

## TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ: KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

\*\*\*

### HISTORICAL DEVELOPMENT PROCESS OF INDEPENDENT AUDIT AND AUDIT CULTURE IN TURKEY: A COMPARATIVE STUDY

**Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN**

Gaziantep Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
İşletme Bölümü  
karahan@gantep.edu.tr  
ORCID: 0000-0002-5066-4257

#### Öz

*Bağımsız denetim son zamanlarda birçok alanda bir değişim ve gelişme göstermiştir. Bağımsız denetimin gelişme gösterdiği alanlardan özellikle mali sistem üzerinde bu değişim ve gelişmelere bakıldığında gelişmiş ülke seviyesine gelebilmek amacıyla elzem yasal ve yapısal değişimler gerçekleştirildiği gözlenmektedir. Muhasebe ve denetim alanında da değişim ve gelişmeler gözlenmiştir. Son zamanlarda birçok ülkede yaşanan bu değişim ve gelişmelerden etkilenmiş ve yaşanan bu gelişmeleri ulusal düzeyde uyarlamak amacıyla kurum düzeyinde yasal düzenlemelere gidilerek yapılanmalara başlanmıştır.*

*Bu çalışma, bağımsız denetim kültürünün tarihsel gelişim sürecini ele alarak bu bağlamda karşılaştırmalı örnekler ile yaşanan değişimler karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışma sonucunda, Bağımsız denetimin gelişmiş ekonomilerde 1800’lü yılların sonlarında yasal olarak gelmiş olup firma etkinlikleri ise 1900’lü senelerde gerçekleşmiştir. Diğer ülkelerden farklı olarak Osmanlı dönemindeki devlet odaklı bakış açısı sebebiyle özel sektör Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına kadar faaliyetlerden uzak kaldığı gözlenmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Bağımsız Denetim, Denetim Tarihi

#### Abstract

*Independent audit has recently changed and improved in many areas. Considering these changes and developments in the financial system, which is one of the areas where an independent audit has developed, it is observed that there are essential legal and structural changes to reach the level of developed countries. Changes and developments have also been observed in the field of accounting and auditing. Recently, it has been affected by these changes and developments in many countries and to adapt these developments at the national level, legal arrangements have been initiated by making legal arrangements at the institutional level.*

*In this study, by considering the historical development of the independent audit culture changes experienced by the comparative examples in this regard are examined comparatively. As a result of the study, the independent audit came legally in developed economies in the late 1800s and the company activities took place in the 1900s. Unlike other countries, due to the state-oriented perspective in the Ottoman period, the private sector remained away from activities until the first years of the Republican era and counted it in place.*

**Keywords:** Audit, Independent Audit, Audit History

## 1. GİRİŞ

Günümüzün Birleşik Krallığın temelini oluşturan Anglo-Sakson ülkelerinde bir işletme içerisinde gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin denetim faaliyetlerine auditing denmektedir. Auditing kelimesi denetleme, hesap denetlemesi, mali denetleme gibi anlamlara karşılık gelmektedir. Öte yandan Eski Mısır ve Roma medeniyetlerinde tüm kurumlarda gerçekleştirilen tahsilatlar ve ödemelerin kurumda bulunan uzmanlar tarafından okunarak ve dinlenerek uygunluğunun onaylandığı bilinmektedir (Bozkurt, 1998:17).

Tarihsel süreçte bulunan birçok kalıntılar denetimin M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzandığını ortaya koymuştur (Sharkansky, 1991:5). Tarihi kalıntılardan elde edilen bulgulardan yola çıkarak Mezopotamya'da yaşamış birçok krallıkta, krallık tarafından görevlendirilen ve görevi tahıl ambarlarında sayım faaliyetlerini gerçekleştirmek ve ambarlarda görev yapan kişileri kontrol etmek olan kâtipler olduğu bulunmuştur. Elde edilen bu bulgular, devlet elindeki uygulamaların denetimini ve kamuya ait hesapların kontrol edilmesinin kökenini oluşturmaktadır (Khan, 1995:2). Ayrıca Mısırlılar, Yunanlılar, Çinliler, Persler ve İbranilerin tarihi kayıtlarında bu sistemlere benzeyen uygulamaların yapıldığı belirtilmektedir (Demir, 2006).

Antik Roma Medeniyetinde memurlar tarafından tutulan kayıtların diğerlerinin tutmuş olduğu kayıtlar ile karşılaştırarak bir hesap sorgusu sistemi oluşturmuşlardır. Bu sistemin sonucunda Audit terimi ortaya çıkmıştır. Fakat Roma İmparatorluğu'nun yıkılışıyla beraber bu sistemin yanı sıra birçok mali uygulamalar ortadan kalkmıştır (Lawrence, 1996).

İngiltere'de 1289'da ilk kez mesleki bir unvan olarak "auditor" literatürdeki yerini almıştır. 1581 yılında Venedik'te kurulan "Collegio Dei Rexonati" isimli örgüt ise profesyonel denetçilerin ilk örgütü olarak bilinmektedir (Demir, 2006).

Modern anlamdaki kamu denetiminin orijini ise demokrasinin gelişimiyle doğru orantılı olmuştur. Kamu denetimi demokrasinin gelişmeye başladığı dönemlerde iki farklı şekilde ortaya çıkmıştır. Birincisi krallık hazinesine katılacak gelirlerin denetlenmesi ihtiyacı olarak görülmüştür. İngiltere Kralı I. Edward tarafından devlete ait gelirleri kontrol etmekte görevli memurların işlerini yapıp yapmadıklarını denetlemek amacıyla 1289 yılında denetçiler görevlendirilmiştir. Bu görevlendirme ile denetim uygulamaları birçok alana yayılarak uygulanmaya başlanmıştır (Arkun, 1980:17). İkinci olarak parlamentoların, gelir ve giderler üzerinde söz hakkının olma istekleri doğrultusunda ortaya çıkmıştır. Kral ile parlamento arasındaki bu mücadele demokrasinin gelişiminde önemli bir yer tutarken bununla beraber kamu denetiminin gelişerek modern denetim kavramının oluşmasında temel olmuştur. 1690 yılı İngiltere'sinde ilk olarak Kamu Hesapları Komitesi kurulmuştur. Daha sonra 1866 sayılı kanun ile Sayıştay kurularak kamu maliyesinde parlamento üstünlüğü ilk kez bu dönemde oluşmuştur. Ek olarak bu dönemde, kamu denetçileri hesapları denetlerken doğruluğu ve denkliğinin raporlanması haricinde yapılan harcamaların kanun, tüzük, yönetmelik ve mali kriterlere uygunluğunu da denetlemişlerdir (Abid, 1998:105).

Denetim sözcüğünün muhasebe biliminde ise ayrı bir yeri ve önemi vardır. Çünkü süreç ve sonuçları açısından işletmelerin gelecekteki kararlarına doğrudan etki eden bir eylemdir. Genel anlamda denetim; mali nitelikteki faaliyet ve olaylara ait iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kişi veya kurumlara bildirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir (Başpınar, 2005:35).

Denetimin geçmişi çok uzun bir zaman dilimine karşılık gelmese de özellikle sanayi devriminden sonra önemi gittikçe artan bir meslek olarak ortaya çıkmıştır. Denetimin tarihsel geçmişini aşağıdaki şekilde sınıflandırmamız mümkündür (Haftacı, 2014:2).

- 1900'lü yıllara kadar muhasebe kayıtlarında hata ve hile tespiti için yapılan inceleme, yani "Belge Denetimi";
- 1900-1930 yıllarında mali tablo bilgilerinin doğruluğunun belirlenmesi, yani "Mali Tablolar Denetimi";

- 1930-2000 yılları arasında ise işletmelerdeki muhasebe uygulamaları ve iç kontrol yapılarının etkin işleyip işlemediğinin denetimi ile hazırlanan mali tabloların güvenilirliğinin belirlenmesi için yapılan denetim, yani “Sistem Bazlı Denetimler”
- Teknoloji ve denetimde yaşanan gelişmelerin bir sonucunda muhasebe kayıtları dışındaki işletme faaliyetlerinin denetimini kapsayan, yani “Yönetim Denetimi”
- 1990’larda ve 2000’li yıllarda yaşanan büyük muhasebe skandalları sonucu oluşan denetim, yani “Risk Temelli Denetim” olmak üzere 5 başlıkta ele alınabilir.

Türkiye’de ise denetim 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışında fon sağlayan kuruluşlar, yurt dışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurt dışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütölen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlamıştır (Bezirci ve Karesioğlu, 2011:576-577).

Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgileri için belirlenen ölçütlere uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörölen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması olarak tanımlanabilir (KKG). Bağımsız denetim, finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediği ile ilgili bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Dolayısıyla mali tabloların hedefi bazı kullanıcıların ekonomik karar almada yarar sağlamaları için işletmenin performansı ve mali durumdaki değişikliklerle ilgili bilgi elde etmektir. Mali tablolar anlaşılabilir olma ihtiyaca uygun özellikler taşımak, güvenilir sonuçlar vermek ve karşılaştırılabilir olmak şeklinde niteliksel özelliklere de sahip olmalıdır. İşletme, çalışanlarına güven duymak durumundadır. Denetim son zamanlarda üzerinde çok durulan bir konudur. Globalleşme ile beraber denetim mefhumunun ve denetimin kapsamı arttırılarak gerçekleştirilecek denetimlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artması yadsınamaz bir gerçektir. Sermaye piyasalarının gelişmesi, bilgi kullanıcılarının değişen bilgiye ayak uydurmak istemesi ve uluslararası boyutta meydana gelen ve öлке ekonomilerini etkilenmesine yol açmıştır. Bu değişiklikler ise denetim olgusunun etkilerini değişirmiştir (Selimoğlu, 2008:20).

İfade edilenlerden hareketle bu çalışmada, bağımsız denetim kÖltürünün tarihsel gelişim süreci ele alınarak bu bağlamda karşılaştırmalı örnekler ile yaşanan değişimler mukayeseli olarak değinilmiştir.

## 2. ÇALIşMANIN AMAÇ VE KAPASMI

Bu çalışmanın amacı bağımsız denetim kÖltürünün ölkelere göre gelişim tarihini incelemek ve bu gelişim süreçlerinin değişimini ölkemizdeki tarihsel gelişim süreciyle kıyaslamaktır. Bu amaçla çalışmamızın 4. bölümünde ilk olarak ölkemizdeki bağımsız denetimin kÖltürünün tarihsel gelişim sürecine değinilmiş daha sonra ise sırasıyla; Çin, İngiltere, Almanya, Japonya, İtalya, Kanada, ABD ve Avrupa Birliği’ndeki bağımsız denetimin kÖltürünün tarihsel gelişim süreci incelenmiştir.

Bir sonraki bölümde ise her bir öлке ile ölkemizdeki tarihsel gelişim süreci sırasıyla; Çin, İngiltere, Almanya, Japonya, İtalya, Kanada, ABD ve Avrupa Birliği’ndeki bağımsız denetimin kÖltürünün tarihsel gelişim süreçlerinin karşılaştırmalı analizi yapılmıştır. Bu amaçla Çin, İngiltere, Almanya, Japonya, İtalya, Kanada, ABD ve Avrupa Birliği’ndeki bağımsız denetimin kÖltürünün tarihsel gelişim süreçleri detaylı olarak araştırılmış ve bu gelişim süreçleriyle ilgili gerekli literatür taramaları yapılmıştır. Ayrıca bu konular hakkında yazılmış ulusal ve uluslararası makale ve kitaplar incelenerek; Çin, İngiltere, Almanya, Japonya, İtalya, Kanada, ABD ve Avrupa Birliği’ndeki bağımsız denetimin kÖltürünün tarihsel gelişim süreçleri ile ilgili bilgiler toplanmıştır.

### 3. DENETİM İLE İLGİLİ KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR

Devletin görevlerine paralel olarak kamu hizmetlerinin yükünün artması kaçınılmaz olmaktadır. Kamu hizmetlerinde büyüme devletin görevlerinin artmasıyla hem nitelik hem nicelik olarak büyüme göstermektedir. Denetim, örgütlerin başarısını büyük ölçüde arttırmaktadır. Yönetimin fonksiyonlarından olan denetim yeni politikaların ve hatta yeni bir yönetme türünün belirlenmesine yönelik yönetiminin bir eylem olarak durumunu ortaya koyan ve örgüt yapısının mevcut durumunun dinamik bir yapıya kavuşmasını sağlamaktadır. (Aslan, 2010:63-64).

Denetim, bir işin genel ya da özel yasa, düşünsel kurallar ile uygun olup olmadığını denetlemek amacıyla, uygulamaya başlamadan, uygulama esnasında, uygulamanın sonunda bu faaliyetlerin incelenmesi şeklinde gerçekleştirilen bir faaliyettir (Demirkan, 1977:4).

Denetimi en genel anlamda iki grup altında sınıflandırmak mümkündür. Bunlardan ilki olan iç denetim, işletmelere hizmet sunmak için işletmenin sürdürdüğü etkinlikleri tetkik etmek amacıyla kurulan bağımsız bir denetleme türüdür. Finansal ve finansal olmayan konular iç denetim ile ilgili olabilmektedir (Duman, 2001:9). Denetimin sınıflandırmalarından diğeri ise Dış Denetim olup Kuruluşlarındaki özel hedefler, çalışma yöntemleri ve çalışanlar farklı olsa dahi bu anlamdaki bütün kuruluşların hizmet ettiği amaç aynı olmaktadır. Bu temel amaç ise, demokratik bir devlet olma ilkelerine bağlı kalarak her türlü kamunun sahip olduğu her türlü kaynağın en iyi şekilde toplanması ve akla uygun şekilde kullanılabilir hale gelmesine sebep olarak, kamu yönetiminin, topluma daha iyi hizmet sunmasını sağlamaktadır (İnan, 1992:148).

Denetim uygulanması bakımından sınıflandırıldığında 5 gruba ayrılmaktadır. Bunlardan ilki uygunluk denetimi olup bir örgütün ekonomik işlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere uygunluğunu ölçmek için denetlenmesi faaliyetidir. Bir kamu kurumları, işletme üst yönetimi şeklindeki bir otoritenin koymuş olduğu kurallara uyulup uyulmadığının denetlenmesidir (Selimoğlu, 2008:7) Diğer bir denetim türü Mali denetimdir (Kepekçi, 2004:3). Faaliyet denetimi bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmektir. Organizasyonların büyümesi ve merkezileşmeye eğiliminin artması neticesinde özellikle son zamanlarda faaliyet denetimi gelişme göstermiştir (Güredin, 2000:16).

#### 3.1. Denetimin Amaç ve Niteliği

Denetimin başlıca amaçları şu şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlardan ilki sürekliliğin oluşması ve sürekliliğin devamlılığının sağlanmasıdır. Denetimin amaçlarından bir diğeri sınırlama getirmedir. Denetimin bir diğeri amaçlarından biri olan düzeltme ise her türlü fikre göre reform yapmaktır. Denetimin amaçlarından bir diğeri organlar arasındaki eşgüdümü yerine getirmektir. Denetimin bir başka amacı verimlilik ve etkililiktir. Denetimde bir başka amaç ise denetlenen birim içinde mevcut duruma göre olumlu gelişimi sağlamaktır. Denetimi yapılan birimler arasında uygulama farkları olup olmadığını belirlemek ve uygulamadaki olumsuzlukların meydana çıkarılabilmesi şeklindedir (Kartalçı, 2007:38)

Denetim, örgütlenme yapılarının, dünya üzerinde ve küresel anlamda gereksinimleri karşılar özellikte olmalıdır (Kuluçlu, 2006:5). Denetimden fayda elde edebilmek için denetimin amaçları net olarak bilinmesi gerekmektedir. Denetim sisteminin güvenilir ve geçerli olması gerekmektedir. Modern denetim, sistemci yönetime uyumlu olmalıdır (Gündüz, 1974:55).

### 4. BAĞIMSIZ DENETİM KÜLTÜRÜNÜN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Denetim, çok eskiden de var olan ve pek çok değişimler sonunda günümüze kadar ulaşan bir yönetim fonksiyonlarından biridir (Özer, 1997:5). İşlemlerin anlaşılabilir ve fazla olmadığı zamanlarda günlük hesapların kontrol edilmesi işlemi basit düzeyde olup kişi her bir işlemi miktar ve içerik neticesinde okutur, hesaplar hakkında fikrini belirtirdi (Abid, 1990:2). İlk görev tanımı hesapların kontrolü olan denetimde kişi görevini dinleyerek yapması neticesinde "dinleme" nosyonuna (denetleme işini yapan) ismi verilmiştir. İşitmek, bilgi sahibi olmak anlamına gelen "audit" nosyonu denetimin yerine kullanılmıştır (Abid, 1990:2). Daha sonraları denetçi her bir hesabı tek tek hesap etme yerine tüm

hesapları fiziki olarak kontrol edip doğrulama usulüne geçmiş, yanlışları ve eksiklikleri belirtilmek amacıyla işlevini de arttırmıştır (Khan, 1988:2). Denetimin gelişim evreleri incelendiğine dönemlere ayrıldığı görülmektedir. Denetimin ayrıldığı dönemlerin ilki olan eski dönem denetim tarihinin süreç olarak gözden geçirilmesi, denetim olgusunun ilerlemesini de göstermektedir. Denetimin gelişim sürecinin bu anlamda gelişmesini dönemselsel olarak net bir tarihsel süreci kapsamasa da, eski çağlardan günümüze denetimin var olduğu bilinmektedir. Denetimin ilk ortaya çıktığı zamanları M.Ö.3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığını ifade eden bilgilerin varlığı söz konusudur (Sharkansky, 1991:6). Finansal işlemleri de içeren bu bilgiler bir soruşturma sistemi şeklinde anlaşılabilir çeşitli işaretlere sahiptir. Denetim sürecinde kontrol etmenin ve görev paylaşımının ortaya çıkışının da aynı döneme denk geldiği de arşiv sonuçları sonucunda elde edilmiştir. Khan, 1988: 3)

