

Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri (Orta Asya Kültüründen – Batılılaşmaya)

Prof. Dr. Oktay Güvemli
Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

Ö z e t

Anadolu muhasebe kayıt kültürü, 1071 Malazgirt meydan savaşı sonrası Türklerin Anadolu'ya girişi ile başlar. Abbasilerde (770- 1258) doğan, İlhanlılarda (1256-1353) gelişen ve Osmanlılarda (1299 – 1922) mükemmelleşen ve devlet muhasebesinde kullanılan Merdiven Yöntemi çerçevesinde gelişir. Türkler Anadolu'ya gelince Arap kültürü ile tanışmışlardır. Ancak mali esaslar İlhanlılardan alındığı için, muhasebe kayıt kültürü Fars kültürü etkisinde gelişme göstermiştir. Osmanlı'da iktisadi bakımdan devletçilik hakimdir ve merkezîyetçilik anlayışı vardır. Mali yönetim içinde gelişen devlet muhasebesi, Hazine-i Amire adını taşıyan merkezi örgüt içinde yer almış ve defterdar (maliye ve muhasebe departmanlarının başı) tarafından yönetilmiştir.

Anadolu muhasebe kayıt kültürü, batılılaşma hareketi olan Tanzimat Fermanı (1839) ile sona ermiş ve başta Fransa olmak üzere Batı Avrupa ülkelerinden alınan kayıt kültürü çerçevesinde gelişmeye başlamıştır. Hem mali örgütlenme ve hem de muhasebe kültürü bu köklü değişimden etkilenmeye başlamıştır. Bu arada, Orta Doğu'da 770- 1879 yılları arasında 1100 yıl boyunca yararlanılmış olan merdiven yöntemi de yerini çift yanlı kayıt yöntemine bırakmıştır.

2011 Yılında kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıt kültüründe, batılılaşma sürecinin yerini, küreselleşme sürecine bıraktığını belirtmek uygun olacaktır.

Anahtar sözcükler : Türk muhasebe kayıt kültürü, Anadolu kayıt kültürü, kayıt kültüründe batılılaşma süreci.

Jel kodu : M41, M42, M49

() 2014'de yayınlanan Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet Muhasebesi (1071 -1839) - Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü - adını taşıyan eserin önsözü olarak yayınlanmıştır.*

Abstract [Phases of Turkish Accounting Thought (From the Middle Eastern Culture to Westernization)]

Anatolian accounting recording culture began with the entrance of the Turks into Anatolia after the battle of Manzikert in 1071. Anatolian accounting recording culture evolved within the framework of the *merdiban* method, which was originated in the Abbasids (770-1258), improved in the Ilkhanate (1256-1353) and perfected in the Ottoman Empire (1299-1922). Turks met the Arabic culture upon their entrance to Anatolia. But, since they took all the financial principles from the Ilkhanate, accounting recording culture developed under the influence of the Persian culture. The Ottoman Empire had a statist and centralized economical structure. State accountancy evolved within financial administration, especially within a centralized organization titled *Hazine-i Amire*. It was administered by *defterdar* (head of accounting and finance departments).

Anatolian accounting recording culture was concluded with the affects of the *Tanzimat Edict* (1839), which is known as a westernization movement. Afterwards, Anatolian accounting recording culture evolved under the influence of Western European countries, especially France. Both the financial administration and the accounting culture changed dramatically. In the meantime, *merdiban* method, which was benefited in the Middle East for 1100 years (770-1879), was replaced with the double entry accounting system.

It will be appropriate to mention that the westernization phase of the Anatolian accounting recording culture is coming to an end with the new Turkish Commercial Code (2011) and leaving its place to globalization.

Key words: Turkish accounting recording culture, Anatolian recording culture, westernization process in the recording culture.

Jel Classification: M41, M42, M49.

