



**T.C.
MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE DEVLET HESAP DENETİMİ VE
BAĞIMSIZ DENETİM KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL
GELİŞİM SÜRECİ: YURT DIŞINDAKİ
GELİŞMELERLE MUKAYESELİ BİR İNCELEME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Recep ÇALIŞKAN**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Hatay- 2011



**T.C.
MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE DEVLET HESAP DENETİMİ VE
BAĞIMSIZ DENETİM KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL
GELİŞİM SÜRECİ: YURT DIŞINDAKİ
GELİŞMELERLE MUKAYESELİ BİR İNCELEME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Recep ÇALIŞKAN**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Hatay - 2011

ONAY

RECEP ÇALIŞKAN tarafından hazırlanan “*TÜRKİYE’DE DEVLET HESAP DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ: YURT DIŞINDAKİ GELİŞMELERLE MUKAYESELİ BİR İNCELEME*” adlı bu çalışma jüri tarafından lisansüstü öğretim yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile *İŞLETME ANA BİLİM DALINDA YÜKSEK LİSANS TEZİ* olarak kabul edilmiştir.

09/ 12 /2011

Jüri Üyeleri	İmza
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Tez Danışmanı – Başkan)	
Yrd. Doç. Dr. Gülhan SUADIYE (Üye)	
Yrd. Doç. Dr. Mehmet KAHRAMAN (Üye)	

Recep Çalışkan Tarafından Hazırlanan *Türkiye’de Devlet Hesap Denetimi ve Bağımsız Denetim Kültürünün Tarihsel Gelişim Süreci: Yurt Dışındaki Gelişmelerle Mukayeseli Bir İnceleme*” adlı tez çalışmasının yukarıda imzaları bulunan jüri üyelerince kabul edildiğini *onaylarım.*

Doç. Dr. Yakup Bulut
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Özellikle son yıllarda ulusal ve uluslararası düzeyde yapılan muhasebe tarihi temalı kongreler ve çalışmalar, muhasebe ve denetim tarihi konusunun popüler hale geldiğini göstermektedir. Ülkemiz özellikle Osmanlı döneminden tevarüs etmiş köklü bir muhasebe ve devlet hesap denetimi geleneğine sahiptir. Buradan hareketle bu çalışmada, Türkiye'nin hesap denetimi kültürünün tarihsel gelişim süreci, gelişmiş ülkelerdeki uygulamalarla mukayeseli olarak incelenmekte ve denetim uygulamaları açısından gelişmiş ülkelere göre nasıl bir gelişim seyri izlediği tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Beni bu denli ilginç ve 2013 yılından itibaren Yeni Türk Ticaret Kanunu gereği uygulanmaya başlayacak denetim faaliyetleri açısından da son derece güncel bir konuya yönlendirdiği ve akademik desteğini esirgemediği için danışman hocam sayın Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ'ye teşekkür ederim.

Ayrıca çalışma sürecimde bana verdikleri manevi destek için sevgili aileme ve mesai arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Recep ÇALIŞKAN

Hatay - 2011

**TÜRKİYE’DE DEVLET HESAP DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM
KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ: YURT DIŞINDAKİ
GELİŞMELERLE MUKAYESELİ
BİR İNCELEME**

**Yüksek Lisans Tezi, Recep ÇALIŞKAN
İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2011
Danışman: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

ÖZET

Muhasebe denetimi tarihsel süreçte gerek devletler gerekse işletmeler için çok önemli bir konu olmuştur. Bu nedenle muhasebe denetiminin iki ayrı başlıkta geliştiği görülmektedir: 1- Sayıştay tarafından yürütülen devlet hesap denetimi 2- Bağımsız denetim yapan firmalar tarafından yürütülen hesap denetimi.

Bu çalışma, Osmanlı ve Cumhuriyet dönemlerindeki denetim faaliyetlerinin her iki denetim türü açısından tarihsel anlamda ve yurtdışındaki gelişmelerle mukayeseli olarak incelenmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Çalışmada bibliyografya (kaynak taraması) yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan kaynaklar, İstanbul Osmanlı Arşivi’ndeki belgelerden ikincil olarak, ilgili yasa ve akademik çalışmalardan oluşmaktadır. Elde edilen bulgular tarihsel sırayla kaleme alınmıştır.

Çalışma şu şekilde tasarlanmıştır. Önce Türkiye’deki Sayıştay ile diğer ülke Sayıştayları arasındaki benzerlik ve farklılıkları ortaya koymak amacıyla söz konusu Sayıştayların kısa tarihleri hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra, Türkiye’de ve gelişmiş ülkelerde şirketlere yönelik bağımsız denetimin nasıl başladığı incelenmiştir.

Son bölümde Türkiye’deki Sayıştay’ın ve bağımsız denetim uygulamalarının uluslararası gelişmelerle ve gerekliliklerle uyumlu olup olmadığını ortaya koymak amacıyla genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Çalışmada ulaşılan sonuçlar: 1- Modern anlamda Sayıştay'ın tarihi 18. ve 19. yüzyıllara kadar uzanmaktadır. Bu anlamda 18. ve 19. yüzyıllarda birçok ülkede mutlak monarşilerin güçlerinin azalması ve popüler demokrasinin yükselişinin, modern anlamda devlet hesap denetimi görevini yürüten Sayıştayların kurulup gelişmesinde etkisi olduğu görülmektedir. 2- Bu gelişmelere paralel olarak, Türk Sayıştay'ı da 1862'de, Türkiye'de demokrasiye geçiş açısından önemli bir gelişme olarak kabul edilen Tanzimat Fermanı sonrasında oluşturulmuştur. Zamanla Sayıştay'ın denetim alanı genişlemiş ve uluslararası gelişme ve uygulamalara önemli ölçüde uyumlu hale getirilmiştir. 3- Bağımsız denetim uygulamaları, diğer ülkelerde olduğu gibi, Türkiye'de de sermaye piyasalarının gelişmesiyle başlamış ve uluslararası standart, yasa ve uygulamalarla önemli ölçüde uyumlu hale getirilmiştir.

ANAHTAR KELİMELER

Türk Sayıştay'ı, Sayıştaylar, Türkiye'de bağımsız denetim

**HISTORICAL DEVELOPMENT PROCESS OF THE AUDITING OF STATE
ACCOUNTING AND EXTERNAL AUDIT CULTURE IN TURKEY: AN
INTERNATIONALLY COMPARATIVE INVESTIGATION**

Master's Thesis, Recep ÇALIŞKAN

Business Department, 2011

Supervisor: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ABSTRACT

Auditing of accounting system has been very important issue for both states and enterprises throughout history. Therefore it is seen that audit being performed on accounting is developed separately under two topics: 1- Auditing of the state accounts performed by the Supreme Auditing Institution (SAI), 2-External audit of companies performed by independent audit firms.

The study is developed based on internationally comparative and historical research of the audit activities in the Ottoman Empire era and the Republic era. From the methodological point of view, bibliography method is used mostly. The primary and secondary sources used in this study were obtained from the Ottoman Archive in Istanbul and the relevant legislations, laws and studies. The findings obtained were written in chronological order.

The study is organized as follows. Firstly, the short histories of the SAIs of the countries herein are presented in order to reveal differences and similarities between development processes of the SAI of Turkey and others in general. Secondly, how the external audit of private companies has begun in Turkey and in the developed economies is investigated.

The final section provides a general evaluation on the development process of the SAIs and independent audit in order to reveal if the audit scope of the SAI of and external audit practices in Turkey are in accordance with international developments and current requirements, and to what extent. I have concluded that: 1) the development of modern supreme audit goes back to the 18th and 19th Centuries, and

Coincides with the decline of the powers of absolute monarchies and the rise of popular democracies, 2) In parallel with this condition, the SAI of Turkey was founded in 1862, after the Reform Orders in 1861, which is admitted as transition to democracy in Turkey. In time, audit scope of the SAI of Turkey has expanded and updated, to large extent, in accordance with international developments and current requirements, 3) external audit started with development of stock market in Turkey, as has happened at other countries in general, and external audit practices are in accordance with international standards, laws and regulations.

KEYWORDS

The SAI of Turkey, Supreme Auditing Institutions, External Audit in Turkey

İÇİNDEKİLER	<u>Sayfa</u>
ÖNSÖZ	i
ÖZET VE ANAHTAR KELİMLER	ii
ABSTRACT AND KEY WORDS	iv
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	xii
RESİMLER LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR	xiv

GİRİŞ

1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ARAŞTIRMA HAKKINDA AÇIKLAMALAR

1.1. Çalışmanın Konusu	3
1.2. Çalışmanın Önemi	3
1.3. Çalışmanın Amacı	3
1.4. Çalışmanın Yöntemi	4
1.5. Çalışmanın Veri Kaynakları	4

İKİNCİ BÖLÜM

2. DENETİM KAVRAMI VE KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR

2.1. Denetim Kavramı	5
2.2. Denetim ve Benzer Kavramlar	6
2.3. Denetim ve Muhasebe İlişkisi	8
2.4. Denetim Türleri	10
2.4.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	10
2.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi	10
2.4.1.2. Uygunluk Denetimi	11
2.4.1.3. Faaliyet Denetimi	11
2.4.1.4. Özel Amaçlı Denetim	12
2.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	12
2.4.2.1. İç Denetim	12

2.4.2.2. Kamu Denetimi	12
2.4.2.3. Bağımsız Denetim	13
2.4.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri	14
2.4.4. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	15
2.4.5. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	15
2.5. Denetçi Kavramı	15
2.5.1. Bağımsız Denetçiler	16
2.5.2. İç Denetçiler	16
2.5.3. Kamu Denetçileri	16
2.6. Denetimin Gelişim Süreci	17
2.6.1. Eski Dönem	18
2.6.2. İslamiyet Dönemi	19
2.6.3. Ortaçağ Dönemi	19
2.6.4. Parlamenter Kontrol Dönemi	21
2.6.5. Modern Dönem	21
2.6.6. Yakın Dönem	21

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ

3.1. Türk Devletlerinde Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	22
3.1.1. XII. Yüzyıla Kadar Olan Dönemde Muhasebe Denetimi	22
3.1.2. XII. ve XIII. Yüzyıllar Arasında Muhasebe Denetimi	23
3.1.3. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Muhasebe Denetimi	26
3.1.3.1. Tanzimat'tan Önceki Dönem	26
3.1.3.1.1. Başbâki Kulluğu (Sayıştay)	28
3.1.3.2. Tanzimat'tan Sonraki Dönem	31
3.1.3.2.1. Meclis-i Muhasebe-i Maliye	31
3.1.3.2.2. Zimâmet Komisyonu	32
3.1.3.2.3. Meclis-i Muhasebe ve Meclis-i Maliye	32
3.1.3.2.4. Islahat-ı Maliye Meclisi Komisyonu	33
3.1.3.2.5. Meclis-i Ali-i Hazâin	33
3.1.3.2.6. Divan-ı Muhasebat	34
3.1.4. Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Muhasebe Denetimi	35
3.1.4.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	35
3.1.4.1.1. Sayıştay'a İlişkin Anayasal Düzenlemeler	39
3.1.4.1.2. Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı ve İşleyişi	40
3.1.4.1.3. Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri	42
3.1.4.1.4. Sayıştay'ın Faaliyet Alanlarındaki Gelişmeler	42
3.1.4.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları	47
3.1.4.2.1. Genel Olarak	47
3.1.4.2.2. Maliye Bakanlığınca Yapılan Denetleme	48
3.1.4.2.2.1. Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi	48
3.1.4.2.2.1.1. Muhasebe Mesleğinin	
Örgütlenme Çabaları	48
3.1.4.2.2.1.2. 3568 Sayılı SM – SMMM ve	
YMM Kanunu	49
3.1.4.2.2.2. Tekdüzen Hesap Planı ve Tektip Mali	
Tablolar Denetimi	54
3.1.4.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu ve Sermaye Piyasasına İlişkin	
Denetim	55

3.1.4.2.3.1. Menkul Kıymetler Piyasalarının Tarihçesi, SPK ve İMKB	55
3.1.4.2.3.2. Sermaye Piyasasına Yönelik Denetim	57
3.1.4.2.3.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu	58
3.1.4.2.3.4. Finansal Tablo ve Raporların Denetimi	59
3.1.4.2.3.5. SPK'dan Yararlanan ve Denetim Yetkisi Alan Kuruluşlar	59
3.1.4.2.4. BDDK ve Finansal Piyasalarda Denetim	60
3.1.4.2.4.1. Bankacılık Denetiminin Tarihçesi	60
3.1.4.2.4.2. BDDK'nın Kuruluşu ve Gelişimi	61
3.1.4.2.4.3. Bankaların Denetiminde Uyulacak Usul ve Esaslar	63
3.1.4.2.4.4. Denetimden Yararlanan Kuruluşlar	64
3.1.4.2.5. Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Denetimi	65
3.1.4.2.5.1. Tarihi Gelişimi	65
3.1.4.2.5.2. Usul ve Esasları	65
3.1.4.2.5.3. Denetimden Yararlanan Kuruluşlar	66
3.1.4.2.6. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Yaptığı Denetim	67
3.1.4.2.6.1. EPDK'nın Kuruluşu	67
3.1.4.2.6.2. Usul ve Esasları	68
3.1.4.2.6.3. Sayısal Veriler	69
3.1.4.2.7. Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetim	70

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINDA ÖNCÜ ÜLKELERDE MUHASEBE DENETİMİNİN GELİŞİM SÜRECİ

4.1. Genel Bakış	73
4.1.1. Çin’de Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	73
4.1.1.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	74
4.1.1.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları	76
4.1.2. Fransa’da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	78
4.1.2.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	78
4.1.2.1.1. Sayıştay’ın Anayasal Konumu ve Yönetmelik Yapısı	79
4.1.2.1.2. Sayıştay’ın Denetim Alanı ve Denetimin Yürütülmesi	79
4.1.2.1.3. Sayıştay’ın Yargı Denetimi	81
4.1.2.1.4. Sayıştay’ın Yönetim Denetimi	81
4.1.2.1.5. Sayıştay’ın Yerel Yönetimler Denetimi	82
4.1.2.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları	83
4.1.3. İngiltere’de Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	84
4.1.3.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	84
4.1.3.1.1. Sayıştay’ın Örgütsel Yapısı ve İşlevleri	85
4.1.3.1.2. Sayıştay’ın Performans Denetimi	85
4.1.3.1.3. Sayıştay’ın Parlamento İle İlişkileri	86
4.1.3.1.4. Sayıştay’ın Yerel Yönetimler Denetimi	87
4.1.3.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları	87
4.1.4. Almanya’da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	90
4.1.4.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	90
4.1.4.1.1. Sayıştay’ın Genel Yapısı	91
4.1.4.1.2. Sayıştay’ın Anayasal Konumu	91
4.1.4.1.3. Sayıştay’ın Denetim Görevi	92
4.1.4.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları	93
4.1.5. Japonya’da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	94
4.1.5.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	95
4.1.5.1.1. Sayıştay’ın Statüsü ve Örgütsel Yapısı	95
4.1.5.1.2. Sayıştay’ın Görev ve Yetkileri	96
4.1.5.1.3. Sayıştay’ın Çeşitli Etkinlikleri	97
4.1.5.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları	97

4.1.6. İtalya’da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	99
4.1.6.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	99
4.1.6.1.1. Sayıştay’ın Denetim Fonksiyonu	100
4.1.6.1.2. Sayıştay’ın Yerel Yönetimler Denetimi	100
4.1.6.1.3. Sayıştay’ın Yargısal Denetimi	101
4.1.6.1.4. Sayıştay’ın Parlamento ile İlişkileri	101
4.1.6.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları	101
4.1.7. Kanada’da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	102
4.1.7.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	102
4.1.7.1.1. Sayıştay’ın İşlevleri	103
4.1.7.1.2. Sayıştay’ın Örgütsel Yapısı	103
4.1.7.1.3. Sayıştay’ın Görevleri	103
4.1.7.1.4. Sayıştay Denetiminin Kapsamı	104
4.1.7.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları	105
4.1.8. ABD’de Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	106
4.1.8.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	107
4.1.8.1.1. Sayıştay’ın Örgütsel Yapısı	107
4.1.8.1.2. Sayıştay’ın Görev ve Yetkileri	108
4.1.8.1.3. Sayıştay’ın Bağımsızlığı ve Kongre İle İlişkileri	109
4.1.8.1.4. Sayıştay’ın Denetim Süreci ve İşleyişi	109
4.1.8.2. Bağımsız denetim Uygulamaları	111
4.1.9. Avrupa Birliği’nde Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci	114
4.1.9.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci	115
4.1.9.1.1. AB Sayıştay’ının Yetkilerinin Kapsamı	116
4.1.9.1.1.1. Denetim Yetkisi	116
4.1.9.1.1.2. Rapor Sunma Yetkisi	117
4.1.9.1.1.3. Bütçenin Uygulanmasına Yardımcı Olma Yetkisi	117
4.1.9.1.2. AB Sayıştay’ının Kurumsal Konumu	117
4.1.9.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları	118
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	120
KAYNAKÇA	135

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1: Meslek Yasasında Unvanlar ve Görevleri	50
Tablo 2: Muhasebe Meslek Odalarının ve Meslek Mensuplarının Sayısal Gelişimi	52
Tablo 3: SM ve SMMM'lerin Eğitim Durumlarındaki Gelişmeler	53
Tablo 4: Bağımsız ve Bağımlı Çalışan SM ve SMMM Sayıları (2010)	53
Tablo 5: SM ve SMMM'lerin Cinsiyetlere göre Dağılımı (2009).	53
Tablo 6: Bağımlı ve Bağımsız Çalışan YMM Sayıları	54
Tablo 7: Yeminli Mali Müşavirlerin Kadın ve Erkek Ayrımı	54
Tablo 8: Kamuya Dönük Bağımsız Denetimden Yararlanan ve Denetimi Yapmakla Yetkili Kuruluşlar	60
Tablo 9: Finans Sektörü Kuruluşları ve Bunları Denetleme Yetkisi Olan Denetleme Şirketleri	64
Tablo 10: Sigortacılığa Dönük Denetleme Gören Şirketler ve Denetim Yetkisi Olan Bağımsız Denetim Kuruluşları	67
Tablo 11: Elektrik Piyasasında Lisans Alan ve Bağımsız Denetime Tabi Olan İşletmeler	69
Tablo 12: Petrol Piyasasında Lisans Alan ve Bağımsız Denetime Tabi Olan İşletmeler	69
Tablo 13: Çin Sermaye Piyasası'nın Gelişim Süreci	78
Tablo 14: İngiltere'de Muhasebe Denetimi Düzenlemeleri	89
Tablo 15: Gelişmiş Ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarının İsimleri Kuruluş Tarihleri	121
Tablo 16: Gelişmiş Ülkelerin Bağımsız Denetim Uygulamaları ve Tarihleri	125
Tablo 17: Bağımsız Denetim Anlayışının Tarihsel Gelişimi	131

RESİMLER LİSTESİ

Resim 1: Osmanlı Öncesi Türk Devletlerinde Sayıştay'ın Yerini Tutan İşraf-ı Memalik Müessesini Gösteren Bir Resim	24
Resim 2: 1859 Yılında Meclis-i Muhasebe Üyelerinin Maaşlarını Gösteren Liste	33

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Orta Çağda Denetimin Gelişimi	20
Şekil 2: Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay'ının Örgüt Yapısı	40
Şekil 3: Çin Finans Sektörü Düzenleme ve Denetleme Yapısı	77

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABS	Avrupa Birliği Sayıştayı
AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AMF	Autorite des Marches Financiers
ASB	Auditing Standarts Board (Denetim Standartları Kurulu)
ASOSAI	Asian Organization of Supreme Audit Institutions
AP	Avrupa Parlamentosu
BaFin	Federal Financial Supervisory Authority
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOA	Başbakanlık Osmanlı Arşivleri
CPA	Certified Public Accountants
CPAAOB	Certified Public Accountants and Auditing Oversight Boards
CPAB	Canadian Public Accountability Board
CSRC	China Securities Regulatory Commission
DSB	Denetim Standartları Bildirgesi
EEC	European Economic Community (Avrupa Ekonomik Topluluğu)
ENA	Ecole Nationale d'Administration
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
EUROSAI	European Organization of Supreme Audit
FRC	Financial Reporting Council
GAO	General Accounting Office
GFSM	Government Finance Statistics Manuel
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
Hız	Hazreti
IASB	International Accounting Standards Board
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMF	International Monetary Fund
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISA	International Standards on Auditing
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
JICA	Japan International Cooperation Agency
JICPA	Japanese Institute of Certified Public Accountants
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KKDV	Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı
M.Ö.	Milattan Önce
m	Madde
NAO	National Audit Office
OAG	Office of the Auditor General of Canada
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PIOB	Public Interest Oversight Board
POB	Professional Oversight Boards
PUMA	Public Management Service
SAS	Statement on Auditing Standards
SCSC	China State Council Securities Commission
SEC	Securities Exchange Commission
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOA	Sarbanes-Oxley Yasası
SOX	Sarbanes-Oxley Act of 2002
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
T.B.M.M	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCA	The Court of Account
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
t.y	Tarih Yok
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları

GİRİŞ

Denetim, tarihsel kökenleri çok eski çağlara kadar dayanan, bir yandan ticaretin yaygınlaşması, öte yandan da devletlerin örgütsel yapısının gelişmesiyle birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan, ancak bugünkü anlamda siyasal, yönetsel ve sosyo-ekonomik boyutlara sahip niteliğini demokratik gelişim sürecinde kazanan, dinamik ve sürekli değişime açık bir olgudur.

Muhasebe denetimi de çok uzun bir geçmişe dayanan, üslendiği fonksiyonlarla tarih boyunca devletlerin ekonomisi ve ticaret hayatı için önem arz eden, dolayısıyla sosyal hayat üzerinde de etkisi olan bir olgudur.

Tarihi süreçte ülkeden ülkeye farklılıklar gösteren muhasebe denetimi, içinde bulunduğumuz dönemde birbirlerine uyumlu hale getirilmiş ve böylece küresel ekonominin en önemli gereklerinden biri haline gelmiştir.

Yukarıdaki ifadelerle paralel olarak bu çalışmanın içeriği de Türkiye'nin denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci, muhasebe denetimi uygulamalarının tarih içerisindeki gelişimi, ülkeler arasındaki farklılıklar, farklılıkların zaman içinde giderilmesi ve uyumlu hale getirilmesi, ülkeler arasında karşılaştırmalar yaparak Türkiye'nin denetim uygulamaları açısından konumunun tespitinden oluşmaktadır.

Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde literatür taramalarının yanı sıra, tercüme edilmiş Osmanlı arşivindeki belgelerden, süreli yayınlardan, güncel çalışmalardan, kanun ve tebliğlerden, ilgili kurum ve kuruluşların internet sitelerinden yararlanılmış ve çalışmada "bibliyografi" yöntemi kullanılmıştır.

Türkiye'de hem devlet hesap denetimi hem de bağımsız denetim açısından denetim kültürünün tarihi gelişim sürecini incelemek üzere tasarlanan bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. İlk olarak; tezin amacı, önemi, konusu, yöntemi ve kaynakları hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde ise denetim ve denetçi kavramları hakkında genel bilgiler verilmiş, denetim türlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Devamında, denetimin gelişim evreleri; eski dönem, İslamiyet dönemi, ortaçağ dönemi, parlamenter kontrol dönemi, modern dönem ve yakın dönem olmak üzere dönemsel olarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, Türkiye'de muhasebe denetiminin tarihi gelişim süreci başlığı altında ilk Türk devletlerinden Osmanlı devletine ve devamında Türkiye Cumhuriyeti devletine, muhasebe denetiminin tarihsel gelişim süreci (devlet hesap

denetimi ve bağımsız denetim açısından) kurumsal ve yasal düzenlemeler bağlamında ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise önceki kısımda Türkiye için izlenen anlatım düzenine paralel olarak, bazı gelişmiş ülkelerin denetim uygulamaları hakkında tarihsel bilgiler verilmiştir. Gerek ekonomik büyüklükleri gerekse dünyada denetim ve muhasebe uygulamalarının gelişmesindeki tarihsel etkileri dikkate alınarak seçilmiş olan Çin, Fransa, İngiltere, Almanya, Japonya, İtalya, Kanada, ABD gibi ülkelerin ve Avrupa Birliği'nin devlet muhasebesi ve bağımsız denetim uygulamaları tarihsel gelişim süreci açısından inceleme konusu edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ARAŞTIRMA HAKKINDA AÇIKLAMALAR

1.1. Çalışmanın Konusu

Bu çalışmada, Türkiye’de devlet hesap denetimi ve bağımsız denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci gelişmiş ülkelerle mukayeseli olarak incelenmek suretiyle Türkiye’nin her iki anlamda (devlet hesap denetimi ve bağımsız denetim) denetim uygulamaları açısından geçirdiği aşamalar incelenmektedir. Muhasebe denetiminin Türk devletlerindeki gelişim süreci, XII. yüzyıla kadar olan dönem, XII-XIII. yüzyıllar arasındaki dönem, Osmanlı dönemi ve Türkiye Cumhuriyeti dönemi olmak üzere dört başlık altında incelenmiştir.

1.2. Çalışmanın Önemi

Muhasebe ve denetim kültürü ülkemizde önemli bir geçmişe sahip olmasına rağmen, muhasebe tarihi ülkemiz için yeni bir araştırma alanıdır ve Türkiye’de muhasebe tarihi çalışmaları yeni yeni dikkat çekmektedir. Bu nedenle, muhasebe denetiminin gelişim sürecini tarihsel anlamda inceleyen, denetim uygulamalarının diğer ülkelere kıyasla ulaştığı noktayı tespit eden bir çalışmanın ülkemiz muhasebe yazını ve “Muhasebe tarihi” üzerine yapılacak çalışmalar açısından önemli olacağı düşünülmektedir.

1.3. Çalışmanın Amacı

Osmanlı devletinde, Batı ülkelerine göre özel sektör muhasebesi ve muhasebe denetiminin gelişim süreci daha geç başlamıştır. Bu gecikmenin nedenlerinin ortaya konulması için muhasebe ve muhasebe denetiminin batıdaki gelişim seyri ile Osmanlıdaki (ve devamında Cumhuriyet döneminde) gelişim seyri ana hatları ile ortaya konulmuş, böylece denetim uygulamalarının ülkemizdeki gelişim sürecini etkileyen unsurların saptanması amaçlanmıştır.

1.4. Çalışmanın Yöntemi

Çalışma, Osmanlı ve Cumhuriyet dönemlerindeki denetim faaliyetlerinin tarihsel açıdan incelenmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Çalışmada bibliyografi yöntemi kullanılmıştır. Bibliyografya, bir konu hakkındaki yayınların tamamı demektir. Eski Yunancada vasıflandırmak anlamına gelen biblios (kitap) ile grapho (yazma) kelimelerinden türemiştir. "Kitaplar hakkında yazı" anlamında kullanılmıştır. Kelimenin iki anlamı vardır:

1. Belli bir konuda veya muhtelif konulardaki yayınların (kitap, broşür, makale vb.) listesi. Genellikle bu listede yazar (müellif) ile eserin; tercüme ise mütercimnin adı, cilt ve baskı kaydı, basıldığı yer, yıl ve yayıncı ile sayfa adedi hakkında bilgi verilir.
2. Matbu veya yazma eserlerin listelerinin nasıl yapılacağından, nasıl tanımlanacağı ve sınıflandırılacağı, ayrıca bu işi yaparken uyulması gereken kurallardan bahseden bilimin adıdır.

Çalışmada kullanılan kaynaklar, İstanbul Osmanlı Arşivi'ndeki belgelerden yapılan çevirilerden, ilgili yasal düzenlemelerden ve akademik çalışmalardan oluşmaktadır. Elde edilen bulgular tarihsel sırayla kaleme alınmıştır.

1.5. Çalışmanın Veri Kaynakları

Çalışmanın yürütülmesinde konuyla ilgili yurt içi ve yurt dışı tarihsel çalışmalardan, Türkçe'ye çevrilmiş Başbakanlık Osmanlı Arşivleri'ndeki dokümanlardan, konuyla ilgili internet sitelerinden faydalanılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. DENETİM KAVRAMI VE KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR

2.1. Denetim Kavramı

Genel olarak denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarını önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, sorgulama, gözlemleme gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir (Köse, 2007: 5).

Modern anlamda denetim, olasılık ve görelilik (probabilite ve relativite) esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir (Kenger, 2001:1).

Denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır. Bu niteliği ile denetim, standartlara uygunluk anlayışı olarak tanımlanabilir. Klasik yaklaşımlarda denetimin birincil işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilebilir. Farklı bir yaklaşıma göre ise denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü, bir yerde kalkındıran unsurların pekişmesi ve kaynaşması için gerekli harçtır (Aytuna, 1986: 9).

Denetim konusundaki çağdaş yaklaşımları yansıtan geniş kapsamlı bir tanımlamaya göre ise, “denetim ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları (bazı hallerde şundaki sonuçları) önceden belirlenmiş amaçlar, kıstaslar ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreçtir (Coşkun, 1997: 15).

Denetim kavramı, günlük dilde çoğu zaman teftiş, revizyon, kontrol gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmakta ise de denetim, bunların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle bunların sonuçlarından da yararlanan, çeşitli

hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmanın yanı sıra, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzlukların riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde daha etkin, verimli ve tutumlu yöntemlerin uygulanmasını sağlayacak alternatifleri geliştirerek daha iyi yönetim için yol göstermeyi, önderlik yapmayı amaçlayan bir eylemdir (Köse, 2007: 6).

“Yönetim yapımızda soruşturma açarak faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetimine teftiş denilirken, devamlılık içeren ve halen yapılmakta olan faaliyetler ve örgüt çalışmaları üzerinde yapılan yönetim ve önderlik etme ve onun gelişmesine yardımcı olma fonksiyonlarını taşıyan mekanizmaya denetim denilmektedir”. (Tortop vd., 1993: 159).

Denetim konu olarak ekonomik faaliyet ve olayları kapsar; denetimin kapsamı genellikle bir ekonomik birim veya dönem ile sınırlıdır. Çoğu zaman bu ekonomik birim, devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişilerden oluşabilmektedir (Gürbüz, 1995: 6). Denetimin konusunu oluşturan ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar (Kepekçi, 2004: 2).

Denetim Önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırma sürecidir; denetimin amacı, mali tabloların doğruluğunu ortaya koymak ise karşılaştırma kriterleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir (Kepekçi, 2004: 2). Eğer vergi denetimi yapılıyorsa ölçüt, vergi mevzuatı olacaktır (Akgül, 2000: 2).

Denetim kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir; denetimin amacına ulaşabilmek için, denetimde elde edilen her türlü bilgi ve veri kanıt olarak kullanılabilir (Kepekçi, 2004: 2).

Her denetim çalışmasının sonunda bir çalışma raporu düzenlenir; denetim raporunun düzenlenmesi denetim sürecinin son evresidir (Güredin, 2000: 6). Genelde yazılı olarak düzenlenen denetim raporu, denetimin türüne ve bu rapordan yararlanacak olanların niteliğine göre değişik biçimlerde olabilmektedir (Bozkurt, 2000: 25).

2.2. Denetim ve Benzer Kavramlar

Türkçede, denetim kavramıyla aynı veya benzer anlamlar içeren kelimeler mevcuttur. Bunlar başlıca; teftiş, kontrol, revizyon, murakabe kelimeleridir.

1. Murakabe

Arapça bir kelime olup Osmanlıcada denetim anlamında kullanılmıştır. Ferit Develioğlu'nun Osmanlıca-Türkçe Lügati'nde murakabe kelimesi "1- bakma, gözetme, gözaltında bulundurma 2- denetleme, kontrol" olarak yer almaktadır (Develioğlu, 1970: 817) Denetim ve Murakabe kelimeleri arasında anlam bakımından herhangi bir fark bulunmamaktadır. Murakabe kelimesinden türemiş olan murakıp, denetçi demek olup halen kullanılan bir kelimedir. Bankalar Yeminli Murakıpları halen bu ünvanı kullanırken, Sayıştay Murakıpları yerine şu anda Sayıştay Denetçiliği ünvanı kullanılmaktadır (Develioğlu, 1970: 817).

2. Teftiş

Arapça "fetş" kökünden gelen teftiş kelimesinin sözlük anlamı araştırmak, bir şeyin doğrusunu bulmak için her tarafı arayıp tahkik etmektir. Kamu Yönetimi Sözlüğü'nde teftiş "kamu hizmetlerinin yasalara ve hizmetin gereklerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını belirlemek amacıyla baş yönetici tarafından ya da onun adına görevlendirilen memurlarca yapılan denetim" olarak tanımlanmıştır (Sezen, 1998: 232). Ancak, teftişin belirli kişiler tarafından yapılması zorunluluk değildir. Yönetimin her kademesinde ki kişinin işlerin gidişatını görmek için kurumda incelemede bulunması da teftiş olarak kabul edilir. Böyle olduğu için, Kamu Yönetimi Sözlüğünde de belirtildiği gibi, teftiş sözcüğü kimi kez "yönetimsel denetim" kavramıyla eş anlamlı olarak da kullanılabilir. Kamu yönetimi sözlüğündeki teftiş tanımı ".. yapılan denetim" ifadesi ile son bulmaktadır. Ayrıca, yönetim bilimleri alanındaki kitaplarda da teftişin, genel olarak soruşturmalar yoluyla faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetlenmesini esas alan bir denetim türü olduğu; oysa denetimin, yönetime önderlik ederek ve onun gelişmesine yardımcı olarak etkenliğini artırıcı yöndeki faaliyetleri kapsadığı ifade edilmiştir. Kısacası denetim, teftişi kapsamaktadır (Sezen, 1998: 232).

Teftişin denetimden temel farklılığı 3 başlık altında toplanmaktadır (Kaval, 2003: 21): 1- Teftiş işletme personeli tarafından yürütülmektedir. Sonuçta bir bağımlılık söz konusudur. 2- Finansal olmayan olaylar da teftiş kapsamına girmektedir. 3- Teftiş belirli amaçlarla yapılmaktadır.

3. Revizyon

Kelime anlamı, düzeltmek, gözden geçirmektir. Daha çok özel kesim denetiminde şirketlerin dış denetim şirketleri tarafından denetlenmesi sırasında

uygulanır. Bu açıdan revizyon, bir işletmenin bünyesi ve faaliyeti ile ilgili muamelelerin defter kayıtlarının ve bunların vesikalarını sistemli ve kritik bir bakışla tekrar gözden geçirilerek incelenmesi, muamele ve kayıtların doğruluk ve düzeninin sağlanması, işletme analizi yapılarak mali ve iktisadi yönlerden durumunun ne olduğunun araştırılıp tespit edilmesini ifade eder (Gürbüz, 1995: 7).

Bugün revizyonun kapsamı muhasebe çerçevesini aşan incelemeleri, işletme analizleri gibi konuları da kapsamaktadır. Modern anlamda revizyon bir işletmenin bünyesi ve faaliyeti ile ilgili sorunların incelenmesini de içermektedir (Gürbüz, 1995: 8).

4. Kontrol

Meydana gelen ile öngörülen arasında devamlı olarak karşılaştırmalar yaparak işin doğru ve düzenli yapılıp yapılmadığını araştırmak için yapılan inceleme anlamına gelmektedir (Altuğ, 2000: 1). Revizyonla aynı manada kullanılmakla beraber amaçları farklıdır. Revizyon ve kontrolde ortak nokta hataları ortaya çıkarmaktır. Revizyon faaliyeti; hataların ortaya çıkarılmasını kapsarken kontrol faaliyeti, hataların ortaya çıkarılmasını sonra da bunların düzeltilmesi için alınan önlemler ile yapılan faaliyetleri kapsar (Özer, 1997: 10).

Yukarıda ki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, kavramlar birbirine benzemekle birlikte tamamen aynı değildir. Aralarında ki farklılıklar değişik açılardan incelendiğinde tam olarak aynı anlamları taşımadıkları anlaşılacaktır.

2.3. Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Muhasebe Denetimi “Kuruluşların mali tablolarının ve bu tabloların dayanağını oluşturan tüm defter ve belgelerin iç kontrol sisteminin, ehliyetli kişiler tarafından, tarafsız olarak, kanıt toplanarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe ve denetim standartları ve ilgili mevzuat hükümlerine göre denetlenmesi ve denetleme sonucunda mali tabloların güvenilirliği konusunda görüş oluşturarak bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulması sürecidir” (Akdoğan, 1998: 4).

Günümüz koşullarında modern yönetim tekniklerinin ülke bazında veya işletme bazında kullanılması bir gereklilik haline gelmiştir. Modern yönetim tekniklerinin uygulanabilmesi için, sağlam, doğru, güvenilir, objektif ve zamanında elde edilebilen bilgilere ihtiyaç vardır. Bu nitelikte veriler olmadan modern yönetim tekniklerini uygulamak mümkün değildir. Bundan dolayı, alınan kararların

doğuracağı sonuçların izlenmesi sırasında da büyük zorluklarla karşılaşılır. Gerekli düzeltici önlemlerin zamanında ve etkin bir biçimde alınması da oldukça güç olur (Uman, 1985: 16).

Muhasebe kavramı sözlüklerde hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerinin yürütüldüğü yer, saymanlık olarak tanımlanır (Türk Dil Kurumu, 1988: 1040).

Ancak bu sözlük anlamı işletmelerle ilgili bir anlam ifade etmez. Muhasebe bir ev bütçesinden, devlet bütçesine kadar gerekli bir organizasyonu ve faaliyeti hatırlatsa da temel olarak işletmelerdeki yeri ve önemi ile muhasebeyi ele almak gerekir. Muhasebe bir işletmenin doğumu fikriyle beraber çalışmaya başlayan ve ölümü diyebileceğimiz tasfiyesi sonuçlanıncaya kadar görev yapan tek organdır (Kip, 1986: 10-27).

Muhasebenin tanımı yapılırken ilim olduğu üzerinde durulduğu gibi muhasebe sanattır diyenler de olmuştur. Sabri Bektöre'ye göre; muhasebenin sistemleştirilmiş bir bilgi olması anlamında ilim olarak kabulü gerekir. Çünkü muhasebe, mali karakterdeki işlemleri kaydetme ve sınıflama ilmidir. Aynı zamanda muhasebe; kayıt ve sınıflanan işlemlerin yararlı özetlerini yapma, analiz etme, yorumlama ve raporlama sanatıdır (Cemalcılar vd., 2003: 9).

Muhasebenin temel amacı bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamaktır. Muhasebe; mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde, GKGMİ'ne uygun olarak belirli bir sistem içinde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır (Lazol, 2006: 5).

Muhasebe ve denetim birbirine sıkıca bağlı olmasına karşın mali tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar vardır. Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Muhasebe denetimi, muhasebenin eksikliklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir. Sonuç olarak muhasebesiz denetleme dayanaksız, denetimsiz muhasebe de sağlamasızdır (Erdoğan, 2002: 54).

Muhasebe, işletmeye etki yapan olayların ve işlemlerin saptanmasını esas alır. Bu saptama yapıldıktan sonra söz konusu kıymet hareketleri ölçülerek muhasebe kayıtlarına aktarılır, sınıflandırılır ve özetlenir. Sürecin sonunda ise düzenlenen raporlar ilgililere dağıtılır. Amaç geçerli finansal bilgileri ilgililere yarayacak bir biçimde sunmaktır. Oysa denetim, muhasebe sürecini gözden geçirerek finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmayı esas alır. Denetim sürecinin sonunda ise muhasebe işlemlerinden ve ilkelerinden faydalanarak hazırlanan finansal tablolarla ilgili görüş bildirilir. Yani denetim ile yeni bir bilgi yaratılmaz, sadece muhasebe ile yaratılmış olan bilgilerin değeri arttırılır. (Güredin, 2000: 13).

2.4. Denetim Türleri

Denetim, denetimin konusu ve amacı ile denetçinin örgütsel statüsüne bağlı olarak değişik sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Denetim, konusuna ve amacına göre, mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olmak üzere dört gruba ayrılır. Denetçinin örgütsel statüsü yönünden ise denetim, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç grupta ele alınmaktadır (Kepekçi, 2004: 3).

2.4.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin konusuna ve amacına göre, denetim dörde ayrılır:

- 1- Mali tabloların denetimi (finansal denetim)
- 2- Uygunluk denetimi (usul denetimi)
- 3- Faaliyet denetimi (performans denetimi)
- 4- Özel Amaçlı Denetimi

2.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tabloların denetimi (audit of financial statements), bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu mali tabloların incelenmesini kapsar (Kepekçi, 2004: 3). Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, ortaklara veya vergi dairesine verilen mali tablolardır.

Bu denetim türünde amaçlanan; önceden tespit edilen kriterler göz önüne alınarak, finansal tabloların bu kriterlere ne derece uyup, uyulmadığının ortaya çıkarılmasıdır (Uğur, 1999: 38).

Mali tablolar denetimi denetçiler tarafından yaygın olarak kullanılan bir denetim türüdür. Mali tabloların denetiminde amaç, gerçek dışı ve hatalı bilgileri ortaya çıkarmak, kullanıcıların güven duymasını sağlamaktır (Akgül, 2000: 8).

2.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance audit), bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir (Kepekçi, 2004: 3). Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. Söz konusu otorite, kamu kurumları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir (Selimoğlu, 2008: 6).

Uygunluk denetiminde amaç; işletmenin faaliyetlerini önceden belirlenen kriter ve kurallara uygun olarak yapıp yapmadığını ortaya koymaktır (Arens ve Loebbecke, 1991: 5).

Uygunluk denetimi yapılarak ulaşılan sonuçlar, genellikle işletme içindeki üst düzey kişilere rapor edilir. Yasaların belirlediği kurallara ve işletme içinde oluşturulan iç kontrol prosedürlerine uyulup uyulmadığı, tepe yöneticilerini ilgilendiren konulardır ve bu nedenle uygunluk denetiminde ilgili taraf üst yönetimdir (Güredin, 2000: 14).

2.4.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi (operational audit) bir örgütün faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmektir (Uzay, 2007). Faaliyet denetimi iç denetimin doğal olarak gelişmiş olduğu bir uzantıdır. Organizasyonların büyümesi, holdingleşmenin artması ve merkezleşme eğiliminin kuvvetlenmesi sonucu özellikle son 25 yılda faaliyet denetimi gelişmiş ve yaygınlaşmıştır (Güredin, 2000: 15).

Denetimin kapsamı; firmanın tümü, bir bölümü, şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu olabilir. Faaliyet denetimi sonucunda daha verimli ya da daha etkin nasıl olunabileceğine ilişkin önerilerde bulunulur (Uğur, 1999: 39).

Faaliyet denetiminin yapılması ve sonuçlarının raporlanması hem uygunluk denetiminden hem de mali tablolar denetiminden daha zordur. Çünkü faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin tarafsız bir şekilde belirlenmesi oldukça güçtür. Faaliyet sonuçlarını değerlendirirken denetçi taraflı davranabilir. Bundan dolayı uygulamada faaliyet denetimi, denetimi yapılan işletmenin performans etkinliğinin

araştırılmasından çok performansın geliştirilmesine ilişkin önerilerde bulunma şekline dönüşmüştür (Kell vd., 1991: 11).

2.4.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, belli bir konuda ayrıntılı bir şekilde bilgi sağlanması amacıyla işletmenin finansal tablolarının, hesaplarının ve bunların dayandığı belgelerin incelenmesidir (Gürbüz, 1995: 13).

Özel amaçlı denetim türlerinden bazıları şunlardır (Dede, 1995: 5):

1. Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
2. Satın alma, devir ve birleşmeden önce yapılan incelemeler,
3. Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
4. Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
5. Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması,
6. Vergi incelemeleri,
7. Kamusal örgütlerce yapılan teftiş ve incelemeler,
8. Mahkemece yapılan özel incelemeler,

Her biri ayrı ayrı uzmanlık isteyen bu denetim çalışmaları denetçinin ilgili konuda son derece bilgi sahibi ve tecrübeli olmasını gerektirir (Gürbüz, 1995: 14).

2.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim; İç denetim, kamu denetimi ve bağımsız olarak üçe ayrılır.

2.4.2.1. İç Denetim

İşletmelere hizmet etmek amacıyla işletmenin yürüttüğü faaliyetleri incelemek ve değerlemek için işletmenin kendi bünyesinde kurulmuş olan bağımsız bir denetleme ve değerlendirme fonksiyonudur. Mali ve mali nitelikte olmayan konular iç denetimin konusu olabilir (Duman, 2001: 8).

İç denetimin amacı; işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır (Güredin, 2000: 15-16).

2.4.2.2. Kamu Denetimi

Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması maksadıyla kamu kuruluşlarına ait denetim elemanlarının yaptıkları denetimlerdir. Kamusal

denetimler, yasalar da belirtilen hükümlere dayalı olarak bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçiler tarafından yapılır (Gürbüz, 1995: 17).

Genel olarak bakıldığında, kamu denetimi kavramı içinde yer alabilecek, yasama, yargı, idari gibi çeşitli kapsamlı denetim çalışmalarından söz etmek gerekir. Ancak burada, kamu denetiminin diğer denetim çalışmaları hariç tutulmak suretiyle, ekonomik işletmeler üzerinde yapılan işletme denetimi sınırlandırılmasıyla kamu denetimi kavramı kullanılmaktadır. Bu bağlamda kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapanlarca gerçekleştirilen, mali tabloların uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (Hesap Uzmanları Derneği, 1996: 14-16).

2.4.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarında sunulmuş olan bilgilerin doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını hakkında bir kanaate ulaşmak amacıyla, bir işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe kayıtlarının eleştirel biçimde bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesi olarak ifade edilebilir (Gürbüz, 1995: 18).

Bir başka tanımlamada ise bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının finansal durum ve performansını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmak şeklinde ifade edilmiştir (Ataman, 2001).

Toplumunu oluşturan kişi ve kuruluşlar işletmelerle ilgili karar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bunun nedenleri şunlardır (Bozkurt, 2000: 20-21):

1. Muhasebe bilgilerinin çokluğu ve karmaşıklığı
2. İlgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması ve
3. Bilgiyi sağlayanların eğilimleri.

Bilgi riskini oluşturan koşullar, denetimin bağımsız denetçi tarafından yapılmasının nedenleri olarak sayılabilirler. Bu koşullar şunlardır (Kepekçi, 2004: 8):

1. Çıkar çatışması;
2. Muhasebe sisteminin karmaşıklığı;
3. Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması ve
4. Diğer nedenlerdir.

Bağımsız denetimi gerektiren etmenler ise;

1. Daha iyi ve yararlıyı arayış eğilimi;
2. Uygulama değişiklikleri (yorum ayrılığı);
3. Uygulama kusurları;
4. Uygulama yanlışlıkları;
5. Kuralların uygulama ile bağdaşmaması;
6. Savsaklamalar ve
7. Art niyetli tutumlar olarak adlandırabileceğimiz hileler ve yolsuzluklardır.

Bağımsız denetimin tarihçesine bakıldığında ise; dünyada bağımsız denetimin öneminin, tanınmasının ve ilk olarak mesleki faaliyet olarak uygulanmasının İngiltere’de 19’uncu yüzyıl sonlarında gerçekleştiği görülmektedir. (Okur, 2007: 5).

Denetim ekonominin ve buna bağlı olarak muhasebe faaliyetlerinin gelişimine paralel bir tarihsel gelişim göstermektedir. Denetimin dünyada resmen kabul edilen bir meslek haline gelişi 19 yüzyılda endüstri devrimiyle birlikte olmuştur (Çömlekçi ve Erdoğan, 1996: 9).

İngiltere’den sonra Kanada ve ABD’de mesleki faaliyet hızla gelişmiş ve yine yasal zemine oturtulmuş ve meslek örgütleri kurulmuştur. 1880 yılında “Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü” ile 1886 yılında New York’ta “Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği” söz konusu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Bu dönemden sonra, gelişen ve hızla küreselleşen dünya ekonomisinde, önce Avrupa ve sonra diğer ülkelerde bağımsız denetim mesleğinin, daha çok finans ve sermaye piyasaları faaliyetleri çerçevesinde hızla geliştiği ve meslek mensuplarının örgütlendiği görülmektedir (Okur, 2007: 6).

Örneğin, önceleri finansal tabloların %100 doğruluğu noktasından hareket eden bağımsız denetim anlayışı, günümüzde yerini finansal tabloların doğruluğu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususunda makul güvence sağlanması ve bağımsız denetimin bu makul güvencenin sağlanmasında önemlilik arz eden hususlar çerçevesinde yapılması eksenine yönelmiştir. (Okur, 2007: 6).

2.4.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Genel Denetim

Bir işletmeye ait her türlü işlem ve işletmenin muhasebe sisteminin tümünü kapsayan denetim türüdür. Genel denetim yapılırken; işletmenin finansal durumunun ve muhasebe verilerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı incelenir (Dede, 1995: 6).

Özel Denetim

İşletmenin muhasebe sisteminin belli bir konusunda yapılan ve sadece o konuda bir görüş açıklamayı amaçlayan denetim türüdür. Özel denetimde yapılacak incelemenin konusu sınırlı tutulsa bile denetim çalışmalarının genişletilmesi mümkündür (Gürbüz, 1995: 14-15).

2.4.4. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Zorunlu (Yasal) Denetim

Yasalar gereği yapılan denetim çalışmalarına zorunlu denetim denir. Bu tür denetimde denetim çalışmalarının, nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle açıkça belirlenmiştir (Gürbüz, 1995: 15).

İsteğe Bağlı Denetim

Yasal olarak zorlayıcı bir neden bulunmadan, ilgililerin, işletme sahip ve yöneticilerinin isteği doğrultusunda gerçekleştirilen denetim şeklidir. İsteğe bağlı olarak yapılacak denetimin sınırları denetim talebinde bulunanlarca belirlenir (Solakoğlu, 1991: 28).

2.4.5. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Sürekli Denetim

İşletmede bir yıl boyunca gerçekleşen muhasebe işlemlerinin incelenmesi ve varsa gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır (Dede, 1995: 7). Sürekli denetim çalışması genellikle iç denetçiler tarafından yürütülür (Gürbüz, 1995: 16).