Denetim kültürü tarihsel gelişim süreci incelendiğinde, Mısır ve Roma uygarlıklarında da denetim anlayışı inşa edilerek devlete ait hesapların kontrol edildiğine dair kanıtlar elde edilmiştir. Mısır ve Roma'da denetim sistemi ve çapraz hesap kontrolü de bu dönemlerde geliştirilmiştir (Özer, 1997:6). Çin'de ise denetimle birlikte hesap verme ve çalışabilir hale gelme, Zhou Hanedanlığı zamanında M.Ö. 1100 yılında ortaya çıkmıştır (China Audit Society, 1991:254-258). İslamiyet dönemi net şekilde özel ve devlet malları ayrılmış, kaynakların doğru sağlanması ve iyi şekilde fayda sağlanabilmesi için devlet birimleri, sorgulanabilir nitelikte olmuştur. İslamiyet'in kişilerde yarattığı sorumluluk hissi ve bilincinden ötürü bütün Müslümanların yaptığı işlerden önce yaratıcısına karşı mesuliyet içinde olmaktadır. Ortaçağ Döneminde işverenler çalışanlarını devamlı ticaret yapmaları için farklı yerlere görevlendirirdi. İşverenlerin görevlendirdiği bu temsilciler malları satarak bunun karşılığında mal olarak görevden dönmeleri, ticaretin gelişme göstermesiyle beraber pay sahiplerinin ülkelerine döndükten sonra durumu anlama ve yapılan ticaretin risk içerip içermemesi konusunda haberdar olma düşünceleri, iş yaşamında denetimi zorunlu kılmıştır. Özel kesimin bağımsız denetime ve uzmanlara gereksinim hissetmesinin sebepleri şu şekildedir (Khan, 1988:3): Öncelikle ticaretin gelişmesiyle birlikte pay sahiplerinin hesap ve maliyetlerden kaçması hesap ve işlemler üzerinde yeterince hâkim olamamalarıdır. İlk başlarda bu sebep sadece uluslararası ticareti kapsarken işletme ölçeklerinin genişleyen hacmi ile bütün ticaret işlemlerini kapsamaya başlamıştır. Diğer sebep, finansal verilerin hazırlanması ve bu bilgilerden bir sonuca ulaşılması, işverenlerin yapılan işler hakkında bilgi sahibi olmasına sebep olmuş, diğer işverenlerle rekabet edebilir hale gelerek çıkar çatışmalarını ortaya çıkarmıştır. İşverenler bu ticaretin sonundaki işlemlerin ne getireceğini anlamışlardır. Bu bağlamda denetim bir sorgulamaya sebep olmuş ve yöneticiler işletmeleri için uygun olan hesaplamanın ne olduğunu anlamaya çalışmışlardır. Bir başka sebep, ticaretten elde edilen işlemlerin süreç sonunda kompleks bir yapıya dönmesidir. Finansal konuları anlamamanın zorlaştığı görülmektedir. Bir başka sebep ise işverenlerin finansal konularda ortaya çıkacak bir problemin, yapılacak bir yanlışın riskli olabileceğinin yöneticiler tarafından fark edilmesidir.

Yukarıda belirtilen sebepler, finansal işlemlerin uzmanlar ile bağımsız olarak denetlenmesinin ne kadar elzem ve önemli olduğu sonucunu ortaya koymuştur. Öncelikle, yanlışları, ihmalleri ve birtakım yolsuzlukları açığa çıkarabilmek anlamına gelen ve hesapların tamamını denetleyeceği öngörülen denetçinin üzerine düşen görev, zaman içerisinde bütün hesapları denetlemenin ve kontrolün sonucu olarak yaşanan zorlukların ortaya çıkması sonucunda değişim göstermiştir (Özer, 1997:6-8). Kamu maliyesinde parlamentonun üstün olması hali ilke olarak ilk defa 17.yy da kabul edilmiştir (Dewar, 1985:10-11). Kamu maliyesinde parlamento üstünlüğünden bahsederken parlamenter kontrolün 4 temel maddesinden de bahsetmek gerekmektedir. (Khan, 1991:4): Parlamenter kontrolün ana maddelerinden ilki vergileme kontrolüdür. Diğer madde harcama hedeflerinin düzenli olarak kontrol edilmesidir. Bir başka madde muhasebe kayıtlarının etkili bir şekilde denetlenmesidir. Parlamenter kontrolün dördüncü ve son maddesi ise muhasebe ve denetim raporlarının parlamento komisyonları aracılığıyla denetlenmesidir. Bir başka bakış açısıyla kamu denetlenmesinin hedefi ve amacı da hacmini arttırmış, yalnızca hesapların düzgün işleyişi ve denk olup olmaması esasları ile denetimin sonuçlarının ortaya konulmasıyla kalmayıp harcamaların kanun, yönetmelik ve tüzüğe uygun olup olmaması ile finansal doğruluk esaslarına göre araştırılması üzerinde durulmuştur (Özer, 1997:8).

Kamu yönetimi anlayışındaki değişimlere en önemli değişim örneği olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabul etmesi gösterilmektedir. Değişime sebep olan faktörler incelendiğinde, değişim Türk mevzuatında kurumsal yönetim ve iç denetim alanındaki düzenlemelerin,

2000'lerin başında gerçekleşen krizlerin ve AB ile mütalaa içerisinde olan bir ülkeden nelerin beklenebileceğinin düşünülmesinin bir sonucu olarak gerçekleşmiştir. Türkiye'de kamuda, uluslararası standartlara uygun şekilde iç denetim birimlerinin getirilmesi sorunu, AB mütalaa sürecinde "Mali Kontrol" adı altında gerçekleşmiştir. 2003 yılında hazırlanan 2003/12 Sayılı Başbakanlık Genelgesi kamu yönetimi ile ilgili önemli bir faktördür. Bu genelge ile "E-Dönüşüm Türkiye İcra Kurulu" hazırlanarak, bireylerin bilgi ve iletişim teknolojileri desteğiyle kamusal düzeyde karar alma süreçlerine dâhil olmasına yardım edecek mekanizmaların iyileştirilmesi benimsenmiş ve bu anlamda bir adım atılmıştır. Bu hazırlanan genelge 3 şekilde gelişme göstermiştir. Son durumun analiz edilmesi, danışmanlık hizmeti sağlama ve eylem planının gerçekleşmesidir (Kebeli, 2012:10).

Modern Dönemde ise denetlemenin kapsam ve derecesindeki ilerlemeler devam etmiş, ağdaş ticaret denetiminin tarihi, sanayi devriminin başlangıç noktası olarak görülmüştür (Khan, 1991:4). Denetçiler işlemlerin hepsi yerine bazılarını denetlemeye yönelmişler, bu duruma bağlı olarak denetleme işleminin niteliği hususundaki fikirlerde de ilerlemeler görülmüştür. (Özer, 1997:9). Kamu sektöründeki harcamaların artan oranı, vatandaşların isteği doğrultusunda göreve getirdiği temsilcilerin kamu fonlarını ve kaynakları kullanma şekillerini bilme arzusu neticesinde, bu dönemde denetimin kamu sektöründeki yapısında da değişiklikler ve tekniklere yönelmesine sebep olmuştur ve "Performans Denetimi" adı verilen yeni bir denetim şekli ortaya çıkmıştır (Özer, 1997:10).

