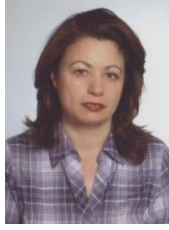




Prof. Dr.  
Remzi Örtten



Prof. Dr.  
Ganite Kurt



Arş. Gör.  
Salih Torun

# Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat

Prof. Dr. Remzi Örtten  
Prof. Dr. Ganite Kurt  
Arş. Gör. Salih Torun  
Gazi Üniversitesi İİBF

## Özet

Muhasebenin insanlığın var olduğundan beri uygulandığı bilinmektedir. Muhasebenin tarihi gelişimi incelendiğinde muhasebede kullanılan kayıtlama yöntemlerini tek taraflı ve çift taraflı kayıtlama olarak özetlemek mümkündür. Bunlardan ilk kullanılanı tek taraflı kayıtlamadır. Bu kayıtlamaya göre muhasebe ile ilgili bilgilerin tamamı değil, amaçlanan kısmı veya kısımları kayda alınır. Alacakların, borçların, gelir ve giderlerin takibini tek taraflı kayıtlamaya örnek olarak verebiliriz.

Tek taraflı kayıtlamada, alacak ve borçlar takip edilirken, bunlara ait tahsilat ve ödemeler ayrıca başka hesaplarda kaydedilmez. Gelir ve giderler takip edilirken gelirin tahsilinde ve giderin ödenmesindeki nakit giriş ve çıkışları da ayrıca diğer hesaplarda izlenmez. Kitab-us Siyakat'te bu tür kayıtlamalar yapılmıştır. Bu nedenle, Kitab-us Siyakat'teki kayıtlama yöntemi, kesinlikle tek taraflı kayıtlama değildir. Sistemin tümü ve kullanılan defterler incelendiğinde bu durumu açık bir şekilde görmek mümkündür.

Çift taraflı kayıtlamada ise temelde varlık, kaynak, gelir, gider ve sonuçla (kar/zarar-gelir gider farkıyla) ilgili bilgilerin tamamının izlenmesi amaçlanır. Araştırma konumuzu oluşturan Kitab-us Siyakat'te, devlet muhasebesinde kullanılan "merdiven yöntemi" açıklanmaktadır. Devlet bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesinde kullanılan bu yöntem Osmanlı devletinde 500, Ortadoğu'da 1.100 yıla yakın bir süre kullanılmıştır. Bu yöntem Ortadoğu devletlerinden Abbasiler tarafından bulunmuş, İlhaneliler tarafından geliştirilmiş ve Osmanlı İmparatorluğu'nda da olgunlaştırılarak uygulanmıştır. Bu kitap, Luca Pacioli'den 131 yıl önce yazılmıştır (1363).

Sistemin tümü incelendiğinde, bu kitapta kullanılan defter-i kebir hesaplarını, bütçe gelirleri, bütçe giderleri, hazine, alacak, borç ve sonuç (gelir-gider farkı) olarak özetlemek mümkündür. Bu hesaplara kaydedilen borç ve alacak tutarları da eşittir. Yalnız, defter-i kebir hesaplarına ait tutarlar borç ve alacak tutarı şeklinde ayrı ayrı değil, istenileni kısa yoldan ifade etmek olan siyakat yazı sistemi'nin özelliğine uygun olarak borçlandırılacak ve alacaklandırılacak hesaplar için tek tutar şeklinde kaydedilmiştir. Bu uygulama, çift taraflı kayıtlamaya aykırı bir sonuç yaratmaz.

Muhasebe tarihinin duayeni olan Stevelinck, bu tebliğin yazarlarından Prof. Dr. Remzi Örtten'e Ortadoğu'da Luca Pacioli'den önce çift taraflı kayıtlamanın açıklandığı bir kitabın yazıldığını, buna ait bilginin İstanbul'daki Süleymaniye Kütüphanesinde olduğunu bildirmişti. Bunun üzerine Prof. Dr. Remzi Örtten'in de başkanı olduğu komisyonda bu

eser incelenmiş, ancak çeviri yapanın muhasebe teknik bilgisi olmayan bir dil uzmanı olması nedeniyle çift taraflı kayıtlamanın bu kitapta yazıldığı sağlıklı bir şekilde anlaşılammıştı.

12. Dünya Muhasebe tarihçileri Kongresi için yaptığımız daha ayrıntılı bir araştırma, inceleme ve değerlendirmede Stevelinck'in yazmış olduklarının doğru olduğu ve çift taraflı kayıtlama yöntemine ait temel esasların adı geçen kitapta açıklandığı sonucuna varılmıştı.

Bu çalışmamızda, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde sunduğumuz tebliğin Kitab-us Siyakat'e ve çift taraflı kayıtlamaya ait kısmı esas alınmıştır. Bu çalışmanın amacı, çift taraflı kayıtlama yöntemine ilişkin temel esasların bu kitapta var olduğunun yeniden gözden geçirilmesi ve ilgililere daha kolay anlaşılır bir şekilde sunulmasıdır.

**Anahtar kelimeler:** Çift taraflı kayıt sistemi, Kitab-us Siyakat, Merdiven metodu  
**JEL sınıflandırması:** M15, M41

### **Abstract (Double Entry Bookkeeping and Kitab-us Siyakat)**

It is known that accounting is applied since the existence of human being. When historical development of accounting is examined, recording methods may be summarized as single sided and double sided. The first method used in accounting is the single entry bookkeeping. According to this entry, not all of information related to financial events but important part of them are recorded in a single way. We can specify follow-up of receivable, payable, incomes and expenses as single sided recording.

In the single entry bookkeeping, while receivables and payables are registered a financial event is recorded in a single account and collection related to receivables and payment concerning the liabilities are not recorded. While incomes and expenses are recorded, collection and payment related to incomes and expenses are not recorded either. In double entry bookkeeping, following-up all information concerning the financial events are recorded at least in two accounts related to asset, source, income, expense, profit/loss (difference of incomes and expenses). The ledger accounts used in Kitab-us Siyakat can be summarized as follows; budget income, budget expense, treasury, receivable, payable and result accounts. The debit sum written to one of these accounts is equal to the credit sum of other. Therefore, the recording method in Kitab-us Siyakat is not definitely the single entry bookkeeping and contains the basic principles and applications of double entry bookkeeping. It is possible to see this situation when examining the whole system and books used in Kitab-us Siyakat. Kitab-us Siyakat which constitutes our subject of research is a book used in state (government) accounting. This book contains the basic principles of double entry bookkeeping.

Stairs method explained in Kitab-us Siyakat was used in income and expense of government budget for the period of 500 years in the Ottoman Empire and 1100 years in the Middle East. This method was found by Abbasids, developed by Ilkhanids and applied in the Ottoman Empire by maturing. This book was written 131 years before than Luca Pacioli's book (1363).

This book is the most developed and famous one written in Ilkhanid period among four basic accounting books.

A basic principal of double entry bookkeeping is debiting one account and crediting the other in the same amount. When the subject is handled in terms of double entry bookkeeping, it is observed that all rules are obeyed in Kitab-us Siyakat, except writing amounts of debiting and crediting accounts separately.

In this study, the part of our paper that we had presented in 12<sup>th</sup> World's Congress of Accounting Historians concerning the Risale-i Felekiye (Kitab-us Siyakat) and double entry bookkeeping were based on.

The aim of this paper is to review and proof existence of the double entry bookkeeping in Kitab-us Siyakat and explain this to interested people more clearly.

**Key words:** Accounting, Double Entry Bookkeeping, Stairs Method.

**JEL classification :** M15, M41

## 1. Giriş

Muhasebenin insanlığın var olduğundan beri uygulandığı bilinmektedir. MÖ. 3600 yılında Eski Yunan ve Roma'da muhasebe kayıtlarının yapıldığı ve muhasebe ile ilgili bazı prensiplerin olduğu bilinmektedir (Akdoğan, Aydın 1987:65). Kur'an-ı Kerim ve Tevrat'ta ticari hayata ilişkin ayetler bulunmaktadır. Kur'an-ı Kerim'de, borçların ve alacakların kaydedilmesinin uygun olacağını (Bakara suresi: 282) Tevrat'ta ise "kiminle ticari alışveriş yaparsan yap, daima alıp verdiğini say ve değerlendir ve ne alırsan mutlaka yaz" denilmiştir (Güvemli: Cilt 1,1995; 109).

Muhasebe literatürü, muhasebenin tarihsel sürecinin, özellikle çift taraflı kayıtlama tekniğinin gelişimini 15. yy sonlarına doğru başladığını yazmaktadır. Bu dönemde,muhasebe konusunda öne çıkan isim ise, Luca Pacioli'dir ( Can, 2007,2).

Muhasebe tarihinde çift taraflı kayıtlamanın yaratıcısının Luca Pacioli olduğu bilinmekteyse de temelde Matematikle ilgili olan ve 1494 yılında Venedik'te yazılan Suma Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalite adlı kitabının toplam 27 sayfası muhasebe ile ilgilidir (Sangester, Stoner, Carthly, Cilt 1:2008,572). Bize göre çift taraflı kayıtlamanın yaratıcısının Luca Pacioli olduğu görüşü doğru değildir. Çünkü, Luca Pacioli'nin bizzat kendisi, kitabından 200 yıl önce çift taraflı kayıtlamanın uygulandığını söylemiş ve Venedikli diğer bir papaz olan Angelo Senizo Luca Pacioli'den 44 (1450) yıl önce çift taraflı kayıtlama ile ilgili bir kitap yazmıştır.

Luca Pacioli'den önce İlhanlılar'da, Kanun-i Saadet, Cami'ül-hesap, Risale-i Felekiye, Luca Pacioli'nin çift taraflı kayıtlamanın yaratıcısı olmadığını önemli bir kanıttır. (Elitaş, Aydemir ve diğerleri Cilt II.2008, 1776.)

İlhanlılar döneminde yazılan bu kitaplardan en önemlisi Abdullah İbni Muhammet İbni Kiya el-Mazandarani tarafından kaleme alınan (1363) Risale-i Felekiye der İlm-i Siyakat'tir. Bu eserde, günümüzde uygulanan çift taraflı kayıtlamanın temel esasları ve uygulanması vardır.

Üzerinde durulması gereken diğer bir konu da batıda yazılan kitapların çoğunun matematik ile ilgili olduğu, muhasebe konularının kitap içerisinde küçük bir bölüm

olarak yer aldığıdır. Oysa ki doğuda yazılan yukarıdaki kitapların tümü başlı başına muhasebe kitaplarıdır (Solaş, 1995, Akataran Can, 2007, 13).

