

# Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminden Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçiş\*

**Prof. Dr. Adem Çabuk**  
Uludağ Üniversitesi, İİBF

**Yrd. Doç Dr. Arıkan Tarık Saygılı**  
İzmir Ekonomi Üniversitesi, İİBF

## Özet

XIX. yüzyılın ortalarına kadar Osmanlı kendi kurumlarını korumuş ve devlet örgütlenmelerinde yeniliklere genellikle kapalı kalmıştır. 1839 yılında sosyal yapıda değişimi öngören Tanzimat Fermanı ilan edilince, iktisadi ve mali yapıda çağdaşlaşma hareketleri de başlamış oldu. Bu çağdaşlaşma hareketi en fazla mali idarede yaşandı. Maliye Bakanlığı kuruldu ve devlet muhasebesi yeniden oluşturulmaya başlandı. Bu arada asırlardır devlet muhasebesinde kullanılan merdiven yönteminin yerine yeni yöntem arayışları da gündeme geldi. Devletin kâr amaçlı sanayi kuruluşlarını oluşturmaya yönelmesinin ve bütçeye dayalı mali yönetimin uygulanmaya konulmasının ortaya çıkardığı ihtiyaçları merdiven yöntemi karşılamada güçlük çekmeye başlayınca bu arayış hızlandı. Avrupa'ya eğitime gönderilen öğrenciler ve Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı kuruluşların muhasebeleri, çift yanlı kayıt yöntemi ile toplumun tanışmasını mümkün kıldı.

1850 yılı sonrası, çağdaş muhasebe ile ilgili hükümler içeren yeni kabul edilen Ticaret Kanunu, eğitim programlarında muhasebe derslerine yoğun bir şekilde yer verilmesi, yabancı dillerden çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili kitapların tercüme edilmeye başlanması değişim ortamını hazırladı. 1880 yılında, devlet muhasebesinde çift yanlı kayıt yöntemine geçiş ile ilgili yasal düzenlemeler çıkarıldı ve uygulama, önce devlet muhasebesinde, daha sonra da o zamana kadar sermaye birikimi sağlayamadığı için

---

\* Bu araştırma, 17-19 Temmuz 2012 tarihlerinde İngiltere'de yapılan 13. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde sunulmuştur.

gelişemeyen özel kesimde başladı.

XIX. yüzyılın ikinci yarısında gösterilen bu çabalar sayesinde, XX. yüzyılın başlarında teknolojik gelişmelerin gerektirdiği çağdaş muhasebe ihtiyacı karşılanabilmiş ve 1920'li yıllarda da yeni Cumhuriyet'in yöneticileri sanayileşme hamlelerinde bu çağdaş muhasebe anlayışından yararlanmışlardır.

**Anahtar Kelimeler:** Osmanlı İmparatorluğu, devlet muhasebesi, merdiven yöntemi, çift yanlı kayıt yöntemi.

**Jel Sınıflandırması:** M41,B21

**Abstract (Transition from the Merdiban Method to Double Entry Bookkeeping For State Accounting Applications in the Ottoman State - 19th Century)**

The Ottoman State protected its institutions until the middle of the 19th century. Its state establishments usually shut themselves to changes. Modernization movements began in the social, economic and financial structure with the administrative reforms of 1839. This movement occurred mostly within the financial administration. Ministry of Finance was established and reorganization of state accounting practices began. Instead of the Merdiban method, a search for a new accounting method began as well. Students that were sent to Europe for educational purposes and the accounting practices of foreign companies within the Ottoman State effected a transition towards the double entry accounting system.

The acceptance of a new commercial code in 1850, intensive programs on accounting education, translation of foreign accounting books effected a changing environment. Legal regulations were enacted for the practice of the double entry accounting system in 1880. The change showed itself first in the state enterprises and afterwards in the private sector because of its lack of capital.

The need for modern accounting practices were met with these efforts in the second half of the 19th century. The administrators of the new Republic benefited from these modern accounting practices within the process of industrialization in 1920s.

**Keywords:** Ottoman State, state accounting, Merdiban (Stairs) method, double entry accounting system.

**Jel Classification:** M41, B21

## 1. Giriş

Ortadoğu'da bir devlet muhasebe yöntemi olarak kullanılan merdiven

yöntemden<sup>1</sup>, Osmanlı devletinin mali yönetimi yüzyıllar boyu yararlanmıştı. Osmanlı, bu yöntemi değişen ihtiyaçlarına göre geliştirerek asırlar boyu kullanmıştır<sup>2</sup>. Osmanlı'daki kullanma şekli esas alınarak yöntemin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak olanağı vardır. Çünkü yöntemin XIX. yüzyıl ortalarında giderek yetersiz kalmasını gösterebilmek için bu bilgiler önem taşımaktadır.

- Yöntem tahakkuk esasına göre kayıt düzenine sahiptir. Örneğin bir bölgeden tahsil edilecek vergi geliri yıl başında belirlenir, ilgili büyük defter hesabına bu tutar yazılır ve yıl içinde tahsilat yapıldıkça, yılbaşında tahakkuk edilen tutardan mahsup edilirdi. Ve bu tahsilât tutarına göre değerlendirme yapılarak gelecek yıl bütçesi ortaya konulurdu.

- Devlet muhasebesi düzeninde, günlük işlemlerin kayıt edildiği bir günlük defter vardır. Bu günlük defterdeki işlemler, her biri büyük defterin bir hesabı niteliğini taşıyan yardımcı defterlere kayıt edilirdi.

- Büyük defter hesabı niteliğini taşıyan bu yardımcı defterler üzerinde, XVII. yüzyılda değişen şekli ile<sup>3</sup> biraz durmak gerekmektedir. Şöyle ki, muhasebe departmanları organizasyonunda gelirler türlerine göre gruplara ayrılır: mukataa gelirleri muhasebesi, cizye vergisi muhasebesi gibi<sup>4</sup>. Giderler

---

1 Merdiven yönteminin ilk bulguları ile, bir Arap devleti olan Abbasiler'de (750-1258) rastlanılmaktadır. Bunlardan yöntemi, bugünkü İran'da hüküm süren bir Moğol devleti olan İlhanlılar (1267-1353) almışlar ve onlardan da Osmanlı'lar (1299-1922) olarak devlet muhasebesinde uzun süre kullanmışlardır. Ana tutarın altına bu tutarı oluşturan tutarlar sıra ile alt alta merdiven basamağı şeklinde yazıldığı için yöntem bu ad ile anılmaktadır (O.Güvemli and B. Güvemli: The Birth Development of an Accounting Method in the Middle East, Paper, The Fifth Accounting History International Conference, August 9-11, 2007, Banff Canada.

2 O.Güvemli, Ü. Gücenme: The Government Accounting Profession During the Ottoman Empire Hazine-i Amire (1470-1839), Paper, IX. Congress of World Accounting Historians, 2002, Melbourne, Australia.

O. Güvemli, M. Erkan, C. Elitaş, O. Aydemir: Accounting Method Used by Ottomans for 500 Years: Stairs (Merdivan) Method, 2008, Ankara, Turkey.

3 Osmanlı devlet muhasebesi organizasyonunda XVII. yüzyıl dönüm noktasıdır. Bu yüzyıla kadar muhasebe organizasyonu imparatorluğun ana bölgeleri itibarı ile ayrılırdı. Yani Anadolu bölgesinin bütün vergileri ve giderleri ayrı, Rumeli bölgesinin bütün gelir ve giderleri ayrı tutulurdu. Bu yüzyıldan sonra muhasebedeki gruplandırma bölgelere göre değil gelir ve gider türlerine göre yapılmaya başlandı: mukataa gelir muhasebesi grubu, cizye vergileri gelir grubu muhasebesi gibi. Bunlardan örneğin mukataa gelir muhasebesi içinde, hem Anadolu ve hem de Rumeli bölgelerinin mukataaları gelirleri yer alıyordu.