#### 4.1. Türkiye'de bağımsız denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci

Türkiye'de denetim ile ilgili ilk belgeler Göktürklere aittir. Orta Asya Hun Devlet ve Büyük Hun İmparatorluğu'na ait olan hesap ile ilgili belgelerin fazla olmaması sebebiyle günümüze kadar uzanmaktadır (Güvenli, 2000:13). Osmanlı devletinin denetim alanında önemli gördüğü bilgileri kaydetmek ve sonradan ulaşabilecek şekilde belgelemek muhasebe icmalarını meydana getirmiştir. Finansal sistemin yapısında denetim kamunun siyasi kontrolü elde etmesi açısından önem teşkil etmekteydi (Miller, 1990:315-338). Osmanlı Devleti kamu yapılanmasını oluştururken, isim ve müesseseler değişim göstermiştir. Türk Devletleri'nde Müstevfi ismi verilen Maliye Teşkilatı, Osmanlı Devleti'nde Defterdarlık şeklinde sürdürülmüş Türk Devletleri'nde görülen Divan-ül İşraf ismindeki Sayıştay makamı da, Başbaki Kulluğu ismi ile devam ettirilmiştir (Akgündüz, 1997:19) Gerileme dönemlerinde finansal denetimin zayıflıklarını gidermek için kurulan Hazine Meclis-i Ālisi gibi pek çok kurum Hazine işlemlerinin denetlenmesi görevini de üstlenmiştir (Sayıştay, 1973:11) Burada Divan-ı Hümayun eski görevi olan yasama, yürütme ve yargıyı birbirinden ayırma özelliği taşımaktadır (Akgündüz, 1997:35) .

Cumhuriyet dönemine gelindiğinde ise denetimin tarihsel gelişimine bakıldığında kamu muhasebesinin son uygulamaları takip etmesi durumu söz konusudur. Bu dönemde bütün hesap hareketlerinin açık ve net olarak düzenli şekilde tek sayfa biçiminde raporlanması için bir "Esas Defteri" temin edilerek defterikebiri yevmiye usulüne benzer bir denetim uygulanmaktadır. Genel muhasebe kanunu da denem Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edilmiştir. Bu genel muhasebe kanunu Bakanlıkların tahakkuk daireleri ve tahakkuk memurlarının, saymanların sahip olduğu yetki ve yükümlülükleri ile kamu bütçesi ve bu konulara yönelik hususlara açıklama getirmektedir. Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile kamunun gelir ve giderleri güvence altına alınmıştır (Coşan,1980:4). 1928 senesinde "Hazine Usulü Hesabiyesine Yönelik Talimatname" kabul edilmiştir. Bu talimatname ile "esas Defteri", "Tasnif Yevmiyesi" olmuştur. (Gülçek ve Güler, 2004:64).

1970 senesinde kamu denetimini geliştirmek için ilk temeller atılmıştır (Cannon, 1971:44). 1975 yılında ise kamu denetimini geliştirmek için kapsamlı çalışmalar yapılmıştır. 1975 ve 1976 yılında karşılaşılan finansal problemler projenin hemen hayata geçirilmesini önlemiştir. 1977 senesinde IMF tarafından, Maliye Bakanlığı'nın da onayı ve isteği doğrultusunda proje için bir muhasebe uzmanı bulunmuştur. Kamu denetiminin için kamu sektöründeki uzmanlaşmayla beraber Muhasebat Genel Müdürlüğünde de uzmanlaşma politikasına gidilmiştir ([www.demud.org.tr](http://www.demud.org.tr), 2010).

Ülkemiz, finans sistemine senelerdir kötü etki eden teknik ve siyasi nedenlerle yeni bir finansal yönetim ve denetim gereksinimi olmuştur. Denetim ekonomik etkinliklerle ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları değerlendirmiş ve karşılaşılan sonuçları ilgililere duyurmak için çalışmalarını sürdürmüştür.

1994 krizinden sonra Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesinde yürürlüğe giren projeler 2001 krizine engel olamamıştır. 90'lı ve 2000'li yıllarda yaşanan ekonomik krizlere bakıldığında, finansal riskler, denetim sistemi aracılığıyla gerektiği zaman gerçekleşmediğinden dolayı alınan tepkilerin sonucu olarak krizin ne kadar büyük ve yıkıcı olduğu anlaşılmıştır (Kulaksız, 2005: 67).

2001 yılında yaşanan ekonomik krizin ardından hem krizin üstesinden gelecek devamlılık için önlem alınmış ve yapısal reformlar yürürlüğe girmiş, aynı zamanda kamu kuruluşlarının ve yürüttükleri işlemlerin tekrar bilinmesi ve finansal işlerin hepsinin kurulan bütçe sistemleri aracılığıyla kavranması için, meydana gelmesi beklenen finansal risklerin yerinde tespit edilmesi için reform çalışmaları yürütülmeye başlanmıştır (Kulaksız, 2005:69). Türkiye'nin 2005 yılından itibaren AB'ye tam üyelik için müzakerelere başlamıştır. (Çelebi ve Güçlü, 2007:143-145).

#### 4.2. Çin'de bağımsız denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci

Çin'de bugün kullanımı devam eden terimler 1776'ya dayanmaktadır ve günümüze kadar gelmiştir. M.Ö. 1500-1000 senelerinde ise, denetimin kullanıldığı ilk hesap yeri, "Kraliyet Denetim Mahkemesi'dir (Zehenqian, 1998:18). Bazı tarihçilerin ifade ettiğine göre "*Çin, denetimin ilk defa uygulandığı ülke olma özelliği taşımaktadır*". Güvemli (2001:615-618) Çin'de denetimin varlığından ilk defa M.S.992 senesinde "Kraliyet Denetim Mahkemesi" kurulması ile bahsedilmiştir İç savaşın olduğu zamanda devrimci Çin Komünist Partisi liderliğinde yeni muhasebe sistemi öngörülmüş ve kabul edilmiştir. 1932'de Merkez Bankası Kurulmuştur. Daha sonra 1934 senesinde, Merkezi Yönetim Çin Sovyet Cumhuriyeti, ilk kapsamlı muhasebe yasası olan denetim ilke ve kurallarını öngören denetim hükümleri yürürlüğe girmiştir. Çin'de kamu harcamaları faaliyetleri kamu maliyesi bölümlerinin iç denetim organları aracılığıyla sürdürülmektedir. Çin'de denetim hukuku resmi anlamda 1995 senesinde yasalaşmıştır. Çin hükümeti tarafından 1997'de "Denetim Kanunları ve Uygulama Kuralları" resmileştirilmiştir. 2006'da denetim hukuku yürürlüğe girmiştir. Çin'de, 1982 yılında kabul edilen Anayasa ile denetim bağımsızlığının kabul edilmektedir. Çin Ulusal Denetim Kurumu kurulmuştur. Anayasanın 91. maddesi, denetimin yürürlüğe girmesi için, denetim kuruluşlarının yasalara uyumlu olarak çalışacakları ve denetim ilkesi gereği denetleneceği hükmü getirilmiştir. (Güvemli, 2001:616-617). Denetçi sayısının 1986 senesinden sonra denetçi faaliyetleri sistem ile düzenlenmiştir daha sonra yapılan sayımlarda denetçi sayısının 32.000'e yükseldiği görülmüştür. (Sokolov, 1991:45).

#### 4.3. İngiltere'de bağımsız denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci

İngiltere'de denetimin tarihsel gelişim süreci incelendiğinde bugünkü haliyle yapılanmasının 19.yy da gerçekleştiği görülmektedir. 1861 yılında Parlamentoda Kamu Hesapları Komitesi kurulmuştur. 1866 senesinde ise Exchequer and Audit Department yasası yürürlüğe girmiştir. İngiltere, bağımsız denetimin ilk olarak başladığı ve şekillendiği yerdir (Güvemli, 2001:601). İngiltere'de 1862 senesinde kabul edilen bir kanun ile işletmelerin hesap ve finansal işlerinin yılda tek sefer denetiminin yapılması konusunda yaptırımlar söz konusu olup denetim zorunlu hale getirilmiştir (Güvemli, 2001:601).

Muhasebe denetimi İngiltere'de 1880 senesinde kabul edilen Kraliyet Ruhsatı ile resmîyet kazanmıştır (Yazıcı, 1986: 37). Günümüzde yaygın kullanılan "Ruhsatlı Muhasebeci" de yasal düzenlemeye dayanmaktadır (Güvemli, 2001:602).

İngiltere'de 1990 yılında şirketlere denetim yapma ve raporlama işlemi zorunlu hale getirilmiş ve İngiltere mali müşavirliğin meslek olarak temellerinin atıldığı ilk yerdir. İngiltere'de Finansal Hizmetleri Denetleme Kurumu 1995 senesinde kurulmuştur. 1998 yılına geldiğinde ise İngiltere Merkez Bankası denetleme görevini finansal hizmetler düzenleme ve denetleme kurumuna devretmiştir. 2000 senesinde finansal hizmetler düzenleme ve denetleme kurumunun görevini "London Stock Exchange" almıştır. (Çarıklioğlu, 1995:149).