Muhasebe tarihinin duayeni olan Stevelinck, bu tebliğin yazarlarından Prof. Dr. Remzi Örtten'e Ortadoğu'da Luca Pacioli'den önce çift taraflı kayıtlamanın açıklandığı bir kitabın yazıldığını, buna ait bilginin İstanbul'daki Süleymaniye Kütüphanesi'nde olduğunu bildirmişti. Bunun üzerine kendisinin de başkanı olduğu komisyonla bu eser incelenmiş, ancak çeviri yapanın muhasebe teknik bilgisi olmayan bir dil uzmanı olması nedeniyle çift taraflı kayıtlamanın bu kitapta yazıldığı sağlıklı bir şekilde anlaşılamamıştı (Örtten, 1986/a:2).

12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi için yaptığımız daha ayrıntılı bir araştırma, inceleme ve değerlendirmede Stevelinck'in yazmış olduklarının doğru olduğu ve çift taraflı kayıtlama yöntemine ait temel esasların adı geçen kitapta açıklandığı sonucuna varılmıştır.

12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde sunmuş olduğumuz, "Ortadoğu'da Muhasebenin Literatür, Eğitim ve Uygulama Açısından İncelenmesi" adlı tebliğ konumuzun geniş kapsamlı olması nedeniyle, Kitab-us Siyakat'teki çift taraflı kayıtlamaya gereken ağırlık verilememişti. Bu çalışmamızda, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde sunduğumuz tebliğin Kitab-us Siyakat'e ve çift taraflı kayıtlamaya ait kısmı esas alınmış, "*Kütâb-ı Felekiyye Fî Siyakat der Mazandarâ*"nın Arapça yazılı nüshası Süleymaniye Kütüphanesi'nden temin edilerek, değerli öğrencimiz Türk el sanatları (hat ve teship) sanatkarı Ali Esen Özyurt'un da yardımları ile yeniden incelenmiştir.

Vardığımız sonuç, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde belirttiğimiz gibi çift taraflı kayıtlamanın temel esaslarının ve uygulama örneklerinin Kitab-us Siyakat'te var olduğudur.

## **2. Kitab-us Siyakat'in Tanıtımı**

### **2.1. Genel Tanıtımı ve Temel Özellikleri**

Kitab-us Siyakat (Risale-i Felekiye), Miladi 1363'te Abdullah Püser Muhammet Bin Kiya-el Mazandarani tarafından yazılmıştır. Eserin esas dili Farsça olup, Arapça yazılımı da vardır. Kitap, Siyakat Yazısı ile yazılmıştır. Siyakat Yazısı, anlatılmak isteneni kısa yoldan anlatmak için kullanılan teknik bir yazım dilidir. Zamanın veziri olan Felek'in adına yazılmış olduğundan, kitabın başında Felek adı da bulunmaktadır. Ancak, eserin gerçek adı Kitab-us Siyakat'tir. Siyakat Yazısı'nın muhasebede kullanıldığından hareketle kitabın adının "muhasebe kitabı" olarak ifade edilmesi de

mümkündür. Bu kitabın günümüzde, İstanbul'daki Süleymaniye Kütüphanesi'nde el yazması ve Arapça kopyası bulunmaktadır. Kitabın Farsça yazılan diğer nüshasının Tahran'da Kütüphane-i Meclis'te bulunduğu bilinmektedir. (Güvemli ve diğerleri, 2008; 132)

Bu kitap İlhanlılar döneminde yazılan dört temel muhasebe öğreti kitabının en gelişmiş ve en ünlüsüdür. Kitab-us Siyakat'ın temel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Bu kitapta kullanılan yöntem, Merdiven Yöntemi'dir.
- Bu kitap, devlet muhasebesi için yazılmıştır.
- Bu kitap, temelde devletin gelirlerini ve giderlerini kapsamına almaktadır.
- Bu kitapta; eyaletler bazında vergi gelirleri, defter-i kebir hesabı ve bu hesabın yardımcı ve alt hesapları şeklinde yazılmıştır.
- Devlet harcama türleri de bu kitapta temelde eyalet türleri ile olmak üzere defter-i kebir, yardımcı hesap ve yardımcı hesapların ayrıntısı şeklinde kayda alınmıştır.
- Bu kitaptaki muhasebe sistemi tahakkuk esasına göre oluşturulmuştur.
- Kayıtlamalar bu kitapta hem miktar ve hem de tutar yazmaya müsait bir sisteme göre yapılmıştır.
- Devletin bir yıllık gelir ve gideri ile dönem sonucunun bu kitapta tek bir kayıt altında gösterilmesi sağlanmıştır.
- Kitap temelde dönemsellik ilkesine uygun kayıtlamaları içermektedir.

Kitapta, çift taraflı kayıtlamanın temel esasları yer almaktadır. Devlet muhasebesinde kullanılan Merdiven Yöntemi'ni esas alan bu kitapta, merdivenin ilk basamağı ve bu basamaktaki tutar ana hesaba (defter-i kebir hesabına) aittir. Bütçe muhasebesi uygulamasına göre defteri kebir hesaplarından birisi bütçe geliri, diğeri bütçe gideridir.

Merdiven Yöntemi'ne ve kitaptaki bilgilere göre, yevmiye maddesinde mukataa sistemi söz konusu ise, bütçe gelirlerinin alacağı karşılığında borçlandırılacak hesap, Mültezim veya Amil hesabıdır. Nedeni, tahsil etme yetkisinin verildiği kişinin aynı tutar kadar borçlandırılmasının gereğidir. Bütçe gelirleri, mukataa sistemine göre değil, hazine sistemine göre devlet tarafından tahsil edilmişse, bütçe gelirlerinin alacağı karşılığında borçlandırılacak hesap doğal olarak hazine hesabıdır.

Bütçe gelirleri için, hazine sisteminin kullanılması ve devlet tarafından tahsil edilmesi öngörülmekle beraber, yevmiye maddesi tahakkuk esasına göre yapılmışsa, bütçe gelirlerine alacak yazılan tutar kadar, alacak hesabına borç yazılması gerekir.

Bu uygulama, cizye gelirleri muhasebesinde sıkça yapılmıştır. Özetle, bütçe gelirleri, defter-i kebir hesabının alacağı karşılığında borçlandırılacak hesaplar; duruma göre, Mültezim (Amil) hesabı, hazine hesabı ve/veya alacak hesabı olmaktadır.

Konu bütçe giderleri açısından ele alındığında, defter-i kebir düzeyinde bütçe giderlerinin borcu karşılığında alacalandırılacak hesaplar; Mültezim (Amil), hazine ve borç hesapları olacaktır.

Bu bilgilere ek olarak, ifade etmemiz gereken diğer önemli bir husus da defter-i kebir hesapları ve bu hesaplara ait tutarların yardımcı ve alt hesaplarının da Kitab-us Siyakat'te ayrıntılı bir şekilde yer almış olmasıdır.

Bu kitap muhasebenin temel kavramlarından, tam açıklama, önemlilik ve özün önceliği hariç olmak üzere; sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, dönemsellik, para ile ölçme, maliyet ile değerlendirme, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, kavramlarına da uygunluk göstermektedir (Güvemli ve diğerleri, 208; 742).

Bir varlıkta artış olması için başka bir varlıkta azalış veya kaynakta artış olması veya her ikisinin birden oluşması gerekir. Çift taraflı kayıt tekniğinde her işlem en az iki hesaba yazılır, bu hesaplardan biri borçlandırılırken, diğeri alacalandırılır. Borçlandırılan ve alacalandırılan hesapların tutarı birbirine eşittir.

Konu çift taraflı kayıtlamaya ilişkin kurallar açısından ele alındığında, bu kitapta borçlandırılacak ve alacalandırılacak hesaplara ait tutarların ayrı ayrı değil, ortak ve tek bir tutar olarak yazılması dışındaki tüm kayıtlama kurallarına uygunluğu da görülmektedir. Borç ve alacak tutarlarının ayrı ayrı yazılması yerine tek bir tutar olarak kayda alınması Siyakat Yazı Sistemi'nin mali bilgileri kısa ve öz olarak ifade etmesinin doğal bir sonucudur ve bize göre, çift taraflı kayıtlamaya aykırı bir durum yaratmaz.

Günümüzdeki kayıtlamada kullanılan kurallardan muhasebe işlemlerinin belirli bir sürede kayda alınması, kitapta 10-15 gün olarak ifade edilmiştir. Kitabın, muhasebe kayıtlarının yetkili kişilerce yapılması, kayıtlarda yevmiye madde çizgisinin kullanılması, tarih yazılması, yevmiye maddesine ilişkin açıklamanın yapılması, defter-i kebir hesabı, yardımcı hesap, yardımcı hesapların ayrıntısına ait tutarların kayda alınması gibi çift taraflı kayıtlamaya ilişkin kurallara da uygunluk gösterdiği görülmektedir.

## 2.2. Kapsamı

Risale-i Felekiye 8 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler aşağıda özetle açıklanmıştır. (Güvemli,1995, Cilt 1,277-278) ("*Kitâb-ı Felekiyye Fî Siyakat der Mazandarân*, ;31-97).

**1. Bölümde;** Siyakat rakamları tanıtılmıştır. Söz konusu rakamların tanıtımı kesirler ve tam sayılar olarak açıklanmıştır. Kesirler 96 rakamı esas alınarak açıklanmıştır. Örneğin % 50 yerine 48/96 kullanılmıştır.

**2. Bölümde;** sayma ve ölçme birimleri açıklanmıştır. İnsanlar için nefer (kişi), arazi, mücevherat vb. için parça, altın, gümüş gibi kıymetli madenler için miskal, kadife, ipekli-yünlü kumaşlar için top, vb. sayma ve ölçme birimleri tanımlanmıştır. Kitapta tanımlanan birim sayısı 24'ü bulmaktadır.

**3. Bölümde;** sayılar, birler, onlar, yüzler ve binler şeklinde tanımlanmıştır. Kitabın, Süleymaniye nüshasında özellikle Hintlilere, matematik ve muhasebe ilmine ilişkin izahatlarda bulunmak için Siyakat Yazısı farklı dillere çevrilmek suretiyle açıklama yapılmıştır.

