

Osmanlı Kayıt Kültüründe Vakıf Muhasebesi ve Devlet Muhasebe Sistemi

Oktay Güvemli*
Batuhan Güvemli**

Öz

Osmanlı İmparatorluğu'nda vakıfların iki önemli dayanağı vardır. Bunlardan ilki hukuk düzenidir. İkincisi de muhasebe kontrolüdür. Muhasebe kontrolü, vakfın bulunduğu yerde tutulan muhasebenin yıllık gelir ve gider kayıtlarının, kadi kontrolünden geçtikten sonra merkez muhasebesine gelmesi ve orada gelir gider defterinin yeniden düzenlenmesi şeklinde olmaktadır. Devlet muhasebesinde kullanılan merdiven yönteminin vakıf muhasebesinde kullanılması bir istisna teşkil eder.

Merkezî vakıf muhasebesinin içinde bulunduğu Osmanlı'nın merkezî devlet muhasebesi büyük bir örgüttür ve bu örgüt, devlet muhasebesinde yıllık kesin gelir ve gider hesabını düzenlemek, devlet hazinesini yönetmek ve sürekli denetleme yapmak sureti ile görevini sürdürür.

Anahtar Kelimeler: Osmanlı İmparatorluğu, devlet muhasebesi, vakıf muhasebesi.

Jel kodu: M41, M19

Waqfs and State Accounting Systems in the Ottoman Administration

Abstract

Waqfs in the Ottoman Empire are established on two baselines. The first one is the legal order and the second is the governance of accountancy. Accounting is controlled by sending the annual revenue and expenditure records of the waqfs to central accountancy after audited by the *kadi*. Afterwards, revenue and expenditure journals are rearranged according to the outcome of the auditing activities. The usage of the state accounting method titled *merdivan* in waqf accountancy is an exceptional situation. Central accountancy organization of the Ottoman Empire is a great structure that embodies central waqf accountancy. This central accountancy records the exact annual revenues and expenditures of the state, administrates state treasury, and continuously performs auditing activities.

Keywords: Ottoman Empire, state accountancy, accounting of waqfs.

Jel Classification: M41, M19

* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi

** Doç. Dr., Trakya Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi; bguvmli@yahoo.com

1. Giriş

Osmanlı İmparatorluğu'nda vakıflar ve devlet muhasebesinin müşterek tarafı her ikisinde de merdiven yöntemi denilen devlet muhasebe yönteminin kullanılıyor olmasıdır. Merdiven yöntemi, Abbasilerde (770-1258) doğan, İlhânlılarda (1256-1353) gelişen ve Osmanlılarda (1299-1922) mükemmelleşen bir yöntemdir. İlhânlılar döneminde bu yöntemi tanıtan dört kitap yazılmıştır. Bunların en ünlüsü 1363 yılında yazılmış olan *Risale-i Felekiyye*'dir (Güvemli ve Toraman, 2013: 15). Ana tutarın başa yazılması ve onu oluşturan tutarların alt alta merdiven basamağı gibi sıralanması bu adı almaya neden olmuştur. Farsçası *merdibân-ı pâye*'dir. Devlet muhasebesinde *siyakat* harf ve rakamları kullanılır. Siyakat, Osmanlı'da devlet muhasebesinde ve dış yazışmalarda kullanılan bir yazı türüdür. Merdiven yöntemi, yukarıda da belirtildiği gibi, Osmanlı'da iki yerde kullanılmıştır. Bunlardan birisi devlet muhasebesi, öteki de vakıf muhasebesidir.

Merdiven yöntemi, 1879 yılında yerini bugün yararlanılan çift yanlı kayıt yöntemine bırakarak tarihteki görkemli yerini almıştır. Buna göre yöntem 770-1879 yılları arasında yaklaşık 1100 yıl boyunca bu topraklarda kullanılmıştır. Abbasilerde uygulanması ile ilgili Alman kaynaklarında örnekleri bulunmaktadır (Güvemli ve Güvemli, 2007:9).

Arşivlerde, hem devlet muhasebesinde ve hem de vakıflarda merdiven yöntemi ile tutulan ve bugünlere kadar gelen binlerce muhasebe defteri vardır.

2. Vakıf Muhasebesi

Osmanlı'da vakıfların uzun ömürlü olmalarının iki nedeni vardır. Birisi sağlam bir hukukî yapıya sahip olmaları, ikincisi de sürekli muhasebe denetimi içinde olmalarıdır. Muhasebe düzenleri öyle kurulmuştur ki, bu düzen onların sürekli muhasebe denetimi altında tutulmalarını mümkün kılmıştır. Asırlar boyu, imparatorluğun sosyo-ekonomik yapısında önemli bir rol oynamışlardır. Ömer Lütfü Barkan'ın 1530-1540 yılları arasındaki tahrirlere dayanarak yaptığı hesaplamalarda, Anadolu'da

kamu gelirlerinin %17'sinin; Rumeli'de de, büyük sultan vakıflarının da içinde bulunduğu, İstanbul civarı ile doğu ve batı Trakya, güney Bulgaristan ve Makedonya bölgesinin oluşturduğu alanda %32 oranındaki kamu gelirlerinin vakıflar tarafından kontrol edildiği belirtilmektedir (Barkan, 1962: 1-2). Vakıfların bu ekonomik gücünün uzun süre devam ettiği, XIX. yüzyılın ikinci yarısında, bütün dünyada olduğu gibi, Türkiye'de de sosyal gereksinimleri karşılayan vakıf konularının devlet bütçesi içine alınması ile bu gücün kaybolduğu bilinmektedir. Vakıflar yine var olmuşlar, ama ağırlıklı olarak kültürel alanda faaliyetlerini sürdürmüşlerdir (Şensoy, 2016: 43).

