

Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim -1839-1885-

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

Mehmet Ali Kaya MA

*Maliye Bakanlığı – Vergi Denetim
Kurulu, İstanbul Örtülü Sermaye ve
Transfer Fiyatlandırması Grup Başkanı*

Özet

XIX. Yüzyıl çift yanlı kayıt yönteminin kendisini kabul ettirdiği ve muhasebenin bilim olma yüzyılı olarak bilinir. Türk muhasebe düşüncesi açısından ise, bu yüzyıl önemli değişimlerin yaşandığı bir yüz yıl olmuştur. Bu değişim, özel kesimin özendirilmesi, kâra dayalı işletmeler kurulmaya çalışılması ve bu gelişmelerin çift yanlı kayıt yöntemi çerçevesinde gerçekleştirilme çabalarını içeren bir gelişmedir. Ancak Osmanlı'nın izlediği devletçi iktisat politikaları bu değişimin yavaş gelişmesine neden olmuştur.

Bu batılılaşma süreci, 1839'da ilan edilen Tanzimat (yeniden düzenleme) Fermanı ile başlamıştır. Önce devlet, kendi kurumlarını batı Avrupa standartlarına göre yeniden yapılandırmıştır. Ve bunda da önemli başarılar sağlanmıştır. Sonra da batının kapitalist yapısına uygun olarak kâra dayalı işletmelerin kurulması ve özel kesimin geliştirilmesi çalışmalarına geçilmiştir. Osmanlı'nın devletçi yapısı, bu gelişmelerin yavaş gerçekleşmesine neden olmuştur. Bununla beraber 1879 -1885 yılları arasında önemli bir özel kesimi geliştirme projesinin gündeme geldiği gözlenmektedir. Bu yıllar arasında, tüccar ve sanayici örgütlenerek, ilk ticaret odası kurulmuş, çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiş, girişimci ve muhasebeci yetiştirmek

üzere yüksek ticaret mektebi açılmıştır. Ancak bu süreçte oluşturulan kurumların gelişmesi ve kurumların kendilerini kabul ettirmeleri uzun zaman almış ve 1885 yılı sonrası duraklama dönemine girilmiştir. XX. Yüzyılda Cumhuriyet'in kurulmasından sonra, karma ekonomi anlayışı çerçevesinde özel kesimin geliştirilmesi sürecinin yeniden yaşanmaya başlandığı ve çift yanlı kayıt yönteminin gelişme ve yaygınlaşma olanağı bulduğu görülmektedir.

Anahtar sözcükler : Tanzimat Fermanı, batılılaşma süreci, çift yanlı kayıt yöntemine geçiş.

Jel kodu : B26, M41, M42

Abstract (Significant Change in the Accounting Thought of the Ottoman Empire: Mid 19th Century -1839-1885-)

It is widely considered that accounting became a science in the 19th century. Accounting thought of Turkey significantly changed in that century. This change motivated the private sector, aided the establishment of profit-oriented enterprises and these developments occurred within the framework of double entry accounting system. However, because of the statist economic politics of the Ottoman Empire, this process was slow.

This westernization process started with the Tanzimat Edict (reorganization) of 1839. Firstly, state restructured its own institutions in accordance with the western European standards. They succeeded important achievements. Afterwards, they aimed to establish profit oriented state enterprises and private sector enterprises. Nonetheless, it is seen that a project was undertaken to improve a private sector between the years 1879-1885. Between those years, merchants and industrialists established the first chamber of commerce, benefited from double entry system and opened a business school. Development and improvement of these institutions took time and 1885 became the year of lag. After the establishment of the Republic in the 20th century, it is observed that development process of the private sector started to re-emerge within the framework of mixed economy practices. It can also be observed that double entry accounting system became widespread during those years.

Key words: Tanzimat edict, westernization process, transition to double entry accounting system.

Jel classification: B26, M41,M42.

1. Giriş

Türklerin bin dört yüz yıllık yazılı tarihi vardır. Bu yazılı tarih, MS 600'lerde Orta Asya'da Göktürk Devleti'nden (552-745) kalan metal paralara dayanır. Yine Orta Asya'da Uygurlar'ın (742-840) hukuk düzeni, hesaplaşma düzeni ile devam eder. Bu dönem Türklerin Orta Asya kayıt kültürünü oluşturur. Türklerin kayıt tarihinde ve özellikle muhasebe kayıt tarihinde ikinci dönem, 1071 Malazgirt meydan savaşı sonrası Anadolu'ya akın etmeleri ile başlar. Bu dönem Anadolu muhasebe kayıt kültürü olarak anılır¹. Arapça ve Farsça'nın etkisi ile oluşan bu kültür, Anadolu Selçuklu Devleti (1092 -1308) ve Osmanlı Devleti (1299-1922) tarafından geliştirilmiş ve batılılaşma hareketinin başladığı 1839 yılına kadar devam etmiştir. Türklerin muhasebe kayıt kültüründe Tanzimat Fermanı (1839) ile başlayan üçüncü dönem, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun² yürürlüğe girdiği 2011 yılına kadar devam etmiştir. Uluslararası muhasebe standartları ve denetim standartlarına dayalı olarak başlayan bu yeni döneme, muhasebe kayıt kültürünün küreselleşme dönemi denilebilir.

Bu incelemede, Türk kültüründe batılılaşma hareketi olarak anılan Tanzimat Fermanı (1839) ile başlayan dönemde muhasebe kayıt kültüründeki büyük değişimin kırk altı yıllık (1839-1885) dönemi ele alınacaktır. Bu dönemde muhasebe kayıt kültüründeki büyük değişim, devlet yönetimindeki mali ve idari reformların bir parçası olarak ortaya çıktığından, öncelikle Tanzimat hareketinin içinde bulunduğu ortamın ortaya konulması yararlı olacaktır.

1) O. Güvemli, C. Toraman, B. Güvemli : *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi – Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü*, Sayfa 9-13, 2014, Ankara.

2) *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.2. 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.*

2. Tanzimat (1839) Öncesi Muhasebe Kültürü

Ortadoğudaki öteki ülkelerde olduğu gibi Osmanlı Devleti de, devletçi bir iktisadi yapı çerçevesinde yönetiliyordu. Özel kesim gelişmemişti. Dolayısı ile muhasebe kültürü devlet muhasebesi içinde gelişmişti. Özel kesim kuruluşları gelişemediği ve esnaf boyutunda kaldığı için gelişmiş bir muhasebe düzenine gerekse duymuyorlardı. Devlet muhasebesinde ise, merdiven yöntemi olarak adlandırılan bir yöntem kullanılıyordu. Bu yöntem, Abbasi Devleti'nde (750-1258) doğmuş, İlhanlılarda (1256-1353) gelişmiş ve Osmanlılarda (1299-1922) değişen ve gelişen koşullara göre mükemmelleşmiş bir yöntem idi³. Yöntem, ana tutarın başa yazılması ve onu oluşturan tutarların alt alta sıralanması ile oluşturulduğu için merdiven adını almıştı. Bu isim, yöntemin İlhanlılarda kullanıldığı dönemde konulmuştu⁴. Maliyet hesaplamaya, kâr tespitine elverişli değildi. Oysa XIX. yüzyılın ortalarında özel kesimin desteklenmesi çalışmaları başlamıştı.

