

Ortadoğu’da Yazılı İlk Muhasebe Öğreti Eseri: Saadetname

Doç. Dr. Cemal Elitaş

Dr. Bilge Leyli Elitaş

Afyon Kocatepe Üniversitesi - İİBF

Özet

Bu çalışma ile İlhanlı Devleti’nin, muhasebe öğretisine katkı yaptığı ilk yazılı muhasebe eseri olma özelliğini de taşıdığı düşünülen “Saadetname” isimli eserin incelenmesi esas alınmıştır. Bu bağlamda, çalışmada öncelikle İlhanlı Devleti’ne genel anlamda bakılacak, ardından Saadetname hakkında temel ve öz bilgiler verilecektir. Çalışmanın asıl amacı ise Farsça yazılmış olan “Saadetname” isimli eser hakkında, 1973 yılında günümüz alfabesine çevirerek Göttingen Üniversitesi’nde bir doktora tezi olarak sunan Mirkamal Nabipour’un çalışmasından yararlanarak daha çok bilgi verebilmektir. Bu bağlamda en önemli tespit, “çift taraflı kayıt tekniğı” olarak bilinen günümüz modern muhasebe kayıt mantığının izlerine “Saadetname”de rastlayabilmemizdir. Bu tespit, Fra Luca Bartolomeo de Pacioli’nin ünlü “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” isimli eserinde bahsi geçen ve bu nedenle de çift taraflı kayıt tekniğinin kurucusu olarak genel kabul gören çalışmasının bilimsel kuşkuçuluk doğrultusunda sorgulanması imkânını vermektedir. Çünkü 1309’da yazımına başlanılan ancak 1336-1337’de tamamlandığı düşünülen “Saadetname” isimli muhasebe öğretisi eserinde, çift taraflı kayıt tekniğinin güçlü izleri görülmektedir.

Anahtar kelimeler: İlhanlı Devleti, Siyakat, Saadetname, Osmanlı Devleti, Muhasebe.

JEL sınıflandırması: B10, M 41, N00.

Abstract (The First Accounting Book in the Middle East: Saadetname)

This study aims to examine the “Saadetname” the first written study of İlkanid State which had contributed to the accounting discipline. In this context, firstly, İlkanid State will be analyzed generally and then some basic information will be provided about Saadetname. On the other hand, the main purpose of the study is to provide deeper information on Saadetname which had been originally written in Persian and translated into Today’s German language and presented as a doctorate thesis By Mirkamal Nabipour in 1973 at Göttingen University. The principal feature of the study is that it contains the traces of the modern accounting system which is known as the double

entry accounting system. Along with this feature, it enables, on the basis of scientific scepticism principal, to interrogation of the famous study “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” which was created by Fra Luca Bartolomeo de Pacioli who is accepted as the founder of the double entry accounting system. Because, Saadetname traces back to the first signs of the double entry accounting system of which writing process had begun in 1309 and ended in between 1336-1337.

Key words: Ilkhanians, Siyakat Writing System, Saadetname, Ottoman Empire, Accounting.

JEL classification: B10, M 41, N00.

1. İlhanlı Devleti Hakkında Genel Bilgiler

İlhanlı Devleti (1256-1353), İran’da yerleşmiş Moğol Hanedanlığı’nın kurduğu bir devlettir (Güvemli, 2000a: 212). Moğol hükümdarı Cengiz Han’ın ölümünden sonra ortaya çıkan dört devletten biridir. Cengiz Han’ın oğlu Mengü’nün “Büyük Han” olarak tahta çıkmasından sonra, fetih için batıya gönderilen Hülagü Han tarafından kurulan, resmen Moğol Büyük Hanı’na bağlı olan bir devlettir¹. Hükümdarlar başlangıçta, doğu kökenli olduklarını ve Orta Asya’daki Moğol Büyük Hanı’na bağlı olduklarını vurgulamak için “İlhan” sözcüğünü kullandılar. İslamiyeti kabul etmelerinden sonra, bu da XIII. asrın sonuna isabet eder, “Han” adını kullanmaya başladılar (Güvemli, 2000a: 212). İlhanlılar Maveraünnehr’i içine almak üzere aşağı yukarı Sasani imparatorluğunun sınırları içerisinde kurulmuş olan bir İran devleti olarak da zikredilmektedir. Buna neden olarak da kültür açısından İranlı’laşmaya maruz kalmaları gösterilmektedir. Hülagü, Hıristiyanları İlhanlı davası lehine kazanmak için Hıristiyan bir kadınla evlendi. Bu da Hıristiyan batıyla iyi münasebetler kurmasına vesile oldu. Daha sonra, Hülagu’nun yerine oğlu Abaka (1265-1282) geçti (Spuler, 1997: 967).

İlhanlı Hükümdarları şöyledir: Hülagü (1256-1265), Abaka (1265-1282), Ahmad Tegüder (1282-1284), Argun (1284-1291), Gaykhatu (1291-1295), Baydu (1295), Mahmud Gazan (1295-1304), Muhammed Khodabandeh