Ara Denetim

Hesap döneminin belirli zamanlarında çeşitli konularda yapılan denetimlerdir. Denetimin etkinliğinin artırılabilmesi amacıyla aralıklı denetimler için en uygun zamanlar seçilmelidir (Solakoğlu, 1991: 28).

Son Denetim

Hesap dönemi bittikten sonra yapılan denetim çalışmasıdır. Bu tür denetimde çalışmalar hesap dönemi kapatılmadan hemen önce başlatılabilirse de asıl gerekli çalışmalar hesap döneminin kapanmasından sonra gerçekleştirilir (Gürbüz, 1995: 16).

2.5. Denetçi Kavramı

Denetçi; denetim faaliyetini gerçekleştiren mesleki bilgi ve deneyimi yeterli düzeyde olan, bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman bir kişidir (Güredin, 2000: 9; Bozkurt, 2000: 31).

Denetçinin tanımında da görüldüğü gibi denetçiler önemli sayılabilecek özelliklere sahip olmak zorundadırlar. Bu özellikleri şöyle sıralayabiliriz (Bozkurt, 2000: 31) ; denetçiler yeterli mesleki bilgi ve donanıma sahip, bağımsız davranma özelliği taşıyan, çalışmalarında özenli davranan, kişilikli ve ahlaklı olmak zorundadırlar.

2.5.1. Bağımsız Denetçiler

Bir denetim firmasına bağlı ya da tek başlarına çalışan, müşterilerine belli bir ücret karşılığında denetim hizmeti sunan kişilerdir (Duman, 2001: 11).

Bağımsız denetçilerin yapacağı denetimler (Güredin, 2000: 9): 1- Finansal tablo denetimi, 2- Uygunluk denetimi ve 3- Faaliyet denetimidir.

Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetini yürütürken eleştirel bir bakışla ve sistemli bir şekilde işletme faaliyetlerini gözden geçirmeli, işletmenin daha etkin ve mali açıdan daha sağlıklı bir yapıda çalışması için gerekli önlemlerin alınması konusunda da işletmelere yardımcı olmalıdırlar (Akgül, 2000: 16).

2.5.2. İç Denetçiler

İşletmelerin yönetici ya da sahiplerine karşı sorumlu olarak, işletme faaliyetlerinin önceden saptanan kriterlere uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetleyen kişilerdir (Duman, 2001: 12). İç denetçiler işletmelerde uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yaparlar (Bozkurt, 2000: 33). İç denetçilerin görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1. İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak (Bozkurt, 2000: 33; Güredin, 2000: 10).
2. Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu araştırmak, yönetimin düzenlediği her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak (Güredin, 2000: 10).

2.5.3. Kamu Denetçileri

Kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Değişik kamu kuruluşları içinde kurulu örgütlendirilen bu denetim birimleri, kamu ve özel işletmelerin, yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Aktuğlu, 1996: 87). Ülkemizde kamu kurumlarında görev yapan denetçilerin iki tür görevleri vardır (Gürbüz, 1995: 24):

1. Kamu örgütlerinin faaliyetlerini denetlemek,
2. Özel kesimdeki işletmelerin faaliyetlerini denetlemek,

Kamu örgütlerinin faaliyetleri Sayıştay, Maliye Bakanlığı ve diğer Bakanlık Müfettişleri tarafından denetlenmektedir.

Özel kesimdeki işletmeleri ise kamu adına denetlemeye yetkili olan denetçiler çok çeşitlidir. Bunların başlıcaları şunlardır (Gürbüz, 1995: 24):

1. Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu: Şirketlerin işlem ve hesaplarının Türk Ticaret Kanunu (TTK)'na uygunluğunu inceler.
2. Ticaret Bakanlığı Sigorta Murakabe Kurulu: Sigorta şirketlerinin sigortacılık faaliyetlerini denetler.
3. Ticaret Bakanlığı Kooperatifler Teftiş Kurulu: Kooperatiflerin işlemlerinin denetimini yapar.
4. Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri: Beyan edilen vergilerin doğruluğunu denetler. Bunun yanında belirtmek gerekir ki kamusal iç denetimi de yüksek denetim yapmaktadır. Ayrıca kamusal alanda Maliye Teftiş Kurulu iç denetim de yapmaktadır.
5. Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu: Bankaların işlemlerinin uygunluk denetimini yapar.
6. Sigorta Teftiş Kurulu: İşletmelerin sosyal sigortalar ile ilgili işlemlerinin mevzuata uygunluğunu denetler.

2.6. Denetimin Gelişim Süreci

Çok eski bir meslek olan denetim, insanın saymayı öğrendiğinden itibaren başlamış ve çeşitli değişimlerden geçerek günümüze kadar ulaşmıştır (Özer, 1997: 4).

İşlemlerin az ve basit olduğu başlangıçta günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişi, bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibarıyla okutur, hesaplar hakkında fikrini söylerdi (Abid, 1990: 1). Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişinin görevini dinleyerek yapması nedeniyle "dinleme" kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince (audire-audencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle bu kişiye "auditor" (denetçi-denetleyen) denilmiştir. Böylece duymak, haber almak anlamına gelen "audit" kavramı denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanılmıştır (Abid, 1990: 1). Zamanla denetçi her bir hesabı kalem kalem dinleme yerine bütün işlemleri fiziki olarak doğrulama usulüne geçmiş, varsa hataları, eksiklikleri, suistimalleri de belirtmek suretiyle fonksiyonunu arttırmıştır (Khan, 1988: 1).

Denetimin gelişim evrelerine bakıldığında; eski dönem, İslamiyet dönemi, ortaçağ dönemi, parlamenter kontrol dönemi, modern dönem ve yakın dönem olmak üzere dönemlere ayrıldığı görülmektedir.

2.6.1. Eski Dönem

Denetim tarihinin gözden geçirilmesi, denetim olgusunun gelişimini de göstermektedir. Tarihsel gelişimi kesin kayıtlara dayanmamakla birlikte, eski çağlardan itibaren denetimin varlığına ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Denetimin kökenlerini M.Ö.3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandıran arşiv bilgileri mevcuttur (Shankansky, 1991: 5). Mali işlemleri de içeren bu kayıtlar bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir. İç kontroller ve görev dağılımının ortaya çıkışı da muhtemelen aynı döneme rastlamaktadır. Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani kayıtları da benzer sistemlere işaret eder (Khan, 1995: 15).

Mevcut kayıtlardan elde edilen bilgiler ve arkeolojik bulgular şimdi Irak olarak bilinen eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak, buradaki görevlileri ve sorumluları kontrol edebilmek için kâtiplerine görev ve sorumluluk verdiğini göstermektedir (Khan, 1991: 3). Bu bulgular hem kamu mallarının hesaplarının ve muhasebesinin, hem de devlet yönetiminde faaliyetlerin denetiminin orijiniyi oluşturmaktadır (Khan, 1988: 2). Özer'e (1997: 5) göre; V.P. Pillios, Yusuf Peygamberi de denetçilerin ustası olarak kabul etmiştir.

Özer (1997: 5) çalışmasında, bu dönemin önemli gelişmelere temel oluşturduğunu, eski demokratik devletlerin kamu yönetiminin denetimine ilişkin uygulamalarına ışık tuttuğunu belirtmektedir.

Tevrat'ın "Books of Kings" bölümünde, Hz. Süleyman'ın tapınağının yapımı ile ilgili mali bir problemin olduğu yer almakta ve Hz. Süleyman Filistin'de bir kaç kasabayı Kraliyet borçlarına karşılık Tyre Kralı Hiram'a devretmek zorunda kaldığı ifade edilmektedir. İbrani kralları bildiğimiz anlamda mali denetçi istihdam etmemişlerse de, peygamberlerin malikânelerine girmesine ve yapılan işler hakkında sert eleştirilerine izin vermişlerdir (Shankansky, 1991: 5).

Eski Yunanistan'da ise, demokrasi kavramı ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte Mezopotamya'daki benzeri uygulamalar sürdürülmüştür. Site devletlerinde organize bir denetim sistemi kurularak kamu birimlerindeki görevlilerin hesap verme sorumlulukları sağlanmıştır. Buna benzer uygulamalara

Mısır ve Roma uygarlıklarında da rastlanılmış ve kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair kanıtlar bulunmuştur. Ayrıca denetim sisteminin ve çapraz hesap kontrolünün geliştirildiği görülmektedir (Özer, 1997: 5).

Çin’de ise denetimin, Zhou Hanedanlığı döneminde M.Ö. 1100 yılında başladığı belirtilmektedir (China Audit Society, 1991: 254-259).

2.6.2. İslamiyet Dönemi

İslam Uygarlığının geliştiği 7. ve 13. yüzyıllar arasındaki dönemde, Müslümanlar “Kamusal Denetim” kavramını geliştirmişler. Özel veya Kamu ayrımı yapılmadan İslam halifelerinin bağımsız ayrı ayrı muhasebe ve denetim birimleri oluşturduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmaktadır (Khan, 1991: 3). Bu dönemde; kesin olarak özel ve kamu malları ayrılmış, kaynakların doğru elde edilmesi ve kullanımı için kamu birimleri, hesap verebilir hale getirilmiştir. İslamiyet’in bireye verdiği sorumluluk kavramının öneminden dolayı her Müslüman’ın yaptığı işlerden önce Allah’a karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Müslümanların kutsal kitabı Kuran’a göre, her kişinin yaptığı iyi veya kötü şeylerden öldükten sonraki yaşamında yargı gününde Allah’a karşı hesap vereceği, bununla insanlara karşı hesap vermenin farklı olmadığı görüşü bulunmaktadır (Özer, 1997: 6).

2.6.3. Ortaçağ Dönemi

Özer (1997: 6) çalışmasında bu dönemi şöyle özetlemektedir; bu çağda iş sahipleri temsilcilerini sık sık ticaret yapmak üzere uzak yerlere gönderirdi. Bu temsilcilerin malları satıp karşılığında mal alarak ülkelerine geri getirmeleri, ticaretin gelişmesiyle birlikte sermaye sahiplerinin bu alışverişlerin sonucunu öğrenme ve ticaretin riskleri konusunda haber alma arzuları, özel sektörde de denetim ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Bu dönemde, özel kesimin bağımsız denetime ve uzman kişilere duyduğu ihtiyacın nedenleri şöyle özetlenebilir (Khan, 1988: 3):

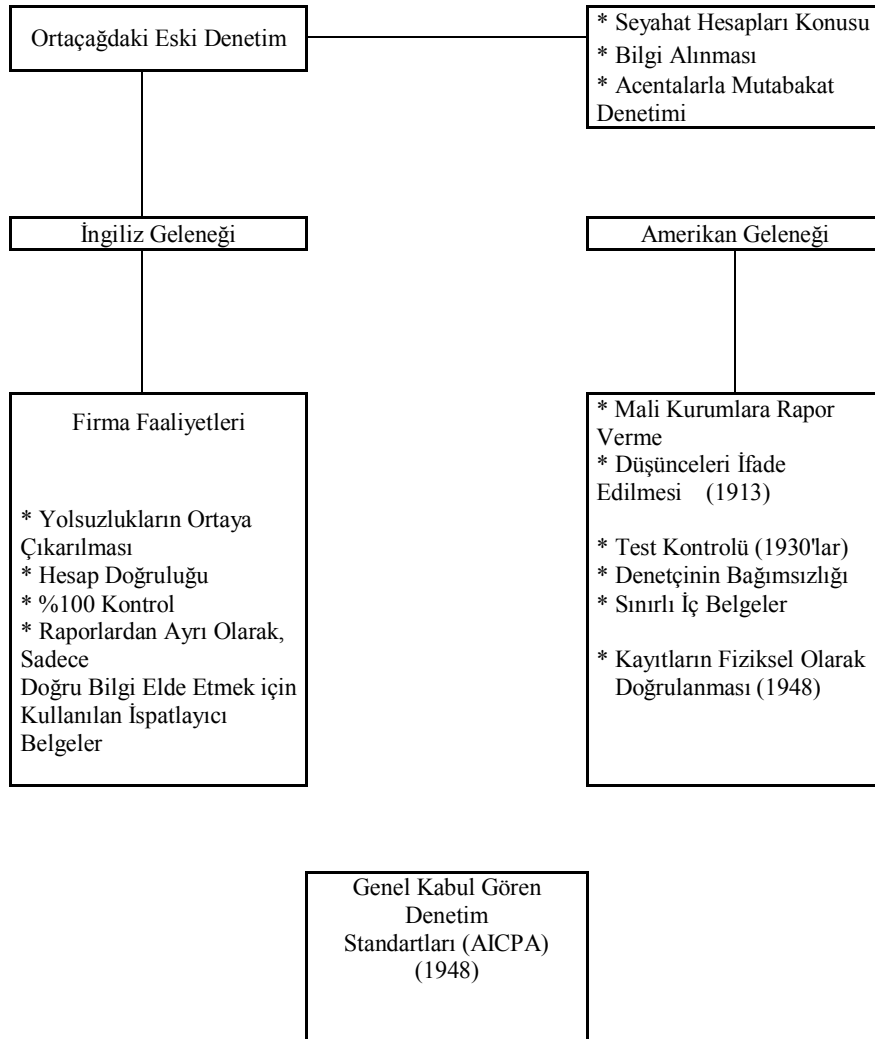
1. İlk neden, ticaretin artması ile sermaye sahiplerinin hesap ve işlemlerden uzak kalması hesap ve işlemlere nüfus edememiş olmalarıdır. Önceleri bu neden yalnızca uluslararası ticaret için geçerli iken, işletme ölçeklerinin büyümesi ile her işte geçerli hale gelmiştir.
2. İkinci neden, mali bilgilerin hazırlanması ve bunlardan bir sonuç çıkarılması, iş sahiplerinin bilgilenmesini sağlamış, diğer işletmelerde rekabet ve çıkar çatışmalarını gündeme getirmiştir. Yöneticiler kazanılmış hakları veya

işlemlerin sonuçlarını kavramış, buna bağlı olarak kendileri için neyin iyi neyin uygun olup olmadığını düşünmeye başlamışlardır.

3. Üçüncü neden, iş hayatındaki işlemlerin zaman içinde karmaşık bir hale gelmesidir. Mali konuları anlamak zorlaşmıştır.
4. Dördüncüsü, iş sahiplerinin mali konularda yapılacak herhangi bir yanlışlığın, hatanın büyük ölçüde riskli olabileceğini fark etmesidir.

Bütün bu nedenler, mali işlemlerin uzman kişiler tarafından bağımsız olarak denetlenmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İlk olarak, hataları, suistimalleri ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak olarak algılanan ve hesapların tümünü kontrol edeceği düşünülen denetçinin rolü, zamanla tüm hesapları kontrol etmenin getirdiği güçlüklerin anlaşılması üzerine değişmiştir (Özer, 1997: 7).

Şekil 1: Orta Çağda Denetiminin Gelişimi



Kaynak: Khan, 1991: 3

2.6.4. Parlamenter Kontrol Dönemi

XVII. yüzyıl İngiltere'sinde kamuda hesap verme sorumluluğu oldukça gelişmiştir (Özer, 1997: 8).

XVII. yüzyılın bitimine az bir zaman kala, 1690 yılında İngiltere'de Kamu Hesapları Komitesi kurulmuş ve 1866 sayılı yasa ile de Sayıştay meydana getirilmiştir. Kamu maliyesinde parlamentonun üstünlüğü ilkesi ilk kez bu dönemde tesis edilmiştir (Dewar, 1985: 10-12).

Parlamenter kontrolün 4 ana elemanı bulunmaktadır. Bunlar (Khan, 1991: 3):

1. Vergileme kontrolü,
2. Harcama amaçlarının kontrolü,
3. Muhasebe kayıtlarının etkin denetiminin sağlanması,
4. Muhasebe ve denetim raporlarının parlamento komisyonları yoluyla kontrol edilmesi.

Diğer taraftan kamu denetiminin rolü ve kapsamı da genişlemeye devam etmiş, sadece hesapların doğruluğu ve denkliği üzerinde rapor sunmakla kalmayıp harcamaların kanun, yönetmelik ve tüzüğe uygunluğu ile mali doğruluk kriterlerine göre incelenmesi yönünde çalışılmalar sürdürülmüştür (Özer, 1997: 7).

2.6.5. Modern Dönem

Bu dönemde denetimin kapsam ve derecesindeki gelişmeler sürmüştür, modern iş denetiminin tarihi, sanayi devriminin başlangıcı olarak kabul edilmiştir (Khan, 1991: 3). Endüstri devrimi büyük ölçekli işletmelerin var olmasını sağlamış, bu da işletme denetimine olan gereksinimi güçlü bir şekilde hissettirmiştir.

2.6.6. Yakın Dönem

Sanayi devriminde kurulan büyük ölçekli işletmelerde, hata, hesap hileleri ve suistimallerin yapılmasını önlemek gayesiyle etkin bir iç kontrol düzeninin oluşturulmasına çalışılmıştır. Denetçiler işlemlerin tümü yerine bir kısmını kontrol etmeye yönelmişler, buna bağlı olarak denetçinin işlevi konusundaki düşüncelerde de gelişmeler olmuştur. (Özer, 1997:8).

Kamu sektöründeki harcamaların giderek artması, halkın seçtiği temsilcilerin kamu fonlarını ve kaynakları nasıl harcadığını bilmek istemesi üzerine, bu dönemde denetimin kamu sektöründeki niteliğinde de değişik arayışlara ve tekniklere yönelmesine neden olmuş ve "Performans Denetimi" denilen yeni bir denetim türü geliştirilmiştir (Özer, 1997: 9).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.TÜRKİYE'DE MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ

3.1. İlk Türk Devletlerinde Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

Bu kısımda muhasebe denetiminin Türk devletlerindeki gelişim süreci, XII. yüzyıla kadar olan dönem, XII-XIII. yüzyıllar arasındaki dönem, Osmanlı dönemi ve Türkiye Cumhuriyeti dönemi olmak üzere dört başlık altında incelenmektedir. Böylece Anadolu'daki muhasebe denetimi uygulamalarının gelişim süreci, ilk Türk devletlerindeki muhasebe denetimi uygulamalarından başlayarak Cumhuriyet dönemindeki gelişmelere, vergi denetimi ve özel sektöre yönelik bağımsız denetim uygulamalarının ortaya çıkışına dek inceleme konusu edilmektedir.

3.1.1. XII. Yüzyıla Kadar Olan Dönemde Muhasebe Denetimi

Türkler tarafından oluşturulan muhasebe tarihinin başlangıcı, eldeki verilerin kısıtlı olması nedeniyle tam olarak saptanamamıştır (Güvemli, 2000: 13). Ancak tespit edilebilmiş bilgi ve belgeler ışığında muhasebe ve muhasebe denetimi tarihi ilk Türk devletlerinden başlanarak kronolojik olarak aşağıdaki şekilde incelenmeye çalışılmıştır.

Orta Asya Hun Devleti (M.Ö.220-M.S.216) ve Büyük Hun İmparatorluğu'na (M.S. 374-496) ait hesap işleri ile ilgili bilgi ve belgelerin azlığı nedeniyle zamanımıza kadar gelen ilk belgeler Göktürlere ait belgelerdir. Çünkü yazılı belgeler ve ilk Türk alfabesi Göktürkler dönemine aittir (Güvemli, 2000: 13).

Doğu Türkistan'ın Tun Huang bölgesinde, mağaralarda M.S. 600'lü yıllara ait olduğu tahmin edilen çeşitli yazılar bulunmuştur. Bu el yazmalarında "Kuyudat Memuru" nun öneminden bahsedilmekte ve bir Türk köyünde yapılan mal varlığı sayımı anlatılmaktadır. M.S. 621-656 yılları arasında, Göktürklerin gündelik hayatta mübadele aracı olarak kullanmak maksadıyla madeni para bastırdıkları bilinmektedir. 732 yılında Bilge Han'ın oğlu Kültekin adına dikilen Orhun yazıtlarında, envanter amaçlı kayıtlar görülmektedir (Güvemli, 2000: 13).

Uygurlar döneminde ise Bozkır Türklerinin mali yönetimi, altın, madeni para, halktan alınan yıllık vergiler ve hediyelere dayanmaktadır. Uygurlar'da ve Göktürkler'de mali işlerle "Tudun" adı verilen kişilerin uğraştığı bilinmektedir (Kafesoğlu, 1987:259-271; Ögel, 1991: 403; Sümer, 1992:163-169).

Oğuzlar döneminde ise tahsil memurlarına “İmga” denilmekte ve devlet hazinesinin “Ağırlık” olarak isimlendirildiği ifade edilmektedir (Kafesoğlu, 1987:259-271; Ögel, 1991:403; Sümer, 1992:163-169).

Karahanlılar devletinde de mali yönetimin yapıldığı yere “Ağırlık” denilmekte ve bu işin başındaki kişiye de “Ağıcı” ismi verilmekteydi. Hazineye ayrıca “Tavarlık” denildiğini Kaşgarlı Mahmut açıklamaktadır. Ağıcı'nın emrinde muhasebecilerin olduğu ve bunlara yazıcı, kâtip denildiği belirtilmektedir (Güvemli, 2000: 187).

Güvemli (2000: 190) çalışmasında, Türklerin muhasebeciye, ticarete, hesap işleri düzenine yönelik ilk görüşlerinin Kutadgu Bilig ile ortaya konduğunu, Selçuklu ve Osmanlı döneminde bu görüşlerin geliştirildiğini ve dini yaklaşımın bu gelişmelerde etkili bir unsur olduğunu belirtmektedir.

Gazneliler (963-1187) devletine baktığımızda ise mali yönetim ve ticari alış veriş kayıtlarına ait bilgi ve belgenin olmadığı görülmektedir (Merçil, 1993:122). Bununla beraber, Selçuklu Veziri Nizamü'l Mülk'ün Siyasetname (Bayburtlugil, 1987: 29) adlı eserinde, devletin mali yönetimindeki ilke ve kurallar anlatılmaktadır.

Samaniler Devleti döneminde ise; gelişmiş bir mali yönetimin ve devlet muhasebe düzeninin olduğu kaynaklardan anlaşılmaktadır. Büyük Selçuklu İmparatorluğu'nu etkileyen bir muhasebe sisteminin olduğu Selçuklu kayıtlarında ifade edilmiştir (Merçil ve Sevim, 1995: 2).

3.1.2. XII. ve XIII. Yüzyıllar Arasında Muhasebe Denetimi

Türklerin Fars ve Arap kültüründen etkilenmesi neticesinde Türk kültürü ve dilindeki değişimle birlikte, hesap işleri ile ilgili kavramlar da değişime uğramıştır. Bu değişim İlhanlılar Devleti'nde (1256-1353), Selçuklular'da (1040-1308) ve Osmanlı Devleti'nde (1299-1922) görülmektedir (Güvemli, 2000: 14).

1071 Malazgirt meydan savaşının birçok tarihi olayda olduğu gibi, Türk tarihinin hesap işleri alanında da bir dönüm noktası olduğu bilinmektedir (Güvemli, 2000: 15).

Bu anlamda İlhanlılar Devleti, günümüze kadar bize intikal eden muhasebe tarihi ile ilgili kayda değer bilgi ve belgeler bırakmışlardır. Mesela 1307 yılında yazılan ve en eski muhasebe eğitimi yapıtı niteliği taşıyan “Saadetname”, 1330'da yazılan “Risale-i Şahibbiye” 1340 yılında yazılan “Cami-ül Hesap” adlı yapıt,

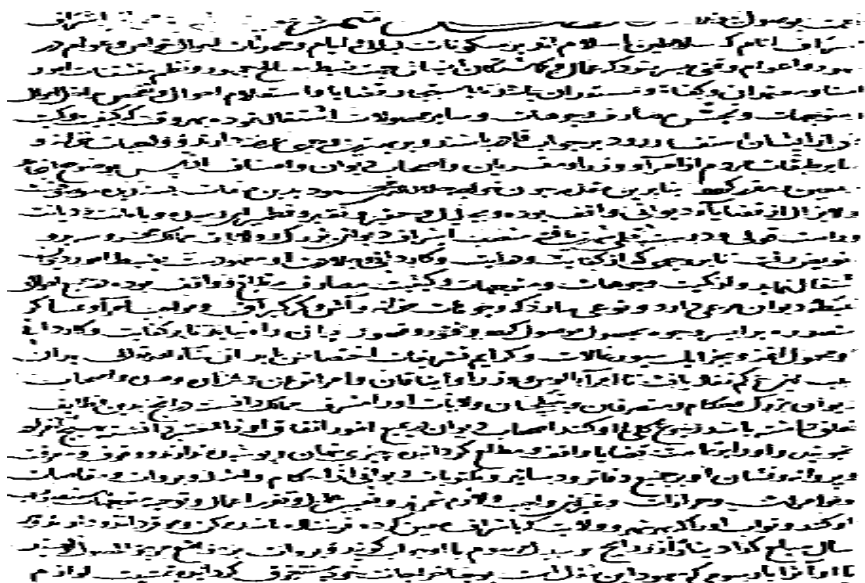
1363’de yazılan “Risale-i Felekiyye, Kitab- Us Siyakat” gibi çalışmalar İlhanlılar döneminin muhasebe öğretisi kitaplarıdır (Göğünç, 1965:12)

Günümüzde Sayıştay’ın yaptığı işi İlhanlılar devletinde İşraf-ı Memalik adında bir kurum yerine getirirdi. Başkanına “Müşrif-i Memalik” denir ve İşraf-ı Memalik kurumu bütün devlet teşkilatlarının denetimini yapardı. Gerek duyuldukça İşraf denilen memurlar, çevre illere ve şehirlere de gönderiliyordu. İlhanlıların ilk zamanlarında Sayıştay Teşkilâtının Doğu ve Batı İşrâflığı adı altında iki kısma bölüdüğü ve Hülâgu Hân İran’a geldiği zaman Batı Müşrifliğini Cemal Has Hacib isimli bir kişinin yürüttüğü görülmektedir (Güvemli, 2000: 16).

Mali ve idari bütün divan ve memleket işlerini denetime ait işleri tahkik ve inceleme ile meşgul olur şeklinde vazifesi izah edilen Müşrifin özellikle malî konularda uzman olması şartı aranmaktaydı. Konu ile ilgili soru sorulduğu zaman, bunu hemen cevaplandırabilmesi, denetim işlerinde hazine ve devletin gelir ve giderlerini, devlet memurlarının maaşlarını ve benzeri malî konuları denetleyerek yanlış anlamaları önlemesi Müşrifin en önemli görevleri arasında yer almaktaydı. Görevleri ile ilgili bütün işlerde “Düstur” adı verilen kanunlar mecmuasına uyması gerekiyordu (Uzunçarşılı, 1978: 218).

Aynı teşkilatın İşraf adı altında Memlûklü Devleti’nde de bulunduğu ve bunlarında Sayıştay başkanına İşraf-ı Memalik dediği görülmektedir. Resim 1’de Osmanlı Devleti’nden önce Sayıştay kurumunun yerini tutan İşraf-ı Memalik müessesesi görülmektedir.

Resim 1: Osmanlı Öncesi Türk Devletlerinde Sayıştay’ın Yerini Tutan İşraf-ı Memalik Müessesesini Gösteren Bir Resim.



Kaynak: (Akgündüz, 1997: 14)

Büyük Moğol İmparatorluğu dönemine bakıldığında ise başlangıçta mali anlamda bir örgütlenmenin olmadığı, askeri erkânın kendi ihtiyacını kendisinin karşıladığı görülmektedir. Fakat ordunun büyümesi ve toprakların genişlemesi etkili bir vergi düzenini gerekli kılmıştır (Güvemli, 2000: 205).

Yakubovskiy (1992: 2) çalışmasında; vergi tahsil memurlarını denetleyen ve Moğol devrinde “Daruga”, Türkler döneminde de “Baksak” ismini alan memurlardan bahsetmekte ve ayrıca bu memurların, vergi toplayıp hazineye göndermek dışında halkın sayımını da yaptığını belirtmektedir.

Altınordu Devleti’nde ise Selçuklular ve İlhanlılar’da olduğu gibi Han’ın önemli bir yeri olduğu anlaşılmaktadır. Tarih araştırmacıları en önemli divanın gelirleri ve giderleri denetleyen divan olduğunu açıklamaktadırlar (Yakubovskiy, 1992: 77).

Abbasiler dönemine gelindiğinde Maliye Bakanlığı görevini “Divan’ül-Harac vel-Cibayat” adı verilen bir teşkilâtın yürüttüğü ve devletin malî konularını inceleme ve denetleme vazifesini de Divan-ı İşraf’ın yerine getirdiği görülmektedir (Uzunçarşılı, 1984a: 1-12). İşraf görevine bakan görevliye de “Müşrif” denmekte ve konu ile ilgili kaynaklarda aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir: Müstevfi denilen Maliye vekili ve benzeri devlet yetkililerinin yaptıkları icra işlerini, vergilerin toplanmasından sonra onların kanunlara uygun olup olmadığını ve toplanan vergilerin yerine harcanıp harcanmadığını kontrol eden kişi (Şeşen, 1987: 261) .

Türk Devletlerinden özellikle Selçuklu Devleti, devlet teşkilâtı açısından kendisinden önceki büyük Müslüman devlet olan Abbasilerden her konuda olduğu gibi Sayıştay ve benzeri müesseseler konusunda da yararlanmıştır (Uzunçarşılı, 1984a: 12).

Büyük Selçuklu Devletinde de, devletin malî ve buna ilâveten idarî işlerinin yolunda gidip gitmediğini teftiş ve denetleme vazifesi verilen Divan’a Divan-ı Müşrif veya Divan’ül İşraf denmekte ve Divan’ül İşraf yani bugünkü tabirle Sayıştay Başkanına da İşraf-ı Memalik veya Sahib-i Divan-ı İşraf-ı Memalik denilirdi. İşraf-ı Memleket de denen bu zat, gerektiği takdirde, bugünkü Sayıştay Murakıpları ve Müfettişleri tarzında şehir ve kazalara “Naib” adını verdiği vazifelileri gönderir ve devletin mali işlerini denetletirdi. Abbasilerde olduğu gibi Müsrif de denen Sayıştay Başkanları son derece güvenilir, divan ve devlet işlerinde tam bir vukuf sahibi olan kimseler arasından seçilirdi (Uzunçarşılı, 1984a: 44).

Anadolu Selçukluları Devleti'ne baktığımızda Büyük Selçuklu Devleti'ndeki kurumların devamı mahiyetinde olan Divan-ı İşraf adında bir Sayıştay kurumunun bulunduğu görülmektedir. Divan başkanına da Müşrif-i Memalik, Müşrif-i Mülk ve Müşrif gibi isimler verilmektedir. Yerine getirdiği görevler açısından bakıldığında, bugünkü Sayıştay'dan farklı olduğu söylenemez (Uzunçarşılı, 1984a: 98). Ayrıca Anadolu Selçuklularında "Divan-ı İstifa" denilen bir kurum daha bulunmaktadır. Bu kurumun görevi devlet hazinesinin gelir ve giderlerini denetlemek ve mali işlerle ilgilenmektir. Bu kurumun başında bulunan kişiye "Müstevfi-l Memalik" denilmekte ve bugünkü Maliye Bakanlığının yaptığı işi yapmaktaydı (Güvemli, 2000: 362).

3.1.3. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Muhasebe Denetimi

Büyük imparatorluklarda olduğu gibi, Osmanlı İmparatorluğu'nda da gelir ve giderleri tespit eden, hesapları tutan, muhasebe açısından hesapları analiz eden ve rapor halinde üst makama sunan farklı unvanlarda görevliler bulunmaktaydı (Sargiacomo, 2006: 481-486; Lewis, 1970; Jones, 1989: 59-71; Jones 1992).

Bu bölümde, Osmanlı İmparatorluğu döneminde muhasebe denetiminin gelişim süreci tarih sırasına göre iki kısma ayrılarak incelenmiştir. Bunlar: Tanzimat'tan önceki dönem ve Tanzimat'tan sonraki dönemlerdir.

3.1.3.1. Tanzimat'tan Önceki Dönem

Osmanlı imparatorluğunda her türlü ekonomik faaliyeti kontrol eden iyi bir maliye sistemi mevcuttu. Bu sistemin başında sadrazama karşı sorumlu bulunan defterdar vardı. Daha önceki Türk İslam Devletleri'nde bulunan bu kurum İlhanlılardan biraz değiştirilerek alınmıştır. Aslında sadece bu kurum değil malî yapı ve özellikle buradaki muhasebe kayıt usulü İlhanlılardan miras kaldı (Sahillioğlu, 2006: 149; Elitaş, 2008: 220-223, 754-757; Darling, 2008: 2421-2433).

Malî sistem zamanla ihtiyaçlar doğrultusunda gelişmiş ve Osmanlılara has bir yapı kazanmıştır. Bu yapıda maliye gelirlerinin toplandığı ve masrafların düzenlendiği kalemlerin önemli bir yer tuttuğu bilinmektedir. Yürüttükleri faaliyete göre bunların bir kısmı hazineye bir kısmı da doğrudan defterdara bağlı idi. Devletin genişlemesi sonucu maliye kalemleri ile defterdarların sayısı da arttı ve Rumeli defterdarı *Baş Defterdar* olarak adlandırıldı. XVI. yüzyılın ortalarına kadar merkezdeki Baş Defterdar yönetiminde, coğrafi bölgelere göre yine merkezde örgütlenmiş bulunan 3 veya 4'e kadar arttırılan defterdarla idare edilen maliye, aynı yapı özelliği içerisinde yeni fethedilen bölgeleri de yerinde örgütlemek üzere birçok

yeni taşra defterdarlıkları ihdas ederek genişlemeye cevap vermeye çalıştı. Böylece hem merkezin taşrayı kontrolü hem de onun küçük bir örneği olarak valilerin uhdesinde olmak üzere her vilayette malî işlerden sorumlu bir defterdarlık da teşekkül etti. Osmanlılardaki bu malî sistem eyalet ve işletmelerin merkezle olan bağlantısını muhasebe açısından da güçlendiriyordu (Erol vd., 2008: 998-1006). Nitekim devletin malî yapısında her ne kadar taşra defterdarlıkları mevcudiyetlerini muhafaza etse de, bunların gelir ve giderlerine dair kayıtlar merkez maliyesinde bulunuyordu. Taşranın gelir ve giderini hatta sadece taşranın değil tüm devletin gelir ve giderini en üst düzeyde Baş Muhasebe Kalemi kontrol ediyordu. Bu yönde merkezde, en uzak eyaletleri kontrol edebilecek düzeyde uzmanlaşmış bir maliye bürokrasisinin oluşması XVII. yüzyılın ortalarında tamamlandı (Genç ve Özvar, 2006: 15). Ancak buna karşın merkez yönetimindeki muhasebe kayıt düzeni XVI. yüzyılda tamamlanmış ve ayrıntılı bir değişiklik olmadan XVIII. yüzyıla hatta devletin yıkılışına kadar gelmiştir (Güvemli, 1998: 645).

Osmanlı'nın malî sistemdeki merkeziyetçi tutumu sonucu devletin tüm iktisadî faaliyetini takip eden merkezdeki maliye kalemlerinin uygulaması tam anlamıyla bir denetimi veya kontrolü ortaya koymaktadır. Zaten devletin merkeziyetçi yapısı, yani merkezin devlet sınırları içerisindeki tüm siyasî ve ekonomik aktiviteyi denetlemesi yanında yönlendirmesi de bunu gerekli kılıyordu. Bu noktada sadece Osmanlıların değil çağdaşı devletlerin tüm ekonomik faaliyetleri en etkili yol olan muhasebe denetimi ile kontrol ediliyordu (Miller ve Napier, 1993: 631-647). Osmanlıların yönetim merkezi bu alandaki kayıtlarla bilhassa muhasebe icmalleri ile mevcut imkânlarını tespit edip bunların karşısındaki temel tercihlerini ortaya koyuyordu. Bu kayıtlardan, yönetim merkezinin kayda ve dikkate layık gördükleri hakkında ayrıntılı bir fikir edinilebilir. Yani Osmanlı yönetiminin denetim açısından önemli bulduğu bilgileri toplamak, kaydetmek ve kolayca ulaşılabilir bir konumda bulundurmaktaki titizliğini muhasebe icmalleri ortaya koymaktadır. Öte yandan malî yapı içerisindeki muhasebe denetimi bir devletin siyasî kontrolü sağlamasında da etkili bir yöntemdi (Miller, 1990: 315-338; Rose ve Miller, 1993: 175). Yani devletin ekonomik sahayı tamamıyla denetlemesi yöneticilerin siyasi güçlerini ve otoritelerini sağlamlaştırma açısından önemliydi (Davie, 2000: 334-338, 341-347). Ekonominin kontrolü, bir nebze hâkimiyeti de tesis etmekte ve yöneticiler lehine güçlendirmekteydi (Miller, 1987: 210-211). Hatta devletle sosyal kesimin

bağlantısı bu kanaldan rahatlıkla sağlanıyordu (Álvarez-Dardet Espoje, 2002: 419-424). Nitekim imparatorlukların, fethettikleri bölgelerin denetimini muhasebe kontrolü açısından yaptıkları görülmektedir (Davie, 2000: 330). Aslında Osmanlılardaki bu tür bir muhasebe denetimi onların temel idari birimleri olan *sancak* ve *eyaletlerin* ortaya çıkışındaki iki önemli husustan birini oluşturmaktadır. Askerî ve ekonomik sebeplere bağlı olarak ortaya çıkan bu idarî birimlerin muhasebe denetimi, ekonomik safhanın önemli bir uygulamasını gösterir. Zira eyalet haline getirilecek bölgeler ekonomik gelir açısından incelenirdi. Gelir seviyeleri ve işletim alanlarının kapasitesine göre birkaç yerleşim bölgesi, devlet için askerî önemi taşıyan bir eyalet merkezine bağlanırdı. Böylece eyalet ve işletim alanlarının tüm gelirleri muhasebe denetim sistemiyle merkezden maliye kalemleri vasıtasıyla kontrol edilirdi (Kütükoğlu, 1994: 513-519).

Osmanlı Devleti, idarî ve adlî bütün devlet teşkilâtını kurarken, isim ve müesseseler değişmekle beraber, kendinden önceki Türk Devletleri'nde yer alan müesseseleri devam ettirmiştir. Örneğin diğer Türk Devletleri'nde Müstevfi adındaki Maliye Teşkilatı, Osmanlı Devleti'nde Defterdarlık olarak devam ettirilmiş; Türk Devletleri'nde görülen Divan-ül İşraf adındaki Sayıştay makamı da, Başbaki Kulluğu adı altında varlığını sürdürmüştür. Eski Türk Devletleri'nde nasıl Sayıştay demek olan Divan'ül İşraf'lar Divan-ı Saltanat'a bağlı iseler, Osmanlı Devleti'nde de Defterdarlık makamı ile birlikte Divan-ı Hümayun'a bağlı kalmışlardır (Akgündüz, 1997: 19).

Duraklama ve gerileme dönemlerinde mali yapının güçlendirilmesi amacıyla kurulan Meclis-i Hazain (Hazine Meclis-i Âlisi) gibi birtakım kuruluşlar da esas itibarıyla mali işlerin düzenlenmesi amacıyla kurulmuş, aynı zamanda Hazine işlemlerinin denetlenmesi görevini de yapmıştır. Ancak bu tür kuruluşlar Sayıştay'ın görevlerinden bir kısmını yürütmüş olmakla birlikte, asıl amacı denetim değildir (Sayıştay, 1973: 11).

3.1.3.1.1. Başbâki Kulluğu (Sayıştay)

Osmanlı Devleti'ndeki Başbaki Kulluğu'nun (Sayıştay) hangi tarihte bu isim ile göreve başladığı tam olarak bilinmemektedir. Yavuz Sultan Selim döneminde bu isimde kurulduğu varsayılmaktadır. Ancak bu Sayıştay manasındaki bir müessesenin çekirdek tarzında olması, başlangıçtan beri bulunmadığı anlamına gelmez. Zira XVI. yüzyıl belgeleri arasında bekaya teftişiyle görevlendirilen vazifelilere belgelerde

rastlanmaktadır (Akgündüz, 1997: 19). 1576 tarihli bir başka kayıta ise Baki Çavuşluğu adı altında bir görevlinin bulunduğu ve bu çavuşların Defterdarlığa bağlı olarak devlete ait bakiye gelirlerini toplamakla vazifeli buldukları arşivdeki belgelerden anlaşılmaktadır (Emecen, t.y.: 126-127). Bir kısım araştırmacılar, Başbaki Kulu ifadesindeki baki kelimesinin Türkçe bakmak demek olan baki'dan geldiğini söylemişlerse de, doğru olanı, Arapça ve geri kalan manasındaki baki'den geldiğidir. Zira bunların vazifesi, hesap bakiyelerini denetlemeleri ve toplamalarıdır; tuttıkları defterlere ise bakiye defterleri denmektedir. Bazı belgelerde ise, aynı manada Ser-Gulam-ı Baki ünvanı kullanılmaktadır (Pakalın, 1983: 149).

XVII. yüzyılda bütün yönleriyle tamamlanan ve Başbaki Kulluğu diye anılan teşkilat bugünkü Sayıştay'ın yerine getirdiği görevlerin hemen hemen aynısını yerine getirmekteydi. Devletin gelir ve giderlerini incelemekte, denetlemekte ve gerekirse karar dahi verebilmekteydi. Emrinde çalışan ve Selçuklular ile diğer Türk Devletlerinde “Naib” ve “İşraf” adı verilen görevlilere Osmanlı Devletinde “Baki Kulları” adı verilmekteydi. Baki Kulları, 17.yüzyılda Defterdarlığa bağlı beş büyük daireden biri haline gelmiştir ve emrinde çalışanların sayısı 60'ı geçmektedir (Akgündüz, 1997: 20).

Başbaki Kulluğunun görev ve yetkileri; hazineye borcu olup ödemeyenleri, zimmetine mal geçirenleri tespit etmek suretiyle hakkında karar vermektir. Emri altındaki Baki Kullarının görevi ise maliye memurlarının hesaplarını denetlemektir (Akgündüz, 1997: 20).

“Başbaki Kulu, maliyeye borcu olanları ve denetim sonucu suçlu görülenleri Başbaki Ağa Kulları Mahbesi denilen kendi konağında gözaltına alırdı. Başbaki Kulu Ağa'nın konağı, sorgulamanın yapıldığı, borçlunun veya zimmetinde devlete ait mal bulunan kimsenin gereken cezası verilinceye kadar kaldığı bir hapisane gibiydi” (Uzunçarşılı, 1984b: 333-334).

Benzer hadiseler ile ilgili Osmanlı Arşiv Belgelerine bakılabilir. Defterdar Cânib Ali Efendi, 1693 tarihinde bir takım suçlar isnadıyla bırakılınca kadar derhal Başbaki Kulu Hapishanesine atılmış ve 20 gün burada kalmıştır. Yine 1694 tarihinde Veziriazam Bozoklu Mustafa Paşa salındıktan sonra kethüdası ve hazinedarı Başbaki Kulu tarafından hapishaneye alınmış ve gözetim altında tutulan bu iki insanın malvarlığı incelenerek sayımı yapılmıştır (Akgündüz, 1997: 30).

Aynı zamanda vefat eden bazı zengin şahısların mal varlığının tespiti ve gizlenen malvarlıklarının ortaya çıkarılması görevi de Başbaki Kulu Ağaya verilmişti. Bu anlamda 1784 tarihinde Sultan Selim Camii İmamı Abdullah Efendinin mal varlığı Başbaki Kulu Ağa tarafından tespit edilmiş ve inceden inceye denetlenmiştir (Akgündüz, 1997: 30).

Sayıştay vazifesini yerine getiren Başbaki Kulluğu yanında bir de doğrudan Defterdarlığa bağlı cizye ve haraç Basbaki Kulu vardı. Bunların da XVII. yüzyıldan beri var olduklarını Osmanlı Arşiv belgeleri açıkça göstermektedir.

Başbaki Kulluğu görevine genellikle Çavuşbaşılık, Sure Eminliği, Kapıcıbaşılık ve sipahi ağalığından tayinler yapıldığını görüyoruz. Başbaki kulluğu görevinde bulunduktan sonra vezirlik görevine getirilen şahıslar da vardır. Mesela Başbaki Kulu Hüseyin Ağa'ya Maraş Beylerbeyliği verildiği bilinmektedir (Emecen, t.y.: 126-127).

Başbaki Kulları gelir ve giderlerini gösteren defterler tutarlardı. Bu defterde, gelirleri ve bu gelirlerin harcandığı maaş ve benzeri harcama kalemleri bulunmaktadır (Akgündüz, 1997: 31).

1833 tarihinde Başbaki Kulluğu ile Cizye Başbaki Kulluğu makamları birleştirilmiş ve 1838 tarihinde Maliye Nezareti kurulunca Başbaki Kulluğu Makamı eski önemini kaybetmiş ve maliye müfettişleri geçici olarak bu görevi yerine getirmişlerdir (Lütfü, 1870: 105).

Bu görev Maliye Müfettişleri tarafından yürütülemediğinden dolayı 1840 tarihinde Meclis-i Muhasebe-i Maliye'ye ve bir kısım görevler de 1851 tarihinde kurulan Zimemat Komisyonuna devredilmiştir. Bu da yürümeyince konu 1858 tarihinde kurulan Meclis-i Muhasebe'ye havale edilmiştir. Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat kuruluncaya kadar bu vazifeyi yerine getirmiştir (Sayıştay, 1973: 11).

Padişaha yargı, yönetim ve yasama konularında danışmanlık yapmak üzere kurulan Meclis-i Valayı Ahkâm-ı Adliyenin bir ihtisas komisyonu olarak 1840 yılında kurulan bu Meclis'in Sayıştay'ın ilk çekirdeğini oluşturduğu söylenebilir (Bilgen, 1994: 379).

3.1.3.2. Tanzimat'tan Sonraki Dönem

Merkezî teşkilatın çekirdeğini oluşturan Divan-ı Hümayun'un bir istişare meclisi olma özelliğini kaybetmesinden dolayı meşveret usulünü yeniden canlandırmak ve Divan-ı Hümayun'un daha önceleri yerine getirdiği yasama, yürütme ve yargı görevini birbirinden ayırmak üzere iki önemli yüksek kurul oluşturulmuştur (Akgündüz, 1997: 33) :

- 1- Divan-ı Hümayun'un yasama yetkisini yürütmek üzere kurulan "Meclis-i Valay-i Ahkâm-ı Adliye" dir. Bu meclis, Divan-ı Hümayun'un adlî yönünü devam ettirmiştir.
- 2- Yürütmenin yüksek bir kurulu mahiyetinde olan "Dar-ı Şuray-ı Bab-ı Ali"dir. Devletin idari fonksiyonunu yerine getirmek bu kuruma devredilmiştir.

1862 yılında Divan-ı Muhasebat kuruluncaya kadar, Sayıştay'ın vazifesini kısmen veya tamamen yerine getiren Meclisler, önceleri Meclis-i Valay-ı Ahkâm-ı Adliye'ye ve 1854 yılından itibaren ise Meclis-i Tanzimat'a bağlıydılar (Süreyya, 1887: 824-826).

Daha önce de değinildiği gibi Osmanlı Devlet teşkilatının gelir ve giderleri, Defterdara bağlı Başbaki Kulluğu tarafından yürütülüyordu, 1838 yılında Defterdar yerine Maliye Nezareti (Bakanlığı) kurulunca Defterdarın baktığı kurumlarda fes edilmiş oldu ve bütün görevler Maliye Nezaretine devredildi (Akgündüz, 1997: 35).

3.1.3.2.1. Meclis-i Muhasebe-i Maliye

Meclis-i Valay-ı Ahkâm-ı Adliye'nin kurulmasından 2 yıl sonra, mevcut meclisin görevlerini yerine getirmek üzere 1840 yılında Meclis-i Muhasebe-i Maliye adıyla bir meclis kurulmuştur. Bu meclis ilk olarak 1 başkan 6 üye ve 3 katiple çalışmış daha sonraki yıllarda üye sayıları arttırılmıştır (Karakoç, t.y.: 185).

Bu meclisin asıl görevi Tanzimat'a dâhil bölgelerdeki vergilerin tespiti, tahsili ve temini konusunda oluşacak anlaşmazlıkları ve yolsuzlukları önlemek, bütçe hesaplarının kontrolünü sağlamaktır. 1848 tarihinde bir başkan, on üye iki kâtip, 1854'te bir başkan, on beş üye ve iki kâtip, 1858 tarihinde ise bir başkan, yirmi üç üye ve iki kâtiple çalışmalarını sürdürmüştür (Lütfü, 1870: 125-126).

Tanzimat sonrası alınan tedbirlerin uygulandığı bölgelerde, ortaya çıkan malî meseleler, Meclis-i Muhasebe-i Maliye'de görüşülür, mazbatalar Meclis-i Ahkâm-ı Adliye'ye gönderilerek, Padişahın emri ile kesinlik kazanırdı. Meclis maddi

imkânsızlıklar ve üyelerinin birçok işi bir arada yapmak zorunda olduklarından dolayı, Meclis istenildiği gibi çalışmamış, bundan dolayı çeşitli komisyonların kurulmasına sebep olmuştur (Şener, 1990: 27).

3.1.3.2.2. Zimâmet Komisyonu

Meclis-i Muhasebe-i Maliye beklenen performansı gösteremediğın dolayı, sarraf ve mültezimler Hazineye olan borçlarını ödemekte sıkıntıya girmiş bu nedenle Hazine nakit sıkıntısı çekmeye başlamıştı. Hazineyi bu çıkmazdan kurtarmak için 1851 tarihinde Zimamet Komisyonu kuruldu. Bu komisyon inceleme, denetleme ve gerekirse hayati kararlar verme noktasında vazifeli kılınmıştı. Bu komisyonun üyeleri memurlardan ve sarraflardan oluşacaktı. Böylelikle Başbaki Kulluğu Dairesinin bazı vazifeleri de bu komisyona verilmiş oldu (Şener, 1990: 28-30).

3.1.3.2.3. Meclis-i Muhasebe ve Meclis-i Maliye

Meclis-i Muhasebe-i Maliye ile Zimamet Komisyonu bu işi yürütemedi. Osmanlı devlet teşkilatı bir türlü yerine oturmuyordu. Bu sebeple 1858 tarihli İrade-i Seniyye ile her ikisi de kapatılmıştır (Akgündüz, 1997: 41).

