

OSMANLI MALİ SİSTEMİ VE DİVAN-I MUHASEBATA GİDEN YOL

Müslüm PARLAK*
Zeliha PARLAK**

ÖZET

Her alanda olduğu gibi devletler de değişim süreci yaşamaktadır. Osmanlı devleti birçok değişim gerçekleştirerek ömrünü devam ettirmiştir. Mali alanda kendine özgü ve diğer ülke uygulamalarından yararlanarak kısa, orta ve uzun vadeli geçici ve temel/kurumsal değişimler meydana gelmiştir.

Mali işlemlerin incelenerek, denetlenerek ve kontrol edilerek düzenli ve gelişen bir mali yapının oluşturulması ve korunması görevini üstlenecek bağımsız kurumlar toplumsal, siyasi, ekonomik ve mali gelişmeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu'nda böyle bir kurum kuruluşundan itibaren geç denilebilecek bir zaman içerisinde, 1862 yılında kurulmuştur. Divan-ı Muhasebat öncesi dönemde mali işlemler mali idare içerisinde kontrol ve teftiş edildiğinden çalışmamızda bu yapılar hakkında bilgiler verilmiş, Osmanlı mali yapısı ve Divan-ı Muhasebatın kuruluşuna kadar olan süreçte mali, ekonomik ve toplumsal değişiklikler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Son olarak sosyal ve ekonomik yapıların özellikleriyle mali değişimler üzerinden hareket edilerek Divan-ı Muhasebatın kurulması ve görevleri değerlendirilmiştir. Bunların açıklanmasıyla Divan-ı Muhasebatın kurulması, görev ve yetkilerinin anlaşarak değerlendirilmesi daha kolay olacaktır.

Anahtar Kelimeler; Divan-ı Muhasebat, Osmanlı Mali Yapısı, Mali İdare, Bütçe, Denetim

OTTOMAN FINANCIAL SYSTEM AND THE WAY TO THE ACCOUNTS COURT

ABSTRACT

As is the case in every field, states also experience change process. The Ottoman Empire kept its power by virtue of several transformation initiatives. In the field of finance, the Empire materialized short, long and medium-term provisional and fundamental/institutional changes by benefiting from the practices of other countries.

The independent entities, which are to assume the role of establishing and safeguarding a regular and progressive fiscal system through the examination, audit and control of financial transactions, emerge as a result of social, political, economic and financial developments. During the reign of the Ottoman Empire, an entity as such was established in 1862, which can be considered as late given the establishment date of the Empire. Since

* Sayıştay Uzman Denetçisi

** Gençlik ve Spor Uzmanı

the financial transactions were controlled and examined within the finance administration in the period before the establishment of the Accounts Court, this study will first provide information regarding these systems and subsequently, tries to present the Ottoman fiscal system as well as the financial, economic and social changes until the establishment of the Court. It will then elaborate on the establishment of the Accounts Court and its functions in the light of the characteristics of social and economic structures and the financial changes. The explanations on these issues will facilitate the understanding of the Accounts Court and its mandate.

Keywords: Accounts Court, Ottoman Fiscal System, Fiscal Administration, Budget, Audit

GİRİŞ

Mali denetim ilkçağdan itibaren bütün devlet yapılarında mevcut olup, kamu gelirlerinin düzenli olmasını ve gelir kayıplarının önlenmesini amaçlamaktadır. Gelir kayıplarının önüne geçilmesi için çeşitli yaptırımlar da uygulanmıştır. Mısır ve Roma İmparatorluğunda para, idam, sakatlama veya hapis cezaları bulunmaktaydı. Yunan medeniyetinde ise denetimi kabul etmeyen memurlar hapsedilir, tanrı için dini bağış yapmaları istenir ve ülke dışına çıkma yasakları verilir. Mali işlerle uğraşan memurların hesaplarında farklılık tespit edilirse yargılanırlar ve suçlu bulunmaları durumunda hesaplardaki farkı ve para cezasını ödemeye zorlanırlar, bunları ödemeyi kabul etmezlerse hapsedilirler ve mallarına el konulurdu (Giray, 2010: 20-21).

Osmanlı'da devletin temel problemi belirli bir düzene konulmuş olan ekonomik fazlayı denetlemek ve genişletmek ve bu sistemin devamını sağlamaktır (Kıray, 2010: 45). Denetim çerçevesini provizyonizm, gelenekselcilik ve fiskalizm ilkelerinden fiskalizm çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir. Burada dikkati çeken nokta gelirlerin düzenli ve istikrarlı şekilde sağlanması üzerinde durulurken, giderler konusunun gündemde olmamasıdır.

Divan-ı Muhasebat yani Sayıştay çalışmaları kuruluş tarihi olan 1862 yılından sonraki gelişmelere odaklanmış bulunmaktadır. Divan-ı Muhasebatın kuruluşunun arkasındaki etmenler ve şartların ne olduğunun ortaya konulması ve anlaşılması kurumun görev ve yetkilerinin değerlendirilmesinde daha yararlı olacaktır.

1. OSMANLI KLASİK DÖNEMİ

1.1. Ekonomik ve Toplumsal Yapı

Osmanlı İmparatorluğu'nda klasik dönem denildiğinde kuruluşundan 16. yüzyılın sonlarına kadar olan dönem kastedilmektedir. Bu dönemin özelliği mali yapıda tımar sisteminin egemen olması ve askeri anlamda başarılı sonuçların alınmasıdır.

Osmanlı iktisadi yapısı üzerine çalışmaları ile bilinen Genç (2012: 45-54) tarafından Osmanlı iktisadi politikalarının üç ana önceliğinin olduğu ifade edilmektedir. Buna göre, İaşe (Provizyonizm) İlkesi'ne göre ordu, saray ve bürokrasi dahil bütün kentlerin İaşelerinin sağlanması çerçevesinde üretilen mal ve hizmetlerin, mümkün olduğu kadar bol, kaliteli ve ucuz olması yani piyasada mal arzının mümkün olan en yüksek düzeyde tutulması hedeflenmekteydi. Dolayısıyla piyasalara ürün sağlayan tüccarlar ön plana çıkmaktaydı. İmparatorluğun genişlemesi sonucu uzun mesafeli ticaret ve bu ticaret yollarının güvenliği ve denetiminin sağlanması provizyonizm için geçerliydi. Fiskalizm ilkesine göre hazineye ait gelirlerin mümkün olduğu kadar yüksek düzeye çıkarılması yani mali(yeye) gelir sağlanması amaçlanmaktaydı. Bunun için de ekonomik faaliyetlerin güçlü ve uzun süre canlı olması gerekmektedir. Gelenekçilik ilkesine göre ise köylülerin, loncaların ve tüccarların birbirleri ve diğer kesimler arasında var olan toplumsal düzenin korunması ve yeniden üretilmesi hedeflenmekteydi (Genç, 2012: 45-54, Pamuk, 2010: 21,22).

Osmanlı ekonomisi ile ilgili Kıray (2010: 14) "*Osmanlı ekonomisi bürokratik kurullarla düzenleniyor ve denetleniyordu. İmparatorluğun ekonomik fazlası tarımsaldı. Ekonomik fazla, resmi olarak devlete ait olan toprakları kullanım hakkına sahip, az çok kendine yeten, geçimlik tarım yapan köylüler tarafından yaratılıyordu. Bu fazlaya bir lord-bürokratlar (tımar sahipleri) hiyerarşisince toplanan vergiler aracılığıyla el konuyor ve toplam vergi gelirlerinin önemli bir bölümü (yüzde 50-60) İstanbul'daki merkezi bürokraşiye aktarılıyordu. Ekonomi ve mal akımı, pazar mekanizması yerine, loncalar, ticaret ruhsatları, sabit fiyatlar vb. aracılığıyla bir devlet politikası biçiminde düzenleniyordu.*" tespitini yapmaktadır.

