

Araştırma Makalesi

**OSMANLI DEVLETİ MALİYESİNDE MUHASİB-İ
MESUL VE DİVAN-I MUHASEBAT İLE İLİŞKİSİ**

Kübra ERDİL* & Salih KIŞ**

Öz: Osmanlı Devleti'nde Tanzimat ile birlikte yeni bir dönem başlamıştır. Devletin mali idaresi ve bu idarenin üstlendiği görevler yeniden ele alınırken bu dönemde çeşitli kurumlar oluşturulmuştur. Bu kurumların istenen başarıyı yakalayamaması üzerine 1862'de Divan-ı Ali-i Muhasebe adıyla günümüz Sayıştay'ı teşkil edilmiştir. 1879'da çalışma hayatına başlayan ve çeşitli görevleri bulunan Divan-ı Muhasebat'a devlet malını kullanmaya memur olanları, kullandıkları malları ispata yarayan belgeler üzerinden denetleme yetkisi verilmiştir. Divan'ın bu vazifesini yerine getirirken asıl muhatabı ise muhasib-i mesul olmuştur. Osmanlı maliyesinde Divan'ın kurulmasına paralel bir şekilde hesap memuru olarak ortaya çıkan muhasib-i mesulün varlığı, hesapları sayesinde Divan'ın mali denetimini çok daha sistemli bir şekilde yürütmesine olanak tanıdığı ve dönemin kurumlarının mali işlemleri hakkında bilgi sunduğu için büyük bir önem taşımıştır. Çalışmanın amacı; muhasib-i mesul kimdir, Divan-ı Muhasebat ile bağlantısı nedir? Sorularından yola çıkılarak memurun, Divan-ı Muhasebat heyet-i umumiye kararları ve arşiv belgeleri ışığında genel çerçevede tanıtılmasını sağlamak ve Divan ile ilişkisini ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasib-i Mesul, Divan-ı Muhasebat, zat ve zaman hesabı, Osmanlı Devleti, denetim

**MUHASİB-İ MESUL IN THE OTTOMAN EMPIRE
FINANCE AND HIS CONNECTION WITH THE
COURT OF ACCOUNTS**

Abstract: A new era has begun in the Ottoman Empire with the Tanzimat. While the financial administration of the state and the

* Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tarih Anabilim Dalı, Yakınçağ Tarihi Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, , kubra.erdil77@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1612-6770

** Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi, Edebiyat Fakültesi, Tarih Bölümü, salihkis@yahoo.com, ORCID: 0000-0002-1177-3506

tasks assumed by this administration were being reconsidered, various institutions were established during this period. Upon the failure of these institutions to achieve the desired success, today's Court of Accounts was established in 1862 under the name of Divan-ı Ali-i Muhasebe. The Court of Accounts, which started its working life in 1879 and has various duties, has been given the authority to audit those who are employed to use state property through the documents that serve to prove the goods they use. While fulfilling this duty of the Court, its main interlocutor has been the muhasib-i mesul. The existence of the muhasib-i mesul, who appeared as an account officer in parallel with the establishment of the Court in Ottoman finance, was of great importance as it allowed the Court to carry out its financial supervision in a much more systematic way thanks to its accounts and provided information about the financial transactions of the institutions of the period. The aim of the study; who is muhasib-i mesul, what is his connection with Court of Accounts? Based on the questions, to ensure that the officer is introduced in the general framework in the light of the decisions of the general court of accounts and archive documents and to reveal his relationship with the Court.

Key Words: Muhasib-i Mesul, Court of Accounts, Personal and Time Account, Ottoman Empire, Auditing

Extended Abstract: Throughout history, states have made some changes in their institutions from time to time, from their military organizations to their financial organizations. Thanks to these changes, the life of institutions and the state has been extended. In the Ottoman Empire, these changes were discussed in the Tanzimat era, although they were even earlier. Starting from the military structure, the state, which showed an increasingly centralist attitude in the financial structure, established various new financial institutions in this period.

A new era was opened with the Tanzimat in the finances of the Ottoman State. In this period, the state established commissions and assemblies in order to find solutions to the financial problems of the country and to ensure financial control. However, all these established institutions could not meet the expectations. Thereupon, Divan-ı Muhasebat, which is today's Court of Accounts, was established under the name of Divan-ı Ali-i Muhasebe in 1862. As a result of two regulations and a decree, Court of Accounts started its working life in 1879 and the duties and authorities given to the institution were confirmed. This institution, which has various duties, also had the right to inspect the persons authorized to spend and receive the state's property. This right, for which it was authorized, made the Court directly deal with the officer called muhasib-i mesul. In this

study, who is the muhasib-i mesul, an official in the Ottoman State's finances? And what is its connection with Court of Accounts? Based on his questions, the information about the muhasib-i mesul was reached in the light of the decisions of the general Court of Accounts and archive documents, and the officer was introduced in the general framework and what kind of relationship the officer had with the Court was revealed.

In the Ottoman State finance, muhasib-i mesul emerged in parallel with the establishment of Court of Accounts. As a matter of fact, the emergence of muhasib-i mesul as a civil service and muhasib-i mesul as a civil servant took place in 1879 in name and in 1882 in de facto. Such a civil service in finance was created because the Court of Accounts needed to take regular accounts from the offices and to have a direct interlocutor who would take all responsibility arising from financial transactions. While appointing this official, the Court did not assign any officer working in finance alone. An authorized person, who has cooperated with the departments in this regard and agreed upon, has been appointed to take the responsibility. In these dates, while the Court of Accounts served as a court of accounts, the muhasib-i mesul started to work as an account officer attached to the Court.

While the muhasib-i mesul are responsible for all financial transactions of the office in which they work, they are also assigned to give timely accounts to the Court. For this reason, the aforementioned officer was named muhasib-i mesul because he was responsible for accounting work. The appointment, civil service processes, and responsibilities of the responsible taxpayers as an official in Ottoman finance, and in which cases what kind of sanctions will be applied in the following years have been finalized with the correspondence and negotiations between the Court of Accounts and the superior institutions of the state. In this direction, it has been decided how and in which situations an officer appointed as a responsible accountant will resign from his civil service and what is expected from him in this process. Again, at the point of the duty of accountability, which is one of their most basic duties, they are obliged to send documents and to be bound by bail. It was decided that these two types of penalties, coercive punishment and fine, which were applied to the muhasib-i mesul and whose details were finalized, would be applied to the muhasib-i mesul due to the importance of their responsibility as an official working in the Ottoman finance.

While various duties were assigned to these civil servants who served directly to the Court of Accounts, some decisions were taken for them to fulfill their duties properly. In line with the information obtained, the muhasib-i mesul will take care of all kinds of financial affairs of the office

they are affiliated with and will give personal and time accounts to the Court every year, arrange the account books duly, maintain the budget, and have the authority to suspend and send pensions. At the same time, they have been authorized to warn the spending chiefs. The basis of the relationship between muhasib-i mesul and the Court was the personal and time accounts he sent. As a matter of fact, because the Court examined these accounts, it had the opportunity to directly contact the muhasib-i mesul. In addition to these, thanks to the accounts mentioned, he was able to control the financial transactions of the ministries.

As a result, muhasib-i mesul, who emerged as an accountant in the Ottoman State's finances, served both the Court of Accounts, which was established by the Ottoman State in 1862 and allowed the Court to carry out its financial audit in a much more systematic way. In addition, since 1296/1880-1881, when they started to give accounts, they have ensured that they are informed about all financial transactions, including the income and expenses of the ministry to which they are affiliated. For this reason, muhasib-i mesul were of great importance for the Ottoman State's finances as well as for the Court of Accounts, and they were mentioned by name.

Giriş

Bir devletin muhasebesinin uygun bir sistemle yürütülmesinin çok büyük bir önemi vardır. Devletin milli kuruluşlarının kalbi, o devletin maliyesidir. Dolayısıyla devletin genel durumu hakkında bilgi sahibi olmak için bakılacak en temel kurum mali idaresi olacaktır.¹ Devletin ve maliyesinin devamlılığı ise ancak yapılacak düzenli denetlemeler ile sağlanabilir. Osmanlı Devleti maliyesinde ise Tanzimat ile birlikte yeni bir dönem başlamış; kurumların geçirdiği değişim ve dönüşümle mali yapı yeniden şekillenirken Divan-ı Muhasebat'ın kuruluşuyla birlikte mali denetim çok daha sistemli bir hale gelmiştir.

Osmanlı Devleti maliyesindeki yenileşme gayretleri II. Mahmut'un son dönemlerine kadar uzanmakla birlikte² Asakir-i Mansure'nin 1826'da kurulmasını takip eden süreçte devlet, mali kurumlarında da giderek merkeziyetçi bir yapıya bürünmüştür.³ Maliyede merkeziyetçiliğin

¹ A. Du Velay, *Türkiye Maliye Tarihi*, der. Maliye Tetkik Kurulu, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara 1978, s.1.

² Abdüllatif Şener, "Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.VII/ S.2, 1990, s.49.

³ Yavuz Cezar, *Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi (XVIII. yy dan Tanzimat'a Mali Tarih)*, Alan Yayıncılık, İstanbul 1986, s.235.

amaçlandığı bu dönemden itibaren ise ya var olan kurumlar revize edilmiş ya da mali ihtiyaçları karşılaması için Maliye Nezareti bünyesinde çeşitli meclis ve komisyonlar teşkil edilmiştir. Ancak Osmanlı Devleti'nin tüm çabalarına rağmen mali alanda oluşturulan meclis ve komisyonlar ne mali çözümler üretebilmiş ne de denetim konusundaki beklentiyi karşılayabilmiştir. Ülkenin içinde bulunduğu mali problemleri ortadan kaldırmak için ise var olan mali kurumların yeniden yapılandırılmasıyla bir sonuca varılamayacağını anlaşılmaya başlanmıştır. Üzerine nihayet Padişah Abdülaziz zamanında devletin mali işleriyle tek elden ilgilenecek yeni bir kurumun oluşumu için harekete geçilmiştir. Böylece Tanzimat Dönemi mali kurumlarından farklı olarak, denetim ve yargı noktasında özerk bir yapıda⁴ günümüz Sayıştay'ı olan Divan-ı Muhasebat kurulmuştur.

