

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

19. YÜZYILDA MUHASEBE DÜŞÜNCESİNDE YAŞANAN
GELİŞMELERİN TÜRKİYE’DEKİ YANSIMALARI

Burcu ÇALIŞKAN

ARALIK-2022

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**19. YÜZYILDA MUHASEBE DÜŞÜNCESİNDE YAŞANAN
GELİŞMELERİN TÜRKİYE’DEKİ YANSIMALARI**

Burcu ÇALIŞKAN

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde bizzat elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada özgün olmayan tüm kaynaklara eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Burcu ÇALIŞKAN

Aralık 2022

ÖZ

19. YÜZYILDA MUHASEBE DÜŞÜNCESİNDE YAŞANAN GELİŞMELERİN TÜRKİYE’DEKİ YANSIMALARI

Çalışkan, Burcu

Yüksek Lisans, Muhasebe

Tez Yöneticisi: Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK

Aralık 2022

XIX. yüzyıl Türk muhasebe düşüncesi açısından önemli değişimlerin yaşandığı, çift yanlı kayıt yönteminin kabul gördüğü bir yüzyıl olmuştur. 1839’da Tanzimat Fermanı’nın ilanı ile batılılaşma süreci başlamıştır. Özel teşebbüsün teşvik edilmesi, kâr temelli teşebbüslerin oluşturulması, çift yanlı kayıt sürecine geçilmesi, muhasebeci yetiştirmek için okulların açılması bu dönemin gelişmelerindendir.

Çalışmada, XIX. yüzyılda muhasebe düşüncesindeki gelişmeler incelenmiştir. Çalışmanın birinci bölümünde XIX. yüzyılda Osmanlı Devletinde yaşanan hukuki siyasal ve ekonomik gelişmelere, ikinci bölümünde dünyada ve Osmanlı Devletinde XIX. yüzyılda muhasebe alanında yaşanan gelişmelere değinilmiştir. Sonuç bölümünde ise elde edilen veriler değerlendirilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, batılılaşma süreciyle birlikte Osmanlı’nın çift yanlı defter tutma sürecine geçiş nedenlerinin ve sonuçlarının etkilerini incelemektedir.

Anahtar Kelimeler: Tanzimat Fermanı, merdiven yöntemi, batılılaşma süreci, çift yanlı kayıt yöntemi

ABSTRACT

REFLECTIONS OF THE DEVELOPMENTS IN ACCOUNTING THOUGHT IN THE 19TH CENTURY IN TURKEY

Çalışkan, Burcu

Master of Arts, Accounting

Supervisor: Associate Professor Erkan ÖZTÜRK

December, 2022

XIX. The century has been a century in which important changes were experienced in terms of Turkish accounting thought and the double entry method was accepted. With the declaration of the Tanzimat Edict in 1839, the westernization process began. Encouragement of private enterprise, establishment of profit-based enterprises, transition to double-entry registration process, opening of school to train accountant were among the developments of this period.

In the study, The developments in accounting thought in the 19 th century were examined. On first part of the study, The legal, political and economic developments which were taken place Ottoman Empire in the nineteenth century, in the second part. In the 19 th century the developments which were taken place in the field of accounting in the World and Ottoman Empire.

The aim of this study is to examine the effects of the Ottoman's transition to double-entry registration method with the westernization process by revealing the reasons and the results.

Key Words: The rescript of Gülhane, westernization process, double entry method, transition to double entry book keeping

ÖNSÖZ

Tez çalışmamla ilgili tüm süreçlerde bana destek olan ve önerileri ile çalışmanın şekillenmesine katkı sağlayan, çalışmamla ilgili yaşadığım sıkıntılarda bana rehberlik eden, öğrencisi olmaktan gurur duyduğum değerli hocam Doç. Dr. Erkan Öztürk'e, bu süreci başarıyla tamamlayacağıma inandıklarını ifade ederek motivasyonumu en üst seviyede tutan eşim ve kızıma teşekkür ederim.

Burcu ÇALIŞKAN

Aralık, 2022

İÇİNDEKİLER

BEYAN.....	iii
ÖZ.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	ix
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

19.YÜZYILDA OSMANLI DEVLETİNDE YAŞANAN HUKUKİ SİYASAL VE EKONOMİK GELİŞMELER	7
1.1.TANZİMAT DÖNEMİNE KADARKİ SÜREÇ	10
1.1.1. Tanzimat’a Yol Açan Siyasal Nedenler.....	42
1.1.2. Tanzimat’a Yol Açan Hukuki Nedenler	43
1.1.3. Tanzimat’a Yol Açan Ekonomik Nedenler	44
1.2. TANZİMAT DÖNEMİNDEKİ HUKUKİ, SİYASAL VE EKONOMİK REFORMLAR	46
1.2.1. Siyasi Reformlar	46
1.2.2. Hukuki Reformlar	47
1.2.3. Ekonomik Reformlar	47

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE OSMANLI DEVLETİNDE 19.YÜZYILDA MUHASEBE ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER.....	49
--	----