Osmanlı'da iktisadî açıdan devletçi bir yapı olduğu için, özel kesimde yaygın bir sermaye birikimi olmamıştır. Özel kesim olsun, devletin yöneticileri olsun vakıflar kanalı ile bir ekonomik güce sahip duruma gelmişlerdir. Sultanların ve devlet yöneticilerinin vakıf kültürüne yakınlık duyup, vakıflar kurmalarının da etkisi ile merkezi devlet muhasebesindeki muhasebeciler vakıfların muhasebe denetimlerine sürekli ilgi göstermişlerdir. Hatta Osmanlı merkez muhasebesinde her zaman vakıflar ile ilgili olarak bir departman bulunmuştur (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2014: 371-400). Yüzer yıl ara ile Osmanlı merkez muhasebesinde bu departmanların adları ve özet olarak görevleri aşağıda ele alınmıştır.

2.1. Küçük Evkaf Muhasebesi Kalemi: 1560, 1670 ve 1787 Yılları

Ahmet Akgündüz'ün Osmanlı Kanunnameleri (1992: 594 vs.) adlı eserinde bu kalem, 1560'lı (H. 973) yıllarda bazı vakıfların ve Sadrazamlığa bağlı, yoksullara yardım kurumlarının yöneticilerinin berat belgelerinin düzenlendiği ve bu kuruluşların muhasebelerinin tutulduğu departman olarak anlatılmaktadır. Topkapı Sarayı'nda bulunan 1670 (H.1081) yılına ait 3208/1 numaralı (Bkz. Ek.1) belgede merkezi muhasebe departmanındaki kalemler sıralanmıştır. Bu doküman içerisinde de Küçük Evkaf Muhasebesi Kalemi ile ilgili bilgiler verilmektedir (Bkz. Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2014: 375). Kalemin görevleri Akgündüz'ün 1560'lı yıllara dayandırdığı açıklamalar ile benzerlik göstermektedir. Kalem, ayrıca D'ohsson'un 1787 yılına ait *Tableau General de L'Empire Otho-*

man adlı eserinde de anlatılmakta ancak kalemin görevlerinde herhangi bir değişikten bahsedilmemektedir.

2.2. Haremeyn Muhasebesi Kalemi: 1560, 1670 ve 1787 Yılları

Ahmet Akgündüz'ün Osmanlı Kanunnameleri (1992: 594 vs.) adlı eserinde bu kalem, 1560'lı (H. 973) yıllarda Saraya ait gelir yerlerin (mukataa) muhasebesi ile saray mensuplarının vakıflarının muhasebelerinin tutulduğu departman olarak anlatılmaktadır. Topkapı Sarayı'nda bulunan 1670 (H.1081) yılına ait 3208/1 numaralı (Bkz. Ek.1) belgede merkezi muhasebe departmanındaki kalemler sıralanmıştır. Bu doküman içerisinde de Haremeyn Muhasebesi Kalemi ile ilgili bilgiler verilmektedir (Bkz. Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2014: 373). Kalemin görevleri Akgündüz'ün 1560'lı yıllara dayandırdığı açıklamalar ile benzerlik göstermektedir. Kalem, ayrıca D'ohsson'un 1787 yılına ait *Tableau General de L'Empire Othoman* adlı eserinde, İstanbul ve Rumeli'deki camilerin donanım masraflarının hesaplarının, Mekke ve Medine'ye giden alayların hesaplarının tutulduğu departman olarak anlatılmaktadır. 1761'de devlet kesin hesabında bu departmanın gelirlerinden söz edildiğine göre, yine saraya ait vakıfların muhasebesi ile meşgul olması da muhtemeldir.

Yukarıdaki bilgilere göre, Osmanlı'nın merkez muhasebesinde vakıflar ile ilgilenen iki departman vardır. Bunlardan Haremeyn Muhasebesi'nin saray mensuplarının vakıfları ile meşgul olmak üzere, Hürrem Sultan zamanında (1559'ler) kurulduğu ve vakıflar ile ilgilenmeye başladığı bilinmektedir. Saray mensuplarına ait vakıflarda ortaya çıkacak bir usulsüzlüğün skandala yol açması kaçınılmaz olduğu için, başdeftardarın muvafakati alınarak, saray mensuplarının vakıfları için ayrı bir muhasebeci grubunun görevlendirildiği anlaşılmaktadır.