Divan-ı Muhasebat, 29 Mayıs 1862 tarihinde *Mahkeme-i Kübra-yı Tetkik* unvanıyla Divan-ı Ali-i Muhasebe adı altında teşkil edilmiştir.⁵ Bu tarihte, Meclis-i Muhasebe'nin hala varlık göstermesine karşılık, yeni kurulan bu kurum bir nizamnameden dahi yoksun bulunmaktadır. Haliyle devlet nazarında kuruma bir masraf kapısı olarak bakılmış ve bu durum 25 Şubat 1863'te kurumun ilgasına neden olmuştur.⁶ Ancak Osmanlı maliyesinin denetime duyduğu büyük ihtiyaç kurumun, nizamnameleri ve karamamesi üzerinde hem yeniden canlandırılmasını sağlamış hem de görev ve yetkileri kesinleştirilmiştir. Divan-ı Muhasebat adı ile 6 Temmuz 1863 tarihinde yeniden oluşturulan kurumun ilk nizamnamesi 24 Kasım 1863 tarihinde yayımlanmıştır.⁷ Aksayan yönlerinin baş göstermesi üzerine ise 29 Nisan 1865 tarihinde Divan'ın ikinci nizamnamesi yürürlüğe girmiştir. Bu nizamname ile birlikte Divan, Maliye ve Muhakeme olarak iki daireye ayrılmıştır.⁸

İşleyiş yönünden bazı engellere takılan Divan'ı yeniden canlandırmak adına atılan en önemli adım ise 23 Aralık 1876 tarihli Kanun-ı Esasi'de kuruma yer verilmesi olmuştur. Bu sayede Divan, ilk kez anayasal bir kuruluş niteliği elde etmiştir. Anayasada Divan için bir kanun

⁴ H. Ömer Köse, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, 2. Basım, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 2007, s.209.

⁵ Ahmet Akgündüz, *Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat)*, OSAV, İstanbul 2012, s.62-63.

⁶ Salih Kış, *Divan-ı Muhasebat Osmanlı Devleti'nde Mali Denetim (1862-1908)*, TTK Yayınları, Ankara 2016, s.36-37.

⁷ Kış, *a.g.e.*, s.42,44.

⁸ Erdoğan Öner, *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Genişletilmiş 2. Baskı, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Ankara 2005, s.261; Kış, *a.g.e.*, s.50.

hazırlanmasının kararlaştırılması üzerine Fransa Sayıştay Kanunu'nun bir tercümesi şeklinde hazırlanan tasarı, 1879 yılında *Divan-ı Muhasebat'ın Suret-i Teşkil ve Vezâifine Dair Kararname* adı ile yürürlüğe girmiştir.⁹ Yürürlüğe giren kararnamesi ile Divan'ın Osmanlı maliyesindeki görev ve yetkileri kesin olarak belirlenmiştir. Çeşitli yetki ve görevleri bulunan bu kuruma verilen esas vazifelerden biri de devlet malını kullanmaya memur olanları, kullandıkları malları ispata yarayan belgeler üzerinden denetleme yetkisinin tayin edilmesi iken¹⁰ bu vazifesini yerine getirirken Divan'ın muhatabı ise muhasib-i mesul olarak adlandırılan memur olmuştur.

Çalışmada Osmanlı maliyesinde görevli bir memur olan muhasib-i mesul kimdir ve Divan-ı Muhasebat ile bağlantısı nedir? Sorularından yola çıkılarak memurun, Divan-ı Muhasebat heyet-i umumiye kararları ve arşiv belgeleri ışığında genel çerçevede tanıtılması ve Divan ile ne tür bir ilişkisi olduğunun ortaya konulması amaçlanmaktadır. İlgili amaç doğrultusunda çalışma, Tanzimat Dönemi ıslahat çabalarının bir ürünü olan ve mali denetimi yürütmek için oluşturulan Divan-ı Muhasebat'ın kuruluş sürecinin yer aldığı giriş bölümü ile başlamaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde muhasib-i mesulün kim olduğu ve Osmanlı maliyesinde nasıl ortaya çıktığından bahsedilerek bu memurun, memuriyet süreci, bu süreçteki yükümlülükleri ve memura uygulanan cezai yaptırımlar ele alınmaktadır. İkinci bölümde ise muhasib-i mesulün Divan-ı Muhasebat ile doğrudan bağlantıda olduğu konular açıklanmakta; muhasibin görevleri, hesapları ve bu hesapların denetim süreci detaylandırılarak çalışma sonuç bölümü ile son bulmaktadır.

Osmanlı Maliyesinde Muhasib-i Mesul

Arapça h-s-p kökünden türeyip muhasebeci ve sayman anlamlarına gelen *muhasip* kelimesi, muhasib-i mesul tamlaması şekilde bir görevliyi ifade eder biçimde kullanılmaktadır. Sözlüğe baktığımızda *muhasib-i mesul*; gelirleri tahsil eden, para ve malları koruyan, harcamaları hak sahiplerine teslim eden ve her çeşit mali işlemi yapıp bununla ilgili Divan-ı Muhasebat'a zaman hesabı veren muhasebeci şeklinde açıklanmaktadır.¹¹ Osmanlı maliyesinde muhasib-i mesulle ilgili bilgilerin ortaya çıkışı ise Divan-ı Muhasebat'ın kuruluşuna paralellik göstermektedir.

⁹ H. Hüseyin Gürhan, "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", *Sayıştay Dergisi*, S.25, Nisan-Haziran 1997, s.40.

¹⁰ Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA), *Divan-ı Muhasebat Zabıt Ceridesi (DMZC)*, 4 Numaralı Defter, Karar No.462, 2 Aralık 1884, s.58. Bundan sonraki dipnotlarda bu kısaltmalar kullanılacaktır.

¹¹ Mehmet Zeki Pakalın, *Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*, C.II, MEB Yayınları, İstanbul 1993, s.569.

Muhasib-i mesulle ilgili ilk bilgiler Divan-ı Muhasebat'ın 1879 tarihli kararnameinde geçmiştir. Ancak burada memurun adı zikredilmemiş, memura üstü kapalı bir şekilde atıf yapılmıştır. Memurun tanımı dikkate alındığında, kararnamenin birinci maddesinde¹² bahsi geçen kişinin muhasib-i mesul olduğu anlaşılmaktadır. Memurun isminin de yer aldığı ilk açık ifadeye ise 1 Temmuz 1882 tarihinde kayıt altına alınan 258 numaralı genel kurul kararında rastlanılmış, burada muhasib-i mesulden, memur-ı mesul olarak bahsedilmiştir.¹³

Memurdan bahsedilirken kullanılan tek kavram memur-ı mesul olmamakla birlikte Divan kayıtlarında ve diğer kaynaklarda muhasib-i mesul; muhasip¹⁴, muhasebeci¹⁵, memurin-i hesabiye, memurin-i maliye ve mal memuru gibi isimlerle de anılmaktadır. Divan'ın bir kararında muhasiplerin hesap memuru sıfatından başka bir sıfat ve şana sahip olmadıkları ifade edilirken¹⁶ başka bir kararda ise Divan'ın bir hesap mahkemesi olduğu ve büyük küçük her daire için bir muhasib-i mesulün gerekliliği vurgulanmıştır.¹⁷

Muhasib-i Mesulün Tayin ve Memuriyet Süreci

Divan-ı Muhasebat, devlet malını kabz ve sarf edenleri tetkik etme yetkisi doğrultusunda her bir dairenin hesap işlemleriyle doğrudan ilgilenmek üzere bir kişiyi muhasib-i mesul olarak tanımak istemiştir.¹⁸ Bu isteğinin gerçekleştirilmesi için dairelere tezkireler göndermiş ve muhasib-i mesullerin belirlenerek tarafına bildirilmesini talep etmiştir. Divan ile daireler arasındaki haberleşme devam ederken tayin edilecek bir muhasib-i mesulde ne tür özellikler arandığı, ifa etmesi beklenen görevlerinin ne olduğu, hangi memuriyetten kişilerin tayin edilebileceği gibi sorular da yanıt bulmuştur.

Buna göre, bir kişinin *kâbız-ı mal* olması yani harcama yetkisinin bulunması o kişinin muhasib-i mesul olarak tanınmasının ön şartını sağlarken¹⁹, tayin edilen bu memur bağlı bulunduğu dairenin mali işlemlerinden bizzat ve müstakilen sorumlu tutulmuştur. Bu nedenle işinin

¹² Buradaki “emval-i devletin kabz ve sarfına memur olanlar” ifadesi muhasib-i mesule yapılan bir atıftır.

¹³ BOA, *DMZC*, 3 Numaralı Defter, Karar No.258, 1 Temmuz 1882, s.42.

¹⁴ BOA, *DMZC*, 3 Numaralı Defter, Karar No.262, 10 Temmuz 1882, s.46.

¹⁵ BOA, *DMZC*, 10 Numaralı Defter, Karar No.1123, 20 Şubat 1893, s.64.

¹⁶ BOA, *DMZC*, 8 Numaralı Defter, Karar No.921, 8 Kasım 1890, s.67.

¹⁷ BOA, *DMZC*, 4 Numaralı Defter, Karar No.421, 20 Mayıs 1884, s.2.

¹⁸ BOA, *ŞD*, No.2489/8, 17 Mart 1885, lef 1.

¹⁹ BOA, *DMZC*, 8 Numaralı Defter, Karar No.945, 20 Şubat 1891, s.102.

ehli kişilerin tayin edilmesine özellikle dikkat edilmiştir. Tayini gerçekleştirmek istemeyen dairelerin itirazları ise Divan'ca gerekçe gösterilmek suretiyle reddedilmiştir.²⁰ Dairelerse kendilerine gelen tezkirelere cevaben, muhasib-i mesul olarak tanınmasını istedikleri kişileri gönderdikleri tezkireler vasıtasıyla Divan'a bildirmişlerdir.

Muhasib-i mesul olarak heyete bildirilen kişilerin memuriyetlerinin çeşitlilik gösterdiği anlaşılmaktadır. Örneğin bu kişiler daire müdürü olabilirken²¹, dairenin muhasebecisi de muhasib-i mesul olarak görevlendirilebilmektedir.²² Ek olarak muhasebe kâtipleri²³, belediye kâtipleri²⁴ ve sandık eminleri de²⁵ Divan'ın muhasib-i mesul olarak tanıdığı kişiler arasında yer almıştır. Tayinleri aylık beş bin kuruş maaşla yapılırken²⁶ kişilerin mevcut durumları göz önüne alınarak başka memuriyette bulunanların maaşlarında düzenlemeye gidilmiştir.²⁷

Divan, daire muhasib-i mesullerinin tayinlerinin ardından burada geçerli olan usulü takip ederek Hazine-i Celile-i Maliye'den de kendisine karşı bizzat sorumlu olacak bir muhasibin belirlenmesini istemiştir. Sürecin uzamasıyla birlikte konuyu Sadaret'e taşımak zorunda kalan Divan nihayetinde, Hazine-i Celile için Varidat ve Masarifat İdare-i Umumiye müdürleri ile bir müddet süre için de Muhasebat-ı Atika muhasebecisini muhasib-i mesul olarak tanımıştır.²⁸ Tayinleri gerçekleştirilip memuriyetleri onaylanan muhasib-i mesuller, *infisal*, *irtihal* veya *tahvil-i memuriyet* olmadığı sürece bu görevlerine devam etmişlerdir.

