

Osmanlı İmparatorluğu'nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları: Kapitalizme Doğru İlk Adımlar

Reasons and Consequences of the Transition to Double-Entry Bookkeeping Method in the Ottoman Empire: First Steps towards Capitalism

R. Şebnem YAŞAR

Öğr. Gör. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, (sebnem.yasar@deu.edu.tr)

ÖZ

Muhasebe düşüncesi ve buna bağlı olarak kayıt yöntemleri, dünyanın farklı bölgelerinde farklı ihtiyaçlardan doğmuştur. Batı muhasebe sistemleri özel sektörün ihtiyaçları doğrultusunda şekillenirken, Osmanlı İmparatorluğu'nun muhasebe sistemi, devletin kendisinin en temel ticari işletme olmasından hareketle düzenlenmiştir. Osmanlı toplumunda devletin devamını ve mutlak egemenliğini esas kılan politikalar ve ihtiyaçtan fazlasını kazanma isteğine, en azından görünürde, olumlu bakılmaması, özel sektörün gelişmesini engellemiş, dolayısıyla özel sektör muhasebesi gelişmemiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nun devletçi politikaları, 1839'da ilan edilen Tanzimat Fermanı ile başlayan batılılaşma süreci ile birlikte değişmeye başlamıştır. Devletin muhasebe kayıtlarının tutulmasında yüzyıllar boyunca kullanılmış olan "Merdiven Yöntemi" bırakılmış, kârı hesaplamaya elverişli olan "Çift Taraflı Kayıt Yöntemi" kullanılmaya başlanmış, devletçi ekonomi politikalarından kapitalist ekonomi geliştirilmeye başlanmıştır.

Osmanlı'nın muhasebeye bakış açısı, yalnızca padişahın mutlak gücü çerçevesinde anlaşılmamalı, aynı zamanda büyük bir imparatorluğun yönetsel ihtiyaçlarının yansımaları olarak da düşünülmalıdır. Batı ülkelerinde muhasebe tarihi, kapitalist ekonomi ve bu ekonomik yapıya uygun bir sistem içinde oluşmuştur. Osmanlı tarihinde ise, siyasi, sosyal, ekonomik ve dini unsurlar muhasebe ve kayıt sistemini etkilemiştir. Bu çalışmanın amacı, Osmanlı İmparatorluğu'nun çift taraflı kayıt yöntemine geçişinin arkasında yatan nedenleri ve oluşturduğu sonuçları ortaya koyarak, muhasebe kayıt sisteminde gerçekleştirilen bu dönüşümün kapitalist ekonomiye geçiş sürecine olan etkilerini incelemektir.

ABSTRACT

Both the concept of accounting and recording methods have arisen from different needs in different parts of the world. Western accounting systems has taken shape in order to meet the needs of private sector, whilst the Ottoman Empire's accounting system has been arranged in an environment where the state itself has been the main commercial enterprise. The policies based on continuity and absolute sovereignty of the state, and the negative judgment, at least ostensibly, on the desire to earn more money than needed to live, have prevented the development of private sector and private sector accounting in the Ottoman society. The Ottoman Empire's statist policies have begun to change with the westernization process starting with the Tanzimat Edict in 1839. "Merdivan (Stairs) Method" that has been used for centuries to keep the accounting records of the State has been released and "Double-Entry Bookkeeping Method" which is favorable for the profit calculation has been put to use. This has been the beginning of the development of a capitalist economy from the statist economic policies of the Ottoman Empire.

Ottoman accounting perspective should not be understood only in the context of absolute power of the Sultan. It should also be considered as a reflection of a great empire's administrative needs. Accounting history in Western countries has been formed in a capitalist economy and a system suitable for such economic structure. But in the Ottoman history, accounting thought and recording systems have been affected by political, social, economic and religious factors. The aim of this study is to examine the effects of the adoption of double-entry bookkeeping method in the emergence of a capitalist economy in the Ottoman Empire by putting forth the reasons and consequences of this transition.

1. GİRİŞ

Ortadoğu muhasebe tarihiyle Batı muhasebe uygulamaları tarihi arasında önemli fikirselsel ve kurumsal farklar bulunmaktadır. Batı ülkelerinin ticari ve ekonomik ortamında bulunan güçlerden farklı siyasi, sosyal ve ekonomik güçler,

Anahtar Kelimeler:
Muhasebe Tarihi,
Osmanlı İmparatorluğu,
Çift Taraflı Kayıt
Yöntemi, Kapitalizm

Keywords:
Accounting History,
Ottoman Empire,
Double-Entry
Bookkeeping
Method, Capitalism.

Ortadoğunun dolayısıyla da Osmanlı İmparatorluğu'nun muhasebe ve kayıt sistemlerini şekillendirmiştir (Güvemli ve Aslan, 2012: 212). Ortadoğu kültürlerinin tarihinde, tarihte yazılı olarak yer almadan önce, yüzyıllar boyunca kullanılmış çok sayıda muhasebe yöntemi bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi merdiven yöntemidir. Bu devlet muhasebesi yöntemi, vergi gelirlerinin sürekliliğini sağlamak ve devlet harcamalarını kontrol altında tutmak ihtiyacından ortaya çıkmış ve Ortadoğu'da bin yıldan uzun süre kullanılmıştır (Güvemli ve Aslan, 2012: 212).

Merdiven yöntemi, Osmanlı İmparatorluğu tarafından 14. yy'da İlhanlı devletinden alınıp kullanılmaya başlanmıştır. Her ne kadar bu yöntemin kullanımı 19 yy'ın sonuna kadar devam etse de, 19. yy'ın başlarında yöntemin yetersizlikleri ortaya çıkmaya başlamıştır. Özellikle 1839'da ilan edilen Tanzimat Fermanı'yla başlayan modernleşme hareketleriyle birlikte, merdiven yönteminin, özellikle kâr amaçlı endüstriyel girişimlerin gelişen ve değişen kayıt ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kaldığı görülmüştür (Demirhan vd., 2012: 115). Osmanlı imparatorluğunda çift taraflı kayıt yönteminin kullanılması, 1839'da ilan edilen ve Tanzimat Fermanı olarak bilinen modernleşme sürecinin bir parçasıdır (Güvemli ve Aslan, 2012: 212). Osmanlı İmparatorluğu'nun finansal ve sosyal yapısında gerçekleşen hızlı değişim, Osmanlı'nın muhasebe düşüncesi üzerinde de etkileri olmuştur (Elitaş vd., 2008: 467). Dolayısıyla, Tanzimat sonrası dönem Türk muhasebe tarihinde önemli bir yer tutmaktadır.

