



## OSMANLI DİVAN-I MUHASEBATININ 19. YÜZYIL AVRUPA YÜKSEK DENETİM KURUMLARI İLE MUKAYESESİ

### *A COMPARISON OF OTTOMAN'S COURT OF ACCOUNT WITH 19<sup>TH</sup> CENTURY EUROPEAN SUPREME AUDIT INSTITUTIONS*

Tekin AKDEMİR<sup>1</sup>

Şahin YEŞİLYURT<sup>2</sup>

#### ÖZ

Bu çalışma, Osmanlı maliyesinde 19. yüzyılın ikinci yarısında tesis edilen divan-ı muhasebatın aynı dönemde devlet gelir ve giderlerinin bütçeye ve kanuni hükümlere uygunluğunu incelemek ve onaylamakla görevli bulunan Avusturya-Macaristan, Almanya, Belçika, Fransa, İngiltere ve İtalya divan-ı muhasebatları ile bir mukayesesi yapılmaktadır. Bu kıyaslama, 1900'lü yılların başında tutulan raporlardan ve o dönemde yazılmış eserlerden yola çıkarak divan-ı muhasebatın tarihsel gelişiminin yanı sıra yetkileri ve teşkilatı üzerinden yapılmıştır. Çalışma, Osmanlı Devleti dahil diğer tüm devletlerde divan-ı muhasebatın devlet gelir ve giderlerini tetkik etmek amacıyla tesis edildiğini ortaya koymaktadır. Ancak ülkeler arasında gerek tarihsel süreç gerekse görev ve teşkilat

- 1- Prof. Dr., Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, SBF, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı, tekinakdemir@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-2761-163X
- 2- Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, SBF, Maliye Bölümü, Maliye Tarihi Anabilim Dalı, shnylyurt@gmail.com, ORCID: 0000-0002-2193-8052

**Gönderim Tarihi/Submitted:** 03.06.2022

**Revizyon Talebi/Revision Requested:** 23.06.2022

**Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received:** 24.07.2022

**Kabul Tarihi/Accepted:** 25.07.2022

**Sorumlu Yazar/Corresponding Author:** Akdemir, Tekin.

**Atıf/To Cite:** Akdemir, T. ve Yeşilyurt, Ş. (2022). Osmanlı Divan-ı Muhasebatının 19. Yüzyıl Avrupa Yüksek Denetim Kurumları ile Mukayesesi. Sayıştay Dergisi, 33(125), 201-226

<https://doi.org/10.52836/sayistay.1125747>.

anlamında birtakım farklılıkların olduğu çalışmada vurgulanmıştır. Örneğin, Osmanlı Devleti ile Almanya, Fransa ve Belçika Divan-ı Muhasebatları, belirtilen ortak göreve ek olarak yargılama görevi de üstlenmişlerdir. Yine Osmanlı ile Almanya, Fransa ve İngiltere’de divan-ı muhasebat reisi kayd-ı hayat ile göreve seçilmiş iken; Belçika divan-ı muhasebat reisi altı yılda bir seçilmek koşuluyla görevlendirilmiştir.

## ABSTRACT

This study deals with a comparison of the court of accounts (divan-ı muhasebat), which was established in the second half of the 19th century in the Ottoman public finance system and was responsible for examining and approving the compliance of the state revenues and expenditures with the budget and legal provisions, with those of Austria-Hungary, Germany, Belgium, France, England, and Italy in the same period. This comparison was carried out based on the reports kept in the early 1900s and the works written at that time, focusing on the historical development of the court of accounts, as well as its authorities and organization. The study reveals that in all other states, including the Ottoman State, the court of accounts was established to examine the state revenues and expenditures. The study, however, emphasizes that there are some differences among countries in terms of both historical processes as well as tasks and organization. The court of accounts in Ottoman State, Germany, France, and Belgium, for instance, also undertook the judgment in addition to other tasks mentioned above. The head of accounts of the Belgian court was appointed for every six years, while the head of the court of accounts in the Ottoman State, Germany, and France was employed for lifelong.

**Anahtar Kelimeler:** Divan-ı Muhasebat, Sayıştayların Tarihi, Osmanlı Maliyesi, Denetim, Kamusal Denetim.

**Keywords:** Divan-ı Muhasebat, The History of the Court of Accounts, Ottoman Public Finance, Audit, Public Audit.

## GİRİŞ

Geçmişten günümüze bir toplumun idari yapısının şekillendirilmesinde görülen zorlukların başında yönetilen toplulukların kontrol edilmesi gelmektedir. Bunu takiben bir diğer zorluk ise toplumu yöneten idarenin kontrolüdür. Bu kontrolün sağlanmasında idareciler, aracı kurumlardan istifade etmişlerdir (Santiso, 2009). İşte divan-ı muhasebat topluları idare eden kesimin kontrolünde geçmişten günümüze önemli roller üstlenen bir kurumdur. Bu kurumun geçmişten bugüne farklı isimler altında dünyanın birçok ülkesinde farklı şekillerde yer aldığını söylemek mümkündür. Örneğin, 19. yüzyıl Osmanlı maliyesi açısından bu kurum, 1862 yılında kurulan Divan-ı Muhasebattır.

Osmanlı'da Divan-ı Muhasebatın tesisinde dönemin Sadrazamı Keçecizade Mehmed Emin Fuad Paşa'nın etkilerinin olduğu bilinmektedir. Fuad Paşa, özellikle Kırım Savaşı sonrasında imzalanan Paris Antlaşması için Fransa'ya gitmiş ve burada altı ay kadar kalmıştır. Bu zaman zarfında Fuad Paşa'nın Fransız kurumlarını yakından izleme fırsatı olmuştur. Bu manada Erçin (1938) ve Kış (2012: 47) Osmanlı Divan-ı Muhasebatının, her ne kadar kesin bir yargı olmasa da, Fransa Divan-ı Muhasebatından önemli ölçüde etkilendiğini ileri sürmektedirler. Hatta Erçin (1938: 224)'e göre, Fransa mevzuatına göre düzenlenen Osmanlı Divan-ı Muhasebatı sonraki dönemlerde İtalyan ve Belçika mevzuatına göre tadil edilmiştir.<sup>3</sup>

Osmanlı'da divan-ı muhasebatın kuruluşunun ardında yatan esas unsurun, 19. yüzyılda içinde bulunduğu mali çıkmazı, denetim aracılığıyla sağlanacak mali disiplin yoluyla aşmak olduğu bilinmektedir. Farklı bir ifadeyle, Avrupalı devletler ile yaşanan yakınlaşmaya ek olarak, mali sistemin takibinin yapılarak güvenilir bir konuma taşınması divan-ı muhasebatın teşkilinin temel nedenidir. Burada özellikle Osmanlı Devleti ile girilen borç ilişkisi neticesinde, Avrupalı devletlerin Osmanlı maliyesi hakkında daha çok bilgi edinme arzularının da Osmanlı Divan-ı Muhasebatının kuruluşunda etkili olduğunun göz ardı edilmemesi gerektiği düşünülmektedir.

Diğer yandan, divan-ı muhasebatın kuruluş tezkiresinde yer alan "her devlette olduğu gibi" değerlendirmesi oldukça önemlidir; çünkü bu ifade, Osmanlı'nın içinde bulunduğu dönemde diğer devletleri yakından takip edebilme gayretinde olduğunu göstermektedir. Diğer devletlerde bu kurumun mevcudiyetine vurgu yapılması ve böylesi bir kurumun Osmanlı maliye sisteminde de yer alması gerektiğinin dile getirilmesi Osmanlı'nın dönemin mali gelişmelerini yakından takip ettiğinin bir göstergesidir. Ancak Akgündüz (1997), divan-ı muhasebatın kuruluşunun 1862 yılında gerçekleştiği ve diğer devletlerden etkilenildiği görüşlerine karşı çıkmaktadır. Çünkü Akgündüz (1997), bu tarihten evvel de Osmanlı idaresinde yukarıda sıralanan görevlerin farklı kurumlar vasıtasıyla ifa edildiğini ileri sürmektedir. Örneğin 1862 yılında kurulan divan-ı muhasebatın görevlerinin bir kısmı Osmanlı'dan önceki Müslüman Türk devletlerinde *Divân'ül-İşrâf*, Osmanlı'da ise Tanzimat öncesinde *Başbaki Kulu Ağalığı*, Tanzimat'tan sonra *İslâhât-ı Maliye Komisyonu*, *Meclis-i Âli-i Hazâin*,

3- Ayrıca Hollanda, Portekiz, Japonya, İtalya ve bazı diğer ülkelerin de Belçika Divan-ı Muhasebatından etkilendiği ileri sürülmüştür (Collins, 1920).

*Meclis-i Vâlây-ı Ahkâm-ı Adliye, Meclis-i Maliye, Meclis-i Muhasebe* gibi kurumlar vasıtasıyla kısmen yapılmıştır. Akgündüz (1997), divan-ı muhasebat namıyla bir kurumun tesisi 1862 yılında gerçekleştirilmiş olsa da bu kurumun düşüncesine sahip kurumların evvel tarihlerde de mevcut bulunduğuna vurgu yapmıştır.

Literatürde Osmanlı Divan-ı Muhasebatının tarihini ele alan çalışmalar oldukça kısıtlıdır ve bu literatürü Akgündüz (1997, 2012), Köse (2007), Kış (2012), Sayıştay (1973) şeklinde sıralamak mümkündür. Bu çalışmalara ilaveten doğrudan Osmanlı Divan-ı Muhasebatına dair olmayıp ancak Osmanlı Divan-ı Muhasebatına dair bilgiler ihtiva eden ve böylece literatürde yer alan çalışmalara öncülük eden çalışmalar da mevcuttur: Erçin (1938), Kuyucak (1952), Sayar (1956), Feyzioğlu (1969), Gürsoy (1980). Diğer yandan literatürde divan-ı muhasebatın görevlerine ve parlamentolarla olan ilişkisine dair çalışmalar da mevcuttur (bkz. Feyzioğlu (1951; 1993), Köse (2001)).