4 Mukataa, tuzla, maden, gümrükler gibi devlet gelir yerlerinin gelirlerinin tahsili için İltizam usulü (ihaleye çıkarılarak) ile yapılan anlaşmalara denilmektedir. Cizye ise, Müslüman

de gruplara ayrılır: kale askerleri ücretleri, yeniçeri bölükleri ücretleri gibi. Bu gelir ve gider grupları, muhasebe organizasyonu içinde ayrı departmanlar halindedir. Örneğin mukataa geliri muhasebe grubu, muhasebe organizasyonu içinde bir büyük bölümdür. Bu bölüm kendi içinde coğrafi bölgelere göre ayrılır: Anadolu mukataa geliri grubu, Rumeli mukataa geliri grubu gibi. Bunlardan örneğin Rumeli mukataa grubu içinde o yıl geçerli olan yüzlerce mukataa anlaşması vardır. Bu yüzlerce anlaşmanın muhasebesi de yine kendi içinde daha küçük coğrafi bölgelere göre küçük gruplara ayrılır. Örneğin Rumeli mukataa gelirleri grubu içinde Edirne ve çevresi mukataalarının hesaplarından sorumlu bir birim vardır. Bu birim, Edirne ve çevresindeki mukataa gelirleri anlaşmalarını yıl başında bir deftere kayıt eder ve *mültezimleri*<sup>5</sup> borçlandırır. Yıl içinde tahsilat yapıldıkça bu borçtan düşülür. Yıl sonu geldiği zaman bu küçük hesaplar toplanır ve o yılın mukataa gelirleri toplamı ortaya konulur.

-Mukataa gelirleri gibi öteki gelir grupları da yıl sonu gelirlerini toplarlar; gider grupları da kendi giderlerini toplarlar ve böylece yıl sonunda o yılın bütçe gerçekleşmesi ortaya konulmuş olur.

-Osmanlı muhasebesinde yıl başında gelir ve gider tahminlerinin ortaya konulduğu görülmemektedir. Yani yıl başında bir bütçe yapılmamaktadır. Yıl başındaki tahmin çalışmaları, tahakkuk muhasebesinin gereği olarak, her gelir ve gider departmanının ayrıntılı gelir ya da gider tahmininin yardımcı defterler itibarı ile yapılmasından ibarettir<sup>6</sup>. Ama yıl sonunda gelir ve giderler ayrıntılı olarak gerçekleşen hesaplar adı altında ortaya konulmaktadır.

Merdiven yöntemi, devletin değişen ihtiyaçlarına göre geliştiriliyor ve İmparatorluğun kayıt ihtiyacını karşılıyordu. Bu durum XIX. yüzyılın ilk yarısının ortalarına kadar devam etmiştir.

1839 yılında Tanzimat'ın ilanı ile her şeyin değişmeye başladığı

---

olmayan ahaliden onların askere alınmaması ve güvenlikleri karşılığında alınan vergilerdir. Bu iki gelir türü devlet gelirlerinin büyük bölümünü oluşturuyordu.

5 İltizam, bir gelir yerinin yapılan ihale ile kiraya verilmesi anlamına gelir, Mültezim de mukataa anlaşması ile borçlanan, yani iltizama verilen yerin borçlusudur (Mustafa Nihat Özön: Osmanlıca Türkçe Sözlük, 6. baskı, 1979, İstanbul).

6 Osmanlı'da çağdaş anlamda ilk bütçe çalışması 1845 yılında başlamıştır (Ö. F. Batirel, O.Güvemli: The Ottoman Empire Reformation Era (1839-1876), First Public Budget Legislation and Practice, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2. BMAC), September 15-18 2010, İstanbul, Turkey).

görülmektedir<sup>7</sup>. Tanzimat, yurt dışında devleti defalarca temsil etmiş olan Osmanlı'nın büyük devlet adamı Mustafa Reşit Paşa tarafından sosyal içerikli olarak, (Hicri 25 Şaban 1255 (Miladi 3 Kasım 1839) tarihinde Padişah fermanı şeklinde ilan edilmiş olup, kısaca şu hususları ortaya koyuyordu: - Can ve mal emniyetine daha fazla dikkat edilmelidir. - Vergi düzeni herkesten varlık ve gelirine göre alınmak üzere yeniden oluşturulmalıdır. - Askere alma usulleri yeniden belirlenmeli ve askerlik süresi belirli olmalıdır. - Davalar adil ve açık olarak görülmelidir. - Bütün bu işler için devletin üst kademesi görev üstlenmelidir (devlet kurumlarının yeniden oluşturulması üzerinde durulmalı).

Tanzimat Fermanı'nın yayınlanmasından sonra hızlı bir çağdaşlaşma çabalarının başladığı görülmektedir. Bu çabalar içinde idari ve mali reformların büyük önem taşıdığı göze çarpmaktadır. Bu idari ve mali reformlar ortaya konulunca, devlet kurumlarında hızlı bir yapısal değişimin başladığı ve bu arada devlet muhasebesinde yararlanılan merdiven yönteminin ihtiyacı karşılama durumunun da tartışıldığı görülmektedir<sup>8</sup>.

## **2. Tanzimat Fermanı Sonrası Mali Reformların Başlaması**

Tanzimat Fermanı'nın uygulanması başlayınca, Batı Avrupa ülkelerindeki bir çok çağdaş kurumun Türkiye'ye gelmeye başladığı, çok yönlü olarak dışa açılmanın özendirildiği, tarıma dayalı devletin toprak yapısında miri (devlet sahipliği) araziden kişisel araziye geçiş ile değişikliğinin başladığı, vergicilikte Müslüman olmayan ahaliden alınmakta olan cizye vergisinin kaldırıldığı, uluslararası sergilere ve aktivitelere katılmaların gündeme geldiği, devlette bir sanayileşme hamlesinin başladığı, çağdaş eğitim kurumlarının oluşturulma çabalarının yoğunlaştığı, ulaşımda tren yolu yapımına ve buharlı gemi yapımına hız verildiği, Batı Avrupa ülkelerine benzer bankacılığın Türkiye'ye geldiği ve nihayet başta sosyal yapıyı ve mali

---

7 - Enver Ziya Karal: Osmanlı Tarihi , VI. Cilt, Sayfa 2 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1976, Ankara.

- Halil Cin : Osmanlı Toprak Düzeni ve Bu Düzenin Bozulması, Sayfa 245 vss., 2. Basım, 1985, İstanbul.

8 Tefik Güran: Tanzimat Döneminde Osmanlı Maliyesi, Bütçeler ve Hazine Hesapları, T. Tarih Kurumu Yayını, 1090, Ankara.

yapıyı değiştiren devlet kurumlarının hızla oluşturulduğu görülmektedir<sup>9</sup>.

Sosyal ve iktisadi yapıyı değiştirmeğe başlayan gelişmelerin, çok geçmeden mali yapıda ve muhasebede de arayışların ortaya çıkmasına neden olduğu görülmektedir. Bu gelişmelerden birkaçı da aşağıdaki gibi sıralanabilir.

-Devletin 1840-1850 yılları arasındaki sanayileşme hamlesi sonucu 190 dolayında kr amaçlı sanayi kuruluşu oluşturulmuştur<sup>10</sup>. O zamana kadar kr amaçlı bir devlet işletmesi yoktu ve maliyet hesaplamaları o kadar önem taşımıyordu. Ve yeni başlayan bu gelişmeye merdiven yöntemi hazır değildi.

-1845 yılında ilk muvazene-i umumiye adı ile bütçe nizamnamesi (yönetmeliği) yayınlanınca devlet muhasebesinde yeni bir organizasyon ihtiyaı ortaya çıkmış ve karmaşık ilişkiler ortaya koymuştur. Merdiven yöntemi bu yeni mali yapılanmanın da ihtiyaçlarını karşılamada zorlanıyordu. Çünkü tahakkuk muhasebesine dayalı devlet muhasebesi, ağdaş bütçe anlayışına dayalı muhasebeye dönüşme göstermeye başlamıştı.

-Tanzimat ile ortaya çıkan yeni vergi toplama düzeninin (tarıma dayalı vergilerin iltizam - toplanan vergiden toplanana pay verilmesi - yerine, vergilerin devlet memurları tarafından toplanması esası) hem muhasebe organizasyonunda ve hem de tutulan defterlerde değişiklik yapılması gereğini ortaya çıkar mış ve uygulamaları biraz da karmaşık duruma getiren bu değişikliği merdiven yöntemi karşılamakta güçlük çekmiştir.