Bu çalışmada önce çift taraflı kayıt yönteminin kapitalist ekonomiler için önemi ortaya konulmakta, sonra Osmanlı İmparatorluğu'nun muhasebe alanında Batı'nın gerisinde kalmasının nedenleri ülkenin siyasi, ekonomik ve kültürel yapısı çerçevesinde incelenmektedir. Daha sonra Tanzimat'la başlayan çağdaşlaşma sürecinin Osmanlı muhasebe sistemi ve uygulamaları üzerindeki etkileri incelenmekte, çift taraflı kayıt yönteminin benimsenmesinin kapitalist ekonomiye geçiş çabalarına olan etkisi ortaya konulmaktadır.

2. ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİ VE KAPİTALİZM

Günümüzde, ülkelerin, işletmelerin ve toplumların yönetilmesinde, hesaplar tarafından ortaya konulan sayılara dayanılmaktadır. Dolayısıyla 1494'te bir keşiş tarafından yazıya dökülen ortaçağ İtalyasına ait bir muhasebe sisteminin, günümüzde dünya ekonomisini yönettiğini söylemek yanlış olmaz. 15. yy'da Venedik Muhasebesi (alla Veneziana) olarak bilinen sistem, günümüzde çift taraflı kayıt yöntemi olarak adlandırılmaktadır ve tüm dünyada standart uygulama haline gelmiştir (Langer, 2002: 482).

1494 yılında çift taraflı kayıt yöntemi devrimsel bir yeniliktir çünkü bu sayede tüccarlar servetlerindeki artış ve azalışları hesaplama imkanına sahip olmuşlardır. Diğer bir ifadeyle, bu yöntem tüccarlara kapitalizme yön veren unsuru, yani kâr ve zararı belirleme imkanı sağlamıştır (Carruthers ve Espeland, 1991: 35). Pacioli, tüm işletmelerin amacının yasal ve makul ölçüde kâr elde etmek olduğunu, bunun da Venedik muhasebesiyle mümkün olabileceğini yazmıştır (Aho, 1985: 31). Böylece kapitalizmin tohumları ekilmiştir. Çift taraflı kayıt yöntemi, Sanayi Çağının ekonomik kalbinde, İngiltere'de kendini bulmuştur. Fabrikaların hızla çoğalması, anonim şirketlerin yıldızlarının parlaması, muhasebenin bir meslek dalı olmasını beraberinde getirmiştir.

1800'lerde finansal tablolar bir işletmenin tuttuğu defterlerin arızı bir sonucuyken, 1900'lerde finansal tablolar defterlerin varolma sebebi haline gelmiştir. Çift taraflı kayıt yöntemi, finansal tabloları hazırlamak için mükemmel bir mekanizma olduğunu kanıtlamıştır. Sombart, çift taraflı kayıt yönteminin, kayıt tutma şekliyle düzen ve açıklığı beraberinde getirmesi, birikim düşüncesinin gelişmesi, ticaretin rasyonelleşmesi, bir kavramlar sisteminin ortaya çıkması ve işletme ile işletme sahibi arasındaki farkın oluşmasına katkı sağladığını ifade etmiştir. Sermayeyi ve geliri kanunların ve yatırımcıların istediği gibi doğru olarak belirlemede, özel harcamalarla işletme maliyetleri arasındaki ayrımı yapabilmekte ve yatırım kararlarının değerlendirilmesine yardımcı olabilmektedir (Sombart, 1930, aktaran Chiapello, 2007: 266). Werner Sombart, çift taraflı kayıt sistemiyle tanımlanan "sistemik ya da bilimsel muhasebenin", kapitalist ruhun temel özelliklerinden biri olan "sınırsız kar elde etmek amacı doğrultusunda gösterilen rasyonel çabanın" açığa çıkmasında önemli rol oynadığı yönündeki tezi ortaya atmıştır (Sombart, 1924; aktaran: Yamey, 1964: 117). Her ne kadar Sombart'ın tezi pek çok kişi tarafından eleştirilse de, çift taraflı kayıt yönteminin kapitalist ekonomiler için en uygun yöntem olduğu genel olarak kabul edilmektedir.

3. OSMANLI İMPARATORLUĞU'NUN MUHASEBE SİSTEMİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

Osmanlı İmparatorluğu, 19. yy'da çift taraflı kayıt yöntemiyle ilk kez tanışırken, Avrupa bu yöntemi geliştirmeye ve muhasebeyi bir bilim dalı olarak kabul ettirmeye çalışmaktadır (Elitaş vd., 2008: 469). Muhasebe alanında Osmanlı'nın bu derece geri kalması, İmparatorluğun siyasi, ekonomik ve kültürel yapısının Avrupa ülkelerinden farklı özellikler taşımasından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda, dönemin Osmanlı İmparatorluğu ile Avrupa ülkeleri arasındaki yapısal farkların ortaya konulması, kapitalizme ve çift taraflı kayıt yöntemine geçiş döneminin koşullarının anlaşılabilmesi bakımından önemlidir.

3.1. Siyasi Yapı

Batı Avrupa'da 16. ve 17. yüzyıllarda önemli değişiklikler gerçekleşmiştir. Ulus-devletin ortaya çıkışı, "aydınlanma" olarak da adlandırılan seküler düşünce sisteminin yükselişi, rasyonel düşüncenin yaygınlaşması, devletlerin sömürgeci politikaları gibi unsurlar karşılıklı olarak birbirlerini desteklemiş, her biri çağdaşlaşma sürecine ve sonuç olarak modern kapitalizminin ortaya çıkmasına uygun bir ortam yaratılmasına yardımcı olmuştur (Cohen ve Kennedy, 2013: 52).

