

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT TARİHİ BİLİM DALI

**XIX'YY DA OSMANLI DEVLETİNDE
ÇİFT YANLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ**

Yüksek Lisans

ZELİHA KOCAKAYA

İstanbul, 2014

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT TARİHİ BİLİM DALI

**XIX'YY DA OSMANLI DEVLETİNDE
ÇİFT YANLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ**

Yüksek Lisans

ZELİHA KOCAKAYA

Danışman: DOÇ. DR. RAHMİ DENİZ ÖZBAY

İstanbul, 2014



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İKTİSAT Anabilim Dalı İKTİSAT TARİHİ Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi ZELİHA KOCAKAYA'nın XIX'YY DA OSMANLI DEVLETİNDE ÇİFT YANLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.04.2014 tarih ve 2014-14/43 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi/...../..... 2014

Öğretim Üyesi Adı Soyadı		İmzası
1.	Tez Danışmanı Doç. Dr. RAHMİ DENİZ ÖZBAY	
2.	Jüri Üyesi Doç. Dr. YAŞAR BÜLBÜL	
3.	Jüri Üyesi Prof. Dr. MUSTAFA ÇELEN	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Zeliha Kocakaya
Anabilim Dalı	: İktisat
Programı	: İktisat Tarihi
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Rahmi Deniz Özbay
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - 2014
Anahtar Kelimeler	: Devlet Muhasebesi, Merdiven Yöntemi, Çift Taraflı Kayıt Yöntemi

ÖZET

19.YÜZYILDA OSMANLI İMPARATORLUĞU'NDA ÇİFT YANLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ

Toplumsal sistem içerisinde en üst yerde yer alan devlet, ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına alarak, sonuçları raporlayabilmek için devlet muhasebesine ihtiyaç duymuştur. Devletlerin zaman içerisinde ekonomik, siyasi, kültürel ve iktisadi anlamda geçirdikleri değişikliklerden devlet muhasebe sistemi de etkilenmiş, çeşitli devlet muhasebesi sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu sistemlerden biri olan Çift Taraflı Kayıt Yöntemi de kapitalist bir sistem içerisinde doğmuş ve gelişmiştir. Tanzimat sonrasında Osmanlı İmparatorluğu'nda devletin kurumlarında yaşanan batılılaşma sürecinden muhasebe düzeni de etkilenmiş, 19.yüzyıl sonlarına kadar merdiven yöntemi kullanılırken 1880 yılında Çift Taraflı Kayıt Yöntemine geçiş kararı alınmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nun devletçi anlayışı ve özel girişime fazla olanak tanımaması muhasebe uygulamalarının devlette gelişmesine sebep olmuş, 19. Yüzyılın sonlarına kadar Çift Taraflı Kayıt Yöntemine geçişte başarılı olunamamıştır. Ancak ilerleyen dönemlerde ihtiyaçların artması sonucunda Osmanlı İmparatorluğu'nda çift taraflı kayıt yöntemine geçiş devlet muhasebesinde uygulanmaya başlamış fakat özel sektör tarafından benimsenmesi ancak cumhuriyet döneminde mümkün olabilmektedir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Zeliha Kocakaya
Fields : Economics
Programme : Economic History
Supervisor : Assoc. Prof. Rahmi Deniz Özbay
Degree Awarded and Date : Master - 2014
Keywords : Government Accounting, Ladder Method, Double Entry Method

ABSTRACT

TRANSITION TO DOUBLE ENTRY BOOKKEEPING IN THE OTTOMAN EMPIRE IN THE 19TH CENTURY

The government, which is in the top place in the social system, has needed government accounting in order to report the results by recording its engendered effects on economical life. The state accounting system also affected by the meaning of economic, political, cultural and economical changes that Governments has undergone in time, and various government accounting systems has emerged accordingly. Double Entry Method, which is one of these systems, was born and developed in a capitalist system as well. After Tanzimat under the Ottoman Empire, the accounting scheme was also influenced by the process of westernization occurred in the government's organizations; though the ladder method has been used until the end of the 19th century, it was decided to switch to Double Entry Method in 1880. The statist conception of the Ottoman Empire and not giving many opportunities for private initiative, caused to develop accounting implementations in the state, so the transition to double entry method could not be achieved until the end of the 19th century. However in later periods, as a result of the increase of needs in the Ottoman Empire, the transition to Double Entry Method had started to be applied in state accounting, but it was possible to be adopted by the private sector has begun only during the republican period.

ÖNSÖZ

İktisadi ve mali olayların değerlendirilmesinde devlet muhasebesi verileri önemli derecede etkili olmuştur. Osmanlı İmparatorluğunda da devlet muhasebesinde uzun yıllar merdiven yöntemi kullanılmış, 19.yy'da Çift Yanlı Muhasebe Sistemine geçiş yapılmıştır. Bu çalışmada; merdiven yönteminden Çift Yanlı Muhasebe Sistemine geçiş süreci anlatılmaya çalışılmıştır.

Bu süreç zarfında benden manevi desteklerini esirgemeyen ve her zaman yanımda olan anneme ve babama teşekkür ederim. Hoşgörü ve anlayışlarıyla bu süreçte göstermiş oldukları sabırdan dolayı iş arkadaşlarıma teşekkür ederim. Ayrıca bu çalışmanın hazırlanma süresince fikirleriyle bana yol gösteren değerli hocalarım *Doç.Dr. Yaşar Bülbül* ve *Doç. Dr. Rahmi Deniz Özbay*'a çok teşekkür ederim.

İstanbul, 2014

Zeliha Kocakaya

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
TEZ ONAY BELGESİ	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
ÖNSÖZ	IV
TABLolar LİSTESİ	VII
1. GİRİŞ	1
2. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ	
2.1. Muhasebenin Tanımı, Kapsamı ve Amacı	7
2.2. Genel Olarak Devlet Muhasebesi Sistemleri	8
2.2.1. Devlet Muhasebesinin Tanımı	8
2.2.2. Devlet Muhasebesinin Ortaya Çıkışı Ve Tarihsel Gelişimi	12
2.2.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi	12
2.2.2.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi	14
2.2.2.3. Schneider Muhasebe Sistemi	21
2.2.2.4. Constante Muhasebe Sistemi	22
2.2.2.5. Logismografi Muhasebe Sistemi	22
2.2.3. Devlet Muhasebesinin Önemi	24
3. OSMANLI İMPARATORLUĞU'NDA KLASİK DÖNEM VE MUHASEBE SİSTEMİ	
3.1. Osmanlı İmparatorluğu'nda Klasik Dönem	26
3.1.1. Klasik Dönemde İktisadi Yapı	26
3.1.2. Klasik Dönemde Mali Yapı	33
3.1.2.1. Defterdarlık	37
3.1.2.2. Defter Emaneti	39
3.1.2.3. Hazine	43
3.2. Osmanlı İmparatorluğu'nda Klasik Dönem Muhasebe Yöntemi	46

3.2.1. Merdiven Yönteminin Temel Özellikleri	47
3.2.2. Merdiven Yöntemi Ve Çift Taraflı Kayıt Sistemi	48
3.2.3. Merdiven Kayıt Yönteminde Kullanılan Yazı: Siyakat	52
3.2.4. Klasik Dönemde Muhasebe Eğitimi	58
3.2.5. 17. Yüzyılda Muhasebe Kalemleri Ve Muhasebe Kayıtları	60
4. ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNE GEÇİŞ	
4.1. Osmanlı İmparatorluğu'nda Modernleşme Dönemi	69
4.1.1. Modernleşme Döneminde İktisadi Yapı	69
4.1.2. Modernleşme Döneminde Mali Yapı	73
4.1.2.1. Bütçe	75
4.1.2.2. Dış Borçlanma	78
4.2. Osmanlı İmparatorluğu'nda Modernleşme Döneminde Muhasebe Sistemi	82
4.2.1. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Kabul Edilmesi	86
4.2.2. Modernleşme Döneminde Muhasebe Eğitimi	89
4.2.3. Osmanlı'dan Cumhuriyete Kadar Muhasebe Sisteminin Gelişimi	91
4.2.4. 20. Yüzyılın Başlarında Türk Muhasebe Yapısındaki Gelişmeler	92
5. SONUÇ	99
6. KAYNAKÇA	102

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1 Siyakat Elifbası	53
Tablo 2 Siyakat Rakamları	55
Tablo 3 Osmanlı Muhasebe Teşkilatı	67

1. GİRİŞ

Muhasebe, bir kurum, işletme veya örgütle doğrudan veya dolaylı ilişkisi olan kesimlere iletmek üzere organizasyona ait mali bilgileri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır. Bunlara bağlı olarak muhasebenin aynı zamanda bir bilgi aracı, kontrol aracı ve öngörme aracı olduğunu söylemek mümkündür.

Devlet, kamusal mal ve hizmet üretmek ve bu yolla kamusal ihtiyaçlara cevap vermek amacıyla vergi ve benzeri uygulamalar ile gelir toplamaktadır. Bu nedenle devlet muhasebesine ihtiyaç duyulmakta, devlet muhasebesi ile devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkiler kayıt altına alınarak, sonuçları raporlanabilmektedir.

Yüzyıllar boyunca güçlü bir devlet olarak varlığını sürdüren Osmanlı İmparatorluğu'nda da devlet, ekonomik verileri kaydederek kontrol altında tutmak amacıyla yaklaşık 500 yıl boyunca İlhanlılardan devralarak geliştirdikleri merdiven yöntemini kullanmış, daha sonra 1880 yılında çift taraflı kayıtlı yöntemine geçiş yapmıştır.

Bu çalışmada ise Osmanlı İmparatorluğu'nda, var olduğu sürece kullanılan muhasebe yöntemleri ele alınmış, merdiven yönteminden çift taraflı kayıt yöntemine geçiş süreci ve yöntemler arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Ayrıca Avrupa'da 15.yüzyıldan beri kullanıldığı bilinen çift taraflı kayıt yöntemine Osmanlı'nın 400 yıl kadar sonra geçmesinin nedenleri üzerinde durulmuş, geçişe neden ihtiyaç duyulduğu ve bu geçişin neden geç gerçekleştiği sorularına dönemin iktisadi ve mali olayları da göz önünde tutularak cevap aranmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebenin tanımı, özellikleri ve faydaları üzerinde durulmuş, buna bağlı olarak devlet muhasebesinin gerekliliği, görevleri ve tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Ayrıca Devlet Muhasebesi ile ilgili Klasik görüş ve Modern görüş olmak üzere ileri sürülen iki farklı görüş hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Devlet muhasebesinin ortaya çıkışı ve tarihsel gelişim süresi içerisinde çeşitli ülkelerde kullanılan Kameral Muhasebe Sistemi, Çift Taraflı Kayıt Yöntemi, Schneider Muhasebe Sistemi ve Constante Muhasebe Sistemleri hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca devlet muhasebesinin sosyal bilimlerle uğraşanlar ve özellikle iktisatçılar tarafından neden önemli olduğu konusu incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Osmanlı İmparatorluğunda Klasik Dönem ve bu dönemdeki muhasebe sistemi üzerinde durulmuştur. Bu dönemde devletin vergi toplamada yaşadığı güçlükler, savaş tekniklerinin değişmesine bağlı savunma harcamalarının artışı, tımar ve vakıfların vergi gelirlerine daha çok el koyması, sıvış yılı uygulamaları kronik bütçe açıklarına neden olmuş ve bütün bunlar mali sorunları da beraberinde getirerek Osmanlı İmparatorluğu'nu yeni uygulama ve düzenlemelere zorlamıştır. Ayrıca bu bölümde Klasik Dönem iktisadi yapı ve mali yapı olarak iki kısımda incelenmiştir.

İktisadi yapı incelenirken Osmanlı İktisadi Dünya Görüşünde etkili olmuş İaşe (provizyonizm), Gelenekçilik ve Fiskalizm İlkeleri hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca bu bölümde Osmanlı İmparatorluğu'nda yerli hanedanları ve beyleri kontrol altına almak amacıyla yapılan düzenlemeler, üretim yapısında uzun yıllar tarıma önem verilmesine rağmen yurtdışına ihraç edilecek bir artı ürünün neden görülemediği ve 16.yüzyıl

sonuna kadar mükemmel olarak nitelendirilen organizasyon yapısının daha sonra neden bozulmaya başladığı konuları açıklanmaya çalışılmıştır.

Daha sonra Klasik Dönemde Osmanlı İmparatorluğu'nun İlhanlılardan devralarak geliştirdikleri mali yapı ele alınarak, mali yapı içerisindeki gelir ve gider kalemleri maddeler halinde gösterilmiştir. Ayrıca günümüzdeki Maliye Bakanlığının görevini yerine getiren ve devletin tüm gelir ve giderlerinin tutulduğu Defterdarlık teşkilatının yapısı üzerinde durulmuş, defterhanede tutulan Tımar Defterleri ve Tahrirler hakkında geniş bilgi verilmiş ve hazine yapısı hakkında da açıklamalara yer verilmiştir.

Son olarak bu bölümde Osmanlı İmparatorluğu'nda Klasik Dönemde kullanılan muhasebe yönteminden, muhasebe eğitiminden ve muhasebe kalemlerinden bahsedilmiştir. Gelir ve giderlerin düzenlenmesinde, önce gelirlerin yazıldığı, sonrada giderlerin bu gelirden çıkartılarak "fazla"nın bulunduğu çıkarma mantığı da denilen merdiven yönteminin özellikleri hakkında bilgi verilmiştir. Merdiven yönteminden çift taraflı kayıt yöntemine geçişin nedenlerinin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla iki yöntemin ortak özellikleri ve aralarındaki farklılıklar ele alınmıştır.

Daha sonra merdiven yönteminde kullanılan, sözlük anlamı, "muhasebe kaydında kullanılan bir tür yazı, muhasebe belgelerinde kullanılan yazı ve divan rakamı" olarak ifade edilen ve kelime anlamı olarak da "siyakat", Arapça kökenli olup sevk, öne sürme, ileri götürme anlamına gelen Siyakat yazısı ve rakamları hakkında bilgi verilmiş, ayrıca neden muhasebe kayıtlarında zor okunabilen bu yazı türünün kullanıldığı açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölüme gelindiğinde ise Osmanlı İmparatorluğunda Modernleşme Dönemi ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemine geçiş süreci anlatılmıştır. Bu dönemde Osmanlı İmparatorluğu, önemli derecede toprak kaybetmiş ve sahip olduğu siyasi ve mali haklardan vazgeçmek zorunda kalmış ve Tanzimat fermanı ile devlet yapısının temel taşları olan kurum ve kuruluşlar çağın gereklerine uygun bir düzenlemeye tabi tutulmaya çalışılmıştır. Başta merkez yönetimi olmak üzere taşra teşkilatı, güvenlik, ordu, eğitim-öğretim, basın yayın, sağlık, dış ilişkiler, maliye ve ekonomi alanlarında önceki dönemlere kıyasla önemli reformlar gerçekleştirilmek istenmiştir. Bu bölümde de Modernleşme dönemi İktisadi Yapı ve Mali Yapı olarak iki kısımda incelenmiştir.

İktisadi yapı içerisinde üretim ve ithalat ilişkisi üzerinde durularak, Osmanlı İmparatorluğu'ndaki sanayileşme çalışmaları ve fabrikalaşma hareketleri hakkında bilgi verilmiştir. Zamanla Osmanlı İmparatorluğu'na yabancı paraların girmesiyle yabancı paralarla Osmanlı parası arasında birbirine çevirme (bugünkü anlamıyla bozum) işlemleri yapılmaya başlanmış, daha sonraları para ticaretiyle ilgili yapılan işlemler artarak bankerlik mesleği ortaya çıkmıştır. Hazineye borç vermek, kambiyo işlemleri yapmak, senet iskonto etmek, üçüncü kişilerin birikimlerini değerlendirmek gibi işlemler yapan ve genellikle Musevi, Rum ve Ermeni olan bu bankerlerin Osmanlı ekonomisinde ne tür sonuçlara neden oldukları üzerinde durulmuştur. Bunlara bağlı olarak gerçekleştirilen ulusal bankacılık akımı, milli iktisat düşüncesi ve İktisadi Cihat çağrısı hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Modernleşme döneminde Mali Yapı bölümüne gelindiğinde ise keşifler sonucunda Osmanlı İmparatorluğunda meydana gelen fiyat hareketleri ve askeri sahada yapılmak istenen hareketlerin hazine üzerindeki etkileri hakkında bilgi verilmiştir.

Ayrıca Osmanlı İmparatorluğu'nun bu geçiş sürecinde yaşamış olduğu bütçe açıkları ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkan dış borçlanmalar ele alınmıştır.

Osmanlı İmparatorluğu'nda merkezi idarenin yıllık gelir ve giderlerini gösteren bütçelere "icmâl" denildiği bilinmekte olup son dönemlerde bütçe için "mizân" ve "muvâzene" tabirleri de kullanılmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda modern anlamda ilk bütçesinin hangi bütçe olduğu konusunda bilgi verilerek, bu dönemde görülen mali krizin aşılabilmesi için başlatılan girişimler üzerinde durulmuştur. Daha sonra Osmanlı İmparatorluğu'nu iç borçlanmaya ve dış borçlanmaya iten nedenlerden bahsedilerek, bu borçlanmaların sonuçları hakkında bilgi verilmiştir.

Modernleşme döneminde muhasebe sistemine gelindiğinde ise, bu dönemde Batı Avrupa'daki şirketleşme çabalarının önce ticaret sonra sanayi kuruluşlarının büyümesini sağladığı daha sonra bu durumun muhasebeye olan ihtiyacı arttırdığı ve aynı zamanda muhasebe uygulamalarının yaygınlaşmasını ve muhasebenin kendi içerisinde gelişmesini sağladığı görülmüştür. Buna bağlı olarak 19. Yüzyılda dünya muhasebe tarihindeki önemli gelişmeler ve değişimlerden etkilenen Osmanlı İmparatorluğu'nun muhasebe düzenini yeni koşullara göre düzenleyebilmek için oluşturduğu kurumlar ve çift taraflı kayıt yöntemini tanıma süreci hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca Osmanlı İmparatorluğu'nda çift taraflı kayıt yöntemine geçiş tartışmalarının ve kararlarının öyküsünü içeren Osmanlı arşivlerinde yer alan bazı ifadelerle yer verilmiştir.

Daha sonra muhasebe sisteminin gelişmesinde eğitim kurumlarının etkisi üzerinde durularak bu eğitim kurumlarından Hamidiye Ticaret Mektebi'nin kuruluşundan bahsedilmiştir. Son olarak 20. Yüzyıla gelindiğinde İmparatorluğun son

yirmi iki yılının yaşandığı bu dönemde görülen karışıklık, kriz ve savaş ortamının muhasebe düşüncesinin gelişmesi için uygun bir ortam olmamasına rağmen yine de bu dönemde muhasebe düşüncesinin gelişmesini etkileyen uygulama ve eğitim faaliyetleri hakkında bilgi verilmiştir.

2. DEVLET MUHASEBESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

2.1. Muhasebenin Tanımı, Kapsamı ve Amacı

Muhasebe, bir kurum, işletme veya örgütle doğrudan veya dolaylı ilişkisi olan kesimlere iletmek üzere organizasyona ait mali bilgileri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır.

Farklı bir tanıma göre de; hitap ettiği örgütün varlıklarını, bu varlıkların kaynaklarını, bu kaynakların kullanım biçimini, bu varlık veya kaynaklarında meydana gelen artış veya azalışları gösteren ve bunları ilgili kişi ve kurumlara ileten bilgi sistemidir.¹

Muhasebe, izlemeye, teşhis etmeye, önlem belirlemeye, programlamaya ilişkin bilgilerin kaynağı olarak yönetimin etkinliği, yatırımlar, tedarik, üretim, satış ve finanslama ile ilgili konularda mali sonuçların ve risklerin değerlendirilmesini sağlamakla beraber yönetime aşağıda belirtilen üç özelliğiyle etkin bir biçimde yararlı olur;²

- Bilgi Aracı Olması: Geçmiş işlemleri kaydederek yazılı bellek olma görevini yerini getirir.
- Kontrol Aracı Olması: Bütçe veya standartlarla gerçekleştirmeleri karşılaştırıp sapmaları ve bunların nedenlerini ortaya çıkarır.
- Öngörme Aracı Olması: Ürettiği bilgiler ile geleceğe ait tahminlerde

¹ Mustafa Dişli, Eyüp Kızılkaya, **Çözümlü Devlet Muhasebesi**, Ankara: Muhasebe Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2000, s.11.

² Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.16.

bulunmaya ve planlamaya yardımcı olması.

2.2. Genel Olarak Devlet Muhasebesi Sistemleri

Devlet; vergi, fon, bağış, ceza, iç ve dış borçlanma, kiralama ve satma gibi çeşitli yollarla gelir toplamakta, daha sonra bu gelirleri mal veya hizmet talepleri karşılığı olarak veya transfer şeklinde devlet gideri olarak ekonomiye geri vermekte ve bu faaliyetlerinin ekonomi üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkilerini tespit etmeye ve sonuçlarını belli bir hesap sistemi içinde incelemeye çalışmaktadır ki bunun için gerekli olan sistem devlet muhasebesi sistemleri olarak adlandırılır.³

Ayrıca devlet bir işletme gibi düşünülecek olursa, kamunun ihtiyaçlarını karşılayan ve sosyal yapıya işlerlik kazandıran bir kuruluş olması sebebiyle, para ile ölçülen birçok değerleri, mal varlığı ve görevleri olması doğaldır.⁴

Dolayısıyla devlet muhasebesinin görevi devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına almak ve sonuçları raporlamaktır.

2.2.1. Devlet Muhasebesinin Tanımı

Devlet muhasebesi, Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşların para ile ifade edilebilen bilgilerinin kaydedilerek, raporlanması ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümü olarak tanımlanırken, kısaca Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşların bütçe ve finansmanı ile ilgili bilgilerin kaydedilmesi ve raporlanmasına ilişkin faaliyetlerdir şeklinde tanımlanmaktadır.⁵

³ Zuhâl Yıldırım ve Özhan Çetinkaya, **Devlet Muhasebesi; Teori ve Uygulama**, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1999, s.14

⁴ M. Hikmet Coşan, **Devlet Muhasebesi**, Ankara: Yeni Uğur Matbaası, 1980, s.1.

⁵ Dişli ve Kızılkaya, a.g.e., s.21.

Ayrıca Devlet Muhasebesi ile ilgili Klasik görüş ve Modern görüş olmak üzere iki kısım görüş ortaya çıkmış, bunlar hakkında detaylı bilgiye aşağıda yer verilmiştir;

a) Klasik Görüşe Göre Devlet Muhasebesi: Kamu bütçesine dayalı bu görüşe göre gelir ve giderlerin kamu bütçesine uygun olarak yapılması ve dönem sonunda uygulama sonuçlarının tespit edilmesi amaçlanmıştır, ayrıca işletme bütçelerinde olduğu gibi tahminlerin yapılması, uygulama akışı denetiminin yapılması ve bunun sonucunda uygulama sonuçlarının karşılaştırılarak değerlendirilmesi olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır.⁶

b) Modern Görüşe Göre Devlet Muhasebesi: Bu görüşe göre ise devletin hukuki kişiliğe sahip olması ve bu kişiliğin hazinesi yanında alacaklarının, taşınır taşınmaz varlıklarının ve borçlarının bulunması sebebiyle kamu bütçesine dayalı devletin gelir ve giderlerinin izlenmesi yanında varlıklarındaki ve borçlarındaki değişikliklerin de izlenmesi önem taşımaktadır.⁷

Klasik görüşü savunanlar, modern görüşü savunanlara karşı aşağıdaki görüşleri ileri sürmektedir;⁸

1) Devlet varlıklar üzerinde tam tasarruf hakkına sahip değildir ve bu mallar üzerinde, kişinin varlığı gibi satılması, kiralanması konularında karar verilemediğinden bu malların mübadele değerini saptamak güçtür ve değer olarak muhasebe kaydı yapılamaz.

⁶ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar**, İstanbul: Avcıol Yayınevi, 1995, Cilt: 1, s.29.

⁷ Güvemli, a.g.e., 1995, s.30.

⁸ Güvemli, a.g.e., 1995, s.30,31.

2) Bu varlıklar devleti oluşturan kişilerin olduğundan, devlet bunların yalnızca korumasını yapar ve devletin bilançosunda bunlara yer verilmez.

3) Devlet varlığı düşüncesi, devletin varlığını arttırma isteğine yol açacağından, devletin görevinin varlıkları arttırmak değil en iyi şekilde kullanmak olması istenir.

4) Bütçe ve devlet varlıkları hesaplarının birbirinden farklı olduğu düşüncesiyle bir arada yürütülemeyeceği.

5) Devlet varlıkları düşüncesinin devlet bilançosu görüşüne yol açacağı düşüncesi.

6) Varlıkların değerlendirilmesi gibi uygulamaların devlet büyüdükçe içinden çıkılmaz bir durum alacağı düşüncesi.

Modern görüşü savunanlar ise bu görüşlere karşı aşağıdaki savunmaları yapmaktadır;⁹

1) Devlet varlıkları üzerinde tam tasarruf hakkına sahip değilse bile mal varlığını korumak ve bunlardaki değişiklikleri izlemek zorundadır.

2) Devlet bir tüzel kişiliktir, onu oluşturan kişilerdir ve bu durum varlıklarını bilançosunda göstermesine engel değildir.

3) Devletin varlıklara sahip olma düşüncesi, varlıklarını sürekli olarak arttırmak isteyeceği düşüncesine neden olmamalıdır.

4) Bütçe muhasebesi ile varlıklar, borçlar muhasebesi, bir bütünün parçaları biçiminde bir arada uygulanabilir.