Osmanlı klasik döneminde (Tanzimat öncesi), muhasebe kültürü, devlet muhasebesi çerçevesinde üç alanda geliyordu. Bunlardan ilki merkezi muhasebe sistemi idi. Bu sistemin iki amacı vardı. Birincisi devletin yıllık gelir –gider hesabının çıkarılmasına dönüktü. İkinci amaç da devlet hazinesinin yönetimi idi. Bir de eyaletlerde merkezi muhasebeye bağlı olarak çalışan defterdarlıklar vardı. Eyalet defterdarlıkları merkeze bağlı olarak eyaletin gelir – giderinin kayıtlarını yürütüyorlardı. Muhasebenin üçüncü gelişme alanı vakıflar idi. Sosyal amaçlı olarak İmparatorluğun her yanına dağılmış olan vakıfların, vakıf sözleşmesindeki amaçlara uygun hareket edip etmediğinin muhasebe kontrolü ile izlenmesi ilkesi kabul görmüştü. Vakfın bulunduğu yerde basit merdiven yöntemi ile tutulan yıllık gelir- gider hesabı,

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

4) Abdullah el Mazenderani – *Türkçesi İstmail Otar, editörler : O. Güve li, C. Toraman, B. Güvemli : Risale-i Felekiyye, Kitab-us Siyakat, 2013, İstanbul.*

vakfın bulunduğu yerdeki *kadın* (yargıç) kontrolünden sonra merkeze geliyor ve buradaki muhasebeciler tarafından yeniden kayda alınıyordu. Bu yeniden kayda alınmanın nedeni, vakfın bulunduğu mahaldeki muhasebecinin merdiven yöntemini iyi bilmemesi idi. Dolayısı ile merkezi yönetim, vakfın hesaplarının yeterli muhasebe bilgisi ile yenilenmesini istiyordu. Merdiven yönteminin devlet muhasebesi dışında yalnız vakıflarda kullanıldığını belirtmek uygun olacaktır.

Yine bu arada belirtmek yararlı olacaktır ki, Osmanlı devlet muhasebesi *Hazine-i Amire* adı ile örgütlenmişti. Mali kararlar da bu örgüt içinde alınıyordu. Denilebilir ki, mali kararların alınması, yönetimi ve izlenmesi devlet muhasebesi içinde idi. Asırlar boyu böyle bir yapı devam etmiştir. Oysa çağdaş gelişme, mali idarenin muhasebeye hakim olması şeklinde idi. Tanzimat'a uzanan yolda düzeltilmesi gereken bir başka husus olarak bu durum ortaya çıkıyordu.

Osmanlı klasik döneminde üzerinde durulması gereken bir de denetim konusu vardır. Osmanlı devlet muhasebesinde merkezi muhasebede öncelikle bir iç denetim mekanizması vardı. Bu mekanizma merkez ve eyaletlerde *mukabele* adı ile çalışıyordu. Özellikle ödemelerde iç denetim mekanizması, ödeme yerinin ihtiyacının incelenmesi esasına dayalı bir sisteme sahipti. Bu durum, özellikle asker ücretlerinin ödenmesinde kendisini gösteriyordu. Askeri birliğin komutanının onayından sonra, merkezde önceki ücret ödemesi bilgileri ile karşılaştırılarak düzenlenen bordrolara dayalı ödeme sisteminin işlerliği söz konusu idi ve bu prosedürü *mukabeleci* (karşıt inceleme yapan kişi) denilen iç denetçiler yapıyordu.

Bir de devletin geciken alacağını tahsil ile görevli *başbaki kulları* (devletin kalan alacağını tahsil eden memur) vardı⁵. Bu denetim kurumunun, XVI. yüzyıl ortalarında oluşturulduğu ve XIX. yüzyılın ortalarına kadar varlığını koruduğu bilinmektedir. Denetim sistemi, muhasebe düzeninin tahakkuk esasına göre kurulmuş olmasına bağlı olarak çalışıyordu. Devlet

5) Vehbi Karabıyık, M. Oğuz: *Başbaki kulu : An Auditor in the Ottomans, Paper, 12 WCAH, Jily 20-25,2008,İstanbul.*

alacağı vergi gelirini yıl başında vergi yükümlüsüne bildiriyor ve yıl içinde taksitler halinde tahsilatını yapıyordu. Yılbaşında tahakkuk (tahakkuk muhasebesi) ettirilen alacakta gecikme olunca *başbaki kulları* görev alıyor ve geciken alacağın tahsilatı için harekete geçiyorlardı. Yüzyıllar boyu süre gelen bu iç ve dış denetim organizasyonunun da çağdaşlaşması gereği giderek daha fazla kendisini hissettiriyordu.

Aslında devlet gelirlerinin tahsilinde, tahakkuk usulünden beyan usulüne geçilmesi gerekiyordu. Ama buna daha çok vardı ve beyan usulüne geçilmesi için Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasının (1923) beklenmesi gerekiyordu.

Öte yandan, Devlet kurumlarının yeniden yapılanması ile başlayacak ve muhasebe düşüncesinin çağdaşlaştırılmasına doğru uzanacak büyük değişimin başlaması için devletin önemli bir zafiyetinin ortaya çıkması gerekiyordu. Bu gereksemenin, XVIII. yüzyılın ikinci yarısı ortalarında aşağıdaki şekilde kendisini gösterdiği gözlenmektedir.

XVIII. Yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı – Rus ilişkilerindeki gerginlik artmış ve savaşlar ortaya çıkmaya başlamıştı. 1773 Yılında Rus donanmasının İzmir –Çeşme'de Osmanlı donanmasına baskın yapması, bir süre sonra da Kırım Hanlığı'nı Rusların işgal etmesi büyük değişimin başlamasının yolunu açmıştı. Osmanlı İmparatorluğu'nun, Fransızlar ile Kanuni Sultan Süleyman (1526-1566) döneminde başlayan bir dostluğu vardı. Fransızlardan teknik destek alarak, Osmanlı İmparatorluğu'nun, 1773 yılında *Mühendishane-i Bahri-i Hümayun* (Devlet Deniz Mühendisliği Okulu) adı ile ilk Osmanlı deniz askeri okulunu açtığı görülmektedir. Bundan yirmi yıl kadar sonra da *Mühendishane-i Berri-i Hümayun'un* (Kara Kuvvetleri Mühendislik Okulu) açıldığı gözlenmektedir⁶. Bu iki okul, batı ile ilk kurumsal ilişkileri oluşturmuştur. O zamana kadar, batı ile askeri, teknik ve eğitim alanında Osmanlı'nın bir ilişkisi olmamıştı. Bu okullar ile batının ileri askeri teknolojisinden yararlanılmak istenilmiş ve bu ilişki bugünlere kadar devam eden bir batılılaşma hareketinin önünü açmıştır.