Avrupa, az çok birbirine eşit güce sahip ve mesafe olarak birbirine yakın, bağımsız birçok ülkeden oluşmaktaydı. Bu ülkelerin neredeyse sürekli savaş ortamında bağımsızlıklarını koruyarak hayatta kalabilmeleri, uzun bir süreçte gerçekleşen devlet yapılanmasını gerekli kılmıştır. Bu süreç, bu devletleri birbiri ardına güçlü yöneticilerin yönetmesi sonucunu doğurmuştur (Cohen ve Kennedy, 2013: 52). Devletler, dini kurumları baskılama yoluyla ulusu merkezileştirmek, teknolojik gelişmeleri ve üretimi desteklemek, iletişimi güçlendirmek, sahip oldukları varlıklar üzerinden vergilendirilecek ya da borç alınarak devlete kaynak sağlayabilecek yerel tüccarları desteklemek gibi yöntemlerle devletin halk üzerindeki denetim ve kontrolünü güçlendirmişlerdir (Cohen ve Kennedy, 2013: 52). Devletler arasındaki savaşlar ve rekabet, değişimleri tetiklemiş ve sonuçta Avrupa ülkeleri arasında kırılğan güç dengeleri ve karmaşık ittifak sistemleri ortaya çıkmıştır (Cohen ve Kennedy, 2013: 52).

Osmanlı İmparatorluğu'nda, padişahın egemenliği, hiçbir Avrupa hükümdarının sahip olmadığı derecede güçlü olmuştur. Temelde padişahın kuvvet ve kudretinden ibaret olan Osmanlı devlet yapısında, devleti oluşturan bütün elemanlar, yani halk ve ülkenin zenginlik kaynakları, tamamen padişahın kudretini desteklemeye ve artırmaya hizmet etmiştir. Bu nedenle, bütün siyasi ve toplumsal örgütler ve her türlü ekonomik faaliyet bu amaç doğrultusunda düzenlenmiştir (Gökgöz, 2010: 174). Osmanlı İmparatorluğu'nda bağımsız girişimciler, zanaatkarlar, bilim adamları ve aydınlardan oluşan canlı bir sivil toplumun büyümesi ve güçlenmesi gibi gelişmelerin tolere edilmesini sağlayacak dış baskı, devleti yönetenlerin üzerinde çok azdır (Cohen ve Kennedy, 2013: 52). Avrupa devletlerini çağdaşlaşmaya götüren dış baskının bulunmaması, Osmanlı İmparatorluğu'nu pek çok alanda Batı'nın gerisine düşmesinin en önemli nedenlerinden biridir.

Muhasebe sistemleri ve buna bağlı olarak çift taraflı kayıt sistemi uygulaması, Batı'da tüccarların kendi durumlarını anlama ihtiyacı sonucu zorunluluktan ortaya çıkmış, sonrasında işletme ile ilgili bilgilerin paydaşlara iletilmesi ihtiyacı doğrultusunda zorunlu bir iletişim aracı haline gelmiştir (Mert, 2013: 15). Osmanlı İmparatorluğunda ise, muhasebeye ve kayıt sistemlerine olan ihtiyaç çok farklı dayanaklara sahip olmuştur. Devletin tüm varlıklarının padişaha ait olduğu, bir başka ifadeyle devletin kendisinin esas sahip ve işletme olduğu bir yapıya sahip olması nedeniyle Osmanlı'da muhasebe, Batı'daki gibi işletme sahiplerinin ve paydaşların ihtiyaçlarını karşılama fonksiyonunu değil, sarayın ihtiyaçlarını karşılama fonksiyonunu yerine getirmiştir (Mert, 2013: 18). Kaynakların devlete doğru tek yönlü bir akışının olduğu ve Avrupa'daki krallardan çok daha güçlü bir egemenliğe sahip olan padişahın bulunduğu bir ortamda muhasebe, büyük oranda gizli yapılan, şeffaflığın ya da paydaşlara bilgi aktarımının bulunmadığı bir süreç olmuştur (Mert, 2013: 20).

Muhasebe, Avrupa'daki imparatorluklar ve feodal devletlerde de ülkeyi yönetenlerin ihtiyaçlarını karşılama fonksiyonunu yerine getirmiştir. Ancak, Avrupa'nın aynı zamanda özel sektörün gelişmesi için gerekli uygun koşulları desteklemesi ve monarşi ile devletteki diğer paydaşlar arasındaki çatışmalar nedeniyle, Avrupa'daki kralların devlet hazinesi üzerinde kendileri için hak iddia etmeleri çok daha zor olmuştur (Mert, 2013: 17).

3.2. Ekonomik Yapı

Devlet işletmelerinin ve devlet maliyesinin az gelişmişliği, özel teşebbüsün ve genel olarak ekonomik düzenlemelerin az gelişmişliği ile yakından ilişkilidir (Birdal, 2010: 176). Batı'da, çift taraflı kayıt yöntemi gibi işletmelerin yapısı ve yönetiminde gerçekleşen pek çok gelişme, ilk olarak özel sektörde meydana gelmiş ve daha sonra kamu sektörü tarafından kabul edilmiştir (Birdal, 2010: 176). Buna karşılık Osmanlı Devleti, devletçi bir ekonomik yapı çerçevesinde yönetildiği için özel sektör gelişmemiştir (Güvemli ve Kaya, 2015: 3; Demirhan vd., 2012: 101).

Osmanlı Devleti'nin ekonomi politikalarında tüccarlar, Batı'da olduğu gibi ayrıcalıklı bir konuma sahip olmamışlardır. Devlet, loncaları tüccarların tekelci davranışlarına karşı korurken, aynı zamanda, şehirlere tüzel kişilik ve bağımsız hükümet tanımayarak, tüccar kapitalist oligarşilerinin kurulmasını önlemiştir (Tatar, 2012: 159).