Osmanlı İmparatorluğu'nda devlet muhasebesi, Anadolu muhasebe kayıt kültürünü simgeler. Türklerin oluşturduğu, genelde Anadolu kayıt kültürü, özelde Anadolu muhasebe kayıt kültürü 1071 Malazgirt meydan muharebesini izleyen tarihlerde başlar. Bu savaşta, Büyük Selçuklu İmparatorluğu Sultanı Alparslan, Bizans ordularını yenilgiye uğrattınca, Türkler Anadolu'ya gelmeye başlamışlar ve bir süre sonra da Anadolu Selçuklu Devleti'ni (1092-1308) kurmuşlardır. Anadolu'ya gelirken Müslümanlığı kabul eden Türkler, Arap kültürü ile tanışmışlardır. Türklerin ikinci etkileşimi ise, 1220'lerde Anadolu'nun doğu sınırlarına kadar gelen Cengiz Han'ın Moğol orduları ile olmuştur. Bu etkileşim farklı boyutlara taşınmış ve Anadolu Selçuklu Devleti, güçlü ordulara sahip olan Moğolların vesayeti altına girmiştir. Ancak Selçukluları, mali açıdan ve kayıt düzeni açısından etkileyen Moğolların kendi kültürleri değil Fars kültürü olmuştur. Çünkü Moğol hakanı Hulagu, bugünkü İran'da İlhanlı Devleti'ni (1256-1353), kurmuş, sonra da bir Arap devleti olan Abbasi Devleti'ne (750-1258) son vermiş ve Bağdat'ta Abbasi devletinin mali yönetim kadrolarını ve kültürlerini Tebriz'e getirmiştir. İşte bu kadroların yardımı ile, Fars kültürü çerçevesinde, İlhanlı Devleti'nin mali yönetiminin ve çağın en ileri devlet muhasebesi düzenlerinden birisinin kurulduğu görülmektedir. İlhanlılarda oluşan bu kültürden ,Anadolu'da önce Selçuklu Devleti ve Anadolu beylikleri, sonra da Osmanlı Devleti etkilenmiş ve Anadolu kayıt kültürünün doğuşunun önü açılmıştır. Mali yönetim ve devlet muhasebesi kültürü, İran'da kurulan İlhanlı Devleti kaynaklı olduğu için, Fars kültürü çerçevesinde Anadolu'ya girmiş ve Anadolu muhasebe kayıt kültürünü biçimlendirmiştir.

Anadolu kayıt kültürünün doğuş süreci, uzun bir zamana yayılmıştır. Bu süreç, 1071 dolaylarında başlamış ve İstanbul'un fethine (1453) kadar devam etmiştir. Anadolu'da beylikler ve devletler kuran Türklerin, Fars kayıt kültürü çerçevesinde İlhanlılardan alınan bu kültürü, Anadolu kayıt kültürünü oluşturacak biçimde kendi koşullarına uygun duruma getirme sürecinde, bir yandan, bir Moğol devleti olan İlhanlılar ve Fars aydınları, öte yandan da Anadolu'daki Türk beylikleri ve devletlerinin yöneticileri rol oynamışlardır. Önce Anadolu beylikleri ve Selçuklular, sonra da Osmanlılar

XIII. yüzyılın ikinci yarısında ve XIV. yüzyılın ilk yarısında İlhanlılara vergi ödemişler ve bu mali ilişkiler sırasında mali yönetim esaslarını ve devlet muhasebesi bilgilerini öğrenmişlerdir. Ama asıl bilgi etkileşimini sağlayan, Selçuklu ve Osmanlıların yönetim kadrolarında çalışmak üzere, Moğol baskısından uzaklaşmak için Anadolu'ya gelen Fars kültürünü temsil eden İranlı aydınlar olmuştur. Bunlar hem Selçuklulara ve hem de Osmanlılara mali yönetim ve devlet muhasebesi konularında hizmet vermişler ve merkezi yönetim emrinde çalışmışlardır. Ve bu yardımlaşma ile önce Selçuklu, sonra da Osmanlı merkezi yönetim kadroları, Anadolu kayıt kültürünü oluşturmaya başlamışlardır. Bu oluşum çabaları o kadar uzun sürmüştür ki, Abbasilerde doğan, İlhanlılarda gelişen ve Osmanlı devlet muhasebesinde uzun süre yararlanılan, bir devlet muhasebesi yöntemi olan merdiven yöntemi, İlhanlılardaki (1256-1353) başarılı kullanım seviyesine, Osmanlılarda XV. yüzyılın sonlarında ulaşabilmiştir. En azından eldeki mevcut belgeler böyle olduğunu göstermektedir.