6) *Esin Kahya : XVIII. ve XIX. Yüzyıllarda Genel Çizgileri ile Osmanlılarda Bilim, Cilt 3, 1987, Ankara.*

3. Türk Muhasebe Düşüncesine Tanzimat ile Gelen Yenilik

30. Tanzimat ile öngörülen amaçlar

Tanzimatın sözlük anlamı yeniden düzenleme demektir. Bir yasal düzenleme olarak Tanzimat Fermanı, Hicri 25 Şaban 1255 (Miladi 3 Kasım 1839) tarihinde yürürlüğe girmiştir. Amacı, mali ve idari reformların yapılması idi. Fermanda⁷ :

- *Mal emniyetinin sağlanması,*
- *Vergi düzeninin yenilenmesi ve herkesten mal varlığına ve gelirine göre vergi alınması,*
- *Adalette açıklık sağlanması, davaların adil ve açık olarak yapılması,*
- *Yolsuzlukları önleyecek tedbirlerin alınması...*

gibi maddeler yer alıyordu.

Aslında Tanzimat Fermanı daha açıklanmadan hemen önce büyük

Değişim başlamıştı. Ve ilk yeniden yapılanma devlet muhasebesinin yer aldığı örgütte 1838 yılında yapılmış ve Maliye Nezareti (Maliye Bakanlığı) kurulmuş, 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, *Muhasebe-i Umumiye* adı ile mali sistem içinde yer almıştı.

Tanzimat'ın ilk aktivitesi, büyük değişimin başladığını ülkeye duyurmak ve bu duyurunun başarısını sağlamak üzere büyük bir denetim mekanizması kurmak olmuştur. Osmanlı'nın Tanzimat Fermanı ile getirilen yenilikleri, İmparatorluk coğrafyasında duyurmak ve uygulamaya koymak için ciddi bir organizasyona yöneldiği gözleniyordu. Mali sistemin esasını oluşturan ve devlet muhasebesinin kayıt düzenini yakından ilgilendiren vergi düzeni Tanzimat Fermanı sonrası değiştirilmiş ve tarımsal alan vergilerinin *iltizam* usulü ile toplanması usulü kaldırılmış (bir bölgeden toplanacak

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

verginin bir kişiye ihale edilmesi sistemi, bu sistemde *mültezim* yani vergi toplama ihalesini alan kişi topladığı vergiden kendi ücretini alıyor ve kalanı devlete veriyordu) , bunun yerine devletin maaşlı vergi toplama memurları yasalarda belirlenen vergiyi toplama işini üstlenmişlerdi. Bunlara *muhassıl* deniliyordu⁸. Bu önemli değişimi ve Tanzimat'ın getirdiklerini duyurmak için eyaletlerin kasabalarında Tanzimat Meclisleri kurulmuştu. İş, bu değişimin yeterince duyurulmasını kontrole kalmıştı. İşte bunun için devletin maliye ve muhasebe departmanlarında görev yapan uzman kişilerden denetim grupları oluşturulmuştu. Bu grupların bir yıldan fazla süren denetim faaliyetleri, İmparatorlukta o zamana kadar yapılan denetimlerin en büyüğü olmuştur. İmparatorluk coğrafyası beş bölgeye ayrılmış ve her bölgede bir kontrol merkezi oluşturulmuş ve bu ara merkezler muntazam bir raporlama sistemi ile merkezi yönetimin genel kontrol mekanizmasına bağlanmıştı. Tanzimat'ın başarısının bu denetimle sağlandığını belirtmek yanlış olmasa gerekir.

Bu açıklamaların da ortaya koyduğu üzere, Tanzimat'ın ilk amacı devlet yönetimini çağdaş bir yapıya kavuşturmaktı. Devlet örgütünün yeniden yapılandırılması muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşmasının önü açan olanakları sağlıyordu. Ama muhasebe düşüncesinin bu yeni yapı içinde gelişme yönünü ortaya koyabilmek açısından, Tanzimat'ın ikinci amacından da söz etmek gerekmektedir.

Büyük değişim, çağdaşlaşma adı ile başlamıştı. Bu değişim batı Avrupa ülkelerindeki devlet yönetim biçiminin Türkiye'ye uygulanması şeklinde idi. Ama önemli bir sorun vardı. Osmanlı devletçi bir anlayış ile yönetiliyordu. Oysa batı Avrupa ülkeleri kapitalizm anlayışı çerçevesinde gelişme sürecini yaşıyordu. Sadece devletin yönetim yapısını değiştirmek yeterli olmazdı. Kapitalizm anlayışını göz ardı etmemek gerekiyordu.

8) *Vehbi Karabıyık : Financial Organization in the Ottoman Empire and Modernization Activities in Finance and Accounting Field Commencing with the Establishment of Ministry of Finance in XIX. Century, Paper, Balkans Countries 1 st International Conference on Accounting and Auditing , March 8-9,2007, Edirne, Turkey.*

Böylece Tanzimat'ın ikinci amacı gündeme geliyordu. Bu amaç, özel kesimi desteklemek, kâra dayalı işletmeler kurmak ve liberalizasyon denemesine girişmek idi. Muhasebe düşüncesine önemli katkıda bulunabilecek bu gelişmeler üzerinde durmak uygun olacaktır.

31. Osmanlı'nın Kâra Dayalı İşletmeler Kurma Girişimi ve Muhasebe İhtiyacı

Tanzimat'ın ilanından hemen sonra, özel kesimde yeterli sermaye birikimi olmadığı için Osmanlı, iktisadi devlet teşekkülü niteliğinde *Fabrika-i Humayun* (Devlet Fabrikaları) adı ile bir organizasyon oluşturdu ve İmparatorluğun çeşitli yerlerinde fabrikalar kurmaya başladı. 1840'lı yılların ilk yarısında yüz kırk dolayında fabrikanın temeli atılıp yatırıma başlandı. Hedef, fabrikaların ürünlerinin satışından sağlanan kâr ile yatırımların geri ödenmesi idi. Bu girişim, Türk sanayi tarihinde başarısız bir girişim olarak değerlendirilir⁹. Bu başarısızlığın nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- *Yatırım muhasebesini, maliyet muhasebesini, kâr hesaplama yöntemlerini bilen muhasebeci yoktu. Bu amaçlar için yararlanılabilecek muhasebe yöntemi de bilinmiyordu. Yani çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili henüz ne bir yayın vardı, ne de muhasebeci vardı.*
- *Fabrikaları kuracak teknik bilgiye sahip yeterli mühendis yoktu ve kâra dayalı işletmecilik anlayışı gelişmemişti. Yani kâra dayalı işletmeciliği bilen kadrolar henüz oluşmamıştı.*

Bu durumda İmparatorluk yöneticilerinin, yine Fransa kültüründen yararlanmak istedikleri görüldü ve iki yüz dolayında öğrenci, işletmecilik tahsili yapmaları, çağdaş muhasebe bilgilerini edinmeleri için Fransa'ya gönderildi¹⁰. Bu öğrenciler, Fransa'da Paris'de *Les Ecoles de Haute*

9) O.Güvemli, C. Toraman, B.Güvemli, a.g.e. Sayfa 16-17.