Türklerin Anadolu'ya gelmesinden önceki dönemlerde ve sonrasında Osmanlı İmparatorluğu döneminde, ticaret ve zanaatkarlık azınlıkların ve yabancıların gerçekleştirdiği bir faaliyet olagelmiştir (Özbirecikli, 2011: 699). Müslüman-Türk halk, çoğunlukla orduda görev almış, ticaretle uğraşma imkanı elde edememişlerdir (Özbirecikli, 2011: 701). Osmanlı döneminde çirak eğitim sistemi olmasına rağmen, Osmanlılar orduya, ticaretten daha çok önem vermişlerdir. Dolayısıyla, azınlıklar ve yabancılar zaten önceden de uğraştıkları ticaretle ve zanaatkarlıkta, zaman içinde daha da ustalaşmışlardır. Bu bağlamda, ticaret büyük oranda Müslüman olmayan halk ve yabancı tüccarlar tarafından yapılan bir faaliyet olmuştur (Örten, 2006: 3).

16. yy'ın ikinci yarısından itibaren Rum ve Ermeni tüccarların sermaye birikimine sahip oldukları bilinmektedir (Erkan vd., 2006: 20). Ancak, Osmanlı devletinin aşırı müdahaleci tavırları, bu birikimlerin üretime ya da büyük işletmelere dönüşmesinin önünü kesmiş, sermaye birikimi sahipleri ticaretle uğraşmaya devam etmişlerdir (Erkan vd., 2006: 20). Bu dönemde, girişimcilerin ağır bürokrasiyle uğraşmaları zorunluluğu, serbest ekonominin gelişmesinin önünü kesmiştir (Örten, 2006: 8). Ayrıca, yatırımlarından elde edecekleri olağandışı herhangi bir büyük servetin müsadere edilerek devlet hazinesine geçirilmesi olasılığı da, potansiyel yatırımcıların bu faaliyetlerden uzak durmalarına neden olmuştur (Tatar, 2012: 159). Bütün bunlardan, Osmanlı devletinin özel girişimi ve sermaye birikimini belli sınırlar dahilinde tutmak istediği anlaşılmaktadır (Erkan vd., 2006: 20).

Böyle bir ortamda üretim, yalnızca iç ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak yapılmıştır (Erkan vd., 2006: 21). Ordunun ihtiyaçlarını karşılama sorunu, devleti büyük miktarda üretim yapacak kuruluşlar oluşturmaya yöneltmiştir. Devlet için üretimi büyük kuruluşların, pazar için üretimin ise küçük işletmelerin yapması, kapitalizme geçilmesinin bir sonucudur (Erkan vd., 2006: 21).

Avrupa devletlerinin aksine, dış ticarete korumacılığın tam tersi bir politika izlenmiş, ithalat serbest bırakılarak, ihracat üzerinde kısıtlama, sınırlama ve gümrük duvarlarını yükseltme, hatta yasaklamalara varan düzenlemeler getirilmiştir. Üretilen mal ve hizmetlerin, mümkün olduğu kadar bol, kaliteli ve ucuz olması, yani piyasada mal arzının mümkün olan en yüksek seviyede tutulması esas hedef olarak benimsenmiştir. Dolayısıyla Avrupa’da kapitalizmin gelişmesi için devlet azami gayret sarf ederken, Osmanlı Devleti olabildiğince uzak durmuştur (Tatar, 2012: 159).

Devletçi ekonomi politikalarının bir sonucu olarak, Tanzimat öncesi Osmanlı muhasebe kültürü, devlet muhasebesi ile sınırlı kalmıştır. Özel kesim kuruluşları gelişemediği ve esnaf boyutunda kaldığı için gelişmiş bir muhasebe düzenine gereksinim duyulmamış, devlet muhasebesinde ise merdiven yöntemi kullanılmaya devam etmiştir (Güvemli ve Kaya, 2015: 3).

Osmanlı devletinin sermaye birikimine olan müdahaleci yapısı nedeniyle, tüccarların sermaye birikimlerine ilişkin yazılı bir belge bulunmasını istememeleri ve muhasebe kayıtlarını tutmamaları doğal karşılanmalıdır (Erkan vd., 2006: 21). Ülkedeki yabancı sermayenin kontrolündeki büyük özel şirketler, muhasebe kayıtlarını kendi ülkelerinde kullanılan muhasebe yöntemleriyle ve kendi anadillerinde tutmaktaydı (Elitaş vd., 2008: 476; Güvemli ve Güvemli, 2006: 43; Güvemli ve Aslan, 2012: 213). Dolayısıyla bu işletmeleri kayıt sistemiyle denetlemek ya da bu kayıtlardan yola çıkarak ticaretteki güncel gereklerin farkına varmak ve bunlara uyum sağlamak gibi bir çaba içinde girilmemiştir. Böyle bir ortamda, yalnızca devlet muhasebesinin gelişimini izlemek mümkün olmaktadır.

3.3. Kültürel Yapı

Prensip olarak, tüm insan faaliyetlerini kapsamına alan İslam Hukuku, Osmanlı İmparatorluğu’nda günlük yaşam için büyük önem taşıyan bir kurum olmuştur (Kuran, 2011: 7). Modern zamanlara kadar Ortadoğu’nun, dolayısıyla da Osmanlı İmparatorluğu’nun çok açık bir şekilde geri kaldığı iki alan olan ticaret ve finansa, İslam Hukuku çok önemli bir rol oynamıştır. Sözleşmeler İslami şablona uygun olarak düzenlenmiş ve sözleşme hükümlerinin uygulanması İslami mahkemeler yoluyla yapılmıştır (Kuran, 2011: 7).

Eşitlikçi İslami miras sistemi, Osmanlı’da ortaklıkların büyüklüğünü ve yaşamını sınırlarken, Avrupa’da yaygın olarak kullanılan bir miras uygulaması olan “primogeniture” (baba öldükten sonra mirasın en büyük çocuğa devrolması hakkı), işletmelerin sürekliliğini ve büyümesini sağlamıştır (Kuran, 2011: 5; Birdal, 2010: 176). Bir ortağın ölümü durumunda, o kişinin mirasının çok sayıda varis arasında paylaşımını gerektiren eşitlikçi İslami miras sistemi, Osmanlı Devleti’nde özel sektörün, kurucularından daha uzun ömürlü olmayan işletmelerden oluşmasına yol açmıştır (Kuran, 2011: 5). Bu durum, ortaklıkların tasfiye maliyetlerini dolaylı olarak arttırmıştır (Birdal, 2010: 176). Buna bağlı olarak, Osmanlı’da tüccarlar ortaklıklarının büyüklüğünü ve ömrünü sınırlayarak erken tasfiye riskini minimize etmeye çalışmışlardır. Diğer taraftan Avrupa’da büyük ortaklıklar, ölçek ekonomilerinden faydalanan, üretkenliği ve verimliliği artırmak amacıyla yeni yöntemler geliştiren ve yeni teknolojilere yatırım yapan modern anonim şirketlere dönüşmüşlerdir (Birdal, 2010: 177).