⁹ Güvemli, a.g.e., 1995, s.31.

5) Devlet varlıklarını değerlendirme güçlükleri vardır fakat bunun aşılması olanaksız değildir.

6) Hesaplama güçlükleri, devlet büyük de olsa, güçlü bir muhasebe örgütlenmesi ve hesap planı ile aşılabılır.

Farklı bir tanıma göre devlet muhasebesi, devletin yaptığı işlemleri değerlerine göre kaydeden ve bu verilerden dönemler itibariyle yorum ve denetim yapılabilmesini sağlayacak şekilde sonuç özetleri çıkaran bir hesap yöntemidir.¹⁰

Daha geniş anlamda devlet muhasebesi; devlet faaliyetlerinin bütçe yasalarına uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin denetimini yapan, hizmet maliyetlerinin tespit edilmesini sağlayarak ileriye dönük kararların alınmasına yardımcı olan ve devletin mal varlığındaki artışları ve azalışları para ile ifade ederek gösteren muhasebe tekniği olarak tanımlanmış ve bu anlamda devlet muhasebesinin unsurları aşağıdaki şekilde maddelenmiştir;¹¹

- Bütçe uygulamalarının kontrolünü sağlaması
- Maliyetlerin tespit edilmesini ve ileriye dönük alınacak kararlara yardımcı olması
- Devletin mal varlığındaki artış ve azalışları vermesi
- Bütün bu işlemleri para ile ifade edecek şekilde yapması

Yukarıda ki tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi devlet muhasebesi devletin ve diğer kamu kurumlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçlarının bütçelerle uygunluğunu kontrol etmek amacıyla mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderleri

¹⁰ Kenan Bulutoğlu ve Erciş Kurtuluş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul: Araştırma Eğitim Ekin Yayınları, 1981, s.193

¹¹ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.15.

sağlıklı bir biçimde tespit etmekte ve faaliyet sonuçlarını raporlar halinde sunmaktadır.¹²

Sonuç olarak, devlet muhasebesini genel muhasebe mantığı çerçevesinde tanımlamak gerekirse devlet muhasebesi; devletin para ile ifade edilebilen ve tamamen veya kısmen mali nitelikteki bütün faaliyetlerinin, varlıklarının ve yükümlülüklerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, yorumlanması ve ilgili kişi ve kurumlara raporlanmasıdır.

2.2.2. Devlet Muhasebesinin Ortaya Çıkışı Ve Tarihsel Gelişimi

Devletlerin zaman içerisinde ekonomik, siyasi, kültürel ve iktisadi anlamda geçirdikleri değişikliklerden devlet muhasebe sistemi de etkilenmiş, çeşitli değişiklikler yaşamıştır.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde çeşitli ülkelerde çeşitli devlet muhasebesi sistemleri kullanılmış, bu sistemler önem sırasına göre açıklamalı olarak aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

2.2.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi

İlk olarak Avusturya'da muhasebe şefi Peuchberger tarafından devletin bütçe ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla geliştirilmiştir. Kameral muhasebe sisteminde, gelir ve gider hesapları bütçe muhasebesine uygun olarak ikiye ayrılmış olmakla

¹² Erkan Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2005, s.1.

beraber bu sistemde sadece kasa hareketleri izlenebilmiş, alacak ve borçlar bu sistemin dışında kalmış ve bu sebeple bu sisteme Bütçe Muhasebesi adı verilmiştir.¹³

Kameral muhasebe sistemi tam ve mükemmel bir muhasebe sistemi olmamakla beraber, kendisinden istenilen bilgileri, yani bütçe ile ilgili rakamları, gelir ve giderlerin tahakkuk ve tahsilatını, bütçe kalemleri ve maddeleri ile vermekte fakat bu muhasebe aynı, hukuki ve iktisadi sonuçları tam olarak vermemektedir.¹⁴

Kameral muhasebe sistemi; Basit (Eski) Kameral Sistem ve Geliştirilmiş (Yeni) Kameral Sistem olarak iki bölümde ele alınmış ve bu iki sistem hakkında detaylı bilgilere aşağıda yer verilmiştir;¹⁵

Basit (Eski) Kameral Sistem:

Sadece kasa hareketlerinin izlendiği, borç ve alacak durumlarının görülmediği bir sistemdir. Bu sistemde Kasa defteri ile gelir ve giderlerin bölümler halinde kayıt altına alındığı bir Defter-i Kebir mevcuttur. Ayrıca bu sistemde gelir ve giderlerin tahakkukları gösterilmediğinden hesaplara ait artıklar bilinemediği gibi yıl içinde kasa defterine kaydedilen işlemleri kontrol eden bir hesap ta bulunmamaktadır.

Geliştirilmiş (Yeni) Kameral Sistem:

Geliştirilmiş Kameral Sistem ödeme ve tahsilat esasına dayanmakta ve gelir gider tahakkukları da hesaplara alındığından tahakkuk ettiği halde tahsil edilmemiş ya da ödenmemiş tutarlar görülebilmektedir. Eski sistemin sakıncalarını kaldırmakla

¹³ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.30.

¹⁴ Gıyas Akdeniz, **Devlet Muhasebesi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1948, s.28.

¹⁵ Coşan, a.g.e., s.4.

birlikte sadece bütçe hesaplarının muhasebeleştirilmesini gerçekleştirdiği için terkedilmiştir.¹⁶

2.2.2.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi

Muhasebe tarihçileri tarafından, muhasebe tarihi üç döneme ayrılmıştır;¹⁷

- İlk Dönem; 1494'e kadar olan Pacioli' den önceki dönemdir. Pacioli'den önceki bu döneme Basit Kayıt Yöntemi Dönemi denilmektedir.
- İkinci Dönem; Pacioli' den 1900 yılına yani 20. Yüzyıla kadar olan dönemdir.
- Üçüncü Dönem; 20.yüzyılda sanayileşme ile iktisadi gelişmenin muhasebeye getirdiği yeniliklerin yaşandığı dönemdir.

Basit kayıt yöntemine aynı zamanda Tek taraflı kayıt yöntemi de denilmekle birlikte, bu yöntemle belli bir döneme ait kar ve zarar sonuçlarının görülmesi mümkün olmamış ve hesaplar aralarında bağlantı olmaksızın tek hesap çerçevesinde yürütülmüştür.¹⁸

1296 yılında Floransa'da tutulan kayıtlardan, bugünkü muhasebe sistemimizin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin 13.yüzyılda İtalya'da kullanılmaya başlandığı anlaşılmakta, ancak daha önceleri Doğu'da da kullanılmış olabileceği varsayılmaktadır.¹⁹

¹⁶ Coşan, a.g.e., s.4.

¹⁷ Oktay Güvemli, **Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı**, İstanbul: Süryay Sürekli Yayınları, 1994, s.1.

¹⁸ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.9.

¹⁹ Sevilengül, a.g.e., s.13.

Luca Pacioli' nin 1495 yılında yayımlanan “Suma de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita” isimli kitabında çift taraflı kayıt sisteminden bahsedilmiş, bu sistem üç çeşit deftere dayandırılmış ve bu defterler hakkında açıklamalara aşağıda yer verilmiştir;²⁰

A) Müsvedde Defteri: Özellikle tedavüldeki paraların çeşitliliği sebebiyle, günlük muamelelerin tarih sırasıyla ve notlar halinde kaydedilmesi için, kimlerle ilgili olduğu, nedeni, nasıl yapıldığı, nerden yapıldığı gibi hiçbir faktör atlanmadan, bütün mevzuların kaydedilmesi için düşünülmüş bir defterdir ve herkese açık bir defter olduğundan gizli kalması gereken konuların kaydedilmemesi tavsiye edilmiştir.²¹

B) Yevmiye Defteri: Müsvedde defterinin ikinci bir kopyası gibidir, ama bu defterde kayıtların bir cins para ile yapılması, açıklama kısmının kısa tutulması, yevmiye maddeleri biri borç biri alacak kaydını gösterecek şekilde işlemesi, birden fazla borç ve alacak bulunan durumlarda kaydın teke indirilmesi konuları üzerinde durulmuş, ayrıca yevmiye maddelerinin borç ve alacak kalemlerinin defteri kebire aktarılmasında çift taraflı kayıt yöntemi ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır;

“ Yevmiye defterine kaydedeceğin bütün muameleleri, bir zimmet ve bir de matlup olmak üzere defteri kebire iki kere kaydedecek, zimmet hesabı için ‘Per’ ve matlup hesabı için ‘A’ terimlerini kullanacaksın. Her muamele bir zimmet ve bir matluptan tereküb eder. Zümmet hesabını sol el, matlup hesabını sağ el karşılar. Hesabın zimmet kısmı matlubun bulunduğu sayfanın, matlup kısmı ise zimmetin bulunduğu sayfanın mukabilidir.”

²⁰Mazhar Hiçşmaz, **Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo Eseri ve Tesirleri**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1958, ss.17-21

²¹ Hiçşmaz,,a.g.e., ss.17-20.

Tavsiye edilen esaslara göre tutulmuş yevmiye defteri örneği aşağıdadır.

PER. Kasa peşin / / A. Ben Falanın Sermayesi, envanterin ...
sayfasında yeralan ve kasaya tevdi edilen bugün maliki
bulduğum muhtelif büyüklükteki altın, gümüş ve bakır
sikkelerin Venedik'teki halihazır değerlerine göre beher düka 24
grossi ve her grossi 32 piccioli üzerinden şu kadar altın düka
dolayısıyla.

L. S. G. P.

PER. Palermo şekeri // A. Kasa. Kapsız, çuvalsız, bağısız ve samansız
şu kadar yüzü şu kadar düka hesabi'e şu kadar lire ve şu kadar
düka olarak Mesinalı bay Juan Antonio'ya tedşye edilen.

L. S. G. P.

C) Defteri Kebir: Hesapları toplu şekilde ve bir arada gösteren defteri kebirin, yevmiye defterinin iki katı büyüklüğünde olması, ticari ilişkilerde kullanılan para çeşitleri ayrı bir sütunda belirtilmesi ve işlemlerin kolay bulunabilmesi için ayrıca bir tarih kolonu kullanılması tavsiye edilmiş ve bu esaslara göre tutulmuş defteri kebir örneğine aşağıda yer verilmiştir.²²

²² Hiçşamaz,,a.g.e., s.20.

14 Kasım

Alessio Bombini oğlu Simon'un elile 14 Kasım 1493 de tahsil edilip borçlanılan ve Antonio Cavalcanti oğlu Francesca tarafından yatırılan 4 ncü sayfada kayıtlı L.62 S.13 g.2 L.62 S.13 g.2

Matlup Francesca Cavalcanti Sayfa:4

14 Kasım

Antonio Cavalcanti oğlu Francesca tarafından 14 Kasım 1493 de yatırılan 1 nci sayfadaki kasa hesabına zimmet kaydedilen L.62 S.13 g.2 L.62 S.13 g.2

Ayrıca Luca Pacioli' nin kitabında defterleri tutma kural ve yöntemleri aşağıda yer alan 17 madde ile özetlenmiştir;²³

- 1) Defterin sağ tarafında alacaklılar, sol tarafında borçlular yer almalıdır.
- 2) Bütün kayıtlar biri alacaklı diğeri borçlu olacak şekilde çift taraflı kayıtlarla yapılmalıdır.
- 3) Borçtaki ve alacaktaki her madde işlemin gerçekleştiği günü, tutarı ve nedenini mutlaka göstermelidir.
- 4) Borçlu hesaptan sonra mutlaka alacaklı hesap belirtilmelidir.
- 5) Borç ve alacağın yazıldığı gün aynı olmalıdır.

²³ Güvemli, a.g.e., 1994, ss.89-91.

6) Sağ taraftaki alacak ile sol taraftaki borçların karşılaştırılmasıyla sağlama yapılır, eğer iki taraf birbirine eşitse defter doğrudur.

7) Defterin sağlanması alacaklılar ve borçlular olarak değil, miktar olarak birbirine eşit olmalıdır, eğer eşit değilse defterde yanlışlık var demektir.

8) Kasa hesabı borç kalanı vermek zorundadır, eğer alacak kalanı veriyorsa defterde yanlışlık var demektir.

9) Borçluların ve alacaklıların bilgisi ve onayı olamadan deftere kayıt yapılmamalıdır.

10) Defterin aynı para birimi ile tutulması gerekir ama maddelerin içinde kullanılan para birimleri ayrıca belirtilebilir. Fakat deftere hangi para birimi ile başlanmışsa o para birimi ile devam edilmelidir.

11) Kasa hesabının borç ve alacak kalemlerinde, uzun uzun açıklama yapılması yerine isteğe bağlı olarak 'şundan' ya da 'şuna' ifadeleri kullanılarak kısaltılabilir.

12) Yeni bir hesap açılması gerektiği zaman mutlaka yeni bir sayfadan başlanmalı, defter kayıtlarında geriye dönülmemeli daima ileri gitmek zorundadır.

13) Eğer bir kalem defterde yanlış yere yazılmışsa düzeltme yapılabilir ve yanlış yazılan kalem işaretlenir. Yanlış yazılan kalem alacaklı ise borçlandırılır ve 'işaretlenmiş kalem bunun karşılığında iptal edilmiştir, çünkü buraya yanlışlıkla yazılmıştır' açıklaması yazılır.

14) Bir hesap için ayrılan yer dolduğu zaman hesap aktarma işlemi yapılabilir. Bu işlem yapılırken eğer hesapta alacak kalanı mevcutsa, bu kalanın karşı yanına tutar yazılmalı ve hesap kalanı şu hesabın alacak yanına, şu sayfaya taşınmıştır denilmeli.

15) Eğer defter dolmuşsa ya da eskimişse yeni deftere defterlerin sırasını göstermek amacıyla bir devam harfi vererek (A-B-C gibi) başlanmalı, sonra sağlaması yapılan alacak ve borç kalanları yeni deftere aktarılmalıdır.

16) Her borçlu ve alacaklı kalem için, ‘A olarak işaretlenmiş eski defterin şu sayfasındaki kalana eşit olarak şu tutar’ şeklinde tutarlar yeni deftere yazılarak yeni defter açılmış olacaktır.

17) Son olarak da eski defteri kapatmak için bir hesap alacaklı ise borçlandırılmalı ve şöyle denilmelidir: ‘‘Bu hesabın alacak kalanı şu tutarda, B ile işaretlenmiş yeni defterin şu sayfasına aktarılmıştır.’’, böylece eski hesap ‘söndürülmüş’ yeni hesap ‘ateşlemiş’ olur.

Çift taraflı kayıt yönteminin ilk olarak nerede kullanıldığı konusunda görüş birliği olmamakla beraber, çift taraflı muhasebe usulünün ilk defa İtalya’da keşfedildiği söylenmektedir.²⁴

Bunun yanı sıra çağdaş muhasebe tarihçilerine göre nasıl ki paranın, alfabenin, konuşma dilinin mucidi yoksa çift taraflı kayıt yönteminin de belirli bir mucidi olmadığı, yöntemin zaman içinde değişen ve gelişen ticari ve iktisadi koşulların bir gereği olarak ortaya çıktığı söylenmiştir.²⁵

Muhasebe uygulamaları, medeniyet seviyesi ve ticaret hayatının ilerleme derecesi arasındaki ilişki göz önünde tutulacak olursa muhasebenin gelişmesi bakımından 15. Yüzyılın çok müsait imkanlar hazırladığı görülmekle beraber Rönesans’a denk gelen dönemin belli başlı hadiseleri arasında yer alan matbaacılığın gelişmesi, Amerika’nın keşfi, Hindistan yolunun açılması aynı zamanda muhasebede

²⁴ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.44.

²⁵Güvemli, a.g.e., 1994, s.3,4.

meydana gelen Rönesans'ın da etkenleri olmuştur.²⁶ Ayrıca deniz ticaretinde, çeşitli sanat kollarında ve ilmi yöntemlerde meydana gelen gelişmelerin önem kazanmış olduğu bir ortamda, muhasebe tekniği; ticaret, sanayi ve kredi dünyasının ihtiyaçlarına cevap verebilecek imkanlar arayacaktır.²⁷

14. Yüzyılda görülmeye başlayan ve 15. Yüzyılda gelişmesini sürdüren çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkmasına neden olan gelişmeler dört büyük muhasebe tarihçisi tarafından aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;²⁸

- *'Werner Sombart'a göre, Avrupa' nın iktisadi gelişmesi bu yüzyıllarda hızlanmış ve kapitalizmin yavaş yavaş ortaya çıkışı muhasebede yeni bir yöntem yani çift taraflı kayıt yöntemine gerekseme duyulmasına yolaçmıştır.*

- *J.Prudent ve A.P.Rudronowsky'ye göre, Bankacılık ve kredili alış veriş bu asırlarda önemli gelişmeler göstermiştir. Bankacılıkta birbirinin hesabına para yatıran müşterilerin borçlu ve alacaklı olarak izlenmesi zorunlu olmuştur. Kredili satışlarda ise alıcıyı borçlandırma kavramı, alacaklı hesabını da ortaya çıkarmıştı.*

- *Raymond de Rover'e göre, Kurumlaşma yani şirketleşme bu asırlarda gelişmiş ve tüzel kişi ile fiziksel kişi birbirinden ayrılmaya başlamıştır. Bunun sonucunda da bir kuruluşun onunla ilişkili kişilerle ilişkilerini borçlu ve alacaklı olarak izlemek önem taşır hale gelmiştir.*

²⁶ Hiçşmaz, a.g.e., s.7.

²⁷ Hiçşmaz, a.g.e., s.7.

²⁸ Güvemli, a.g.e., 1994, s.6.

- *T.Tserbi'ye göre, Büyük defter uygulaması başlayınca bu defterde hesapların çift taraflı olarak yapılması gereği ile karşılaşmıştır.*''

2.2.2.3. Schneider Muhasebe Sistemi

Kameral muhasebe sistemi geliştirilerek oluşturulmuştur. Kameral muhasebe sistemindeki eksiklikler giderilmeye çalışılmış ve bu sistemde Yevmiye defteri, Defteri Kebir ve Gelir gider ayrıntılı defteri olmak üzere 3 farklı defter kullanılmıştır.²⁹

Bu sistemde aynı, hukuki ve iktisadi bütün sonuçlar elde edilmekte ancak, bu sistemde borç ve alacak kavramları yerine gelir ve gider kavramları kullanılmakta ve hesapların işleyişi bu kavramlara göre düzenlenmektedir.³⁰

Ayrıca Schneider muhasebe sisteminde muhasebe kayıtları çift taraflı kayıt yöntemine göre, borç ve alacak tutarlar gelir ve gider yevmiyesindeki ilgili sütunlara yazılarak kaydedilmekte olup sistemin en önemli faydası bilanço düzenlemesine olanak vermesi olmuştur.³¹

²⁹ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.38.

³⁰ Akdeniz, a.g.e., s.46.

³¹ Karaarslan, a.g.e., s.11.

2.2.2.4. Constante Muhasebe Sistemi

Kameral muhasebe sisteminin zaman içerisinde yetersiz kalması üzerine F. Hugli tarafından kurulmuştur.

Bu muhasebe sistemine ‘‘constante’’ denilmesinin sebebi hesaplar arasında sabit bir ilişki kurmasından dolayıdır ki bu muhasebenin gelişme tarzı açıklandığında görüleceği üzere; diğer muhasebelerde her işlem farklı hesapların borç ve alacaklarını ortaya çıkardığı halde bu sistemde her muamele belirlenmiş hesaplardan geçmekte ve bu hesaplar arasındaki ilişki daima sabit kalmaktadır.³²

Bütçenin gelir ve gider tahakkukları da muhasebe içinde yer almış, her işlem borçlu ve alacaklı olarak iki defa kaydedilmiş, sistemde kasa defteri, gelir ve gider ayrıntı defteri olmak üzere iki ayrı defter yer almıştır.³³

Ayrıca Constante muhasebe sisteminde, devlet malvarlığındaki artış ve azalışlar görülebildiği gibi, mali yılsonunda kar-zarar durumları da tespit edilebilmektedir.³⁴

2.2.2.5. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismografi muhasebe sistemi mevcut muhasebe sistemleri içinde en çok Amerikan muhasebe sistemine benzemekte, Logismos kelimesi yunanca tablo demek ve Logismografi ise tablo şeklinde kayıt tutma manasına gelmektedir ki; Amerikan

³² Akdeniz, a.g.e., s.46.

³³ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.43.

³⁴ Karaarslan, a.g.e., s.12.

muhasebe sisteminde de bütün hesaplar tablo şeklinde ve sütunlar halinde gösterilmekte ve muameleler hem tarih hem de konu olarak aynı zamanda kaydedilmektedir.³⁵

Logismografi hesap kadrosu aşağıda yazılı beş maddeden oluşmaktadır;³⁶

- 1- Muhasebe Şeması: Açılan hesapları toplu olarak gösteren bir tablodur.
- 2- Müsvette: El defteri mahiyetinde olup, günlük kıymet hareketleri tarih sırasıyla ve teferruatlı olarak bu deftere işlenmektedir.
- 3- Yevmiye Defteri: İşletme sermayesinde meydana gelen değişiklikleri mal sahibi ve muhabirler itibariyle göstermektedir.
- 4- Defter-i Kebir
- 5- Yardımcı Defterler

Logismografi muhasebe sistemi 19. yüzyıl sonlarına doğru devletin bütçe ve mal varlığı hesaplarının izlendiği bir muhasebe sistemidir, ayrıca devletin tüzel kişiliği olduğu düşüncesine dayanarak mal varlığı bulunacağı ancak devletin bu varlıkların, idaresinden sorumlu olmaması sebebiyle sistemde mal sahibi(devlet) hesabı ve görevli devlet memurları hesabı olarak iki hesap grubu kullanılmıştır.³⁷

Bütün bu gelişmelerin ardından 1925 yılında Amerikan usulüne (defter-i kebirli yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmiş ve 1928 yılında da “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” ile hesaplar daha basitleştirilerek Tasnif Yevmiyesi adı verilen bir sistem kurulmuştur³⁸.

³⁵ Akdeniz, a.g.e., s.66.

³⁶ Coşan, a.g.e., s.5.

³⁷ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.47.

³⁸ Dişli ve Kızılkaya, a.g.e., s.24.

2.2.3. Devlet Muhasebesinin Önemi

Devlet muhasebesi çeşitli kurumlar açısından önem arz etmekte olup öncelikle halk, toplumsal gereksinimlerin karşılanmasında görevli kamu kurumlarının her türlü gelir ve giderini, üretim ve tüketim faaliyetlerini resmi rapor ve bilançolardan öğrenerek yapılan hizmetlerin etkinliğini görmek isteyeceği gibi bankalar ve mali kurumlar da verdikleri kredilerin risk analizini yapabilmek amacıyla devlet muhasebesi verilerine ihtiyaç duymuştur.³⁹

Ayrıca sosyal bilimlerle uğraşanlar ve özellikle iktisatçılar, yapacakları araştırmalar sonucunda yeni tavsiye ve önerilerde bulunabilmek amacıyla devlet faaliyetlerinin neler olduğunu ve kaç mal olduğunu bilmek istemiştir.⁴⁰

Sonuç olarak ilgili kuruluşlar tarafından, kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarının doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi için sağlıklı bir devlet muhasebe sistemi büyük önem taşımaktadır.

³⁹ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.17,18.

⁴⁰ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.18.

3. OSMANLI İMPARATORLUĞU'NDA KLASİK DÖNEM VE MUHASEBE SİSTEMİ

İlk bulgularına 8.yüzyıl başlarında Abbasilerde, son bulgularına ise 19.yüzyıl sonlarında Osmanlı İmparatorluğu'nda rastlanılan, bir muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven yöntemi, Orta Doğu'da doğmuş, yüzyıllar boyu kullanıldıktan sonra yerini çift taraflı kayıt yöntemine bırakmıştır.⁴¹

Merdiven yöntemi, kullanıldığı coğrafyada devletçilik anlayışının hakim olması sebebiyle daha çok devletin gelir ve gider kayıtlarının tutulmasında, vakıf ve çeşitli devlet işletmelerinin muhasebe kayıtlarında kullanılmış ve özel kesimde bu yöntemin kullanımına dair fazla örnek bulunmamıştır.⁴²

Osmanlı Devletinde yıllar savaşlarla geçmiş ancak 17.yüzyılın ikinci yarısından itibaren eskiye göre daha uzun süren savaşlar, Osmanlı Devleti'nin içsel düzen ve yapısında meydana gelen bazı çelişkiler, açmazlar ve özellikle askeri ve mali düzen ile ilgili sorunlarla bağlantılı olarak mali bunalım ve yıkım nedeni olmaya başlamıştır.⁴³

Bunun yanında mevacic ve cülus bahşişlerinin hazine üzerindeki baskısı buhrana sebep olurken, savaş koşulları iç hazineden dış hazineye yapılan transferleri arttırmış, kaybedilen topraklar nedeniyle gelir kayıpları ortaya çıkmış, tarım teknolojisinde gerilik, kuraklık ve salgın gibi nedenlerle üretim azalmış, buna bağlı olarak vergi geliri azalmış, ayaklanmalar ile birlikte eşkıyalık hareketleri baş göstermiş,

⁴¹ Cemal Elitaş, Oktay Güvemli, Oğuzhan Aydemir, Mehmet Erkan, Uğur Özcan ve Mustafa Oğuz, **Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Yayınları, 2008, s.671.

⁴² Güvemli ve Güvemli, a.g.m., s.276.