Anadolu muhasebe kayıt kültürünün doğuşunun uzun süreyi almasının iki nedeni vardır. Bu nedenlerden ilki, Anadolu Selçuklu Devleti'nin (1092- 1308) Moğolların baskısından kurtulup bağımsız bir mali düzen oluşturmasının mümkün olamamasıdır. Selçukluların mali düzenleri, Anadolu'da görevli Moğol emirlerinin izin verdikleri ölçüler çerçevesinde mümkün olabilmıştır. Selçuklulardan kalan muhasebe belgeleri bugünlere kadar gelemediği için, Selçuklu uygulamalarının başarı seviyesini ölçmenin de fazla mümkün olamadığını belirtmek uygun olacaktır. Anadolu beylikleri için de aynı görüşü ileri sürmek olanağı vardır.

İkinci neden ise, Osmanlı Devleti'nin (1299- 1922), kuruluşundan sonra uzunca bir süre, Anadolu'dan çıkarak Trakya ve Balkanlarda devlet sınırlarını geliştirme çabası içinde olması ve dolayısı ile devlet yönetiminin, mali yönetim bilgi kaynaklarından uzaklaşmasıdır. Bu süre boyunca devletin doğu sınırlarını emniyete almak için Osmanlılar, İlhanlılara vergi ödemiş ve mali düzen bilgileri bu yolla sınırlı bir şekilde alınmaya başlanmıştır. Osmanlılar, XIV. yüzyılın ikinci yarısında Anadolu'ya dönüp, Türk beyliklerini ortadan kaldırarak, Anadolu'nun tamamına egemen olmaya başlayınca, mali

yönetim ve devlet muhasebesinin geliştiği kaynaklara yakınlaşmış ve bu kaynaklardan daha fazla etkilenmeye başlamıştır. Osmanlılar bu konuda Selçuklulardan daha şanslı olmuşlardır. Çünkü, Balkanlardan, topraklarını doğuya doğru genişletmek üzere Anadolu'ya döndüklerinde (1390'lı yıllar) Moğolların Ortadoğu'daki etkinlikleri kaybolmuştu. Ve Osmanlıların böyle bir ortamda İranlı aydınların yardımını almaları ve İlhanlı devletinin geliştirdiği düzeni devralmaları için siyasi bir engel kalmamıştı.

Şurasını da belirtmek gerekir ki, İstanbul'un fethine kadar (1453) devlet muhasebesi ile ilgili kayıt bilgileri bugünlere kadar gelemediği için, Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluş dönemi (1299-1453) boyunca devlet muhasebesinin kayıt düzeninin seviyesi hakkında net bir şey söylemek olanağı fazla yoktur. Dolayısı ile bu dönemde devlet muhasebesinin incelenmesinin mümkün olmadığını ve mali yönetim bilgilerinin üzerinde genel olarak durulması ile yetinilme zorunluluğunun bulunduğunu belirtmek gerekmektedir. Ancak, devlet örgütleri ile birlikte mali yapıyı ve bu arada devlet gelir-giderlerinin, devlet hazinesinin yönetim usullerini gösteren ilk yasa olan ve Fatih Sultan Mehmed (1451 – 1481) zamanında yayınlanan *Kanunname-i Âli Osman*'da (Büyük Osmanlı kanunu), Osmanlı Devleti'nin kuruluş döneminde, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün oluşum sürecini gösteren ifadelere rastlamak olanağı vardır. Dolayısı ile Osmanlı Devleti'nin kuruluş döneminde, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün doğuş sürecini yaşadığını ileri sürmek yanlış olmasa gerektir.

Anadolu muhasebe kayıt kültürünün var olan belgeleri, Osmanlı Devleti'nin yükselme döneminde (1453–1579), duraklama döneminde (1579 -1699) ve Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşuna kadar süren gerileme döneminin bir bölümünde (1699-1839) var olan belgelerdir. Bu belgelerin güncellenmesi ortaya koymuştur ki, Türklerin oluşturduğu Anadolu muhasebe kayıt kültürü, Tanzimat Fermanı'na (1839) kadar varlığını korumuştur. Tanzimat Fermanı ile muhasebe kayıt kültüründe, çağdaşlaşma adı altında