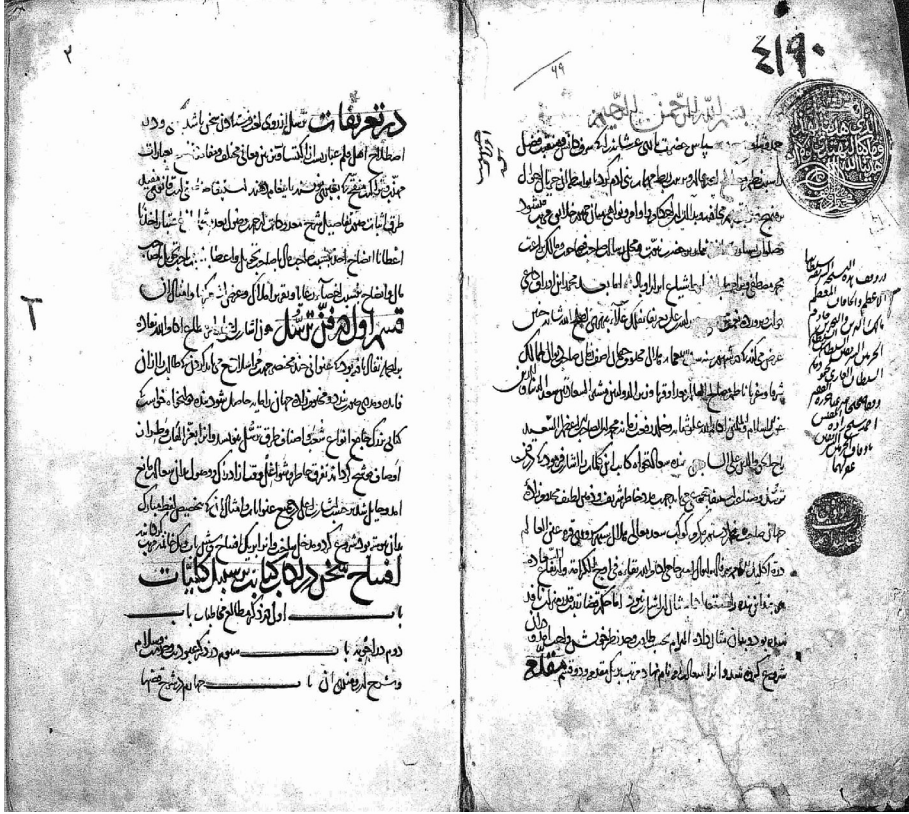
¹ Grolier International Americana Ansiklopedisi, İstanbul: Grolier Incorporated-Medya Holding A.Ş. Yayınları, Cilt 7, s. 343.

(Olcayto) (1304-1316), Abu Sa'id Bahadır (1316-1335), Arpa Ke'un (1335-1336)². Orta Doğu'da ilk yazılı muhasebe öğreti kitabı olma özelliğini taşıyan "Saadetname" isimli kitabın 1309 yılında yazılmaya başlandığı bilindiğine göre bu dönemde İlhanlı Devleti'nin yöneticisinin Muhammed Khodabandeh (Olcayto) (1304-1316) olduğunu söyleyebiliriz. Saadetname, "Siyakat" adı verilen özel bir yazı tekniği ile yazılmıştır.

Siyakat, Maliye, Defterhane ve Vakıf dairelerinde kullanılmış resmi bir yazıdır. Siyakat Irak'ta Abbasiler zamanında kullanılmaya başlanmıştır. Anadolu'ya da Selçuklular zamanında geldiği bilinmektedir. Ancak buna rağmen İran yoluyla girdiği kabul görmektedir. Milâdi 910 yıllarında Amasyalı Taci-zade Cafer Çelebi, Kuyudat-ı Muntazam defterlerini siyakata çeviren kişidir. Siyakat Selçuklular'da da vardı, ancak onlar farklı bir tarzda uygulamışlardı. Osmanlılara da onlardan değişik şekilde intikal etmiştir. Ancak bu ıslah ve tadilde Hüsam ve Cafer Çelebilerin rolü olmuştur (Günday, 1989: 1). Bu yazı tekniği sadece Saadetname'de değil, İlhanlı Devleti döneminde yazılan diğer muhasebe öğreti eserleri olan Kanun-u Saadet (1336-1337), Cami-ül Hesap (1339-1344) ve Risale-i Felekkiye (Kitab-us Siyakat) (1363) isimli kitaplarda da yazı türü olarak kullanılmıştır. Kaldı ki Osmanlı Devleti de siyakat yazı tekniğini, muhasebe iş ve işlemleri ile şifreleme ve şifreli yazışma aracı olarak kullanmıştır. Aşağıda yer alan Resim 1, Saadetname'nin Ayasofya Arşivleri'nde bulunan kopyasından bir örnek görüntüdür.

2 Wikipedia, The Free Encyclopedia, <http://en.wikipedia.org/wiki/Ilkhanate>, e.t. 17. 04. 2007.

Resim 1: Saadetname'den karşılıklı sayfa görüntüsü



Siyakat, eski yazılardan birinin adıdır. Resmî ve özellikle mali işlerde kullanılmıştır. Defterlerde ve tezkirelerde görülen kısalık, anlamada güçlük ve bilgi sahibi tarafından okunabilen özelliklere sahiptir. İnce, birbirine girift, noktasız ve dik yazıldığı için az yer kaplar ve çabuk yazılır. Kolay okunabilen bir özelliği olduğu gibi, çok eski tabirleri içeren ve ancak uzmanları tarafından okunabilen özelliği de vardır. Uzun hatlarla yazılmış olanları bulunduğu gibi, kısa şekillerle yazılmış olanları da mevcuttur. Bir sıraya dizilmiş harflerin bazılarının sonları uzatılmış bir yazıdır.

İlhanlı Devleti bir asıra yakın bir süre egemenliğini sürdürmüş, kısa ömürlü bir devlettir. Ancak Osmanlı Devleti'ni muhasebe açısından etkilemiştir. Osmanlı Devleti "Merdiven Yöntemi" kayıt usulüne göre

muhasebe iş ve işlemlerini takip etmeyi İlhanlı Devleti'nden öğrenmiştir.

İlhanlı Devleti'nin Türk devletleri muhasebe tarihi açısından da ayrı bir önemi vardır. Dört temel devlet muhasebesi öğreti kitabı³ İlhanlılar döneminde yazılmıştır. Bu nedenle İlhanlı Devleti'nin incelenmesine yer verilmesi gerekli görülmüştür.