#### 4.4. Almanya’da bağımsız denetim kültürünün tarihi gelişim süreci

Almanya’da denetim için çok önemli bir gelişme hesaplar odasının kurulması ile başlamaktadır. Denetim birimi olarak oluşturulan bu oda 1868 senesinde Kuzey Almanya’nın denetim ve raporlama işlemlerini de sürdürmüştür. Hükümetin denetim çalışmalarını güçlendirmek amacıyla 1988 yılına gelindiğinde denetim çalışmalarını arttırmak amacıyla dokuz bölgesel denetim kurumu kurulmuştur (*www.bundesrechnungshof.de*, 2010). Almanya’da denetim alanında 1900 senesinde yürürlüğe giren “Meslek Örgütü Yönetmeliği ile yasalaşmıştır. 1926 senesinde “Alman Muhasebe Denetçileri Birliği” mesleğe başlarken uyulması gereken şartları, konuların neler olduğunu ve mesleğin uygulanmasına yönelik koyulan kuralları ana hatlarıyla belirlemiştir (Yazıcı, 1986:17). 1931 senesinde kabul edilen ilk kararname anonim şirketlerin sene sonundaki kayıtlarının bağımsız finansal denetçiler ve finansal denetleme şirketlerince denetlenip raporlanmasına karar verilmiştir. Bağımsız finansal denetçilik ilk defa yasal bir zemine oturtulmuştur (Luck, 1982:78-80). 1937 senesinde denetçiliğin türlerini kapsayan düzenlemeler getirilmiştir. 1943’te de meslek örgütü yasası yürürlüğe girmiştir (Yazıcı, 1986:17). Yemin etmiş denetçiler vasıtasıyla faaliyeti sürdürülen denetim işlemleri, 1928 senesinde kurulan Yeminli Denetçiler Odası’na bağlı olarak denetim işlemlerini sürdürmüşlerdir. Denetim uygulamaları Almanya’da diğer batılı devletlerde olduğu gibi kapsamı geniş ve modern bir bakış açısıyla gerçekleşmektedir. Uygulama bakımından denetim uygulamaları kurallarından farklı olarak gelişim gösteren ve uygulama şekli farklı olan meslek vergi danışmanlığıdır (Özgen, 1991:73). Genel anlamda bakıldığında bütün meslek mensupları Serbest Muhasebeciler Odasını üyesi olup hepsi bu odaya üyedir. Alman iktidarı firmaların Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamalarına izin vermesine kadarki süreçte ulusal muhasebe sisteminin uygulamalarına göre denetim faaliyetlerini şekillendiren Almanya, 1998 yılından sonra IFAC ilkelerine bağlı olarak denetim uygulamalarına devam etmiştir (Clark vd., 2001:4).

Almanya’da vergi alanında danışmanlık hizmeti verenler ile muhasebe alanında danışmanlık hizmeti verenlerin görevleri birbirinden farklı olmaktadır. Muhasebe alanında danışmanlık hizmeti veren bir denetçi aynı kurumun muhasebesini tutamamaktadır. Almanya’da denetim hizmeti sunanlar iki sınıfa ayrılmaktadır (Kaval, 1995:168-169). Almanya’da 1995 senesinde Federal Menkul Kıymetler Denetim Ofisi kurulmuş olup bu ofis verdiği hizmetler anlamında Türkiye’deki SPK ile benzer niteliktedir. Federal Menkul Kıymetler Denetim Ofisinin hizmetleri; yatırımcın çıkarlarının güvence altına alınması, piyasanın bütünlüğünü ve şeffaflığının sağlanması, ortaya çıkabilecek suiistimalleri önlemektir (*www.bawe.de*, 2011). 2000’li senelerde; Federal Finansal Denetim Ofisi isminde Almanya’da finansal yönden düzenleyici bir otoritenin varlığı söz konusudur. Bu ofis Almanya Maliye Bakanlığı’nın denetiminde faaliyetlerini sürdüren bağımsız bir kuruluş olup yaklaşık 2500’ün üzerinde banka, 800’e yakın kurum ve yine 750’ye yakın sigorta şirketini denetlemektedir (*www.bafin.de*, 2011).

#### 4.5. Japonya’da bağımsız denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci

Japonya’da 18.yüzyıla kadar batının kullandığı denetim sistemi kullanılmamıştır. Japonya 18.yy’a kadar hesapları kitaba kayıt olarak tuttukları anlaşılır bir sistem kullanmışlar ve sonra Nakais, ilk defa bir kitapta geçen çift taraflı kayıt sistemini Japonya’ya getirmiştir (Auyeung, 2002:45). Buradaki denetim sisteminde tam anlamıyla bir çağdaşlaşma, 19. yüzyılın sonlarına doğru gerçekleşmiştir. Daha sonra bu eğitimler uygulama halinde fabrikalarda kullanılmaya başlamıştır (Shimme, 1937:70-76). Japonya’da tarihsel süreç içerisinde bakıldığında denetim sistemi, gelişimini ABD ile aynı zamanlarda gerçekleştirmiştir. 1870 senesinde devlet tahvili ihraçları ile bir menkul kıymet piyasası meydana gelmiştir. Menkul kıymeti piyasası oluşmasının ardından ise Menkul Kıymet Borsası Kanunu kabul edilmiştir. 1878 senesinde ise Menkul Kıymet Borsası Kanununa bağlı olarak Japonya’da Tokyo Borsası ve Osaka Borsası kurulmuştur. 1886 senesinde ise Nagoya Borsası kurulmuştur. (Emre, 2006:6-7). 1943 senesinde Japonya’daki Menkul Kıymetler Borsası 11 borsa birleştirilmesi ile kurulmuştur (Emre, 2006:7). 2000’li senelerinde tüm ülkede ve diğer ülkelerde finans piyasalarında yaşanan olumsuz gelişmelerin sonucunda Japonya’da düzenlenen faaliyetin tekrar yapılandırılması çalışmaları yaşanmıştır. Sermaye piyasasına bağlı şekilde 2004 yılında bağımsız denetim mesleğinin bir denetim mekanizmasına dönmesi amacıyla Kamu Muhasebecileri ve Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu kurulmuştur.



#### 4.6. İtalya’da bağımsız denetim kltrnn tarihsel gelişim süreci

Denetimin tarihsel süreci açısından bakıldığında muhasebe için çok önemli bir isim olan Luca Pacioli’nin bir İtalyan olması denetim sisteminin İtalya için önemini ortaya koymaktadır. Luca Pacioli muhasebe sistemini ve çift taraflı kayıt sisteminin yaygın bir şekilde İtalya’da kullanılmasına neden olmuştur. Muhasebe sisteminde aylık ve yıllık periyotların bilinmesi bilançoların hesabının yıllık olarak hesaplanması işlem sonunda kapatılmasına ilk olarak İtalya’da gerçekleşmiştir. İlk hesapların 1211 senesine ait olduğu ortaya çıkmıştır. Bu dönemde ele geçirilen kayıtlar, son derece ilkel olup, hesaplar arasında birbiri ile bir bağlantı söz konusu olmadığı grlmektedir. İtalya’da ilk defa çift taraflı kayıt sisteminin kullanılması ise 1340 senesinde gerçekleşmiştir (Walgenbach vd. 1990:44). Florentina bölgesinde ise yapılan çalışmalar sonucunda elde edilen bulgulara göre büyük işletmelerin senelik bilanço hesapları yaptıkları sonucuna ulaşılmıştır (Luther, 2003:6).

“The Corte Dei Conti” yüksek denetim kurumu işlevi görüp kamunun yönetilmesini denetlemek, paranın gereksiz harcanmasını önlemek ve kötü yönetiminin önüne geçmek ekonomide yaşanabilecek problemleri ez aza indirmek için 1862 senesinde ortaya çıkmıştır ([www.corteconti.it](http://www.corteconti.it), 2010). Corte dei Conte teşkilatının esasları, örgütün sorumlulukları şuanda da geçerliliği olan Kraliyet kararnamesi ile çizilmiştir. Bağımsız denetim süreci anlamında İtalya’da muhasebe meslek yasanısı 1953 senesinde kabul görmüştür. (Ergin, 1999:25).

#### 4.7. Kanada’da bağımsız denetim kltrnn tarihsel gelişim süreci

Denetimin tarihsel gelişim sürecinde ilk kaynak 18. yy olarak geçmektedir ([www.oag-bvg.gc.ca](http://www.oag-bvg.gc.ca), 2010). Genel Denetçinin temel görevleri geçmiş işlemleri kontrol etmek ve hkmet ödemelerini onaylamak ya da onaylamamak şeklinde iki tanedir. 1931 senesinde Parlamentoda hkmet ile denetçinin görevleri net bir şekilde belirlendi. Denetçi fonları ve raporları denetlenmesinden ve kamu fonlarının toplanmasından sorumlu hale getirilmişti ([www.oag-bvg.gc.ca](http://www.oag-bvg.gc.ca), 2010). Günümüz denetim sistemine benzeyen çalışmalar 1950 senesinde başladı. Denetçi raporlarda ödemelerin verimsiz olduğunu tespit etmiş ve bu uygulamaların Kanada için iyi olmayacağını önlem alınması gerektiğini belirtmesi üzerine genel Denetçi Yasası değiştirilerek 1995 senesinde Denetçi Yasasına eklemeler yapılarak Haziran 2005 senesine gelindiğinde Bütçe Uygulama Yasası ve Finansal Yönetim Yasası kabul edilmiştir ([www.oag-bvg.gc.ca](http://www.oag-bvg.gc.ca), 2011).