Çift taraflı kayıt yönteminin Avrupa’da standart bir muhasebe ilkesi olarak gelişimi, büyük ortaklıkların gelişen ihtiyaçlarına bir cevap niteliğindedir. Öte yandan Osmanlı imparatorluğu’nda, İslami miras sisteminin sonucu olarak ortaya çıkan küçük ve kısa ömürlü işletmelerin ortakları, iletişimi ve koordinasyonu kolaylaştırmak için gerekli olan sofistike ya da standartlaştırılmış muhasebe tekniklerini geliştirme ihtiyacını duymamışlardır. Bu bağlamda, Osmanlı’da çift taraflı kayıt yönteminin yokluğunun bir sebebi de özel sektörün atomistik yapısıdır (Birdal, 2010: 177).

Özel sektörün, dolayısıyla özel sektör muhasebesinin gelişmesi önündeki bir başka engel, bireyin ihtiyacından fazla olanı elde etme isteğini hoş görmeyen bir yaklaşımı ifade eden “bir lokma bir hırka” şeklindeki İslam felsefesidir (Elitaş vd., 2008: 476; Örtün, 2006: 3). Kapitalist düşünceyle taban tabana zıt olan bu felsefe, kâr elde etme isteğini ayıp sayarak, özel sektörün büyümesi önünde kültürel bir duvar oluşturmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu’nun kurumsal ve toplumsal kültüründen kaynaklanan zayıf özel sektör yapısı, yeniliklere açık olma potansiyeli düşük olan otokratik yönetimden duyulan memnuniyeti ya da en azından bu tip yönetime kayıtsız kalınmasını desteklemiştir (Kuran, 2011: 294).

4. MUHASEBEDE ÇAĞDAŞLAŞMA SÜRECİ

Türk muhasebe tarihinde 1839-1885 dönemi, büyük değişim dönemidir. Bu değişimi başlatan ve simgeleyen olay ise 3 Kasım 1839 tarihinde yürürlüğe giren Tanzimat Fermanı’dır. “Yeniden düzenleme” anlamına gelen Tanzimat, Osmanlı İmparatorluğu’nda finansal ve yönetsel alanlarda yapılan reformları, bir başka ifadeyle batılılaşma, çağdaşlaşma hareketini ifade etmektedir.

Tanzimat’ın iki temel amacı bulunmaktaydı. Bunlardan ilki, devlet kurumlarını batı Avrupa ülkelerindeki esaslara göre yeniden şekillendirmek ve devletin çağdaş bir yapıya kavuşmasını sağlamaktı. Bu amaca ulaşmak için, Batı Avrupa ülkelerindeki devlet yönetim biçiminin Osmanlı İmparatorluğu’nda uygulanması şeklinde bir yöntemin izlenmesi öngörülmüştü (Güvemli ve Kaya, 2015: 6). Ancak, kapitalist anlayışın hakim olduğu Batı Avrupa ülkelerinin yönetim şekillerini, bu anlayış olmaksızın benimsemek mümkün değildi. Bu noktada, Tanzimat’ın ikinci amacı gündeme geliyordu. Bu amaç, özel sektörü desteklemek, kâra dayalı işletmeler kurmak ve liberalizasyon denemesine girişmekti (Güvemli ve Kaya, 2015: 6).

Tanzimat'ın ilanından sonra öncelikle ilk amaç gerçekleştirilmeye çalışılmış ve bunda büyük ölçüde başarı kazanılmıştır. İkinci amacın gerçekleştirilmesi için ise, 1879-1885 yılları arasında özel bir proje uygulanmış, önce özel kesim girişimcileri örgütlenmiş, sonra çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiş ve daha sonra da girişimci ve muhasebeci yetiştirilmek üzere bir yüksek eğitim kurumu oluşturulmuştur.

1879-1885 yılları arasındaki büyük değişim, Türk muhasebe düşüncesinin batılılaşma hareketidir. Daha önce Osmanlı devlet muhasebesinde asırlar boyu kullanılan merdiven yöntemi ve bu yöntem çerçevesinde oluşturulan muhasebe kayıt kültürü terk edilmiş ve batı Avrupa ülkelerinin kapitalist düzeninin simgesi olan özel kesimin geliştirilmesi ve kâra dayalı işletmecilik anlayışının oluşturulması doğrultusunda çaba gösterilmiştir (Güvemli ve Kaya, 2015: 13). Bu oluşumun sağlanabilmesi için de çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiş, bu yöntemin uygulamada yaygınlaştırılmasına çalışılmış ve bunda da yavaş bir gelişme izlenilmişse de zaman içinde başarılı sonuçlar alınmıştır (Güvemli ve Kaya, 2015: 13).

4.1. Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçiş

Türk muhasebe tarihi açısından Tanzimat sonrası dönem özel bir öneme sahiptir. Ekonomik ve sosyal yapı hızlı bir gelişim sürecine girmiştir (Erkan vd., 2006: 25). Bu sürecin muhasebe düşüncesi üzerindeki etkisi büyüktür. Bu etkiler öncelikle muhasebeye ilişkin hukuki düzenlemelerde kendini göstermiştir.

Aslında Tanzimat'tan önce değişimin sinyalleri verilmeye başlanmıştı. Yüzyıllarca finansal konularda hizmet sunan Başdefterdarlık kaldırılarak, 1838'de günümüzün Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Devlet muhasebesi, bugün de varlığını sürdüren *Muhasebat-ı Umumiye* (Genel Muhasebe) adı ile Maliye Bakanlığı içinde yer almıştı. Yani mali kararların alındığı, bu kararların izlendiği mali idare öne çıkmış, bir hizmet işlevi olarak muhasebe, mali sistem içinde yer almıştı (Güvemli ve Kaya, 2015: 5).