2.1. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	49
2.1.1. Çift Yanlı Kayıt Düzeninin Ortaya Çıkışı	50
2.1.2. 19. Yüzyılda Muhasebedeki Gelişmelere Yön Veren Muhasebe Okulları	64
2.1.3. Osmanlı Devletinde 19. yy'da Muhasebe Anlayışı	73
2.2.19.YY'DA OSMANLI DEVLETİNDE MUHASEBE SİSTEMİNİN MODERNİZASYONU	75
2.2.1. Tanzimat Reformunun Etkileri	82
2.2.2. Osmanlı Devletindeki Mali Örgütlenmeler	83
2.2.3. Mali Örgütlenmelerin Muhasebe Öğretileri ve Muhasebe Okulları Üzerindeki Etkiler	90
2.3. 19. YÜZYILDA OSMANLI DEVLETİNDE ÇİFT YANLI KAYIT SİSTEMİNİN ÖZEL SEKTÖR TECRÜBESİ	94
SONUÇ.....	107
KAYNAKÇA	109

KISALTMALAR

İETT : İstanbul Elektrik, Tünel ve Tramvay İşletmeleri
s. : Sayfa



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Büyük Selçuklu, İlhanlı ve Anadolu Selçuklu Devletlerinin Merkezi Mali Örgüt Yapısı	2
Tablo 2: Divanda bulunanlar ve görevleri.....	35
Tablo 3: Hazine-i Amire’de çalışanlar ve unvanları	41
Tablo 4: Pacioli öncesi çift taraflı kayıt yönteminin gelişimi	51
Tablo 5: Çift Taraflı Kayıt Yönteminin İlk Eser ve Yazarları	52
Tablo 6: Çift yanlı defter tutma yönteminden sonra yayınlanan muhasebe öğreti kitapları	59
Tablo 7: Muhasebe Okullarının Karşılaştırılması	72
Tablo 8: XIX. Yüzyılın İkinci Yarısına Ait Türk Yazarlarının Yazdığı Muhasebe Kitapları	80
Tablo 9: Tanzimat dönemi eğitim alanındaki yenilikler	92
Tablo 10: Muharrem Kararnamesi i le belirlenen gelir yerleri ve bölüşümü	97

ŞEKİLLER

Şekil 1: Tanzimat Dönemine Ait Meclisler	9
Şekil 2: Osmanlı Teşkilat Yapısının Gelişimi	10
Şekil 3: Osmanlı Devleti'nin Kuruluş Dönemine İlişkin Maliye Örgüt Yapısı	36
Şekil 4: Tanzimat Dönemi Mali Örgütlenmedeki Gelişim Süreci.....	86



GİRİŞ

Tarihsel süreç içerisinde birçok devlet siyasi, ticari veya savaşlar sonucu diğer devletlerden etkilenmiştir. Bu durum karşısında etkilenen devletler dilini, dinini, yönetim şeklini kısmen veya tamamen değiştirmiştir. Türkler’ in diğer devletlerle etkileşimleri ve tek tanrı inancı Arap ve Fars kültürüne yakınlaşmasını sağlamıştır. Bu yakınlaşma Selçuklu, İlhanlı ve Osmanlı devletlerinin birbirlerinden etkilenerek muhasebe kültürlerinin oluşmasına katkı sağlamıştır. Anadolu ve Osmanlı muhasebe kültürünün oluşumuna katkı sağlayan devletleri kronolojik olarak şöyle sıralayabiliriz.

“750-1258 *Abbasi Devleti*

1040-1092 *Büyük Selçuklu Devleti*

1092-1308 *Anadolu Selçuklu Devleti*

1256-1353 *İlhanlı Devleti*

1299-1922 *Osmanlı Devleti”*

Yukarıdaki devletler idari ve mali yönetim açısından birbirlerini etkilemişlerdir. Vergi yapıları incelendiğinde bu devletlerin benzer uygulamalara yer verdiği görülmektedir (Can, Aliusta, & Bağdat, 2021).

1071 Malazgirt savaşıyla Bizans kayıt kültürünün değişmeye başladığı gözlenmiştir. Anadolu Selçuklu Devletinin kurulmasıyla birlikte Anadolu Türk Muhasebe kayıt kültürü oluşmaya başlamıştır (Gürün, 1981). Anadolu Selçuklu Devleti’nde zaman içinde gelişim gösteren mali yapı ve yönetim, devletin 1243 Köseadağ savaşındaki yenilgisinden sonra Moğol devletinin etkisi altına girmeye başlamıştır. Bu tarihten sonra İlhanlıların mali sistemi Anadolu’da uygulanmaya başlandı (Uzunçarşılı, 1978). İlhanlı devletine Anadolu Selçuklu Devleti’nin de bağımlılığı devam etmiştir. İlhanlı devletinin başına Gazan Han’ın geçmesiyle Selçuklu Devleti mali bağımsızlığını kaybetmeye başlamıştır. Bu durumu hızlandıran gelişme Gazan Han’ın Anadolu’da vergi toplama yetkisini Selçuklu devletinden almasıdır. Büyük Selçuklu, İlhanlı ve Anadolu Selçuklu Devletlerinin mali

örgütlenmelerine ilişkin bilgiler bu üç devletin birbirinden etkilendiğini ortaya koymaktadır (Can, Aliusta, & Bağdat, 2021).

