

## 19. YÜZYILDA AVRUPA VE OSMANLI İMPARATORLUĞU'NUN TARIM POLİTİKALARININ MUHASEBE DEFTERLERİ ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Nihal Cihan Temizer <sup>1</sup>

### ÖZ

Bu çalışmanın amacı 19. yüzyılda Osmanlı ve Avrupa tarım düşüncesinin incelenmesidir. Osmanlı'da; vakıf tarım işletmelerinin muhasebe kaydı incelenirken, Avrupa için İspanya Katalonya bölgesinde tarım işletmesinin muhasebe kaydı incelenmiştir. Vakıf tarım işletmelerinde genel işletim yöntemi iltizam olmuştur. Evkâf nezâreti kurulduktan sonra vakıf tarım işletmelerinin gelirleri bağlı oldukları mal sandığından temin edilmiştir. Mal sandığından gelen paranın yanında vakfa ait sabunhane, han kiralarının da gelir kalemlerine eklendiği gözlemlenmiştir. Giderleri de merkezden gelen para ile ödenmiştir. Masraf kalemleri; bakım ve onarım masrafları, personel maaşı ve yemek giderleri, posta ve kırtasiye gideri, bir de müdürün muhtelif masrafları olarak sıralanmaktadır. Katalonya'da ise; genel olarak tarım işletim yöntemi ortakçılık olmuştur. Gelir kalemleri; küçük arazilerin kiralanmasından, ortakçının evi için ödediği kiradan ve otlak ve taş ocakları gibi tarımla ilgili olmayan diğer faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Katalonya'da tarım işletmesindeki giderler ise; personel ücretleri, malzeme girdi maliyetleri, yönetim giderleri, bakım ve onarım giderleri olmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Vakıf, Muhasebe, Gelir, Gider, İltizam, Ortakçılık

**Jel Kodu:** M41, Q13, L31.

<sup>1</sup> Dr., [nihalcihantemizer@gmail.com](mailto:nihalcihantemizer@gmail.com), ORCID: 0000-0003-0151-8568.

**Atıf (Citation):** Temizer, N.C. (2022). 19. Yüzyılda Avrupa ve Osmanlı İmparatorluğu'nun Tarım Politikalarının Muhasebe Defterleri Üzerinden Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(22), 79-96.

*Research Article / Araştırma Makalesi*

*Geliş Tarihi / Received: 01.01.2021*

*Revizyon Tarihi / Revised: 03.12.2021*

*Kabul Tarihi / Accepted: 20.12.2021*

## EVALUATION OF AGRICULTURAL POLICIES OF EUROPE AND THE OTTOMAN EMPIRE IN THE 19<sup>TH</sup> CENTURY THROUGH ACCOUNTING BOOKS

### ABSTRACT

The aim of this study is to examine the Ottoman and European agricultural thought in the 19<sup>th</sup> century. In addition, the idea of agricultural accounting in the 19th century in Europe was also examined. In the Ottoman Empire; While the accounting record of foundation agricultural enterprises was examined, the accounting record of the agricultural enterprise in the Spanish Catalonia region was examined for Europe. The general operating method in foundation agricultural enterprises has been tax farming. After the waqf ministry was established, the income of waqf agricultural enterprises came from the property fund to which they were affiliated. It has been observed that besides the money coming from the treasure chest, the rents of the waqf's soap shop, inn, etc. are added to the income items. Their expenses were also paid with money from the center. Expense items; maintenance and repair costs, personnel salaries and food expenses, postal and stationery expenses, and miscellaneous expenses of the manager. In Catalonia, the agricultural operating method in general has been sharecropping. Income items; from the rental of small plots, the rent paid by the sharecropper for his house, and other non-agricultural activities such as pasture and quarrying. The expenses in the agricultural enterprise in Catalonia are; personnel wages, material input costs, administrative expenses, maintenance and repair expenses.

**Key words:** Waqf, Accounting, Income, Expense, Tax Farming, Sharecropping

**Jel Codes:** M41, Q13, L31.

### 1. GİRİŞ

19. yüzyılda Osmanlı Devleti'nin ekonomi politikası dört evreye bölünmüştür. Birinci aşama; 1826'ya kadar olan zaman zarfıdır. Bu süreçte; korumacı politikalar takip edilmiş ve tekeller yerli üretimde yer almıştır. İkinci aşama; 1826-1840 var olan duruma adapte olma sürecidir. Bu süreçte, Osmanlı pazarları dışarı dönük hale gelmiş, iç pazarlar serbest olmuştur. Küresel olarak da ticaret serbestlik dönemidir. Üçüncü aşama olan 1860-1908 ise; yerli imalatçılar korunarak gümrükler yükseltilmiştir. Dördüncü aşama ise; Jön Türk ihtilali ile başlayıp, Birinci Dünya Savaşı'na kadar sürmüştür. Bu aşamada, korumacı politikalar serbest ticareti savunanlara karşı üstün gelseler de bir süre sonra durum tersine dönmüştür. Yeniçeri Ocağı'nın 1826'da lağvedilmesi ile yeniçerilerin korumacı iktisat politikalarına desteği de sonlanmıştır. Çünkü yeniçeriler askerlik görevlerinin dışında esnaflık faaliyeti ile ilgilenmişler ve kendi menfaatleri için korumacı iktisat politikalarına destek vermişlerdi. Böylece liberalizmin önündeki en önemli engel yıkılmıştır. 1838 Balta Limanı anlaşması ile de devlet tekelleri ve Avrupa tüccarlarına karşı olan engeller de kalkmıştır.

19. yüzyıl sosyo-ekonomik kurumlar açısından birçok değişimin yaşandığı bir yüzyıl olmuştur. Tarımda da birçok reformlar uygulamaya konulmuştur. Osmanlı Devleti'nin genel olarak temel ekonomik faaliyeti tarımdır. 19.yüzyıl boyunca toplam nüfusun %80'i tarım

sektöründe çalışıyordu. Daha çok arazinin işletmeye açılmasıyla, tarım hasılatı ve ihracatı yükselmiştir. Bazı bölgelerde modern tarım aletleri kullanılmış ancak tarım teknolojisi yeterince gelişme gösterememiştir. 19. yüzyılda tarımsal ürünlerin iç ve dış pazarlardaki payı yükselmiştir. Anadolu-Bağdat demiryolu sayesinde güzergâhtaki ekim alanları ile iç pazarlar arasında bağlantı sağlanmıştır. 19. yüzyılın sonunda; Osmanlı ekonomisi daha dışa açık ve daha ticari durumda olmuştur (İnalçık & Quatert, 2006).

