

Türk Devletlerinde Mali Yönetim - VIII. - XIII. Yüzyıllar Arası

Dr. İsmail Küçük

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Özet

Bu bildiriye VIII. ve XIII. yüzyıllar arasında Türk devletlerinin mali yönetimleri üzerinde durulacaktır. Bu sürenin ilk dönemi olan VIII. - XI. yüzyıllarda, Göktürkler (552-745) ile başlayan ve Uygurlar'ın (742-840) mali yönetimde Türkçe deyimleri oluşturmaları ile devam eden sürecin, Karahanlılar'da (840-1211) dürüstlük ve devlet sorumluluğu gibi kavramlar ile geliştiği görülmektedir. Karahanlılar döneminde Arap ve Fars kültürlerinin etkisinde kalmaya başlayan mali yönetimin Gazneliler'de (963-1187) divan düzenine geçtiği ve Samaniler'de (875-1005) Abbasiler'in etkisi ile geliştiği dikkati çekmektedir.

Bu incelemenin ikinci dönemini oluşturan XII. ve XIII. yüzyıllarda Altınordu Devleti'nde, coğrafi konumu itibarı ile öteki Türk devletlerinin bütün mali yönetim özelliklerine rastlanmadığı, bir Moğol devleti olmasına rağmen Türk devletleri ile etkileşim içinde olan İlhanlılar'ın (1256-1353) geliştirdiği hem örgütsel yapı ve hem de mali yönetimde kullanılan muhasebe yöntemi açısından Osmanlılar'ı büyük ölçüde etkilediği görülmektedir. Selçuklular'ın ise (1040-1308), önceki ve çağdaş Türk devletlerinin mali yönetimlerini geliştirerek yararlandığı ve deneyimlerini Osmanlılar'a aktardığı görülmektedir.

Bu bildiriye, önceki Türk devletlerinin deneyimlerinden yararlanarak mali yönetimini oluşturan Osmanlılar üzerinde durulmamıştır. Çünkü, Osmanlılar'ın (1299-1922) altı yüz yıl boyunca değişen koşullara göre geliştirerek uyguladıkları mali yönetim ayrı incelemeyi gerektirecek boyutta ve derinliktedir.

Anahtar Kelimeler: Türk devletleri mali yönetimi, VIII. - XIII. yüzyıllar.

JEL Sınıflandırması: E62, G32, M51

Abstract (Financial Administration in Turkish States – Between 8th and 13th Centuries)

This paper focuses on the financial administrations of Turkish States between the 8th and 13th centuries. The first period (8th and 11th centuries) is examined within the financial administrations of the Göktürk State (552 – 745 A.D.) and the Uygur State (742 – 840 A.D.) as they created Turkish phrases within their financial administrations.

Concepts like ethics and state integrity were evolved in the Karahan State (840 – 1211 A.D.) period. Arabic and Persian cultures influenced financial administration of the Karahan State. Financial administration was replaced with the Divan (council) system in the Gazneliler State (963 – 1187 A.D.). Thus, it is observed that the Abbasids influenced the financial administration of the Samani State (875 – 1005 A.D.).

The second period is between 12th and 13th centuries. Because of its geographical status, financial administration specialties of the Golden Horde State differ from other Turkish states. It is observed that the Ilkhanate State (1256 – 1353 A.D.), a Mongol state, influenced the Ottomans financial, organizational and accounting structure. It is observed that the Seljuk State (1040 – 1308 A.D.) improved and benefited from the financial administration experiences of previous Turkish states and transferred those experiences to the Ottomans.

This paper does not focus on the financial administration structure of the Ottomans. Ottoman State's (1299 – 1922 A.D.) financial administration structure was developed within six centuries. Because of its scale and depth, it needs to be examined separately.

Keywords: Financial administration of Turkish States, 8th – 13th Centuries.

JEL Classification: E62, G32, M51

1. Giriş

Türkler'in tarihte devlet kurmada ve onu yönetmede ve bu arada mali örgütlenmede ve bunun yönetiminde başarılı oldukları bilinmektedir. Bu nedenle mali yönetimin izlerini ilk Türk devletlerinde görmek olanağı vardır. Dolayısı ile bu incelemeye Göktürkler'den başlanması ve XI. yüzyıla kadar geçen süreçte Uygurlar'ın, Karahanlılar'ın, Gazneliler'in ve Samaniler'in incelenmesi söz konusu olabilmektedir. XII. ve XIII. yüzyıllarda egemen olan Türk devletleri, Altınordu Devleti'ni, bir Moğol devleti olmasına rağmen Türk devletleri ile iletişim içinde olan İlhanlılar'ı ve Selçuklular'ı içermektedir. Bu devletlerin etkileşim içinde mali yönetimlerini geliştirmeleri, Osmanlı Devleti'nin sağlam bir mali yapı ile kurulmasını temin etmiştir.

Bu incelemede, Osmanlılar üzerinde durulmamıştır. Çünkü, Osmanlılar'ın mali yönetimi ayrı bir inceleme konusu olacak özelliklere ve derinliğe sahiptir. Sadece belirtmek gerekmektedir ki, Osmanlılar'ın mali yönetimlerinin bütün kurumları bu Türk devletleri tarafından geliştirilen

örgütsel yapı, mali yasalar, uygulamalar ve mali yönetimde kullanılan muhasebe yöntemi olarak bu Türk devletlerinden alınmış ve asırlar boyu geliştirilerek kullanılmıştır.

2. VIII. - XI. Yüzyıllar Arasında Türk Devletlerinde Mali Yönetim

2.1 Göktürkler'deki Gelişmeler

Göktürkler (552-745) döneminden fazla bir yazılı belge kalmamıştır. Kadırgan Dağları'ndan Semerkant'a kadar uzanan bölgede halkı göçebe biçiminde yaşayan bir devlet görünümündedir¹.

Tanyakuk Yazıtı ve Orhun Abideleri Göktürkler'den kalan yazılı bilgilerdir. Bunlarda daha çok siyasi içerikli bilgiler vardır². Ancak iç ticaret yanında, dış ticaretin Çin, Hindistan ve İran ile yapılan alışverişlerle geliştiği bilinmektedir. Vergi toplanması ve devletçilik anlayışı ile mali yönetime önem verilmesinin, Türk devletlerinde Göktürkler ile başladığını belirtmek uygun olacaktır.

Vergi ve haraç gelirlerinin *tudun* adı verilen memurlar tarafından toplandığı görülmektedir; ayrıca Çin'den gelen ipekli kumaşların Göktürk ülkesinden geçmesi sırasında *tamga* adı altında gümrük vergisi alındığı da görülmektedir³. Mali yönetim ile ilgili bugünlere kadar gelen belgeler yeterli değilse de Göktürkler'in topladıkları vergilerin ve devlet harcamalarının hesabını tuttukları, hazinedeki mal ve para şeklindeki varlıklarını fazla gelişmemiş kayıtlarda izledikleri kuşkusuzdur. Paranın ticarete kullanılmasına ve ticaretin bir ölçüde de olsa gelişmesine Göktürkler'in yaşadıkları toprakların ipek yolu üzerinde olmasının etkisi olduğu bilinmektedir.

1 Kamuran Gürün: Türkler ve Türk Devletleri Tarihi, Cilt 1, 1981, Ankara.

2 - Faruk Sümer: Bilge Kağan, Çok Az Bilinen Bir Türk Hükümdarı, Türk Dünyası Tarih Dergisi, Sayı 25-29, 1989, İstanbul.

- Muharrem Ergin: Orhun Abideleri, Boğaziçi Yayınları, 17. Baskı, 1994, İstanbul.

3 - N. Heyd (Çeviren : Enver Ziya Karal) Yakın Doğu Ticaret Tarihi, 1975, Ankara.