2. Saadetname Hakkında Genel Bilgiler

İlhanlı Devleti hanlarından Gazan Han'ın veziri Sa'deddin Muhammed İbn Taceddin Ali Üs Saveci'nin emri ile oğlu Şerefeddin'e devlet muhasebesini öğretmek amacıyla 1309'da yazılmıştır. Ancak kitabın Milâdi 1336-1337 yıllarında tamamlandığı anlaşılmaktadır. Kitabın yazarının adı Felek Alayı Tebrizi'dir. Kitabı 1930 yılında Konya Yusufpaşa Kütüphanesi'nde Prof. Dr. A. Zeki Velidi TOGAN bulmuştur (Togan, 1931: 14-15). Bu eser 1973 yılında, Almanya Göttingen'de doktora tezi olarak yayınlanmıştır (Nabipour, 1973). Kitap, Farsça yazılmıştır ve bir nüshası da Ayasofya Kütüphanesi'nde bulunmaktadır.

İlhanlı Devleti'nin muhasebe öğretilerine kazandırdığı dört kitaptan ilkidir. Kitap yazılmaya başlandığında İlhanlı Devleti tahtında Muhammed Khodabandeh (Olcaito) (1304-1316)'in oturduğu, kitap tamamlandığında ise tahtta Arpa Ke'ün (1335-1336)'ün oturduğu bilinmektedir. Saadetname Farsça esaslı olup muhasebe kayıtlarında “Siyakat” yazı tekniği kullanılmıştır.

Saadetname eseri 1973 yılında Almanya'da yazılan bir doktora çalışmasına da konu olmuştur. Bu çalışma, bahsi geçen doktora tezinin analizi ile Saadetname'nin ayrıntılandırılması esasına dayandırılacaktır.

İlhanlı Devleti döneminde yazılmış olan “Saadetname” isimli muhasebe öğreti kitabı, Mirkamal Nabipour isimli İran uyruklu bir kişi tarafından, Göttingen'de bulunan Georg-August Üniversitesi'nde doktora çalışması olarak sunulmuş ve 5 Şubat 1974 tarihinde “Doktora Çalışması” olarak Prof. Dr. W. Hinz ve Prof. Dr. A. Dietrich'in bulunduğu jüri tarafından kabul edilerek yazarına “Bilim Doktoru” ünvanı verilmiştir.

Bu doktora çalışması Almanca tez kısmı ve Saadetname'nin yazılı

³ Bu dört temel muhasebe öğreti kitabı, Saadetnâme, Kanunu Saadet, Camiül-Hesab ve Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakât)'dir.

olduğu ek kısmı ile birlikte toplamda 342 sayfadır (tez kısmı 170 sayfa ve ek bölümü 172 sayfa). Ayasofya Kütüphanesi'nde yer alan orijinal "Saadetname" metni 142 yapraktır.

3. Doktora Tezi Olarak Saadetname

Mirkamal Nabipour'un doktora çalışması, Saadetname hakkında genel bilgilerin yer aldığı Giriş bölümünü takip eden üç temel bölümden oluşmaktadır. Yazar, birinci bölümde devlet muhasebesi çerçevesinde Saadetname'deki çeşitli ilke ve esasları ele almıştır. Bu bölümler Saadetname'nin orijinal hali esas alınarak yapılmıştır. Tezin birinci bölümü 13 alt başlıktan (kısmıdan, bölümden) oluşmaktadır. Bu alt başlıklar sırasıyla şöyledir:

- Birinci alt başlık; kullanıcılar için temel bilgiler ve başlık bölümüdür. Bu aslında o hesabın (maddenin) ne sebeple neyi ifade etmesinin düşünüldüğü bilinsin diye hesabın başına yazılır. Günümüzde de yevmiye maddelerindeki ve büyük defterdeki hesap isimleri aynı niteliktedir.
- İkinci alt başlık; muhasebe kayıtlarına tarih verme esaslarına ilişkin bir bölümdür. Hesabın (maddenin) başlığından sonra yazılır. O muhasebe kaydının ne vakit yazıldığı gerçeğini ortaya koyar. Günümüzde de yevmiye maddelerinde ve büyük defter hesaplarında tarih aynı amaçla kullanılmaktadır.
- Üçüncü alt başlık; kullanılan sayısal terimlere ait bir bölümdür ki bu başlık da kendi içinde tam sayılı ifadeler ve ondalıklı sayı ifadeleri şeklinde tasnif edilmiştir,
- Dördüncü alt başlık: Bu bölüm içinde Arap sayılarından ve her bir muhasebe kaydının bir sayı ile gösterilmesi esnasından bahsetmektedir ki bu günümüzde "yevmiye madde numarası" adı ile bilinmektedir. Burada özellikle vurgulanması gereken noktalardan biri, İlhanlı Devleti muhasebe geleneğinde hatalı sayı ifadelerinden kaçınmak için uygulanan ilginç bir yöntemle ilgilidir. Şöyle ki; 111 Dinar yerine 1111 Dinar, veya 101 Dinar




yerine 1001 Dinar yazılması veya tam tersi durumların önüne geçebilmek, başka bir ifade ile hatalı sayı girişlerini önlemek için bu tür karışıklıklara yol açabilecek sayılar önce yüzlük, binlik, on binlik v.b. basamağın tam girilmesi, ardından da küçük kalanın onun altına yazılması ile kaleme alınmıştır. Örneğin (Nabipour, 1973: 13):

1000 Dinar

1 Dinar

gibi.

