

# Osmanlı'da Devlet Muhasebesi Mesleğinin Özellikleri (\*)

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

## Özet

Ortadoğu'nun devletçi ortamı içinde varlığını asırlar boyu sürdüren Osmanlı Devleti'nde, genellikle bütün alanlarda olduğu gibi muhasebe düşüncesinin de devletçi bir ortamda geliştiği gözlenmektedir. Kaçınılmaz olarak muhasebe mesleği de devletçi anlayış çerçevesinde gelişmiştir. Osmanlı mali yapısının özelliği, mali düzeni muhasebecilerin sürdürmüş olmasıdır. Yani mali kararları muhasebeciler alıyor, bu kararları muhasebeciler uyguluyor ve kayıtları da muhasebeciler yapıyordu. Bu durum, muhasebe mesleğinin devlet muhasebesi içinde etkin bir şekilde gelişmesinin yolunu açıyordu.

Bu ortam içinde devlette bir muhasebe düşüncesinin hakim olduğu ve mali olayların muhasebeci gözü ile çözümlenmesine çalışıldığı; yani muhasebe kültürünün devlet yapısında etkin bir durumda bulunduğu anlaşılmaktadır. Ve böyle bir ortam, muhasebe mesleğinin sağlam örgüt yapısına sahip bulunmasını, muhasebecilerin hiyerarşik bir düzene sahip olmasını sağlamıştır. Bu düzen Tanzimat (1839) ile birlikte bozulmuştur. Çünkü bu tarihte Maliye Nezareti kurulmuş ve devlet muhasebesi örgütü Muhasebe-i Umumiye adı ile daha küçük bir yapı haline getirilmiştir. Kuşkusuz bu değişim, yerinde ve çağdaş uygulamalara uygun bir gelişmedir. Ama, özel kesim gelişemediği için, devlet örgütü dışında muhasebe mesleği gelişme gösterememiş ve mesleğin ne örgütsel bir yapısı ne hiyerarşik bir düzeni ve ne de unvanları olmuştur. Bu boşluk, 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) nin kuruluşuna kadar devam etmiştir. Yani 1839 -1989 yılları arasında 150 yıllık bir dönemde, Türkiye'de muhasebe mesleği vardır, ama bir örgütsel yapıya sahip değildir.

**Anahtar Sözcükler:** Türkiye, muhasebe mesleği, mesleğin özellikleri.

**JEL Sınıflandırması:** M 14, M 41, M 49.

---

(\*) Yazar ve arkadaşları tarafından hazırlanmakta olan Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet Muhasebesi adlı eserden alınmıştır.

### **Abstract (Features of the State Accounting of the Ottoman State)**

While the Ottoman State maintained its existence for centuries through the Middle East's statist approaches, it is certain that the accounting thought was also improved under statist circumstances as well as most other notions. Inevitably, the accounting profession advanced within the framework of the statist approaches being adopted. The feature that the fiscal structure of the Ottoman State had was that the fiscal order was managed by accountants. Fiscal decisions were made and practiced by accountants. Accountants were responsible for bookkeeping as well. Thus, the accounting profession was enabled to advance effectively through state accounting.

Under these circumstances, it is concluded that some specific accounting thought was in place in the state and fiscal activities were conducted by accountants, meaning that an accounting culture was solidly implemented within the state structure. These conditions helped the accounting profession to bear a strong organizational structure and the accountants to have an hierarchical order. This structure was disturbed by Tanzimat (Era of the Reforms, 1839). This is because the Maliye Nezareti (Ministry of Finance) was founded and later on converted to a smaller-sized state accounting establishment entitled Muhasebe-i Umumiye (Public Accounting). This change was undoubtedly in conformity with the then-contemporary practices and was therefore fruitful. However, as the private sector failed to thrive, the accounting profession did not succeed in advancing, thereby laying aside the state establishments. This was the reason why the profession was devoid of organizational structure and hierarchical order. This lack continued until the foundation of the Union of Chambers of Certified Public Accountants and Sworn-in Certified Public Accountants of Turkey (TURMOB). It would be fair to state that the accounting profession existed without any organizational structure for 150 years between 1839 and 1989.