- Turhan Altan: Türk Gümrük Tarihi, Cilt 1, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1990, Ankara.

- Tamga ve tamgacı sözcükleri, Divan-ı Lugat-ı Türk'te yer almakta olup, Hakan'ın damgası anlamına gelmektedir. Türkiye'de de halen bir vergi türü olarak -damga resmi- adı altında kullanılmaktadır.

2.2 Uygurlar'daki Gelişmeler

Uygurlar (742-840) yazılı belgeleri bugünlere kadar gelen ilk Türk devletidir. Aynı zamanda Uygurlar, Turfan ve Kuça bölgelerinde yerleşik düzene geçen ilk Türkler'dir. Bugün, Çin'de Uygur özerk bölgesinde yaşamaktadırlar. Uygurlar'da da, öteki Bozkır Türkleri'nin mali yönetiminde olduğu gibi mali yönetimleri, egemenlikleri altındaki ülkelerden altın, madeni para ve aynı olarak yıllık vergiler ve hediyeler almaya dayanıyordu. Bunun yanında halktan vergi alındığı da bilinmektedir. Uygurlar'da da, Göktürkler'de olduğu gibi mali işlerle *tudun*ların uğraştığı, Oğuzlar döneminde maliye memurlarına *imga* denildiği, devlet hazinesinin *ağırlık* olarak adlandırıldığı görülmektedir⁴.

Uygurlar, devletçilik anlayışının hakim olduğu mali yönetim bilgi ve belgelerinden daha çok, sosyal yaşama dönük tarım, ticaret ve hukuk bilgi ve belgelerine sahip ender Türk devletleri arasında yer almaktadır. Onların ilk yerleşik düzene geçen Türkler olmalarının ve yerleştikleri bölgelerin (Turfan ovası gibi) tarıma elverişli nitelik taşımasının buna neden olduğu ileri sürülebilir⁵. Uygurlar'ın bu özelliklerinin, onlarda hukuk ve hesaplama düzeninin oluşmasını sağladığı belirtilmektedir. Prof. Dr. Ahmet Caferoğlu, bu konudaki araştırmasında⁶ Uygurlar'ın borç senedi, ödeme belgeleri gibi hesaplama dokümanlarının *Türk Uygarları'nun yüksek istihsalat ve ziraat seviyesinde olduklarını gösterdiğini ve hukuki açıdan bir bütünlük ifade ettiğini* belirtmektedir. Caferoğlu'nun tespitlerinden birkaç örnek üzerinde aşağıda durulmuştur.

Ağılık: Depo, ambar anlamındadır.

Ağıcı: Hazinedar, tahsildar anlamındadır. Ağıcı ulağı, baş hazinedar demektir.

Sakışçı: Hesapları tutan, muhasebeci anlamındadır.

4 Bahaddin Ögel: Türk Kültürünün Gelişme Çağları, TDK yayını, 1991, İstanbul.

5 - Faruk Sümer: Eski Türk Elleri, Uygurlar, Türk Dünyası Tarih Dergisi, Sayı 97, Ocak 1995, İstanbul.

- Özkan İzgi: Çin Elçisi Wang Yen-Te'nin Uygur Seyahatnamesi, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1989, Ankara.

6 Ahmet Caferoğlu: Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstihsalatları, Türkiyat Mecmuası, Cilt IV, 1934, İstanbul.

İnçü: Devlet malı demektir.

Kalançı: Vergi yükümlüsü anlamındadır. Ayrıca toprak vergisi demektir.

Bitig: Defter, kağıt, belge, kayıt anlamlarındadır.

Tarçi: İşçi demektir

Tar: Ücret demektir.

Alım: Olmak yükleminden türetilmiş olup, hesap işlerinde borç ve masraf anlamındadır. Alımçı, borç veren demektir.

Bir kısmı bugün de kullanılan bu deyimler, daha çok özel hukukta kullanılan kavramlardır. Ve bu durum özel kesim anlayışına dayalı iktisadi ilişkilerin gelişme durumunu göstermektedir. Ancak bunun yanında kuşkusuz Uygurlar'da da öteki Türk devletlerindeki gibi önem verilen devletin bir mali yapısı ve vergi düzeni vardı. Uygur Türkleri'nin kurduğu devletin üzerinde biraz da bu açıdan durmak uygun olacaktır.

Uygurlar'dan kalan belgelerden devletin mali düzeni ve vergiler ile ilgili bilgilerin edinilmesi olanağı vardır⁷. Önceki Türk devletlerinde, vergi toplamak için görevlendirilen kişilere *amga* ya da *imga* denildiğine yukarıda değinilmişti. Uygurlar'da ise *ağıcı* denildiği anlaşılmaktadır. Uygurlar'da üç tür vergi alındığı görülmektedir: Topraktan alınan vergiler, hayvan vergisi ve mesken vergisi.

Topraktan alınan vergilerden *kalan* vergisi tarımsal üründen arazinin verim durumuna göre alınıyordu. Ayrıca *yasak* ve *alban* adı ile Moğollar'dan kalan bir toprak vergisi daha vardır. Bunların yanında üzüm bağlarından alınan *salğ* vergisi de bulunmaktadır. Hayvanlardan alınan verginin adı ise *kobçır*dır. Göçebe olarak yaşayan ve hayvancılık ile uğraşan kesimden alınıyordu. Yerleşik topluluklardan mesken esasına göre alınan vergiye ise *tütün vergisi* denildiği görülmektedir. Çin ve Karahıtaylar'da bu vergi meskenlerden alınırken, Uygurlar'da, yeni yerleşik düzene geçmiş olmalarından ileri gelse gerek, kişilerden alınıyordu. Bugünlere kadar ulaşmamış olmakla beraber, böyle bir vergi düzenine sahip Uygurlar'ın kuşkusuz bir vergi ve devlet

⁷ Özkan İzgi: Uygurların Siyasi ve Kültürel Tarihi (Hukuk Vesikalarına Göre), Türk Kültürünü Araştırma Enstitüsü, 1987, Ankara.

harcamaları ile ilgili kayıtları ve bir mali devlet örgütü de vardı. Ancak bu açıklamalara başlarken söylendiği gibi, bugünlere gelen belgeler, daha çok sosyal yapı ile ilgili belgelerden oluşmakta ve devletin mali yapısı ile ilgili yeteri belge ve bilgi elde bulunmamaktadır.

Uygurlar'ın mali yönetim açısından özellikleri, Türkçe mali terimlerin ve hesaplama terimlerinin onların döneminde gelişme göstermesidir.

2.3 Karahanlılar'daki Gelişmeler

Karahanlı Devleti, Doğu Türkistan ve Maveraünnehir'de (840-1211) hüküm sürmüş bir Türk devletidir. Karluk Yabgu sülalesinden gelen kağanlar tarafından yönetildiği anlaşılmaktadır. Tarihte ilk Türk-İslam devleti olma özelliğine sahiptir. Yusuf Has Hacib'in Kutad-gu Bilig'i, Kaşgarlı Mahmud'un Divan-ı Lugat-ı Türk'ünde yer alan bilgiler Türk dilinin Fars ve Arap kültürlerinden etkilenmeden önceki son örneklerini oluşturmaktadır. Bunun yanında günümüze kadar gelen *Aybitiği Kütükleri*, Türk-İslam sanatlarının karşılaşma dönemine ait örnekleri içermektedir. Karahanlılar, Türkler'in Müslümanlığı kabul etme döneminde hüküm sürdüklerinden, önceleri Türk adlarını taşıyan hakanların sonraları Arap isimleri aldıkları dikkati çekmektedir.

Karahanlılar, hükümdarın adına sikke bastırılmasını egemenlik işareti kabul etmişlerdir. Devletin bir hükümet merkezi (*payitaht*) vardır. Ayrıca hükümdarın bir otağı (*çuvaç*) bulunmaktadır.