Osmanlı'da, toprakta genel olarak devlet mülkiyeti vardır. Bu toprak rejimi, mir-i arazi rejimidir. Özel mülkiyet ise, istisnai durumlarda görülmüştür. Mir-i arazi rejiminde toprakların mülkiyeti devletindir, köylü ise kiracı olarak toprağı işlemekle yükümlüdür. Bir yer fetih edildikten sonra, toprak dirliklere ayrılmıştır. Dirliklerin gelirini toplayan kişilere sahi-i arz ismi verilmiştir. Sahib-i arzlar, vergileri köylüden devlet adına toplayarak, silahlı askerler yetiştirmişlerdir. Mir-i arazi rejiminde köylü doğal afetler veya toplumsal tehlikelere karşı devlet tarafından korunmuştur. Memur-asker statüsündeki sahibi arz, tehlikeli durumlarda köylüye yardım etme görevi vardı. Böylece köylü, topraklarını tefecilere kaptırma riskinden korunmakta idi. Sonrasında Osmanlı topraklarının çok genişlemesi ile düzenli bir ordu için yeniçerilerin sayısının artması gerekmiştir. Yeniçerilerin giderleri, padişah haslarından, haraci ve öşri topraklardan alınan vergilerle ödenirken, yeni durumda bunlar yeterli olmamış ve tımarlı sipahiler yerine devlet doğrudan vergileri toplama usulüne geçmiştir. Eskiden sipahi tarafından alınan vergiler, sonrasında mültezim tarafından toplanmıştır. Mültezimler, ihalede kabul ettikleri miktardan fazla vergi toplarlarsa kâr edeceklerinden, bazı mültezimler halkı zor durumda bırakmışlardır. 1839'da Tanzimat fermanından Cumhuriyet'in kurulmasına kadar olan süreçte, toprakta kamu mülkiyeti özel mülkiyete dönüşmeye başlamıştır (Dinler, 2014).

Tanzimat döneminde, öncelikle tarımsal gelişmeyi sağlamak için tarımsal bürokrasi faaliyete geçirilmiştir. Bu kadronun temel amacı, tarımsal üretimin artırılıp çeşitlendirilmesi, pazara dönük tarımsal ürünlerin üretimi teşvik edilerek dış ticaret dengesinin sağlanması, tarımsal üretim araçları ve yöntemlerinin modern hale getirilmesi olmuştur. Bu gelişmelerin sağlanması için, tarım okulu kurulmuştur. Ekonomik gelişmeyi engelleyen sorunların giderilmesi için merkezi ve mahalli olarak programlar düzenlenmiştir. Bunlarla beraber teşvik edici ve düzenleyici tedbirler uygulanmıştır. Bu reformlar neticesinde tarımsal üretimde tatmin edici bir büyüme tespit edilmiştir (İnalçık & Seyitdanlıoğlu, 2008).

Avrupa'da ise; 19.yüzyıl sanayinin zafere ulaştığı yüzyıl olmuştur. Sanayi devrimi ile nüfusun hızlı yükselmesi, ulaşım ve haberleşmenin kolaylaşması, zirai üretim ve teknolojideki gelişmeler gibi önemli değişimler yaşanmıştır.19. yüzyılda, son çeyreğinde taşımacılığın gelişmesi ile Avrupa'da zirai kaynakların yetersizlik sorunu ortadan kalkarak, nüfus artmıştır. Ayrıca 19. yüzyılda, ekim alanlarının ve zirai ürünlerin artması ile yiyecek kaynakları zenginleşerek nüfus artmıştır. 19.yüzyılda sanayileşme ile beraber, tüm ülkelerde şehir nüfusu ciddi oranda artmıştır. Zirai teknolojisinde gelişmeler, Avrupa'nın her yerinde aynı anda yaşanmamıştır. 1870'lere değin, İngiltere, Almanya, Hollanda, Belçika, Danimarka zirai gelişmede ilk sıralarda olmuştur. Fransa, İtalya ve İspanya'da sosyal sıkıntılardan dolayı zirai gelişmelerden istenilen düzeyde faydalanamamışlardır. Doğu Avrupa daha da geride kalmıştır (Güran, 1999).

Sanayi devrimi ile öncesinde, İngiltere sonra Batı Avrupa'nın diğer ülkeleri düşük maliyetlerle büyük miktarlarda mamul üretebilen ekonomiler haline gelmiştir. Sanayi Devrimi ardından Batı Avrupa ülkeleri ile Üçüncü dünya ülkeleri arasında mamul mallar-tarımsal mallar ticareti hızlı şekilde artmıştır. Dış ticaretin genişlemesi ile bu ticaretin genişlemesine yönelik yabancı yatırımlar, çevre ülkelerinde yeni uzmanlaşma ve üretim kalıplarının gelişmesine neden olmuştur. Tarımsal faaliyetler, geçimlik ürünlerden dış pazarlara üretime geçmiştir (Pamuk, 2014).

## 2. OSMANLI'DA TARIM MUHASEBE İLE İLGİLİ 19. YÜZYIL'DA YAZILMIŞ ESERLER

Osmanlı'da tanzimat öncesinde muhasebe kültürü, devlette üç alanda gelişim gösteriyordu. Birincisi, merkezi muhasebe sistemi ile amaç, devletin yıllık gelir-gider hesabını çıkarmak ve devlet hazinesini yönetmekti. İkincisi, eyaletlerde merkezi muhasebeye bağlı çalışan defterdarlıklar idi. Eyalet defterdarlıklarını görevi, merkeze bağlı eyaletlerin gelir-gider kayıtlarını yürütme idi. Üçüncüsü ise, vakıflar olmuştur. Vakıfların, vakıf sözleşmelerine uygun işleyip işlemediğini muhasebe kontrolü ile takip edilmiştir. Osmanlı'da vakıf muhasebesinde de gelir ve gider kaydı merdiven yöntemi kullanılarak işlenmiştir. Bu yöntemde; gelirler ve giderlerin öncelikle toplam tutarı verilmiştir. Sonrasında ise alt kalemler tek tek açıklamaları ile kaydedilmiştir. Vakfın olduğu yerde merdiven yöntemi ile tutulan yıllık gelir-gider hesabı oradaki kadının kontrolünden sonra merkeze gitmiş ve oradaki muhasebeciler tarafından yeniden kaydedilmiştir. Bunun sebebi mahalli muhasebecilerin merdiven sistemini yeterince bilmemeleri olmuştur. Merdiven sistemi devlet muhasebesi dışında sadece vakıflarda uygulanmıştır. Evkâf Nezâreti kurulmadan önce mütevelliler<sup>2</sup> vardır. Öncelikle mütevelliler; vakıf memurlarına denetim uygulamışlardır. Sonrasında nazırlar mütevelliyi denetlemişlerdir. Daha sonra kadı veya hükümetin gönderdiği müfettişler hepsini denetlemiştir (Şensoy, 2014) (Güvemli & Kaya, 2015).

Tanzimat Fermanı ile Türk muhasebe sisteminde (1839-1885) büyük değişim yaşanmıştır. Tanzimat, mali ve idari alandaki reformların uygulandığı dönemdir. Öncelikle, devlet kurumlarında reform uygulanmıştır. İkinci olarak da özel kesim desteklenmiş ve kâra dayalı işletmeler kurulmuştur. 1879-1885 yıllarında ise özel kesim örgütlenmiş ve sonrasında çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir. Sonrasında ise, girişimci ve muhasebeci yetiştirmek için yüksek eğitim kurumu kurulmuştur. Bu değişim süreci ilk önce gelişmiş ve kabul edilmiş olsa da sonra yavaşlamış ve durmuştur. Yeni kurumlar ancak uzun süre sonra, 20.yüzyılda Cumhuriyet'in kurulmasından sonra önemli gelişmeler göstermiştir (Güvemli & Kaya, 2015).