Osmanlı'da 16. yüzyılda nüfusun yaklaşık % 90'ı devlete ait araziler üzerinde kırsal alanlarda aşiretler halinde göçebe olarak ve hayvancılıkla uğraşarak yaşıyordu. Kırsal nüfus, yerleşik tarımla da İştigal etmekteydi ve kendi tüketim eşyalarını ve basit üretim araçlarının önemli bölümünü kendilerini üretiyordu (Pamuk, 2010b: 32).¹ Nüfusun geriye kalan yaklaşık %10'luk kısmı kentlerde yaşıyor ve loncalara bağlı olarak zanaatkârlıkla ve diğer tarım dışı faaliyetlerle uğraşıyordu. Zanaatkârlık yaparak doğrudan üretimle İştigal eden bu kesimlerin yanında ekonomik faaliyetlerde bulunan küçüklü büyüklü tüccarlar ve tefeciler bulunmaktaydı (Pamuk, 2010b: 33). Kırsal ve kentli nüfus ve zanaatkârlar, tüccarlar ve tefecilerden ayrı olarak devleti temsil eden ve yaratılan artığın bir bölümüne devlet adına el koyan resmi/yönetici yani askeri sınıf da bulunmaktaydı.

Pamuk'un (2010b: 32) ifadeleriyle; "*Merkezi devletin hangi toplumsal kesimlerin eline geçeceği büyük mücadelelere konu olmuştu. 14. ve 15. yüzyıllarda taşradaki toprağa dayalı unsurlar, merkezi devletin gücünü sınırlamak ve merkezi yönetim içinde ağırlık sahibi olmak için çaba gösterdiler. Bu çabaların başarısızlıkla*

¹ Pamuk, 2010-b: s: 221'e göre 19. yüzyıl boyunca imparatorluk nüfusunun %80'i kırsal alanda yaşamaktadır.

sonuçlanmasından sonra, bir yandan merkezi devletin toplum ve ekonomi üzerindeki etkisi artarken, öte yandan da devletin kadroları tümüyle olmasa da büyük çoğunluğuyla, devşirme sisteminden gelen ve devlet olmadan varolmayacak, çıkarlarını devletin çıkarlarıyla özdeşleştiren kapıkulları tarafından doldurulmaya başlandı.” Toplum kesimleri arasındaki güç mücadeleleri ve Osmanlı’nın merkezileşmesinde II. Mehmet (Fatih) dönemi önemli eşiği temsil etmekteydi (Pamuk, 2010b: 23).

Devletin varolan düzeni korumaya çalışmasının sonucu olarak tüccarların, lonca üyelerinin veya başkalarının zenginleşmeleri olumlu karşılanmıyordu. Servet biriktirilmesi üretim, fiyat (narh) ve lüks karşıtı yasalarla ve akçe sirkülasyonları ile kontrol edilerek denetleniyordu. Bu bakımdan bölgeler arası ve yurtdışı ticaret tamamen düzenlenmişti. Tüccarlar devletin korunması ve desteklenmesi için önemli kabul edilmemekteydi (Nişancıoğlu, 2012: 14). Ancak burada Osmanlıların ticarete ve piyasalara müdahalesini hatalı değerlendirmemek gerekmektedir. Pamuk’a göre “Osmanlı devletinin ticaret ve yerel piyasalara ilişkin uygulamalarını daimi ve kapsamlı müdahalecilik olarak değil, seçici müdahalecilik olarak nitelendirmek daha doğru olacaktır” (Pamuk, 2010a: 11).

1.2. Bütçe Sistemi

Osmanlı’da bütçe İslami esaslara dayanmaktaydı ve belli başlı gelirler zekat, öşür, haraç ve cizyeydi. Bütçede tahsisat ilkesi çerçevesinde gelirlerin nereden sağlanacağı ve nerelere harcanacağı belirli durumdaydı.

Mali teşkilat olan defterdarlık bütçeyi hazırlamakla birlikte devlet hesaplarını kayıt ve muhafaza etmekle görevliydi. Merkezi bütçeye ilave olarak eyalet ve vakıflar bütçeleri de bulunmaktaydı ve merkez bütçeleri bunlardan aktarılan gelirlerle birlikte hesaplanmaktaydı. Eyalet ve vakıflar giderlerini kendi gelirlerinden karşılamakta ve gelir fazlalarını merkeze göndermekteydiler.

Osmanlı bütçeleri gelecek yıllara ilişkin tahminler değil geçmiş yıla ilişkin kesin gelir ve gider rakamlarından oluştuğundan bugünkü anlamda kesin hesap niteliği taşımaktaydı. Gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılmasına önceden onay veren ve gelecek yıla ilişkin gelir ve gider ödeneklerinin yer aldığı modern anlamda ilk Osmanlı bütçesi 1846/47 mali yılı bütçesidir (Gürsakal, 2010: 118). Bütçeler her yılın Mart ayı ile izleyen yılın Şubat ayı sonu olarak yıllık düzenlenmekteydi.

Osmanlı merkez bütçeleri birçok kamu hizmetinin yerelde ve yerinden, özel kesim daha doğru ifadeyle vakıflar aracılığıyla gerçekleştirilmesi sonucu hacim olarak küçük kalmıştır. Merkezi bütçe merkez bürokrasisi olan Divan-ı Hümayün ve buna bağlı kalemler, şeyhülislam ve ilmiye teşkilatı, askeri teşkilat ve defterdarlık ve maliye teşkilatlarının giderlerinin ödemelerinden ibaretti.²

2 Merkez ve eyaletler tarafından yürütülen görevlerin ayrıntısı için bkz Erdoğan Öner, Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye

19. yy. öncesinde her yıl merkezde toplanan gelirlerin ve merkezden yapılan harcamaların GSMH'nin % 3'ünü geçmediği tespit edilmiştir.³ 1661-1662 bütçesinin açıklama bölümünde devletin bütün gelirleri 2,4 milyar akçe ve bunun İstanbul'daki gelirleri temsil eden miktarı ise 581 milyon akçeydi. Buna göre İstanbul'daki gelirlerin toplam gelirlere oranı %24 seviyesini göstermekteydi (Tabakoğlu, 1985: 401).

Osmanlı bütçeleri dört bölümden oluşmaktaydı; a) bütçenin niteliği hakkında bilgi veren başlık, b) asl-ı mal olarak isimlendirilen gelirler, c) gider kalemleri ve d) masraftan arda kalan bölüm.

1.3. Hazine Sistemi

Bu dönemde Osmanlı hazinesi ikiye ayrılmıştır. Osmanlı padişahlarının altın ve gümüş olarak nakit parası ile mücevherlerinin saklandığı ve yönetildiği İç Hazine (Enderun Hazinesi, Hazine-i Hassa) ve merkezi devlet hazinesi olan ve merkez teşkilatın gelir ve gider işlemlerinin yapıldığı Hazine-i Amire (Miri Hazine, Hazine-i Birun).

İç hazineden padişahın özel harcamaları yapılmakta, mali ve politik duruma göre dış hazineye destek sağlanmaktaydı. Dış hazine ise merkezi idarenin bütçesini oluşturmakta ve başdefterdar tarafından yönetilmekteydi. Buradan yapılacak ödemeler defterdarın imzasıyla sadrazama sunulmakta ve onun 'pençe' denilen bir nevi ödeme emri ile harcamaların yapılmasına izin verilmekteydi.⁴

1.4. Tımar Sistemi

Tımar sistemi, Osmanlıların toprak ve dolayısıyla üretim yönetimi; sipahilerin oluşturulmaları ve bunların ihtiyaçlarının karşılanması şeklinde askeri yönetimi; vergilerin sipahiler aracılığıyla aynı olarak toplanması ve gerektiğinde aynı vergilerin nakde çevrilerek yerelde toplanması ve kullanılması sonucu merkeze aynı ve nakdi gelir transferinin az olmasının sağlanması noktasında mali yönetimi; ve yine sipahiler vasıtasıyla yerelde gelirler ve güvenlik açısından idari işlemlerin yönetimi fonksiyonlarını görmesi bakımından hayati önemi haizdir.