10) Saltuk Duran : *The Influences of the French Accounting Culture on Ottoman Accounting Thought in the Second Half of the 19 th Century, Paper, 13 WCAH, July 17-19, 2012, Newcastle, United Kingdom.*

Commerce okullarında işletmecilik eğitimi aldılar. XIX. Yüzyılın ikinci yarısında İmparatorluğun üst yönetim kadrolarını oluşturan bu öğrencilerin, yurda döndüklerinde, 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 oldu.

Bu yasa çağdaşlaşma adına iki yenilik getiriyordu. Bu yeniliklerden ilki, batı Avrupa ticaret hukuku esaslarının gündeme getirilmesi idi. Çağdaş ticaret şirketlerinin kuruluşu, işleyişleri anlatılıyordu. Ama ticaret de şariat hükümleri geçerli idi. Batı ticaret şirketlerini yerli girişimciler bu yüzden benimsemiyorlardı. Daha çok yabancı sermaye ile kurulan şirketler bu yasadan yararlanıyorlardı.

İkinci yenilik ise, çift yanlı kayıt yöntemine uygun defter sistemine yer verilmiş olması idi. Günlük defter ve envanter defteri tanıtılıyor ve bu defterlerin işlevi sıralanıyor ve noterden onaylanmaları üzerinde duruluyordu. Osmanlı muhasebecileri, çift yanlı kayıt yöntemi ile ilk kez bu yasa sayesinde tanışıyorlardı. Ancak çift yanlı kayıt yöntemini uygulayan ne bir şirket vardı ve ne de bu yöntemi bilen muhasebeci bulunuyordu. Yani yasanın uygulanmasına elverişli bir ortam yoktu. Ama bu çağdaş ticaret kanunu uygulamada kaldı ve bir çok yabancı sermayeli şirketin kurulmasını mümkün kıldı, bu arada uzun süre Türk bankacılığına hizmet veren Osmanlı Bankası'nın kurulmasını sağladı¹¹. Bu banka çift yanlı kayıt yöntemini uygulayan ve bu konuda öncülük yapan başarılı bir kurum oldu. Hatta 1879 yılında çift yanlı kayıt yöntemine geçilirken Padişah Fermanında örnek olarak gösterildi.

Osmanlı Devleti'nin devlet yönetimini çağdaşlaştırma amacı, özel kesimin geliştirilmesi amacından daha hızlı ilerliyordu. Nitekim Tanzimat

11) Sudi Apak, M. Erol, V. Yerebasmaz : *A Credit Institution that Introduced Turkey to the Double Entry bookkeeping Method and the Concept of the Financial Statement in the Second Half of the 19 th Century: The Ottoman Bank. Paper, 13 WCAH, July 17-19, 2012, Newcastle, United Kingdom.*

ile başlayan heyecan *Kanunname-i Ticaret*'in uygulanmasındaki güçlükler nedeni ile duraklama dönemine girdi. Ve 1879 yılına kadar liberalizasyon politikalarının fazla bir etkisi olmadı. Ama devlet kurumlarının yeniden yapılanması ve çağdaş yönetim tekniklerinin oluşturulması konularında önemli gelişmeler gerçekleştirildi. 1879 Yılında ikinci bir liberalizasyon denemesinin ve muhasebe düşüncesinde kalıcı değişimler sağlanmasının alt yapısını oluşturan bu aktiviteler hakkında aşağıda kısaca bilgi verilmiştir.

- Maliye Bakanlığının kuruluşunu, Ticaret Bakanlığının, Ziraat Bakanlığının ve öteki bakanlıkların kurulması izledi. İmparatorluk coğrafyasına yayılan ve muhasebe uygulamalarında önemli bir yeri olan vakıflar bir bakanlık bünyesinde organize edildi ve *Evkaf Nezareti* (Vakıflar Bakanlığı) kuruldu.

- 1856 Yılında Tanzimat'tan sonra, yavaşlayan çağdaşlaşmayı hızlandırmak için ikinci bir yasal düzenlemenin, Islahat Fermanı (Düzeltilme, iyileştirme yasası) adı ile yürürlüğe sokulduğu gözlenmektedir¹². Bu yasal düzenlemede sosyal alt yapının hazırlanması amaçlanıyor ve müslim ve gayri müslim halklar arasındaki eşitliğin sağlanması öngörülüyordu. Böylece dolaylı olarak girişimci olan gayri Müslimlerin özel kesimi güçlendirmesinin önü açılmış oluyordu.

- Bir de devletin kendi yönetiminde bütçe çalışmaları vardı. 1850 öncesi başlayan bu çalışmaların sonuç vermeye başladığı gözlenmektedir¹³. Osmanlı devlet muhasebesinde tahakkuk muhasebesinin uygulanmakta oluşu ve Tanzimat sonrası *Muvazene-i Umumiye* (Genel Denge) adı ile bir kurumun kurulması bütçe çalışmalarının alt yapısını oluşturmuştur. İlk deneme 1845'de yapılmış, ama asıl başarılı uygulamalar giderlerin kontrolü amacına dönük

12) O. Güvemli, C.Toraman, B.Güvemli : a.g.e., Sayfa 16-17.

13) Ömer Faruk Baturel : *The Ottoman Empire Reformation Era -1836-1876- First Public Budget Legislation and Practice, Paper, 2 nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, September 15-18, 2010, İstanbul.*

olarak gerçekleştirilmiştir. Bu amaca hizmet etmek üzere bir *nizamname* 'nin (yönetmelik) 1855 yılında çıkarıldığı ve ilk başarılı uygulamanın bu yıllarda yapıldığı gözlenmektedir. Başarılı bütçe uygulamaları başlayınca devletin bütçe harcamalarını kontrol etmek için 1871 yılında *Divan-ı Muhasebat*'ın (Sayıştay) kurulması da gündeme gelmiş ve bu denetim organı kurulmuştur. Bir gelişme de 1874 yılında yaşanmış ve yapılan yeni bir yasal düzenleme ile bütçenin çağdaş bir teknik yapıya sahip olması öngörülmüş ve gelir tahminlerinin Maliye Bakanlığı tarafından, ilk gider tahminlerinin de devlet dairelerinde başlatılması mümkün hale gelmiştir.

- 1850'li yıllarda bir başka üst kurum olarak *Meclis-i Muhasebe* (Muhasebe Meclisi) nin oluşturulduğu ve bu kurumun çalışmalarının, hem devlet muhasebesi düzeninin yeni koşullara göre oluşturulması ve hem de devlet bütçesi uygulamalarının başarısının artırılması üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Devlet kurumlarının ve çağdaş yönetim tekniklerinin geliştirilme sürecinin, 1870'li yılların sonlarında yeni bir liberalizasyon denemesine geçilmesini mümkün kılan ortamı hazırladığı gözlenmektedir.