#### 4.8. ABD’de bağımsız denetim kltrnn tarihsel gelişim süreci

ABD’de denetimin tarihsel süreci incelendiğinde 3 önemli zaman bulunmaktadır. Bu dönemlerin ilki İkinci Dünya Savaşı başlayana dek süren dönemdir. Bu dönemde Amerika Birleşik Devletlerinde “Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü” ismiyle var olan ve üyelerin hemen hemen hepsini akademik pozisyonlu muhasebecilerin oluşturduğu bir birim bulunmaktadır. Aynı zamanda bu birimin muhasebe standartlarında önemli çalışmaları da vardır. Diğer dönem İkinci Dünya Savaşının bitimine yakın başlayarak 1950’li senelerin bitişine kadar devam etmektedir. İkinci dönem daha çok muhasebe ilkelerinin anlaşılmaya ve belirlenmeye çalışıldığı dönemdir. İkinci dönemde bu mesleğe mensup kişilerin problemlerinin üzülmesine yönelik çalışmalar ön plana çıkmıştır. Diğer ve son dönem ise, bu zamana kadar yapılan işlerden gereken verimin alınmaması sonucunda ortaya çıkmıştır. 1957 senesinde Muhasebe İlkeleri Kurulu kurulmuş daha sonra bu kurul yerini ilkeleri günümüze kadar ulaşacak olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’na bırakmıştır. ABD’de, eyaletlerin her birinde alışan Birleşik Devlet bünyesinde bir yüksek denetim kurumu mevcuttur. 1921 senesinde Washington’da oluşan ve birleşik anlamda denetimden sorumlu tutulan bir federal yüksek denetim kurumu olarak General Accounting, Parlamento yerine denetimden sorumlu tutulmuştur (Havens, 1992:29). 2. Dünya Savaşı zamanında, hacmini arttıran büyüme ile karşılaşılmış ve bu büyümenin bir sonucu olarak denetim ciddi sıkıntılar yaşamıştır ve ken bu denetim sistemi 15.000’den fazla çalışanla bile gerçekleşmemiştir. Sayıştay’ın raporu çok sayıda denetimi yapılamamış belgeden bahsetmektedir (Walsh, 1996:230-234). Ülkenin yzlmnn büyük olması, ulaşımda demiryolu işletmesinin gelişmesine sebep olmuş ve iç denetim ülkede demiryolu işletmeciliği alanında yapılmıştır. Denetim 19. yy da İngiliz rnek modeli ile gelişme göstermiştir. 1887 senesinde işletme denetçiliği Amerika Kamu Muhasebecileri Derneği’nin

varlığı ile yayılmıştır. 1896 senesinde ruhsatlı kamu muhasebecilerinin çalışmalarına düzenleme getirmek için bir yasa kabul edilmiştir. Denetim ile ilgili ülkede ilk resmi kararname 1917 senesinde yayınlanmıştır (Güvemli, 2000:613-614). Ülkedeki ağdaş denetim standartları 1939 senesinde AICPA (Amerika Mali Müşavirler Enstitüsü)'nün Denetim Komitesini kurmasıyla başlamıştır (Güvemli, 2000:614). ABD'de geçerli olan bağımsız denetim anlayışının temeli 1930'lu senelerde atılmıştır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü serbest muhasebecilerin önemli bir örgütüdür. Başka bir ifade ile Sertifikalı Kamu Muhasebecilerinin yerel meslek örgütlenmesidir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün 4 temel fonksiyonu bulunmaktadır (Akgül, 2000:27). Bunlardan ilki standartlar koymak kurallarla bu standartları desteklemek araştırmalar ve çalışmalar yapmak, Mesleki eğitim faaliyetlerini devam ettirmek, CPA giriş sınavının usulüne ilişkin ilkeler ve düzenlemelerdir. Günümüzdeki haliyle PCAOB ile görevlendirilen neredeyse 1.750 adet bağımsız denetim kuruluşu vardır (PCAOB, 2003). Standart oluşturmada ise temel şekliyle ilk olarak AICPA ile belirlenen ve kabul edilmiş bağımsız denetim standartlarının hemen hemen hepsi kabul edilmiş olsa da, PCAOB önemli gördüğü SOX Yasasının ortaya koyduğu önlemlerle genel ve geniş kapsamlı pek çok düzenleme çalışmaları ortaya koymuştur, aynı zamanda geçerli şartların da bir daha incelenmesi sürdürölmektedir (PCAOB, 2003). PCAOB standartları yerine getirmeye başladığı 2003 senesinden bu yana özellikle bağımsız denetim kuruluşları açısından geniş perspektifle bir inceleme gerçekleştirmiştir (PCAOB, 2003).

#### **4.9. Avrupa Birliği'nde bağımsız denetim kùltürünün tarihsel gelişim süreci**

Avrupa Birliği'ne üye olan devletler tarafından gerçekleştirilen yetki devrinin, diğer uluslararası örgütlerde olduğundan daha kapsayıcı olmaktadır. Finansal denetim görevini Avrupa Birliği Sayıştay'ı gerçekleştirmektedir (Mengiler, 2010:3). Mali denetim, bütün örgüt mekanizmasının merkezinde bulunmaktadır. Bu şekilde hesap verme hali uluslararası sorumluluklarının ihlal edilmesinin sebep olduğu yükümlölükten daha kapsayıcıdır. Etkilenen taraflara uluslararası örgütün performansını değerlendirme hakkı vermesine yönelik bir yükümlölüğü olduğunu belirtmektedir. Finansal yönetimin etkinliği ise, kaynakların verimli kullanılmasını zorunlu hale getirdiğinden uluslararası örgütlerin denetlenebilmesinin belirlenebilmesi için temel ölçütlerden birisidir.

Finans yönetiminin etkinliğini anlamak için önemli koşul, yüksek denetim kurumlarının etkili faaliyetidir. Kurumların etkili olması, finansal yönetimde verimliliği arttırmanın yanı sıra, örgütün hesap verebilirliği ve denetlenebilir olmasına da katkı sağlayacaktır (Mengiler, 2010:5). Avrupa Birliğinin yetki sınırının zamanla artmasına karşın, vatandaşların bu sürece etki alanının ve bu şekilde de parlamenter denetimin sınırlı kalması önem teşkil eden diğer durumdur (Mengiler, 2010:5).

### **5. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA ORTAYA ÇIKAN TARİHSEL GELİŞİM SÜREÇLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

#### **5.1. Türkiye'deki denetim ve bağımsız denetim kùltürünün tarihsel gelişim süreciyle Çin'deki denetim ve bağımsız denetim kùltürünün tarihsel gelişim sürecinin kıyaslanması**

Türkiye ile Çin'in denetim tarihi kıyaslandığında, Çin'in bu manada daha eski bir tarihe sahip olduğu ancak bağımsız denetim konusunda Çin'de, 1982 yılında kabul edilen Anayasa ile denetim bağımsızlığı kabul edilmektedir. Türkiye'de ise bağımsız denetim 1980'li senelerin bitimine kadar yalnızca Maliye Bakanlığınca yürütölen bir "vergi denetimi" şeklinde işleyişini sürdürmüştür. Bu açıdan bakıldığında her ne kadar denetim açısından Çin daha köklü bir geçmişe sahip olsa da, bağımsız denetim konusunda Türkiye'nin tarihinin daha eskilere dayandığı görölmektedir.

#### **5.2. Türkiye'deki denetim ve bağımsız denetim kùltürünün tarihsel gelişim süreciyle İngiltere'deki denetim ve bağımsız denetim kùltürünün tarihsel gelişim sürecinin kıyaslanması**

Türkiye ile İngiltere'nin denetim tarihi kıyaslandığında, Türkiye'nin bu manada daha eski bir tarihe sahip olduğu ancak bağımsız denetim konusunda İngiltere'de 1866 senesinde ise Exchequer and Audit

Department yasası yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de ise bağımsız denetim 1980’li senelerin bitimine kadar yalnızca Maliye Bakanlığınca yürütölen bir “vergi denetimi” şeklinde işleyişini sürdürmüştür. Bu açıdan bakıldığında her ne kadar denetim açısından Türkiye’nin daha köklü bir geçmişe sahip olsa da, bağımsız denetim konusunda İngiltere’nin tarihinin daha eskilere dayandığı görölmektedir.