Osmanlı'da eyaletlerin bazılarında tımar sistemi uygulanırken merkeze uzaklık, güçlü yerel geleneklerin bulunması vb. sebeplerle Mısır, Yemen, Bağdat, Garp Ocakları gibi bazı eyaletlerde uygulanmamaktaydı. Tımarlı eyaletlerin gelirleri defterdarlık tarafından yönetilmekteydi. Tımarsız eyaletlerde ise toplanan gelirlere yöneticiler, askerler ve memurların maaşları ödendikten sonra kalan gelir merkeze gönderilmekteydi. Mısır, Bağdat ve Basra gibi eyaletlerden her yıl belirli bir tutar merkeze gönderilirdi ve bunların gelir ve giderleri bu eyaletlerde tutulurdu (Pamuk,

Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2001/359, Ankara, 2001, s: 147,148.

3 Şevket Pamuk'tan e-mail yoluyla edinilen bilgidir. Hocama bilgi için teşekkür ediyorum.

4 Osmanlı'da hazine işlemlerine ilişkin bkz; Filiz Giray, Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, 3. Baskı, Bursa, s: 153-157.

2010a: 4-5,134; 2010b: 41, Öner, 2001: 150-159).

1.5. Mali İdarede (Defterdarlık) Denetim Birimleri

Osmanlı'da mali idare defterdarlık olarak örgütlenmiş olup merkezi yönetimin gelir ve gider işlemlerini yönetmekteydi. İlk defterdarın I. Muradın son senelerinde veya Yıldırım Beyazıt zamanında tayin edildiği tahmin edilmektedir. Fatih dönemindeki merkezileşmeye uygun olarak kanunname ile defterdarlığa ilişkin görevler düzenlenmiştir.

Fatih kanunnamesine göre;

- Defterdar Padişahın malının vekilidir, cümle malının nazırı olup baş defterdarın izni olmadan hazineye bir akçe ne dâhil ve ne de hariç olur.
- Hazine ve defterhane defterdarın huzurunda açılır ve kapanır.
- Yılda bir kere defterdarlar padişaha gelir ve gider hakkında bilgi sunarlar. Vezirler ve kadiaskerler gibi padişaha arz için arz odasına girebilirler (Öner, 2001: 171).

Defterdarın görevleri şunlardır;

- Başdefterdar devletin maliye vekilidir,
- Mali konularda özel divan kurar, mali davaları dinler ve gerekirse padişah adına hüküm verir,
- Hazinesinin hesaplarını tutar, hazine adına ödemeler yapar,
- Kapıkulu ocaklarının maaşlarının zamanında verilmesini sağlar,
- Padişahın özel gelir kaynaklarını kontrol eder,
- Savaşta sadrazam ile beraber ordu defterdarı olarak savaş alanına gider (Öner, 2001: 172, Giray, 2010: 158)

Her eyalette merkeze ait gelirlerin toplanması için bir hazine (mal) defterdarı ile tımar işlerine bakan bir tımar defterdarı ve bir defter kethüdası bulunurdu. Beylerbeyi belirli zamanlarda hazine defterdarı ve tımar defterdarının da katıldığı divanı kurarak halkın istek ve şikayetlerini dinler ve memleket konularını görüşürlerdi (Öner, 2001: 65-66).

1.5.1. Başmuhasebe Kalem

Teknik işler olarak devletin bütün gelir, gider ve mukataat kayıtlarının tutulduğu kalemdi. Bu kalem çeşitli hazinelerin hesaplarına bakmakta, sürekli olarak bunların gelir ve giderlerini incelemekteydi. Kalem saymanlık işlemlerini yapar, bütçeyi hazırlar ve bütçede yer alan maliye kalemlerini yönetirdi (Öner, 2001: 176, Giray, 2010: 160).

Başmuhasebe kaleminin görevlerinden mali kayıtların ve işlemlerin doğru ve düzenli tutulmasını sağlama işlevinin olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu kalemin bugünkü anlamıyla (ön) mali kontrol birimi olduğu söylenebilir.⁵

1.5.2. Başbaki Kulluğu

Bu birimin görevleri ve yetkileri şunlardı;

- Defterdarlığa bağlı olarak devlete ait bakiye gelirlerini toplamak,
- Hazineye borcu olup da vermeyenleri, zimmetlerinde devlete ait mal bulunduranları inceleyerek ve denetleyerek bu hususta karar vermek,
- Maliye memurlarının işlerini ve hesaplarını denetlemek,
- Maliyeye borcu olanları ve denetim sonucu suçlu görünenleri gözaltına almak (Akgündüz, 2012: 21,24)

Baki kulluğu ile ilgili olarak mali teşkilatta var olan murakabe kurulu olduğu ve devletin mal ve parasını çalma gibi yolsuzluk yapanlar hakkında bu kurulun idam cezasına kadar varan ağır cezalar verebildiği belirtilmektedir (Giray, 2010: 174-175).

Bu kalemin yetkilerine bakarak bunların mali denetim ve teftiş olduğunu söyleyebiliriz. Kulluğun mali denetim görevinin boyutu mali görevlilerin işlemlerinin şer'i veya örfi yasalara uygunluğunun değerlendirilerek ve teftiş edilerek ortaya çıkan sonuca göre görevliler hakkında idari ve cezai işlemin yapılması şeklindedir.⁶

2. MALİ BUNALIM VE İLTİZAM SİSTEMİ (16. YY. SONU-TANZİMAT DÖNEMİ ARASI)

2.1. Mali Bunalımın Nedenleri

Nüfus Artışı ve Ekilebilir Alanların Artmaması: Mali bunalım 16. yüzyılın sonlarına doğru başlamıştır. Bu zamana kadar nüfusla birlikte ekilebilir alanlar da artmıştır ancak nüfus artış hızı daha yüksek olmuştur. Tarımda ise sadece ekilebilir alanlar artmış, verimlilik artışı olmamıştır. Tarımda ekilebilir alanların artışının sonuna gelindiğinde sipahiler ve üreticiler ürünlerin çoğunu kendileri tüketmeye başlamışlar ve pazarlara az miktarda ürün getirmeye başlamışlardır. İaşecilik ilkesi gereğince kentlerin ihtiyaçlarının karşılanması gerektiğinden tarımsal üreticiler üzerinde önceden belirlenen fiyatlardan ürünlerin kentlere gönderilmesi yönünde baskılar yapılmaya başlanmıştır.

⁵ Bu kanaate 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3. ve 58. maddelerinde yer alan; Mali kontrol '*Kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri*' ve ön mali kontrol de, '*harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri*.' ifade etme şeklindeki tanımlardan varılmıştır.

⁶ Giray'ın (2010: 161) Özbilgen'e referansla Mevkufat Kalemi'nin de bütün gelir ve giderler ile bütçelerde yer alan bütün kalemleri denetlediği belirtilmektedir.

Yurtdışı Talep: Aynı dönemde Avrupa'da da nüfus artışları olduğundan orada da tarımsal ürünlere olan ihtiyaç artmıştı ve Avrupalı tüccarlar Osmanlı üreticilerden ürün talep etmekteydiler. Osmanlı tarımsal ürünleri üzerinde Osmanlı kentleri ve yabancı tüccarlar arasında rekabetin başlaması fiyatların artmasına neden olmuştur.

Madeni Paradaki Gümüş Oranının Düşürülmesi (Tağşişler): Gümüş madeni paralarda gümüş oranının düşürülmesi işlemi olan tağşişler Osmanlı'da mali bunalımın diğer bir nedenini teşkil etmekteydi. Tağşişler fiskalizm ilkesi gereği gelir yaratmak için kullanılmıştır ancak kısa vadede olumlu sonuçlar alınan uygulama fiyat artışları nedeniyle uzun vadede daha büyük sorunlara yol açmıştır.