Batı Avrupa ile etkileşim süreci başlamış, Anadolu muhasebe kayıt kültürü, yerini Batı Avrupa kayıt kültürüne bırakarak, tarih sahnesinden çekilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Türklerin oluşturduğu Anadolu muhasebe kayıt kültürü bu topraklarda sekiz yüz yıla yakın bir süre (1071-1839) varlığını sürdürmüştür. Bu sürenin ilk yarısı, Türklerin devlet kurarak Anadolu'ya yerleşmeleri ile geçtiğinden ve bu döneme ait bugünlere kadar fazla muhasebe bilgi ve belgesi gelmediğinden dolayı kitabın ağırlığı, ikinci dört yüz yıllık sürede (1453- 1839) devlet muhasebesinin incelenmesine dönük olmuştur. Dört yüz yıla yakın devam eden bu sürenin, Osmanlı İmparatorluğu'nun yükselme dönemi olan 1453-1579 yılları arasındaki bölümünü, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün *gelişme dönemi* olarak değerlendirmek; duraklama ve gerileme dönemlerinin bir kısmını kapsayan sonraki dönemin (1579-1839) ise, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün *olgunlaşma* dönemi olarak ele alınması olanağı vardır.

Anadolu muhasebe kayıt kültürünün üç özelliğine kısaca değinmek uygun olacaktır. Bunlardan ilki, bu kültürün devlet muhasebesi çerçevesinde gelişmiş olmasıdır. Osmanlı Devleti, öteki çoğu Ortadoğu ülkesi gibi devletçi bir yapıya sahiptir. Bu devletçi yapı ve başka etkenler, özel kesimin sermaye birikimini ve dolayısı ile gelişmesini önlemiştir. Gelişmiş bir muhasebe yönteminin kullanımını gerektirecek büyüklükte fazla sayıda özel kesim işletmesi yoktur. Var olanlar da basit muhasebe kayıtları ile yetiniyorlardı. Bu durum, XIX. yüzyıl ortalarına kadar devam etmiştir. Tanzimat (1839) sonrası, liberalleşme denemelerinin başladığı ve özel kesime önem veren girişimlerde bulunulduğu gözlenmektedir.

Belirtilmesi gereken ikinci husus, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün, merdiven yöntemi denilen ve Ortadoğu'da Abbasilerde (770-1258) doğan, İlhanlılarda (1256-1353) gelişen ve Osmanlı Devleti'nde (1299-1922) mükemmelleşen bir devlet muhasebe yöntemi çerçevesinde gelişmiş olmasıdır. Yöntem, 1879 yılında yerini çift yanlı kayıt yöntemine bırakarak tarih sahnesinden çekilmiştir. Yani Ortadoğu'da 1100 yıl (770-1879) boyunca bu yöntem etkin bir şekilde kullanılmıştır. Abbasilerdeki kullanım şeklini gösteren birkaç örnek bugünlere kadar gelmiştir. İlhanlılarda

1309-1363 yılları arasında yöntemi tanıtmak amacı ile dört muhasebe öğreti kitabı yazılmıştır. Bu öğreti kitapları bugünlere kadar gelmiştir. En ünlüleri, bu dört kitabın sonuncusu olan *Risale-i Felekiyye - Kitab-us Siyakat* adını taşımaktadır. Osmanlılarda ise, devlet muhasebesini ve merdiven yöntemini tanıtan bir kitap bugüne kadar bulunamamıştır. Bununla beraber, başta İstanbul'da Başbakanlık Osmanlı Arşivi olmak üzere, Türkiye'deki birçok kütüphanede, merdiven yönteminden yararlanılarak düzenlenen devlet muhasebesi ile ilgili 45 milyon dolayında muhasebe defter ve belgesi bulunmaktadır. Ana tutarın başa yazılması ve onu oluşturan tutarların aşağı doğru sıralanması, yöntemle merdiven yöntemi adının verilmesinin nedenini oluşturmuştur. Yöntemle bu adı İlhanlılar vermiştir. Osmanlı, merdiven yöntemi adını kullanmamış, *usul-u muhasebe* (muhasebe usulü) demekle yetinmiştir. Yöntemin bir başka özelliği, uygulanmasında çoğu kez, siyakat yazı ve rakamlarının kullanılmış olmasıdır. Arap harflerinin noktasız yazımı *siyakat yazısını* oluşturmuştur. Siyakat yazısı, devlet muhasebesinde ve bir de dış yazışmalarda, yazıların okunmasını güçleştirmek amacı ile kullanılmıştır.