Bunların yerine Meclis-i Muhasebe ve Meclis-i Maliye adıyla iki yeni meclis kuruldu. Bunlardan Meclis-i Muhasebe, Meclis-i Muhasebe-i Maliye'nin yerine ve Meclis-i Maliye de Zimamet Komisyonunun yerine görevlendirildi. Belgelerde Meclis-i Maliye veya Maliye Meclisi şeklinde ifade edilen meclis, Zimamet Meclisinin yerine kurulduğu açıkça ifade ediliyordu (Şener, 1990: 29-30).

Meclis-i Muhasebe Kurumu da varlığını ancak 1863 tarihine kadar sürdürebildi. 1862 yılının Mayıs ayında Divan-ı Muhasebat Komisyonu Muvakkat'i kurulmasına rağmen fiilen ve tam olarak göreve başlamadığından dolayı, bu vazifeyi yine Meclis-i Muhasebe yürütmüştür (Akgündüz, 1997: 55). Aşağıdaki resimde muhasebe meclisi üyelerinin maaşları görülmektedir.

Resim 2: 1859 Yılında Meclis-i Muhasebe Üyelerinin Maaşlarını Gösteren Liste

Kaynak: (Akgündüz, 1997: 60).

3.1.3.2.4. Islahat-ı Maliye Meclisi Komisyonu

Kırım savaşı (1853-1856) nedeniyle Osmanlı Maliyesi çok zor durumda kalmış, devletin gelirleri giderlerini karşılayamaz duruma gelmiş, Osmanlı Hazinesi ilk kez dış borç almaya zorlanmıştır. Borç alma durumunda problemler çıkması üzerine Mehmet Rüştü Paşanın başkanlığında Islahat-ı Maliye Meclisi adı altında bir Komisyon kuruldu. Komisyonun görevleri, mali reformları tartışmak, gelir ve giderleri kontrol altına almak, vergilerin tahsili, hazineye ait meselelerin halledilmesi gibi konulardı (Akgündüz, 1997: 61).

3.1.3.2.5. Meclis-i Ali-i Hazâin

Islahat-ı Maliye Komisyonu hem konum hem de isim değişikliğine uğramıştır. İsmi Meclis-i Ali-i Hazain olmakla birlikte protokoldeki yeri de değiştirilmiştir. Yeri Meclis-i Tanzimat'ın altında ancak Meclis-i Vala-i Ahkâm-ı Adliye'nin üstünde bir yere oturtulmuştur. Yeni durumu ile bu meclis, Osmanlı Devletinin bütün işlerini ıslah (iyileştirme) ve teftiş görevi ile vazifelendirilmiştir (Süreyya, 1887: 827-828).

Meclis-i Ali-i Hazain de Eylül 1861 tarihinde kaldırılmış ve bunun kaldırılmasından sonra aynı yılın sonuna doğru Divan-ı Muhasebat kurulmuştur.

3.1.3.2.6. Divan-ı Muhasebat

Mali düzenin sağlanması ve bütçe açıklarının önlenmesi amacıyla girişilen çabalardan etkin sonuç alınmaması üzerine, daha köklü önlemler alınması yoluna gidilmiştir. Ve şu kararlar alınmıştır: Gelirler usulüne uygun olarak toplanacak ve harcanacak, hesabın açık olarak görülecek ve herkese bildirilecek, devlet bütçesi hazırlanacak, denklik sağlanacak ve bütçe her yıl yayınlanacak, mevcut borçlar ödenecek, giderlerde ekonomi kurallarına uyulacak, yeni gelir kaynakları bulunup, mali ıslahata ilişkin diğer gerekli tedbirler ivedilikle alınacaktır.

Bu Hattı Hümayun üzerine Padişaha sunulan arz tezkeresinin kabulü ile 29 Mayıs 1862 tarihinde Sayıştay kurulmuştur. Bu arz tezkeresinde devletin gelirlerinden fazla harcama yapmaması, dairelerce yapılan harcamaların yıllarında ilgili memurlar tarafından hesabının verilmesi ve bunu sağlamak üzere her devlette olduğu gibi Divan-ı Muhasebat adıyla bir yüce mahkeme kurulması gerektiği belirtilmiştir (Köse, 2007: 211).

“1863 tarihli Nizamname (tüzük) ile Divan-ı Muhasebat bir Başkan, yedi üye ve dört denetçiden oluşan bir yapıya kavuşturulmuş, bu görevlilerin Padişah iradesiyle atanacağı ve istifa etmedikçe, kanunen azilleri gerekmedikçe görevden alınmayacaklarına ilişkin düzenlemeler getirilmiş, başkan ve üyelerine Meclis-i Valayı Ahkâm-ı Adliye üyelerinin sahip olduğu imtiyazlar tanınmıştır. Divan-ı Muhasebat’a temyiz mercii niteliği de kazandırılmış, ancak Hazine ile mültezimler ve müteahhitler arasındaki ihtilaflara ilişkin temyiz taleplerinin Meclis-i Vala’da değerlendirilmesi yönünde bir istisna getirilmiştir.” (Köse, 2007: 211).

1865 tarihli Nizamnameyle de Divan-ı Muhasebat Maliye ve Muhakemat olmak üzere iki daireye ayrılmış ve personel sayısı artırılmıştır. Kanun-i Esasinin 105-107. maddelerinde yer alarak, Anayasal bir kuruluş niteliğini kazanmıştır. Anayasanın yürürlükten kaldırılmasına rağmen, Sayıştay faaliyetlerini sürdürmüştür. 1879 yılında bir kararname ile Sayıştay’a yeni bir yapı kazandırılmış ve mal memurlarının hesaplarını denetlemek, yargılamasını yapmak, devlet giderlerini harcamadan önce onay vermek gibi görevler yüklenmiştir. Bu kararname 1934 yılına kadar yürürlükte kalmıştır (Köse, 2007: 211).

Tanzimat’tan sonra Türk yönetim sisteminde her alanda olduğu gibi denetim alanında da Fransız etkisi görülmüştür. İlk denetim birimleri Dâhiliye, Maliye, Adliye bakanlıklarında kurulmuş olup siyasi yapıya paralel bir denetim hizmeti gerçekleştirilmiştir (Coşkun, 1997: 258).

3.1.4. Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Muhasebe Denetimi

3.1.4.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

Kurtuluş Savaşı yıllarında mali işlemlerin denetlenmesi amacıyla bir komisyon kurulmuş ve Sayıştay kurulana kadar bütçe denetimi bu komisyon tarafından yürütülmüştür. 1920 yılında Ankara’da kurulan TBMM hükümeti milli mücadeleye başladıktan sonra, mevcut mali idareyi ve mali sistemi bağımsızlığını kazanıncaya kadar değiştirmemiş, hatta Cumhuriyetin ilanından sonra da bir kaç yıl Osmanlı mali mevzuatını uygulamış ve müesseselerini devam ettirmiştir (Öner, 2005: 513).

Cumhuriyetin ilanından kısa bir süre sonra, 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun ile Sayıştay yeniden kurulmuş ve Sayıştay, 1924 Anayasasınının 100. maddesi ile devlet teşkilatı ve temel haklar, vergiler, bütçe, kesin hesap ve kamu personeli gibi mali konular hakkında uygulanacak kurallar belirlenmiş, bütçe hakkı tüm müesseseleri ile düzenlenmiştir. (Köse, 2007: 213).

Cumhuriyet döneminde, devlet muhasebesinin günün koşullarına uydurulma çalışmaları başlamıştır. 1925 yılında bütün hesap hareketlerinin bir sayfada gösterilmesi amacıyla bir “Esas Defteri” tesis olunarak Amerikan usulüne (defteri kebiri yevmiye) benzer bir sistem kaza mal sandıkları ile Tümen ve Kor muhasebeciliklerinde kullanılmaya başlanmıştır (Ergeneli, 1949: 5).

26 Mayıs 1927 tarih ve 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” (Genel Muhasebe Kanunu) ile devlet ve bütçeye ilişkin temel ilkeler ortaya konmuştur. Bu kanun Bakanlıkların tahakkuk daireleri ve tahakkuk memurlarının, saymanların yetki ve görevleri ile devlet bütçesi ve bu konulara ilişkin hususları açıklamaktadır. Kısaca denilebilir ki bu yasa ile devletin gelir ve giderleri disiplin altına alınmıştır (Coşan, 1980: 3).

1928 yılında “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” (Hazine İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik) yürürlüğe girmiştir. Yeni Talimatname ile hesaplar daha da basitleştirilmiş, “Esas Defteri” yerine “Tasnif Yevmiyesi” kurulmuştur. Eski Talimatnamedeki genel gelirler, ödenek, havale, gider tahakkukları, hazine cari hesapları kaldırılmış, diğer sandıklar adına tahsilât ve mehuzat (alınan para) hesapları, hazine ve şubelerinden mehuzat ve hazine şubelerinden irsalât hesapları yürürlüğe konmuştur. Bu Talimatname ile hesapların

sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmış, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir. Ancak, bu muhasebe sistemi gelir ve gider tahakkuklarını izleyememesi, hazinenin gerçek mali durumunu yansıtamaması ve irsalât hesaplarının tam bir kontrolünü sağlayamaması üzerine değiştirilmiştir (Gülçiçek ve Güler, 2004: 63).

1 Ocak 1948 yılından itibaren “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamele Yönetmeliği” yürürlüğe konulmuştur. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile hesapların işleyişi açıklanmış Devlet Muhasebesi Muamele Yönetmeliği ile de kullanılacak muhasebeleştirme belgelerine yer verilmiştir. 1928 tarihli Yönetmelikteki “Tasnif Yevmiyesi” yerine, “Yevmiye Defteri” uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır. Bütçenin ödenek ve yüklem işleri ile gelir ve gider tahakkukları muhasebe dışında kalmıştır. Daha önceleri tek bir hesapta yapılan işlemler açıklığa kavuşturulmuş ve bunların işleyişi ayrıntılı bir biçimde ortaya konmuştur. Muhasebe dışı izlenen borçlar, dış borçlar, döner sermayeler, yüklenici bonoları, altın mevcutları, esham ve tahvilat gibi hazine işlemlerine ilişkin varlıkların muhasebe kayıtlarını tutmak olanağı ortaya çıkmıştır. Söz konusu yönetmeliklerde zaman içerisinde çeşitli değişiklikler yapılmış, ancak yenilikler getirmesine karşın devlet muhasebesi genel ve muamele yönetmelikleri ile ihtiyaç duyulan bir muhasebe sistemi kurulamamış, devlet bütçe hesapları ile malvarlığı hesapları arasında bir bütünlük sağlanamamıştır. “Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği” 15.02.1968 gün ve 12827 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve daha sonra bu Yönetmelikte değişiklikler yapılmasına ilişkin yönetmelikler yürürlüğe girmiştir (Gülçiçek ve Güler, 2004: 63).

1970’li yıllarda devlet muhasebe sistemini geliştirme adına ilk reform çalışmaları başlatılmış olup, bu konuda yabancı uzmanlardan destek alınmıştır. Haziran 1971’de Julian F. Cannon’un “Merkezi Hesap Sistemi Üzerinde Teklif” başlıklı raporu bu kapsamda yapılan çalışmalara önemli bir örnek teşkil etmektedir. Söz konusu raporda teklif edilen merkezi hesap sisteminin Muhasebat Genel Müdürlüğü ve bu Genel Müdürlüğün denetimi altında bulunan saymanlıklar çerçevesinde işlemesi öngörülmüştür. Ayrıca merkezi raporlama ve muhasebe

işlemlerinin elektronik bilgi işlem cihazları kullanılarak yapılması yönündeki çalışmaların faydalı olacağı belirtilmiştir (Cannon, 1971: 44).

1975 yılı Haziran ayında devlet muhasebesini geliştirme projesi adıyla geniş bir proje çalışması başlatılmıştır. Maliye Bakanlığı'nca bu projenin Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı ve devlet fonu yardımıyla yürütüleceği ifade edilmiştir. 1975 Ekim ayında da yabancı bir muhasebe danışmanının proje için gerekli olduğu belirtilmiş ve yoğun bir eğitim programının hazırlanması önerilmiştir. 1975 ve 1976 yılında ortaya çıkan mali sıkıntılar projenin başlamasını geciktirmiştir. 1977 Haziran ayında IMF tarafından, Maliye Bakanlığı'nın da rızasıyla proje için bir muhasebe uzmanı görevlendirilmiş ve Ekim 1977'de de bu proje grubuna kıdemli bir danışman da katılmıştır. Çalışmalar devam etse de proje ancak 31.05.1963 tarihli ve 244 sayılı kanunun 3. ve 5'inci maddelerine istinaden 28.02.1979 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla onaylanabilmiştir. Proje, devamında fayda görülmüş olması nedeniyle Bakan onaylarıyla günümüze kadar süregelmiştir (www.demud.org.tr, 2010).

Devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte birleştirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamele Yönetmeliğini ve bu yönetmeliklerde ek ve değişiklikler yapılmasına dair yönetmelikleri yürürlükten kaldıran "Devlet Muhasebesi Yönetmeliği" 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1.1.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur. Böylece söz konusu iki yönetmelik birleştirilerek tek yönetmelik şeklinde düzenlenmiştir (www.demud.org.tr, 2010).

Devlet muhasebesinin geliştirilmesi ve muhasebe hizmetlerinin nitelikli personel tarafından yürütülmesi amacıyla, kamu sektöründeki uzmanlaşmaya paralel olarak Muhasebat Genel Müdürlüğünde de uzmanlaşma politikası benimsenmiş ve Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK' nin 543 Sayılı KHK ile değişik 43. maddesinde Muhasebat Genel Müdürlüğü merkezinde Devlet Muhasebe Uzmanlarının çalıştırılmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır (www.demud.org.tr, 2010).

Muhasebat Genel Müdürlüğü, Türkiye çapında yaklaşık 1536 noktada günlük çalışmaların bilgisayar yardımıyla yapılması ve tüm verilerin merkezde bir veri

tabanında toplanarak devlet hesaplarının günlük olarak izlenebilmesi amacıyla 3 Mart 1999 tarihinde say2000i web tabanlı saymanlık otomasyon projesini başlatmıştır. Say2000i projesi kapsamında yapılması gereken tüm alımlar için Maliye Bakanlığı öz kaynakları kullanılmıştır. 31 Mart 2002’de saymanlıklardaki eğitim ve devir işlemlerinin tamamlanmasını takiben Devlet hesaplarının günlük olarak çevrimiçi izlenmesine 1 Nisan 2002 tarihinde başlanmıştır (www.muhasibat.gov.tr, 2010).

Türkiye, bütçeleme sistemini yıllardır olumsuz etkileyen teknik ve politik etkenlerin etkisiyle yeni bir mali yönetim ve denetim anlayışı ihtiyacını hissetmiş; nihayet 11.10.1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ve Dünya Bankası arasında “Kamu Mali Yönetim Projesi”nin “Harcama Yönetimi” sistemini çözümlenmeye yönelik bir proje anlaşması imzalanmıştır (Saraç, 2005: 123). Ancak, 1994 krizinden sonra Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi alanında başlatılan projeler 2001 krizine de mani olamamıştır.

1994 ve 2001 yılında yaşanan ekonomik krizler incelendiğinde, mali riskler, bütçe ve muhasebe sistemleri vasıtasıyla zamanında ve tam olarak ortaya konulmadığından dolayı verilen ani ve büyük tepki nedeniyle krizin cesameti (büyüklüğü) ve yıkıcı etkisi daha da büyük olmuştur (Kulaksız, 2005: 69). 2001 ekonomik krizi sonrasında hem krizi yenerek istikrarı sağlamak üzere tedbirler alınmış ve yapısal reformlar uygulanmış, hem de devlet kurumlarının ve faaliyetlerinin yeniden tanımlanması ve mali işlemlerinin tamamının bütçe ve muhasebe sistemleri tarafından kavranmasının sağlanması suretiyle, ortaya çıkması muhtemel mali risklerin tam ve zamanında tespitine yönelik reform çalışmalarına başlanmıştır (Kulaksız, 2005: 70).

03.05.2005 tarih ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 8 Haziran 2005 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 2003 tarihli Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği’ni yürürlükten kaldırmıştır. Bu yönetmeliğin amacı, yürürlükten kaldırılan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği”ne göre genişletilmiştir. Mali saydamlığın vazgeçilmez bir unsuru olan hesap verilebilirlik yönetmelik metnine eklenmiştir. Ayrıca yönetmelikle kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak bir muhasebe sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır.

Genel yönetim sektörüne ait çerçeve hesap planındaki faaliyet gelir ve faaliyet gider hesapları sınıflanırken IMF tarafından hazırlanan GFSM 2001 manüelinde yer alan gelir ve gider sınıflaması esas alınmıştır (Kulaksız, 2005: 73). Genel yönetim sektörü için ortaya konan hesap planında, her bir kamu idaresinin ve bir bütün olarak genel yönetim sektörünün şarta bağlı yükümlülüklerinin ve taahhütlerinin izlendiği nazım hesaplara yer verilmiştir (Kulaksız, 2005: 74).

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin hükümler de yer almıştır. Buna göre, mali tablolar aylık, üç aylık ve yıllık olarak hazırlanacaktır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, kamu idarelerince bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak hazırlanan mali tablolardan Bakanlıkça üretilecek ve aylık olarak yayımlanacaktır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali tablolardan üretilen mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler Bakanlıkça konsolide edilerek, genel yönetime ait mali istatistikler elde edilecek ve üçer aylık dönemler itibarıyla hem elektronik ortamda ve hem de basılı olarak yayımlanacaktır. Kamu idarelerine ait olarak bu Yönetmelik hükümleri uyarınca üretilen mali tablolar ile mizanlar ayrıca, altı aylık ve yıllık dönemler itibarıyla ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içerisinde Resmi Gazete’de yayımlanacaktır (Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, m.136).

3.1.4.1.1. Sayıştay’a İlişkin Anayasal Düzenlemeler

1862’de kurulan Sayıştay, kısa bir süre sonra ilk Anayasamız olan 1876 tarihli Kanun-u Esasî’de yerini almış ve Anayasal bir kurum olma niteliğini günümüze dek sürdürmüştür. 1924 Anayasasınının 100. maddesinde de, Büyük Millet Meclisine bağlı ve Devletin gelir ve giderlerini özel kanununa göre denetlemekle görevli bir Divan-ı Muhasebatın kurulacağı hükme bağlanmıştır. 1961 Anayasası’nın 127. maddesinde de Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli kılınmıştır. 1982 Anayasasında da, 1961 Anayasasında yer alan bu hüküm aynı ifadelerle tekrarlanmıştır (Köse, 2007: 223).

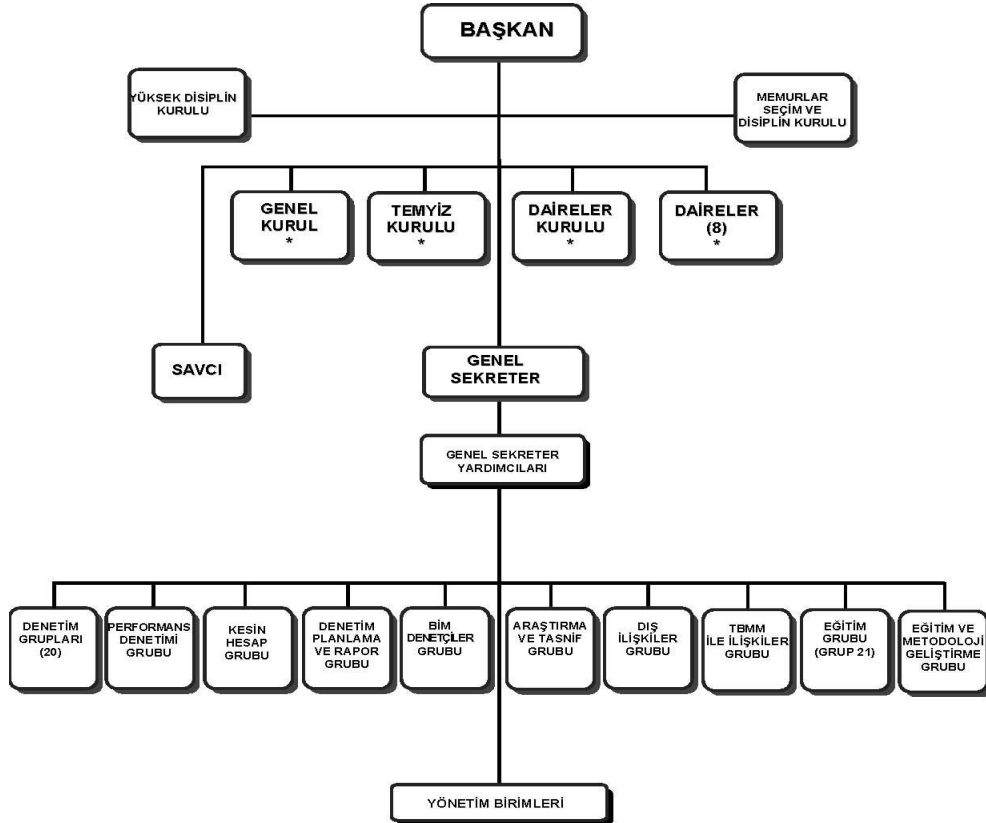
Sayıştay 1876 tarihli Kanun-u Esasi’nin Maliye İşleri başlığı altında, 1924 Anayasasında “türlü maddeler” başlığı altındaki “Maliye İşleri” alt başlığında ve

1961 Anayasasında Sayıştay “Yürütme” bölümünde, “İktisadi ve Mali Hükümler” alt başlığı altında düzenlenmiştir (Köse, 2007: 224).

3.1.4.1.2. Sayıştay’ın Örgütsel Yapısı ve İşleyişi

1862 yılında, Fransız modeli örnek alınarak kurulan Türk Sayıştay’ı kararların belirli kurullar tarafından alındığı “kurul tipi” örgüt yapısı içinde yer almaktadır. Buna göre, Türk Sayıştay’ının idari yapısı aşağıda verilen şekil yardımıyla anlatılmaya çalışılacaktır.

Şekil 2: Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay’ının Örgüt Yapısı



Kaynak: Sayıştay, 2006: 22.

Sayıştay Başkanı: Yasada belirtilen niteliklere sahip istekliler arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından seçilen 15 kişilik “Sayıştay Başkan ve Üyeleri Ön seçim Geçici Komisyonu” tarafından belirlenen iki aday arasından T.B.M.M Genel Kurulunca gizli oyla, yedi yıllık süre için seçilir. Görev süresi biten yeniden seçilebilir (Sayıştay Kanunu m.5).

Sayıştay Birinci Başkanı, Sayıştay’ın en büyük amiri olup, daire başkanlarının ve üyelerin dairelere ayrılması, işlerin dairelere tahsis edilmesi, denetçilerin ve personelin görevleri ile görev yerlerinin belirlenmesi, denetleme gruplarının kurulması, hesapların merkezde veya yerinde incelenmesine ilişkin

programların yapılması görevleri arasındadır. Genel işleyişten sorumlu olan Sayıştay Başkanı, Genel Kurulun doğal başkanıdır ve gerekli gördükçe Temyiz ve Daireler Kurullarına da başkanlık edebilir (Sayıştay Kanunu m.21).

Sayıştay Genel Sekreteri: Başkan'a yönetim işlerinde yardımcı olmak üzere üyeler arasından Başkan tarafından seçilir ve en fazla üç yardımcıya sahip olabilir. Başkanın isteği ile onun adına bir kısım görevlerini yürütmek, yayın işlerini, denetim grupları ile yönetim birimlerini yönetmek ve denetlemek, Genel Kurula ve Daireler Kuruluna üye olarak katılmak, Genel Sekreterin görevlerindedir (Sayıştay Kanunu m.10,23).

Sayıştay Genel Kurulu: 832 sayılı Sayıştay Kanununun 17. maddesine göre, Sayıştay Başkanının başkanlığı altında tüm daire başkanlarıyla üyelerden oluşur. Buna göre, Genel Kurulun üye tam sayısı 1 Genel Başkan, 1 Genel Sekreter, 8 Daire Başkanı ve 48 üye olmak üzere 58 kişidir. Genel Kurul, mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanmakta ve toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar verilmektedir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulmaktadır. Genel Kurulun çalışmalarıyla ilgili ayrıntılı düzenlemeler, Sayıştay Genel Kurulunun Çalışmaları Hakkında Yönetmelikle düzenlenmiştir.

Sayıştay Temyiz Kurulu: 832 sayılı yasanın 16. maddesine göre, Genel Kurulca, daire başkanları arasından seçilecek 4 daire başkanı ile her daireden seçilecek iki üyeden kurulur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık yapar. Kurul, üye tam sayısının en az 2/3'ü ile toplanır. Yasal izin ve boş üyelikler sebebiyle toplantı yeter sayısı sağlanamaz ise, dairelerin kurul kontenjanını aşmamak ve o toplantıya ilişkin olmak kaydıyla, kurul başkanı tarafından toplantı yeter sayısını sağlayacak kadar üye toplantıya davet edilir. Kurulun mevcut çoğunluğu ile karar verilir.

Daireler Kurulu: Daire başkanları ve üyelerin dışında kalan toplam 36 kişiden oluşur. Sayıştay denetimine giren idare ve kurumlarca mali konularda düzenlenen- yönetmeliklerin yürürlüğe konulabilmesi için istemin yapılma tarihinden itibaren iki ay içinde Sayıştay'ın görüşünü belirler, Birinci Başkanın görüşülmesini istediği konu ve işlemleri karara bağlar (Sayıştay Kanunu m.15,105).

Yüksek Disiplin Kurulu: Her takvim yılı Genel Kurul tarafından her daireden seçilen birer üye ve daire başkanları arasından seçilen beş daire

başkanından oluşur. Birinci Başkan, daire başkanları ve üyelerinin disiplin kovuşturmasını yürüterek karara bağlar (Sayıştay Kanunu m. 95).

Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu: İki takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi veya raportör, baş denetçi ile Genel sekreterden oluşur. Başkan ve üyeler dışındaki Sayıştay mensuplarının disiplin kovuşturmasını yürüterek sonuca bağlar, yine aynı kişiler hakkında ceza kovuşturmasını yürütür (Sayıştay Kanunu m. 27,97, 99).

3.1.4.1.3. Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri

Sayıştay, yasalarla kendisine verilen görevlerin yerine getirilmesi sırasında; Bakanlık, kurul ve kurumlarla, idare amirlikleriyle, sayman ve diğer sorumlularla doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları, göndereceği mensupları vasıtasıyla görmeye veya dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırmaya, bakanlık, daire ve kurumlardan temsilci istemeye, yetkili kılınmıştır.

Anayasamızın 160. maddesinde Sayıştay'ın görevleri ana hatları ile belirtilmiştir. Anayasanın 160. maddesinde “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.” denilmektedir. Burada denetleme ve yargılama görevlerine değinilmiştir

Sayıştay'ın denetim alanı ve kapsamı Anayasa ve yasayla belirlenmiştir. Sayıştay, bir yüksek denetim organı olarak T.B.M.M adına denetim yapmak, denetim sonuçlarını T.B.M.M' ne raporlamakla görevli olduğu gibi yargı sürecinde kesin hükme bağlanmak üzere de saymanların hesap ve işlemlerini incelemekle yükümlüdür (Köse, 2007: 234).

3.1.4.1.4. Sayıştay'ın Faaliyet Alanlarındaki Gelişmeler

Sayıştay'ın faaliyet alanlarındaki gelişmelere geçmeden önce ilerleyen kısımlarda anlatılacak şeylerin anlaşılması adına bazı uluslararası oluşumları ifade etmekte fayda vardır. Günümüzde Sayıştayların birbirleriyle ilişkileri artmakta ve ilişkiler karşılıklı bilgi ve deneyim paylaşımıyla sınırlı kalmayıp ortak denetim projelerinin hayata geçirilmesi noktasına varmaktadır. T.C. Sayıştay'ının da üye olduğu uluslararası ve bölgesel organizasyonlar denetim standartlarının, denetim

metotlarının ve tekniklerinin oluşturulmasında, yetkinleştirilmesinde ve yaygınlaştırılmasında önemli roller üstlenmektedirler. Bu anlamda INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions- Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği) Birleşmiş Milletler'e ya da Birleşmiş Milletler'in uzmanlık kuruluşlarına üye ülkeler yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilâtıdır. INTOSAI'nın amacı; yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamusal mali denetim alanında bilgi ve görüş alış verişi ile deneyimlerin paylaşılması, üyelerine gereksinim duyulan alanlarda destek sağlamak şeklinde özetlenebilir.

INTOSAI, 1953 yılında Küba/Havana'da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, üye sayısı 186'ya ulaşmıştır. INTOSAI'nin her üç yılda değişik bir ülkede gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir (Özbirecikli, Ertaş ve Korkmaz, 2008: 2439).

T.C. Sayıştay'ı 1965 yılından beri INTOSAI'in üyesi olup, kongrelere sürekli olarak başkan ve üst düzey yetkililerden oluşan heyetlerle iştirak etmektedir. T.C. Sayıştay'ı ayrıca INTOSAI Özelleştirme Çalışma Grubu üyesi olup, 1995 ve 1997 yıllarında bu grubun toplantılarına ev sahipliği yapmıştır (Özbirecikli vd., 2008: 2439).

Bu açıklamalardan sonra Sayıştay denetiminin kapsamına ilişkin yürürlükteki mevzuata göre (www.sayistay.gov.tr, 2011): Bakanlıklar ve bağlı genel müdürlükler gibi genel bütçeli daireler, Üniversiteler, Karayolları, Devlet su işleri gibi katma bütçeli idareler, Devlet orman işletmeleri ve devlet hastaneleri gibi döner sermayeli kuruluşlar, Fon şeklindeki kuruluşlar, Belediyeler ve il özel idareleri gibi özel bütçeli kuruluşlar, Devlet tiyatroları, Devlet Opera ve Balesi gibi farklı bütçe rejimli kuruluşlar, Rekabet Kurumu gibi özerk idareler, Sayıştay'ın denetim alanı içinde yer almaktadır.

2006 yılı performans denetimi raporlarına göre 832 sayılı Kanuna 26.06.1996 yılında 4149 sayılı Kanunla eklenen ek 10. madde ile Sayıştay'a, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanıp kullanmadıklarını denetleme ve denetim sonuçlarını Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlama görev ve yetkisi verilmiştir. Bu yetki kapsamında bu güne kadar 2 si pilot

çalışma olmak üzere, aşağıda konu başlıkları verilen 11 Performans Denetimi çalışması tamamlanmıştır (Özbirecikli vd., 2008: 2445):

- 1- Karayolları Genel Müdürlüğü Yol Yapım, Onarım ve Bakım Faaliyetleri (1998-Pilot Çalışma)
- 2- Kültür Bakanlığına Bağlı Müzelerin Faaliyetlerinin İncelenmesi (1998-Pilot Çalışma)
- 3- Bayındırlık ve İskân Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri (2002)
- 4- İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor? (2002)
- 5- Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele (2002)
- 6- Vakıflar Genel Müdürlüğünün Sorumluluğundaki Tarihî Eserlerin Korunması Hakkında Sayıştay Raporu (2004)
- 7- Ormanların Korunması Hakkında Sayıştay Raporu (2004)
- 8- Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi (2005)
- 9- e-Dönüşüm Türkiye Projesi çerçevesinde yürütülen faaliyetler (2006)
- 10- e-Devlete Geçişte Kamu Kurumları İnternet Siteleri (2006)
- 11- Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi (2006)

Performans Denetim Grubu'nca yürütülen denetimde, "Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimine Yönelik Faaliyetlerin Yeterliliği" incelenmiştir. Bu anlamda Sayıştay'ın performans denetimi faaliyetlerinin ne ölçüde genişlediğini vurgulamak için aşağıdaki bilgiler sunulmuştur (www.sayistay.gov.tr, 2011):

- 1- Kıyılara ilişkin plan çalışmalarında karşılaşılan sorunların tespit edilerek çözüm önerileri geliştirilmesi,
- 2- Kıyılarımızın doğal yapısı bozulmadan verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanması için gerekli yasal ve yönetsel önlemlerin alınması amacıyla yol gösterici önerilerin belirlenmesi,
- 3- Kıyılarımızdaki usulsüz kullanımların engellenmesi, doğal yapıdaki bozulmanın önlenmesi amacıyla etkin bir denetimin yapılması için alınması gereken önlemlerin, tespittir.

1960 yılında Türkiye’de çeşitli gönüllü kuruluşların ve baskı gruplarının çabaları ile çevre bilincini geliştirmek için çalışmalar başlatılmıştır. 1972 yılında Stockholm’de düzenlenen Dünya Çevre Konferansı, bu anlamda bir dönüm noktası olmuştur. Beş Yıllık Kalkınma Planı’na (1973-1977) çevrenin korunmasına yönelik tedbirlerin dâhil edilmesi bu ilginin somut bir göstergesidir. Daha sonra 1978 yılında Başbakanlığa bağlı Çevre Müsteşarlığı kurulmuştur (2003 yılında Çevre ve Orman Bakanlığı olarak değiştirilmiş). 1982 Anayasasında yer alan Çevre Kanunu paralel olarak 1983 yılında iki yeni yasa yürürlüğe girmiştir: Milli Parklar kanunu ve Doğal ve Kültürel Mirası koruma kanunu (www.sayistay.gov.tr, 2011).

1983 yılında yürürlüğe giren Çevre Kanununun (Çevre Kanunu 8 Mayıs 2003 tarihinde Çevre ve Orman Yasası olarak değiştirilmiştir.) getirdiği sorumluluklar şunlardır (www.cevreorman.gov.tr, 2011):

1. Genel çevresel amaç ve hedefler oluşturmak.
2. Çevre kirliliğinin önlenmesi ve çevrenin korunması için planlar ve politikalar belirlemek.
3. Türk Standartları Enstitüsü ile koordineli olarak standartlar belirlemek.
4. Çevresel etki değerlendirmesi üzerine çalışmalar yapmak.

Çevreye duyarlı alanları koruma altına almak için bir yasayla Başbakanlığa bağlı Özel Çevre Koruma Kurumu kurulmuştur. Ayrıca, çeşitli kanunlar çıkarılmış ve Tarım, Çevre ve Orman, Enerji ve Tabii Kaynaklar gibi bakanlıklara sorumluluklar yüklenmiştir. Çevre Bakanlığına bağlı “Çevre Yüksek Kurulu”, oluşturulmuş ve bu kurul tüm yerel yönetimlerin çevre politikaları ve çalışmalarının koordinasyonu ile görevlendirilmiştir. Öte yandan, yerel yönetimlerin çevre sorunları ile ilgili diğer görevleri de vardır. Çevre Yüksek Kurulu hem kendi bölgesinde sağlıklı ve dengeli bir çevre oluşturmak hem de hükümet kurumları ve idareleri tarafından belirlenen önlemlerin uygulanmasını sağlamakla sorumludur (Özbirecikli vd., 2008: 2446).

Çevresel kaynakların korunması adına yapılan harcamalar uzun vadede parasal kazanç olarak geri dönecektir. Ancak günümüzde devletler kendi halkına karşı sorumluluklarını yerine getirmek için mali kaynak oluşturmak adına para toplamaktadır. Türkiye’de ayrılan kaynaklar şöyle kategorize edilmektedir (Özbirecikli vd., 2008: 2446):

- 1- Merkezi yönetim bütçesi içinde bakanlıklara ayrılan ödenekler

- 2- Merkezi yönetim bütçesi ve kanunlarda belirtilen diğer ödenekler dışında özel fonlar (Çevre kirliliğini önleme fonu, Milli parkları ve çevreyi koruma fonu).

Yerel yönetimler bazında ise temiz bir çevre oluşturabilmek adına belediyeler “çevre temizlik vergisi” adı altında mali kaynak toplamaktadır.

Çevre politikaları oluşturma ve uygulamaları izleme adına “Beş yıllık Stratejik Çevre Politikası” belirlenir. Çevre politikaları “Çevre Yüksek Kurulu” tarafından uygulanacak ilke ve hedefler düzeyinde tespit edilir. Tespit edilen bu ilke ve hedefler Çevre ve Orman Bakanlığının sorumluluğu altındadır.

Çevre ve Orman Bakanlığının denetim kapsamına aşağıdaki konular girmektedir (Özbirecikli vd., 2008: 2446):

1. Hava, su, toprak, orman ve gökyüzü kirliliği kontrolü.
2. Kurulan laboratuvarlarla ekolojik kriterlerin çevre standartlarına uygunluğunun incelenmesi.
3. Çevre ve Orman Bakanlığı dışındaki Bakanlıklar kendi alanlarına ilişkin işlemleri denetleme hakkına sahiptir. Aynı şekilde, belediyeler de kendi bölgelerinde çevrenin korunması ile ilgili sorumludurlar.

Çevresel harcamaların mali yasa ve yönetmeliklere uygun yapılıp yapılmadığının tespiti doğrudan Sayıştay tarafından yapılır. Harcamaların ilgili mevzuatta belirlenen hedefler ile uyumlu olmadığını tespit eden Sayıştay sorumlulara gerekli yaptırımı uygular. Diğer taraftan, tedarik ve inşaat sözleşmeleri de mevzuatta ki çevre şartlarına uygun olmalıdır. Sayıştay bu konuları dikkate alarak sözleşmelerin mevzuata uygun olarak belirlenip belirlenmediğini araştırır.

T.C. Sayıştay’ı geleneksel uygunluk denetimi yaparak çevresel harcamaların ilgili kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yapılıp yapılmadığı tespit eder. T.C. Sayıştay’ının uygulayacağı usul ve esaslar INTOSAI Çevre Denetim Çalışma Grubu tarafından açıklanmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi, Sayıştay’ın sadece INTOSAI Çevre Denetim Çalışma Grubu tarafından belirlenen çevresel fonların denetimini yaptığı bilinmektedir. Bu bağlamda Sayıştay’ın kendi örgütsel yarasında değişiklik yapması ve düzgün bir şekilde bu alanda çalışması için gerekli koşulları daha da geliştirmesi gerekmektedir. Bu anlamda INTOSAI üye ülkelerin Sayıştaylarına rehberlik yapmaktadır.

INTOSAI'nın bir misyon olarak çevre denetiminde sürdürülebilirliği sağlamak ve yürütme gücünü teşvik etmek için Sayıştayları teşvik ettiği bilinmektedir. Zaten yüksek denetim kurumlarının misyonu da çevre denetimini gerçekleştirerek gelecek nesiller için gezegenimizin yaşanabilir olmasını sağlamaktır. Bu hedefler INTOSAI Çevre Denetim Çalışma Grubu'nun ve EUROSAI'nın misyonunda mevcuttur

3.1.4.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları

3.1.4.2.1. Genel Olarak

Türkiye'de muhasebe denetçiliği mesleği, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Daha sonraki süreçte bir yandan yasalara, bir yandan da mesleki örgütlenme çalışmaları sürdürülmüştür (Türker, 2006: 5).

Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminin vergi amaçlı olarak XX. yüzyılın ilk yarısı ortalarında başladığı görülmektedir. Cumhuriyet devrimleri arasında çağdaş vergiciliğe dönük üç yasal düzenleme getirilmiştir:

- Muamele vergisi yasası (1927 tarih ve 1039 sayılı yasa),
- Kazanç vergisi yasası (27 Şubat 1926 tarih ve 755 sayılı yasa),
- Dâhili İstihlak Vergi ve Resimleri yasası (12 Haziran 1930 tarih ve 1718 sayılı yasa).

Bu üç yasal düzenleme ile vergiler, hem mali tablolar üzerinden ve hem de beyana dayalı olarak alınmaya başlanmıştır. Bu iki husus bir yandan muhasebeye verilen önemi ortaya çıkartırken, bir yandan da denetim ihtiyacını doğuruyordu (Üçüncü, 1943). 1926'da kabul edilen Türk Ticaret Kanunu ile muhasebenin defter ve kayıt usulleri de düzene sokulmağa çalışılmıştır.

Devlet, yukarda sözü edilen yasalarda mali tabloların devletin gelir memurları yanında serbest hesap uzmanlarının da muhasebe denetimini yapabileceğini belirtmiştir. Bu uygulamanın fazla etkili olmadığı ve devletin kimi emekli olmuş uzmanlarının bu yıllarda (1927-1945) ilk bağımsız muhasebe denetçileri olarak çalıştıkları anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada, 1990'lı yıllarda başlayan bağımsız muhasebe denetiminin 2011 yılına kadar olan 20 yıllık tarihsel gelişim süreci aşağıda sıralanan beş denetim alanı açısından ayrı ayrı inceleme konusu edilmektedir:

- 1- Maliye Bakanlığınca Yapılan Denetleme
 - a. Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi (1989)
 - b. Tekdüzen Hesap Planı (1992)
- 2- Sermaye Piyasası Kurulu ve Sermaye Piyasasına Dönük Denetleme (1987)
 - a. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) (1999)
- 3- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Bankaların, Finansman Şirketlerinin Bağımsız Muhasebe Denetimi (1999)
- 4- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi
- 5- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Enerji Piyasasına Dönük Bağımsız Denetim.
- 6- Yeni Türk Ticaret Kanunu (2011)

3.1.4.2.2. Maliye Bakanlığınca Yapılan Denetleme

3.1.4.2.2.1. Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi

Türkiye’de muhasebecilik ve denetçilik mesleği, devlete ve yasalara güdümlü olarak örgütlenmiş ve buna bağlı olarak belirli denetim standartları kanun koyucu tarafından yazılı kurallar halinde ve yasalar kapsamında düzenlenmiştir. Bu süreçte Maliye Bakanlığı önemli rol oynamıştır. Muhasebeciliğin meslek haline gelmesi ve bağımsız denetçilik mesleğinin oluşmasına etkileri aşağıda kronolojik olarak ve alt başlıklar halinde açıklanmaktadır.

3.1.4.2.2.1.1. Muhasebe Mesleğinin Örgütlenme Çabaları

Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşundan sonra geçen zaman içinde hiçbir örgütün gelişimi muhasebe mesleğinin örgütlenme çabaları kadar güçlülükle karşılaşmamıştır. Muhasebe mesleği örgütlenme girişimi ilk olarak 1932 yılında olmuş ve 1989 yılına kadar dokuzuncu girişimde örgütlenme ile ilgili yasal düzenleme yürürlüğe konulabilmiştir (Yazıcı, 1986; Aysan ve Sarıoğlu, 1998).

İlk önce Ticaret Bakanlığı sonra da Maliye Bakanlığı tarafından 1932, 1938, 1949, 1956, 1960, 1966, 1980, 1984 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerin hepsi başarısız olmuştur. Ancak 1989 yılındaki dokuzuncu girişim başarılı olabilmıştır. Yazıcı (1986) çalışmasında bu girişimlerin başarısızlığını ve gecikmenin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamaktadır:

“Özellikle XX. yüzyılın ilk yarısında yeterli sayı ve nitelikte muhasebeci yoktu ve denetlenecek işletme sayısı da fazla değildi.

-Denetlenecek işletmelerin bağlı oldukları Ticaret ve Sanayi Odaları muhasebecilik mesleğine sahip çıkmamışlar ve yasal düzenlemeye destek vermemişlerdir.

-Muhasebecilik mesleği daha çok vergicilik açısından ele alınmıştır. Vergi ağırlıklı olarak muhasebeye yaklaşım eskisi kadar olmasa da halen devam etmektedir.

-Muhasebecilik mesleğinin temsil yetkisi ile avukatların temsil yetkileri birbirlerine karıştırılmıştır. Yani hesap anlaşmazlığı ile yargı anlaşmazlığı birbirlerine karıştırılmıştır. Bu ayırım bugün artık netleşmiştir.

-Muhasebecilik mesleğini yapanların daha fazla çaba gösterememeleri, mesleğin örgütlenmesi ihtiyacının iyi anlatılamaması, hazırlanan yasa tasarılarının yeterli olamaması gibi başka nedenlerin de söz konusu olduğu belirtilmektedir.”

Ortadoğu ülkelerinde görüldüğü üzere genellikle Türkiye, muhasebe tarihinde devletçi bir ülke görünümündedir. Devlet muhasebesi devlete ait iktisadi kuruluşlarda gelişmiştir (Güvemli, 2001: 673).

3.1.4.2.2.1.2. 3568 Sayılı SM – SMMM ve YMM Kanunu

13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanıp yürürlüğe giren ve Türkiye’de muhasebe mesleğinin örgütlenmesini sağlayan 3568 sayılı kanunun gerekçesinde yer alan aşağıdaki hususlar dikkati çekmektedir (Güvemli, 2001: 683-684):

“- Devletin vergi ihtiyacı artmıştır, devletin vergi denetimi yeterli değildir. Bu yasa ile denetim artacak ve vergi geliri fazlalaşacaktır.

- Mevcut vergi sistemi karmaşık ilişkiler yaratmakta ve karmaşıklık nedeni ile vergi yükümlülere güçlükte karşılaşmaktadırlar. Onlara yasal yetkiler ile donatılan muhasebeciler yardımcı olacaklardır.

- Sermaye şirketlerinin sayıları giderek artmakta ve bunlar sermaye piyasasından yararlanmaktadırlar. Dolayısı ile bu şirketlerin denetlenmeleri gerekir. Uygulamada sermaye piyasasından yararlanan sermaye şirketlerinin bu amaca dönük olarak denetleme yetkisi bu yasa ile yapılan denetimin dışında kalmıştır.

- İngiltere 1870, Fransa 1881, Amerika Birleşik Devletleri 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949 yıllarında yasal düzenlemelerini yapmışlardır. Türkiye bu örgütlenmeyi biran önce gerçekleştirmelidir.

- Serbest muhasebecilik ve vergi danışmanlığı ile uğraşan meslek mensupları zaten vardır. Bunları düzenli ve disiplinli bir meslek örgütü içine almak gereği vardır.

- İktisadi kalkınma için gerekli kaynakların, gerekli güvenilir bilgilerin sağlanması için denetleme önem taşımaktadır ve bunun için de örgütlenmeye ihtiyaç vardır.”

Bu amaç ve ilkeler yasanın gerekçesinde yer almaktadır. Yasanın genel gerekçesinde yer alan bu amaçlar yanında yasanın birinci maddesinde yer alan amacı da belirtmek gerekir.

Madde 1: Bu kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve devlet kurumlarının yararına tarafsız bir şekilde sunmak (3568 Sayılı Kanun m.1).

Yirmi yıllık uygulama sonuçlarına bakıldığında yasanın ilk maddesinde yer alan amaçlardan daha çok yasanın genel gerekçesinde yer alan amaçlar ön plana çıkarılmış ve uygulanmıştır. Yasa, işletmelerin ülke iktisadi yapısı içinde güçlendirilmesi, çağdaş denetleme usullerine ulaşılması gibi hedeflerden ziyade Maliye Bakanlığı'na hizmet vermiştir. Bu durumu iki olgu desteklemiştir. Bunlardan ilki yasanın birçok maddesinde Maliye Bakanlığı'na atıf yapılmış olması, ikincisi ise, geleneksel olarak Türk işletmelerinde muhasebe anlayışının vergi için tutulmakta olmasıdır (Güvemli, 2009).

Yasada meslek mensupları ve görevleri aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 1: Meslek Yasasında Unvanlar ve Görevleri

Meslek Unvanı	Görevi
SM	Muhasebe Kayıt İşleri
SMMM	Denetleme ve Muhasebe Kayıt İşleri
YMM	Mali tabloların Onayı ve Denetleme

Kaynak: Güvemli, 2001: 684.

Tablo'1 de görüldüğü gibi yasada üç unvan ve üç görev belirlenmiştir. Her unvanın bir asıl işinin olduğu ve SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) ile YMM'nin (Yeminli Mali Müşavir) asıl işleri yanında önceki unvanın asıl işini yapabilmek ile görevlendirildikleri dikkati çekmektedir.

Serbest Muhasebecilerin (SM), görevi gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defter ve belgeleri tutmak, bilanço ve kar zarar tablosu beyannameleri ile

diğer beyannameleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmaktır (3568 Sayılı Kanun m.2). SM'ler genellikle Ticaret Meslek Lisesi mezunu olup iki yıllık staj sonrası sınav ile unvan almaktaydılar. Bu unvan, mevcut serbest muhasebecilerin hakları korunarak, 2008 yılında kaldırılmıştır (10.7.2008 Tarih ve 786 Sayılı Kanun).

SMMM'ler uygulamada en hızlı gelişme gösteren unvan sahipleri olmuştur. Yasanın en güçlü unvanı olmakla birlikte yüksek tahsil gerektiren adayların iki yıllık staj süreleri vardır ve sınav ile unvanı elde edebilmektedirler. SMMM'lerin temel görevi denetlemedir. Bugün 3568 sayılı yasanın uygulayıcı kitlesi SMMM'lerden oluşmaktadır. SMMM'ler işletmelerin üç aylık geçici vergi beyannamelerini ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda kendi şifrelerini kullanarak gönderirler. Yeminli mali müşavirden yararlanan kurumlar bu zorunluluğun dışındadırlar. Bu unvanı kullananların en ilginç yanı asıl görevleri olan muhasebe denetimi görevlerini yerine getirdikten sonra denetleme sonuçlarını rapor haline getirme ve imzalama yetkilerinin olmamasıdır. Sadece sermaye artırım vb. gibi işlemlerde rapor düzenleme yetkileri vardır. Bu nedenle SMMM'ler işletmelerde ya danışman olarak görev yaparlar ya da yeminli mali müşavir ile birlikte çalışırlar.

YMM'ler görevi işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi kurumların yararına tarafsız bir şekilde sunmaktır. Bu unvan Türkiye'ye özgü bir nitelik taşımaktadır. YMM'ler denetlenen kuruluşun mali tablolarını onaylar. Bu onay sadece vergi amaçlıdır ve Maliye Bakanlığı'na dönüktür. Ne var ki yaptığı onay kesin bir hüküm ifade etmez, çünkü denetlenen kuruluşu devlet vergi uzmanları da denetleyebilir ve gerekirse YMM'yi sorumlu tutabilirler.