**Key Words:** Turkey, Accounting Profession, Features of the Profession.

**JEL Classification:** M 14, M 41, M 49.

### **1. Muhasebe Mesleğinde Devletçi Yapı**

Osmanlı'da muhasebeci vardır. Muhasebe mesleği vardır. Bu, kuralları, ilkeleri olan bir meslektir. Mesleğin bir örgütü vardır, hiyerarşik bir düzene sahiptir ve devlet mekanizmasında büyük bir saygınlığı vardır. Meslek içinde muhasebeci yetiştirme düzenine sahiptir. Muhasebeci yetiştirme düzeninin – çocuk yaşta işe alma- sağlamlığı muhasebe mesleğine giren kişinin yaşamını muhasebeci olarak sürdürmesi sonucunu doğurmuştur. Bu düzen Tanzimat ile birlikte bozulmuş ve muhasebecilik mesleği ancak

1989'da bir örgüte ve dolayısı ile kural ve ilkeleri olan bir meslek haline dönüşebilmiştir<sup>1</sup>.

Osmanlı İmparatorluğu, çoğu Ortadoğu ülkesinde olduğu gibi, devletçilik anlayışının hakim olduğu bir yapıdadır. Özel kesimin gelişme olanakları fazla değildir. Bu nedenle muhasebe mesleği zorunlu olarak devlette gelişme göstermiştir. Fazla gelişme gösteremeyen özel kesim basit muhasebe düzenine sahip olmuştur. Yabancı sermayeli kuruluşlar ise muhasebelerini kendi dillerinde kendi kültürleri ile tutmuşlardır. Bu nedenle Osmanlı devlet muhasebesinde, bu kitapta ayrıca üzerinde durulacağı üzere, merdiven yöntemi denilen bir yöntemden yararlanmış ve çift yanlı kayıt yönteminin ülkeye gelmesi ancak XIX. yüzyılın ikinci yarısında mümkün olabilmıştır. Bununla da kalmamış, devletçi yapı devlet muhasebesinde özel bir yazı ve rakam stiline kullanımının gelişmesine yol açmıştır. Bu yazı ve rakamlar, Osmanlıcanın noktasız yazısı olan siyakat yazı ve rakamları olarak anılmaktadır.

Muhasebe mesleğindeki bu devletçi yapı, XV. yüzyılın ortalarından XIX. yüzyılın ortalarına kadar, dört yüzyıl boyunca devam etmiştir. Bu kadar süre devam etmesi, sağlam kural ve ilkelere, sağlam ve devlet organizasyonu içinde saygın, güçlü bir yapıya sahip olması sayesinde mümkün olabilmıştır.

---

1 Tanzimat ile birlikte Maliye Nezareti (Maliye Bakanlığı) kurulunca, devlet muhasebesi, bugün de aynı adı taşıyan Muhasebat-ı Umumiye'de (Muhasebat Genel Müdürlüğü) tutulmaya başlanmıştır. Hazine-i Amire, yeni adı ile Maliye Nezareti mali kararları alan, uygulayan bir yapıya sahip olmuş, muhasebe bir uygulama yeri olarak belirli sınırlar içinde kalmıştır. Dolayısı ile meslek olarak kuralları ve ilkelerinin uygulanma alanı daralmış, bu ilke ve kurallar maliyeci kavramı çerçevesinde gelişmeye başlamıştır. XIX. Yüzyılın ikinci yarısı ortalarında başlayan özel kesime dönük işletmeci ve muhasebeci oluşturma çabaları fazla sonuç vermemiştir. Cumhuriyet kurulunca da muhasebe mesleği örgütlenememiş, kuralları, ilkeleri olmayan bir meslek halinde kalmıştır. Bu durum 1989'da Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) kurulana kadar devam etmiştir. Denilebilir ki Türk muhasebe mesleğinin örgütlenmesinde 1839- 1989 yılları arasında yüz elli yıllık bir boşluk oluşmuştur.

