

OSMANLI DEVLETİNDEN CUMHURİYET DÖNEMİNE YÜKSEK DENETİM OLGUSU VE GELİŞİM SÜRECİ

Recep Çalışkan

Mustafa Kemal Üniversitesi, Yayladağı Sosyal Bilimler MYO,
rcaliskan@mku.edu.tr

Özet

Yüksek denetim kavramı, Sayıştaylar tarafından yürütülmekte olan dış denetim faaliyetini diğer dış denetim organları tarafından yapılan denetimlerden ayırt etmek için kullanılmaktadır. Ülkemizde "yüksek denetim (supreme audit)" literatürde fazla yer almayan bir kavram olmakla birlikte, uluslararası literatürde yaygın bir kullanıma sahip olduğu bilinmektedir. Türkiye’de; kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının yasal güvencelere sahip olduğu, kurumsal bağımsızlığı olan, millet meclisi adına mali denetim faaliyetini yürüten yüksek denetim organı Sayıştay’dır. Bu çalışmanın amacı, Osmanlı devletinde ve Türkiye Cumhuriyetinde yüksek denetim uygulamalarının ve kurumlarının (Sayıştay) gelişim sürecinin ortaya konulmasıdır. Çalışmada bibliyografya (kaynak taraması) yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan kaynaklar, Başbakanlık Osmanlı Arşivlerindeki belgelerden, yurt içi ve yurt dışı ilgili kitap, makale, bildiri ve araştırmalardan oluşmaktadır. Elde edilen bulgular tarihsel sırayla kaleme alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Türk Sayıştayı, Yüksek Denetim

SUPREME AUDIT CONCEPT AND DEVELOPMENT PROCESS FROM OTTOMAN EMPIRE TO REPUBLIC OF TURKEY

Abstract

The concept as supreme audit is used for separating the external audit which is performed by courts of accounts from the ones performed by independent external audit organs. Although the term as "supreme audit" is not a concept which is frequently met, it is widely used in international literature. Sayıştay is the court of accounts in Turkey, of which members of profession took their authority from the constitutional law in Turkey having legal assurance in an institutional independence, and it performs the activity as financial audit being a supreme audit organ, on behalf of the National Parliament. The aim of this study is to determine the development process of supreme audit procedures in Ottoman Empire and Republic of Turkey, showing the same for the institutions (Sayıştay: the court of accounts in Turkey.). Bibliography scanning method was used for the study. The resources used for the study are the ones as the documents in Ottoman archives, the local and international relevant books, articles, papers and researches. The obtained results were written in a historical order.

Key Words: Auditing, The SAI of Turkey, Supreme Auditing

Giriş

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.

Yüksek denetim kurumları birçok ülkede 15 ve 16. yüzyıllarda kurulmuş olmakla birlikte ancak 19. yüzyılda işlevsellik kazanmıştır. Bu kurumlarının başlıca görevi; kamu kaynaklarının doğru, uygun, sağlıklı ve etkin kullanılmasını, gelişmesini sağlamak ve ilgili makamlara, kamuoyuna kamu mali yönetimi hakkında sağlıklı, tutarlı, doğru, objektif bilgilerin iletilmesini sağlamaktır (Arın, Kesmez ve Gören, 2000)

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, Osmanlı devletinden Cumhuriyet dönemine yüksek denetimin gelişim sürecini ortaya koymanın ülkemiz muhasebe yazını ve “Muhasebe tarihi” üzerine yapılacak çalışmalar açısından bir nebze olsun kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir (Akgündüz, 1997:9).

Bu çalışmada, öncelikle Osmanlı devletinde daha sonra Türkiye’de devlet hesap denetiminin tarihsel gelişim süreci, uygulamaları ve geçirdiği aşamalar incelenmektedir.