Akgündüz (1997, 2012) tarafından ortaya konulan çalışma, Osmanlı arşivleri kullanılarak hem Osmanlı öncesi hem de Osmanlı dönemi ve sonrası hakkında önemli bilgiler sunmaktadır. Diğer yandan Köse (2007) tarafından ele alınan çalışma, diğer çalışmalardan farklı bir yapıya sahiptir. Bu çalışmada yazar, sadece Osmanlı ve günümüz divan-ı muhasebatını değil aynı zamanda dünya genelinde mevcut bulunan diğer ülkelerdeki denetim sistemlerini de tarihsel açıdan incelemektedir. Benzer bir çalışma Gheorghe ve Gherai (2014) tarafından da ele alınmıştır. Bu çalışmada birçok ülke örneğine yer verilmesine karşın Osmanlı Devleti inceleme kapsamına alınmamıştır.

Ayrıca yukarıda sıralanan çalışmalarda ülkelerin divan-ı muhasebatları hakkında bilgiler verilmiş olsa da bu kurumlar arasında görev, yetki ve teşkilat yapıları açısından bir kıyaslama yoluna gidilmemiştir. Bu çerçevede mevcut çalışmada, Osmanlı Divan-ı Muhasebatı ile Osmanlı Devleti ile aynı dönemde varlığını sürdüren devletlerin (Avusturya-Macaristan, Almanya, İngiltere, Belçika, Fransa ve İtalya) divan-ı muhasebatları arasında bir kıyaslama yapılmıştır. Bu kıyaslamada bilhassa 20. yüzyılın ilk yıllarında kaleme alınan Osmanlı raporları esas alınmıştır. Bu raporların literatürde ele alınmamış olması bu çalışmanın önemli kazanımlarından birisidir. Çünkü ilgili raporlarda Osmanlı Divan-ı Muhasebatının yanı sıra Avusturya-Macaristan, Almanya, Belçika, Fransa ve İtalya Divan-ı Muhasebatları hakkında önemli ve detaylı bilgiler de yer almıştır.<sup>4</sup> Söz konusu

4- Hem Osmanlı yüksek denetim organının divan-ı muhasebat olarak adlandırılmış olması hem de çalışmaya esas teşkil eden raporlarda yüksek denetim organlarının divan-ı muhasebat olarak nitelendirilmesi dikkate alınarak çalışmada yüksek denetim kurumlarını nitelendirmek için "divan-ı muhasebat" kullanımına yer verilmiştir.

bilgilerden yola çıkarak, bu çalışmada hem Osmanlı Divan-ı Muhasebatının kuruluş gerekçesi ortaya konulmuş hem de Osmanlı ile devrin önde gelen ülkelerinin divan-ı muhasebatları arasındaki benzerlikler ve farklılıklar irdelenmiş ve böylece bir kıyaslama yoluna gidilmiştir.

Çalışmada ağırlıklı olarak Osmanlı Divan-ı Muhasebatının bugünkü anlamda kuruluşuna tekabül eden 19. yüzyıl dönemine odaklanılmıştır. Osmanlı Divan-ı Muhasebatının şekillenmesinde devrin yüksek denetim kurumlarının etkisinin olup olmadığını belirlemek üzere 19. yüzyılda Avrupa'nın önde gelen ülkelerindeki divan-ı muhasebat uygulamaları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Söz konusu yüksek denetim kurumlarının tarihsel süreç içerisinde dönüşüm geçirdikleri ve bu kurumların görev ve yapılarında değişiklik meydana geldiği bir vakıa olmakla birlikte -çalışmada Osmanlı Divan-ı Muhasebatı esas odak noktası olduğundan- söz konusu ülkelerdeki tarihsel gelişmelere ilişkin ayrıntılara değinilmemiş ve Osmanlı'da Divan-ı Muhasebatın kurulduğu dönemdeki yapılarına dair değerlendirmelere yer verilmiştir.

Beş bölümden oluşan çalışmanın Osmanlı'da devlet gelir ve giderlerinin teftiş ve tetkiki ile ilgili tarihsel bilgilerin verildiği giriş bölümünü takip eden birinci bölümünde hem Osmanlı hem de diğer ülkelerin divan-ı muhasebatları hakkında genel bilgiler verilmiştir. Bu bölüm genel itibarıyla divan-ı muhasebatın tarihçesine ilişkin malumatı ihtiva etmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde ilgili divan-ı muhasebatların denetim alanları ve görevleri üzerinde durulmuş; üçüncü bölümde ise teşkilat yapıları incelenmiştir. Tüm bu incelemelerin genel bir mukayesesi ve değerlendirmesi çalışmanın sonuç ve değerlendirme kısmında ele alınmıştır.

## 1. İLGİLİ ÜLKELER DİVANI MUHASEBATI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Dünyada ilk yüksek denetim örgütü olarak kabul edilen İngiliz Sayıştay'ının kökenini, 1314 tarihinde kamu harcamalarının denetimi ile görevli hazine murakıba kadargötürmek mümkündür. 1559 yılında resmi görevlilerin hesaplarını denetlemek üzere hazineye bağlı bir birim olarak *Auditors of Imprest* kurulmuştur. Tudor ve Stuart hanedanlığı döneminde bazı hesapların incelenmesi yönünde teşebbüsler olsa da denetlenen hesaplar meclise sunulmamış, harcamayı yapan idare, harcamaları denetlemiştir. 1780'de kamu hesaplarını denetleme komiseri atanmıştır. Bununla birlikte, 19. yüzyıl öncesinde mali hesapların parlamento tarafından denetlenmesi için yeterli araçlar sağlanamamıştır. 1834 yılında İngiliz

Divan-ı Muhasebatı ile ilgili yeni bir düzenleme yapılmış ve hazineden yeni bir para çekilmeden önce, genel denetçinin onayı zorunlu kılınmıştır. 1861'de Parlamento (Avam Kamarası) bünyesinde *Kamu Hesapları Komitesi* oluşturulmuş, beş yıl sonra Sayıştay (Exchequer and Audit Department) Yasası kabul edilerek, tüm kamu kurumlarının hesaplarının (uygun görülenlerin) bağımsız denetiminin bu kurum tarafından yapılması öngörülmüştür. Bu düzenleme yaklaşık 50 yıldan fazla bir sürede değişikliğe uğramadan varlığını sürdürmüştür ve 1921 yılında söz konusu yasada değişikliğe gidilmiştir. Bu yönüyle söz konusu düzenleme hakkında "İngiliz mali sisteminin mihenktaşı" tabiri kullanılmaktadır (Collins, 1920).

Avusturya ve Macaristan divan-ı muhasebatı, devletin ikili yapısından etkilenmiştir. Avusturya ve Macaristan Devleti iç işlerinde bağımsız, fakat dış işlerinde tek devlet olarak hareket etmiştir. Bu durum Avusturya ve Macaristan'da divan-ı muhasebatın yapısını da etkilemiştir. Bu yönüyle biri yalnız Avusturya'ya, biri Macaristan'a mahsus olmak ve biri de Avusturya ve Macaristan için müştereken bulunmak üzere toplamda üç divan-ı muhasebat mevcut olmuştur.

Avusturya Divan-ı Muhasebatı tahmini olarak 1766 yılında İmparatoriçe Maria Theresa tarafından kurulmuştur.<sup>5</sup> 1866 yılında yeniden düzenlenen bu kurum, temelde kamu harcamalarını denetlemekle görevlendirilmiştir. Ancak 1884 yılına gelindiğinde harcamaların denetlenmesi vazifesine ek olarak yeni görevler de verilmiştir.

Avusturya Divan-ı Muhasebatı diğer nezaretlere muadil bir mevkide yer almıştır. Nezaret şeklinde bir teşkilata sahip olmamakla birlikte doğrudan doğruya padişaha bağlı olmuştur. Avusturya ve Macaristan Divan-ı Muhasebatı hakkında ele alınan 1906 tarihli raporda, Macaristan Divan-ı Muhasebatının farklı bir yapıya sahip olmamasından ötürü etraflıca bilgi verilmemiştir. Söz konusu rapor özellikle Avusturya ve Avusturya-Macaristan'ın müşterek divan-ı muhasebatlarına odaklanmıştır. Avusturya-Macaristan müşterek divan-ı muhasebatı 1868 yılında her iki devletin ittifakı neticesinde ve sadece harbiye ve bahriye nezaretleri ile hariciye ve maliye nezareti hesaplarını tetkik etmek maksadıyla kurulmuştur.

Günümüz Almanya'sı, bilindiği üzere 1871 yılında prensliklerin bir araya gelmesi neticesinde ortaya çıkan bir devlettir. Bu tarihten evvel Almanya topraklarında farklı devletler var olmuş ve her bir devlet kendi bağımsızlıklarının bir göstergesi kabul edilebilecek gelir ve giderlerini kontrol eden -her ne kadar

5- Gheorghe ve Gherai (2014) bu kurumun 1861 yılında kurulduğunu ileri sürmektedir. Avusturya, Macaristan ve Avusturya-Macaristan divan-ı muhasebatlarına ilişkin bilgiler için bkz. Bkz. Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası (1326f).

divan-ı muhasebat olarak anılmasa da- bir yapıya sahip olmuşlardır. Ancak 1871 yılında yapılan antlaşma ile sağlanan birleşme, kaçınılmaz olarak federal yönetimin gelir ve giderlerini kontrol etme görevini üstlenecek bir yapı ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyaç neticesinde bağlı bulunan tüm devletlerin gelir ve giderlerini tetkik etmek maksadıyla 1872 yılında divan-ı muhasebat kurulmuş ve *Bavyera hükümetinin askeri harcamaları hariç* diğer devletlerin gelir ve giderleri bu kurum vasıtasıyla kontrol altına alınmıştır (Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, 1326a).

Bu divan, esasında 1817 senesinde tesis edilmiş olan Prusya Divan-ı Muhasebatının bir kopyasıdır. Bu çerçevede Almanya Devletinin kurulduğu tarihten itibaren faaliyet gösteren bu kurum, kanundan doğan bir kurum yapısına sahip olamamış ve bu özelliğini 1910 yılına kadar sürdürmüştür. Bu durum Almanya'da divan-ı muhasebatın doğrudan doğruya meclise bağlı olup olmaması tartışmalarından kaynaklanmıştır. Almanya hükümeti divan-ı muhasebatın doğrudan doğruya meclise bağlı olmasını istememiş ve böylece divan-ı muhasebatın yasal düzenlemeye kavuşturulması süreci uzamıştır (Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, 1326a).