Tanzimat'ın ilanından hemen sonra, özel sektörde yeterli sermaye birikimi olmadığı için devlet, iktisadi devlet teşekkülü niteliğinde Fabrika-i Hümayun (Devlet Fabrikaları) adlı bir organizasyon oluşturarak İmparatorluğun çeşitli yerlerinde fabrikalar kurmaya başlamıştır. 1840'lı yılların ilk yarısında 140 dolayında fabrikanın temeli atılıp yatırıma başlamıştır. Fabrikaların ürettikleri ürünlerinin satışından sağlanan kâr ile yatırımların geri ödenmesinin hedeflendiği bu girişim, yatırım muhasebesini, maliyet muhasebesini, kâr hesaplama yöntemlerini ve kâra dayalı işletmeciliği bilen uzman kişilerin bulunmaması nedeniyle başarısızlığa uğramıştır (Güvemli ve Kaya, 2015: 6).

Bu sonuç karşısında, yaklaşık iki yüz Türk öğrenci, işletme eğitimi almaları ve çağdaş muhasebe bilgilerini edinmeleri için Fransa'ya gönderilmiştir. Bu gençler yurda döndükten sonra, Saray'da kendilerini kabul ettirerek üst yönetim kadrolarını oluşturmuşlardır. Fransa'da eğitim gören bu gençlerin etkisi sonucu, "batılılaşma" hareketi, pek çok alanda Fransız sisteminin benimsenmesi olarak algılanmıştır (Örten, 2006: 26). Bu bağlamda, işletmecilik alt yapısını çağdaşlaştırmak için ilk yaptıkları iş, Napolyon'un 1807 tarihli *Code de Commerce*'inin iki kitabını tercüme edip, 1850 yılında Kanunname-i Ticaret (Ticaret Kanunu) adı ile yayınlamak olmuştur.

Bu kanun, çağdaşlaşma adına iki yenilik getirmiştir. Bu yeniliklerden ilki, Batı Avrupa ticaret hukuku esaslarının ve buna bağlı olarak kâr hedefi güden çağdaş ticaret şirketlerinin kuruluş ve işleyiş ilkelerinin gündeme getirilmesi olmuştur (Güvemli ve Kaya, 2015: 6). Ticaret üzerindeki kısıtlar kaldırılmış, her bireye ticaret yapma ve istediği yerde iş kurma hakkı tanınmıştır (Özbirecikli, 2011: 701). Ancak ticarete İslam Hukuku geçerli olmaya devam etmiştir. Bu durum, yerli girişimcilerin yatırım yapma isteklerini engelleyen bir durum oluşturmuş, yabancı sermaye ile kurulan şirketler daha çok bu kanundan yararlanmışlardır (Güvemli ve Kaya, 2015: 6). Ayrıca, Osmanlı Türklerinin yabancı dil bilgilerinin olmaması ve uluslararası ticaret yöntemlerini bilmemeleri, bu ticaret özgürlüğünden yararlanamamaları sonucunu doğurmuştur (Özbirecikli, 2011: 701).

İkinci yenilik ise, Osmanlı devleti'nin çift taraflı kayıt yöntemiyle tanışmasını sağlamasıdır. Kanunda çift taraflı kayıt yöntemine uygun defter sistemine yer verilmiş, günlük defter ve envanter defteri tanıtılmış ve bu defterlerin işlevleri sıralanmıştır. Ancak, henüz çift taraflı kayıt yöntemini uygulayan şirketin ve bu yöntemi bilen muhasebecinin bulunmaması, kanunda yer almasına rağmen yöntemin uygulanamamasına yol açmıştır (Güvemli ve Kaya, 2015: 7).

Osmanlı Devleti'nin devlet yönetimini çağdaşlaştırma amacı, özel sektörün geliştirilmesi amacından daha hızlı ilerlemiştir (Güvemli ve Kaya, 2015: 7). Ticaret Kanunu'nun uygulanmasındaki güçlükler özel sektörün gelişmesine ilişkin çabaları sektöre uğratmış, 1879 yılına kadar liberalizasyon politikaları toplum üzerinde kayda değer bir etki yaratmamıştır. Buna karşılık, devlet kurumlarının yeniden yapılanması ve çağdaş yönetim tekniklerinin oluşturulması konularında önemli gelişmeler kaydedilmiştir (Güvemli ve Kaya, 2015: 7).

Muhasebe uygulamalarında önemli bir yeri olan vakıflar, *Evkaf Nezareti* (Vakıflar Bakanlığı) bünyesinde toplanmıştır. Meclis-i Muhasebe (Muhasebe Meclisi) adıyla oluşturulan kurum, hem devlet muhasebesi düzeninin yeni koşullara göre oluşturulması, hem de devlet bütçesi uygulamalarının başarısının artırılması konularında önemli çalışmalar gerçekleştirmiştir (Güvemli ve Kaya, 2015: 8). Devlet bütçesinin modern bir görünüme ve çağdaş bir teknik yapıya sahip olması sağlanmış, gelir ve gider tahminlerinin yapılması mümkün hale gelmiştir (Erkan vd., 2006: 25). Ayrıca bu dönemde, arka arkaya çağdaş işletme okulları kurulmuştur.

Tanzimat'tan sonra yavaşlayan çağdaşlaşma sürecini hızlandırmak için 1856'da Islahat Fermanı (düzeltme, iyileştirme yasası) yürürlüğe konulmuştur. Bu yasal düzenlemeyle liberalleşme için sosyal altyapının hazırlanması amaçlanmıştır.

Müslüman halk ile Müslüman olmayan halk arasındaki eşitliğin sağlanması, bu sayede Müslüman olmayan halkın özel sektörü güçlendirmesinin önünün açılması hedeflenmiştir (Güvemli ve Kaya, 2015: 7).