### **5.3. Türkiye’deki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim süreciyle Almanya’daki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim sürecinin kıyaslanması**

Türkiye ile Almanya’nın denetim tarihi kıyaslandığında, Türkiye’nin bu manada daha eski bir tarihe sahip olduğu ancak bağımsız denetim konusunda Almanya’nın 1931 senesinde kabul edilen ilk kararname anonim şirketlerin sene sonundaki kayıtlarının bağımsız finansal denetçiler ve finansal denetleme şirketlerince denetlenip raporlanmasına karar verilmiştir ve bağımsız finansal denetçilik ilk defa yasal bir zemine oturtulmuştur. Bu açıdan bakıldığında her ne kadar denetim açısından Türkiye’nin daha köklü bir geçmişe sahip olsa da, bağımsız denetim konusunda Almanya’nın tarihinin daha eskilere dayandığı görölmektedir.

### **5.4. Türkiye’deki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim süreciyle Japonya’daki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim sürecinin kıyaslanması**

Türkiye ile Japonya’nın denetim tarihi kıyaslandığında, Türkiye’nin bu manada daha eski bir tarihe sahip olduğu, bağımsız denetim konusunda Japonya’da sermaye piyasasına bağlı şekilde 2004 yılında bağımsız denetim mesleğinin bir denetim mekanizmasına dönmesi amacıyla Kamu Muhasebecileri ve Bağımsız Denetim Gözetim Kurulu kurulmuştur. Bu açıdan bakıldığında bağımsız denetim konusunda da Türkiye’nin tarihinin Japonya’nın tarihinden daha eskilere dayandığı görölmektedir.

### **5.5. Türkiye’deki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim süreciyle İtalya’daki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim sürecinin kıyaslanması**

Türkiye ile İtalya’nın denetim tarihi kıyaslandığında, Türkiye’nin bu manada daha eski bir tarihe sahip olduğu, İtalya’da The Corte Dei Conti” yüksek denetim kurumu işlevi görüp kamunun yönetilmesini denetlemek, paranın gereksiz harcanmasını önlemek ve kötü yönetiminin önüne geçmek ekonomide yaşanabilecek problemleri ez aza indirmek için 1862 senesinde ortaya çıktığı görölmektedir. Ancak bağımsız denetim süreci anlamında İtalya’da muhasebe meslek yasası 1953 senesinde kabul görmüştür. Bu açıdan bakıldığında her ne kadar denetim açısından Türkiye’nin daha köklü bir geçmişe sahip olsa da, bağımsız denetim konusunda İtalya’nın tarihinin daha eskilere dayandığı görölmektedir.

### **5.6. Türkiye’deki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim süreciyle Kanada’daki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim sürecinin kıyaslanması**

Türkiye ile Kanada’nın denetim tarihi kıyaslandığında, Türkiye’nin bu manada daha eski bir tarihe sahip olduğu, Kanada’da denetimin tarihsel gelişim sürecinde ilk kaynak 18. yy olarak geçmektedir. Denetçi raporlarda ödemelerin verimsiz olduğunu tespit etmiş ve bu uygulamaların Kanada için iyi olmayacağını önlem alınması gerektiğini belirtmesi üzerine genel Denetçi Yasası değiştirilerek 1995 senesinde Denetçi Yasasına eklemeler yapılarak Haziran 2005 senesine gelindiğinde Bütçe Uygulama Yasası ve Finansal Yönetim Yasası kabul edilmiştir. Bu açıdan bakıldığında bağımsız denetim konusunda da Türkiye’nin tarihinin Kanada tarihinden daha eskilere dayandığı görölmektedir.

### **5.7. Türkiye’deki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim süreciyle ABD’deki denetim ve bağımsız denetim költürünün tarihsel gelişim sürecinin kıyaslanması**

Türkiye ile ABD’nin denetim ve bağımsız denetim tarihi kıyaslandığında, ABD’de 1957 senesinde Muhasebe İlkeleri Kurulu kurulmuş daha sonra bu kurul yerini ilkeleri günümüze kadar ulaşacak olan

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na bırakmıştır. ABD'de, eyaletlerin her birinde alışan Birleşik Devlet bünyesinde bir yüksek denetim kurumu mevcuttur. 1921 senesinde Washington'da oluşan ve birleşik anlamda denetimden sorumlu tutulan bir federal yüksek denetim kurumu olarak General Accounting, Parlamento yerine denetimden sorumlu tutulmuştur (Havens, 1992:29). Bu açıdan Türkiye'nin hem bağımsız denetim hem de denetim tarihi daha eskilere dayanmaktadır.

### **5.8. Türkiye'deki denetim ve bağımsız denetim kltrnn tarihsel gelişim süreciyle Avrupa Birliği'ndeki denetim ve bağımsız denetim kltrnn tarihsel gelişim sürecinin kıyaslanması**

Türkiye ile Avrupa Birliği'nin denetim ve bağımsız denetim tarihi kıyaslandığında, Avrupa Birliğini devletlerden bağımsız ayrı bir yapı olarak ele aldığımızda Türkiye'nin hem bağımsız denetim hem de denetim tarihi daha eskilere dayanmaktadır. Ancak burada gözden kaçırılmaması gereken önemli bir husus şudur ki; Avrupa Birliğini oluşturan devletlerin gerek denetim tarihi gerek ise bağımsız denetim tarihleri Türkiye'ye kıyasla daha eskilere dayanabileceği göz önüne alınmalıdır.

## **6. SONUÇ**

Bağımsız denetime etki eden faktörler için bakıldığında yukarıda bahsedilen önemli farklılıklar gözümüze çarpmaktadır. Osmanlı Devletinde devlet hesap denetimi kültürüne bakıldığında köklü bir geçmişe sahip olduğu grlmektedir. Türkiye'de denetim faaliyetlerinin etkinlik alanı açısından da son derece gelişmiş olduğu ve ağdaş gelişmeleri de takip ettiği ortaya konulmuştur. Devletin n planda olduğu yapının Sayıştay'ın gelişimine olumlu etkilerinin yanı sıra Cumhuriyet'in ilanından yıllar sonra gelişme gösteren özel sektörün bağımsız denetim anlayışı da devletçi bir bakış açısından etkilenmiştir. Bağımsız denetim 1980'li senelerin bitimine kadar yalnızca Maliye Bakanlığınca yrtlen bir "vergi denetimi" şeklinde işleyişini srdrmştir. Bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili süreç şu şekildedir; İlk dönem sanayi Devrimi ncesi olup %100 lk bir inceleme yapılmış olup belirleyen yani uygulayanlar burada işletme sahipleridir. Diğer dönem sanayi devrimi olup zaman dilimi olarak 1900 Yılı Arasına denk gelmektedir. İsmi, yapısı anlamında diğer bir dönem 1900-1930 arasında gerçekleşmektedir burada uygulayanlar ise amaçlara ulaşmak için önemli bir işleve sahip ortaklardır. Diğer dönem işletmeye borç verenler ve devlet olup 1930 senesinden sonra Finansal verilerin örnekleme yolu ile incelenmesi ile denetim işlemleri gerçekleşmiş olup finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturulmuştur. Uygulandığı kesim ise ortaklar, borç verenler, devlet, sendikalar Parlamento, tüketiciler şeklinde dir.

Bağımsız denetimin gelişmiş ekonomilerde 1800'l yılların sonlarında yasal olarak gelmiş olup firma etkinlikleri ise 1900'l senelerde gerçekleşmiştir. Diğer ülkelerden farklı olarak Osmanlı dönemindeki devlet odaklı bakış açısı sebebiyle özel sektör Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına kadar faaliyetlerden uzak kalmış ve yerinde saymıştır, Avrupa'da ve bazı ülkelerde bu yapının daha eski tarihe dayandığı, Cumhuriyet döneminde gelindiğinde ise bağımsız denetim uygulamaları Sayıştay'ın yanı sıra yalnızca vergi denetimi tabanında gelişmiştir. Türkiye'de bağımsız denetim 1880'lerin sonuna gelindiğinde başlamıştır. Son zamanlarda denetim faaliyetleri ivme kazanmış olup yeni TTK ile 2012 senesinin ortasından başlayarak yayılma gösterdiği grlmektedir.

## **KAYNAKÇA**

- ABİD, W. (1990). Performance Evaluation and Performance Audit, Department of the Auditor-General of Pakistan. Lahore.
- ABİD, N. (1998). "Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi zerine Bir Yak-laşım" (Kubalı, D.) Sayıştay Dergisi, 29: 105
- AKGÜL, A.B. (2000). Türk Denetim Kurumları. Türkmen Kitapevi. Ankara.
- AKGÜNDÜZ, A. (1997). Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi. Ankara. Sayıştay'ın 135. Yildnm Yayınları.