Almanya Devletini oluşturan önemli devletlerden biri olan Prusya'da, gelir ve gider hesaplarının teftişi ve tetkiki 1701 senesinde başlamıştır. 1714 senesinde *muhasebatı umumiye odası* tesis edilmiş ve Büyük Frederik zamanında bu teftiş heyeti arazi dairesi, harbiye dairesi gibi birtakım namlar almıştır. 1740-1786 yılları arasında divan-ı muhasebat üzerinde önemli etkileri ve talimatları olan Büyük Frederik, bütün nazırların ve en büyüğünden en küçüğüne kadar bütün maliye memurlarının gayet sıkı bir teftiş altında bulundurulmasını *büyük bir hisım* ile talep etmiştir.<sup>6</sup>

Almanya ve Avusturya/Macaristan Divan-ı Muhasebatının aksine, Belçika Divan-ı Muhasebatının tarihi oldukça eski dönemlere gitmektedir. Bu ülkenin divan-ı muhasebatının ilk defa 1485 yılında kurulduğu ileri sürülmekte<sup>7</sup> ve Belçika maliye sisteminde pek eski bir müessese olduğu kabul edilmektedir. Diğer

6- Almanya'nın birleşmesinden evvel Prusya'da 1714 yılında Frederick William I tarafından "The General Chamber of Accounts" namıyla bu kurumun tesis edildiği ifade edilmiştir (Gheorghie ve Gherai, 2014). Sonraki dönemlerde bu kurumun ismi "Superior Chamber of Accounts" olarak değiştirilmiştir. Ayrıca 1871 yılına gelindiğinde kurumun ismi yeniden değiştirilerek "Audit Court of the German Reich" olarak düzenlenmiştir. Bkz. Bundesrechnungshof (2022).

7- Gheorghie ve Gherai (2014), Belçika'da divan-ı muhasebatın kuruluşunun 13. Yüzyıl öncesine dayandığı ancak açık bir organizasyon yapısıyla ilk defa 1286 yılında tesis edildiğini ifade etmişlerdir. Ayrıca Belçika'da Divan-ı muhasebatın ilk defa 1386 yılında kurulduğunu ele alan çalışmalar da mevcuttur. Bkz. Court of Audit (2022). Bkz. Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası (1326a). Ayrıca bu raporun devamı şu kaynakta yer almıştır: Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası (1326b).

ülkelerde olduğu gibi Belçika Divan-ı Muhasebatının temel görevi, devletin gelir ve giderlerini kontrol etmek şeklinde açıklanmıştır. Daha açık bir ifadeyle, devlet gelir ve giderlerinde sorumlu olan memurların bu görevlerini ne düzeyde yaptıklarını teftiş etmek Belçika Divan-ı Muhasebatının temel vazifesi olmuştur. Belçika'nın Fransa'ya ilhakından (1594) evvel de hükümete ait olan bil cümle varidatın, maliye meclisinde tetkik edilmesi yoluna gidilmiştir. Fransa'nın Belçika'yı işgal etmesi ile bu kurumun yerine *Usulü Muhasebeyi Milliye Komisyonu* tesis edilmiştir. Bu komisyon varlığını 16 Eylül 1807 yılına dek sürdürmüş ve bu tarihten itibaren hem Fransa hem de Belçika için tek bir divan-ı muhasebat tesis edilmiştir.

Belçika'nın bağımsızlığını kazanmasıyla birlikte Divan-ı muhasebatın yapısında da değişiklikler yaşanmıştır. Örneğin 1830 ihtilali ile *Milli Kongre Komisyonu Raporunda* Divan-ı muhasebat hakkında şu açıklamalar yapılmıştır: *Divan-ı muhasebat ismi bize meclisi muhasebat isminden daha muvafık görülmüştür. Zira bu heyet muhakeme heyeti gibi muhasebeler hakkında lâzımül icra ilâmlar verirler ve hatta bazı ahvalde cezayı nakdiye hüküm eyler malumunuzdur ki esâmî manasız bir şey değildir ve bu suretle tesmiye müessese-i enzar-ı ammede yükseltmek cihetine hizmet edeceği aşkârdır.* Bu düşünceden hareketle *meclis-i muhasebat* isminden ziyade *divan-ı muhasebat* isminin kullanılması yeğlenmiştir. Ayrıca 1831 yılında tasdik edilen Belçika Anayasası ile Divan-ı muhasebatın görevi Anayasanın 116. maddesi ile düzenlenmiştir.<sup>8</sup> Bu düzenlemeyi 1846 yılında yapılan değişiklik takip etmiş ve Belçika Divan-ı Muhasebatında değişiklikler uygulamaya sokulmuştur. Burada yapılan düzenlemede divan-ı muhasebatın yapısından, divan-ı muhasebatta görev alacakların belirlenmesinde (örneğin asgari yaş şartı gibi) uyulacak hususlara ve onların emekliliklerine kadar birçok husus ortaya konulmuştur. Benzer şekilde sonraki dönemlerde, örneğin 1863 ve 1877 yıllarında, divan-ı muhasebatın yapısında birtakım değişiklikler de meydana gelmiştir.

Kara Avrupası ülkelerinde öne çıkan bir diğer divan-ı muhasebat, Fransız Divan-ı Muhasebatıdır. Oldukça köklü bir geçmişe sahip olan bu kurum, Belçika ve İtalya Divan-ı Muhasebatları gibi kazai denetim yapması ile benzerlerinden ayrılmaktadır. Osmanlı Divan-ı Muhasebatının teşkilinde de örnek alındığı iddia edilen bu kurumun kökeni 14. yüzyıla kadar götürülebilir (Stourm, 1917: 551).<sup>9</sup>

8- Belçika Divan-ı Muhasebatının, Belçika kurumları arasında en eski kurumlar arasında olduğu kabul edilmektedir. Bkz. Court of Audit (2022).

9- Fransa tarihinde divan-ı muhasebatın görevlerini ifa eden bir kuruma ilk defa 1256 yılında rastlanılmıştır. Bu tarihten itibaren meydana gelen değişikliklerle birlikte Fransa Divan-ı Muhasebatı, varlığını günümüze taşımıştır. Bkz. Cour des Comptes (2022).



Tarihsel süreçte Fransa'nın devlet gelir ve giderlerine büyük önem verdiği ve söz konusu ülkede belirli aralıklarla hesapların kontrolünün yapıldığı bilinmektedir. Hatta bu kontroller neticesinde meydana gelen usulsüzlükler neticesinde birçok memurun asıldığı veya giyotine gönderildiği de kayıtlarda yer almaktadır (Collins, 1920).

Fransa'da devrimden (1789) önce gelir gider hesapları meclis-i muhasebat (Chambre des Comptes) namı altında tayin edilen *hakimler heyeti* tarafından tetkik ve muhakeme edilmiştir. İhtilalin başlangıcında Fransa'da 13 adet meclisi muhasebatın mevcut olduğu ileri sürülmüş ve bunların her biri aynı vazifeye haiz olmuşlardır. Fransa'da bu kadar farklı sayıda divan-ı muhasebatın bulunması muhtemelen ilgili dönemde iletişim alanında yaşanan kısıtlardan kaynaklanmıştır.

Diğer yandan bu divanlar arasında yalnız Paris'te bulunan divan, mahkeme görevine haiz olmuştur. Bu divanlar 1790 yılında ilga edilmiş ve 1792 yılında *Muhasebe Kalemi Merkeziyesi* namıyla yeni bir kurumunun kurulmasına karar verilmiştir. Ancak kurumun tesisi ile birlikte sahip olduğu haklar Fransa Meclisinde (Assemblée Constituante) tartışmalara yol açmıştır. Çünkü Fransa Meclisine göre, hesapların tetkik görevinin muhasebe kalemine ait olması yerinde bir uygulamadır. Ancak muhasiplerin yargılanması işleminin milletvekillerine, başka bir ifadeyle meclise ait olması gerekmektedir. Bu eleştiri yerinde görülerek yukarıda belirtilen görevler ilgili kurumlara tahsis edilmiştir. 1801 yılına gelindiğinde *Muhasebe Kalemi Merkeziyesi* yerine *Muhasebeyi Milliye Komisyonu* ihdas olunmuştur. Her ne kadar isim değişikliğine gidilmiş olursa da bu yeni kurum da muhasebe kaleminin yürütmekte olduğu işlerle iştigal olmuştur (Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, 1326e).

İtalya'da da Divan-ı Muhasebat (Corte dei Conti) tesis edilmeden evvel de gelir ve giderlerin tetkik edilmesine büyük bir önem atfedilmiştir (Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, 1326c ve 1326d). Günümüz İtalyasında mevcut bulunan divan-ı muhasebatın 1859 yılında Sardunya Krallığında kurulan (Corte dei conti del Regno di Sardegna) uygulamaya dayandığı ileri sürülmüştür (Gustapane, 2011). Ancak İtalya divan-ı muhasebatının, İtalya Devleti'ni oluşturan Torino, Floransa, Napoli ve Palermo gibi diğer devletlerle bir araya gelindikten sonra duyulan ihtiyaca binaen kuruluşunun gerçekleştiği ve teşkilinin 14 Ağustos 1862 tarihli yasaya dayandığı da literatürde genel olarak kabul edilmiştir. İtalya Devleti'nin özellikle Fransa ve Belçika kanunlarından da kayda değer bir biçimde etkilendiği literatürde yer almaktadır. Dahası harcamaların kontrolü noktasında

İtalyan Divan-ı Muhasebatının söz konusu devletlerin divanı-ı muhasebatlarına kıyasla daha baskın bir güce sahip olduğu dile getirilmektedir (Collins, 1920).