-Devlet muhasebesi uygulamalarında merkezi yönetim ve vilayetlerdeki yönetimin fonksiyonlarının koordinasyonu ağdaş muhasebe denetimini ne çıkmaya başlamıştır. Çağdaş muhasebe denetimi çift yanlı kayıt düzeni çerçevesinde geliştiği için, denetime önem verilmesi, çift yanlı kayıt yöntemi isteğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu ihtiyaç o zamana kadar süre gelen muhasebe denetimi anlayışını hem denetçinin kalitesi, hem denetim bilgilerinin kullanılmasını ve hem de denetleme ilkelerinin değiştirilmesini gerektiriyordu. Bu denetlemeyi geliştirme çabaları sonucunda

---

9 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, Sayfa 24 vss., 2000, İstanbul.

10 O. Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, TANzimattan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, Sayfa 26- 45, 2000, İstanbul.

1879 yılında Maliye Teftiş Kurulu'nun oluşturulduğu görülmektedir<sup>11</sup>.

-Tanzimat'a kadar Osmanlı maliyesi, Muhasebe-i Umumiye ve Hazine-i Amire adları altında muhasebeciler tarafından yönetiliyordu. Vergiler, genel muhasebe yönetimi (muhasebeciler) tarafından konuluyor ve hangi giderlerin yapılacağı bu organizasyon tarafından belirleniyordu. Tanzimat'ın ortaya koyduğu yenilik, muhasebe ile mali idarenin birbirinden ayrılması biçiminde olmuştur. Maliye Nezareti'nin kurulmuş ve bunun içinde Muhasebat-ı Umumiye (genel muhasebe departmanı) adı altında, devlet muhasebesinin yürütülmesini üstlenen bir departman oluşturulmuştur<sup>12</sup>. Bu genel müdürlük muhasebe bilgilerini maliye idaresine bildiriyor ve mali yönetim de gelir ve giderlere ait kararları veriyor, bütçeyi hazırlıyordu. Bu reform ile devletin mali yönetimi çağdaştırılmış olmakta idi. Mali idare karar vermek için muhasebeden birçok yeni bilgi istemeye başlayınca, bu bilgilerin merdiven yöntemi ile sağlanamayacağı anlaşılmaya başlanmıştır.

- Bu çağdaşlaşma çabaları sırasında batı ülkelerinde uygulanan çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili bilgiler de Türkiye'ye gelmeye başlamıştı. Bu arada çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili defter düzeninin ilk kez, 1850 yılında yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret'te yer aldığı gözlenmektedir<sup>13</sup>. Bu yasa, Napolyon döneminde, 1807 yılında yürürlüğe konulan Code de Commerce'in 1,3 ve 4. bölümlerinden alınarak oluşturulmuştu<sup>14</sup>. Bu yasa hem ticarete şeriat yasalarının geçerli olması ve hem de çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili yeterli bilgi birikimi olmadığı için uzun süre uygulanamamıştır. Bu öncü bir yasal düzenleme olmuştur.

---

11 Tanzimat yönetimi sekiz maddelik bir denetleme yönetmeliği çıkarmıştır. Bu yönetmelikte (muhasebe) denetçisinin nitelikleri sıralanmış, o zamana kadar denetçinin denetlenen kurum tarafından giderlerinin karşılanması ilkesi değiştirilerek, denetçiye gündelik bir para verilmesi esası benimsenmiş ve denetleme usulleri ortaya konulmaya çalışılmıştır (Emre Çelebiler, Oktay Güvemli: Modernization Efforts in the Tanzimat Period and the Establishment of the Finance Inspection Board, Paper, Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2.BMAC), September 15-18 2010, İstanbul, Turkey).

12 Bugün Maliye Bakanlığı ve Muhasebat Genel Müdürlüğü adı altında bu iki kurum da yaşamaktadır.

13 Kanunname-i Ticaret, 1850 (O. Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimattan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, Sayfa 75 vss., 2000, İstanbul).

14 Code de Commerce, Edition Textuelle, Novembre 1807, Genova.

Bütün bu gelişmeler açık olarak ortaya koymuştur ki, devletin muhasebe düzeninde yöntem değişikliği yapılması gerekmektedir. Yeni yöntemin arayışı 1840'lı yıllarda iki koldan başlamıştır. Bunlardan birisi muhasebe uygulayıcılarının arayışları ve yeni yöntem denemeleridir; öteki de çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili kitapların tercümesi ve eğitimde muhasebe ders programlarına ağırlık verilmesi biçiminde olmuştur. Aşağıda yoğun çaba gösterilen bu iki kollu çalışmalar üzerinde kısa olarak ayrı ayrı durulmuştur.

### **3. Muhasebe Uygulayıcılarının Arayışları**

#### **3.1 Özel Kesim Muhasebecilerinin Durumu**

Öncelikle belirtmek gerekmektedir ki, muhasebe uygulayıcılarının arayışları devlet muhasebesi kesiminde görülmektedir. Özel kesim muhasebelerinde bir arayış yoktur. Çünkü Osmanlı'da sermaye birikimi sağlamış kapitalist anlayış çerçevesinde özel kesim oluşmamıştır. Bunun tarihsel birçok nedeni vardır. Genellikle Ortadoğu devletlerinde görüldüğü üzere Osmanlı'da da devletçilik anlayışı hakimdir. Dolayısı ile özel kesim gelişmemiştir ve genellikle mahalle ölçüsünde küçük bir pazara üretim yapan atölyelerden oluşmaktadır.

Türkler'in Anadolu'ya gelmeleri ile başlayan Ahilik düzeni, onu izleyen Lonca düzeni ve daha sonra ortaya çıkan Gedik düzeni (1909'da kaldırılmıştır) asırlar boyunca özel kesimin küçük boyda üretim yapan kuruluşlar halinde kalmalarına neden olmuştur<sup>15</sup>. Tanzimat ile başlayan sosyal ve iktisadi değişim ile özel kesimin önü açılmak istenmişse de Türkiye'ye yatırım yapan az sayıda yabancı kuruluş dışında, XIX. yüzyıl boyunca Türk özel kesimince oluşturulan işletme sayısı fazla değildir. Yabancı kuruluşların da muhasebe defterlerini kendi dillerinde tutmaya başladıklarını belirtmek gerekmektedir.

XIX. yüzyıl boyunca Türk toplumunda özel kesim muhasebesine ait

---

15 Mehmet Özbirecikli, Ö. Şenol: The Three Institutions which Created the Socioeconomic Structure of Turkish Private Entrepreneurs Between the 13th and 19th Centuries: Akhism, The Guilds and the Gedik System, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, September 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.

herhangi bir doküman bugüne kadar ortaya çıkarılmış değildir. Ancak Ege bölgesinde, yörenin tarımsal ürünlerinden olan kuru incir, kuru üzüm, pamuk gibi ürünlerin dışsatımı ile uğraşan kimi Ermeni ve Rum tüccarların çift yanlı kayıt yöntemini muhasebelerinde denediklerine dair izlere rastlamak olanağı vardır<sup>16</sup>.

Önemli büyüklüğe sahip özel kesim kuruluşlarının bulunmadığı bir ortamda, özel kesim muhasebesinden bir yenilik beklenmeyeceği de ortadadır.

### **3.2 Devlet Kesimi Muhasebecilerinin Arayışları**

Yüzyıllar boyu Osmanlı'nın gelişmiş bir devlet muhasebesi düzeni ve deneyimli muhasebecilerinin bulunduğu kuşkusuzdur. Tanzimat döneminde de bu muhasebeciler vardı ve devlet muhasebesini yürütüyorlardı. Ancak bunlar merdiven yöntemi dışında bir muhasebe yöntemini bilmiyorlardı. Batı ülkelerinde yazılmış çift yanlı muhasebe kayıt yöntemini anlatan öğreti kitapları henüz Türkçeye tercüme edilmemişti. Onların yurt dışı ile de ilişkileri fazla değildi. Bu durumda onların muhasebede yenilik arayışları kendi bilgileri çerçevesinde olmak zorundaydı.