- Beşinci alt başlık; toplama ve tamamlama esaslarını içermektedir. Bu bölümde temel olarak muhasebede gelir ve giderlere ait tam ve kesirli bütün rakamların müfredatlı ve doğru gösterilmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Sonra buna kontrol işareti (caize) koyulması gerektiği ve defter sayfasının içinde yer alan bütün kesirler, birler, onlar ve benzerlerinin toplanması esasları üzerinde durulmuştur. Tam ve/veya ondalıklı (kesirli) sayıların nitelikleri üçüncü alt başlıkta verildiği için ayrıca burada üzerinde durulmamıştır. Toplam, yevmiye maddesinin (haşr'ın) sonuna yazılır. İşte buna toplama (cem'i) ve yazılıp bitirilmesi işine de tamamlama (tekml) denir. Kontrol edildiğini gösteren caize

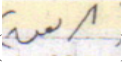
işaretinin genelde  şeklinde gösterildiği belirtilmiştir. Eğer kontrol işlemi tekrarlanmışsa, başka bir ifade ile ikinci defa bir kontrol işlemi yapılmışsa bu sefer de  şeklinde bir işaret, üçüncü defa bir kontrol yapılması durumunda ise  şeklinde bir işaret ile tespit edilir. Günümüzde de caize işareti yerine “tik” denilen onay simgesi (P) kullanılmaktadır. Bir sayı gösterimine ilişkin örnek şöyledir (Nabipour, 1973: 25):


6770 $\frac{19}{24}$ Dinar

- Altıncı alt başlık; çıkarma işlemi ve bunun muhasebe kaydında

gösterimi esasını işlemektedir. Bir toplamdan herhangi bir sayı çıkarılacağı zaman, “minhâ=ondan-düş” ve “min zalike=bundan düş” anlamında bir ifade kullanılır bu ifadenin (minhâ veya min zalike) ardından yeni toplama “ondan sonra kalan” anlamına gelen “bâkî ba’dehû” lafzı yazılır.

- Yedinci alt başlık; harf ve def’a kavramlarına ilişkindir. Harf, sözlükte bir şeyin bir bölümüdür. Nitekim, kelimenin bir bölümüne de harf denmektedir. Def’a bir kerelik tekrarı ifade eder. Maliye mensuplarının ıstılahında “bir evvelki yekundan” manasındadır. Daha önceden belirtilen, “minha=ondan” ve “min zalike=bundan” örneklerinde de görüldüğü üzere. Eğer kayıt sırasında “minha” ve “min zalike” kullanılacak ve fakat bunlar uygun bir şekilde yazılamayacaksa, o zaman, “harf” ve “def’a” çekilir (yazılır). Harf’ten sonra bir müfredat, döküm varsa o zaman def’a kullanılır. Yazar bu başlık altında yukarıda anlatılanlara uygun örnekleri Saadetname’den tespit ederek koymuştur.
- Sekizinci alt başlık; muhasebeleştirme sırasında Doldurma (Haşv) ve Ortaya Çıkarma-Belirtme (Bariz) hakkındadır (Nabipour, 1973: 37). “Haşv”ın sözlük manası doldurma, katma; “bariz”inki de ortaya çıkarma, zahir olma, açıkta bırakma şeklindedir. Maliye mensupları teriminde (ıstılahında), “haşv”, bir yazıdan, tespit edilenden, anlatılandan ibarettir. Bunun kaydı sırasında, muhasip gerçek olandan ayrılmaz; kayıt bir bakışta anlaşılmalıdır; kaydın tespiti sırasında yazanın bir amacı ve her halde, kaydın da kastedilenle bir ilgisi vardır. “Haşv”ın yazılış yeri kağıdın dörtte bir kısmından herhangi bir yer değildir. Yazılışa, sağ tarafın yukarı başından başlanır ve satır bittiğinde kağıdın ortasını azıcık geçecek gibi bırakılır. Kağıdın ortasını aşmazsa, başka bir ifadeyle yazı sol tarafa taşmasa da kabul edilir. “Bariz” gerçekte hangi tutar kastediliyorsa onun ifadesinden ibarettir. Yazılma yeri, sol dıl’ın yanındaki iki danktır. “Haşv” iki kısımdır. Yazı “haşv” kısmında kalırsa “haşv-ı mutlak”, “bâriz”e taşarsa “haşv-ı bariz” denir.

Bazen “bâriz” (bariz rakamdan)’den bir şey düşmek, indirim etmek gerekir. Bu durumda “haşv” rakamına “mevzu=koyulan” denir ve “minhâ=ondan-düş” veya “ba‘de=sonra” sözleri yazılır. “Minhâ” yazılırsa “haşv”de “ondan sonra kalan=(باقي بعده)” bâkî ba‘dehû lafzı () ve “sona=(بعده) ba‘de” sözü yazılmışsa

“kalan=(باقي) bâkî” lafzı () şekilleri ile gösterilir. “Bâriz” rakamı, tutarı, kendi yerinde kağıdın sol tarafında gösterilir. Müfredatı yazılır. Açılacak, anlatılacak, düşülecek kısmı olursa, birincide “ondan düş=(منها) minhâ” ve ikincisinde “minhâ” yerine “sonra=(بعد) ba‘de” yazılır. Her gelir ve giderde, hesap başlığı “sadrü’l-hesâb” ve diğer hususlara riayet edilmek sureti ile ve tekrar olmamak şartı ile yukarıdaki kurallar kullanılır (Elitaş v.d., 2008: 102-103).