⁴³ Yavuz Cezar, **Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi**, İstanbul: Alan Yayıncılık, 1986, s.28.

ayanlığın güçlenmesi, yolsuzluklar, emeğin topraktan koparak şehirlere göçmesi sorunları arttırmış ve devlet bu meselelere kesin bir çözüm bulamamıştır.⁴⁴

17. Yüzyılın ikinci yarısından sonra, devletin vergi toplamada yaşadığı güçlükler, savaş tekniklerinin değişmesine bağlı savunma harcamalarının artışı, tımar ve vakıfların vergi gelirlerine daha çok el koyması ve sıvış yılı uygulamaları nedeniyle kronik bütçe açıkları meydana gelmeye başlamış ve bütün bunlar mali sorunları da beraberinde getirmiştir.⁴⁵ Bu durum Osmanlı'yı yeni uygulama ve düzenlemelere zorlamış, bu düzenlemelerden bir tanesi de çift taraflı kayıt yöntemine geçiş olmuştur.

Bu geçiş sürecini daha iyi anlamak amacıyla çalışmanın bu bölümünde öncelikle Osmanlı devletinde iktisadi ve mali yapısı ele alınacak daha sonra devletin yüzyıllar boyunca muhasebe sistemi olarak kullanılan Merdiven yöntemi üzerinde durulacaktır.

3.1. Osmanlı İmparatorluğu'nda Klasik Dönem

3.1.1. Klasik Dönemde İktisadi Yapı

Klasik dönemde Osmanlı'da, iktisadi olay, iktisadi fonksiyonlar ve uzmanlaşmış organlar olmamakla beraber, devlet faaliyetlerinden etkilenen bir iktisadi hayatı mevcut bulunmaktaydı.⁴⁶ Ayrıca 1500 ile 1800 yılları arasında Osmanlı İktisadi Dünya Görüşünde üç ana ilke etkili olmuş, bunların açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir;

⁴⁴ Ahmet Tabakoğlu, **Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi**, İstanbul: Dergâh Yayınları, 1985, ss.205-234.

⁴⁵ Ali Rıza Gökbnar, "Celali ayaklanmalarının maliye tarihi açısından değerlendirilmesi", **Yönetim ve Ekonomi**, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., 2007, Cilt 14, Sayı:1, s.7.

⁴⁶ Mehmet Genç, **Devlet ve Ekonomi**, İstanbul: Ötüken Neşriyat Yayınları, 2009, s.46.

1- İaşe (provizyonizm) İlkesi: Bu ilkeye göre iktisadi faaliyetin amacı, insanların ihtiyacını karşılamaktır. Bundan dolayı ülke içindeki gıda mallarının mümkün olduğu kadar bol, kaliteli ve ucuz olması istenmiş, mal arzının mümkün olan en yüksek seviyede tutulması, toprakların ekilmeden boş bırakılmaması, ihracatın yasaklanarak ithalatın serbest bırakılması hedeflenmiştir.⁴⁷ Bu ilkenin iktisat politikası temeli olarak uzun süre yaşamasını sağlayan şartlar aşağıda belirtilmiştir.⁴⁸

a) Ekonomide genel olarak verimliliğin düşük olması ve artırılmasının ise zor olması.

b) Verimliliği arttırmaya yönelik müdahalelerin, verimliliği daha da düşürebileceği ihtimali.

c) Ulaştırmanın zor ve pahalı olması.

Osmanlı devleti ekonomide ilkeyi geçerli kılabilmek amacıyla üretim ve ticarete müdahaleciliği benimsemiştir.⁴⁹ Üretimdeki ilk amaç kazanın, üretilen yerin ihtiyaçlarını karşılamak olmuş, daha sonra ordu ve sarayın ihtiyaçları karşılanmış, kalan kısım imparatorluğun merkezi olan nüfusu beş yüz bini aşan İstanbul'a sevk edilmiştir ve bütün bunların sonucunda kalan ürün olursa imparatorluk içindeki şehirlere belirli iç gümrük resimleri ödenerek götürülebiliyor ve artık marjinal faydası sıfır olan ürünün yüksek gümrük vergileriyle ihraç edilmesine izin veriliyordu.⁵⁰

⁴⁷ Abdullah Mesud Küçükcalay, **İktisadi Düşünce Tarihi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2010, s.145,146.

⁴⁸ Genç, a.g.e., s.48.

⁴⁹ Genç, a.g.e., s.48.

⁵⁰ Genç, a.g.e., ss.47-54.

2- Gelenekçilik İlkesi: Gelenekçilik ilkesinde, tarih boyunca test edilerek iyi sonuçlar vermiş tecrübelerin Osmanlı dünyasında da uygulanması, sosyal ve iktisadi ilişkilerde zorlukla kurulan dengelerin mümkün olduğu ölçüde korunmaya çalışılmasını ve bozulma durumunda ise eski dengeye dönülmesi gerektiği düşüncesi hakim olmuştur.⁵¹

3- Fiskalizm İlkesi: Bu ilkede temel amaç devletin hizmetlerini aksatmadan yürütebilmesi ve merkezi ordunun finansmanı için, hazineye ait gelirleri çıkabileceği en yüksek düzeye çıkarmaya çalışmak, ulaştığı düzeyin altına inmesini önlemek ve giderleri de mümkün olduğu kadar minimize etmektir.⁵² Ancak bu amacın gerçekleştirilmesi hususunda çeşitli zorluklar yaşanmış, bunlar da aşağıda belirtilmiştir;⁵³

a) Ekonominin objektif şartlarından doğan zorluklar;

- Verimlilik ve üretim düzeyinin düşük olması ve uzun vadede de yükseltilmesinin mümkün olmaması.

- Ulaştırmanın zor ve pahalı olması.

- Üretimin pazarda satmak üzere yapılan kısmının düşük olmasının parasal ilişkileri de sınırlandırması.

b) Ekonominin subjektif şartlarından doğan zorluklar;

- İaşe ilkesi ve gelenekçilik ile parasal ilkelerin mevcut düzeyi arasında bir denge kurulmuş, herhangi bir değişimin bu dengeyi bozabileceği ve buhrana yol açabileceği düşüncesiyle değişime izin verilmemiştir.

⁵¹ Küçükcalay, a.g.e., s.146,147.

⁵² Küçükcalay, a.g.e., s.146.

⁵³ Genç, a.g.e., s.52,53.

- Ekonomide parasal ilişkiler arttıkça, mübadele hacmi genişledikçe, toplum içinde ticaret ile uğraşanlar güçlenecek, büyüyecek ve zenginleşecektir. Ancak böyle bir zümrenin doğması sosyal ve siyasi dengeyi sarsabileceği için arzu edilmemiştir.

Osmanlı iktisadi dünya görüşü yukarıda bahsedildiği şekilde olmakla birlikte çalışmanın ilerleyen kısmında bu dönemde yaşanan gelişmeler ele alınmıştır.

Anadolu Selçuklu sultanı Süleyman Şah II. (1192-1204)'ın ülkenin şehzadeler arasında paylaşılması geleneğine son verirken Büyük Selçuklular büyük iktalara izin vermiş, Anadolu Selçukluları ise küçük ikta sistemini yaygınlaştırmış ve Osmanlılar küçük sipahi tımarlarını toprak düzeninin temeline almış, I. Murad (1360-1389)' dan itibaren sipahi dirlikleri küçültürken I. Bayezid (1389-1402) yerli hanedanları ve beyleri kontrol altına almaya çalışmıştır.⁵⁴

Bilindiği gibi Anadolu'da Türk boyları uzun süre hayvancılık ve tarım ile ilgilenmişlerdir.⁵⁵ Osmanlı iktisadi yapısı incelendiğinde tarımsal üretimin ön planda ve kentleşmeyi sağlayacak düzeyde olduğu ancak tarım teknolojisindeki yetersizlik, toprak ve iklim koşullarındaki elverişsizlik ve su kıtlığı gibi nedenlerden dolayı yurt dışına ihraç edebilecek bir artı üretimin yapılamadığı görülmüştür.⁵⁶

Ayrıca Batı Avrupa 1337-1453 yılları arasında Yüzyıl Savaşları ile uğraşmış, bu durum iktisadi dengeleri bozmuş, şehir ekonomisi çökmüş ve mübadele hacmi

⁵⁴ Ahmet Tabakoğlu, **Türkiye İktisat Tarihi**, İstanbul: Dergah Yayınları, 2009, s.150.

⁵⁵ Erol Zeytinoğlu, **İktisat Tarihi**, İstanbul: Süryay Sürekli Yayınları, 1993, s.100.

⁵⁶ H. Ünal Nalbantoğlu, “*Osmanlı Toplumunda Tarım Teknolojisi, Artı-Ürün ve Kent Ekonomisi*”, **Türkiye İktisat Tarihi Semineri Metinler/Tartışmalar (08-10 Haziran 1973)**, Ankara: Mars Matbaası, 1975, s.34.

daralmıştır.⁵⁷ Osmanlı Devleti de Avrupa'nın bu durgunluk döneminde kurulmuş, bu dönemde Rönesans Avrupa'sının yaşadığı depresyon Doğu Akdeniz ve Anadolu'da da geçerli olmuş, yine bu dönemde Avrupa'da yaşanan kıtlıkların benzeri Anadolu'da da görülmüş, aynı zamanda talep ve fiyatlarda düşüş meydana gelmiştir.⁵⁸

Osmanlı imparatorluğunda 15. ve 16. Yüzyıllarda barış içinde bir siyasi ve iktisadi istikrarın hakim olduğunu ifade etmek mümkündür, ayrıca Osmanlı devleti bu dönemde teşkilat ve organizasyon olarak da en mükemmel devrini yaşamakta ve bu dönem devletlerin hayatındaki beş safhadan kemal noktasını ifade eden rahat, sükun ve emniyet dönemine tekabül etmektedir.⁵⁹

Bu dönemde Osmanlı imparatorluğunda tarımsal üretim genellikle piyasadaki talebe göre değil, ev halkının gereksinimlerine göre ayarlanmakta ve daha öncede bahsedildiği gibi bu durumda üretim kentleşmeyi sağlayacak ve yurt dışına ürün satışını gerçekleştirecek seviyeye erişememekteydi. Bunun nedeni olarak da gerekli teknolojinin olmaması, toprak ve iklim koşullarının elverişsiz olması ve su kıtlığı gibi nedenler gösterilmekle beraber diğer taraftan merkezî devletin vergi talepleri üretilen ürün miktarını belirlemede küçümsenmeyecek bir rol oynamakta ve bu durum ise hayvancılığın alternatif olmasını gerekli kılmış bulunmaktaydı.⁶⁰

Bu dönemde tımar yönetimindeki araziler dışındaki tarımdan öşür adı verilen vergi alınmakta, tımar sahiplerinin durumu ayrıca muhasebe kayıtları açısından oldukça önem taşımakta ve bu anlamda toprağın gelirin'e göre has, zeamet, tımar gibi adlarla

⁵⁷ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.154,155.

⁵⁸ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.155.

⁵⁹ Sebahattin Zaim, "*Yükselme Devrinde Osmanlı Devleti'nin İktisadi Durumu*", **Osmanlı**, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, 1999, s.32,43.

⁶⁰ Güvemli, a.g.e., 1998, s.8.

bölünmesi, arazinin gerek tarımsal gerek hayvansal olsun tüm veriminin miktar ya da parasal olarak devlet tarafından tespit edilmesi ve buna göre de kayıtlarının yapılması söz konusu olmaktaydı.⁶¹

Ayrıca, Osmanlı'nın ziraat alanında başarılı bir gelişme gösterdiği bilinmekle beraber Rumeli'ye pirinci Osmanlıların götürdüğü ve üretimini yaptığı da bilinmektedir.⁶²

Sanayi anlamında ki gelişmeler ise şu şekilde özetlenebilmektedir. Selçuklular dönemindeki Ahilik örgütleri Osmanlıda da devam etmiş, ancak yükselme döneminde bu örgütler yerini Loncalar gibi yeni örgütlere bırakmış, üretim mallarının çeşitliliği zamanla ihtiyaçlara göre değişmiş, önceleri tarımsal ürünler üretilir iken gelişme ve ticari anlaşmaların etkisi ile dokumacılık gibi alanlar ön plana çıkmış, ancak çeşitli engellemeler ile istenilen düzeye ulaşamamış ve üreticilerde esnaf kategorisinde kaldığı için defter kayıtlarına da fazla bir ihtiyaç duyulmamıştır.⁶³

Osmanlıda 16.yüzyılda madenlerin bollaşmasıyla birlikte kentsel ve kırsal alanlar arasındaki iktisadi bağlar kuvvetlenmiş, köylüler ürettikleri ürünlerini getirip pazarlarda ve panayırılarda satmaya başlamış, göçerlerin köylüler ve kentli nüfusla bir araya gelmesi sağlanmış ve bunların etkisiyle para kullanımı yaygınlaşmış olmakla beraber kredi ağıda gelişmeye başlamıştır ki para kullanımının yaygınlaştığı mahkeme kayıtları, devlet kanunnameleri ve tahrir defterlerinden de anlaşılmaktadır.⁶⁴

⁶¹ Güvemli, a.g.e., 1998, s.9.

⁶² Mehmet Genç, “İktisadi ve Ticari Yapı”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2007, Cilt 33, s.529.

⁶³ Güvemli, a.g.e., 1998, s.12.

⁶⁴ Şevket Pamuk, “Osmanlılarda Para ve Enflasyon”, **Cogito**, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 1999, Sayı 19, s.180.

16. yüzyılda Osmanlı imparatorluğunda bazı bölgelerde idari denetim farklılıkları ortaya çıkmış, bunun üzerine imparatorluk üzerinde bir para düzeni kurmak ve yürütmek amacıyla tüm imparatorlukta tek tip ve uluslararası standartlarda altın sikke bastırılmış fakat böylelikle gümüşle ilgili değişik eyaletlerin farklı ihtiyaçlarına göre farklı para bölgelerinin oluşmasına imkan verilmiştir.⁶⁵

Osmanlı İmparatorluğunun ekonomisi tarıma dayalıydı. Osmanlı ekonomik düzeninin olması gereken iktisadi esaslara kavuşması 1350 – 1450 yılları arasında olmakta ve bu sürecin Sultan Orhan ile temelleri atılıp, Fatih Sultan Mehmet ile ihtişamlı yıllarına başlayarak, 1450 – 1550 yılları arasında iktisaden altın çağını yaşamıştır.⁶⁶ Bu ihtişamlı yılların yaşanmasında toprak rejimi, sikke taşıması, narh ve çeşitli vergilerin olumlu etkisi olmuştur.⁶⁷

Diğer taraftan devletin ihtişamı 16.yüzyılın sonuna kadar devam etmiş ancak bozulma belirtileri de bu yüzyılda ortaya çıkmaya başlamıştır.

Keşifler sonucunda, Amerika kıtasındaki gümüş madenlerin piyasaya akmasıyla mal fiyatları yükselirken gelirler düşmeye başlamış, bununla beraber piyasalarda artan gümüş miktarı gümüşün altına göre nisbi değerini düşürmüştü ancak fiyat devrimi olarak tanımlanan bu durum günümüz enflasyon ölçülerine kıyasla sadece sınırdan kalmıştır.⁶⁸

Sonuç olarak Osmanlı devleti 19. Yüzyıl öncesinde kapitalizme doğru giden kurumsal değişimi gerçekleştirememiş, merkezi bürokrasi anlayışı Tanzimat ve

⁶⁵ Şevket Pamuk, **Osmanlı Ekonomisi Ve Kurumları**, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2010, s.63.

⁶⁶ Erdoğan Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, 2005, s.205.

⁶⁷ Öner, a.g.e., s.205.

⁶⁸ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.316.

sonrasında da devam ettiği için, diğer toplumsal kesimlerin, toprak sahiplerinin, tüccarların, imalatçıların ve sarrafların iktisadi ve siyasi konularda devlet üzerinde etkileri sınırlı kalmıştır.⁶⁹

3.1.2. Klasik Dönemde Mali Yapı

Osmanlı devleti' nin mali teşkilatı merkez maliyesi, tımar sistemi ve vakıflar olarak üç kısımda ele alınmıştır. Merkez maliyesinin payında bütçeler, tımar kesiminin teşkilat ve yapısının oluşmasında ise sayımlar dikkate alınmıştır. Kayıtlı iktisat anlayışının somut bir örneği olan sayımlar Osmanlı devleti tarafından da kaynaklarını bilme ve gelir kaynaklarındaki değişiklikleri izleyebilmek için uygulanmış ve ilki faal nüfus, mali imkanlar ve bundan devlete düşen payın tespiti, ikincisi de devletin payına düşen gelirin hazine ve tımar kesimi arasında bölüştürülmesini sağlamak amacıyla olmak üzere iki safhada gerçekleştirilmiş ve böylelikle devletin toplam vergi geliri ve bunun dağılımının belirlenmesi sağlanmıştır.⁷⁰

Osmanlılar, İlhanlılar' ın mali sistemini almakla beraber defter tutma ve vergi toplama gibi mali uygulamalarını da benimsemiştir.⁷¹

Orhan gazi her ne kadar 1327 yılında Bursa'da kendi adına ilk gümüş sikkeyi bastırda, Osmanlı beyliğinin tam olarak ekonomik ve mali bağımsızlığa ulaşması İlhanlıların son hükümdarı Ebu Said Bahadır Han'ın 1335'te ölümüyle gerçekleşmiş, Sultan Murad Hüdavendigâr döneminde Kadıasker Çandarlı Kara Halil Efendi ile Karamanlı Kara Rüstem artık aşiret sisteminin terk edilmesinin ve yeni bir devlet

⁶⁹ Pamuk, a.g.e., 2010, s.18.

⁷⁰ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.200.

⁷¹ Erol Özvar, "Mali Yapı", **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2007, Cilt 33, s.521.

kurulmasının gerekliliğini fark ederek İlhanlıların vergi ve mal defterlerinden yararlanarak Osmanlı maliyesinin temellerini atmışlardır⁷².

Ayrıca İslam toplumlarında mali yapı içerisinde uygulanan ve askeri zümreye maaşlarına karşılık toprak gelirlerinin bağlanmasını ifade eden ikta sistemi, Büyük Selçuklularda büyük iktalar şeklinde görülürken, Anadolu Selçukluları'nda ise aşiretçilik eğilimlerini zayıflatacak düzeyde küçültülerek küçük iktalar şeklinde uygulanmış ve bu sistem Osmanlıda da tımar sistemi halinde devam etmiştir.⁷³

Bazı görüşlere göre Osmanlı beyliğinin ilk devlet teşkilatını Anadolu Selçukluları ile İlhanlılardan aldığı ifade edilmekle birlikte tarihçilerin genellikle belirttiklerine göre beyliğin merkezi teşkilatında en önemli organı olan Divan yer almakta ve Divan'a da devlet başkanı olarak padişah veya onun vezirinin başkanlık yaptığı bilinmektedir.⁷⁴ Ayrıca Osmanlı beyliğinde vezirler İlhanlılarda olduğu gibi ilmiye sınıfından gelmekte olup, Osman Gazi zamanından sonra, elde edilen yerler oraları ele geçirmiş olan beylere verilerek daha sonraları da buraları Sancak haline getirilmiş ve başlarına Kadı tayin edilmiştir.⁷⁵

Osmanlı Devleti'nin kuruluş aşamasından başlayarak, idari, askeri, adli teşkilatlarıyla beraber mali teşkilatı da kurulmuş ve gelişmiştir.⁷⁶

Kuruluş döneminde Osmanlı maliyesi, devlet hazinesinin idaresinden sorumluydu ve bu vazife muhasebe, ruznamçe, mukataa ve tezkire gibi mali kalemlerde görevli hazine katipleri ve bunlar dışında defterdarın idaresinde çalışan memurlar

⁷² İsmail Hakkı Uzunçarşılı, **Osmanlı Tarihi**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1947, Cilt 1, s.69.

⁷³ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.114,116.

⁷⁴ Uzunçarşılı, a.g.e., 1947, s.37.

⁷⁵ Uzunçarşılı, a.g.e., 1947, s.38.

⁷⁶ Elitaş v.d., a.g.e., s.333.

tarafından yapılmakta olup, ayrıca borçların tahsili, ödemelerin kontrolü, madeni paraların ayarı, hazine işlerinin deftere geçirilmesi işleri de bu memurlar tarafından yapılmıştır.⁷⁷

Bir dereceye kadar coğrafi bir işbölümünü gösteren merkez maliye gelir ve gider kalemleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır.⁷⁸

- A) Gelir Kalemleri:
- Muhasebe-i evvel (Başmuhasebe)
 - Cizye Muhasebesi
 - Haremeyn Muhasebesi
 - Haremeyn Mukataası
 - Mevkufat
 - Mukataa-i evvel (Başmukata)
 - Ziyade-i cizye
 - Maden mukataası
 - Bursa mukataası
 - İstanbul mukataası
 - Avlonya ve Ağriboz mukataası
 - Haslar mukataası
 - Kefe mukataası
 - Anadolu mukataası
 - Ağnam mukataası
 - Şıkk-ı sani

⁷⁷ Özvar, a.g.m., s.521.

⁷⁸ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, ss.203-207.

B) Gider Kalemleri

- Yeniçeri kalemi
- Piyade mukabelesi
- Süvari mukabelesi
- Tezkire-i kal'a-i evvel; Tezkire-i kal'a-i küçük
- Küçük ruznamçe
- Teşrifat kalemi
- Salyane mukataası

Tanzimat'tan önce klasik dönemde muhasebe ile ilgili bazı kayıtlar, Defterdarlığa bağlı olan Küçük Evkaf Muhasebesi Kalemi ve Anadolu Muhasebesi Kalemi'nde tutulmuş, ayrıca Haremeyn Muhasebesi Kalemi ile Haremeyn Mukataası Kalemlerinde, Mekke ve Medine'ye ait ve ona sonradan bağlanmış olan vakıfların kayıtları tutulmuş, muhasebeleri kontrol edilmiş, her sene bu dairelere bağlı bütün vakıfların muhasebe işlemleri bu kalemlerde evkaf müfettişleri tarafından gözden geçirildikten sonra defteri Baş muhasebeye gönderilmiştir.⁷⁹

Bu anlamda daha öncede bahsedildiği gibi ilk Osmanlı Devleti maliye teşkilatı, Çandarlı Kara Halil ve Kara Rüstem tarafından I. Murat Gazi zamanında yapılmıştır. Sınırların genişlemesi, bu anlamda ihtiyaçların artması ve çeşitli hizmetlere ihtiyaç duyulması üzerine, gelir ve giderin çeşidi de artmış, bununla birlikte esnek ancak istikrarlı bir yapıya sahip olan Osmanlı Maliyesi fethedilen topraklardaki farklılıkları da göz önüne alarak bir bütünleşme sağlamıştır.⁸⁰

⁷⁹ Elitaş v.d., a.g.e., s.237,238.

⁸⁰ İsmail Hakkı Uzunçarşılı, **Osmanlı Devleti'nin Merkez ve Bahriye Teşkilatı**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1948, ss.319-321.

Diğer taraftan kentleşmeye bağlı olarak ticaretin artması, bir taraftan ticaret tekniklerinin ve ticaret hukukunun gelişmesine olanak tanımış diğer taraftan bu günkü muhasebe tekniklerinin belirlenmesine katkıda bulunmuştur.⁸¹

Aynı dönemde Avrupa’da ticaretin gelişmesi ile birlikte alınan, satılan ve tutar cinsinden kayıtların tutulması ihtiyacı ile basit ve tek taraflı kayıt sistemine uygun defter kayıtlarının tutulduğu görülmekle birlikte gelişmelerin hızla artması kayıt yönteminin şeklini de değiştirerek 15. Yüzyılın ilk yarısında çift taraflı kayıt sistemine geçilmiştir.⁸²

16. Yüzyılda maliyenin organizasyonunu anlatan bir kanunnameye göre Osmanlı maliyesi kalemlerinden bir kısmı hazineye, diğerleri de defterdarlara bağlıdır.⁸³ Sonuç olarak yukarıda da ifade edildiği gibi bu dönemde Osmanlı devletindeki mali yapı incelendiğinde aşağıdaki gibi bir örgütlenme biçiminin ortaya çıktığını ifade etmek mümkündür;

3.1.2.1. Defterdarlık

Defterdar kelime anlamı olarak defter tutan anlamına gelmekle beraber Osmanlı devleti mali işlerinin başındaki memura verilen addır. Günümüzdeki karşılığı Maliye Bakanlığı olan bir örgütlenme şeklidir.

⁸¹ Güvemli, a.g.e., 1998, s.13.

⁸² Güvemli, a.g.e., 1998, ss.20-23.

⁸³ Bülbül, a.g.t., s.30.

Defterdarlıkta, devletin gelir ve giderleri ile ilgili çeşitli defterler tutulurdu. Bununla birlikte Defterdar mali işlerin sorumlusu olduğu için, günümüzde geçerli olan denetçi özellikleri gibi bir kısım özelliklere sahip olması gerekmektedir ki bunlar: ağır başlılık, rüşvetten uzak durma, haysiyetli, vakar sahibi, kalem işlerinden anlayan, hazinenin gelirini arttırabilecek ve maaşları zamanında ödeyebilecek kabiliyette olması gibi sayılabilir.⁸⁴

Defterdardan sonraki hazine yetkilisi Başmuhasip'ler ise devletin en yetkili maliyecileri olmakla beraber defterdarlık siyasi, Başmuhasiplik ise teknik bir makamdır.⁸⁵

15. Yüzyılın ikinci yarısına kadar bütün mali işlerden sorumlu bir baş defterdar ve ona bağlı mal defterdarları mevcutken daha sonra devletin genişlemesi üzerine İkinci Beyazıt zamanında defterdarlık Rumeli Defterdarlığı ve Anadolu Defterdarlığı olarak ikiye ayrılmış, Yavuz Sultan Selim'in Suriye'yi istila etmesi üzerine oraların mali işlerini de takip edebilmek amacıyla Arap ve Acem Defterdarlığı ismiyle bir defterdarlık daha kurulmuştur.⁸⁶

Osmanlı devletinde üç büyük merkez defterdarlığı bulunmakta iken yeni fetihler sonucu Osmanlı devletinin genişlemesi ve büyümesi üzerine eyalet sayısı artmış, bu artışa bağlı olarak uzak eyaletlerde merkezi maliyeyi temsil eden, merkeze karşı sorumlu olan yeni eyalet defterdarlıkları oluşmuş ve burada merkez tarafından

⁸⁴ Mübahat S. Kütükoğlu, "*Osmanlı İktisadi Yapısı*", **Osmanlı Devleti Tarihi**, Editör: Ekmeleddin İhsanoğlu, İstanbul: Zaman Yayınları, Cilt 2, 1999, s.515.