Tanzimat'ın ilan edildiği yıllarda, İngiliz Jones'un 1896 yılında yazdığı *Defter Tutmada İngiliz Sistemi* adlı eserinin Batı Avrupa ülkelerinde yarattığı tepkileri ve bu tepkiler sonucunda G.S. Meisner'in 1803 yılında yazdığı *Deutsche Bouchhalterey* adı ile yayınladığı kitabından, Martin Bataille'in yeni sistem adlı eserinden, B. Delorme'un Jones'tan sonra *Defter Tutmada Yeni Sistem* adlı eseri yazdığından, Jean Isler'in 1810 yılında *Nouvelle Methode Suisse pour Tenir les Livres* adlı eserinden haberleri yoktu. Ve en önemlisi XIX. yüzyılın ilk yarısında kolonlar savaşı olarak adlandırılan, çift yanlı kayıt yönteminin tarihi gelişiminin önemli dönüm noktalarından olan Batı Avrupa'daki önemli gelişmelere ait fazla bir bilgileri de yoktu<sup>17</sup>.

---

16 Mehmet Özbircikli, Ü. Aslan: The First Course Book on the Double-Entry System in Turkey - 1838, Paper, 12. World Congress of Accounting Historians (12.WCAH), July20-24, 2008, İstanbul, Turkey.

17 -Joseph Vlaeminck: Histoire et Doctrines de la Comptabilité, Dunod, 1956, Paris.

-Ernest Stevelinck: La Comptabilité a Travers les Ages, Bibliotheque Royal Albert-1, 1970, Brussel.

-V. Yoraslav Sokolov: Muhasebenin Gelişim Tarihi, Finans ve İstatistik Yayınevi, Rusça, 1985, Moskova.

Türk muhasebeciler Batı Avrupa’da oluşan ve muhasebenin geleceğine yön veren bu gelişmelerden ancak, 1840-1850 yılları arasında iki yüz dolayında öğrencinin Fransa’ya eğitime gönderilmesinden sonra, bu öğrencilerin Türkiye’ye dönmeleri ve çağdaş muhasebe anlayışını Türkiye’ye getirmeye başlamalarından sonra, XIX. yüzyılın ikinci yarısında haberdar oldular<sup>18</sup>.

Böyle bir ortamda Osmanlı’nın deneyimli muhasebecilerinin, kendi deneyimlerine dayalı arayış içinde olacakları kuşkusuzdur. Aşağıda bu arayış ile ilgili örnekler üzerinde durulacaktır. Günlük defter kayıtları ele alınacak ve önce merdiven yönteminin geleneksel kayıt biçimi gösterilecek, sonra 1840’lı yıllarda herhangi bir yönetime benzemeyen bir kayıt denemesi üzerinde durulacak ve sonra da yüzyılın sonlarına doğru devlet muhasebesinde çift yanlı kayıt yöntemi uygulamalarından bir örnek verilecektir.

#### **A. Osmanlı Devlet Muhasebesinde Merdiven Yöntemi ile Geleneksel Günlük Defter Kaydı**

Başbakanlık, Osmanlı Arşivi’nde bugün merdiven yöntemi ile tutulmuş binlerce muhasebe defteri bulunmaktadır. Bu defterlerde yüzyıllar boyu merdiven yönteminin Osmanlı’daki gelişim sürecinin izlenmesi olanağı vardır. Bu belgeler arasında yer alan XVIII. yüzyıl başlarına ait bir günlük defterde<sup>19</sup> aşağıdaki kaydı görmek olanağı vardır.

Sözü edilen belgede Hicri 14 Muharrem 1130 (Miladi 18 Aralık 1717) gününe ait devlet muhasebesinin günlük defterinde şöyle bir madde kaydı vardır:

---

18 O. Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat’tan Cumhuriyet’e, 3. Cilt, Sayfa 56 vss., 2000, İstanbul.

19 Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Kepeci Tasnifi, 2044

Örnek 1

1717 Yılı Günlük Defter Kaydı

Handwritten Ottoman Turkish text from a daily register (defter) for the year 1717. The text is written in a cursive script and is organized into several sections separated by horizontal lines. The top section includes the date '1129' and mentions 'Kocaköy'. The middle section contains a list of entries, possibly related to military or administrative matters, with some entries starting with 'Kocaköy'. The bottom section includes the phrase 'Kocaköy' and 'Kocaköy'.

Kaynak: Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Kepeci tasnifi, 2044.

Bu kayıt Osmanlı'nın merdiven yöntemi ile geleneksel günlük defter kaydının klasik bir örneğini oluşturmaktadır. Yazı ve rakamlar siyakat ile yazılmıştır.

Bugünkü dille anlatımı aşağıdaki gibidir.

**Örnek 1 Transkripsiyonu**  
**(1717 Yılı günlük defter kaydı)**

*Konusu şu.....ki*

*Filibe ve Pazarcık yöresindeki öküz arabalarının 1130 yılı vergisi.*

*28 Zilhicce 1129 ( Miladi 3 Aralık 1717) tarihli Sadrazamın  
Padişah fermanına dayalı emri ile Mehmed Ağa görevlendirilmiş  
ve Hazine- i Amire 'ye (devletin hazinesi) yatırılması istenmişti.*

*Buna dayalı olarak Muhasebe-i Evvel (devletin iki ana  
muhasabe bölümünden birisi) tarafından, aşağıdaki tutar için  
düzenlenen tezkere ( bilgilendirme belgesi) ve Mefkufat  
Kalemine (tahsilat departmanı) 8 Muharrem 1130 (Miladi 12  
Aralık 1717) tarihinde yapılan giriş gereğince*

*Araba*

*Adet*

*114*

*Guruş olarak (vergi)*

*114*

*Akçe olarak*

*18.240*

*Tatarpazarı'nın 1130 yılı versigisnin Filibe cizye vergisi  
sorumlusu Mehmed Ağa'nın Ahmed ile gönderdiği<sup>20</sup>*

---

20 Rumeli'de bir bölgenin taşıt araçlarından alınan vergi kayıdır. Verginin yasal dayanağı, vergi türü ve hesaplanması, hangi yıla ait olduğu, tahsil tarihi, tahsilatı yapan ve parayı teslim eden kişi belirtilmiştir. Hesaplamaya göre 114 araba vergi mükellefidir. Araba başına 1 guruş vergi alınması söz konusudur. Tahsilat hem guruş ve hem de 1 guruş 160 akçe hesabı ile akçe olarak yazılmıştır. Maddenin baş tarafındaki çizgi günlük defterde maddeleri birbirinden ayıran çizgidir ve sözcüğün son harfi uzatılarak oluşturulmuştur. Bu kayıt, bu vergilerin hesaplarının tutulduğu bölümdeki büyük defter niteliğindeki yardımcı deftere işlenecek vergileri toplamak ile görevli Mehmed Ağa'nın borcundan düşülecektir.

Bu, Osmanlı devlet muhasebesi sistemi içinde yer alan günlük defterdeki geleneksel bir kayıttır. Ama XIX. yüzyılın ortalarındaki kayıt ihtiyacını karşılamaktan uzaktır. Bu yüzyılda olaylar daha karmaşık hale gelmiş ve yeni yöntemlerin arayışı başlamıştır. Aşağıda bu arayış ile ilgili bir örnek üzerinde durulacaktır.

## B. XIX. Yüzyıl Ortalarında Bir Günlük Defter Kayıt Denemesi

Başbakanlık Osmanlı Arşivinde HH. 932 ile kayıtlı devlet muhasebesinin bir günlük defter örneği vardır. Buradaki kayıt ne merdiven yöntemine ve ne de çift yanlı kayıt yöntemine benzemektedir. Bu günlük defterdeki kayıtlardan bir maddenin fotokopisi aşağıdadır<sup>21</sup>.

### Örnek 2 1848 Yılı Günlük Defter Kaydı

1266	
1848 Yılı Günlük Defter Kaydı	
100000	...
90000	...
80000	...
70000	...
60000	...
50000	...
40000	...
30000	...
20000	...
10000	...
0	...

Bu örnekte yer alan günlük defter maddesinin bugünkü dille anlatımı üzerinde aşağıda durulmuştur.