**4. Bölümde;** kayıtlamada kullanılan usul ve işaretler anlatılmıştır. Özellikle yevmiye defterlerinin kitapta geçen adı ile Ruznamçe'nin kayıt tekniği örneklerle açıklanmıştır. Hesabın adı ve içeriğinin anlatımı yapılmış, tarihin yazılma şekli açıklanmış tutarın doğruluğunun saptanması amacıyla kullanılan kontrol işareti tanıtılmıştır. Yanlış olarak kayıtlanan tutarın yanına silinti yapılmasını önlemek için konulan terkin (silme) işareti tanıtılmıştır.

**5. Bölümde;** yevmiye defterinin şekli anlatılmaktadır. Bu bölümdeki açıklamalardan amaçlanan, kaydın bir bakışta anlaşılması ve gerçeği yansıtmasıdır.

**6. Bölüm;** kurallar başlığını taşımaktadır. 4 alt bölümden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi Minha, "ondan" ve Minzalike, "bundan" şeklinde ifade edilmektedir. Bize göre, ondan "yardımcı hesaplar", bundan ise "yardımcı hesapların ayrıntısı" anlamında kullanılmıştır.

Yardımcı hesap tutarlarının ana hesaba eşit olacağı da belirtilmiştir. Bu açıklamaya göre; yardımcı hesaplara ait alt hesap tutarlarının toplamının yardımcı hesap ve hesaplar toplamına eşit olacağı da doğaldır.

İkinci alt bölüm; "ekleme" (izafe) adını almaktadır. Bir hesabın tutarı belirlendikten sonra buna bir ekleme yapıldığında başvuru bir yoldur. Bu uygulamaya ait örnekler günlük defter kayıtlarında yapılmıştır.

Üçüncü alt bölüm ise "kalan"dır. Bu ifade günlük defter kayıtlamaları yapılırken kullanılacak bir deyimdir.

Dördüncü alt bölüm de Merdiven Basamağı (merdiban paya) yöntemini tanıtmayı amaçlamaktadır.

**7. Bölüm;** “mali işlemlerin yürütülmesi” adını taşımakta olup temelde bu bölümde muhasebede kullanılacak olan defterlerin ve muhasebeye konu olacak olaylara ait belgelerin neler olacağı anlatılmaktadır.

**8. Bölümde;** devlet muhasebesindeki kurallara değinilmiştir ve örneklerle açıklanmıştır.

### **2.3. Risale-i Felekkiye’de Yer Alan Defterler**

Risale-i Felekkiye’de devlet muhasebesi, 7 çeşit defter örneği ile birlikte tanıtılmıştır. Kitapta tanıtımı yapılan defterler şunlardır: (Güvemli, 1995: Cilt 1, 288 "*Kitâb-ı Felekkiye Fî Siyakat der Mazandarân* ;46-97).

- 1.Ruznamçe (Günlük Defter),
- 2.Avarece (Büyük Defter),
- 3.Tevcihat (Vilayet Gider Defteri),
- 4.Tahvilat (Vilayet Gelir Defteri),
- 5.Müfredat (Vilayet Gelir-Gider Defteri),
- 6.Cami-ül Hesab (Toplam Gelir-Gider ve Sonuç Defteri),
- 7.Defter-i Kanun-u Memleket (Vergi Tarife ve Tutarı Defteri).

Bu kısımda söz konusu defterlerin içeriğiyle ilgili kısa bilgiler verilecektir.

**1. Ruznamçe (Günlük Defter):** Bu defter günlük defter görevi görmekte olup, kitabın yazarı Mazandarani Ruznamçeyi; oluşan tüm olayların saptanmasında kendisine gerek duyulan defter olarak tanımlamıştır.

Kitab-us Siyakat’te, bütün mali olayların önce yevmiye defterine kayıt edileceği ifade edilmektedir. Yevmiye defteri ile ilgili açıklamada hesabın adından bahsedilmekte, hesaba yazılacak ana tutarın (defter-i kebir hesabındaki tutarın) alt ve yardımcı hesaplardan da yararlanılarak doğru, gerçeğe uygun, ve gerçek yönü ile (borç ve alacak olarak) kayıt edilmesinin gereği ifade edilmektedir. Her sayfadan sonra toplam alınması da öngörülmektedir

Bu defter, muhasebede belgeleme ilkesini yerine getirir ve öteki defterlere kayıtlar bu bilgilere dayanılarak yapılır. Ruznamçe’ye dayanarak tüm olaylar başka defterlere



geçirilirken, günlük defterdeki işlemin yanına mim harfi (Kitab-us Siyakat, 127) ve “nukile” (Kitab-us Siyakat, 61) (naklolundu, aktarıldı) işaretleri konulur. Bu işaret konulduktan sonra, aktarılan defterdeki kayda “biki”, günlük deftere “kubele” işaretleri konulur ki bu işaretler defterlerin karşılaştırıldığı anlamına gelmektedir. Mazandarani eserinde, Ruznamçe’ye yapılacak kayıtların divan katiplerince günü gününe her akşam yapılması gereğini tavsiye eder.

Ruznamçe’de yapılan kayıtlar, merdiven basamağına uygundur. Çift taraflı kayıt yönteminin uygulanması için gerekli bilgiler bu kayıtlarda mevcuttur. Kayıtlar, gerçekleşen olaylarla ilgili olabileceği gibi, tahakkuk işleri ve bütçe uygulama emirleri ile de ilgili olabilmektedir.

**2. Avarce (Büyük Defter):** (*Kitâb-ı Felekîyye Fî Siyakat der Mazandarân*; 72). Bu defter, temelde günümüzdeki büyük deftere benzemektedir. Bu deftere gelirler, giderler, hazine, alacak, borç ve diğer bilgiler yazılır.

Siyakat Yazısı kullanılarak hesaplara yazılan tutarlar bu deftere tek bir tutar olarak yazılır. Bu defterlere ait bilgiler herhangi bir gizleme, saklama olmadan Cami-ül Hesab’a aktarılır. Defterin sonuna hangi yıla aitse o yılın tarihi atılır

Büyük deftere karşılık gelen Avarce’de, günlük deftere yazılmış olan gelir, tahsisat yeri (harcama yeri) belirtilmek üzere, mahalli yönetim (yani olayın ilgili olduğu vilayet) itibarıyla yazılır.

Avarce’de vilayetlerin her biri için bir vergi hesabı açılır. Bu vergi gelirinin tahsilatı, harcamaları ve aktarmaları bu hesaplarda izlenir. Bu hesaplarda oluşan eksiklik veya fazlalık inceleme konusu yapılır.

**3. Tevcihat (Vilayet Gider Defteri):** Mazandarani tevcihatı ücret, malzeme, inşaat gibi konulardaki harcamaların karşılığını gösteren defter olarak tanımlanmıştır.

Tevcihat bir harcamanın kaynağının tespiti ve izlenmesi amacıyla tutulur. Hangi harcamanın hangi gelirden karşılanacağına Vezir karar verir ve yerinde bir harcama yapılmasını sağlar. Vezir’in bu harcama emri üzerine muhasebeci söz konusu harcama kayıtlarını tevcihata yapar.

**4. Tahvilat (Vilayet Gelir Defteri):** Risale-i Felekîyye’de Tahvilat defteri; vilayetlerden gelen gelirlerin, vilayetlere gönderilen ya da kişilere ödenen paraların izlenmesinde kullanılan bir defterdir.

**5. Müfredat (Vilayet Gelir-Gider Defteri):** Her vilayetin bir yıl içindeki gelirleri ve harcamalarını (giderlerini) gösteren defterdir. Risale-i Felekîyye’de her vilayetin gelirleri ve giderlerinin ayrı kalemlerden oluştuğu belirtilmiştir. Gelirler, kentlerin ve vilayetlerin (taşra) gelirlerinden oluşur. Harcamaların ise genel bütçeli ve ek (özel) bütçeli olması gerekir. Bütün harcamalar Yüksek Divan kararıyla yapılmaktadır.

**6. Cami-ül Hesab (Toplam Gelir-Gider ve Sonuç Defteri):** Bu defter; ülkenin bir yıllık bütçe hasılatının ve harcamalarının kayda alındığı bir defterdir. Bu defterde vilayetlere ait gelir ve giderler ayrı ayrı gösterilir. Defterde yılın toplam hasılatı ve harcamaları da ayrı bölümler halinde ele alınmaktadır. Cami-ül Hesab defterinin sonunda hesapların icmalı tablosu yapılır. Bu tablo her vilayet gelirinin genel ve özel bütçe geliri olarak ayrılma durumunu gösterir.

**7. Defter-i Kanun-u Memleket (Vergi Tarife ve Tutarı Defteri):** Bu defter; Vergi Tarife ve Tutarı Defteri'dir. Bu defterde bir vilayette (eserde örnek olarak Tebriz vilayeti alınmıştır) alınan vergilerin adları zikredilmiş, bu vergilerin oranları ve miktarları ayrı ayrı belirtilmiştir. Defterde başta ticari vergiler ve damga vergisi olmak üzere birçok konuda konulan vergilerden söz edilmiştir.

Özetle, Defter-i Kanun-u Memleket'te bir eyalette alınacak vergilerin türü, nasıl hesaplanacağı, olayın hangi aşamasında tahsil edileceği, tahsilatı yapacak mültezimin alacağı ücretler ve beklenen yıllık vergi tutarının açıklıkla anlatıldığı görülmektedir. Defterde vergilerin nitelikleri ve oranları yanında vergileme usulünün nasıl olacağı da belirtilmiştir.

#### **2.4. Risale-i Felekiye'de Yer Alan Uzmanın Muhasebeleri ve Açıklaması**

Risale-i Felekiye'nin son kısmında bir ihtisas muhasebesi sınıflaması yapılmış ve bu konularla ilgili bilgiler verilmiştir. Eserde, uzmanın konularına göre aşağıdaki muhasebe sistemleri yer almaktadır (Güvemli, 1995: Cilt 1, 314), ("*Kitâb-ı Felekiyye Fî Siyakat der Mazandarân*"; 97-102). Kitapta, ihtisas muhasebeleri özetle aşağıdaki sırayla anlatılmıştır.