İnfisal kelimesi, bir memurun memuriyetten ayrıldığı veya azledildiği durumlarda kullanılan bir kavram iken *irtihal* kelimesi ise kişinin ölüm sebebi ile memuriyetinden ayrıldığını ifade etmek için kullanılmaktadır.²⁹ Bu iki sebebe ek olarak memur, tahvil yani tayin veya memuriyet değişikliği sonucu başka bir göreve nakledilmesi nedenleriyle de

²⁰ BOA, DMZC, 6 Numaralı Defter, Karar No.617, 19 Temmuz 1886, s.25.

²¹ BOA, DMZC, 6 Numaralı Defter, Karar No.697, 31 Mart 1888, s.131; BOA, DMZC, 7 Numaralı Defter, Karar No.808, 23 Eylül 1889, s.112.

²² BOA, DMZC, 11 Numaralı Defter, Karar No.1184, 14 Ekim 1893, s.55.

²³ BOA, DMZC, 9 Numaralı Defter, Karar No.1052, 4 Haziran 1892, s.66.

²⁴ BOA, DMZC, 13 Numaralı Defter, Karar No.1451, 7 Mayıs 1898, s.2.

²⁵ BOA, DMZC, 13 Numaralı Defter, Karar No.1486, 5 Ağustos 1899, s.115.

²⁶ BOA, DMZC, 7 Numaralı Defter, Karar No.787, 29 Ağustos 1889, s.83.

²⁷ BOA, DMZC, 12 Numaralı Defter, Karar No.1373, 16 Şubat 1897, s.128.

²⁸ BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.553, 22 Kasım 1885, s.166.

²⁹ Şemseddin Sami, *Kâmûs-ı Türki*, haz. Raşit Gündoğdu- Niyazi Adıgüzel- Ebul Faruk Önal, İdeal Kültür Yayıncılık, İstanbul 2011, s.76,146.

görevinden ayrılmak durumunda kalabilmektedir. Asıl vazifesi Divan'a hesap vermek olan muhasib-i mesul, bu nedenlerin herhangi birisinden dolayı memuriyetinden ayrıldığı takdirde nasıl bir yol izlenmesi gerektiği kararlaştırılmıştır.

Alınan karara göre infisali gerçekleşen memur, memuriyetinin bitiminin ardından sene başlangıcından memuriyetinin son gününe kadar ki hesaplarını bizzat düzenleyerek Divan'a göndermek zorundadır. Tahvil-i memuriyet eden memur ise hesap defterini düzenleyip bitirmeden yeni memuriyet yerine gönderilmemektedir. Fakat defterin bitiminden sonra hesap tetkiki sırasından yerine bir vekil tayin edebilmektedir.³⁰ İnfisal veya tahvil-i memuriyet eden bu kişilere, hesaplarını düzenleyerek Divan'a ulaştırmaları için ise iki aylık süre tanınmıştır.³¹ Görüldüğü üzere, bu memurların hesaplarını bizzat düzenlemeleri gerekmektedir. Ancak devletin verdiği emir doğrultusunda görevlerinden ayrıldıkları takdirde hesaplarını, tayin edecekleri bir vekil vasıtasıyla gördürebilmelerine olanak tanınmıştır.³² Son olarak vefat edenlerin, memuriyet başlangıçlarından vefat sürelerine kadar ki hesaplarının, ikinci derecedeki hesap memurunca düzenlenmesine karar verilmiştir. Bu düzenleme için üç aylık bir süre tayin edilmiştir.³³ Memurlar açısından alınan bu kararlar ise resmî bir yazı gönderilmek suretiyle tüm dairelere duyurulmuştur.³⁴

Mesele ile ilgili ele alınan bir diğer konu da infisal veya tahvil-i memuriyet eden kişilerin halef-selef usulüne göre hesabını devir ve teslim etme zorunluluğudur. Ancak bu ve önceki kararlar dikkate alındığında dairelerin belirlenen kaidelere uymaması üzerine Divan, birtakım cezai yaptırımlara gitmek zorunda kalmıştır.³⁵ Buna göre infisal sebebi ile hesap gecikirse infisal eden memur açıkta ise hesabını tamamlamadan başka bir memuriyet için görevlendirilmeyecektir. Memur görevinden memuriyet değişikliği ile ayrıldıysa ve üç ay sonuna kadar hesabını tamamlamazsa yeni

³⁰ BOA, *DMZC*, 4 Numaralı Defter, Karar No.460, 25 Kasım 1884, s.55; BOA, *DMZC*, 6 Numaralı Defter, Karar No.609, 25 Mayıs 1886, s.17.

³¹ BOA, *DMZC*, 4 Numaralı Defter, Karar No.464, 6 Aralık 1884, s.61.

³² BOA, *DMZC*, 7 Numaralı Defter, Karar No.764, 16 Şubat 1889, s.45.

³³ BOA, *BEO*, No.3832/287365, 23 Kasım 1910, lef 2.

³⁴ Dairelere gönderilen bu resmî yazının tarihi 2 Haziran 1886'dır. Bkz. BOA, *ŞD*, No.2543/24, 20 Kasım 1886, lef 4.

³⁵ BOA, *ŞD*, No.2543/24, 20 Kasım 1886, lef 4; BOA, *ŞD*, No.621/11, 22 Ağustos 1887, lef 4.

memuriyetinden azledilecektir. İrtihal eden memurun hesabı ise belirlenen üç ay içinde halefi tarafından düzenlenmezse bu kez halefe ceza uygulanacaktır. Gecikmeye bakılarak halefin bir özensizliğine rastlanılırsa halefin, bir ay sonunda yarım ve iki ay sonunda da tam maaşı kesilirken üç ayın sonunda azli gerçekleştirilecektir. Bu karar, acil bir zorunlulukla memuriyetinden ayrılan memurlar için de geçerli olmuş ve onların haleflerine de belirlenen bu üç derecelik cezanın tatbik edilmesine karar verilmiştir.³⁶

Yükümlülükleri

Bir muhasib-i mesulün görevi süresince iki ayrı yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülüklerin birincisi *ispata dayalı delil cinsinden evrak* anlamına gelen *evrak-ı müsbitenin* ibrazı³⁷dir. Evrak-ı müsbiteler, hesapların hem gelir hem de gider kısımlarının içerdiği tüm işlemlerin neden yapıldığıyla işlemlerin şeklinin ve niteliğinin açıklanmasına yaramaktadır.³⁸ Divan'a hesap vermekle ve bu hesabı evrak-ı müsbite ile ispat etmek zorunda olan muhasiplere karşılık³⁹, devlet malını alan ve harcayan memurların hesaplarının tetkiki ise Divan tarafından yine evrak-ı müsbite üzerine yürütülmektedir.⁴⁰

Osmanlı Devleti'nin mali denetimini yapan Divan için, bir harcamanın yapılma nedenini gösteren ve bunu kanıtlamaya yarayan evrak-ı müsbiteler, hesap kontrolü açısından en elzem unsurlardan birisidir. Bu evraklar Divan açısından olduğu kadar muhasib-i mesul açısından da büyük bir önem arz etmektedir. Çünkü evrak-ı müsbite, bir hesabın kabul edilmesinde ya da reddedilmesinde birinci derecede rol oynamaktadır. Yine bu evraklar, hesap ile ilgili bir karar verilse bile verilen bu kararı bozdurabileceği gibi hesap konusundaki tüm şüpheleri ortadan kaldırmaya gücüne haizdir. Daire-i Askeriye'nin 1302/1886-1887 yılı hesabının ispatı için Divan'a elli bin küsur adet evrak-ı müsbite sunulmuş⁴¹

³⁶ BOA, ŞD, No.2543/24, 26 Ocak 1889, lef 7; BOA, ŞD, No.2543/24, 23 Mart 1889, lef 9.

³⁷ Evrak-ı müsbiteleri muhasiplerin yanı sıra, tayin ettikleri vekiller ile bağlı buldukları dairenin memurları da ibraz edebilmektedir. Bkz. BOA, DMZC, 14 Numaralı Defter, Karar No.1539, 21 Ağustos 1902, s.92.

³⁸ BOA, DMZC, 7 Numaralı Defter, Karar No.848, 5 Şubat 1890, s.168.

³⁹ BOA, DMZC, 10 Numaralı Defter, Karar No.1114, 5 Ocak 1893, s.51.

⁴⁰ BOA, ŞD, No. 2489/8, 17 Mart 1885.

⁴¹ BOA, Y.MTV., No.71/19, 16 Kasım 1892, Lef 2, Varak 2.

olması da bu evrakların ne denli önemli olduğunu bir kere daha gözler önüne sermektedir.

Muhasip tarafından Divan'a sunulan her belge evrak-ı müsbite olarak kabul edilmemektedir. Kabul için aranılan temel şartlardan birisi evrakın, memurun kanunen beraatini ve hesabın nizamı dairesinde doğruluğunu sağlayacak düzeyde olmasıdır.⁴² Aranılan bir diğer şart ise evrakta belirtilen miktarın sarf ve itasının *amir-i ita*⁴³ tarafından tasdikli olması⁴⁴ ve *ahizinin* (sahibinin) teslim aldığına dair de bir imza ve mühür içermesidir.⁴⁵

Aranılan şartlar doğrultusunda, merkez daire muhasib-i mesullerinden evrak-ı müsbitenin talep edildiği tarih 1884 yılıdır.⁴⁶ Ancak 1884'den önceki hesapların tetkikinde gerekli olan evrak-ı müsbiteler için bazı kararlar alınmıştır. Bahsi geçen bu yıllarda hesapların özellikle gelir kısmı evraklarında tespit edilen sıkıntı sonucu Divan, gidere ait incelemenden de bir sonuca ulaşamadığı takdirde gerekli olan evrakların daireden yeniden talebi noktasında karara varmıştır. Ancak evraklar yine ulaştırılmazsa bu kez hesabın yalnızca elde bulunan evraklarıyla ilgili kısmının incelenmesine ve incelenen kısma ait bir hüküm verilerek hesapların elden çıkarılmasına karar vermiştir.⁴⁷ Ayrıca bu tarihten önce evrak-ı müsbite olarak istenilen belgelerin düzenlenmesinde her dairenin özel işlemleri dikkate alınmaktadır.⁴⁸

Divan, ibrazını istediği evrakları *varidat* (gelir) ve *sarfıyat* (gider) yönüyle düşünmüş ve sarfıyatı kanıtlayan evrak-ı müsbitenin ibraz edilmemesi durumunda hesabın doğrudan reddedilerek muhasibin zimmetine hükmolunmasını kararlaştırmıştır. Evrakların, dairelerin özel işlemlerine göre düzenlenmesi kararı ise 1884 yılı sonrası için de geçerliliğini korumuştur. Ancak evrakların çeşit ve miktarı konusunda mümeyyizlerin görüşlerine başvurulmuştur. Zamanla hesapların mahiyetinin değişmesi üzerine ise varidat ve sarfıyata ek olarak *maaşat*, *masarifât*, *muhassasat* ve *tahakkukat* evrakları da talep edilen evraklar arasında yer almaya

⁴² BOA, DMZC, 3 Numaralı Defter, Karar No.289, 25 Kasım 1882, s.83

⁴³ İta amiri olarak da bilinen bu memur, resmî bir harcamanın “verile” emrini verme yetkisine sahiptir. Merkez dairelerde bu görevi nezaret makamı ya da başkan yerine getirmektedir.