21 Başbakanlık Osmanlı Arşivi, HH 932.

**Örnek 2 Transkripsiyonu**  
**( 1848 Yılı günlük defter kaydı)**

Gün.....		
2 Muharrem 1266 Cumartesi ( Miladi 18.11.1849)		
Geli.....r		
		Guruş
Eylül ayı taksidi 25.000		
Geçen Aralık'tan 100.000	İzmir bölgesi Aşar (tarım vergisi)	
<b>Toplam 125.000</b>	1265 Haziran taksidi tahsili, Maliye Nezaretî Hazinesi 1265 yılı Mart ayı borcuna mahsup	100.000
Haziran ayı taksidi		
15.898	Siroz adası agnam (hayvancılık)	
Geçen Eylül'den	vergisi 1265 Temmuz taksidi Maliye	
134.105	Nezaretî Hazinesi 1265 yılı Mart	
<b>Toplam 150.000</b>	ay borcuna mahsup	150.000
Ağustos ayı taksidi	Denizli Aşar (tarım vergisi) sözü	
177.284	edilen sene borcuna mahsup	125.389
Geçen Eylül'den	Tatarpazarı Aşar (tarım vergisi)	
183.471	1265 Eylül taksidi sözü edilen	
<b>Toplam 360.755</b>	sene borcuna mahsup	81.427,5
Ağustos ayı taksidi	Bursa rusum (beledi vergi) 1265	
28.060	Eylül taksidi sözü edilen borcuna	
Geçen Eylül'den	mahsup	65.000
28.060	Çatalca Aşar (tarım vergisi) 1265	
<b>Toplam 56.120</b>	yılı vergisine mahsup	150.000
Eylül ayı taksidi	Tekfurdağı rusumu (beledi vergi)	
243.713	Ağustos ayı vergisine mahsup	1.925

<i>Geçen Ekim'den</i>	<i>Ohri agnam (hayvancılık) vergisi</i>	
200.655	<i>1265 Eylül ayı vergisine mahsup</i>	233.350
<b>Toplam 444.368</b>	<i>Dırama agnam (hayvancılık) vergisi</i>	
	<i>1265 Eylül ayı vergisine mahsup</i>	282.717
	<i>Manastır rusum (beledi vergi) sözü edilen yıl vergisine mahsup</i>	360.755
	<i>Konya rusum (belediye vergisi) sözü edilen yıl vergisine mahsup</i>	70.000
	<i>Manastır agnam (hayvancılık) vergisi sözü edilen yıl vergisine mahsup</i>	56.120
	<i>Bursa rusum (beledi vergi) 1265 Eylül ayı vergisine mahsup</i>	60.000
	<i>Üsküp gümrük vergisi sözü edilen yıl ayı vergisine mahsup</i>	89.468,5
	<i>Manastır agnam (hayvancılık) vergisi sözü edilen yıl vergisine mahsup</i>	444.368
	<i>Berat ilçesi aşar ( tarım) vergisi 1265 Ekim ayı vergisine mahsup</i>	54.339,5
	<i>Travnik aşar (tarım) vergisi sözü edilen yıl Eylül ayı vergisine mahsup</i>	45.714
	<i>Sofya rusum (beledi vergi) sözü edilen yıl vergisine mahsup</i>	33.183
	<i>Uzuncaabad rusum (beledi vergi) sözü edilen yıl vergisine mahsup</i>	28.333
	<b>Toplam</b>	<b>2.467.059,5</b>

Yukarıda devlet muhasebesinin Hicri 2 Muharrem 1266 (Miladi 18 Kasım 1849) tarihli günlük defter kaydının orijinalinin fotokopisine ve transkripsiyonuna yer verilmiştir. Konu, İmparatorluğun bir kısım vergilerinin tahsili ile ilgilidir. Bu tahsil edilen vergiler alt alta yazılmış ve yandaki (solda) boşluğa da kimi vergi hesaplamalarının nasıl yapıldığına ilişkin açıklayıcı bilgiler eklenmiştir. Bu kayıt usulünün daha önce örneğine yer

verilen merdiven yöntemine benzer yanı yoktur. Çift yanlı kayıt yöntemine de benzememektedir. Merdiven yöntemi yerine yeni bir sistem geliştirmek isteyen devlet muhasebecilerinin, bir denemesi niteliğindedir.

### C. Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçilmesinden Sonra Bir Günlük Defter Kaydı -1887-

Aşağıda üzerinde durulacağı üzere devlet muhasebesinde 1879 yılında Padişah Fermanı ile merdiven yöntemi terk edilmiş ve çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir. Devletin maliyesi artık yıllık bütçeye göre yönetilmekte ve her bakanlık kendi bütçe uygulamalarını kendi muhasebe defterlerine dayalı olarak yönetmektedir. Aşağıda örnek alınan Emniyet Nezareti'nin de (Güvenlik Bakanlığı) bir muhasebe düzeni vardır ve kayıtlar çift yanlı kayıt yöntemine uygun tutulmaktadır. 1887 yılına ait günlük defterinin 77. sayfasının ilk üç maddesi aşağıdaki gibidir<sup>22</sup>.

#### Örnek 3 (1887 Yılı Günlük Defter Kaydı)

تاریخ		مبلغ	
روز	ماه	روز	ماه
۱۹	سپتامبر	۱۸۳۸۰۰۰۷۷	۱۶
۱۶		۱۲۰۰۰	
۱۸		۱۰۰۰۰	
۱۹		۱۰۰۰۰	
۲۰		۱۰۰۰۰	
۲۱		۱۰۰۰۰	
۲۲		۱۰۰۰۰	
۲۳		۱۰۰۰۰	
۲۴		۱۰۰۰۰	
۲۵		۱۰۰۰۰	
۲۶		۱۰۰۰۰	
۲۷		۱۰۰۰۰	
۲۸		۱۰۰۰۰	
۲۹		۱۰۰۰۰	
۳۰		۱۰۰۰۰	
۳۱		۱۰۰۰۰	
۳۲		۱۰۰۰۰	
۳۳		۱۰۰۰۰	
۳۴		۱۰۰۰۰	
۳۵		۱۰۰۰۰	
۳۶		۱۰۰۰۰	
۳۷		۱۰۰۰۰	
۳۸		۱۰۰۰۰	
۳۹		۱۰۰۰۰	
۴۰		۱۰۰۰۰	
۴۱		۱۰۰۰۰	
۴۲		۱۰۰۰۰	
۴۳		۱۰۰۰۰	
۴۴		۱۰۰۰۰	
۴۵		۱۰۰۰۰	
۴۶		۱۰۰۰۰	
۴۷		۱۰۰۰۰	
۴۸		۱۰۰۰۰	
۴۹		۱۰۰۰۰	
۵۰		۱۰۰۰۰	
۵۱		۱۰۰۰۰	
۵۲		۱۰۰۰۰	
۵۳		۱۰۰۰۰	
۵۴		۱۰۰۰۰	
۵۵		۱۰۰۰۰	
۵۶		۱۰۰۰۰	
۵۷		۱۰۰۰۰	
۵۸		۱۰۰۰۰	
۵۹		۱۰۰۰۰	
۶۰		۱۰۰۰۰	
۶۱		۱۰۰۰۰	
۶۲		۱۰۰۰۰	
۶۳		۱۰۰۰۰	
۶۴		۱۰۰۰۰	
۶۵		۱۰۰۰۰	
۶۶		۱۰۰۰۰	
۶۷		۱۰۰۰۰	
۶۸		۱۰۰۰۰	
۶۹		۱۰۰۰۰	
۷۰		۱۰۰۰۰	
۷۱		۱۰۰۰۰	
۷۲		۱۰۰۰۰	
۷۳		۱۰۰۰۰	
۷۴		۱۰۰۰۰	
۷۵		۱۰۰۰۰	
۷۶		۱۰۰۰۰	
۷۷		۱۰۰۰۰	

**Kaynak:** Başbakanlık Osmanlı Arşivi 2-B-2

22 Başbakanlık Osmanlı Arşivi, 2-B-2

Bu çift yanlı kayıt yöntemi ile tutulmuş günlük defter, Türkiye'deki çift yanlı kayıtların ilk örneklerinden birisidir. Bir bakanlığa aittir. Bu üç maddenin transkripsiyonu üzerinde aşağıda durulmuştur.