4. 1879'da Başlayan Özel Kesimi Geliştirme Girişimi ve Muhasebe Düşüncesine Etkileri

1840'larda başlayan kâra dayalı işletme kurma girişimi, özel kesimin yeterli sermaye birikimine sahip olmadığı için devlet tarafından üstlenildiğine daha önce değinilmişti. Ancak yeterli deneyime sahip kadroların bulunmaması nedeni ile bu girişimin başarısızlıkla sonuçlandığı üzerinde de durulmuştu. Bu deneyimlerden sonra yurt dışına öğrenci göndererek ve yeni bir ticaret kanunu kabul edilerek alınan önlemlerin de yeterli sonucu sağlayamadığına da değinilmişti. Bu durumda daha farklı önlemlere yönelmek gerekiyordu. İşte XIX.yüzyılın ikinci yarısında özel kesimin geliştirilmesi denemesine bu koşullar altında girişilmişti.

Çağdaş muhasebe düşüncesinin önünün açılmasında bu ikinci denemenin büyük etkisi olmuştur. Bu denemenin devamı boyunca oluşturulan kurumlar hemen başarılı olamamışlarsa da, bu kurumların kalıcı olduklarına

ve zaman içinde kendilerini kabul ettirdiklerine başlangıçta özellikle değinmek gerekmektedir. Oluşturulan kurumlar ve yapılan çalışmalar üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur.

a. Heyet-i Teftişiye'nin kuruluşu (1879) : 1879-1885 Yılları arasındaki aktivitelere yine çağdaş bir devlet kurumunun oluşturulması ile başladığı gözlenmektedir. *Heyet-i Teftişiye* (Denetleme gurubu), 1879'da yayınlanan bir *nizamname* (yönetmelik) ile kurulmuştur¹⁴. Bu yönetmelikte Teftiş Heyeti'nin, Maliye Bakanına bağlı bir örgüt olduğu ve devletin mali yönetimiyle ilgili tüm devlet memurlarının hesaplarını incelemek ve bakanlık makamına bilgi vermek üzere kurulduğu belirtilmekte idi. Ayrıca bu müfettişlerin (denetçilerin) devlet muhasebecileri ve maliyede görevli memurlar arasından seçileceğine de değiniliyordu. Bu yönetmelikten sonra denetim ilkelerini belirleyen bir başka yönetmeliğin yürürlüğe konulduğu da bilinmektedir.

Heyet-i Teftişiye, devletin ilk çağdaş denetim örgütü olmuştur. Ancak gelişerek kendisini kabul ettirmesi uzun süre almıştır. Başlangıçta elli beş kişilik bir kadro ile işe başlayan bu denetim örgütünün kadrosu, bir azalmış, bir çoğalmıştır. Sürekli yönetmelikler çıkarılmış, istikrarlı bir çalışma ortamına kavuşamamıştır. Maliye tarihçileri bu durumu, hem denetçilerin yeterli olamamalarına, denetlemeyi bilmemelerine ve hem de denetlenenin nasıl denetleneceği konusunda bilgi sahibi olmamasına bağlamaktadır.

Bütün bunlara rağmen zaman içinde bu denetleme kurumu gelişmiş ve özellikle XX.yüzyılı başlarında Fransa'dan gelen ve bir devlet denetçisi olan Jolly'nin gayetleri ile çağdaş bir denetim organı haline gelebilmiştir. Maliye Teftiş Kurulu olarak Cumhuriyet döneminde de önemli görevler üstlenen bu denetleme örgütü 2011 yılına kadar varlığını sürdürmüştür.

14) Emre Çelebiler : A Crucial Period in the Improvement of Modeern Accounting Thought in Turkey (1879-1885), Paper, 3rd Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History (3 rd BMAC), June 19-22, 2013, İstanbul.

b. İstanbul Ticaret Odası'nın Kuruluşu (1879 -1882) : İstanbul bir ticaret merkezi idi. Akdeniz ticaretinde İstanbul'un da bir yeri vardı. Ama ticaret ve sanayi kuruluşu sahipleri henüz örgütlenmemişlerdi. Oysa Akdeniz ticaretinin önemli merkezlerinden Marsilya'da ticaret odası 1650 yılında kurulmuştu. Ticaret ve sanayinin gelişmesini özendiren devletin, 1876 yılında *Meclis-i Ticaret ve Ziraatı* adını taşıyan bir kurum oluşturduğu gözlenmektedir. Amaç, tarım, ticaret ve sanayiinin geliştirilmesi idi. Ama bu iş dünyasının bir örgütü değildi. Bu amaçla sözü edilen meclisin üyelerinin 1879 yılında *Cemiyet-i Ticariye* adı altında ilk örgütlenmelerini yapmışlardı¹⁵. Bu kuruluş, 19 Ocak 1880 tarihinde biraz daha amaca uygun hale getirilerek *Dersaadet Ticaret Odası* adını almıştır.

Ancak asıl kuruluş, bu odanın 1882 yılında İstanbul Ticaret Odası adını alması ile tamamlanmıştır. İlk kez bir meslek gurubunun nizamnamesi (yönetmeliği) yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğin ilk maddesinde *ticaret ve tüccarla ilgili sorunların Ticaret Bakanlığı'na iletilmesi görevinin üstlenildiği* yazılmıştı. Ama odanın asıl amacı yönetmeliğin 3. maddesinde yer alıyordu. Bu maddede, *Ticaret ve sanayinin gelişmesini sağlamak üzere çalışmalar yapılmasının, gelişmenin önündeki engellerin kaldırılması ve gelişmenin kolaylaştırılması için görüşlerin hükümete arz edilmesinin* benimsendiğine yer verilmişti.

İstanbul Ticaret Odası 1910 yılında İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası adını alacak ve Cumhuriyet döneminde hızlı bir gelişme sürecine girecekti. Beşyüzünü aşan üyesi ile bugün Türkiye'nin en büyük meslek odası olan İstanbul Ticaret Odası, 1879 – 1885 yılları arasında oluşturulan kurumların kendisini en kısa sürede kabul ettireni ve en hızlı gelişeni olmuştur.

c. Çift yanlı kayıt yöntemine geçiş (1879-1880) : Türk muhasebe düşüncesinde, merdiven yönteminden sonra en belirgin dönüm noktası, çift yanlı kayıt yöntemine geçiş kararları olmuştur. 1850 Yılında kabul edilen

¹⁵ Hakkı Nezihi: *Elli Yıllık Oda Hayatı 1882-1932, Sayfa 21 vss., 1932, İstanbul.*

Kanunname-i Ticaret'te çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemine yer verilmiş ve defterler ile ilgili açıklamalarda bulunulmuştu. Ama, yöntemi uygulayan işletmelerin ve yöntemi bilen muhasebecilerin bulunmaması nedeni ile ticaret kanununda yer alan öngörülerin uygulanması mümkün olamamış, uygulama ancak kimi yabancı sermayeli kuruluşların bu yöntemden yararlanmaları ile sınırlı kalmıştı. Ne var ki, 1870'li yıllarda kimi okullarda çift yanlı kayıt yöntemi dersleri, ders programlarında yer almaya başlamıştı.