⁴⁴ BOA, DMZC, 3 Numaralı Defter, Karar No.277, 19 Eylül 1882, s.67.

⁴⁵ BOA, DMZC, 8 Numaralı Defter, Karar No.934, 8 Ocak 1891, s.86.

⁴⁶ BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.423, 27 Mayıs 1884, s.4.

⁴⁷ BOA, DMZC, 6 Numaralı Defter, Karar No.693, 14 Ocak 1888, s.126.

⁴⁸ BOA, DMZC, 7 Numaralı Defter, Karar No.760, 6 Şubat 1889, s.39.

başlamıştır. Bu evrakların; muhasiplerce onaylı, nezaretlerce ise *mucibince* işaretli olması⁴⁹ ve *tediyat* (ödemeler) evraklarında da ahizin mührü ile amir-i itanın *verile* işaretinin bulunması oy çokluğu ile kabul edilmiştir.⁵⁰

Muhasib-i mesullerin evrak-ı müsbite ibrazından sonra yükümlü tutuldukları ikinci konu kefalete rabt/bağlanmadır. Devlet malını harcama yetkisi bulunan tüm memurlar için *Kefalet Nizamnamesi*'nde belirtilen usul aynı şekilde muhasib-i mesuller için de geçerli olmuştur. Bu usulün muhasib-i mesullere de tatbik edilmesinin temel nedeni ise Divan'a bir hesap sunmaları ve bu hesabın zimmetle sonuçlanabilmesi durumundan ileri gelmektedir. Dolayısıyla böyle bir durum ile karşılaşılırsa borcun muhasipten tayin edilemediği durumlarda kefiline başvurulmak suretiyle borç tahsil edilebilecektir.⁵¹

Osmanlı Devleti'nin kefil konusunda yaptığı düzenlemeleri dikkate alan Divan, muhasib-i mesullerden kefalete bağlanmalarını istemiş ve onları bu meseleyle yükümlü tutmuştur. Divan'ın 502 numaralı heyet-i umumiye kararında ise bu yükümlülük; devlet malını kabz ve sarf edip zat ve zaman hesabı veren memurun hangi sınıf memuriyette bulunursa bulunsun kefalete bağlanması gerektiği şeklinde beyan edilmiştir.⁵² Bir başka kararda ise kefil göstermesi gereken bu memurun, her dairede Divan'ın muhasib-i mesul olarak tanıdığı kişi olduğu yeniden dile getirilmiştir.⁵³ İlâveten muhasib-i mesullerle birlikte onların tayin ettikleri vekillerin de kefalete bağlanması kararlaştırılmıştır.⁵⁴

Muhasib-i mesul tayinlerinin gerçekleştirilmesinde olduğu gibi kefalete bağlanmaları hakkında da Divan, dairelere tezkireler göndermiştir. Tezkire yoluyla kefalete bağlanma konusunda dairelerden açıklama istenilmiş ve gelen tezkireler incelendiğinde muhasib-i mesullerin kefalete bağlanmalarının nizamden uygunluğu anlaşılmıştır. Ancak Nafia Nezaretî bu uygulamanın dışında tutulmuştur. Son olarak ise dairelerden gelen tüm cevaplar kefalet

⁴⁹ BOA, DMZC, 15 Numaralı Defter, Karar No.1632, 7 Ocak 1907, s.126-127.

⁵⁰ BOA, DMZC, 15 Numaralı Defter, Karar No.1633, 9 Ocak 1907, s.127.

⁵¹ *Düstür*, "Divan-ı Muhasebat'ın Suret-i Teşkil ve Vezâifine Dair Karamame", C.IV. İstanbul 1299, s.608.

⁵² BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.502, 13 Nisan 1885, s.112.

⁵³ BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.563, 28 Ocak 1886, s.175.

⁵⁴ BOA, DMZC, 8 Numaralı Defter, Karar No.969, 23 Ağustos 1891, s.137-138.

işlemlerini yürütücü konumda olan Hazine-i Celile Masarifat İdare-i Umumiyesi'ne de bildirilmiştir.⁵⁵

Tatbik Edilen Cezalar

Bir muhasib-i mesule memuriyeti esnasında iki tip ceza tatbik edilmektedir. Bu cezaların ilki, doğrudan memuriyetlerini ilgilendirmekte ve kaynaklarda *muamele-i zecriye* olarak geçmektedir.⁵⁶ Para cezası olması nedeniyle mali bir yaptırım olarak niteleyebileceğimiz ikinci ceza türü de *ceza-yı nakdi* şeklinde adlandırılmaktadır. Muhasib-i mesul ve ceza ifadesinin yan yana kullanıldığı ilk yer ise Divan kararnameşi olmuştur. Memurların cezalandırılma meselesine karamamenin yirmi ikinci maddesinde *icra-yı mücazat* ifadesiyle yer verilmiştir. Ancak bu cezanın detayları burada belirtilmemiş, detaylar heyet-i umumiye kararlarıyla ve üst mercilerle yapılan görüşmeler ile netliğe kavuşmuştur.

Divan'ın muhasib-i mesullerden hesap (zat ve zaman)⁵⁷ istemeye başladığı tarih 1296/1880-1881 yılı itibariyledir. İşte cezanın gündeme gelmesi ise bu hesapların zamanında gönderilmemesinden ileri gelmektedir. 1887 yılına girilip bu yıldan da üç ay geride kalmış ancak hesap göndermesi gereken yirmi yedi dairenin ancak sekizi hesaplarını ulaştırmıştır. Bu nedenle kararnamede ne tür bir cezanın uygulanacağı açıklanmadığından konu müddei-i umumiye (savcıya) taşınmıştır.⁵⁸ Divan, bir tezkire ile Bâb-ı Âli'den ve Şûrâ-yı Devlet'ten görüş almak istemiş ancak gelen cevabi yazı, ceza konusunu netleştirememiştir. Çözüm, Şûrâ-yı Devlet'e ikinci bir tezkire yazılmakta bulunmuş ve hesaplarını vermeyen bu memurların uyarılması Bâb-ı Âli'ye arz edilmiştir.⁵⁹ Gelen tezkireye binaen Bâb-ı Âli, hesap vermeyen muhasib-i mesulleri ceza konusunda ihtar etmiştir.⁶⁰

Tatbik edilecek cezanın neticesi beklenilirken hem bu konudaki girişimlerin sürdürülmesiyle hem de dairelere tebligat gönderilmesiyle süreç devam etmiştir. Nihayetinde, yaklaşık beş yılın sonunda uygulanacak ceza netleşmiş ve derecelerini Şûrâ-yı Devlet'tin tayin ettiği cezanın, 19 Ocak 1892 tarihli padişah iradesinin akabinde, 26 Ocak 1892'de buyruldu-

⁵⁵ BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.508, 28 Nisan 1885, s.119.

⁵⁶ BOA, BEO, No.2035/152568, 30 Mart 1903, lef 1; BOA, DMZC, 15 Numaralı Defter, Karar No.1599, 12 Ocak 1905, s.57.

⁵⁷ İkinci bölümde ayrıntılı bilgi verildiğinden burada detaylandırılmayacaktır.

⁵⁸ BOA, DMZC, 6 Numaralı Defter, Karar No.676, 2 Temmuz 1887, s.102.

⁵⁹ BOA, DMZC, 6 Numaralı Defter, Karar No.677, 16 Temmuz 1887, s.103-104.

⁶⁰ BOA, ŞD, No.621/11, 22 Ağustos 1887, lef 4.

ı sami ile ilanı yapılmıştır.⁶¹ Buna göre; hesap vermek için belirlenen sürenin bitimiyle bir ayın sonunda hesabını vermeyen merkez daire memurlarının yarım ve iki ay sonunda tam maaşları kesilecek, üçüncü ayın sonunda ise memurlar azledileceklerdir. Eğer memurun infisali sebebi ile geciken bir hesap olursa memur açıkta ise hesabını ulaştırana kadar yeni memuriyete tayini yapılmayacaktır. İnfisal, memuriyet değişikliği ile meydana gelmişse memura üç ay süre tanınacak ve bu sürenin aşılması durumunda yeni memuriyetinden azledilecektir. İrtihal eden memurun hesabını düzenleyen halefin, yine hesabı geciktirmesi üzerine ona da bu üç derecelik ceza tatbik edilecektir. Alınan bu karar ise 1892 yılından sonraki hesaplar için yürürlükte olmuştur. Son olarak kararlaştırılan bu uygulama, Takvîm-i Vekâyi'de yayımlanmıştır.⁶² Böylece hem daireler hem de memurlar belirlenen cezanın derecesi hakkında bilgilendirilmişlerdir.

Hesabını zamanında göndermeyen muhasib-i mesullere uygulanacak üç derecelik cezanın belirlenmesinin ardından, muhasib-i mesullerin çoğu muamele-i zecriyeden kurtulmak için hesaplarını zamanında ulaştırmış, işte tam bu noktada yeni bir problem ortaya çıkmıştır. Şöyle ki, bu memurlar zamanı aşmamak adına hem evrak-ı müsbitelerini eksik göndermişler hem de *izahat-ı mukteziyeyi* (sorulan sorulara cevap verme) yerine getirmemişler ve hesabın neticelenmesini geciktirmişlerdir. Bu durum *na-kabil-i tetkik* (incelenmesi mümkün olmayan) hesaplar olarak isimlendirilirken Divan tarafından na-kabil-i tetkik hesap verenlerin de cezalandırılmasının gerektiği düşünülmüştür. Konu için yine Bâb-ı Âli ile iletişime geçilmiş,⁶³ Sadaret'ten gönderilip mümeyyizlere verilen 1 Nisan 1903 tarihli tezkire ve mümeyyizlerin 30 Nisan 1903 tarihli müzekkeresiyle uygulanacak ceza belirlenmiştir. Sadaret, gönderdiği tezkirede na-kabil-i tetkik hesap verenler için de vaktinde hesap vermeyenlerde olduğu şekilde üç derecelik cezanın tatbik edilmesinin uygun olduğunu ifade etmiştir. Şûrâ-yı Devlet tarafından da tasdik edilen bu karar üzerine⁶⁴ bir kere daha konu mümeyyizlerce ele alınmış ve nihayetinde 1903 senesinden itibaren üç derecelik cezanın bu kişilere de tatbik edilmesi karara bağlanmıştır.⁶⁵

⁶¹ BOA, ŞD, No.2724/52, 26 Ocak 1892, lef 1; BOA, BEO, No.3697/277242, 26 Ocak 1910, lef 2.

⁶² *Takvîm-i Vekâyi (Tertib-i Sani)*, No.189, 22 Cemâziyelâhir 1309 (23 Ocak 1892), s.1.

⁶³ BOA, BEO, No.2035/152568, 30 Mart 1903, lef 1.