**Örnek 3 Transkripsiyonu**  
**(1887 Yılı günlük defter kaydı)**

Günlük Defter		Sayfa 77
Büyük Def. Hes. No.	Madde Sıra No.	Guruş Para
	Önceki sayfadan devir	86.800.577,77
16 38	742 --Rumi 19 Şubat 1302 (Miladi 3.3.1887)-- 1302 (Miladi1887) yılı Gerçekleşen masrafları Kasadan Başka yere tayin olunan memurların yol masrafları	1.234
15 16	743 --Rumi 23 Şubat 1302 (Miladi 7.3.1887)-- 1302 (Miladi 1887) yılı tahsis edilen masraf fonu 1302 (Miladi 1887) yılı Gerçekleşen masraflar hesabından Güvenlik dairesi için satın alınan kırtasiye ve benzeri için	2.429,20
10	744 --Rumi 23 Şubat 1302(Miladi 7.3.1887)-- 1301 (Miladi1886) yılı masrafları 1301 (Miladi 1886) yılı Gerçekleşen masraflar hesabından 1301 yılında Kuleli Hastanesinde tedavi gören polis memurlarının hastane masrafı olarak tahakkuk eden	294
745	-----	-----

Bu günlük defter kaydının o zamanın çift yanlı kayıt yöntemi standardına uygun durumda olduğu görülmektedir. Ancak defterde iki kolon bulunmasına rağmen tek kolonun kullanıldığı dikkati çekmektedir.

Osmanlı devlet muhasebesinde 1850 yılı sonrasında, 30-40 yıl içindeki bu gelişme nasıl sağlanmıştır. Biraz da bunun üzerinde durulmasında yarar vardır. Aşağıda önce çift yanlı kayıt yöntemine geçişi sağlayan Padişah Fermanı üzerinde durulacak sonra da 1850 yılı sonrası eğitiminde çift yanlı kayıt yönteminin gelişmeleri ele alınacaktır.

#### **4. Devlet Muhasebesinde Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçiş Kararı**

Yukarda açıklandığı üzere Tanzimat sonrası devlet kurumları çağdaşlaşırken, Hazine-i Amire yerine Maliye Bakanlığı da kurulmuştur. Bakanlığın organları yeniden oluşturulmaya başlanmış ve bu arada devlet muhasebesi ile meşgul olmak üzere Muhasebat-ı Umumiye (Genel Muhasebe departmanı) kurulmuş, bütçe çalışmaları başlamış ve yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere bakanlıkların gelir ve giderleri ile ilgili her bakanlık nezdinde muhasebe defter kayıtlarının tutulmasına başlanmıştır.

Merdiven yönteminin ihtiyacı karşılayamaması nedeniyle devlet muhasebecilerinin arayış içinde olduklarına yukarda değinilmiş ve 1848 yılına ait bu arayış ile ilgili bir deneme örneği verilmişti. 1850 sonrası okullarda eğitim programlarına konulmaya başlanan çift yanlı kayıt yöntemi öğretisi, batı ülkelerinden çevrilen kitaplarla desteklenince artık devletin, Maliye Bakanlığı'nın yeniden yapılandırılması çerçevesinde çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesi kararını alması gerekiyordu.

Bu konudaki ilk hareketin, Tanzimat sonrası Maliye Bakanlığı'nın yeniden yapılandırılması için kurulan Islahat-ı Maliye Komisyonu (Maliyeyi yeniden yapılandırma komisyonu) ndan geldiği görülmektedir.

Komisyon, hazırlığını Maliye Bakanı'na sunmuş; Bakan, Sadrazam'a (Başbakan) sunmuş ve Sadrazam (Başbakan) da Padişah'a sunmuştur. Padişah'ın Hicri 9 Sefer 1297 (Miladi 22 Ocak 1880) tarihli oluru çift yanlı kayıt yöntemine geçiş yasalaşmıştır. Konu ile ilgili Padişah fermanının fotokopisine Ek 1'de yer verilmiştir.

Gerek komisyonda ve gerekse bakanlıkta yapılan çalışmalarda çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesi için aşağıdaki gerekçelerin sıralandığı dikkati çekmektedir<sup>23</sup>.

.... Maliye Bakanlığının eksikliği, muhasebe kayıtlarının çift yanlı kayıt yöntemine göre tutulmamasıdır. Gelirler ve harcamalar ile ilgili gerçek ve doğru bilgileri verecek muhasebe defterleri mevcut değildir.

.... Avrupa ülkelerindeki esaslara göre kurulmuş olan Osmanlı Bankası'nın<sup>24</sup> muhasebe kayıtları ile Maliye Bakanlığı'nın kayıtlarının karşılaştırılması ihtiyacı ortaya koyacaktır.

..... defter ve hesapların, ayrıntılı olarak gerçeği gösterecek biçimde kayıtlarının yapılabilmesi için çift yanlı kayıt yönteminin uygulanması gerekmektedir.

..... kayıt ve hesapların, gelir ve giderlerin gerçek bilgi vermeye uygun duruma getirilebilmesi için öncelikle Maliye'nin çift yanlı kayıt yöntemini herkese öğretmesi uygun olacaktır... uygulamada zamana ihtiyaç vardır... bunun için muhasebe teşkilatı eski ve yeni olarak ikiye ayrılabilir.. bir yandan eski usul bir süreliğine devam ederken... Yeni muhasebe departmanları çift yanlı kayıt yöntemine göre işlemleri yapmaya başlar... Gecikme durumundan muhasebeciler sorumlu olacaklardır.

.... Maliyece yeni esaslara göre kayıt tutulmasına biran önce başlanması gerekli görüldüğünden, yenilik başlangıcı olarak gelecek Mart ayı (1880 yılı Mart ayı) başından itibaren çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasına başlanması kararlaştırılmıştır...

Bu ifadeler kesin kararlığı göstermektedir. Devlet muhasebesinin 1880 yılı başından itibaren çift yanlı kayıt yöntemine göre yürütülmesi kararlaştırılmıştır. Eğitilmiş insan gücü yeterli midir? Batı Avrupa ülkelerindeki kitaplar Türkçeye tercüme edilmiş midir? Maliye'deki memurlara çift yanlı

23 Başbakanlık Osmanlı Arşivi: DUİT 37-2/7-2/6; DUİT 37-2/7-2/2, 37- 2/7-2/4.

24 Osmanlı Bankası (Ottoman Bank) 1856 yılında İngiliz sermayesi ile kurulmuştur. XIX. yüzyılın ikinci yarısında devlet borçlanmalarında önemli rol oynayan Banka, Cumhuriyet'in ilk yıllarında millileştirilmiş ve 1930 yılına kadar Merkez Bankası işlevini görmüştür (AnaBritannica, Genel Kültür Ansiklopedisi Cilt 17, 1989, İstanbul).

kayıt yöntemini kim öğretecektir? Bu ve benzeri soruların bir kısmının yanıtını XIX. yüzyılın ikinci yarısında, Batı Avrupa ülkeleri yazarlarının Türk muhasebe düşünürlerini nasıl etkilediğinin incelenmesinde ve hangi okulların ders programlarında muhasebe derslerine yer verildiğinin incelenmesinde bulmak olanağı vardır.

### **5. XIX. Yüzyılın İkinci Yarısında Osmanlı'da Muhasebe Düşüncesini Etkileyen Batı Avrupa Ülkeleri Yazarları ve Yayınlanan Türkçe Muhasebe Kitapları**

XIX. yüzyılın ikinci yarısında çağdaşlaşma çalışmalarını sürdüren kadroları, 1840-1850 yılları arasında Fransa'ya gönderilen iki yüz dolayındaki öğrenciler oluşturmuştur. Birçoğu Fransa'da Les Ecoles de Haute Commerce adını taşıyan okullarda eğitim görmüş bu öğrenciler sözü edilen yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı'yı yönetmişlerdir<sup>25</sup>. Bu kadrolar sadece yeni eğitim kurumları oluşturmak ve bu okullara muhasebe dersi koymak ile kalmamışlar zamanın ünlü Fransız muhasebe yazarlarının kitaplarını Türkiye'ye getirmişler ve onların birçoğunu tercüme ederek eğitimin hizmetine sunmuşlardır.

Bugün İstanbul'da Marmara Üniversitesi'nin XIX. yüzyıldan kalan kütüphanesine gidildiğinde, XIX. yüzyılın ikinci yarısının ortalarında ders programlarında yararlanılmış aşağıdaki kitapları görmek olanağı vardır.

*Bryant and Staratton: National Book Keeping – Analytical and Progressive.*

*Louis Deplanque: La Tenue des Livres en Partie Simple et en Partie Double, 1842, Paris.*

*Goujon et A.L. Sardou: Cours Complet de Tenue des Livres et d'Operation Commerciales, 1860, Paris.*

*H. Lefevre: La Comptabilite Theorie, Pratique et Enseignement, 1882, Paris.*

*Eugene Leautey et Adolphe Guilbalult: Science des Comptes, Traite Theorique et Pratique Comptabilite, 1889, Paris.*

---

25 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, Cilt 3, Sayfa 92 vss., 2000, İstanbul.