- Hayvan (Baş) Muhasebesi,
- Tarım Muhasebesi,
- İnşaat Muhasebesi,
- Ambar Muhasebesi,
- Darphane Muhasebesi,
- Hazine Muhasebesi,

Risale-i Felekiye'de yer alan uzmanın muhasebelerine ait açıklamalar aşağıda yer almaktadır:

**1. Hayvan (Baş) Muhasebesi :** Bu muhasebe uygulamasında çobana teslim edilen hayvanlar asıl olarak kaydedilir. Sürüden çıkışlar toplam mevcuttan düşülür. Bu bölümde her bir canlı hayvan için bir vergi belirtilmiştir. Hayvanların hem akşam, hem de sabah sayılmasının gerektiği belirtilmiştir. Kesimlik hayvanların, kesime gitmeden önce tartılması gerektiği kitapta ifade edilmiştir.

**2. Tarım Muhasebesi :** Tarım mahsulünün üretimiyle ilgili olarak Risale-i Felekkiye’de üretime ilişkin harcama ve çıkışların yazılacağı belirtilmiştir. Risale-i Felekkiye’de yapılan çift taraflı kayıt sistemine göre yapılan tüm işlemler tutar üzerinden yapılırken, tarımsal mahsulünün kayıtlarının miktar olarak tutulduğu anlaşılmaktadır.

**3. İnşaat Muhasebesi:** Risale-i Felekkiye’de inşaata ait Ruznamçe, inşaatın başından tamamlanmasına kadar devam ettirilir. Divan Katibi (muhasebeci) ile hesap memuru gelen inşaat malzemelerini, duvarcı ustalarını, dülgeri ve bunlar gibi inşaat ile ilgili her şeyi mimarın huzurunda Ruznamçe’ye kaydeder. Fazlalık ve eksikliklerin hepsini defterde nedenleri ile birlikte açıklar.

Söz konusu deftere Ruznamçe denilmekte ise de bir inşaatın maliyetinin hesaplanmasını amaçlaması açısından özelliği olan bir defter niteliği taşımaktadır.

**4. Ambar Muhasebesi:** Bu muhasebe kolu, vilayet ve hassa ekimlerinden elde edilen hububatın, emin kişilerden birinin uhdesinde ve sorumluluğunda toplanmasını ve kaydedilmesini esas alır. Hangi yörelerden ne kadar hububat geldiğinin belirlenebilmesi için bunları ayrıntılı olarak yazmak gerekir. Eksiklik veya fazlalık durumunda ambar memuru sorumlu tutulur.

Ambar Muhasebesi defteri de miktar olarak izlenen ve ambardaki mal miktarı hesabının tutulmasını amaçlayan bir defterdir. Bu defter, Merdiven Basamağı Yöntemi kullanılarak tutulan kendine özgü bir defter niteliği taşımaktadır.

**5. Darphane Muhasebesi:** Risale-i Felekkiye’de darphanenin görevi belirtilmiş ve darphanenin, esnaf ve tüccarın külçelerinin eritildiği bağımsız bir kuruluş olduğu ifade edilmiştir. Bu durum, darphanenin merkezi yönetime bağlı ama ayrı (özerk) olarak yönetilen bir birim olması nedeniyle, muhasebesinin de bağımsız olarak yürütülmesini gerektirmiştir.

Darphaneye gelen altın külçelerin eritilip sahiplerine verilmesi ve darphanenin eritme masrafı olarak aldığı paylar, Darphane Muhasebesi içerisinde kayda alınır. Bu yönüyle Darphane Muhasebesi de kendine özgü niteliği olan bağımsız bir defterdir. Ancak kayıt yöntemi açısından Merdiven Yöntemi kullanılır.

**6. Hazine Muhasebesi:** Bu muhasebenin kurallarına göre gelir tahsil edilmişse, hazineye giriş, gider ödenmişse hazineye çıkış yazılır. Hazineye giren ve çıkan

mallarda bir anlaşmazlık olursa bu durum kayıta belirtilir. Risale-i Felekkkiye'de Mazandarani, bazı yazarların Arap usulüne göre girişlerin sağ, çıkışların ise sol kısma yazılması gerektiğini, Fars usulünü benimseyen bazı yazarların ise giriş ve çıkışların işlemlerin yoğunluğuna göre ayrı defterlere kaydedilmesinin uygun olacağını ifade ettiğini belirtmiştir.

Risale-i Felekkkiye'de, Hazine Muhasebesi'nin giriş ve çıkışlarının birlikte yazılması usulünden de bahsedilmiştir. Bu uygulamada giriş bir yanda, çıkış öbür yanda olacak şekilde bir kayıtlama da söz konusu olabilmektedir.

Ayrıca, Hazine Muhasebesi'ne ilişkin defter daha sonra incelendiğinde para ve malların ayrı ayrı gösterimi istenmektedir. Mazandarani Hazine Muhasebesi'ndeki mal giriş-çıkışları için ilk giren ilk çıkar yönteminin uygulanması gerektiğini kapalı bir biçimde ifade etmiştir.

Hazine Muhasebesi'ne ait kayıtlama kuralları özet olarak aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (*"Kitâb-ı Felekkkiye Fî Siyakat der Mazandarân*; 126):

- 1- Hazine kayıtları ve kontrolü yetkili kişiler tarafından yapılmalıdır.
- 2- Hazine ile ilgili gelir ve giderlerden oluşan bölümler ayrıca belirtilmiştir.
- 3- Gelirler ve giderler birbirinden bağımsızdır.
- 4- Hazine ile ilgili işlemlerin yapılacağı gün, yetkili kişiler tarafından belirlenir.
- 5- Şeriata ve adalete uygun olarak bölüştürülen tutarlar ilgili bölümlere kaydedilir.
- 6- Deniz yolları ile ilgili gümrük vergilerini ancak bu konu ile yetkili olan kişiler belirler.
- 7- Yevmiye defterinde (Ruzmaçe'de) tarih sırasına göre yapılan kayıtlar hazineye nakledilir (aktarılır).

## **2.5. Kayıtlama Kuralları**

Risale-i Felekkkiye'de kayıtlama kuralları 4 alt bölüm şeklinde ifade edilmiştir. Bunlar (*"Kitâb-ı Felekkkiye Fî Siyakat der Mazandarân* ; 46,63);

- Minha ve Minzalike,
- İzafe (ekleme),
- Baki (eksi kalan) ve Ziyade (artı kalan),
- Merdiban Paya'dır (merdiven basamağı).

**a) Minha ve Minzalike:** Kitapta, Minha'nın yardımcı hesap, Minzalike'nin ise yardımcı hesabın ayrıntısı olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu durum devlet muhasebesinde Merdiven Yöntemi'nin kullanılması açısından hayati bir önem taşımaktadır.

**b) İzafe:** Bu terim ekleme anlamına gelmektedir. Bir hesabın rakamı belirlendikten sonra o hesaba bir ilave yapılırsa buna izafe denir. Bu uygulamada, eklenen kısım ayrıntısı ile gösterilir ve ekleme de dahil olmak üzere hesabın kalıntısı da yevmiye defterinde yer alır.

Aşağıdaki örnek, söz konusu kitapta izafenin (eklemenin) nasıl yapılacağını açıklamaktadır (Güvemli,1995: cilt 1,284 )(*"Kitâb-ı Felekiyye Fî Siyakat der Mazandarân*; 64):

Asıl Tutar (Gelir) - Defter-i Kebir Hesapları-----	
Hoveyze gelirleri, Hoca Necibüddin Belhi uhdesinde, Rebiulahir başı, 842 senesi (1438)	300.000 Dinar
Asıl Tutar (Gider) - Defter-i Kebir Hesapları-----	
Mukarreriye ve İtlakiyeye (genel ve özel bütçe)	280.000 Dinar
(Yardımcı hesaplar)	
Vilayete Mukarreriye'ye Kısmı-----	
	140.000 Dinar
Vilayete İtlakiye Kısmı-----	
	140.000 Dinar
Kalan, muhasebe kaydı gereğince-----	
	20.000 Dinar
Ekleme (izafe)	
Buna eklenen, hassa mahsulü gelirinden-----	

		30.000 Dinar
Ekleme (izafe) Yardımcı hesaplar-----		
Kuru üzüm bedelinden	20.000 Dinar	
Ekleme (izafe) Yardımcı hesaplar-----		
Lor bedelinden	10.000 Dinar	
İkinci toplama ve ekleme (izafe)-----		
Adı geçen kişinin nezdinde kalandan ve eklenenden		50.000 Dinar

Bu Merdiven Basamağı Yöntemi'yle yapılan kayıt, çift taraflı kayıt yöntemine göre aşağıdaki şekilde olacaktır;

1)

	300.000	
Hoca Necibüddin Belhi Hesabı		
Bütçe Geliri Hesabı		300.000
-Bütçe gelirinin tahakkuku-		

2)

	280.000	
----- 1 Rebiülahir 842 (1438) -----		
Bütçe Giderleri Hesabı		
- Genel Bütçe Gideri 140.000		
- Özel Bütçe Gideri 140.000		
Hoca Necibüddin Belhi Hesabı		280.000
-Harcamanın yapılması-		

3)

	30.000	
Hoca Necibüddin Belhi Hesabı		
Bütçe Geliri Hesabı (Hassa Mahs.)		30.000
-Kuru üzüm 20.000		
-Lor 10.000		
-Bütçe gelirine eklenen kuru üzüm ve lor geliri,		

**c) Baki (eksi kalan) ve Ziyade (artı kalan):** Bu terimler, Risale-i Felekkkiye’de çift taraflı kayıtlama yönteminin uygulandığını göstermektedir. Çünkü, kitapta bir vergi Mültezim’inin (Amil’in) toplama ve harcamalarının (borçlandığı ve alacaklandığı tutarların) denk olması istenmektedir. Borçlandırılacak ve alacaklandırılacak tutarların eşit olmasının doğal sonucu olarak, temelde cari hesap şeklinde çalışan Mültezim (Amil) hesabı genelde borç bakiyesi vermektedir. Mültezim’e (Amil’e) tahsil ettiği tutardan daha fazla ödetme yaptırılırsa, çift taraflı kayıtlamanın doğal sonucu olarak Mültezim’inin (Amil’in) hesabı alacak kalıntısı da verebilmektedir. Eksi kalana (Mültezim’in devlet adına tahsil ettiği vergiden daha fazla ödemesine) ilişkin örnek, kitapta aşağıdaki gibi açıklanmıştır (Güvemli, 1995:Cilt1,285-286) ("Kitâb-ı Felekkkiye Fî Siyakat der Mazandarân; 68).

