitelik ve Nicelik Açısından Göreceli Önemi”, “İnceleme Konusu Hesabın Hatalı ve Hileli Olma Riski”, “Kanıtın Güvenilirliği” ve “Kanıtın Elde Edilme Maliyeti” gibi kıstasların göz önünde bulundurulduğu saptanmıştır. Şirket kanıtın güvenilirliğini; “İşletme İçi Soruşturmalar”, “Denetim Teknikleriyle Elde Edilen Bilgiler” ve “Yönetimin Doğruluk Bildirimi” ile sağladığını belirtmiştir.

- Şirketin kullandığı kanıt toplama teknikleri içerisinde; % 30 belge inceleme, %5 ile de gözlem ve fiziki inceleme yer almaktadır. Belge incelemenin tercih nedeni “Verilere Hızlı Ulaşma Avantajı” olup, gözlem ve fiziki incelemenin “Verilere Ulaşmada Yetersizliği” için az kullanıldığı tespit edilmiştir.

• Şirket, denetimin “Yasal Bir Zorunluluk” ve “İşletme İlgililerine Şeffaf Bilgi Sağlamak” için yaptırıldığını ve ayrıca denetim şirketlerinin kullanıcıları yanltan bir rapor düzenlemesi durumunda “Yüksek Tazminat Ödemeleri Gerekli”ni belirtmiştir. Şirkete göre, ülkede faaliyet gösteren denetim şirketlerinin sağlıklı denetim yapıp yapmadıkları konusunda, “Meslek Örgütüne Yeterli Derecede Kontrol Edildiği”, ancak ülkede gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyinin “Kamuyu Doğru Aydınlatma Açısından Kısmen Yeterli” olduğu görülmüştür.

Uluslararası şirketteki denetim uygulamalarından sonra her iki şirkete ilişkin karşılaştırmalar yapılabilir.

5.5.3. Ulusal ve Uluslararası Şirketin Denetim Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Çözüm Önerileri

Yapılan araştırmanın sonuca göre; hile ve yolsuzluklarla ilgili elde edilen bulgular doğrultusunda ulusal şirkette ilk önem derecesinde; “Zamanında, Tümüyle ve Uygun Biçimde Kayda Alınmayan İşlemler”, uluslararası şirkette “Yetkisiz ve Dayanaksız İşlemler ile Kalıntılar” yer almıştır. Söz konusu düzensizliklere önlem alınabilir. Öncelikle herbirinin incelenerek yüksek risk oluşturan etkenler olarak değerlendirilmesi, denetçi raporunda görüşün oluşumunda dikkate alınması, denetlenen işletmenin faaliyetini düzenleyen kurumlara bu faktörlerin varlığı ile ilgili bilgilerin verilmesi, bu faktörlere ilişkin yönetimden açıklama ve kanıt istenmesi, hatta ve hatta “Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası”nın devreye girerek aydınlatılması gerekir.

Haksız rekabetle ilgili olarak, her iki şirkette de şirket açısından denetçilerin denetlenen firmaların sahip ve yöneticileri ile ilişkilerinde yaşanan haksız rekabet unsurlarından “Denetim Şirketlerinin Standartlara Uymaması ve Gerekli Mesleki Özeni Göstermemesi”, şirketler için reklam yoluyla haksız rekabette ise ulusal şirkette “Yönetmelik Çerçevesinde Reklam İlke ve Kurallarına Aykırı Davranılması”, uluslararası şirkette “Meslek Mensuplarının Kendileri ve Faaliyetlerinin Dürüstlüğü, Güvenilirliği, Tarafsızlığı Konusunda Asılsız Beyanlarda Bulunması” ilk sırada belirlenmiştir. Bu nedenle meslek örgütü olarak Azerbaycan Cum-

huriyeti Denetçiler Odası’nın, denetim şirketlerini bu tarz davranışlarından caydırıcı etkiler yapacak yaptırımları uygulaması söz konusu olabilir.

Şirketin yaşadığı sorunlar incelendiğinde; önemlilik derecesine göre, müşteriler ile olan en önemli sorunun her iki şirkette de “Teknik Bilgi Eksikliği” olduğu belirlenmiştir. Uluslararası denetim şirketi için “Denetim Ücretinin Kullanılan Maliyete Oranla Çok Düşük Kalması”nın sorun olduğu tespit edilmiştir. Denetim ücretinin denetim için harcanan maliyetten düşük olması denetçilerin bazı maliyetleri azaltmalarına yol açar. Bu da denetimin kalitesine etki edecektir. Bu nedenle bir an önce yetkili kurumların denetim ücretlerini günün koşullarına uygun olarak iyileştirmeleri gereği açıktır.