Devletin yönetiminde hükümdar ile halk arasında iletişimi sağlayan Uluğ Hacib adını taşıyan bir makamın bulunduğu görülmektedir. Devlet yönetiminde önce Büyük Divan vardır. Bu divana bağlı, mali işlerden sorumlu *agııcı* (hazinedar) adını taşıyan bir kişinin bulunduğu, mali işlerin yürütüldüğü yere *ağırlık* denildiği anlaşılmaktadır. Burada iç ve dış yazışmaları yapan *bitigci ıllınga* ile *tamgacının* (mühürdar) bulunduğu görülmektedir⁸.

8 - Erdoğan Merçil: Müslüman Türk Devletleri Tarihi, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1993, Ankara.

- Resat Genç: Karahanlı Devlet Teşkilatı, Sayfa 150 vss., Kültür Bakanlığı yayını, 1981, İstanbul.

- İslam Ansiklopedisi, Cilt 6, Milli Eğitim Bakanlığı Yayını, 1993, İstanbul.

- Reşit Rahmeti Arat: Kutad-gu Bilig , Cilt 1, 3, 3. Baskı, T.D. Kurumu Yayını, 1991, Ankara.

Fars ve Arap kültürlerinin henüz etkilemediği mali yönetim ile ilgili deyimlerin son örneklerini Karahanlı Devleti'nde görmek olanağı vardır. Yukarıda birkaçına değinilen, Divan-ü Lugat-it Türk'te (1072) yer alan deyimlerden bazıları üzerinde aşağıda durulmuştur.

Alım, alacak; *Alımcı*, alıcı; *Alış*, borcun tahsili; *Aşığ*, kar; *baçığ*, sözleşme; *Bay*, zengin; *Bayu*, zenginleşme; *Benek*, bakır para; *Bergü*, borç; *Berimci*, borçlu; *Bitig*, kitap; *Çekil*, *Çekik*, deftere kayıt etme; *Çınlama*, denetleme; *Çınlatma*, onaylama; *Imga*, hazinedar; *Ilimga*, yazıcı; *Kazganç*, kazanç; *Mançu*, ücret; *Ogur*, devlet; *Ötünc*, ödünç; *Öteme*, ödeme; *Perçem*, belge; *Satığ*, satış, satma; *Satışgan*, *Alışgan*, alış-veriş yapma; *Sayış*, ödemek; *Sayıştur*, karşılıklı sayışmak; *Terci*, ücretle çalışan, *Ter*, ücret; *Urugluk*, para olarak altın; *Yarmak*, para; *Yawlak*, değersiz.

Karahanlılar dönemindeki Türkçe, Fars ve Arap kültürlerinin etkisi ile değişerek bugünlere gelmiştir⁹. Ancak XIX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren batı kültüründen etkilenmeye de başlamış ve bugünkü duruma gelmiştir.

Karahanlılar döneminin mali yönetim ile ilgili özellikleri vardır. Bu özellikler, devletin mali açıdan yönetiminde dürüstlük, doğruluk, devlet olmanın gerektirdiği sorumluluk gibi kavramların ortaya konulması ile ilgilidir. Bu özellikler, göçebe ve beylik düzenlerinden yerleşik sosyal yapı ve devlet düzenine geçişin habercisi niteliklerini taşır.

Bu konulardaki gelişmeleri Kutad-gu Bilig'te ve Divan-ü Lugat-it Türk'te görmek olanağı vardır. İşte Kutad-gu Bilig'ten birkaç deyiş.

- *Hazinedar nasıl olmalı ki, ona beyler güvensin ve hazineyi teslim etsin? Hazinede altını, gümüşü korusun ve kendine verilen işleri başarabilsin?*

Öğdülmiş'ün buna verdiği yanıt kısaca: *Hazinedarın çok doğru, güvenilir, iyi, dürüst bir insan olması gerekir...*

Hazinedar malı hesaplı tutar, kendini de yakmaz, işini hesaplı ve düşünerek görür... her türlü hesabı yapmak için zeka gereklidir.... Onun usta

9 - Mehmet Yazıcı: Sayışım Özkavramları Sözcükcesi Üzerine, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 1, Temmuz 2011.

- Ahmet Vecdi Can, Selahattin Karabınar, M. Küçükler: Kutad gu Bilig'de Ticari Hayatla İlgili Beyitler ve Güncel Yorumu, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 2, Ocak 2012.

bir hesap adamı olması her çeşit kaydı bilmesi gerekir... hesabın iyi tutulması için dikkatle kayda geçmesi önem taşır... Hesap adamının gelir ve giderleri yazı ile tespit etmeli, hertürlü işlemi kayda geçirmelidir.

- Yıl, ay ve gün ile tarih belirlenmiş olur, hesapta güven kuşkusuz kayıt yapmakla sağlanır.. hesap düzenli kayıt edilirse işler aksamaz, kayda geçmeyen işleri ins aklında iyice tutamaz, gönüle inanma yaz ey oğul... söz yazılırsa kalır, ihmal edilirse gider.. hazinedar bütün bu çeşit kayıt yöntemlerini bilmeli ve böylece işini güvenle düzenlemelidir. Dikkat edersen hendese (matematik) ince hesaptır, bununla yer ve gök hesapları yapılabilir...

Bu cümlelerle Türk dünyasında ilk kez mali yönetimin önemi ve özellikleri vurgulanmakta, kayıt düzeninin vazgeçilmezliği dile getirilmektedir.

Kutad-gu Bilig (1069-70)'ten hemen sonra (1072) yazılan Divan-ü Lügat-it Türk¹⁰, Çince'nin sadece sözcük verme biçimindeki etkisi bir yana bırakılırsa, Türkçe'nin asırlar boyunca bozulmadan gelişebilmesinin nedenlerini ortaya koymaktadır.

Karahanlılar'ın özellikleri, mali yönetimdeki Türkçe deyimlerin hakim olduğu son düzene sahip olmalarıdır. Ayrıca, mali yönetimin dürüstlük ve doğruluğa önem veren ve belirli bir disiplin ve ayrıntı içinde ele alınmasının sağlandığı bir dönem olması dikkati çekmektedir. Bu özellikler, Türk devletlerinin mali yönetiminde bir kırılma noktası olarak değerlendirilebilir.

2.4 Gazneliler'deki Gelişmeler

Gazneliler Devleti, İran'ın kuzeyinde Horasan'da, bugünkü Afganistan ve Kuzey Hindistan'da 963-1187 tarihleri arasında hüküm süren bir Türk devletidir. Bir başka Türk devleti olan Selçuklu Devleti'ne katılarak tarih sahnesinden çekilmiştir.

Devletin kurucusu Sebük Tekin'dir. Ama oğlu Gazneli Mahmud (970-1030) olarak anılan hükümdar daha ünlüdür. Ve sultan unvanını kullanan ilk Türk devleti hükümdarıdır. Karahanlılar'da olduğu gibi Gazneliler'de de Türk kültüründen Arap ve Fars kültürlerine bir geçiş dönemi söz konusu olmuştur¹¹.

¹⁰ Kaşgarlı Mahmud (Çeviren: Besim Atalay): Divan-ü Lügat-it Türk, Cilt I, III ve IV., Türk Dil Kurumu Yayını, 1992, Ankara.

¹¹ Erdoğan Merçil: Gazneliler Devleti Tarihi, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1989, Ankara.

Askerlikte Türk gelenekleri hâkimiyetini sürdürmüşse de, devlet yönetiminde Abbasi ve Samani geleneklerinin egemen olduğu görülmektedir.