Osmanlı'nın kendi kuruluşlarında çift yanlı kayıt yönteminin uygulanması, devletin kararname çıkarması ile mümkün idi. Artık merdiven yönteminin zamanın ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığı anlaşılmaya başlanmıştı. Bu konudaki ilk hareketin devlet muhasebesini yürüten Maliye Bakanlığı'ndan geldiği görülmektedir . Maliye Bakanlığı'nın bu konuda Sadrazam'a (başbakan) sunduğu raporda aşağıdaki görüşlere yer verildiği gözlenmektedir¹⁶.

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

- ... Avrupa ülkelerindeki esaslara göre kurulmuş olan Osmanlı Bankası'nın muhasebe kayıtları ile Maliye Bakanlığının kayıtlarının karşılaştırılması, ihtiyacı ortaya koymaya yeterlidir..

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

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

16) Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Duit 37-/7-2/6; Duit 37-2/7-2/2; ve 37-2/7-

- Maliye, yeni esaslara göre kayıt tutulmasına bir an önce geçilmesini gerekli gördüğünden, yenilik başlangıcı olarak gelecek Mart ayı (1880 yılı Mart ayı) başından itibaren çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasına başlanması kararlaştırılmıştır...

Bu ifadeler, Türk muhasebe kültüründe çift yanlı kayıt yönteminin değerlendirilmesine dönük ilk açıklamalardır. Bu açıklamalar, devlet muhasebesinde kullanım için Maliye Bakanlığı tarafından Sadrazam'a sunulmuştur. Sadrazamlık bu görüşlere katılarak konuyu Padişah'a sunmuş ve Padişah'ın 22 Ocak 1880 tarihli oluru ile çift yanlı kayıt yöntemi devlet muhasebesinde uygulanmaya başlamıştır. Bu uygulamayı devletin askeri fabrikalarında çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesi izlemiş ve daha sonra öteki devlet kuruluşları da bu uygulamaya geçmişlerdir.

Devletin bu öncülüğünün asıl uygulama alanı kısa sürede özel kesim olmuştur. Çift yanlı kayıt yöntemi, 1879 yılında başlayan özel kesimi geliştirme deneyiminin muhasebeye dönük en önemli ve belirgin atılımı olmuştur. Ancak bu atılımın, çift yanlı kayıt yöntemini tanıtıcı kitaplar ile ve muhasebe eğitimi yapacak eğitim kurumları ile desteklenmesi gerektiği de açıktı¹⁷. Sıra çift yanlı kayıt yönteminin alt yapı yatırımlarına gelmişti.

d. Hamidiye Ticaret Mektebinin kurulması (1883) : Özel kesime girişimci ve muhasebeci yetiştirmek, çift yanlı kayıt yöntemini uygulayabilecek muhasebecileri eğitmek için bir yüksek okula gerekseme vardı. Ticaret odası kurularak tüccar ve sanayiciler örgütlenmiş ve devlete isteklerini iletmeye başlamışlardı. Devlet kendi ihtiyaçlarını karşılamak üzere çift yanlı kayıt yöntemine geçerek özel kesime kayıt düzeninde yenileşme mesajını vermişti. Şimdi sıra işletmeciler ve muhasebeci yetiştirmek için bir yüksek eğitim kurumu oluşturmaya gelmişti.

17) Adem Çabuk, Arıkan Tarık Saygılı : *Transition from the Stairs Method to Double Entry Bookkeeping for State Accounting Application in the Ottoman Empire – 19 th Centry, Paper, 13th WCAH, July 17-19,2012, Newcastle, United Kingdom.*

Aslında bu konuda daha önce girişimlerde bulunulmuştu. En ciddi girişimler 1879 ve 1881 yıllarında yapılmıştı. Ama okul yerinin saptanamaması, öğrenci bulunamaması gibi nedenler ile bu girişimlerden sonuç alınamamıştı. Nihayet padişahın şahsen maddi yardımda bulunması ile işler kolaylaşmış ve okulun açılabilmesi için Ticaret Bakanlığı bir kez daha teşebbüse geçmişti. Eğitim tarihçisi Osman Ergin, *hiç bir mektebin kurulması bu kadar güç olmamıştır* demektedir¹⁸.

Ticaret Bakanı'nın Sadrazam'a (başbakan) okulun kurulması için sunduğu 3 Cumadelula 1300 (Miladi 28 Şubat 1883) tarihli sunuş yazısında aşağıdaki hususlara yer verildiği görülmektedir.

- .. ticaretin gelişmesi için İmparatorluk topraklarında ticaret mektepleri açılmasının yararlı olacağı açıktır.. Buna İstanbul'da açılacak bir mektep ile başlanması, alınacak sonuca göre öteki vilayetlerde de mektepler açılması mümkün olabilecektir. Maarif Bakanlığı ile yapılan yazışmalardan bir sonuç alınamamışsa da, böyle bir okulun açılmasının yararlı olacağı bilinmektedir.

- .. mektebe kaydını yaptıran öğrencilerden, öğretmenlerin maaşlarını ödemek üzere düşük tutarda para alınması düşünülmekte ise de, okulun ilk yıl kirası ve kuruluş masrafları için devlet bütçesinden yüzbin guruşun bu iş için tahsis edilmesi uygun olacaktır.. Bu önemli girişim için bu tutarın harcanmasının yararlı olacağı ortadadır. ..

Sadrazam bu başvuruyu uygun bulmuş ve Padişah'a konuyu arz etmiş, Padişah da 12 Cumadelula 1300 (Miladi 9 Mart 1883) tarihinde okulun nizamnamesinin (yönetmelik) hazırlanması koşulu ile okulun kurulmasını uygun bulduğunu bildirmiştir.

Bu açıklamalar Eğitim Bakanlığı'nın onayının böyle bir okul için alınmadığını gösteriyor. 1879 Yılında başlatılan girişimlerin önemi Eğitim Bakanlığı'nca takdir edilemiyor. Bu durum, böyle bir okulun Osmanlı eğitim sistemini zorladığını gösteriyor. Ama Ticaret Bakanlığı'nın özel kesimi

18) Osman Ergin : *Türkiye Maarif Tarihi, Cilt 3-4, Sayfa 1131 vss., 1977, İstanbul.*

destekleme denemesinin eğitimsiz olamayacağı bilincinde olduğu dikkati çekiyor. Ticaret Bakanlığı ayrıca, okulun açılmasını tehlikeye sokmamak için okulun paralı olacağına da vurgu yapıyor. Oysa okulda eğitim göreceğ öğrenci bulmakta güçlük çekilecek ve okulun paralı olmasından kısa süre sonra vazgeçilecektir. Hatta okulu kurmak için Padişah kendisi devreye girecek ve iki bin altın hibe ederek okulun kurulmasını sağlayacaktır. Ve okula Padişah II. Abdülhamit'in (1876 -1908) adı verilecek ve okul Hamidiye Ticaret Mektebi adı ile kurulacaktır.

Padişah'ın buyruğu üzerine kurulacak ticaret mektebinin nizamnamesinin (yönetmelik) Hicri 25 Zilhicce 1300 (Miladi 3 Ekim 1883) tarihinde açıklandığı görülmektedir¹⁹. Bu yönetmelik uzun bir belgedir. Okulun kuruluşu, ders programları gibi konuları içermektedir. Burada bu yönetmeliğin bir kaç maddesine değinmekle yetinilecektir.