Bilgilerin akışından, muhasebe ve denetim düzeninin şu şekilde yürütüldüğü ortaya çıkmaktadır: Vakfın bulunduğu yerde muhasebesi vardır, muhasebecisi vardır. Vakıf senedine göre, gelir ve giderler buradaki muhasebeciler tarafından muhasebe defterlerine kayıt edilmektedir. Vakfın bulunduğu yerin kadısı bu kayıtları kontrol eden

ve vakıf senedine uygunluğunu denetleyen ilk kişidir. Birçok vakfın muhasebesindeki kadıya verilen ücret bunu gösteriyor. Saray mensuplarına ait vakıfların defterleri *Haremeyn Muhasebesi'ne*, öteki vakıfların defterleri *Küçük Evkaf Muhasebesi Kalemi'ne* geliyor.

Merkez muhasebeye gelen belgeler üzerinde iki işlem yapılmaktadır. Bunlardan ilki, vakıf senedi ve önceki yıl ile karşılaştırılarak vakıf faaliyetlerinin uygunluğunun kontrolüdür. İkinci işlem ise, muhasebe tekniği ile ilgilidir. Merdiven yöntemini taşradaki muhasebeciler gereğince bilemedikleri için, bu muhasebe usulüne (merdiven yöntemi) göre muhasebe defterinin yeniden düzenlenmesidir.

Vakıf muhasebesinde, vakfın bulunduğu yerde tutulan ve merkezde yeniden düzenlenen muhasebe defterleri örneği üzerinde aşağıda durulmuştur (Bkz. Belge 1).

3- Taşra ve merkez muhasebe bilgilerinin kıyaslanması

Rumeli'deki Güvemli Bey Vakfı'nın H. 1127 – M. 1715 yılının Mart ayında sona eren yıllık gelir ve gideri, vakfın bulunduğu yerde aşağıdaki gibi kayıtlara geçirilmiştir (Bk. Belge 1 ve çevirisi).

Belge 1 ile ilgili aşağıdaki bilgileri vermek gerekmektedir:

Yıllık muhasebe defteri bir muhasebecinin sorumluluğunda düzenlenmiştir.

Kayıtlar merdiven yönteminin gerektirdiği bilgi ile değil muhasebecinin olgunlaşmamış genel muhasebe bilgisine dayalı olarak yapılmıştır. Bu durum, taşra muhasebecisinin merdiven yöntemi (Osmanlı *usul-ü muhasebe* demektedir) bilgisinin sınırlık olduğunu göstermektedir.

Gelirlerde zamanın para birimi *Akçe* sözcüğü kullanılmamıştır. Sadece tutar denilmiştir. Hububat ağırlık ölçüsü olarak *keyl* kullanılmıştır.

Gider, gelirlerden fazladır, ama farkın nereden ve nasıl karşılandığı açıklanmamıştır.

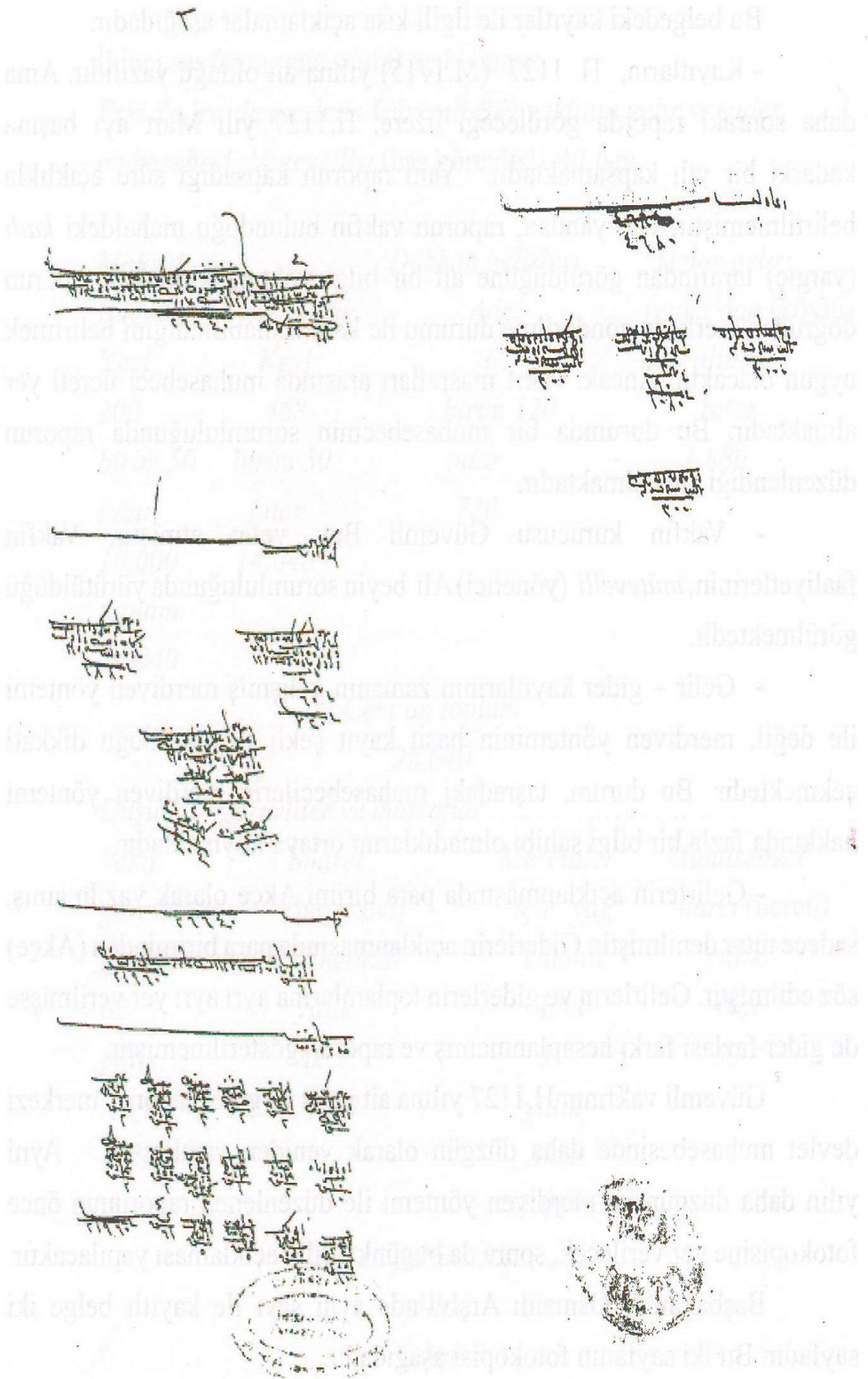
Tablo 1. *Güvemli Bey Vakfı'nın H. 1127 / M. 1715 yılı muhasebesi, kapak ve 1. sayfa çevirisi.*