Askeri Nedenler: Osmanlı'nın fetih yoluyla kolay ve hızlı genişlemesi sona ermiş, aksine hazineye gelir sağlayan savaşlar yerini uzun, yorucu, sonuç alınamayan ve masraflı savaşlara bırakmıştı.

Teknolojik Nedenler: Gelişmiş ateşli silahlarla hızlı hareket edebilen piyadeler karşısında Osmanlı'lar başarılı olamamışlar ve sipahilerden oluşan ordular yerine merkezde, eğitilmiş, ileri düzeyde ateşli silahlarla donatılmış ve her zaman sefere hazır ordu bulundurma zorunluluğunu uygulamaya koymuşlardır.

Fiyat Artışları: Fiyat artışları devletin sabit olarak toplamakta olduğu vergilerin gerçek değerlerinin düşmesine yol açtığından sabit vergilerin miktarlarının artırılmasına çalışılmıştır. Vergi miktarlarını artırma çabaları istenilen veya gerekli sonuçları veremediğinden maliye için sıkıntılar varlığını sürdürmüştür.

Yukarıda açıklanan nedenlerin fiyat artışları, gelir kayıpları, gider artışları, yatırım yapma ihtiyacı ve gelir ihtiyacı gibi mali sonuçları olmaktadır. Örneğin, 1550 yılında yaklaşık 13 bin olan yeniçeri (merkezdeki kapıkulu askerlerin) sayısı 38 bine yükselmiştir (Pamuk, 2010b: 120).

2.2. İltizam Sistemi

Timar sisteminde yerinde ve özellikle aynı olarak toplanmakta olan gelir sisteminden vazgeçilerek gelirlerin nakit olarak tahsil edilmesi ve merkezde bulundurulması yani merkezi hazineye girişinin yapılması ve buradan ödemelerin yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda tımar sisteminden bir anda vazgeçilmemiş tedrici olarak iltizam sistemine geçilmiştir.⁷

Timar sisteminde vergiler tarımsal üretimin her alanında bulunan sipahiler aracılığıyla toplanmaktaydı. Sipahilerin olmadığı ortamda vergilendirmeyi ve vergileri tahsil işlemini vergilendirilebilir her alanda devletin gerçekleştirmesi nasıl olacaktı? Defterdarlık teşkilatı ve personel sayısı bunu yapmak için yeterli olmadığından ve devletin nakit gelirlere acil ihtiyacı olduğundan iltizam sistemi ile devlet, gelirlerini

⁷ İltizam sistemi Roma'dan itibaren kullanılan eski bir tahsilat yöntemidir. Konuyla ilgili ayrıntı için bkz. Filiz Giray, Maliye Tarihi, s: 14,15,23.

taşradaki güçlü yerel unsurlarla (mültezimler) paylaşma yoluna gitmiştir (Pamuk, 2010b: 146).

Osmanlı vergi sistemi belirli bir bölgeden toplu olarak alınabilecek vergiye dayanan (mukataa) kollektif bir sistemdi. Kollektif sisteme göre belirli bir coğrafi alan içerisinde alınacak vergilerin tür ve miktarları merkez (defterdarlık- maliye) tarafından tespit edilmekteydi. Böylece hiç tımar sisteminde olmayan bölgeler ile tımarları kaldırılan bölgelerdeki vergiler tespit edilmekte ve buralardaki vergilerin toplanması hakkı ihale ile mültezimlere verilmekteydi.

2.2.1. İltizam Sisteminin Ekonomik ve Toplumsal Yapıya Etkisi

İltizam sistemi ile merkezde ve taşrada yer alan sermaye sahiplerine, askeri sınıf mensubu yüksek devlet memurlarına, ulemaya, sarraflara, tefecilere ve tüccarlara yeni ve çekici bir yatırım alanı açılmış oldu. Devlet tarafından kendilerine maaş yerine dirliklerin gelirleri tahsis edilen yüksek devlet memurları da bu gelirlerin tahsil edilmesi işini mültezimlere bırakmaya başlamışlardır.

Büyük iltizam ihalelerini alan bazı mültezimler vergi toplama görevini alt mültezimlere devrederek alt- yüklenici şeklinde toplumsal olarak tabana yayılma sürecini başlatmış oldular. İltizam ihalelerine katılan kamu görevlileri de vergi toplama işine girmişler ve bazı sermayedarlarla ortaklık ve kefillik ilişkisi kurmuşlardır.

İltizam sisteminde mültezimler topladıkları vergileri merkeze ulaştırmak zorunda olduklarından ve büyük miktarların nakit olarak transfer edilmesi de kolay ve pratik olmadığından kıymetli evrak niteliğindeki süftece ve poliçeler kullanılmaya başlanmıştır (Pamuk, 2010a: 136).

İltizam sistemi sonucu ortaya çıkan ayanlar 17. ve 18. yüzyıllardaki savaşlarda orduya asker yollayarak merkeze aynı olmayan yardımda bulunmuşlardır. Ayanlar bölgelerinde asker barındırma ve bulundurma ile de ekonomik güce ilave olarak silahlı güç durumuna gelmişler ve bu durumun merkezde etkili olmasa da yerelde etkili olmak gibi siyasi ve toplumsal etkileri olmuştur (Karaman ve Pamuk, 27).

İltizam sistemi bir anlamda mali merkezleşmenin başlaması anlamına gelmekteydi. Merkezleşme gelirlerin merkezde toplanması ve giderlerin merkezden yapılması anlamına geldiğinden iltizam ile merkezleşme araçları vasıtasıyla sağlanmış olmaktadır. Ancak bu sistemin de yine mali açıdan maliyeti bulunmaktaydı. 18. yüzyıl için yapılan hesaplamalar, toplam vergi hasılatından masraflar düşüldükten sonra kalan miktar olan net vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisinin taşradaki mültezimlere, sarraflara ve başkentte iltizam ihalelerine katılarak tüm vergi kaynaklarını aralarında paylaşan üst düzey bürokratlara gittiğini göstermektedir (Karaman ve Pamuk, 31).

İltizam sisteminin en önemli mali sonucu devletin sermayedarlardan yani iç kaynaklardan kısa vadeli borçlanmasıydı. İç kaynaklardan kısa vadeli borçlanmanın karşılığı faiz olarak değil gelir olarak gösterilmiştir.

Vergi gelirlerinin daha uzun süreli hatta ömür boyu toplanması hakkının verilmesi şeklindeki malikane uygulaması ile devlet daha uzun süreli iç borçlanmayı gerçekleştirmiş olmaktadır. Sürenin uzun olması ve peşin olarak talep edilen miktarın artırılması ihalelere katılacaklar için daha güçlü kefil (finansman) desteğinin olmasını gerekli kılmaktaydı. Malikane müzayedeleri askeri ve devlet sınıfının denetimindeydi ve diğer kesimlerin ihalelere katılmalarına izin verilmiyordu.

Gelir kaynağı olarak esham adında yeni bir iç borçlanma sistemi oluşturulmuştu. Bu sisteme göre devlet vergi kaynağının yıllık gelirini belirlemekte ve bu miktar çok sayıda paya bölünerek payların her biri kendilerine yaşamları boyunca her yıl sabit gelir sağlamak üzere satılmaktaydı. Esham sistemine geçişin en önemli nedenini, iç borçlanmayı az sayıda ve büyük sermayedar yerine çok sayıda ve daha küçük sermayedarlara yaymak oluşturmuştur (Pamuk, 2010a: 14-15).

3. TANZİMAT DÖNEMİ

3.1. Ekonomik ve Toplumsal Yapı

Tanzimat döneminin en önemli yanı merkezi devletin siyasal ve mali olarak güçlendirilmesi çabalarının zirvesi olmasıdır. Merkezin güçlendirilmesi çalışmalarının 19. yüzyıl başlarında başladığını da belirtmek gerekmektedir. Bu dönemde de devlet, vergi gelirlerinin artırılması, güçlü bir ordunun kurulması ve kentlerin iâşesinin sağlanmasını amaçlamaktadır.