- .. *İstanbul'da Hamidiye Ticaret Mektebi adı ile ticaret ile meşğ olacak girişimci ve çalışanlar yetiştirmek üzere bir okul açılmaktadır. Okula onbeş- ile yirmi beş yaşları arasında öğrenci alınacaktır. Öğrencilerin Mekteb-i Rüştîye'yi (orta okul) bitirmiş olmaları gerekmektedir.*

- .. *okulun bir ve ikinci sınıfları idadi (lise- hazırlık) sınıfları olacak ve bu sınıflarda yabancı dil, matematik, coğrafya, tarih ve muhasebe dersleri okutulacaktır...*

-... *Üçüncü sınıfta, matematik, yabancı dil, ticaret tarihi, ticari yazışma, ticaret, medeniyet tarihi, iktisat dersleri okutulacaktır.. Dördüncü sınıfta ise, eğitimde ticari belgeler, matematik, kimya, tarih, ticari mal bilgisi, ticaret şirketleri, deniz ve kara ticaret hukuku... dersleri yer alacaktır.*

Bu ticaret mektebinin ders programının Fransa'daki *Les Ecoles de Haute Commerce*'den alındığı bilinmektedir. Bu ders programının öğrencilere ağır geldiği, uygulanmasında güçlükler ile karşılaştığı, bir kaç yıl okula bu ders programını izleyebilecek öğrenci bulmakta güçlük çekildiği ve nihayet bugünkü Ticaret Liselerinin kaynağını oluşturan hazırlık sınıfları kurularak bu güçlüklerin giderilmeğe çalışıldığı bilinmektedir.

19) Başbakanlık Osmanlı Arşivi, A. DVN MKL 2515.

Hamidiye Ticaret Mektebi, 1879 – 1885 yılları arasındaki özel kesimi destekleme projesinin en güç kurulan ve gelişen kurumlarından birisi olmuştur. Okulun kendisini kabul ettirmesi güç olmuştur. Asıl gelişmesini XX. yüzyılda Cumhuriyet'in kuruluşundan sonra gerçekleştirebilmiştir. Bu okul kuruluşundan itibaren, özel kesime hem girişimci yetiştirilmesinde ve hem de muhasebeci yetiştirilmesinde büyük katkılar sağlamıştır. Ve denilebilir ki, çift yanlı kayıt yöntemi, bu okulun mezunları sayesinde başarılı olmuştur.

Sözü edilen okul bugün Marmara Üniversitesi adı ile Türk yüksek öğretimine katkıda bulunmaktadır.

e. Çift yanlı kayıt yöntemini tanıttıcı ilk kitaplar ve ilk uygulamalar
: 1879 – 1885 Yılları arasında ticaret ve sanayi ile uğraşanların örgütlenmesi, çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesi, ticari eğitime başlanması gibi alt yapıların oluşturulması sonrası, çift yanlı kayıt yöntemini tanıttıcı kitapların Fransız muhasebe kültüründen yararlanılarak tercüme edilmeğe başlandığı dikkati çekmektedir. Bu kültürel değişim hızlı başlamıştır. Öyle ki, 1879 -1900 yılları arasında Fransız kültüründen yararlanılarak yayınlanan muhasebe kitaplarının sayısı yirmi beş dolayındadır. Bu kitapların sekizinin 1885 ve önceki yıllarda yayımlandığı görülmektedir²⁰.

Bu kitaplar, eksikliklerine rağmen Türk muhasebe düşüncesinde çift yanlı kayıt yöntemini tanıttıcı öncü kitaplar olmuş ve Türk muhasebecilerini XX. yüzyıla hazırlayan kültürel alt yapıyı hazırlamıştır.

Bir de bu dönemde çift yanlı kayıt yönteminin ticari şirketlerde uygulanmasına başlanması vardır. Yukarıdaki açıklamalarda sık sık sözü edilen Fransız ve İngiliz sermayesi ile kurulmuş Osmanlı Bankası, kuruluşundan (1853) itibaren Türkiye'de çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasında öncülük yapmıştır. Daha sonra İstanbul'da Galata tüneli için kurulan yabancı sermayeli şirket de çift yanlı kayıt yöntemini başarı ile uygulayan şirket olmuştur.

20) Oktay Güvemli : *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi- Tanzimat'tan Cumhuriyet'e*, Cilt 3, Sayfa 585-588, 2000, İstanbul.

Ancak 1879 – 1885 yılları arasında çift yanlı kayıt yöntemini başarılı ve daha yaygın olarak uygulayan kuruluş *Duyun-u Umumiye* olmuştur. Duyun-u Umumiye genel borçlar demektir. Osmanlı Devleti'nin dış borçlarını ödeyemeyeceğini 1881 yılında açıklaması üzerine, Osmanlı'dan alacaklı olanların, devlet gelirlerinden alacaklarını tahsil edebilmek için Türkiye'de kurdukları kurumun adıdır. Bu kurum, XX.yüzyılın ilk on yılı sonlarına kadar aktif bir şekilde Türkiye'de faaliyet göstermiştir. Beş bin kişinin çalıştığı büyük bir kuruluştur. Alacakların tahsili için bir çok yöntem kullanmıştır. Bunlar arasında, devletin tekel idaresi ile yönettiği tuzlalar ve tütün için kurduğu iki şirket de vardır . Bunlardan *Société de la Regie Co intéeressée de Tabac de L'Empire Ottoman* adını taşıyan kurumun yıllar boyu Fransızca olarak çift yanlı kayıt yöntemi ile hazırladığı mali tablolar bugünlere kadar gelmiştir. Bu şirketler, Türk tarımsal ürününü tekel anlayışı çerçevesinde işleyen ve satan şirketlerdir²¹. Yöneticileri yabancıdır. Ama çalışanları çoğunlukla Türktür. Bu şirketlerin 1879-1885 yılları arasında iki önemli etkisi olmuştur. Bu etkilerden ilki, ciddi işletmecilik anlayışını Türkiye'ye getirmeleri ve işletme yönetiminde öncü niteliği taşıyan uygulamalar yapmış olmalarıdır. İkinci etkisi ise, çift yanlı kayıt yöntemini genç Türk muhasebecilerinin de çalıştığı geniş bir alanda başarı ile uygulayan kuruluşlar olmalarıdır.

Duyun-u Umumiye'nin Osmanlı'nın egemenlik haklarına hukuken ne kadar uygun olduğu halen tartışılmaktadır, ama bu durum bu kuruluşun işletmecilik anlayışına öncülük yapmış olması ve Türk muhasebe düşüncesine çift yanlı kayıt uygulamaları ile büyük katkılar sağladığı gerçeğini değiştirmez.