⁶⁴ BOA, BEO, No.2035/152568, 29 Mart 1903, lef 2.

⁶⁵ BOA, DMZC, 14 Numaralı Defter, Karar No.1558, 30 Nisan 1903, s.147-148.

Muhasibe uygulanan ikinci ceza türünün bir para cezası olan ceza-yı nakdi olduğu daha önce ifade edilmiş idi. Bu cezanın temeli ise *Resm-i Damga Kanunu* 'na dayanmakla birlikte belirlenen kurallar çerçevesinde Osmanlı maliyesinde görevli olan muhasib-i mesulden de kanunun dışına çıkılması durumunda ceza-yı nakdi tahsil edilmiştir.⁶⁶

Divan-ı Muhasebat, ilgili kanunun yirmi altıncı maddesi uyarınca muhasiplerden alınacak cezayı detaylı bir şekilde belirlemiştir. Buna göre, pulsuz kağıt üzerine resmî bir makama yazılan tezkire, takrir veya arzuhali kabul eden yahut bunları havale ederek işleme koyan memurdan yarım Osmanlı altını alınacağı, belirlenen evrak türüne göre bu evraklara üçer kuruşluk pul yapıştırılmasının gerektiği fakat pulun eksik yapıştırılması durumunda da bu eksikliğin derecesine göre -örneğin yarım ölçülük eksik pul için yirmi beş kuruşluk ceza-yı nakdi - yine bir para cezası uygulanacağı beyan edilmiştir.⁶⁷ Muhasib-i mesullerden alınan ceza-yı nakdiyi tatbik eden kurum Maliye Nezareti olduğundan⁶⁸ belirlenen bu uygulama Maliye Nezareti'nin Varidat İdare-i Umumiyesi ifadesiyle vilayet ve dairelere iletilmiş ve bu suretle ilgili memurlar durumdan haberdar edilmiştir.⁶⁹

Ceza-yı nakdinin muhasib-i mesule tatbiki ise genellikle evrak-ı müsbite üzerindeki pul eksikliğinden kaynaklanmıştır. Böyle bir durumla karşılaşılması halinde uygulanacak cezanın miktarı hakkında Şûrâ-yı Devlet ile irtibata geçen Divan, kanunun yirmi beşinci maddesi gereğince evrak ve senedi başlangıçta kabul eden kişiden üç kat cezanın alınması gerektiği yanıtını almıştır.⁷⁰ Ceza-yı nakdi ile ilgili netleştirilen bir diğer mesele de yine eksik pullu senetle alakalı olmuş ve cezanın, pulun eksikliği tamamlandıktan sonra cezanın yalnızca eksik üzerinden mi yoksa tamamlandıktan sonra eksik pulu da içine alarak bu miktar üzerinden mi alınması hakkında olmuştur.⁷¹ Hem Şûrâ-yı Devlet hem de Bâb-ı Âli ile irtibata geçilmesi üzerine, bu meselede pulun eksikliğinin tamamlandıktan sonra cezanın yalnızca eksik üzerinden alınması yönündeki karar Divan tarafından da kabul edilmiştir.⁷²

⁶⁶ BOA, *DMZC*, 12 Numaralı Defter, Karar No.1450, 23 Nisan 1898, s.324-325.

⁶⁷ BOA, *DMZC*, 6 Numaralı Defter, Karar No.619, 30 Eylül 1886, s.29.

⁶⁸ BOA, *DMZC*, 7 Numaralı Defter, Karar No.821, 9 Kasım 1889, s.131.

⁶⁹ BOA, *DMZC*, 6 Numaralı Defter, Karar No.619, 30 Eylül 1886, s.29.

⁷⁰ BOA, *MV*, No.71/66, 3 Ekim 1892.

⁷¹ BOA, *DMZC*, 11 Numaralı Defter, Karar No.1209, 8 Mart 1894, s.97-98.

⁷² BOA, *DMZC*, 11 Numaralı Defter, Karar No.1311, 6 Şubat 1896, s.323-324.

Pul ceza-yı nakdisi hakkında cezanın zaman aşımına uğrayıp uğrayamayacağı da görüşülen konular arasında yer almıştır. Her ne kadar ceza-yı nakdi hükmü verilen kişinin vefat durumunda kişiye verilen hükmün düşmesi göz önünde bulundurulsa da bu cezanın zaman aşımı ne Şûrâ-yı Devlet ne Divan-ı Muhasebat ne de Maliye Nezareti tarafından tasdik edilmiştir.⁷³

Sonuç olarak, muhasib-i mesullere hem muamele-i zecriye hem de ceza-yı nakdi tatbik edilmiştir. Muamele-i zecriyenin en son aşaması azle uzanırken ceza-yı nakdinin sonucu ise kişinin para cezasını ödemediği takdirde hapis cezasına kadar gidebilmektedir.⁷⁴

Muhasib-i Mesulün Divan-ı Muhasebat ile İlişkisi

Mali denetim, bir düzenlilik denetimi olarak nitelendirilebilirken bu denetim sayesinde, maliyeyle alakalı işlerin yasalar çerçevesinde yapılıp yapılmadığı, sunulan bir mali raporun gerçeklik payı ve denetlenen kurumun belirlenen kurallara ve ölçütlere ne derece riayet ettiği tespit edilebilmektedir.⁷⁵ Osmanlı'da mali denetim işini fiili olarak 1879'da yürütmeye başlayan kurum olan Divan-ı Muhasebat ise⁷⁶ yaptığı denetimi, -isinin resmen kayıtlarda geçtiği tarih baz alındığında- 1882 yılı itibariyle kurumlara bağlı müstakil bir memur olan muhasib-i mesulün hesapları üzerinden yürütmüştür.

Muhasib-i mesulün sözlük tanımı yapılırken gelirleri tahsil ettiği, para ve malları koruduğu, harcamaları ilgili yerlere teslim ettiği ve her türlü mali işlemi yerine getirerek Divan'a bununla ilgili bir rapor sunduğundan bahsedilmiştir. İşte burada muhasib-i mesulün kelime tanımı yapılırken aynı zamanda memurun görev tanımı da yapılmakta ve bu görevlerin bir kısmı da muhasib-i mesulün Divan-ı Muhasebat'a karşı sorumluluklarını oluşturmaktadır.

Muhasib-i Mesulün Görev ve Yetkileri

Hesap memuru sıfatı da bulunan muhasib-i mesulün hem yerine getirmek zorunda olduğu en temel görevlerden olan hem de Divan'a karşı yapmak mükellef bulunduğu başlıca görevi hesap verme anlamına da gelen *ita-yı hesaptır*. Muhasib-i mesullerin düzenledikleri bu hesap, *zat ve zaman*

⁷³ BOA, ŞD, No.350/14; 9 Aralık 1893; BOA, DMZC, 15 Numaralı Defter, Karar No.1586, 29 Haziran 1904, s.28.

⁷⁴ BOA, DH.MKT, No.112/22, 8 Ağustos 1893.

⁷⁵ Köse, a.g.e., s.66.

⁷⁶ Kış, a.g.e., s.295.

hesabı olarak adlandırılmaktadır. Bahsi geçen bu hesap, harcama yetkisi bulunan memurun (zat), memuriyet süresindeki (zaman) hesaplarını içerdiğinden bu isimle ifade edilmektedir.⁷⁷

Divan-ı Muhasebat ile ilişkilendirildiğinde ise zat ve zaman hesabı, bir mali sene ve hesap süresi içerisinde yapılan tüm gelir ve harcamaların Divan'ın evrak-ı müsbite üzerine tetkik etmesine ek olarak muhasib-i mesul hakkındaki beraat veya zimmet kararının hüküm altına alınmasına ve devletin alacak ve vereceğinin saptanmasına aracı olup buna hizmet eden hesaplardır.⁷⁸ Dolayısıyla bir sene içinde meydana gelen tüm işlemleri ihtiva etmeli ve şekli olarak da bu kriteri karşılamalıdır.⁷⁹ Bu nedenle muhasip, hesap işlemlerini düzgün bir şekilde yapmalı ve düzenlediği hesabı yine düzgün bir biçimde korumalıdır.⁸⁰

Hesaplarını her sene Divan'a ibraz eden muhasiplerin, bu hesaplarla birlikte hesapların evrak-ı müsbitelerini de göndermeleri gerekmektedir.⁸¹ Divan, bu evraklarda muhasibin mührü şartını ararken aynı zamanda hesapla ilgili memura sorular da yöneltebilmektedir. Muhasib-i mesul ise kendisine yöneltilen bu soruları yanıtlamak zorundadır.⁸²

Muhasibin yapmakla mükellef tutulduğu bir diğer görev bütçenin düzenlenmesi ve bunun korunmasıdır. Bütçe tanzim edilmesinin temel etkenlerinden birisi, kanunen uyulması istenilen koşullar yerine getirilmediği sürece bir akçe bile fazladan sarf edilmesini engellemektir. Çünkü bir daireye ayrılan bütçenin gelir-gider dengesinin korunması gerekmektedir. Muhasib-i mesulün ise dairesi için belirlenen ödemelerin dışında fazladan tek bir akçe bile sarf etmeye mezuniyeti bulunmamakta ve gelir-gider dengesinin haricinde ister küçük ister büyük olsun herhangi bir nedenle masraf yapması da kata caiz görülmemektedir.⁸³ Böyle bir harcamanın yapılabilmesi ancak alınan bir emir doğrultusunda gerçekleştirilebilirken muhasib-i mesul aldığı bu emri Divan'a da bildirmelidir. Bildirmediği takdirde ise yapılan harcama için muhasip

⁷⁷ BOA, *DMZC*, 4 Numaralı Defter, Karar No.465, 11 Aralık 1884, s.63; Yakup Akkuş, *Osmanlı Taşra Maliyesinde Reform: Merkez-Taşra Arasındaki İdari-Mali İlişkiler ve Vilayet Bütçeleri (1864-1913)*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul 2011, s.120-121.

⁷⁸ BOA, *DMZC*, 11 Numaralı Defter, Karar No.1256, 27 Şubat 1895, s.187.

⁷⁹ BOA, *DMZC*, 9 Numaralı Defter, Karar No.1048, 28 Mayıs 1892, s.61.

⁸⁰ BOA, *DMZC*, 7 Numaralı Defter, Karar No.864, 17 Mart 1890, s.188.

⁸¹ BOA, *DMZC*, 3 Numaralı Defter, Karar No.400, 23 Şubat 1884, s.249.

⁸² BOA, *DMZC*, 12 Numaralı Defter, Karar No.1344, 29 Eylül 1896, s.61.