*Eugene Leautey: Traite des Inventaires et des Bilans, tarihi yok, Paris.*  
*Eugene Leautey: Traite de Comptabilite Industrielle , 1900, Paris.*

XIX. yüzyılın ikinci yarısında Türk muhasebe düşünürlerini etkileyen Batı Avrupa ülkeleri yazarlarının yukarıdaki kitapları incelendiğinde, Fransız muhasebe kültürünün Türk muhasebe kültürü üzerindeki etkisinin fazla olduğu açık olarak görülmektedir. Türk muhasebe düşünürlerini etkileyen bu yazarların zamanın önemli muhasebe düşünürleri olduğu bilinmektedir.

XIX. yüzyılın ikinci yarısında birçok Türk muhasebe düşünürü de çift yanlı kayıt yöntemini tanıtmak amacı ile eser yayınlamıştır. Batı Avrupa ülkeleri muhasebe yazarlarının etkisi ile hazırlanan bu kitaplardan tespit edilebilenlere Ek 2’de yer verilmiştir.

Bu on dört kitabın on ikisi yeni muhasebe yöntemi başlığı ile tek yanlı ve çift yanlı kayıt yöntemlerini anlatmakta, birisi hesapların tahlilini konu olarak ele almakta, birisi de muhasebe denetimi üzerinde durmaktadır. Kitapların tamamının 1880 yılında çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesini öngören Padişah Fermanı’ndan sonra yayımlandığı dikkati çekmektedir. Daha önce Avrupa ülkelerinden yabancı dille yazılmış kitap getiriliyordu. XIX. yüzyılın son yirmi yılında fazla sayıda Türkçe kitap yayınlanmasının bir nedeni de muhasebe eğitiminin bu tarihten sonra okullarda ders programlarına konulmuş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu konu üzerinde de aşağıda durulmuştur.

## **6. XIX. Yüzyılın İkinci Yarısında Osmanlı’da Okulların Ders Programlarında Muhasebe Dersleri**

Tanzimat sonrası çağdaşlaşma ve yeniden yapılanma devam ederken eğitim kurumları da çağdaş ders programlarını uygulamaya başlamışlardır. Bu okullarda yaygın bir muhasebe ders programının uygulandığı gözlenmektedir<sup>26</sup>.

26 - Bayram Kodaman: Abdülhamid Devri Eğitim Sistemi, Sayfa 91 vss., T.Tarih Kurumu Yayını, 1991, Ankara.

- Polat İlknur Haydaroğlu: Osmanlı İmparatorluğu’nda Yabancı Okullar, Sayfa 58, 1993, Ankara.

- Osman Ergin: Türk Maarif Tarihi, Cilt 1-2, Sayfa 545 vss., 1977, İstanbul.

Muhasebe öğretisinin o zamanların ortaokulları (Mekteb-i Rüştîye) ve liselerinde (Mekteb-i İdadi), *Usul-i Defteri* (defter tutma usulü) adı altında muhasebe derslerinin ders programlarında yer aldığı görülmektedir. Bunların yanında özel nitelik taşıyan liselerde de (Fransız kültürü ile kurulan Galatasaray Lisesi -1868-; bir askeri okul olan Menşe-i Küttab-ı Askeri -1875-; Anadolu'daki toprak zenginlerinin çocukları için kurulan Aşiret Mekteb-i Humeyun -1882-) gibi okullarda da *Usul-i Defteri* (defter tutma usulü) adı ile muhasebe derslerinin okutulduğu dikkati çekmektedir.

Yüksek öğretimde ise, 1863'de yenilenerek açılan İstanbul Darülfunu'nunda (İstanbul Üniversitesi) haftada iki saat usul-ı defteri (defter tutma usulü) adı ile muhasebe dersinin konulduğu; maliyeye eleman yetiştiren Maliye Memurları Mektebi'nde yoğun muhasebe ders programının bulunduğu; 1857 yılında açılan ve devlete üst düzey mali yönetici yetiştirmeyi amaçlayan Mekteb-i Mülkiye (Bugünkü Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi)'de ticaret hukuku, ticari senetler ve muhasebe derslerinin yoğun olarak ders programlarında yer aldığı gözlenmektedir.

XIX. yüzyılın ikinci yarısında özel kesim ticari kuruluşlarına eleman yetiştirmek üzere 1883 yılında kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi (bugünkü Marmara Üniversitesi)'nin Türk muhasebe eğitiminde özel bir yeri vardır. Çünkü devlet desteği ile değil özel kesimin paralı öğrencilerine dayalı ilk açılan okul olma özelliğine de sahiptir. Kuruluş amacı ve eğitim amacı muhasebe eğitimi ağırlıklı olmuştur.

XIX. yüzyılın ikinci yarısında hukuk okulu ve yabancı okulların da, ders programlarında muhasebe derslerinin yer aldığı gözlenmektedir.

XIX. yüzyılın ikinci yarısında muhasebe öğretisinin, genellikle çift yanlı ve tek yanlı kayıt yöntemleri birlikte ele alınarak yapıldığı için Osmanlı eğitiminde de aynı yolun izlendiği muhasebe öğreti kitaplarından görülmekte idi.

Bu yoğun muhasebe eğitiminin, önce devletin başarılı muhasebe uygulamalarda kendisini gösterdiği ve zamanla özel kesim muhasebesinde de başarılı uygulamaların önünü açtığı bilinmektedir. Devlet muhasebesinde ve muhasebe eğitimindeki yenilikler yirminci yüzyılın başlarında gelişerek

sürmüş ve giderek 1920'lerde yeni Cumhuriyet'e önemli bir muhasebe altyapısı devredilmesini sağlamıştır. XIX. yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı toplumunun yaşadığı bu gelişme ve deneyimler, çift yanlı kayıt yönteminin tarihinde ilginç bir uygulamayı anlatmaktadır. Çünkü, bir imparatorluk yeni tanıştığı bir muhasebe yöntemi 30-40 yıl gibi kısa bir süre içinde, devletin ve eğitimin desteği ile yaşama geçirebilmiştir.

## 7. Sonuç

Osmanlı tarihinde sosyal bir çağdaşlaşma hareketi olan Tanzimat'ın 1839 yılında ilanından sonra, iktisadi ve mali düzenin yeniden yapılandırılması gündeme geldiğinde ilk ele alınan kurumlar arasında Maliye Bakanlığı'nın bulunduğu gözlenmektedir. Bakanlığın organizasyon yapısı ile birlikte ele alınan devlet muhasebe düzeninin yenilenmesi arayışları, asırlardır Ortadoğu'da devlet muhasebesinde kullanılan merdiven yönteminin yerine yeni bir yöntemin konulması arzusunu da gündeme getirmiştir. Osmanlı muhasebecileri, batı ülkelerinde önemli gelişmeler gösteren çift yanlı kayıt yöntemini henüz tanımıyorlardı. Batı Avrupa ülkelerine öğrenci gönderilmesi ve Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı şirketlerin muhasebe uygulamalarının çift yanlı kayıt yönteminin öğrenilmesinin yolunu açtığını belirtmek gerekmektedir.

Öte yandan, devletin kâr amaçlı olarak kurduğu sanayi kuruluşlarının hesap işleri düzeni, Maliye Bakanlığı'nın bütçeye dayalı yeni devlet muhasebesi anlayışı karşısında merdiven yöntemi yetersiz kalıyor ve yeni muhasebe düzeni arayışı giderek daha fazla önem kazanıyordu.

Çift yanlı kayıt yönteminin ülkeye getirilmesi konusunda ilk adımın, Napolyon'un 1807 tarihli Code de Commerce'ine dayanılarak hazırlanan, 1850 yılında kabul edilen ve içeriğinde defter tutma bölümünün de bulunduğu Ticaret Kanunu ile atıldığı görülmektedir. Daha sonra Fransız muhasebe düşünürlerinin kitaplarının tercüme edilmeye başlandığı ve orta ve yüksek öğretim kurumlarının ders programlarına yoğun muhasebe dersleri konulmasına yönelindiği gözlenmektedir.