Bir başka gelişme, 1863 yılında Osmanlı Bankası'nın kurulmasıdır. Banka, borç kaynağı yaratma, borçlanmalarda aracı rolü üstlenme ve para basma gibi faaliyetlerde bulunarak, Osmanlı devletinin resmi bankası olmuştur. Osmanlı Bankası, çift taraflı kayıt yöntemini uygulayan ve bu konuda öncülük yapan başarılı bir kurum olmuştur (Güvemli ve Kaya, 2015: 7). Hatta 1879 yılında çift taraflı kayıt yöntemine geçilirken Padişah Fermanında bu kurum örnek olarak gösterilmiştir.

1879'da ikinci bir liberalizasyon denemesine girilmiş, devletçi ekonomi politikalarından kapitalist ekonomi geliştirme çalışmalarına başlamıştır (Güvemli ve Güvemli, 2006: 51). Devlet kurumlarının ve çağdaş yönetim tekniklerinin geliştirilmiş olması, bu süreç için gerekli ortamı sağlamış ve muhasebe düşüncesinde kalıcı değişiklikler yapılabilmesinin alt yapısını oluşturmuştur (Güvemli ve Kaya, 2015: 7).

Merviden yönteminin zamanın ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kaldığı anlaşılmış ve çift taraflı kayıt yöntemi öncelikle devlet muhasebesinde kullanılmaya başlanmıştır. Bu uygulamayı devletin askeri fabrikalarında çift taraflı kayıt yöntemine geçilmesi izlemiştir, daha sonra öteki devlet kuruluşları da bu uygulamaya geçmiştir (Güvemli ve Kaya, 2015: 9). Devlet kendi ihtiyaçlarını karşılamak üzere çift taraflı kayıt yöntemine geçerek özel kesime kayıt düzeninde yenileşme mesajını vermiştir. Bu mesaj kısa sürede yerini bulmuş, özel sektörde de değişim başlamıştır.

Çift taraflı kayıt yönteminin benimsenmesi, 1879 yılında başlayan özel kesimi geliştirme sürecinin muhasebeye dönük en önemli ve belirgin atılımı olmuştur (Güvemli ve Kaya, 2015: 9). Bu atılım, kurumsal örgütlenme ve eğitim alanlarında gerçekleştirilen uygulamalarla ve yapılan yeniliklerle desteklenmiştir.

Çift taraflı kayıt yönteminin benimsendiği 1879 yılında İstanbul Ticaret Odası'nın kurulması kurumsal örgütlenme açısından önemli bir gelişmedir. Çift taraflı kayıt yöntemi, en önemli unsuru özel sektör kuruluşları olan kapitalist sistem temeli üzerine kurulmuştur. Meslek örgütleri de özel kuruluşların bir araya gelerek, üyelerinin taleplerini devlete iletmek ve çalışma alanlarını genişletmek amacıyla güden organizasyonlardır. Çalışma alanlarını genişletme amacı, özel sektörde muhasebeye olan ihtiyacı ortaya çıkarmış, bunun sonucunda da çift taraflı kayıt yöntemi kullanımı yaygınlaşmıştır (Güvemli ve Güvemli, 2006: 46).

Çift taraflı kayıt yönteminin benimsenmesinin ardından, halkı ticaret ve sanayi konularında cesaretlendirmek ve muhasebe bilen mezunlar vermek amacıyla lise müfredatlarına ticaret ve muhasebe dersleri konulmaya başlanmıştır (Erkan vd., 2006: 26; Güvemli ve Güvemli, 2006: 48). Günümüzün Marmara Üniversitesi'nin Hamidiye Ticaret Mektebi (Hamidiye Commerce School) adıyla kuruluşu Osmanlı'da muhasebe eğitimi açısından çok önemli bir adımdır (Özbirecikli, 2011: 702). Bu okul kuruluşundan itibaren, özel kesime hem girişimci yetiştirilmesinde ve hem de muhasebeci yetiştirilmesinde büyük katkılar sağlamıştır. Çift taraflı kayıt yönteminin benimsenme sürecinin başarısında, bu okulun mezunlarının payı büyüktür (Güvemli ve Kaya, 2015: 11).

Bir diğer önemli gelişme, çift taraflı kayıt yöntemini anlatan Fransızca kitapların tercüme edilerek yayımlanması olmuştur. 1879 -1900 yılları arasında yayımlanan muhasebe kitaplarının sayısı yirmi beş dolayındadır. Bu kitaplar, Türk muhasebe düşüncesinde çift taraflı kayıt yöntemini tanıtıcı öncü kitaplar olmuş ve Türk muhasebecilerini 20. yüzyıla hazırlayan kültürel alt yapıyı hazırlamıştır (Güvemli ve Kaya, 2015: 12).

Çağdaş muhasebe düşüncesinin önünün açılmasında bu ikinci denemenin büyük etkisi olmuştur. Bu denemenin devamı boyunca oluşturulan kurumlar hemen başarılı olamamışlarsa da, zaman içinde kendilerini kabul ettirmişlerdir.

4.2. Ticari Şirketlerde İlk Uygulamalar

1853 yılında Fransız ve İngiliz sermayesi ile kurulmuş olan Osmanlı Bankası, kuruluşundan itibaren çift taraflı kayıt yönteminin uygulanmasında öncülük yapmıştır. Daha sonra İstanbul'da Galata tüneli için kurulan yabancı sermayeli şirket de çift taraflı kayıt yöntemini başarı ile uygulamıştır.

Ancak 1879 – 1885 yılları arasında çift taraflı kayıt yöntemini başarılı ve daha yaygın olarak uygulayan kuruluş Düyun-u Umumiye olmuştur. Düyun-u Umumiye, Osmanlı Devleti'nin dış borçlarını ödeyemeyeceğini 1881 yılında açıklaması üzerine, Osmanlı'dan alacaklı olanların, devlet gelirlerinden alacaklarını tahsil edebilmek için Türkiye'de kurdukları, bünyesinde yaklaşık beş bin kişinin çalıştığı kuruluştur. Bu kuruluş, alacakların tahsili için bir çok yöntem kullanmıştır. Bu kapsamda, devletin tekel idaresi ile yönettiği tuzlalar ve tütün için kurduğu iki şirketin yönetimini üstlenmiştir. Düyun-u Umumiye'nin Osmanlı'nın egemenlik haklarına hukuken ne kadar uygun olduğu halen tartışılıyor olsa da yönetimi altına aldığı şirketlerin iki önemli etkisi olmuştur (Güvemli ve Kaya, 2015: 12). Bu etkilerden ilki, profesyonel işletmecilik anlayışını getirmeleri ve işletme yönetiminde öncü niteliği taşıyan uygulamalar yapmış olmalarıdır. İkinci etkisi ise, çift taraflı kayıt yöntemini genç Türk muhasebecilerinin de çalıştığı geniş bir alanda başarı ile uygulayan kuruluşlar olmalarıdır (Güvemli ve Kaya, 2015: 12).