Denetim şirketinin diğer denetim şirketleri ile olan yaklaşım farklılığı olarak her ikisinde de “Kalite Kontrol” bulunmaktadır. Denetim şirketleri için denetimin kalitesi, denetim faaliyeti sonunda varılan yargının güvenilirliğini beraberinde getirecektir. İlgili kişilerin verecekleri kararların doğruluğu sunulan bilgilerin şeffaflığı ve gerçeğe uygun sunumu ile yakından ilgilidir. Bu da ancak kaliteli bir denetim faaliyeti ile sağlanabilir. Her denetim şirketinin kendi bünyesinde kalite güvence sistemini kurmasının gerekliliğinin yanı sıra denetim şirketleri arasında etkin iletişim ağları da oluşturulmalıdır (Babayeva, 2011: 280).

Yine her iki şirketin de gereksinim duyduğu bilgilere “Zamanında Ulaştığı” görülmüştür. Buna karşın ulusal şirkette, “Yönetimin Dış Denetçiler Üzerinde Bir Daha Denetim Yaptırmama Tehdidinin Varlığı” saptanmıştır. Çünkü ulusal şirketin müşterileri de yerel bazı şirketlerden oluşmaktadır. Uluslararası şirketlerin ulusal denetim şirketleriyle çalışmama nedeni denetimin kalitesine güvenmemeleridir. Ülkedeki ulusal denetim şirketleri, genellikle ulusal şirketlerle çalışmaktadırlar. Bu nedenle, şirket yönetiminin denetim şirketi üzerinde baskısı sık rastlanan bir durumdur. Denetlenen şirket için alternatif denetim şirketlerinin varlığı, denetim şirketi için ise müşteri kaybı korkusu söz konusudur. Ulusal denetim şirketlerinin bu baskıdan kurtulması için ülke çapında Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası’nın ulusal denetim şirketlerinin faaliyetlerini düzenleyip geliştirmesi ve uluslararası standartlara uygun olarak yürütmeleri konusunda gerekli hassasiyeti göstermelerine

yönelik uygulamalara bir an önce geçilmelidir.

Bağımsız dış denetçinin, her iki şirket için de denetlenen firmada gelişim isteyen alanlarda ve özellikle organizasyonun finansal raporlama üzerindeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yapıcı ve etkili gözlem ile önerilerde bulunduğu görülmüştür. Değişen rolü ile değer yaratan iç denetimin de varlığını ve etkinliğini göz ardı etmemek gerekir.

Her iki şirket için bağımsızlığı zedeleyen en önemli etken “Çıkar Tehdidinin Varlığı”dır. Kapitalist sisteminin bir uzantısı olarak çıkara odaklanması doğal bir sonuç olmaktadır.

Şirket mesleki bilgi ve eğitim kapsamında; personelini ulusal şirket “Uluslararası Denetim Standartları” ve “Azerbaycan'da Geçerli Olan Diğer İlgili Standart ve Yasalarla İlgili”, uluslararası şirket ise “İlgili Güncel Konuları ve Gelişmeleri İçeren En İyi Tarihi Finansal Bilgi Denetimi Uygulamaları”, “Uluslararası Denetim Standartları” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” ile ilgili konularda bilgilendirmektedir. Ulusal şirketin uluslararası boyutta yetersizliği dikkati çekmektedir.

Ayrıca “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” ile ilgili ülkede denetim faaliyetini düzenleyen Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın denetim şirketlerini bilgilendirmediği bilgisine ulaşılmıştır. Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası; standartlar, işleyişi, uygulanması ile ilgili denetim şirketlerini bilgilendirmeden sadece standartların ülkede değiştiğini şirketlere bildirmiş ve bu konuda gereken açıklamayı sunmamıştır. Bu sorunun ortadan kaldırılması için Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası denetim şirketlerine meslekle ilgili mevzuat, ulusal ve uluslararası gelişmeler ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izleme olanaklarını sağlamalıdır. Aynı zamanda Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası'nın üniversitelerle işbirliği yapması, öğrencilere verilen bilginin hazırlanmasına Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası üyelerinin de katılması, daha güncel ve uluslararası gelişmeleri içeren konuların aktarımının gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Babayeva, 2011: 281).

Her iki şirkette denetim; “Yasal Bir Zorunluluk” iken, uluslararası şirkette “İşletme İlgililerine Şeffaf Bilgi Sağlama” ya önem verilmektedir. Şirket

sahip ve yöneticilerinin denetimin yasal zorunluluk dışında önem ve gerekliliği ile ilgili bilgilendirilmesi de gerekmektedir. Ancak uluslararası şirket, şeffaflık ile gerçeğe uygun sunumu ön planda tutmaktadır.