Literatürde denetim ile ilgili birçok çalışmaya rastlamakla birlikte yüksek denetim (devlet hesap denetimi) alanında yapılan pek fazla çalışma bulunmamaktadır. Yapılan çalışmaların bir kısmı kitaplar halinde neşredilmiş, bir kısmı bildiri olarak kongrelerde sunulmuş, bir kısmı da makale olarak yayınlanmıştır. Bu konuda yapılan çalışmalardan bazıları şunlardır:

Köse (2007) tarafından yapılan “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim” adlı çalışmada: Ülkemizde yüksek denetimin kurumsal yapısı ve işleyişi Sayıştay’daki mevcut yaklaşım ve uygulamalar, çağdaş denetim yaklaşımları ve gelişmiş ülke uygulamaları çerçevesinde inceleme konusu edilmiş ve belli başlı sorun alanları için öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

Okur (2007) ise, yaptığı çalışmada: Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin düzenleme ve düzenleyici otorite çokluğu; muhasebe denetimi mesleğinin daha çok vergi mevzuatı çerçevesinde şekillenmesi ve vergisel danışmanlık/müşavirlik işlerinin sektörü domine etmesi gibi hususlar dolayısıyla, bağımsız denetim sisteminin çok başlı ve dağınık bir yapı arz ettiği sonuçlarına ulaşmıştır.

Akgündüz (1997) tarafından yapılan “Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi” isimli çalışma Sayıştay ile ilgili en kapsamlı çalışma özelliğini korumaktadır. Akgündüz; tarihin derinliklerine uzanan ve soylu bir geçmişe sahip olan Sayıştay’ın, tarihsel zenginliklerini, kaynaklarını, arşivlerin tozlu raflarından bulup gün ışığına çıkartmak ve belgeleri derlemek suretiyle özgün bir kitap oluşturmuştur.

Uzay, Tanç ve Erciyes (2009) tarafından yapılan “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe” isimli makale çalışmasında a) Türkiye’de muhasebe denetiminin tarihi gelişimi; uygulama, mesleki örgütlenme ve eğitim yönleriyle birlikte incelenmiş, b) günümüz Türkiye’inde muhasebe denetiminin mevcut durumu tanıtılmış ve geleceğe yönelik bazı öngörülerde bulunulmuştur.

Güvemli (1998) ise, muhasebe tarihi alanında yazdığı 4 ciltlik “Türk Devletleri Muhasebe Tarihi” adlı kitaplarında Türk devletlerinin muhasebe alanında yaptığı faaliyetleri- uygulamaları ve kurumlarını belgelerıyla birlikte ilk Türk devletlerinden başlayarak günümüze kadar inceleme konusu edinmiştir.

Güvemli ve Özbirecikli (2011) tarafından “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011” adlı makale çalışmasında 1990’lı yıllarda başlayan bağımsız muhasebe denetiminin 2011 yılı başına kadar olan 20 yıllık tarihsel gelişim süreci inceleme konusu edilmek suretiyle bağımsız muhasebe denetiminin ulaştığı seviye ortaya konulmuştur.

Konuyla ilgili daha önce yapılan bu çalışmaların genel anlamda; yüksek denetimin kurumsal yapısı ve işleyişi, bağımsız denetimin serüveni, günümüz Türkiye’inde muhasebe denetiminin mevcut durumu, ilk Türk devletlerindeki yüksek denetim olgusu ve organlarının işleyişi üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Bu çalışmanın diğer çalışmalardan farklı yanı ve katkısı Osmanlı devletinde (Tanzimat’tan önce- Tanzimat’tan sonra) bugünkü Sayıştay’ın yerine kurulan devlet organlarının gelişim sürecinin ve devamında Türkiye Cumhuriyeti devleti kurulduktan sonra geçirdiği değişimin ortaya konulması olacaktır.

1. Denetim ve Denetime İlişkin Bilgiler

1.1. Denetim

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, gözlemlene 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 şüandaki 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).

1.2. İç Denetim

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm yönlerden, iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Başka bir ifadeyle iç denetim, örgüte hizmet amacıyla örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içinde kurulmuş olan bağımsız değerlendirme fonksiyonudur (Kenger, 2003:5).

1.3. Dış Denetim

Dış denetim; kamu kurum ve kuruluşların hesap verme sorumluluğu çerçevesinde bütün faaliyet, karar ve işlemlerinin, kurumsal amaç, hedef, plan ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesidir (5227 Sayılı Kanun, m.39). Bu kanun ile iç ve dış olarak ikiye ayrılan denetimin dış denetim görevi Sayıştay’a, iç denetim görevi de kurumun bütün yöneticilerine verilmiştir.