Belirtilmesi gereken üçüncü husus, Osmanlı devlet muhasebesinde tahakkuk muhasebesinin kullanılmış olmasıdır. Vergiler beyan usulüne göre değil, tahakkuk esasına göre alındığı için devlet muhasebesinde tahakkuk muhasebesinin kullanılması gerekiyordu. Yıl başında yükümlüye o yıl içinde ödeyeceği verginin bildirilmesi ve yıl içinde tahsilat yapılması söz konusu idi. Dolayısı ile, alınacak verginin yıl başında tahakkuk muhasebesi ile kaydı yapılır, yıl içinde tahsilat yapıldıkça borçlandırılan yükümlünün hesabından düşülürdü. Sadece devlet gelirlerinde değil, devlet giderlerinde de tahakkuk muhasebesinden yararlanıldığı gözlenmektedir. Osmanlı İmparatorluğu'nda tahakkuk muhasebesinin en gelişmiş üç kullanım yeri vardır. Bunlardan ikisi, *mukataa* (devlet gelir yerinin kiraya verilmesi) muhasebesi ve *cizye* (gayri Müslimlerden, onların askerlik yapmamaları karşılığında alınan vergi) muhasebesidir. Üçüncüsü de *mevacib* (ücretler) muhasebesidir. Özellikle asker ücretlerinin ödenmesinde bu yolun izlendiği dikkati çekmektedir. Bu üç muhasebe uygulamasında tahakkuk muhasebesi başarılı bir şekilde kullanılmıştır.

Bu arada belirtmek gerekir ki, Ortadoğu'da ilk tahakkuk muhasebesi örneğine, İlhanlılarda 1309-1363 yılları arasında yazılmış dört devlet muhasebesi öğreti kitabında rastlanmaktadır. Bu konudaki ilk kaynak, bu kitapların ilki olan Saadetname (1309) dir. Yani tahakkuk muhasebesinden Ortadoğu'da XIV. yüzyılın başlarından beri yararlandığı kanıtlanabilmektedir.

Osmanlı devlet muhasebesini etkileyen bu hususlara kısaca değindikten sonra, Osmanlı İmparatorluğu'nun yükselme döneminde (1453-1579) devlet muhasebesinin özelliklerine değinilebilir. Bu özelliklerin başlıcaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

Devlet muhasebe örgütü : Osmanlı devletinin merkez yönetiminin en önemli organı olan *Divan-ı Hümayun*'un (Bakanlar kurulu) üyesi olan ve maliye bakanı konumunda bulunan başdefterdar, devlet muhasebesinin de başıdır. Ona bağlı defterdarlar vardır. Anadolu defterdarına, Anadolu'daki eyaletler ile ilgili gelir ve gider kayıtlarını yürüten muhasebe departmanları; Rumeli defterdarına devletin Avrupa topraklarındaki eyaletlere ait gelir ve giderlerini yürüten muhasebe departmanları bağlı idi. Ve her defterdarlık bünyesindeki muhasebe departmanları gelir ve gider türlerine göre ayrılmıştı. Bu defterdarlıklara bağlı departmanlarda büyük defter hesabı niteliğindeki yardımcı defterler tutulurdu. Günlük defter, başdefterdara bağlı ayrı bir bölümde tutulurdu. Bu bölüm hazinenin yönetimini de üstlenmişti. Devlet muhasebesi örgütünün temel yapısının iki özelliği vardı. Bunlardan ilki yardımcı defterlerin günlük defter kanalı ile kontrol edilmesi ve yine günlük deftere dayalı olarak hazinenin yönetilmesi idi. İkinci özellik ise, tüm muhasebe düzeninin yıllık gelir ve gider hesabının düzenlenmesine dönük nitelik taşıması idi. Devlet muhasebe örgütünün, kayıt düzeni, zamanın gereklerine uygun iç ve dış denetim düzeni, iç bilgi akış düzeni, raporlama düzeni ile bir bütün halinde sağlam bir yapıya kavuşması XVI. yüzyılın başlarında mümkün olabilmektedir. Ve devlet muhasebesinin bu klasik yapısının temellerinin, 1839 yılına kadar bozulmadan devam ettiği görülmektedir.

Merdiven yönteminin kullanımı: Bu departmanlar, günlük defter kayıtlarını, büyük defter hesabı niteliğindeki yardımcı defter kayıtlarını ve yıllık gelir ve gider hesabını merdiven yöntemini kullanarak ve tahakkuk muhasebesinden yararlanarak yaparlardı. Bu kayıtlarda zaman zaman siyakat yazı ve rakamlarının kullanıldığı da görülmektedir. Merdiven yöntemi, İlhanlılardan alındığı seviyesinde kalmamış; Osmanlı muhasebecileri, devlet muhasebesinin değişen koşullarına göre bu yöntemi geliştirerek XIX. yüzyılın ikinci yarısına kadar kullanmışlardır. İşletmecilikte kâr hesaplamaya ve yatırımları yönetmeye dönük ihtiyaçları karşılayamayınca da, yöntem terk edilmiş ve çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir.