Araştırmada ulusal şirkete göre, denetçilerin ilgili kişileri yanılta rapor düzenlemelerinden dolayı “Meslek Örgütünün Denetim Şirketi Lisansını Alması” gerektiği, uluslararası şirkette ise denetçilerin “Yüksek Tazminat Ödemeleri” gereği saptanmıştır. Azerbaycan'da denetim şirketlerinin ilgili kişileri yanılta rapor düzenlemesinden dolayı lisansın meslek örgütüne geri alınmasının etkili bir çözüm olmadığı bilinmektedir. Denetçilerin kötü niyetle ilgili kişileri yanılta rapor düzenlemesi güven sahteciliği olup, bu sahtecilik karşısında denetçilere hapis cezasının da uygulanması gereği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu konuyla ilgili bilgisi olan meslek mensupları da duyarlı olmalı ve suçluları ihbar mekanizmasını kullanmaktan çekinmemelidirler.

Yapılan araştırma sonucu olarak, her iki şirkette de Azerbaycan'da gerçekleştirilen denetim faaliyetinin düzeyinin kamuyu aydınlatma açısından yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Kamuyu Aydınlatma İlkesi gereğince, kamuoyu bağımsız denetim hakkında bilinçlendirilmeli, gereğinin ve öneminin kavratılması yönünde gerekli adımlar bir an önce atılmalıdır.

6. Sonuç

Azerbaycan'da denetim uygulamaları bu çalışmanın esas konusunu oluşturmuştur. Bu bağlamda çalışma Azerbaycan'daki denetim uygulamalarının araştırma ile desteklenmesi açısından yazına katkı sağlayacaktır.

Yapılan araştırma ile denetimin; sadece Bakü'de gelişmiş olduğu, diğer illerde denetimin göz ardı edildiği de görülmüştür. Ülkede denetim hizmetinin gelişimi için; öncelikle denetimin bölgesel gelişim sorunlarının irdelenmesi, denetim hizmetinin düzenlenmesine yönelik mevcut yasal mevzuatın güncellenerek yenilenmesi gerekmektedir. Denetimin hile ve yolsuzlukla mücadeledeki rolünün kavranması, denetim hizmetini ve kalitesini etkileyen unsurların incelenmesi, kuruma değer katmak için iç denetime özel önem verilmesi ve ulus-

lararası denetim şirketlerinin tecrübelerinden yararlanılması gereği açıktır.

Ülkede denetime olan ilginin artırılması yönünde çaba sarfetmek gerekmektedir. Ülkenin farklı bölgelerinde denetim bilincinin oluşturulması, denetimle ilgili araştırmaların yapılarak sonuçlarının kamuoyuna duyurulması büyük önem arz etmektedir. Ancak denetim mekanizması ile ilgili eksiklikler giderilerek, gerekli düzeltmeler yapılacak olursa, ülkede faaliyet gösteren denetim şirketlerinin gerçekleştireceği denetimlerin de kalitesi ve etkinliği artırılabilir. Böylelikle ülkede doğru ve şeffaf denetim anlayışına geçilmiş olacaktır.

Kaynakça

AHUNDOV, C. ve E. İSAYEVA; (2008), "Ekonomik Gelişmeler ve Denetimin Hukuki Esası", Şeffaflığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelede Kontrolün Rolü ve Önemi Uluslararası Bilimsel-Pratik Konferans Derlemesi, 18-19 Eylül 2008, Bakü, ss. 267-270.

AHUNDOV, Camal; (2001), Denetim, Azerbaycan Ulusal Ansiklopedi Yayınları, Bakü.

AHUNDOV, Cemaleddin; (2007), "Denetimin Yasal Temelinin Geliştirilmesinin Gerekliliği", Ekonomi ve Denetim Dergisi, 6 (84), ss. 41-43.

Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odasının Faaliyet Raporu; (2008), Ekonomi ve Denetim Dergisi, 6 (96), ss. 10-31.

BABAYEVA, Leyla; (2011), Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Doktora Tezi, İzmir.

BAYRAMOV, G., R. GENİZADE ve S. REHİMOVA; (2002), Denetim: Mevzuat ve Normatif Evraklar, 2. Baskı, Nağil Evi Yayınları, Bakü.

BAYRAMOV, Geşem; (2003), "Azerbaycan'da Denetimin Normatif Hukuki Temeli ve Onun Geliştirilmesi Yönleri", Azerbaycan Cumhuriyetinde Girişimciliğin Gelişim Sorunları Bilimsel-Pratik Konferans Derlemesi, Bakü, ss. 274-276.

BAYRAMOV, Geşem; (2004), Azerbaycan Ulusal Denetim Standartları, Nağil Evi Yayınları, Bakü.