Avrupa'da tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalar, 18. yüzyılın sonlarında başlamıştır. Osmanlı'da da tarım muhasebesi çalışmaları yaklaşık bu döneme denk gelmektedir (Kıllı & Hatunoğlu, 2016).

<sup>2</sup> Mütevellî: Bir vakfın yönetimi kendisine verilmiş olan kimse. .

Osmanlı'da tarımda muhasebe tutmanın önemini ve kapsamını göstermek, tarımda reform çalışmalarının gerekli olduğunu vurgulamak için bu alanda eserler yazılmıştır. 1884'de Aram Margosyan'un yazdığı Muhasebe-i Zirâiye bu alandaki en bilinen kitap olmuştur. Eser dört bölümden oluşur. Birinci bölüm ma'lûmat-ı umumiye adı altında, tarım muhasebesinin gereğini ve kapsamını anlatır. İkinci bölüm muamele-i umûmiye; üçüncü bölüm muhasebe-i ziraiye ve dördüncü bölüm netice-i tabiiye başlıklarını içerir. Margosyan, tarım muhasebesinde dört çeşit defter tutmayı ifade etmiştir. Bunlar; demirbaş , muhasebe-i ayniye, muhasebe-i nakdiye ve muhasebe-i ziraiye defteri olmuştur. Kitapta çift yanlı kayıt usulü kullanılmıştır. Çünkü resmi olarak çift yanlı kayıt sistemine geçilmiştir. Çift yanlı kayıt yöntemi devlet muhasebesindeki uygulamasının başlaması , Padişah'ın 1880'de onayı ile olmuştur. Sonrasında, askeri fabrikalarda devletin diğer kurumlarında çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir (Fidan, 2018) (Güvemli & Kaya, 2015).

Osmanlı'da bir diğer önemli eser de Agop Zakaryan, "Çiftlik İdaresi" (1893) dir. Eserde, Osmanlı'da tarım işletmeciliği ve tarım muhasebesi ile alakalı önemli bilgiler bulunmaktadır. Zakaryan, eserini ziraat mekteplerinde ders kitabı olmasından daha çok tarım işletmelerinin yönetim ve muhasebe bilgisi ihtiyaçlarına yardımcı olabilmek için yazmıştır. Mukaddime'deki sözleri ile de bu durumu onaylar: *"Arazi ve çiftlik sahipleri bu kitaptan ümit eylediğim istifadeyi hasıl ederlerse bu acizleri için daimi bir müfaharet olacaktır."* Ayrıca Zakaryan, *"Bir çiftçi için hesap ile usul-i defterî tahsili mecburidir. Çünkü muamelat-ı umumiyenin hüsn-ü cereyanıyla ittihâz ettiği usul-i ziraatın kar ve zararını, alacak ve vereceğini, falan ve falan mevsimlerde vuku bulacak ameliyata sarf olunmak üzere sandıkta bulundurulacak ve bulundurulabilecek nakdin miktarını ancak bu sayede tayin edebilir."* sözleri ile tarım işletmelerindeki muhasebenin önemini ifade etmiştir. Zakaryan, bir çiftlikle birden çok muhasebe hesabının olması gerektiğini fakat bazı hesapların işlem hacminin kısıtlı ve kısa olmasından hepsi için ayrı defter tutmak yerine dört-beş hesabı bir defterde tutulmasını tavsiye etmiştir. Zakaryan, tarım işletmeleri muhasebe konusunda uygulamalardan ziyade şahsi yaklaşımlarını ifade etmiştir. Örneğin yevmiye defterinin işletme sahibinin muhasebe memuru, kethüda veya kiracılara denetim yapmak için önemini şu sözlerle vurgulamıştır *"Yevmiye defterinin münderecatı başlıca müste'cir ya memur idarelerinde bulunan çiftliklerin ahval-i umumiyesini vakitli ve vakitsiz teftiş ve tatbik için fevkalade ehemmiyet ve faidesi vardır."* Zakaryan da çift yanlı kayıt usulü ile uyumlu olan kayıtları tam belirtilmese de defter-i kebirdeki hesaplar olduğu düşünülmektedir (Yazan, 2018).

1879 -1885 yıllarında Osmanlı'da muhasebe düşüncesi de batılılaşma hareketinden etkilenmiştir. Neticede Osmanlı'da yıllardır kullanılan merdiven yöntemi yerine çift yanlı kayıt yöntemi kullanılmıştır. Sonrasında zamanla bu yeni yöntemde başarılı olunmuştur. Aslında; çift yanlı kayıt sisteminin geçmişi 500 sene evveldir. İtalya'da 1494'de Luca Pacioli'nin yazdığı kitap çift yanlı kayıt sistemini ele alan ilk kitaptır. İlhanlılar dönemi, Abdullah İbn Muhammed İbn Kiyâ Al Mazandarani tarafından 1363'de Farsça yazılan "Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat" da ise günümüzde uygulanan çift yanlı kayıt sisteminin temelleri bulunmaktadır. Osmanlı'da ise çift yanlı kayıt sistemine geçiş 1885'dir (Kıllı & Hatunoğlu, 2016; Güvemli & Kaya, 2015).

Abdülhamid dönemi (1842-1918), tarımsal reformların gerekli olduğu ifade edilmiştir. Bunlar; tarımın devletin en büyük refah kaynağı olması, devletin zenginliğinin artması için

tarımın iyi hale getirilmesi gerektiği olmuştur. Örneğin, 1892’de Sadrazam Cevdet Paşa; “*Ticaret uğruna, tarımı ıslah etmek için çok büyük masraflar ve muazzam tahsisat yapılmıştır*” demiştir. Osmanlı’da yerli tüccarlar da, Anadolu’da tarımsal kalkınmanın iktisadi gelişmeyi sağlayacağını, tarım reformunun ise sonrasında sanayileşmenin temelini oluşturacağını ifade etmişlerdir. Abdülhamid döneminde, tarımsal üretimin miktarını ve kalitesini arttırmak için birçok düzenleme yapılmıştır. Hükümet programları ile beraber, tüccarlar, çiftçiler, Avrupalı finans grupları, diplomatlar bazen hükümet ile beraber bazen karşı tarafta bulunmuşlardır. Tüm bunlar, tarımı etkileyerek üretimde büyük artış yaşanmasına sebep olmuştur (Quataert, 2008).

Literatürde, Osmanlı tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalar vardır. Ancak tarım muhasebesi ile ilgili detaylar az bulunmaktadır. Çalışmada, Osmanlı tarım muhasebesinin daha iyi anlaşılması için vakıf tarım işletmeleri muhasebe kayıtlarından örnekler verilmiştir. Ayrıca Avrupa tarım muhasebesinden de örnekler vererek bahsedilmiştir.