Aynı dönemde yaşayan bir başka Türk devleti olan Selçuklular'ın ünlü veziri Nizam-ül Mülk'ün *Siyasetname* adlı eserinde Gazneliler'in mali konulardaki adalet anlayışı ile ilgili birçok olay anlatılmaktadır. Bu olaylardan birisi, *amil* adı ile anılan devlet gelirlerini tahsil etmek ile görevli bir devlet memuru ile bir kadın arasında geçen bir olay ile ilgilidir. *Olay Nişabur'da geçer, kadın kayıp bir malının Nişabur amili tarafından tasarrufuna geçirildiğini söyler ve şikâyetçi olur. Sultan Mahmud, malın geri verilmesi fermanını verir. Amil malın buluntu olduğunda ısrar eder. Kadın yine şikâyetçi olur. Bunun üzerine amil Nişabur'dan getirilerek sopa vurulmağa mahkûm edilir. Amil araya şefaatchi sokar, devlete para ödemeyi teklif eder, ama af edilmez cezasını çeker. Sultan, evet mal buluntudur ve senindir, ama fermana uyman gerekir der...*

İkinci örnek Sultan Mahmud'un Ulug Hacibi Emir Altuntaş ile ilgilidir. *Emir Altuntaş, Harezm'den 60.000 Dinar vergi tahsil etmek üzere Harezm'e gönderilir. Ama Emir Altuntaş'ın ordusunun masrafları da bu kadardır. Emir Harezm'e gider, vergiyi tahsil eder ve onu askerlerinin giderlerini karşılamak için kullanır. Olay yıl sonunda ortaya çıkar. Emir merkeze yazı yazar ve verginin tahsil edildiğinin ve ordu masraflarında kullanıldığının merkezdeki maliye defterlerine yazılmasını rica eder. Sultan'ın veziri Emir Meymendi, bu istek mektubuna şu şekilde yanıt verir: 'Sultan, zamanında yapılmış tahsilâtın vazgeçmez. O vergiyi bul ve hazineye teslim et, makbuzunu al. Ondan sonra askerin masrafları için berat yazılsın, asker için gerekli malzeme alınır ve sana verilir'. Bunun üzerine vergi tutarının hazineye yatırılması, Divan'dan çıkan berat ile de asker için gerekli malzemenin alınması uygulaması başlar¹².*

Bu örnekler şu hususları ortaya koymaktadır.

- Mali yönetim, güçlü bir adalet anlayışı ve belirli kurallar çerçevesinde ortaya çıkmaya başlamıştır.

12 - Nizam-ül Mülk (Tercüme: Nurettin Bayburtlugil, *Siyasetname*, Dergah yayınları, 2.Baskı, 1987, İstanbul.

- Oktay Güvemli: *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*, Cilt I, 2 Baskı, 2000, İstanbul.

- Mali yönetimde deyimler ve kavramlar Fars ve Arap kültürünün etkisine belirgin bir şekilde girmeye başlamıştır. Yukarıdaki örneklerde vergi tahsil memuru olarak *amil* sözcüğü, devlet yönetiminde *vezir* sözcüğü ve yine devlet yönetiminde önemli bir organ olan *divan* sözcüğü bu kültürlerin etkisinin örnekleridir.

- Bütün bunların yanında mali yönetimin organizasyon, disiplin, kayıt kültürü açısından, Gazneliler döneminde belirli bir aşamaya ulaştığı da dikkati çekmektedir.

Gazneliler'in devlet yönetimini beş divan ile yönettikleri, mali işlerle ilgili divanın bu yönetimde önde geldiği anlaşılmaktadır. Bu beş divan içinde yer alan mali işlerle uğraşan divanın adının *Divan-ı Vezaret* olduğu anlaşılmaktadır. Burada son olarak belirtilmesi gereken husus, her divanın başkanının hükümdara bağlılığını yazılı olarak beyan etmesi ve atamaların hükümdarın vezirinin tavsiyesi ile yapılmasıdır. Mali işlerle ilgili divanın başkanına Farsça'dan alınan bir unvan olarak *Müstevfi-i Memalik* denildiğini belirtmek uygun olacaktır.

2.5 Samaniler'deki Gelişmeler

Samanoğlu Esed'in dört oğlu Maverünnahr'in çeşitli kentlerinde Abbasi valileri olarak etkili faaliyetlerde bulunmuşlar, bunun sonucunda da Samaniler Devleti'nin temelleri atılmıştır. Samani Devleti Nast bin Ahmet (875-892) zamanında Abbasi halifeliği tarafından tanınmıştır. Daha sonra devletin sınırları Horasan'a doğru genişlemiştir. 1000'li yılların başlarında Samani hükümdarı İsmail Muntazar'ın çabaları sonuç vermemiş ve bir asrı biraz geçen Samani Devleti'nin toprakları, Karahanlılar ve Gazneliler arasında bölüşülmüştür.

Samaniler'in Büyük Selçuklu devletinin mali yapısını Gazneliler ve Abbasiler ile birlikte etkiledikleri ileri sürülmektedir¹³.

İsmail H. Uzunçarşılı, Muhammed ibn Ahmed bin Yusufel'in 1895

13 - Berthold: Turkestan Down to the Mongol Invasion, 1928, London.

- İsmail H. Uzunçarşılı: Osmanlı Devlet Teşkilatına Methal, Sayfa 449 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1988, Ankara.

yılında Avrupa’da basılmış kitabından aldığı bilgilere dayanarak Samaniler’in mali işlerle ve devlet muhasebe defterleri ile ilgili bilgileri aşağıdaki şekilde özetlemektedir:

Büyük Divan: Başında vezirin bulunduğu devlet yönetimi ile görevli organdır.

Müstevi Divanı: Mali işlerle ilgili divan olup, Divan-ül Haraç adı ile de anıldığı görülmektedir.

Müstebi Divanı’nda tutulan devlet muhasebe defterlerinin adları aşağıdaki gibidir.

Evariç: Devletin vergi alacaklarının kayıt edildiği ve tahsil edilecek vergi taksitlerinin izlendiği defterdir.

Ruznamç: Günlük defterdir.

Hatme: Devlet gelirlerinin ve devlet masraflarının aylık olarak kayıt edildiği defterdir.

Hatmet-ül camia: Devlet gelir ve giderlerinin yıllık olarak kayıt olduğu defterdir.

Tariç: Birbirini izleyen yılların yıllık gelir ve gider toplamalarının yer aldığı defterdir.

Arıza: Hesapların belirli bölümlerine ayrıntılı şekilde yer veren defterdir.

Barae: Hazine muhasebecisinin (katip) ödemelerini kayıt ettiği defterdir.

Sak: Devlet hazinesinden ödenen ücret ve verilen erzakların tutar ve miktarları ile bu ödemelerin yapıldığı ve malların teslim edildiği kişilerin yazılı olduğu defterdir.

İstikrar: Devlet hazinesinden yapılan aktarmaların, yani başka yerlere aktarılan paraların işlemlerinin yer aldığı defterdir.

Bu devlet muhasebesi düzeninin Abbasiler’den alınmış olduğu anlaşılmaktadır. Ve bu düzen, 770’li yıllarda Abbasiler’de bir devlet muhasebe yöntemi olarak doğan Merdiven Yöntemi’nin 1000’li yıllarda uygulanma

seviyesini gösteren örnek niteliği taşımaktadır. Bu bilgiler, Merdiven Yöntemi denilen ve İlhanlılar'ın Abbasiler'den 1258 yılında alarak geliştirdiği ve onlardan Osmanlılar'ın aldığı ve 1879 yılına kadar yararlandıkları yöntemden ilk yararlanan Türk devletinin Osmanlılar değil Samaniler olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısı ile Ortadoğu muhasebe tarihinde çok önemli bir bulgudur¹⁴.

Abbasilerin koruması altında Samani Devleti'nin varlığını sürdürmesi, mali organların ve defterlerin adlarının benzer olması ve muhasebe kayıt anlayışının aynı olması bu savı güçlendirmektedir.