## **2. Muhasebe Uygulamalarında Ortadoğu’da Gelişmiş Bir Muhasebe Yönteminin Kullanılması**

Osmanlı muhasebe mesleği bir devlet muhasebesi yöntemi olan merdiven yöntemi kültürü çerçevesinde gelişme göstermiştir. Osmanlı muhasebecileri, ihtiyaca göre geliştirerek bu yöntemi asırlar boyu kullanmışlardır.

Merdiven yöntemi, Ortadoğu’da, bölgenin koşullarına ve ihtiyaçlarına göre doğmuş ve gelişmiş bir yöntemdir. Bu yöntem Abbasilerde 770’li yıllarda doğmuş, onlardan İlhanlılara geçmiş ve İlhanlılardan da Osmanlılar olarak XIX. yüzyılın ikinci yarısı ortalarına kadar (1879) kullanmışlardır. Yöntem, İlhanlılarda gelişmiş ve Osmanlılarda mükemmelleşmiştir. Yöntem, Ortadoğu’nun devletçi yapısı, gelir - gider türleri, devletin mali yönetim koşulları çerçevesinde, ortaya çıkan gereksemelere yanıt verecek şekilde doğmuş ve gelişmiştir. Yani merdiven yönteminin başarısında karşılıklı bir etkileşim, başka bir deyişle devletin kayıt ihtiyaçları ve bu ihtiyaçların karşılanması olanakları söz konusudur. Devletin içinde bulunduğu koşullar değiştikçe, geliştikçe yöntem de gelişmiştir. Bu özellikler, devlet muhasebesinin başarısının devamını sağlamıştır.

Tanzimat (1839) sonrasında, devletin kara dayalı işletmecilikle ilgilenmesi, maliyet sorunlarının ortaya çıkması, çift yanlı kayıt yöntemini kullanan yabancı sermayeli özel kesim kuruluşlarının ülkeye gelmeye başlamaları, kardan vergi alınmaya başlanması ve batı ile ilişkilerin muhasebe alanında da gelişme göstermesi gibi etkenler, merdiven yönteminin yerini çift yanlı kayıt düzenine bırakarak tarih sahnesinden çekilmesine neden olmuştur.

## **3. Muhasebe Mesleğinde Uygulama – Eğitim Beraberliği**

Devlet muhasebe örgütünün hem uygulama ve hem de eğitim yeri olması, mesleği güçlendirici, muhasebe mesleğinin kural ve ilkelerini sağlamlaştırıcı olmuştur. Bu düzen, eğitimin uygulama ile bütünleşme özelliğidir. Zaman ilerleyip, muhasebede *şakird* (çırak) sayısı artınca, XIX. yüzyılın başlarında *şakirdlerin* (çıraklar) yine muhasebe örgütü içinde, ders düzenine geçilerek, yazı, matematik, defterlere madde yazımı gibi konularda,

sözü edilen her konunun uzmanı tarafından toplu olarak eğitildiği de bilinmektedir. Bu konudaki bilgiler 1830'lu yıllara aittir.

Bu durum, Osmanlı muhasebe mesleğinde öğreti kitabı yazılmamış olmasının en önemli nedenlerindedir. Bu, büyük bir noksanlık olmuş ve dünya muhasebe literatüründe Osmanlı muhasebe düzeninin yer almasını geciktirmiştir. Bu gecikme, aynı zamanda bir Türk muhasebe düşüncesi doğmasını da engellemiştir. Ve XIX. yüzyılın ikinci yarısında çift yanlı kayıt yöntemine geçildiğinde, ilk kitapların Fransız muhasebe kültüründen yararlanılarak yazılmasının doğal karşılanmasına neden olmuştur.