⁸⁵ Elitaş v.d., a.g.e., s.334.

⁸⁶ Mehmet Zeki Pakalın, **Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü-I**, İstanbul: Milli Eğitim Basımevi, 1971, s.414.

atanmış defterdar, ruznameci, mukataacı, tezkireci, mukabeleci, katip ve şakirdler görev yapmıştır.⁸⁷

Eyalet defterdarları defter kethüdası ile tımar defterdarının etkinliklerini denetlemekte, ayrıca vergilerin toplanması, düzenli hesap tutulması, eyalet hazinesinin denetimi, eyalet yönetim masraflarının ödenmesi ve merkezi hazineye yıllık vergi gelirlerinin gönderilmesi görevleriyle ilgilenmekteydi.⁸⁸

3.1.2.2. Defter Emaneti

Tımar sisteminin Fatih devrinde kurulduğu düşünülmele beraber, ilk dönemlerde nişancının emri altında uzmanlaşmamış katipler tarafından yürütülen tımar işleri, daha sonraları merkezi devlet yapısının oluşmaya başlaması ve toprakların genişlemesi üzerine divan-ı humayun'a devredilmiş, 15.yüzyıldan itibaren merkezi bürokrasinin de gelişmesiyle tımarla ilgili işleri yürütmek için bağımsız bir kuruma ihtiyaç duyulmuş ve 15.yüzyılın ikinci yarısında Defterhane-i Amire kurulmuştur.⁸⁹

Defterhanenin işleri, başında defter emininin bulunduğu memurlar tarafından yapılmakta ve bu teşkilat, tımar ve zeamet sahiplerinin hesaplarını tutarak onların yokluğunda bu toprakların işlerini yönetmekte ve defterdardan bağımsız çalışmaktaydı.⁹⁰

Ayrıca defterhanede tutulan defterleri Tımar Defterleri ve Tahrirler olmak üzere iki kısımda ele almak mümkündür.

⁸⁷ Rıfat Günalan, **Osmanlı İmparatorluğu Defterdarlık Teşkilatı ve Bürokrasisi**, İstanbul: Kayıhan Yayınları, s.34.

⁸⁸ Günalan, a.g.e., s.35.

⁸⁹ Bülbül, a.g.t., s.24.

⁹⁰ Bülbül, a.g.t., s.24.

Tımar Defterleri:

Tımar defterleri icmal, ruznamçe ve derdest defterlerinden oluşmakta, bu defterler hakkında detaylı bilgiye aşağıda yer verilmektedir.

1) **İcmaller:** İcmal kaleminde vilayetlerin sınır taksimatı, toprağın miri, has, zeamet ve tımar olarak toplam hasılatını gösteren defterler tutulmaktaydı.⁹¹ Sayımların ikinci safhasını oluşturan icmaller gelirlerin merkezi hazine ile tımar sistemi arasında nasıl paylaşıldığını, toprağın da sipahiler arasında nasıl paylaşıldığını gösteren özet defterlerdir.⁹² Ayrıca mufassal defterlerine dayanılarak hazırlanan icmal defterleri, devlet gelirlerinin kimler tarafından tasarruf edildiğini, idari teşkilatla köy isimlerini ve yıllık hasılat miktarını göstermektedir.⁹³

2) **Ruznamçe:** Dış hazinenin bütün gelir ve gider kayıtlarının günlük olarak tutulduğu Ruznamçe kalemi, defterdarlık kalemlerindeki hataların karşılaştırılmasında kullanılmakta ve bu açıdan bir sağlama ve mizan özelliği taşımaktaydı.⁹⁴ Ayrıca her gün tevcih edilen has, zeamet ve tımarların berat kayıtları da Ruznamçe kaleminde tutulmaktaydı.⁹⁵ Defterhanenin ve dolayısıyla tımar sisteminin en önemli kaynağını oluşturan bu defterlere tımar tezkirelerinin kaydı şu şekilde yapılmaktaydı:⁹⁶

- Tımarın ait olduğu bölgeyi gösteren başlığın altında tımar sahibinin ismi ve tımarın intikal şekli “an-tahvil-i ...” şeklinde yazılırdı.

⁹¹ Yusuf Halaçoğlu, **XIV-XVII. Yüzyıllarda Osmanlılarda Devlet Teşkilatı ve Sosyal Yapı**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1995, s.34.

⁹² Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.201.

⁹³ Erhan Afyoncu, “Defterhane”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 1994, Cilt: 9, s.102.

⁹⁴ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, ss.210.

⁹⁵ Halaçoğlu, a.g.e., s.35.

⁹⁶ Erhan Afyoncu, “Ruznamçe”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2008, Cilt: 35, s.277.

- Bunun altında tımarın gelirini oluşturan yerlerin adları, hasılları ve genel toplam yer alırdı.

- Tımarın veriliş aşamalarına dair açıklama ve tezkirenin verildiği tarih yazılırdı.

Bütün bunlar sonucunda hazırlanan defter bir başka katip tarafından kontrol edilerek, hataya rastlanmazsa defter emininin mührüyle mühürlenirdi.⁹⁷

3) Derdest: Derdest defterlerin de tımarların merkezini oluşturan yerlerin bir listesi ile çeşitli değişikliklerle sahipsiz kalan tımarlar bu defterde yer almaktaydı.⁹⁸

Tahrirler:

Tahrir sözlükte yazma, kaydetme, deftere geçirme anlamlarına gelirken terim olarak, Osmanlı maliye teşkilatında vergilerin detaylı gerçekleştirilen sayımları ve bu sayımların kaydedildiği defterleri ifade etmektedir.⁹⁹

Tahrir yapmak bir nevi envanter çıkarma işlemidir. Osmanlı devletinde tahrirler aşağıda sayılan sebeplerle yapılmaktaydı;¹⁰⁰

- 1) Sultanların tahta çıkması.
- 2) Yeni fethedilen yerlerin tahriri yapıp defterleri yazılarak bu bölgelerde Osmanlı hakimiyeti yerleşmiş sayılırdı.
- 3) Bazı memleketlerde yapılması düşünülen ıslahat girişimleri sebebiyle.
- 4) Tımar işlerini kontrol etmek ve düzenlemek amacıyla.

⁹⁷ Afyoncu, a.g.e., 2008, s.277.

⁹⁸ Afyoncu, a.g.m., 1994, s.102.

⁹⁹ Mehmet Öz, "Tahrir", **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2010, Cilt: 39, s.425.

¹⁰⁰ Bülbül, a.g.t., s.75,76.

5) Bazen de önemli bir fazlanın bulunabileceği düşüncesiyle yapılabilmekteydi.

Tahrirler, işinin ehli, güvenilir, emin ve katipler tarafından yapılmakta olup tahrir eminlerinin başlıca görev ve yetkileri aşağıda sıralanmıştır,¹⁰¹

1) Eminler tarafından yapılacak teftişler, her kazada o yerin kadısı ve tımarlıları toplanarak, onlar ile birlikte yapılacaktır.

2) Bir beratla gelir tasarruf eden herkes, ellerindeki beratları, temessükleri ve mahsulat defterlerini emine teslim edeceklerdi.

3) Berat sahipleri reaya ile birlikte üç yıllık gelir miktarını emine sunmakta, emin bunu, hükümet merkezinden getirdiği eski mufassal defterle karşılaştırıp, teftiş ederek, uygun bulduklarını ve çıkan fazlalıkları deftere kaydetmektedir.

4) Bütün gelir kaynakları deftere geçirilmelidir.

5) Reaya yazılırken, her sipahi önce kendi üzerine yazılmış olan bütün reayayı emin önünde toplamalı, yalnız vergiye tabi olan yetişkinler yazılmalıdır.

6) Vergiye tabi olmayanları da yazdıran veya gelir miktarını saklayan sipahilerin tımarları ellerinden alınacak, bunların hasılatına o yerin kadıları tarafından hazine adına el konulacak ve bu durum bir tımar sahibi tarafından tespit edildiyse kendisine zam yapılacaktır.

7) Bu şekilde gelir kaynakları ve nüfus tespit edilecektir.

8) Cizye defterleri kadılar tarafından emine teslim edilecektir.

9) Avarız vergisi için her kadılığın hane adedi ve muafları ayrı ayrı kaydedilecektir.

¹⁰¹ Bülül, a.g.t., s.77,78.

10) O sancakta her türlü mahsul ve bac vergilerinin ne ölçüde ve nasıl alındığı, meydana gelen değişiklikler, eski defterle karşılaştırılarak tespit edilecek ve merkeze bildirilecektir.

11) O sancakta bulunan bütün zeametler ve tımar-erleri, cebelü miktarıyla bildirilecektir.

12) Emin ve katip hediye almayacak, sadece her haneden kitabet ücreti olarak ikişer akçe alacaklardır.

3.1.2.3. Hazine

Osmanlılarda hazine 18. Yüzyılın ikinci yarısına kadar İç Hazine (Hazine-i Hassa) ve Dış Hazine olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı.¹⁰²

- **İç Hazinesi:** Hazine-i Hassa ve Enderun hazinesi de denilen İç hazine, Has Oda, bodrum, çilhane, raht (Has Ahur), hil'at ve ceyb-i hümayun hazinelerinden oluşmakta, 17. Yüzyıl ortalarında yaklaşık 110 görevli tarafından idare edilmekte ve bunların başında hazinedarbaşı ve yardımcısı hazinedar kethüdası bulunmaktaydı.¹⁰³ İç hazineden yapılacak her harcama padişahın emriyle yapılabilmekte, hazinenin kanunla belirlenen bir bölümü ise padişahın gündelik harcamaları için tahsis edilmekteydi.¹⁰⁴

- **Dış Hazinesi:** Birun hazinesi de denilen Dış hazine yine bir hazinedarbaşı ve hazine katiplerinden oluşmakta, bunlar da doğrudan defterdara bağlı

¹⁰² Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.208.

¹⁰³ Cengiz Orhonlu, "Hazine", **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 1998, Cilt: 17, s.130.

¹⁰⁴ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.208.

bulunmaktaydı.¹⁰⁵ Bu hazinenin gelir ve giderleri bütçelere yansıtılmakta ve bütün gelir gider işlemleri Ruznamçe kalemi tarafından tutulmaktaydı.¹⁰⁶

Ayrıca hazinenin gelir ve masraf kalemleri kendi içinde ayrı ayrı üç grupta toplanmış ve bunlar da aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir;¹⁰⁷

Gelir Kalemleri:

- Birinci Grup: Mukataalar gelirleri, esham faizleri (yıllık kar), tımar ve zeametlerin gelirleri.
- İkinci Grup: İçki satışlarından alınan zecriyye vergisi ve pamuk, yapağı, istefidyeye üzümü, kök boya, mazı, h.tiftik resimleri.
- Üçüncü Grup: Terekelerden elde edilen gelirler ve bazı muamelat dolayısıyla hazineye geri ödenen paralar gibi olağanüstü gelirler.

Masraf Kalemleri:

- Birinci Grup: Bazı mukataaların zaptı dolayısıyla Hazine-i Amire ile Darphane Hazinesine ödenen meblağlar.
- İkinci Grup: Nizam-ı Cedid ve bahriye askerinin maaş giderleri.
- Üçüncü Grup: Esham alım ve satışı, inşa ve imar giderleri, sefer masrafları gibi yıldan yıla değişiklik gösteren giderler yer almaktadır.

¹⁰⁵ Orhonlu, a.g.m., s.131.

¹⁰⁶ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.210.

¹⁰⁷ Feridun Emecen, Kemal Beydilli, Mehmet İpşirli, Mehmet Akif Aydın, İlber Ortaylı, Abdülkadir Özcan, Bahaeddin Yediyıldız, Mübahat Kütükoğlu, "Osmanlı Devleti ve Medeniyeti Tarihi", İstanbul: İslam Tarih, Sanat ve Kültür Araştırma Merkezi, 1994, s.522,523.

Miri Hazine Daireleri: Osmanlı devletinin mali işlemlerini gerçekleştiren dairelere, kalem adı verilmiş, bunlar aşağıdaki şekilde sıralanırken örnek olarak bazılarının görevleri hakkında bilgi verilmiştir;¹⁰⁸

- Ruzmance-i evvel ve sani kalemleri; Her gün hazineye giren-çıkan paralar bu kalemlerin tetkikinden geçmekteydi.

- Rumeli muhasebesi kalemi; İstanbul ve Rumeli'deki padişah ve vezir efkafı mütevellilerinin hesapları ve bütün cizye defterleri kaydedilmekteydi.

- Anadolu muhasebesi kalemi; Anadolu'daki padişah ve vezirlere ait vakıf ve tevliyet hesapları tetkik edilmekteydi.

- Mukalebe kalemi
- Mukataacı-i evvel kalemi
- Mukataacı-i sani kalemi
- Mevkufatçı
- Varidatçı
- Kıla Tezkirecisi
- Tezkireci-i ahkam-ı Rumeli
- Anadolu mukata-i evvel kalemi
- Anadolu mukataacı-i sanisi
- Anadolu üçüncü mukataacısı
- Anadolu mevkufatcısı
- Tezkirici-i ahkam-ı Anadolu
- Mukataacı-i evvel

¹⁰⁸ Elitaş vd., a.g.e., s.343,344.

- Mukataacı-i sani
- Mukataacı-i salis
- Tezkireci-i ahkam
- Tezkireci
- Kale tezkirecisi
- Mevcudatçı
- Teslimatçı
- Divitdar

3.2. Osmanlı İmparatorluğu’nda Klasik Dönem Muhasebe Yöntemi

Osmanlı devletinde gelir ve giderlerin düzenlenmesinde uzun yıllar çıkarma mantığı veya merdiven yöntemi denilen, önce gelirlerin yazıldığı, sonrada giderlerin bu gelirden çıkartılarak “fazla”nın bulunduğu bir yöntem kullanılmıştır.¹⁰⁹

Merdiven yöntemi Osmanlı Devletine İlhanlılardan geçmiştir. Osmanlılar isim vermedikleri bu yöntemi devlet muhasebesinde uzun yıllar kullanmış, bu süre içerisinde sürekli olarak geliştirip, bu yöntemin eğitimini usta – çırak ilişkisi içinde gerçekleştirmiştir.¹¹⁰

Günümüz muhasebe sisteminde defter-i kebirdeki ana hesapların alt hesap ayrıntısı ile yazılmasına benzeyen merdiven yöntemi, devlet muhasebesinde vergi gelirlerinin ve türlerinin genel olarak alt alta yazılarak toplanması şeklinde uygulanmıştır.¹¹¹

¹⁰⁹ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.212.

¹¹⁰ Elitaş v.d., a.g.e., s.555.

¹¹¹ Ahmet Vecdi Can ve Sinan Esen, “Osmanlı Muhasebe Sistemi ve 1530 Yılına İlişkin Yapılan Kayıtların Işığında Bir Osmanlı Livası: Prizren”, s.9.

Osmanlı arşivlerinde yer alan 360.000 defterin yarısı sosyal, mali, askeri konularla ilgili devlet raporlarından oluşmakta kalan yarısı ise muhasebe defterlerinden oluşmakta olup bunların % 90'ı merdiven yöntemine göre tutulmuştur.¹¹²

Osmanlı'da özellikle devletin mali olay ve işlemlerinin kayıt altına alınmasında kullanılan merdiven yöntemi; siyakat yazısı, divan rakamları, çeşitli muhasebe defterleri ve bunlar üzerinde çalışmalar yapabilecek bilgiye sahip muhasebeciler ile bu işlerin yürütüleceği mekan, araç ve gereçlerden oluşan düzenli bir sistem olmuştur.¹¹³

Osmanlı Devletinde merdiven yönteminden 1880 yılına kadar yararlanılmıştır. Ancak 1880 yılında çıkarılan bir Padişah Fermanı ile bu yöntem terk edilerek çift taraflı kayıt yöntemi kabul edilmiş ve kullanılmaya başlanmıştır.¹¹⁴

3.2.1. Merdiven Yöntemi' nin Temel Özellikleri

Osmanlı devletinde uzun süre kullanılan Merdiven Yöntemi' nin temel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:¹¹⁵

- Devlet muhasebesi için kullanılmıştır.
- Devletin gelir ve gideri için vergi toplanması ve harcanması ilkesine dayanmaktadır.
- Her bir eyalete ait vergi, toplam vergi gelirlerinin ve vergi türlerinin alt alta yazılıp toplanması yoluyla hesaplanmaktadır.
- Gider türleri ve tutarları alt alta sıralanarak yazılır.

¹¹² Elitaş v.d., a.g.e., s.190.

¹¹³ Can ve Esen, a.g.m., s.5.

¹¹⁴ Güvemli ve Güvemli, a.g.m., s.277,278.

¹¹⁵ Elitaş v.d., a.g.e., s.182.

- Sistem tahakkuk esasına göre çalışmakta, ancak tahakkuk tutarı başka bir yerde takip edilerek, tahakkuk yapılmadan işlemlerin yürütüldüğü de bilinmektedir.

- Miktar ve tutarın ikisi de yazılabilmektedir.
- Devletin bir yıllık gelirleri tek bir kayıt ile yapılabilmektedir.

3.2.2. Merdiven Yöntemi Ve Çift Taraflı Kayıt Sistemi

Çift taraflı kayıt tekniğinden, tekniğin teori ve uygulamasından ilk kez İtalyan bir rahip ve matematikçi olan Luca Pacioli' nin 1495 yılında yayımlanan "Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita" isimli kitabında bahsedilmiş ve bu nedenle çift taraflı kayıt sisteminin başlangıcı Luca Pacioli'ye dayandırılmıştır.¹¹⁶

Bununla birlikte, Merdiven Kayıt Yöntemi ile çift taraflı kayıt yönteminin ortak özellikleri ve farkları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;¹¹⁷

Ortak Özellikler

- *Yevmiye madde numarası,*
- *Yevmiye maddesi başlangıç çizgisi,*
- *Tarih,*
- *Açıklama,*
- *Borçlu hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin soluna yakın bir şekilde yazılması,*
- *Alacaklı hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin ortasına yakın bir şekilde yazılması,*

¹¹⁶ Elitaş v.d., a.g.e., s.758.

¹¹⁷ Oğuzhan Aydemir ve Mehmet Erkan, 'Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi', s.115. <http://asosindex.com/journal-article-fulltext?id=16112&part=1>, 28.06.2013.

- *Alt hesapların ana hesaba göre daha içerden başlaması, ancak alt hesapların bazı kayıtlarda alt alta yazılırken bazı yevmiye kayıt örneklerinde ise yan yana yazıldığı görülmektedir. Yan yana yazılması, anılan devletlerde yazının sağdan sola doğru yazılmasının bir etkisi olarak da kabul edilebilir.*

Farklar

Merdiven kayıt yönteminde;

- *Borçlu ve alacaklı hesaplara ait kayıtların yevmiye kayıtlarında her zaman çok belirgin şekilde yazılmadığı bunun da bazen hangi hesabın borçlu hangi hesabın alacaklı olduğunun tespitinde biraz zaman harcanmasına yol açması.*

- *Yevmiye maddesi bitiş çizgilerinin her zaman kullanılmadığı da görülen başka bir eksiklik olmuştur. Bununla birlikte, biten bir yevmiye kaydından sonra gelen yeni bir yevmiye maddesinin başlangıç çizgisi önceki maddenin bitiş çizgisi olarak da kabul edilebilir.*

- *Ayrıca kayıtlarda miktarlar ile tutarların birlikte kullanıldığı da görülmüştür. Bu kullanımlar daha çok miktarın kaç para ettiğini göstermek amacıyla bir matematiksel işlemin ardından tutarın yazılması şeklinde olmuştur.*

Sonuç olarak ‘‘Merdiven Yöntemi’ nin tek taraflı muhasebe kayıt yöntemi ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında karma bir yöntem olduğu’’ söylenmektedir.¹¹⁸

Tek taraflı kayıt yönteminde aralarında bağlantı kurulmaksızın ayrı ayrı hesaplar yardımıyla yürütülen muhasebe, basit usul olarak tabir edilmiş ve bu yöntemde genellikle kasa, gelir ve gider hesapları gibi belirli hesaplar tutulmuş ve bu yöneme göre tutulan defter sistemleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;¹¹⁹

- İlk sistem
- İptidai sistem
- Karma sistem
- Alalade sistem
- Ingo-Jenes sistem
- Bütçe-tografya
- Kameral muhasebe sistemi

Çift taraflı kayıt yönteminde ise işlemler iki kez hesaba kaydedilmiş, bir hesap borçlandırılırken diğer hesap alacaklandırılmış ve sonuç hesaplarında işletmenin kar ve zararını görmek mümkün olmuş, ayrıca bu yöntemde tutulan defter sistemleri de aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;¹²⁰

- İtalyan sistem
- Alman sistem
- Kasa-mahsup sistemi

¹¹⁸ Aydemir ve Erkan, a.g.m., s.115.

¹¹⁹ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.9,10.

¹²⁰ Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.10,11.

- Türk sistemi
- Amerikan sistemi
- İngiliz sistemi
- Fransız sistemi
- Sütunlu Alman sistemi
- Sütunlu kasa-mahsup sistemi
- Sütunlu Türk sistemi
- Sütunlu Fransız sistemi
- Sütunlu İngiliz sistemi
- Constant sistemi
- Logismografi sistemi
- Statmografi sistemi
- Trigrafi sistemi

Şu durumda tek ve çift taraflı kayıt yöntemleri arasındaki en önemli fark; tek taraflı muhasebe kayıt yönteminde sadece gelir veya gider yazılırken, çift taraflı kayıt yönteminde en az iki hesabın karşılıklı borç ve alacak şeklinde çalışması olmuştur.

Merdiven Yöntemi ise hem tek taraflı kayıt yönteminin hem de çift taraflı kayıt yönteminin özelliklerine sahip olmakla beraber, bu yöntemlerin oluşmasında da etkili olmuş ancak iki yöntemden de farklı bir yapı sergilemiştir. Bu farklılıklar kısaca aşağıdaki şekilde maddelenmiştir;¹²¹

¹²¹ Elitaş v.d., a.g.e., s.739.

- Tutulan defterler açısından bakıldığı zaman merdiven yönteminde gelir ve giderlerin ayrı defterlere kaydedildiği gibi birlikte aynı deftere kaydedildiği de olmuştur. Bunun yanı sıra bu yöntemde önce gelirin arkasından da o gelirden yapılan giderlerin gösterildiği bir defter çeşidi de mevcuttur.

- Muhasebe kayıt sistemi açısından bakıldığında ise yukarıda da bahsedildiği gibi her iki yöntemin özelliklerini de taşıyan ancak kendine özgü bir yapıya sahiptir.

3.2.3. Merdiven Kayıt Yöntemi' nde Kullanılan Yazı: Siyakat

Siyakat teriminin sözlük anlamı, “muhasebe kaydında kullanılan bir tür yazı, muhasebe belgelerinde kullanılan yazı ve divan rakamı” olarak ifade edilmekte ve kelime anlamı olarak da “siyakat”, Arapça kökenli olup sevk, öne sürme, ileri götürme anlamına gelmektedir.¹²²

Muhasebenin başlıca kurallarından biri işlemlerin defterlere zamanında ve çabuk yazılması olmuş, Osmanlı devletinde de buna büyük önem gösterilmiş, yazılar ve rakamlar kısaltılarak (siyakat ile) yazılmıştır.¹²³ Ayrıca muhasebe mesleğini yüzlerce yıl ellerinde tutan ve bu hakimiyetlerinin devam etmesini isteyen Süryaniler, özellikle zor okunabilen siyakat yazı ve rakamlarına önem göstermiştir.¹²⁴

Fatih Sultan Mehmed döneminden Sultan Abdülaziz dönemine kadar Osmanlı devleti' nin mali kayıtları, özellikle tahrir ve muhasebe defterleri, genellikle Farsça kalıplar kullanılarak siyakatle yazılmıştır.¹²⁵ Siyakat kullanıldığı döneme ve katibine göre de değişiklik göstermiş, yerine göre nesih, nesta'lik, ince divani ve rik'a kırmayı,

¹²² Güvemli, a.g.e., 1995, s.85.

¹²³ İsmail Otar, Muhasebede Siyakat Rakamları, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1991, s.14.

¹²⁴ Otar, a.g.e, s.14.

¹²⁵ Muhittin Serin, “Siyakat”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2009, Cilt 37, s.292.

kufi hürdesine benzer bazı yazıların harfleri karıştırılarak, harflerin yalnız ve birleşik şekilleri gösterilecek şekilde siyakat elifbası düzenlenmiştir.¹²⁶

Tablo 1
Siyakat Elifbası

A	آ	ا	ژ	د	ش	ش	ش
A	آ	ا	K	ك	T	ت	ت
B	ب	ب	K	ق	T	ط	ط
C	ج	ج	L	ل	U	او	اد
Ç	چ	چ	M	م	V	و	و
D	د	د	N	ن	Y	ی	ی
F	ف	ف	N	ن	Z	ز	ز
G	گ	گ	O	ا	Z	ض	ص
G	غ	غ	O	او	Z	ظ	ط
H	ه	ه	P	پ	Z	ز	ه
H	ع	ع	R	ر	C	ع	ع
H	خ	خ	S	س	C	ع	ع
I	ا	ا	S	ص	U	ا	ا
I	ی	ی	S	ث	U	لا	لا

Kaynak: Tablodaki veriler Dündar Günday, **Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı Özellikleri ve Divan Rakamları**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1989, s.2.' den alınmıştır.