Yukarıda ele alınan ülke örneklerinden farklı olarak Osmanlı'da divan-ı muhasebat, 1862 yılında *Divan-ı Âlî-i Muhasebe* isminde tesis edilmiştir. Divan-ı muhasebatın kurulmasında bu divana yüklenen birtakım vazifeler esasında Divan-ı muhasebatın kuruluş gerekçesini de ortaya koymaktadır. Buna göre divan-ı muhasebatın tesisiyle birlikte devlet giderlerinin devlet gelirlerine göre belirlenmesi, tahsis edilen ödenek miktarından fazla bir harcamanın yapılmaması ve böylece devlet dairelerine yapılan tahsisata tecavüz edilmemesi ve mali yıl sonunda bütçede yer alan rakamlara uygun düşecek bir denetim yapılması gibi amaçlar ön planda tutulmuştur (İ. DH. 33173). Ancak bu divanın ömrü fazla uzun sürmemiş ve 1863 yılında kapatılmıştır. Fakat devlet maliyesinin denetlenmesi ihtiyacının zarureti, bu kurumun 6 Temmuz 1863 yılında *Divan-ı Muhasebat* ismiyle yeniden kurulmasına yol açmıştır. Böylece 1863 yılında Divan-ı Muhasebat Nizamnamesi çıkarılmıştır. Bu nizamnameyi 1865 yılında çıkarılan yeni bir nizamname takip etmiştir (Kış, 2012: 42-43). 1876 Anayasası döneminde divan-ı muhasebat ile ilgili bir nizamname çıkarılması öngörülmüş ve adı geçen nizamname 1878 yılında yayımlanmıştır. Bu nizamname ile mal memurlarının hesaplarını incelemek ve muhakemelerini yapmak divan-ı muhasebatın görevleri arasına alınmış ve müddeiumumilik (savcılık) kurumu da teşkil edilmiştir (Gözübüyük, 1966: 158).

Divan-ı muhasebatın kuruluşu, beraberinde yeni bir tartışmanın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu tartışmada hali hazırda mevcut bulunan *Meclis-i Muhâsebe-i Mâliye* kurumunun yukarıda sıralanan görevleri üstlendiği belirtilerek *Divan-ı Âlî-i Muhasebe'ye (veya Divan-ı Muhasebata)* ihtiyaç duyulmadığı ileri sürülmüştür (İ. DÜİT. 59/2). Ancak bu kurum sonraki dönemlerde varlığını sürdürmeye devam etmiştir. Ayrıca sonraki dönemlerde *Divan-ı Muhasebatın* kararlarına Maliye Nezareti ve diğer kesimlerin bir müdahalede bulunabileceği ihtimaline vurgu yapılarak *divan-ı muhasebatın* doğrudan doğruya padişaha devletin genel mali durumunu bildirmesi istenmiştir. Bu çerçevede *divan-ı muhasebatın* Osmanlı Devleti'nin mali durumu hakkında üç ayda bir padişaha bilgi vermesi kararlaştırılmıştır (İ. DÜİT. 59/4; Akdemir ve Yeşilyurt, 2021).

Diğer yandan Osmanlı'da anayasal gelişmeler incelendiğinde, 1876 yılında kabul edilen *Kânûn-ı Esâsî* ile Divan-ı muhasebatın anayasa kapsamına alındığı görülmektedir. İlgili anayasanın *Umuru Maliye* (maliye işleri) başlığı altında

divan-ı muhasebata ilişkin şu düzenlemeler yapılmıştır: *Emvali devletin kabız ve sarfına memur olanların muhasebelerini rüiyet ve devairden tanzim olunan sal muhasebelerini tetkik ederek hulâsai tetkikat ve neticei mütalâatını her sene bir takriri mahsus ile Heyeti Mebusana arzeyelemek üzere bir Divan-ı Muhasebat teşkil olunacaktır. Bu divan her üç ayda bir kerre ahvali maliyeyi riyaseti vükelâ vasıtasile ba takrir tarafı hazreti padişahiye dahi arzeder (madde 105). Divan-ı Muhasebatın âzası oniki kişiden mürettep olacak ve herbiri Heyeti Mebusandan ekseriyetle azlinin lüzumu tasdik olunmadıkça memuriyetinde kaydı hayat ile kalmak üzere ba iradei seneyi nasbolunacaktır (madde 106). Divan-ı Muhasebat âzasının evsafı ve vezayifinin tafsilatı ve sureti istifa ve tebdil ve terakki ve tekaüdü ve ahkâmının keyfiyeti teşkili bir nizamı mahsus ile tâyin olunacaktır (madde 107)* (Kânûn-ı Esâsî, 1876).

Yukarıda sıralanan ilgili maddelerden de açıkça görüleceği üzere, divan-ı muhasebatın görevlerinden bu divana atanma usullerine kadar birçok önemli husus *Kânûn-ı Esâsî'de* düzenlenmiştir. Böylece Osmanlı idaresinde *divan-ı muhasebat* anayasal bir kuruma dönüşmüştür. Bu düzenlemelerin Osmanlı'nın ilgili döneminde bu divana atfedilen önemin bir yansıması olduğu düşünülmektedir.

## 2. DİVANI MUHASEBATIN DENETİM ALANLARI VE YETKİLERİ

İngiltere'nin 1866 tarihli Maliye ve Denetleme Yasası, genel denetçiyi ödenek hesaplarında yapılan ödemelerin "harcama veya ödeme belgeleriyle desteklenip desteklenmediğini" ve "parlamento tarafından verilen ödeneğin verildiği amaca uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını" incelemekle görevlendirmiştir. Genel denetçi tarafından yapılan denetim bir ödenek denetimidir. Bu denetimin nihai amacı, parlamento tarafından verilen ödeneğin, parlamentonun tahsis ettiği hizmetler için harcanıp harcanmadığını takip etmektir. Genel denetçinin görevleri, hesapla ilgili konularda dahi hiçbir şekilde idari veya icrai değildir; işi sadece izlemek, araştırmak, sorgulamak ve raporlamaktır. Memur olarak onun en önemli amacı, muhasebe memurlarından aldığı ödenek hesaplarının meclis adına doğrulanmasıdır. Bu amaçla bunları inceler, ödenek aşılması veya uygun olmayan şekilde uygulanan gelirler gibi usulsüzlüklere dikkat çeker ve sonunda bunların doğru olup olmadığını onaylar.

Avusturya Divan-ı Muhasebatının temel vazifesi kamu harcamalarını tetkik ve teftiş etmek olmuştur. Ancak kamu gelirlerinin zamanında tahsil edilip edilmediğinin denetiminin de bu divanın görevleri arasında olduğu kabul edilmiştir.

Diğer yandan *hesabı umumiye kat'inin* (kesin hesap) tanzim edilmesi de Avusturya Divan-ı Muhasebatının esas görevleri arasındadır. Bu hesap, senelik (12 ay) olarak düzenlenmiştir. Yasama ve yürütme fonksiyonları açısından konuyu ele aldığımızda Avusturya Divan-ı Muhasebatının temel görevi, yürütmeye faaliyet gösteren nezaretlerin hesaplarını kontrol etmek olmuştur.

Alman Divan-ı Muhasebatı müstakil bir daire olarak faaliyet göstermiş ve yalnızca başbakana bağlı olmuştur. Gelir ve gider hesaplarını kontrol etmek ve hesabı katı'yeyi oluşturmak bu divanın esas görevi olmuştur. Ayrıca bu görevlerini ifa ederken memurlardan izahat talebinde bulunabilme hüviyetine sahip bir konumda olmuştur. Ancak Alman Divan-ı Muhasebatının muhakeme sıfatı olmamıştır. Bu nedenle nezdinde müddeiumumiye de (savcı) bulunmamıştır.

Alman Divan-ı Muhasebatı devlet gelir ve giderlerini tetkik etmiş ve bu tetkikatı ilgili evraklar üzerinde yapmıştır. Ancak her bir evrak divan-ı muhasebat tarafından ayrıntılı bir şekilde kontrol edilememiştir. Çünkü böylesine bir işin büyük iş yükü doğuracağı bilinmektedir. Bu kapsamda sadece gerek görülen evraklar üzerinde bir inceleme yapılmıştır. Divan-ı muhasebat ayrıca kendisine anayasa tarafından verilen maliye kanunlarına mugayir olan işlerin parlamentoya bildirilmesi görevini de ifa etmiştir. Almanya'da bütçenin tanzim şekline dair fikir beyan etme görevi divana ait bir görev olmamakla birlikte, anayasayla bütçenin uygun bir şekilde kullanılmayan kısımlarının tespiti görevi de divan-ı muhasebata verilmiştir. Böylece Almanya Divan-ı Muhasebatı kesin hesabın parlamentoya sunulması esnasında bütçede yer alan harcamaların usulüne uygun bir şekilde yerine getirilmesine ilişkin görüş beyan edebilmiştir. Bu uygulama özellikle önceki dönemlerde yer alan bir uygulama olmamakla birlikte söz konusu dönemlerde yaygınlık kazanmıştır. Bu görev etkisini bilhassa ihtiyat akçelerinin kullanılmasında göstermiş ve divan-ı muhasebatça dikkat çekilmesi neticesinde meclis tarafından ihtiyat akçesinin kullanılmasında bu düzenlemeye gidilmiştir.

Belçika Divan-ı Muhasebatı devletin gelir ve giderlerini ilgilendiren bilumum adi ve fevkalade kayıtları; dahası akçeye vaziyet eden bilumum hesapları tetkik vazifesiyle görevlendirilmiştir. Bundan başka bütçede yazılı bulunan miktarların aşılması ve bir maddeden diğer maddeye münakale icra edilmemesi hususlarına da nezaret etmiştir. Ayrıca divan-ı muhasebat, her sene devletin *hesabı umumiye katıyyesini* (kesin hesabı) doğrudan doğruya meclisi mebusana göndermekle mükellef kılınmıştır. Divan-ı muhasebatça kontrollerin sıhhatli bir şekilde yapılabilmesi için nezaretler üç ayda bir tüm kayıtların yekunlarını

içeren bir defteri tanzim ederek divan-ı muhasebata göndermişlerdir. Bu işleyiş hesapların sarıh bir şekilde kontrol edilebilmesine olanak tanımıştır. Diğer yandan Belçika Milli Bankası, devletin hazinesi vazifesini ifa ettiği için buradaki hesabın takibi vazifesi de divan-ı muhasebat vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir. Öte yandan -Fransız Divan-ı Muhasebatından farklı olarak- Belçika Divan-ı Muhasebatına, harcamanın yapılmasından önce tüm harcamaların yasallığını denetleme yetkisi de verilmiştir. Bu nedenle Belçika Divan-ı Muhasebatı yargısal fonksiyonunun yanı sıra, idari fonksiyonla da donatılmıştır. Bunun neticesinde Belçika Divan-ı Muhasebatı vize etmedikçe, hazineden hiçbir giderin ödenemeyeceği hükmü teşkil edilmiştir (Collins, 1920).