#### **4. Muhasebe Mesleğinde Hiyerarşik Düzenin Sürekliliği**

Muhasebe kayıt düzenini yürütenler, hiyerarşik düzeni yüzyıllar boyunca bozulmadan sürdürebilmişlerdir. Unvanların çoğu üç-dört yüzyıl boyunca yaşayabilmiştir. Hiyerarşik düzenin sağlamlığı, şakirdlikten (çıraklık) başlayan, halifelik (yönetici unvanı) olarak yükselen muntazam bir seyir izlemiştir. Ve bu düzen sayesinde defterdarlar, başdefterdarlar genellikle örgüt içinden yetişmiş kişilerden seçilmişlerdir. On yaşından önce göreve başlayan bir çırak, 30-40 yıl bir sürede örgüt içinde temayüz ederek defterdar ve nihayet başdefterdar olabilme imkanına sahip olabilmiştir. Bu durumda mesleğin üst noktasına elli yaşında ulaşma olanağı bulunmaktadır.

Muhasebe örgütünün tahsilat bölümünde, denetim bölümünde görev alabilmenin temel koşulu olarak daha önce kayıt düzeninde çalışmak ve muhasebe organizasyonu içinde belirli kademelere kadar yükselmek gereği vardır. Belirli kademelere ykselebilmek için belirli bilgiye, deneyim birikimine ve iş başarısına sahip olmak önem taşımaktadır.

Daha önce üzerinde durulduğu, üzere muhasebe departmanları uzun süre adlarını ve görevlerini korumuşlardır. Bu durumu, vergi düzeni ve devlet yönetim kurallarının fazla değişmemiş olmasına bağlamak olanağı varsa da, hiyerarşik düzenin devamlılığının da bunda etkili olduğunu söylemek doğru olur. Çünkü mali sistem bir bütün olarak düzenini koruyabilmiştir.

## 5. Devlet Yönetiminde Muhasebe Kültürü

Muhasebe meslek mensuplarının, Osmanlı bürokrasisi içinde bir başka ayrıcalığı, meslek mensuplarının sadece muhasebe kayıt düzeninde değil, devletin mali konularında kararların alınması ve bu kararların uygulanması sürecini de muhasebecilerin yerine getirmiş olmalarıdır. Yani mali düzeni muhasebeciler yürütmüşlerdir. Bu nedenle maliye bakanı konumunda olan başdefterdar, her zaman muhasebe mesleğinden yetişmiş birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Başdefterdar, divan üyesidir, yani bakanlar kurulu üyesidir. Sadrazama ( başbakan) bağlıdır. Bu durum, Osmanlı divanında her zaman bir muhasebecinin bulunmasına, devlet kararlarının muhasebeci gözü ile değerlendirilmesine olanak sağlamıştır. Bir çok sadrazamın (başbakan) başdefterdarlıktan geldiğini, dolayısı ile muhasebeci olduğunu da unutmamak gerekir.

Ayrıca devletin mali yönetiminin muhasebe verilerine dayalı olması ve verilerin muhasebeciler tarafından hazırlanması, merkezi muhasebe düzeninin devlet yönetimine her zaman yakın bir mahalde bulunmasına yol açmıştır. Bu durum, muhasebe mesleğinin devlet bürokrasisi içindeki saygınlığını artıran bir uygulama olmuştur.