<i>Eski Zağra'da merhum Güvemli Bey Vakfının Gelir ve Gider Muhasebesi. Mütevelli Ali Bey.</i>			
<i>Mahsul</i>		<i>Dükkan kira gelirleri</i>	<i>Vakfa tahsis olunan vergi geliri</i>
<i>Buğday:</i>	<i>Mercimek</i>	<i>Adet: 6</i>	<i>Tutar: 1.880</i>
<i>Keyl: 200</i>	<i>Keyl: 468</i>	<i>Birim: 10</i>	
<i>Birim: 50</i>	<i>Birim: 30</i>	<i>Tutar: 720</i>	
<i>Tutar: 10.000</i>	<i>Tutar: 14.040</i>		
<i>Toplam: 24.040</i>			
<i>Genel Toplam: 26.640</i>			
<i>Düşülen Görevli Ücretleri ve Masraflar</i>			
<i>Vakıf görevlileri ücreti</i>	<i>İmaret Masrafı</i>	<i>Mescidler için yağ kandili adet: 3</i>	<i>Muhasebeci harcı</i>
<i>Günlük bedel: 62</i>		<i>Yıllık: 1.080 akçe</i>	
<i>Yıllık akçe: 22.320</i>	<i>Yıllık: 3.000 akçe</i>		<i>Yıllık: 300 akçe</i>
<i>Genel Toplam: 26.700</i>			

Belge 2. Güvemli Bey Vakfı'nın Merkez muhasebecileri tarafından tutulan H. 1127 / M. 1715 yılı muhasebesi (BOA, Ev. HMH. d. 02051)

İkinci sayfa

İlk sayfa



Tablo 2. Güvemli Bey Vakfı'nın Merkez Muhasebecileri tarafından tutulan H. 1127 / M. 1715 yılı muhasebesinin sadeleştirilmiş çevirisi.

<i>Eski Zağra'da merhum Güvemli Bey Vakfının Gelir ve Gider Muhasebesi</i>					
<i>Vakıf kurucusu tarafından konulan şart gereğince mütevellî olan oğlu Ali Bey sorumluluğunda, önceki yılın Şubat ayından 1127 yılının Mart ayı başına kadar tüm yılı kapsayan gelirler: 26.640 Akçe</i>					
<i>Yıllık Gelirler</i>					
<i>Kasabadaki dükkanların kira gelirleri. 1127 yılı Mart ayına kadar kiracısının ödediği</i>			<i>Vakfa ait tımarın, vakfın mütevellisi, katibi ve tahsil-darı tarafından tahsil edilen</i>		
<i>Adet: 6 Aylık: 120 Yıllık: 720 Akçe</i>			<i>Yıllık: 1.880 Akçe</i>		
<i>Geliri vakfa verilmiş tarımsal alanın öşür vergileri mütevellî, katip ve tahsilat görevlisi tarafından 1127 Mart öncesi tahsil edilen gelir</i>					
<i>Buğday Keyl: 200 Birim: 50 Yıllık: 10.000 Akçe</i>			<i>Mercimek Keyl: 468 Birim: 30 Yıllık: 14.040 Akçe</i>		
<i>Toplam 26.640 Akçe</i>					
<i>Önceki yılın Şubat sonundan 1127 yılının Mart başına kadar bir yıllık Düşülen vakıf çalışanları giderleri</i>					
<i>Günlük: 61 Akçe Yıllık: 21.960 Akçe</i>					
<i>Çalışanların günlükleri</i>					
<i>Ali Bey Mütevellî</i>	<i>Ahmed halife katip</i>	<i>Mehmed halife tahsildar</i>	<i>Mustafa halife şeyh</i>	<i>Mustafa mescid imamı</i>	<i>Ali mescid müezzini</i>
<i>Günlük 7</i>	<i>Günlük 2</i>	<i>Günlük 2</i>	<i>Günlük 3</i>	<i>Günlük 3</i>	<i>Günlük 2</i>
<i>Eczane görevlisi</i>	<i>Mehmed ekmekçi</i>	<i>Ahmed aşçı</i>	<i>Mehmed Güvemli Bey oğlu</i>	<i>Hasan mescid müezzini</i>	<i>Mustafa halife mescid hademesi</i>
			<i>Günlük 3</i>	<i>Günlük 2</i>	<i>Günlük 2</i>
<i>Mehmed Edirne mescidi imamı</i>	<i>Ebubekir Edirne mescidi müezzini</i>	<i>Mehmed duacı</i>	<i>Halil yardımcı yönetici</i>		
<i>Günlük 7</i>	<i>Günlük 4</i>	<i>Günlük 5</i>	<i>Günlük 5</i>		
<i>Masraflar... 4.680</i>					
<i>İmaret masrafı: Alışılabilen masraflar 3.000 Akçe</i>		<i>Mescidlere yağ kandili 2 adet</i>		<i>Vakıf muhasebesi; Muhasebe- ci ücreti ve muhasebe kalemi masrafları 300 Akçe</i>	
<i>Aylık: 90 Akçe</i>					
<i>Yıllık: 1.080 Akçe</i>					
<i>Çeşitli harcamalar</i>					
<i>Mütevellî sorumluluğunda yıllık alışılabilen giderler: 300 Akçe</i>					