### 2.1. Vakıf Tarım İşletmelerinin Gelir ve Gider Örnekleri

1826’da Evkâf Nezâreti kurulduktan sonra vakıf tarım işletmelerinin gelirleri Nezârete gönderilmiş ve sonrasında masrafları için gereken ödemeler bağlı oldukları mal sandığından gelmiştir. Mal sandığından gelen paranın yanında vakfa ait sabunhane, han vs kiralarının da gelir kalemlerine eklendiği tespit edilmiştir. Giderleri de merkezden gelen para ile karşılanmıştır. Böylece herşey Nezâretin kontrolü altında olmuştur (Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Evkaf Defterleri (BOA. EV.d. 16098)(Temizer, 2021) s.75’de kullanılmıştır).

Vakıf tarım işletmeleri olarak zeytinliklere bakıldığında; gider kalemleri işletmelerin bakım masrafları ve personel masrafları olarak iki gruba ayrılabilir. Gerektiğinde sorunlu gördükleri vakıflar için Nezaret merkezden memur gönderilmiştir. Vakıf zeytinliklerin kuruma sorunu olduğunda kuruyan ağaçlardan elde edilebilecek gelir hesaplanarak masraf kalemi sayılmıştır. Masraf kalemleri; imar ve tımar masrafı, bahçenin temizlik masrafı, sulama, su kanallarının açılması kaynaklı masraflar, personel maaşı, posta ve kırtasiye masrafı, işçilerin yemek parası, memurların kullandıkları beygirlerin saman masrafı, bir de vakıf tarım işletmesi müdürünün muhtelif masrafları olmuştur. Muhtarlar göreve geldiklerinde öncelikle, kendilerinden önceki muhtarların muhasebe kayıtlarını ele almışlardır. Merkezi kontrollerin sıkı olması neticesinde, zeytinliklerin muhasebesi sıkı bir disiplinle tutulmuştur (BOA., Evd.17866; BOA, EV.d.15314; BOA, EV.d.16770; Temizer, 2021).

**Tablo 1: Bezmiâlem Valide Sultan Evkafı'nın Edremit ve Kemer-i Edremit'te Bulunan Zeytin Bahçelerinin Gelir ve Gideri -1275-1276/1858-1860**

Gelirler		
	Kuruş	
Yetmiş dört senesi Karesi mal sandığından havale buyrulan	80.000	
Havran-ı Kebir karyesindeki hanın 1274 senesi icaresi	2.500	
Kemer kazasındaki sabunhanenin 1274 icaresi	600	
Yekün	83.100	
Giderler		
	Kuruş	Pare
Edremit Kazasında bulunan zeytin bahçelerinin 1275 senesindeki timar ve imar v.s. masrafı	29.676	8
Kemer-i Edremit Kazasında bulunan zeytin bahçelerinin 1275 senesi timar v.s. masrafı	12.134	
Müdür-i Hâcegandan Kutlu Ali Şefik Efendinin 1274 senesi Kasım başından 1275 Ağustos sonuna kadar olan on aylık maaşı	16.000	
Zabtiye Mehmed'in 10 aylık maaşı	1.000	
Zabtiye Hacı Hüseyin 10 aylık maaşı	1.000	
1275 senesi Mart'tan Ağustos sonuna kadar 4 zabtiyenin 6 aylık maaşı	2.400	
Müdürün 10 aylık zaruri masrafları	5.000	
10 aylık posta ve kırtasiye masrafı	700	
Yekün	67.910	8
Eski müdür zamanında 1275 senesinde lazım gelen ödeme	7.765	10
Eskiden ödenmemiş olan harç ve bend masrafı	525	
Yekün	76.200	18
Toplam Gelir	83.100	
Toplam Gider	76.200	18
Kâr	6.899	22

Kaynak: (BOA, EV.d. 16651)

Tablo 1'de merdiven yöntemi ile tutulan bir muhasebe kaydı görülmektedir. Tablo 1'de Edremit ve Kemerredremit'te bulunan Bezmiâlem Valide Sultan vakıf zeytinlikleri gelir ve giderleri görülmektedir. Gelir kalemleri han kirası ve sabunhane kirası ve mal sandığından gelen ödeme olmuştur. Toplam giderlerin %55.5'i bakım masrafları, % 43.5'i personel maaşları,( personel maaşlarının % 49'u müdür yani yönetim giderleridir) , %1'i ise posta ve kırtasiye giderleridir. Yapılan harcamaların karşılığı mal sandığından geliyor. Toplam gelir 83.100 guruş gider ise; 6.899 guruştur. Gelir giderin yüzde yüzünü karşılamış hem de 6899 guruş kar elde edilmiştir.

### 3. AVRUPA'DA TARIM MUHASEBESİ DÜŞÜNCESİ

Tarım muhasebesi, görüldüğü gibi, çoklu tarihler arasındaki kesişme noktasında durmaktadır. Bunlar; yazıtların tarihi, kapitalizmin tarihi, bilim tarihi. hükümetlerin tarihi ve işletme tarihidir. Böylece çiftlikler de muhasebenin uygulandığı test edildiği alanlar olmuştur (Giraudeau, 2017).

Tarım muhasebesi, tarım işletmelerinin faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan finansal işlemleri kaydedip, özetleyip, analiz edip yararlı sonuçlar elde edilen muhasebe türüdür. 17. ve 18.yüzyıllarda tarımsal faaliyetlerdeki gelişmeler ile tarım muhasebesinde de önemli gelişmeler olmuştur. Avrupa’da tarım muhasebesine en ciddi katkıda bulunan ülkeler; İngiltere, Almanya ve İsviçre olmuştur.

On sekizinci yüzyıl İngiliz yazarı Robert Hamilton'ın kitabı (1743–1829) (1777–9), *çiftlik muhasebesi* ile ilgili meşhur bölümü ile, on dokuzuncu yüzyılda etkili olmuştur. 1741-1820 yıllarında İngiltere’de Arthur Young, işletme yönetimine yardım etmek ve yıllık faaliyetler sonucundaki kâr-zararın çıkarılması fikriyle muhasebeyi tarımda uygulamıştır. 1760-1810 senelerinde Young tarım devriminde epeyce gelişme gösteren; İngiltere, Galler, İrlanda’da çalışmalarında bulunmuştur. Young, yaptığı çalışmalarındaki gözlemlerini, tarım muhasebesi ile alakalı tespitlerinin 1797’de “Annals Of Agriculture And Other Useful Arts” kitabında yazmıştır. Young, gözlemleri neticesinde çiftçilerin binde birinin bile düzenli bir şekilde muhasebe tutmadıkları, kayıtları genelde müsvedde kağıtlara not ettiklerini söylemiştir. Young kendi işletmesinde kayıtlarını; günlük-kasa- büyük defterde tutmuştur. Young’un tarım muhasebesi ile ilgili; dönüm başına düşen çeşitli maliyetleri hesaplamıştır. Ayrıca, gelir ve gider kaydı ile, verimli alanların seçilip neticesinde kârlılığın artacağını ifade etmiştir (Mattessich, 2003; Kılıç & Hatunoğlu, 2016).