1879 -1885 Yılları arasında liberasyon denemesi, Tanzimat ile öngörülen çerçevede gerçekleştirilmiştir. Kurumlar zaman içinde kendilerini kabul ettirmişlerdir. Ama 1885 sonrası aynı hız devam edememiş, zaman zaman duraklama, zaman zaman gerileme dönemleri yaşanmıştır. Fakat doğrultusunu kaybetmemiştir. Bunda, Osmanlı'nın devletçi yapısı, asırlar

21) Birgül A. Güler : *Yönetimde Özellik Sorunu : Duyun-u Umumiye-i Osmanlı Meclisi İdaresi -1881-1948-, Medeniyet – Siyaset – Yönetim Dergisi, Mart 2006.*

boyu oluşan alışkanlıklardan sıyrılmada yaşanan güçlükler gibi etkenlerin payı vardır. Osmanlı da bir ölçüde liberalizasyona ihtiyatlı yaklaşmış ve zaman zaman karma bir ekonomi modeli uygulama eğilimi göstermiştir. Bu duraklama dönemi XX. yüzyılın başlarına kadar devam etmiştir. 1912 -1922 Yılları arasında yaşanan Balkanlar Savaşı, Birinci Dünya Harbi ve İstiklal Savaşı ülkeyi yoksul bırakmış ve sürekli savaş ekonomisinin uygulanması söz konusu olmuştur. Cumhuriyet'in kuruluşundan sonra özel kesimin desteklenmesi yeniden gündeme gelmiş ve Cumhuriyet yöneticileri özel kesimin yeterli sermaye birikimine sahip olamaması nedeni ile karma iktisat politikalarını uygulama yoluna girmiştir. Ama Tanzimat'ın gelişmesini önleyen engelleri, Türk Medeni Kanunu'nu ve yeni Ticaret Kanunu'nu yürürlüğe koyarak ortadan kaldırmaya çalışmıştır. Ve en önemlisi vergicilikte beyan usulüne geçerek muhasebenin önemini artırmış ve çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasının önünü açmıştır.

5. Sonuç

Türk muhasebe düşüncesinde 1839-1885 dönemi, büyük değişim dönemidir. Bu değişimi simgeleyen Tanzimat (yendine düzenleme) Fermanı'dır. Bu Ferman batılılaşma hareketinin özüdür. Mali ve idari alanda yapılan reformları ifade eder. Tanzimat ile iki temel amacın ortaya konulduğu gözlenmektedir. Bunlardan ilki, devlet kurumlarının batı Avrupa ülkelerindeki esaslara göre yeniden yapılandırılmasıdır. İkincisi de özel kesimin desteklenerek, kâra dayalı işletmeler kurulmasıdır.

Tanzimat'ın (1839) ilanından sonra öncelikle ilk amacın gerçekleştirilmeye çalışıldığı ve bunda büyük ölçüde başarı kazanıldığı gözlenmektedir. İkinci amacın gerçekleştirilmesi için ise, 1879-1885 yılları arasında özel bir proje uygulandığı, önce özel kesim girişimcilerinin örgütlendiği, sonra çift yanlı kayıt yöntemine geçildiği ve daha sonra da girişimci ve muhasebeci yetiştirilmek üzere bir yüksek eğitim kurumu oluşturulduğu görülmektedir. Bu değişim projesi ile oluşturulan kurumların hepsi zaman içinde gelişmiş ve kendisini kabul ettirmiştir. Ancak bu gelişme yavaş olmuş ve 1885 sonrası duraklama dönemine girmiştir. Yani oluşturulan kurumlar ancak uzun vadede ve özellikle XX. yüzyılda Cumhuriyet'in kurulmasından sonra önemli gelişme süreçleri yaşamışlardır.

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 Anadolu 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. Bu oluşumun sağlanabilmesi için de çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiş, bu yöntemin uygulamada yaygınlaştırılmasına çalışılmış ve bunda da yavaş bir gelişme izlenilmişse de zaman içinde başarılı sonuçlar alınabilmiştir.

Kaynaklar

•O. Güvemli, C. Toraman, B. Güvemli : *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi – Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü*, Sayfa 9-13, 2014, Ankara.

•Abdullah el Mazenderani – *Türkçesi İstmail Otar*, editörler : O. Güvemli, C. Toraman, B. Güvemli : *Risale-i Felekiyye*, *Kitab-us Siyakat*, 2013, İstanbul.

•Esin Kahya : *XVIII. ve XIX. Yüzyıllarda Genel Çizgileri ile Osmanlılarda Bilim*, Cilt 3, 1987, Ankara.

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

•O.Güvemli, C. Toraman, B.Güvemli, a.g.e. Sayfa 16-17.

•Hakkı Nezihi: *Elli Yıllık Oda Hayatı 1882-1932*, Sayfa 21 vss., 1932, İstanbul.

•Osman Ergin : *Türkiye Maarif Tarihi*, Cilt 3-4, Sayfa 1131 vss., 1977, İstanbul.

•Oktay Güvemli : *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi- Tanzimat'tan Cumhuriyet'e*, Cilt 3, Sayfa 585-588, 2000, İstanbul.

•Birgül A. Güler : *Yönetimde Özellik Sorunu : Duyun-u Umumiye-i Osmanlı Meclisi İdaresi -1881-1948-*, *Medeniyet – Siyaset – Yönetim Dergisi*, Mart 2006

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

•Vehbi Karabıyık, M. Oğuz: *Başbaki kulu : An Auditor in the Ottomans, Paper, 12 WCAH, July 20-25,2008,İstanbul.*

•Vehbi Karabıyık : *Financial Organization in the Ottoman Empire and Modernization Activities in Finance and Accounting Field Commencing with the Establishment of Ministry of Finance in XIX. Century, Paper, Balkans Countries 1 st International Conference on Accounting and Auditing , March 8-9,2007, Edirne, Turkey.*

•Saltuk Duran : *The Influences of the French Accounting Culture on Ottoman Accounting Thought in the Second Half of the 19 th Century, Paper, 13 WCAH, July 17-19, 2012, Newcastle, United Kingdom.*

•Sudi Apak, M. Erol, V. Yerebasmaz : *A Credit Institution that Inroduced Turkey to the Double Entry bookkeeping Method and the Concept of the Financial Statement in the Second Half of the 19 th Century: The Ottoman Bank. Paper, 13 WCAH, July 17-19, 2012, Newcastle, United Kingdom.*

•Ömer Faruk Batırel : *The Ottoman Empire Reformation Era -1836-1876- First Public Budget Legislation and Practice, Paper, 2 nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, September 15-18, 2010, İstanbul.*

•Emre Çelebiler : *A Crucial Period in the Improvement of Modeern Accounting Thought in Turkey (1879-1885), Paper, 3rd Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History (3 rd BMAC), June 19-22, 2013, İstanbul.*

•Adem Çabuk, Arıkan Tarık Saygılı : *Transition from the Stairs Method to Double Entry Bookkeeping for State Accounting Application in the Ottoman Empire – 19 th Centry, Paper, 13th WCAH, July 17-19,2012, Newcastle, United Kingdom.*

•6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.2. 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

•Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Duit 37-/7-2/6; Duit 37-2/7-2/2; ve 37-2/7-2/4.

•Başbakanlık Osmanlı Arşivi, A. DVN MKL 2515.