Yıllık gelir ve gider hesabı: Osmanlı klasik döneminde (1839'a kadar) yıllık bütçe uygulaması yoktur. Belirli gelir ve giderlerin izlenmesi için tahakkuk muhasebesinden yararlanılması söz konusudur. Ancak yıl sonlarında devletin kesin gelir –gider hesabının düzenlendiği görülmektedir. Bu hesabın her yıl sonunda düzenlenmesi, muhasebenin önemli bir görevi olmuştur. Bu hesabın düzenlenmesi ile hem yılın gerçekleşen gelir ve gider dengesinin ortaya konulması mümkün olmuş ve hem de yıllık gelir ve gider hesabının ayrıntılarından yararlanılarak bir sonraki yılın vergi tahakkuklarının yapılması olanağı sağlanmıştır. Eyaletlerden gelen gelirler ve başta asker ve memur ücretleri olmak üzere giderler, yıllık gelir ve gider hesabını oluşturmaktadır. Bu düzenin sürdürülebilmesi için eyaletlerde, merkezi mali yönetime bağlı olarak çalışan mali örgütler vardır. Uzak eyaletlerin mali yönetimi ise, *salyane* (yıllık vergiye bağlı bölge) denilen bir yöntem ile yönetilirdi. Bu yöntemde göre, eyalet yıllık bir vergi öder, bu eyaletlerde devletin gelirini toplamakla yükümlü yönetici, eyalet yönetimi için gerekli harcamayı yapar ve kalanı merkezi yönetime gönderirdi. Devlet gelir ve gider hesabında, *salyane* ile yönetilen eyaletlerden gelen bu net gelir tutarının yer aldığı görülmektedir.

Muhasebe mesleği : Osmanlı İmparatorluğu'nda muhasebe mesleği, devlet muhasebe örgütü içinde gelişme göstermiştir. Devlet muhasebesinde çirak olarak işe alınan kişinin, bu örgüt içinde eğitildiği, zaman içinde terfi ederek yüksek unvanlara sahip duruma geldiği ve sonuçta defterdarlığa

kadar yükseldiği gözlenmektedir. Yani muhasebe mesleğinin örgütü vardır, eğitimi vardır, unvanları vardır, yetkileri vardır. Ve muhasebe mesleği, devlet örgütü içinde saygın bir yere sahiptir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, İmparatorluğun yükselme döneminde devlet muhasebesinde oluşan bu özellikler, asırlar boyu, Tanzimat'ın ilanına (1839) kadar varlığını korumuştur. Yine bu özellikler ortaya koymaktadır ki, yükselme döneminde Anadolu muhasebe kayıt kültürü sürekli gelişme göstermiş ve dönemin sonunda önemli bir aşamaya ulaşmıştır.

Belirtmek gerekir ki, İmparatorluğun duraklama ve gerileme döneminin bir parçasını oluşturan 1579-1839 yılları arası, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün olgunlaşma dönemi olmuştur. Gerileme dönemi Cumhuriyetin kuruluş yılı olan 1922 yılına kadar sürmüştür. 1839 Yılı'nın sınır olarak kabul edilmesi, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün bu yılda ilan edilen Tanzimat Fermanı ile son bulması ve Türk muhasebe kültüründe, Batı Avrupa muhasebe kayıt kültürü ile bütünleşme sürecinin başlamasıdır.

Duraklama ve gerileme döneminin mali açıdan en belirgin özelliği, yıllık gelir ve gider hesabının sürekli açık vermesi ve yöneticilerin mali bunalım ile mücadele etmek zorunda kalmalarıdır. XVII. Yüzyılın başlarında ilk belirtileri görülmeye başlanan mali güçlüklerin bir çok nedeni vardır. Bu yüzyılda, okyanus aşırı ticaretin başlaması dolayısı ile İpek Yolu kullanılmaz olmuş, Anadolu bundan sağladığı gümrük gelirlerinden ve kervanlara verilen hizmet gelirlerinden mahrum kalmıştır. İmparatorluk son sınırlarına ulaştığından fetih gelirleri de durmuştur. Ayrıca XVII. yüzyılda savaşların süresi uzamaya başlamış ve devlet büyük savaş giderlerini karşılamak zorunda kalmıştır. Nitekim, Kırım'da Kazaklar ile (1624-40), Akdeniz'de Venedikliler ile (1640-69), Avrupa'da Habsburglar ile (1653-87) uzun süreli savaşlar olmuştur. Bunlar ve benzeri nedenler devlet gelir ve gider dengesini bozmuş ve yöneticiler sürekli arayış içinde olmuşlardır. Bu arayışlar sırasında muhasebecilerden de isteklerde bulunulmuştur.