Almanya’da ise tarım muhasebesi ilk defa, Albrecht D. Thaer(1752-1828) tarafından uygulanmıştır. 1809’da, Thaer’in “*Grundsätze Der Rationalen Landwirtschaft-Rasyonel Tarımın Prensipleri*” isimli dört ciltlik eseri tarım muhasebesi uygulamalarıyla alakalı önemli bir kitap olmuştur. Thaer, Young’ın fikirlerinden etkilenmiştir. Thaer, işletmenin giderleri, hasılası ve kârı ile beraber, her ürün ve her tarlanın ayrı ayrı maliyetini de hesaplayan çalışmalar yapmıştır. Tarım muhasebesi Almanya’da Thaer’den sonra, 19. yüzyılda W. Hermenn Howard’ın çalışmaları (1848-1919) neticesinde ciddi olarak ilerlemiştir. Howard da Thaer gibi maliyet muhasebesinde çalışmalar yapmıştır. Howard, muhasebe büroları kurarak, çiftçilere kayıtları kontrol, analizi değerlendirme gibi konularda destek olmuştur. Howard’ın tarım muhasebesinde maliyet muhasebesi uygulamalarına 1910’da Almanya’da Friedrich Aereboe tepki göstermiştir. Aereboe ve arkadaşları Howard’ın maliyet muhasebesine birkaç yönden eleştiri yapmışlardır. Bu sebeple o döneme “Aereboe Ekolü” veya “Bilimsel Ekol” denilmiştir. Aereboe, tarımsal faaliyetlerin idaresinde organizasyon teorisi, gelişim teorisi ve koordinasyon teorisi olarak üç önemli teori bulmuş ve tarım muhasebesi ile ilgili fikirlerini “Agrarpolitik” isimli kitabından derlemiştir. Aereboe ve taraftarları farklı bir hesaplama yönteminin gerektiğini ifade ederek, hesaplama sonucu çıkan değere “Rantabilite (Kârlılık) demişlerdir. Aereboe’ye göre; tarım muhasebesi ile tarımsal faaliyetlerin kontrolü daha kolay şekilde yapılır. Tarım muhasebesi ile işletmenin faaliyet sonucu sistematik şekilde izlenebilmektedir. Bunun için de basit muhasebe sisteminin işletme istatistikleri (çiftlik kayıtları) ile tamamlanması lazımdır. Aereboe “Sistematik Muhasebe Kayıtları” metodunu geliştirmiş bulunmaktadır.

Almanya’daki tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalar diğer ülkeler tarafından da benimsenmiştir. İsviçre’de Ernst Ferdinand Laur(1871-1964) ciddi çalışmalar yapmıştır. Laur,



Alman ekolündek, Howard'dan etkilense de İsviçre ekolünün de kurucusu olmuştur. Laur, köylü işletmelerde kullanılabilecek basit bir muhasebe sistemi bulmuş ve uygulamıştır. Bunun yanında çift yanlı kayıt muhasebesini de bulmuştur (Kıllı & Hatunoğlu, 2016).

Fransa'da ise, 19. yüzyılda yapılan araştırmalar Pas-de-Calais'de tarım muhasebesine odaklanmıştır. Normandiya'daki sığır çiftliklerinde inceleme yapılmıştır. Tarım muhasebesi kayıtları ile tarımsal gelir yeniden değerlendirilmiş, vergilendirme gibi ekonomik faaliyetlere de hesaplamada katkı sağlamıştır (Walker, 2005).

19. yüzyılda ; Polonya'da ise, Juliusz Au, çiftlik muhasebesi için kapsamlı ve tutarlı bir teklif geliştirdi. J.Au Çiftlikte sorumlu kişilerin hesap verebilirliğini sağlamada muhasebenin rolüne değinmiştir. J.Au muhasebenin amaçlarını şöyle formüle etmiştir:

- varlıkların pozisyonunun gösterilmesi;
- mali durumu gösteren mali sonuçların gösterilmesi;
- tarımsal işletmenin farklı bölümlerinin karlılığının değerlendirilmesi;
- sermaye getirisinin belirlenmesi;
- devam eden operasyon yeteneğini ve kâr beklentilerini tahmin etmek, büyüme;
- idari işlev değerlendirmesi için olanak sağlamak;
- kontrol fonksiyonunun performansı.

Ayrıca aşağıdaki muhasebe yöntemi olarak sadece çift yanlı kayıt yönteminin uygun olduğunu ifade etmiştir. Çiftlik performansının denetimi, aşağıdakileri oluşturmak için gerçekleştirildi:

- işlemler ve bütçe arasındaki uyum;
- ekonomisi, verimliliği ve etkinliği;
- kaynak kullanımının etkinliği;
- önceki döneme kıyasla maddi farklılıklar ve değişiklikler;
- farklı çiftlikler arasında benzer türde giderlerin düzeylerindeki farklılıklar

Bu denetim prosedürleri, şirketin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılmasına yardımcı olmak için tasarlanmıştır. J.AU ayrıca çeşitli çiftlik muhasebesi organizasyonu türlerini önerdi. Çiftçilik faaliyeti ölçeğinde olan organizasyonu küçük çiftçilikte tavsiye etti. Birimlerin (tek malikane çiftliği) kontrolü büyük ölçüde mal sahibi tarafından yapılmalıdır, birkaç bölümden oluşan daha büyük mülklerde kasiyer, muhasebeci ve denetleyici istihdam edilmelidir (Turzyński, 2011).

Tarım muhasebesinde Avrupa'da yaşanan gelişmeler sonrasında, ABD'de de etkili olmuştur. Andrew Boss vd. tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi kullanımı ilk kez Minnesota eyaletinde uygulamışlardır. 1890'daki çalışmalar neticesinde ortaya çıkan tarımsal maliyet muhasebe sistemine "Minnesota Sistemi-Tarımsal Maliyet Muhasebesi" denmiştir. Öncelikle özel bir örgütlenme ile çiftçilerden çiftlik kayıtları bir merkezde toplanmakta ve sonrasında uzmanlar tarafından üretim maliyetleri hesaplanmakta ve analizleri yapılmakta idi. Minnesota sistemi 1950'lere kadar kullanılmıştır (Kıllı & Hatunoğlu, 2016).

### 3.1. 1851-1860 Yılları Katalonya'daki İki Tarım Bölgesinin Gider Kalemleri

19.yüzyılda İspanya'nın Katalonya bölgesindeki kayıtlar incelenmiştir. Toplanan bilgiler özel arşivlerden ve Katalonya'nın (İspanya) ana tarım bölgelerine yayılmış bir grup çiftliği tanımlayan toplam on dizi defterden oluşturulmuştur. O dönemde İspanya'da topraklar ortakçılık<sup>3</sup> yöntemi ile işletiliyordu. İncelenen örnekler, arazi sahiplerinin bazı kararlarının arkasındaki mantık ve mülklerinde hüküm süren sosyal ve çevresel koşullara göre benimsedikleri farklı tepkiler hakkında bize bir fikir vermektedir.