Tablo 1: Büyük Selçuklu, İlhanlı ve Anadolu Selçuklu Devletlerinin Merkezi Mali Örgüt Yapısı

	<i>Büyük Selçuklu Devleti (1040-1092)</i>	<i>İlhanlılar (1256-1353)</i>	<i>Anadolu Selçukluları (1092-1308)</i>
1	<i>Divan-ı Sultan (Sultanın Meclisi)</i>	<i>Divan-ı Kebir (Büyük Divan)</i>	<i>Divan-ı Ali (Büyük Meclis)</i>
2	<i>Divan-ı İstifa (Mali İşler Meclisi)</i>	<i>Defterdar-ı Memalik (Mali İşler Divanı)</i>	<i>Divan-ı İstifa (Mali İşler Meclisi)</i>
3	<i>Divan-ı İşraf (Denetim İşleri Meclisi)</i>	<i>İşraf-ı Memalik (Denetim İşleri)</i>	<i>Divan-ı İşraf (Denetim İşleri Divan Meclisi)</i>
4	<i>Divan-ı Tuğra ve İnşa (Yazışma İşleri Meclisi)</i>	<i>Divan-ı Büzürk (Yazışma İşleri)</i>	<i>Divan-ı Tuğra (Yazışma İşleri Meclisi)</i>

Kaynak: (Güvemli, Torman, & Güvemli, 2014)

Muhasebe tarihçesi İ.H.Uzunçarşılı, Abbasi Devleti'nin mali yapısı ve muhasebe kültürünün İlhanlı Devleti üzerinde etkisinin büyük olduğunu vurgulamaktadır. İlhanlı Devleti'nin muhasebe uygulamalarında Abbasi Devleti'nin kullanıldığı Merdiven yöntemi dikkat çekmektedir. İlhanlı mali yönetim kültürünün oluşmasında Abbasiler dışında Büyük Selçuklu Devleti'nin de etkisi büyüktür. Bu etkilenmenin asıl nedenlerinden birinin İlhanlı Devleti'nde ve Selçuklularda çalışan İranlı aydınlar olduğu kabul edilmektedir (Köymen, 1992).

Osmanlı devletinin mali yapı ve kültürünün temelleri İlhanlı devleti tarafından atılmış olup, Anadolu'da yüzyıllarca uygulanan muhasebe kayıt kültürü oluşturulmuştur. Anadolu muhasebe kayıt kültürünün temel özellikleri incelendiğinde; devlet muhasebesi şeklinde geliştiği, merdiven

yöntemi ve tahakkuk muhasebesi kullanıldığı gözlenmektedir (Özçelik, 2017).

Sonuç olarak Anadolu muhasebe kültürü merdiven yöntemi çerçevesinde şekillenmiş, gelişim göstermiştir. Çift yanlı kayıt yöntemi Avrupa’da gelişim gösterirken, Anadolu’da ise Merdiven Yöntemi Osmanlı Devleti ile beraber gelişerek olgunluk seviyesine ulaşmıştır (Ertaş, Alparslan, & Akdemir, 2017).

XV. yüzyılın ikinci yarısındaki belge ve bilgiler mali yönetim ve devlet muhasebesinde önemli uygulamaların olduğunu göstermektedir. Bu belgeler içinde Kanunname-i Âli Osmani, çok önemli bir yer tutmaktadır. Mali bilgilerle ilgili hükümlerin bazılarına aşağıda yer verilmiştir (Akgündüz, 1990).

“ Madde 1. Vezirlerimin ve memurlarımın başı vezir-i azam (büyük vezir, başbakan) dır. Tüm memurları temsil eder. Ve malımın (varlıklar, hazine) vekili defterdardır (maliye ve devlet muhasebesi yöneticileri).

Madde 3. Divan-ı Hümayununda (bakanlar kurulu), önce vezirler (bakanlar), sonra kadı askerler (büyük yargıçlar), daha sonra defterdarlar (maliye ve devlet muhasebesi yöneticileri), sonra yeniçeri ağası.....oturur.

Madde 4. Mal defterdarlarım, Asitane-i saadetimde (padişaha hizmetinde) bulunan ağalarımın yukardadırlar ve yukarda otururlar.

Madde 13. Rikab-ı Hümayunuma sahibi arz olanlar (padişahın başkanlığını yaptığı toplantıda arzda bulunacaklar), vezirlerim (bakanlar), kadı askerlerim (büyük yargıçlar) ve defterdarlarımdır.

Madde 19. Basdefterdar (maliye bakanı), cümle malımın nazırıdır (yöneticisi, gözeticisi). Onun izni olmadan bir akçe (Osmanlı parası) hazineye giremez ve hazineden çıkamaz.... Cümle mal defterdarlarım malımın (varlıklar ve hazine) vekilidir. Vezir-azam (sadrazam, başbakan) , vezir (bakanlar) ve defterdarlarımla müşavere ederler (görüş alış verisinde bulunma), onlardan başka bilmeye...”

Bu yasada yer alan hükümler devletin teşkilat yapısının, mali ve devlet muhasebesi alt yapısının tamamlandığını ortaya koymaktadır.

Osmanlı Devleti'nin askeri, siyasi, mali ve iktisadi yönden güçlü teşkilat yapısının olması, yüzyıllar boyunca varlığını sürdürmesine yol açmıştır. XIX. yüzyıla gelindiği zaman teşkilat yapısının dönemin gerisinde kalması yeni bir değişim sürecini beraberinde getirmiştir. Tanzimat ile başlayan büyük değişim ve yenileşme süreci idari, askeri ve mali düzen başta olmak üzere pek çok alanda ortaya çıkmıştır. Kısacası, XIX. yüzyıl Osmanlı Devleti için yenileşmenin yaşandığı en yoğun dönem olarak kabul edilmektedir. Tanzimat Fermanı (1839), Islahat Fermanı (1856) ve I. Meşrutiyet'in ilanı (1876) ile Kanuni Esasinin yürürlüğe girmesi dönemin en önemli gelişmeleri olarak bilinmektedir. Bu gelişmeler beraberinde büyük reformların hayata geçirilmesini sağlamıştır. Reformların kabul görmesi için eğitime ağırlık verilmiştir.