⁸³ BOA, *DMZC*, 11 Numaralı Defter, Karar No.1224, 20 Ağustos 1894, s.126-127.

sorumlu tutulmaktadır. Eğer bir dairenin gelir ve gideri için akçe sarf edilmesi gerekiyorsa bu işleme amir-i itanın emriyle başlanılmakta ardından muhasib-i mesulün hesabın onaylaması ile sorumluluk da muhasibe geçmektedir.⁸⁴

Osmanlı maliyesinde belirlenen bütçeyi korumak adına, bir meblağın harcanmasını emreden kişi (memurin-i mülkiye) ile meblağı harcayan kişinin (memurin-i maliye) memuriyetleri farklıdır. Haliyle bir akçe sarf edileceğinde her iki memurun da bazı işlemleri yerine getirmesi beklenmektedir. Şöyle ki, muhasib-i mesul sarf edilmesi gereken miktarın olduğu evrakı *sarfi lazım gelir* ibaresi ile tasdik eder. Ardından amir-i itaya gönderilen bu evraka *verile* işaret edilir ve evrak mühürlenir. Muhasib-i mesul ve amir-i ita tarafından yapılan bu ibare ve işaret ise Divan için farklı anlamlar taşımaktadır. Muhasib-i mesulün sarfi lazım gelir ibaresi sayesinde Divan, ne tür bir senedin ne çeşit bir emirle verildiğini anlarken amir-i itanın verile işareti sayesinde de harcamanın güvenilir bir şekilde ve doğru olarak yapılıp yapılmadığından emin olur.⁸⁵

Muhasib-i mesule verilen bir başka görev de amir-i itaları ihtarıdır. Ancak muhasibin bu görevi, süregelen bir tartışmanın ardından yaklaşık on yılın sonunda kararlaştırılabilmıştır. İhtar meselesinin ortaya çıkışı 1309/1893-1894 yılına tekabül etmekle birlikte Mekteb-i Sanayi katiplerinden kimilerinin maaşlarına yapılan izinsiz zam ile görüşmeye açılmıştır. Yapılan zamdan dolayı müdürün mü yoksa onu uyarmayan muhasibin mi sorumlu tutulması gerektiği üzerinden konu ele alınmaya başlanmıştır.⁸⁶ Konu derinleştikçe Divan'ın tasdiklemediği bazı durumların yaşanmış olduğu da ortaya çıkmıştır. Örneğin izin dahilinde akçe sarfının gerektiği bir durum için izin alınmadan akçenin sarf edildiği anlaşılmıştır. Bunun üzerine Divan, neden böyle bir şey yapıldığını muhasiplere sorduğunda muhasiplerden amir-i itaların emri doğrultusunda hareket edildiği cevabını alırken amir-i italara sorduğunda ise onlardan da belirlenen gelir-gider dengesi hakkında net bir bilgilerinin olmayıp bunu araştırmaya da vakitlerinin bulunmadığından dolayı muhasiplerin de kendilerini uyarmamasıyla bir mağduriyet yaşadıkları yanıtını almıştır.⁸⁷

Muhasib-i mesullerinin bu konudaki cesareti amir-i itayı ihtar ile ilgili bir nizamın yoksunluğundan dolayı kırılmaktadır. Cesaret gösterip ihtar edenlerin uyarıları ise salahiyetlerinin dışında olduğu gerekçe gösterilerek

⁸⁴ BOA, *DMZC*, 8 Numaralı Defter, Karar No.977, 18 Ağustos 1891, s.150-151.

⁸⁵ BOA, *ŞD*, No.2529/7, 9 Kasım 1887, lef 7.

⁸⁶ BOA, *DMZC*, 13 Numaralı Defter, Karar No.1490, 23 Eylül 1899, s.128-129.

⁸⁷ BOA, *ŞD*, No.2730/25, 10 Haziran 1903, lef 1.

idare memurları tarafından kabul görmemektedir. Tüm bunlar tetkik noktasında Divan'ın işini zorlaştırdığı için muhasib-i mesullerin bu konuda da görevlendirilmeleri mecburi görülmüş⁸⁸ ve nihayetinde muhasib-i mesullerin amir-i itaları ihtar vazifesi ile ilgili beş maddelik bir talimat kaleme alınarak tartışma 1903 yılında sonlandırılmıştır.⁸⁹

Divan ile doğrudan ilişkisi bulunmayan ancak kelime tanımı yapılırken "harcamaları ilgili yerlere teslim eder" ifadesine belki de karşılık gösterebileceğimiz son görevi ise emekli maaşlarının verilip verilmemesinin tayinidir. Buna göre, bir muhasip bağlı bulunduğu dairenin belirlenen gelir ve gider dengesi doğrultusunda ayrılan maaşları, emekli maaşı olarak hem *tevkif* (durdurma) hem de *irsal* (gönderme) edebilmektedir.⁹⁰

Son olarak, 1883-1884 yıllarında amir-i ita ile muhasib-i mesul vazifelerinin tek elde toplanması gündeme gelmişse de öne sürülen önemli sebeplerden dolayı fikir kabul edilmemiştir. Bu sebeplere bakıldığında, muhasib-i mesul aynı zamanda amir-i itanın görevini yerine getirirse ve bir ita emri vererek harcamaya izin verirse bu, çaresiz Divan'ca kabul edilmek zorundadır ki Divan'ın amir-i ita-yı tetkik etme yetkisi bulunmamaktadır; yine iki memuriyet birleşirse muhasib-i mesulün vazifesi amir-i itanın yetkilerine karışarak kaybolacak ve verile işaretinin bir hükmü kalmayacaktır.⁹¹ Bu düşüncenin hayata geçirilmesi hesap noktasında usulsüzlüklere sebebiyet verebileceği gibi Divan'ın tetkik işine de ket vuracağından merkezde amir-i ita ve muhasib-i mesulün vazifelerinin tek bir elde toplanamayacağı kesin karara bağlanmıştır.

Zat ve Zaman Hesabı

Muhasib-i mesulün yerine getirmekle mükellef olduğu en temel vazifelerinden birisi olan ve önce düzenlemekle sonra da Divan'a ibraz etmekle mükellef tutulduğu zat ve zaman hesapları aslında Divan ile muhasip ilişkisinin esasını oluşturmaktadır. Bu konuyu merkez ve taşra hesapları olarak ikiye ayırmak mümkündür. Böyle bir ayrıma gidilmesi ise taşrada yapılan bir işlem den ötürü Dersaadet'te olup kabz ve sarf

⁸⁸ BOA, DMZC, 14 Numaralı Defter, Karar No.1560, 21 Mayıs 1903, s.153.

⁸⁹ Talimat ile ilgili detaylı bilgi için bkz. BOA, DMZC, 14 Numaralı Defter, Karar No.1564, 8 Ağustos 1903, s.160-161.

⁹⁰ BOA, DMZC, 12 Numaralı Defter, Karar No.1321, 14 Nisan 1896, s.8.

⁹¹ BOA, ŞD, No.2529/7, lef 1, varak 1-3; BOA, DMZC, 6 Numaralı Defter, Karar No.633, 15 Eylül 1886, s.45-48.

noktasında bir etkisi bulunmayan merkez muhasib-i mesullerinin sorumlu tutulamayacağına caiz olamayışından kaynaklanmıştır. Bu nedenle devair-i askeriye ve Rüşumat Emaneti haricindeki merkez dairelerden Divan'a gönderilecek hesapların sadece merkezde vukua gelen işlemlerden oluşmasına, vilayet hesaplarının ise vilayetteki işlemler doğrultusunda düzenlenmesine karar verilmiştir.⁹²

Merkez hesabına geçmeden önce taşranın zat ve zaman hesabına baktığımızda, Divan'ın teşkil edildiği yıldan itibaren hesap alma konusunda en fazla sorun yaşanan bölgenin taşra olduğu görülmektedir. Çünkü taşra kısmının düzenli bir kayıt sistemi bulunmamaktadır. Taşradan alınacak hesaplar 1876 tarihli bir talimatla belirlenmiş ve yürütülen mali işlemlerin kaza, liva ve vilayetlerden *şehriye cetvelleri* (aylık) ve *sal muhasebeleri* (yıllık) şeklinde Divan'a gönderilmesi talep edilmiştir. Ancak bu hesaplar Divan'ın eline zamanında ulaşmamıştır. Bu problemin ortadan kaldırılması için süre konusunda esneklik sağlanırken bir de ceza belirlenmiştir.⁹³

Divan tarafından taşra hesaplarının alınma şekli görüşülmeye devam edilirken 1884 yılı itibariyle defterdarların taşra için zat ve zaman hesabı düzenlemesine karar verilmiştir. Taşranın zat ve zaman hesapları evrak-ı müsbiteleriyle beraber Divan'a ve Maliye Nezareti'ne verilmek üzere iki nüsha olarak tertip edilecek ve her sene mayıs ayının sonuna kadar postaya verilecektir.⁹⁴ Alınan karar doğrultusunda ise Şûrâ-yı Devlet'in de onayıyla defterdar, Divan'a karşı muhasib-i mesul addolunmuştur.⁹⁵

Taşranın muhasib-i mesulü olan defterdarın göndereceği zat ve zaman hesaplarının evrak-ı müsbitelerinin neden ibaret olacağı ise sonraki toplantılarda belirlenmiştir. Buna göre vilayette vuku bulan dört kısım harcama üzerinden evrak talep edilmiştir. İlgili evraklar; kişiye ve memura ait maaşları içeren defterler, havalatları gösteren makbuz senetleri, faiz ve bedelleri gösteren kuponlar ve masarî-i müteferrika (inşaat, tamirat ve tefrişat masrafları) masraflarını gösteren defterlerdir.⁹⁶ Ancak incelenen dönem içerisinde Divan'a taşradan evrak-ı müsbite ibrazı olmamış dahası Divan taşradan zat ve zaman hesabı tarzında bir hesap bile alamamıştır.

⁹² BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.465, 11 Aralık 1884, s.63-64.

⁹³ BOA, ŞD, No.2543/24, 21 Temmuz 1887, lef 5; BOA, ŞD, No.2543/24, 5 Ekim 1887, lef 7.

⁹⁴ BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.464, 6 Aralık 1884, s.61.

⁹⁵ BOA, DMZC, 8 Numaralı Defter, Karar No.903, 9 Ağustos 1890, s.37.

⁹⁶ BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.465, 11 Aralık 1884, s.63-64.