Zaman zaman muhasebeciler görüşlerini *risale* (rapor) halinde hazırlayıp sunmuşlar, kimi zaman muhasebe örgütünde değişikliklere gitmişler ve kimi zaman da gelirlerin artırılması amacına dönük çalışmalar yapmışlardır. Aşağıda bunlardan bir kaçını üzerinde kısaca durulmuştur.

Muhasebecilerin tavsiyelerde bulunmaları: Osmanlı'da muhasebecilerin mali konularda rapor hazırlamalarına daha önceleri rastlanmamaktadır. XVII. Yüzyılın ilk yarısının sonlarından XVIII. yüzyılın başlarına kadar ise, bir çok üst düzey muhasebecinin mali durumun düzeltilmesi ile ilgili raporlar hazırladıkları gözlenmektedir. Bunlar arasında sırası ile Koçibey'in, Tarhuncu Ahmed Paşa'nın, ünlü Osmanlı tarihçisi Katip Çelebi'nin ve Defterdar Sarı Mehmed Paşa'nın raporları önemlidir. Katip Çelebi tarihçidir, ama aynı zamanda devlet muhasebesi örgütünde bir unvana sahip olarak çalışmaktadır. Bütün bu kişiler raporlarında, öncelikle giderlerin kontrolü üzerinde dururlar, asker ve memur sayısının azaltılması, saray giderleri gibi kimi masrafların kısılması, yolsuzlukların önlenmesi başta gelen tavsiyelerdir. Bu tavsiyeler arasında gelirlerin tahsilinde yararlanılan *iltizam* (gelirlerin toplanması ile ilgili olarak yapılan anlaşmalar) usulünün gözden geçirilmesini tavsiye edenler de vardır. Raporlarda göze çarpan bir başka husus, dürüst ve başarılı idareci ve muhasebecilerin korunması ile ilgilidir. Yukarıda sözü edilen kişilerden Tarhuncu Ahmed Paşa'nın *risalesi*'nde (rapor) göze çarpan önemli husus, giderlerin, gelir seviyesi göz önünde tutularak yapılmasının önerilmesidir. 1650'li yılların başlarında yapılan bu öneri, devlet bütçesi isteğinin izlerini içerdiği için önem taşımaktadır.

Muhasebe örgütünde büyük reorganizasyon : 1660'lı yıllarda yöneticiler, biran önce önlem alabilmek amacı ile mali durum bilgilerini kısa sürede öğrenmek için, devletin kesin gelir ve gider hesabının, her yıl daha kısa süre içinde çıkarılmasını istemeye başlamışlardır. Bu istek karşısında muhasebecilerin iki önlem aldıkları görülmektedir. Bunlardan ilki, devlet muhasebesi örgütünün reorganizasyonu olmuştur. O zamana kadar coğrafi bölgelere göre ayrılmış olan departmanlar, aynı gelir ve gider türü departmanların bir araya getirilmesi biçiminde yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin *cizye* (gayri Müslimlerden askere alınmamaları karşılığında alınan vergi) departmanlarında başarı ile uygulandığı gözlenmektedir.

Her defterdarın yönettiği coğrafi bölgenin muhasebesinde bulunan *cizye muhasebesi* departmanları birleştirilmiş ve tek bir departman haline getirilerek bir defterdara bağlanmıştır. Bu yeniden düzenleme, yıl sonunda sonucun tek kaynaktan alınmasını kolaylaştırdığından, yıllık gelir ve gider hesabının daha kısa sürede düzenlenmesine olanak sağlamıştır.