YMM olabilmek için yüksek tahsilli olmak, on yıl serbest muhasebeci ve mali müşavir olarak çalışmak ve daha sonra sınava girerek başarılı olmak gerekmektedir. 2008 yılına kadar devlette uzman olarak on yıl çalışanlar için sınav koşulu aranmıyordu. 2008'de yasada yapılan değişiklikle herkes için sınav koşulu getirilmiştir.

YMM'lerin yılsonunda hazırlayarak Maliye Bakanlığı'na verdikleri vergi amaçlı raporlarının adı Sürekli Denetleme ve Tasdik Raporu'dur. Bu rapor ekleri ile birlikte ortalama yüz sayfayı bulur. Söz konusu raporlar, Maliye Bakanlığı'nın ihtiyacına dönük niteliktedir. Çünkü bu raporlar sadece adı geçen Bakanlığa

verilmektedir. Bu raporların hemen hemen tamamı kurumlar vergisi yükümlülerine aittir (www.gip.gov.tr, 2011).

YMM'lerin sunduğu hizmeti devletin vergi inceleme uzmanları da yapmaktadır. Bu uzmanlar devlet kadrolarında ücretli olarak çalışmaktadırlar ve sayıları yaklaşık 850 dolayındadır (www.gip.gov.tr, 2011).

Yasanın 15. maddesinde bu konudaki hükme göre kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan ilde ya da ilçede bir oda kurulabilecektir. Yine yasaya göre, bütün bu odalar bir birlik (Türkiye serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları Birliği-TÜRMOB) çatısı altında toplanmışlardır. Bu birlik Ankara'da olup, odalar illere dağılmış durumdadır (3568 Sayılı Kanun m.15).

1990-2010 Aralığında 5 yıllık dönemler itibariyle odaların ve mensuplarının sayılarındaki değişim Tablo 2'de gösterilmektedir.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Odalarının ve Meslek Mensuplarının Sayısal Gelişimi

Dönem	SM- SMMM Oda Sayısı	SM- SMMM sayıları			YMM Oda Sayısı	YMM sayıları
		SM	SMMM	Toplam		
1994-1995	65	25.085	14.282	39.367	6	2.042
2000-2001	69	28.223	25.389	53.612	6	3.147
2004-2005	70	30.095	36.036	66.161	8	3.561
2009-2010	73	21.164	57.405	78.569	8	3.858

Kaynak: www.turmob.org.tr, 2011

Tablo 2'deki rakamlar odaların toplam üye sayılarını göstermekte olup, üyeler mesleği bağımsız olarak yapanlar (çalışma kütüğüne kayıtlı olanlar) ve bağımlı olarak çalışanlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

Yasanın yürürlüğe girdiği 1989 yılından sonra odalar 1990 yılında kurulmaya başlamış olup, 1995 yılına gelindiğinde, beş yıl içinde çok hızlı bir odalaşma süreci yaşandığı dikkati çekmektedir. İlk beş yıl içinde 71 toplam oda kurulduğu ve bu odalarda 40.000'in üzerinde meslek mensubunun toplandığı görülmektedir. YMM'lerdeki artış fazla değildir. İlk beş yılın sonundaki seviyenin ancak yarısı kadar son on beş yılda artış olabilmıştır. Tablo 2'deki verilere göre meslek odalarına kayıtlı meslek mensubu sayısı, örgütlenmenin yirminci yılında 82.427'ye ulaşmıştır. Başlangıçta SM sayısı SMMM sayısından fazladır. Ancak 2000 yılı bir dönüm noktası olmuş ve SMMM sayısı hızlı bir artış göstermeye başlamıştır (www.turmob.org.tr, 2011).

Meslek mensuplarının eğitim durumları ise Tablo 3'te gösterildiği gibidir.

Tablo 3: SM ve SMMM'lerin Eğitim Durumlarındaki Gelişmeler

Dönem	Lise	Ön Lisans	Lisans	Lisansüstü	Toplam
1994-1995	14.257	2.507	22.452	151	39.367
2000-2001	14.737	4.680	33.548	647	53.612
2004-2006	16.087	5.605	42.842	1.597	66.131
2009-2010	15.766	4.863	55.672	2.255	78.569

Kaynak: www.turmob.org.tr, 2011

Tablodaki bilgilere göre ön lisans ve lise seviyesinde eğitim alanların sayısının 2000 yılından sonra durduğu görülmektedir. 1990'lı yılların başlarında Türkiye'de 250 dolayında Ticaret Meslek Lisesi ve bunlarda 100.000 dolayında öğrenci varken, yirmi yıl içinde bu sayılar 700 okul ve 250.000 öğrenciye çıkmıştır (Güvemli, 2001: 419-420).

Tablo 3'te yer alan veriler, muhasebe mesleğinin dört yıllık eğitim gören okullardan mezun olan SMMM'lerin egemenliğinde olduğunu göstermektedir. Nitekim son on beş yılda lisans eğitimi görenlerin sayısı % 147 oranında artış göstermiştir (Sanlı ve Sipahi, 2010).

Tablo 4: Bağımsız ve Bağımlı Çalışan SM ve SMMM Sayıları (2010)

Unvan	Bağımsız Çalışanlar	Bağımlı Çalışanlar	Toplam
SM	10.532	10.632	21.164
SMMM	31.831	25.574	57.405
Toplam	42.363	36.206	78.569

Kaynak: www.turmob.org.tr, 2011

Tablo 4'te yer verilen verilere göre, SM'lerin %50'si, SMMM'lerin %55'i bağımsız çalışmaktadırlar (www.turmob.org.tr, 2011).

Türkiye genelinde SM ve SMMM'lerin cinsiyetlere göre dağılımı da Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5: SM ve SMMM'lerin Cinsiyetlere göre Dağılımı (2009).

Cinsiyet	SM	SMMM	Toplam
Kadın	5.082	11.600	16.682
Erkek	25.583	36.136	61.719
Toplam	30.665	47.736	78.401

Kaynak: www.turmob.org.tr, 2011

Tablo 5'teki veriler, meslek örgütünün yirminci yılında kadın meslek mensuplarının toplam meslek mensubu içindeki payının % 39,1'e yükseldiğini göstermektedir (www.turmob.org.tr, 2011).

Tablo 6: Bağımlı ve Bağımsız Çalışan YMM Sayıları

Dönem	Bağımsız	Bağımlı	Lisans	Lisans Üstü	Toplam
1994-1995	896	1.506	1.770	632	2.402
1999-2000	1.624	1.558	2.502	680	3.182
2004-2005	1.905	1.597	2.735	767	3.502
2009-2010	2.137	1.721	2.976	882	3.858

Kaynak: www.turmob.org.tr, 2011

Mesleğin kuruluşundan beş yıl sonra 1994-1995 döneminde bağımsız çalışan YMM'lerin toplam içindeki oranı %37,3 iken bu oran 2010 yılında %55,3'e yükselmiştir. YMM'lerin üniversite mezunu olmaları gerekmele birlikte, 2010 yılında toplam YMM'lerin %22,8'inin lisansüstü eğitim aldıkları dikkati çekmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi YMM'ler bağımsız denetimi en geniş ve yaygın şekilde yapan gruptur (www.turmob.org.tr, 2011).

Tablo 7: Yeminli Mali Müşavirlerin Kadın ve Erkek Ayrımı

Dönem	Kadın	Erkek	Toplam
1999-2000	159	3.023	3.182
2004-2005	196	3.306	3.502
2009-2010	244	3.614	3.858

Kaynak: www.turmob.org.tr, 2011

3.1.4.2.2.2. Tekdüzen Hesap Planı ve Tektip Mali Tablolar Denetimi

Türkiye'de sistemli ve belirli bir hesap planına dayalı ilk muhasebe uygulaması Sümerbank tarafından 1930'lu yıllarda gerçekleştirilmiştir. 1972 yılında yürürlüğe giren "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Hesap Sistemleri", 1977 yılında KİT'ler için yürürlüğe giren "Maliyet Muhasebesi İlkeleri", 1987 yılından itibaren Türkiye'de faaliyet gösteren bankalar için Türkiye Bankalar Birliği'nce hazırlanmış "Tek Düzen Hesap Planı", "Bankalar Mevzuatı", TCMB (Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası) düzenlemeleri içinde yer alan kurallar, Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın Sigorta ve Reasürans şirketleri için yayınladığı "Tek Düzen Hesap Planı" ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan şirketler için 1989 yılı başında yayınlanan SPK Tebliği yayımlanmıştır (Yılmaz, 1994: 41-42). Bu çalışmaların tamamı sınırlı işletme grubunu kapsamaktadır. Bu sınırlı işletme grupları dışında kalan işletmeler için uyulması gereken muhasebe

ilkelerine ilişkin düzenlemeler ise ilk olarak 1992 yılında gerçekleştirilmiştir. Şöyle ki, 1990'lı yıllarda bağımsız denetimi yapacak meslek örgütlenmesi oluşturulurken, bir yandan da denetimin dayanağı olan muhasebe düzeni ile ilgili yasal düzenlemeler gündeme geliyor ve Türkiye'de ilk kez tekdüzen hesap planından bahsediliyordu (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete). Tek düzen hesap planı 1994 yılında yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmıştır. Bu yasal düzenlemede denetim açısından önem taşıyan muhasebe politikaları aşağıdaki gibidir:

1. Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak açıklanmış ise bunların açıklanması yeter sayılır ve istenmez.
2. İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulanmasını yönlendirmelidir.
3. Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.
4. Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarla belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.
5. Mali tablolar, dönemler itibarı ile karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.
6. Mali politikalarda, ilgili dönemde önemli değişiklik yapacak bir değişiklik oluşturulmuş ise, durum nedenleri ile açıklanmalı ve mali tablolara etkileri belirtilmelidir.

Yasal düzenlemede yedi mali tablo benimsenmiştir. Bunlar: Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Özkaynaklar Değişim Tablosu'dur. Muhasebe denetiminde bilanço düzenleme ilkeleri ve gelir tablosu ilkelerinin de oldukça önem taşıyan iki husus olduğunu belirtmek gerekir.

3.1.4.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu ve Sermaye Piyasasına İlişkin Denetim

3.1.4.2.3.1. Menkul Kıymetler Piyasalarının Tarihçesi, SPK ve İMKB

Avrupa'da yaşanan sömürgecilik hareketleri ve sanayi devrimi büyük anonim şirketlerin ortaya çıkmasına ve bunların halka açılmasına yol açtığından, Türkiye'de yaşayan azınlıklar ve yabancı tacirler bu şirketlerin tahvil ve hisse senetleriyle

ilgilenmeye başlamışlardır. Daha sonra Tanzimat hareketinin de etkisiyle Türkler de bu konuya ilgi göstermişlerdir. Dışarıdan alınan kıymetlerin el değiştirmesi kısa zamanda Türkiye’de de bir piyasa oluşturmuştur, buna da Galata bankerleri ön ayak olmuşlardır. 1854 Kırım Savaşı dolayısıyla çıkarılan borçlanma tahvilleri, bunu takiben devletin çeşitli vesilelerle çıkardığı tahviller, Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı şirketlerin meşrutiyetten sonra da yerli şirketlerin tahvil ve hisse senetleri piyasada alınıp satılmıştır (Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Kılavuzu, 2003: 4).

Menkul kıymetlerin alım satım işleriyle uğraşan banker ve sarraflar bir araya gelerek, Galata Borsası’nı kurmuşlar ve bu borsayı 1874 ve 1907 yıllarında çıkartılan Borsa Nizamnameleri ile düzenlenmeye çalışmışlardır. 1929 yılında çıkarılan 1447 sayılı Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsaları Kanunu, Türkiye’de sermaye piyasası ile ilgili olarak yapılan ilk düzenleme olmuştur (Tokay, 1987: 149-150).

Sermaye Piyasası Kurulu’nun 28.7.1981 tarih ve 2499 sayılı yasa ile kurulduğu bilinmektedir. Kurul, mali özerkliğe sahip, düzenleyici bir kurum olarak ve Başbakanın görevlendireceği bir Devlet Bakanı’na bağlı olarak oluşturulmuştur. Yasanın iki amacı vardır. Bunlardan ilki sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamak; ikincisi de tasarruf sahiplerinin, yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını temin etmektir. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nın 1985 yılının sonunda kurulduğu ve 1986 – 1987 yıllarında aktif hale geçebildiği bilinmektedir. Ayrıca Borsa’ya pay senetlerini kote eden kuruluşların bağımsız denetime tabi tutulmalarının 1988 yılında başladığı görülmektedir.

Bu tarihlerden sonra sermaye piyasası ile ilgili gelişmeler hızlanmıştır. 1989 yılında Takas ve Saklama Merkezi kurulmuş; 1991’de Tahvil ve Bono Piyasası açılmış; aynı yıl ilk menkul kıymetler yatırım ortaklığı pay senetleri halka arz edilmiş; 1994 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda günlük işlem seansı ikiye çıkarılmış; 1995 yılında İstanbul Altın Borsası faaliyete geçmiş; 1996 yılında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ yayınlanmış; 1998 yılında ilk derecelendirme kuruluşu ortaya çıkmış; 2001 yılında Vadeli İşlemler ve Opsiyon Borsası kuruluşuna ilişkin yasal düzenleme yapılmış; 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu hale getirilmiş; 2005 yılında Konut Finansmanı Yasa Tasarısı (mortgage) hazırlanmış;

2006 yılında Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Denetim Standartları yayımlanmış; 2008 yılında Halka Açık Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Tebliği ve Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği yayınlanmış; 2009 yılında Varlık Teminatlı Menkul Kıymetlere İlişkin Esaslar Tebliği yürürlüğe girmiş; 2010 yılında da Türkiye Sermaye Piyasası Danışma Konseyi oluşturulmuştur.

3.1.4.2.3.2. Sermaye Piyasasına Yönelik Denetim

Sermaye Piyasasına yönelik bağımsız denetim ile ilgili ilk yasal düzenlemenin, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ile 1987 yılında yürürlüğe girdiği görülmektedir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Yönetmeliği, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete). Yönetmelikte bağımsız denetlemeden beklenenler aşağıdaki gibidir:

1. Ortaklıkların (pay senetleri borsaya kota edilmiş şirketler) ve yardımcı kuruluşların (yatırım ortaklıkları gibi) hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından denetlenmesi,
2. Denetlemenin, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre yapılması,
3. Denetleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespitinin ve rapora bağlanmasının sağlanması,
4. Denetlemenin, genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygunluk yönünden, defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılması.

Bu yasal düzenleme, Türkiye'de bağımsız muhasebe denetlemesine ait ilk düzenlemelerden olduğu için önem taşımakta olup, bağımsız denetleme esaslarının o zamanın anlayışı çerçevesinde oldukça ileri düzeyde olduğu dikkati çekmektedir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (2006), 17 eki bulunan, 44 maddeden oluşan geniş bir yasal düzenlemedir. Türkiye'de bugün bağımsız muhasebe denetiminin sermaye piyasasına dönük nitelik taşıyan uygulaması halen bu yasal düzenleme ile (Seri X, No. 22 Sayılı. Değişiklikler: 23, 24, 25) yapılmaktadır.

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının özellikleri: Anonim Şirket halinde kurulurlar, pay senetleri ada yazılıdır. Ortakları SMMM veya YMM unvanını almış olmalıdırlar. Sermayenin %51'i sorumlu ortak baş denetçilere ait olmalıdır. Sadece

bağımsız denetim mesleğinde faaliyette bulunmalıdırlar. Organizasyon ve teknik donanımları yeterli olmalıdır. Mesleki sigortaları bulunmalıdır.

Denetçilerin, SMMM veya YMM unvanının yanı sıra, sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine de sahip olmaları gerekmektedir. Sorumlu ortak baş denetçilerin, en az 2 yıl süreyle kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında denetçi, kıdemli denetçi, baş denetçi olarak çalışmış olmaları gerekmektedir. Bağımsız denetçilerin dürüst ve bağımsız olmak zorunlulukları vardır. Bağımsız denetçiler mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek, bu niteliklerini etkileyebilecek müdahalelere imkân vermemek zorundadırlar. Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini raporlarında açıklıkla belirtmek zorundadır.

Bağımsız denetime tabi olan kuruluşların başlıca sorumlulukları şunlardır: Denetlenen kuruluş, denetimden sorumlu olacak iki kişiden oluşan bir komite kurar. Bu komite ortaklığın muhasebe sisteminden, finansal bilgilerin kamuya açıklanmasından, iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumludur. Bu komite yılda en az üç kez toplanır ve çalışmalarını yönetim kuruluna sunar. Finansal tabloların ve raporların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ve doğruluğundan işletmenin yönetim kurulu sorumludur. Yönetim kurulu ayrıca finansal tablo ve raporları imzalamakla yükümlü olan görevlilerin gerekli bilgilere ulaşmalarını sağlamakla yükümlüdürler.

Sermaye Piyasasına Yönelik Bağımsız Denetimin Usul ve Esasları şöyledir: Bağımsız denetimi yürüten ekibin sorumlusu olan ortak baş denetçi mesleki standartlara, yasal düzenlemelere uygun iş yapılmasını, bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol yöntemlerinin kullanımını, gerçeği yansıtan bağımsız denetim raporu düzenlenmesini, denetimde kalitenin önemini göz önünde tutar ve etik kurallar olarak dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, titizlik, güvenilirlik ilkelerine dikkat eder.

3.1.4.2.3.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

12 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan Kanun'un ek 1. maddesi uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 07.03.2002'de, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu muhasebe standartları saptamak ve yayınlamak amacıyla faaliyete geçmiş, bundan

böyle Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'in görevlerini de devralmıştır (Başpınar, 2004: 51). Dolayısıyla TMSK, denetlenmiş mali tabloların sunumunda; mali tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere kurulmuştur.

Kurul, 2010 yılında da Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'yi yayınlamıştır (IFRS, 2010). Bu yayında TMS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41 yer almaktadır. Bu standartlar, numaraları farklı olsa da, UFRS'lerden alınmış olup, UFRS'lerde değişiklik oldukça yenilenmektedir. 2010'da TMS, halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketlerinin denetlenmiş mali tablolarında kullanılmaya başlanmıştır.

3.1.4.2.3.4. Finansal Tablo ve Raporların Denetimi

Bağımsız denetimin bazı çalışmaları yürütebilmesi için işletmeler tarafından düzenlenecek mali tabloların hazırlanmasında uluslararası kurallara dikkat edilmesi ve işletmelerin uygun bir kayıt düzenine sahip olmaları gerekmektedir. SPK bu ihtiyaçları karşılamak üzere Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun hareket edilmesi hususunda 2008 yılında gerekli yasal düzenlemeyi yapmıştır (Seri: XI, No: 29). Bu yasal düzenlemenin amacı, kamunun zamanında, yeterli ve doğru bir şekilde aydınlatılmasını temin etmek üzere işletmeler tarafından düzenlenecek finansal raporlar ile bunların hazırlanmasını ve sunulmasını sağlamaktır.

İşletmeler (ihraç ettiği sermaye piyasası araçları borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, bağlı ortaklıklar), Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayarak ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle sözü edilen standartlara göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda benimsenen standartlara aykırı olmayan TMSK tarafından yayınlanan TMS'ler esas alınır (Seri: XI, No: 29, m.5).

3.1.4.2.3.5. SPK'dan Yararlanan ve Denetim Yetkisi Alan Kuruluşlar

SPK yasal düzenlemelerine göre kamuya dönük bağımsız denetimden yararlanan üç tür şirket vardır. 2010 yılı sonu itibarı ile bağımsız denetlemeden yararlanan şirketler ve bağımsız denetim yetkisi alan şirketlere ilişkin sayısal veriler tablo 8'de gösterilmiştir (www.spk.gov.tr, 2010).

Tablo 8: Kamuya Dönük Bağımsız Denetimden Yararlanan ve Denetimi Yapmakla Yetkili Kuruluşlar

Kurum türü	Sayı
Aracı Kurumlar:	103
Halka Açık Şirketler:	572
Payları Borsada işlem görenler	348
Payları Borsada işlem görmeyenler	224
Yatırım Fonları:	77
Yabancı yatırım fonları	54
Portföy yönetim şirketleri	23
Toplam	752
Bağımsız Denetim Şirketi Sayısı	100

Kaynak: spk.gov.tr, 2010

Tablo 8'deki veriler, Türkiye'de son yirmi yıl içindeki gelişmeler sonucunda, 750 dolayında şirketin sermaye piyasası düzenlemeleri gereği bağımsız denetim hizmetlerinden yararlandığını, kamuya dönük sermaye piyasası düzenlemelerine göre denetim yapma yetkisi almış bağımsız denetim şirketi sayısının ise 100'ü bulunduğunu göstermektedir.

3.1.4.2.4. BDDK ve Finansal Piyasalarda Denetim

3.1.4.2.4.1. Bankacılık Denetiminin Tarihçesi

Türkiye'de bankacılık sektörü 19.yüzyılda gelişmeye başlamış, 20. yüzyılın başlarında yabancı sermayeli bankalar çoğalmıştır. Bugün mevcut büyük bankaların çoğu Cumhuriyet ile birlikte kurulan ve gelişen bankalardır. Cumhuriyetin kurulması ile birlikte ulusal bankacılığın gelişmesi için devletin önlem aldığı görülmektedir. Bankacılık denetiminin başlıca amacı bankaya mevduat yatıran tasarruf sahibinin korunmasıdır. Bu amacın gerçekleştirilmesi, yani tasarruf sahibinin haklarının korunması için Cumhuriyet hükümetlerinin ilk önlemi 1933 yılında *Mevduatı Koruma Kanunu* ile yapılmıştır (30.5.1933 tarih ve 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu). Bu kanuna göre bankalar, şubelerinde tasarruf sahiplerinin açtıkları tasarruf mevduatı hesaplarındaki tutarların bir kısmını Merkez Bankası'na karşılık olarak yatırıyorlar ve bu tutar tasarruf sahiplerinin güvencesi olarak tutuluyordu. Bankanın iflası durumunda Merkez Bankası'ndaki bu tutar tasarruf sahibine öncelikle ödeniyordu. Başlangıçta düşük olan bu karşılığın 1936'da %40, 1958 yılında %50'ye yükseldiği görülmektedir

Bu karşılıkların Merkez Bankası'ndan alınarak özel bir fonda toplanması 1983 yılında gerçekleşmiş ve bugün de varlığını sürdüren Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

(TMSF) kurulmuştur (Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, 70 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname). Bu fon, başlangıçta Merkez Bankası tarafından yönetilmiş, daha sonra yönetimi inceleme konusu Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) devredilmiştir.

Bu denetim, bankacılık kanunu çerçevesinde Bankalar Yeminli Murakıpları kanalı ile yürütülmüştür. Bankalar Yeminli Murakıpları'nın yaptıkları denetim, yasal düzenlemeler çerçevesinde halen devam etmektedir (22.07.2006 tarih ve 26236 sayılı Resmi Gazete).

2001-2002 Ekonomik krizi henüz ortaya çıkmamışken, 1999 yılında Bankalar Kanunu'nun yenilendiği ve 4389 sayılı yeni Bankalar Kanunu'nun yürürlüğe girdiği görülmektedir (4389 sayılı Bankalar Kanunu). Bu kanun ile bankacılık kesimi ile tek bir düzenleyici ve denetleyici kurumun, yani BDDK'nın, ilgilenmesi esası benimsenmiştir.

3.1.4.2.4.2. BDDK'nın Kuruluşu ve Gelişimi

BDDK, 1999 yılında 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuş ve 2001-2002 ekonomik krizi ve sonrasında bankacılık kesimine dönük etkin rol oynamıştır. 2005 yılında yeniden hazırlanarak yürürlüğe konulan ve bugün de geçerliliğini sürdüren Bankalar Kanunu'nda BDDK'nın görevleri: “...*finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanması, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışması, mali sektörün gelişmesi, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunması*” biçiminde sıralanmaktadır (5411 sayılı Bankacılık Kanunu, m.93).

Bankacılık Kanunu'nda, bankalarda bağımsız denetim yapacak kuruluşların BDDK tarafından belirleneceği belirtilmekte ve “*bağımsız denetim kuruluşlarının bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek ya da yöneticilerin kanun ve esas sözleşmeyi ihlal etmiş olduklarını gösteren hususları tespit ederse durumu kuruma bildirir*” hükmü yer almaktadır.

Bankacılık alanında bağımsız denetimin düzenlenmesi, bankaların öteden beri kamusal sorumluluğu bulunan işletmeler olarak değerlendirilmesi nedeniyle sermaye piyasalarında olduğu gibi önem ve özellik arz eden bir husus olagelmıştır. Ülkemizde bankacılık sisteminin düzenlenmesi ve denetiminden sorumlu otorite olarak BDDK'nın oluşturulması sonrasında bankacılık alanında bağımsız denetimin düzenlenmesi bu kurumumuzun yetki alanı içerisinde belirlenmiştir.

Mevcut durumda, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na dayanılarak, bankaların bağımsız denetimi düzenlenmiş bulunmaktadır. 5411 sayılı Kanun'dan alınan yetkiyle, faktoring, finansal kiralama ve finansman şirketlerine ilişkin olarak daha önce Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılan gözetim ve denetim yetkisi BDDK'ya bırakılmış ve bu şirketlere yönelik bağımsız denetimin de yine bankacılık düzenlemeleri çerçevesinde gerçekleştirileceği tespit edilmiştir. Bankacılık mevzuatı uyarınca, bağımsız denetim faaliyetinde bulunma şartlarını taşıyan kuruluşlar başvuru üzerine BDDK tarafından yetkilendirilmektedir. Mevcut durumda bankalarda bağımsız denetim yapma yetkisine sahip 43 adet kuruluş bulunmaktadır (Okur, 2007: 9-10).

Bağımsız denetime ilişkin bankacılık mevzuatında, bağımsız denetimin yürütülmesi, amaç ve kapsamı, kuruluşlar nezdinde uygulanacak yaptırımlar hakkında ayrıntılı belirlemeler yapıldığı görülmektedir. Ayrıca BDDK'nın söz konusu kuruluşlar nezdinde denetim yapma yetkisi de bulunmaktadır. 2002 yılında, söz konusu dönem öncesinden başlayarak bankacılık sisteminde yaşanan ve bir takım bankaların faaliyetlerine el konulması sonucunu doğuran süreçte, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin kalitesinin tespiti amacıyla, "özel denetim" adı altında, literatürde meslektaş gözüyle inceleme olarak adlandırılan bir yöntemle başvurularak, bankacılık alanında bağımsız denetim yapma yetkisi bulunan kuruluşların, birbirlerinin çalışmalarını incelemeleri yönünde kısa süreli bir uygulamaya da başvurulmuştur. Ancak mevcut durumda, bağımsız denetim kalitesinin tespitine yönelik olarak söz konusu uygulamaya son verilmiştir (Okur, 2007: 11).

Türkiye son yirmi yılda (1990-2010) üç iktisadi kriz yaşamıştır. Bu iktisadi krizlerden ilki 1994 krizidir, ikincisi 2001 krizidir, üçüncüsü de 2008-2009 krizidir. Bu krizlerden ilk ikisinin arasında (1994-1999 yılları arasında on bir bankaya devletçe el konulmuştur). Bankacılık Kanununa (4389 Sayılı Bankalar Kanunu), bağlı olarak Yönetmelik (BDDK Yönetmeliği) ile BDDK oluşturulmuş ve bu kurumun yetki verdiği denetleme şirketleri kanalı ile bankaların ve finans kurumlarının kamuya dönük bağımsız muhasebe denetimi başlamıştır.

1999'dan önce bankacılık kesimi başta Hazine Müsteşarlığı olmak üzere T.C. Merkez Bankası ve öteki kamu kuruluşları tarafından denetleniyordu. BDDK'nın oluşturulması ile bankacılık kesiminin tek elden denetimi sağlanmıştır.

Tasarruf sahiplerinin haklarının korunması ve kredi sisteminin işlerliğine yönelik çalışmaların yerine getirilebilmesi için kurumun yetki verdiği denetim şirketleri finans kurumlarının mali tablolarını ve raporlarını denetlemektedirler. Bu denetim de kamuya dönük nitelik taşımaktadır. Ancak SPK'nın denetiminde olduğu gibi, bu yasal düzenlemelerle denetlenen şirketlerin Maliye Bakanlığı'na dönük olarak vergicilik açısından da YMM'ler tarafından denetlenmesi, isteğe bağlı olsa da, söz konusudur. Yani çift denetleme vardır.

2010 yılı itibarı ile bu bağımsız denetleme kapsamında Türkiye'de 49 Banka; 35 Finansal kiralama şirketi; 11 Finansman şirketi; 76 Faktoring şirketi yetki verilmiş 40 denetleme şirketi tarafından denetlenmiştir (www.bddk.org.tr, 2011).

3.1.4.2.4.3. Bankaların Denetiminde Uyulacak Usul ve Esaslar

Bağımsız Denetime İlişkin Genel Esaslar Şunlardır:

1. Bağımsız denetim, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla, kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir.
2. Defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütüleceği belirtilmektedir.
3. Bankanın bağımsız denetim sözleşmesi imzaladığı bağımsız denetim kuruluşunun sorumlu ortak baş denetçisi başkanlığındaki bir ekip tarafından yapılacağı öngörülmektedir.
4. Denetçilerin gizli dahi olsa bankaların tüm defter, kayıt ve belgelerini inceleyebilecekleri ve denetim işlemleri ile ilgili tüm bilgileri banka yönetiminden talep edebilecekleri hükümleri yer almaktadır.
5. Yetkili denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin faaliyetlerini yürütürken gösterecekleri mesleki özen ve titizlik ile birlikte bağımsızlıklarına, doğruluk ve tarafsızlıklarına, gizliliğe, mesleki şüphencilığe, mesleki itibarın zedelenmemesine ve mesleki yeterliliğin kazanılmasına ve korunmasına dair tüm sorumluluklar olduğu belirtilmektedir.
6. Bağımsızlık, yetkili denetim kuruluşlarının ortaklarının, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, denetçileri ile yöneticilerinin ve istihdam ettikleri bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini doğruluk, tarafsızlık ve mesleki

şüphencilik ilkeleri çerçevesinde yürütmelerini sağlayacak davranışlar ve anlayışlar bütünü olarak ortaya konulmaktadır.

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi: Yetkilendirilecek kuruluşun ortakları SMMM ya da YMM'lerden oluşacaktır; denetçilerin tam gün çalışmaları ve bankalarda ortaklıklarının bulunmaması gerekmektedir; denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracak bir durumlarının olmaması aranmaktadır.

Bağımsız Denetim Raporları ve Bağımsız Denetçi Görüşü: Sermaye Piyasasına dönük bağımsız denetim raporlarında olduğu gibi finans sektörünün bağımsız muhasebe denetiminde de raporların olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınma, şartlı görüş, olumsuz görüş içermeleri söz konusudur.

3.1.4.2.4.4. Denetimden Yararlanan Kuruluşlar

BDDK'nın bağımsız denetlemelerini yönlendirdiği finansal piyasalarda çalışan dört grup kuruluş vardır. Bu finans sektörü kuruluşları ile bunların bağımsız muhasebe denetimlerini yapmak yetkisi bulunan denetleme kuruluşları, 2010 yılı sonu itibarı ile Tablo 9'da gösterilmiştir (www.bddk.gov.tr, 2011).

Tablo 9: Finans Sektörü Kuruluşları ve Bunları Denetleme Yetkisi Olan Denetim Şirketleri

FİNANS SEKTÖRÜ KURULUŞLARI	n
Bankalar	49
Kamu kalkınma ve yatırım bankaları	4
Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Yönetimindeki bankalar	2
Özel yatırım bankaları	5
Yabancı yatırım bankaları	4
Kamu mevduat bankaları	3
Özel mevduat bankaları	10
Yabancı mevduat bankaları	11
Mevduat toplayan yabancı banka şubeleri	6
Katılım bankaları	4
Finansal kiralama şirketleri	35
Faktoring şirketleri	76
Finansman şirketleri	11
T O P L A M	171
Yetkili Bağımsız Denetim Şirketi	40

Kaynak: www.bddk.gov.tr, 2011

Tablo 9'daki veriler, BDDK'nın bağımsız denetimini yönlendirdiği kurum sayısının, 2010 yılı sonu itibarı ile 171 olduğunu göstermektedir. 171 sayısına karşılık yetkili denetim şirketi sayısı ise 40'dır. Bu verilere göre yetkili bağımsız

denetim şirketi başına, bu denetimden yararlanacak dört şirket düşmektedir (www.bddk.gov.tr, 2011).

3.1.4.2.5. Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Denetimi

3.1.4.2.5.1. Tarihi Gelişimi

Sigorta Denetleme Kurulu, 21.12.1959 tarih ve 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nun 30. maddesi gereğince Türkiye'de sigortacılık faaliyetinin düzenlenmesi ve denetlenmesiyle görevli olarak Sigorta Murakabe Kurulu adıyla 1963 yılında kurulmuştur (Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Yönetmeliği, m.3). Bu Kurul, 1994 yılında Sigorta Denetleme Kurulu adını almış ve Hazine Müsteşarlığı bünyesinde bir denetim birimi olarak sigortacılığın denetimine dönük faaliyetlerini sürdürmeye devam etmiştir. Kurul'da devletçe sigorta şirketlerini denetlemek üzere denetim kadroları vardır. Bu kadrolar denetleme uzmanı, denetleme uzmanı yardımcıları ile sigorta denetleme aktüer ve yardımcılarında oluşmaktadır (Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Yönetmeliği, m.6).

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve 4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığı kanununa göre, bu kurul, Türkiye'de faaliyet gösteren sigorta ve ikili sigorta şirketlerinin sigortacılık işlemlerinin denetimini yapmakla görevlidir. Burada ifade edilen muhasebe denetimidir, yani muhasebe kayıt ve belgeleri üzerinde yapılan denetimdir

3.1.4.2.5.2. Usul ve Esasları

Sigorta Denetleme Kurulu, sigorta şirketlerini iki yönden denetlemektedir. Birincisi kendi denetim kadroları kanalı ile yapılan denetim, ikincisi ise denetim şirketlerine yetki vererek yaptırdığı bağımsız muhasebe denetimidir. Bu denetimle ilgili özel bir yönetmelik yayınlanmış ve yönetmeliğin amacı şu şekilde açıklanmıştır: *“Sigorta Denetleme Kurulu'nun kuruluş amacı, Sigorta Murakabe Kanunu ile diğer kanunların özel sigortacılıkla ilgili hükümlerinin ve her türlü sigortacılık işleminin denetimini gerçekleştirmek; sigorta şirketlerinin varlıkları, alacakları, özkaynakları, borçları ile kar ve zarar hesapları arasındaki ilgi ve dengelerin ve mali bünyelerini etkileyen diğer tüm unsurların inceleme, araştırma, tespit ve tahlilini yapmak ve bu suretle sigortacılıktan beklenen faydanın sağlanması için sistemin devamlılığının korunması ile ekonomik kalkınmanın gereklerine göre sigortacılığın daha etkin rol almasını sağlamaktır”* (Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Yönetmeliği, m.5).

Bağımsız Denetimin Esasları: Şirketlerin hesap ve kayıt düzeninin, ilgili yasal düzenlemelere uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde mali tablolar denetlenir ve rapora bağlanır. Defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan işletmelerle hesap mutabakatı sağlanarak bağımsız denetim yapılır. Hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerinin, hesap ve kayıt düzenine ilişkin iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği de bu kapsamda incelenir. Yılları itibarı ile mali tablolar tam kapsamlı olarak tüm denetim teknikleri kullanılarak denetlenir. Birleşme, bölünme, tasfiye hallerinde özel denetim yapılabilir, vergi amaçlı denetim bunun dışındadır (08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete).

Bağımsızlık ve Mesleki Özen: Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Denetçi, tarafsızlığını etkileyebilecek müdahalelere imkân vermemelidir. Denetçiler denetim sürecinin her aşamasında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadır. Mesleki özen ve titizlik, denetçinin vereceği önemi, göstereceği dikkat ve çabayı ifade eder. Gösterilecek özenin ölçütü, denetim ilkelerine ödünsüz uyulmasıdır. Denetçi, tarafsız ve objektif olmak, yeterli sayıda kanıt toplamak, kanıtları değerlendirmek, bulguları çalışma kâğıtlarında göstermek, dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak zorundadır. Denetim kalitesini artırmak için, gizlilik ve profesyonel davranış ilkelerine uyulması, denetimin yeterli teknik bilgi, yetenek ve beceri ile yapılması esastır (08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete).

3.1.4.2.5.3. Denetimden Yararlanan Kuruluşlar

Tablo 10'da yer alan bilgilere göre, denetlenen sigorta şirketi sayısının yetki alan denetim şirketi sayısından fazla olduğu dikkati çekmektedir. Bunun nedeni, aynı bağımsız denetim kuruluşunun, Maliye Bakanlığı'nın ve Sermaye Piyasası'nın denetlemelerini de yapmakta olmasıdır. Denetim standartlarının benzer olması aynı denetim kuruluşunun değişik iş konularındaki şirketlerde de denetim yapabilmesini mümkün kılmaktadır. Öte yandan belirtmek gerekmektedir ki, vergisel denetim, öteki denetim yaptıran devlet kurumlarında olduğu gibi burada da ayrılmış ve yasal düzenlemelerde bu ayrılık belirtilmiştir. Bu durum, sigorta şirketlerinde de iki denetime sebep olmaktadır. Birisi sigortacılığa dönük denetim, diğeri de Maliye Bakanlığı'na dönük vergisel denetimdir.

Tablo 10: Sigortacılığa Dönük Denetleme Gören Şirketler ve Denetim Yetkisi Olan Bağımsız Denetim Kuruluşları

Denetlenen Şirketler	S a y ı
Hayat dışı sigorta şirketleri	34
Hayat sigorta şirketleri	8
Emeklilik şirketleri	15
Milli Reasürans şirketi	1
T O P L A M	58
Yetki Almış bağımsız Denetim Şirketi	35

Kaynak: www.hazine.gov.tr, 2011

3.1.4.2.6. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Yaptığı Denetim

3.1.4.2.6.1. EPDK' nın Kuruluşu

2001'de yürürlüğe giren 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 4. maddesi ile Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) kurulmuştur. Kurum, yetkilerini Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kanalı ile kullanmaktadır. Kurul, bir başkan, başkan yardımcısı ve dokuz üyeden müteşekkildir. Kurulun görevi, elektrik piyasasında faaliyet gösteren iletim, üretim ve dağıtım şirketlerinin güvenlik standartları ve şartlarını tespit etmek, uygulanmasını sağlamak ve bu şirketlere lisans vermek ve lisans verilen işletmelerin denetimini yapacak bağımsız denetim şirketlerini yetkilendirmek.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, Elektrik Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Ama Petrol Piyasası Kanunu ile Petrol piyasasının düzenlenmesi konusunda da faaliyet göstermektedir. Petrol Piyasası Kanunu'nun 14. maddesinde, Kurul'un "*Kurum piyasa faaliyetlerini kendi personeli ile veya kamu kurum ve kuruluşları ile özel denetim kuruluşlarından hizmet alımı yoluyla denetime tâbi tutar*" (5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu, m.14). İfadesi yer almaktadır.

Petrol piyasasında bağımsız denetimi yapılan kuruluşlar şunlardır: Madeni yağ şirketleri, Depolama şirketleri, İletim şirketleri, Petrol akıtma işi yapan şirketler, Dağıtım yapan şirketler, Rafine yapan şirketler, Serbest kullanıcı izni alan şirketler, İşleme lisansı alan şirketler, Bayilik lisansı verilen şirketler ve Taşıma işi yapan şirketler.

Elektrik piyasasında bağımsız denetimi yapılan kuruluşlar şunlardır: Otoprodüktör şirketleri, Toptan satış şirketleri, Elektrik üretim tesisleri, Perakende satış yapan şirketler, Dağıtım şirketleri, Organize sanayi bölgelerinde dağıtım yapan şirketler.

3.1.4.2.6.2. Usul ve Esasları

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, enerji piyasası kuruluşlarının bağımsız denetiminin yapılması esaslarını belirlemek üzere yönetmelik yayınlamıştır. Sözü edilen yönetmelikte bağımsız denetimin amacı şu şekilde belirtilmektedir: “...*enerji piyasasının güvenli ve rekabet koşulları içinde gelişmesini sağlamak üzere, şirketlerin faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlem, hesap ve mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri...raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve sahip oldukları lisansın tabi olduğu koşullara uyulma durumunun tespiti...*” (EPDK Yönetmeliği, m.5).

Bağımsız Denetimin Esasları: İşletmenin faaliyet ve uygulamaları ile işlem, hesap ve mali tabloların denetlenmesi, kurulca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni, mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler göz önünde tutularak denetlenmenin yapılması, İşletmenin, sahip olduğu lisansın özel ve genel hükümlerine uygunluğunun incelenmesi, hesap, işlem ve kayıtları ile mali raporlarının doğruluğu, gerçeği dürüst biçimde yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması, denetlemenin, defter, kayıt ve belgeler üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü kişilerle hesap mutabakatı sağlanarak yapılmasıdır. Üç tür denetim söz konusudur. Bunlar sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetimdir (www.epdk.org.tr, 2011).

Bağımsız Denetim Sözleşmesi ve Denetim: Denetlenen kuruluş, yeterli imkânlarla sahip olduğunu belirlediği denetim şirketi ile denetleme sözleşmesi imzalar ve denetim şirketi bu sözleşmenin kopyasını Nisan ayı sonuna kadar Kurul’a gönderir. Sözleşmede denetlemeden sorumlu olan baş denetçi, ortak baş denetçi, kıdemli denetçi ile bunların yedekleri ve yardımcılarının adları yer alır. Denetim şirketi, mali tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi halinde sözleşmeyi, Kurul’dan onay alarak feshedebilir. Denetlenen işletme de haklı neden göstererek sözleşmeyi Kurul’un onayını alarak feshedebilir. Denetçi, yasal düzenlemelere aykırılığı, hata ve hileleri ortaya çıkaracak bir yaklaşımı benimsemelidir. Denetlenen işletmenin, tüm bilgi ve belgeleri denetçi için hazır duruma getirme sorumluluğu vardır. Denetim şirketi ve denetçiler, denetim çalışmalarında tarafsızlıklarına şüphe düşürecek davranışlardan kaçınırlar. Bağımsız denetim raporu, olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş, bir de görüş bildirmekten kaçınma şeklinde olabilir (www.epdk.org.tr, 2011).

3.1.4.2.6.3. Sayısal Veriler

Enerji piyasasında bağımsız denetim iki alanda söz konusudur bunlar: Elektrik ve Petrol Piyasasıdır. Bundan dolayı bu iki piyasa ayrı ayrı ele alınarak bağımsız denetim yapılan işletmelerin sayısal verileri tespit edilecektir.

Tablo 11: Elektrik Piyasasında Lisans Alan ve Bağımsız Denetime Tabi Olan İşletmeler

İş konuları	Sayı
Üretim lisansı verilen şirketler	1.019
Otoprodüktör lisansı verilen şirketler	210
Toptan satış lisansı verilen şirketler	101
Dağıtım lisansı verilen şirketler	21
Organize sanayi bölgesinde dağıtım lisansı verilen şirketler	127
Perakende satış lisansı verilen şirketler	21
T O P L A M	1.499

Kaynak: www.epdk.org.tr, 2011.

Tablo 12: Petrol Piyasasında Lisans Alan ve Bağımsız Denetime Tabi Olan İşletmeler

İş Konusu	Sayı
Depolama lisansı alan şirketler	102
Madeni yağ lisansı alan şirketler	282
Serbest kullanıcı lisansı alan şirketler	53
Akıtma tesisi lisansı alan şirketler	68
İletim lisansı alan şirketler	22
Rafineri lisansı alan şirketler	6
İşleme (biodizel) lisansı alan şirketler	44
Dağıtım lisansı alan şirketler	53
Bayilik lisansı alan şirketler	15
Taşıma lisansı alan şirketler	116
T O P L A M	761
Bağımsız denetim şirketi sayısı	83

Kaynak: www.epdk.org.tr, 2011.

Tablo 11 ve 12'den görüldüğü gibi, Enerji Bakanlığı'na bağlı Enerji Piyasası Kurulu'nun lisans verdiği elektrik ve petrol piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin toplam sayısı $(1.499+761) = 2.260$ 'tır. Bu işletmelerin bağımsız denetimini yapmakla yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu sayısı ise 83'tür.

Yani yaklaşık olarak her bağımsız denetim kuruluşu ortalama 27 işletmeyi denetlemektedir.

3.1.4.2.7. Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetim

Türkiye’de, 1850 tarihli “Kanunname-i Ticaret Yasası”nın yürürlüğe girmesiyle muhasebe uygulamalarının belirli bir düzene kavuştuğu görülmüştür. Bu yasa 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu’nun bir tercümesi olup, tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterler hakkında hükümler getirmiştir (Tokay, 1987: 121).

1926’da yürürlüğe giren 865 sayılı “Ticaret Kanunu”, Alman ticaret kanunundan alındığı için bu kez uygulamalarda Alman kaynaklarının etkisi görülmeye başlanmıştır (Tokay, 1987: 122).

1957’de 6762 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) yürürlüğe girmiş ve bu yasanın hazırlanmasında da, İtalyan ve Alman mevzuatlarının, İsviçre Borçlar Hukuku’nun etkisi olmuştur (Şensoy, 2008: 181).

Türkiye’nin 3 Ekim 2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliği’ne (AB) tam üyelik için müzakerelere başlamış olması, başta temel kanunlar olmak üzere tüm mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmıştır. Bunun üzerine Adalet Bakanlığı tarafından 1999 yılı sonunda kurulan “Ticaret Kanunu Komisyonu” tarafından çalışmalara başlanmış ve 2007 yılında büyük ölçüde İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku’nu kaynak alan yeni bir TTK tasarısı hazırlanmıştır (Çelebi ve Güçlü, 2007: 144).

2011 yılı başında kabul edilen yeni TTK, Türk hukuk sisteminde yer alan dördüncü ticaret kanunudur ve ticaret hukuku bu yasal düzenleme ile çağın gereklerine uygun duruma getirilmiş olmaktadır.

Tamamı itibarı ile 01.07.2012’de yürürlüğe girecek olan yeni TTK’nın uygulanacak muhasebe standartları ve bağımsız denetleme ile ilgili birçok maddesi 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. İfade edilen yasada denetim, sermaye şirketlerinin kuruluşunda başlamaktadır (Haftacı ve Badem, 2011). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, anonim şirketler ve limitet şirketlerin kuruluşlarıyla ilgili denetim raporunun düzenlenmesi gereği yasanın 351. maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu maddede “*Şirketin kuruluşuna ilişkin denetleme raporu bir veya birkaç işlem denetçisi tarafından verilir. İşlem denetçisi kuruluş raporunda, payların tamamının taahhüt edildiğini, kanunda veya esas sözleşmede öngörülmüş bulunan pay bedellerinin en az tutarlarının kanuna uygun olarak*

bankaya yatırıldığını, buna ilişkin banka mektubunun kuruluş belgeleri arasında yer aldığını... bunların değeri ile ilgili bilirkişilerce değerlendirildiğini... gerekçeleri ile ve hesap verme ilkesinin gereklerine uygun olarak açıklar...” şeklinde hüküm yer almaktadır. İşlem denetimi kavramı, Türkiye’de yeni bir kavramdır ve sermaye artırımını, şirketin kuruluşunu, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını denetleyen faaliyet olarak ifade edilmiştir.

Yeni TTK’da TMS ve TMSK öne çıkmakta ve birçok mesele bu kurula bırakılmış bulunmaktadır. Muhasebe ve denetleme uygulamaları da genellikle TMS’ye bırakılmış bulunmaktadır. Yasa’da yer alan TMS ve bağımsız denetim konuları şu şekilde sıralanabilir:

1. Yıllık finansal tablolar TMS’ye uygun düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içerisinde çıkarılmalıdır (m. 69).
2. Anonim şirketlerin yönetim kurulları, TMS-1’e (Finansal Tabloların Sunuluşu) göre bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve bu tabloların dipnotlarını, yıllık faaliyet raporu ile birlikte genel kurula sunacaklardır (m.514- 528).
3. Anonim şirketler ve konsolide mali tablolar ile yıllık faaliyet raporunu düzenlemek zorunda olan şirketler, mali yılın bitiminden itibaren altı ay içinde bilançoları ile yıllık faaliyet raporlarını, kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararını ve bağımsız denetçi görüşünü, günlük baskı adedi en az elli bin olan bir ulusal gazetede ilan ederler (m.514-528). Bu ilanı anonim şirketler web sitelerinde yayınlamak zorundadırlar (internet sitesi açma zorunluluğu m. 1524, 1.7.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir).
4. Gerçek ve tüzel kişiler ticari defterlerini tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, bu standartların Kavramsal Çerçeve de belirtilen muhasebe ilkelerine ve bunların yorumlarına uymak zorundadırlar (m.88).

Bu hükümler, yeni TTK’da, işletmelerin daha kuruluş safhasında denetime önem verdiğini ve mali tabloların, TMS’ye uygun olarak hazırlanması gerektiğini göstermektedir. Bu esasların uygulanmasının denetimi ile ilgili konulara da, sözü edilen yasada aşağıdaki gibi yer verilmektedir:

1. Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu da dâhil olmak üzere, Türkiye Denetim Standartlarına uygun durumda olacak ve Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Denetlenmemiş finansal tablolar düzenlenmemiş sayılacaktır (m.397).
2. Denetleme, denetçilik mesleğinin gerekleriyle, meslek etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilecek, denetlenen şirketin ve şirketler topluluğunun finansal durumunun dürüstlük ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı, yansıtılmamışsa nedenleri belirtilecek ve denetleme raporu bu ilkelere göre hazırlanacaktır (m.398).
3. Denetçi, faaliyet dönemi bitmeden gelecek faaliyet dönemi için anonim şirketin genel kurulunca seçilecektir (m.399).
4. Denetçi, ortakları yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bağımsız denetleme şirkettir (m.400).
5. Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış finansal tabloları konu alan bir rapor düzenleyecektir (m.402).
6. Denetçi, denetim raporunun yanında açıkça ifade edilecek şekilde ‘görüş yazısı’ hazırlayacaktır. Bu görüş yazısı olumlu, sınırlı olumlu, kaçınma ve olumsuz olmak üzere dört türde hazırlanır (m.403).
7. Sır saklama konusunda denetçinin sorumlulukları, 404 ve 554. maddelerde yer almaktadır. Buna göre : “... şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi... İşlem denetçisi ve özel denetçi, kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar...”