Tarımsal kapitalizmin başarısızlığı, tarım işçiliğinin örgütlenmesi, sektörün gelişmesinde temel konulardan biri olarak kabul edilmiştir. Adam Smith ve 19. yüzyılın birçok ekonomisti, farklı kiracılık biçimlerinin, sermaye yatırımlarını artırmada ve daha üretken teknik yeniliklerin dâhil edilmesinde çok önemli olduğunu savundu. Bu ilkelere uygun olarak, doğrudan toprak sahipleri veya kiracılar tarafından maaşlı emek kullanılarak yönetilen büyük bir mülkün, tarımsal büyümeyi teşvik etmenin en iyi yolu olduğuna inanılıyordu. Tersine, ortakçılık daha az verimli bir sözleşme düzenlemesi olarak kabul edildi ve köylülerin yenilik getirmek için gerekli sermaye ve bilgiden yoksun olduğu göz önüne alındığında, devam eden varlığı kırsal ekonominin gelişmesinin önünde bir engel olarak kabul edildi. Yine de, büyük kırsal mülklerde kullanılan kiracılık biçimlerinde hiçbir büyük değişiklik tespit edilmedi ve mülkün doğrudan tarımı hiçbir zaman tamamen yok olmadıysa da, 19. yüzyıl boyunca ortakçılık ve diğer dolaylı sömürü biçimleri her zaman baskındı.

Arazide maaşlı tarım işçisi çalıştırmak da denenmiştir. Ancak ortakçılığa göre daha az kâr elde edilmiştir. Bu gibi deneyimler, ortakçılık ve diğer dolaylı sömürü biçimlerinin yalnızca yüzyılın sonundaki krizden sonra devam etmekle kalmayıp, büyük mülkleri yönetmek için temel sistemler olarak konumlarını fiilen neden güçlendirdiğini açıklamaya yardımcı olur. Bu durum, yetkililer tarafından görevlendirilen birkaç raporda ve 19. yüzyılın ortalarından itibaren büyük mülkler için en iyi kiracılık sistemini tartışan çok sayıda literatürde doğrulanmıştır. Bu kararın asıl temel nedeni teknolojikti. Doğrudan çiftçilik yapan toprak sahipleri, işçilerine kiracılara veya ortakçılara sağlandan önemli ölçüde daha iyi ekipman sağlayamadı. Ve daha yüksek teknolojinin yokluğunda, doğrudan çiftçiliğin teorik avantajları, emeğin kontrolü ve örgütlenmesindeki problemlerle ağır basabilir. (Garrabou, Planas, & Sagner, 2012)

Toprak sahibinin teknik olarak yeterli olduğu ve işçilerin sosyal durumundan haberdar olduğu veya mülkün idaresini yetenekli, dürüst bir yöneticiye devrettiği durumlarda bile, sürekli ve geçici işçi buldurmanın masrafı cari hesaplara böyle bir yük getirdi. Doğrudan çiftçilik uygun bir seçenek değildi. Maovers (kiracı çiftçiler) veya ortakçılarının kullanımı, arazi sahibine yönetim maliyetini düşürürken ve çiftçilik uygulamalarını dikte etme kapasitesinden ödün vermeden yeterli insan gücü sağladı. Bu sözleşmeli çiftçilik biçimleri, belirli bir derecede dış kontrol gerektiriyordu. Çünkü günlük kararların büyük bir kısmı çiftçi tarafından alınırken, bunlar aynı zamanda müdahale için birçok fırsat da sağlıyordu. Arazi sahibi arazinin kullanımına, görevlerin yerine getirilmesi için mevcut teknik araçlara karar verebilirdi.

<sup>3</sup> Ortakçılık; toprağın işlenmesi sonucu elde edilecek ürünün belirli oranda toprak sahibi ile toprağı işleyen arasında koşulları önceden belirlenen özel sözleşmeye göre paylaşılmasına dayanan işletme biçimi, yarıcılık, marabacılık. [www.sozluk.gov.tr](http://www.sozluk.gov.tr)

Katalonya'da mülkün üretken kapasitesini korumak veya arttırmak gibi mülkler üzerinde tamamen parasal kiralama uygulaması pratikte yoktu. Bu kavram altında hesap defterlerine kaydedilen bu gelirler, küçük arazilerin kiralanmasından, ortakçının evi için ödediği kiradan ve otlak ve taş ocakları gibi tarımla ilgili olmayan diğer faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Ortakçılık, büyük arazi sahiplerinin yönetiminin belkemiğini oluşturmaya devam etti.

Analiz edilen mülklerin çoğunun yıllık harcamaları 1.000 ila 2.000 peseta<sup>4</sup> (1913 değerinde) arasında değişiyordu ve istisnai durumlarda yalnızca 3.000 veya 4.000 pesetaya kadar yükseldi. Bu rakamlar, brüt gelirle karşılaştırıldığında nispeten küçük bir harcamayı temsil eder. Bu, arazi sahiplerinin temel yönetim stratejisinin işletme maliyetlerinin çoğundan kaçınmak olduğunu doğrular gibi görünmektedir. Öncelikle, çiftçilerin sorumlu olmadığı ücretler ve üretim girdileri, yönetim giderleri (yönetici ücretleri, talep edilen teknik ve hukuki hizmetler vb.). Bu harcamanın üretim maliyetleriyle doğrudan bir ilişkisi olmayabilir, ancak toprak sahibinin sosyal konumunu pekiştirdi ve mülkün düzgün işleyişi üzerinde bir etkisi oldu. Bakım ve yatırım harcamaları analizde açıkça tanımlanmış olmasına rağmen, hesap defterlerinde ayırt etmek zordur ve bu nedenle onları olağanüstü giderler olarak bir araya getirilmiştir. Bu olağanüstü harcamaları cari harcamaya eklemek bize toplam işletme maliyetini verir (Garrabou, Planas, & Saguer, 2012).