1.4. Muhasebe Denetimi

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).

1.5. Kamu Denetimi

Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması maksadıyla kamu kuruluşlarına ait denetim elemanlarının yaptıkları denetimlerdir. Kamusal denetimler, yasalarda belirtilen hükümlere dayalı olarak bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçiler tarafından yapılır (Gürbüz, 1995: 17).

1.6. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarında sunulmuş olan bilgilerin doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı 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).

1.7. Denetçi

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).

1.8. 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.

1.9. İç Denetçiler

İşletmelerin yönetici ya da sahiplerine karşı sorumlu olan, işletme faaliyetlerinin önceden saptanan kriterlere uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetleyen kişilerdir (Duman, 2001: 12).

1.10. Kamu Denetçileri

Kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Değişik kamu kuruluşları içinde kurulup örgütlendirilen bu denetim birimleri, kamu ve özel işletmelerin, yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Aktuğlu, 1996: 87).

2. Osmanlı Devleti Döneminde Yüksek Denetimin Gelişim Süreci

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

Osmanlı Devleti döneminde muhasebe denetiminin gelişim süreci tarih sırasına göre iki kısma ayrılmaktadır. Bunlar: Tanzimat'tan önceki dönem ve Tanzimat'tan sonraki dönemlerdir.

2.1. Tanzimat Döneminden Önce Oluşturulan Yüksek Denetim Kurumları

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 usulünün İlhanlılardan miras kaldığı bilinmektedir (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 yapıldı. 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 merkezîyetçi tutumu sonucu devletin tüm iktisadî faaliyetini takip eden merkezdeki maliye kalemlerinin uygulaması tam anlamıyla bir denetimi veya kontrolü ortaya koymaktadır. Zaten devletin merkezîyetçi 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 (birbirine benzer veya ilişkili hesaplara ait tutarların sınıflandırılıp

özetlendiği özet cetveller) 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. 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). Devletin ekonomik sahayı tamamıyla denetlemesi yöneticilerin siyasî 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 ve Juan, 2002: 419). 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 (illerle ilçeler arasında yer alan yönetim bölümü) ve eyaletlerin (çoğunlukla valilerce yönetilen ve yönetim bakımından bazı özerklikleri olan büyük yönetim birimi) 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 inceleniyordu. Gelir seviyeleri ve işletim alanlarının kapasitesine göre birkaç yerleşim bölgesi, devlet için askerî önemi de taşıyan bir eyalet merkezine bağlanıyordu. Böylece eyalet ve işletim alanlarının tüm gelirleri muhasebe denetim sistemiyle merkezden maliye kalemleri vasıtasıyla kontrol ediliyordu (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, Başbâki Kulluğu adı altında varlığını sürdürmüştür. Eski Türk Devletleri'nde nasıl ki 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).

Osmanlı Devleti'ndeki Başbâki 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 (bâkiye) teftişiyle görevlendirilen vazifelilere belgelerde rastlanmaktadır (Akgündüz, 1997: 19). 1576 tarihli bir başka kayıta ise " bâki Çavuşluğu" adı altında bir görevlinin bulunduğu ve bu çavuşların Defterdarlığa bağlı olarak devlete ait gelirleri toplamakla vazifeli bulundukları arşivdeki belgelerden anlaşılmaktadır (Emecen, 1995: 162). Bir kısım araştırmacılar, Başbâki Kulu ifadesindeki bâki kelimesinin Türkçe bakmak demek olan bakı'dan geldiğini söylemişlerse de, doğru olanı, Arapça ve geri kalan manasındaki bâki'den geldiğidir. Zira bunların vazifesi, hesap bâkiyelerini denetlemeleri ve toplamalarıdır; tuttıkları defterlere ise bâkiye defterleri denmektedir. Bazı belgelerde ise, aynı manada "Ser-Gulam-ı Bâki" unvanı kullanılmaktadır (Pakalın, 1983: 149).

XVII. yüzyılda bütün yönleriyle tamamlanan ve Başbâki 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. Başbâki Kulu, 17.yüzyılda Defterdarlığa bağlı beş büyük daireden biri haline gelmiş ve emrinde çalışanların sayısı 60'ı geçmektedir (Akgündüz, 1997: 20).