Belge 2 ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

- Bu defter kaydı, Osmanlı'nın genel muhasebe kültürünün vakıf muhasebesine yansıması şeklindedir. Girişteki genel ifadeler, tarihlere açıklık getirilmesi ve tüm kayıt düzeni bir acıklık göstermektedir.
- Her iki defter kaydı arasında farklar vardır. Merkezde tutulan defterin daha ayrıntılı bilgileri kapsadığı görülmektedir. Vakfın bulunduğu yerdeki muhasebesinden gelen bilgilerin, sadece defter kayıtlarından oluşmadığı, bir dosya halinde merkeze bütün bilgilerin gönderildiği ve bu bilgilerden yararlanılarak defterin yeniden düzenlendiği anlaşılmaktadır.
- Merkezdeki bilgili muhasebeciler, gelen defter kaydını ve gelen öteki bilgileri incelemişler ve Güvemli Bey Vakfı'nın H. 1127 / M. 1715 yılı Mart ayı başına kadar olan bir yıllık muhasebesini, önce gelirler ve sonra giderler olarak ayrıntılı, anlaşılır ve açık bir şekilde ortaya koymuşlardır.
- Bu kayıtlarda yıllık gelir ve gider tutarlarının eşit olduğu görülmektedir. İlk defter kaydındaki gider fazlası, ikinci defter kaydında yoktur. Çünkü merkezdeki muhasebeciler, taşradaki muhasebecilerden daha bilgilidir ve daha dikkatle bilgileri inceleyip, kayıtları yapmışlardır.
- Bütün bu kayıtlar, merkezî muhasebenin sadece vakıfların gelir ve giderlerini kontrolle yetinmediklerini, taşra muhasebecilerinin muhasebe bilgisi eksiklerini de tamamlamak durumunda kaldıklarını göstermektedir.

Belirtmek gerekir ki, vakıf muhasebesinin kontrolünü yapan ve mahallindeki kayıtların eksiklerini gidermeye çalışan bu muhasebecilerin asıl görevleri Osmanlı devlet muhasebesini yürütmektir. Vakıf muhasebesi, bu büyük örgütün içinde, yukarıda belirtilen iki departmanında (Küçük evkaf muhasebesi kalemi, Haremeyn muhasebesi kalemi) yürütülmektedir. Bu iki departman, büyük Osmanlı muhasebesi örgütünün bir parçasıdır. Bu durumda sözü edilen örgütün yaptığı işlerden söz etmek uygun olacaktır.

4. Vakıf Muhasebesinin İçinde Bulunduğu Devlet Muhasebe Sistemi

a) Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Vakıflara Sağlanan Ayrıcalıklı Hizmetler

İmparatorluğun yıllık gelir ve gider hesapları bir defter sistemi içinde yürütülür. Bu defter sisteminin iki temel amacı vardır. Bunlardan birincisi yıllık kesin gelir ve gider hesabının düzenlenmesi ve devletin kasası olan hazinenin yönetimidir. İkinci temel amaç ise, muhasebenin birinci temel amacın gereği gibi yerine getirilebilmesi için kontrol fonksiyonunu yerine getirir. Bu iki temel amaca yönelik devlet muhasebesi sistemi içinde vakıfların muhasebesi ve bu muhasebenin amacı istisna teşkil eder. Bu istisnaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

Asıl görevleri olmadığı halde merkezî muhasebe örgütü vakıfların muhasebe düzeni ile de uğraşırlar. Hem de bütün kayıtları yeniden yapacak kadar çok uğraşırlar.