Bu açıklamalar, yeni TTK'nın Türk muhasebe uygulamalarını ve muhasebe denetimini çağdaşlaşmaya götürecek, uluslararası standartlara uygun duruma getirecek hükümler içerdiğini göstermektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINDA ÖNCÜ ÜLKELERDE MUHASEBE DENETİMİNİN GELİŞİM SÜRECİ

4.1. Genel Olarak

Bu kısımda, önceki kısımda Türkiye için izlenen anlatım düzenine paralel olarak, bazı gelişmiş ülkelerin muhasebe uygulamaları hakkında tarihsel bilgiler verilecektir. Bu itibarla: gerek ekonomik büyüklükleri gerekse dünyada denetim ve muhasebe uygulamalarının gelişmesindeki tarihsel etkileri dikkate alınarak seçilmiş olan Çin, Fransa, İngiltere, Almanya, Japonya, İtalya, Kanada, ABD gibi ülkelerin ve Avrupa Birliği'nin devlet muhasebesi ve bağımsız denetim uygulamaları tarihsel gelişim süreci açısından inceleme konusu edilecektir.

Burada yapılan açıklamalarla ulaşılan bilgiler, Türkiye'deki denetim uygulamalarının gelişim sürecinin, söz konusu ülkelerin denetim uygulamalarındaki gelişim süreçleri ile mukayese edilebilmesi açısından önem taşımaktadır.

Türkiye'nin, denetim uygulamaları açısından izlediği tarihsel süreç ve muhasebe denetimi alanında diğer ülkelere nispetle nerede olduğunu tespit etmeye yönelik mukayese çalışması izleyen kısımda yer alacaktır.

4.1.1. Çin'de Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

Antropoloji çalışmaları eski Çin dönemlerinde, üzerinde muhasebe amaçlı sikkelerin bulunduğu çivi yazısında kullanılan zarf biçimli tabletlerin varlığından söz etmektedir. İçinde çok sayıda sikke var olan bu tabletlerin üzerine oyulan işaretler ticari işlemlerin içeriğini yansıtmaktadır (Lu ve Max, 2004).

Çin erken dönem muhasebesi Xia hanedanlığına, yani M.Ö. 2206 ile 1766'ya kadar gider, Çin'de bugün hala kullanılan terimler o dönemden gelmiştir. Shang hanedanlığı, yani M.Ö. 1500-1000 arasında ise, ilk muhasebe kayıt şekilleri oluşmuş ve yavaş yavaş Çin tarihi boyunca Çin muhasebesi çeşitli değişimlere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir (Lu ve Max, 2004).

Sonraki dönemlerde hâkimiyet süren birçok Hanedanlığın giderek gelişen denetim sistemlerine sahip oldukları görülmektedir. İçinde denetim kelimesinin geçtiği ilk örgüt, Song Hanedanlığı döneminde kurulan "Kraliyet Denetim Mahkemesi"dir (Zehenqian, 1998: 17).

Muhasebe tarihçilerine göre “Çin, denetim sistemini oluşturan dünyadaki ilk ülkedir”. Güvemli (2001: 616) kitabında; Çinli bir yazar olan U.Han’ın, “Chju Yuan Chanjan’ın Tercüme-i Hali” adlı çalışmasında şu açıklamalara yer verdiğini ifade etmektedir:

“Yuan Hanedanlığı döneminde denetimin Sansür Odası tarafından yapıldığı yazılıydı. Hunyu’nun 15. Yılında (1382) Chju Yuan Chjan, onu baş denetçi odasına dönüştürüp, yönetimi baş sansürcü ile onun sağ ve sol yardımcılarına vermişti. Onların altında denetçilik görevini yerine getiren 110 sansürcü vardı. Bu sansürcüler tüm kötüye kullanımları, adaletsiz davranışları ve ihmalleri tespit ediyorlardı. Üst kademe yöneticileri keyfi hareket ettiklerinde veya düzeni bozduklarında, büyüklerine saygı göstermeyip ataları tarafından kurulan sisteme karşı geldiklerinde suçlu kabul ediliyorlardı. Denetçi-sansürler, devlet yönetiminde eşit seviyede oldukları kişilerden daha yetkiliydiler. Çünkü imparator onları, yüksek seviyeli bürokratları sürekli kontrol altında tutmak için kullanıyordu. Onlara çok geniş yetki ve haklar verilmişti. Sansür-denetçiler, tüm bürokratik çevreyi hem hükümdarın sarayında hem de dışarıda denetliyorlardı. Askeri kuruluşları, okulları, tuz üretim tesislerini, çay üretimini, at yetiştirme alım- satım yerlerini denetliyorlardı” .

Chju Yuan Chjan, Sansür Odasına ve merkezi hükümete 1367 yılında sade ve kesin kanunları belirleme emrini vermiş ve bu işlerin yapılmasında hukuk âlimlerini de onlara yardım etmeleri hususunda görevlendirmiştir. Otuz yıl süren çalışmalardan sonra “Büyük Min Kanunları” oluşturulmuştur. Bu kanunlar halkın anlayacağı bir dile çevrilmiş ve memurların keyfi uygulamalarının önüne geçilmiştir. Bazen memurlar, yaptıkları işleri arşiv bilgileri ile kabartıyor, karışık hale getiriyor ve yolsuzluk yapıyorlardı. İlerleyen zamanlarda, hükümdar devlet belgelerindeki karışıklıkları ortadan kaldıran kuralları belirleyip, kanunların açık ve yalın olmasını sağlayarak, memurların yolsuzluk yapmalarını önlemek istediği görülmüştür. Bu düzenlemelerin hepsi denetleme sistemi sayesinde olmuştur (Sokolov, 1996).

Çin muhasebe denetiminin gelişim süreci izleyen kısımlarda devlet hesap düzeninin denetimi ve bağımsız denetim uygulamaları olmak üzere iki ana başlıkta incelenecektir.

4.1.1.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

Çok eski ve derin bir tarihe sahip olan Çin’in denetim tarihi kronolojik olarak şöyle özetlenebilir (www.cnao.gov.cn, 2010):

1. Çin’de muhasebe denetiminin ilkel bir biçimi olarak kabul edilen ve denetim görevlilerinin resmi bir pozisyonu olarak adlandırılan “Zaifu” Batı Zhou Hanedanı tarafından 3000 yıl önce kurulmuştur.

2. Çin hükümetinin ekonomik faaliyetler üzerindeki denetimini arttırması ile birlikte Quin Hanedanı ve Han Hanedanı “Shangji” sistemini kabul etmişlerdir.
3. Resmi olarak ilk kez Song Hanedanlığı tarafından M.S.992 yılında “Kraliyet Denetim Mahkemesi” kurulmuştur.
4. Özel denetim kurumları Yuan, Ming, Quin Hanedanlıkları döneminde kurulmuş ve denetim, “Kurum Sansür Müfettişi” denetim görevlileri tarafından yapılmıştır.
5. 1911 devriminden sonra Kuzey Warlords hükümeti tarafından kurulan denetim mahkemesi, Kuomintang hükümeti tarafından denetim kanununu yayınlamıştır.
6. İç savaş döneminde devrimci Çin Komünist Partisi önderliğinde yeni bir denetim sistemi yürürlüğe konulmuştur.
7. 1932’de Denetim Komitesi Merkez Devrimci Sovyet Hükümeti tarafından Merkez Bankası Kurulmuştur.
8. 1934 yılında, Merkezi Yönetim Çin Sovyet Cumhuriyeti, denetim ilke ve kurallarını öngören denetim hükümlerini yürürlüğe koymuştur. Bu düzenleme ilk kapsamlı muhasebe denetimi yasası olarak kabul edilir.
9. Çin’de devlet gelir ve harcamalarının denetimi, kamu maliyesi bölümlerinin iç denetim organları tarafından yapılmaktadır.
10. Ağustos 1994’te yürürlüğe giren denetim hukuku resmi anlamda 1 Ocak 1995’te yasalaşmıştır.
11. Çin Halk Cumhuriyeti Devlet Konseyi tarafından 21 Ekim 1997’de “Denetim Kanunları ve Uygulama Kuralları” resmi bir nitelik kazanmıştır.
12. 28 Şubat 2006’da değiştirilen denetim hukuku 1 Haziran 2006’da resmen yürürlüğe girmiştir.

Çin Halk Cumhuriyeti’nde, 1982 yılında Halk Temsilciler Meclisi’nde kabul edilen yeni Anayasa ile denetim bağımsızlığının kabul edildiği görülmektedir. Bağımsız bir denetim kurumunun kurulmasını öngören bu Anayasal hüküm gereği 1983’te Çin Ulusal Denetim Kurumu oluşturulmuştur (Zhenqian, 1998: 8-9). 1983 yılındaki kayıtlara göre 1 yıl sonra 3000’den fazla denetçinin çalıştığı tespit edilmiştir. Anayasanın 91. maddesi, denetimin başarılı bir şekilde yerine getirilmesi için, denetim kuruluşlarının yasalara uygun olarak çalışacakları ve her bir yönetim

organının, toplumsal grup ve üçüncü kişilerin baskısı altında kalmadan raporlarını verecekleri hükmünü getirmiştir. Bu anlamda baş denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı korunmuş olup, baş denetçi Meclis Başkanı'nın önerisi üzerine Çin Halk Meclisi'nin kararı ile göreve getirilebilir ve görevden alınabilir. Çin Halk Meclisi, Çin'in en yüksek denetim organı olduğundan dolayı, baş denetçinin işlerine hükümet de, yönetim organları da karışamaz (Güvemli, 2001: 616-617).

Devletçi bir ekonomik yapıya sahip olan Çin'de 1985 yılında "*Denetim Çalışmalarının Geçici Kuralları*" adında yasal düzenleme yapılmış, birçok devlet işletmesinde, muhasebe ve finansal bilgi denetiminin zayıf durumda olması hasebiyle, sözü edilen kuralların içine tüm devlet işletmelerinin ve KOBİ'lerin iç denetim sistemlerini geliştirmelerini zorunlu kılan hükümler konmuştur. Bundan sonra denetçi sayısı 1986'da 32.000'e yükselmiştir. 1985-1986 yıllarında denetim faaliyetlerinin son derece etkin bir şekilde yürütüldüğü görülmüş ve çok sayıda yolsuzluk ve usulsüzlük tespit edilmiştir. Ekonominin iyileştirilmesi ve piyasaların istikrara kavuşması için denetim birimlerinin etkin çalışmaları göze çarpmaktadır (Sokolov, 1991).

Çin Ulusal Denetim Kurumu (Sayıştay) üç bölümden oluşmaktadır. Birincisi; profesyonel denetim ve yönetim birimi, ikincisi; Eğitim Merkezi, Denetim Araştırmaları Enstitüsü ve Denetim Yayınları birimi, Üçüncüsü; Alt düzey denetim kurumları ile denetim ofisleridir.

Denetim birimleri; kamu maliyesi, endüstri ve haberleşme, yatırım, dış fonların kullanımı, tarım ve benzeri alanlarda uzmanlaşmış ayrı birimlerdir. Yönetim birimleri ise; genel büro, koordinasyon, hukuk, iç denetim yönetimi, personel ve eğitim birimlerinden oluşmaktadır.

Eğitim Merkezi, Denetim Araştırmaları Enstitüsü ve Denetim Yayınları birimi; denetçilerin eğitilmesi, denetim araştırmalarının yürütülmesi ve denetime ait kitapların basılması ile görevlidirler (Köse, 2007: 209).

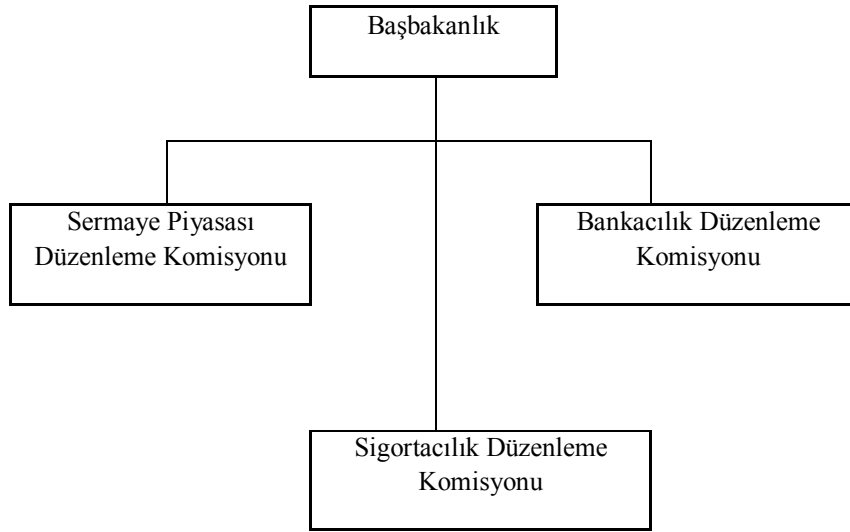
4.1.1.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları

Küreselleşme ile birlikte muhasebe uygulamalarının önemi artmış, çok uluslu şirketler çoğalmış ve bunun sonucunda da muhasebe denetim standartları da küreselleşme eğilimine girmiştir. Bu anlamda Çin'de de benzer gelişmeler görülmekte ve Çin'in ABD'deki Ruhsatlı Kamu Muhasebecilerine (Certified Public Accountant) eş muhasebe denetçilerinin artmasını istediği bilinmektedir. XX. Yüzyıl

sonlarında Çin’de 1000’den fazla CPA ve 30’dan fazla CPA şirketi vardır (Güvemli, 2001: 617).

Bağımsız bir otorite olan Çin Sermaye Piyasası incelendiğinde ise; Çin Sermaye Piyasası Düzenleme Komisyonu’nun 3 farklı otorite tarafından yürütülmekte olduğu görülür. Bunlar: Sermaye Piyasası Düzenleme Komisyonu, Bankacılık Düzenleme Komisyonu ve Sigortacılık Düzenleme Komisyonudur (Değertekin, 2009: 18).

Şekil 3: Çin Finans Sektörü Düzenleme ve Denetleme Yapısı



Kaynak: Değertekin, 2009: 1

10 Ağustos 1992’de Şenzhen borsasındaki halka arz izah namelerinde çıkan yanıltıcı bilgiler, yatırımcılar tarafından protesto edilmiştir. “10 Ağustos Vakası” olarak anılan bu olayın ardından hükümet, hızla büyüyen Çin Sermaye Piyasası’nın merkezi bir otorite tarafından düzenlenmesi için bir komisyon kurmaya karar vermiştir (Değertekin, 2009: 18).

Bu çerçevede, 1992 yılında Başbakanlık Sermaye Piyasası Komisyonu (State Council Securities Commission-SCSC) ve Sermaye Piyasası Düzenleme Komisyonu (China Securities Regulatory Commission-CSRC) kurulmuştur. SCSC, merkezi piyasa düzenlemelerinden sorumlu bir başbakanlık birimi, CSRC ise SCSC’ye bağlı olarak piyasanın denetlemesinden sorumlu icra organıdır. 1998 yılında Başbakanlığın yürüttüğü reform planı çerçevesinde, SCSC ve CSRC, CSRC çatısı altında birleşmiş, böylece merkezi bir düzenleme ve denetleme otoritesi oluşturulmuştur. Bir yıl sonra,

1999 yılında, Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir. Çin Sermaye Piyasası'nın tarihsel gelişim süreci aşağıda tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 13: Çin Sermaye Piyasası'nın Gelişim Süreci

YIL	FAALİYET
1990	Şanghay borsası açıldı.
1991	Şenzhen borsası açıldı.
1992	Yabancı para birimi üzerinden çıkarılan hisse senetleri işlem görmeye başladı.
1992	Sermaye Piyasası Düzenleme Komisyonu kuruldu.
1993	İlk defa bir Çin şirketi Hong Kong borsasında işlem görmeye başladı.
1998	İlk menkul kıymet yatırım fonu işlem görmeye başladı.
1999	Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girdi.
2001	Yerli yatırımcıların B-tipi hisse senetleriyle işlem yapmasına izin verildi.
2002	Nitelikli Yabancı Kurumsal Yatırımcı düzenlemesi yapıldı.
2003	Menkul Kıymet Yatırım Fonları Kanunu yürürlüğe girdi.
2004	CSRC, aracı kurumların yeniden yapılandırılması için bir program oluşturdu.
2004	Halka arzlarda sponsorluk sistemi getirildi.
2004	Şenzhen borsasında Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler Pazarı kuruldu.
2005	Halka arzlar yasaklandı.
2005	Halka kapalı olan hisse senetlerindeki kısıtlamalar kaldırıldı.
2005	Menkul Kıymet Kanunu ve Şirketler Kanunu değiştirildi.
2006	Nitelikli Yerli Kurumsal Yatırımcı düzenlemesi yapıldı.

Kaynak: Değertekin, 2009: 20

Tablo 13'teki verilere bakıldığında ilk borsanın 1990 yılında açıldığı ve 1991 yılında da ikinci borsanın faaliyete geçtiği görülmektedir. Yukarıda da bahsedildiği gibi 1992 yılında "Sermaye Piyasası Düzenleme Kurumu" kurulmuş ve 1993 yılında da ilk defa bir Çin şirketi borsada işlem görmeye başlamıştır.

4.1.2. Fransa'da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

Fransa'nın denetim tarihi de oldukça eskilere dayanmaktadır. 1256 yılında mali hesapları denetlemek amacıyla "Saint-Louis" adında Yüksek Denetim Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyonun görevi yıllık hesapları kontrol edip bir üst makama rapor halinde sunmaktır. Daha sonra Paris'te 1303 yılında "Pois'te Le lu Cite Yüksek Denetim Kurumu" oluşturulmuştur. İlk denetim örgütü 1320 yılında V. Philippe'in yönetiminde kurulmuş, dolayısıyla ilk kurumsallaşma XIV. Yüzyılda başlamıştır. Bu kurum 1789 Fransız İhtilali'ne kadar varlığını sürdürmüştür (www.ccomptes.fr, 2010).

4.1.2.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

I. Napolyon tarafından 1807'de kurulan bugünkü Cour des Comptes'in (Yüksek Denetim Kurumu) tarihsel kökeni Ortaçağa kadar uzanmaktadır. Fransa'da yüksek denetim kurumu 1319 yılında Kral V. Philip tarafından Kraliyet Hesap

Dairesi adı altında ayrı bir kuruluş olarak örgütlenmiş ve o tarihten bugüne, Fransız ihtilali dönemine rastlayan 16 yıllık bir kesinti hariç varlığını sürdürmüştür. İhtilal sonrasında yeniden düzenlenen bu kurum, Fransız yönetiminin en köklü ve en itibarlı kurumlarının başında yer almaktadır (Köse, 2007: 123).

4.1.2.1.1. Sayıştay'ın Anayasal Konumu ve Yönetmel Yapısı

Fransız Anayasası'nın 47. maddesine göre Sayıştay'ın esas görevi, Parlamento ve Hükümete mali yasaların uygulanmasının gözetimi konusunda yardımcı olmaktır. Bununla beraber ikisinden de bağımsızdır. Sayıştay, devletin önemli organlarından biri olarak, Danıştay ve Yargıtay ile aynı düzeydedir.

1996 tarihli anayasal reformun bir parçası olarak Anayasaya eklenen yeni bir maddeye (47-1) göre Sayıştay ayrıca Parlamento ve Hükümete sosyal güvenlik kuruluşlarının yönetimine ilişkin yasaların uygulanmasının gözetiminde de yardımcı olacaktır (TCAF, 1999: 5).

Fransız Sayıştay'ı, 1 Başkan, 7 Daire Başkanı, 85 üye ve 165 denetçiden oluşur. Cumhurbaşkanınca atanan birinci Başkan, kurumun başıdır ve 68 yaşına kadar görevine devam eder. Birinci Başkan tarafından atanan daire başkanları ise, 65 yaşına kadar görevde kalırlar. Yaklaşık 250 kadar personel de destek hizmetlerini yürütmekle görevlidir. Savcı, özellikle yargısal işlemlerde kanunların uygulanmasını gözetir (Köse, 2007: 122).

Meslek mensuplarının çoğu ENA (Ecole Nationale d'Administration) çıkışlı olup, kamu hukuku, ekonomi ve maliye konusunda yüksek eğitim görmüşlerdir. Sadece üyelerin üçte biri ile denetçilerin dörtte biri, Hükümet tarafından kıdem ve yaş koşulları dikkate alınarak yüksek düzeyli kamu görevlileri arasından atanır. Göreve geliş şekillerine bakılmaksızın bütün meslek mensupları (Savcı hariç) yargıç statüsüne sahiptir ve dolayısıyla görevden azledilemezler. Meslek mensuplarına belgelerin puanlaması ve hesapların maddi kontrolü gibi temel denetim alanlarında idari personel yardımcı olur (INTOSAI, 1989: 12).

4.1.2.1.2. Sayıştay'ın Denetim Alanı ve Denetimin Yürütülmesi

1789 tarihli Fransız Yurttaş ve İnsan Hakları Bildirgesinin 15. maddesinde, toplumun, faaliyetlerinden dolayı her kamu görevlisinden hesap sorma hakkına sahip olduğu ifade edilmiştir. Bu ilke çerçevesinde Fransız Sayıştay'ının temel işlevi, kamu fonlarının kullanımında kamusal hesap verme sorumluluğunun güvence altına

alınması ve Fransız Parlamentosu, hükümeti ve yurttaşlarını bilgilendirmek şeklinde ifade edilmektedir (TCAF, 1999: 3).

Son 50 yıl içerisinde Sayıştay'ın görevleri büyük ölçüde artırılmıştır. Örgüt yapısı, görev ve yetkileri 22 Haziran 1967 tarihli bir kanunla yeniden düzenlemiş ve alanı tüm bakanlıkları ve kamu kuruluşlarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu düzenlemeyle denetim anlayışı da değişikliğe uğramış, kamu kaynaklarının kullanımının incelenmesi sorumluluğu da doğrudan Sayıştay'a verilmiştir. Bu anlamda performans denetimi için gerekli yasal altyapı oluşturulmuştur (Vallemont, 1996: 273).

Devletin genel hesabı her yıl Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Sayıştay'a sunulur. Sayıştay, bu hesaba ilişkin Genel Uygunluk Bildirimi ile birlikte mali yıl sonuçlarını yorumlayan ve Hükümetin bütçeyi uygulamasına ilişkin gözlemlerini belirten bir raporu Parlamento'ya sunar

Sayıştay, devlet hesaplarını, devletin mali yönetimini, ulusal kamu kurumlarını ve kamu şirketlerini denetler. Sayıştay, devletten ve denetimine tabi diğer kurum ve şirketlerden mali yardım alan özel kurumların hesaplarını gerektiğinde denetleyebilir. Ayrıca 1976 tarihli bir düzenlemeyle sosyal güvenlik kuruluşları, kamu girişimleri ve millileştirilmiş endüstriler de denetim kapsamına alınmıştır.

1983 yılına kadar yerel kamu müesseseleri, şirketleri ve ortaklıklarının yönetim ve hesaplarının denetimi de Cour des Comptes'in görevleri arasındaydı. Ancak bu tarihten itibaren Fransız kamu yönetiminde âdemimerkeziyetleşme süreci yaşanmış ve bu çerçevede yeni oluşturulan Bölgesel Sayıştaylara (Chambre Regionales Des Comptes), bu tür kurumların hesaplarının denetlenmesi görevi verilmiştir (Magnet ve Meller, 1992: 3).

Tamamlayıcı incelemeler denetlenen kurumun bulunduğu yerde yapılır. Denetçiler sadece denetlenen kurumun amirinden değil, uygun gördükleri her kademedeki kişilerden de bilgi alabilirler. Mali işlemlere ilişkin bordro, sözleşme, teklif mektubu gibi kanıtlayıcı belgeler ve hatta devlet güvenliği, milli savunma ve dışişleri gibi gizlilik arz eden konulara ilişkin belgeler istendiğinde istisnasız denetçilere verilir, ancak denetçiler bu bilgilerin açıklanmasının kamu çıkarlarıyla çelişebileceği konusunda uyarılırlar (Magnet ve Meller, 1992: 4-5).

4.1.2.1.3. Sayıştay'ın Yargı Denetimi

Devlet ve devlete ait kuruluşların mali işlemleri, bunların ita amirleri tarafından yürütülmekle birlikte, bu işlemlerin sonuçlandırılması, kamu gelirleri ve giderlerinin mevzuata uygun olarak toplanması, harcanması ve kontrolü ile yükümlü bulunan kamu saymanlarınca yerine getirilir. Sayıştay esas olarak, yargıç statüsüne sahip üyelerden oluşan ve saymanların sorumlulukları hakkında karar veren bir mahkeme olarak kurulmuştur (INTOSAI, 1989: 13). Sayıştay'ın bu fonksiyonu eskisine göre daha az önemli olmakla birlikte hala etkisini sürdürmektedir. Bunun nedeni saymanlarda mali işlemleri yaparken hata ve düzensizliklerden ötürü Sayıştay'a hesap vermek zorunda olduklarını hatırlatan etkin bir kontrol mekanizmasına sahip oluşudur (Magnet ve Meller, 1992: 5)

Sayman dışındaki kamu görevlilerinin Sayıştay'a karşı kişisel sorumlulukları yoktur. Fakat eğer bu kişiler mali ve diğer mevzuatı ve kanunları ihlal etmişlerse Sayıştay bu durumdakileri, savcı kanalıyla Bütçe ve Maliye Disiplin Mahkemesine gönderebilir. Danıştay ve Sayıştay üyelerinden oluşan ve Sayıştay birinci Başkanınca yönetilen bu mahkeme, sorumluları bir yıllık ve bazı ödemelerde iki yıllık cezaya çarptırabilir (Magnet ve Meller, 1992: 6).

4.1.2.1.4. Sayıştay'ın Yönetim Denetimi

Sadece düzenlilik denetimleri değil, aynı zamanda verimlilik ve etkinlik incelemelerini de kapsayan yönetim denetimleri (management audits), Sayıştay faaliyetlerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu denetimler, denetlenen örgütün genel yapısının, personel dağılımının, ödüllendirme sisteminin, yönetimin yapılanmasının, yatırım politikalarının vb. incelenmesini içerir (INTOSAI, 1989: 13).

22 Haziran 1967 tarihli Kanun açıkça Sayıştay'a kamu fonlarının iyi kullanımının sağlanması görevini vermiştir. Bu görev, denetlenen kurumun organizasyonu, çalışanların sayısı, özellikleri ve bunlara ödenen ücretlerin, satın alma politikasının ve teçhizat politikasının incelenmesi ve söz konusu kurumun bu anlamdaki maliyetlerine kıyasla ürettiği hizmetlerin Devlete ve kamuya sağladığı faydanın karşılaştırılarak değerlendirilmesini içerir. Bu amaçla yapılan incelemeler genellikle yerinde yapılır. Teknik konularda uzman kişilerin görüşüne başvurulabilir (Magnet ve Meller, 1992: 6).

Birinci derecede öneme sahip ya da devletin en üst makamlarının harekete geçmelerini gerektiren bulgular, yıllık kamu raporunun hazırlanmasıyla görevli iç komiteye gönderilir. Sorumlu bakanların cevaplarını da içeren söz konusu rapor, Sayıştay Genel Kurulunca kabul edilerek Birinci Başkanca Devlet Başkanına ve her iki Meclis Başkanına iletilir. İlgili rapora basın tarafından geniş yer verilir. Basın ayrıca ilgili Bakanlarla ve denetlenen kurum amirleriyle yapılan mülakatları da yayımlar ve bu raporlar halka satışa sunulur (Magnet ve Meller, 1992: 7).

4.1.2.1.5. Sayıştay'ın Yerel Yönetimler Denetimi

Yerel yönetimlere geniş yetkiler veren 2 Mart 1982 tarihli âdemimerkeziyet yasasının 84. maddesi ile Bölge Sayıştayları ya da daha yerinde bir ifadeyle Bölge Hesap Mahkemeleri (Chambre Regionale des Comptes) oluşturulmuştur. Bu kanuna uygun olarak yerel yönetimlerin, bağlı kamu işletmelerinin (orta dereceli okul, hastane gibi) ve bağlı şirketlerin hesaplarının denetimi Sayıştay'ca veya onun gözetiminde Maliye Bakanlığı elemanlarınca (Defterdarlarca) yapılmakta iken, bu denetim görevi bir üye veya uzman denetçi tarafından Başkanlığı yapılan ve Sayıştay'ın çalışma yöntemlerine göre görev yapan Bölge Sayıştaylarına devredilmiştir.

Yerel yönetimlerin güçlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen birtakım yasal düzenlemelerle yerel yönetim kurumlarının mali vesayeti kaldırılırken, bunların hesaplarının ön (a priori) denetimine de son verilmiş, mevcut denetim sistemi yerine sonradan (a posteriori) denetim sistemi getirilmiştir (Belanger, 1995: 6). Her ilde devlet temsilcisi ya da vali, yerel yönetimlerin mali işlemlerine ilişkin uyuşmazlık konularını bu Sayıştaylara götürme yetkisine sahiptir.

Bu kurumlara önemli yetkiler verilmiştir (Belanger, 1995: 8). Öncelikle yerel yönetimler, gerek kendilerine ait ve gerekse kendilerine bağlı teşebbüslerin hesaplarını yargılamakla görevlidir. Bunun yanında yerel yönetimler bizzat veya kendilerine bağlı kamu teşebbüsleri aracılığıyla mali katkıda buldukları örgütlerin işleyişini ve hesaplarını da denetleyebilirler.

Bölge Sayıştaylarının kararlarına karşı temyiz yoluyla Sayıştay'a başvurulabilir. Bir başka deyişle Sayıştay, bunların üzerinde ikinci derece inceleme makamıdır (Tortop, 1995: 84). Bu örgütlerin denetim gözlemleri de ulusal düzeydeki Sayıştay'ın yıllık raporuna alınmakta ve yayınlanmaktadır (Magnet ve Meller, 1992 :7).

Bölge Hesap Mahkemelerinin kurulması, yerel yönetimlerin hesaplarının devletçe denetiminin etkinliğini şüphesiz artırmıştır. Bu durum karşısında yerel seçilmiş yöneticiler, “mali hâkimler hükümeti” oluşacağı konusunda duydukları korkuyu dile getirmişlerdir (Belanger, 1995: 8).

Fransa’da yerel yönetimler mali yönden etkin bir denetim altındadırlar. Yerel yönetimlerin hesap işlerini yürüten saymanlar (muhasip) merkezi yönetim tarafından atanmaktadırlar. Nüfusu 2000’den az olan ve gelirleri 2 milyon Fransız Frangının altında olan belediye ve belediye birliklerinin hesaplarının, maliye gelir memurları, mal müdürleri veya defterdarlar tarafından yönetsel olarak aklanması söz konusudur. 1988 yılında getirilen bir düzenlemeye göre, defterdar veya mal müdürlerinin aklama veya zimmet ile ilgili kararları Bölge Sayıştay’ına gönderilir. Kesin zimmete ancak Bölge Sayıştay’ı tarafından hüküm verilebilir. Defterdar veya mal müdürlerinin aklama ile ilgili tüm kararları Bölge Sayıştaylarına sunulur ve Bölge Sayıştay, 6 ay içinde bunlarla ilgili görüşünü belirler (Tortop, 1995: 84-85).

4.1.2.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları

İngiltere’de zorunlu denetim 1867 yılında oluşturulmuş ve bundan beş yıl sonra da, 1872 yılında Fransa’da “*hesap komiserleri*” olarak isimlendirilen özel denetçiler tarafından anonim şirketlerin bilançolarının denetlenmesini zorunlu kılan yasal düzenleme yapılmıştır (Güvemli, 2001: 608).

Fransa’da muhasebecilik mesleği 1927 yılında yasal düzenlemeye kavuşmuştur. Bu tarihte işletmelerin yaşadığı yapısal değişimler ve küresel gelişmeler neticesinde mesleki teşkilatlanma “Muhasebe Uzmanlığı Diploması” uygulamasıyla resmîyet kazanmıştır. Fakat bu uygulama, uzman, uzman olmayan ayrımını yapamadığından bazı uygulama sorunları yaşanmaya başlamış ve değişiklik ihtiyacı doğmuştur. Meslek son halini 1942 ve 1945 yıllarında çıkarılan yasalarla almıştır. Uzman Muhasebeci (Expert Comptable) ve Yetkili Muhasebeci (Comptable Agree) olmak üzere iki mesleki unvan bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensupları üç ayrı meslek örgütüne bağlıdırlar ve meslek mensupları Ekonomi Bakanlığı’nın gözetimindedir (Borakazi, 1999: 29).

1947 yılında Muhasebe Yüksek Konseyi (Conseil Supérieur de la Comptabilité) Birinci Muhasebe Planı’nı hazırlamıştır. Ancak bu plan özel sektör işletmelerini zorunlu tutmazken, kamu işletmelerini zorunlu tutmuştur. 1957 yılında ise İkinci Muhasebe Planı yapılmış, planda maliye ile ilgili bilgilerin yayınlanması

zorunlu hale getirilmiş ve bu aşamada sektörel muhasebe planları da hazırlanmıştır. 1970 yılında muhasebe planının revizyonu ile ilgili çalışmalar başlatılmış ve 1978'de Avrupa Topluluğu 4. Yönergesi doğrultusunda çalışmalar sürdürülerek 1979'da revizyon işlemleri tamamlanmıştır. 1982 yılında Üçüncü Muhasebe Planı parlamento tarafından kabul edilerek 1 Ocak 1984 tarihinde şirket olsun veya olmasın tüm işletmelerde uygulanmaya başlanmıştır (Kotar ve Gücenme, 1995: 184-185).

Fransa'da Amerikan Menkul Kıymetler Borsası'na (SEC) benzer ve aynı işlevi gören "Commission des Operations de Bourse" (COB) isimli kurum 28 Eylül 1967 yılında kurularak faaliyetlerine başlamıştır. Fransa Sermaye Piyasası Kurumu COB'un finansal piyasaların doğru ve etkin çalışmasını ve yatırımcıların korunmasını sağlamak gibi görevleri vardır. Çeşitli ticari faaliyet ve yatırımların düzenlenmesi ve takibi konusunda yetkili olan COB aynı zamanda usulsüzlük tespit ettiğinde yaptırım gücüne de sahiptir (www.ericbenhamou.net, 2011).

COB Avrupa'daki en eski Sermaye Piyasası Kuruludur. 2 Ağustos 1989 yılında bir kanunla yetkileri arttırılmış ve uluslararası konularda araştırma yapacak kurum ve kuruluşların izin almaları gereken bir kurul haline gelmiştir (www.ericbenhamou.net, 2011).

2000'li yıllara gelindiğinde, Fransa'da bizdeki SPK ile aynı işleyişe sahip Finansal İşleyiş Otoritesi (Autorite des Marchés Financiers- AMF) adında bir kurumun olduğu görülmektedir. Ve bu kurum finans piyasalarını düzenlemek ve finansal ürün ve hizmetlerde tüketicilere yardım sağlamak için Quebec hükümeti tarafından 1 Şubat 2004 tarihinde kurulmuştur. AMF, bankalar, mevduat kurumları, menkul kıymetler, sigortacılık ve özellikle de finansal sektörlerin entegrasyonu ve denetlenmesi konusunda görevlendirilmiştir. AMF mevcut yetki ve sorumluluklarına ek olarak mevzuatın verdiği yetki ile yasaların uygulanmasını da denetlemekte ve hükümet tarafından atanan ve bir başkan ve icra kurulu başkanı tarafından yönetilmektedir (www.amf-france.org, 2011).

4.1.3. İngiltere'de Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

4.1.3.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

İngiltere'de devlet hesap denetiminin tarihçesi 14.yüzyıla kadar dayanmakla birlikte, bu günkü şekliyle yapılanması 19.yüzyılın ortalarında gerçekleşmiştir (Bayazıtlı, 1991: 50). 1861 yılında Parlamento (Avam Kamarası) bünyesinde Kamu

Hesapları Komitesi oluşturulmuş, bundan 5 yıl sonra 1866 yılında Exchequer and Audit Department yasası kabul edilmiştir.

4.1.3.1.1. Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı ve İşlevleri

İngiltere'nin denetim sistemi Kara Avrupası'nın denetim sisteminden oldukça ayrı, Anglo-Sakson denetim sistemine örnek bir modeldir. Bu sistemin özellikleri şöyledir:

- 1- Monarşik bir yapıya sahiptir
- 2- Yargısal boyutu yoktur.
- 3- Parlamento ile yakın ilişki içindedir.
- 4- Sonuç elde etmede Parlamento ve kamuoyu baskısı etkilidir.

Sayıştay'ın örgütsel yapısı ise şöyledir:

- 1- Başkan
- 2- Başkan Yardımcısı
- 3- 5 Başkan Yardımcısı
- 4- 681 Denetçi
- 5- 827 Personel
- 6- 22 Birim Yöneticisi
- 7- 106 Denetim Ekibi

İngiltere'de kamu yönetiminin denetimi iç denetim organlarınca yürütülmekte, Sayıştay da büyük projelerin performans denetimi ve iç denetim mekanizmalarının işleyişiyle ilgilenmektedir. İngiltere Sayıştay'ının en önemli görevi, yürütmenin parlamentoya karşı sorumluluğunun yerine getirilmesinde yürütmeye yardımcı olmaktır (Köse, 2007: 51).

4.1.3.1.2. Sayıştay'ın Performans Denetimi

1983 yılında performans denetimi çalışmaları, Ulusal Denetim Yasası (National Audit Act) ile yetki verilmesinden sonra, Sayıştay faaliyetlerinin önemli bir yönünü teşkil etmektedir (National Audit Act (NAO), 1997: 3). Sayıştay Başkanı bu kanun ile birlikte; Performans denetiminin yapılması, sonuçların Parlamento'ya sunulması, denetim ve raporların içeriği konularında karar vermek, denetimler sırasında her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilme gibi konularda yetkili kılınmıştır.

Sayıştay Başkanı yasa gereği Kamu Hesapları Komitesince yapılan teklifleri dikkate alır, hangi konuların inceleneceğine karar verir, geçmiş yıllara ait raporlar, mali denetim bulguları gibi konuların yanı sıra, kamu hizmetlerinden yararlananlar

ve bu hizmetlerin alıcıları, bilim çevreleri, medya, meslek örgütleri, konu ile ilgili tavsiyelerde bulunan gruplar ya da organizasyonlar (think tanks) benzer örgütler ve diğer denetim kurumlarından yararlanır. Denetim alanlarının belirlenmesinde; Kamu Hesapları Komitesinin raporları, Hazine cevapları, Parlamento üyelerinin soruları ve Parlamento'daki müzakereler, Parlamento ihtisas komisyonu raporları yardımcı kaynak olarak kullanılmaktadır (NAO, 1997: 33).

Rapor hakkında medyaya bilgi verirken mümkün olduğunca rapordaki kelimeler kullanılır ve hazırlanan bu rapor 36 saatlik bir yayım ambargosu kullanılarak hazineye ve Kamu Hesapları Komite'si bürolarına gönderilir. Sayıştay'ın Basın Bürosu, rapor hakkında basına brifingler verir (NAO, 1997: 69-70).

Sayıştay kendi performansını değerlendirebilmek için performans denetimi ile gerçekleştirilen etkileri ölçer (NAO, 1997: 72-73).

İç değerlendirmede, incelemeyi yapan ekip tarafından standart bir form kullanılarak raporlar kapsamlı bir şekilde gözden geçirilir. Bağımsız bir görüş elde etmek amacıyla da incelenen bu raporlar akademik kurumlara gönderilir. Denetlenen kurumdan geri bildirim yöntemiyle, denetçi tarafından denetlenen kuruma gönderilen standart form geri talep edilir. Denetim ekibi tarafından da gözden geçirilen raporların etkileri ışığında başarı ve başarısızlık nedenleri irdelenir (NAO, 1997: 82-87).

4.1.3.1.3. Sayıştay'ın Parlamento İle İlişkileri

İngiltere'de Sayıştay, raporlarını Parlamento'ya sunar ve bu raporlar Parlamento'nun bir üst ihtisas komisyonu olan ve başkanlığını muhalefet partisinden kıdemli bir üyenin yönettiği Kamu Hesapları Komitesi tarafından görüşülür. Bu komite, Parlamento tarafından verilen ödeneklerin tam olarak hesabının verilmesini, kamu kaynaklarının, verimli, etkin ve ekonomik harcanmasını sağlayacak bir üst ihtisas komisyonudur (Senior Select Committee). 1987 Kuzey İrlanda Denetim Nizamnamesinin (The Northern Ireland Audit Order) gereği olarak, Kuzey İrlanda'da yapılan denetim sonuçları da komiteye sunulur (NAO, 1997: 12).

Kamu Hesapları Komitesi'nin görevi, verimliliği sağlamak, etkinliği arttırmak, mali yönetimin iyi işlenmesini organize etmek ve tutumluluğa ulaşmak için çaba göstermektir. Komitenin etkin çalışabilmesi için Sayıştay belli zaman dilimlerinde brifing verir. Komite, Sayıştay raporları ve memorandumları (nota veya

kısa not) hakkında görevli amirlerin gerekçeli görüşlerini alır. Komite sunulan raporları ve ita amirlerinin verdikleri sözlü bilgileri değerlendirerek kendi raporunu hazırlar (NAO, 1997: 71).

Komite, Parlamento'ya ve üyelerine ulaştığı sonuçları raporla bildirir ve gerektiğinde tavsiyelerde bulunur. Hükümet, Parlamentonun yıllık oturumlarında karşı cevaplarını açıklar. Denetlenen kuruma danışılarak hazırlanan bu cevaplar, Komitenin önerilerine karşılık denetlenen kurumun almayı düşündüğü tedbirlerden oluşur. Komite cevaplardan tatmin olmazsa ita amirlerinden daha fazla yazılı ve sözlü bilgi almaya karar verir. Hükümet tarafından verilen cevapların yerine getirilip getirilmediği, Komite ve Sayıştay tarafından izlenir (NAO, 1997: 72).

4.1.3.1.4. Sayıştay'ın Yerel Yönetimler Denetimi

İngiltere'nin yüksek denetim kurumu Ulusal Denetim Ofisi olmakla birlikte, sağlık kurumlarının ve yerel yönetimlerin Parlamento adına denetimini sağlamak üzere ayrı bir denetim komisyonuna (Audit Commission) yer verilmiştir. Bu komisyonun denetim alanı İngiltere ve Galler'deki tüm yerel yönetimler ve sağlık kuruluşları olmakla birlikte, burada yerel yönetimler üzerinde kısaca durulacaktır (Longdon, 1996: 179).

Komisyon çalışmalarında performans denetimine ağırlık vermekte, bu çerçevede şu çalışmaları yapmaktadır (Eddison ve Tıkız, 1993: 13) :

- Belediyelerin mali kaynaklarına ve işleyişine yasaların etkisi konusunda belediyelerle birlikte veya bağımsız olarak incelemelerde bulunur;
- Hizmet verimliliğini ve etkinliğini arttırıcı incelemeler ve araştırmalar yapar;
- Belediyeler arasında karşılaştırmalı çalışmaları yürütür.

Denetçilerin görevlerini yerine getirirken göz önünde bulundurması gereken konular, denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını nasıl sağlayacağı, kaçınması gereken davranışlar ayrıntılı olarak yasada düzenlenmiştir (Eddison ve Tıkız, 1993: 22-24).

4.1.3.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları

İngiltere, bağımsız denetimin doğuş yeri olarak kabul edilir (Güvemli, 2001: 601). İngiltere'de 1840-1850 yılları arasında başlayan büyük sermaye akımı, bu yıllarda kurulan büyük demiryolu şirketleri, muhasebe ve denetlemenin önemini arttırmıştır (Akgül, 2000: 21).

Muhasebe tarihçileri, XVII. yüzyılın sonlarında İskoçya’da çıkarılan ve belirli görevlerde bulunan kişilerin kent denetçisi olmayacaklarını ifade eden yasanın “bağımsız denetçi” kavramının yolunu açtığını belirtir. İngiltere’de 1862 yılında çıkarılan bir kanun ile işletmelerin hesap ve mali raporlarının senede bir defa zorunlu olarak denetimlerinin yapılması kabul edilmiştir. Bu düzenleme bağımsız dış denetçiliğin öncülüğü niteliğinde bir uygulamadır (Güvemli, 2001: 601).

Denetleme mesleği İngiltere’de 1880 yılında yürürlüğe giren “Royal Charter” (Kraliyet Ruhsatı) ile yasal bir düzenlemeye kavuşmuştur (Yazıcı, 1986: 37). Bugünkü “Chartered Accountant” yani “Ruhsatlı Muhasebeci” kavramı da bu düzenlemeye dayanmaktadır (Güvemli, 2001: 602).

İngiltere’de 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim yaptırma zorunlu hale getirilmiş ve böylece İngiltere, Kamu Muhasebeciliği mesleğinin ve Yeminli Mali Müşavirliğin ilk ortaya çıktığı ülke olmuştur. İngiltere, mesleğin anavatanı olması nedeniyle birçok ülkeye örnek olmuş ve bu yolla mesleğe uluslararası bir nitelik kazandırmıştır (Çarıklioğlu, 1995: 149).

İngiltere Finansal Hizmetler Düzenleme ve Denetleme Kurumu “Financial Services Authority” (FSA) 1995 yılında kurulmuştur. Finansal Hizmetler Düzenleme Kurulu, bankacılık denetimi ve yatırım hizmetleri konularında yetkili kılınmıştır (www.fsa.gov.uk, 2011).

Haziran 1998’de İngiltere Merkez Bankası bankacılık denetleme yetkisini FSA’ya devretti. 2000 yılında FSA “London Stock Exchange” kurumunun görevini devraldı. 1 Aralık 2001 tarihinde yürürlüğe giren Finansal Hizmetler ve Piyasalar Kanunu ile FSA diğer finansal piyasaları düzenleyici kurum ve Kuruluşların görevlerini devraldı (www.fsa.gov.uk, 2011). Bu kuruluşlar şunlardır:

- İnşaat Toplulukları Komisyonu
- a- Dostluk Dernekleri Komisyonu
- b- Yatırım Yönetimi Düzenleme Kurumu
- c- Kişisel Yatırım Otoritesi
- d- Dostluk Dernekleri
- e- Menkul Kıymetler ve Vadeli İşlemler Kurumu

İngiltere’de muhasebe denetimi düzenlemelerinin tarihsel gelişim süreci aşağıda Tablo 14’te toplu halde gösterilmektedir.

Tablo 14: İngiltere’de Muhasebe Denetimi Düzenlemeleri

Yıl	Faaliyet
1880	"Royal Charter" Kraliyet Ruhsatı Yasal Düzenlemesi Yapıldı.
1884	Şirketler Kanunu Yürürlüğe Konuldu.
1900	Yeni Bir Kanunla Denetim Konusu Düzenlendi (Kamu Muhasebeciliği ve YMM)
1947	Şirketler Kanunu Değiştirildi.
1947	İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü Kuruldu.
1970	Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi Kuruldu.
1990	Muhasebe Standartları Komitesi Kuruldu.
1990	Muhasebe Standartları Kurulu Oluşturuldu.

Kaynak: Başpınar, 2004: 44

90’lı yıllardan sonra İngiltere’de, finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu anlamda İngiltere’de bağımsız denetim faaliyetine ilişkin düzenleme ve gözetim mekanizmalarının en yenisi, finansal raporlama ve kurumsal yönetim alanında bağımsız bir yetkili otorite olan Finansal Raporlama Komitesi (Financial Reporting Council-FRC) bünyesinde 2003 yılında kurulan Mesleki Gözetim Kuruludur (Professional Oversight Board-POB).

Bu kurul (POB), bağımsız denetim mesleğinin etik ve mesleki standartlar içerisinde yürütülüp yürütülmediğinden sorumlu ve söz konusu hususa ilişkin gözetim ve denetim faaliyetlerinde bulunarak bağımsız denetimin kalite ve güvenilirliğini artırmak ve bu sayede kamu güvenini tesis etmek amacıyla kurulmuş bağımsız bir yapıdır (Okur, 2007: 21).

POB tarafından bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerçekleştirilen inceleme ve denetim faaliyetlerine esas olarak 2004 yılında başlanmıştır. 2004 yılındaki ilk denetimler İngiltere’deki 4 büyük bağımsız denetim kuruluşu üzerinde odaklanmış ve bunlara yönelik kapsamlı bir inceleme faaliyetine girişilmiştir. 2004 yılında İngiltere’de faaliyet gösteren ve 4 büyükler olarak adlandırılan söz konusu kuruluşlar, FTSE 100 ve FTSE 250 kotunda yer alan şirketlerin yaklaşık olarak %85’inin bağımsız denetimini gerçekleştirmektedir. Söz konusu 4 büyük denetim firmasının gerçekleştirdiği 27 bağımsız denetim çalışması seçilerek inceleme kapsamına alınmıştır.

2005 ve 2006 yıllarında, 2004 yılındaki benzer şekilde, inceleme kapsamına alınacak kuruluşlar büyüklük ve yaptıkları faaliyetin hacmine göre gruplandırılmışlardır. Burada yine 4 büyük denetim firması FTSE kotundaki şirketlerin yaklaşık olarak %90’ının bağımsız denetimini yapmaktadırlar. Faaliyet hacimlerine göre sıralanan diğer kuruluşların da inceleme kapsamına alındığı 2005/2006 döneminde 4 büyük kuruluşun yanı sıra, orta büyüklükte oldukları

değerlendirilen başkaca 5 denetim firması daha inceleme kapsamına alınmıştır. Bu dönemde yapılan incelemelerde, incelemeye konu denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarından 77 tanesi seçilerek incelemeye tabi tutulmuştur (FRC, 2006).