Başbâki Kulluğunun görev ve yetkileri; hazineye borcu olup ödemeyenleri, zimmetine mal geçirenleri tespit etmek suretiyle hakkında karar vermek ve maliye memurlarının hesaplarını denetlemektir (Akgündüz, 1997: 20).

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

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

Sayıştay vazifesini yerine getiren Başbâki Kulluğu yanında bir de doğrudan Defterdarlığa bağlı cizye (Hristiyan halktan ve hristiyan memleketlerinden himaye karşılığında alınan baş vergi) ve haraç (gayri Müslimlerden alınan vergi) Başbâki Kulu vardı. Bunların da XVII. yüzyıldan beri var olduklarını Osmanlı Arşiv belgeleri açıkça göstermektedir.

Başbâki Kulluğu görevine genellikle Çavuşbaşılık, (Padişah divanı çavuşlarının başı) Sure Eminliği, (yardım için toplanan para görevlisi) Kapıcıbaşılık (saray kapıcılarının subayı) ve sipahi ağalığından (Kapıkulu süvarilerinin birinci bölüğünü oluşturan sipahi ocağının kumandanı) tayinler yapıldığını görüyoruz. Başbâki kulluğu görevinde bulunduktan sonra vezirlik görevine getirilen şahıslar da vardır. Mesela Başbâki Kulu Hüseyin Ağa'ya Maraş Beylerbeyliği verildiği bilinmektedir (Emecen, 1995:163).

Başbâki 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 Başbâki Kulluğu ile Cizye Başbâki Kulluğu makamları birleştirilmiş ve 1838 tarihinde Maliye Nezareti kurulunca Başbâki 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).

2.2. Tanzimat Döneminden Sonra Oluşturulan Yüksek Denetim Kurumları

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 Başbâki Kulluğu tarafından yürütülüyordu, 1838 yılında Defterdar yerine Maliye Nezareti (Bakanlığı) kurulunca Defterdarın baktığı kurumlar da Maliye Nezaretine devredildi (Akgündüz, 1997: 35).

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

2.2.2. Zimâmet Komisyonu

Meclis-i Muhasebe-i Maliye beklenen performansı gösteremediğinden dolayı, sarraf ve mültezimler (devlet adına vergi toplamaya yetkili kişi) 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 Başbâki Kulluğu Dairesinin bazı vazifeleri de bu komisyona verilmiş oldu (Şener, 1990: 28-30).

2.2.3. 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 (özel veya resmî bir iş hakkında verilen padişah emri) 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-i Maliye'nin, 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).

2.2.4. 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).

2.2.5. Meclis-i Ali-i Hazâin

Islahat-ı Maliye Komisyonu hem konum hem de isim değişikliğine uğramıştır. İsmi Meclis-i Ali-i Hazâin 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 Hazâin de Eylül 1861 tarihinde kaldırılmış ve bunun kaldırılmasından sonra aynı yılın sonuna doğru Divan-ı Muhasebat kurulmuştur.

2.2.6. Divan-ı Muhasebat

Mali düzenin sağlanması ve bütçe açıklarının önlenmesi amacıyla girişilen çabalardan etkin sonuç alınamaması üzerine, daha köklü önlemler alınması yoluna gidilmiştir. Ve şu kararlar alınmıştır: Gelirler usulüne uygun olarak toplanacak ve harcanacak, 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 (Padişah fermanı) üzerine Padişaha sunulan arz tezkeresinin (Padişaha sunulan dilekçe) kabulü ile 29 Mayıs 1862 tarihinde Sayıştay kurulmuştur. Bu arz tezkeresinde devletin gelirlerinden fazla harcama yapmaması, dairelerce yapılan harcamaların 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 alınamayacaklarına 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 mütezimler 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. Türkiye Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetimin 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 kurulmuştur (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 kebirli 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 (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 (Güler ve Gülçiçek 2004: 63).