Siyakat yazısı, sürat ve kısaltmanın hakim olduğu, siyak ve sibak (uygunluk ve tutarlılık) ile okunabilen, hatta meslekten olmayanların okuyamadığı, Osmanlı

¹²⁶ Serin, a.g.m., s.292.

paleografyası içerisinde en zor okunabilen yazı türüdür. Siyakatın zor okunabilen bir yazı olmasının sebepleri aşağıdaki maddelerle açıklanmıştır;¹²⁷

1- Asıl siyakat harfleri, diğer yazıların harflerinden ayrı bir şekilde olmakla beraber, her yerde aynı siyakat harfleri kullanılmamış, nesih, divani ve rık'a kırmayı ve kufi hürdası gibi diğer yazı stillerine ait harfler yerine göre kullanılmıştır.

2- Siyakatte noktalı harfler olmasına rağmen birçok yerde nokta terkedilmiştir.

3- İmla bakımından ayrı yazılması gereken harfler genellikle siyakatte bitişik yazılmıştır.

4- Siyakatı yazan katibin üslubundan doğan zorluklar.

5- Siyakatte harflerin yazılış biçimleri ve harfler, kelimeler ve satırların daima birbirine yakın ve hatta bitişmiş olması, satırların iç içe yazılması.

6- Mesleki ve teknik tabirlerin fazlalığı, yazarların mesleki dili birçok rumuz ve işaretlerle zenginleştirmiş olmaları, çokça geçen kelimelerin bilmeyenler için okunması kolay olmayan klişeler haline gelmesi.

7- Siyakatle yazılan metinlerin ifade tarzının genellikle diğer yazılar ile yazılan metinlerden farklı oluşu, Arapça ve Farsça kelimelerin sıkça kullanılışı uzun terkiplere yer verilmesi.

8- Tarihi seyr içerisinde diğer yazılarda olduğu gibi siyakat yazısında da farklı karakterlerin oluşması.

9- Kalemler (bürolar) arasında farklı yazış ve ifade tarzlarının bulunması.

10- Bölgesel farklılıklar.

¹²⁷ Said Öztürk, **Osmanlı Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı Ve Tarihi Gelişimi**, İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı, 1996, s.38,39.

Siyakat yazısı ile birlikte kullanılan rakamların da özel bir yazılış biçimi ortaya çıkmış, divanın mali ve muhasebe kayıtlarında Hint rakamları yerine Arapça sayı isimlerinin harfleri kısaltılarak, siyakat-ı Arabi ve erkam-i Arabiyye kullanılması sebebiyle divan rakamları denilmiştir.¹²⁸ Siyakat rakamları, tahrir kayıtları, vakıf kayıtları, gelir-gider kayıtları, tezkireler, suretler, inşaat ve tamir v.s. kayıtları ile 13. ve 14.yüzyıllarda basılan sikkelerde kullanılmıştır.¹²⁹

Tablo 2
Siyakat Rakamları

Kaynak: Tablodaki veriler Muhittin Serin, “*Siyakat*”, *İslam Ansiklopedisi*, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2009, Cilt 37, s.292’ den alınmıştır.

¹²⁸ Serin, a.g.m., s.292.

¹²⁹ Öztürk, a.g.e., s.45.

Ayrıca Defterlerde kullanılan siyakat rakamlarında başkasının değişiklik yapmasını önlemek amacıyla başlıca dört yola başvurulmuştur;¹³⁰

- 1) Siyakat işaretleri ile rakamları yazmak
- 2) 132.460 yazılacaksa önce 132.000'i, altına da 460'ı yazmak
- 3) Sayıyı yazarken yazı ile de on üç kere on bin, iki kere bin ve dört yüz altmış şeklinde yazmak
- 4) Sayıları yazıyla yazmak.

Aşırı derecede pratik olan Hint rakamları, İslam kültürüne mensup olanlar tarafından öğrenildikten sonra bile Osmanlı devletinde 19. Yüzyılın başlarına kadar siyakat rakamları kullanılmaya devam edilmiş ve bu yeni rakamlara geçilememesinin nedeni olarak aşağıdaki sebepler gösterilmiştir;¹³¹

- Muhasebecilerin çoğunlukla tutucu olması ve kendilerine herhangi bir değişiklik yaptırılmasının zor olması.
- Arapça yazmanın bir üstünlük sayıldığı düşüncesinin var olması.
- Daha önce yukarıda da bahsedildiği gibi muhasebe mesleğini ellerinde bulunduran Süryanilerin, yeni rakam usulünü meslekleri için tehlikeli görmeleri.
- İleri gelen muhasebecilerin daha küçük ve basit bir noktaya dayanan bu kayıt şekliyle ilgili sakıncalar ileri sürerek, Hint rakamlarını kullanmak istememeleri ve siyakat rakamlarını tercih etmeleri.

Osmanlı devleti muhasebe dili olarak herkesin okuyamayacağı ancak uzmanının okuyabileceği ve genellikle o dönemde mali işlerde kullanılan bir meslek dili

¹³⁰ Bülbül, a.g.t., s.112.

¹³¹ Öztürk, a.g.e., s.45.

niteliğinde olan siyakat yazısını kullanmıştır ve bu yazının Osmanlı Devleti'nde kullanım amacı; kısa ve öz anlatıma imkan vermesi, defterlerin zamanında ve çabuk yazılmasını kolaylaştırması ve kağıttan tasarruf sağlanması gibi nedenler olmuştur.¹³²

Bununla birlikte Maliye, Defterhane ve Vakıf dairelerinde kullanılmış resmi bir yazı olan Siyakat, ilk olarak Irak'ta Abbasiler zamanında kullanılmış, Anadolu'ya Selçuklular zamanında girmiş, Osmanlı devletine ise Selçuklular' dan çeşitli değişiklikler yapılarak geçmiş ve bu geçiş sürecinde, bu yazı türünün düzenlenmesi ve uyumunda Hüsam ve Cafer Çelebilerin önemli katkıları olmuştur.¹³³

Daha detaylı ifade etmek gerekirse yazıların fazla yer tutmaması için kısa anlatımı mümkün kılan, (Arapça ve Farsçaya yakın) harekesiz harflerden oluşan, bir harfin bazen bir kelimeye, bazen bir cümleye hatta bazen bir terime karşılık gelebildiği siyakat yazısı; muhasebe için geliştirilmiş özel bir yazı dilidir. Ancak Arapça ve Farsça biliyor olmanın bile çoğu zaman okuyup anlamaya yetmediği, özel uzmanlık gerektiren bu muhasebe dilinin (siyakat yazısı ve divan rakamlarının) Osmanlı'da asırlarca kullanıldığı başlıca alanlar ise aşağıdaki şekilde ifade edilebilmiştir.¹³⁴

- Siyakat muhasebe eğitim ve öğretiminde kullanılmıştır.
- Siyakat muhasebe kayıtlarında ve belge düzeninde kullanılmıştır.
- Siyakat devletin mali düzenini oluşturan kayıt ve belgelerin yanı sıra tapu

kayıt ve belgelerinde de kullanılmıştır.

¹³² Öztürk, a.g.e., s.36.

¹³³ Dündar Günday, **Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı Özellikleri ve Divan Rakamları**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1989, s.1.

¹³⁴ Güvemli, a.g.e., 1995, ss.86-92.

Bununla birlikte siyakat yazı ve rakamları, kullanıldığı topraklardaki Arap, Fars ve Osmanlı yazı kültürlerinden etkilenecek bu kültürlerin müşterek özelliklerini taşımıştır.¹³⁵

3.2.4. Klasik Dönemde Muhasebe Eğitimi

Osmanlı devletinde eğitime oldukça önem verilmiş ve özellikle 15. ve 16. yüzyıllarda medreselerde ulema sınıfının yetiştirildiği bilinmekle birlikte devlet görevlileri askeriye, ilmiye ve mülkiye olmak üzere üçe ayrılmaktaydı.

Bu ayırmda medreseler ilmiye sınıfını yetiştiren okullardır ve imam, vaiz gibi din görevlileri ile kadılar bu okullardan yetişmekte, Enderun mektebi ise asker ve devlet adamı yetiştirmek için hizmet vermekteydi.¹³⁶

Ayrıca muhasebe eğitimine Yakın ve Orta Doğuda oldukça önem verilmiş, daha İlhanlılar devrinde muhasebe öğretimi ile alakalı; Risale-i Felekiyye, Camiü'l-Hesab, Şemsü's-Siyak, Bahru's-Siyak, Sa'adetname, Kanun-i Sa'adet isimli eserler kaleme alınmıştır.¹³⁷

Ancak bu dönemlerde devletin mali işlemlerini yürütecek görevliler için herhangi bir okul bulunmamakta, bunlar usta-çırak ilişkisi şeklinde ve defterdarlıkların bünyesindeki kalemiyelerde, 14 - 15 yaşlarında Hazine-i Amire, baş defterdarlık, Anadolu defterdarlığı ya da üçüncü defterdara bağlı kalemlerde uygulamanın içinde aşağıdaki konular hakkında bilgi sahibi olacak şekilde eğitilmekteydi;¹³⁸

¹³⁵ Elitaç v.d., s.755.

¹³⁶ Güvemli, a.g.e., 1998, s.472.

¹³⁷ Ahmed Akgündüz ve Said Öztürk, **700.Yılında Bilinmeyen Osmanlı**, İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı, 1999, s.478.

¹³⁸ Güvemli, a.g.e., 1998, s.472.

- Arapça ve Farsçanın yazı dilini öğrenmek,
- Siyakat yazısı ve rakamlarını öğrenmek,
- Aritmetik bilgisini ilerletmek,
- Defter kaydının yapılmasını öğrenmek,
- Defter kayıt düzeninde görev almak,
- Bir defterdarlık bünyesindeki çeşitli kalemiyelerde çalışmak,
- Diğer defterdarlıklarda görev almak
- Dönem sonu kesin mizanın çıkarılmasında görev almak.

Ayrıca ufak yaşta kıdemli katiplerin yanına çırak olarak verilen bu yetenekli çocuklar kitabet, yazı ve çeşitli hesap ve defter usullerini öğrenirler, iyice ustalaşınca kadar sadece evrak getir götür işlerini yaparlar ve bu durumda çok sayıda katip ortaya çıkarken buna karşılık sabit sayıda kadro oluşmaktaydı.¹³⁹ Osmanlı'da bu şekilde usta-çırak ilişkisi içinde gerçekleşen muhasebe öğrenimi dışında muhasebe eğitim kurumlarının bulunmadığı ve muhasebe öğretim kitaplarının da olmadığı bilinmektedir.¹⁴⁰

Diğer taraftan devlet muhasebesinde çalışanların sayısının giderek artması ve özellikle taşradaki muhasebe düzeninde daha kaliteli eleman ihtiyacının doğması muhasebe birimlerine çırak olarak alınanların eğitim gereksinimlerini ortaya çıkarmış ve bu ihtiyaçları karşılamak amacıyla Osmanlı devletinde ilk muhasebe öğretim okulu olan Bab-ı Defterdarı Mektebi açılmıştır.¹⁴¹

¹³⁹ Bülbül, a.g.t., s.54,55.

¹⁴⁰ Bülbül, a.g.t., s.56,57.

¹⁴¹ Güvemli, a.g.e., 1998, s.473.

Bab-1 Defterdarı Mektebinin yeri ile ilgili bir takım görüşler olmakla beraber ilk Bab-1 Defterdarı Mektebinin kuruluş yılı tam olarak bilinmemektedir.¹⁴²

3.2.5. Klasik Dönemde Muhasebe Kalemleri Ve Muhasebe Kayıtları

Osmanlı Devleti'nde muhasebe teşkilatı denilebilecek bir kurum ismen var olmamış, bununla ilgili en erken tespitler I.Bayezid'e dayandırılmış ve bu geç tarihlendirmenin nedenleri aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir;¹⁴³

- İlhanlı devletine bağımlılığın bu tip bağımsızlık belirtisi kurumlara izin vermemesi,
- Düzenli gider kalemlerinin olmamasının düzenli bir gelir akışını da gerektirmemesi,
- Mevcut topraklarda zaten bilinen bu uygulamaların yeni bir yapılanmayı gerektirmemesi.

Osmanlı devletinde 15.yüzyıl, yasal düzenlemelerin yapıldığı, bu düzenlemeler ile beraber muhasebe sisteminin geliştiği ve bu anlamda uzmanlaşmanın yaşandığı dönem olarak bilinmektedir.¹⁴⁴

Osmanlı bu döneminde kişilerin ve özel kesimlerin muhasebe kayıtlarına rastlanmamış ve bunun nedenleri de aşağıdaki maddelerle özetlenmiştir;¹⁴⁵

¹⁴² Osman Ergin, **Türkiye Maarif Tarihi**, İstanbul: Eser Kültür Yayınları, 1977, Cilt:1-2, s.74.

¹⁴³ Bülbül, a.g.t., s.12.

¹⁴⁴ Güvenli, a.g.e., 1998, s.178.

¹⁴⁵ Elitaş, a.g.e., ss.359-362.

- Osmanlı’ da nüfus hareketleri yoğundu ve savaşlar ile iç karışıklıklar gibi nedenlerle sürekli göçler yaşıyordu. Bu durumda belge saklamayı güçleştiriyordu.
- Muhasebe kayıtları kişilerin varlığının ortaya çıkmasına neden olacağı için zenginlik hakkında bilgi verecek belgeler yok edilmiştir.
- Mukataacılar, devletin kirayı arttırmaması ve başka bir rakip çıkması için ellerindeki bilgileri yok etmiştir.
- Gelirin az gösterilmesi bir taraftan tımarın el değiştirmesini önleyeceği gibi diğer taraftan tımar sahibinin yükümlülüğünü azaltacaktır. Bu durumda devlet kendi çıkarları doğrultusunda tımar sahibinin gelirini gizlemesini istememiş ancak bunun da önüne geçememiştir.
- Malikane düzeninde malikane sahiplerinin bir takım yükümlülükleri olmakta ve bu yükümlülüklerin azaltılması için malikane sahipleri kayıtları yok etmek istemiştir.
- Bunların dışında, kayıt tutma alışkanlığının bulunmaması, zenginliğe ve kayıt tutmaya karşı dini koşullar, batı toplumunda bulunan feodal yapının Osmanlı toplumunda bulunmaması, derebeylik ve malikane düzeninin sınırlı olması gibi nedenler sayılabilir.

Aynı dönemde tutulan devlet muhasebesi kayıtları ve defterleri incelendiğinde, tek taraflı kayıt düzeninin kullanıldığı görülmektedir. Tutulan defterlerin özellikleri ise şu şekildedir¹⁴⁶;

¹⁴⁶ Güvemli, a.g.e., 1998, s.198.

- Defterler merkezde ve yerinde tutulma şekline göre iki şekilde belirlenmiştir.

- Defterlerin iş konularını içermesine dikkat edilmiştir.

- Merkezde ruznamçe ve varidat defterleri vardır bu defterler merkezi muhasebe düzeninin önemli defterleridir.

- 16. Yüzyılda Hazine-İ Amire'nin yıllık gelir gider hesabı son defter olarak inceleme konusu yapılmıştır.

Osmanlı maliye dairesi veya defterdar kapısı zaman içinde bir takım değişikliklere uğrayarak maliye nezaretinin kuruluşuna kadar çeşitli safhalar geçirmiş, 16. Yüzyılın ortalarından itibaren birçok kısımlara ayrılmış ve 18. Yüzyıl sonunda mali örgütlenme içerisinde kullanılan muhasebe kalemi ve görevleri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir;¹⁴⁷

- **Büyük Ruznamçe Kalemi:** Hazinenin her günlük işlem raporları buradaki gelir ve masrafların yazıldığı defterlerde kayıt altına alınır. Bab-1 defteri denilen defterdarlığın gelir ve masraflarına ait yazılan masraf icmalleri ve gelir-masraf tezkireleri, bu dairede tekrar gözden geçirilir ve ruznamçe temessükleri yazılırdı. Bu dairenin amirine ruzmançe-i evvel denilirdi.

- **Başmuhasebe Kalemi:** Bu kalem müdürüne muhasebe-i evvel adı verilmekteydi. Devletin bütün gelir, masraf ve mukataat kayıtları bu kalemde yer almaktadır. Ayrıca bu kalemin sorumlu olduğu kayıtlar da aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Uzunçarşılı, a.g.e., 1948, ss.338-360.

¹⁴⁸ Güvemli, a.g.e., 1998, s.410.

- *‘‘Tophane, matbah, tersane, arpa, baruthane, nüzül eminlikleri ile bina eminliği ve kasab başlık defterleri,*
- *Malikane usulü ile arazi iltizam edenlere ait kayıtlar,*
- *Vilayet vergileri defterleri,*
- *Hudut muhafızlarının maaş defterleri,*
- *Devlet hesabına alınan levazımatın anlaşmalarının korunması işleri,*
- *Miri tezkirelerin verilmesi ve bu tezkirelerle ilgili teftiş ve murakabe işleri,*
- *Devlet alacaklarını tahvil işleri (zimet dairesi),*
- *Müsadere edilen emvalin hesapları,*
- *Hükümdara düşen verasete ait kayıtlar (muhallefat dairesi).’’*

• **Anadolu Muhasebesi:** Muhtelif çiftliklere (mukataat) ait defterlerin yanı sıra Akdeniz adalarında garnizon halinde bulunan askerlerin ve mütekaatlerin tahsisatlarına ait defterler burada tutulurdu.

• **Süvari Mukabele Kalemi:** Bu kaleme süvari kontrol kalemi de denilmekte olup sorumlu olduğu kayıtlar aşağıdaki gibidir;

- Kapı kulu süvarilerinin verdikleri maaş defterleri,
- Saray ağalarının maaş defterleri (Saray kapıcılarının, memur ve hademelerin maaş defterleri de bu defterlerin içinde yer alırdı).

• **Sipahi ve Silahdar Kalemleri:** Sipahi ve Silahdar denilen kapıkulu süvarilerinin esâme yani tediye senetlerini verir, bu senetler dördüncü kalem amiri olan süvari mukabelecisi tarafından tasdik edilirdi. Bunun için, mukabelecisi her birine kırmızı

mürekkep ile "M" harfi işaretini yazardı. Bu işaret uygundur anlamına gelirdi. Ayrıca dört bölük süvarilerinin tediye senetleri de buradan verilmekteydi.

- **Haremeyn Muhasebesi:** Bu kalem selatin camileri vakıflarına ait defterleri tutardı. Bu camilerde hizmet edenlerin maaşları ile İstanbul ve Rumeli'deki vakfedilmiş emval ile vakıf arazilerinin defterlerinin yanı sıra İstanbul ve Rumeli'ye ait diyanet memurlarının dini görevlere tayin belgelerinin hazırlanması ve maliye kalemine gönderilecek beratlarının verilmesi buradan takip edilirdi. Ayrıca vakıfların da her sene muhasebeleri görülerek muhasebe suretinin bu deftere kaydedilmesi gerekmekteydi.

- **Cizye Muhasebesi:** Şahsi vergi kalemi olan burada gayr-i Müslimlerden alınan baş vergisinin defterleri tutulmaktaydı. Her sene bu vergilerin tahsiline mahsus makbuz senetleri, yani tahakkuk defterleri burada hazırlanmakta, zamanı gelince mühürlenerek torbalar içinde cizye memurlarına verilmekte ve muharrem ayında şer'i mahkemelerde kadıların huzurunda bu torbalar açılmaktaydı. Ayrıca mültezimlerin gösterdikleri kefillerin isimleri de bu kaleme kaydedilmekteydi.

- **Mevkufat Kalemi:** Bu kaleme rüsum kalemi de denilmeydi. Aşağıda yazılı işlere bakardı;

- Avarız ve bedel-i nüzul ismi verilen vergiler,
- Hudut boylarındaki depoların kayıtları,
- Harp zamanında vilayetlerin askerlere verdikleri tahsisat,
- Sefer halindeki askerlere verilen iaşelerin hesapları,
- Devletin iaşe için verdiği ot, saman, yem ile paşalara ve ordunun

arkasından giden sivil memurlara ödenen paraların hesapları.

- **Maliye Kalemi:** Bu kalem maliyenin resmi işlerinin yürütüldüğü kalemdir. Diyanet memurlarının, vakıfları idare edenlerin, vakıflardan para alanların

beratları bu kalemde düzenlenmekteydi. Maliye işlerine ait emirler de burada yazılmaktaydı.

- **Küçük Ruznamçe:** Kapıcı başlarının ve bahriyede çalışanların maaş defterleri burada tutulmaktaydı.

- **Piyade Mukabele Kalemi:** Bu kalemde yeniçeri ocağı, cebeci, topçu, top arabası ocaklarının verdikleri defterlere dayalı olarak maaş cetvellerinin kontrolü yapılmaktaydı.

- **Küçük Evkaf Muhasebesi:** Hayrat müesseselerinden yararlananların defterleri burada tutulmaktaydı.

- **Büyük Kale Kalemi:** Bu kaleme müstahkem mevkilerin büyük kalemi de denilmekteydi. Bu mevkilerdeki garnizonların ve vilayet askerlerinin defterleri burada tutulmaktaydı.

- **Küçük Kale Kalemi:** Mora ve Arnavutluk'taki garnizonları takviye ile görevli askerlerin defterleri burada tutulmaktaydı.

- **Maden Mukataası:** Bu kaleme maden iltizam kalemi de denilmekteydi.

Bu kalemin tuttuğu defterler aşağıdaki gibidir;

- Eflak ve Boğdan vergileri,
- Bohemyalı göçebelerin vergileri,
- Altın ve gümüş madenleri,
- Tütün ziraati üzerine konan vergiler,
- Aynî eşya üzerine konan transit rüsumu,
- İstanbul ile Rumeli vilayetlerinin gümrük resmi.

- **Salyane Mukataası:** Buraya maaşlar kalemi de denilmekteydi. Devlet memurlarının maaşlarına ait defterler burada tutulmaktaydı.

- **Haslar Mukataası:** Bu kalem malikanelerin iltizama verildiği kalemdir. Hükümdar ile vezir-i azam ve vezirlere ait hasların defterleri burada tutulmaktaydı.
- **Baş Mukataa Kalemi:** Rusçuk, Silistre, Yergöğü gibi yerlerdeki nezaret çiftliklerinin defterleri ile Filibe, Tosya, Tatarpazarı gibi yerlerden alınan pirinç resmi defterleri, Enez, Ahyolu, Selanik gibi yerlerdeki tuz resimleri, Karadeniz ve Akdeniz'deki balık avı resimleri defterleri burada tutulmaktaydı. Ayrıca baltalık ve ormanların iltizama verilmesi işleri de burada yapılmaktaydı.
- **Haremeyn Mukataası:** Haremeyn vakıfları ve Anadolu'daki diyanet memurlarının işlerine burada bakılmaktaydı.
- **İstanbul Mukataası:** İstanbul ile Edirne'nin iâşe işleri, Selanik, Yenişehir, Tırhala, mukataa defterleri, memleketin ipeklerinden alınan mizan rüsumu ile altın ve gümüş alım satımı üzerine konan resimlere ait defterler ile burası ilgilenmekteydi.
- **Bursa Mukataası:** Burada Bursa'daki mukataaların defterleri tutulmaktaydı.
- **Avlonya Mukataası:** Bu kalem Ağrıboz ve Avlonya mukataalarının defterlerini tutmaktaydı.
- **Kefe Mukataası:** Önceleri Kefe'deki mukataaların defterleri tutulmaktaydı ancak buranın Ruslar'ın eline geçmesinden sonra Anadolu'daki birçok kazanın işleri de burada tutulmaya başlamıştır.
- **Tarihçi Kalemi:** Burada bütün maliye kalemlerinden çıkan resmi evrağa tarih atılmakta ve devletin çeşitli varidat yerlerine ait olarak verdiği senetler düzenlenmekteydi.

18. yüzyılda muhasebe ile ilgili olarak, önceki yüzyıla göre aşağıdaki değişiklikler olmuştur.¹⁴⁹

- Kalemler tek defterdara bağlanmıştır.
- Kalem sayısında fazla artış olmamıştır. Buna göre 1566 yılına ait bilgilerde 24 olan muhasebe kalem sayısı 1670'de 27 olmuştur.
- Varidat defterleri, ikinci ve üçüncü defterdarların etkisiz duruma gelmemeleri ile birlikte yüzyılın ortalarında kalmış, yıllık kesin hesabın düzenlenmesine yarayan varidat defterleri yerine, kesin hesap bilgileri ilgili kalemlerin defterleri ile yazılmaya başlanmıştır.
- Asker ücretlerine ilişkin kayıtların tutulduğu kalem sayısı 16. Yüzyıl ortalarında iki iken, bu sayı 17. Yüzyıl ortalarında yediye yükselmiş, bu durum hem askeri birlik sayısında artış hem de asker ücretlerinde ortaya çıkan yolsuzlukların önlenmesi isteğinden kaynaklanmıştır.
- 16. Yüzyılda muhasebe kalemlerinde daha az olan çalışan sayısı, 1670'li yıllarda 714 kişiye ulaşarak artış göstermiştir.

¹⁴⁹ Güvemli, a.g.e., 1998, s.475.

4. ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNE GEÇİŞ

4.1. Osmanlı İmparatorluğu'nda Modernleşme Dönemi

1839-1922 yılları arasında Osmanlı İmparatorluğu, önemli derecede toprak kaybetmiş ve sahip olduğu siyasi ve mali haklardan vazgeçmek zorunda kalmıştır. Ayrıca II. Mahmut döneminin son yıllarında hazırlıkları başlatılan ve Abdülmecid tarafından onaylanarak yayınlanan Tanzimat Fermanı ile devletin kurum ve kuruluşlarında düzenlemeler yapılmış, başta merkez yönetimi olmak üzere taşra teşkilatı, güvenlik, ordu, eğitim-öğretim, basın yayın, sağlık, dış ilişkiler, maliye ve ekonomi alanlarında da çeşitli reformlar gerçekleştirilmiştir.¹⁵⁰

Diğer taraftan Osmanlıda yapılan yenileşme hareketlerini iki grupta toplamak mümkündür ve bunlar ayrıca aşağıda belirtilirken, Tanzimat fermanı ise ikinci grupta yer alan ıslahat hareketleri olmuştur;¹⁵¹

- Devletin kendi tarihi ve kültürü baz alınarak yapılan değişim ve yenilik hareketleri
- Avrupa kültür ve medeniyetlerinden etkilenerek yapılan değişim ve yenilik hareketleri

4.1.1. Modernleşme Döneminde İktisadi Yapı

Bu döneme ilişkin gelişmeler şu şekildedir;

Osmanlı İmparatorluğu tekstil ürünleri bakımından 19. Yüzyılın başlarında kendi kendine yeterli iken 20.yüzyıla gelindiğinde pamuklu dokuma tüketiminin %9,5'i,

¹⁵⁰ Çadırcı, a.g.m., s.183.

¹⁵¹ Coşkun Çakır, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, İstanbul: Küre Yayınları, 2001, s.10.

pamuk ipliğinin ise sadece %20,5'i üretimle elde edilmiş gerisi ithalatla karşılanmıştır.¹⁵²

19.yüzyılın başlarından itibaren askeri giderlerde tasarruf sağlanması ve paranın dışarıya kaçmasının önlenmesi amacıyla askeri ihtiyaçların yurtiçinde üretimle karşılanması istenmiş ve bu maksatla 'Fabrika-i Hümayunlar' adıyla büyük sınaî kuruluşlar oluşturulmuş ancak madencilik sınaî üretimden daha hızlı bir gelişme göstermiş, İkinci Meşrutiyet yıllarında ise İttihat ve Terakki iktidarı milli iktisat politikası uygulamaya çalışmıştır.¹⁵³

Yukarıda da değinildiği gibi 1840-1850 yılları arasında Osmanlı bir sanayileşme çabası içerisine girmiştir. Bunun için fabrikalaşma hareketleri başlatılmış ancak bu süreç bilgi ve deneyim yetersizliği gibi nedenlerle sadece Avrupa'dan getirilen makinaların montajıyla sınırlı kalmıştır.¹⁵⁴

19. Yüzyılda ülkeler arası ticari ilişkiler önemli artış göstermiş, ticaret yolları değişmiş, deniz ticareti öne çıkmış, sanayi devrimini gerçekleştiren ülkeler, sömürgecilik politikası güderek yeni pazarlar edinmiş, 1860'lı yıllara kadar dış alım ve satım arasında büyük farklılıklar olmamış, ancak bu dönemde yapılan yenilikler devlet harcamalarında artışa neden olmuştur.¹⁵⁵

1838'de İngiltere'ye sağlanan ticari kolaylıklar, kısa aralıklarla diğer devletlere de tanınmış, yeni ticaret anlaşmasıyla dış ticaretteki tekeller kalkmış, iç ticarete de yabancıların el atmasına imkan verilmiş ve önceki dönemlerde ülke içindeki üretim,

¹⁵² Korkut Boratav, **Türkiye İktisat Tarihi 1908-2009**, Ankara: İmge Kitabevi, 2011, s.20,33.

¹⁵³ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.262,266,300.

¹⁵⁴ Abdullah Martal, **Değişim Sürecimde İzmir'de Sanayileşme 19. Yüzyıl**, İzmir: Dokuz Eylül Yayıncılık, 1999, s.43,45.

¹⁵⁵ Çadırcı, a.g.m., s.192,193.

tüketim ve ticaret ile doğrudan ilgilenmeyen yabancı tüccarlar artık iç üretim, ulaştırma ve haberleşme işleriyle de doğrudan ilgilenmeye başlamıştır.¹⁵⁶

1873 yılında dünya borsalarında ortaya çıkan kriz Avrupa'dan sermaye ihracını durdurmuş, bunu takiben yüzyılın en büyük kıtlığı görülmüş ve bu durum iktisadi buhrana yol açmıştır.¹⁵⁷

Bilindiği gibi Fatih Sultan Mehmed'in İstanbul'u fethetmesi sürecinde, Galata Bankerleri ile ticari ilişkileri devam ettirmesi ve bunların faaliyette bulunmalarına daha sonra izin vermesi o dönemin hem mali hem siyasi anlamda önemli bir gelişmesidir ki bu bankerlerin, Osmanlı'nın ilk dış borç aldığı yıllara kadar Osmanlı'yı Bizans'tan kalma yöntemlerle finanse ettiği de bilinmektedir.¹⁵⁸

Zaman içerisinde Osmanlı İmparatorluğu'na yabancı paraların girmesiyle yabancı paralarla Osmanlı parası arasında birbirine çevirme (bugünkü anlamıyla bozum) işlemleri yapılmaya başlanmış, daha sonraları para ticaretiyle ilgili yapılan işlemler artmış ve bankerlik mesleği ortaya çıkmıştır.¹⁵⁹ Osmanlı'da bu faaliyetler Galata Bankerleri tarafından yürütülmüştür ve bunlar çoğunlukla Levantenlerdir.* Levantenler dışında Musevi, Rum ve Ermeni bankerler de bulunmaktaydı.¹⁶⁰ Galata Bankerleri tarafından genellikle hazineye borç vermek, kambiyo işlemleri yapmak,

¹⁵⁶ Çadırcı, a.g.m., s.192,193.

¹⁵⁷ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.298,299.

¹⁵⁸ Haydar Kazgan, **Tarih Boyunca İstanbul Borsası**, İstanbul: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, 1995, s.25,26

¹⁵⁹ Halil Çivi, **Türkiye'de Bankacılık-Teori, Uygulama ve Sonuçlar-**, Ankara: Fon Matbaası, 1985, Yayın No:1, s.93.

* Levanten: Yaşadıkları toprakların Osmanlı'nın eline geçmesiyle, Osmanlı uyruğunu kabul eden Venedik ve Cenevizlilerin daha sonra Ermeni ve Hristiyan Arnavutlarla evlenmeleri sonucu oluşturdukları topluluğa denirdi.

Bkz: **Dünden Bugüne İstanbul Ansiklopedisi**

¹⁶⁰ Kültür Bakanlığı ve Tarih Vakfı Ortak Yayını, **Dünden Bugüne İstanbul Ansiklopedisi**, Cilt:1, s.46.

senet iskonto etmek, üçüncü kişilerin birikimlerini değerlendirmek gibi işler yapılmıştır.¹⁶¹

Osmanlı devletinde ekonomik denetimin yabancıların eline geçmesi önlenememiş, tarıma dayalı ülke ekonomisinde tarımsal fazlayı oluşturacak atılımlar gerçekleştirilememiş, kurulan fabrikalar da genellikle sarayın ve ordunun ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik üretim yapılması sebebiyle devlet desteğine bağımlı hale gelmiş ve sanayileşmeyi sağlayabilecek potansiyel bir güç oluşmadan uygulanan sanayi programı yetersiz kalmıştır.¹⁶²

Osmanlı'da 1909 sonrası ulusal bankacılık faaliyetleri hızla artmaya başlamıştır. Kanun-i Esasinin 13. Maddesine göre Osmanlı tebaasından olanlar tarafından, ticaret ve sanat faaliyetleri yürütmek amacıyla her türlü şirketin kurulmasına izin verilmiş, bununla beraber 02.08.1908 tarihli Hatt-ı Hümayunun 6. fıkrasında Osmanlı tebaasından olanların ticaret maksadıyla istediği memleketlerle ve kimselerle görüşme hakkı olduğu belirtilmiştir.¹⁶³ Bu maddelerle tanınan haklarla ve bu dönemlerde siyasal iktidarın sahibi olan İttihat ve Terakki Fırkasının da desteğiyle, Müslüman-Türk tüccarlar artık ticari faaliyetler ve bankacılık alanında büyük güce sahip olan azınlıklar ve yabancılar karşısında güçlenerek örgütlenmeye ve şirketler kurmaya başlamış, bu şirketler de zamanla bankacılık faaliyetlerinde bulunarak bankalara dönüşmüştür.¹⁶⁴

¹⁶¹ Çivi, a.g.e., s.94.

¹⁶² Martal, a.g.e., s.43,45.

¹⁶³ A. Gündüz Ökçün, **İktisat Tarihi Yazılı Bütün Eserleri: 3**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurumu Yayını, No:58, 1997, s.264.

¹⁶⁴ Ökçün, a.g.e., s.264.

Osmanlı'da bir süredir var olan milli iktisat düşüncesi daha da artmış ve milli bir banka kurma fikri ortaya çıkmıştır. İttihat ve Terakki yönetimi sermayesi tamamen Türk olan bir bankanın kurulmasının, ülkenin ekonomik bağımsızlığı için şart olduğunu düşünmüştür. 1916 yılında milli banka kurma fikrini yayma çabaları başlamış ve ülkeye ‘‘İktisadi Cihat’’ çağrısı yapılmıştır.¹⁶⁵

4.1.2. Modernleşme Döneminde Mali Yapı

Osmanlı devletinde fethedilen yerlerin özellikleri de dikkate alınarak mali bütünleşme sağlandığından çok geniş topraklar üzerinde kurulan Osmanlı maliyesi, esnek bir yapıya hakimdi ve mutlak yönetimi, sosyal eşitliği ve mükemmel teşkilat yapısıyla 16.yüzyılda dünyanın ihtiyaç duyduğu merkezi ve üniter devlet yönetimi özelliklerini taşımaktaydı.¹⁶⁶

Ancak Tanzimat'tan önce Osmanlı devletinde mali idarenin etkin olmadığı bilinmekle birlikte merkezi bir gelir-gider teşkilatı da kurulamamış, ayanlar merkezi otorite aleyhine iyice güçlenince 1808 yılında kabul edilen Sened-i İttifak ile padişahın vergilendirme yükü sınırlandırılmış ve ayanlık kurumu hukuki ve siyasi bakımdan yok edilmiş, ayrıca taşra idaresinde sıkı bir merkezîyet usulü uygulanmaya başlamıştır.¹⁶⁷

Ayrıca 17.yüzyıldan başlamak üzere, tımarlı askerler azalırken yeniçerilerin sayısı giderek artmış, bu artış ise maaş ödemeleri noktasında devleti malî sıkıntıya sokmuştur.¹⁶⁸

¹⁶⁵ Suat Oktar ve Arzu Varlı, ‘‘İttihat ve Terakki Dönemi'nin Ulusal Bankası: Osmanlı İttihat-ı Milli Bankası’’, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 27, Sayı:2, 2009, s.12.

¹⁶⁶ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.197.

¹⁶⁷ Öner, a.g.e., s.213,214.

¹⁶⁸ Yücel Özkaya, **Osmanlı İmparatorluğu'nda Ayanlık**, Ankara: Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Yayınları, 1935, s.99.

Diğer taraftan Amerika'nın keşfinden sonra Avrupa'dan Osmanlı ülkesine gümüş sikkeler girmeye başlamış, gümüşün altına oranla bollaşması içeride mal fiyatlarının artmasına neden olurken bir taraftan da devlet gelirlerinin düşmesine sebep olmuştur.¹⁶⁹

1774 yılı sonunda gerçekleşen bazı olaylar hazine giderleri üzerinde olumsuz etkiler oluşturmuş, Osmanlı Devleti Mora, Mısır ve İran'da çıkan olaylarla üç yıl süre uğraşmak zorunda kalmış ve bu durum zaten iyi durumda olmayan hazinenin yükünü oldukça arttırmıştır.¹⁷⁰

1792 yılında askeri sahada yapılmak istenen reformların etkisiyle İrad-ı Cedid Hazinesi kurulmuş, müstakil bir müessese olan bu hazine ile tek hazine sistemi terk edilerek çoklu hazineler dönemine geçilmiştir.¹⁷¹ Bu hazinenin varlığı uzun sürmemiş, tersane ve donanma harcamaları için tersane hazinesi ve defterdarlığı oluşturulmuş, Kapıkulu ocaklarının kaldırılmasıyla da Hazine-i Amire önemini kaybetmiş ve Mansure hazinesi de bu dönemde ortaya çıkmıştır.¹⁷²

1800'lü yılların başında Osmanlı mali sistemi artık bozulmuş, toprak mülkiyetinin oluşmasına bağlı olarak hazine gelirleri azalmış, tımarlı sipahiler ortadan kalkmış ve iltimas arttığı için Enderun önemini yitirmiştir.¹⁷³

Osmanlı devletinin bu geçiş sürecinde yaşamış olduğu bütçe açıkları ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkan dış borçlanmalar ayrıca aşağıda ele alınmıştır.

¹⁶⁹ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.316.

¹⁷⁰ Cezar, a.g.e., s.78.

¹⁷¹ Özvar, a.g.m., s.522.

¹⁷² Özvar, a.g.m., s.522.

¹⁷³ Öner, a.g.e., s.222.

4.1.2.1. Bütçe

Osmanlı Devleti'nde merkezi idarenin yıllık gelir ve giderlerini gösteren bütçelere “icmâl” denildiği bilinmekte olup son dönemlerde bütçe için “mizân” ve “muvâzene” tabirleri de kullanılmıştır.¹⁷⁴ Bütçe kayıtları “muvazene defteri” nde tutulmuş ve Osmanlı Devleti'nin ilk ciddi bütçe hazırlığı, 2 Ağustos 1855 tarihli “Hazine-i Celilenin Muvazene Defterinin Sureti Tanzimine Dair Nizamname” adını taşıyan bütçe yönetmeliği olmuştur.¹⁷⁵

Fakat Osmanlı Devleti'nin modern anlamda ilk bütçesinin hangi bütçe olduğu konusunda çeşitli görüşler var olmakla birlikte, 1841-1842 yılında bir bütçe taslağı hazırlanmış olduğu bilinmektedir. Ancak bu, modern anlamda bir bütçe özelliği taşımayan sadece gelir ve gider toplamlarıyla ilgili tahminlerin yapıldığı bir tablo niteliğinde olduğundan ilk olarak 1845 yılında alınan bir karar gereğince düzenlenen 1846-1847 bütçesinin modern bir bütçe özelliklerine sahip olduğunu söylemek mümkündür.¹⁷⁶

Diğer taraftan Tanzimat devrine gelinceye kadar bütçe ile ilgili konulara gereken önem verilmemiş, 1856 Islahat Fermanıyla yayınlanan Bütçe Nizamnamesi ile bütçeler sadece dönem içerisinde yapılan harcamaları gösteren, padişah iradesini yansıtan cetveller şeklinde düzenlenmiş ve devlet bütçesinin hazırlanmasında yabancı devletlerin de etkisi olmuştur¹⁷⁷. Dolayısıyla bu şekildeki bir uygulama sonucunda o

¹⁷⁴ Akgündüz ve Öztürk, a.g.e., s.445.

¹⁷⁵ Elitaş v.d., a.g.e., s.565.

¹⁷⁶ Tevfik Güran, **Tanzimat Döneminde Osmanlı Maliyesi: Bütçeler ve Hazine Hesapları (1841-1861)**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1989, s.7,8.

¹⁷⁷ Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, Bursa: Ekin Kitabevi, 1998, s.25,26.

dönemde muhasebenin çok fazla gelişme göstermediğini ifade etmek mümkün olmaktadır.

Sonuç olarak 16.yüzyılın sonunda başlayan mali kriz 17. ve 18.yüzyıllarda da devam etmiş ve bu krizin aşılabilmesi için aşağıda açıklamalarına yer verilen bazı girişimler olmuştur.¹⁷⁸

1. Vergilerin Artırılması ve Olağanüstü Vergiler: Osmanlı Devleti'nin uzun bir savaş sürecine girmiş olması hazinesinin mali yükünü arttırmış, bunun yanı sıra yeniçerilerin sayısında meydana gelen artışla beraber merkezi hazinenin yükü ağırlaşmış, bütçeler her yıl daha fazla açık vermeye başlamış ve bundan dolayı devlet vergi yükünü arttırmıştır.¹⁷⁹

2. Yeni Gelir Toplama Usulleri: Bu dönemde yapılan bir diğer uygulama ise İltizam uygulamasıdır. Buna göre bir gelir genellikle bir ya da üç yıl için, mültezim adı verilen kimselere toplattırılmış fakat devletin daha fazla paraya ihtiyaç duyması iltizam süresinin uzatılmasına sebep olmuş, iltizamlar mültezimlere kayd-ı hayat şartıyla verilmeye başlayınca da devlet, herhangi bir gelir kaybına maruz kalmadan ömrü boyunca karı kendisine ait olacak bir koruyucuya sahip olmuş ve bu özel duruma ise Malikane Sistemi adı verilmiş ancak, bu gelirlerin ana kaynağını tarım alanları oluşturduğu için ve tarımsal üretimin de giderek zayıflamasından dolayı, iltizam usulü gibi malikane sistemi de başarılı olamamış, mali sıkıntıların ortadan kalkmasını sağlayamamıştır.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Çakır, a.g.e., 2001, s.18.

¹⁷⁹ Öner, a.g.e., s.221, 222.

¹⁸⁰ Mehmet Genç, "Osmanlı Maliyesinde Malikâne Sistemi", **Türkiye İktisat Tarihi Semineri-Metinler/Tartışmalar** (8-10 Haziran 1973), Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 1973, s.244, Aktaran: Coşkun Çakır, a.g.e., s.18.

3. İç Hazineden Merkez Hazineye Kaynak Aktarılması: 17.yüzyılda ihtiyaç duyuldukça ve özellikle savaş zamanlarında padişahın kendisine ait olan iç hazinesinden devletin merkez hazinesine nakit, altın veya gümüş gibi kıymetli maden transferi yapılmıştır.¹⁸¹

4. Müsadere Yapılması: Bir diğer yöntem ise müsadere yöntemidir. Osmanlı Devleti'nde müsadere yöntemi bir ceza ya da ölüm sonucu olmak üzere iki şekilde uygulamaya konulmakta ve bu uygulamaya göre, devlet adamlarının çeşitli şekillerle ceza almaları veya ölmeleri halinde mal varlıkları hazineye aktarılabilmekteydi.¹⁸²

5. Tağşişe Başvurulması: Bir diğer uygulama ise Tağşiş uygulaması olmuştur. Bu sistemde devlet zaman zaman sikkelerin ayarlarında değişiklik yaparak altın ve gümüş sikkelerin bakır oranını arttırmış veya sikkelerin hacmini küçülterek bir taraftan çıkan farkın hazineye aktarılmasını sağlamış ancak diğer taraftan da paranın değerinin düşmesine sebep olmuştur.¹⁸³

6. Esham ya da İç Borçlanma: Bir iç borçlanma niteliğinde olan esham uygulamasında; devlet elindeki mükataaları paylara bölerek her paya düşen yıllık vergi gelirinin sabit bir bölümünü ömür boyu koşulu ile ve peşin ödenen bir bedel karşılığında özel kişilere satmış olup bunun neticesinde elde edilen gelirin devletin çeşitli giderlerinde kullanılmasını sağlamıştır.¹⁸⁴

¹⁸¹ Çakır, a.g.e., s.19.

¹⁸² Gül Akyılmaz, "Osmanlı Devleti'nde Yönetici Sınıf Açısından Müsadere Uygulaması", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2008, Cilt: 12, s.399.

¹⁸³ Ekrem Erdem, "Osmanlı Para Sistemi ve Tağşiş Politikası: Dönemsel Bir Analiz", **Bankacılar Dergisi**, 2006, Sayı: 56, s.11.

¹⁸⁴ Değer Alper ve Adem Anbar, "Osmanlı İmparatorluğu'nun İç Borçlanmada Kullandığı Yöntem ve Araçlar", **Maliye Finans Yazıları**, 2010, Sayı 87, s.34.

7. **Dış Borçlanma Teşebbüsü:** Osmanlı devleti malî bunalımı aşmak ve nakit temin etmek amacıyla ilk kez 1854 yılında Kırım savaşı sırasında dış borç alımına gitmiş ve 1879 yılına kadar ki hızlı borçlanma diye anılan dönemde on yedi kez daha dış borç alınmış ancak alınan bu dış borçların sadece %7,8 lik kısmı yatırım amacıyla kullanılmıştır.¹⁸⁵

4.1.2.2. Dış Borçlanma

Osmanlı devleti' nde aşağıda sıralanan sebeplerden dolayı iç borçlanma yöntemine başvurulmuş ancak iç borçlanma yetersiz kalınca Avrupa piyasalarından dış borçlanma yoluna gidilmiştir.¹⁸⁶

- 17.yüzyıldan sonra sık sık değişen padişahların cülus bahşişleri
- Yenilgilerle sonuçlanan savaş giderleri
- Bozuk para siyaseti
- 19.yüzyılda askeri ve idari teşkilatta girişilen reformların hazinenin durumunu ağırlaştırması
- Vergi sisteminin merkezileştirilmesi yönündeki çalışmaların olumlu sonuçlar vermemesi

Osmanlı devletini dış borçlanmaya iten başlıca nedenler ise, bu dönemde yaşadığı mali bunalımlar, merkezi devletin güçsüzlüğü ve bütçe açıklarının önüne geçememesi olmuştur.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.224.

¹⁸⁶ Donald C. Blaisdell, **Osmanlı İmparatorluğu'nda Avrupa Mali Denetimi**, çev. Ali İhsan Dalgıç, İstanbul: İstanbul Matbaası, 1979, s.III.

¹⁸⁷ Şevket Pamuk, **Osmanlı Ekonomisinde Bağımlılık Ve Büyüme - 1820-1913**, İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları, 2005, s.62.

Özellikle 1838 yılında İngiltere ve hemen sonrasında diğer Avrupa ülkeleri ile serbest ticaret anlaşmaları imzalanmış, bu anlaşmalar ile Osmanlı Devleti'nin dış ticarete izlediği tekeller düzeni kaldırılmış, devlet olağanüstü vergiler ya da sınırlamalar uygulama hakkından vazgeçmiş, hem ithalat hem de ihracat üzerinden alınan vergilerin oranlarında değişiklikler yapılarak yabancılara bir takım ayrıcalıklı haklar verilmiştir.¹⁸⁸

Bu geçiş döneminde savaşıardan doğan masrafların ve askeri reformların finansmanı için maliye teşkilatında önemli kurumsal değişikliklere gidilmesine rağmen Tanzimat devrine kadar önemli bir değişiklik yaşanmamıştır.¹⁸⁹

Tanzimat kelimesi dilimize Arapçadan geçmiş olup, nizam verme, düzenleme anlamına gelmekle birlikte II. Mahmut döneminin son yıllarında sıklıkla kullanılmış, 3 Kasım 1839 yılında Gülhane Parkında okunarak ilan edilmiş ve Tanzimat Fermanı olarak adlandırılmıştır.

3 Kasım 1839'da okunan Tanzimat Fermanı'nda, can, ırz ve namusun korunması ve mal emniyetinden bahsedilerek, Tanzimat'ın maliye ile ilgili ortaya koyduğu esaslar aşağıdaki maddelerle özetlenmiştir;¹⁹⁰

- Her türlü gelir ve gider doğrudan devletin kasasından yapılacak,
- Herkesin mal ve can emniyeti sağlanacak,
- Örfi vergiler ve ihtisap resmi kaldırılacak, bunların yerine herkesin servetine göre belirlenen bir vergi alınacak,

¹⁸⁸ Pamuk,a.g.e., 2005, s.17,18.

¹⁸⁹ Özvar, a.g.m., s.522.

¹⁹⁰ Çoşkun Çakır, "Tanzimat ve Islahat Fermanlarının Mali Boyutları", **Osmanlı**, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, Cilt 3, s.364,365.

- Araziden alınan şer'i vergiler, memleketin her yerinde onda bir oranında eşit olarak alınacak,
- Mukataa ve benzeri uygulamalara konu olan arazinin üç yıllık hasılatı üçe bölünerek belirlenen bedel yıldan yıla hazineden karşılanacak,
- Memurlara maaş verilerek memurun zor duruma düşmesini önlemek amacıyla avarız ve nüzul gibi vergiler kaldırılacak,
- Bazı yerlerde vergi mükelleflerinin vergilerini aynı olarak ödeme usulü kaldırılarak, bu mükellefler de herkes gibi vergi ödeyecek,
- Bazı yerlerde de vergi mükelleflerinin vergilerini bedenen çalışarak ödeme usulü kaldırılarak, bu mükellefler de herkes gibi vergi ödeyecek,
- Zahire Nezareti kaldırılarak, devlet ve esnaf ihtiyaçlarını kendileri satın alacak,
- Cizye ıslah edilecek, baş üzerinden alınması kaldırılarak patrikhaneler vasıtasıyla tahsil edilecek,
- Ağnam üzerinden alınan çeşitli vergiler tek kalemde toplanacak.

Diğer taraftan Fermanda yer alan konuların gerçekleştirilmesine bağlı olarak gelir-gider düzeninde değişiklikler yapılması, iltizam usulü kaldırılarak muhassıllık uygulamasına geçilmesi, hukukî alt yapının hazırlanması için çok sayıda kanun ve nizamname çıkarılması ve yeni kurumlara ihtiyaç duyularak bürokratik düzenlemeler yapılması gibi politik değişiklikler yapılmıştır.¹⁹¹ Bütün bu düzenlemeler çift taraflı kayıt sistemine geçiş sürecini de beraberinde getirmiştir.