**Tablo 2: 1851-60 Yıllarında Katalonya'da (Sentremant ve Plegamant Bölgesindeki Tarım İşletmelerinin Toplam Gider Kalemleri**

	BÖLGE İSİMLERİ	
	Sentremant	Plegamant
Toplam işletme maliyetlerinin yüzdesi olarak cari harcama	69.6	51.2
Cari harcamaların yüzdesi olarak ücret maliyetleri	27.3	26.6
Cari harcamaların yüzdesi olarak malzeme girdi maliyetleri	1.6	1.1
Cari harcamaların yüzdesi olarak yönetim giderleri	58.9	67.1
Brüt gelirin yüzdesi olarak bakım ve onarım maliyetleri	10	14

*Kaynak:* (Garrabou, Planas, & Saguer, 2012)

Tablo 2'de görüldüğü gibi, arazi sahibinin payının en önemli kısmı cari harcamada yer almaktadır. Ücret maliyetleri, bazı bölgelerde cari harcamalarının önemli bir bölümünü oluştursa da, mutlak anlamda her zaman küçüktü. Maddi girdilere yapılan harcamalar, hem mutlak hem de görece olarak genişleme dönemlerinde büyüyüp durgunluklarda küçülse de, çok az önem taşıyorlardı. Üretim kapasitesinin daha düşük olduğu bu alanlarda toprak sahipleri daha aktif rol oynama eğilimindeydi. Sözleşmeler, toprak sahibinin tohumların bir kısmını veya bazı durumlarda tamamını sağlayacağını belirledi. Alışılacağı uygulama bir önceki yılın hasadından elde edilen tahılları kullanmak iken, ara sıra kötü hasatlar, kalitesiz tohumlar veya tohum stoğunun yenilenmesinin tavsiye edilebilirliği, pazardan tohum almayı gerekli kılmıştır. Bu ciddi satın almalar, 19. yüzyıl ziraatçılarının tohum stoğunun düzenli olarak yenilenmesi yönündeki tavsiyelerine uyarak, sahibinin üretkenliği artırma konusundaki ilgisinin bir ifadesi olarak yorumlanabilir.

<sup>4</sup> Peseta: Eski İspanyol para birimi. [www.sozluk.gov.tr](http://www.sozluk.gov.tr)

Yönetim maliyetleri tüm kiracılık biçimleri, işgücünün maliyetini ve kontrolünü çiftçilerin kendilerine devretmek gibi ortak bir amacı paylaşırsa da, toprak sahipleri üzerinde çok az kişisel kontrol uygulayabilecekleri denetim mekanizmaları kurmak zorundaydılar. Genel olarak, vekillere güvenmek zorundaydılar. Vekiller; genellikle kâhyaydı. Kiracı çiftçilerin ve ortakçıların çalışmalarının tatmin edici olmasını sağlamak, hasadı gözetecek güvenilir adamları seçmek, kiralari toplamak ve çatışmaları önlemek için yerel halkla yakın ilişkiler kurmak. Belgeler, incelenen mülklerin çoğunda bu toprak sahiplerinin temsilcisinin varlığını doğrulamaktadır. Bir kâhyanın mevcudiyeti, genellikle olağan brüt gelirin %10'unu alacağı için nispeten maliyetliydi. Yönetim maliyetleri, bazı durumlarda toplam işletme maliyetlerinin %50'sinden fazlasına tekabül eden, analiz edilen mülklerin çoğu için en önemli harcamalar arasındaydı.

Bakım ve yatırım harcamaları, ekonomik kaynakların akışını üretken kapasitenin iyileştirilmesine yönlendirmek, sabit sermayeyi artırmak ve yeni mahsuller ve yeni teknolojilerin tanıtılması, çağdaş tarımın büyüdüğü yollardan bazıları olmuştur. Kiracılık rejiminin etkinliğini ölçmenin bir yolu, üretkenliğe yapılan yatırımlar için var olan teşvikleri veya caydırıcılıkları ölçmektir. Ortakçılığın ve diğer kısa vadeli kiralama türlerinin, sonuçları kısa vadede hissedilemeyeceği için çiftçileri kendilerini yatırım yapmaya teşvik etmediği söylenmiştir; sözleşmelerinin uzunluğu belirsizdi, ortakçılar üretkenlikteki marjinal artışın sadece bir kısmını ele geçirdiler ve kendilerinin üstlendikleri iyileştirmelerin tazmin edilmesini sağlayacak bir mevzuat yoktu. Sistemin mantığı, en azından bu açıdan, yatırımların sorumluluğunun doğrudan toprak sahiplerine düştüğü anlamına geliyordu (Garrabou, Planas, & Sagner, 2012).

#### **4. AVRUPA VE OSMANLI'NIN TARIM MUHASEBESİ DÜŞÜNCELERİ ÜZERİNE KISA BİR DEĞERLENDİRME**

Osmanlı'da tarımda mülkiyet genel olarak devletin olduğundan tarım işletmeleri iltizam yöntemi ile işletilmiştir. Avrupa'da ise tarım işletmelerinin işletim yöntemi ortakçılık olmuştur. Bazı dönemlerde farklı işletim yöntemleri denense de iki temel yöntem en verimli olanı olmuştur. Ayrıca, vakıf tarım işletmelerinde Evkaf Nezareti tarafından görevlendirilen müdür yönetimi üstlenmiştir. Avrupa tarım işletmesinde ise; işletim yöntemi ortakçılık olmuştur. Yönetimi ise kâhya üstlenmiştir. Osmanlı'da ve Avrupa'da bazı durumlarda mültezimlerin ve kâhyaların görevlerini kötüye kullanarak halkı zor durumda bıraktığı gözlemlenmiştir. Ancak böyle durumlarda sorunla denetçiler gönderilerek sorunlar çözülmeye çalışılmıştır. Diğer işletim yöntemleri denense de Avrupa'da ortakçılık ile işletimden, Osmanlı'da ise iltizam yöntemi ile işletimden daha çok verim alınmıştır. Hem Osmanlı hem Avrupa'da tarım işletmeleri muhasebe kayıtları titizlikle tutulmuş ve denetime önem verilmiştir.

Osmanlı ve Avrupa kayıtlarını incelediğimizde, Osmanlı tarım işletmelerinde gelir kalemleri, han kirası ve sabunhane kirası ve mal sandığından gelen ödeme olmuştur. Toplam giderlerin %55.5'i bakım masrafları, % 43.5'i personel maaşları (personel maaşlarının % 49'u müdür yani yönetim giderleridir), %1'i ise posta ve kırtasiye giderleridir. Avrupa tarım

işletmesinde ise, hesap defterlerine kaydedilen gelirler, küçük arazilerin kiralanmasından, ortakçının evi için ödediği kiradan ve otlak ve taş ocakları gibi tarımla ilgili olmayan diğer faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Avrupa tarım işletmelerinde ise, toplam giderlerin %27,3'ü ücretler, malzeme girdi maliyetleri %1,6'sı, yönetim giderleri % 58,9'unu oluşturmaktadır. Brüt gelirin %10'u ise bakım ve onarım maliyetleridir. Osmanlı'da ise brüt gelirin yaklaşık %50'si bakım ve onarım maliyetleridir (BOA, EV.d. 16651; Garrabou, Planas, & Saguer, 2012).

## 5. SONUÇ

19.yüzyıl Osmanlı'da tanzimat ile beraber batılılaşma hareketi de başlamıştır. Devletin kurumların modern hale getirilmesi konusundaki çalışması neticesinde, muhasebe sistemi de bu hareketten olumlu olarak etkilenmiş. Muhasebede tek kayıt sisteminden yüzyılın sonuna doğru çift yanlı kayıt sistemine geçerek büyük değişim yaşamıştır. Osmanlı çift yanlı kayıt sistemine geçtiğinde, Avrupa uzun zamandır bu yöntemi kullanıyor halde idi.