XIX. yüzyıla gelindiğinde, çıkan ayaklanmaların nedeni olarak devlet otoritesinin ve toprak sisteminin bozulması, vergi sisteminde yaşanan aksamalar gösterilmektedir. Bu durum en çok ülke topraklarında yaşayan köylüleri etkilemektedir.

Osmanlı reform hareketlerinin köklü nitelikte olmaması, ordunun sürekli yenilmesi 19. yüzyılda Osmanlı'nın çareyi Batı'da aramasına neden olmuştur. Bu döneme ait reformların eğitim, sağlık, askeri, idari pek çok alana yayıldığı ve toplumun her tabakasını etkilediği görülmektedir.

Tanzimat hem halkın ve devleti yönetenlerin hem de Batılı devletlerin ekonomik ve siyasi baskılarının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Tanzimat dönemi yenilikleri arasında azınlıklara verilen haklar önemli bir yer tutmaktadır. Bu reform ile birlikte azınlıklar Müslümanlarla kâğıt üstünde de olsa eşit hale getirilmiştir. Bunda Fransız İhtilalinin getirdiği milliyetçilik akımının etkisi büyüktür. Ayrıca batılı devletlerin baskısının azaltılmak istenmesi de neden olarak gösterilebilir.

Bu dönemde mali düzende yapılan en önemli yeniliklerden bir diğeri yüzyıllar boyunca kullanılan merdiven yönetiminden vazgeçilerek yerine çift yanlı defter tutma yönteminin kullanımına geçilmiş olmasıdır. Fransa'dan alınan bu yöntem, merdiven yönteminden çok büyük farklılıklar içermesine rağmen devlet muhasebesinde kabul görerek uygulanmıştır.

Tanzimat dönemine damgasını vuran iki önemli ferman vardır. Bunlardan ilki 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı, diğeri ise 1856 yılında ilan edilen Islahat Fermanı'dır. Her iki fermanın benimsediğı ilkeler arasında farklılık bulunmamaktadır. İki fermanda hukuk devleti anlayışına dayalı bir yaklaşıma sahiptir. Ayrıca can, mal, namus güvenliğinin yasalaştırılmasını öngörmekte, askeri, siyasi ve yargısal fonksiyonların birbirinden ayrılmasını ve azınlıklara kanun önünde eşit olma hakkını da vermektedir.

Türk kültüründe Batılılaşma Hareketi olarak bilinen Tanzimat Fermanı (1839), muhasebe kayıt kültüründe büyük değişimlerin yaşandığı bir dönemdir. XIX. yüzyılın ortalarına kadar devlet örgütlenmelerinde yeniliklere kapalı olan Osmanlı'da Tanzimat Fermanı ile birlikte iktisadi ve mali alanda çağdaşlaşma hareketlerinin başladığı görölmektedir. Tanzimat'la başlayan modernleşme sürecinin Osmanlı muhasebe çalışmaları üzerindeki etkileri, çift yanlı kayıt yöntemine geçiş sürecinin nedenleri ve oluşturduğu sonuçlar çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Batılılaşma ve modernleşme sürecinin başlangıcını simgeleyen Tanzimat Fermanı'nın iki temel amaç ortaya koyduğu gözlenmektedir. Birincisi, devlet kurumlarını Avrupa ülkelerindeki ilkelere göre yeniden düzenlemek, ikincisi ise özel sektörü destekleyerek kâra dayalı işletmeler kurmaktır. Tanzimat'ın ilanından sonra ilk hedefe ulaşmada büyük başarılar elde edildiğı görölmektedir. İkinci amacın gerçekleştirilmesi için, 1879'da devletçi ekonomi politikalarından kapitalist ekonomi geliştirme çalışmalarına başlandığı, özel kesim girişimcilerinin teşkilatlandığı, çift yanlı kayıt yöntemine geçildiğı gözlenmiştir. Bu çalışmanın amacı, Osmanlı kayıt sisteminin bu dönüşümünün kapitalist ekonominin dönüşüm sürecine etkisini ortaya koymaktır.

Çalışmamız Tanzimat'la başlayan büyük değişim sürecini ve 1879-1885 döneminde çağdaşlaşma sürecinin, işletmecilik – muhasebe uygulaması – muhasebe eğitimi üçlü bağıntısının bir defa daha yaşandığı dönemi kapsamaktadır.

Çalışmada, XIX. yüzyıla ait çağdaşlaşma hareketleri ve bunun muhasebe düşüncesine olan etkilerini incelemek adına literatür taraması yapılarak, çalışma belge inceleme yöntemiyle tamamlanmıştır. Literatür taraması yapıldığı için, kullanılan yöntem “teorik keşif” olarak tanımlanabilir.