Merkezî muhasebe çalışanları bu hizmetleri karşılığında vakıfların gelirlerinden pay almazlar. Çünkü muhasebede çalışanların ücretleri, verdikleri berat (izin) belgeleri gibi hizmetlerden aldıkları paylardan karşılanır. Bu hizmetler, yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere, mahallinde tutulan defterlerin yeniden düzenlenmesine kadar uzanan meşakkatli bir iştir. Vakıf defterlerinde görülen muhasebeci (katip) ücreti, vakfın bulunduğu yerde muhasebesini yürütmeye çalışan muhasebeciye (katip) verilen ücrettir. Taşradaki bu muhasebeciler, bugün çeşitli kentlerde büroları olan, bağımsız çalışan muhasebeciler gibidir.

Devlet kimi vakıflardan hazinesine koymak üzere gelir sağlar, bu departmanlar bu gelirleri tespit eder ve devletin yıllık gelirlerine eklemek üzere tahsil eder. Ama yıllık gelirlerinden devletin hazinesine koymak üzere pay aldığı vakıflar azdır. Çoğu vakıf, devlete gelirinden pay vermez. Vakfın sosyal amaca dönük hizmet vermesi, gelirinden devlete pay vermesini önler. Devlet muhasebesi, bu sosyal amaç nedeni ile ayırım yapmadan bütün vakıflara hizmet verir. Bu, merkezî muhasebenin sosyal amaçlara yönelik hizmetlere bir katkısıdır. Kontrol amaçlı bir katkıdır. Yani vakfın gelir ve giderinin vakıf senedine ve genel vakıf kullarına uygunluğunun tespitine dönüktür.

Muhasebe bu hizmeti ile, kamu yararına geleneksel kontrol fonksiyonunu yerine getirirken, dolaylı olarak muhasebe mesleğinin kalitesinin yükselmesine de katkıda bulunmuş olur. Çünkü yeniden düzenlenmiş vakıf defterlerini gören vakfın mahallindeki muhasebeci, eksiklerini görecek ve mesleki bilgisini tamamlamaya çalışacaktır.

Burada son olarak belirtilmesi gereken husus, devlet muhasebesinde kullanılan merdiven yönteminin, vakıflardaki kullanımının tek istisnası olmasıdır. Çünkü merdiven yöntemi kâr hesaplama elverişli olmadığı için işletmelerde kullanılmamıştır.

b) Osmanlı'da Devlet Muhasebe Sisteminin Ana Yapısı

Vakıflara istisnai bir şekilde hizmet veren devlet muhasebe sistemi üzerinde az da olsa durmak gerekmektedir. Böylece vakıf muhasebesinin nasıl bir örgüt içinde yürütüldüğü ortaya konulabilecektir.

b1. Yıllık Gelir-Gider Hesabının Düzenlenmesine ve Hazinesin Yönetimine Dönük Defter Sistemi

Bu kümede yer alan defterler, iki ana gruba ayrılır. İlk grubu, günlük defter (ruzname), ikinci gruba ise, büyük defter hesabı niteliği taşıyan yardımcı defterler oluşturur (Güvemli ve Güvemli, 2015: 27). Büyük defter demek, her konu için açılan hesapları ayrı ayrı gösteren defter demektir. Bu hesaplar devlet muhasebesinde fazla hacimli olduğundan, her hesap için ayrı defter tutulması söz konusu olmuştur.

Osmanlı devlet muhasebesinde günlük defterin (ruzname) üç fonksiyonu vardır. Bu fonksiyonların ilki, günlük gelir ve giderlerin izlenmesine olanak sağlamasıdır. İkinci fonksiyonu merkezî hazinenin yönetimine yönelik kayıt düzenine sahip olmasıdır. Yani hazineye girişlerin ve hazine çıkışlarının günlük defter kayıtlarına bağlı olarak yapılması söz konusudur. Bu merkezî hazinenin, başka bir deyişle devlet kasasının yönetimi demektir. Üçüncü fonksiyon ise, yardımcı defterler olarak adlandırılabilir (büyük defter hesabı niteliğinde) ikinci grupta yer alan defterlerin kayıtlarının kontrollünü sağlamaktır. Örneğin, bir cizye geliri geldiğinde, önce cizye departmanında o bölgenin

cizye defterine kayıt yapılır. Bu defter, sözü edilen yardımcı defterlere bir örnektir. Yardımcı deftere yapılan bu kayıt, bilgi aktarma belgesine yazılır (*tahvil*), bu bilgi aktarma belgesi ve para günlük defterin bulunduğu yere gelir. *Tahvil* belgesindeki bilgiler günlük deftere geçirilir. Para hazineciye teslim edilir (*sergi departmanı*). Günlük deftere yapılan kayda ait tarih ve madde numarası da aynı tahvil belgesine işlenir. Sonra tahvil belgesi cizye bölümüne gönderilir ve orada hıfzedilir. Böylece, yardımcı defter ile hazine arasındaki bağı günlük defter kurmuş olur. Daha sonra bir sorun, bir anlaşmazlık çıkarsa, *tahvil* belgesinde yazılı olan her iki bölümün defterlerindeki kayıt tarih ve numaraları izlenerek soruna yanıt aranır. Osmanlı muhasebesinde genellikle gelirler için ayrı, giderler için ayrı günlük defter tutulduğunu da bu arada belirtmek gerekir. Gelir ve giderler için ayrı günlük defterin tutulması hazinenin yönetiminde kolaylık sağlar.