Bu savı güçlendiren bir başka husus, aşağıda adları yazılı olan üç divanın da Ortadoğu'da Fars ve Arap kültürü ile kurulan devletlerde de benzerlerinin olmasıdır.

Divan-ı İşraf: Başkanına müşrif denilen bu divan devlet mali yönetiminin denetimini üstlenen organdır. Devletin merkezi yönetiminde gelir ve giderlerin denetimi açısından etkinliği olan bir divandır.

Divan-ı Muhtesib :Fiyat denetimlerinin (Osmanlı'da narh) yapıldığı, kent temizliği gibi beledi hizmetlerin izlendiği (yaptırıldığı) bir organdır.

Divan-ı Evkaf : Vakıf işlerinin yürütülmesi ile sorumlu olan devlet organdır.

Samaniler'in mali yönetim bulguları, Selçuklular ve Osmanlılar'ın mali yönetim düzenlerinin Samaniler'de denendiğini ve Samaniler'in, Ortadoğu'da bir devlet muhasebe yöntemi olarak bin yıldan daha uzun süre kullanılan Merdiven Yöntemi'nin uygulanmasına öncülük yaptığını göstermektedir. Sonuç olarak, Türk devletleri arasında Samaniler'in, mali yönetim organizasyonunda ve devlet muhasebe düzeninin oluşturulmasında öncülük yapmak gibi bir özellikleri vardır.

14 Oktay Güvemli and Batuhan Güvemli: The Birth and Development of an Accounting Method in the Middle East (Merdivan Method), Paper, The Fifth Accounting History International Conference , Banf Canada, August 9-11, 2007.

3. XII. ve XIII. Yüzyıllarda Türk Devletlerinde Mali Yönetim

3.1 Altınordu Devleti'ndeki Gelişmeler

Cengizhan'ın oğlu Cuci'nin oğlu olan Batu Han'ın kurduğu ve 1241-1502 yılları arasında Karadeniz'in kuzeyinde hüküm süren Altınordu Devleti, bir Moğol devleti olarak kurulmuşsa da zamanla Türkleştiği bilinmektedir. İbn Batuta, Seyahatnamesi'nde (1335) bu yöreye yaptığı gezide Türkçe konuşulduğunu yazmaktadır¹⁵. Moğollar'ın göçebe yaşantısından sonra, Altınordu Devleti döneminde yerleşik yaşam düzeninin oluşturulduğu ve Batu Han'dan sonraki han olan Berke Han'ın İslamiyet'i kabul ettiği de bilinmektedir. Altınordu Devleti, 1502 yılında bir yandan Kırım Hanı Mengi Giray'ın, öte yandan Moskova Prenslığı'nin saldırıları sonucu egemenliğini yitirmiştir¹⁶.

Altınordu Devleti'nin uluslararası ticarete açık bir durumda olması, devletin gümrük gelirlerinin önemli bir seviyede olmasına neden oluşturmaktadır. Cenevizliler'in %3 dolayında gümrük vergisi ödedikleri, devletin hem ülkeye giren mallardan ve hem de çıkan mallardan gümrük vergisi aldıkları belirtilmektedir¹⁷.

Altınordu Devleti'nin başkenti olan Saray'da XIX. yüzyılın ortalarında (1847) kazılar yapan Rus Yakubovskiy¹⁸, Altınordu Devleti'nin dış ticaretinden ve sınırlı olarak da mali yönetimden söz etmektedir. Ticaretin, Karadeniz'in kuzeyinden Trabzon'a, oradan da Tebriz'e uzandığını belirtmekte ve bu ticaretten vergi tahsil memurlarına Moğol devrinde *daruga*, Türkler döneminde de *baskık* denildiğini açıklamaktadır. Bu memurların

15 - İbn Batuta: Seyahatname, Cilt I, II, Hazırlayan: İsmet Parmaksızoğlu, Milli Eğitim Bakanlığı Yayını,1983,İstanbul.

- İslam Ansiklopedisi, Cilt 2, (Batu), Milli Eğitim Bakanlığı Yayını,

16 Erdoğan Merçil: Müslüman Türk Devletleri Tarihi, Sayfa 190 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1993, Ankara.

17 - W. Heyd (Çeviren: Enver Ziya Karal) Yakın Doğu Ticaret Tarihi, 1, Sayfa 589 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1975, Ankara.

- Turhan Atan : Türk Gümrük Tarihi, Cilt I, Sayfa 51 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1990, Ankara.

18 A. Yakubovskiy (Çeviren: Hasan Eren): Altınordu ve Çöküşü, Sayfa: 12 vss., 77 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını 1992, Ankara.

ayrıca ülkedeki halkın varlıklarının sayımını da yaptıkları ileri sürülmektedir.

Altınordu Devleti'nde, aynı dönemlerin devletleri olan İlhanlılar ve Selçuklular'da olduğu gibi devlet yönetiminde divan şeklindeki örgütlenmenin önem taşıdığı anlaşılmaktadır. Tarihçiler en önemli divanın gelirler ve giderleri denetleyen divan olduğunu belirtirler. Bu nedenle fazla belge olmamasına rağmen Altınordu Devleti'nde de mali işlerle uğraşan divanın önem taşıdığı, bu divanda *bitigci* denilen memurların görev yaptıkları, gelir ve giderlerin listelendiği (deftere yazıldığı), vergi toplama işinin zaman zaman tacirlere *iltizama* verildiği görülmektedir. Bu uygulama Osmanlılarca da benimsenmiştir.

Altınordu Devleti'nin coğrafi konumu itibarı ile Karadeniz'in kuzey kesimlerinde kurulmuş olmasının Ortadoğu'da o zamanlarda oluşan mali yönetim kültürünün bütün özelliklerini taşımasına engel olduğu anlaşılmaktadır. Ancak yine de, genel hatları ile, Türk devletlerinin mali yönetim özelliklerine sahip buldukları görülmektedir.

3.2 İlhanlılar'daki Gelişmeler

İlhanlılar Devleti (1256-1353), İran'da yerleşmiş Moğol hanedanının kurduğu bir devlettir. Moğol hükümdarlar tarafından yönetilmiş, ancak yönetiminde Fars ve Arap kültürünün egemen olduğu bir yapıya sahiptir. Bir Moğol devleti olmasına rağmen burada yer verilmesinin nedeni, Selçuklular ile ilişkileri ve Osmanlılar'ı etkilemiş olmalarıdır¹⁹. Devletin kurucusu Hulagu, 1258 yılında Bağdat'ı alarak Abbasi Devleti'ne son verince, oradaki devlet muhasebe yöntemi olan Merdiven Yöntemini de u yöntemi bilen Araplar ile birlikte Tebriz'e getirmiştir. İlhanlar döneminde bu devlet muhasebe yöntemi ile ilgili 1309-1363 yılları arasında dört öğreti kitabı yayınlanmıştır. Bu kitapların adları Saadetneme (1309), Kanun-ı Saadet, Cami-ül Hesap (1340) ve Risale-i Felekiyye Kitab-ı Siyakat (1363)'tir²⁰. Devlet maliyesi hakkında

19 Bertold Spuler (Çeviren: Cemal Köprülü): İran Moğolları, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1987, Ankara.

20 - Oktay Güvemli, Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, Oğuzhan Aydemir, Mustafa Oğuz: Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 yıl boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, 2008, Ankara.

- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu Öncesi, Cilt 1,

bilgilere de yer verilen bu dört devlet muhasebesi kitabı Ortadoğu kayıt kültürünün temelini oluşturmaktadır. Osmanlılar kuruluşlarının ilk elli-altmış yılında İlhaneliler'a vergi vermişler ve bu yöntemi (Merdiven Yöntemi) onlardan öğrenmişlerdir.