Asıl (Gelir) Tutar (Defter-i Kebir Hesapları)-----	
Basra bütçe gelirleri Es-Sadi Humamud-Din	
Eş-Şirazi uhdesinde	
1 Muharrem-ul mükerrerem 735 (1363)	300.000 Dinar
Asıl (Gider) Tutarı (Defteri Kebir Hesapları)-----	
	320.000 Dinar
Yardımcı Hesaplar-----	
Mukarreriye (genel bütçe)	150.000 Dinar
Yardımcı Hesabın Ayrıntısı	
Öğrenci bursları-----	
	40.000 Dinar
Belde İşleri-----	
	60.000 Dinar
Ücretler -----	
	50.000 Dinar
Yardımcı Hesap-----	
İtlakiyye (özel bütçe)	170.000 Dinar
Yardımcı Hesabın Ayrıntısı	
Malzeme için-----	
	120.000 Dinar
Emir Ali-----	
Vekil Harç	50.000 Dinar
Ana kayıttan bir bölüm eksi kalan-----	
Asıl tutara göre	20.000 Dinar

**d) Merdivan Paya (Merdiven Basamağı):** Daha önce de açıklandığı gibi, merdiven basamağının ilk kısmı (ilk yevmiye maddesi) bir mali olaya ilişkin defter-i kebir hesaplarına aittir. Bu kısımda ilgili defter-i kebir hesaplarına borç ve alacak kaydedilecek tek ve ortak bir tutar yer almaktadır. Defter-i kebir hesabındaki tutarın yardımcı hesap veya hesaplardaki tutarlara, yardımcı hesap veya hesaplardaki tutarların yardımcı hesaplara ait daha alt hesap veya hesaplardaki tutarlara eşit olarak (merdiven basamağı gibi alt alta) yazılmasına merdiven basamağı denmektedir. Mazandarani kitabında, merdiven basamağını kendisinin bulmadığını, bu yöntemi kayıt usulünü kısaltmak isteyenlerin geliştirdiğini ifade etmiştir. Bu yöntemin kendisinden önce yazılan Saadetname'den sonra sürekli olarak geliştiğini ve kendisinin de bu gelişmeyi dikkate aldığını belirtmiştir. Kitaptaki ifadelerle göre, Mazandarani uzun ve karmaşık olan geleneksel merdiven yöntemini yetersiz bulmuş, bu yöntemi daha kısa, silinti, kazıntı ve hileyi önlemeye daha uygun bir duruma getirmiştir. Mazandarani merdiven basamağına ait bu görüşünü aşağıdaki örnekle açıklamıştır. (Güvemli,1995: Cilt1,286-287) ("*Kitâb-ı Felekkîyye Fî Siyâkat der Mazandarân*"; 69):

Harcamalar ( Giderler) (Defteri Kebir Hesapları)-----	
Belde işleri, burslar, ücretler, ruhaniler ve inşaat işleri, gümüş dinar	20.000 Dinar
Minha (Yardımcı hesap)-----	
Belde işleri, burslar, ücretler, ruhaniler için ücretler	15.000 Dinar
Minzalike 1 (Yardımcı hesabın ayrıntısı)-----	
Belde işleri, burslar, ücretler	10.000 Dinar
Minzalike 2 -----	
Belde işleri,	5.000 Dinar
Minzalike 3 -----	
El Mücmel	2.000 Dinar
Minzalike 3 -----	
El Maksat	3.000 Dinar
Minzalike 2 -----	
Burslar ve ücretler	5.000 Dinar
Minzalike 3-----	
Burslar	2.500 Dinar
Minzalike 3-----	
Ücretler	2.500 Dinar



Minzalike 1 -----	
Ruhaniler için giysiler	5.000 Dinar
Minha (Yardımcı Hesap) -----	
İnşaat işleri (hanedan evleri için)	5.000 Dinar

Mazandarani yukarıdaki geleneksel merdiven yöntemi uygulamasını ilkel, uzun ve yetersiz bulmuştur. Bu yöntemin daha kısa, silinmeye, hata ve hileye meydan vermeyecek şekli olarak aşağıdaki özet yöntemi önermiştir:

Harcamalar (Bütçe Giderleri) Defter-i Kebir Hesapları -----			20.000 Dinar
Yardımcı Hesaplar			
Belde işleri -----	Burslar -----	Ücretler -----	
5.000 Dinar	2.500 Dinar	2.500	
Dinar			
Ruhaniler -----	İnşaat İşleri -----		
5.000 Dinar	5.000 Dinar		

## 2.6. Kitab-us Siyakat'le İlgili Yapılan Bazı Çalışmaların Değerlendirilmesi

Kitab-us Siyakat'in çift taraflı kayıtlama açısından değerlendirilmesi ile ilgili yapılan bazı çalışmalarda, araştırmacıların en büyük eksiği Risale-i Felekkiye'deki sistemin tümünü birleştirmeden sadece gelir ve gider hesaplarını esas almasıdır. Burada, bize göre, yapılan hata, çift taraflı kayıtlamayı açıklayan yevmiye maddeleri yapılırken gider hesabına borç, gelir hesabına alacak kaydedilmesidir. Bilindiği gibi bütçe gelirleri kaydedilirken önce ilgili varlık hesaplarının borcu karşılığında gelir hesapları alacaklandırılır. Bütçe harcamaları kaydedilirken de bunun tersi söz konusudur. Daha açık bir ifadeyle, bütçe giderleri hesaplarının borcu karşılığında ilgili varlık ve borç hesapları alacaklandırılır. Mültezim'e veya Amil'e bütçe gelirinden daha fazla bir harcama yaptırılmışsa, çift taraflı kayıtlamanın gereği olarak borç ve alacak tutarı arasındaki eşitliği sağlamak için ilgili borçlu hesabın alacaklandırılması gerekir. Risale-i Felekkiye'de buna Baki (eksi kalan) denilmektedir.

## 2.7. Kitab-us Siyakat'teki Kayıtlama Yönteminin Daha İyi Anlaşılması Açısından Basite İndirgenmiş Uygulama Örneği

**Örnek:** Risale-i Felekkkiye'de, devlet muhasebesini uygulayan bir devletin gelirlerinin toplamı 350.000 Dinar'dır. Buradaki uygulamada,

1. Amil (Mültezim) hesabının cari hesap gibi çalıştığını,
2. Bütçe gelir ve giderlerinin kaydında tahakkuk esasının uygulandığını,
3. Bütçe gelirlerinin Amil'den tahsil edilip Hazine'ce harcadığını,
4. Bütçe gelirlerinin aracı kullanmadan doğrudan hazinece tahsil edilip, harcadığını varsayarak; Risale-i Felekkkiye'nin mantığına göre, günümüzde yapılacak yevmiye maddeleri aşağıda gösterilmiştir.

1a)

----- / -----			
Gider Hesabı		300.000	
Amil Hesabı			300.000
-Bütçe giderinin Amil'e ödettirilmesi-			
----- / -----			

1b)

----- / -----			
Amil Hesabı		350.000	
Gelir Hesabı			350.000
- Amil'in vergi gelirini tahsil etmesi -			
----- / -----			

2a)

----- / -----			
Amil Hesabı		350.000	
Gelir Hesabı			350.000
- Gelir tahakkuku -			
----- / -----			

2b)

----- / -----			
Gider Hesabı		300.000	
Amil Hesabı			300.000
-Giderin Amil'e ödettirilmesi-			
----- / -----			

3a)

----- / -----			
Amil Hesabı		350.000	
Gelir Hesabı			350.000
- Gelir tahakkuku -			
----- / -----			

3b)

----- / -----			
Hazine Hesabı		350.000	
Amil Hesabı			350.000
- Alacağın tahsili -			
----- / -----			

3c)

----- / -----			
Gider Hesabı		300.000	
Hazine Hesabı			300.000
- Harcamanın yapılması -			
----- / -----			

4a)

----- / -----			
Hazine Hesabı		350.000	
Gelir Hesabı			350.000
- Gelirin tahsili -			
----- / -----			

4b)

----- / -----			
Gider Hesabı		300.000	
Hazine Hesabı			300.000
- Giderin ödenmesi -			
----- / -----			

### 3. Kitab-us Siyakat'te Çift Taraflı Kayıtlama Örnekleri

#### 3/a Örneklerle İlgili Genel Açıklama:

Kitaptaki sistemin tümü incelendiğinde, Kitabı-us Siyakat'e ve Siyakat Yazı Tekniği'ne göre yapılan yevmiye defteri kayıtlarına ait inceleme ve yorumlamada izlenecek yol ve varılacak sonuç şöyle özetlenebilir:

- Mali olayla ilgili yevmiye maddesinin ilkinin (merdivenin ilk basamağının) gelire mi yoksa gidere mi ait olduğu tespit edilir. Gelire ait ise bütçe geliri hesabına alacak, gidere aitse, bütçe gideri hesabına borç kaydedildiği sonucuna varılır.
- Mali olaylarla ilgili yevmiye maddesinin ilkinin bakılarak, tahsilat ve ödemelerde aracı kullanılıp kullanılmadığı belirlenir. Bir mali olaya ait ilk yevmiye maddesindeki açıklamada Mukataa, Mültezim, Amil gibi ifadeler varsa aracının kullanıldığı, yoksa kullanılmadığı kabul edilir.
- Mültezim ve Amil gibi aracı kullanılmamışsa, kayıtlamada hazine siteminin uygulandığı; gelir tahsilatı için Hazine Hesabı'nın borçlandırıldığı, gider ödemesi için Hazine Hesabı'nın alacaklandırıldığı sonucuna varılır.
- Aracı kullanılmışsa, aracının yaptığı veya yapacağı tahsilat için alacak hesabının borçlandırıldığı, bütçe geliri hesabının alacaklandırıldığı; aracının yaptığı ve yapacağı ödemeler için alacak hesabının alacaklandırıldığı ve bütçe gideri hesabının borçlandırıldığı kabul edilir.
- Aracılara (Mültezim ve Amil'e) tahsil ettiği veya edeceği gelirden daha fazla ödeme yaptırılmışsa, bütçe giderinin borcu karşılığında eksi kalan olarak borçlar hesabının (Mültezim ve Amil'e borçlar hesabının) alacaklandırıldığı sonucuna varılır.
- Bir mali olaya ait yevmiye maddesinin ilkinde (merdivenin ilk basamağında) yer alan tutarın, hesapları borçlandırma ve alacaklandırmada kullanılan tek ve ortak tutarı ifade ettiğine dikkat edilir.