¹⁹¹ Çakır, a.g.e., 2001, s.24,25.

Bu anlamda 1838 yılında Maliye Nezareti kurulmuş, gelir-giderlerin nasıl ve kimler tarafından idare edileceği ve tahsilatın hangi hazineye girmesi gerektiği konularında bir ayırım yapılması gerektiği düşüncesi ile Maliye Nazırlığının görev ve yetkilerinde değişikliğe gidilerek yeni bir hazine olan Maliye Hazinesi ortaya çıkmıştır.¹⁹²

Bu dönemde başka bir gelişme olarak, Mansure ve Redif Hazinesi birleştirilerek 1840 yılında Maliye Hazinesinin kurulmasından sonra, Maliye Nezareti özellikle kurumsal anlamda, maliye ile ilgili işleri kontrol eden bir kuruluş haline dönüşmüş ve Osmanlı Tanzimat Dönemi bütçeleriyle ilgili olarak da bu kurumların belirleyici etkisi olmuştur.¹⁹³

Diğer taraftan 1840 yılında vergi ile ilgili olarak oldukça önemli bir talimatname olan “Muhassıllar Tâlimâtı” yürürlüğe girmiş, bu talimatname ile mükelleflere devletin doğrudan temas halinde olmasını gerektiren kurallar getirilmiş ve böylece yüzyıllardır uygulanan eski vergi esasları yerini yeni uygulamalara bırakmıştır.¹⁹⁴

Dış borçlanmanın diğer bir nedeni ise Osmanlı devletinde bir türlü gelişmeyen dış ticaret açığı olmuştur. 1850-59 döneminde ihracat 9,8 milyon, ithalat ise 12,3 milyon sterline ulaşınca dış ticaret açığı 2,5 milyon sterlin olarak gerçekleşmiş ve bu durumda dış borçların ithalat harcamalarını karşılamak için önemli bir kaynak olduğu sonucuna ulaşılmıştır.¹⁹⁵

¹⁹² Cezar, a.g.m., s.288.

¹⁹³ Güran, a.g.e., s.7.

¹⁹⁴ Akgündüz ve Öztürk, a.g.e., s.447.

¹⁹⁵ Elitaş v.d., a.g.e., s.566.

Sonuç olarak dengesiz hale gelen dış borçlanmalar, Osmanlı Devleti'nin mali yapısını olumsuz yönde etkilemiş ve 1856 Islahat Fermanı hükümlerine kefil olan Avrupalı devletlerce denetim altına alınmak istenen Osmanlı maliyesi, 1882 yılında kurulan Duyûn-ı Umûmiye İdaresi ile tam denetim altına alınmıştır.¹⁹⁶

4.2. Osmanlı İmparatorluğu'nda Modernleşme Döneminde Muhasebe Sistemi

Değişim her toplumda var olmakla beraber, tarihçi İbn Haldun; devletlerin de insanlara benzediğini onların da gençlik, olgunluk ve ihtiyarlık dönemlerinin olduğunu ve en az üç yüz yılda bir usul, esas ve kaidelerin değiştiğini ifade etmiştir ki değişim karşısında direnmenin değil bu değişimi akıllıca ve dengeli bir şekilde gerçekleştirmenin faydalı olacağı görüşü Osmanlı toplumu için de geçerli olmuştur.¹⁹⁷

Nitekim 17. ve 18. yüzyıllarda Batı Avrupa'daki şirketleşme çabaları önce ticaret sonra sanayi kuruluşlarının büyümesini sağlamış daha sonra sürece bağlı olarak muhasebeye olan ihtiyaç artmış ve bu durum aynı zamanda muhasebe uygulamalarının yaygınlaşmasını ve muhasebenin kendi içerisinde gelişmesini sağlamıştır.¹⁹⁸

Daha önce de bahsedildiği gibi Osmanlı devleti ilhanlılardan aldığı muhasebe sistemine kendi tecrübelerini de ekleyerek, mesleğe yatkın, güvenilir, dürüst, sır saklama gibi özelliklere sahip personellerden oluşan, devletin gelir ve giderlerinin

¹⁹⁶ Elitaş v.d., a.g.e., s.567.

¹⁹⁷ Çakır, a.g.e., s.1.

¹⁹⁸ Güvemli,a.g.e, 1998, s.348.

ayrıntılı olarak görülmesinin mümkün olduğu mükemmel bir sistem geliştirmiş ve bu sistemden uzun yıllar yararlanmışır.¹⁹⁹

Ancak farklı bazı görüşlere göre, Osmanlı bürokrasisinde zannedildiği gibi mükemmel bir kayıt sisteminin mevcut olmadığı, mali sistem içerisinde vergi mükellefleri, ödemeler ve harcamalara ait kayıtların ayrıntılı ve tasnifli bir şekilde tutulmadığı, hatta fethedilen yerlerin tahrirlerinin bile yenilenmediği, bunun yetişkin eleman azlığından kaynaklandığı ve ancak Tanzimat'tan sonra uzmanlaşmanın sağlandığı ileri sürülmüştür.²⁰⁰

İkinci Meşrutiyet döneminin mali açıdan en önemli olayı olarak kabul edilen, 1862 tarihli Fransız Genel Muhasebe Kararnamesi esas alınarak hazırlanan ve 1910 yılında yürürlüğe giren Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile devlet hesaplarının tutulması, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi yasal bir temele bağlanmış, bütçede safi hasılat usulü yerine gayrisafi hasılat usulü kabul edilmiştir.²⁰¹

Osmanlı'da muhasebe sistemi öncelikle devlet muhasebesi alanında devlet bütçesinin gelişimiyle orantılı olarak ortaya çıkmış olup Türkiye'de devlet bütçesi konusunda ilk gelişme 1876 anayasası ile gerçekleşmiş, bu anayasa ile; gelir ve giderlerin onaylanması, bütçenin yıllık olması, kesin hesap kanununun esasları ve Sayıştay denetimi kabul edilmiş fakat kanunun uygulamaya geçmesi ertelenerek 1909 tarihinde yürürlüğe konulan anayasa ile uygulanmaya başlamıştır.²⁰²

¹⁹⁹ Akgündüz ve Öztürk, a.g.e., s.477.

²⁰⁰ İlber Ortaylı, **Osmanlı'da Değişim ve Anayasal Rejim Sorunu**, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2008, s.30,31.

²⁰¹ Öner, a.g.e., s.420.

²⁰² Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.63.

Osmanlı devlet muhasebesinin başlıca özelliklerine aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir;²⁰³

- Bütün defterlerde, işlemle ilgili olayın niteliği, yeri, tarihi, ilgili kişilerin adları v.b. bilgilerin ayrıntılı olarak yer alması,
- Günümüzde olduğu gibi günlük ve büyük defter madde numaralarının karşılıklı yazılmasına benzer bir uygulamanın büyük ruznamçe ve ilgili defterdarlığın gelir defteri arasında da uygulanmakta oluşu,
- Muhasebe kalemleri arasında, imzalı, mühürlü özel belgelere dayalı bilgi aktarma tekniklerinden yararlanılması,
- Kayıtlarda çizme, karalama, silme gibi bir yola başvurmamaya özen gösterilmesi,
- Yıllık kesin hesabı biran önce düzenleyebilmek için asıl defterler yanında, yardımcı defterlerin ustalıklı ve planlı bir akış içinde kullanılması,
- Belge saklama ve koruma alışkanlığının ve arşiv düzeninin yıllarla değil asırlarla ölçülebilen bir derinliğe sahip olması,
- Çıraftan ustaya, halifeye ve baş halifeye, sonra birçok kalemi bir bütünlük içinde kendi buyruğunda toplayan defterdara kadar uzanan ve giderek baş defterdara varan bir kademe anlayışının asırlar boyunca korunabilmesi,
- Genel muhasebe düzeninin, deneyim ve gereksemelere göre geliştirilerek, ana esasları bozulmadan, özü korunarak asırlarca uygulanmış bulunması.

Nitekim günümüzde kullanılan genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarının hemen hemen tamamı Osmanlı Devlet muhasebesinde de görülmekle

²⁰³ Yaşar Bülbül, ‘‘Osmanlı Devleti Muhasebe Sistemi : 1300-1600’’, Doktora Tezi, İstanbul: 1999, s.109.

birlikte Osmanlı Devletinde uygulanan bu Devlet muhasebesinin iç muhasebe denetimini ve kesin hesabın kısa sürede çıkarılmasını göz önünde tutarak, devletin gelirini arttırıcı, masraflarını kontrol edici ve tahsilatın hızlandırılmasını sağlayıcı özellikte olduğunu da ifade etmek mümkündür.²⁰⁴

Osmanlı Devletinde devlet gelirleri diğer İslam ülkelerinde olduğu gibi şer'i gelirler, giderler ise genel olarak ordu giderlerinden oluşmakta olduğundan, Osmanlı devletinde Maliye ve Muhasebe Örgütü "Defterdarlık" adı ile ordu içinde doğmuş ve ordunun gelir ve giderlerinin kaydını tutmuştur.²⁰⁵

19. Yüzyılın ortalarından itibaren yaşanan bu değişimin ardından çift taraflı kayıt sistemine ilişkin çeşitli kitaplar Türkçeye çevrilmiş ve de muhasebe eğitimine daha fazla önem verilerek bu anlamda okullar açılmıştır.²⁰⁶

Diğer taraftan İkinci Meşrutiyetin ilanı ve 1876 Anayasasının tekrar yürürlüğe konulması üzerine 1909 yılında Mebusan ve Ayan meclisleri toplanarak bütçe onaylanmış ve 1909 yılı bütçesi Cumhuriyet dönemi bütçelerine temel oluşturan ilk örnek bütçe olmuştur.²⁰⁷ İkinci Meşrutiyetten sonra 1910 yılında "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" (Genel Muhasebe Kanunu) ve "Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiye Dair Talimatname" (Mal Sandıklarında Tutulacak Muhasebeleştirme Kayıtlarına İlişkin Yönetmelik) çıkarılmış, 1910 tarihli bu temel

²⁰⁴ Güvemli, a.g.e., 1998, s.VI.

²⁰⁵ Coşan, a.g.e., s.2.

²⁰⁶ Oktay Güvemli ve Batuhan Güvemli, 'Osmanlı'dan Cumhuriyete Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi', s.276, <http://archive.ismmmo.org.tr>, 18.06.2013.

²⁰⁷ Öner, a.g.e., s.411.

kanun 1927 yılına kadar uygulanmış ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun kabulüyle yürürlükten kaldırılmıştır.²⁰⁸

Ayrıca 19. Yüzyılda dünya muhasebe tarihindeki önemli gelişmeler ve değişmeler yaşanmış, bu süreç içinde muhasebe düşüncesinde de gelişmeler olmuş, 1850 yılında ticaret kanunu kabul edilmiş, kurumsallaşmada devlet kendi muhasebe düzenini yeni koşullara göre oluşturabilmek için Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat gibi kurumlar oluşturmuş, bunların sonucunda da 19.yüzyılın sonları ve 20.yüzyılın başlarında, çift taraflı kayıt yönteminin tanınma süreci yaşanırken, cumhuriyet döneminde ise, yöntemin benimsendiği, yerleştirildiği ve geliştirildiği bir dönem yaşanmıştır.²⁰⁹

4.2.1. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Kabul Edilmesi

Bu bölümde bir önceki bölümde bahsedilen gelişmelere ek olarak daha fazla ayrıntıya girilmiş ve çift taraflı kayıt sistemine geçiş süreci anlatılmıştır.

Osmanlı devletinde muhasebe 1850 yılında Fransız Ticaret Kanununun tercümesi niteliğinde olan Kanunname-i Ticaret ile düzenlenmiş, günümüzde kullandığımız aktif, pasif, provizyon gibi bir çok muhasebe terimi dilimize Fransız muhasebe literatüründen geçmiş ve hesap tutma tekniği de Batıda olduğu gibi ekonomik hayata paralel olarak gelişme göstermiştir.²¹⁰

Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemine geçiş devlet muhasebesinde kısa sürede olmuş ancak, özel sektör muhasebe kültürünün düşük seviyede olması, yeterli sermaye

²⁰⁸ Öner, a.g.e., s.386,475.

²⁰⁹ Elitaş v.d., a.g.e., s.554.

²¹⁰ Sevilengül, a.g.e., s.14.

birikiminin sağlanamaması, yeterli üretim ve ticaret deneyimine sahip olunamaması gibi nedenlerle çift taraflı kayıt yönteminin özel sektör tarafından benimsenmesi, ancak cumhuriyet döneminde mümkün olabilmıştır.²¹¹

Başbakanlık Osmanlı Arşivi'nde yer alan DUİT 37-2/7-2/6, DUİT 37-2/72/2 ve DUİT 37-2/7-2/4 sayılı belge kümeleri, Osmanlı Devleti'nin çift taraflı kayıt yöntemine geçiş tartışmalarının ve kararlarının öyküsünü içerirken, bu geçiş sürecinde aşağıdaki ifadeler rastlanmıştır;²¹²

- *'... Maliye Nezareti'nin eksikliği kuyud ve muhasebenin usul-i defteriye uygun surette tutulmaması, varidat ve masrafların gerçek bilgi verecek biçimde defterlerinin mevcut olmaması ...'*

- *'... Avrupa usulü ile kurulmuş Osmanlı Bankası'nın Maliye Nezareti ile karşılaştırılması ...'*

- *'... kayıt ve hesapların, masrafların ayrıntılı olarak gerçeği gösterecek biçimde kayıtlarının yapılması, usul-i muzaafın uygulanması gerekir...'*

- *'... kuyud ve hesabatın, irad ve masrafların ... gerçek malumat vermeğe uygun duruma getirilmesi için öncelikle hazinece usul-i muzaafın herkese öğretilmesi... uygulamada zamana ihtiyaç vardır... bunu için muhasebe teşkilatı eski ve yeni olarak ikiye ayrılabilir... yeni muhasebe kalemleri gerçek işlemleri hemen yaparlar... gecikme durumunda memurlar sorumlu olacaklardır...'*

²¹¹ Elitaş v.d., a.g.e., s.556.

²¹² Güvemli, a.g.e., 2000, s.221,222.

- ‘... hazinece esas-ı sahih (gerçek esaslar) üzerine kayıt tutulmasına biran önce başlanması gerekli görüldüğünden ıslahat başlangıcı olmak üzere gelecek Mart başlangıcından itibaren usul-ı muzaafaya göre defter tutulmasına başlanması...’

Osmanlı ekonomisi, Tanzimat döneminden beri yapılan bütün çalışmalara rağmen kapitalist gelişmenin dışında kalmış ve Batılıların artan dış müdahaleleri sonucu hakim olduğu gücü ve etkiyi kaybetmiştir.²¹³

Tek taraflı kayıt yönteminde, bir tarafa gelirler yazılırken diğer tarafa giderler yazılarak kayıtlar tutulmuş ve hangi gelirlerin hangi giderlere ait olduğu karşılaştırması yapılamamıştır, ancak çift taraflı kayıt yöntemi ise bu belirsizliği ortadan kaldırarak mutlaka karşılıklı iki hesabın çalıştırılmasını esas almış ve böylelikle karşılaştırma yapılmasına imkan vermiştir.²¹⁴

1839 yılının kasım ayında Mustafa Reşit Paşa'nın Gülhane parkında okuduğu ferman ile ülkede Tanzimat ilan edilmiş ve bu fermanın içeriği aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:²¹⁵

- Halkın can, mal ve mülk güvenliğini, çeşitli zümreler arasında ayırım yapmadan sağlamak,
- Genel olarak devlet maliyesinde ve özellikle vergiler hususunda yeni düzenlemelere gitmek,
- Askeri konularda ve asker toplama usullerinde yenilikler yapmak.

²¹³ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, 158.

²¹⁴ Dişli ve Kızılkaya, a.g.e., s.23.

²¹⁵ Cezar, a.g.e., s.281.

Bu ferman okunduktan sonra, devletin yapısında, çeşitli kurumlarında, maliyesinde ve bunlara bağlı olarak muhasebe sisteminde değişim ve düzenlemeler başlamıştır. Çift taraflı kayıt yöntemine geçiş ile ilgili önerilerde bulunulmuş ve sonuç olarak 1880 yılı Ocak ayında yayınlanan bir padişah fermanı ile Osmanlı devleti mali yönetiminde 580 yıl boyunca kullanılan Merdiven yöntemi artık terk edilerek başka bir uygarlıkta gelişmiş olan çift taraflı kayıt yöntemi benimsenmiş ve kullanılmaya başlanmıştır.²¹⁶

Kısaca Tanzimat fermanı ile yeni bir bürokrasi, yeni bir ordu, yeni bir hukuk sistemi kurulması hedeflenmiş ve bunun gerçekleşmesi için de yeni bir eğitim sistemine ve birçok yeni ekonomik ve sosyal düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur.²¹⁷

4.2.2. Modernleşme Döneminde Muhasebe Eğitimi

II. Mahmut' un padişahlık dönemi (1808-1839) karışıklıklar içinde geçmiş ancak bu süreç aynı zamanda batılılaşma hareketlerinin görüldüğü Tanzimat'ın ilanını hazırlamış, buna bağlı olarak gerçekleşen iktisadi, mali ve eğitim alanında gelişmelerin temeli atılmış ve böylelikle yüzyılın ikinci yarısında, muhasebede çift taraflı kayıt yönteminin eğitimi ve uygulaması gelişme imkanı bulabilmiştir.²¹⁸

Farklı bir kaynağa göre ise 1839 yılında, içerisinde sandık(kasa) defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defterinin yer aldığı, gelirlerin tahakkuk ve tahsilatının şimdiki ve geçmiş olarak ayrı ayrı gösterilmesini sağlayan, bir

²¹⁶ Güvemli ve Güvemli, a.g.m., s.277,278.

²¹⁷ Kemal H.Karpat, **Osmanlı'da Değişim, Modernleşme ve Uluslaşma**, Çev: Dilek Özdemir, Ankara: İmge Kitabevi, 2006, s.178.

²¹⁸ Güvemli, a.g.e., 2000, s.5.

kameral muhasebe sistemi düzenlemesi olan ‘‘Tensiki (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi’’ hazırlanmıştır.²¹⁹

Daha öncede bahsedildiği gibi Tanzimat sonrasında devletin kurumlarında yaşanan batılılaşma sürecinden muhasebe düzeni de etkilenmiş, devlet çift taraflı kayıt yöntemi öğretisi üzerinde durmuş ve bir yandan kendi muhasebe düzenini çift taraflı kayıt yöntemine dönüştürme çabası içinde olurken, bir yandan da alt yapıyı oluşturabilmek için okulların ders programlarına da muhasebe dersini koymuş ancak, 19. Yüzyılın sonlarına kadar, devlet muhasebe düzeni çift taraflı kayıt yöntemine geçişte başarılı olamamıştır.²²⁰

İkinci Meşrutiyetten sonra ise ‘‘Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname’’ çıkarılarak hesapların çift taraflı kayıt yöntemine göre tutulması amaçlanmış ancak eğitilmiş personel yetersizliği nedeniyle talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında çıkarılabildiği.²²¹

Ancak Abdülhamit (1876-1909) döneminde muhasebe eğitimine büyük önem verilerek bu dönemde açılan okulların ders programlarında muhasebe öğrenimi üzerinde durulmuş ve çift taraflı kayıt yöntemine geçiş de bu eğitim programları sayesinde gerçekleşebilmiştir.²²²

²¹⁹ Dişli ve Kızılkaya, **a.g.e.**, s.24.

²²⁰ Güvemli, a.g.e., 2000, s.91.

²²¹ Dişli ve Kızılkaya, **a.g.e.**, s.24.

²²² Güvemli, a.g.e., 2000, s.17.

4.2.3. Osmanlı'dan Cumhuriyet Dönemine Kadar Muhasebe Sisteminin Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu'nda muhasebe uygulamaları sadece devlet muhasebesi alanında gelişme olanağı bulabilmiş, bunun nedeni olarak da, Osmanlı'da hakim olan devletçilik anlayışı ve yabancılar dışında özel sektöre imkan tanımaması gösterilmiş, ancak 20. Yüzyılda iktisadi devlet teşekküllerine yerini bırakacak olan padişaha bağlı tarımsal ve sanayi kuruluşları muhasebe uygulamalarını geliştirme eğilimleri göstermiştir.²²³

Tanzimat'tan sonra başlayan modernleşme çabaları devletin mali yapısında da etkili olmuştur. Osmanlı devletinde Maliye Nezareti adlı ilk kurum 1838 yılında kurulan Umur-i Maliye Nezareti olmuş, aynı tarihlerde defterdar kelimesinin kullanımı yasaklanarak, Hazine-i Amire ile Mansuri Hazinesi birleştirilmiş ancak bu çok uzun ömürlü olmamış ve 1840 yılında tekrar ayrılmıştır.²²⁴

Bu gelişmelerle birlikte 19. Yüzyılın ortalarından itibaren muhasebe eğitimine olan ihtiyacın karşılanması amacıyla çift taraflı kayıt yöntemine ait bazı kitaplar Türkçeye çevrilirken aynı zamanda muhasebe eğitimi üzerinde duran okullar kurulmaya başlamıştır.²²⁵

Bu eğitim kurumlarından Hamidiye Ticaret Mektebi'nin kuruluşu aşağıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere çok güçlüklerle gerçekleşmiştir. Şöyle ki, okulun kurulması ile ilgili ilk belirtiler 1860 yılında gazetelerde görülen bir ilandan anlaşılıyor

²²³ Güvemli, a.g.e., 2000, s.158.

²²⁴ Cezar, a.g.e., s.287,288.

²²⁵ Güvemli ve Güvemli, a.g.m., s.276.

fakat mektebin açılmasına ikinci kez 1880 yılında ve üçüncü kez 1881 yılında teşebbüs edilmesine rağmen ancak dördüncü teşebbüste 1883 yılında kurulabilmiş ve okulu padişah bizzat himayesine alarak adının baş tarafına Hamidiye adı eklenmiştir.²²⁶ Görüldüğü gibi okulun açılışı büyük zorlukla gerçekleşmiş ve bazı görüşlere göre okul, devlet tarafından yalnızca sivil ve askeri memuriyetlere ve din görevliliğine yönelik Müslüman halkın bir kısmının ticarete yönelmesini sağlamak amacıyla açılmıştır.²²⁷

4.2.4. 20. Yüzyılın Başlarında Türk Muhasebe Yapısındaki Gelişmeler

Osmanlı imparatorluğunda 20. Yüzyıla gelindiğinde artık muhasebe sistemi olarak, çift taraflı kayıt sisteminin kullanıldığı görülmekle beraber İmparatorluğun son yirmi iki yılının yaşandığı bu dönemde muhasebe sisteminin gelişmesini de olumsuz yönde etkileyecek bir karışıklık içerisinde olmasına rağmen yine de bu dönemde muhasebe sisteminin gelişmesini etkileyen uygulama ve eğitim faaliyetleri söz konusu olmuş ve bu anlamda yaşanan gelişmeler üç grup halinde ele alınmıştır.²²⁸

1. Özel Kesimin Örgütlenmesi Çalışmaları

1875 yılında Meclis-i Ticaret ve Ziraat kurulmuş, daha sonra ticaret, ziraat ve sanayi odaları kurulmuş ve bu odalar Meşrutiyet'in ilanıyla beraber sanayileşme engelinin ortadan kalktığını savunarak, Osmanlı sermayedarlarını girişimci olmaya çağırılmış ve özel kesim kuruluşlarının gelişmelerini sağlayacak faaliyetlerde bulunmuş

²²⁶ Ergin, a.g.e., ss.1135-1142.

²²⁷ Yahya Akyüz, **Türk Eğitim Tarihi**, İstanbul: Kültür Koleji Yayınları, 1994, s.207.

²²⁸ Güvemli ve Güvemli, a.g.m., ss.278-282.

ve bu gelişmelere paralel muhasebeye duyulan ihtiyaç da artacağından çift taraflı kayıt sisteminin önemi de artmıştır.²²⁹

2. Devletin Mali Yönetiminde Ki Yenilikler

İkinci Meşrutiyetten sonra milli bankacılık benimsenmiş ve 1863 yılında Ziraat Bankası, daha sonra Emniyet Sandığı ve İtibar-ı Milli Bankası kurulmuş, bunları takiben mali açıdan daha da güçlenen özel kesimde çeşitli bankalar ve kredi kooperatifleri kurulmuştur.²³⁰ Bu gelişmeler özel kesimde muhasebe sistemine ve çift taraflı kayıt sistemine olan ihtiyacın ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Ayrıca Osmanlı devletinde, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e kadar geçen dönemde maliye açısından muhasebe sistemini de yakından ilgilendiren gelişmeler ve yenilikler yaşanmış, bunlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir,²³¹

- 1839, Sultan Abdülmecit döneminde Tanzimat Fermanı okundu, III. Selim döneminde de Avrupalılarla temaslar kuruldu. Osmanlı tebaasına eşit düzeyde hak, mal ve yaşam güvencesi verildi. Tanzimat fermanıyla yapılan ıslahat içerisinde Maliye ile ilgili bölümler büyük önem arz etmekteydi.
- 1840, Mali yılbaşı Mart ayı olarak belirlendi. İltizam usulü kaldırılarak, vergi ve resimler memurlar eliyle toplanmaya başlandı.
- 1840, Tanzimat reformlarının ve bütçenin finansmanı için Kaime-i Mutebere-i Nakdiye adıyla ilk kâğıt para tedavüle çıkarıldı.

²²⁹ Zafer Toprak, "İktisat Tarihi", ss.195-225., Metin Kunt, Sina Akşin, Ayla Ödekan v.d., **Türkiye Tarihi 3, Osmanlı Devleti 1600-1908**, İstanbul: Cem Yayınları, 1988.