Tıpkı diğer devletlerde mutat olduğu üzere, Fransa Divan-ı Muhasebatı da mali işlerin bütçeye uygun bir şekilde ifa edilip edilmediğini takip etmiştir. Bu manada Fransız Divan-ı Muhasebatının geniş bir görev alanı olmuştur. Bu görevleri yerine getirmede Fransa Divan-ı Muhasebatı *amir italar* ve *muhasiplerden* istifade etmiştir. Ayrıca mali işleri tetkik görevinden dolayı divan-ı muhasebat, bütçe işlerinde parlamentonun muavini konumuna sahip olmuştur. Bu cihetle bütçenin tatbik ve icrasında gördüğü yolsuzlukları parlamentoya bildirmek Fransız Divan-ı Muhasebatının asli görevlerinden olmuştur. Fransa Divan-ı Muhasebatının ayrıca nezaretlerden gönderilen hesaplar ile muhasiplerin tuttuğu hesaplar arasında bir mukayese görevi de bulunmuştur. Divan-ı muhasebat reisi, maliye nazırı tarafından reis-i cumhura sunulmak üzere üç ayda bir maliye nazırına dönem içerisinde yaptığı görevler hakkında bir takrir vermekle yükümlü tutulmuştur. Diğer yandan Fransa Divan-ı Muhasebatına, her sene meclisi mebusana tevdi edilmek üzere *umumi mutabakat beyannamesi* (genel uygunluk beyannamesi) verme görevi yüklenmiştir. Bundan başka her sene reis-i cumhura verdiği raporda ifa ettiği işlerin neticelerini ve incelediği hesapların muhtelif kısımlarında icrasını muktezi gördüğü islahat ve tadilatı arz ve teklif eylemiştir.

Son olarak İtalya Divan-ı Muhasebatını konu edindiğimizde, İtalyan Divan-ı Muhasebatı evvela kanun ve nizamnameler kapsamında harcamaları daha sonra gelirleri kontrol etmekle görevlendirilmiştir. Bağımsız denetim yetkisi harcama sonrası denetim ile sınırlı kalmayan bu kurum; sürekli denetim yaparak, denetim sonuçlarını aylık olarak yasama organına raporlamıştır (Collins, 1920). Bu temel görevlere ilaveten hesabı umumiyi tetkik etmek de divan-ı muhasebatın görevleri arasında olmuştur. Bunlardan farklı olarak devlet muhasiplerinin hesaplarını tetkik etmek de İtalyan Divan-ı Muhasebatının görevlerindedir. Divan-ı

muhasebatın yasama organı ile olan münasebeti evvelen kaydı ihtiyat ile tescil ettiği emirnameler ve ita emirleri hakkında her 15 günde bir doğrudan doğruya meclisi mebusana ve ayan reislerine malumat vermek şeklinde olmuştur. Ayrıca hesabı umumiye müteallik olarak yapmış olduğu mütalaasını, hesabı umumiyeye ekleyerek hazine nazırı marifetiyle parlamentoya göndermek de İtalya Divan-ı Muhasebatının görevleri arasında yer almıştır.

İtalyan mali sisteminde hangi daireye ait ve hangi işe dair olursa olsun, bilcümle kararlar divan-ı muhasebata tebliğ edilerek ve oradan vize edilmek üzere tescil olunmuştur. Eğer divan-ı muhasebat, bu emirnamelerin kanunlara ve mevcut nizamnamelere uygun olmadığına karar verirse sebeplerini beyan ederek bunları vizeden imtina edebilir. İşbu sebepler divan-ı muhasebat reisi tarafından alakadar olan nazıra bildirilir. Nazır ilgili konuda ısrar ederse bu konu meclisi vükelada incelenir (Nitti, 1904). Meclisi vükela, ilgili kararın yürürlükte bulunan hükümlere uygun olduğuna hükmederse divan-ı muhasebatın ilgili konuyu yeniden müzakere etmesi icap eder. Son durumda divan-ı muhasebat ret sebebinin temel bir sorun olmadığını görürse ilgili kararın tescilini icra eder ve *kayd-ı ihtiyat* ile vizesine karar verir. Diğer yandan vazife esnasında divan-ı muhasebat haberdar olduğu veya olacağı bilimum yolsuzlukları ilgili nazıra ihbar eder. Burada sıralanan bu vazifeler de İtalya Divan-ı Muhasebatının görevleri arasında yer almıştır.

Osmanlı'yı ele aldığımızda, evvela bütçe geleneğinin devletin ilk yıllarına dayandığı bilinmektedir. Ancak Osmanlı Devleti'nde bütçelerin kontrolü hususu, literatürde oldukça ihmal edilmiş bir konudur. Osmanlı'da bütçelerin tetkik edilmesi konusunda, bilebildiğimiz kadarıyla, ilk defa 1855 nizamnamesinde karşılaşmaktayız. 1855 nizamnamesine göre bütçeyi kontrol görevi *Meclis-i Muhasebe-i Maliyeye* verilmiştir. Ancak 1874 yılında çıkarılan yeni bir nizamname ile bu görev Meclis-i Muhasebe-i Maliyeden alınarak *Divan-ı Muhasebata* verilmiştir. Bu görev tahsisi ile divan-ı muhasebat, dairelerden gönderilen *muhasebat-ı katıyye defterlerini* (kesin hesap defterlerini) tetkik görevini üstlenmiştir (Düstur, 1. Tertip, C. III: 226-231; Akdemir ve Yeşilyurt, 2021).

Ancak yukarıda da ele alındığı üzere, 1862 yılından itibaren divan-ı muhasebatın hem tesisinde önemli adımlar atılmış hem de yapısında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede 1865 tarihli nizamname dikkate şayandır. Bu nizamname ile divan-ı muhasebatın *Maliye ve Muhakeme Dairelerinden* oluşmasına karar verilmiştir. Divan-ı muhasebat *Muhakeme Dairesi* bilhassa

sarraf-mültezim ve hazine arasında çıkan ihtilaflardan doğan davalara bakmakla görevlendirilmiştir. Divan-ı muhasebatın Maliye Dairesi ise mali denetim fonksiyonunu üstlenmiştir. Fakat 1876 yılında *Kânûn-ı Esâsî'nin* ilanına değin bu daireler mali denetim görevini sürdürmede etkili olamamıştır (Kış, 2012: 43). Bu manada ilgili dönemde Osmanlı Divan-ı Muhasebatı yargılama hizmeti sunma eğiliminde olmuştur. Hatta Feyzioğlu (1969: 426) Osmanlı Divan-ı Muhasebatının yargılama alanında Fransa ve Belçika Divan-ı Muhasebatlarından daha geniş yetkilerde olduğuna vurgu yapmıştır. Ancak bu değerlendirmesi için dönem veya yıl ayırımını ortaya koymamıştır.

1874 Nizamnamesi ile yürürlüğe koyulan ve divan-ı muhasebata tevdi edilen bir diğer görev ise kesin hesap dökümünün tesisi olmuştur. İlgili nizamnameye göre, divan-ı muhasebat tarafından düzenlenen kesin hesap dökümü evvela bütçe komisyonuna gönderilip bu komisyonca tetkik edilecektir. Bu döküm daha sonra bütçe komisyonundan Meclis-i Vükela'ya gönderilecektir. Burada da incelenip tasdik edildikten sonra ilgili kesin hesap dökümünün, bütçelerde olduğu gibi, ilan edilmesi maksadıyla padişahın da uygun görmesiyle maliye nezaretine gönderilmesine karar verilmiştir (Düstur, 1. Tertip, C. III: 226-231; Akdemir ve Yeşilyurt, 2021).

Yukarıda da ifade edildiği üzere, *Kânûn-ı Esâsî* ilanı ile divan-ı muhasebat anayasal bir kuruma dönüşmüştür. Burada özellikle divan-ı muhasebatın *umumi mutabakat beyannamesi* (genel uygunluk beyannamesi) düzenlemesi gerektiği kararlaştırılmıştır. Ancak divan-ı muhasebat, bu görevini 1908 yılına kadar ifa edememiştir. Bu çerçevede Osmanlı'da *Umumi Mutabakat Beyannamesi* ilk defa 1908 yılında hazırlanmış ve bu beyannamede, bu tarihten evvelki dönemlerde bu beyannamenin düzenlenmediğine vurgu yapılmıştır.<sup>10</sup> *Kânûn-ı Esâsî'de* yer alan düzenleme ile divan-ı muhasebatın *Umumi Mutabakat Beyannamesini* düzenleyip meclisi mebusana göndermekle mesul tutulmasına karşın, 1877-1878 savaşı nedeniyle meclisi mebusan kapatılmış ve divan-ı muhasebat söz konusu görevi ifa edememiştir. Diğer yandan ilgili dönemde çıkarılan Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile de "sarftan evvel vize" usulü ihdas edilerek Divan-ı muhasebatın görev alanı genişletilmiştir (Kuyucak, 1952: 202).

10- Osmanlı'da divan-ı muhasebatça düzenlenen ilk Umumi Mutabakat Beyannamesi için bkz. Divan-ı Muhasebat 1326 senesine aid umumi mutabakat beyannamesi, İstanbul: Matbaa-i Ahmed İhsan ve Şürekası. Sonraki yıllarda da bu beyannamenin düzenlendiğini söylemek mümkündür. Divan-ı Muhasebat 1327 senesine aid umumi mutabakat beyannamesi, İstanbul: Matbaa-i Amire.