- Dokuzuncu alt başlık; işlem iptallerine ilişkin olup Saadetname’deki ıstılahda karşılığı “Terkin”dir. Kullanılmasının iki temel nedeni vardır. Bunlardan birincisi (a) günlük tutulan muhasebe defterinde yapılan hataların silinmesi, kazanması v.b. işlemlere tabi tutulması yanlış anlaşılmalara neden olabileceğinden ve buna sebep olmamak adına “terkin” işlemi (işareti) ile gerekli düzeltmelerin yapılmasının sağlanması, (b) muhasebe kayıtlarını yapan kişinin kaydı doğru yaptığını düşünmesine rağmen işleme ilişkin belgedeki bir hatanın defterlere yansımaları ve bunun da düzeltilmesi amacıyla yine “terkin” işlemi (işareti) ile gerekli düzeltmelerin yapılmasının sağlanmasıdır (Nabipour, 1973: 44-45). Doğru olmadığı anlaşılan ve kazanması istenmeyen defter kayıtlarında kullanılır. Bu hallerde (بن) işareti çekilir. Bu işaret Arapça (ترفين) terkîn) sözünün son iki harfinin noktasız olarak başka bir ifadeyle siyakatla yazılıdır. Daha sonra yevmiye bahsinde de vurgulanacağı üzere defterlerde silinti ve kazıntının şüpheye yol açacağı ve bu sebeple kesinlikle bu yola gidilmemesi

gerektiği belirtilmiştir. GÜNÜMÜZDE DE, RESMİ DEFTERLERDE SİLİNTİ VE KAZINTI YASAKLANMIşTIR (Elitaş, v.d., 2008: 100).

- Onuncu alt başlık; bir girdinin hangi alt unsurlardan oluştuğunu göstermeye yarayan bir terimdir. Bařka bir ifade ile “nereden geldiğini gösterir” bir bilgidir. Bunu alt hesaplar gibi dūřünmek mümkündür. Ancak burada farklı olarak toplama nasıl ulaşıldığı gösterilirken toplamayı ve çıkarmayı gereken işlemler hep birlikte alt alta veya yan yana gösterilir. Tüm bu işlemlerin sonucu olarak üst sonuca ulaşılır. Üst sonuç “yekûn” lafzı ile gösterilir (Nabipour, 1973: 50).
- On birinci alt başlıkta; Saadetname incelendiğinde karşılaşılabilecek bazı kavramların muhasebedeki karşılıklarına yer verilmektedir. Bu kavramlardan bazıları şöyledir;
Tebdil: Değiştirme (genelde malların takası)
Te’şir: Pres, sıkıştırma.
Tes’ir: Parasal değer belirleme işlemi.
şouğ: Altın ve altından yapılmış olan, kuyum işleri.
Ebtıya: Hazırda bulunanlardan satın almak.
Sabk: Altın veya gümüşü eritme işlemi.
Estegrâr: Ara bilanço.
Qarâr: Nihai bilanço (Nabipour, 1973: 52).
- On ikinci alt başlık; vergi borçları ve artışlarına ilişkin esaslar hakkındadır. Doğru bir muhasebe kayıt süreci sonucunda, üç sonuç ortaya çıkabilecektir. Bunlar (a) gelir ve giderin birbirine eşit olduğu durum, (b) gelirlerin giderlerden fazla olduğu durum ve son olarak da (c) gelirlerin giderlerden küçük olduğu veya giderlerin gelirlerden büyük olduğu durum. Bu üç duruma göre farklı işlemlerin yapılması esastır. Birinci durumda (a) muhasebe görevlisi sonuca ilişkin olarak doğru anlamına gelen “sahha dalika” ifadesine yer verir. Bütçenin aşılmadığına ilişkin olarak da “masrafu tamâman” lafzı yazılır (Nabipour, 1973: 64). İkinci durumda (b) ise gelirler giderlerden fazla olduğunda elde bir

miktar fazlalık sözkonusu olacaktır ki bu “madd-e el-bâkî” lafzı ile yazılır. Böyle bir durumda işlemlerin doğruluğu muhasebe işlemlerinden sorumlu Defterdar tarafından tekrar kontrol edilir. Fazlalık devlet gelirleri arasında kabul edilir (Nabipour, 1973: 66-67). Üçüncü durumda ise (c) giderler gelirlerden fazla olduğundan aşırı harcama yapıldığını göstermek amacıyla “el-ziyâdat” ifadesine yer verilir. Böyle bir durumda geliri aşan gider kısmı devlet gelirleri arasından (hazine) ödenir.

- On üçüncü alt başlık; dönem sonucunun tespitine ilişkin düzenlemeleri içerir. Bu anlamda tüm devlet gelirlerinin ve giderlerinin tespitinin önemine vurgu yapılarak, ayrı ayrı tutulan muhasebe defterlerinin birleştirilerek genel sonucun çıkarılması esası vurgulanmıştır (Nabipour, 1973: 84-85).

Mirkamal Nabipour’un doktora çalışmasının ikinci bölümü, dört alt başlıktan (kısmıdan, bölümden) oluşmaktadır. Bunlar genel hatları ile şöyledir:

- İkinci bölümün birinci alt başlığında; vergi kontrolü, hesaplanması ve vergiye ilişkin ara ödeme tespitleri ve bunların kaydedilmesi ve nüsha oluşturulmasına ilişkin esaslara yer verilmiştir. “Berat” Divan görevlilerinin kullandığı ve onların bildiği bir deyim olup tutulan defterlerin üzerinde bir yerinde, herhangi bir parçasında yer alan mühür ve defteri düzenleyeninin adı veya adının harflerinden bir bölümünün yer alması anlamına gelir. Berat ile tasdik edilmiş bir defter Devlet Divanı’nda kabul edilir (Nabipour, 1973: 88). Aşağıda yer alan Resim 2’de Saadetname’deki berat görülebilmektedir. Kitabın son sayfasında görülebilecek bu beratın tüm muhasebe defterlerinde de benzer şekilde yer alması istenmektedir.