1 Ocak 1948 yılından itibaren “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muameleat Yönetmeliği” yürürlüğe konulmuştur. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile hesapların işleyişi açıklanmış “Devlet Muhasebesi Muameleat Yönetmeliği” ile de kullanılacak muhasebeleştirme belgelerine yer verilmiştir. 1928 tarihli Yönetmelikteki “Tasnif Yevmiyesi” yerine, “Yevmiye Defteri” uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır (Güler ve Gülçiçek 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 (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 (www.demud.org.tr, 2010).

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 (Kulaksız, 2005: 73).

3.1. Yüksek Denetim Kurumu Sayıştay

1862 yılında, Fransız modeli örnek alınarak kurulan Türk Sayıştay’ı kararların belirli kurullar tarafından alındığı “kurul tipi” örgüt yapısı içinde yer almaktadır (Sayıştay, 2006: 22).

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).

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).

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 veriş 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 (Özbireckli, 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 (Özbireckli, Ertaş ve Korkmaz, 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 tarihinde 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 (Özbireckli 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 Kirlenmesini 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)

Tartışma ve Sonuç

Dünya genelinde olduğu gibi, Türkiye’de de muhasebe düzeni, Osmanlı İmparatorluğu döneminde devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Dolayısıyla muhasebe denetimi kamu denetimi niteliğinde olup, devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir.

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 Sayıştay’ının aksine modern devletin bir gereği olan denetleme görevinin yanı sıra yargılama yetkisine de sahiptir. Kuruluşunda nizamnamelerden (kanunlardan) aldığı yetkiyi kullanan ve gereğini yapan divan, 1876 tarihli Kanun-ı Esasi ile birlikte Anayasal temelli bir kuruluş hüviyetine bürünmüştür.

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, Tanzimat öncesi ve sonrası muhasebe denetimi alanındaki gelişmelerin, Türkiye Cumhuriyeti döneminde de devam ettiği görülmektedir.

Cumhuriyet döneminde de Türk Sayıştay’ı 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.

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 muhasebe denetiminin, gelişmiş ülkelere kıyasla çok geç ortaya çıktığı ve hala yerleştirilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Çalışmada ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1- Modern anlamda Sayıştay’ın tarihi 18. ve 19. yüzyıllara kadar uzanmaktadır. Bu anlamda 18. ve 19. yüzyıllarda Türkiye Cumhuriyetinde demokrasinin yükselişinin, modern anlamda devlet hesap denetimi görevini yürüten Sayıştayların kurulup gelişmesinde etkisi olduğu görülmektedir.

2- Osmanlı devletinde, bugünkü Sayıştay’ın temelini oluşturan kurumlar (Başbâki Kulluğu, Meclis-i Muhasebe-i Maliye, Zimâmet Komisyonu, Meclis-i Muhasebe ve Meclis-i Maliye, Islahat-ı Maliye Meclisi Komisyonu, Meclis-i Ali-i Hazâin, Divan-ı Muhasebat) devletin gelir ve giderlerinin denetlenmesi amacıyla Tanzimat döneminde kurulmuş ve sonrasında da değişik ad ve unvanlarla faaliyette bulunmuşlardır.

3- 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.

4- Özellikle Osmanlı dönemindeki devletçi anlayış nedeniyle özel sektörün Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına dek gelişemediği, Cumhuriyet döneminde ise Sayıştay’ın üye olduğu uluslararası ve bölgesel organizasyonlar (INTOSAI) denetim standartlarının, denetim metotlarının ve tekniklerinin oluşturulmasında, yetkinleştirilmesinde ve yaygınlaştırılmasında önemli roller üstlendiği görülmektedir.

Kaynakça

Akdoğan, N. (1998). Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları. *İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu*. Ankara.

Akgündüz, A. (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*. Ankara: Sayıştay’ın 135. Yıldönümü Yayınları.

Aktuğlu, M. A. (1996). *Denetleme ve Revizyon*. İzmir: Barış Yayınları.

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).

Arın, T., Kesmez, N. ve GÖREN,İ. (2000). Parlamento ve Sayıştay Denetimi, TESEV, İstanbul.

Aytuna, T. (1986). *Felsefeci Gözüyle Denetim*. Ankara: Denetle Yayınları.