5. SONUÇ

Modern zamanlara kadar, Avrupa ülkeleri ile Osmanlı İmparatorluğu'nun muhasebeye olan ihtiyaçları, bu iki bölgenin birbirinden farklı siyasi, kültürel ve ekonomik güçlerin etkisi altında olmalarından dolayı, farklı dayanaklara sahip olmuştur. Çift taraflı kayıt yöntemi, Tanzimatla birlikte başlayan yönetsel ve sosyal konularda modernleşme hareketi sonrasında Avrupa'dan alınan yeniliklerden biridir.

Osmanlı Devleti'nde 1839 yılında ilan edilen Tanzimat, batılılaşma ve modernleşme sürecinin başlangıcını simgelemektedir. Bu sürecin başarılı uygulamalarından biri, Osmanlı'da hiçbir altyapısı bulunmayan çift taraflı kayıt yöntemini uygulamada ve eğitimde kısa sürede benimsemektir. Başlangıçta özel sektörün canlandırılmasına ilişkin çalışmalar başarısız olsa da, 1879'da ikinci bir liberalizasyon denemesine girilmiş, devletçi ekonomi politikalarından kapitalist ekonomi geliştirme çalışmalarına başlanmıştır. Bu doğrultuda devlet, kendisine bağlı kurumların ve özel girişimlerin muhasebelerinde çift taraflı kayıt yönteminin kullanılmasına ilişkin cesur bir karar almıştır. Bu karar, Türk muhasebe tarihinde bir dönüm noktasıdır.

Çift taraflı kayıt yöntemine geçiş, batılı ülkelerin muhasebe yöntemlerinin getirdiği avantajları devletin görmesiyle oluşan tepeden baskı ve batılı ülkelerle yapılan ticari faaliyetlerin etkisiyle oluşan tabandan baskı olmak üzere iki yönlü bir baskının sonucu olarak ortaya çıkan bir gelişmedir. Osmanlı İmparatorluğu'nun çağdaşlaşması ve liberalleşmesi yolunda çok önemli bir adımdır. Özel sektörde muhasebe kültürü seviyesi düşük olduğu için, bu yöntemin kullanımının yaygınlaşması ancak Cumhuriyet döneminde gerçekleşmiş olsa da, 19. yy'ın sonlarında gösterilen yoğun ve özverili çabaların katkısı büyüktür.

KAYNAKÇA

- AHO, J. A. (1985). "Rhetoric and the Invention of Double-Entry Bookkeeping", *Rhetorica: A Journal of the History of Rhetoric*, 3(1): 21-43.
- BİRDAL, M. (2010). *The Political Economy of Ottoman Public Debt*. Tauris Academic Studies, London.
- CARRUTHERS, B. G., ESPELAND, W N. (1991). "Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality", *American Journal of Sociology*, 97(1): 31-69.
- CHIAPELLO, E. (2007). "Accounting and the Birth of the Notion of Capitalism", *Critical Perspectives on Accounting*, 18: 263-296.
- COHEN, R., KENNEDY, P. (2013). *Global Sociology*. New York University Press, New York.
- DEMİRHAN, D., SUSMUŞ, T, GÖNEN, S. (2012). "Cash Vaqfs and Their Accounting Applications at the End of the 18th Century in the Ottoman Empire", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(3-4): 101-118.
- ELİTAŞ, C., GÜVEMLİ, O., AYDEMİR, O., ERKAN, M., ÖZCAN, U., OĞUZ, M. (2008). *Accounting Method Used by Ottomans for 500 Years: Stairs (Merdivan) Method*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No: 2008/378.
- ERKAN, M., AYDEMİR, O., ELİTAŞ, C. (2006). "An Accounting System used Between 14th and 19th Centuries in the Middle East : The Merdiven (Stairs) Method", 11th World Congress of Accounting Historians, Fransa, Temmuz 2006.
- GÜVEMLİ, O., KAYA, M. A. (2015). "Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim – 1839-1885", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi (MUFİTAD)*, 9.
- GÜVEMLİ, O., GÜVEMLİ, B. (2006). "Development of Accounting Thought from the Ottoman Empire to the Turkish Republic", *Mali Çözüm, Özel Sayı: 17*: 42-55.
- GÜVEMLİ, B. ve ASLAN Ü. (2012) "Accounting for Procurement in the Ottoman Empire in the Early 18th Century", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi (MUFİTAD)*, 3: 211-245.
- GÖKGÖZ, A. (2010). "Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 1: 167-177.
- KURAN, T. (2011). *The Long Divergence: How Islamic Law Held Back the Middle East*. Princeton University Press, New Jersey.
- LANGER, C. (1958). "Paciolo-Patriarch of Accounting", *The Accounting Review*, 1: 482-484.
- MERT, İ. (2013). "A Historical Overview of Accounting in Turkey", *Internal Auditing and Risk Management*, 3(31): 15-25.
- ÖRTEN, R. (2006). "Development of Accounting in the First Half of 20th Century in Turkey", 11th World Congress of Accounting Historians, Fransa, Temmuz 2006.
- ÖZBİRECİKLİ M. (2011). "The First Course Books on Double-Entry Accounting in the Ottoman Era", 2nd International Conference Before and after Luca Pacioli, İtalya, Haziran 2011.
- TATAR, H. C. (2012). "Din ve Kapitalizm", *Sosyoloji Konferansları*, 45(1): 149-168.
- YAMEY, B. S. (1964). "Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart", *Journal of Accounting Research*, 2 (2): 117-136.