### 3. TEŞKİLAT YAPILARI

Osmanlı Divan-ı Muhasebatının organizasyon yapısının anlaşılması için, Osmanlı Devleti ile aynı dönemde varlığını sürdüren devletlerde mevcut bulunan divan-ı muhasebatların teşkilat yapılarının da incelenmesi ve bu pencereden de karşılaştırma yapılması kıymetlidir.

İngiltere’de genel denetçi kraliyet tarafından bir berat (imtiyazname) ile atanmış ve parlamentonun her iki kamarasının kraliyete bir dilekçe vermesi durumunda görevden alınabilmiştir. Genel denetçiye yardımcı olmak için bir asistan ve bir baş kâtip, kıdemli katipler, baş denetçiler ve müfettişlerden oluşan bir hiyerarşik yapı tesis edilmiştir. Kontrolör ve baş denetçiye yılda 2.000 pound (2.200 Osmanlı altın lirası), kontrolör yardımcısı ve denetçiye yılda 1.500 pound (1.650 Osmanlı altın lirası) maaş verilmiştir. Genel denetçinin maaşı ve emekli maaşı, bir yargıcınki gibi Konsolide Fon’da güvence altına alınmıştır. Böylece parlamentonun yıllık oylamasına tabi tutulmamıştır. Genel denetçinin denetim görevi dışında başka bir görevi olmaması ve avam ya da Lordlar kamarası üyesi olmaması da kurala bağlanmıştır (Exchequer and Audit Departments Act, 1866).

Avusturya Divan-ı Muhasebatının teşkilatına baktığımızda burada bir divan başkanı (reis) ve bir de ikinci başkan (reis-i sani) bulunmakta olup; divan-ı muhasebat, genel itibarıyla 3 kısım ve 17 şubeden oluşmuştur. Bu şubeler genellikle bir nezaretin hesaplarını takip etmekle görevlendirilmişlerdir. Ancak maliye nezareti gibi geniş bir iş yükü ağı olan nezaretlere birden fazla şube de bakabilmiştir. Divan başkanı ve reis-i saniden başka divan-ı muhasebatta katipler, memurlar da görev almıştır. Bu memurların hukuk tahsilini almış ve iktisat ile muhasebe konularına hâkim olan kişilerden seçilmesi gerekli görülmüştür. Bu görevi ifa eden memurların emeklilikleri hakkında herhangi bir süre şartı olmamakla birlikte ilgili görevde 40 yıl hizmette bulunanların emekliliğe sevk edilebileceği kararlaştırılmıştır. Avusturya Divan-ı Muhasebatının reisi toplamda (yıllık) 44.000 kron (4.840 Osmanlı altın lirası)<sup>11</sup>, reisi sanisi ise 22.000 kron (2.420 Osmanlı altın lirası) maaş almıştır. Diğer yandan Avusturya Divan-ı Muhasebatının devlet protokolünde bir konumu bulunmadığı da dikkat çekicidir.

11- Yüksek denetim kurumları başkan ve üyelerinin aylıklarını karşılaştırmaya bir örnek teşkil etmesi için Avusturya-Macaristan, Almanya, İngiltere ve Fransa Divan-ı Muhasebat başkanlarına yapılan ödemeler Osmanlı altın lirasına çevrilmiştir. Bu çeviride Pamuk (2017: 201) tarafından verilen parasal karşılıklar kullanılmıştır. Ancak İtalya ve Belçika için ilgili dönem Osmanlı altın lirasının karşılığının temin edilememesinden ötürü bu ülkelere ilişkin dönüştürmeler yapılamamıştır. Ayrıca mümmeyyiz ve müsecceleler için yapılan ödemeler de Osmanlı altın lirasına dönüştürülmüştür.



Alman Divan-ı Muhasebatının teşkilat yapısına baktığımızda, bu divanın idaresinde bir reis vardır ve bu reis aynı zamanda Prusya Divan-ı Muhasebatının da reisidir. Divan reisinden başka divan-ı muhasebat, 4 daireden müteşekkildir ve her bir daire birer müdür tarafından idare olunmuştur. Bunlardan başka alt kademelerde müşavirler, mümeyyiz ve müsecceller ve katipler görev almıştır. Divan reisinin maaşı senevi 25.000 marktan (1.355 Osmanlı altın lirası) ibaret olup bunun 21.000 markı Prusya'dan ve 4.000 markı da Almanya Devletinden verilmiştir. Ayrıca divan reisine bir de 8.000 mark hane kirası ödenmiştir. Almanya Divan-ı Muhasebatında görev alan mümeyyiz ve müsecceller ise 3.000 ila 6.600 mark dolaylarında bir maaş almışlardır. Diğer yandan divan reisi ile müşavirler *kaydı hayat* (ömür boyu) şartıyla tayin olunmuş ve bunlar görev süreleri bakımında herhangi bir sene sınırına tabi olmamışlardır. Ancak mümeyyiz ve müsecceller için durum farklıdır. Son olarak, Alman Divan-ı Muhasebatının reisinin hükümdar tarafından tayin edildiğini de söylemek mümkündür.

Belçika Divan-ı Muhasebatı ise bir reis ve altı aza ile bir baş kâtipten mürekkeptir. Tüm bu üyeler her altı yılda bir yenilenmek üzere meclisi mebusan tarafından seçilmektedir. Ayrıca bu görevlerde bulunabilmek için reisin 50, azanın 30 ve baş kâtibin de en az 25 yaşında olması gerekmektedir. Belçika Divan-ı Muhasebatında azanın en genci *müddeiumumilik* (savcılık) vazifesini ifa etmiştir. Bu durum Belçika Divan-ı Muhasebatında savcılık vazifesinin de olduğunu göstermektedir.

Belçika Divan-ı Muhasebatı iki kısımdan oluşmuştur; bu kısımlardan her birinde üçer aza görev almıştır. Birinci kısım bilumum hesapların tetkiki vazifesi ile görevlendirilmiştir. İkinci kısmın vazifesi duyun-u umumiye defteri kebirinin bir nüshasını tutmaktan ve tekaüt maaşları kayıtlarını tescilden ve ita emirlerini vizeden ibaret olmuştur. Diğer yandan Divan-ı Muhasebat Teşkilat Kanunu iktizasınca reisin maaşı senevi 12.500 frank olarak tayin edilmiştir. Belçika Divan-ı Muhasebatında görev alan mümeyyizlerin maaşları ise 2.600 ila 3.200 frank civarında olmuştur.

Belçika'da Divan-ı muhasebat müstakil bir dairedir. Divan-ı muhasebatın meclis ile olan ilişkisine baktığımızda, divan reisi ile azaları ve katipleri meclisi mebusanca tayin edilmektedir. Diğer yandan divan-ı muhasebatın konumuna baktığımızda Belçika'da bu kurum temyiz mahkemesine eşdeğerdir ve protokolde temyiz mahkemesini takip etmektedir.

Fransa Divan-ı Muhasebatının teşkilat yapısını ele aldığımızda, Fransa'da bu divanın oldukça kalabalık bir yapıya sahip olduğunu ifade etmek mümkündür. Divan-ı muhasebatın idaresinde 1 reis-i evvel, 3 reis-i sani ve 18 aza bulunmaktadır. Bunlardan başka divanda görevli 86 mümeyyiz ve 25 mülazım vardır. Divan-ı muhasebat reisi *kayd-ı hayat* şartıyla bu göreve tayin edilmektedir. Ancak görevde kalacakları en son yaş 75 yaşdır.

Fransa Divan-ı Muhasebatının devlet protokolündeki yerine baktığımızda, tıpkı Belçika'da olduğu gibi, Fransa'da da divan-ı muhasebat, protokol sırasında temyiz mahkemesini takip etmektedir. Bu manada protokolde ilk sırada vekiller daha sonra şurayı devlet ile temyiz mahkemesi gelmektedir. İşte divan-ı muhasebat bu silsilede dördüncü sırada yer almaktadır. Divan-ı muhasebat reisinin maaşı ise yıllık 30.000 franktır (1.299 Osmanlı altın lirası). Fransa Divan-ı Muhasebatında görev alan mümeyyizlerin maaşları ise 3.000 frank olmuştur.

İtalyan Divan-ı Muhasebatı teşkilat kanununun ikinci maddesine göre başkentte teşkil edilen divan-ı muhasebat 3 kısma ayrılmıştır. Divan-ı muhasebat 1 reis, 2 reis-i sani, 12 aza, 1 müddeiumumi, 1 baş kâtip, 20 mümeyyizden mürekkeptir. Fakat 17 Şubat 1884 tarihli kanunun 58. Maddesi hükmüne nazaran teşkilat kanunu 9 Temmuz 1905 tarihli kanun ile tadil edilmiştir. Böylece divan-ı muhasebat reis-i evveliyile reis-i sanileri ve azası, hazine nazırı tarafından vuku bulan teklif üzerine meclisi vükela kararıyla arz olunarak kralın kararı ile tayin olunması yoluna gidilmiştir. Divan-ı muhasebat reisi ile azasının azli ve emekliliğe sevk edilmesi ile başka bir memuriyete nakli kralın kararı dışında mümkün değildir. Başka bir deyişle, divan-ı muhasebat reisinin, meclisi ayan ve mebusan reisleriyle divan-ı muhasebatın reis-i sanilerinden mürekkep bir komisyon tarafından verilen karar üzere krala sunulduktan sonra verilen karar neticesinde azil ve tekaüde sevk veya başka bir memuriyete nakli mümkündür. Diğer yandan divan-ı muhasebat reisinin maaşı yıllık 15.000 franktır. İtalya Divan-ı Muhasebatında görev alan mümeyyizlerin maaşları ise 7.000 frank olarak belirlenmiştir.

Yukarıda divan-ı muhasebatlarının teşkilat yapıları sunulan devletlerden farklı olarak, Osmanlı'da, divan-ı muhasebat reisi ile azaları sadaretin belirlediği isimler arasından padişah tarafından seçilerek atanmıştır (Kış, 2012: 48). *Kânûn-ı Esâsî'de* yer aldığı üzere, bu divanın 12 azadan müteşekkil olduğu görülmektedir. Ayrıca bu kişiler *kayd-ı hayat* ile bu göreve seçilmişlerdir. Bu yönüyle Osmanlı'da divan-ı muhasebat reisinin *kayd-ı hayat* ile görev yapması hususu yukarıda tartışılan ülkeler açısından bir benzerlik taşımaktadır.