BİRİNCİ BÖLÜM

19.YÜZYILDA OSMANLI DEVLETİNDE YAŞANAN HUKUKİ SİYASAL VE EKONOMİK GELİŞMELER

Devlet kurumlarındaki bozulmaların ortadan kaldırılmasına yönelik yenileşme hareketleri Sultan III. Selim döneminde başlamıştır. Bu dönemde yapılan yeniliklerden en önemlisi askeri düzen anlamına gelen Nizam-ı Cedid'i ilan etmiştir. Amacı, savaş teknikleri doğrultusunda askeri hazırlamaktır. Batılılaşmak, yeniçeri ocağını kaldırmak gibi hareketleri kapsamaktadır. Yapılan reformlara bakıldığında daha çok askeri olduğu görülmekle birlikte, ilk olarak ordudan başlandığı bilinmektedir. Bunun nedeni ordudaki bozulmaların ülkenin iç ve dış güvenliğine zarar vermesinden kaynaklanmasıdır. III. Selim ayrıca rüşvet ile mücadele etmiş ve adaleti yeni baştan sağlayarak devletin eski gücünü kazanmasını sağlamaya çalışmıştır (Koçak, 2019).

III. Selim gibi çağdaşlaşma yanlısı olan II. Mahmut da III. Selim'in yaptığı yenilikleri genişleterek yenilik çalışmalarına devam etmiştir. Devletin tüm birimlerini düzenlemek isteyen Sultan II. Mahmut, öncelikle askeri alanda devrin koşullarına uygun olmayan Yeniçeri ocağını kaldırmıştır (1826). Yerine dönemin koşullarına uygun modern bir ordu kurmuştur. II. Mahmut idari yapı içinde de yeniliklere gidilmesi gerektiğini düşündüğü için müsadere usulünü de kaldırmıştır. Yine Osmanlı Devleti'nin idari ve mali bürokrasisinden sorumlu kalemiye sınıfı görevlilerinin geliri olan bahşiş usulü yerine düzenli maaş uygulamasını getirmiştir. Batı tarzında eğitim veren modern eğitim kurumlarını (rüştiyeler) açarak ilkokullara öğretmen yetiştirmeyi hedeflemiştir. Fransızca eğitiminin askeri okullarda okutulması zorunlu hale getirilmiştir (Koçak, 2019).

Modernleşme süreci içerisinde en önemli olaylardan biri de, Tıbbiye ve Harbiye'nin kuruluşu kabul edilmektedir. Hangi dine mensup olursa olsun Osmanlı uyruklu kişilerin bu okula alınacağını kararname ile ilan edilmiştir. Bu durum padişah II. Mahmut'un eşitlik anlayışını yansıtmaktadır (Koçak, 2019).

Osmanlı Devleti'nin sanayi ve ticaret alanında gelişimine katkı sağlayacak bir yeniliğin ulaşım alanında yapılması gerektiğine inanan Tanzimat yöneticileri, demiryolunun inşasının vazgeçilmez olduğunu savunmuşlardır (Koçak, 2019).

Osmanlı Devleti'nin batıya uyum sağlamasında anayasal sürecinde etkisi büyük olmuştur. Anayasal sürece geçişte ilk adım olarak kabul edeceğimiz gelişme 1808 yılında padişah II. Mahmut zamanında imzalanan Sened-i İttifak'tır. Bu belgede hem padişahın hem de ayanların adaletli olması gerektiği belirtilmiştir. Ayanlar tarafından veriler adil şekilde toplanıp, devlet tarafından da vergiler adil şekilde belirlenip uygulanacaktı. Ayanlar, padişaha karşı bağılılıklarını bildirmişlerdir. Sened- i İttifak'a göre padişahlık makamı en üst egemenlik makamı olarak kabul edilmektedir (Koçak, 2019).

Sened- i İttifak imzalandıktan otuz yıl sonra Gülhane Parkı'nda dönemin Hariciye Nazırı olan Mustafa Reşid Paşa tarafından Gülhane Hatt-ı Hümayunu okunmuştur. Böylece 3 Kasım 1839'da "*Tanzimat Fermanı*" ilan edilmiştir (Koçak, 2019).

Tanzimat'ın ilanı ile birlikte devletin kurumsal yapısı ve işleyişinde köklü yenilikler yapılmış ve Batı merkezli politikalar uygulanmaya başlanmıştır.

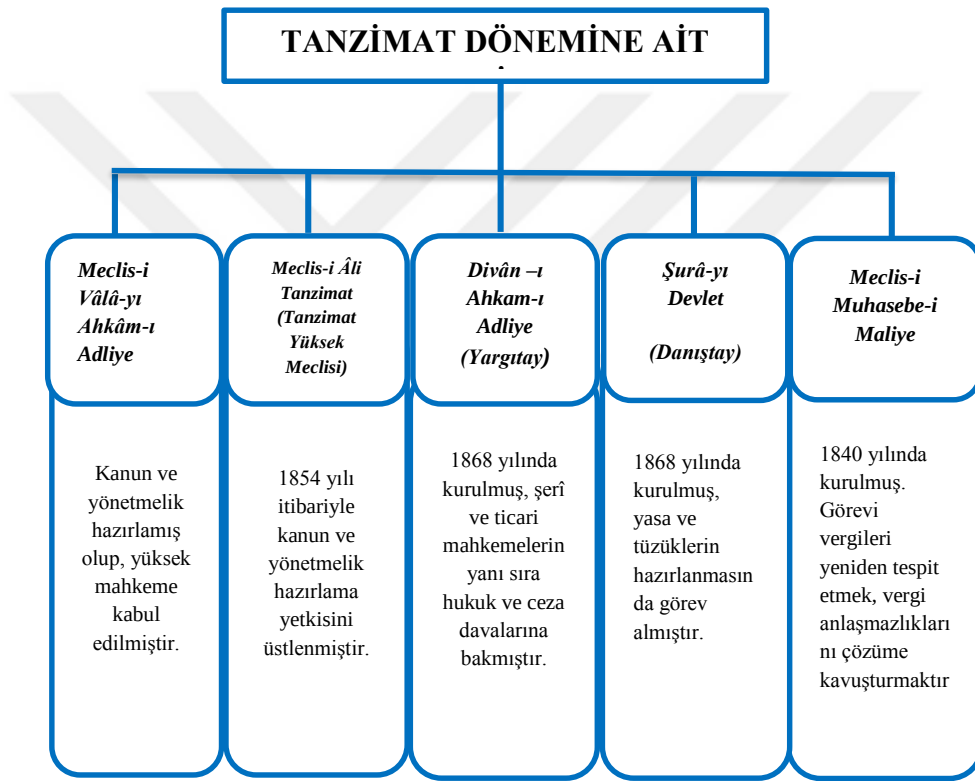
Tanzimat'ın ilan edilmesinde dış baskıların ve gayri Müslümanların isteklerinin önemi büyüktür.