Bu bölümde ikinci grubu oluşturan defterler (yardımcı defterler, büyük defter hesabı niteliğinde olan defterler) ikiye ayrılır. İlk alt grubu oluşturan defterler, devletin gelirlerinin (cizye defterleri, mukataa defterleri, adet-i ağnam defterleri, harç-ı hasa defterleri gibi) kayıt edildiği defterlerdir. İkinci alt grubu oluşturan defterler de devletin giderlerinin (süvari kalemi, yeniçeri kalemi, silahdar kalemi, masraf-ı şehriyari, büyük kale kalemi, küçük kale kalemi gibi) kayıt edildiği defterlerdir.

Bu noktada aşağıdaki dört hususun açıklanmasında yarar vardır:

- Yukarıda yardımcı defterler olarak adlandırılan gelir ve gider defterlerinin gelir tutarları ve gider tutarları, yılsonunda toplanarak türlerine göre sıralanır ve böylece devletin yıllık kesin gelir ve gider hesabı düzenlenmiş olur. Yıllık olarak düzenlenen bu hesap bütçe değildir. Bütçe demek tahmin demektir. Oysa bu hesap yardımcı defterlerin adları itibarı ile (cizye gelirleri, mukataa gelirleri, silahdar ücret giderleri, yeniçeri ücret giderleri gibi) gerçekleşen gelir ve giderleri gösterir.
- Osmanlı'da tahakkuk muhasebesi uygulanır. Yani yılbaşında vergi yükümlüsüne, ödeyece-

ği vergi bildirilir. Ve yıl içinde taksitle tahsilat yapılır. Giderler için de aynı yol izlenir. Bu nedenle önceki yıla ait yıllık kesin hesabın sonraki yılın başlarında (Muharrem ayı gibi) sadrazamlığa teslim edilmesi gerekir. Bunun için özellikle XVII. yüzyılın ikinci yarısında önlem alındığı ve dokuz aylık fiili gerçekleştirmelere üç aylık tahminlerin, sonra düzeltilmesi kaydı ile eklendiği görülmektedir.

- Devlet muhasebesinin başında başdefterdar vardır. Başdefterdara bağlı olarak da defterdarlar görev yaparlar. Departmanlar bu defterdarlara bağlıdır. Aşağıdan yukarı doğru muhasebede çalışanların unvanları *şakirt* (çırak), *kalfa*, *halife*, *baş halife* şeklinde sıralanır. Çocuk yaşta işe alınırlar ve iş başında eğitilirler.
- Osmanlı devlet muhasebesi örgüt yapısı, yukarıda belirtildiği üzere, XVII. yüzyılın ikinci yarısının başlarında düzenlenmiştir. 1665-66 Yıllarında yapılan bu değişikliğe göre (Güvemli, 2000: 374-398) daha önce bölgeler itibarı ile tutulan defter sistemi, bu tarihten sonra konulara göre kümelenmiştir. Yani daha önce mukataa departmanları, cizye departmanları, imparatorluğun bölgelerine göre ayrılan departmanlarda tutulurken, bu tarihten sonra bütün mukataa departmanlarının, bütün cizye departmanlarının birleştirilmesine ve tek departman haline getirilmesine çalışılmıştır. Öteki gelir ve gider departmanları için de aynı yol izlenmiştir. Bu yeniden yapılanma sonrası iki yarar sağlanmıştır. Bilgilerin toplanması kolaylaşmış ve bir de iş bazında ihtisaslaşma olanağı artmıştır. Daha önce defterdarlara bölgeler bağlı iken, bu değişiklikten sonra konularına göre kümelenen departmanlar bağlı hale gelmiştir. Bu nedenle devlet muhasebesi üzerinde çalışanların bilgi toplamada bu duruma (1666 öncesi ve sonrasına) dikkat etmeleri gerekmektedir.

b2. Kontrol Amaçlı Rapor Defterleri

Bu gruptaki defterler, ilk grubu oluşturan muhasebe sisteminin düzgün yürütülmesine ve devlet gelir ve giderlerinin kontrolüne yönelik bir nitelik taşır. Belirli bir konuda düzenlenmiş kontrol ve denetim raporları şeklindedirler.

Osmanlı devlet muhasebesinin özelliği, defter deyiminin, günlük defter ve yardımcı defterler yanında, muhasebe kontrol raporları için de kullanılmasıdır. Oysa muhasebede defter düzeni, zamana bağlı sürekliliği ifade eder. Ama kontrol raporları ihtiyaç duyulduğunda hazırlanır. Osmanlı muhasebe sisteminde bu raporların yazıldığı, yer aldığı belgelere de defter denilir. Bu nedenle, bu bölümün açıklanmasında da defter sözcüğü kullanılmıştır.