Osmanlı'da Divan-ı muhasebat başkanının aldığı maaşa baktığımızda, 1862 yılında kurulan bu divana başkanlık eden Ahmet Vefik Efendi'ye 30.000 kuruş (300 Osmanlı altın lirası) maaş ödenmesine karar verilmiştir. Esasen Osmanlı'nın ilgili dönemde içinde bulunduğu mali zorlukları düşündüğümüzde bu yüksek bir meblağdır. Ancak Divan-ı muhasebat başkanına, bu maaşın ödenmesi devlet idaresinin bu divana vermiş olduğu önemin bir göstergesi olarak değerlendirilmiştir. Diğer yandan Divan-ı muhasebatın protokoldeki konumuna baktığımızda divan reisi sekizinci sırada, maliye nazırının hemen akabinde yer almıştır. Protokolde divan-ı muhasebatın önünde gelen kurumlar genel itibarıyla askeri kurumlar olmuştur (Kış, 2012: 42, 57).

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Osmanlı Devleti'nde -diğer devletlerde olduğu gibi- devletin gelir ve giderlerinin teftişine tarihsel süreç içerisinde büyük bir önem atfedilmiş ve bu görevi ifa edebilmek adına önemli kurumlar ihdas edilmiştir. Bu kurumlar arasında; 1862 yılında kurulan divan-ı muhasebat, varlığını günümüz Türkiye'sinde de sürdürmesi açısından önem taşımaktadır. Osmanlı Divan-ı Muhasebatını, Osmanlı ile aynı dönemde varlığını sürdüren devletlerde mevcut bulunan yüksek denetim kurumlarıyla kıyasladığımızda ilk olarak divan-ı muhasebatın konumu ön plana çıkmaktadır. Örneğin Avusturya Divan-ı Muhasebatı doğrudan doğruya padişaha bağlanmıştır. Ancak Almanya Divan-ı Muhasebatının konumu tartışmalı olmuş ve meclise bağlı olmadan görev yapıp yapamayacağı tartışılmıştır. Netice itibarıyla Almanya Divan-ı Muhasebatı başbakanına bağlı olarak görevlerini ifa etmiştir. Benzer tartışmalar Fransa'da da vuku bulmuştur. Fransa Divan-ı Muhasebatının yargılama fonksiyonu olmasından ötürü hesapların denetimi işi Fransız Divan-ı Muhasebatına verilmiş iken; bu denetimler neticesinde muhasiplerin yargılanması görevi meclise bırakılmıştır. İngiltere'de Divan-ı Muhasebat başkanı Kral tarafından atanmış; hazineden bağımsız olan bu kurum, yalnızca Avam Kamarası'na karşı sorumlu tutulmuştur

Bu tür tartışmalara Osmanlı maliyesinde de rastlamak mümkündür. Örneğin Divan-ı Muhasebatın kurulduğu dönemde, bilhassa maliye nezareti cenahından, halihazırda *Meclis-i Muhâsebe-i Mâlîye* namında bir kurumun mevcut bulunduğu ve divan-ı muhasebata biçilen görevin esasında bu kurum vasıtasıyla ifa edildiği ileri sürülmüştür. Burada açık bir şekilde maliye nezareti ile divan-ı muhasebat arasında bir çekişme olduğunu görmekteyiz. Bu çekişme divan-ı

muhasebatın görevini -bilhassa 1863-1876 yılları arasında- yerine getirmekte başarılı olamamasına yol açmıştır. Bu tartışmaları ve maliye nezaretinin divan-ı muhasebat üzerindeki etkisini kırabilmek maksadıyla divan-ı muhasebata, üç ayda bir olmak üzere doğrudan doğruya padişaha sunulacak bir rapor tanzimi görevi verilmiştir. Ayrıca divan-ı muhasebatın konumu 1876 yılında ilan edilen *Kânûn-ı Esâsî* ile de anayasal güvence altına alınmıştır.

Görevleri açısından mukayese edildiğinde, esasında Osmanlı Devleti dahil tüm devletlerde divan-ı muhasebatın görevlerinin aynı olduğu görülmektedir: Devlet gelir ve giderlerini teftiş ve tetkik etmenin yanı sıra *hesabı umumiye kat'inin* (kesin hesap) denetlenmesi görevinin parlamentolar adına ifa edilmesi. Ancak Osmanlı Devleti açısından durum ele alındığında divan-ı muhasebat, 1876 Anayasası öncesinde padişah adına görevlerini icra etmiştir. Ayrıca, Avusturya Divan-ı Muhasebatının yasama ve yürütme ile doğrudan bir münasebeti yok iken; Almanya Divan-ı Muhasebatı doğrudan başbakanlığa bağlanmıştır. Diğer yandan Almanya Divan-ı Muhasebatı bir mahkeme hüviyetine sahip olmadığı için, bu kuruma bütçeye uygun olarak kullanılmayan ödeneklerin ve yolsuzluğa yol açan hususların parlamentoya bildirilmesi görevi verilmiştir.

İngiltere Divan-ı Muhasebatı, kamusal hesaplarla ilgili konularda dahi idari veya icrai nitelikte görevler üstlenmemiş; işi sadece Parlamento tarafından verilen paranın, Parlamentonun tahsis ettiği hizmetler için harcanıp harcanmadığını görmek üzere mali işlemleri izlemek, araştırmak, sorgulamak ve raporlamakla sınırlı kalmıştır. Belçika Divan-ı Muhasebatına ise yukarıda sıralanan ortak görevlere ilaveten, bütçede hesaplar arası münakaleye müsaade verilmediğinden hesaplar arası aktarımın takibi vazifesi verilmiştir. Belçika Divan-ı Muhasebatı bünyesinde, yargılama fonksiyonunun bir gereği olarak ayrıca müddeiumumiye de bulundurmıştır. Fransa'da ise Divan-ı muhasebat meclisi mebusanın muavini konumunda bir pozisyona konumlandırılmıştır. Bu konumlandırmaya bağlı olarak söz konusu kuruma bütçe ile ilgili mevzularda ıslahat ve tadilat yapılabilmesine olanak sağlamak adına görüş bildirme görevi verilmiştir. Belçika Divan-ı Muhasebatında olduğu gibi Fransa Divan-ı Muhasebatı da bünyesinde savcı bulundurmuş ve yargılama görevi üstlenmiştir. Son olarak İtalya Divan-ı Muhasebatı da yukarıda sıralanan ortak görevleri ifa etmekle yükümlü olmakla birlikte, yargılama fonksiyonunun bir unsuru olarak bünyesinde savcı da bulundurmıştır.

Bu devletlerin divan-ı muhasebatının ortak görevi olan devlet gelir ve giderlerini kontrol etmek ve *hesabı umumiye kat'inin* denetlenmesi vazifeleri Osmanlı Divan-ı Muhasebatının da esas görevleri arasında olmuştur. Osmanlı Divan-ı Muhasebatının, vazifeleri diğer ülkelerde mevcut kurumlarla büyük ölçüde benzerlik arz etmiştir. Ancak diğer divan-ı muhasebatlardan farklı olarak Osmanlı Divan-ı Muhasebatı ikili yapıda tesis edilmiştir: *Divan-ı Muhasebat Maliye Dairesi* ve *Divan-ı Muhasebat Muhakeme Dairesi*. Bu dairelerden Divan-ı Muhasebat *Muhakeme Dairesi* özellikle sarraf-mültezim ve hazine arasında çıkan ihtilaflardan doğan davalara bakmakla görevlendirilmiştir. Bu daire bünyesinde müddeiumumiye bulundurmuş ve Osmanlı Divan-ı Muhasebatı bu yapıyla yargılama fonksiyonuna sahip olmuştur. Osmanlı maliyesinde denetim görevi ise Divan-ı Muhasebat *Maliye Dairesi* tarafından yürütülmüştür. Osmanlı Divan-ı Muhasebatı denetim ve yargı fonksiyonlarını birlikte yürütmüştür.

Diğer yandan divan-ı muhasebat reislerinin maaşına baktığımızda her ülke para birimine bağlı olarak söz konusu dönemlerde (diğer memuriyetlere ödenen miktarlara kıyasla) ilgili kişilere yüksek ödemelerde bulunduğu müşahede edilmiştir. Divan-ı muhasebat reislerinin çalışma dönemlerine baktığımızda ise Belçika Divan-ı Muhasebat reisi ve diğer üyeleri altı yılda bir seçilmek koşuluyla görevlendirildiği görülmüştür. Buna karşın Almanya, Fransa, İngiltere ve Osmanlı'da divan-ı muhasebat reisi, görevine kayd-ı hayat şartıyla çalışacak şekilde atanmıştır. Fransa'da her ne kadar kayd-ı hayat şartı olsa da bu görevde kalabilmenin bir üst sınırı da belirlenmiştir. Divan-ı muhasebat reislerinin kayd-ı hayat şartı ile atanmaları oldukça dikkat çekicidir ve divan-ı muhasebatın bağımsızlığı açısından önemlidir. Çünkü bu düzenleme ile söz konusu kurumların görevlerini siyasi kaygılardan uzak ve bağımsız bir şekilde yürütmelerine olanak sağlandığı düşünülmektedir.