Muhasebecilerin aynı amaca yönelik olarak aldıkları ikinci önlem ise, yıllık gelir ve gider hesabını daha erken düzenleyebilmek için dokuz aylık fiili sonuçlara üç aylık tahminleri ekleyerek yöneticilere sunmak olmuştur. Sunulan bu bilgilerde kuşkusuz daha sonra düzeltmeler yaparak kesin durumu ortaya koymuşlardır. Bu konudaki örneklerden %2-3 oranında sapma ile tahminlerin yapılabildiği görülmektedir.

Gelirlerin artırılması için yapılan çalışmalar: Osmanlı muhasebecilerinin deneyimlerini fazlaştıran bir gelişme de, devlet gelirlerini artırmak için mevcut gelir toplama yöntemlerini gözden geçirmeleri olmuştur. Bu konudaki en başarılı çalışma *cizye vergisi* konusunda yaşanmış ve bu verginin yükümlülerinin saptanması, gelir durumlarına göre sınıflandırılmaları ve sayım sisteminin sürekliliğe kavuşturulması gibi önlemler alınarak, yıllık vergi tutarının önemli seviyede artırılması mümkün olmuştur.

Bütün bu çabalar, bir yandan Osmanlı muhasebecilerinin deneyimlerini artırır ve devletin muhasebeden beklentilerini karşılamaya çalışırken, bir yandan da Anadolu Türk muhasebe kayıt kültürünün olgunlaşmasını sağlıyordu. Yani mali bunalımın neden olduğu isteklerin karşılanması gayretleri, muhasebe düzeninin sık sık elden geçirilmesini gerektiriyor ve bu da muhasebe düzenini olgunlaştırıyordu. Osmanlı muhasebesinin kendisini yenilemesi ve beklentilere yanıt verebilmek için sürdürdüğü çabalar, Osmanlı klasik döneminin sonlarına (1839) kadar devam etmiştir.

Anadolu muhasebe kayıt kültürü, bu süre içinde, değişen koşullara göre gelişmesini sürdürmüş ve başarılı bir uygulama dönemi yaşamıştır. Ancak hem çağdaşlaşma arzusu ışığında başlayan batılılaşma çabaları doğrultusunda, defterdarlık düzeninin maliye bakanlığına yerini bırakması dolayısıyla devlet muhasebe örgütünün yenilenme ihtiyacı ve hem de

merdiven yönteminin gelişen ve değişen ihtiyaçlara yanıt verememesi Anadolu muhasebe kayıt kültürünün sonunu getiren gelişmeler olmuştur. Bu noktayı biraz daha açmak gerekirse, böyle bir sonuçla karşılaşılmasında, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün temeli olan merdiven yönteminin yetersizliğinin ortaya çıkmasının önemli rol oynamış olduğunu söylemek gerekir. Merdiven yöntemi, Ortadoğu koşullarına göre gelişmiş klasik bir devlet muhasebesi yöntemi olduğu için, Tanzimat sonrası devletin kâra dayalı işletmeler kurmak istemesi, özel kesimin gelişmesine dönük önlemlerin alınmaya başlanması karşısında işlevini sürdürememiştir. Merdiven yöntemi için bunlar başka bir muhasebe dünyası olmuştur. Bu nedenle kendi işlevleri açısından en gelişmiş dönemde merdiven yönteminin terk edilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Başka bir deyişle, merdiven yönteminin sürekli olarak kendisini yenileme ve geliştirme çabaları, hızla değişen koşulları karşılamada yeterli olamamıştır.

Yukarıda kısaca açıklandığı üzere, bu eserde ele alınan Osmanlı devlet muhasebesi, aynı zamanda Türklerin oluşturduğu Anadolu muhasebe kayıt kültürünü ifade etmektedir. Anadolu muhasebe kayıt kültürü, son dört yüz yılı ayrıntılı olarak ortaya konulabilen sekiz yüz yıl boyunca varlığını korumuş, Türk muhasebe tarihinin önemli ve başarılı bir evresini oluşturmuştur.

MUFTAV DERGİSİ ABONELİĞİ

MUFTAV Dergisi yıllık abone bedeli 35 TL'dir. Bu bedelin aşağıdaki banka hesabına yatırılması ve abonenin adı ve adresi ile makbuzun guvemli.muftav@gmail.com adresine bildirilmesi gerekmektedir.

Banka Hesabı: Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV)

Banka: Türkiye İş Bankası

Şube: Osmanbey

Şube Kodu: 1124

Hesap No: 435161

IbanNo: Tr 04 0006 4000 0011 1240 4351 61