Merkez daire muhasib-i mesullerinden zat ve zaman hesaplarının talep edilmeye başlanıldığı yıl ise 1296/1880-1881'dir. Belirlenen yıl itibariyle merkez daire muhasib-i mesulünün bağlı bulunduğu dairede vuku bulan her türlü işlemi zat ve zaman hesabı şeklinde düzenleyerek Divan'a ibraz etme zorunluluğu vardır. Her sene ayrı ayrı düzenlenmesi gereken bu hesapların, hesap senesini takip eden mali senenin sonundan itibaren üçüncü ayın bitiminde Divan'a ulaştırılması gerekmektedir. Yani belirlenen süre en geç mayıs ayının sonudur.⁹⁷ Ayrıca bu hesapların muhasib-i mesulün şahsi mührü ile mühürlenmiş bir şekilde ibraz edilmesi gerekmektedir.⁹⁸

Divan-ı Muhasebat, bir hesapta bulunması gereken bilgileri sütunlar şeklinde belirlemiş ve hesapların bu sütunlara uygun bir biçimde hazırlanmasını istemiştir. Başlangıçta bu sütunlar; bir sene zarfında vukua gelen *tahsilat/varidatın* (alacaklar) ve *tediyat/sarfıyatın* (ödemeler) tahminini yani *muhammenatını* ile gerçek değerini yani *tahakkukatını* içerirken aynı zamanda bunlar arasındaki farkı da gösterir biçimde düzenlenecektir.⁹⁹ Ancak zamanla sınırı genişletilen bu hesaplara yeni sütunlar da ilave edilmiştir. *Zamayim* (ekler) ve *tenzilat* (indirimler) sütunlarına ek olarak *muhassasat*¹⁰⁰ ve *münakale*¹⁰¹ sütunları da sonradan yapılan eklemeler olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁰² Aynı zamanda merkezin zat ve zaman hesabında tahakkukatın muhammenden fazlası var ise onun yazıldığı bir de *varidat-ı munzama* sütunu bulunurken¹⁰³ bu sütunların nasıl doldurulması gerektiği ise sonraki toplantılarda netleştirilmiştir.

Divan'ın zat ve zaman hesaplarının tetkiki sırasında hesabın her bir kalemi için evrak-ı müsbiteye başvurusu gerektiğinden hesapların zaman içerisinde genişleyen içeriğine paralel olarak talep edilen evraklar da değişmiştir. Daha önce de ifade edildiği üzere, 1884 yılından önceki hesaplar için her dairenin özel işlemi gösteren evrakların gönderilmesi Divan'ca yeterli görülmüştür. Divan, bu tarihler arasındaki hesaplar

⁹⁷ BOA, ŞD, No.2597/46, 15 Temmuz 1892, lef 1; BOA, MV, No.142/37, 19 Temmuz 1910, varak 1; BOA, BEO, No.3785/283841, 27 Temmuz 1910, lef 1.

⁹⁸ BOA, DMZC, 6 Numaralı Defter, Karar No.689, 24 Aralık 1887, s.120.

⁹⁹ BOA, DMZC, 7 Numaralı Defter, Karar No.812, 7 Ekim 1889, s.119.

¹⁰⁰ Bir kişi adına ayrılan özel bir ödemeyi ifade ederken mali bir terim olarak da bütçeden devlet daireleri için ayrılan meblağ manasında kullanılmaktadır.

¹⁰¹ Bütçede bir kaleme ayrılan paranın başka bir harcama kalemine aktarılması anlamına gelmektedir.

¹⁰² BOA, DMZC, 11 Numaralı Defter, Karar No.1261, 22 Nisan 1895, s.198.

¹⁰³ BOA, DMZC, 13 Numaralı Defter, Karar No.1455, 11 Haziran 1898, s.18-19.

üzerinde yaptığı tetkikte, gelir kısmı için önceden alışılmış evraklara başvururken harcama kısmı için suret ve çeklere müracaat etmiştir.¹⁰⁴ 1311/1893-1894 senesine gelindiğinde ise hesapların gerçek gelirinin tahmin edilen değerine göre fazlasını veya eksikliğini ispat edecek bir evrakın da düzenlenmesi düşünülmüştür. Fakat meydana gelecek böyle bir fazlalık veya eksiklik durumunda sadece bunun sebebinin ve açıklamasının hesaptaki ilgili maddeye mülâhazat yani bir görüş, düşünce olarak yazılması daha uygun bulunmuştur.¹⁰⁵

Son olarak Divan merkez hesapları konusunda, hesabı birden fazla muhasib-i mesulün hazırlamak zorunda kaldığı durumlar için de bir karar almıştır. Eğer bir mali sene içinde aynı dairede birden fazla muhasib-i mesul görev alırsa hesabın muhasib-i mesullerin memuriyet zamanlarına göre ayrılarak düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak bu hesapların ortak bir hesap şeklinde hazırlanarak memurların memuriyet tarihlerinin hesabın arka kısmına işaretlenmesi gibi örneklerle karşılaşılmıştır. Divan ise bu şekilde hazırlanan hesapları tetkik sırasında kendisi ayırmaktadır. Bu işlemin aslında idare tarafından yerine getirilmesi gerektiğinden¹⁰⁶ konu yeniden ele alınmıştır. Sonuç itibarıyla bir yıl içinde birden fazla muhasibin görev aldığı bir dairede, her memurun mührü altında ortak bir hesabın düzenlenebileceği ancak hesabın Divan açısından tetkike uygun olmadığı durumda da memurların memuriyet süreleri doğrultusunda ayrı ayrı hesap hazırlamaları karara bağlanmıştır.¹⁰⁷

Divan'ın Hesap Tetkiki

Divan-ı Muhasebat'ın esas görevlerinden biri, devlet malını alma ve harcamaya yetkili kişilerin hesaplarını tetkik ederek kişinin *berüz'z-zimme* (zimmetinde bir şey olmayan) olup olmadığına dair ilam vermektir.¹⁰⁸ Divan'ın bu tetkik görevi ise 1879 tarihli kararnamesinin yirminci maddesinde *icra-yı muhakemat* olarak ifade edilmiştir. Bu ifadenin açılımı *hesabın suret-i muhakemesi* cümlesi ile açıklanmakta,

¹⁰⁴ BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.501, 11 Nisan 1885, s.111.

¹⁰⁵ BOA, DMZC, 11 Numaralı Defter, Karar No.1312, 11 Şubat 1896, s.302-303.

¹⁰⁶ BOA, DMZC, 6 Numaralı Defter, Karar No.708, 15 Eylül 1888, s.149-150.

¹⁰⁷ BOA, DMZC, 13 Numaralı Defter, Karar No.1505, 30 Mayıs 1900, s.179-180.

¹⁰⁸ BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar No.462, 2 Aralık 1884, s.58.

buradan da Divan'ın yapmış olduğu muhakematın hesabın tetkikine yönelik olduğu anlaşılmaktadır.¹⁰⁹

Bir hesap mahkemesi olan Divan, merkez daire zat ve zaman hesaplarının tetkikine, bu hesapların talep edildiği 1296/1880-1881 yılından bir yıl sonra yani bu hesapların gelmesi ile başlamıştır. Ancak taşra zat ve zaman hesaplarının tetkikine, gösterilen çabalara ve alınan tüm kararlara rağmen 1902 yılında dahi başlayamamıştır.¹¹⁰ Yapılan araştırma sonucunda bu durumun altında yatan sebebin taşra maliye memurlarının işlerinin çokluğundan ve istenilen tarzda bir hesap vermeye hala alışmamış olduklarından kaynaklandığı ortaya çıkmıştır.¹¹¹ Taşra hesaplarının ne durumda olduğunu öğrenmek ve görevini yerine getirmek isteyen Divan, vekaleten göndereceği heyet ve komisyonlar vasıtasıyla hesapların yerinde incelenmesine karar vermiştir.¹¹² Yapılacak bu yerinde tetkik işi, 1910 ve 1911 yıllarına ait talimatlarla aslında bir ön inceleme olarak fiili işlerlik kazanırken taşradan gönderilen raporların bir kere daha tetkik edilmesi ile denetim tamamlanmış sayılmıştır.¹¹³

Divan taşra hesaplarının denetimini, görevlendirdiği memurlar vasıtasıyla yerinde icra ederken merkez hesaplarının tetkikini ise mümeyyiz adı verilen memurlar yoluyla yürütmüştür. Divan'ın *vesait-i tetkikiyesi* (tetkik vasıtası) olarak da bilinen bu memurların¹¹⁴ bir hesabı nasıl tetkik edecekleri kararname maddelerinde açıklanmıştır.¹¹⁵ Tetkik edilecek hesap Divan tarafından mümeyyize ulaştırıldığında mümeyyiz bu hesabın tetkikini tamamlamadan başka bir hesabın tetkikine geçemezken¹¹⁶ bir hesabın tetkik süreci ise şu şekilde yürütülmektedir:

Muhasib-i mesulü tarafından arka kısmı mühürlü bir şekilde gelen zat ve zaman hesabı muhasibin de ortamda bulunmasıyla tetkik edilmeye başlanır. Ancak muhasip meşguliyetinden dolayı bizzat tetkike katılamayacaksa dairesinde görevli memurlardan ya da kâtiplerden seçtiği

¹⁰⁹ BOA, DMZC, 8 Numaralı Defter, Karar No.1007, 2 Ocak 1892, s.195.

¹¹⁰ BOA, DMZC, 14 Numaralı Defter, Karar No.1529, 5 Haziran 1902, s.69.

¹¹¹ BOA, DMZC, 14 Numaralı Defter, Karar No.1536, 24 Ağustos 1902, s.86.

¹¹² BOA, DMZC, 16 Numaralı Defter, Karar No.1691, 24 Mart 1909, s.97.

¹¹³ Akkuş, a.g.e., s.123-124.

¹¹⁴ BOA, DMZC, 12 Numaralı Defter, Karar No.1391, 4 Mayıs 1897, s.174.

¹¹⁵ Detaylı bilgi için karamamenin 2, 32, 33, 34, 35, 36 ve 39. maddelerine bakınız; *Düstür*, s.602, 606-607.

¹¹⁶ BOA, DMZC, 12 Numaralı Defter, Karar No.1420, 31 Ağustos 1897, s.239.

bir memuru¹¹⁷ onayladığı vekaletname ile hesap tetkikine gönderebilir. Ardından hesabın içeriği bu kişilerin de huzurunda evrak-ı müsbitelelerinden incelemeye tabi tutulur. İnceleme tamamlandıktan sonra mümeyyiz hesapla ilgili bir hüküm vererek hulasa yani özet rapor hazırlar ve hazırladığı bu raporu Divan'a iletir.¹¹⁸ Bu süreçte Divan müddei-i umumisi tarafından hesapların tetkikinin vaktinde ve düzgün yapıлып yapılmadığı kontrol edilir. Hazırlanan rapor ise Divan'a ulaştınca bir aza vasıtasıyla bir kere daha tahkikten geçer.¹¹⁹ Divan dairesindeki bir toplantıda rapor okunur ve raporun mütalası yapılır, mütalaa tamamlandıktan sonra da verilen hükümden ilgili daire haberdar edilir. Son olarak verilen hüküm iki nüsha olarak ilam yani resmî bir belge şeklinde düzenlenerek biri adına düzenlenen muhasibe diğeri ise bağlı bulunduğu makama gönderilir.¹²⁰

Mümeyyizin, hesabını tetkik ettiği muhasibi *isticvap* etmeye (sorguya çekme) ve *icra-yı muhabereye* (haberleşmeye) yetkisi bulunmaktadır. Böyle bir durumda görüşüne başvurulmak istenen muhasip için Divan ya da Sadaret yoluyla merkez daireye bir tebligat gönderilmektedir.¹²¹ Aynı zamanda mümeyyiz hesabın evrak-ı müsbitesi bulunmuyorsa hem sarfiyat hem de varidat kısmının evrakları için muhasibe ihtar verebilmekte, bu durumda da muhasibe ihtar tezkiresinin yazılış tarihi baz alınarak evrakları ulaştırması için on beş gün gibi bir süre tanınmaktadır. Süre bittiğinde evrakı görülen kısmın işlemleri onaylanırken evrakı gelmeyen kısmın masrafları muhasibin zimmetinde şeklinde rapora kayıt düşülmektedir.¹²² Raporun en sonunda ise yapılan tetkik sonucunda muhasib-i mesulle ilgili onların beriüz'z-zimme oldukları ya da olmadıklarına dair verilen hüküm noktasında bir bilgi bulunmaktadır. Ancak hesap tetkiki sırasında evraklarda bir eksiklik bulunuyorsa ve bu eksiklik muhasip ya da vekili tarafından bulunup gönderilmek suretiyle gideriliyorsa şartlı ilam da verilebilmektedir.¹²³

Tetkiki biten hesaplar üzerinden verilen hükmün sonucu ve takip edilen süreç ise Divan kararnamesinin kırk altıncı maddesinde açıklanmaktadır.