Resim 2: Saadetname’de yer alan berat



- İkinci bölümün ikinci alt başlığı; verginin tahsilatına ilişkin bir başka ifade ile verginin ödenmesine ilişkindir. Bunun için “teslim name” adlı belgenin düzenlenmesi ve bu belgeye ilişkin yapıdan bahsedilmektedir. “Teslim name” isimli belge ile vergi ödemesini yapana, ödediği vergi tutarını, kimin ödediğini ve hangi vergi için ödemede bulunduğunu belirten bir belge verilir. Bu belgede de bir “Berat” yer alır. Bu berat bir mühür veya belgeyi düzenleyenin adı ya da adının belli harflerinden oluşan bir yazı (imza gibi) olabilir (Nabipour, 1973: 96).
- İkinci bölümün üçüncü alt başlığı; vergiye tabi kimseler için bir talimatı (yönerge) ve vergi tahsildarının yetkilendirilmesine

ilişkin bilgileri içermektedir. Doğru belge düzenlenmesi, mühür veya yazı (berat)'nın olması, verginin tarhi gibi bazı düzenlemeler bu bölümde anlatılmaktadır (Nabipour, 1973: 98). Divan görevlilerinin Farsça “mo’âmare” dedikleri ve aralarında bilinen teknik bir terimdir. Divan için doğru ve güvenilir belge esastır. Her yıl için vergiden yapılacak onaylanmış olası harcamalar da önceden belirlenmiş esaslar doğrultusunda yapılır.

- İkinci bölümün dördüncü alt başlığında ise önceden belirlenmiş harcamalar ile bunlara ilişkin vergi tahsildarının yetkilerinden ve konuya ilişkin talimatlardan bahsedilmektedir. Burada “mufâşât” isimli ve Divan tarafından verilen bir belgeden bahsedilmektedir. Bu belge de yine mühürlü ve/veya yazılı (imza gibi)’dir. Belgenin genel anlamda içeriği, vergi geliri ve harcamalarına ilişkindir. Vergi tahsilatlarının ve ödemelerinin incelenmesi ve Devlet Divanı tarafından tasdikine ilişkin bilgileri içermektedir. Vergi mükellefinin yaptığı ödeme, kalan yükümlülüğü ve ödeme dönemi gibi kayıtların tutulması esasları ele alınmıştır (Nabipour, 1973: 101).

Mirkamal Nabipour’un doktora çalışmasının üçüncü bölümü yedi alt başlıktan (kısmıdan, bölümden) oluşmaktadır. Bunlar genel hatları ile şöyledir:

- Üçüncü bölümün birinci alt başlığı Günlük Defter, ıstılaha daha uygun ifadesi ile “Defter-i Ruznamçe”dir. Bu defter “siyakât yazısı” ile tutulurdu. Bu defterde kayıtlar “ALLAH” adı ile başlamaktadır. “ALLAH” taktir ve tespah edildikten sonra da işleme ilişkin açıklamalar yapılmakta, ardından ilgili kayda yer verilmektedir (Nabipour, 1973: 105-106). Ruznamçe Farsça bir kelime olup “günlük hadiselerin yazıldığı defter” anlamına gelmektedir. Ruznâme ise “yevmiye defteri” anlamındadır (Devellioğlu, 1993: 900). Baş defterdarlığa bağlı Hazine-i Amire Dairesi’nin amirine “Ruznamçe-i Evvel” denirdi. Bunun

emrindeki Ruznamçe Kalemi, Mukataa, Mevkûfat ve Cizye'den toplanan geliri her gün kaydetmekle görevliydi. Devletin gelir ve giderleri Ruznamçe defterlerine yazılır, böylece tüm gelirler günlük olarak bir arada görülebilirdi (Güvemli, 2000b: 271). Hünkâr Mütferrikaları ile Çeşnigir ve Ulufeli Kâtip'lerin maaşları bu kalem tarafından verildiği gibi her gün Hazine'ye giren ve çıkan para, kumaş, altın, gümüş vs. kayıt ve hesaplarını da bu kalem tutardı. Bundan başka Baş Defterdarlığın günlük gelir ve giderlerinin özetleri burada gözden geçirilir, “Ruznamçe Temessükü” denilen açıklama raporları yazılırdı.

- Üçüncü bölümün ikinci alt başlığı, “Defter-i Tahvilat”tır. Bu defter de “siyakât yazısı” ile tutulmuştur. Bu defterde devletin günlük ödeme işlemlerine ilişkin kayıtlar tutulmaktadır. Ayrıca devlet ile ilişkili şahısların hesaplarının tutulduğu görülmektedir. Başka bir ifade ile şahısların cari hesaplarına ilişkin bir defter niteliğindedir. Ruznamçe’de yer alan tüm işlemlerden “ödeme” esasına tabi tüm işlemler bu defterde de ayrıca izlenebilmektedir. Tüm ödemeler ve tutarları dikkatlice işlenmektedir. Böylece yapılan ödemeler istendiği anda ve topluca görülebilmektedir (Nabipour, 1973: 114-115).
- Üçüncü bölümün üçüncü alt başlığı, “Defter-i Kanun”dur. Bu defter de “siyakat yazısı” ile tutulmuş bir defterdir. Divan çalışanları için bu defter iki ayrı defterin birleşimi anlamındadır ki bu defterlerden biri üretim vergilerinin yer aldığı defterdir. Bu deftere üretim malları vergilerinin eski ve güncellendikçe de yeni oranları tam şekilde kayıt edilir ve gerekli açıklamalara yer verilir. Bu defterin bilinen diğer bir ismi “Defter-i Mal”dır. İkinci defterde ise ticarete ilişkin vergiler ve günümüz ile paralellik kurarak düşünecek olursak katma değer vergisi gibi ticari malların değişiminden kaynaklanan vergiler yer almaktadır. Bu defterin bilinen diğer adı ise “Kanun-u Ma’huzat” veya “Defter-i Zarbiyye”dir. Bu defterin özelliği İlhanlı Devleti’ne özgü olan

devlet vergilerinin tanıtıldığı bir defter olmasıdır (Nabipour, 1973: 121-122).