Bu çalışma 1900'lü yılların başında Avusturya-Macaristan, Almanya, Belçika, İngiltere, Fransa ve İtalya Divan-ı Muhasebatını inceleyen raporlardan ve ikincil kaynaklardan yola çıkarak bu ülkelerin divan-ı muhasebatları ile Osmanlı Divan-ı Muhasebatı arasında bir kıyaslamayı ortaya koymaktadır. Bu kıyaslama divan-ı muhasebatların görevleri, yetkileri ve teşkilatları üzerinden yapılmış ve tarihlerinin önemli bir kesitine ışık tutmayı amaçlamıştır. Bu kurumlar hakkında değişik tarih kesitleri için yapılacak ilave çalışmaların, bu kurumların hem tarihsel gelişimlerinin ortaya konulmasına hem de günümüzdeki konumlarının ve işlevlerinin daha iyi anlaşılmasına, aynı zamanda söz konusu kurumların daha da geliştirilmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akdemir, T. ve Yeşilyurt, Ş. (2018). Tanzimat Sonrası Osmanlı'da Bütçe Açıkları Sorunu ve Mali Konsolidasyon Uygulamaları. *Maliye Dergisi*, (174), 240-269.
- Akdemir, T. ve Yeşilyurt, Ş. (2021). Tanzimat'tan Sonra Modern Bütçe Anlayışı ve Osmanlı Bütçelerinin Güvenilirliği Meselesi: Bütçe Etiği Açısından Bir Değerlendirme. *Amme İdaresi Dergisi*, 54(2), 93-119.
- Akgündüz, A. (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Akgündüz, A. (2012). *Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat)*, İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları.
- Bundesrechnungshof (2022). <https://www.bundesrechnungshof.de/de/ueber-uns/geschichte> Erişim: 30.06.2022.
- Collins, C. W. (1920). The Problem of an Independent National Audit. *Journal of Political Economy*, 28(1), 37-45.
- Cour des Comptes (2022). *History*. <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/history>. Erişim 30.06.2022.
- Court of Audit (2022). *Historical Survey*. <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/HistoricalSurvey.html> Erişim: 30.06.2022.
- Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı, İrade Dahiliye (İ. DH), 33173.
- Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı, İrade Dosya Usulü (İ. DÜİT), 59/2; 59/4.
- Divan-ı Muhasebat 1326 senesine aid umumi mutabakat beyannamesi, İstanbul: Matbaa-i Ahmed İhsan ve Şürekası.
- Divan-ı Muhasebat 1327 senesine aid umumi mutabakat beyannamesi, İstanbul: Matbaa-i Amire.
- Düstur, 1. Tertip, C. III, Devleti Aliye'nin Bütçe Nizamıdır, sene 1289, s. 226-231.
- Ercin, C. (1938). *Bütçe Nazariyat ve Tatbikatı*. İstanbul: Devlet Basımevi.
- Exchequer and Audit Departments Act (1866). [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk). Erişim: 22.02.2022
- Feyzioğlu, B. N. (1951). Frans'a'da Sayıştayın Yaptığı Kazai Bütçe Denetlemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(3), 687-704.
- Feyzioğlu, B. N. (1969). *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli, Bütçe*. İstanbul: Fen Fakültesi Döner Sermaye Basımevi.

- Feyzioğlu, B. N. (1993). Sayıştay ve Parlamento. Sayıştay Dergisi, 4(13), 23-35.
- Gheorghe, T. I. ve Gherai, D. S. (2014). Historical Analysis on The Appearance of The Supreme Audit Institutions in The European Union. Annals of Faculty of Economics, 1, 707-718.
- Gözübüyük, A. ř. (1966). Sayıştay ve Yargı Görevi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 21(4), 157-171.
- Gustapane, E. (2011). Corte Dei Conti. Dizionario del Liberalismo Italiano: Tomo I, 278-284.
- Gürsoy, B. (1980). Kamusal Maliye: Bütçe. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436.
- Kânûn-ı Esâsî (1876). <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/>. Erişim: 10.2.2022.
- Kış, S. (2012). Divan-ı Muhasebatın Tesis Süreci ve İlişkileri Hakkında Bazı Tespitler, Sayıştay Dergisi, 87, 39-60.
- Köse, H. Ö. (2001). Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento ile İlişkileri, İstanbul Üniversitesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40. Seri, 23-58.
- Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. Ankara: Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Kuyucak, H. A. (1952). Bütçe. İstanbul: İstanbul Fakültesi Neşriyatı No. 60.
- Nitti, F. S. (1904). Principes de Science des Finances. V. Giard.
- Pamuk, ř. (2017). Osmanlı İmparatorluğu'nda Paranın Tarihi. İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Santiso, C. (2009). The Political Economy of Government Auditing: Financial Governance and the Rule of Law in Latin America and Beyond. Routledge-Cavendish.
- Sayar, N. (1956). Amme Maliyesi, Devlet Bütçesi Prensipleri ve Tatbikatı. İstanbul: Işıl Matbaası.
- Sayıştay (1973). Cumhuriyet'in 50. Yılında Sayıştay. Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Stourm, R. (1917). The Budget. London: D. Appleton and Company.
- Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası (1326a). Berlin'de İcra Edilen Tetkikat Netayicini Mübeyyin Raporudur (Divan-ı Muhasebatın Tarihçesi) (maba'd). İstanbul: Ahmed şuayb, Rıza Tevfik, Mehmed Cavid, 1 Kanun-i Evvel 1326, Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, C. III, S 12 (24), s. 1196-1236.

Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası (1326b). Brüksel'de İcra Edilen Tetkikat Netayicini Mübeyyin Raporu (Divan-ı Muhasebatın Tarihçesi) (maba'd), İstanbul: Ahmed Şuayb, Rıza Tevfik, Mehmed Cavid, 1 Kanun-i Sani 1326, Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, C. III, S. 13 (25), s. 1237-1259.

Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası (1326c). Divan-ı Muhasebatın Tarihçesi, İtalya (maba'd), İstanbul: Ahmed Şuayb, Rıza Tevfik, Mehmed Cavid, 1 Şubat 1326, Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, C. III, S. 14 (26), s. 1421-1460.

Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası (1326d). Divan-ı Muhasebatın Tarihçesi, İtalya (maba'd), İstanbul: Ahmed Şuayb, Rıza Tevfik, Mehmed Cavid, 1 Mart 1327, Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, C. III, S. 15 (27), s. 1479-1488.

Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası (1326e). Paris'te İcra Edilen Tetkikat Netayicini Mübeyyin Raporudur (Divan-ı Muhasebatın Tarihçesi), İstanbul: Ahmed Şuayb, Rıza Tevfik, Mehmed Cavid, 1 Kanun-i Sani 1326, Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, C. III, S. 13 (25), s. 1259-1307.

Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası (1326f). Viyana'da İcra Edilen Tetkikat Netayicini Mübeyyin Raporudur (Divan-ı Muhasebatın Tarihçesi), İstanbul: Ahmed Şuayb, Rıza Tevfik, Mehmed Cavid, 1 Kanun-i Evvel 1326, Ulum-i İktisadiyye ve İctimaiyye Mecmuası, C. III, S. 12 (24), s. 1180-1195.

Willoughby W. W. (1922). The System of Financial Administration of Great Britain. London: D. Appleton and Company.

Young, E. H. (1915). The System of National Finance. London: Smith, Elder & Company.



## **A COMPARISON OF OTTOMAN'S COURT OF ACCOUNT WITH 19TH CENTURY EUROPEAN SUPREME AUDIT INSTITUTIONS**

**Tekin AKDEMİR**  
**Şahin YEŞİLYURT**

### **EXTENDED ABSTRACT**

Supreme audit institutions are independent nationwide institutions that conduct audits of government activities on the behalf of parliament. They strengthen public administration by contributing to the correction of inadequacies, preventing misuse of public funds and corruption. Besides these, they help legislatures to exert the power of the purse.

In the historical process, while the power of the public purse has been a priority and this issue has been the subject of great struggles, the audit of public expenses has been a more subordinate issue. However, during the 19th century, the audit of public expenditures gained ground due to the increased level and importance of state activities. Namely, the development of supreme audit institutions was a product of parliamentary efforts to gain greater control over state expenses and to prevent misuse of public funds in the nineteenth century. In this century, many countries established these institutions in charge of auditing of public revenues and expenditures in line with modern budget practices.

In Ottoman history, as in other states, there was great importance attached to the inspection of the revenue and expenses of the state, and some institutions were established to carry out this. The court of accounts (Divan-ı Muhasebat), which was established in 1862, is important in terms of continuing its existence among these institutions in today's Turkey. When we compare the Ottoman Court of Accounts with the institutions existing in the other states that existed in the same period, the position of the Divan-ı Muhasebat comes to the fore first. For example, the Austrian Court of Accounts was directly subordinated to the king. The German Court of Accounts performed its duties under the Prime Minister. The French Court of Accounts carried out its tasks on behalf of the parliament through deputies. In England, the head of the Court of Accounts was appointed by the king.

Contrary to the status of supreme audit institutions in other countries, there were some discussions on divan-ı muhasebat in the Ottoman state. When Divan-ı Muhasebat was formed, it was argued that there was an institution

called the Meclis-i Muhâsebe-i Mâliye, especially from the side of the Ministry of Finance, noting that the task assigned to the divan-ı muhasebe was being carried out through this institution. Here, we clearly see that there was a conflict between the Ministry of Finance and the Court of Accounts at that time. This conflict caused Divan-ı Muhasebat not to be successful in fulfilling its duty, especially between 1863 and 1876. To eradicate these discussions and break the effect of the Ministry of Finance on Divan-ı Muhasebat, it was given the task of issuing a report to be submitted directly to the sultan once every three months. In addition, the position of Divan-ı Muhasebat was constitutionally guaranteed with the Kanun-ı Esâsî announced in 1876.

When we compare the duties of the court of accounts of the states presented above, in fact, their main task was common in all states, including the Ottoman State: inspecting and examining state revenues and expenditures as well as performing the task of arranging the general account statements on behalf of parliaments. However, unlike the court of accounts presented above, the Ottoman Court of Accounts was established in a dual structure: Finance Department and Court Department.

There was a remarkable difference between the Ottoman and other states regarding the working periods of the head of the court of accounts, the head of the Belgian Court of Accounts and other members were appointed for six years. On the other hand, in Germany, France, England, and the Ottoman State, the head of the court of accounts was appointed to work during his life, differently. Although it was possible to be employed during his life in France, an upper limit for staying in this position was also determined. The fact that the heads of the court of accounts were appointed for life gave them the freedom to do their duties independently away from political concerns.

As a result, this study provided a comparison between the court of accounts of some countries and the Ottoman Divan-ı Muhasebat based on the reports and secondary sources in the early 1900s. This comparison has been carried out over both the history of the court of accounts and its duties, authorities, and organizations. In particular, the common purpose of all court of accounts was to examine public revenues and expenditures; however, in addition to this common purpose of the court of accounts, some additional duties were given to them.