İltizam sistemi ile taşradaki ayanlar ve bölgedeki derebeyleri merkezden bağımsız hareket edebiliyor, çok geniş toprakları kontrolleri altında tutuyor ve buraların gelirlerinin büyük bir kısmına el koyuyorlardı. Sened-i İttifakla yerel güçlerin gücü kabul edilmiş olmaktadır. Ayanların vergi toplama imtiyazları kaldırılmaya çalışıldıysa da başarılı olunamamıştı.

Yeniçerilerin kaldırılmasıyla merkezi devlet bürokratlar ve sarraflar ile yereldeki ayanlar arasındaki işbirliğini geriletmeyi ve vergi toplama sürecinde daha etkin olmayı başarmıştır (Karaman ve Pamuk, 32).

18. yüzyılda ve 19. yüzyılın başlarında devlet eliyle eski teknolojileri kullanan imalathaneler kurularak ordunun ve devletin ihtiyaçları karşılanmaya çalışılıyordu. İmalathaneler için Avrupa'dan yeni teknolojiyi kullanan makineler ithal edilerek bazı fabrikalar kurulmuştu. Ancak bu girişimler alıcının sadece devlet olması ve rekabete kapalı olmaları dolayısıyla başarılı olamamıştır (Pamuk, 2010b: 202).

18. yüzyılda yerel ailelerin (ayanlar) güçlenerek ortaya çıkması küçük tarımsal üretim sistemindeki ağırlığını korumuştur. Tımar sisteminin ortadan kalkması büyük işletmelerin doğması ve yaygınlaşması sonucuna yol açmamıştı. Küçük işletmeler 19. yüzyıl boyunca varlıklarını ve sistem içerisinde önemlerini korumuşlardır. Bunlarla birlikte sistemde büyük toprak sahipleri de bulunmaktaydı ancak bunlar

topraklarını ortaklık yoluyla köylülere kiralama şeklinde kullanmaktaydılar. Küçük üreticiler kolaylıkla vergilendirilebilirken büyük toprak sahiplerinin vergilendirilmesi aynı kolaylıkta olmamıştır. Bu vergi kaybının telafisi küçük üreticilerin vergilerinin artırılması şeklinde olmuştur.

Bu dönemde loncalar üzerindeki kontrolü sağlayan narh ve gedik sistemi kaldırılarak loncaların tekelci konumlarına son verilmiştir. Yurtdışı mamul mallar ithalatının artması loncaların işe konusundaki önemlerini de azaltmıştır ancak devlet İstanbul'da loncaları korumayı devam ettirmiştir.

İç ticaretten alınan ve mali sıkıntılar nedeniyle yükseltilmiş bulunan iç gümrükler devletin yeni kaynaklar bulması vasıtasıyla kaldırılmıştır. İç gümrüklerin kaldırılması yerli üretimi ve iç ticareti destekleyici bir uygulama olmuştur.

Devlet harcamaları sürdürülebilmek için başka bir iç borç olan sergi adı verilen borç senetlerini kullanmaya başlamıştır. 1840 yılından itibaren İstanbul civarında *kaime-i mutebere-i nakdiyye* olarak adlandırılan faiz geliri sağlayan borç senetleri de basılmaya başlanılmıştır (Pamuk, 2010a: 15-16)

Reform çalışmaları yabancı devletlerin desteğini almak durumunda kaldığından ekonominin dış ticarete ve yabancı sermayeye açılmasını da beraberinde getirmiştir. Bunun sonucunda merkezileşme çabaları ile birlikte ekonomi üzerindeki kontrol gücünün azalması gibi ters yönlü durumlar ortaya çıkmıştır.

Merkezileşmenin sağlanması konusunda devlet toprakta özel mülkiyeti tanıyıp alım ve satımını serbest bırakarak ayanın ve diğer yerel kesimlerin gücünü zayıflatmayı ve sonrasında da tarımsal ürünü artırmayı amaçlamıştır.⁸

3.2. Mali Durum ve Mali İdare

İltizam usulü kaldırılarak devletin kendi memurları vasıtasıyla vergilerini toplamaya çalışması kırsal alanlarda yeterli gücü olmaması nedeniyle başarılı olamamış ve iltizam uygulamasına devam edilmiştir. Vergilendirmede iltizamın yanında kişilerin ödeme gücünü dikkate alan ve bireysel vergi olan gelir ve servet vergilerinin uygulanmasına başlanmıştır. Bununla birlikte ilk dönemlerde sınırlı olan devletin gider alanları genişlemiş ve bütçeye ağır yük getiren askeri harcamalar yanında sağlık, eğitim, bayındırlık, içişleri ve borç ödemeleri gibi kalemler bütçeden yapılmaya başlanılmıştır. Klasik dönemde merkez bütçeden yapılan harcamalar hacim ve çeşit olarak oldukça az olmasına rağmen aşağıdaki tablolarda da görüleceği gibi 19. yüzyılda merkezileşmenin sonucu olarak merkezi bütçe gelirleri ve giderleri çeşitlenmiştir.

8 Osmanlı'da mali sistemdeki değişikliklerin toplumsal yapı üzerindeki etkilerini daha ayrıntılı değerlendirmek için bkz. Ali Rıza Gökbunar (2006), "Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Mali Sistemdeki Değişimlerin Toplumsal Yapı Üzerine Etkisi", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 24, S: 2, s: 177-203.

Tablo 1: 1849, 1861 ve 1875 Yılları Gelirlerin Türlerine Göre Dağılımları (Güran, 2003: 12)

Gelir Türü	(1265)1849/'50		(1277)1861/'62		(1291)1875/'76	
	(Bin kuruş)	(%)	(Bin kuruş)	(%)	(Bin kuruş)	(%)
Toplam gelirler	710 000	100.00	1 221 184	100.00	2 388 294	100.00
Gelir ve servet vergileri	242 018	34.10	289 371	23.70	332 850	14.00
Askerlik bedeli (cizye)	46 658	6.60	59 609	4.90	80 000	3.30
Maktu vergiler	37 750	5.30	46 847	3.80	81 772	3.40
Aşar	155 867	22.00	361 355	29.50	875 500	36.70
Koyun, deve ve domuz	-	-	88 873	7.40	205 195	8.60
Tütün, tuz ve alkollü içkiler	-	-	41 461	3.40	285 000	11.90
Gümrükler	110 322	15.50	165 228	13.50	207 500	8.70
Diğer gelirler	117 385	16.50	168 440	13.80	320 477	13.40

Kollektif vergi anlayışından bireysel vergi anlayışına geçişi gösteren gelir ve servet vergilerinin tutarı ve toplam gelir içerisindeki dağılımı bu değişiklikteki gidişatın başarılı olduğunu göstermektedir. Gelir ve servet vergileri devletteki olağanüstü savaş durumları nedeniyle giderlerin karşılanması noktasında istenileni verememiştir.

Tablo 2: 1846, 1861 ve 1875 Yılları Giderlerinin Türlerine Göre Dağılımları (Güran, 2003: 14)

Gider türü	(1262)1846/'47		(1277)1861/'62		(1291)1875/'76	
	(Bin kuruş)	(%)	(Bin kuruş)	(%)	Bin kuruş	(%)
Toplam giderler	633 212	100.00	1 393 407	100.00	2 892 909	100.00
Askerî harcamalar	294 408	46.40	525 383	37.70	550 291	19.00
İç işleri	123 290	19.50	207 699	14.90	293 377	10.10
Dış işleri	4 561	0.70	14 809	1.10	17 500	0.60
Sultanın harcamaları	62 500	9.90	129 864	9.30	133 776	4.60
Maliye	-	-	80 744	5.80	174 190	6.00
İç borç ödemeleri	64 017	10.10	222 257	16.00	766 605	26.50
Dış borç ödemeleri	-	-	104 750	7.50	720 320	24.90
Sağlık	-	-	-	-	8 539	0.30
Adalet	-	-	10 664	0.80	47 897	1.70
Bayındırlık, ulaştırma, ticaret, tarım, orman ve maden	18 844	3.00	4 609	0.30	101 443	3.50
Eğitim	4 253	0.70	2 468	0.20	12 706	0.40
Vakıflar ve kutsal yerler	18 739	3.00	60 960	4.40	3 500	0.10
Diğer	42 800	6.70	29 200	2.10	62 765	2.10

Devlettaki merkezileşme, klasik dönemde devlet tarafından karşılanmayan kamu hizmetlerinin devlet tarafından gerçekleştirilmesine yol açmış ve bu bağlamda Tablo 2’de görüldüğü üzere kamu giderlerinin çeşitleri ve miktarı artmıştır.