- Üçüncü bölümün dördüncü alt başlığı, “Defter-i Tevcihat”tır. Bu defter devletin gider hareketlerinin doğrudan yazıldığı ve izlendiği bir defter olup bahsi geçen diğer defterler gibi “siyakat yazısı” ile tutulmuştur (Nabipour, 1973: 125).
- Üçüncü bölümün beşinci alt başlığı “Defter-i Evarece” ile ilgilidir. Defter “siyakat yazısı” ile yazılmış olup konusu itibariyle günümüzdeki “büyük defter”in işlevi ile aynıdır. Defterin adında yer alan “evarece” tabiri “ayrılma, tasnif edilme” ifadelerine karşılık gelmektedir. Bu defterde ister gelir ister gider olsun her bir mali hareket için ayrı bir sayfa veya sütun ayrılmıştır. Bu bağlamda ilgili mali hareket ait olduğu sayfa veya sütuna yazılır. Belli yerlerde “ödenen tutarlar” toplanır. Toplam düşülecek tutarların yanına “masraf” anlamına gelen “maşrafuhu” tabiri de yazıldığı görülmektedir. Mali hareketlerin tasnifli hareketlerini izlemeye olanak veren bir defter niteliğindedir (Nabipour, 1973: 131).
- Üçüncü bölümün altıncı alt başlığı, “Defter-i Müfredat”tır. Bu defter devlete bağlı illerin gelir ve giderlerinin kaydedildiği defter niteliğindedir. Bu defter de “siyakat yazısı” ile düzenlenmiştir. Eyaletlerin bireysel bütçelerinin izlendiği defterdir. Eyaletlere ait örneğin; üretim malları vergisi, hayvan vergisi, pazarda satılan ticari mallar vergisi (tamga) gibi gelirler ayrı ayrı izlenebilmektedir (Nabipour, 1973: 138).
- Üçüncü bölümün yedinci alt başlığı; “Defter-i Cami’ül Hesap”tır. Bu defterde devlet gelir ve giderlerinin yıllık olarak bir araya getirildiği görülmektedir. Defter “siyakat yazısı” ile düzenlenmiştir (Nabipour, 1973: 144).

Mirkamal Nabipour’un doktora çalışması üç ana bölümün ardından yazarın sonuç ve genel değerlendirmesi ile son bulmaktadır. Bu bağlamda bu

bölümden önemli noktalar şunlardır (Nabipour, 1973: 149-155):

- 14. yüzyılda yazılan muhasebe ve ekonomi esaslı öğretisi esasları incelendiğinde, başlangıcın “Saadetname” ile olduğu ancak bunun yanında benzer mahiyette başka muhasebe öğretisi eserlerinin de yazıldığı bilinmektedir ki bunlar; Risale-i Felekiyye (Kitabus Siyakat), Kanun-u Saadet ve Cami-ül Hesap’tır. Tüm bu eserlerde Saadetname’den tanıdık olan “siyakat yazı sistemi”nin kullanıldığı görülmektedir.
- İlhanlı Devleti döneminde 1330 yılında yazıldığı bilinen ancak yazarı ve neşredildiği bölge tam olarak bilinmeyen “Risale-i Şahabiyye” isimli bir eserin mevcut olduğu da bilinmektedir.
- Saadetname’nin iki konuyu ele aldığı söylenebilir. Bunlardan ilki (a) muhasebe işlerinin yönetim şekli ve idare yapısı belirlenirken ilgili kavramlar tanımlanmıştır. Ayrıca muhasebe esaslı “Divan”lar hakkında bilgi içermektedir. İkincisi (b) ülkenin ekonomi ve kültür yapısına ilişkin vurgular yapar. Muhasebe kayıtlarına ilişkin örnekler verir. Bu örnekler gelir, gider ve vergi ile ilgili konuları içermektedir.
- Saadetname “siyakat sayıları” hakkında bilgi veren bir niteliğe sahiptir.
- Saadetname’nin yazarı, Abdullah ibn-i Ali Falak Ali-ye Tebrizi’dir.

4. Sonuç ve Genel Değerlendirme

Bir muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven Yöntemi, Orta Doğu’da doğmuş, yüzyıllar boyu kullanıldıktan sonra yine Orta Doğu’da yerini batı ülkelerinden alınan çift yanlı kayıt yöntemine bırakarak ömrünü tamamlamıştır. Yöntemin ilk bulguları Arap Yarımadası’nda hüküm süren Abbasi devletinin VIII. yüzyıl başlarındaki muhasebe kayıtlarında görülmektedir. Son bulguları ise, Osmanlı İmparatorluğu’nda XIX. yüzyıl sonlarındadır. Bu duruma göre sözü edilen yöntem, yaklaşık olarak 1100 yıllık bir yaşam ömrüne sahip

olmuştur (Elitaş v.d., 2008: 659).

Yöntem bir devlet muhasebesi olarak doğmuş, gelişmiştir. Bununla beraber devletin iktisadi kuruluşlarında da kullanıldığı bilinmektedir. Yöntemin doğduğu, geliştiği üç devlet vardır. Bunlar Abbasi Devleti (750-1258), İlhanlı Devleti (1251-1353), Osmanlı Devleti (1299-1922)'dir. Merdiven yöntemi, Abbasi'lerde bebeklik ve çocukluk, İlhanlılar'da gençlik ve Osmanlılar'da olgunluk çağını yaşamıştır. Yöntem 11 asırlık yaşamında sürekli gelişme içinde olmuştur. Zamanının koşullarına uyum sağlayabilmek için sürekli olarak kendisini yenilemiştir. Bu nedenle yöntemin ilk bulguları ile son bulguları karşılaştırıldığında, esasları değişmemekle beraber, önemli farklar olduğu görülmektedir (Elitaş v.d., 2008: 659).