Bu dört muhasebe öğreti kitabında sadece devlet muhasebe sistemi değil mali yönetim ile de önemli bilgiler yer almaktadır. Bu kitaplardan en gelişmiş olan ve 1363 yılında tamamlanan Risale-i Felekiyye'nin yedinci bölümünde mali işlerin yürütülmesi başlığı altında, ülke maliyesinden sorumlu olan kişinin buyruklarının aynen yerine getirilmesini sağlamak üzere muhasebecinin tutması gereken defterlerin önemi vurgulanmakta ve mali yönetim için düzenlenmesi gereken belgeler tanıtılmaktadır. Kitabın sekizinci bölümünde devlet muhasebesinde yararlanılacak defterler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.

Ruznamçe: Günlük defter olup hazinedeki günlük giriş ve çıkışlar yazılmaktadır.

Evarece: Büyük defter niteliğinde olup iller itibarı ile gelir ve gider yazılmaktadır.

Tevcihat defteri: Masrafların (giderler) izlendiği defterdir.

Tahvilat defteri: Hazineden illere gönderilen paraların izlendiği defterdir.

Müfredat defteri: İller itibarı ile gelir ve giderleri yıl sonlarında ayrı ayrı gösteren defterdir.

Defter-i Kanun-u Memleket: Her yıl alınacak vergileri açıklamak üzere hazırlanan defterdir.

Bunların dışında Risale-i Felekiyye'de *inşaat muhasebesi, çeltik muhasebesi, ambar muhasebesi, darphane muhasebesi, koyun (sürü) muhasebesi, hazine muhasebesi* gibi özel (uzlanım) muhasebelere ait defterlerin tanıtımı da yer almaktadır.

2. Baskı, Sayfa: 215-334, 2000, İstanbul.

- Oktay Güvemli: The Development of Accounting Thought in Luca Pacioli's in Turkey, Paper, II International Conference Before and After Luca Pacioli, Florene, 17-19 June, 2011.

- Cemal Elitaş, Bilge L. Elitaş, Uğur Özcan: Accounting education in the 14th Century: Model of Saadetname, Paper for 13. World Congress of Accounting Historians, 17-19 July, 2012, Newcastle, England.

İlhanlılar'da devlet yönetimi *Divan-ı Kebir* denilen organ tarafından yönetiliyordu. Divanın başkanına *Divan-ı Memalik* denilirdi. Bu kişi aynı zamanda *baş vezir* idi. Mali işlerin de bu divan tarafından yürütüldüğü bilinmektedir. Mali yönetimde Fars ve Arap kültürünün hakim olduğu İlhanlılar'da mali işler ile görevli en yüksek derecedeki memura, yani maliye bakanına *Defterdar-ı Memalik* denildiği görülmektedir. İlhanlılar'ın son dönemlerinde bu kişinin unvanının *müstevfi* olarak adlandırıldığı da dikkati çekmektedir. Bu kişi mali işlerin yürütülmesi ve defter kayıt işlerinin yürütülmesinden sorumlu idi. Vilayetlerde vergileri tahsil ile sorumlu kişilere *muhasıl* denildiği, altın damgalı beratları olan bu kişilerin binde yirmi oranında tahsildarlık hakkı aldıkları anlaşılmaktadır. Ayrıca mali ve idari işlerin denetimini yapan *İşraf-ı Memalik* denilen devlet örgütünün bulunduğu da bilinmektedir. Bu örgütte görevli memurlara *işraf* denilirdi.

Ortadoğu'da mali yönetimde İlhanlı uygulamaları daha ileri hamleye ulaşmada dönüm noktasını oluşturmaktadır. İlhanlılar ve Selçuklular'dan sonra Osmanlılar daha ileri mali örgütlenmeyi sağlamışlarsa bu İlhanlılar'ın deneyimlerinden yararlanmaları sayesinde olmuştur. Bu etkileşim, hem mali örgütlenmede, hem mevcut mali kavramlardan yararlanılmasında ve hem de devlet muhasebesi kayıt yöntemlerinde kendini göstermiştir. Kuşkusuz hem Selçuklular ve hem de Osmanlılar'da, İlhanlılar gibi Fars ve Arap kültürleri hakim olmuştur.

Bu arada bölgede hüküm süren Memluklu Devleti (1256-1517) vardır. Bu Türk devletinin de etkin bir mali yönetimi olmuştur. Ancak, yukarıda sıralanan bilgilerin tekrarı niteliğini taşıyacağı için bu devletin mali yapısı ele alınmayacak ve Selçuklular ve Osmanlılar üzerinde kısaca durulacaktır.

3.3 Selçuklular'daki Gelişmeler

Selçuklu Devleti (1040-1308), XI. yüzyılda kurulmuş Türk devletlerindedir. Anadolu'da, Selçuklular'ı Osmanlılar izlemişlerdir. Bu nedenle Türk Anadolu kültürünün Selçuklular, Osmanlılar ve Türkiye Cumhuriyeti olarak incelenmesi gerekir. Selçuklular adlarını, Oğuzların Kınık boyundan almışlardır. İlk önce Horasan dolaylarında kendilerinden

söz ettiren Selçuklular, 1071 yılında Bizanslar'a karşı Malazgirt Savaşı'nı kazanarak, Türkler'e Anadolu'nun kapılarını açmışlardır. Büyük Selçuklu İmparatorluğu'nun sınırları Kafkaslar'dan Anadolu'ya ve Arap Yarımadası'na doğru uzanır. Tarihte, üç yüz yıl içinde Horasan ve Irak Selçukluları (1040-1194), Anadolu Selçukluları (1092-1308), Kirman Selçukluları (1092-1187), Suriye Selçukluları (1092-1117) olarak yer alırlar²¹.

Devlet yönetimi ve mali yönetim açısından bu Selçuklu devletleri birbirlerini etkilemişler ve aynı dönemde aynı coğrafyada egemen olan öteki devletlerden de etkilenmişlerdir. Devlet yönetimi ve mali yönetim ile ve iktisadi gelişmeler ile ilgili olarak bugünlere kadar gelen belgeler Muhammed el Gazali (1058-1111), Nizamü-l Mülk Hasan bin Ali bin İshak (1018-1092), Muhammed bin Ali bin Süleyman el- Revandi (XII. yy başı-XIII. yy başı)'ye ait olan eserlerdir. Bu büyük düşünürler ve devlet adamlarının eserleri Selçuklular'ın devlet yönetimi ve sosyal yaşam ile ilgili birçok bilgi vermektedir. Burada kısaca Anadolu Selçukluları'nın devlet yönetimi ve mali yönetimlerinden söz edilmekle yetinilecektir.

Anadolu Selçukluları'nda da öteki çağdaş bölge devletlerinde olduğu gibi devlet yönetiminde de, mali yönetimde de *divan* örgütlenmesi vardır. Büyük Divan (Divan-ı Vezaret'te denilir, dolayısı ile bakanlar kurulu niteliğindedir) üst bir devlet örgütüdür. İkinci derecede divanların sayısı ise üçtür. Bunlar, *Divan-ül İnşa* (sultanın eyaletlerle ve komşu devletler ile yazışmalarını, haberleşmelerini sağlayan divan), *Divan-ül Arz* (ordunun genel işlerini yürütmekle görevli) ve divanda mali işler ile ilgili *Divan-ı İstifa*'dır.

Divan-ı İstifa, devlet hazinesinin gelir ve giderlerinin izlenmesi, denetlenmesi işlerini üstlenmiştir. Bu divanın başındaki kişiye *Müstevfi* denilirdi. Türk araştırmacı Osman Turan, bu divanın başkanının (Mecdeddin Muhammed bin Hasan) tayini ile ilgili bir belgeyi yayınlamıştır²². Dönem IV.