2006/2007 döneminde de benzer yaklaşımını sürdüren POB, bu dönemde yine 4 büyük denetim firmasını, 2005/2006 döneminde orta ölçekli olarak sınıflandırılan aynı 5 bağımsız denetim firmasını ve bunun yanında 7 adet küçük ölçekli bağımsız denetim firmasını inceleme kapsamına almıştır. Söz konusu kalite kontrol çalışmalarında, inceleme kapsamına alınan denetim firmalarının gerçekleştirdiği bağımsız denetim çalışmalarından 103 tanesi seçilerek incelemeye tabi tutulmuştur (FRC, 2007).

POB tarafından yapılan incelemeler sonuçlandırıldıktan sonra gerek müşterilerle gerekse ilgili bağımsız denetim firmaları ile irtibata geçilerek varsa finansal tablo ve raporlar ile bağımsız denetim çalışmaları nezdinde gerekli düzeltmeler yaptırılmaktadır. Finansal tablo ve raporların düzeltilmesinden daha çok, inceleme kapsamına alınan bağımsız denetim firmalarının faaliyetleri üzerine odaklanan incelemeler sonucunda tespit edilen aykırılıklar veya risk ve zaafılar da kuruluşlara bildirilerek gerekli tedbirlerin alınması istenmekte bunun yanında bir önceki dönem talep edilen tedbirlerin alınıp alınmadığı da içinde bulunulan dönemde yapılan incelemelerde tekrar ele alınarak ne derece ilerleme sağlandığı sürekli gözetime tabi tutulmaktadır.

4.1.4. Almanya’da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

Alman muhasebe sistemi de Fransız muhasebe sistemi gibi makro kaynaklıdır ve vergi düzenlemeleri ile çeşitli ticaret kanunlarından oldukça etkilenmiştir. Fakat Fransız yaklaşımında olduğu gibi, her türlü işletme için bir genel plan veya tek tip hesap planı yoktur. Buna karşın, kanunlarda “düzenli defter tutma ilkeleri” ne referans verilir (Yılmaz, 1994: 16).

Muhasebe için kanuni düzenlemeler, 1897 yılında Almanya’nın ilk ticaret kanununa dayanır. Daha sonra ise 1965 Şirketler Kanunu ve 1969 Halka Açılma Kanunu, Alman muhasebesi için yasal dayanak teşkil etmektedir (Yılmaz, 1994: 16).

4.1.4.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

Almanya’da yüksek denetim uygulamaları yaklaşık 300 yıl öncesine dayanır. İlk olarak 1714 yılında Kral I. Frederick William tarafından “Genel Hesaplar Odası”

(General Chamber of Accounts) adında bir denetim birimi kurulmuş ve daha sonra bu denetim biriminin ismi “Yüksek Hesaplar Odası” olarak değiştirilmiştir (www.bundesrechnungshof.de, 2010).

“Yüksek Hesaplar Odası”, 1868 yılında ayrıca Kuzey Almanya Federasyonunun denetimini de yapmaya başlamıştır. Yüksek Hesaplar Odası ismini değiştirerek, 1871 yılında “Audit Court of the German Reich” adını almıştır. Yüksek Hesaplar Odası, Prusya Denetim Kurumu olarak 1945’e kadar varlığını devam ettirmiştir (www.bundesrechnungshof.de, 2010).

1948 yılında Frankfurt’ta “Audit Court of the Combined Economic Area” adında bir denetim kurumu oluşturulmuş ve bu denetim kurumu Federal Sayıştay’ın selefi konumunda bir yapıya kavuşturulmuştur (www.bundesrechnungshof.de, 2010).

Hükümetin denetim çalışmalarını güçlendirmek ve optimize etmek için 1988 yılı başlarında dokuz bölgesel denetim kurumu kurulmuş ve aynı zamanda eski denetim büroları kaldırılmıştır (www.bundesrechnungshof.de, 2010).

4.1.4.1.1. Sayıştay’ın Genel Yapısı

Federal Almanya, 11’i Batı ve 5’i eski Doğu Almanya topraklarında olmak üzere toplam 16 Federe Devletten (Eyalet) oluşmaktadır. Anayasa’ya göre üç ayrı yönetim biçimi belirlenmiş olup bunlar Federe Devlet, Federal Devlet ve yerel yönetimlerdir. Her düzeydeki yönetim otonomdur ve anayasal açıdan bağımsızdır. Federe Devletlerin kendi anayasaları, Parlamentoları ve yönetim yapıları vardır (Sayıştay, 1987a).

Her yönetim düzeyinin kendine özgü denetim sistemleri bulunmakla birlikte, Federal Devletin en üst denetim kurumu Federal Sayıştay’dır. Her Eyalette birer Federe Devlet Sayıştay’ı yer alır ve Federe Sayıştay ile Federal Sayıştay birbirinden bağımsız denetim yapılarıdır (Sayıştay, 1987a).

4.1.4.1.2. Sayıştay’ın Anayasal Konumu

1949 tarihli Anayasanın 142/2.maddesine göre Federal Sayıştay, devletin genel hesaplarının düzenlilik denetimini yapar, bütçenin ve ekonomik yönetimin etkinliğini kontrol eder. Üyeleri görevlerini yerine getirirken yargıç bağımsızlığına sahiptir (Sayıştay, 1987a).

Sayıştay’ın bağımsızlığı anayasal güvence altındadır. Sayıştay’ın çalışmalarını ne hükümet, nede herhangi bir bakanlık etkileme olanağına sahip değildir. Parlamento da Sayıştay’ın denetim alanına müdahale edemez (Köse, 2007: 133).

4.1.4.1.3. Sayıştay'ın Denetim Görevi

Sayıştay'ın görevi Anayasada şöyle açıklanmıştır: “Kamu hesaplarının denetimi ve mali yönetimin düzenliliğinin ve performansının incelenmesidir”. 1969 Federal Bütçe Yasası da Sayıştay'ın görev alanını, özerk kuruluşlar da dâhil olmak üzere Federal Devletin mali yönetimi olarak belirlemiştir (Köse, 2007: 133).

Köse (2007:133) çalışmasında, ayrıca Sayıştay'ın özel hukuk teşebbüslerini, özelleştirme aşamasındaki kamu hisselerini, İş ve İşçi Bulma Kurumunu, Radyo Televizyon Kurumunu denetleme yetkisine sahip olduğunu belirtmektedir.

Bilimsel kuruluşlarla, bağımsız kamu kurumlarının denetiminde Sayıştay'ın yetkileri sınırlandırılmıştır. Bazı kurumların ve yargı organlarının görev alanına ait çalışmaları denetlenmez ancak yönetsel karar ve harcamaları denetime tabidir (Sayıştay, 1987a).

Yüksek denetimin önemli bir parçası olan ön denetim, kadroları açısından Federal Devlete bağlı, ancak mesleki açıdan Sayıştay'ın yönetiminde bulunan ön denetim daireleri tarafından yürütülür (Sayıştay, 1987a).

Federal Sayıştay'ın uyguladığı denetim yöntemleri şöyledir:

- Önlem Denetimi
- Fikir Edinme Denetimi
- Genel Denetim
- Proje Denetimi
- Ağırlık Noktası Denetimi
- Enine Kesit Denetimi
- Sistem ve Program denetimi
- Gözetim Denetimi
- Tamamlayıcı Denetim

Federal Sayıştay'ca gerçekleştirilen denetimlerin sonucunda yapılan öneri ve değerlendirmelerin yasal bağlayıcılığı yoktur. Ancak ilgili kurum ve kuruluşlar eleştirileri dikkate almak durumundadır. Çünkü yasama organı Sayıştay'ın önerileri doğrultusunda karar alabilir.

Federe ve Federal Devlet Sayıştayları, ortak konulara açıklık getirmek için belli aralıklarla bir araya gelirler. Ortak denetim komiteleri oluşturularak bilgi alış veriş için gerekli ortam hazırlanır. Ara sıra ortak denetimler yürütüldüğü gibi, denetlenecek konular karşılıklı değiştirilebilir (EUROSAI, 1995: 83).

4.1.4.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları

Almanya’da muhasebe ve işletme denetçiliği olarak ifade edilen muhasebeciliğe ilişkin ilk yasal düzenleme, 30 Ocak 1900 tarihinde çıkarılan “Meslek Örgütü Yönetmeliği”dir. Yasanın dayanağı, 1897 yılında Prusya Ticaret Odası tarafından çıkarılan yasadır. 1926 yılında “Alman Muhasebe Denetçileri Birliği” mesleğe giriş koşullarını, sınav konuları ve mesleği uygulama ilkelerini belirlemiştir (Yazıcı, 1986: 17). 1931 yılında yürürlüğe giren ilk uygulama kararnamesi ile anonim şirketlerin yılsonu hesaplarının bağımsız mali denetçiler ve mali denetleme şirketleri tarafından gerçekleştirilmesi kabul edilmiştir. Böylece bağımsız mali denetçilik mesleği ilk kez kanuni bir temele yerleştirilmiştir (Luck, 1982: 80). 1937 yılında yeminli muhasebe denetçiliği ve işletme denetçiliği unvanını kapsayan yasal düzenlemeler yapılmış, 1943’te de meslek örgütü yasası çıkarılmıştır (Yazıcı, 1986: 17). 1945 yılından itibaren değişik eyaletlerde yürürlükte olan kanunlar 1961 yılında kabul edilen Serbest Mali Danışmanlık Kanunu ile birleştirilerek tüm Almanya için geçerli olmuştur (Luck, 1982: 80).

Yeminli denetçiler (Wirtschaftsprüfer-WP) aracılığıyla yürütülen muhasebe uygulamaları, 1928 yılında kurulmuş olan Yeminli Denetçiler Odası’na bağlı yürütülmüştür. Almanya’daki muhasebe uygulamaları da diğer gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi geniş kapsamlı ve çağdaş bir anlayışla yerine getirilir. Bunlardan farklı olarak örgütlenen ve muhasebecilerin faaliyet gösterdiği diğer bir meslek dalı ise Vergi Danışmanlığı mesleğidir (Özgen, 1991: 72-73). Bütün meslek mensupları 24 Temmuz 1964’de kurulan Wirtschaftsprüfer Kamet’e (Serbest Muhasebeciler Odası) üyedir ve bu birlik tarafından idare edilmektedirler. 1998 yılında Federal Almanya Hükümeti, dünya çapında uyumun bir göstergesi olarak çıkardığı bir yasayla Alman firmalarının Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamalarına izin vermiştir. Bu tarihe kadar ulusal muhasebe sistemini kullanan Almanya, IFAC ilkelerini uygulamaya başlamıştır (Clark vd., 2001: 4).

Bu ülkede vergi konusunda danışmanlık yapanlar ile muhasebe konusunda danışmanlık yapanlar birbirinden ayrılmaktadırlar. Muhasebe konusunda danışmanlık yapan bir denetçi ya da denetim şirketi aynı işletmenin muhasebesinin yürütülmesi görevini alamamaktadır. Serbest meslek olarak muhasebecilik yapanlar dışında denetim hizmetini verenler iki grupta toplanabilir (Kaval, 1995: 168-169).

1 Ocak 1995 yılında Türkiye'deki SPK'ya benzer bir kurum olan "Bundesaufsichtsamt für den Wertpapierhandel" (Bawe) Federal Menkul Kıymetler Denetim Ofisi kurulmuştur. Bu ofisin görevleri; yatırımcının korunması, pazarın şeffaflığını ve piyasanın bütünlüğünü sağlamak, suistimalleri ortadan kaldırmaktır (www.bawe.de, 2011).

2000'li yıllara gelindiğinde ise; Federal Finansal Denetim Ofisi (Federal Financial Supervisory Authority- BaFin) adında Almanya'da mali anlamda düzenleyici bir otoritenin olduğu görülmektedir. BaFin Almanya Maliye Bakanlığı'nın gözetiminde çalışan bağımsız bir kuruluştur. BaFin yaklaşık 2700 banka, 800 kurum ve 700'den fazla sigorta şirketini denetlemekle yükümlüdür (www.bafin.de, 2011).

1 Mayıs 2002'de Piyasaları düzenlemek ve entegrasyonu sağlamak amacıyla BaFin finansal hizmetler ve uyum yasası çıkarılarak finansal kuruluşlar tek bir çatı altında birleştirilmiştir (www.bafin.de, 2011).

BaFin üç kuruluşun birleşmesinden oluşan bir yapıya sahiptir. Bu kuruluşlar şunlardır:

1- Federal Bankacılık Denetleme Bürosu, 2- Federal Denetim Ofisi ve 3- Federal Sigorta Denetleme Bürosu. BaFin; bankaları, kredi kuruluşlarını, sigorta şirketlerini finansal hizmet şirketlerini ve borsaları denetlemekle yükümlü kılınmıştır. Bu modelin amacı şeffaflığı sağlamak, yönetebilirliği etkin kılmak ve finansal aktiviteleri düzenlemektir. 2003 yılında bankacılık kanununda değişiklik yapılarak BaFin'in sorumlulukları arttırılmıştır. Buradaki amaç müşterileri koruma altına almak ve mali sistemin itibarını arttırmaktır (www.bafin.de, 2011).

4.1.5. Japonya'da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

Genel olarak bakıldığında, kalkınmakta olan ülkeler muhasebe uygulamalarının tarihsel ve güncel özelliklerinden birisi gelişmiş ülkelerin muhasebe ve denetim formüllerinin etkisinde bulunmalarıdır (Small ve Lee, 1975: 48). Japonya'da 18.yüzyıla kadar batı muhasebe sistemi kullanılmamıştır. Bu tarihe kadar, kendilerine özgü el kitaplarıyla yaptıkları basit kayıt sistemini kullanmışlardır. 18. yüzyılın sonlarına doğru Nakais, "Ledger of Good Fortune" adlı eseriyle çift taraflı kayıt sistemini Japonya'ya tanıtmıştır (Auyeung, 2002). Japon muhasebeciliğinde gerçek modernleşme, yani batı muhasebe bilgi sisteminin yaygınlaşması 19. yüzyılın sonlarına doğru kurulan işletme ve ticaret ağırlıklı eğitim

veren okulların kurulup yayılmasıyla olmuştur. Bu okulların ders programlarına aldıkları bir dizi muhasebe konusu, daha sonra programlar halinde fabrikalarda da uygulanmaya başlamıştır (Shimme, 1937: 75). Japon muhasebe sistemi, gelişimini ABD'ye paralel bir biçimde sürdürmüş ve tamamlamıştır (Borakazi, 1999: 30).

4.1.5.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

Japonya'da Denetim Kurulu, Maliye Bakanlığının öncülüğünde 1869 yılında "Dajyokan" diye adlandırılan Kabinenin eski biçimini andıran bir isimde kurulmuştur. Adında birkaç değişiklik yapılarak kurul Dajyoka'nın doğrudan kontrolü altında bir denetim organı olarak düzenlenmiştir. Meiji Anayasası'nın Şubat 1889 yılında ilanı ile kurul anayasal statü kazanmış ve sonraki 60 yıl kamu maliyesi üzerinde bağımsız bir organ olarak yürütülen, doğrudan imparatora bağlı bir konuma kavuşmuştur. 1947 yılında Japon Anayasası'nın yürürlüğe girmesiyle bir anayasal denetim kurulu olmuştur. Kurulu kabineden bağımsız yapan, denetim kurulu yasası kabul edilerek şu ana noktalar değiştirilmiştir (www.jbaudit.go.jp, 2010):

- Meclis ile ilişkiler güçlendirildi.
- Denetimin kapsamı genişletildi.
- Kurulun denetim sonuçlarının hemen kamuya yansımaları için önlemler alındı.

Denetim Kurulu 1880 yılından günümüze kadar biraz değişikliğe uğramasına rağmen, devletin gelir ve harcamalarının denetimini yürütmektedir. Anayasal bir denetim kurumu olarak, hükümetin, meclisin, bakanlar kurulunun ve mahkemelerin denetimini de Denetim Kurulu yapmakta ve aynı zamanda yasaların verdiği yetki ile bağımsız finans kuruluşlarının ve diğer organların kamuya uygunluk denetimini gerçekleştirmektedir (www.jbaudit.go.jp, 2010).

4.1.5.1.1. Sayıştay'ın Statüsü ve Örgütsel Yapısı

Japon Anayasasına göre devletin gelir ve giderlerine ilişkin kesin hesaplar, Sayıştay tarafından denetlendikten sonra, Sayıştay raporu ile birlikte Parlamento'ya sunulurdu. Sayıştay Yasası ile birlikte Sayıştay, Hükümete karşı bağımsız bir statü kazanmıştır (www.jbaudit.go.jp, 2010).

Sayıştay, Denetim Komisyonu ile bir icra organı olan Genel İcra Bürosundan oluşmaktadır. Denetim Komisyonunun 3 üyesi olup ve atamaları İmparator tarafından yapılmakta ve yedi yıl süre ile görev yapmaktadırlar. Komisyonun kendi içinden seçtiği bir üye, Hükümet tarafından Sayıştay Başkanı olarak atanmakta, Başkan

Denetim Komisyonuna Başkanlık etmekte ve Sayıştay'ı temsil etmektedir. Denetim Komisyonu, Sayıştay ile ilgili düzenlemeler, denetlenecek kuruluşların belirlenmesi, personelin atanması ve işten el çektirilmesi gibi konularda karar alma organıdır (www.jbaudit.go.jp, 2010).

Bir sekreterlik ve beş bürodan oluşan Genel İcra Bürosu, Denetim Komisyonunun talimat ve gözetimi altında işlerini yürütür. Beş büronun altında 34 bölüm bulunmaktadır. Genel İcra Bürosunun personel sayısı, mevzuattaki sınırlamalara bağlı kalmaksızın Sayıştay tarafından bağımsız olarak belirlenir.

Sayıştay'da görevli personel sayısı 1996 mali yılı itibari ile 1248 olup, bunun %60'ı denetçilerden oluşur. Denetçiler sadece kendi alanı ile ilgili değil, hukuk, ekonomi, mühendislik gibi alanlarda da bilgi sahibi olan kişilerdir. Bütçe açısından da Sayıştay'a önemli bir ayrıcalık tanınmıştır (www.jbaudit.go.jp, 2010).

4.1.5.1.2. Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri

Sayıştay'ın temel görevi, devletin gelir ve giderleri ile kanunlarda belirtilen kurum ve kuruluşları denetlemektir. Ayrıca kamu maliyesini inceleyerek önerilerde bulunmak da asli görevlerindedir. Japonya Bankası da dâhil olmak üzere bütün kamu kuruluşları ve sermayesinin yarısı Devlete ait tüzel kişiliklerin hesapları, Sayıştay'ın denetim alanına girmektedir.

Parlamento'ya sunulan denetim raporlarında şu konulara yer verilir:

1. Devletin gelir ve giderlerine ilişkin kesin hesapların belgelendirilmesi,
2. Devletin kesin hesaplarının, Japon Bankası tarafından verilen hesaplara uygun olup olmadığı,
3. Denetim sonucunda yasalara aykırı işlemlerin olup olmadığı,
4. Sayıştay'ın disiplin soruşturmasında bulunduğu sorunlar ve sonuçları,
5. Maliye memurları hakkında verilmiş sorumluluk kararlarına ilişkin bilgiler,

Diğer Yetkileri:

1. Saymanların sorumlulukları hakkında hüküm vermek,
2. Disiplin soruşturması talep etmek,
3. Savcılığa suç duyurusunda bulunmak,
4. İddiaları karara bağlamak,
5. Kanun ve Tüzükler hakkında görüş bildirmek

4.1.5.1.3. Sayıştay'ın Çeşitli Etkinlikleri

1988 yılından itibaren her yıl düzenlenen “Kamu Denetimi Forumuna” ev sahipliği yaparak kamu denetçilerinin bir araya ve kamusal denetimin genel durumunun ve sorunlarının tartışılmasına imkân sağlamaktadır. Sayıştay, yüksek denetim kurumaları arası iş birliği açısından da aktif bir işleve sahiptir. INTOSAI ve ASOSAI örgütleri içinde etkin bir konumda olup, çeşitli dönemlerde yöneticilik görevleri üstlenmiştir. 1991'den itibaren ASOSAI'nin yönetim kurulu başkanlığını sürdürmektedir. 1981'den itibaren, Japon Uluslar Arası İş birliği Ajansı (JICA)'ın desteğiyle Asya, Pasifik ve diğer bölgelerin yüksek denetim kurumlarına yönelik uluslararası seminerler düzenlenmektedir (www.jbaudit.go.jp, 2010).

4.1.5.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları

1870'lerde Japonya'da devlet tahvili ihraçlarının başlamasıyla bir menkul kıymet piyasası oluşmuş ve bunun sonucunda da Mayıs 1878'de Menkul Kıymet Borsası Kanunu yayınlanmıştır. 15 Mayıs 1878'de de bu kanuna bağlı olarak Tokyo Menkul Kıymetler Borsası (Tokyo Borsası) ve Osaka Borsası kurulmuş ve 1 Haziran'da işlemlere başlamışlardır. 1886 yılında Nagoya Borsası ve diğer yerel borsalar kurulmuştur (Emre, 2006: 5).

Japonya Sermaye Piyasası Kanunu Mart 1943'te, savaş zamanına özgü ağır koşullara göre düzenlenerek çıkarılmıştır. 30 Haziran 1943'te Japonya'daki 11 borsa birleştirilmiş ve Japonya Menkul Kıymetler Borsası kurulmuştur (Emre, 2006: 5).

2000'li yılların başından itibaren tüm dünyada sermaye ve finans piyasalarında meydana gelen olumsuz gelişmelere tepki olarak ortaya konulan yoğun düzenleme ve faaliyetin yeniden teşkilatlandırılması çalışmalarının bir örneğine de Japonya'da rastlanmaktadır. Japonya'da sermaye piyasası otoritesine bağlı olarak Nisan 2004'te, bağımsız denetim ve muhasebecilik mesleğinin etkin bir gözetim ve denetim mekanizmasına kavuşturulmasını takiben Kamu Muhasebecileri ve Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu (Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board-CPAAOB) kurulmuştur. Esasında Japonya'da bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik kalite kontrol çalışmaları ilk elden Japon muhasebe meslek örgütü olan JICPA tarafından yürütülmektedir. Mesleğin kendi kendini düzenleme mantığı içerisinde yürütülen bu faaliyetin de gözetiminin gerekliliğinden hareketle CPAAOB, JICPA tarafından yapılan kalite kontrol incelemelerinin tekrar incelenmesi ve kendi faaliyet planı doğrultusunda JICPA, bağımsız denetim

kuruluşları ve hatta müşteriler nezdinde inceleme/denetim yetkisi ile donatılmıştır. Bunun yanında, CPAAOB'nin kurulmasıyla, bağımsız denetimin denetimi konusundaki meslek örgütünün etkinliği asgariye indirilerek faaliyet üzerindeki gözetim ve denetimin bağımsız bir kamu otoritesi tarafından gerçekleştirilmesinin yasal zeminini oluşturmak için konuya ilişkin mevzuatta da kamu gözetimi odaklı bir sistem anlayışı ortaya konmuştur. Böylelikle Japonya'da bağımsız denetimin denetiminde ikili bir yapı varmış gibi görülmekte ise de, esasında bağımsız denetimin gözetim ve denetimi en üst düzeyde yetkili bir kamu otoritesi tarafından yürütülmekte, meslek kuruluşları ise bu kamu otoritesine yardımcı ve vazifeli bir konuma yerleştirilmektedirler (Sayıştay, 1968).

Faaliyetin denetimi konusunda, kalite kontrolleri gerçekleştiren JICPA, söz konusu incelemelerini CPAAOB'nin belirlediği esaslar üzerinde yaparak, daha önce kuruluşların sadece iç kalite kontrol sistemine odaklı kalite kontrol anlayışını terk etmiştir. CPAAOB ise JICPA tarafında yapılan kalite kontrolleri tekrar inceleyerek genel kalite kontrol stratejisi ile birlikte yapılacak kalite kontrollerin kapsam ve odaklarını belirlemekte, gerekli gördüğünde de ise denetim kuruluşları nezdinde kendisi yerinde denetim ve soruşturma çalışmaları yapmaktadır (CPAAOB, 2004).

CPAAOB'nin inceleme ve denetim faaliyetlerine başladığı 2005 yılında, ilk olarak Japonya'da faaliyet gösteren 4 büyük denetim kuruluşu nezdinde bizzat CPAAOB tarafından incelemeler yapılmıştır (CPAAOB, 2006a). Söz konusu çalışmanın amacı ise Japonya'da bağımsız denetim faaliyetinin büyük bir kısmını yürüten söz konusu kuruluşların ele alınmasının, Japon bağımsız denetim sektörünün bir profilini ortaya çıkaracağı öngörüsü olmuştur. Gerçekten de yapılan denetimler sonucunda 4 büyük kuruluşun faaliyetlerine ilişkin olarak gerek muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyum konusunda gerekse kuruluşların iç kalite kontrol sistemleri ve uygulanan bağımsız denetim teknikleri gibi hususlarda ciddi zaaflar tespit edilerek, anılan kuruluşlardan söz konusu eksiklik ve aykırılıkların giderilmesi istenmiştir. 2006 yılında ise 70 kuruluş ve 70 herhangi bir kuruluştan bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensubuna ilişkin yapılmış kalite kontrol incelemeleri tekrar incelemeye tabi tutularak, bunlarla ilgili tespit edilen eksiklik ve aykırılıklar rapora bağlanmıştır (CPAAOB, 2006a ve 2006b).

CPAAOB incelemelerinde üzerinde durulan noktalar da belli başlıklar altında toplanabilmektedir. Söz konusu noktaları; denetçi bağımsızlığı, kuruluşların genel

denetim politikaları ve uygulamalarında risk bazlı bir anlayışın olup olmadığı, kuruluş içi kalite kontrol sistemlerinin yeterliliği, seçilmiş denetim çalışmaları çerçevesinde uygun denetim teknikleri ve yeterli denetim kanıtı toplanıp toplanmadığı hususları oluşturmaktadır (Sayıştay, 1968).

4.1.6. İtalya’da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

Muhasebe denetimi açısından İtalya’nın özel bir yeri vardır. Bunun en önemli nedeni, muhasebenin babası olarak nitelendirilen Luca Pacioli’nin bir İtalyan olmasıdır. Pacioli’nin İtalya’da doğmuş olması, İtalya’yı muhasebenin özellikle de çift taraflı kayıt sisteminin anavatanı yapmıştır. Muhasebe tarihinde aylık ve yıllık dönemlerin belirlenmesi, yıllık bilançoların tutulması ve hesapların kapatılmasına ilk olarak İtalya’da rastlanmıştır. Hesap kayıt yöntemlerinin geliştirilmesi, özellikle 13. ve 14. yüzyıllarda İtalya’da Venedik, Cenova ve Florentina şehirlerinin bankerleri ve tüccarlarına atfedilmektedir. Bulunan ilk hesap kayıtlarının 1211 yılında tutulduğu ve Florentinalı bir bankere ait olduğu bilinmektedir. Bu dönemde tutulan kayıtlar, oldukça ilkeldi, hesaplar arasında herhangi bir bağlantı yoktu ve bilanço hesaplarını içermiyordu. Ama sistematik kayıt sistemi bu kayıtlardan yola çıkılarak geliştirilmiştir. Çift taraflı kayıt sisteminin kullanıldığı ilk kayıtlar ise 1340 yılına aittir ve Cenova’da bulunmuştur (Walgenbach vd., 1990: 44). 14. yüzyıl sonları ve 15. yüzyılı kapsayan dönemde, Florentina bölgesinde büyük işletmelerin yıllık bilanço hesapları yaptıkları kayıtlardan anlaşılmaktadır. İtalya’da günümüz muhasebe mesleğine benzeyen durum 14. yüzyılda Milano Belediyesi’nin Rasonato adındaki bir kişiye hesapları tutma görevini vermesiyle başlamıştır (Luther, 2003: 6).

4.1.6.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

İtalya’nın yüksek denetim kurumu “The Corte Dei Conti” kamu yönetimini kontrol etmek, paranın aşırı kullanımını ve kötü yönetimini önlemek ve olası ekonomik riskleri azaltmak amacıyla 1862 yılında kurulmuştur. Bu önemli işlevi gerçekleştirmek için, Priori ve Posteriori hesabına kesin ihtiyaç olduğunu iddia eden günün Başbakanı Camillo Benso’nun isteğiyle The Corte kurulmuştur (www.corteconti.it, 2010).

Corte dei Conte yapısının temel kuralları, organizasyon ve görevleri halen yürürlükte olan 12 Temmuz 1934 Kraliyet kararnamesi ile belirlenmiştir (www.corteconti.it, 2010).

Anayasa yürürlüğe girdiğinden beri, bütünüyle kamu kurumlarının artan sayısını, bağımsız idari otoritelerin kurulmasını, kamu işletmelerinin özelleştirilmesini içeren ve aynı zamanda mali ve harcama icraatlarını da (örneğin mali kanunun tanıtılması, 1978'deki bütçe reformu, 1977, 1988 ve son zamanlardaki kanunlar) kapsayan, organizasyon ve kamu yönetimi işlevlerinde derin değişiklikler meydana gelmiştir. Amaç kamu idareleri tarafından sağlanan hizmetin kalitesini arttırmak ve devlet kaynaklarını yönetmektir (www.corteconti.it, 2010).

4.1.6.1.1. Sayıştay'ın Denetim Fonksiyonu

Sayıştay, Kamu adına yapılan sözleşmeleri, yasalara uygun olup olmadıkları açısından ön denetime tabi tutar ve yasalara aykırılığı tespit edilen sözleşmelerin vizesi yapılmaz, aynı zamanda gerekli görüldüğünde sözleşmelerin denetimi uygulamadan sonrada yapılabilir (Carbone, 1991: 23-25).

Ön denetim konuları şunlardır:

- 1- Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (Politik nitelikli olanlar hariç)
- 2- Devlet bütçesi ile ilgili sözleşmeler
- 3- Kamusal alım ve satım sözleşmeleri
- 4- İşe alma, iş bıraktırma, yükseltme ile ilgili sözleşmeler
- 5- Devlet bütçesine maaş veya ödenek şeklinde yük getirecek görev sözleşmeleri
- 6- Devlet giderlerine ilişkin ödeme emirleri

Sayıştay'ın sonradan yaptığı denetim konuları ise şöyledir:

- 1- Yasalarda açıkça belirtilen sözleşmeler
- 2- Devlete bağlı bazı kuruluşların (Karayolları, Posta İdaresi gibi) sözleşmeleri
- 3- Akademi Başkanlığı, Valilik gibi birimlerin hesapları
- 4- Üniversite hesapları, yüksek düzeydeki kuruluşlar
- 5- Özel Saymanlıklar
- 6- Bütçe dışı işlemler

4.1.6.1.2. Sayıştay'ın Yerel Yönetimler Denetimi

22.1982 tarihli kanunun 13. maddesi ile Sayıştay'a daha önceki görevlerinden farklı olarak, yerel yönetimleri inceleyip değerlendirerek bulguları objektif bir şekilde Parlamenteoya iletme görevi verilmiştir (Sayıştay, 1987b: 19-21).

Sayıştay kendisine verilen görevi gerektiği gibi yerine getirebilmek için yerel yönetimlerden ve kamu kurumlarından her tür bilgi ve veriyi temin etmeye yetkilidir. Sayıştay Yerel Yönetimler Dairesi her yıl 31 Temmuz tarihinden önce, kendisine

gönderilen hesaplarla ilgili nasıl bir değerlendirme yapacağını, kriterlerini, Parlamento'ya sunacaktır. Sayıştay'ın yerel yönetimler üzerindeki denetimi, düzenlilik temeline dayalı bir denetim olmayıp, değişik birimlerin gelir ve giderleriyle mukayeseli analizinin yapılması temeline dayanır (Carbone, 1991: 28).

4.1.6.1.3. Sayıştay'ın Yargısal Denetimi

Sayıştay, kamu muhasebesi alanındaki uyuşmazlıklar ile emekli ödenekleri konusundaki uyuşmazlıklara bakar. Kamu muhasebesi alanında iki türlü uyuşmazlık vardır: Birincisi belediyeler, il idareleri ve Devletin gelirlerini toplayan, giderlerini yapan saymanlarca sunulan hesapların yargılanması, ikincisi Kamu kurumları ile yerel kurumların yöneticileri ve saymanlıkların sorumlulukları ile ilgili konulardır (Carbone, 1991: 299).

4.1.6.1.4. Sayıştay'ın Parlamento ile İlişkileri

Sayıştay'ın denetim işlevinin yanında Parlamento'ya rapor sunma gibi bir görevi de vardır ve Sayıştay bu işlevini üç alanda gerçekleştirir:

- 1- Devlet bütçesinin Yönetimi
- 2- Devletin katkıda bulunduğu kuruluşlar
- 3- Yerel yönetimler

Anayasanın 100. maddesine göre Sayıştay, denetim raporlarını direkt olarak Parlamento'ya sunmakla görevli kılınmıştır. Raporlama işini, Daireler Kurulu (United Chambers) yürütür ve elde ettiği bütün bulguları derleyerek kamu hesapları ve dolayısıyla kamu idaresinin işleyişi hakkında geniş kapsamlı bir raporlama faaliyeti sunar (Clemente, 1991: 38-42).

İlgili yasaya göre bu raporda şu konulara yer verilir:

- 1- Sayıştay'ın ödeme emirleri, kanun hükmünde kararname ve diğer kanunlar hakkında ihtirazi kayıtla vize koyma nedenleri,
- 2- Çeşitli kuruluşların idari ve mali düzenlemelere ne dereceye kadar uyduklarına ilişkin Sayıştay görüşü,
- 3- İdareleri ve kamu hesaplarını yöneten kanun ve diğer düzenlemelerde Sayıştay'ca yapılması gerekli görülen değişiklik ve reformlar.

4.1.6.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları

İtalyan muhasebe yazarlarından D.Massa (1850-1918); muhasebenin denetim organı bölümünün muhasebeden bağımsız olması gerektiğini ileri sürerek “denetim, bir yandan her olay ve belge hakkında bilgisi olan, öte yandan özgürce hareket

etmesi için bağımsız olması gereken bir organa emanet edilmelidir” demiştir. Fabio Besta (1845-1929) ise “muhasabe, işletme denetimi bilimi olmalı, başka bir şey değil” ifadesini kullanmıştır.

Yukarıdaki ifadeler ışığında bağımsız anlamda, İtalya’da muhasebe meslek yasasının XX. yüzyılın ikinci yarısında, 1953 yılında yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Meslek kuruluşunun adı “Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti”dir. Yani “Ulusal Uzman Ticari Danışmanlık Kurulu”dur (Ergin, 1999).

İtalya’da sermaye piyasasına bakıldığında ise; İtalyan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’nun “Securities and Exchange Commission” (CONSOB) Hazine Bakanlığı tarafından bir yasayla 1974 yılında kurulduğu görülür. Bu komisyonun öncelikli amacı Menkul Kıymetler Piyasası’nı izlemektir. Zamanla bu komisyonun yetki ve sorumlulukları önemli ölçüde genişletilmiş, 1983 yılında yeni bir yasa ile CONSOB tüzel kişilik ve özerklik kazanmış ve kamu tasarruflarını korumak için yetki alanı genişletilmiştir. 1991 yılında da bu komisyon, aracı şirketlerin denetimini ve içerden bilgi sağlayanların ticari işlemlerini takip etme görevini de üstlenmiştir (www.consob.it, 2010).

4.1.7. Kanada’da Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

4.1.7.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

Kanada’nın devlet hesap denetiminin başlangıcı kaynaklarda 18. yüzyıl olarak kabul edilmektedir. Bu anlamda 1878 yılında eski Meclis üyesi John Lorn McDougall’in ilk Kanada Genel Denetçisi olarak atandığı bilinmektedir. Bundan önceleri denetim, hükümet yetkilisi olan Maliye Bakan yardımcısı tarafından yapılıyordu (www.oag-bvg.gc.ca, 2010).

Genel Denetçinin iki ana görevi vardı bunlar: geçmiş işlemleri ve raporları incelemek, hükümet ödemelerini onaylamak veya reddetmek. Bu faaliyet raporları ve dönemin önemli belgeleri Avam Kamarasında tutuluyor ve böylelikle eski hükümet ile yenisi arasında köprü görevi yapılmış oluyordu (www.oag-bvg.gc.ca, 2010).

1931 yılına gelindiğinde, Parlamentoda hükümet ile denetçinin yetki ve görevleri kesin çizgilerle belirlendi. Buna göre; denetçi fonları ve raporları inceleyecek, kamu fonlarının toplanması ve tasarrufu ile sorumlu tutulacaktı (www.oag-bvg.gc.ca, 2010).

Bugünkü sisteme benzer ofis çalışmaları 1950 yılında başladı. Genel Denetçi raporlarda ödemelerin verimli olmadığını görmüş ve bu uygulamaların Kanada açısından risk oluşturduğunu ifade etmiştir. Bunun üzerine;

- 1- Haziran 1994'te Genel Denetçi Yasası değiştirilmiş,
- 2- Aralık 1995'te Denetçi Yasasına ilaveler yapılmış,
- 3- Haziran 2005'te Parlamentoda (Bütçe Uygulama Yasası, Mali Yönetim Yasası) kabul edilmiştir (www.oag-bvg.gc.ca, 2010).

4.1.7.1.1. Sayıştay'ın İşlevleri

Kanada Sayıştay'ı Amerikan modeline göre yapılandırılmış olup, esas işlevi Parlamento adına denetim yaparak sonuçlarını Parlamento'ya sunmaktır. Faaliyetlerinin yargısal bir niteliği yoktur. Genel Denetçinin başkanlığında örgütlenen Sayıştay monokratik (tek kişinin yönetimi) bir yapıya sahiptir. Sayıştay Avam Kamarası adına denetimleri yürütür ve raporları meclise sunar.

Birleşmiş Millerler (BM) denetçilerinden biri olarak hizmet veren Sayıştay, gelişmekte olan ülkelerin denetim kurumlarına insan yetiştirme konusunda da en önde destek sağlayanlardan bir kurumdur. INTOSAI Kalkınma Girişimi (IDI)'nin sekreterlik görevini de yürüten Sayıştay, yoğun eğitim ve bilgi alış verişi programlarını INTOSAI üyelerine sunmaktadır.

4.1.7.1.2. Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı

Sayıştay Başkanı hükümetten bağımsız olarak 10 yıllık bir dönem için atanır. Personel politikalarını belirlemede tamamen bağımsızdır. Yönetimden her türlü bilgiyi isteme yetkisine sahiptir

Sayıştay personeli geniş bir yetkinliğe sahiptir. Muhasebeci ve finans uzmanlarına ilave olarak mühendisler, avukatlar, bilgisayar uzmanları, yönetim uzmanları, sosyologlar istihdam edilmektedir. Sayıştay çeşitli uzmanlık kursları düzenlemekte ve son yıllarda yüksek lisans düzeyinde performans denetimi eğitimi vermektedir (Office of the Auditor General of Canada (OAG), 1998: 17-18).

4.1.7.1.3. Sayıştay'ın Görevleri

Sayıştay üç ayrı nitelikteki denetimleri yapmakla görevlendirilmiştir:

1. Hükümet tarafından hesapların doğru tutulup tutulmadığı,
2. Hükümetin Parlamento tarafından belirlenen amaçlara ulaşmak için yeterli miktardaki kaynakları elde edip, bunları amaçlara uygun harcıyıp harcamadığı,

3. Programların ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediği konularında çalışma yapmak (OAG, 1998: 6).

1984 tarihinde “Mali Yönetim Yasası” çıkarılarak bu tarihten sonra kamuya ait şirketlerde kapsamlı denetim yapma görevi de Sayıştay’a verilmiştir. Ayrıca 1995 yılında bu yasaya ekler yapılarak Avam Kamarasına bilgi sunmakla yükümlü kurumlar hakkında Avam Kamarasına rapor sunma sorumluluğu yüklenmiştir (OAG, 1998: 7).

4.1.7.1.4. Sayıştay Denetiminin Kapsamı

Sayıştay birçok alanda denetim yapar. Başlıcaları şunlardır: sağlık, kültür, çevre, maliye, tarım, ulaştırma ve bilimsel araştırma ve benzeridir. Denetimin kapsamına 70 Federal hükümet kurum ve kuruluşu, 40 adet devlet şirketi, 10 adet kurum şirketi, 60 adet diğer küçük iktisadi teşebbüs, göçmen işlemleri birimi, Ortak teşekküller, tüm yönetimi ilgilendiren konular, Yukon ve Kuzeybatı Bölgesi Hükümetlerini, 15 mülki birim, BM eğitimi, Bilim ve Kültür Örgütü ile Sivil Havacılık Örgütü gibi kurum ve kuruluşlar girmektedir (OAG, 1998: 8-14).

Diğer bazı denetimlerin sonuçları farklı şekillerde sunulmaktadır:

1. Faaliyetler, mali tablolar, uygunluk ve devlet şirketleri ile ilgili diğer işler hakkında denetim görüşleri, sorumlu bakana Parlamentoda gündeme getirmesi için sunulmaktadır.
2. Devlet şirketlerinin özel incelemeleri, doğrudan yönetim kurumuna sunulmak üzere raporlanmaktadır.
3. Devletin mali durumu hakkındaki görüşler her Ağustos ayında yayınlanan Kanada bütçesine dâhil edilmektedir.
4. Sayıştay yasası ile öngörülmeleyen fakat Kanada devletini ilgilendiren diğer konular hakkında konsey üyeleri tarafından istenen raporlar hazırlanmaktadır.
5. Yukon ve Kuzeybatı bölgelerinin denetim sonuçları, onların yasama meclislerinde sunulmak üzere yıllık olarak raporlanmaktadır.

Kamu kesiminde yönetimi geliştirmek için aktif bir rol üstlenen Sayıştay, yıllardır Parlamenteoya sunduğu raporlar kapsamında performansı geliştirmeye yönelik özel çalışmalar yayınlamıştır. “Kamu Hizmetleri 2000” girişimi ile yönetimde reform süreçlerinin değerlendirilmesi, Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere’nin reform çabaları ile karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır (OECD-PUMA, 1996: 82).

4.1.7.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları

Kanada'nın Bağımsız denetimin açısından gelişim sürecine bakıldığında (özellikle sermaye piyasaları açısından) kronolojik olarak aşağıdaki komisyonların varlığı göze çarpmaktadır:

Ontario Securities Commission (1920), Commission des Valeurs Mobilières du Quebec (1955), Manitoba Securities Commission (1968), British Columbia Securities Commission (1987), Alberta Securities Commission, (1995) (Eser, 2001: 24-25). Bu kurumlardan bazılarını aşağıda değinilecektir.

Ontario Menkul Kıymetler Komisyon'u (Ontario Securities Commission - OSC) 1920 yılında kurulmuştur. OSC sermaye piyasalarını denetlemekle sorumlu düzenleyici bir kurumdur. OSC'nin görevleri Piyasalarda güveni temin etmek, yatırımcıların korunmasını sağlamak, kötüleri caydırmaktır (www.osc.gov.on.ca, 2011).

Quebec Menkul Kıymetler Düzenleme Komisyonu (Commission des Valeurs Mobilières du Quebec), bir yasayla 1955 yılında kurulmuştur. Komisyonun görevi; Quebec finansal piyasalarındaki yatırımcıları korumak için denetim faaliyetinde bulunmak, menkul kıymet piyasası uzmanlarını denetlemektir (www.collections.banq.qc.ca, 2011).

Manitoba Menkul Kıymetler Komisyonu (Manitoba Securities Commission-MSC), 1968 yılında kurulmuştur. MSC yatırımcıları korumak, sermaye piyasalarının adil ve etkin çalışmasını sağlamak üzere kurulan bağımsız bir komisyondur (www.msc.gov.mb.ca, 2011).

Kanada'da finansal krizler sonrası ABD'de yapılan çalışmalara benzer faaliyetler yürütülerek, kurumsal yönetim, muhasebe ve denetim konularında yetkili bir gözetim mekanizmasının oluşturulması amaçlanmış ve 2003 yılında halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin gözetimi amacıyla Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board-CPAB) kurulmuştur (CPAB, 2006).

CPAB'nin görevleri arasında bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi ve bunların sürekli gözetim ve denetimi başta gelmektedir. Kanada'da bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilmek için bu kuruldaki yetki almak ve kurulun denetim programına dâhil olmak gerekmektedir (CPAB, 2006)

CPAB denetim faaliyetlerine 2004 yılında başlamıştır. Diğer tüm örneklerde olduğu gibi bu denetimler ilk olarak 4 büyük bağımsız denetim kuruluşu

(Pricewaterhouse Coopers, Deloitte&Tousche, Ernst&Young ve KPMG) nezdinde gerçekleşmiştir (CPAB, 2006).

Söz konusu 4 büyük denetim kuruluşuna yönelik denetim faaliyetlerinden sonra ise, Amerikan uygulamasına benzer şekilde, 50 veya daha fazla ihraççının bağımsız denetimini gerçekleştiren kuruluşlar nezdinde yıllık olarak, diğer kuruluşlar nezdinde ise üç yılda bir denetim yapılması planlanmıştır. 2005 ve 2006 yıllarında bu kritere uygun olarak CPAB'ye kayıtlı 250 civarındaki bağımsız denetim kuruluşunun yaklaşık 40 tanesi nezdinde inceleme yapılmıştır (CPAB, 2006).

CPAB'nin bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerçekleştirdiği kalite kontrol çalışmalarında benimsediği yöntem, diğer ülke uygulamalarına benzer şekilde dizayn edilmiştir. Buna göre, kuruluş üst yönetiminin denetime bakışı ve algılayışı, bağımsızlık ve etik standartların uygulanıp uygulanmadığı, müşteri kabulü ve mevcut müşteri ile faaliyete devam edilmesi, insan kaynakları ve mesleki yeterlilik hususlarının kuruluş içerisinde ele alınışı, seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesi ve son olarak kuruluş içi kalite kontrol sisteminin işleyişi hususları CPAB denetimlerinin ana temasını oluşturmaktadır.

4.1.8. ABD'de Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

ABD'de, muhasebe denetimi ve muhasebe uygulamaları konusu, belirli periyotlarla muhtelif aşamalardan geçerek günümüze gelene kadar ciddi sıkıntılı evreler geçirmiştir. Tarihi perspektif içinde, ABD'de muhasebe ve muhasebe uygulamalarına ilişkin olarak genel kabul görmüş ilkelerin belirlenmesi ile ilgili üç önemli dönemin varlığı görülür (Topkara, 1997: 17): Birinci dönem, 1930'lardan İkinci Dünya Savaşı başlarına kadar olan dönemdir. Bu dönem içinde ABD'de "Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Accountants- AIA)" adıyla mevcut ve üyelerinin çoğunluğunu akademik pozisyonlu muhasebecilerin meydana getirdiği bir kurum mevcut olup bu kurumun muhasebe standartları konusunda ciddi çalışmaları bulunmaktadır. İkinci dönem olarak kabul edilen dönem, İkinci Dünya Savaşı sonlarında başlayıp 1950'li yılların sonlarına kadar olan dönemdir. Bu dönem daha ziyade muhasebe ilkelerinin belirlenmeye çalışıldığı dönem olarak kendini göstermektedir. Yine bu dönemde muhasebe mesleği mensuplarının sıkıntıları ve bunların giderilmesi ile ilgili çalışmalar önem kazanmıştır. Üçüncü dönem ise, bu iki dönemde yapılan işlerden ve çabalardan memnun olunmaması sebebiyle başlamış ve 1957 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulu

(Accounting Principles Board-APB) kurulmuştur. Ancak bu kurul bir süre sonra çeşitli tenkitler sebebiyle yerini Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na (Financial Accounting Standards Board-FASB) terk etmiştir. ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun çalışmaları, bu çalışmalarla ortaya çıkan ilkeler ve ilke arayışları günümüze kadar uzanır.

4.1.8.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

Elli eyaletten oluşan federal bir devlet olan Amerika Birleşik Devletleri'nde, eyaletlerin her birinde görev yapan Federe Devlet bünyesinde bir yüksek denetim kurumu bulunmaktadır. 1921 yılında Washington'da kurulan ve federal düzeyde denetim yapmakla görevli bulunan bir federal yüksek denetim kurumu olarak General Accounting Office (GAO), Parlamento adına denetim işlevini yerine getirmektedir (Haven, 1992: 29).

II. Dünya Savaşı yıllarında, devletin büyüyen işlem hacmi karşısında, klasik belge denetimi sistemi çökme noktasına gelmiş ve 14.000'den fazla personelle bile denetim işleri yapılamamıştır. Örneğin Sayıştay'ın 1945'teki yıllık raporu 35 milyon kadar denetlenememiş belgeden söz etmektedir (Walsh, 1996: 235).

4.1.8.1.1. Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı

Monokratik bir örgüt yapısına sahip Sayıştay'ın en üst yönetim kademesi başkanlıktır. Başkanın üç yardımcısı vardır, birisi yönetsel işlerde, diğeri denetim konularında ve daha çok planlama ve raporlama alanında, bir diğeri ise tüm alanları kapsayan genel konularda Başkana yardımcı olmaktadır. Bunların dışında hukukçulardan oluşan bir Danışmanlık Bürosu ve yolsuzluk iddialarını incelemekle görevli bir Soruşturma Ofisi bulunmaktadır.

Sayıştay, biri yönetsel konulardan, diğeri de denetimin planlanması ve raporlanmasından sorumlu Başkan Yardımcılarının başlarında yer aldığı iki ana bölüm ve bunların vekillerinin başlarında bulunduğu yedi bölümden oluşmaktadır (Alptürk, 1991: 43).