Bu gelişmeler yaşanırken devlet de çift yanlı kayıt yöntemine

geçilmesi için yasal düzenlemeleri hazırlamış ve 1880 yılının başından itibaren yeni yöntemin devlet muhasebesinde uygulanmasını zorunlu kılan yasal düzenlemeyi yürürlüğe koymuştur. Bu yasal düzenlemeden sonra Türk muhasebe düşünürlerinin çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili yoğun bir kitap yayınına başladıkları dikkati çekmektedir.

Çift yanlı kayıt yönteminin tarihi, ülkelerin bu yöntemle tanışma öyküleri ile doludur. Bu öyküler arasında Osmanlı deneyiminin özel bir yeri olsa gerektir. Çünkü, daha önce hiçbir izi olmamasına rağmen 30-35 yıl gibi kısa bir sürede, İmparatorluk bu yöntemi tanıyıp, kendi bünyesine adapte edebilmiştir.

Devletin kendi muhasebesi için yaptığı bu yenilikler, o zamana kadar sermaye birikimi olmadığı için gelişme gösteremeyen özel kesimin de kayıt düzeninin gelişmesinin önünü açmıştır.

XIX. yüzyılın ikinci yarısı, Osmanlı'nın hem kurumsal açıdan ve hem de yasal düzenlemeler açısından çağdaşlaşma hareketinin yaşandığı bir zaman dilimidir. Bu çağdaşlaşma çabaları içinde muhasebe kayıt düzeni yenilikleri de önemli bir yere sahiptir. Bu sayede Türkiye, XX. yüzyıla girildiğinde teknolojik gelişmelerin yarattığı yeni ortamın gerektirdiği modern kayıt düzenine sahip duruma gelmiştir. Ve yine bu sayede 1920'li yıllardan sonra yeni kurulan Cumhuriyet'in yöneticileri sanayileşme hamlelerini yaparken ve muhasebe kayıt düzeninden ve mali tablolardan vergi almaya başlarken çağdaş görüşlere göre geliştirilmiş bu muhasebe altyapısından yararlanmışlardır.



## Ek 2

### XIX. Yüzyılın İkinci Yarısında Türk Yazarların Muhasebe Kitapları

<b>Kitabın yazarı ve adı</b>	<b>Basım yılı</b>	<b>Bulunduğu yer</b>	<b>Basım yeri ve sayfa sayısı</b>
Ahmed Münir, Fenn-i Defteri	İstanbul, 1871	Bursa Kütüphanesi	Matbaa-i Amire, 255 sayfa
Yusuf Paşa, Kavaid-i İlmi Hesap	İstanbul, 1881	Bursa Kütüphanesi	Mihran Matbaa, 94 sayfa
Ziya Bey, Fenn-i Usul'ü Defteri	İstanbul, 1881	İst. Üni. Küt., Edirne Selimiye Kütüphanesi	326 sayfa
Asaf Süleyman, Muhtasar Usul'i Defteri	İstanbul, 1882	İst. Üni. Kütüphanesi	Matbaa-i Aramyan
Hasan Tahsin, Yeni Usul-i Defteri	İstanbul, 1881	İst. Üni. Küt. Edirne Selimiye Kütüphanesi	185 sayfa
Muhiddin, Usul-i Defteri Cedid	İstanbul, 1882	Balıkesir İl Kütüphanesi	Mehran Matbaası, 305 sayfa
Süleyman Asaf, Nazari ve Ameli Muhasebe	İstanbul, 1882	İst. Üni. Kütüphanesi	70 sayfa

Şeyh Nuri, Risale-i Murakebe	İstanbul, 1883	Kayseri Şerif Efendi Küt.	Es'ad Efendi Matbaası, 232 sayfa
Aram Margosyan, Muhasebe-i Ziraiye	İstanbul, 1885	İst. Üni. Kütüphanesi	80 sayfa
Aram Margosyan, Hesab-ı Tahlili	İstanbul, 1886	Erzurum Atatürk Kitaplığı	Matbaa-i Askeriye
M.A. Nazıma, Ameli ve Nazari Yeni Usul	İstanbul, 1889	Ankara Milli Kütüphanesi	-
Ziyaeddin, Fenn-i Defteri	İstanbul, 1896	İst. Üni. Kütüphanesi	49 sayfa
Mehmed Celal, Hesab-ı Ameli	İstanbul, 1896	Konya Merkez Kütüphanesi	Karabet Matbaası, 148 sayfa
Ali Nazıma Muhtasar Yeni Hesap	İstanbul, 1897	Sinop Rıza Nur Kütüphanesi	Gaspar Matbaası, 32 sayfa

### **Kaynakça**

- 1) O. Güvemli, M. Erkan, C. Elitaş, O. Aydemir: Accounting Method Used by Ottomans for 500 Years: Stairs (Merdiban) Method, 2008, Ankara, Turkey.
- 2) Enver Ziya Karal: Osmanlı Tarihi, VI. Cilt, Sayfa 2 vss., Türk Tarih Kurumu Yayını, 1976, Ankara.

3)Halil Cin : Osmanlı Toprak Düzeni ve Bu Düzenin Bozulması, Sayfa 245 vss., 2. Basım, 1985, İstanbul.

4)Tevfik Güran: Tanzimat Döneminde Osmanlı Maliyesi, Bütçeler ve Hazine Hesapları, T. Tarih Kurumu Yayını, 1090, Ankara.

5)Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, Sayfa 24 vss., 2000, İstanbul.

6)Joseph Vlaemminck: Histoire et Doctrines de la Comptabilite , Dunod, 1956, Paris.

7)Ernest Stevelinck: La Comptabilite a Travers les Ages, Bibliotheque Royal ALbert-1, 1970, Brussel.

8)V. Yaroslav Sokolov: Muhasebenin Gelişim Tarihi, Finans ve İstatistik Yayınevi, Rusça, 1985, Moskova.

9)Bayram Kodaman: Abdülhamid Devri Eğitim Sistemi, Sayfa 91 vss., T.Tarih Kurumu Yayını, 1991, Ankara.

10) -Polat İlknur Haydaroğlu: Osmanlı İmparatorluğu'nda Yabancı Okullar, Sayfa 58, 1993, Ankara.

-Osman Ergin: Türk Maarif Tarihi, Cilt 1-2, Sayfa 545 vss., 1977, İstanbul.

11)O.Güvemli and B. Güvemli: The Birth Development of an Accounting Method in the Middle East, Paper, The Fifth Accounting History International Conference, August 9-11, 2007, Banff Canada.

12)O.Güvemli, Ü. Gücenme: The Government Accounting Profession During the Otoman Empire Hazine-i Amire (1470-1839), Paper, IX. Congress of World Accounting Historans, 2002, Melborune, Australia.

13) Ö. F. Batirel, O.Güvemli: The Ottoman Empire Reformation Era (1839-1876), First Public Budget Legislation and Practice, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2. BMAC), September 15-18 2010, İstanbul, Turkey ).

14) Emre Çelebiler, Oktay Güveçli: Modernization Efforts in the Tanzimat Period and the Establishment of the Finance Inspection Board, Paper, Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2.BMAC), September 15-18 2010, İstanbul, Turkey

15) Mehmet Özbirecikli, Ö. Şenol: The Three Institutions which Created the Socioeconomic Structure of Turkish Private Entrepreneurs Between the 13th and 19th Centuries: Akhism, The Guilds and the Gedik System, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, September 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.

16) Mehmet Özbirecikli, Ü. Aslan: The First Course Book on the Double-Entry System in Turkey - 1838, Paper, 12. World Congress of Accounting Historians (12. WCAH), July 20-24, 2008, İstanbul, Turkey.

17) Kanunname-i Ticaret, 1850 (O. Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimattan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, Sayfa 75 vss., 2000, İstanbul).

18) Code de Commerce, Edition Textuelle, Novembre 1807, Genova.

19) Mustafa Nihat Özön: Osmanlıca Türkçe Sözlük, 6. baskı, 1979, İstanbul.

20) Başbakanlık Osmanlı Arşivi, HH 932.

21) Başbakanlık Osmanlı Arşivi, 2-B-2.

22) Başbakanlık Osmanlı Arşivi: DUİT 37-2/7-2/6; DUİT 37-2/7-2/2, 37-2/7-2/4.

23) Başbakanlık Osmanlı Arşivi : Kepeci Tasnifi, 2004

24) AnaBritannica, Genel Kültür Ansiklopedisi Cilt 17, 1989, İstanbul).