21 -Mehmet Altay Köymen: Büyük Selçuklu İmparatorluğu, Cilt I, III, V, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1991, Ankara.

-İbrahim Kafesoğlu: Selçuklu Tarihi, Milli Eğitim Bakanlığı Yayını, 1992, İstanbul.

-Osman Turan: Selçuklular Tarihi, Türk İslam Medeniyeti, Türk Kültürü Araştırma Enstitüsü Yayını, 1965, Ankara.

22 Osman Turan: Türkiye Selçukluları Hakkında Resmi Vesikalar, Sayfa 3, 4, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1988, Ankara.

Kılıçaslan (1248-1264) dönemidir. Bu belgede (*menşur*), tayini yapılan adı geçen kişiden *Selçuklu ülkesinin gelirini tespit etmesi, bu işlere nezaret edenlerin -verimli- çalıştırılmaları, alt kademedeki çalışanlara itimat edilmesi, vergi ödeyen reyayı daima hazır bulundurması, vergi kaybını (telef olan vergi geliri) önlemesi konusunda incelemeler yapması* istenilmektedir. Bu ifadeler zamanın mali yönetimi hakkında bilgi vermektedir. Yani emrindekilere güven ve çalıştır, vergi gelirinin sürekliliğini ve artırımını sağla, vergi verenlere hoş davran. Bunlar her zaman geçerli olan devletin mali yönetiminden beklenenlerdir.

Bir başka *müstevfinin* atanması ile ilgili belgede de (*menşur*) kendisinden şu hususların beklendiği belirtilmektedir: ... *asli defterlerin düzeltilmesi (denetleme), gelir ve giderlerin ülkeler (eyaletler) itibarı ile yazılması, hazineye ait varlıkların meydana çıkarılması (tespiti), beldelerin (eyaletler) ahval ve muamelatı ile hanedana ait binaların bilinmesi (envanter işlemleri), gelir ve giderlerin ayrıntılı tespitlerinin yapılması, takrir ve beratlar üzerine nişan konulması (belgelerin mühürlenmesi)* Bu istekler ise, mali işlerin başarılı olarak yürütülebilmesi için işlemler ile ilgili yapılacakların sıralanmasıdır. Ve ilk atamada (*menşur*) yazılanları işin yürütülmesine dönük olarak tamamlayıcı niteliktedir.

Ünlü araştırmacı İsmail H. Uzunçarşılı da bu divanın görevlerini sıralarken²³, devletin gelir ve gideri ile ilgili muhasebe kayıtlarının bu divanda tutulduğunu, bu defterlerde siyakat yazı ve rakamlarının kullanıldığını²⁴ belirtir. Ali Sevim ve E. Merçil gibi yazarlar da²⁵ yıllık devlet bütçesinin bu divanca düzenlendiğini, mali açıdan gelirin giderden fazla olması esasının benimsendiğini, en azından bütçenin denk olmasına çalışıldığını açıklarlar.

Bunların dışında, Sultan Keyhüsrev III zamanında devlet yönetimi

23 İsmail H. Uzunçarşılı: Osmanlı Devleti Teşkilatına Medhal, Sayfa 95, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1988, Ankara.

24 Siyakat yazı ve rakamları Farsça, Arapça ve Osmanlıca'da kullanılmıştır. Kullanım yeri devlet muhasebesi ve dış yazışmalardır. Muhasebede kullanımının iki nedeni olduğu söylenebilir. Bunlardan birisi muhasebede az yere çok yazı yazmak gerektiği için noktanın üst satırdaki harfe mi, alt satırdaki harfe mi ait olduğu sorununu çözmek olabilir. Öteki de devlet muhasebe bilgilerinin sır olarak kabul edilmesi olabilir.

25 E.Merçil, A. Sevim: Selçuklu Devletleri Tarihi, Sayfa 509 vss., 1995, Ankara.

ile ilgili bilgiler veren Aksaraylı Kerimeddin Mahmud'un üzerinde durduğu hususlar da önem taşımaktadır²⁶. Aksaraylı, eserinde *Divan-ı İşraf-ı Memalik*'den bahsetmektedir. Bu divanın görevinin devletin mali ve idari örgütünün çalışmalarını denetlemek olduğu anlaşılmaktadır. Divanın başındaki kişiye *Müşrif-i Memalik* denildiği görülmektedir.

Ülkede mali yönetimi, vergi düzenine dayalı olduğundan, Anadolu Selçukluları ile son üzerinde durulacak husus, bu dönemdeki vergi düzenidir. Aksaraylı Anadolu Selçukluları'nda dört vergi türünden söz etmektedir. Bunlar *tübek* (servet ve kazanç vergisi), *nalbaha* (asker masraflarına katılma payı), *elibam* (bina vergisi), *mali berzek* (toprak mahsulleri, ekin vergisi).

Selçuklular, Doğu Anadolu ve Hazar Havzası'nda kurulan Türk devletleri ile Osmanlı arasında bir köprü görevi görmüş, onların devlet yönetimi ve mali yönetim deneyimlerini Osmanlılar'a aktarmıştır. Osmanlılar bu deneyimlerden yararlanarak ve bu mali deneyimleri zaman içinde değişen koşullara göre geliştirerek altı yüz yıllık imparatorluk yaşantısını sürdürmüştür. Osmanlı mali yönetimi, devletin (1299-1922) altı yüz yıllık yaşamı boyunca süren çok büyük ve derin bir mali yönetim deneyimi demektir. Ayrı bir inceleme konusudur. Bu arada, Osmanlı'nın hüküm sürdüğü dönem boyunca fazla bir Türk devletinin bulunmadığını dolayısı ile kendi içinde etkileşim yaşadığını belirtmek gerekmektedir.

4. Sonuç

Bu bildirin ilk inceleme dönemin VIII. - XI. yüzyıllar arasında hüküm süren Türk devletleridir. İlk ele alınarak inceleme konusu yapılan Göktürkler (552-745)'dir. Bunların mali yönetimleri ile fazla bilgi yoksa da gelirlerin ve giderlerin bir ölçüde de olsa kaydını tuttukları anlaşılmaktadır. Uygurlar (742-840) önemlidir. Mali yönetim deyimleri, hesaplaşma deyimleri Türkçe olarak ilk burada oluşmaya başlamıştır. Karahanlılar (840-1211) mali yönetimde dürüstlük, doğruluk, devlet sorumluluğu gibi kavramların ortaya çıkmasını sağlayan bir devlet niteliği taşımaktadır. Yine Karahanlılar'da Türkçe mali

26 Aksaraylı Kerimeddin Mamud (Çeviren: M. Nuri Gençosman): *Müsameratı -al Ahyar*, Sayfa 172,173, 1943, Ankara.

yönetim deyimleri Farsça ve Arapça'ya yerlerini bırakmaya başlamışlardır. Bu nedenlerle Karahanlılar dönemi mali yönetimde ilk dönüşüm evresini oluşturmaktadır.

Gazneliler (963-1187) ile birlikte hem devlet yönetiminde ve hem de mali yönetimde divan düzeninin oluşturulduğu görülmektedir. *Divan-ı Vezaret*'in (bakanlar kurulu) oluşturulduğu, mali işlerle uğraşan üst düzey yöneticiye *Müstevfi-i Memalik* adının verildiği görülmektedir. Bir de aynı dönemde Samaniler (875- 1005) vardır. Samaniler'in mali yönetimlerinde Abbasiler'den aldıkları usulleri kullandıkları ve tüm Ortadoğu'da asırlar boyunca kullanılan ve Merdiven Yönetimi denilen devlet muhasebe yönetimini Abbasiler dışında ilk kullanan devlet olma özelliğini taşıdıkları bilinmektedir. Ve böylece kayıt düzeni ile ilgili ilk ciddi bulgulara da sahip oldukları dikkati çekmektedir.