BAYRAMOV, Geşem; (2007), "Dünya Denetim Tecrübesinden Yararlanılması", Ekonomi ve Denetim Dergisi, 9 (87), ss. 55-58.

BAYRAMOV, Geşem; (2009), "Denetim Mali Şeffaflığın Artırılmasının Temel Teminatçısıdır", Kriz Sonrası Mali Kaynakların Verimli Yönetiminde Şeffaflığın Rolü Uluslararası Bilimsel-Pratik Konferans Derlemesi, 16 Ekim 2009, Bakü, ss. 334-336.

BOZKURT, Nejat; (2009); İşletmelerin Kara Deliği HİLE: Çalışan Hileleri, 1. Basım, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul.

CABBAROV, İsmet; (2011), "Piyasa Altyapısının Önemli Unsuru Gibi Denetim", Denetimin Güncel Problemleri Polonya-Azerbaycan Bilimsel-Pratik Konferans Derlemesi, Bakü, ss. 137-141.

ÇALIŞKAN, E., E. MENTEŞE, F. İŞİLOĞLU, V. TOROSLU, M. ÖZCAN, N. GÜLMEZ KANPAK, Ş. SAVAŞ, Z. J. ONUR ve Z. AĞÇA; (2008), Muhasebe Denetimi, İSMMM Yayınları, İstanbul.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği-HUD; (2004), Denetim: İlike ve Esasları, 1. Cilt, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.

Denetim Hizmeti Hakkında Kanun

ERDOĞAN, Melih; (2006), Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

ERDOĞAN, M., N. ERDOĞAN, N. CÖMERT, A.K. UZUN ve M. YILANCI; (2006), Denetim, 3. Baskı, TC Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2618, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1586, Eskişehir.

<http://www.aicpa.org>

GÜREDİN, Ersin; (2007), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Yaylacık Matbaası, İstanbul.

İSMAYILOV, F. ve G. BAYRAMOV; (2005), Denetim: Mevzuat ve Normatif Evraklar, 3. Baskı, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü.

KAYA, İdil; (2009), "Açıklık Projesi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Genel Bir Bakış", İSMMM III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 12-13 Ekim 2009, İstanbul, ss: 209-235.

KEPEKÇİ, Celal; Bağımsız Denetim, Genişletilmiş 5. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.

MEMMEDOV, Y. ve Ş. YAGUBOV; (2002), Azerbaycan'da Denetim: Oluşumdan Gelişime Doğru, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü.

MEMMEDOV, Yaşar; (2006), Azerbaycan Cumhuriyetinde Denetim Hizmetinin Oluşumu ve Gelişim Perspektifleri, Bilim Yayınları, Bakü.

NOVRUZOV, V., G. BAYRAMOV ve A. EYVAZOV; (1998), Denetim: Mevzuat ve Normatif Evraklar, 1. Baskı, Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası Yayınları, Bakü.

NOVRUZOV, Vahid; (2004), "Azerbaycan'da Denetim: Oluşumu, Gelişimi ve Perspektifleri", Geçiş Ekonomisi Ülkelerinde Denetimin Gelişim Problemleri Uluslararası Bilimsel-Pratik Konferans Derlemesi, Eylül 2004, Bakü, ss. 2-25.

NOVRUZOV, Vahid; (2012), "Günümüzde Denetimin Gelişim Kavramı Hakkında", Günümüzde Şeffaflığın Artırılmasında Denetimin Rolü Uluslararası Bilimsel-Pratik Sempozyum Derlemesi, 15-16 Mart 2012, Bakü, ss. 17-25.

NURAHMEDOV, Zamin; (2007), "Piyasa Ekonomisinde Denetimin Dış Ekonomilere Tanıtımı", Ekonomi ve Denetim Dergisi, 8 (86), ss. 46-49.

REHİMOVA, S., C. AHUNDOV ve N. TALİBOV; (2007), *Denetim: Mevzuat ve Normatif Evraklar*, 4. Baskı, Ekonomi ve Denetim Dergisi Yayını, Bakü.

REHİMOVA, Sevinç; (2006), "Denetim Hizmetinin Yasal Temelinin Geliştirilmesi", *Sosyal-İktisadi Gelişimin Hızlandırılmasında Mali Kontrolün Rolü Uluslararası Bilimsel-Pratik Konferans Derlemesi*, 16 Eylül 2006, Bakü, ss. 225-227.

RZAYEV, Gehraman; (2006), *Muhasebe Uygulamaları ve Denetim*, 2. Baskı, İktisat Üniversitesi Yayını, Bakü.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu- TÜDESK; (2008), *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları*, TÜRMOB Yayınları-339, Fersa Matbaacılık, Ankara.

YAGUBOV, Şakir; (2004), *Azerbaycan Denetimi*, Polygraphic Production Yayını, Bakü.