- Kitabı-us Siyakat'teki defter-i kebir hesaplarıyla ilgili yevmiye kayıtları yukarıda özetlenen kurallara uygun olarak yapılır ve bir hesaba borç yazılan tutar kadar diğer hesap veya hesaplara alacak kaydedilerek hesaplar arasında yatay eşitlik sağlanır.
- Risale-i Felekiye'de defter-i kebir hesapları arasındaki bu yatay eşitliğe ek olarak; yardımcı hesaplarla defter-i kebir hesapları, yardımcı hesaplarla yardımcı hesapların ayrıntısı için kullanılan hesaplar arasında da dikey eşitlik gerçekleştirilir. Yukarıdaki açıklamalar ve kullanılan defterler arasındaki hesap ilişkisi ve tutar eşitliği nazara alındığında Risale-i Felekiye'deki kayıtlamalar kesinlikle tek taraflı kayıtlama değildir.
- Bugünkü kadar gelişmiş ve kapsamlı olmasa da Risale-i Felekiye'deki yevmiye kayıtlarında çift taraflı kayıtlamanın temel esasları vardır.

### 3.1. Gelir Tahakkuku ile İlgili Örnek (Mukataa sistemine göre)

(Güvemli,1995; Cilt 1, 290):

Mukataa yolu ile Mültezim Hoca Celal-ud Din tarafından tahsil edilen Bağdat Vilayetine ait vergiler 2.000.000 Dinar'dır. Bu vergilerin 1.000.000 Dinar'ı vilayet vergileridir. Bu belde vergisinin 700.000 Dinar'ı damga vergisi kalan 300.000 Dinar'ı diğer vergilerden oluşmaktadır. Bu işlemin Risale-i Felekiye'ye göre ve günümüze uyarlanmış kayıtlama şekli aşağıda verilmiştir:

#### *1a)Risale-i Felekiye'ye göre yapılan yevmiye kaydı:*

Asıl Tutar (Defteri Kebir Hesapları)-----	
Muharrem-ül mükerrerem başı 765 (1363)	
Bağdat vergileri, hüccet mucibince mukataa yolu ile	
Hoca Celalud-Din ile tespit edilen 200 tümen, her tümen 10.000 Dinar	2.000.000 Dinar
Minha (Yardımcı hesap)-----	
Belde Vergi Geliri 100 Tümen	1.000.0000 Dinar
Minzalike (Yardımcı hesabın ayrıntısı)	

Damga vergileri-----	
mali usulde belirtildiđi üzere	700.000 Dinar
Diğer vergiler-----	
mali usulde belirtildiđi üzere	300.000 Dinar
Minha ( Yardımcı hesap)-----	
Vergi Geliri, mali usulde yazıldığı	
üzere 100 tümen	1.000.0000 Dinar

***1b) Risale-i Felekkıye'ye göre yapılan yevmiye kaydının açıklanması:***

Risale-i Felekkıye'ye göre yukarda yer alan yevmiye defterindeki Mukataa kelimesi, örnekteki vergi gelirlerinin Mültezim Hoca Celalud-din tarafından tahsil edileceğini ifade etmektedir. Bu nedenle, gerçekleşen vergi kadar olmak üzere ve tahakkuk esasına göre Mültezim'in hesabı borçlandırılmıştır. Yevmiye defterindeki Bağdat vergileri bütçe geliridir. Sonuç olarak, yapılan bu yevmiye maddesi ve bu uygulama çift taraflı kayıtlama yöntemidir. Mültezim Hoca Celalud-din hesabı 2.000.000 Dinar borçlandırılmış, bütçe geliri hesabı aynı tutarla alacaklandırılmıştır. Yevmiye maddesindeki 2.000.000 Dinar hem borçlandırılacak hem alacaklandırılacak hesap için tek ve ortak tutar halinde kayıt edilmiştir. Buradaki hesaplar ve tutar ana hesap (defter-i kebir hesabı) düzeyindedir. Maddede defter-i kebir hesapları düzeyindeki 2.000.000 Dinar yatay eşitliğe ek olarak, yardımcı hesaplar düzeyinde de dikey eşitlik vardır. 2.000.000 Dinar'lık bütçe gelirinın 1.000.000 Dinar'ı belde, 1.000.000 Dinar'ı da vilayet vergi gelirleridir. Belde vergi gelirlerinin 700.000 Dinar'ı damga vergisi 300.000 Dinarı da diğer vergilerden oluşmaktadır.

**2) Risale-i Felekiyye'ye göre yapılan yevmiye kaydının bugün uygulanan yevmiye kaydına çevrilmesi:**

----- / -----			
Hoca Celalud-Din Hesabı		2.000.000	
Bütçe Geliri Hesabı			2.000.000
-Belde Geliri	1.000.000		
-Damga Vergisi	700.000		
-Diğer Vergiler	300.000		
-Vilayet Geliri	1.000.000		
-Vergi gelirinin kaydı-			
----- / -----			

**3.2. Bütçe Geliri ve Gideri ile İlgili Örnek** (Güvemli,1995: Cilt1,291)

("KitâbFelekiyye Fî Siyakat der Mazandarân ; 55):

Merkezi idarenin bazı bütçe gelirleri 300.000 Dinar olup bu tutar hazine tarafından tahsil edilmiştir. Bu gelirin vilayetler itibarıyla dağılımı ise şöyledir:

Şiraz	100.000 Dinar
Tebriz	50.000 Dinar
İsfahan	50.000 Dinar
Bağdat	70.000 Dinar
Diyarbakır	30.000 Dinar

Merkezi idare bu gelirlerin tamamını harcayarak aşağıdaki malzemeleri satın almış ve malzeme ve ücret bedelini ödemiştir. 300.000 Dinar'lık ödeme, belge (makbuz senedi) karşılığında yapılmıştır. Alınan malzemenin ve ödemenin ayrıntısı aşağıda verilmiştir.

Zırh	100.000 Dinar
Ok ve Yay	50.000 Dinar
Sadak, Kargı, Kalkan, Bıçak, Kılıç	50.000 Dinar
Çadır ve Hurç Keçesi	20.000 Dinar
Develer ve Bakıcı Ücretleri	50.000 Dinar
Yardımcıların Ücretleri	30.000 Dinar

Hazine tarafından yapılan bu tahsilat ve harcamalara ait yevmiye kaydını;

- 1) Risale-i Felekkiye'ye göre yapalım,
- 2) Risale-i Felekkiye'ye göre yapılan kaydın günümüze uyarlanması şeklinde kaydı yapalım.

**1a) Risale-i Felekkiye'ye göre yapılan yevmiye kaydı:**

Gelirler (Defter-i kebir hesapları)-----		
Kesinleşmiş makbuz senetleri gereğince		300.000 Dinar
Tarih ve Açıklama		
Minha (Yardımcı hesaplar):		
Şiraz-----	Tebriz-----	İsfahan-----
100.000 Dinar	50.000 Dinar	50.000 Dinar
Bağdat-----	Diyarbakır -----	
70.000 Dinar	30.000 Dinar	
Malzemeler ve ödenen ücretler (Defter-i Kebir hesapları)-----		
1 Muharrem 765 (1363)		
Zırh (sarı pirinç), yay, ok, sadak, kargı, kalkan, bıçak, kılıç imalatı için ayrıca bunların ambalajlanması malzemeleri, çadır ve hurç kesesi ücreti develer ve personel ücretleri yardımcıların ücretleri		300.000 Dinar
Minha (Yardımcı hesaplar):		
Zırh,tolga,-----	Ok,yay-----	Sadak,kargı, kalkan -----
Miğfer 100.000 Dinar	50.000 Dinar	Bıçak, Kılıç 50.000 Dinar
Çadır ve Hurç -----	Develer ve bakıcı-----	Yardımcı Ücretleri-----
Keçesi 20.000 Dinar	ücretleri 50.000 Dinar	30.000 Dinar



**1b) Risale-i Felekiye'ye göre yapılan yevmiye kaydının açıklanması:**

Örnekte; Mukataa, Mültezim, Amil gibi ifadelerin olmaması, kayıtlamanın Hazine sistemine göre yapıldığını göstermektedir. Gelir söz konusu olduğuna göre, borçlandırılan hesap Hazine Hesabı, alacaklandırılan hesap Bütçe Geliri Hesabı'dır. Bu iki hesaplara ilgili olarak borçlandırılan ve alacaklandırılan tek ve ortak tutar 300.000 Dinar'dır.

Malzeme ve ücret giderlerinin yapılmış olduğu ve tutarları Risale-i Felekiye'ye göre yapılan yukarıdaki yevmiye maddesinde açık bir şekilde görülmektedir. Yevmiye maddesindeki makbuz senetleri karşılığında ödeme ifadesi, harcamaların Hazine'den (kasadan) yapıldığı anlamına gelmektedir. Örnekte, Mukataa, Amil Mültezim gibi bir sözcüğün olmaması da bu durumu (Hazine'den ödenmeyi) netleştirmektedir. Yapılan vergi gelirleri tahsilatı kadar Bütçe Geliri Hesabı alacaklandırılmış ve Hazine Hesabı borçlandırılmıştır (300.000 Dinar). Yapılan harcamalar kadar Bütçe Gideri Hesabı borçlandırılmış ve Hazine Hesabı alacaklandırılmıştır. Bu kayıtlamalar Risale-i Felekiye'ye göre defter-i kebir hesapları düzeyinde çift taraflı kayıtlamadır (Hesaplar arasındaki yatay eşitlik).

Risale-i Felekiye'de yer alan yardımcı hesapların toplamı da defter-i kebir hesapları düzeyindeki gelir ve harcamaların toplamına eşittir (300.000 Dinar). (Hesaplar arasındaki dikey eşitlik)

Bu örnek de Risale-i Felekiye'de çift taraflı kayıtlamanın uygulandığını açık bir şekilde göstermektedir.