XII. - XIII. yüzyıllarda inceleme konusu yapılan ilk devlet Altınordu Devleti (1241-1502)'dir. Bu devletin coğrafi konumu itibarı ile öteki Türk devletlerindeki mali yönetim usullerinin tamamına sahip olamadığı anlaşılmaktadır. İlhanlılar'ın (1256-1353) mali işlerden sorumlu bölümün adını *Defter-ı Memalik*, denetim örgütüne de *İşraf-ı Memalik* adını verdikleri görülmektedir. İlhanlılar'ın en önemli özelliği, zamanımıza kadar gelen Merdiven Yöntemi denilen devlet muhasebesini geliştirmiş olmaları ve bu yöntemle ilgili öğretici kitaplarını yazmış olmalarıdır. İlhanlılar, bu özellikleri itibarı ile, Karahanlılar'dan sonra ikinci dönüşümü gerçekleştirmişlerdir. Osmanlılar'ın kullandıkları *defterdar* sözcüğü devlet muhasebesi literatürüne bu devletin uygulamaları ile girmiştir. Ayrıca Osmanlılar asırlar boyunca mali yönetimde kullandıkları merdiven yöntemini de İlhanlılar'dan almışlardır.

Bu bildiride son inceleme konusu yapılan Selçuklular (1040- 1308) 'ın ise, öteki Türk devletlerinde geliştirilen mali yönetimi biraz daha ileri götürerek Osmanlılar'a devretme özelliğine sahip oldukları anlaşılmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu (1299-1922)'nun mali yönetiminin, burada kısaca inceleme konusu yapılan Türk devletlerinin deneyimlerine dayanarak oluşturulduğunu ve zamanın koşullarının gerektirdiği değişiklikler ile altı yüz yıl boyunca uygulandığını belirtmek gerekmektedir.

Kaynakça

- 1) Kamuran Gürün: Türkler ve Türk Devletleri Tarihi, Cilt 1, 1981, Ankara.
- 2) Muharrem Ergin: Orhun Abideleri, Boğaziçi Yayınları, 17. Baskı, 1994, İstanbul.
- 3) N. Heyd (Çeviren: Enver Ziya Karal) Yakın Doğu Ticaret Tarihi, 1975, Ankara.
- 4) Turhan Altan: Türk Gümrük Tarihi, Cilt 1, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1990, Ankara.
- 5) Bahaddin Ögel: Türk Kültürünün Gelişme Çağları, TDK yayını, 1991, İstanbul.
- 6) Özkan İzgi: Çin Elçisi Wang Yen-Te'nin Uygur Seyahatnamesi, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1989, Ankara.
- 7) Özkan İzgi: Uygurların Siyasi ve Kültürel Tarihi (Hukuk Vesikalarına Göre), Türk Kültürünü Araştırma Enstitüsü, 1987, Ankara.
- 8) Erdoğan Merçil: Müslüman Türk Devletleri Tarihi, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1993, Ankara.
- 9) Resat Genç: Karahanlı Devlet Teşkilatı, Sayfa 150 vss., Kültür Bakanlığı yayını, 1981 İstanbul.
- 10) Reşit Rahmeti Arat: Kutad-gu Bilig, Cilt 1, 3, 3. Baskı, T.D. Kurumu Yayını, 1991, Ankara.
- 11) Kaşgarlı Mahmud (Çeviren : Besim Atalay): Divan-ü Lugat-it Türk, Cilt I, III ve IV., Türk Dil Kurumu Yayını, 1992, Ankara.
- 12) Erdoğan Merçil: Gazneliler Devleti Tarihi, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1989, Ankara.
- 13) -Nizam-ül Mülk (Tercüme: Nurettin Bayburtlugil, Siyasetname, Dergâh yayınları, 2.Baskı, 1987, İstanbul.
-Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt I, 2 Baskı, 2000, İstanbul.
- 14) Berthold: Turkestan Down to the Mongol Invasion, 1928, London.
- 15) İsmail H. Uzunçarşılı: Osmanlı Devlet Teşkilatına Methal, Sayfa

449 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1988, Ankara.

16) İbn Batuta: Seyahatname, Cilt I, II, Hazırlayan: İsmet Parmaksızoğlu, Milli Eğitim Bakanlığı Yayını, 1983, İstanbul.

17) Erdoğan Merçil: Müslüman Türk Devletleri Tarihi, Sayfa 190 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1993, Ankara.

18) Turhan Atan: Türk Gümrük Tarihi, Cilt 1, Sayfa 51 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1990, Ankara.

19) A. Yakubovskiy (Çeviren : Hasan Eren): Altınordu ve Çöküşü, Sayfa: 12 vss., 77 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını 1992, Ankara.

20) Bertold Spuler (Çeviren: Cemal Köprülü): İran Moğolları, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1987, Ankara.

21) Oktay Güvemli, Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, Oğuzhan Aydemi, Mustafa Oğuz: Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 yıl boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, 2008, Ankara.

22) Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu Öncesi, Cilt 1, 2. Baskı, Sayfa: 215-334, 2000, İstanbul.

23) Mehmet Altay Köymen: Büyük Selçuklu İmparatorluğu, Cilt 1, III, V., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1991, Ankara.

24) İbrahim Kafesoğlu: Selçuklu Tarihi, Milli Eğitim Bakanlığı Yayını, 1992, İstanbul.

25) Osman Turan: Selçuklular Tarihi, Türk İslam Medeniyeti, Türk Kültürü Araştırma Enstitüsü Yayını, 1965, Ankara.

26) Osman Turan: Türkiye Selçukluları Hakkında Resmi Vesikalar, Sayfa 3,4, Türk Tarih Kurumu Yayını, 1988, Ankara.

27) E.Merçil, A. Sevim : Selçuklu Devletleri Tarihi, Sayfa 509 vss., 1995, Ankara.

28) Aksaraylı Kerimeddin Mamud (Çeviren: M. Nuri Gençosman): Müsameratı-al Ahyar, Sayfa 172,173, 1943, Ankara.

29) Faruk Sümer: Bilge Kağan, Çok Az Bilinen Bir Türk Hükümdarı, Türk Dünyası Tarih Dergisi, Sayı 25-29, 1989, İstanbul.

30) Faruk Sümer: Eski Türk Elleri, Uygurlar, Türk Dünyası Tarih

Dergisi, Sayı 97, Ocak 1995, İstanbul.

31) Ahmet Caferoğlu: Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstılahları, Türkiyat Mecmuası, Cilt IV, 1934, İstanbul.

32) İslam Ansiklopedisi, Cilt 6, Milli Eğitim Bakanlığı Yayını, 1993, İstanbul.

33) Mehmet Yazıcı: Sayışım Özkavramları Sözcükcesi Üzerine, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 1, Temmuz 2011.

34) Ahmet Vecdi Can, Selahattin Karabınar, M. Küçükler: Kutadgu Bilig’de Ticari Hayatla İlgili Beyitler ve Güncel Yorumu, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 2, Ocak 2012.

35) Oktay Güvemli and Batuhan Güvemli : The Birth and Development of an Accounting Method in the Middle East (Merdiban Method), Paper, The Fifth Accounting History International Conference , Banf Canada, August 9-11, 2007.

36) İslam Ansiklopedisi, Cilt 2, (Batu), Milli Eğitim Bakanlığı Yayını.

37) Oktay Güvemli: The Development of Accounting Thought in Luca Pacioli’s in Turkey, Paper, II International Conference Before and After Luca Pacioli, Florene, 17-19, June, 2011.

38) Cemal Elitaş, Bilge L. Elitaş, Uğur Özcan: Accounting education in the 14 th Century: Model of Saadetname, Paper for 13. World Congress of Accounting Historians, 17-19 July, 2012, Newcastle, England.