Tanzimat Fermanı ile taahhüt edilen yeniliklerin gerçekleştirilmediğini öne süren batılı devletler yeni bir ferman hazırlanmasını talep etmişlerdir. Bu amaçla "Islahat Fermanı (1856)" ilan edilmiştir. Islahat Fermanı'nın da Tanzimat Fermanı'nın öngördüğü ilkeleri kabul ettiği görülmektedir. Her iki ferman da eşitlik kavramına dayanmaktadır. Bunun kanıtı olarak halkın dini sınıflara göre ayrımının kaldırılmış olması gösterilebilir. "Osmanlılık" kavramı ilk kez bu ferman ile ortaya çıkmıştır (Koçak, 2019). Islahat Fermanı ile birlikte, ticaret hukuku alanında yenilikler yapılmış (1861), taşra idaresi yürürlüğe girmiş (1864), yabancılar mülk edinme hakkı elde etmiş (1867), Fransızca öğretim verecek lise açılmıştır (1868).

Tanzimat dönemi adı ile bilenen bu dönem Tanzimat Fermanı ve Islahat Fermanı'nı içine almaktadır. Bu dönemde pek çok resmi kurum

oluşturulmuştur. 1868 yılında günümüz Yargıtay'ın temeli olarak kabul edilen Divan-ı Ahkâm-ı Adliye kurulmuştur. Yine günümüz idari davalarına bakmakla yükümlü Danıştay'ın temelini oluşturan Şura-ı Devlet de aynı dönemde kurulmuştur (Koçak, 2019).

Tanzimat dönemine ait meclislere Şekil- 1' de yer verilmiştir. Bu şema incelendiğinde, bu döneme ait yürütme ve yargı organlarının birbirinden ayrıldığı dikkat çekmektedir.



Şekil 1: Tanzimat Dönemine Ait Meclisler

Tanzimat ile birlikte taşra yönetimine ait değişiklikler de yapılmıştır. Merkezî devlet anlayışı çerçevesinde ve Islahat Fermanı sonucunda ortaya çıkan Müslümanların eşitlikten dolayı gösterdiği olumsuz tepkilere karşı 1871 yılında tekrardan idari yapıda düzenlemeye gidildiği bilinmektedir. 1840 yılından 1871 yılına kadarki bu süreçte Osmanlı teşkilat yapısında meydana gelen düzenlemelere Şekil – 2 'de yer verilmiştir.



Şekil 2: Osmanlı Teşkilat Yapısının Gelişimi

19. yüzyılda Tanzimat ve Islahat dönemindeki bu yenilikler dünyadaki değişimlere göre yapılmıştır.

1.1.Tanzimat Dönemine Kadarki Süreç

Tanzimat dönemi yeniliklerini doğru bir şekilde anlatabilmek için Osmanlı İmparatorluğu'nun askeri, ekonomik ve sosyal zorluklarını incelemek gerekir. Osmanlı'nın 1683 Viyana kuşatmasında başarısızlığa uğraması, toplumun dağılmasının durgunluk döneminin ortasında başladığını hatta bazı yazarlar dağılmanın I. Süleyman (Kanuni Sultan Süleyman) döneminin son yıllarından itibaren başladığını ifade etmiştir (Karabulut, 2010, s. 125) (Aslan & Yılmaz, 2001, s. 287).

Osmanlı İmparatorluğu'nda askeri başarısızlığın temeli olan ekonomik ve sosyal çöküş, rüşvet ve mali kriz önce mahkemeyi, sonra eyalet yönetimini ve ardından orduyu etkilemiştir. Tanzimat Fermanı da bu zincirleme yöntemi

şöyle tanımlamaktadır: "Bu ülkenin topraklarını korumak için askeri ve diğer harcamalar gerekiyor. Bu da akça tarafından yönetilmektedir. Akça da işletmenin vergilendirilmesi yoluyla elde edilmektedir. Bunu düzenli olarak yapmak çok önemlidir. " (Karabulut, 2010).

Nüfusun artışı, enflasyon ve arazi kıtlığı üretimin durmasına, hükümdarların toprak işgali nedeniyle idari yapının bozulmasına yol açmış, bu durum ayaklanmalara neden olmuştur. Ayrıca tımar sistemi yapısı da bozulmuştur. (Karabulut, 2010, s. 127).

Ekonomik düzeydeki düşüş, diğer alanlar başlamadan önce ekonomik yapıda değişikliklere yol açtı. Merkezi gelirdeki azalma, doğrudan vergilendirme yerine tarımsal vergilendirmeye geçişe yol açmıştır (Karabulut, 2010).