## 6. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Muhasebesinin Uygulanması

Ortadoğu'da ilk tahakkuk muhasebesinin XIV. yüzyılın başlarında İlhanlılarda uygulanmıştır. Bunlardan Osmanlılar devlet muhasebe düzenini alırken tahakkuk muhasebesini de almış ve zamanın ihtiyaçlarına göre geliştirerek asırlar boyu uygulamıştır. Osmanlı'da ilk devlet muhasebesi bulguları XV. yüzyıl sonları ve XVI. yüzyıla ait olsa da, tahakkuk muhasebesini gerekli kılan vergi düzeninin XV. yüzyılda da var olduğu göz önünde tutulursa dört yüz yıl boyunca, Tanzimat'a (1839) kadar tahakkuk muhasebesi esaslarının varlığını koruduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Hatta, temettü vergisi (kardan alınan vergi) gibi bir çok verginin merdiven yöntemi esaslarına göre XIX. yüzyılın ikinci yarısı ortalarına kadar tahakkuk muhasebesinin yaşamasına neden olduğu bilinmektedir.

Osmanlı devletinin gelirlerinin büyük bölümü *cizye* (gayri müslimlerden alınan) vergisinden ve mukataa (devlet gelir yerlerinin sözleşmeler ile kiraya verilmesi) gelirlerinden oluşması ve bu vergi ve gelir yükümlülerine yıl başında ödeyecekleri vergilerin kendilerine bildirilmesi

zorunluluğu devlet muhasebesinde daha başlangıçta tahakkuk muhasebesinin benimsenmesine neden olmuştur. Yüzyıllar boyu tahakkuk muhasebesi zamanın koşullarına göre geliştirilerek yeni alanlarda da (asker ücretlerinin ödenmesinde olduğu gibi) kullanılmıştır.

Tahakkuk muhasebesi ile kesin hesabın düzenlenmesi işlevi karşılıklı olarak birbirlerini etkilemişlerdir. Vergi yükümlüsüne yıl başında o yıl içinde ödeyeceği verginin bildirilmesi, önceki yıl sonuçlarının biran önce ortaya konulmasını zorunlu kılmıştır. Bu durum devletin gelir – gider dengesini yani kesin hesabının çıkarılmasına yol açmış ve devlet yıllık gelir ve gider dengesini her yılın sonunda çıkarmak geleneğini edinmiştir.

### **7. Muhasebe Mesleğinde Denetimin Önemi**

Osmanlı devlet muhasebesinde iç ve dış denetimin önemi her zaman kendisini göstermiştir. Denetim düzeninin başarılı olmasının, denetim kadrolarının muhasebe kayıt düzeninde çalışmış, başarılı olmuş muhasebeciler arasından seçilmiş olmasından kaynaklandığı ileri sürülebilir. Bunların kayıt düzeninden alınıp, iç denetim (*mukabeleci*) ve dış denetim (*baki kulu*) kadrolarına alınmaları genç yaşta olurdu. Bu kadrolarda görev yapanlar, zaman zaman merkezi örgüt dışında İmparatorluk topraklarının her yerinde görev yapacak olduklarından özel yetiştirilmiş kişiler olmasına dikkat edilirdi.

### **8. Muhasebe Mesleğinde Arşivlemenin Önemi**

Osmanlı muhasebe düzeninden bugünlere on milyonlarca belge ve yüzbinlerce muhasebe defteri bugünlere kadar gelmiştir. Bunu, Osmanlı devlet muhasebesinde gelişmiş bir arşivleme kültürünün varlığı sağlamıştır.

Devlet maliye yönetiminin muhasebe defterlerine dayalı olarak sürdürülmesi, devlet muhasebesinde arşivleme kültürünün gelişmesini temin etmiştir. Örneğin her hangi bir yörenin geçmiş yıllardaki bir vergi türü bilgisi ya da on yıl önceki bir askeri seferin maliyet bilgisi mali yönetimin her zaman istediği bilgiler arasında yer alıyordu. Bu isteklerin anında karşılanabilmesi ise, gelişmiş bir arşivleme tekniğine sahip olunmasını gerektiriyordu. Osmanlı'nın siyasi belgelerinde olduğu gibi, muhasebe belgelerinin bugüne kadar gelmesinin altında zengin bir arşivleme kültürünün bulunduğunu belirtmek yanıltıcı olmayacaktır.