Osmanlı ve Avrupa'da tarım muhasebesinin gerekli ve önemli olduğu vurgulanmıştır. Hem Osmanlı hem Avrupa'da tarımda muhasebe denetimin önemli bir aracı olarak kullanılmıştır. Ayrıca tarım muhasebesi işletmenin bir senelik faaliyetini, hangi alanların verimli olup olmadığını da sunmuştur. Böylece işletme sahibi yatırımını da hangi alanda yapacağını kararını daha kolay vermiştir. Tarım işletmelerinde bir sorun olduğu zaman Osmanlı'da merkezden denetçi gönderilirken, Avrupa'da ise denetim için kâhya sorumlu olmuştur.

Örnek olarak incelenen vakıf tarım işletmelerinde; gelir ve gider defterleri analiz edilmiştir. 1826'da Evkaf Nezareti kurulduktan sonra vakıf tarım işletmeleri gelirleri bağlı oldukları mal sandığından gelmiştir. Mal sandığından gelen paranın yanında vakfa ait sabunhane, han vs. kiralarının da gelir kalemlerine eklendiği gözlemlenmiştir. Giderleri de merkezden gelen para ile ödenmiştir. Böylece her şey Nezaretin kontrolü altında işlemiş ve böylece denetim daha kuvvetli hale gelmiştir.

Avrupa'da da örnek olarak Katalonya'da bölgesindeki çiftlikler incelenmiştir. Avrupa'daki tarım işletmelerinde de denetim kâhya tarafından sağlanmış, kayıtların doğru şekilde tutulması önemli olmuştur. Ayrıca denetim için önemli bir bütçe ayrılmıştır. Katalonya'da ise; genel olarak tarım işletim yöntemi ortakçılık olmuştur. Gelir kalemleri; küçük arazilerin kiralanmasından, ortakçının evi için ödediği kiradan ve otlak ve taş ocakları gibi tarımla ilgili olmayan diğer faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Katalonya'da tarım işletmesindeki giderler ise; personel ücretleri, malzeme girdi maliyetleri, yönetim giderleri, bakım ve onarım giderleri olmuştur.

## KAYNAKÇA

### Arşiv Kaynakları

- BOA, Evd.18968. 1281-1287/1864-1871.  
 BOA, EV.d. 16651. 1275-1276/1858-1859.  
 BOA, EV.d.15314. 1270-1271/1855-1856.  
 BOA, EV.d.16770. 1275-1280/1859-1864.  
 BOA, Evd.17866. 1279-1280/1862-1863.

### Kitap ve Makaleler

- Dinler, Z. (2014). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Doğan, F. (2007). *Osmanlı Devleti'nde Zeytinyağı (1800-1920)*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Tarihi Abd.
- Fidan, H. (2018). Fidan, H. Tarım Muhasebesi Sistemindeki Çalışmaların Tarihsel Gelişimi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 8-15.
- Giraudeau, M. (2017). The farm as an accounting laboratory: an essay on the history of accounting and agriculture. *Accounting History Review* 27.2, 201-215.
- Güran, T. (1999). *İktisat Tarihi, İstanbul, Acar Matbacılık, 1999*. İstanbul: Acar Matbacılık.
- Güvemli, O., Kaya, M. A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim-1839-1885. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* 9, 43-65.
- İnalçık, H., & Seyitdanlıoğlu, M. (2008). *Tanzimat Değişim Sürecinde Osmanlı İmparatorluğu*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- İnalçık, H., & Quatert, D. (2006). *Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi Cilt2, (1600-1914)*. İstanbul: Eren Yayıncılık.
- Mattessich, R. (2003). Accounting Research and Researchers of the Nineteenth Century and The Beginning of the Twentieth Century: an International Survey of Authors, Ideas and Publications. *Accounting, Business & Financial History* 13.2, 125-170.
- Kıllı, M., Hatunoğlu, Z. (2016). Dünya'da ve Türkiye'de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış (2016). *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 3.1, 1-12.
- Pamuk, Ş. (2014). *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Quataert, D. (2008). *Anadolu'da Osmanlı Reformu ve Tarım (1876-1908)*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Garrabou, R., Planas, J. & Sauer, E. (2012). The management of agricultural estates in Catalonia in the 19<sup>th</sup> and early 20<sup>th</sup> centuries. *Agricultural History Review* 60(2), 173-190.
- Şensoy, F. (2014). Mukataalarda Muhasebe Kayıtları ve XVII. Yüzyıl Başında Bursa Mukataası Örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (7), 200-247.
- Temizer, N. C. (2021). *Osmanlı'da Vakıf Tarım İşletmeleri Yapısı ve İşleyişi: Ege Bölgesi Örneği (19.yüzyıl)* Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Abd. Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Abd.
- Turzyński, M. (2011). Performance Measurement in Juliusz Au's Theory of Agricultural Accounting in 19<sup>th</sup> century Poland. *34<sup>th</sup> Annual Congress of The European Accounting Association*, (s. 175-186). Rome.

Walker, S. P. (2005). Accounting in history . *Accounting Historians Journal* 32(2), 233-259.

Yazan, Ö. (2018). 19. yy. Sonlarında Osmanlı Tarım İşletmelerinde Yönetim ve Muhasebe Uygulamaları:“Çiftlik İdaresi” Örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (9) , 280-332.

**Elektronik Kaynaklar**

*Tdk*, <https://sozluk.gov.tr/> 11.05.2021.

## EKLER

**Ek 1: Merdiven yöntemine örnek: Edremid ve Kemer-i Edremid'te Bulunan Bezmiâlem Valide Sultan Vakıf Zeytinliklerin Gelir ve Gideri – (1271-1272/1855-1857)**

Handwritten Ottoman Turkish financial record (merdiven) for the Bezmiâlem Valide Sultan Vakıf Zeytinlikleri. The document is written on aged, stained paper and contains two main tables of income and expenses, with handwritten notes and calculations in between.

**Table 1 (Top):**

Category	Amount
Defter-i Zeytinliklerin Gelirleri	4500
Defter-i Zeytinliklerin Giderleri	4200
<b>Netice</b>	<b>300</b>

**Table 2 (Bottom):**

Category	Amount
Defter-i Zeytinliklerin Gelirleri	4800
Defter-i Zeytinliklerin Giderleri	4500
<b>Netice</b>	<b>300</b>

The document includes various handwritten notes, including the date '1271-1272' and '1855-1857', and the name of the vakıf 'Bezmiâlem Valide Sultan Vakıf Zeytinlikleri'. There are also some illegible handwritten signatures and stamps at the bottom.

Kaynak: BOA, Evd. 15314

Ek 1'de yer alan merdiven sistemi ile tutulan muhasebe kaydıdır. Gelir ve gider kalemleri tek tek yazılmış sonra toplamı verilmiştir. Neticesinde de kâr-zarar durumu açıklanmış, tutar yazılmıştır.