Toplumda insanlar zulüm görmüştür. Savaşmaktan kaçan askerler, görevden alınan bazı komutanların acımasızlığı ve eşkıyaların peşine düşen müfettişler, köylüler kendilerini korumak için tepki göstermek zorunda kalmıştır. Ayan adına köylüler tarafından temsil edilen yeni sınıf, yerel yöneticiler olarak önemli eyalet yetkililerini devralabilirdi. Bürokrasinin gücü, eğitimin zayıflamasıyla birlikte önemli ölçüde azaldı (Aslan & Yılmaz, 2001).

Uzun süren savaşlar, askere alınanların terhis olma umudunu yok ediyordu. Bütün bu olaylarda askerlik bir vatan borcu olarak görülmemektedir (Aktel, 1998, S. 3, s. 182). Bu konuları Tanzimat dönemi siyasetçilerinden Fuat Paşa'nın şu sözleriyle açıklayabiliriz: "Bir ülkenin iki gücü vardır. Biri yukarıdan, diğeri aşağıdan gelmektedir. Ülkemizde yukarıdan gelen güç (padişah) yargımızı ezerken, aşağıdan güç üretmek mümkün değildir. Bu yüzden pabuççu muştası gibi yandan bir güç kullanmak zorundayız. O güçler de sefaretlerdir" (Aslan & Yılmaz, 2001).

İç savaşın başarısızlıkla sonuçlanması sorunun uluslararası boyutlara ulaşmasına yol açmıştır. Osmanlı Devleti'nin borçlanmasına ve dışa bağımlı hale gelmesine neden olmuştur.

Tanzimat öncesinde Osmanlı Devleti'nin muhasebe yöntemi olarak kullandığı, merdiven yöntemidir.

a. Merdiven Yöntemi ve Tarihçesi

Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan Tanzimat dönemine kadar kullanılan merdiven yöntemi, Abbasiler döneminde ortaya çıkmış, İlhanlı Devleti'nde gelişimini tamamlamış, Osmanlı Devleti'nde ise olgunluk dönemine ulaşmıştır (Akçay, 2017). Bu yöntem Osmanlı Devleti tarafından 1879 yılına kadar kullanılmıştır.

Devlet muhasebe kayıt yöntemi kabul edilen merdiven yönteminin uygulamasında siyakat harf ve rakamlar kullanılmıştır. Maliyede, defterhane ve vakıflarda kullanılan siyakat, resmi yazı dili olup, ilk kez Abbasiler döneminde kullanılmıştır. Anadolu'ya İran yoluyla Selçuklular zamanında gelmiştir. Kısacası siyakat Osmanlı'da resmi ve özellikle de mali işlerde kullanılan eski yazılardan biridir (Aydemir & Erkan, 2011).

8. yüzyılda ortaya çıkan merdiven yöntemi 1100 yıl kullanılmıştır. 19. yüzyılda ise yerini çift yanlı kayıt yöntemine bırakmıştır (Elitaş, ve diğerleri, 2008). Bu yöntemin Selçuklu Devleti tarafından da kullanıldığı tahmin edilmektedir. Ancak bunu kanıtlayabilecek bir belgeye rastlanmamıştır.

Osmanlı'da yaklaşık 500 yıldır kullanılan merdiven yöntemi devlet muhasebesi dışında, aynı zamanda devlet işlerinde ve vakıflarda kullanılmıştır. Bu yöntem kullanıldığı süre boyunca devletin muhasebe kayıt ihtiyacına cevap vermiştir (Aydemir & Erkan, 2011).

İlhanlılar zamanında Farsça adı Merdiban olan bu yöntemin özelliklerine muhasebe öğreti kitaplarında yer verilmiştir. Dönemin muhasebe öğreti kitapları "*Risale-i Felekiyye Kitab-Us Siyakat*", "*Kanunu Saadet*", "*Saadetname*" "*Cemaiu-l Hesab*"dır.

Abdullah El- Mezanderani tarafından yazılan Risale-i Felekiyye' de, merdiven yöntemine ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu yöntemin kuralları günümüz muhasebe kurallarının birçoğu ile örtüşmektedir. Ancak bu yöntem, aktif, nakit, sermayeye ve kâr hesaplarına yer vermediği için özel sektörün taleplerine cevap verememiştir (Aydemir & Erkan, 2011). Tarihsel verilere göre, Osmanlı İmparatorluğu döneminde muhasebe ile ilgili kitaplara rastlanmamaktadır.

Risale-i Felekiyye muhasebe öğreti kitabının 1340 - 1363 yılları arasında yazıldığı ve merdiven yöntemini tanıtıcı eser olması, muhasebe tarihi

açısından önem taşımaktadır. Risale-i Felekiyye XIV. yüzyılda Ortadoğu'daki kayıt düzenini, iktisadi yapıyı ortaya koymaktadır (Güvemli & Toraman, 2013).

Risale-i Felekiyye, sekiz bölümden oluşmaktadır (Ertaş, Alparslan, & Akdemir, 2017).

Birinci bölüm, birden ona kadar sayıların sıralandığı sayılar ve kesirlerden oluşmaktadır.

İkinci bölüm, sayma ve ölçme birimlerinden oluşmaktadır.

Üçüncü bölüm, doğu rakam kültürünün öncü niteliğini ortaya koymaktadır.

Dördüncü bölüm, defter kural ve işaretlerinden oluşmaktadır.