Denetim alanları bu bölümler arasında şu şekilde sıralanmıştır:

- 1- Genel Yönetim Konularının Denetimiyle İlgili Bölüm
- 2- İnsan Kaynaklarının Denetimiyle İlgili Bölüm
- 3- Ulusal Güvenlik ve Uluslararası İlişkilerin Denetimiyle İlgili Bölüm
- 4- Kaynaklar, İletişim ve Ekonomik Gelişme Konularının Denetimiyle İlgili Bölüm

Sayıştay'da bu 7 bölümün dışında destek hizmeti gören çeşitli birimler yer almakta olup bunların en önemlileri şu şekilde sıralanmaktadır (Alptürk, 1991: 45):

- 1- Kongre İle İlişkileri Düzenleyen Ofis,
- 2- Denetim Politikalarını Oluşturan Ofis,
- 3- Denetim Planlamasını Yapan Ofis,
- 4- Bilgi Akışını Düzenleyen Ofis,
- 5- Özlük İşlerini Yürüten Ofis,
- 6- Sayıştay'ın Göreve Almak İstedığı Kişilerde Aradığı Nitelikleri Kamuya Duyuran ve Müracaatları Kabul Eden Ofis,
- 7- Eğitim Faaliyetlerini Düzenleyen Ofis,
- 8- Yayın İşleriyle İlgilenen Ofis,
- 9- Baş Ekonomist
- 10- Uluslararası Denetim İrtibat Ofisi,
- 11- İç Değerlendirme Ofisi

Sayıştay'ın personel sayısı gelişim süreci içinde sürekli farklılık göstermiştir. II. Dünya Savaşı dönemlerinde 14.000 olan personel sayısı savaş sonrası dönemde 15.000'leri geçmiş, 1960'lı yıllarda ise personelin niteliğine önem verilerek sayısı 4.000'e kadar düşürülmüştür. Bu sayı 1970'lerde 5300'e çıkmış, 1980'lerde ise 5000-5100'e inmiştir (Havens, 1992: 40). 2005 yılı itibarıyla ise, personel sayısı 3300 civarındadır (Walker, 2005: 21).

Sayıştay, personelinin eğitimine büyük önem vermiş ve eğitim programlarına ciddi kaynaklar aktarmıştır. Her personelin belirli alanlarda uzmanlaşmasının ve çok çeşitli alanlarda detaylı bilgilerle donatılmasının sağlanması, genel bir politikadır. Bu uzmanlaşma hizmet içi eğitimlerle sağlanmakta ve yetersiz hissedilen her alanda sürekli olarak eğitim gerçekleştirilmektedir. Mesleki uzmanlaşma dışında, her konuda denetçiler eğitimden geçirilmektedirler (Alptürk, 1991: 47).

4.1.8.1.2. Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri

Sayıştay'ın esas işlevi, Kongre'nin danışmanlığını yapmak ve denetim faaliyetlerinde yardımcı olmaktır. Gerçekleştirilen faaliyetlerin sonucunu Kongreye sunan Sayıştay, böylelikle Parlamento denetimine katkı sağlamış olur.

Aynı zamanda yürütme organları için de yasal danışmanlık görevi yapar ve kendisine getirilen sorunları çözümler. Sayıştay'ın tüm resmi dairelerin elinde bulunan her türlü bilgi ve belgeyi isteme ve inceleme konusunda yasal yetkisi vardır.

Ayrıca Sayıştay muhasebenin genel ilkeleri konusunda kural ve prensipleri düzenler ve idarenin verimliliğini artırmak için diğer birimlerle işbirliği halinde çalışır (Köse, 2007: 170).

4.1.8.1.3. Sayıştay'ın Bağımsızlığı ve Kongre İle İlişkileri

1921 tarihli Kanununda Sayıştay'ın işleviyle ilgili olarak çizilen çerçeve, özünde aynı kalarak daha sonraki yasal düzenlemelerde de yer almıştır. Ancak bu yükümlülük pek itibar görmemiştir. 1970 yılına kadar Sayıştay'ın tüm faaliyetleri, kendince belirlenen ilkelere göre yürütülmekteydi.

1977 yılında ise, Kongreden gelen talepler ve kanunen yüklenmiş denetim ve incelemeler Sayıştay personelinin %35'ini meşgul edecek düzeydeydi. 1988 mali yılında ise Sayıştay personelinin tamamı ile %80 kadarı Kongreye ait özel talepleri karşılamak için çalışmak zorunda kalmıştır (Haven, 1992: 39).

Sayıştay'ın görev ve yetki alanlarının sınırları yasayla belirlenmediği için Kongre'nin görev verdiği her konuyu denetlemekle yükümlüdür. Kongre ile var olan ilişkilerin yakınlığından dolayı hangi alanlarda denetim yapılmasının isteneceği kolaylıkla tahmin edilebilmekte ve o konular denetim planı içinde yer almaktadır (Alptürk, 1991: 46). Sayıştay, ayrıca Kongre Komitelerinin çalışmalarına ilişkin yararlı bilgileri gerek duyulduğunda hazır bulundurmaktadır (Staats, 1977: 45).

1970'lerden sonra Sayıştay ile Kongre üyeleri arasındaki yakın çalışma ilişkisinin Sayıştay'ın bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşürdüğü ileri sürülmektedir. Kimi Komite Başkanlarının Sayıştay'ın kaynaklarını kendi çıkarları için kullandığı dile getirilmektedir (Walsh, 1996: 236).

Sayıştay, araştırma ve incelemeleri için Kongre Komisyonlarınca istendiği kadar meslek mensubunu Komisyonlarda çalışmak üzere atayabilir. Yıllık Bütçe Tasarısı müzakereleri esnasında da Sayıştay, Kongre Tahsis Komisyonu ile beraber çalışır, yasa tasarıları hakkında Kongreye görüşlerini sunarak yardımcı olur ve Kendi inisiyatifi veya Komisyon Başkanının isteğiyle Kongreye sunulan yasa tasarılarını değerlendirerek ulaştığı sonuçları ilgili Komisyona sunar. Ancak bu, karara vermeye katılmak anlamına gelmez (Schafer, 1981: 19).

4.1.8.1.4. Sayıştay'ın Denetim Süreci ve İşleyişi

Sayıştay'a Kongre'nin herhangi bir komisyonunun en az iki üyesi tarafından yapılan denetim talebi, Sayıştay'ın destek hizmeti veren birimleri arasında yer alan "Kongre İle İlişkiler Ofisi"ne iletilir. Bunun üzerine Genel Komptrolör, denetimden

sorumlu Başkan Yardımcısı ve konu Sayıştay'ın kendi örgüt yapısı içinde hangi faaliyet alanını ilgilendiriyorsa, o bölümün yöneticileri toplanarak, söz konusu talebin denetim programına alınıp alınmamasına karar verir.

Karar olumlu olursa konu ilgili bölüme havale edilir. Örneğin Hava Kuvvetleri ile ilgili olarak Kongre'den gelen talep, bu alanla ilgilenen Ulusal Güvenlik ve Uluslararası İlişkiler Bölümüne gönderilir. Talebi alan bölümün yetkilisi denetimden sorumlu olacak bir kişiyi atayarak ekibini kurmasını ve bir denetim planı yapmasını ister (Alptürk, 1991: 47).

Denetim işlemi sorumlu denetim elemanına havale edilir ve denetim ekibi oluşturulduktan sonra, işin niteliği hakkında ön araştırma yapıp bilgi toplanmasına başlanır. Önce denetlenecek kurum yetkilileri ile Sayıştay'ın denetim sorumluları bir toplantı yaparlar ve bu toplantıda hangi konuların denetleneceğini kurum yetkililerinin bilgisine sunulur (Alptürk, 1991: 47).

Bütçede yer alan hangi program denetleniyorsa bu programdan beklenen amaç ortaya çıkarılır ve İlgili programa uygulama alanı veren yasa hükümleri incelenmek suretiyle programı uygulayan kurumun yetkileri belirlenir ve toplanan bilgiler ışığında işin kaç günde, kaç kişiyle ve yüzde kaç başarı ile tamamlanacağı belirlenerek denetim sorumlusunca bölüm yetkilisine bildirilir (Alptürk, 1991: 48).

Denetim sorumlusu ve Bölüm yetkilisinin görüş birliğine varmaları sonucu denetim sorumlusunca bir denetim planı hazırlanır. Bu denetim planında herkesin yapacağı işler detaylı bir şekilde ortaya konur ya da çok tecrübeli denetçilerin denetime katılması halinde yapılacak iş genel hatlarıyla belirlenir.

Denetim planının hazırlanmasından sonra bu planda yer alan maddeler denetçilerce uygulanmaya başlanır. Denetim planının uygulanması sırasında bu iş için kararlaştırılmış sürenin çeşitli aşamalarında denetime katılan tüm denetçiler ve ilgili bölüm yetkilisi toplanarak elde edilen kanıtları ve neler yapılması gerektiğini tartışırlar. Elde edilen kanıtlara dayalı olarak hazırlanan taslak rapor kapsamlı bir bağımsız incelemeden geçirilir (Alptürk, 1991: 49).

Kanıtlar toplandıktan sonra denetim için verilen süre içinde denetimden sorumlu grup bir sonuca ulaşır ve ulaşılan sonuçlar denetlenen kurum yetkililerine iletilir. Bundan sonra denetim sonucunda ulaşılan bulgular ve ne gibi tavsiyelerde bulunulacağı saptanarak rapor taslağı haline dönüştürülür ve görüşü alınmak üzere

denetlenen kuruma gönderilir. İlgili kurum bir ay içinde cevap verir ve sonra rapor esas şeklini alır (Köse, 2007: 175).

Sayıştay, raporlarını öncelikle Kongre üyelerine ve Komisyonlarına gönderir. Her yıl yayınladığı tekil raporlarında Sayıştay, Federal yönetimin ve bağlı birimlerin verimsiz, yasal ve etkin olmayan faaliyetlerine ilişkin bulgularını aktarır. Denetim faaliyetlerinin geniş bir taraması ve en önemli bulgular, Sayıştay'ın Kongre'ye sunduğu yıllık raporlarda yer alır. Sayıştay'ın önerilerinden ve bu önerileri destekleyen analizlerden halk da haberdar edilmektedir. Ulusal güvenlik açısından gizli tutulması gereken bilgiler içeren raporlar dışındaki tüm Sayıştay raporları hakkında halk derhal veya birkaç hafta içinde bilgi sahibi olmaktadır (Pois, 1988: 67-68).

4.1.8.2. Bağımsız denetim Uygulamaları

Ülkenin yüzölçümünün fazla olması, ulaşımda demiryolu işletmeciliğini geliştirmiş ve bundan dolayı da iç denetimin yapıldığı alanlardan ilki demiryolu işletmeciliği olmuştur. Bağımsız denetim 19. yüzyılda İngiliz modeline göre şekillenmiştir. 1887 yılında işletme denetçiliği mesleği “American Association of Public Accountants” (Amerika Kamu Muhasebecileri Derneği)'nin kurulmasıyla örgütlenmiş, 1896 yılında ruhsatlı kamu muhasebecilerinin çalışmalarını düzenleyen yasa kabul edilmiş ve denetim hakkındaki ilk resmi kararname 1917 yılında yayınlanmıştır (Güvemli, 2000: 613-614).

Muhasebe tarihçileri, çağdaş denetim standartları döneminin 1939 yılında AICPA (Amerika Mali Müşavirler Enstitüsü)'nün Denetim Komitesini oluşturmasıyla başladığını belirtirler (Güvemli, 2000: 614).

ABD'de bu günkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllarda başlamaktadır. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)'nin “Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi” (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) adlı komitesi 1936 yılında çalışmaya başlamıştır. ABD'de 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act), halka açık şirketlere, muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin önemini hüküm altına almıştır (Pirgaip, 2004).

Amerika’da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yaygınlaşmasını ve dış denetim faaliyetlerinde standartların oluşmasını sağlayan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) olmuştur (Bayazıtlı, 1991: 56).

AICPA serbest muhasebecilerin en önde gelen örgütüdür. Diğer bir deyişle Sertifikalı Kamu Muhasebecileri’nin (CPA= Certified Public Accountants) ulusal meslek örgütlenmesidir. AICPA’nın 4 önemli fonksiyonu vardır (Akgül, 2000: 27):

- 1- Standartlar ve kurallar koymak,
- 2- Araştırma ve yayın yapmak,
- 3- Mesleki eğitim faaliyetlerini sürdürmek ve
- 4- CPA giriş sınavının hazırlanması ve değerlendirilmesi,

2001 yılında Enron ile başlayan ve daha sonra 2002 yılında World-Com, Tyco International ve Adelphia Communications gibi büyük şirketlerle arka arkaya devam eden muhasebe ve bağımsız denetim skandalları sonucu başlayan süreçte, sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla ABD’de yeni bir dönemin habercisi olan Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) yürürlüğe girmiştir.

23 Ocak 2002’de yürürlüğe giren SOX Kanunu ile 1929 büyük bunalımdan sonra sermaye piyasalarında bağımsız denetim alanında en kapsamlı ve köklü düzenlemeler yapılarak, ABD’deki bağımsız denetim sistemini derinden etkileyecek yeniliklerin yapılması gündeme gelmiştir. Söz konusu yeniliklerin en başında ise hiç kuşkusuz, bağımsız denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi ve soruşturmalara tabi tutulması görev ve yetkilerini haiz “Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu” (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) gelmektedir. Söz konusu kurul, ABD’li sermaye piyasası otoritesi olan Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler Komisyonu-SEC) onay ve insiyatifi ile Nisan 2003 tarihinden bu yana faaliyet göstermektedir.

Mevcut durumda PCAOB tarafından yetkilendirilen yaklaşık 1.750 adet bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır (PCAOB, 2003). Standart oluşturma çalışmalarında ise genel olarak daha önce AICPA tarafından ortaya konulan genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarının birçoğu yürürlükte olsa da, PCAOB özellikle SOX Yasasının öngördüğü tedbirler çerçevesinde kapsamlı ve ayrıntılı bir takım düzenleme çalışmaları gerçekleştirmiş, bunun yanında mevcut standartların da yeniden ele alınmasına devam etmektedir (PCAOB, 2003).

PCAOB, faaliyetlerine başladığı 2003 yılından bu yana özellikle bağımsız denetim kuruluşları nezdinde yoğun bir incelemede bulunmuştur. Esasında PCAOB'nin temel faaliyeti ve SOX yasası ile kamuda sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden tesisi bu kapsamlı inceleme ve denetim faaliyetlerinden geçmekte; Amerikan Kongresinin PCAOB'den beklediği de daha çok bağımsız denetim kuruluşunun sıkı bir gözetim altında tutulmasıdır. Bu faaliyetlerinde öncelikle SOX 104(b) uyarınca, yıllık olarak 100'den fazla ihracatçının bağımsız denetimini yapan kuruluşlarla, 100 veya daha az ihracatçının bağımsız denetimini yapan kuruluşlar arasında bir ayırım yapılmaktadır. Buna göre 100'den fazla ihracatçının bağımsız denetimi yapan kuruluşlar yıllık olarak PCAOB incelemesine tabi olacaklar, diğerleri ise en az üç yılda bir PCAOB incelemesinden geçirileceklerdir (PCAOB, 2003).

PCAOB'nin bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik olarak yaptığı kapsamlı inceleme/denetim çalışmaları esas olarak üç temel unsur üzerine bina edilmiştir. Bunlardan birincisi; bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan bağımsız denetim çalışmalarından örnekler seçilerek söz konusu çalışmaların her yönüyle ayrıntılı bir şekilde bağımsız denetim ve finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığının incelenmesidir. İkinci olarak PCAOB tarafından Mart 2004 tarihinde yürürlüğe konan ve SOX yasasının özel bir önem atfettiği "Finansal Raporlama Sürecine İlişkin İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetimi" başlıklı 2 No'lu Bağımsız Denetim Standardına uyumun ele alınmasıdır. Üçüncü temel unsur ise bağımsız denetimde 8 temel fonksiyonel alan başlığını taşımaktadır (Lennox ve Başk., 2007).

Bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin inceleme/denetim çalışmalarında ele alınan seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesinde PCAOB denetim elemanları bağımsız denetime tabi ihracatçının finansal tabloları ile muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin sair SEC bildirimlerini ele almaktadırlar. Örnek olarak seçilen bu çalışmalara konu finansal tabloların yüksek risk içerdiği düşünülen kısımları ise bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayıcı bilgi ve belgeler üzerinden derinliğine incelenmektedir. PCAOB incelemelerinin ikinci önemli unsuru olan 2 No'lu Bağımsız Denetim Standardına uyumun kontrolü ise Mart 2004 tarihinde PCAOB tarafından yayımlanan söz konusu standardın bağımsız denetim kuruluşları tarafından ne derecede uygulanıp uygulanmadığı hususunun yine bağımsız denetimi kanıtlayıcı bilgi ve belgeler üzerinde ele alınmasını içermektedir. PCAOB incelemelerinin üçüncü önemli unsuru ise, incelemeye konu bağımsız denetim

kuruluşlarının genel bağımsız denetim standartlarına uygunluğunun tespiti amacını taşımaktadır. Burada PCAOB'nin kullandığı yöntem, 8 temel konu başlığı belirleyip, kuruluşların incelemesinin bu başlıklar altında yürütülmesi olmuştur:

1. Söz konusu 8 alandan birincisi, meslektaş gözüyle inceleme metodunun da ana unsurlarından bir tanesi olan kuruluştaki üst düzey ve imzaya yetkili yöneticilerin terfi, ücretlendirme, kuruluşa ortak alınması, sorumlulukların verilmesi ve kuruluştaki disiplin tedbirlerinin ne şekilde işletildiği konularındadır.
2. İkinci alan ise denetçi bağımsızlığı ve bağımsızlığın teminine ilişkin kuruluş politikalarıdır.
3. Üçüncü alan müşteri kabulü ve mevcut müşteriyle faaliyete devam sürecinin incelenmesidir.
4. Dördüncü alan kuruluş içi ve kuruluş dışı danışma, istişare ve görüş alışverişi faaliyetlerinin bağımsız denetim standartları ile uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının kontrolü amacını taşımaktadır.
5. Beşinci alan, bağımsız denetim kuruluşundaki iç denetim sistemine ilişkindir.
6. Altıncı alan, kuruluşların bağımsız denetim politika, prosedür ve metodolojilerinin oluşturulması, tartışmaya açılması ve değiştirilmesine ilişkin ne tür sistemlerin bulunduğuna dair süreç odaklı bir çalışmadır.
7. Yedinci alan, varsa kuruluşların yabancı iştirak ve anlaşmalı kuruluşlarınca ABD yasalarına tabi müşterilerin bağımsız denetiminin yine ABD yasalarına uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesinden oluşmaktadır.
8. Sekizinci ve son alan ise, kuruluş liderliğinin liderlik politikasının ele alınmasıdır.

4.1.9. Avrupa Birliği'nde Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci

Avrupa kıtasında yer alan devletlerin, ekonomik güçlerini ve ardından da siyasal kimliklerini bir araya getirerek, yaratılacak sinerji sayesinde daha güçlü konuma gelme arayışları süreci, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile başlamıştır. Bu süreç, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (European Economic Community / EEC) "Avrupa Birliği"(AB)'ne (o zamanki adıyla Avrupa Topluluğu) dönüşmesiyle devam etmiştir (Berberoğlu, 2002: 16).

Bu anlamda Avrupa Birliği 27 tane katılımcı ülkeden müteşekkil bir birlikteliktir. Her üye ülkenin kendi kültür ve tarihi değerlerinden tevarüs etmiş

muhasebe uygulamaları mevcuttur. Bu anlamda ortak bir paydada muhasebe denetimini gerçekleştirmek için hem kamusal hem de bağımsız olarak bir sistem oluşturmuşlardır.

4.1.9.1. Devlet Hesap Düzeni Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

Uluslararası örgütlerin yetkilerini kullanırken yasal gerekçelere dayanmalarını ve kaynaklarını verimli kullanmalarını öngören hesap verebilirlik ilkesinin önemli bir bileşenini mali denetim oluşturmaktadır. Üye devletlerce gerçekleştirilen yetki devrinin, diğer uluslararası örgütlerdekine kıyasla, çok daha kapsamlı olduğu Avrupa Birliği'nde, mali denetim işlevini Avrupa Birliği Sayıştay'ı (ABS) yerine getirmektedir (Mengiler, 2010: 3).

Mali denetim her uluslararası örgütün işleyişinin temelinde yer almaktadır. Uluslararası örgütler, kararlarıyla haklarını ve çıkarlarını *de jure* ve *de facto* etkilediği taraflara, yetkilerini nasıl kullandıklarına ilişkin olarak bir gerekçelendirme sunmak durumundadır (Held ve Koenig-Archibugi, 2005: 3; De Wet, 2008: 1988; Bovens vd, 2002: 69). Bu bağlamda tanımlanan hesap verebilirlik (*accountability*), uluslararası yükümlülüklerin ihlalinin yol açtığı sorumluluktan daha geniş kapsamlıdır. Dolayısıyla, etkilenen taraflara uluslar arası örgütün performansını değerlendirme olanağı tanınması yönündeki zorunluluğu ifade etmektedir. Mali yönetimin etkinliği ise, kaynakların doğru şekilde kullanılmasını gerekli kıldığından uluslararası örgütlerin hesap verebilirliğini belirleyen başlıca ölçütlerden birini oluşturmaktadır.

Mali yönetimin etkinliğini belirleyecek olan en önemli ölçütü, yüksek denetim kurumlarının etkin çalışması oluşturmaktadır. Çünkü bu kurumların etkin çalışması, aslında mali yönetimde verimliliği arttırmanın ötesinde, ilgili uluslararası örgütün hem daha etkin çalışmasını sağlayabilecek hem de örgütün hesap verebilirliğini geliştirmesine katkıda bulunabilecektir (Mengiler, 2010: 5).

Diğer uluslararası örgütlerden farklı olarak, uluslar üstü bir örgütlenme modeli oluşturan Avrupa Birliği'nde (AB) ise; hesap verebilirlik, yetki devrinin diğer uluslararası örgütlere kıyasla çok daha geniş kapsamlı olması nedeniyle, büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda özellikle, Birliğin yetki kapsamının zamanla genişlemesine karşın, vatandaşların bu süreçteki etkisinin ve dolayısıyla parlamenter denetimin sınırlı kalması üzerinde durulmuştur (Mengiler, 2010: 5).

Avrupa Birliği Sayıştay'ının 1 Haziran 1977'de yürürlüğe giren 22 Temmuz 1975 tarihli Bütçe Antlaşması uyarınca kuruluşu, Birlik bütçesinin tümüyle üye devletlerin katkılarıyla oluşturulması yerine kendi kaynaklarına dayandırıldığı sisteme geçiş ile gerçekleşmiştir. ABS için öngörülen mali denetim işlevi, bütünleşme sürecinin başlangıcından itibaren gerekli görülmüş ve bütünleşmenin önemli dönemeçlerinde - özellikle Avrupa Parlamentosu'na (AP) tanınan yetkilerin artmasına koşut olarak- yerini almıştır (Mengiler, 2010: 5).

Birlik bütçesindeki artış, yolsuzlukların kamuoyunda giderek daha çok tepkiye neden olması ve Birliğin karar alma sürecinde daha çok saydamlığa gereksinim duyulması (Laffan, 2002: 130) sonucunda, ABS'nin işlevi zamanla daha çok önem kazanmıştır.

4.1.9.1.1. AB Sayıştay'ının Yetkilerinin Kapsamı

Avrupa Birliği Sayıştay'ının (ABS) görevi, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşmanın 287. maddesinde belirtildiği üzere, Birlik tarafından elde edilen tüm gelirlerin ve yapılan tüm harcamaların yasal ve düzenli olup olmadığını denetlemektir (Mengiler, 2010: 10).

Ancak denetim yetkisi, yalnızca elde edilen sonuçların başlangıçtaki hedeflerle karşılaştırılması ile sınırlı değildir. ABS'nin denetimi, aynı zamanda geleceğe yönelik uyarılarda bulunmasını olanaklı kılar niteliktedir. Çünkü denetim yetkisi, ulusal yönetimlerce finanse edilse dahi Birliğin katkıda bulunduğu her alanda gerçekleştirilecek projelerin olası getirilerinin ve maliyetinin araştırılmasını da içermektedir (Corneroli, 2001: 518).

4.1.9.1.1.1. Denetim Yetkisi

Avrupa Birliği Sayıştay'ının denetim yetkisinin kapsamı oldukça geniştir. Birlik tarafından kurulmuş olan tüm organların gelirleri ve giderleri bu denetimin kapsamında yer almaktadır (Mengiler, 2010: 11).

ABS'nin denetlediği alanın kapsamı geniş olmasına karşın, yetkisinin kapsamı sınırlı tutulmuştur. Her şeyden önce yapılan denetim, hukuksal bağlayıcılığı bulunan bir yargı kararı gibi sonuçlanmamaktadır. Dolayısıyla, ABS kararlarının res judicata (kesin hüküm) değeri bulunmamaktadır (Skiadas, 2005: 214).

ABS tespit ettiği usulsüzlüklere karşı hukuksal yaptırım uygulama yetkisiyle donatılmamıştır. ABS, kullandığı yetkinin sınırlılığı itibarıyla daha çok, yalnızca parlamentoya bağlı olarak çalışan ve denetim yetkisi yargısal olmayıp rapor

sunulmasıyla sınırlı kalan İngiltere'deki Ulusal Denetim Ofisi (NAO) ile benzerlik göstermektedir (Mengiler, 2010: 12).

ABS'nin denetiminin amaçlarından biri, Birlik organlarının kendi yürüttükleri iç denetimi tekrarlamak değil, iç denetim mekanizmalarının yeterliliğinin incelenmesidir (Nugent, 2006: 332).

4.1.9.1.1.2. Rapor Sunma Yetkisi

ABS Sayıştay'ının asıl gücü Birlik organlarına rapor sunma yetkisini kullanmasından kaynaklanmaktadır. ABS, kendi girişimiyle (ex officio) ya da başka bir Birlik organının isteği üzerine özel raporlar hazırlayabilmekte ve görüş bildirebilmektedir (Mengiler, 2010: 13).

ABS'nin etkisinin en belirgin örneğini, her mali yılın sonunda sunduğu yıllık raporlar oluşturmaktadır. Bu bağlamda ABS'nin, usulsüzlükten sorumlu memurlara yaptırım uygulama yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, AP'nun AB'nin yürütme organı niteliğindeki Komisyon'u bütçenin uygulanmasına ilişkin olarak serbest bırakması, ABS'nin yıllık raporundaki olumlu görüşüne bağlı kılınmıştır.

Yıllık raporun, denetimi yapılan Birlik organlarının yanıtlarıyla birlikte AB Resmi Gazetesi'nde yayınlanmasının ABS'nin bulgularını zayıflatabileceği değerlendirmesine (Van Gerven, 2005: 167) karşın, rapor sunma yetkisinin önemi yadsınamaz. Hatta ABS'nin gözlemlerini özel raporlar sunarak açıklama yetkisi ulusal bir yüksek denetim kurumununkine benzetilmektedir (Meuwese, 2008: 165).

4.1.9.1.1.3. Bütçenin Uygulanmasına Yardımcı Olma Yetkisi

ABS, aynı zamanda, Birliğin karar organları olan AP'na ve Konsey'e Birlik bütçesinin uygulanmasına ilişkin yetkilerini kullanırken yardımcı olmaktadır.

Aslında, Birliğin herhangi bir politika alanına ilişkin aldığı kararlar yasama işlemi olmanın yanı sıra bütçe bileşenini de içinde barındırmaktadır (Enderlein ve Lindner, 2006:192).

4.1.9.1.2. AB Sayıştay'ının Kurumsal Konumu

Başlangıçta AB Sayıştay'ının Birlik'in kurumsal yapısı çerçevesinde kendi konumunu belirlemesi kolay olmamıştır. Fakat zamanla, kendisiyle aynı statüde bulunan siyasi organlar - AP, Konsey ve Komisyon- ile ilişkilerini geliştiren ABS, söz konusu organların kendi aralarındaki ikili ilişkiler üzerinde de etkili olmuştur (Mengiler, 2010: 16).

AB Sayıştay'ının kurumsal konumu, aynı zamanda, parlamento denetiminin geliştirilmesi yoluyla söz konusu organların daha etkin çalışmasını sağlayacak bir gelişme göstermiştir. Böylelikle ABS, ulusal ölçekteki yüksek denetim kurumlarının etkin çalışmasından beklenen yararları getirebilecek bir kurumsallaşmanın yolunu açmıştır. Çünkü mali denetim kurumları, bir yandan gider düzeyinin aşağıya çekilmesi ve kaynakların daha verimli kullanılması yoluyla yönetimin etkinliğini arttırmaktadır (Blume ve Voigt, 2007: 2). Diğer yandan aynı kurumlar, yönetimin görevlerini belirlenen amaçlara uygun olarak yerine getirmesini sağlamaktadır. Böylelikle, diğer yüksek denetim kurumları gibi ABS da, hesap verebilirlik ile etkin çalışma arasında bulunduğu varsayılan ikilemin (Bovens, 2005: 189) giderilmesine yardımcı olabilecek çıkış noktasına işaret etmektedir.

4.1.9.2. Bağımsız Denetim Uygulamaları

AB'nin muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerini oluşturan 4. ve 7. yönergelerin muhasebe standartları, 8. yönergenin ise denetim standartları ile ilgili konuları içerdiği söylenebilir. 1978 yılında kabul edilen 4. yönergede yıllık finansal tablolar, 1983 yılında kabul edilen 7. yönergede ise pekiştirilmiş finansal tablolar ele alınmaktadır. 1984 yılında kabul edilen ve konumuz açısından önem taşıyan 8. yönerge ile ise, AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirme amacı güdülmüştür (Aksoy, 2002: 91).

AB'nin üye ülkelerde bağımsız denetimin kalitesinin artırılması çabaları, öncelikle mevzuat düzeyinde 8'nci direktifin değiştirilmesi ve eş zamanlı olarak IOSCO, Bankacılıkla ilgili Basel komitesi, Dünya Bankası vb. kuruluşların önderliğinde IFAC'ın kamu çıkarlarını ilgilendiren konulardaki faaliyetlerinin gözetiminin yapılması görevini yapmak üzere Public Interest Oversight Board (PIOB) un kurulması yönünde gelişmiştir (Elgin, 2006).

AB'nin 8'nci direktif taslağında, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, gözetim faaliyetleri kapsamında bağımsız denetim faaliyetinde bulunanların sicilinin oluşturulması, sürekli eğitim ve yeterlilik şartlarının izlenmesi vb. hususlar ile kalite ve güvenilirliklerinin denetlenmesi konuları genel bir çerçeve içerisinde ele alınmıştır. Taslakta, ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarının ve meslek örgütlerinin gözetimini yapacak teşkilatların kurulmasının gerektiği vurgulanmıştır. Kalite güvence sistemleri, denetçilerden ve denetim firmalarından bağımsız ve kamu gözetimine tabi olmalıdır. Diğer bir ifade ile oluşturulacak gözetim sistemlerinin

meslekten bağımsız olması ve aynen ABD sisteminde olduğu gibi bağımsız denetim faaliyetinin gözetiminin kamu otoritesince yürütülmesi amaçlanmaktadır (Elgin, 2006).

Taslağa göre, kalite kontrol çalışmalarını yapan kişilerin yasal denetim ve finansal raporlama alanında mesleki eğitim almış ve bu kapsamda gerekli deneyime sahip olmaları gerekmektedir. Yine taslakta, yapılacak kalite kontrollerinin niteliğinin çerçevesi de çizilmiştir. Buna göre, kalite kontrol incelemesinin, bağımsız denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ve genel kabul görmüş standartlara uygunluğunun kontrolü olduğu hususu vurgulanmaktadır. Kalite kontrolleri, bağımsız denetim kuruluşunun kuruluş içi kalite kontrol değerlendirmesini ve kuruluş tarafından gerçekleştirilen seçilmiş bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesini kapsamaktadır (Elgin, 2006).

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Devlet Hesap Denetimi

Devlet hesap denetiminin gelişim sürecine yönelik açıklamaların özetlendiği Tablo 15’te de görüldüğü üzere, Çin, ilk Türk Devletleri, İngiltere, Fransa gibi ülkelerin devlet hesap denetimindeki gelişmelere öncülük ettikleri ve önemli katkılar sağladıkları, devlet hesap denetimi görevini yürüten kurumsal denetim organlarının Çin’de 9. yüzyılda, Osmanlı İmparatorluğu’nda ve İngiltere’de ise 12. ve 13. yüzyılda mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Modern anlamda devlet hesap denetimi görevini yürüten Sayıştay’ın ise, ABD, Kanada, AB dışında, birçok ülkede genellikle 1700 ve 1800’lü yıllarda kurulduğu görülmektedir.

18. ve 19. yüzyıllarda birçok ülkede mutlak monarşilerin güçlerinin azalması ve popüler demokrasinin yükselişinin, modern anlamda devlet hesap denetimi görevini yürüten Sayıştayların kurulup gelişmesinde etkisi olduğu söylenebilir. Türkiye’de Tanzimat sonrası yaşanan kurumsal gelişmeler bu iddiayı destekleyen iyi bir örnektir.

Genel olarak 1920’li yıllarda başlamakla birlikte, özellikle 1940’tan itibaren Sayıştay’ın organizasyon yapısında ve fonksiyonlarında köklü değişiklikler olmuştur. Böylece yüksek denetim kurumları her egemen ülkede kamu yönetiminin bir parçası haline gelmiştir.

1980’lerde ise Sayıştaylar kamu harcamalarının etkinliğini ve verimliliğini denetleyip bu yönde rapor yazmaya başlamıştır. 80’li yıllar Yüksek Denetim’in gelişim dönemi olarak kabul edilmektedir. Nitekim kamu harcamalarının etkinliği ve verimliliği yüksek denetimin temel unsurudur. Öte yandan 1980’li ve 1990’lı yıllarda Sayıştayların denetim alanının genişlediği, kültürel konulardan çevresel sorunlara dek birçok konuda denetim fonksiyonu üstlendiği görülmektedir.

Yüksek denetim kurumlarının gelişim sürecinde her ülkede siyasi, hukuki ve kültürel nedenlerle farklılıklar olabilir. Her ülkenin yüksek denetim kurumunun adı, kuruluş tarihi, yapısı, yetkileri ve fonksiyonları bir diğer ülkeye göre farklılık gösterse de, özünde Sayıştay denetiminin içeriği her ülkede aynıdır ve bazı unsurlar ve özellikler tüm Sayıştaylarda ortaktır. Bu ortak özellikler tüm ülkelerde uzun tarihsel deneyimlerinin sonucunda oluşmuştur. Belirtmek gerekir ki, söz konusu farklılıkların azalmasında INTOSAI’nın ve INTOSAI’ye bağlı bölgesel kuruluşların çok önemli etkisi olmuştur.

Bir INTOSAI üyesi olan Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay'ının da uluslararası gelişmelere uyum sağladığı ve geniş bir denetim faaliyet alanına sahip olduğu görülmektedir.

Bu gelişmeler, geçmişi 12.yüzyıla kadar uzanan kurumsal devlet muhasebe denetimi uygulamalarıyla zengin bir denetim kültürüne sahip olduğu görülen Türkiye'de devlet hesap denetiminin geçmişine yakışır bir noktada olduğunu göstermektedir.

Tablo 15: Gelişmiş Ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarının İsimleri - Kuruluş Tarihleri

ÜLKE	YÜKSEK DENETİM KURUMUNUN İSMİ	KURULUŞ TARİHİ
Çin	Royal Audit Court	M.S.992.
	Audit Court	1911
	The Audit Committee of The Central Soviet Government	1932
	National Audit Officer of The People's Republic Of China	1983
Fransa	A Commission Established Under Saint-Louis	1256
	A Bureau Established In Pois'te Le Lu Cite	1303
	Cour Des Comptes	1807
İngiltere	The Auditor of The Exchequer	1314
	The Auditor of The Imprest Established Under Queeelizabeth I	1559
	The National Audit Office- NAO	1983
Almanya	Genaral Chamber Of Accounts	1714
	Audit Court of The German Reich	1871
	Audit Court of The Combined Economic Area	1948
İtalya	The Italian Courte Dei Conti	1862
Türkiye	The Court of Accounts (in The Ottoman Era)	1862
	The Turkish Court of Accounts (in The Republic Era)	1924
Japonya	The Board of Audit of Japan	1869
Kanada	Office of the Auditor General of Canada	1878
ABD	Government Accountability Office – GAO (Formerly Known As The Genaral Accounting Office)	1921
AB	State Audit at the European Union	1977

Tablo 15'te devlet hesap denetimi ve muhasebe uygulamaları açısından dünyanın önde gelen ülkelerindeki yüksek denetim kurumlarının orijinal isimleri ve kuruluş tarihi sırasına göre yer almaktadır.

Daha önceki açıklamalarda da ifade edildiği gibi, Çin'in çok eski tarihlere dayanan bir denetim kültürü olduğu görülmektedir. Nitekim Çin'de ilk yüksek denetim kurumunun milattan sonra 992 yılında "Royal Audit Court" adıyla

kurulduğu ve denetime öncülük ettiği görülmektedir. Daha sonra 1911 yılında “Audit Court” ismini alan denetim kurumu, 1932’de “The Audit Committee of The Central Soviet Government”, 1983’te “National Audit Officer of The People’s Republic Of China” ismiyle faaliyetlerine devam etmektedir. Çin devletçi bir ekonomiye sahip olduğu için geleneksel anlamda denetim açısından öncü konumda olan bir ülkedir.

Tarihsel açıdan Çin’den sonra yüksek denetimin ortaya çıktığı ikinci ülke Fransa’dır. Fransa’da “A Commission Established Under Saint-Louis” ismiyle 1256 yılında yüksek denetim kurumunun oluşturulduğu görülmektedir. Bu kurumun görevi yıllık hesapları kontrol edip bir üst makama rapor halinde sunmaktır. Fransız Anayasası’nın 47. maddesine göre Sayıştay’ın esas görevi, Parlamento ve Hükümete mali yasaların uygulanmasının gözetimi konusunda yardımcı olmaktır.

İngiltere’nin ilk yüksek denetim kurumu olan “The Auditor of The Exchequer” in ise 14. yüzyılda kurulduğu görülmektedir. Parlamenter demokrasinin ortaya çıktığı ilk ülke olan İngiltere’de hesap denetimi de oldukça köklü bir geçmişe sahiptir. Parlamento oluşturulmadan, 1314 yılında kurulan Sayıştay dünyadaki ilk denetim kurumlarından biri olarak kabul edilmektedir.

İngiltere’de devlet hesap denetiminin tarihçesi 14.yüzyıla kadar dayanmakla birlikte, bu günkü şekliyle yapılanması 19.yüzyılın ortalarında gerçekleşmiştir. 1861 yılında Parlamento (Avam Kamarası) bünyesinde Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş, bundan 5 yıl sonra da 1866 yılında Sayıştay (Exchequer and Audit Department) yasası kabul edilerek tüm kamu kurumlarının hesapları bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

İngiltere Sayıştay’ının yetki ve sorumlulukları 1977 yılında yapılan yeni Sayıştay yasası ile genişletilmiş, mali işlerin yanında yönetim faaliyetlerinin de denetimi Sayıştay’a verilmiştir. Sayıştay’ın yürütme karşısındaki bağımsızlığını güçlendirmek amacıyla 1983 yılında yeni bir yasa yapılmış ve bu yasa ile Parlamento ile Sayıştay’ın daha da yakınlaşması sağlanmıştır. Sayıştay’ın yeni adı Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office- NAO) olarak belirlenmiş ve Sayıştay Başkanı Avam Kamarası’nın bir görevlisi olarak kabul edilmiştir.

Almanya ise devlet hesap denetimi alanında 300 yıllık bir geçmişe sahiptir. İlk olarak 1714 yılında Sayıştay oluşturulmuş ve ismi “General Chamber Of Accounts” olmuştur. Kral I.Frederick William tarafından oluşturulan bu kurum daha sonra isim değişikliğine uğrayarak “ Yüksek Hesaplar Odası” adını almıştır. Alman

Sayıştayı 1871 yılında “Audit Court of The German Reich” daha sonra da 1948’de “Audit Court of The Combined Economic Area” adını almıştır.

İtalyan Sayıştayı “The Italian Corte dei Conti” de kamu yönetimini kontrol etmek, paranın aşırı kullanımını ve kötü yönetimini önlemek ve olası ekonomik riskleri azaltmak amacıyla 1862 yılında kurulmuştur.

Osmanlı İmparatorluğunun devamı niteliğinde olan Türkiye Cumhuriyeti’ne bakıldığında Tanzimattan önceki ve Tanzimattan sonraki dönem olmak üzere muhasebe denetiminin iki devrede gelişme gösterdiği görülmektedir.

Osmanlı Dönemi’ndeki Sayıştay Divan-ı Muhasebat ismiyle 29 Mayıs 1862’de hem Osmanlı maliyesinden ödenek alarak bunu harcayan hem de gelir elde ederek hazineye kaynak yaratan kurumları denetlemesi, ayrıca bütçenin oluşturulmasında söz sahibi olması için kurulmuştur. Divan-ı Muhasebat, kuruluş yıllarında birçok Avrupa Sayıştayının aksine modern devletin bir gereği olan denetleme görevinin yanı sıra yargılama yetkisine de sahipti. Kuruluşunda nizamnamelerden aldığı yetkiyi kullanan ve gereğini yapan divan, 1876 tarihli Kanun-i Esasi ile birlikte Anayasal temelli bir kuruluş hüviyetine büründü.

Cumhuriyet döneminde de Türk Sayıştayı ismiyle 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun kapsamında Sayıştay yeniden kurulmuştur. 1924 Anayasası’nın 100. maddesi ile devlet teşkilatı ve temel haklar, vergiler, bütçe, kesin hesap ve kamu personeli gibi mali konular hakkında uygulanacak kurallar belirlenmiş, bütçe hakkı tüm müesseseleri ile düzenlenmiştir.

Japon Sayıştayı 1869 yılında İngilizce karşılığı “The Board of Audit of Japan”, Türkçe karşılığı “Japonya Denetim Kurulu” adıyla kurulmuştur. Sayıştay Anayasal bir denetim kurumu olarak, hükümetin, meclisin, bakanlar kurulunun ve mahkemelerin denetimini yapmakta ve aynı zamanda yasaların verdiği yetki ile bağımsız finans kuruluşlarının ve diğer organların kamuya uygunluk denetimini gerçekleştirmektedir.

Kanada’nın devlet hesap denetiminin başlangıcı 1878 yılına dayanmaktadır. Sayıştay’ın iki ana görevi vardı. Bunlar: geçmiş işlemleri ve raporları incelemek, hükümet ödemelerini onaylamak veya reddetmektir.

1921 yılında kurulan “Government Accountability Office” (GAO) yani ABD Sayıştayı, Parlamento adına denetim işlevini yerine getirmekle görevli bir kurumdur.

27 ülkeden müteşekkil bir topluluk olan Avrupa Birliği'nde ise her üye ülkenin kendine özgü kültürel değerleri ve sosyal yapısı olduğu dikkate alınarak muhasebe denetimi alanında birlikteliği sağlamak amacıyla 1977 yılında "State Audit at the European Union" (Avrupa Birliği'nde Devlet Denetimi) adlı bir yüksek denetim kurumu oluşturulmuştur.

Muhasebe denetimini etkileyen faktörler açısından bakıldığında İngiltere, Fransa, Almanya, İtalya, Kanada, ABD, gibi ülkeler ile Türkiye arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu farklılıkları oluşturan hususlardan belki de en önemlisi batı ülkelerinin aksine, Osmanlı İmparatorluğu'ndaki devletçi yapı nedeniyle özel teşebbüsün ekonomideki yerinin çok küçük ve sınırlı olmasıdır. Bu açıdan bakıldığında, aslında modern anlamda 1862 olarak görünse de, Osmanlı Dönemi'nde devlet hesap denetimi kültürü doğal olarak daha köklü bir geçmişe sahiptir. Türkiye'de Sayıştay'ın, INTOSAI üyesi olarak, faaliyet alanı açısından da oldukça gelişmiş bir yapıya sahip olduğu ve modern gelişmelere uyum sağladığı görülmektedir.

Devletçi yapının Sayıştay'ın gelişmesi üzerinde olumlu etkileri olmakla birlikte, Cumhuriyet'in ilanından yıllar sonra gelişmeye başlayan özel sektörün muhasebe sisteminin denetimi de devletçi bir bakış açısının etkisinde kalmıştır. Nitekim muhasebe denetimi 1980'li yılların sonuna kadar yıllarca sadece Maliye Bakanlığı bünyesinde yürütülen bir "vergi denetimi" olagelmıştır. Bu nedenle, Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminin, yukarıda sıraladığımız gelişmiş ülkelere kıyasla çok geç ortaya çıktığı ve hala yerleştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili süreç aşağıda ayrıca açıklanmaktadır.

Bağımsız Denetim

Muhasebe denetiminin ilk olarak ne zaman ve nerede yapılmış olduğu hakkında kesin bir bilgi bulunmamakla birlikte, mevcut bilgiler doğrultusunda da muhasebe denetiminin tarihsel gelişimini izlemek mümkündür. Diğer tüm meslekler gibi denetçilik mesleğinin sahip olduğu standartlar, faaliyet alanı ve denetim anlayışı da ulusal ve uluslararası düzeyde meydana gelen ekonomik ve sosyal değişime uyum sağlamak için zaman içinde gelişim ve değişim göstermiştir. Bağımsız muhasebe denetiminin kilometre taşları olarak kabul edilebilecek ve dünyanın değişik coğrafyalarında ortaya çıkan önemli gelişmeleri birlikte değerlendirmek suretiyle

bağımsız muhasebe denetiminin tarihsel gelişim sürecini özetlemek ve Türkiye’deki uygulamalar üzerindeki etkilerini ortaya koymak mümkün olabilir.

Genel olarak “Denetçi (auditor)” teriminin ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği İngiltere’de 19. yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem kazanmıştır. William Deloitte, 1845 yılında günümüzde de faaliyetini sürdüren Deloitte&Touche firmasını Londra’da kurmuş, İngiltere’de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir.

Tablo 16: Gelişmiş Ülkelerin Bağımsız Denetim Uygulamaları ve Tarihleri

ÜLKE	BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİ DÜZENLEMELERİ VE KURULUŞLAR	TARİH
Fransa	Hesap komiserleri Yasası	1872
	Bağımsız Muhasebecilik Mesleğinin Yasal Statüye Kavuşması	1927
	Commission des Operations de Bourse	1967
İngiltere	Royal Charter Yasası	1880
	Kamu Muhasebeciliği Mesleği Yasası	1900
	The Financial Services Authority	1995
Almanya	Meslek Örgütü Yönetmeliği	1900
	Bundesaufsichtsamt für den Wertpapierhandel	1995
Japonya	Menkul Kıymetler Borsası Kanunu	1878
	Sermaye Piyasası Kurulu	1943
İtalya	Ulusal Uzman Ticari Danışmanlık Kurulu	1953
	Securities and Exchange Commission	1974
Kanada	Ontario Securities Commission	1920
	Commission des Valeurs Mobilières du Quebec	1955
	Monitoba Securities Commission	1968
	British Columbia Securities Commission	1987
	Alberta Securities Commission	1995
ABD	Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu	1887
	United States Securities and Exchange Commission	1934
Türkiye	TTK-Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük	1972
	Arthur Andersen firmasının İstanbul ofisinin açılması	1975
	Sermaye Piyasası Kurulu-Bağımsız denetim	1987
AB	Avrupa Birliği 8. Yönergesi: Bağımsız Denetim İlkeleri	1984
Çin	Şangay Borsası Açılışı	1990
	China Securities Regulatory Commission (SCSC)	1992

Tablo 16’da görüldüğü gibi, Fransa’da bağımsız denetim fonksiyonu 1872 yılında çıkartılan “Companies Charter Yasası” ile başlamıştır. Bu yasaya göre tüm kamu şirketlerinin hesapları bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetlenmek zorundadır. Daha sonra çıkartılan kanunlarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiş ve denetimin kapsamı genişletilmiştir. Fransa’da bağımsız muhasebecilik mesleği 1927 yılında yasal statüye kavuşturulmuştur. Muhasebe ve denetleme faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır. 1967’de “Commission des Operations de Bourse” adıyla halka açık bir borsa kurulmuştur.

İngiltere’de ise 1862 yılında çıkarılan bir kanun ile işletmelerin hesap ve mali raporlarının senede bir defa zorunlu olarak denetimlerinin yapılması kabul edilmiştir. Bu düzenleme, bağımsız dış denetçiliğin önünü açan nitelikte bir uygulamadır. İngiltere’de bağımsız denetim 1880 yılında yürürlüğe giren “Royal Charter” (Kraliyet Ruhsatı) ile yasal bir düzenlemeye kavuşmuştur. 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile İngiltere Yeminli Mali Müşavirliğin ilk ortaya çıktığı ülke olmuştur. İngiltere Finansal Hizmetler Düzenleme ve Denetleme Kurumu “Financial Services Authority” (FSA) 1995 yılında kurulmuştur. Finansal Hizmetler Düzenleme Kurulu, bankacılık denetimi ve yatırım hizmetleri konularında yetkili kılınmıştır.

Almanya’ya bakıldığında bağımsız denetime ilişkin ilk yasal düzenlemenin, 30 Ocak 1900 tarihinde çıkarılan “Meslek Örgütü Yönetmeliği” olduğu görülmektedir. Aynı zamanda 1995 yılında Türkiye’deki SPK’ya benzer “Bundesaufsichtsamt für den Wertpapierhandel” Federal Menkul Kıymetler Denetim Ofisi kurulmuştur. Bu ofis yatırımcının korunmasını, pazarın şeffaflığını ve piyasanın bütünlüğünü sağlamak, suistimalleri ortadan kaldırmak üzere görevlendirilmiştir.

Japonya’da 1878 yılında Menkul Kıymet Borsası Kanunu yayınlanmış ve 15 Mayıs 1878’de de bu kanuna bağlı olarak Tokyo Menkul Kıymetler Borsası kurulmuştur. Sermaye Piyasası Kanunu ise 1943’te, savaş zamanına özgü ağır koşullara göre düzenlenerek çıkarılmıştır. 30 Haziran 1943’te Japonya’daki 11 borsa birleştirilmiş ve Japonya Menkul Kıymetler Borsası kurulmuştur.

İtalya’da ise 1953 yılında muhasebe meslek yasasının yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Meslek kuruluşunun adı “Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti” (Ulusal Uzman Ticari Danışmanlık Kurulu) dur. Ayrıca İtalyan

Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun "Securities and Exchange Commission" (CONSOB) Hazine Bakanlığı tarafından bir yasayla 1974 yılında kurulduğu bilinmektedir.