Tanzimatla birlikte merkezde Başdefterdarlık yerine Maliye Nezareti kurulmuştur. Taşrada ise defterdarlıklar varlıklarını sürdürmüşlerdir. Maliye hazinesi devletin bütün gelir ve giderleri ile taşınmaz ve borçlanma işlemlerinin takibini yapan tek yer olarak kabul edilmiştir. Başbaki kulluğu kalemi Nezaretin kurulmasına kadar varlığını sürdürmüş ancak eski önemini kaybetmiştir.

Maliye Nazırı’nın görevleri şunlardır (Giray, 2010: 165):

- Devletin bütün gelir ve giderlerini idare etmek,
- Gelir ve gider ile Duyun-u Umumiye’nin işlemlerini, muhasebelerini yaptırmak ve incelemek, askeri ve mülki dairelerin mali işlerini denetim altında tutmak,
- Maliyeye ait kanun ve tüzük taslaklarını hazırlayarak kanunlaşmalarını sağlamak ve bunları uygulamak,
- Acil durumlarda borçlanma anlaşmalarını düzenlemek ve devletin kabul ve onayı için imzalamak,
- Bütçe ile bakanlıklara ve diğer idarelere ait ödeneği ayırmak ve hesaplarını yaptırmak,
- Memurlar ve kişilerin zimmetlerinde kalmış olan devlet alacaklarını dava açarak tahsil ettirmek,
- Gelirin arttırılmasına ve giderlerin karşılanmasına yönelik tasarı düzenlemek,

1838 yılından Divan-ı Muhasebatın kurulduğu 1862 yılına kadar benzeri görevleri gören ve Maliye Nezareti haricinde kurulmuş olan meclis ve komisyonlar bulunmaktadır. Bunlar mali sorunlar nedeniyle hem iç hem de dış borç ödemesinde problem yaşayan mali sistemin ıslahı çerçevesinde çalışmışlardır. Bunların görevleri kısaca şu şekildedir:

- Vergilerin yeniden tespiti, tahsilinin temini ve bu konudaki yolsuzlukların ve anlaşmazlıkların önlenmesi, bütçe hesaplarının kontrolü,
- Sarraflar ve mültezimlerin devletle olan borçlarını inceleme, denetleme ve gerekirse karar verme,
- Mali reformların tartışılması, gelir ve giderlerin kontrol altına alınması,
- Vergilerin tahsili ve Hazineye ait meselelerin ıslahı,
- Devletin bütün işlerini ıslah ve teftiş etmek (Akgündüz, 2012: 33-56).

4. DİVAN-I MUHASEBAT

Osmanlı İmparatorluğunda Divan-ı Muhasebatın kurulmasına kadar mali, ekonomik ve toplumsal alanlardaki gelişmeler yukarıda anlatılmaya çalışılmıştır. Osmanlı'da mali ve ekonomik hayata hakim olan provizyonizm, fiskalizm ve gelenekselcilik devletin sona ermesine kadar devam etmiş ve mali ve ekonomik gelişmeler bu ilkeler etrafında şekillenmiştir.

Osmanlı merkez bürokrasisi devletin yönetiminde ve iktisadi artığın paylaşılmasında tek egemen güç olmuştur. Bu anlamda mali ve iktisadi düzenlemeler merkez tarafından yapılmış ve bunlar merkez tarafından kontrol edilmiştir. Ancak bu düzenleme ve kontrol, yukarıda belirtilen ilkelerin sağlanması amacıyla yönelik mümkün olan en fazla esnekliği ve serbestliği sağlayan seçici ve pragmatik şekilde uygulanmıştır.

Kontrolü elinde bulundurmasına rağmen merkez bürokrasinin kendisi ve harcama yaptığı alanlar oldukça sınırlı kalmıştır. Tımar sistemi ile önemli büyüklükteki askeri personelin taşrada bulundurulabilmesi ve gelirlerin de yerelde toplanarak yine buralarda harcanabilmesi sistemi bu sınırlı kalmayı açıklamaktadır. Merkez bürokrasi kamu hizmeti olarak çok az hizmet sunmaktaydı ve eğitim, bayındırlık, sağlık, sosyal harcamalar ve taşra memurlarının maaşlarının ödenmesi gibi geriye kalan hizmetler vakıflar aracılığıyla (özel kesim tarafından denilebilir) karşılanmaktaydı (Giray, 2010: 139-146).

Ticari ve iktisadi faaliyetler etkilenmeden tüccarların ve esnafların veya herhangi bir kesimin aşırı sermaye biriktirmesi kontrol edilerek ve denetlenerek engellenmişti. Bu sayede tüccarların devlet politikalarında etkili olmaları da engellenmişti.

Fiskalizm ilkesi gereği devletin gelirlerinin sürekli olması ve artırılması çalışmaları devam etmişti. Bu çalışmalar mali bunalımlar, savaş yenilgilerinin getirdiği mali yükler ve giderlerin karşılanamaması gibi durumlarda sorunun giderilmesine dönük sistematik değişiklikleri beraberinde getirmişti. Bu çerçevede tımar sisteminden vazgeçilerek iltizam sistemine, daha sonra malikane sistemine, esham uygulamasına geçilmiş ve vergilendirmede kişilerin ödeme güçleri dikkate alınmaya başlanmıştı.

Bu değişimler beraberinde toplumsal değişimi de getirmiş ve iç kaynaklardan bazı gelirlerin toplanması hakkının verilerek kısa, orta ve uzun vadeli borçlanmaların yolu açılmıştı. Mali sorunun devam etmesi dolayısıyla tahvil satılması yoluna ve nihayetinde dış borçlanmaya gidilmişti.

Gelirlerin merkezde toplanması ve giderlerin de merkezden yapılması şeklinde maliyenin merkezileşmesi uygulamasına geçilmeye çalışılmış ancak araçlar kaldırılamadığından tam başarılı olunamamış ve gelirler bu araçlarla paylaşılmıştı.

İdari merkezileşme sonucunda da merkezden karşılanan kamu hizmetleri çeşitleri ve miktarları artmış ve bunların finansmanının sağlanmasına çalışılmıştır.

Osmanlı bütçeleri devlet gelirlerinin toplanmasına ve giderlerinin yapılmasına izin veren hukuki metinler değildir. Bütçeler ilk önceleri düzenli olmamakla birlikte geçmiş yılların gerçekleşen gelir ve gider işlemlerini gösterir şekilde hazırlanmıştır. Tanzimat döneminde bütçe açıklarının kapatılması amacıyla, bir yıl önceki giderlere dayanarak gelecek yıla ilişkin harcamaları öngören bütçeler yapılmıştır. Mali sorunlar nedeniyle bütçeler düzenli olarak ve değerlendirme yapmaya uygun şekilde ve birlikte gelecek yıllara ilişkin tahmini gelir ve giderleri gösterir nitelikte hazırlanmaya başlanılmıştır (Yılmaz ve Biçer, 2010: 204).