**2) Risale-i Felekiye'ye göre yapılan yevmiye kaydının bugün uygulanan yevmiye kaydına çevrilmesi:**

----- / -----			
Hazine Hesabı		300.000	
Bütçe Geliri Hesabı			300.000
-Şiraz	100.000		
-Tebriz	50.000		
-Isfahan	50.000		
-Bağdat	70.000		
-Diyarbakır	30.000		
- Bütçe vergi gelirinin tahsili-			
----- / -----			

----- / -----			
Bütçe Gideri Hesabı		300.000	
-Zırh	100.000		
-Ok ve yay	50.000		
-Sadak, kargı vd.	50.000		
-Ambalaj	20.000		
-Develer ve bakıcı	50.000		
-Yardımcı Ücret	30.000		
Hazine Hesabı			300.000
- Malzeme ve ücret harcamasının kaydı-			
----- / -----			

### 3.3. Bütçe Gideri (ücret ödemesi) ile İlgili Örnek (Güvemli,1995: Cilt1,291):

Hazine sistemine göre merkezi idare tarafından daha önce tahsil edilmiş ve ilgili hesaplara kaydedilmiş olan bütçe gelirlerinden karşılanarak 240.000 Dinar'lık ücret ödemesi yapılmıştır. Bu ücretin 190.000 Dinar'ı Moğol askerlerine ait ücrettir. Bu tutarın 80.000 Dinar'ı Emir-ül Adil, 10.000 Dinar'ı da Emir Rüstem komutasındaki askerler içindir. Ödenen ücretin 50.000 Dinar'lık kısmı ise Tacik askerlerine ait ücrettir.

#### 1a) Risale-i Felekkkiye'ye göre yapılan yevmiye kaydı:

Giderler (ücret giderleri)-Defter-i kebir hesapları-----	
2 Muharrem 765 (1363)	
Horasan askerleri ücretli	
Moğol ve Tacik'e ait makbuz senedi	240.000 Dinar
Minha (Yardımcı hesap)-----	
Moğol payı	190.000 Dinar
Minzalike (Yardımcı Hesapların Ayrıntısı)	
Emir-ül Azam -----	

	100.000 Dinar
Emir-ül Adil-----	
	80.000 Dinar
Emir Rüstem Alayı-----	
	10.000 Dinar
Minha (Yardımcı Hesap)-----	
Tacik payı Horasan Vilayetlerinde, Emir-i Muazzam	
Fahr-ud Din komutasında, er başına 500 Dinar'dan	50.000 Dinar

***1b) Risale-i Felekkıye'ye göre yapılan yevmiye kaydının açıklanması:***

Risale-i Felekkıye'ye göre ücret ödemesi Mültezim veya Amil gibi ödenen ücretin Hazine dışında yapıldığını ifade eden bir açıklama olmadığından, Hazine Sistemi'ne göre ödenen ücret olarak kabul edilir. Kolay anlatım açısından Hazine Hesabı'nı, Kasa Hesabı gibi düşünürsek, ödenen ücretin borçlu hesabı Bütçe Gideri, alacaklı hesabı Hazine Hesabı olur. Bu durum, yevmiye maddesinin defter-i kebir hesapları kısmında (merdivenin birinci basamağında) yer almaktadır. Hesapların borçlandırılması ve alacaklandırılması için kullanılan tek ve ortak defter-i kebir hesabı tutarı 240.000 Dinar'dır. Bu örnekte de borçlandırılan ve alacaklandırılan hesaplara ait defter-i kebir düzeyindeki tutarlar birbirine eşittir (yatay eşitlik). Örnekteki yardımcı hesaplar ile defter-i kebir hesapları arasında da eşitlik vardır (dikeye eşitlik).

Hazine sistemine göre gider ödemesini kapsamına alan bu örnek de Risale-i Felekkıye de çift taraflı kayıtlamanın yapıldığını kanıtlamaktadır.

***2) Risale-i Felekkıye'ye göre yapılan yevmiye kaydının bugün uygulanan yevmiye kaydına çevrilmesi:***

	/		
Bütçe Giderleri Hesabı			240.000
-Moğol Payı	190.000		
- Emir-ül Azam	100.000		
- Emir-ül Adil	80.000		
- Emir Rüstem	10.000		
-Tacik Payı	50.000		
Hazine Hesabı			240.000
- Ücret giderinin ödenmesi-			
	/		

### 3.4. Bütçe Geliri ve Gideri ile İlgili Örnek (Mukataa sistemi ve Mültezim esasına göre) ( Güvemli,1995: Cilt 1,285,286)

Mültezim Es Sadi Humamud-Din'in tahsil etmekle zorunlu olduğu Basra ili bütçe geliri 300.000 Dinar'dır. Merkezi İdare Mültezim'e 320.000 Dinar ödetmiştir. Mültezim tarafından yapılan harcamaların ayrıntısı şöyle olmuştur. Genel Bütçe için ödenen 150.000 Dinar olup, bu tutarın 40.000 Dinarı öğrenci bursları, 60.000 Dinarı belde işleri, 50.000 Dinarı ücret giderleriyle ilgilidir. Mültezim Es Sadi Humamud-Din'in özel bütçe için yapmış olduğu ödemelerin toplamı da 170.000 Dinar olmuştur. Bu özel bütçe giderlerinin ayrıntısı da şöyledir:

Malzeme ödemesi	120.000 Dinar
Emir Ali ve Vekilharç ödemesi	50.000 Dinar

#### *1a) Risale-i Felekkkiye'ye göre yapılan yevmiye kaydı:*

Asıl tutar (Defter-i Kebir Hesapları)-----	
1 Muharrem-ul mükerrerem 735 (1363)	
Basra Bütçe Gelirleri Es Sadi Humamud-Din	
Eş Şirazi uhdesinde	300.000 Dinar
Bütçe giderlerinden sarf edilmiş olan (Defteri Kebir Hesapları)	
	320.000 Dinar
Minha (Yardımcı hesap)-----	
Mukarreriye (genel bütçe)	150.000 Dinar
Minzalike (Yardımcı hesabın ayrıntısı)	
Öğrenci bursları-----	
	40.000 Dinar
Belde işleri-----	
	60.000 Dinar
Ücretler-----	
	50.000 Dinar
Minha (Yardımcı hesap)-----	
İtlakiye (Özel bütçe)	170.000 Dinar

Minzalike (Yardımcı hesapların ayrıntısı)	
Malzeme için ödenen-----	120.000 Dinar
Emir Ali Vekil Harç için ödenen-----	50.000 Dinar
Baki (eksi kalan)-----	20.000 Dinar

***1b) Risale-i Felekkkiye'ye göre yapılan yevmiye kaydının açıklanması:***

Örnekte Mültezim ifadesinin olması ve örnekteki diğer bilgiler, gelir tahsilatı ve gider ödemesinin aracı (Mültezim) tarafından yapıldığını vurgulamaktadır. Tahsil edilen gelir için Mültezim Hesabı borçlandırılmış, Bütçe Geliri Hesabı alacaklandırılmıştır. Ödetilen giderler için Bütçe Gideri Hesabı borçlandırılmış, Mültezim Hesabı alacaklandırılmıştır.

Mültezim'in devlet adına tahsil ettiği bütçe geliri 300.000 Dinar, ödediği bütçe gideri 320.000 Dinar'dır. Mültezim bu bilgilere göre devletten 20.000 Dinar alacaktır. Mültezim ile devlet arasında yapılan sözleşmeye göre, devlet bu 20.000 Dinar'lık farkı Mültezim'e ödeyecektir. Genelde borç veya sıfır kalıntı vermesi gereken Mültezim hesabının alacak kalıntısı vermesi söz konusu olmuştur.

Kitab-us Siyakat'te devletin borcunu temsil eden bu tutara Baki (eksi kalan) denilmekte ve devletin Mültezime olan borcu da yevmiye kaydında yer almaktadır. Bu örnek, Kitab-us Siyakat'te sadece gelir ve giderin değil, borcun da takip edildiğini göstermek açısından önemlidir.

Bu örnek de Kitab-us Siyakat'te çift taraflı kayıtlama yönteminin uygulandığını göstermektedir.

***2) Risale-i Felekkkiye'ye göre yapılan yevmiye kaydının bugün uygulanan yevmiye kaydına çevrilmesi:***

Sadı Humamud-Din Hesabı	300.000	
Bütçe Geliri Hesabı		300.000
- Basra Bütçe Gelirleri	300.000	
- Genel Bütçe	150.000	
- Özel Bütçe	150.000	

-Basra bütçe gelirlerinin mültezim'den alacak kaydı -			
----- / -----			
Bütçe Gideri Hesabı		320.000	
- Genel Bütçe	150.000		
- Öğrenci Bursları	40.000		
- Belde İşleri	60.000		
- Ücretler	50.000		
- Özel Bütçe	170.000		
- Malzeme Alımı	120.000		
- Vekilharç ödemesi	50.000		
Sadı Humamud-Din Hesabı			320.000
- Mültezim'e yaptırılan harcamaların kaydı -			
----- / -----			

veya

----- / -----			
Bütçe Giderleri Hesabı		320.000	
- Genel Bütçe	150.000		
- Öğrenci Bursları	40.000		
- Belde İşleri	60.000		
- Ücretler	50.000		
- Özel Bütçe	170.000		
- Malzeme Alımı	120.000		
- Vekilharç ödemesi	50.000		
Sadı Humamud-Din Hesabı			320.000
- Bütçe giderlerinin Mültezim'e ödettirilmesi-			
----- / -----			

----- / -----		
Sadı Humamud-Din Hesabı	300.000	
Bütçe Geliri Hesabı		300.000
- Basra Bütçe Gelirleri	300.000	
- Genel Bütçe	150.000	
- Özel Bütçe	150.000	
-Basra bütçe gelirinin gerçekleşmesi kaydı -		

Yukarıdaki birinci modelde gelirin önceden tahakkuk ettirilmesi, ikinci modelde ise Mültezim hesabının cari hesap gibi çalıştırılması söz konusu olmuştur. Her iki yöntemde de merdiven yöntemine göre, yaptırılan 320.000 Dinar'lık ödemeye Mültezim'in vergi tahsilatından, borcu olan 300.000 Dinar arasındaki 20.000 Dinar'lık fark yukarıdaki çift taraflı kayıtlama yönteminin doğal sonucu olarak Mültezim Sadi Humamud-Din'in 20.000 Dinar alacaklı olduğunu göstermektedir.