Yukarda sözü edilen üç devlet, farklı uluslar tarafından kurulmuşlardır ve farklı kültürlere sahiptirler. Abbasi Devleti bir Arap devletidir. İlhanlı Devleti bir Moğol devletidir. Osmanlı devleti ise bir Türk devletidir. Abbasi Devleti bir İslam devletidir. İlhanlı devleti bir İslam devleti değildir, ama büyük ölçüde Müslümanlığı kabul eden Fars kültürüne ve Türk kültürüne sahip devlet adamları tarafından idare edilmiştir. Osmanlı devleti, Türk ve İslam kültürlerinin egemen olduğu bir devlet yapısına sahiptir. Üç devletin kuruluşları birbirlerini izlemiştir (Elitaş v.d., 2008: 660).

Merdiven Kayıt Yöntemi olarak adlandırılan ve İlhanlı Devleti'nin bu kayıt yöntemi üzerine öğretici kitapları yazdığı (daha önce adları vurgulanmış olan dört adet kitap) bu yöntemin en temel özelliği, günümüz çift taraflı kayıt tekniğinin genel özelliklerinin büyük bir bölümünü bünyesinde barındırması ve aynı zamanda tek taraflı kayıt yöntemine de uygun bir yapıya sahip olmasıdır. Bu özelliği ile Merdiven Kayıt Yöntemi bir "Karma Muhasebe Kayıt Yöntemi" olarak adlandırılabilir.

Merdiven Kayıt Yönteminin bilinen 11 asırlık bir kullanım dönemi olduğu tespit edilmiştir. Tarihte önemli etkiye sahip üç devletin [Abbasiler, İlhanlılar (Moğollar) ve Osmanlı Devleti] bu yöntemi kullandığı kesinlikle bilinmekte iken bu yöntemi kullanan bu devletlerin bazı ortak özellikleri olduğunu söylememiz de mümkündür. Şöyleki (Elitaş v.d., 2008: 664-675):

- Bunların üçünde de İslam kültürü egemen olmuştur.

- Bu üç devleti etkileyen ikinci etken, kültürler arası ilişkilerdir.
- Üçüncü etken, siyasi ve askeri hareketlerdir. Her üç devletin siyasi ve askeri etkinliğinde Moğol faktörü önde gelir.
- Dördüncü etken, daha özel bir etkindir. Bu etken, aynı muhasebe yönteminin gelişmesine etkide bulunan bir faktör olan, her üç devletin kullandığı yazı ve rakam kültürleridir.
- Beşinci etken, eyalet yapısı ve yönetiminin ortak kültüre sahip olmasıdır.
- Altıncı etken, ekonomik çevre ve ticari kültür olarak gösterilebilir.

Saadetname üzerine yapılan bu çalışmada ilk yazılı muhasebe öğretisi eserinin içeriği incelenmeye ve üzerinde tespitler yapılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın detaylarında da görüldüğü üzere Saadetname hem bir muhasebe öğretisi kitabı (kayıtların yapılışına ilişkin esasları, sayı esaslarını v.b. içerdiğinden) hem bir kavram kaynağı (kayıtlarda kullanılan kavramlar belirtildiğinden) hem de vergi düzenlemelerini ve esaslarını anlatan bir eser niteliğindedir. Tüm bu yönleri ile Saadetname bir başvuru kitabı hükmündedir. Ancak İlhanlı Devleti sadece Saadetname’yi yeterli görmemiş ve onunla birlikte bilinen toplam dört muhasebe öğretisi eserini miras olarak bırakmıştır.

Kaynakça

- Ahmet Zeki Velidi Togan, “Moğollar Devrinde Anadolu’nun İktisadi Vaziyeti”, *Türk Hukuk ve İktisat Tarihi Mecmuası*, İstanbul: Yıl: 1931, Cilt: 1.
- Ayasofya Kütüphanesi Arşivleri, *Saadetname*, Kayıt No: 4190.
- Berthold Spuler, “İlhanlılar”, İA, C. 5 MEB, Eskişehir, 1997.
- Cemal Elitaş, Oktay Güvemli, Oğuzhan Aydemir, Mehmet Erkan, Mustafa Oğuz, ve Uğur Özcan. “Osmanlı İmparatorluğunda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi”, Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları No: 2008/377, Nisan-2008.
- Dündar Günday, “Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı Özellikleri ve Divan Rakamları”, Ankara: TTK Kurumu Yayınları VII. Dizi, Sayı: 57a, 1989.

- Ferit Devellioğlu, *Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lügat*, Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları, 1993.
- *Grolier International Americana Ansiklopedisi*, İstanbul: Grolier Incorporated-Medya Holding A.Ş. Yayınları, Cilt 7.
- Mirkamal Nabipour, “*Die Beiden Persischen Leitföden des Falak Ala-ye Tebrizi über das staatliche Rechnungswesen im 14. Jahrhundert*”, George-August Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1973.
- Oktay Güvemli, “*Muhasebe Tarihi-1*”, 2. Baskı, İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar A.Ş., İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Nisan 2000a.
- Oktay Güvemli, “*Muhasebe Tarihi-2*”, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını Odası, 2000b.
- Wikipedia, The Free Encyclopedia, <http://en.wikipedia.org/wiki/Ilkhanate>, e.t. 17. 04. 2007.

Mizan, yevmiye defterinden defter-i kebirde nakledilen mevad ve rakamların doğru geçip geçmediğini tetkik ve tahkik zımında tanzim edilen bir cedveldir. *Serkiz Nihad - 1920*

Hesabat-ı asliye, bilançoya dahil olabilip defter-i kebirde kendilerine sahife tahsis edilebilen hesaplardır. *Serkiz Nihad - 1920*

Muhasebe, hesaplaşmak, karşılıklı hesap tutmak demektir. Hesap ise, tâdat ve mukayese demektir. *S. L. Berberyan*

İntizam tahtında tutulan bir muhasebe, insanları daima teyakkuza, hakikate sevk eder, israftan kurtarır, mustahsil olsun, müstehlik olsun erbab-ı mesaiye adeta bir ayna ve bir dümen vazifesi ifa eder. *İbrahim Fazıl - 1921*