Mali işlemlerin denetimi iç denetim ve teftiş şeklinde kalmış ve maliyeye ilişkin inceleme ve değerlendirme çalışmaları bireysel düzeydeki genel islahat raporları içerisinde yer almıştır. Dış borç alınmasına ilişkin teşebbüsler sonucunda yabancı ülke heyetlerinin de bütçe, gelir ve giderlere ilişkin (ön) inceleme raporları bulunmaktaydı.

Mali işlemlerin denetimi defterdarlık (maliye) içerisindeki birimler aracılığıyla işlemlerin düzenli tutulması, gelir ve giderlerin tutar olarak doğru şekilde kayıtlara girmesi ve çıkmasının sağlanması ve bu aşamalarda sorumlu olanların yargılanarak çeşitli yaptırımların uygulanması şeklinde gerçekleştirilmiştir. 1838 yılından itibaren mali işlemlerin izlenmesi ve denetimi ve maliyenin ıslahı çeşitli meclis ve komisyonlara bırakılmıştır.

Bütün bunlardan sonra kurulan Divan-ı Muhasebatın görevleri Divan-ı Muhasebat Nizamnamesinde aynen;

“Dîvân-ı Muhâsebât'ın me'mûriyeti bi'l-cümle devair me'mûrlarının ta'yîn olunacak suret ve evkatda virmeğe mecbur olacakları hesabları tedkîk ve niyyet itmek ve bu suretle saltanat-ı seniyyenin müttehizi olan usul-i idâre-i mâliyyenin hâvî olduğu kavaid-i umûmiyyeye her taraftan ri'âyet ve her hangi ne' olursa olsun mal me'mûriyetine ta'yîn olunanlar tarafından kavânin ve nizâmât-ı cariyeye ve talimat-ı vâkı'aya temâmiyle tevfiğ-i hareket olunup olunmadığı ve mesârifâtın ifasıyla varidatın tahsîl ve istifası maddeleri sureti muntazamada icra ve idare me'mûrlarına teslim olunan mebâliğ mahalline sarf ve i'ta idilüp idilmediğini tahkîk taharrî eylemek ve Devlet-i Aliyye'nin maktu'an ihale olunmuş olan varidatlarının mültezimleri ile hazîne-i celîle beyninde olan münâza'âtı rû'yet ve muhakeme eylemekdir ve bununla beraber dîvân-ı mezkûr umur-ı hesabiye-i Devlet-i Aliyye'nin ıslah-ı hâli zımında cümle-i efkâr ve mütâlâ'âtını dahi ta'yîn olunmak sureti ve evkatda arz u beyân idecekdir” (Akgündüz, 1997: 87) şeklinde yer almıştır.

Bu nizamname ile Divan-ı Muhasebata devlet parası ve malları ile ilgili yetki kullananların yetkilerini kullanırken ve işlemlerini gerçekleştirirken yasalara uygun

hareket edip etmediklerini denetleme, iltizam ihalelerinde mültezim ve hazine arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkları çözüme kavuşturma ve devletin maliyesine ilişkin düzeltilmesi ve geliştirilmesi gereken konularda görüş bildirme görevleri verilmiştir.

Divan-ı Muhasebatın kurulması Osmanlı mali sistemi ve denetim anlayışındaki kurumsal değişikliği göstermektedir. Kurumlar '*insanlar arasındaki etkileşimi biçimlendiren*' oyunun kurallarıdır. Kurumlar toplumda istikrarlı etkileşim yapısı kurarak belirsizliği azaltma işlevi görürler (North, 2010: 9,13). Mali işlemlerin bunların gerçekleştiği idare içerisinde(n)/tarafından denetlenmesi anlayışından mali işlemlerin bağımsız bir yapı tarafından denetlenmesi anlayışına geçilmesi Osmanlıda denetim kurumundaki değişimi ifade etmektedir.

Divan-ı Muhasebatın kurulması mali denetimin maliye dışında ayrı bir kurum tarafından bağımsız olarak ve uzman kişiler tarafından yapılması anlamına gelmektedir. Divan-ı Muhasebat mali sisteme ilişkin değerlendirme ve geliştirilmesine dair öneriler sunulmasının yanında gelir ve giderler gibi mali işlemlerin yasalara uygun ve düzenli şekilde gerçekleştirilmesinin denetlenmesiyle görevlendirilmiştir. Bunlara ek olarak iltizam ihalelerindeki anlaşmazlıkların giderilmesinde Divan-ı Muhasebat kararlarının esas alınacağı belirtilmiştir.

Osmanlıda vergi toplama ve gider yapma yetkisi olan 'bütçe hakkı' Padişah tarafından kullanılmaktaydı. Padişahın yetkileri Tanzimatla kısıtlanmaya başlanılmış ve halka mali yükümlülükler konulması da "Meclis-i Vala-yı Ahkam ı-Adliye" adlı meclis tarafından kullanılmaya başlanılmıştır. Bütçe hakkı ile ilgili gelişmeler batıda halk hareketleri sonucu meydana gelen temsili demokrasi ile Parlamentoların tek yetkili olmasıyla neticelenmiştir. Osmanlıda ise bütçe hakkına ilişkin gelişmeler merkezi yöneticiler tarafından devletin kurtarılması amacıyla değerlendirilmesi şeklinde olmuştur (Yılmaz ve Biçer, 2010: 203-204)

Divan-ı Muhasebat kurulurken içinde bulunulan mali, ekonomik ve toplumsal şartların etkisi görülmektedir. Mali şartlar ve bunların düzeltilerek geliştirilmesine ilişkin görevleri Divan-ı Muhasebatın kurulmasının önemini göstermektedir. Kurumun kurulması ve görevlerinin özelliği diğer ülkelerle benzerlik göstermektedir.

Osmanlı mali denetim anlayışındaki değişim batıdaki süreçleri takip ederek meydana gelmemiş olsa da bağımsız bir kurum tarafından mali denetim anlayışı ile batıdaki sonuçla aynı anlama gelmektedir. İngiltere'de 1860'larda Gladstone reformlarıyla bütçe hakkı çerçevesinde Parlamento denetiminin güçlendirilmesi amacıyla mali idareden bağımsız bir Genel Komptrolör ve Denetçi birimi kurulmuştur.⁹ 19. yüzyılda benzer şekilde özel sektör denetimlerinde de hesapların (muhasebe işlemlerinin) bağımsız olarak incelenmesi kabul görmeye başlamıştır (Brown, 1962: 697). Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayının kurulması da aynı şekilde mali

9 http://www.nao.org.uk/about_us/history_of_the_nao.aspx (Erişim Tarihi: 11.12.2012)

işlemlerin ayrı bir kurum tarafından denetlenmesi gerekliliği sonucunda olmuştur.¹⁰ Sayıştayların kuruluşunda mali işlemlerin yasalara uygunluğunun denetlenmesi olarak görevler itibarıyla de uyumluluk bulunmaktadır. Diğer ülke Sayıştaylarının benzer görevleriyle birlikte farklı görevleri de bulunmaktadır.¹¹

Divan-ı Muhasebatın kurulması fonksiyon anlamında da değişmeyi göstermektedir. Osmanlı devlet kurumlarının gelirleri toplama ve giderleri gerçekleştirme görevlerini yasalara uygun olarak yaptıklarına ilişkin onay mekanizması gereksinimi sonucu Divan-ı Muhasebat kurulmuştur. Bu işlev mali işlemlerin bağımsız bir kurum tarafından denetlenmesi görüşünün doğal neticesi olarak ortaya çıkmıştır. Yukarıda da belirtildiği gibi Divan-ı Muhasebatı mali sistem ve gelişmelerle ilgili rapor hazırlama şeklinde, dönemin ihtiyaçlarını karşılamak üzere görevler verilmiştir. Divan-ı Muhasebatı daha sonraki zamanlarda verilen çeşitli görevlerin analizleri ayrı bir çalışma konusunu oluşturmaktadır.