- Bilgen, P. (1994). Sayıştay'ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri. *İ.Ü.S.B. Fakültesi Dergisi*, No: 7, s. 379.
- Bozkurt, N. (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.
- Coşan, M. H. (1980). *Devlet Muhasebesi*. Ankara: Yeni Uğur Matbaası.
- Coşkun, G. (1997). *Devlet Bütçesi*. (5.Baskı), Ankara: Turhan Kitapevi.
- 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.
- Duman, Ö. (2001). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: TESMER Yayınları.
- Elitaş, C. (2008). *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Emecen, F. (1995). *Başbâkikulu Defterlerine Dair*, Osmanlı-Türk Diplomatîği Semineri, İstanbul, s. 165-182.
- Erol, M., Gülgün, E. ve Uluyol, O. (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*.
- Ergeneli, N. (1949). *Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi*. İstanbul: Ülkü Basımevi.
- Genç, M. ve Özvar, E. (2006). *Osmanlı Maliyesi Kurumlar ve Bütçeler I-II*. İstanbul: Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları.
- Güler, M. ve Gülçiçek, M. (2004). Ülkemizdeki Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi. *Uzman Bakış Dergisi*.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım ve Yayımlar A.Ş.
- Güvemli, O. (1998). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi- Osmanlı İmparatorluğu Tanzimatı Kadar*. Cilt: 2, İstanbul: Avcıol Basım Yayını.
- Güvemli, O. ve Özbirecikli M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 1, 146-180.

Jones, R. H. (1989). On local government accounting history: the case of central establishment charges. *Financial Accountability and Management*, 5 (2): 59-71.

Jones, R. H. (1992). The History of the Financial Control Function of Local Government Accounting in the United Kingdom. New York: NY.

Karakoç, S. (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*.

“Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun” (2004), (Kanun no: 5227. Kabul Tarihi: 15.07.2004. Cumhurbaşkanınca geri gönderilmiştir.) [Çevrimiçi] www.tbmm.gov.tr (24.01.2005).

Kenger, E. (2001). Denetçi yardımcıları Eğitim Notları. Ankara: s.1.

Kenger, E. (2003). Kamu Denetiminde Standardizasyon, *Devlet Denetim Elemanları Derneği*. http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_kdstandar.doc (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

Köse, Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim. (2.Baskı), Ankara: Sayıştay 145. Yıl Yayınları.

Kulaksız, H. (2005). Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi. *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını*, Sayı:29

Kütükoğlu, M. S. (1994). Osmanlı İktisadî Yapısı. (Ed.: E. İhsanoğlu), *Osmanlı Devleti ve Medeniyeti Tarihi*, İstanbul: İslâm, Tarih, Sanat ve Kültür Araştırma Merkezi Yayınları, 513-651.

Lewis, B. (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.

Lütfü, A. (1870). *Tarih-i Devlet-i Aliyye-i Osmaniyye*. İstanbul.

Miller, P. (1987). *Domination and Power*. London: Routledge & Kegan Paul.

Miller, P. (1990). On the Interrelations Between Accounting and the State Accounting. *Organizations and Society*, 15 (4): 315-338.

Miller, P. and Napier, C. (1993). Genealogies of calculation Accounting. *Organizations and Society* 18 (7/8): 631-647.

Öner, E. (2005). Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.

Özbirecikli, M., Ertaş, F. C. 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.

Pakalın, M. Z. (1983). *Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*. İstanbul.

Rose, N. ve Miller, P. (1992). Political power beyond the state: problematics of government. *British Journal of Sociology*, 43 (2): 175.

Sahillioğlu, 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.

Sargiacomo, M. (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).

Sayıştay (1973). Cumhuriyetin 50. Yılında Türk Sayıştay'ı. Ankara: *Sayıştay Yayınları*, <http://www.sayistay.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 02.05.2014).

Sayıştay (2006). Sayıştay Başkanlığı 2006 Faaliyet Raporu. Ankara. <http://www.sayistay.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 05.10.2014).

Şener, A. (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*. İstanbul.

Uzunçarşılı, İ.H. (1984). *Osmanlı Devlet Teşkilatında Medhal*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.

Okur, M. (2007). *Bağımsız Denetimin Denetimi*. Ankara: SPK Yayınları.

Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe- 1. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:95, ss.125-140.

Süreyya, M. (1887). *Sicill-i Osmani*. İstanbul.