- ARKUN, O. F. (1980) "İşletmelerde Muhasebe Denetimi" Nihat Saygın Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 17
- ASLAN, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. Sayıştay Dergisi. Sayı 77.
- ATAY, C. (1997). Devlet Yönetim ve Denetim, Marmara Kitabevi, Bursa. Bağımsız Denetleme alışması ve Raporlamasının ilke ve Kuralları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:4 TC. Resmi Gazete - (19846, 18 Haziran 1988).
- AUYEUNG, P.K. (2002). A Comparative Study of Accounting Adaptation: China and Japan During The Nineteenth Century. Accounting Historians Journal
- BAŞPINAR, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi. (148). 35-62.
- BAYBURTLUGİL, N. (1987). Siyaset- name (Siyerü'1 Mülük). İstanbul.
- BEZİRCİ, M. ve KARESİOĞLU, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 11(21). 571-592.
- BOZKURT, N. (1998). Muhasebe Denetimi. Alfa Yayıncılık, İstanbul.
- CANNON, J.F. (1971). Merkezi Hesap Sistemi Üzerine Teklif, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. Muhasebe Yönetimini Geliştirme Projesi Yayınları. Ankara.
- CHINA AUDIT SOCIETIY (1991). History and Development of State Audit In China. State Audit and Accountability. A.Book of Reading State of Israel. State Comptrollers's Office.
- CLARCK, G.L., MANSFIELD, D. ve TICKELL, A. (2001). Emergent Frameworks in Global Finance: Accounting Standarts and German Supplementary Pensions. Economic Geography. June.
- COŐAN, M.H. (1980). Devlet Muhasebesi. Yeni Uğur Matbaası. Ankara.
- ARIKLIOĞLU, P. (1995). Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi. 1.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İSMMMO. Yayın No:16.
- ÇELEBİ, A. ve GÜÇLÜ, F.C. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve TMSK. Vergi Dünyası. 310. 144-149.
- DEMİR, Ö. (2006). "İç Kontrol Kavram ve Modelleri", içinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar. Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları. Ankara. 2006.
- DEMİRKAN, U. (1977). Kamusal Mali Denetim. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı. No:172.
- DEWAR, D.A. (1985). Value For Money Audit The First 800 Years. Public Finance and Accountancy. August 30.
- DUMAN, Ö. (2001). Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Ankara: TESMER Yayınları.
- EMRE, Z. (2006). Japonya Sermaye Piyasası. Sermaye Piyasasında Gündem.
- ERGENELİ, N. (1949). Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi. İstanbul. Ülkü Basımevi.
- ERGİN, D. (1999). İtalya Meslek Örgütü Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti. Yaklaşım Dergisi. Sayı:84.
- GENÇ, M ve ÖZVAR, E. (2006). Osmanlı Maliyesi Kurumlar ve Bütçeler I-II. İstanbul. Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları.
- GÖĞÜN, N. (1965). İmad Es- Seravi ve Eseri. Tarih Dergisi. 14(20). İstanbul.
- GÜLER, M.S. ve GÜLÇİÇEK, M. (2004). Ülkemizdeki Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi. Uzman Bakış Dergisi.
- GÜNDÜZ, M.N. (1974). Kalkınma İçin Sistemci Denetim. Ankara. 3.
- GÜRBÜZ, H. (1995). Muhasebe Denetimi. İstanbul. Bilim Teknik Yayınevi.

- GÜREDİN, E. (2000). Denetim. İstanbul. Beta Basım ve Yayım Dağıtım A.Ş.
- GÜVEMLİ, O. (1998). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat'a Kadar. 2. İstanbul. Avcıol Basım Yayını.
- GÜVEMLİ, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar. 1. İstanbul. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını. 140.
- GÜVEMLİ, O. (2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl. 4. İstanbul. Avcıol Basım-Yayın.
- GÜVEMLİ, O. (2009). Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı. MUFAD Dergisi. Sayı 44.
- HAFTACI, V. (2014). Muhasebe Denetimi. Umuttepe Yayınları. 3.Baskı. Kocaeli.
- HAFTACI, V.B. ve CEMKUT, A. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler. MUFAD Dergisi.
- HAVENS, H, S. (1992). Denetim Belgelerinden Program Değerlendirmelerine Kadar GAO'nun (General Accounting Office) Gelişimi. (Çev.: Ümran Saray). Sayıştay Dergisi. 10.
- İNAN, A. (1992). Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay'ı. Ankara.
- KAFESOĞLU, İ. (1987). Türk Bozkır Kültürü. Ankara. Türk Kültürü Araştırma Enstitüsü Yayını. 259-271.
- KAVAL, H. (2003). Muhasebe Denetimi. Ankara. Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.
- KEPEKÇİ, C. (2004). Bağımsız Denetim. İstanbul. Avcı Ofset Matbaacılık.
- KHAN, M. A. (1988). Beginner's Introduction to Auditing, Directorate General of Research and Development, Department of the Auditor-General of Pakistan. Occasional Paper Seriesayınları.
- KHAN, M.A. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş. (Çev.: Faruk Eroğlu). Ankara. Sayıştay.
- KHAN, M. A. (1995). "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş" (Eroğlu, F.) Sayıştay Dergisi, (19): 15
- KHAN, Z, H. (1991). Introduction to Government and Financial Audit. Director General. P.A.W-Lahore-Pakistan. (Teksir edilmiş seminer notları).
- KULAKSIZ, H. (2005). Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi. Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını. Sayı:29.
- KULUÇLU, E. (2006). Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine. Sayıştay Dergisi. Sayı 63
- LAFFAN, B. (2002). The Court of Auditors. Understanding European Institutions, Alex Warleigh (der.). Routledge. London/New Yor.
- LAWRENCE, S. (1996). Sawyer's Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors. Florida.
- LENNOX, C.S. (2007). Auditing the Auditors: Evidence on the PCAOB's Inspections of Audit Firms. <http://ssrn.com/abstract=1020183>
- LUCK, W. (1982). Federal Almanya'da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler. Muhasebe Enstitüsü Dergisi. Sayı:30.
- LUTHER, R. (2003). Uniform Accounting Periods: An Historical Review and Critique. Accounting History. Nov. 2003.
- MENGİLLER, Ö. (2010). AB Sayıştay'ının Kurumsal Etkinliği. Sayıştay Dergisi. Sayı 77.
- MERÇİL, E. (1993). Müslüman Türk Devletleri Tarihi, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayını.
- MERÇİL, E. ve Sevim, A. (1995). Selçuklu Devletleri Tarihi, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayını.
- MILLER, P. (1990). On the Interrelations Between Accounting and the State. Accounting, Organizations and Society. 15(4).

- ÖZER, H. (1997). Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Ankara: T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- PCAOB, (2003). Annual Report. <http://www.pcaob.org>
- PİRGAİP, B. (2004). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu. Ankara: SPK Muhasebe Standartları Dairesi. Yeterlik Etüdü.
- SAHİLLİOğLU, H. (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.
- SARAÇ, O. (2005). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi. 148(1).
- SHARKANSKY, I. (1991). The Development of State Audit, State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office, Jerusalem.
- SAYIşTAY (1968). Japonya'nın Mali Denetim Mevzuatı. (Çeviri.: Rıza Turgay). Ankara: Sayıştay Yayını No:3.
- SAYIşTAY (1973). Cumhuriyetin 50. Yılında Türk Sayıştay'ı. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- SAYIşTAY (1987a). Federal Almanya Sayıştay'ından İncelemeler. Ankara: Sayıştay'ın 125. Yıl Dönümü Yayınları. No:29/11.
- SAYIşTAY (1987b). İtalya Sayıştay'ında İncelemeler. Ankara: Sayıştay'ın 125. Kuruluş Yıl dönümü Yayınları. No:22/4.
- SAYIşTAY (2006). Sayıştay Başkanlığı 2006 Faaliyet Raporu. Ankara.
- SELİMOğLU, S.K. (2008). Muhasebe Denetimi. Ankara. Gazi Kitapevi.
- SHARKANSKY, I. (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. 12(1).
- SOKOLOV, Y.V. (1996). Köklerden Günümüze Kadar Muhasebe. Moskova.
- UZUNÇARşILILI, İ.H. (1984a). Merkez ve Bahriye Teşkilatı. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- WALSH, A.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.
- YAZICI, M. (1986). Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma. İstanbul: Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını.
- ZEHENGLIAN, G. (1998). Auditing P.R. China. The China Audit Press. Beijing, China <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 20.02.2020.