Mazandarani bu örnekte de çift taraflı kayıtlama yöntemini uyguladığını açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

### 3.5. Bütçe Gideri ve Alacakla İlgili Örnek:

Vali tarafından, 2/3'ü devlet bütçesinden gider olarak, kalanı şahıs Abdurahman adına ödenen 22.500 Dinar'lık bir tutarın muhasebe kaydı; (*"Kitâb-ı Felekiyye Fî Siyakat der Mazandarâni 71-72*)

#### 1a) Risale-i Felekiyye'ye göre yapılan yevmiye kaydı:

Ana tutar bütçe gideri (Defter-i Kebir Hesapları)-----	
Tarih	
Vali tarafından ödenen bütçe gideri	15.000 Dinar
Ana tutar bütçe gideri ( Defter-i Kebir Hesapları)-----	
Vali tarafından Abdurrahman adına ödenen tutar	7.500 Dinar

**1b) Risale-i Felekkiye'ye göre yapılan yevmiye kaydının açıklanması:**

Örnekteki bilgilere göre ödemenin hazine sistemine göre yapıldığı anlaşılmaktadır. Risale-i Felekkiye'ye göre Hazine Hesabı'na alacak yazılacak tutarın 15.000 Dinar'ı Bütçe Gideri Hesabına, 7.500 Dinar'ı Alacaklar Hesabı'na (Abdurrahman'dan alacak) borç yazılmıştır. Hazine Hesabına alacak yazılan tutar da 22.500 Dinar'dır. Bu örnek, Risale-i Felekkiye'de sadece bütçe gelir ve giderlerinin değil, alacakların da çift taraflı kayıt yöntemine göre takip edilmesinin amaçlandığını göstermektedir.

**2) Risale-i Felekkiye'ye göre yapılan yevmiye kaydının bugün uygulanan yevmiye kaydına çevrilmesi:**

----- / -----			
Bütçe Gideri		14.000	
-Valinin ödemesi 14.000			
Hazine Hesabı			14.000
- Ücret gideri ödemesi -			
----- / -----			
Abdurrahman Hesabı		7.500	
Hazine Hesabı			7.500
- Abdurrahman adına ödeme -			
----- / -----			

**4. Sonuç**

Muhasebenin tarihi gelişimi incelendiğinde muhasebede kullanılan kayıtlama yöntemlerini tek taraflı ve çift taraflı kayıtlama olarak özetlemek mümkündür. Bunlardan ilk kullanılanı tek taraflı kayıtlamadır. Bu kayıtlamaya göre muhasebe ile ilgili bilgilerin tamamı değil, amaçlanan kısmı veya kısımları kayda alınır. Alacakların, borçların, gelir ve giderlerin takibini tek taraflı kayıtlamaya örnek olarak verebiliriz.

Tek taraflı kayıtlamada, alacak ve borçlar takip edilirken, bunlara ait tahsilat ve ödemeler ayrıca başka hesap veya hesaplara kaydedilmez. Gelir ve giderler izlenirken gelirin tahsilinde ve giderin ödenmesindeki nakit giriş ve çıkışları da ayrıca diğer hesaplarda izlenmez.



Kitab-us Siyakat'te bu tür kayıtlamalar yapılmıştır. Bu kayıtlamalar şöyle özetlenebilir: Kitab-us Siyakat'te yevmiye defterine yapılan kayıtların tarih sırasına göre hazine muhasebesine (defterine) de kaydedileceği ifade edilmiştir. Yani, Hazine Muhasebesi ile yevmiye defteri kayıtları arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur.

Bu uygulama Kitab-us Siyakat'te çift taraflı kayıt yönteminin uygulandığını göstermektedir. Nedeni, Hazine'ce tahsil edilen gelir veya alacak kadar Hazine Hesabı'na girişin, Hazine'ce ödenen gider veya borç kadar da Hazine Hesabı'ndan çıkışın söz konusu olmasıdır. Bu da Hazine Muhasebesi açısından çift taraflı kayıt yönteminden başka bir şey değildir.

Diğer taraftan, mali olaylara ait Kitab-us Siyakat'teki yevmiye kaydının ilki (merdivenin ilk basamağı) ana hesaplara (defter-i kebir hesaplarına) aittir.

Sistemin tümü incelendiğinde bu hesaplar; bütçe geliri, bütçe gideri, hazine, alacak, borç ve sonuç hesapları olarak özetlenebilir. Kitab-us Siyakat'e ve Siyakat Yazı Sistemi'ne göre gelir söz konusu olduğunda alacaklandırılacak hesap Bütçe Geliri'dir. Borçlandırılacak hesap ise gelirin aracı kullanılmadan devletçe doğrudan tahsil edilmesi durumunda Hazine Hesabı,

Amil veya Mültezim aracılığı ile tahsil edilmesi durumunda Alacak Hesabı'dır (Amil veya Mültezimden alacak).

Gider söz konusu olduğunda borçlandırılacak hesap Bütçe Gideri hesabıdır. Alacaklandırılacak hesap ise ödemenin doğrudan devletçe yapılması durumunda Hazine Hesabı; aracılar tarafından yapılması durumunda Alacak Hesabı'dır (Amil veya Mültezim'den alacak).

Aracılara (Mültezim veya Amil'e) tahsil ettiği veya edeceği gelirden daha fazla ödetme yaptırılmışsa Bütçe Giderlerinin borcu karşılığında eksik kalan olarak Borçlar Hesabı (Mültezim ve Amil'e borçlar hesabı) alacaklandırılır.

Bütçe gelirleri bütçe giderlerinden fazla ise bütçe fazlası, bütçe giderleri bütçe gelirlerinden fazla ise bütçe noksanı söz konusu olur.

Bu açıklamalara göre; Kitab-us Siyakat'teki kayıtlama yöntemi, kesinlikle tek taraflı kayıtlama değildir. Sistemin tümü ve kullanılan defterler incelendiğinde bu durumu açık bir şekilde görmek mümkündür.

Çift taraflı kayıtlamada ise temelde varlık, kaynak, gelir, gider ve sonuçla (kar/zarar- gelir gider farkıyla) ilgili bilgilerin tamamının izlenmesi amaçlanır. Araştırma konumuzu oluşturan Kitab-us Siyakat'te, devlet muhasebesinde kullanılan "Merdiven Yöntemi" açıklanmaktadır. Devlet bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesinde kullanılan bu yöntem Osmanlı devletinde 500, Ortadoğu'da 1.100 yıla

yakın bir süre kullanılmıştır. Bu yöntem Ortadoğu devletlerinden Abbasiler tarafından bulunmuş, İlhanlılar tarafından geliştirilmiş ve Osmanlı İmparatorluğu'nda da olgunlaştırılarak uygulanmıştır.

Kitab-us Siyakat'te çift taraflı kayıtlamanın temel esasları ve uygulaması yer almaktadır. Bilindiği gibi çift taraflı kayıtlamada her işlem en az iki hesaba yazılır. Bu hesaplardan biri borçlandırılırken, diğeri alacaklandırılır. Borçlandırılan ve alacaklandırılan hesapların tutarı birbirine eşittir.

Kitab-us Siyakat'teki kayıtlamalar, bu koşullara uygun olarak yapılmıştır. Sonuç olarak; kitabın tümü ve uygulama örnekleri incelendiğinde muhasebede çift taraflı kayıtlamanın temel esasları ve uygulaması Mazandarani tarafından Luca Pacioli'den 131 yıl önce yazılmıştır (1363).

Bize göre, muhasebe tarihçilerinin bu durumu nazara almaları gerekmektedir. Bu araştırmayı yapmak için bizleri yönlendiren ünlü muhasebecilerden müteveffa Stevelinck'e, İsmail Otar'a ve çalışmalarını başarılı bir şekilde sürdüren Prof. Dr. Oktay Güvemli'ye teşekkürü borç bilmekteyiz

#### **Kaynakça**

- **AKDOĞAN** Nalan, *Aydın Hamdi, Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, Ankara 1987*
- **CAN** Vecdi, *Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır? Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E- dergisi, Sayı 12, Mayıs 2007*
- **DARLING**, Linda, *Ottoman Accounting Prehistory, Accounting 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, III, July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey*
- **EROL**, Mikail ve diğerkleri, *Structural Develepments in Turkish Accounting Profession Since The Ottomans and Employment of accountants, Accounting 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, I, July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey*
- **ELİTAŞ** Cemal ve diğerkleri, *The Double-Entry Accounting System- Before Luca Pacioli, 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, II, July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey*

- **GÜVEMLİ** Oktay ve diğerleri, *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe yöntemi: Merdiven Yöntemi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2008*
- **GÜVEMLİ** Oktay, *Muhasebe Tarihi: Cilt 1,1995; 109*
- **GÜVEMLİ** Oktay, *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi,1995: Volume 1, p.288*
- **HAFTACI**, Vasfi, **BADEM**, Cemkut, *Budget Concept and The History Of Budget Application In Turkey, 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, II July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey*
- *Kitâb-ı Felekiyye Fî Siyakat der Mazandarânî, Süleymaniye Yazma Eser Kütüphanesi Müdürlüğü, Ayasofya,2756,*
- **MİNOVSKI**, Zoran, **KOCAEVSKI**, Aleksandar, *Certain Specifs of The Historical Devolepment of Public Sector, Accounting 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, II, July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey*
- **MUTİO** Alxandra ve diğerleri *Historical Background of The Accounting Profession In Turkey and Romania: A Comparative View, Accounting 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, I, July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey*
- **OTAR**, İsmail, *Risale-i Felekiye, Kitab-us Siyakat Hakkında, İ.Ü. Muhasebe Dergisi 1985*
- **ÖNER**, Erdoğan, *A Budget In The Ottoman Empire: The Draft of Tarhuncu Ahmet Pasha Dated 1653, 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, II July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey*

- **ÖRTEN**, Remzi, *Devolpment of Accounting In The First Half of 20<sup>th</sup> Century In Turkey*, 11<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians Nantes, july 19-22 2006
- **ÖRTEN**, Remzi, Torun Salih, *Review of Accounting in The Middle East In Terms of Literature, Education And Application*, 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, I, July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey,
- **PEKER**, Alparslan, *Yönetim Muhasebesi 2. Baskı, İstanbul Üniversitesi, Muhasebe Ens, İstanbul 1987.*
- **RİSTEA**, Mihai, *Balance Sheet- reference Concept For The History of Bookkeeping*, 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, II July 20-24, 2008 – İstanbul-Turkey,
- **SANGSTER**, Alan, *STONER Greg, Mc Carthly Patricia, The Market For Luca Pacioli's Arithmatica*, 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, I July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey,
- **SOKOLOV**, Yaroslav, *SOKOLOV Viatcheslav, Evolation of Paciols Ideas In Russian Accounting Studies*, 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, Vol, I July 20-24, 2008 – İstanbul- Turkey,
- **SOLAŞ**, Çiğdem, *İlhanlılar Dönemi'nde Yakın Doğudaki Devlet Muhasebe Uygulaması (1220-1350) Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış*, TÜRMOB Yayınları, 23, Ankara, 1995