²³⁰ Tabakoğlu, a.g.e., 2009, s.330.

²³¹ Maliye Tarihçesi, s.3,4. <http://www.maliye.gov.tr/Tarihce/Bakanl%C4%B1k%20Tarihcesi%20.pdf>, 08.06.2013.

- 1840, Mevcut hazineler kaldırılarak Devletin tüm gelir ve giderlerinin yer aldığı Maliye Hazinesi kuruldu. Maliye Nezareti mali idarenin tek sorumlusu haline geldi. Maliye Nezaretinin uğraş alanı genişleyince ayrı komisyon ve meclisler kurularak daha etkili bir yönetim geliştirilmesi hedeflendi.

- 1841, Maliye Nezaretini temsilen mahalli Mülki Amire bağlı Defterdar ve Malmüdürü görevlendirilmesi uygulamasına geçildi.

- 1854, Kırım savaşı sırasında Osmanlı imparatorluğu ilk dış borçlanmasını yaptı.

- 1855, İlk bütçe nizamnamesi kabul edildi. Bütçe, Tanzimat ile birlikte mali sistemimize girdi.

- 1856, Islahat Fermanı ilan edildi. Bu ferman ile mali idare alanında kayda değer pek bir değişim veya yenilik gerçekleşmemiş, gayrimüslimlerden alınmakta olan cizye, adı değiştirilerek askerlik bedeline dönüştürülmüştür.

- 1858, Arazi Kanunnamesi kabul edildi, miri araziye ilişkin esaslar yeniden düzenlenerek miri arazide ferdi tasarruf esası benimsendi.

- 1861, İstanbul'da merkezde Rüsumat Emaneti (Gümrük İdaresi) kuruldu.

- 1862, Divan-ı Muhasebat, bugünkü adıyla Sayıştay kuruldu. Divan-ı Muhasebat, Maliye ve Muhakeme dairesi olarak iki daireden oluşmaktaydı.

- 1862, Tütün ve tuz tekeli kuruldu.

- 1863, Batılı anlamda ilk Bütçe Kanunu hazırlandı.

- 1863, İlk emlak ve temettü (gelir) vergileri yürürlüğe konuldu.

- 1863, Maliye Nezareti bünyesinde Hazine-i Vezne birimi kuruldu. Hazine ve para nakli ile ilgili işlemler 1863 yılında kurulan Osmanlı Bankası kanalıyla yürütölmeye başlandı.

- 1863, Memleket sandıkları kurularak tarım ile uğraşanlara düşük faizli krediler sağlandı.

- 1864, Vilayetler nizamnamesi ile Vilayetlere Defterdar, Sancaklara Muhasebeci, Kazalara Malmüdüğü atandı

- 1866, İlk Menkul Kıymetler Borsası İstanbul'da kuruldu.

- 1875, Osmanlı İmparatorluğu iç ve dış borçlarının faiz ve itfa bedellerini vadesinde ödeyemeyeceğini bildirerek moratoryum ilan etti.

- 1876, İlk Anayasa (Kanun-i Esasi) yürürlüğe konuldu. Vergilerin kanunla alınması ve bütçe hakkı kabul edildi. Vergiler karşısında herkes eşit kabul edildi.

- 1879, Maliye Teftiş Kurulu kuruldu.

- 1880, Maliye Nezaretinin merkez, taşra ve bağılı idareleri ile teşkilat ve görevlerini düzenleyen Nizamname kabul edildi. Bu bağlamda Aşar, Ağnam ve Gümrük idareleri Nezarete bağılı kuruluşlar olarak teşkilatlandı.

- 1881, Osmanlının iç ve dış borçlarının yönetimi ve bir kısım gelirlerin doğrudan tahsili için Maliye Nezareti dışında Düyun-u Umumiye İdaresi kuruldu. 42 yıl devam eden bu çift başlı yönetim biçimi 1923 yılında imzalanan Lozan Antlaşması ile kaldırıldı.

- 1886, Maliye Nezaretine bağılı Hukuk Müşavirliği kuruldu.

- 1888, İlk milli bankamız olan Ziraat Bankası kuruldu ve Memleket Sandıklarının yerini aldı.
- 1909, Madde metinleri ve ekli cetvelleri ile ilk modern bütçe hazırlandı. Meşrutiyetin ilanı ile bütçe hakkı tekrar padişahattan milletin temsilcilerine geçti.
- 1909, Milli emlak işleri ile görevli Emlak-ı Emiriye Müdüriyeti kuruldu.
- 1910, İlk Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edildi. Genel ve katma bütçeli idarelerde Maliye Nazırına bağlı muhasebe müdürlükleri (Bütçe Dairesi Başkanlıkları) kuruldu. Fransız Genel Muhasebe Kararnamesinden alınan bu kanun gayrisafi hasılat esasını kabul etmekte idi. Söz konusu kanun yerine 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 2006 yılına kadar uygulamada kaldı.
- 1910, İstanbul'da Maliye Mektebi açıldı.

Bütün bu yasal düzenlemeler, Cumhuriyet öncesi Osmanlı imparatorluğunda muhasebe sisteminin gelişmesini ve beraberinde çift taraflı kayıt sistemine geçilmesini olumlu yönde etkilemiştir.

3. Muhasebe Eğitimindeki Gelişmeler

Eğitim sistemi; üç aşamalı eğitim sistemini başlatan, ilköğrenimi zorunlu hale getiren ve askeri okullardaki eğitim sistemine de el atarak ordunun eğitiminin modernleşmesini sağlayan Sultan Abdülaziz (1861-1876) zamanında gelişmiştir.²³²

²³² Kemal H.Karpat, a.g.e., s.200.

Yine bu dönemde çıkarılan Mekteb-i Sultani Nizamatını Havi İlannamesi(1868), Mekteb-i Sanayi Nizamnamesi(1868) ve Maarif-i Umumiye Nizamnameleri(1869) ile eğitim alanında birçok yeni düzenleme yapılmıştır.²³³

1869 yılında çıkarılan Maarif-i Umumiye Nizamnamesi' nin amaçları ise aşağıdaki maddelerle özetlenmiştir,²³⁴

- Öğretimin mecburi olması,
 - Genel eğitimin kademeli olarak gerçekleşmesi,
 - Eğitim öğretim yöntemlerinde düzenlemeler yapılması,
 - Öğretmenlerin de daha iyi eğitilmesinin sağlanması,
 - Merkezi eğitim teşkilatını ve Vilayet Eğitim Teşkilatlarında yeni düzenlemeler yapılması,
 - Sınav yöntemlerinde, öğretimi teşvik edecek şekilde yeni düzenlemeler yapılması,
 - Bilimsel kuruluşlara da önem verilerek yaygınlaşmasının sağlanması,
 - Eğitim harcamaları için halktan da destek alınması,
 - Ülke genelinde Sıbyan, Rüştiye, İdadi ve Sultani okullarının açılması,
- İstanbul'da ise Darulfünun, Darulmuallimin, Darulmuallimat ve Kız Rüştiyelerinin açılması amaçlanmıştır.

İkinci Abdülhamit döneminde en önemli gelişme Osmanlı eğitim kurumlarının açılması olmuş, modern okulların yayılış dönemi olarak bahsedilen bu dönemde daha önce açılmış olan birçok yabancı mektebin dışında Osmanlıda mevcut sıbyan

²³³ İsa Halis, **Tanzimat Dönemi Eğitim Sistemi ve Yeniden Yapılanma Çabaları**, Konya: Serhat Kitabevi, 2005, s.22,23.

²³⁴ Halis, a.g.e., s.25,26.

mektepleri ıslah edilmiş, kız ve erkek rüşdiyeleri açılmış, idadiyeler, sultanîyeler ve sanayi mektepleri kurulmuştur.²³⁵

Ancak daha öncede değinildiği gibi muhasebe eğitiminde en önemli gelişme 1883 yılında kurularak, Birinci Dünya Savaşı ve Cumhuriyet döneminde muhasebe eğitimine önemli katkıları bulunmuş, bugünkü adı Marmara Üniversitesi olan Hamidiye Ticaret Mektebi olmuştur.²³⁶

Bütün bu gelişmeler muhasebe eğitimine önemli derecede katkıda bulunmuş, muhasebe sisteminin ve çift taraflı kayıt sisteminin gelişmesine ve uygulanmasına yardımcı olmuştur.

²³⁵ Ortaylı, a.g.e., s.195.

²³⁶ Güvemli ve Güvemli, a.g.m., s.282.

5. SONUÇ

Yapılan literatür taramasında çalışmanın amacına uygun olarak Osmanlı İmparatorluğu'nda çift taraflı kayıt yöntemine geçiş süreci ele alınmıştır.

Öncelikle muhasebenin ilk olarak devlet muhasebesi sisteminde gelişme gösterdiği görülmüş, ayrıca devlet muhasebesi verileri, yapacakları araştırmalar sonucunda yeni tavsiye ve önerilerde bulunabilmek amacıyla sosyal bilimlerle uğraşanlar ve özellikle iktisatçılar açısından önemli olmuştur.

Çift taraflı kayıt yönteminin ilk olarak nerede kullanıldığı konusunda görüş birliği olmamakla beraber, nasıl ki paranın, alfabenin, konuşma dilinin mucidi yoksa çift taraflı kayıt yönteminin de belirli bir mucidinin olmadığı, bu yöntemin zaman içinde değişen ve gelişen ticari ve iktisadi koşulların bir gereği olarak ortaya çıktığı görülmüştür.

Ayrıca 14.yüzyıl ve 15.yüzyıllarda Avrupa' da iktisadi gelişmede hızlanma yaşanmış ve kapitalizmin yavaş yavaş ortaya çıktığı görülmüştür. Ayrıca bankacılık ve kredili alış veriş bu yüzyıllarda önemli gelişmeler göstermiş ve buna bağlı olarak birbirinin hesabına para yatıran müşterilerin borçlu ve alacaklı olarak izlenmesi zorunlu hale gelmiştir. Bununla beraber kurumlaşma yani şirketleşmenin bu yüzyıllarda gelişmesi ve tüzel kişi ile fiziksel kişinin birbirinden ayrılarak, kuruluşun ve onunla ilişkili kişilerin borçlu ve alacaklı olarak izlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bütün bu gelişmelere bağlı olarak muhasebe sisteminde değişikliğe ihtiyaç duyulmuş ve çift taraflı kayıt yöntemi ortaya çıkmıştır.

Osmanlı İmparatorluğu'nda ise kuruluştan itibaren muhasebe teşkilatı denilebilecek bir kurumum ismen var olmadığı, bununla ilgili en erken tespitlerin I.Bayezid'e dayandığı görülmüştür. Bu geç tarihlendirmenin nedenleri olarak da aşağıdaki gerekçelere ulaşılmıştır;

- İlhanlı devletine bağımlılığın bu tip bağımsızlık belirtisi kurumlara izin vermemesi,
- Düzenli gider kalemlerinin olmamasının düzenli bir gelir akışını da gerektirmemesi,
- Mevcut topraklarda zaten bilinen bu uygulamaların yeni bir yapılanmayı gerektirmemesi.

Osmanlı İmparatorluğu'nda devlet ekonomik verileri kaydederek kontrol altında tutmak amacıyla yaklaşık 500 yıl boyunca İlhanlılardan devralarak geliştirdikleri merdiven yöntemini kullanmış, ancak 1880 yılında çift taraflı kayıt yöntemine geçiş yapılabilmıştır.

İncelenen kaynaklar sonucunda Osmanlı arşivlerinde yer alan 360.000 defterin yarısının sosyal, mali, askeri konularla ilgili devlet raporlarından, kalan yarısının ise muhasebe defterlerinden oluşmakta olduğu, bunların % 90'ının da merdiven yöntemine göre tutulduğu bilgisine ulaşılmıştır.

Merdiven yönteminden çift taraflı kayıt yöntemine geçişin nedenlerinin daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla iki yöntemin ortak özellikleri ve aralarındaki farklılıklar ele alınmıştır. Bunun sonucunda elde edilen bilgilere dayanılarak Merdiven Yöntemi' nin

tek taraflı muhasebe kayıt yöntemi ile çift taraflı kayıt yöntemi arasında karma bir yöntem olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrıca Osmanlı İmparatorluğu'nda 17. Yüzyılın ikinci yarısından sonra devletin vergi toplamada yaşadığı güçlükler, savaş tekniklerinin değişmesine bağlı savunma harcamalarının artışı, tımar ve vakıfların vergi gelirlerine daha çok el koyması, sıvış yılı uygulamaları ve bütün bunların mali sorunları da beraberinde getirmesi sonucunda kronik bütçe açıkları meydana gelmeye başlamıştır. Bu durumun Osmanlı İmparatorluğu'nu yeni uygulama ve düzenlemelere zorladığı, bu düzenlemelerden bir tanesinin de çift taraflı kayıt yöntemine geçiş olduğu bilgisine ulaşılmıştır.

Tanzimat sonrasında Osmanlı İmparatorluğu'nda devletin kurumlarında yaşanan batılılaşma sürecinden muhasebe düzeni de etkilenmiştir. Devlet çift taraflı kayıt yöntemi öğretisi üzerinde durarak, bir yandan kendi muhasebe düzenini çift taraflı kayıt yöntemine dönüştürme çabası içerisinde olurken, bir yandan da muhasebe eğitime önem verilerek, alt yapıyı oluşturabilmek için okulların ders programlarına muhasebe dersinin eklendiği görülmüştür.

Bütün bu çalışmalara rağmen Osmanlı İmparatorluğunda kullanılan merdiven yönteminin devlet muhasebesinde ihtiyaçları karşılamada yeterli görülmesi sebebiyle 19. Yüzyılın sonlarına kadar çift taraflı kayıt yöntemine geçişte başarılı olunamamıştır. Ancak ilerleyen dönemlerde ihtiyaçların artması sonucunda Osmanlı İmparatorluğu'nda çift taraflı kayıt yöntemine geçişin, devlet muhasebesinde kısa sürede olduğu fakat özel sektör muhasebe kültürü çok düşük seviyede olduğu için, özel sektör tarafından benimsenmesinin ancak cumhuriyet döneminde mümkün olabildiği sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

1.Kitaplar

- AKDENİZ, Gıyas. **Devlet Muhasebesi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1948.
- AKGÜNDÜZ, Ahmed ve ÖZTÜRK, Said. **700.Yılında Bilinmeyen Osmanlı**, İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı, 1999.
- AKYÜZ, Yahya. **Türk Eğitim Tarihi**, İstanbul: Kültür Koleji Yayınları, 1994.
- BLAÍSDELL, Donald C. **Osmanlı İmparatorluğu'nda Avrupa Mali Denetimi**, çev. Ali İhsan Dalgıç, İstanbul: İstanbul Matbaası, 1979.
- BORATAV, Korkut. **Türkiye İktisat Tarihi 1908-2009**, Ankara: İmge Kitabevi, 2011.
- BULUTOĞLU, Kenan ve KURTULUŞ, Erciş. **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul: Araştırma Eğitim Ekin Yayınları, 1981.
- CEZAR, Yavuz. **Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi**, İstanbul: Alan Yayıncılık, 1986.
- COŞAN, M.Hikmet. **Devlet Muhasebesi**, Ankara: Yeni Uğur Matbaası, 1980.
- ÇAKIR, Coşkun. **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, İstanbul: Küre Yayınları, 2001.
- ÇİVİ, Halil. **Türkiye'de Bankacılık-Teori, Uygulama ve Sonuçlar-**, Ankara: Fon Matbaası, 1985.
- DİŞLİ, Mustafa ve KIZILKAYA, Eyüp. **Çözümlü Devlet Muhasebesi**, Ankara: Muhasebe Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2000.
- EDİZOĞLU, Nihat. **Kamu Bütçesi**, Bursa: Ekin Kitabevi, 1998.
- ELİTAŞ, Cemal ve GÜVEMLİ, Oktay ve AYDEMİR, Oğuzhan ve ERKAN, Mehmet ve ÖZCAN Uğur ve OĞUZ, Mustafa. **Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Yayınları, 2008.

- EMECEN, Feridun ve BEYDİLLİ, Kemal ve İPŞİRLİ, Mehmet ve AYDIN, Mehmet Akif ve ORTAYLI, İlber ve ÖZCAN, Abdülkadir ve YEDİYILDIZ, Bahaeddin ve KÜTÜKOĞLU, Mübahat. **Osmanlı Devleti ve Medeniyeti Tarihi**, İstanbul: İslam Tarih, Sanat ve Kültür Araştırma Merkezi, 1994.
- ERGİN, Osman. **Türkiye Maarif Tarihi**, İstanbul: Eser Kültür Yayınları, 1977, Cilt:1-2.
- GENÇ, Mehmet. **Devlet ve Ekonomi**, İstanbul: Ötüken Neşriyat Yayınları, 2009.
- GÜNALAN, Rıfat. **Osmanlı İmparatorluğu Defterdarlık Teşkilatı ve Bürokrasisi**, İstanbul: Kayıhan Yayınları.
- GÜNDAY, Dünder. **Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı Özellikleri ve Divan Rakamları**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1989.
- GÜRAN, Tevfik. **Tanzimat Döneminde Osmanlı Maliyesi: Bütçeler ve Hazine Hesapları (1841-1861)**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1989.
- GÜVEMLİ, Oktay. **Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı**, İstanbul: Süryay Sürekli Yayınları, 1994.
- GÜVEMLİ, Oktay. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi - Osmanlı İmparatorluğu (Tanzimat'a Kadar)**, İstanbul: Avcıol Yayınevi, 1998, Cilt 2.
- GÜVEMLİ, Oktay. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar**, İstanbul: Avcıol Yayınevi, 1995, Cilt: 1.
- HALAÇOĞLU, Yusuf. **XIV-XVII. Yüzyıllarda Osmanlılarda Devlet Teşkilatı ve Sosyal Yapı**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1995.
- HALİS, İsa. **Tanzimat Dönemi Eğitim Sistemi ve Yeniden Yapılanma Çabaları**, Konya: Serhat Kitabevi, 2005.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar. **Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo Eseri ve Tesirleri**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1958.

- KARAARSLAN, Erkan. **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2005.
- KARPAT, **Kemal H. Osmanlı'da Değişim, Modernleşme ve Uluslaşma**, çev. Dilek Özdemir, Ankara: İmge Kitabevi, 2006.
- KAZGAN, Haydar. **Tarih Boyunca İstanbul Borsası**, İstanbul: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, 1995.
- KUNT, Metin ve AKŞİN, Sina ve ÖDEKAN, Ayla ve TOPRAK Zafer ve YURDAYDIN Hüseyin G. **Türkiye Tarihi 3 – Osmanlı Devleti 1600-1908**, İstanbul: Cem Yayınevi, 1988.
- KÜÇÜKKALAY, Abdullah Mesud. **İktisadi Düşünce Tarihi**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2010.
- MARTAL, Abdullah. **Değişim Sürecimde İzmir'de Sanayileşme 19. Yüzyıl**, İzmir: Dokuz Eylül Yayıncılık, 1999.
- ORTAYLI, İlber. **İmparatorluğun En Uzun Yüzyılı**, İstanbul: Timaş Yayınları, 2012.
- ORTAYLI, İlber. **Osmanlı'yı Yeniden Keşfetmek**, İstanbul: Timaş Yayınları, 2012.
- ORTAYLI, İlber. **Osmanlı'da Değişim ve Anayasal Rejim Sorunu**, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2008.
- OTAR, İsmail. **Muhasebede Siyakat Rakamları**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1991.
- ÖNER, Erdoğan. **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, 2005.
- ÖZKAYA, Yücel. **Osmanlı İmparatorluğu'nda Ayanlık**, Ankara: Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Yayınları, 1935.
- ÖZTÜRK, Said. **Osmanlı Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı Ve Tarihi Gelişimi**, İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı, 1996.

- PAKALIN, Mehmet Zeki. **Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü-I**, İstanbul: Milli Eğitim Basımevi, 1971.
- PAMUK, Şevket. **Osmanlı Ekonomisi Ve Kurumları**, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2010.
- PAMUK, Şevket. **Osmanlı Ekonomisinde Bağımlılık Ve Büyüme - 1820-1913**, İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları, 2005.
- SEVİLENGÜL, Orhan. **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- TABAKOĞLU, Ahmet. **Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi**, İstanbul: Dergâh Yayınları, 1985.
- TABAKOĞLU, Ahmet. **Türkiye İktisat Tarihi**, İstanbul: Dergah Yayınları, 2009.
- UZUNÇARŞILI, İsmail Hakkı. **Osmanlı Devleti'nin Merkez ve Bahriye Teşkilatı**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1948.
- UZUNÇARŞILI, İsmail Hakkı. **Osmanlı Tarihi**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1947, Cilt 1.
- YILDIRIM, Zuhâl ve ÇETİNKAYA, Özhan. **Devlet Muhasebesi; Teori ve Uygulama**, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1999.
- ZEYTİNOĞLU, Erol. **İktisat Tarihi**, İstanbul: Süryay Sürekli Yayınları, 1993.

2.Makaleler

GENÇ, Mehmet. "*Osmanlı Maliyesinde Malikâne Sistemi*", **Türkiye İktisat Tarihi Semineri-Metinler/Tartışmalar (8-10 Haziran 1973)**, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 1973.

KÜTÜKOĞLU, Mübahat S. "*Osmanlı İktisadi Yapısı*", **Osmanlı Devleti Tarihi**, Editör: Ekmeleddin İhsanoğlu, İstanbul: Zaman Yayınları, Cilt 2, 1999.

NALBANTOĞLU, H. Ünal. "*Osmanlı Toplumunda Tarım Teknolojisi, Artı-Ürün ve Kent Ekonomisi*", **Türkiye İktisat Tarihi Semineri Metinler/Tartışmalar (08-10 Haziran 1973)**, Ankara: Mars Matbaası, 1975.

OKTAR, Suat ve VARLI, Arzu. "*İttihat ve Terakki Dönemi'nin Ulusal Bankası: Osmanlı İtibar-ı Milli Bankası*", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2009, ss.1-20.

PAMUK, Şevket. "*Osmanlılarda Para ve Enflasyon*", **Cogito**, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 1999, Sayı 19.

3.Tezler

BÜLBÜL, Yaşar. "*Osmanlı Devleti Muhasebe Sistemi: 1300-1600*", Doktora Tezi, İstanbul: 1999.

4.Ansiklopedi Maddeleri

- AFYONCU, Erhan. “*Defterhane*”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 1994, Cilt: 9.
- AFYONCU, Erhan. “*Ruznamçe*”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2008, Cilt: 35.
- ÇADIRCI, Musa. “*Tanzimat*”, **Osmanlı**, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, Cilt 6.
- ÇAKIR, Çoşkun. “*Tanzimat ve Islahat Fermanlarının Mali Boyutları*”, **Osmanlı**, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, Cilt 3.
- GENÇ, Mehmet. “*İktisadi ve Ticari Yapı*”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2007, Cilt 33.
- Kültür Bakanlığı ve Tarih Vakfı Ortak Yayını, **Dünden Bugüne İstanbul Ansiklopedisi**, Cilt:1.
- ORHONLU, Cengiz. “*Hazine*”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 1998, Cilt: 17.
- ÖZ, Mehmet. “*Tahrir*”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2010, Cilt: 39.
- ÖZVAR, Erol. “*Mali Yapı*”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2007, Cilt 33.
- SERİN, Muhittin. “*Siyakat*”, **İslam Ansiklopedisi**, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, 2009, Cilt 37.
- ZAİM, Sebahattin. “*Yükselme Devrinde Osmanlı Devleti'nin İktisadi Durumu*”, **Osmanlı**, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, 1999, Cilt:3.

5. İnternet Kaynakları

- AKYILMAZ, Sevgi Gül. “Osmanlı Devleti’nde Yönetici Sınıf Açısından Müsadere Uygulaması”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2008, Cilt: 12, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/12_15.pdf, (10.07.2013).
- ALPER, Değer ve ANBAR, Adem. “Osmanlı İmparatorluğu’nun İç Borçlanmada Kullandığı Yöntem ve Araçlar”, Maliye Finans Yazıları, 2010, Sayı 87, http://www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/87/MFY-87_Deger_Alper-Adem_Anbar_Osmanli_Imparatorlugunda_Ic_Borclanma.pdf, (08.06.2013).
- AYDEMİR, Oğuzhan ve ERKAN, Mehmet. “Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi”, <http://asosindex.com/journal-article-fulltext?id=16112&part=1>, (28.06.2013).
- CAN, Ahmet Vecdi ve ESEN, Sinan. “Osmanlı Muhasebe Sistemi ve 1530 Yılına İlişkin Yapılan Kayıtların Işığında Bir Osmanlı Livası: Prizren”, http://mizanturk.com.tr/Akademi/Akademi_11420132224616.pdf, (15.05.2013).
- ERDEM, Ekrem. "Osmanlı Para Sistemi ve Tağşiş Politikası: Dönemsel Bir Analiz", **Bankacılar Dergisi**, 2006, Sayı: 56, http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma_ve_Raporlar/osmanli_para_sistemi.pdf, (25.06.2013).
- GÖKBUNAR, Ali Rıza. “Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi”, Yönetim ve Ekonomi, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., 2007, Cilt 14, Sayı: 1, <http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C14S12007/ARG.pdf>, (07.07.2013).
- GÜVEMLİ, Oktay ve GÜVEMLİ, Batuhan. “Osmanlı’dan Cumhuriyete Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi”, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/15%20oktay%20guvemli.pdf, (18.06.2013).

Maliye Tarihçesi, <http://www.maliye.gov.tr/Tarihce/Bakanl%C4%B1k%20Tarihcesi%20.pdf>, (08.06.2013).