Kanada'nın Bağımsız denetimin açısından gelişim sürecine bakıldığında kronolojik olarak aşağıdaki komisyonların varlığı göze çarpmaktadır:

Ontario Securities Commission (1920), Commission des Valeurs Mobilières du Quebec (1955), Manitoba Securities Commission (1968), British Columbia Securities Commission (1987), Alberta Securities Commission.

ABD'de Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) 1887'de kurulmuş, denetim mesleği ise ilk olarak 1896 yılında New York eyaletinde yasal statü kazanmış, bunu diğer eyaletler takip etmiştir. ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants-CPA) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayımlanmıştır. ABD'de bugünkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllarda başlamıştır. ABD'de 1934 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act), halka açık şirketlere, muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını periyodik olarak yayımlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin önemini hüküm altına almıştır. AICPA'nın "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi" (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) için oluşturduğu Komite 1936 yılında çalışmaya başlamıştır. ABD'de bağımsız denetim uygulamalarına yönelik standartlar AICPA bünyesinde teşkil edilen Denetim Standartları Kurulu'nun (Auditing Standards Board-ASB), 1980'li yıllarda dokuz adet Denetim Standartları Bildirgesi-DSB (Statement on Auditing Standards-SAS) yayımlamasıyla başlamıştır (Munter ve Ratcliffe 1998: 37). Bu dönem zarfında 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60 ve 61 nolu DSB'ler yayımlanmıştır. Bu DSB'ler bir denetimin tüm yönleriyle ilgili olup, denetim faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesi açısından denetçilere rehberlik eden kurallardan oluşmaktadır.

Kamuoyunun, denetim faaliyetlerinin kalitesi ile ilgili eleştirilerinin giderilmesi amacıyla 1997 yılında 82 nolu DSB yayımlanmıştır (Mancino, 1997: 36). DSB No:82, bağımsız denetçiler tarafından yapılan bir denetimde varlıkların zimmete geçirilmesi ya da usulsüz finansal raporlamaya yol açabilecek finansal

belgelerdeki gerçek dışı beyan riskinin, denetim sürecinin başından itibaren tüm denetim sürecinde değerlendirilmesini istemektedir (Jakubowski, 2002: 42).

Özellikle ABD’de oluşturulan standartların ve kapsamlı düzenlemelerin, usulsüz finansal raporlama vakalarındaki artışı ve bunların denetçiler tarafından bulunup ortaya çıkarılmasındaki başarısızlıkları önleyemediği, 2000’li yılların başında ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan şirket yolsuzluk skandalları ile gözler önüne serilmiştir. Bunun üzerine 23 Ocak 2002 tarihinde ABD’de Sarbanes-Oxley Yasası (SOA) kabul edilmiştir.

SOA ile denetçinin bağımsızlığını artırmaya yönelik ayrıntılı kurallar getirilmiş, halka açık şirketlerin yönetim ve denetim kurullarına önemli sorumluluklar yüklenmiştir.

Dünya genelinde olduğu gibi, Türkiye’de de muhasebe düzeni, Osmanlı İmparatorluğu döneminde devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Dolayısıyla muhasebe denetimi mali denetim (kamu denetimi) niteliğinde olup, devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Günümüzde de varlığını sürdüren Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu 1879 yılında kurulmuştur. Düyun’u Umumiye İdaresi’nin ise, piyasada muhasebeci ihtiyacının giderilmesine ve muhasebe eğitimi alanında yeni hocaların yetiştirilmesine katkısı olmuştur.

Türkiye’de muhasebe denetçiliği mesleği, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Daha sonraki süreçte bir yandan yasalasma, bir yandan da mesleki örgütlenme çalışmaları sürdürülmüştür.

1929 yılında yaşanan Dünya ekonomik buhranı, Türkiye ekonomisini de olumsuz etkilemiştir. Türkiye’de özellikle 1950’lerden itibaren hızla değişen ekonomik yapı ve sanayileşmede yaşanan gelişmeler, işletmelerde muhasebe ve muhasebeci ihtiyacını ön plana çıkarmıştır. Dolayısıyla söz konusu gelişmeler, muhasebe eğitimi de önemli hale getirmiştir. Ancak özel teşebbüs ruhunun gelişmeye başladığı ilk yıllarda kurulan aile şirketlerinde kamuyu aydınlatmadan ziyade işletme içi bilgi üreten dar kapsamlı muhasebe sistemleri kullanılmıştır. Dolayısıyla bağımsız muhasebe denetimine bu yıllarda ihtiyaç duyulmamıştır.

Türkiye’de batıdaki anlamda bağımsız denetim bir ölçüde iktisadi devlet teşekküllerinde başlamıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tetkik elemanlarının ve bankalar yeminli murakıplarının yaptığı denetimler de özel amaçlı denetimlerdir. Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler oluşmadan önce, anonim ortaklıklarda devlet organlarınca yapılan denetim (Türk Ticaret Kanunu ve 1972 tarihli “Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük ve Teftiş Kurulu Tüzüğü” çerçevesinde) ile TTK’da belirtilen bir denetim organı olan “Denetim Kurulu” tarafından yapılan dış denetim söz konusudur.

Türkiye’de muhasebe denetimi konusundaki ilk adım, 1970’li yıllarda dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmalarının, muhasebe denetimi yaptırma zorunluluğu ile atılmıştır. Daha sonraki yıllarda, Türkiye’ye gelen yabancı sermaye akımının hızlanması ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için pekiştirme, uluslararası finansman olanakları, vergi kanunları, TTK, Yabancı Sermaye Başkanlığı’na başvuru, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapmak gibi nedenlerle muhasebe denetimi gelişmiştir.

Arthur Andersen firmasının Londra ofisinde 1971-72 yıllarında, Burhan Karaçam, Alp Bayülken, Cevdet Suner ve Turhan Yetkin çalışmaya başlamışlar ve daha sonra İstanbul’da kurulacak olan ofisin ilk elemanlarını oluşturmuşlardır. Türkiye’de Arthur Andersen firması 1975 yılında, Arthur Young firması ise 1983 yılında İstanbul’da ofis açmıştır. 1982 yılında ise, uluslararası “Coopers and Lybrand” firması ile Güven Muhasebe ve Vergi Müşavirliği Bürosu’nun ortaklık yaparak, “Güven ve Coopers and Lybrand A.Ş.” kurulmuştur. Pricewaterhouse Coopers ise Türkiye’de 1981 yılından beri faaliyet göstermektedir.

Türkiye’de muhasebe denetimi mesleğinin yasal olarak kurulması çalışmalarını 1933 yıllarına dayanmakla birlikte, ilk kurullar 1987 yılında önce bankalar, daha sonra sermaye piyasası için oluşturulmuştur. 1987 yılında getirilen düzenlemeler sonucunda, yetki almış bağımsız denetim şirketi sayısı 35’e yükselmiştir. Bunlardan 8’i uluslararası nitelikteki denetim şirketi iken, 27’si yerli denetim kuruluşudur.

Türkiye’de modern anlamda 80’li yıllarda başlayan bağımsız denetim faaliyetleri, SPK’ya kayıtlı halka açık şirket sayısındaki artışla birlikte daha da gelişmiştir. Bu gelişmeler özellikle SPK’nin seri halde yayımladığı tebliğlerden anlaşılmaktadır. Dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de usulsüz finansal raporlama vakalarının önlenmesi ve söz konusu vakaların denetçiler tarafından

ortaya çıkarılmasının sağlanması amacıyla yurt dışındaki yasal önlemlere paralel düzenlemeler yapılmıştır. Bunun için Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 26.06.2006 tarihinde yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) ile gerek DSB'ler, gerek Uluslararası Denetim Standartları ve gerekse 2002'de ABD'de kabul edilen SOA ile uyumlu bir yasal düzenleme yapılmış, böylece bağımsız denetim uygulamaları ile ilgili yasal düzenlemeler 2006 yılı itibariyle gelişmiş piyasaların düzeyine getirilmiştir.

Böylece Seri: X, No: 22 nolu tebliğe, Türkiye'de halka açık şirketlerin bağımsız denetiminde, 33 adet Uluslararası Denetim Standardı ile DSB'lerde yer alan "Hile ve usulsüzlük risk faktörleri, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskine karşı uygulanabilecek bağımsız denetim teknikleri, hile ve usulsüzlük belirtisi olabilecek durumlar" gibi önemli hususların dikkate alınmasını sağlayabilecek bir nitelik kazandırılmıştır. Ayrıca denetçilerin bağımsızlıklarını güçlendirmeye yönelik hükümlerle SOA'da yer alan hususlarla da uyumlu hale getirilmiştir.

Bu anlamda Türkiye'de, SPK'nın halka açık şirketlerin denetiminde uluslararası gelişmeleri yakından izleyen bir anlayışa sahip olduğu söylenebilir. Ayrıca beş farklı kategoriye ayrılmış olarak SMMM ve YMM'ler tarafından yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin sektörel anlamda uzmanlaşmayı sağlaması mümkün olmakla birlikte, denetim piyasasındaki paylaşım dolayısıyla olumsuz rekabeti azaltıcı rolü de olabilir.

Bağımsız denetim uygulamalarında gelinen son nokta yeni TTK ile uygulanmaya başlanacak olan denetimdir. Ayrıca, yeni TTK'da TMS ve TMSK öne çıkmakta ve birçok mesele bu kurula bırakılmış bulunmaktadır. Muhasebe ve denetleme uygulamaları da genellikle TMS'ye bırakılmış bulunmaktadır.

Avrupa Birliğine bakıldığında muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerini oluşturan 4. ve 7. yönergelerin muhasebe standartları, 8. yönergenin ise denetim standartları ile ilgili konuları içerdiği görülür. 1984 yılında kabul edilen ve konumuz açısından önem taşıyan 8. yönerge ile AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirme amacı güdülmüştür.

Çin denetimin başladığı ilk yerlerden biri olmasına rağmen Osmanlı İmparatorluğu gibi devletçi bir geleneğe sahip olduğundan özel sektör geç gelişmiş bundan dolayı bağımsız denetim alanında çağını yakalayamamıştır. Bu anlamda

ancak 1990 yılında Şanghai borsasını açan Çin bu çerçevede, 1992 yılında Başbakanlık Sermaye Piyasası Komisyonunu (State Council Securities Commission-SCSC) ve Sermaye Piyasası Düzenleme Komisyonunu (China Securities Regulatory Commission-CSRC) kurmuştur.

Bağımsız muhasebe denetimine yönelik kurumsal çalışmaların yanı sıra denetim yaklaşımında da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Güredin, (2000: 6) denetim yaklaşımını, denetim amacı ve denetçinin hazırladığı bilgiyi kullanan çevrede meydana gelen değişimi Tablo 17’de gösterildiği şekilde 4 zaman dilimi içinde açıklamaktadır.

Tablo 17: Bağımsız Denetim Anlayışının Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	Bilgiyi Kullananlar
Sanayi Devrimi Öncesi	%100 lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi-1900 Yılı Arası	%100 lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç verenler
1900 - 1930	%100 lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilançonun ve Gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar. İşletmeye borç verenler ve devlet
1930 Yılı sonrası	Finansal verilerin örnekleme yolu ile incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar
			Parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak: Güredin, 2000: 7

Sanayi devriminden önce denetim resmen kabul edilmiş bir meslek değildi. Bununla birlikte çok eski zamanlardan beri denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yürütüle gelmiştir. Bu devirlerde yapılmış her işlem eksiksiz bir biçimde tek tek denetlenmekteydi. Bu açıdan %100’lük bir inceleme veya doğrulama söz konusu idi. Denetimin amacı yanıltmaların önlenmesi ve işletme sahibine hizmet verenlerin hizmetlerinin dürüstlük derecelerinin saptanmasıydı.

Sanayi devriminden 1900’lere kadar olan dönemde denetim yönetiminde ve amacında bir değişiklik olmamıştır. Ancak bu dönemde denetim yönetiminde ve amacında değişimler ortaya çıkmıştır. Sermaye birikimi, sermaye yoğun teknolojiye

geçiş, mamul hatlarının oluşturulması, üretim kapasitesinin genişlemesi gibi olgular sonucu yeni ve büyük organizasyonlar kurulmuş, ekonomik yaşamda köklü değişim olmuştur. Bu büyüme ile birlikte işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinmesi artmıştır. Bu gereksinmeye cevap verebilmek amacıyla muhasebe sistemleri kurulup işletilmeye başlatılmıştır. Büyüme sonucu işlem ve kayıt sayısının artması, denetçinin her bir işlemi ve muhasebe kaydını teker teker gözden geçirmesini zorlaştırmıştır. Tüm kayıtların denetimi yerine örnekleme yoluyla denetimin yapılması düşünülmeye başlanmıştır. Muhasebe tarihi ile ilgili literatürde Büyük Britanya’da 1895 yılında örnekleme yoluyla denetime başvurulduğuna dair kanıt olduğu bildirilmektedir. Bu yılda Londra Genel Bankası ile ilgili bir davada yargıcın şu ifadeyi kullanmış olduğu saptanmıştır: “...ve uygulamada tüccarların rasgele birkaç olayı seçtikleri, bu olayların doğru olup olmadıklarına bakarak, doğru olmaları halinde buna benzer diğer olayların da doğru olduklarına kanaat getirdikleri bir gerçektir. Ve bende bunun böyle olması gerektiğine inanıyorum...” (McMillan, 1956: 9).

Yine aynı dönemde sermaye sahiplerinin işletmelerin yönetimi için profesyonel yöneticiler tutmaya başladıkları görülmektedir. Şirket sahipleri günlük faaliyetleri güvendikleri yöneticilere teslim etmekle birlikte, bunların faaliyetlerini de denetlemekten uzak kalmamışlardır. Böyle bir denetim işlevinin yapılabilmesi için işletmeden bağımsız, özel yetenekli ve bilgili kişilere başvurulmaya başlanmıştır. Bu gereksinme gittikçe daha yaygın biçimde hissedilmiştir. Bu dönemde yürütülen denetimlerin temel amacı ortaklar açısından işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması idi.

20. yüzyılın ilk otuz senesinde meydana gelen önemli değişiklik, işletmelerin finansal durumları ile ilgilenen çıkar gruplarının oluşmasıydı. İşletme dışındaki bu grupların büyümesi ile birlikte muhasebe denetiminin amacında da köklü değişiklikler olmuştur. Artık amaç hata ve hilelerin ortaya çıkarılması değildir. Ortakların, işletmeye borç verenlerin, devletin ve diğer çıkar gruplarının amacı, finansal tabloların doğruluğunun uzman bir kişi tarafından onaylanmasıdır. Amaçlardaki değişme denetim tekniğinde de değişmelere yol açmış ve örnekleme yoluyla denetime daha fazla önem verilmeye başlanmıştır. Muhasebe denetçileri “...denetlenen değerlerin maddi doğruluğunu araştırmada dönem içindeki yevmiye

kayıtlarını, toplamaları ve büyük deftere aktarmaları ayrıntılı ve eksiksiz bir biçimde denetlemeye gerek olmadığına kanaat getirmişlerdi ” (Short, 1940: 226).

1930’lu yıllarda muhasebe yayınlarında büyük bir artış olduğu görülmektedir. Uygulamadan ziyade teori ön plana çıkmıştır. Bu değişimler karşısında denetçiler aralıksız denetim yerine test yöntemini kullanmışlardır. Özetle 1930’lu yıllarda denetim teknikleri ve denetimin amacı değişmiş ama muhasebe denetçileri aynı oranda bu değişime ayak uyduramamış, onlardaki değişiklik çok daha yavaş olmuştur.

Bailey’in (1970: 3) 40 yıl önceki tespiti, denetim yaklaşımındaki köklü değişimin açıklanması açısından büyük önem taşımaktadır. Nitekim Bailey 1970’de *“Muhasebe denetiminde esas değişme 1950’lerden sonra görülmektedir. Bugünün denetçileri her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması gerektiğini bilmekte ve denetim faaliyetine bu sistemi incelemekle başlamaktadır. Sistemin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir. Bugün için denilebilir ki, çağdaş denetim geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüştür. Bu gelişme doğrudan doğruya muhasebe mesleğindeki gelişmeye bağlı değildir. Bu gelişme aslında ekonomik büyüme sonucu ortaya çıkmıştır.”* demektedir.

Ekonomik büyüme sonucunda şirketlerdeki işlem hacminin artması ve işlemlerin karmaşık hale gelmesi, usulsüz finansal raporlama vakalarındaki artış ve bunların bulunup ortaya çıkarılmasındaki başarısızlıklar kamuoyunda, denetçilerin yolsuzluğun araştırılması ile ilgili sorumlulukları ve becerileri hakkındaki endişelerinin artmasına neden olmuştur. Kamuoyundaki bu endişelerin azaltılması amacıyla yapılan çalışmaların belki de en önemlisi, bugün bile dünya genelindeki bağımsız denetim uygulamalarının esaslarını belirleyen Uluslararası Denetim Standartları’nın oluşturulmasıdır. Bu standartlar Ekim 1977’de IFAC bünyesinde teşkil edilen Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee) tarafından oluşturulmuştur.

Genel olarak bağımsız denetimin gelişmiş ekonomilerde yasal anlamda 1800’lü yılların sonlarında ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Yine genel anlamda bağımsız denetimin gelişmesinde 1- Ekonomik gelişmeler ve sanayi devrimi sonrası şirketlerin büyümesi ve şirketle ilgili çıkar gruplarının şirketin mali durumuna

ilişkin güvenilir bilgi ihtiyacının artması, 2- Sermaye piyasalarının kurulması ve gelişmesi gibi iki temel faktörün önemli rol oynadığı söylenebilir. Gerçekten de dünyada en eski denetim kültürüne sahip olan Çin'de dahi, siyasal sistem gereği özel sektörün geri planda kalması, sermaye piyasasının geç açılması gibi nedenlerle bağımsız denetim uygulamalarının devlet eliyle yapıldığı, bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerinin 90'lı yıllarda başladığı görülmektedir.

Çin örneğine benzer şekilde, geçmişi 12.yüzyıla kadar uzanan kurumsal devlet muhasebe denetimi uygulamalarıyla zengin bir denetim kültürüne sahip olduğu görülen Türkiye'de de bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerinin 90'lı yıllarda başladığı görülmektedir.

Özellikle Osmanlı dönemindeki devletçi anlayış nedeniyle özel sektörün Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına dek gelişmemesi, Cumhuriyet döneminde ise hesap denetimi uygulamalarının Sayıştayın yanısıra sadece vergi denetimi tabanında gelişmesi, muhasebe mesleğinin çok geç yasal statü kazanması, muhasebecilerin yıllar boyunca sadece vergiye tabi kazancı hesaplayan meslek mensubu konumunda olması, sermaye piyasasının geç kurulması gibi etkenler, özel sektöre yönelik bağımsız denetim uygulamalarının çok geç başlamasına neden olmuştur. Nitekim bağımsız denetim faaliyetleri 70'li yıllarda sadece bankacılık sektörünün yurt dışı işlemleri açısından zorunluluk olduğu için Arthur Andersen firması tarafından İstanbul'da bir ofis açılması ile başlamıştır. Yani bu oluşum Türkiye'deki bir yasal düzenleme ile ilgili değildir. Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarının 80'li yılların sonunda başladığı, 2000'li yıllarda ivme kazandığı, yeni TTK ile de 2012 yılının ortasından itibaren yaygınlaştırılmaya çalışıldığı görülmektedir. Dolayısıyla yeni TTK, Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarının yaygınlaşmasını sağlayacak bir niteliğe sahiptir.

KAYNAKÇA

- Abid, Waimatullah (1990). *Performance Evaluation and Performance Audit*, Department of the Auditor-General of Pakistan Lahore.
- Akdoğan, Nalân (1998). *Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları, İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu*”, Ankara.
- Akgül, Ataman, Başak (2000). *Türk Denetim Kurumları*, Ankara: Türkmen Kitapevi.
- Akgündüz, Ahmet (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Ankara: Sayıştay’ın 135. Yıldönümü Yayınları.
- Aksoy, Tamer (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*, Ankara: Yetkin Yayınları, s.91.
- Aktuğlu, Mehmet Ali (1996). *Denetleme ve Revizyon*, İzmir: Barış Yayınları.
- Alptürk, Gül (1991). “Amerikan Sayıştay’ı ve Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Özel Sayı.
- Altuğ, Figen (2000). *Mali Denetim*, Bursa: Ezgi Yayınevi.
- Alvarez-Dardet Espoje, Juan Banos Sanchez Concha ve Francisco Carrasco Fenech (2002). “Accounting and Control in the Founding of the New Settlements of Sierra Morena and Andalucia, 1767-72”. *European Accounting Review* 11 (2): 419-439.
- Arens, Alvin and Loebbecke, James (1991). *Auditing An Integrated Approache*, Prentice Hall, ABD.
- Ataman, Ümit (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Auyeung, Pak K. (2002). “A Comparative Study of Accounting Adaptation: China and Japan During The Nineteenth Century”, *Accounting Historians Journal*, The, Dec.2002. <http://www.findarticles.com> , (Erişim Tarihi:05.05.2011).
- Aysan, Mustafa A., Sarioğlu, Burhan ve Sarioğlu, Kerem (1998). *Cumhuriyetin 75. Yıldönümünde Muhasebe Tarihi*, Ankara: TÜRMOB Yayın No:51.
- Aytuna, Türkan (1986). *Felsefeci Gözüyle Denetim*, Ankara: Denetle Yayınları.
- Bailey Lary P. (1970). *Contemporary Auditing*. Haper and Row, Publishers. New York.
- Başpınar, Ahmet (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 146.

- Bayazıtlı, Ercan (1991). *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Bayburtlugil, Necati (1987). *Siyaset- name (Siyerü 'l Müllük)*, İstanbul, s.29.
- Belanger, Michel (1995). “Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri”, (TODAİE tarafından 13 Ekim 1994 yılında Ankara'da düzenlenen konferanstan hareketle kaleme alan: Durmuş Tezcan), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 17.
- Berberoğlu, Perizat Başak (2002). *Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Bilgen, Pertev (1994). “Sayıştay’ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri”, *İ.Ü.S.B. Fakültesi Dergisi*, No: 7, s. 379.
- Blume, Lorenz ve Stefan Voigt (2007). “Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment”, *ICER Working Paper*, No:3.
- Borakazi, Aytekin (1999). *Vergilemede Etkinliği Sağlama Yönünden Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu (Türkiye Örneği)*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Bovens, Mark (2005). “From Financial Accounting to Public Accountability”, *Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts-und Finanzmanagements*, H.Hill (der.), Nomos Verlag, Baden Baden.
- Bovens, Mark, Deirdre Curtin, Paul T. Hart (2002), *The Real World of EU Accountability: What Deficit?*, Oxford University Press, Oxford/New York.
- Bozkurt, Nejat (2000). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Cannon, Julian F. (1971). *Merkezi Hesap Sistemi Üzerine Teklif*, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Muhasebe Yönetimini Geliştirme Projesi Yayınları.
- Carbone, Guisepppe (1991). “İtalya Sayıştayının Organizasyonu ve Görevleri”, (Çev.:Erol Akbulut), *Sayıştay Dergisi*, Sayı:5.
- Cemalcılar, Özgül, Benligiray, Yılmaz ve Sürmeli, Fevzi (2003). *Genel Muhasebe*, Eskişehir.

- China Audit Society (1991). "History and Development of State Audit In China" State Audit and Accountability, A. Book of Reading State of Israel, State Comptrollers's Office, s.254-259.
- Clark, Gordon L., Mansfield, Daniel ve Tickell, Adam (2001). "Emergent Frameworks in Global Finance: Accounting Standards and German Supplementary Pensions", Economic Geography, June, <http://www.findarticles.com> (Erişim Tarihi:01.03.2011).
- Clemente, Giorgio (1991). "Performans Denetimi ve İtalya Sayıştayı", (Çev.: Gül Alptürk), *Sayıştay Dergisi*, Sayı:5.
- Corneroli, Gerardo (2001). "The Role of the European Court of Auditors in the Control of State Aid", European Competition Law Annual 1999, Claus Dieter Ehlermann ve Michelle Everson (der.), Hart Publishing, Oxford/Portland.
- Coşan, M. Hikmet (1980). *Devlet Muhasebesi*, Ankara: Yeni Uğur Matbaası.
- Coşkun, Gülay (1997). *Devlet Bütçesi*, (5.Baskı), Ankara: Turhan Kitapevi.
- CPAAOB, (2004). "Oversight Plan and Policy" 29 Haziran 2004 tarihli bildirme. <http://www.fsa.go.jp/cpaaob> (Erişim Tarihi: 15.12.2010).
- CPAAOB, (2006a). "Quality Control of Audits of the Four Largest Japanese Audit Firms", 30 Haziran 2006 tarihli bildirme. <http://www.fsa.go.jp/cpaaob> (Erişim Tarihi: 15.12.2010).
- CPAAOB, (2006b). "Regarding Quality Control of Audits by Small Scale Audit Firms" 8 Kasım 2006 tarihli bildirme. <http://www.fsa.go.jp/cpaaob> (Erişim Tarihi: 15.12.2010).
- CPAB (2006). "Public Reports On Inspections of the Quality of Audits Conducted by Public Accounting Firms", <http://www.cpab-ccrc.ca> (Erişim Tarihi: 23.08.2010).
- Çarıkloğlu, Peyami (1995). Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi, *1. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO, Yayın No:16.
- Çelebi, Ali ve Güçlü, Fırat Coşkun (2007). "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K.", *Vergi Dünyası*, 310, 144-149.
- Çömlekçi, Ferruh ve Erdoğan, Melih (1996). *Muhasebe Denetimi*, (4.Baskı), Ankara: T.C. Ankara Üniversitesi Yayınları.
- Darling, Linda T. (2008). "Ottoman Accounting Prehistory", *12th World Congress of Accounting Historians*, Congress Proceedings, 20-24 July, İstanbul.

- Davie, S. (2000). "Accounting for imperialism: a case of British-imposed indigenous collaboration", *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 13 (3): 330-359.
- Dede, Hakkı (1995). *Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Değertekin, Efsun Ayça (Şubat 2009). "Çin Halk Cumhuriyeti Sermaye Piyasası" *Sermaye Piyasasında Gündem*, Sayı 78, s. 18-20. <http://www.tspakb.org.tr>. (Erişim Tarihi: 05.03.2011).
- Develioğlu, Ferit (1970). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*, Ankara: Doğuş Yayınevi.
- De Wet, Erika (2008). "Holding International Institutions Accountable: The Complementary Role of Non-Judicial Oversight Mechanisms and Judicial Review", *German Law Journal*, Cilt 9, Sayı 11.
- Dewar, David A. (1985). "Value For Money Audit The First 800 Years" *Public Finance and Accountancy*, August 30.
- Duman, Ömer (2001). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Ankara: TESMER Yayınları.
- Eddison, Tony ve Tıkız, Cenk (1993). *Yerel Yönetimlerde Denetim*, İstanbul: TOKİ ve IULA - EMME ortak yayını.
- Elgin, İnci (2006). "Bağımsız Denetim Gözetim Kurulları", *İşletme Finans Dergisi*, Ağustos Sayısı.
- Elitaş, Cemal (2008). *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Emecen, Feridun, *Başbâki Kulu*, TDVİA, c.5, s.126-127; BOA., MMD, N: 28, s.209.
- Emre, Zeynep (2006). "Japonya Sermaye Piyasası", *Sermaye Piyasasında Gündem*, s. 5-8, <http://www.tspakb.org.tr>. (Erişim Tarihi: 05.03.2011).
- Enderlein, Henrik ve Johannes Lindner (2006). "The EU Budgetary Procedure in the Constitutional Debate", European Union: Power and Policymaking, Jeremy Richadson (der.), *Routledge*, London/New York.

- Erdoğan, Murat (2002). “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, İstanbul.
- Ergeneli, Nafiz (1949). *Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi*, İstanbul: Ülkü Basımevi.
- Ergin, Dilaver. (1999). “İtalya Meslek Örgütü Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:84.
- Erol, Mikail, Gülgün, Erol ve Uluyol, Osman (2008). “Structural Developments in Turkish Accounting Profession Since the Ottomans and Employment of a Accountants”, *12th World Congress of Accounting Historians Congress Proceedings*, 20-24 July, İstanbul.
- Eser, Rüya (2001). “Finansal Piyasalarda Düzenleme ve Sermaye Piyasasında Düzenleyici Kurumlar”, *Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu*, s.24.
- EUROSAI (1995). “Informative Matters”, Tomo 1, Madrid (Espana) Federal Reserve Bank of Dalls Economic and Financial Policy Review, Volume 1, Number 5.
- FRC Audit Inspection Unit (2006). Audit Quality Inspections Public Report, July. 2006. <http://frc.org> (Erişim Tarihi: 12.12.2010).
- FRC Audit Inspection Unit (2007). Audit Quality Inspections Public Report, June. 2007. <http://frc.org> (Erişim Tarihi: 12.12.2010).
- Genç, Mehmet, Özvar, Erol (2006). *Osmanlı Maliyesi Kurumlar ve Bütçeler I-II*, İstanbul: Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları.
- Gögünç, Nejad (1965). “İmad Es- Seravi ve Eseri”, *Tarih Dergisi*, Cilt: XV, Sayı: 20, İstanbul.
- Güler, Mahmut, Selim ve Gülçiçek, Miray (t.y). “Ülkemizdeki Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, *Uzman Bakış Dergisi*.
- Gürbüz, Hasan (1995). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, Ersin (2000). *Denetim*, İstanbul: Beta Basım ve Yayım Dağıtım A.Ş.
- Güvemli, Oktay (1998). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi- Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar*, Cilt: 2, İstanbul: Avcıol Basım Yayını.
- Güvemli, Oktay (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar*, Cilt I, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.

- Güvemli, Oktay (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*, Cilt, IV, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.
- Güvemli, Oktay (2009). "Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı", *MUFAD Dergisi*, Sayı 44.
- Haftacı, Vasfi, Badem, Cemkut, Ahmet(2011). "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler", *MUFAD Dergisi*, s.15.
- Havens, Haryy, Sort (1992). "Denetim Belgelerinden Program Değerlendirmelerine Kadar GAO’nun (General Accounting Office) Gelişimi", (Çev.: Ümran Saray), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 10.
- Held, David ve Mathias Koenig-Archibugi (2005). "Introduction", *Global Governance and Public Accountability*, David Held ve Mathias Koenig-Archibugi (der.), *Blackwell Publishing*, Oxford.
- Hesap Uzmanları Derneği (1996). *Denetim İlke ve Esasları*, I. Cilt, İstanbul, s.14-16.
- IFRS, (2010). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, Ankara: *TMSK Yayını 5*.
- INTOSAI (1989). "Audit Profile: The French Cour des Comptes", *International Journal of Government Auditing*, October 1989, p.12.
- Jakobowski, Stephen, Patricia, Broce, Joseph, Stone, and Carolyn, Conner (2002). "SAS 82’s Effects on Fraud Discovery", *CPA Journal*, February Vol. 72 Issue 2, s.42.
- Jones, Robert, H. (1989). "On local government accounting history: the case of central establishment charges", *Financial Accountability and Management*, 5 (2): 59-71.
- Jones, Robert, H. (1992). *The History of the Financial Control Function of Local Government Accounting in the United Kingdom*, New York: NY.
- Kafesoğlu, İbrahim (1987). *Türk Bozkır Kültürü*, Ankara: Türk Kültürü Araştırma Enstitüsü Yayını, s.259-271.
- Karakoç, Serkiz (t.y). Külliyyat-ı Kavanin. 1835 tarihli Bab-ı Maliye'de Teşkil Edilen Meclis-i Muhasebe Hakkında İrade-i Seniyyeyi Mutazammın Tebliğ Resmi, *Tarih Kurumu Kütüphanesi*.
- Kaval, Hasan (2003). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.

- Kaval, Hasan (1995). "Almanya Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine *Bakış Konulu Sempozyumda Sunulan Bildiri*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, No: 23.
- Kell, G. Walter, Boynton, C. And Ziegler R. (1989). *Modern Auditing, Fourth Edition*, John Wiley&Sons.
- Kepekçi, Celal (2004). *Bağımsız Denetim*, İstanbul: Avcı Ofset Matbaacılık.
- Kenger, Erdal (2001). *Denetçi yardımcıları Eğitim Notları*, Ankara: s.1.
- Khan, M.Akram (1995). *Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş*, (Çev.: Faruk Eroğlu), Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Khan, Muhammed Akram (1988). *Beginner's Introduction to Auditing*, Directorate General of Research and Development, Department of the Auditor-General of Pakistan, *Occasional Paper Series*.
- Khan, Ziaul, Haq (1991). *Introduction to Government and Financial Audit*, *Director General*, P.A.W-Lahore-Pakistan, (Teksir edilmiş seminer notları).
- Kip, Çetin E. (1986). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Genel Muhasebe*, Ankara: Maya Matbaacılık Yayıncılık.
- Kotar, Erhan ve Gücenme, Ümit (1995). "Fransa'daki Muhasebe Sisteminin Avrupa Topluluğu Düzenlemelerine Etkisi ve Uyumu", *Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, No:23.
- Köse, Hacı, Ömer (2007). "Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim", (2.Baskı), Ankara: *Sayıştay 145. Yıl Yayınları*.
- Kulaksız, Haydar (2005). "Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi", *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını*, Sayı:29.
- Kütükoğlu, Mübahat, S. (1994). "Osmanlı İktisadî Yapısı", (Ed.: E. İhsanoğlu), *Osmanlı Devleti ve Medeniyeti Tarihi*, İstanbul: İslâm, Tarih, Sanat ve Kültür Araştırma Merkezi Yayınları, 513-651.
- Laffan, Brigid (2002). "The Court of Auditors", *Understanding European Institutions*, Alex Warleigh (der.), *Routledge*, London/New York.
- Lazol, İbrahim (2006). *Genel Muhasebe*, (11. Baskı), Bursa: Ekin Kitapevi.
- Lennox, C.S. ve Başk (2007). *Auditing the Auditors: Evidence on the PCAOB's Inspections of Audit Firms*. <http://ssrn.com/abstract=1020183> (Erişim Tarihi: 12.08.2010).

- Lewis, Bernard (1970). "Sources for the Economic History of the Middle East", (Ed. M. E. Cook), *Studies in the Economic History of the Middle East from the Rise of Islam to the Present Day*, London: Oxford University Press.
- Longdon, Patricia (1996). "Case Study in Performance Auditing: The Audit Commission (England and Wales), Performance Auditing and the Modernization of Government, *OECD Publication Service*, Paris.
- Lu, Wei- Max Aiken. (2004). Rigin ve Evrimi ve Çinli Yazma Sistemleri ve Ön Hesaplamalı Hesaplamalı İlişkiler, *Accounting History*, Wiley and Sons, New York.
- Luck, Wolfgang (1982). "Federal Almanya'da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler", *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 30, s. 80.
- Luther, Robert (2003). "Uniform Accounting Periods: An Historical Review and Critique", *Accounting History*, Nov. 2003. <http://www.findarticles.com>, (Erişim Tarihi: 01.04.2011).
- Lütfü, Ahmet (1870). *Tarih-i Devlet-i Aliyye-i Osmaniyye*, İstanbul.
- Magnet, J. ve Meller, C. Cambey (1992). "Fransız Sayıştay", (15-16 Eylül tarihlerinde verilen konferans metni, (Çev.: Gül Alptürk ve Erol Akbulut), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 12.
- Mancino Jane (1997). "The Auditor and Fraud", *Journal of Accountancy*, April Vol. 183 Issue 4, s.32.
- McMillan E.D. (1956). "Evaluation of Internal Control". The Internal Auditor, XIII, Decembers, s.39.
- Mengiler, Özgür (2010). "AB Sayıştay'ının Kurumsal Etkinliği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77.
- Merçil, Erdoğan ve Sevim, Ali (1995). *Selçuklu Devletleri Tarihi*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayını, s.2.
- Merçil, Erdoğan (1993). *Müslüman Türk Devletleri Tarihi*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayını, s.122.
- Meuwesse, Anne C.M. (2008). Impact Assessment in EU Lawmaking, *Kluwer Law International*, Alphen aan den Rijn.
- Miller, Peter (1987). *Domination and Power*, London: Routledge & Kegan Paul.
- Miller, Peter (1990). "On the Interrelations Between Accounting and the State", *Accounting, Organizations and Society*, 15 (4): 315-338.

- Miller, Peter and Napier, Christopher (1993). "Genealogies of calculation", *Accounting, Organizations and Society* 18 (7/8): 631-647.
- Munter Paul ve Ratcliffe Thomas A.(Aug1998). "Auditors' Responsibilities For Detection of Fraud", *National Public Accountant*, Vol. 43 Issue 6, s.37.
- NAO (1997). "Value for Money Handbook", *National Audit Office of UK*, London.
- Nugent, Neill (2006). *The Government and Politics of the European Union*, *Palgrave Macmillan*, New York.
- OECD-PUMA (Public Management Service) (1996). *Performance Auditing and the Modernization of Government*, *OECD Publication Service*, Paris.
- Office of the Auditor General of Canada- OAG, (1998). *Auditing for Parliament*, Ottawa.
- Okur, Mahmut (2007). *Bağımsız Denetimin Denetimi*, Ankara: SPK Yayınları.
- Ögel, Bahaaddin (1991). *İslamiyet'ten Önce Türk Kültür Tarihi*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayını, s.403.
- Öner, Erdoğan. (2005). *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Ankara: *T.C.Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı*.
- Özbirecikli, Mehmet, Ertaş, Fatih, Coşkun ve Korkmaz, A. (2008). "A historical review on the rise and expanding scope of the public audit: the case of SAI of Turkey", *12th world congress of accounting historians*, 20-24 July, Avcıol.
- Özer, Hüseyin (1997). "Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Ankara: *T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları*.
- Özgen, Hüseyin (1991). "Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları", *Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 19, Sayı: 1-2.
- Pakalın, Mehmet, Zeki (1983). *Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*, İstanbul.
- PCAOB, (2003), Annual Report. <http://www.pcaob.org> (Erişim Tarihi: 20.02.2010).
- Pirgaip, Burak, (2004). "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu", Ankara: *SPK Muhasebe Standartları Dairesi*, Yeterlik Etüdü.

- Pois, Joseph (1988). "Devlet Denetiminin Bağımsızlığı", (Çev.: Fethi Heper), Ankara: *Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları*, Yayın No: 28/10.
- Previts, Gary J, Parker, Lee D and Coffman, Edward N. (2009). "An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology," *Abacus* (September 1990), pp.13, Reprinted in *Research Methods in Accounting: Issues and Debates*, Research Monograph Number 25.
- Rose, N. ve Miller, P. (1992). "Political power beyond the state: problematics of government", *British Journal of Sociology*, 43 (2): 173-205.
- Sahillioğlu, Halil (2006). "1683-1740 Yıllarında Osmanlı İmparatorluğunun Hazine Gelir ve Gideri: Ecnâs-ı Nükûd ve Erkam Defterleri", (Ed.: Mehmet Genç ve Erol Özvar), *Osmanlı Maliyesi Kurumlar ve Bütçeler I*, İstanbul: Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yay. 149-167.
- Sanlı, Nail ve Sipahi, B. (2010). Türkiye Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluş ve Gelişmesi, *Paper, for 2. Balkans and Middle East Countries Auditing and Accounting History*, 15-18 September 2010, İstanbul.
- Saraç, Osman (2005). "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 148 (1), http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/maliyederigisi.asp (Erişim Tarihi: 21.02.2011).
- Sargiacomo, Massimo (2006). "Using accounting records to enhance an understanding of a seventeenth-century Italian feudal community: the case of the Commune of Penne (1664-90)", *Accounting History*, 11 (4): 475-502.
- Sayıştay (1968). "Japonya'nın Mali Denetim Mevzuatı" (Çeviri.: Rıza Turgay), Ankara: *Sayıştay Yayını* No:3, <http://www.sayistay.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 01.04.2011).
- Sayıştay (1973). Cumhuriyetin 50. Yılında Türk Sayıştay'ı, Ankara: *Sayıştay Yayınları*, <http://www.sayistay.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 02.05.2011).
- Sayıştay (1987a). "Federal Almanya Sayıştay'ından İncelemeler", Ankara: *Sayıştay'ın 125. Yıl Dönümü Yayınları*, No:29/11, <http://www.sayistay.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 05.05.2011).
- Sayıştay (1987b). "İtalya Sayıştay'ında İncelemeler", Ankara: *Sayıştay'ın 125. Kuruluş Yıl dönümü Yayınları*, No:22/4, <http://www.sayistay.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 05.02.2011).

- Sayıştay (2006). Sayıştay Başkanlığı 2006 Faaliyet Raporu, Ankara. <http://www.sayıstay.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 05.03.2011).
- Schafer, Hans (1981). “Constitutional Position of Supreme Audit Institutions with Special Reference to the Federal Republic of Germany”, *State Audit - Development in Public Accountability*, State Comptroller's Office (Israel).
- Skiadas, Dimitrios V. (2005). “Judicial, Controlling, and Advisory Institutions of the European Union”, *Handbook of Public Administration and Policy in the European Union*, M.P. van der Hoek (der.), CRC Press, Florida.
- Selimoğlu, Seval, Kardeş (2008). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Kılavuzu (2003). İstanbul: *İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları*.
- Sezen, Seriyeye (1998). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, No:283.
- Sharkansky, Ira (1991). “The Development of State Audit” *State Audit and Accountability*, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem.
- Shimme, S. (1937). “Introduction of Double-Entry Bookkeeping into Japan” *The Accounting Review*, Vol:12, 1937, No:1.
- Short Frank G. (1940). *Internal Control form the Viewpoint of the Auditor*. Journal of Accountancy. September, s.226.
- Small, John ve Lee, William (1975). “In Search of An MIS”, MSU Business Topics, *Michigan State Universty*, Autumn 1975, Vol:13, No:4.
- Sokolov, Y.V. (1996). *Köklerden Günümüze Kadar Muhasebe*, Moskova.
- Solakoğlu, A. (1991). *Bağımsız Dış Denetim ve 3568 Sayılı Kanun*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Staats, Elmar B.(Kasım 1977). “Amerika Birleşik Devletlerinde Sayıştay Kongre İlişkileri” (Çev.: G. Daloğlu, C. Gürsu), *Mali Hukuk*, Yıl: 7, Sayı: 47, s.45.
- Sümer, Faruk (1992), *Oğuzlar (Türkmenler)*, İstanbul: Türk Dünyası Araştırma Vakfı Yayını, s.163-169.
- Süreyya, Mehmet (1887). *Sicill-i Osmanî*, İstanbul.
- Şener, Abdüllatif (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İstanbul.
- Şensoy, Hatice, Belgin (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

- Şeşen, Ramazan (1987). *Selâhaddin-i Eyyûbî ve Devlet*, İstanbul, s. 261.
- The Court of Account of France (TCAF) (1999). *The Court of Account*, Paris, p.3,5.
- Tokay, S.H. (1987). “*Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*”, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Topkara, Nazım (1997). “*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslekleri ve Türkiye’deki Uygulaması*”, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Tortop, Nuri (1995). “Fransa’da Yerel İdarelerin Devlet Tarafından Denetimi”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt:4, Sayı: 2.
- Tortop, Nuri, İsbir, Eyup G. ve Aykaç, Burhan (1993). *Yönetim Bilimi*, Ankara: Yargı Yayınları.
- Türk Dil Kurumu (1988). *Türkçe Sözlük 2, K-Z*, Ankara: Yeni Baskı.
- Türker, Masum (2006). “Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi”, *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi*, Sayı:89, s.5-7.
- Uğur, Oktay (1999). “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 214.
- Uman, Nuri (1985). “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi”, Ankara: *SPK Yayınları*, Yayın No: 3.
- Uzay, Şaban (2007). “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, İSMMMO, *8.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 25-29 Nisan, Antalya.
- Uzunçarşılı, İsmail, Hakkı (1978). *Osmanlı Devleti Maliyesi’nin Kuruluşu ve Osmanlı Devleti İç Hazinesi*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayını.
- Uzunçarşılı, İsmail, Hakkı (1984a). *Merkez ve Bahriye Teşkilatı*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Uzunçarşılı, İsmail, Hakkı (1984b). *Osmanlı Devlet Teşkilatında Medhal*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Üçüncü, Nihat Arif (1943). *Kazanç Vergisi Şerh ve İzahları*, İstanbul.
- Vallemont, Serge (1996). “Accountability and Performance Improvement: The French Experience”, *Performance Auditing and...*, p.273.

- Van Gerven, Walter (2005). *The European Union: A Polity of States and Peoples*, Stanford University Press, Stanford.
- Walker, David M. (2005). “Audit Profile: Government Accountability Office of the United States”, *International Journal of Government Auditing*.
- Walgenbach, Paul H., Hanson ,Ernest I. ve Hamre, James C. (1990), *Principles of Accounting*, Fifth Edition, HJB Publishers, Florida.
- Walsh, Anmarie H (1996). “Performance Auditing and Legislative Oversight in the Context of Public Management Reform: The US Experience”, *Performance Auditing and the Modernization of Government*, OECD Publication Service, Paris.
- Yakubovskiy, Arthur (1992). *Altınordu ve Çöküşü*, (Çev.: Hasan Eren), Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayını.
- Yazıcı, Mehmet (1986). “Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma”, İstanbul: Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını.
- Yılmaz, Fatih (1994). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Zehenqian, Guo (1998). *Auditing P.R. China*, The China Audit Press, Beijing, China.

KANUN VE YÖNETMELİKLER

- 10.7.2008 tarih ve 786 sayılı Kanun, 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete.
- 19.10 2005 Tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 1.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete.
- 20.2.2001 Tarih ve 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 3.3.2001 tarih ve 24335 sayılı Resmi Gazete.
- 30.5.1933 Tarih ve 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu, 1933 tarih ve 2419 sayılı Resmi Gazete.
- 3568 sayılı Meslek Örgütlenme Kanunu, 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.
- 4.12.2003 tarih ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu, 20.12.2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazete.
- 4389 sayılı Bankalar Kanunu, 23.6.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Demetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 22.7.2006 tarih ve 26236 sayılı Resmi Gazete.

Dâhili İstihlak Vergisi ve Resimleri Kanunu, 12.6.1930 tarih ve 1718 sayılı Resmi Gazete.

Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 3.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete, http://www.epdk.org.tr/web/denetim-dairesi/bdk_yonetmelikler (Erişim Tarihi: 19.03.2011)

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Madde 136, 08.06.2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete.

Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Yönetmeliği, 8 Ağustos 1998 tarih ve 23427 sayılı Resmi Gazete.

Kazanç Vergisi Kanunu, 27.2.1926 tarih ve 755 sayılı kanun, 1945 tarih ve 5974 sayılı Resmi Gazete.

Muamele Vergisi Kanunu, 1927 yılı, 1039 sayılı kanun, 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

Sayıştay Kanunu Madde 5, 10, 13, 15, 27, 95, 97, 99, 105, 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete.

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

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Yönetmeliği, 13.12.1987 tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Seri XI, No 29; m.5, 9.4.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 8.9.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete.

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, 70 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 22.7.1983 tarih ve 18112 sayılı Resmi Gazete.

13.1.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

İNTERNET KAYNAKLARI

- [http:// www.amf-france.org](http://www.amf-france.org), (Erişim Tarihi:12.01.2011).
- [http:// www.bafin.de](http://www.bafin.de) (Erişim Tarihi: 12.01.2011).
- [http:// www.bawe.de](http://www.bawe.de) (Erişim Tarihi: 30.06.2011).
- [http:// www.bddk.org.tr](http://www.bddk.org.tr) (Erişim Tarihi: 11.03.2011).
- <http://www.bundesrechnungshof.de/we-about-us/historical-background.html> (Erişim Tarihi: 01.03. 2010).
- <http://www.ccomptes.fr/CC/Histoire.html> (Erişim tarihi: 01.03.2010).
- <http://www.cevreorman.gov.tr.html> (Erişim Tarihi: 01.06.2011).
- [http:// www.consob.it](http://www.consob.it) (Erişim Tarihi: 10.12.2010).
- [http:// www.corteconti.it/İngilizce-co/The-italia/history.doc_cvt.htm](http://www.corteconti.it/İngilizce-co/The-italia/history.doc_cvt.htm) (Erişim Tarihi: 19.08.2010).
- http://www.cnao.gov.cn/main/articleshow_ArtID_725.html (ErişimTarihi:12.12.2010).
- <http://www.demud.org.tr/sunus.htm> (Erişim Tarihi: 15.01.2010).
- <http://www.epdk.org.tr> (Erişim Tarihi: 02.01.2011).
- [http:// www.ericbenhamou.net](http://www.ericbenhamou.net) (Erişim Tarihi: 30.06.2011).
- [http:// www.fsa.gov.uk](http://www.fsa.gov.uk) (Erişim Tarihi: 30.06.2011).
- [http:// www.gip.gov.tr](http://www.gip.gov.tr) (Erişim Tarihi: 16.03.2011).
- <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=navurl://0ed1a3cf2f0f256e83995bb542cb1382> (Erişim Tarihi: 19.03.2011).
- <http://www.jbaudit.go.jp/engl> (Erişim Tarihi:18.08.2010).
- [http://\(www.msc.gov.mb.ca,](http://www.msc.gov.mb.ca) (Erişim Tarihi: 30.06.2011).
- http://www.muhasabat.gov.tr/say2000/say2000_4.php (Erişim Tarihi: 15.12.2010).
- <http://www.oag-bvg.gc.ca> (Erişim Tarihi: 20.08.2010).
- [http:// www.osc.gov.on.ca](http://www.osc.gov.on.ca) (Erişim Tarihi: 30.06.2011).
- <http://www.spk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 10.05.2010).
- <http://www.sayistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.06.2011).
- [http:// www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr) (Erişim Tarihi: 01.02.2011).



**T.C.
MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE DEVLET HESAP DENETİMİ VE
BAĞIMSIZ DENETİM KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL
GELİŞİM SÜRECİ: YURT DIŞINDAKİ
GELİŞMELERLE MUKAYESELİ BİR İNCELEME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Recep ÇALIŞKAN**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Hatay- 2011

**TÜRKİYE'DE DEVLET HESAP DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM KÜLTÜRÜNÜN
TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ: YURT DIŞINDAKİ GELİŞMELERLE
MUKAYESELİ BİR İNCELEME**

Recep ÇALIŞKAN

2011