Bu gruptaki defterleri üç alt grupta toplamak olanağı vardır. İlk alt grubu oluşturan defterler, devlet gelirlerinin kontrolü ile ilgili raporları içerir. Örneğin belirli bir mukataa ile ilgili işler, sözleşmesine uygun olarak yürümüyorsa, nedenini araştırmak ve düzene sokmak için bir rapor düzenlenir (Güvemli ve Şensoy, 2013: 1139). Ya da bir bölgeden alınan cizye gelirlerinde düşme olursa bu raporlar düzenlenir. Bunlar Osmanlı devlet arşivlerinde mukataa ve cizye defterleri arasında yer alırlar, ama ilk bölümdeki defterlerden farklı fonksiyonları vardır. Bunlar müfettiş raporları niteliğindedir.

İkinci alt grubu oluşturan defterler ise, devlet giderlerinin kontrolüne yönelik defterlerdir. Örneğin, *Galata Tersanesi*'nin bir yıllık gelir ve giderlerinin hesaplanmasına yönelik raporun ayrıntısı, tersaneye yıllık olarak gönderilen para ve malzemenin kullanım yerlerinin saptanmasına yönelik amaç taşıyabilir. Bu tür raporlar, *Matbah-ı âmire*, *Istabl-ı âmire*, *Darphâne* için de hazırlanabilir. Genellikle amaçları, hem kontrol ve hem de o yerin harcamalarının ve varsa gelirlerinin izlenmesi ihtiyacının karşılanmasıdır.

Üçüncü alt grubu oluşturan raporlar, gelirler ya da harcamalarda yolsuzluk ihbarı üzerine ve vadesi geçmiş devlet alacağının tahsil olanağının araştırılması gibi konulara yönelik olarak hazırlanmışlardır. Bu tür raporlar daha çok *bâki kulları* (Emecen, 1994: 34) tarafından düzenlenmiştir.

Kontrol ve denetim amaçlı raporları içeren muhasebe defterleri çok sayıda olduğu için burada yer verilmiştir.

Bu araştırma iki amaç için hazırlanmıştır. İlk amaç, Osmanlı vakıflarının uzun ömürlü olmalarının iki nedeninden birisinin vakıf muhasebe düzeni olduğunu ortaya koymaktır (öteki neden hukuki düzendir). Çünkü vakıf demek para hareketi demektir ve yolsuzluk genellikle, vakıf da olsa, para hareketlerinde ortaya çıkar. Bunun da çaresi sağlam bir muhasebe kontrolüne sahip olmaktır.

Bu araştırmanın hazırlanmasının ikinci nedeni, Osmanlı muhasebesinden sağlanan bilgileri kullananlara yardımcı olmaktır. Bilindiği gibi, maliye tarihi, iktisat tarihi gibi tarihî konuların bilgileri çoğu zaman Osmanlı devlet muhasebesinden derlenmektedir. Bu araştırmaları yapanlar, genellikle asgari de olsa, muhasebe tekniği bilgisine sahip olmayabilirler. Bu yazı ile onlara birazcık da olsa, yardımcı olmak ve aldıkları bilginin muhasebe sisteminin neresine ait olduğunu bilmelerine yardım etmektir. Birazcık da olsa denilmesinin nedeni, bu araştırmada sadece ana çizgilere değinilmiş olmasıdır.

Kaynaklar

1- Arşiv Kaynakları

Başbakanlık Osmanlı Arşivi, *EV HMH.d.* 02051.

Topkapı Sarayı Arşivi, *3208/1.*

2- Araştırma ve İnceleme Eserler

Akgündüz, Ahmet (1992). *Osmanlı Kanunnameleri*. Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları. (4.Kitap). İstanbul.

Barkan, Ömer Lütfi (1962-63). "Osmanlı İmparatorluğu'nda İmaret Sitelerinin Kuruluş ve İşleyişi Tarzına Dair Araştırmalar". *İktisat Fakültesi Mecmuası*. (23). İstanbul. s. 1-2.

D' Ohsson, I.M. (1787-1820). *Tableau General de L'Empire Othoman*. (3. Kitap). s. 342-379.

Güvemli, Oktay ve Fatma Şensoy (2013). "The Accounting Records at Mukataas and the Example of Bursa Mukataa from 16th Century". *3rd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (3BMAC)*. İstanbul. s. 1139.

Güvemli, Oktay (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu, Tanzimat'a Kadar*. (2). 2. Baskı. İstanbul. s. 374- 398.

Güvemli, Oktay ve Cengiz Toraman (2013). *Risale-i Felekiyye-Kitab-us Siyakat*. İstanbul. s.15.

Güvemli, Oktay ve Batuhan Güvemli (2007). "The Birth and Development of an Accounting Method in the Middle East". *The Fifth Accounting History International Conference*. Banf – Kanada. s. 9-11.

Güvemli, Oktay ve Güvemli, B. (2015). "Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi". *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. (9). s.27.

Güvemli, Oktay, Cengiz Toraman ve Batuhan Güvemli (2014). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet Muhasebesi" Anadolu Kayıt Kültürü*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Yayınları. Ankara. s. 371-400.

Şensoy, Fatma (2016). "Osmanlı İmparatorluğu'nda Vakıfların Ekonomik Boyutları". *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. (10). s. 43.

Emecen, Feridun (1994). "Başbâki Kulu". *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*. (3). s. 34.

Ek 1: 1670 (H.1081) Yılında Bab-ı Ali'de mevcut kalemlerin durumu (Topkapı Sarayı Arşivi, 3208/1: 1-2)