¹¹⁷ BOA, ŞD, No.2724/52, 21 Kasım 1902, lef 3; BOA, BEO, No.2035/152568, 28 Mart 1903, lef 2.

¹¹⁸ BOA, DMZC, 11 Numaralı Defter, Karar No.1286, 2 Eylül 1895, s.244.

¹¹⁹ BOA, DMZC, 12 Numaralı Defter, Karar No.1397, 27 Ekim 1897, s.189.

¹²⁰ BOA, DMZC, 11 Numaralı Defter, Karar No.1283, 5 Eylül 1895, s.237.

¹²¹ BOA, DMZC, 9 Numaralı Defter, Karar No.1014, 1 Şubat 1892, s.9.

¹²² BOA, DMZC, 12 Numaralı Defter, Karar No.1395, 22 Mayıs 1897, s.183-184.

¹²³ BOA, DMZC, 13 Numaralı Defter, Karar No.1509, 20 Ağustos 1900, s.195.

Buna göre verilen hüküm muhasib-i mesul açısından tamamen incelenen hesap doğrultusunda ya beraat ya da zimmet ile sonuçlanmaktadır. Eğer ki hesabı incelendikten sonra muhasibin beriü'z-zimme olduğu yahut alacağıının bulunduğu tespit edilirse beraatine, beriü'z-zimme olmadığı ve borcu bulunduğu tespit edilirse zimmetine hükmedilmektedir. Zimmet sonucu çıkan memur kanunen belirlenen sürede borcunu ödemekle mükelleftir. Borç işleminin icrası hazine memurları marifetiyle yürütüldüğünden ilamın bir sureti maliye nazırına gönderilirken diğer sureti de hesabı tutulan kurumun en büyük memuruna tebliğ edilmektedir.¹²⁴ Borcun tahsili için ise başta kişinin kendisine müracaat edilmektedir. Ancak kişi vefat etmişse vekili ya da mirasçılarından da tahsil yapılabilmektedir.¹²⁵ Şûrâ-yı Devlet'in kararı doğrultusunda borç altındaki bu memurlar borcunu ödeyip *tebriye-i zimmet* (borcu olmadığını ispat) etmeden herhangi bir memuriyete tayin edilmemektedir.¹²⁶ 1891 yılı sonuna kadar tetkik edilen zat ve zaman hesaplarının sonucunda ise muhasib-i mesuller hakkında verilen hükümlerin hiçbirinden zimmet sonucu çıkmamıştır.¹²⁷

Özetle Divan, bu dönemde taşra muhasib-i mesullerinden zat ve zaman hesabı alamadığı için her ne kadar taşra hesaplarının ve haliyle de taşra muhasib-i mesullerinin denetiminde aktif olmasa da merkez hesapları ve dolayısıyla bunları düzenleyen muhasib-i mesuller hakkında hüküm vererek hesap mahkemesi olmasının yanı sıra bir şahsi mahkeme olarak da görev yapmıştır.¹²⁸

Sonuç

Bir devleti ayakta tutan kurumlardan biri şüphesiz mali idaresidir. Ancak mali idarenin varlığı tek başına yeterli değildir. Öyle ki bu idare, devletin diğer kurumları ile koordineli hareket etmeli, mali işleri ve denetimi bir düzen içerisinde sistemli bir şekilde yürütebilmelidir. İşte tam bu noktada kurumun varlığı kadar kuruma hizmet eden memurların da varlığının önemi ortaya çıkmaktadır. Osmanlı Devleti'nde ise mali idare ve bu idarenin üstlendiği denetim görevi Tanzimat Dönemi'nde meydana gelen kurumlarca yürütülmeye çalışılmış ancak başarı yakalanamamıştır. Bu nedenle 1862 yılında Divan-ı Ali-i Muhasebe adı altında yeni bir kurum

¹²⁴ *Düstûr*, s.608.

¹²⁵ BOA, *DMZC*, 14 Numaralı Defter, Karar No.1539, 21 Ağustos 1903, s.92.

¹²⁶ BOA, *DMZC*, 6 Numaralı Defter, Karar No.690, 31 Aralık 1887, s.122.

¹²⁷ BOA, *DMZC*, 8 Numaralı Defter, Karar No.1002, 10 Aralık 1891, s.188.

¹²⁸ BOA, *DMZC*, 9 Numaralı Defter, Karar No.1015, 4 Şubat 1892, s.10.

teşkil edilmiş, teşkil edilen bu kurum günümüz Sayıştay'ı vazifesini görürken 1879 yılında görevini ifa etmeye başlamıştır. Divan-ı Muhasebat'ın kuruluşu ile ise doğrudan ona hesap vermek üzere Osmanlı maliyesinde yeni bir memuriyet ortaya çıkmıştır.

Osmanlı Devleti maliyesinde bir memuriyet olarak muhasib-i mesullük ve bir memur olarak muhasib-i mesulün ortaya çıkışı ismen 1879, fiilen ise 1882 yılına denk gelmektedir. Bu memuriyetin aslında Divan-ı Muhasebat'ın dairelerden düzenli bir şekilde hesap almasına ve dairelerin mali işlemlerinin olası istenmeyen sonuçlarında sorumluluğu alacak bir memura ihtiyaç duymasından dolayı oluşturulduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim muhasib-i mesullük maliyede görevli herhangi bir memura tevdi edilmemiş daire ve Divan'ın ortak kararı sonucu belirlenen bir kişiye verilmiştir. Bu kişi hem Divan'a zamanında hesap vermekle yükümlü olurken hem de dairenin tüm hesap işlemlerinin sorumluluğunu üzerinde taşımıştır. Bu nedenle de memuriyete gelen bu kişiler hesaptan sorumlu oldukları için muhasib-i mesul olarak adlandırılmıştır.

Bizzat Divan tarafından görevlendirilen ve bu doğrultuda yetkilendirilen bir muhasib-i mesul; bağlı bulunduğu dairenin her türlü mali işleriyle ilgilenmek ve Divan'a bununla ilgili her yıl zat ve zaman hesabı vermek, hesap defterlerini usulüne uygun düzenlemek, bütçeyi muhafaza ve emekli maaşlarını tevki ve irsal etmek üzere görevlendirilirken amir-i itayı ihtara yetkili kılınmıştır. Muhasib-i mesulün Divan ile ilişkisinin temelini ise gönderdiği zat ve zaman hesapları oluşturmuştur. Nitekim Divan, hem hesap tetkiki sayesinde muhasib-i mesullerle doğrudan iletişime geçme fırsatı bulabilmiş hem de bu hesaplar sayesinde nezaretlerin mali işlemlerini kontrol edebilmiştir. Mali denetim sürdürülürken Divan ile daireler arasında adeta köprü vazifesi gören muhasib-i mesuller buldukları önemli konumdan ötürü bazı konularda yetkilendirilmiş ve yükümlendirilmişlerdir. Son aşamada memuriyetlerinin bitmesiyle sonuçlanan bir cezaya tabi tutulmaları da yine bu önemin bir başka göstergesi olmuştur.

Sonuç itibarıyla bir hesap görevlisi olarak muhasib-i mesul, hem Osmanlı Devleti'nin mali alanda köklü bir değişikliğe giderek teşkil ettiği Divan-ı Muhasebat'a hizmet ederek Divan'ın mali denetimini çok daha sistemli bir şekilde yürütmesine hem de hesap vermeye başladığı 1296/1880-1881 yılından itibaren bağlı olduğu nezaretin gelir ve giderlerinin de içinde bulunduğu tüm mali işlemler hakkında bilgi sahibi olunmasına olanak tanıdığından Divan-ı Muhasebat ve dolayısıyla Osmanlı maliyesi için büyük bir önem arz etmiş ve adından söz ettirmiştir.

Kaynakça

Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı Osmanlı Arşivi (BOA)

Bâb-ı Âli Evrak Odası (BEO), 2035/152568, 3697/277242, 3785/283841, 3832/287365.

Dahiliye Mektûbi Kalemi (DH.MKT), 112/22.

Divan-ı Muhasebat Zabıt Cerideleri (DMZC),

BOA, DMZC, 3 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 4 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 6 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 7 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 8 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 9 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 10 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 11 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 12 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 13 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 14 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 15 Numaralı Defter.

BOA, DMZC, 16 Numaralı Defter.

Meclis-i Vükelâ (MV), 71/66, 142/37.

Şûrâ-yı Devlet (ŞD), 350/14, 621/11, 2489/8, 2529/7, 2543/24, 2597/46, 2724/52, 2730/25.

Yıldız Mütenevvi Maruzat (Y.MTV), 71/19.

Resmî Yayınlar

Düstür, C.IV. İstanbul 1299.

Takvîm-i Vekâyi

Tetkik Eserler

AKGÜNDÜZ, Ahmet, *Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Sayıştay (Divan-ı Muhâsebât)*, OSAV, İstanbul 2012.

AKKUŞ, Yakup, *Osmanlı Taşra Maliyesinde Reform: Merkez-Taşra Arasındaki İdari-Mali İlişkiler ve Vilayet Bütçeleri (1864-1913)*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul 2011.

CEZAR, Yavuz, *Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi (XVIII. yy dan Tanzimat'a Mali Tarih)*, Alan Yayıncılık, İstanbul 1986.

GÜRHAN, H. Hüseyin, "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", *Sayıştay Dergisi*, S.25, Nisan-Haziran 1997, s.37-42.

KIŞ, Salih, *Divan-ı Muhasebat Osmanlı Devleti'nde Mali Denetim (1862-1908)*, TTK Yayınları, Ankara 2016.

KÖSE, H. Ömer, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, 2. Basım, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 2007.

ÖNER, Erdoğan, *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Genişletilmiş 2. Baskı, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Ankara 2005.