Divan-ı Muhasebatın kurulması mali alanda uzmanlaşma ihtiyacının bir sonucu olarak da ortaya çıkmıştır. Mali alanda uzman kurum ve bu kurumun çalışanları ancak inceleme ve denetleme sonucu konuyu ayrıntılarıyla değerlendirip görüş ve öneri hazırlayabileceklerdir. Stratejik denetim şeklinde de ifade edilebilecek (Eren, 2006: 258) uzmanlık işlevi toplumsal, siyasi, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin sistematik şekilde takip ve analiz edilip raporlanarak devletin programlarını buna göre geliştirmesine yardımcı olmaktadır.

SONUÇ

Osmanlı İmparatorluğu kuruluşundan sona erişine kadar her alanda durağan olarak kalmadığı gibi her an değişim de geçirmemiştir. Devletin yöneticilerinin kontrolünde sistemin kurulması, korunması, geliştirilmesi ve değiştirilmesi yönünde bilinçli adımlar atılmıştır. Osmanlılar, imparatorluğun devamı için içeride ve dışarıda ortaya çıkan tehdit ve tehlikelere karşı esneklik, pragmatizm ve müzakere geleneği ve uygulamaları ile çözüm arayarak geleneksel düzenlerini bu şekilde korumuş ve sürdürmüşlerdir.

Bu arka plan içerisinde çalışmada, Divan-ı Muhasebatın kurulmasına neden olan faktörler mali, ekonomik ve toplumsal yönleriyle ele alınmaya çalışılmıştır. Değerlendirmeler sonucunda çok önemli toplumsal ve ekonomik faktörlerin etkin olduğu görülmektedir. Osmanlı mali sistemi ve anlayışındaki değişmelerin Divan-ı Muhasebatın kurulmasında etken olduğu görülmektedir.

¹⁰ <http://www.gao.gov/about/history/> (Erişim Tarihi: 11.12.2012)

¹¹ Dünyadaki Sayıştayların kuruluş ve özelliklerine ilişkin bkz H. Ömer Köse, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Ankara, s: 105-207.

Divan-ı Muhasebatın kuruluşuna giden yolun temel belirleyicisi devletin mali giderlerinin karşılanması yani yeterli gelir sağlanabilmesi probleminin çözülmesi yönündeki çabalardır. Mali sistemdeki yapısal değişiklikler ve borçlanma gibi uluslararası etkileri olan işlemlerle birleştiğinde mali sistemin daha güvenilir çalışmasını ve sonuç vermesini gerektirmektedir.

Divan-ı Muhasebat, mali sistemin çalışmasına ilişkin kontrol, teftiş ve denetimler devletin ihtiyaçlarını karşılamadığından, mali işlemlerin yasal düzenlemelere göre yapılıp yapılmadığının denetimini, kamu gelirlerinin tam olarak ve düzenli tahsilinin sağlanmasını, bu süreçte sorumluluğu olanların yargılanmasını ve sisteme ve sistemin geliştirilmesine ilişkin değerlendirmelerin yapılmasını gerçekleştirmek üzere 1862 yılında kurulmuştur.

Divan-ı Muhasebat mali sistemle ilgili konularda incelemeler ve değerlendirmeler yaparak sistemin işlemleri ve gelişmesine katkıda bulunmak, mali işlemlerin yasalara uygun ve düzenli bir şekilde işlemlerini denetlemek ve gelir kayıplarının önlenmesi bakımından iltizam müzayedelerindeki anlaşmazlıkları karara bağlamak üzere idari ve yargı fonksiyonlarına sahip olarak görevlendirilmiştir.

Divan-ı Muhasebatın görev ve fonksiyonlarının belirlenmesinin ve daha sonraları da bunlardaki değişikliklerin merkez bürokrasi tarafından yapıldığının özellikle ifade edilmesi gerekmektedir.

Divan-ı Muhasebatın kuruluşundan bugüne mali, ekonomik ve toplumsal yapıda olduğu gibi kendi yapısı ve görevlerinde değişiklikler olmuştur. Kurumun bugünü ve geleceği için mevcut ve gelecekteki faktörler dikkate alınarak üstleneceği görevlerin belirlenmesi başarısı ve devlete katkısı için elzemdir.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan (2007), "Geçmişten Bugüne Mali İdare", TBB Dergisi, Sayı 73.
- Akgündüz, Ahmet (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Akgündüz, Ahmet (2012), Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat), Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Brown, R. Gene (1962), "Changing Audit Objectives and Techniques", The Accounting Review, V:37, I:4, pp:696-703.
- Eren, Veysel (2006), "Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler", Öneri, C:7,S:25, s:255-267.
- Genç, Mehmet (2012), Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet ve Ekonomi, Ötügen Neşriyat, 8. Basım, İstanbul.
- Giray, Filiz (2010), Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, 3. Baskı, Bursa.
- Government Accountability Office, <http://www.gao.gov/about/history/> (Erişim Tarihi: 11.12.2012).
- Gökbunar, Ali Rıza (2006), "Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Mali Sistemdeki Değişimlerin Toplumsal Yapı Üzerine Etkisi", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:24, S:2, s:177-203.
- Güran, Tevfik (Haz) (2003), Osmanlı Mali İstatistikleri-Bütçeler 1841-1918, Tarih İstatistikleri Dizisi C:7, Yayın No:2878, Devlet İstatistik Enstitüsü, Ankara.
- Gürsakar, Gürsu Galip (2010), "Osmanlı ve Büyük Güçlerin Askeri Harcamalarına Karşılaştırmalı Bir Bakış (1840-1900)", Akademik Bakış, c:4, S:7, s:115-131.
- Karaman, Kıvanç ve Pamuk, Şevket, "Avrupa Devletleriyle Bir Karşılaştırma: Osmanlı Bütçeleri ve Mali Yapının Evrimi", s.27, www.ata.boun.edu.tr/faculty/.../pamuk-Toplumsal%20Tarih.pdf (Erişim Tarihi:13.11.2012).
- Kıray, Emine (2010), Osmanlı'da Ekonomik Yapı ve Dış Borçlar, İletişim Yayınları, 4. Baskı, İstanbul.
- Köse, H. Ömer (2007), Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Ankara.
- Majer, Hans George (1987), "Fatih Sultan Mehmet Zamanında Bir Osmanlı Bütçesi", E.Ü. Edebiyat Fakültesi Tarih İncelemeleri Dergisi, III, s: 115-140.
- National Audit Office, http://www.nao.org.uk/about_us/history_of_the_nao.aspx (Erişim Tarihi: 11.12.2012)
- Nişancıoğlu, Kerem (2012), "Before the Deluge: The Ottoman Origins of Capitalism", <http://millenniumjournal.files.wordpress.com/2012/10/2012-ottoman-origins-paper-for-millennium-kerem-nisancioglu.pdf>, (Erişim Tarihi:17.12.2012).

- North, Douglass C. (2010), Kurumlar, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans, Sabancı Üniversitesi Yayınları, İkinci Basım, İstanbul.
- Öner, Erdoğan (2001), Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2001/359, Ankara.
- Pamuk, Şevket (2010a), Osmanlı Ekonomisi ve Kurumları, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.
- Pamuk, Şevket (2010b), Osmanlı-Türkiye İktisadi Tarihi 1500-1914, İletişim Yayınları, 6. Baskı, İstanbul.
- Pamuk, Şevket (2011), İstanbul ve Diğer Kentlerde 500 Yıllık Fiyatlar ve Ücretler-1469-1998, Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, Yayın No:2397, 2. Baskı, Ankara.
- Sahillioğlu, Halil, “1524-1525 Osmanlı Bütçesi”, <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmecmua/article/viewFile/7618/7120>, (Erişim Tarihi:24.10.2012).
- Tabakoğlu, Ahmet (1985), “XVII ve XVIII Yüzyıl Osmanlı Bütçeleri”, Ord. Prof. Ömer Lütfi Barkan’a Armağan, İFM. 41/1-4, İstanbul, s. 389-415.
- Yılmaz, Hakan ve Biçer, Mustafa (2010), “Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, S:158, s:201-225.