Beşinci bölüm, doldurma (haşv) ve belirleme (bariz) başlığı altında muhasebe kayıtlarının yazılma esaslarını anlatmaktadır.

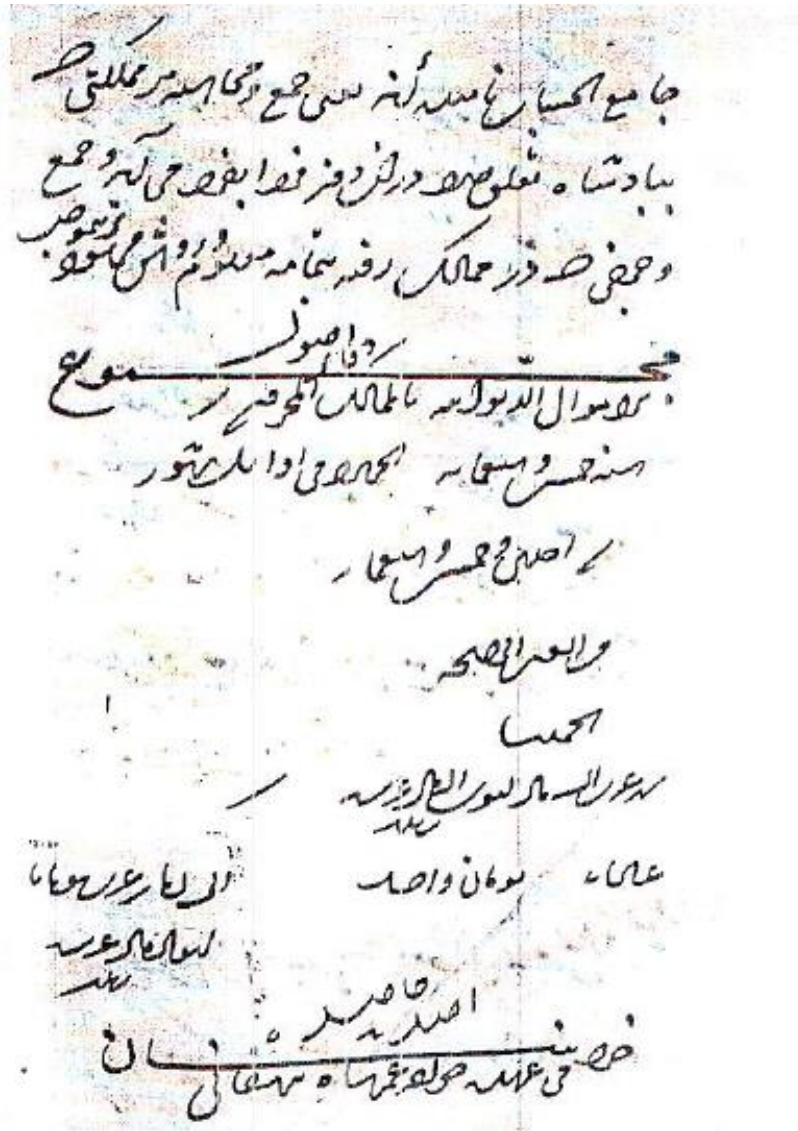
Altıncı bölümde, kaideler başlığı altında muhasebe kayıt sisteminin adı olan *merdiban-ı paye (merdiven basamağı)* kavramına yer verilmektedir.

Yedinci bölüm, mali işleri yürüten kişilerin unvanlarına yer verildiği bölümdür.

Sekizinci bölüm, devlet muhasebesinde kullanılan defterlere yer verilen bölümdür.

Risale-i Felekiyye'ye ilişkin örneklerle ve İlhanlı devletinin Anadolu ile ilişkisini ortaya koymak adına Cami-ül Hesap defterini incelemek gerekir. Bu defterin ilk sayfası olan 87/b sayfası, son sayfaları olan 93/a ve 93/b sayfalarına aşağıda yer verilmiştir (Güvemli & Toraman, 2013).

**Örnek 1. Risale-i Felekiyye'nin Cami-ül Hesap defter örneğine ait
ilk sayfası - 87/b**



Cami-ül Hesap defterinin 87/b sayfasında, Horasan Eyaletinin gelirlerine yer verilmiştir. Ayrıca muhasebe defter kayıtlarına nasıl başlandığı ile ilgili bilgiler de yer almaktadır (Güvemli & Toraman, 2013).

“Emvalin (gelirlerin) toplamı defteri

Ülkede Divan (bakanlar kurulu) gelirleri defteri.....

750 Senesine ait (Miladi 22 Mart 1349- 10 Mart 1350)

751 senesi ilk aylarında yazıldı.

Sağ para gümüş dinar olarak

Tahminen (henüz kesinleşmemiş) 28.264.220 5/6 Dinar

10.000 Dinar bir Tümen hesabı ile 2.826 Tümen

4.220 5/6 Dinar

Hasılat başlangıcı

Horasan eyaleti.....

Hoca Ömer Şah Beyhekani sorumluluğunda

mukataa (devletin gelir yerinin kiraya verilmesi)

ve

öteki gelirler, onaylanmış hüccet (izin)

gereğince

4.220.000 Dinar tümen olarak 422

Tümen

Horasan'a ait beldelerin hasılatı böyledir.

Beldelerin isimleri şöyledir: Belh, Serahs, Herat

Tus, Meshed, Cam, Baharz, Nesa, Baverd,

Caveyn

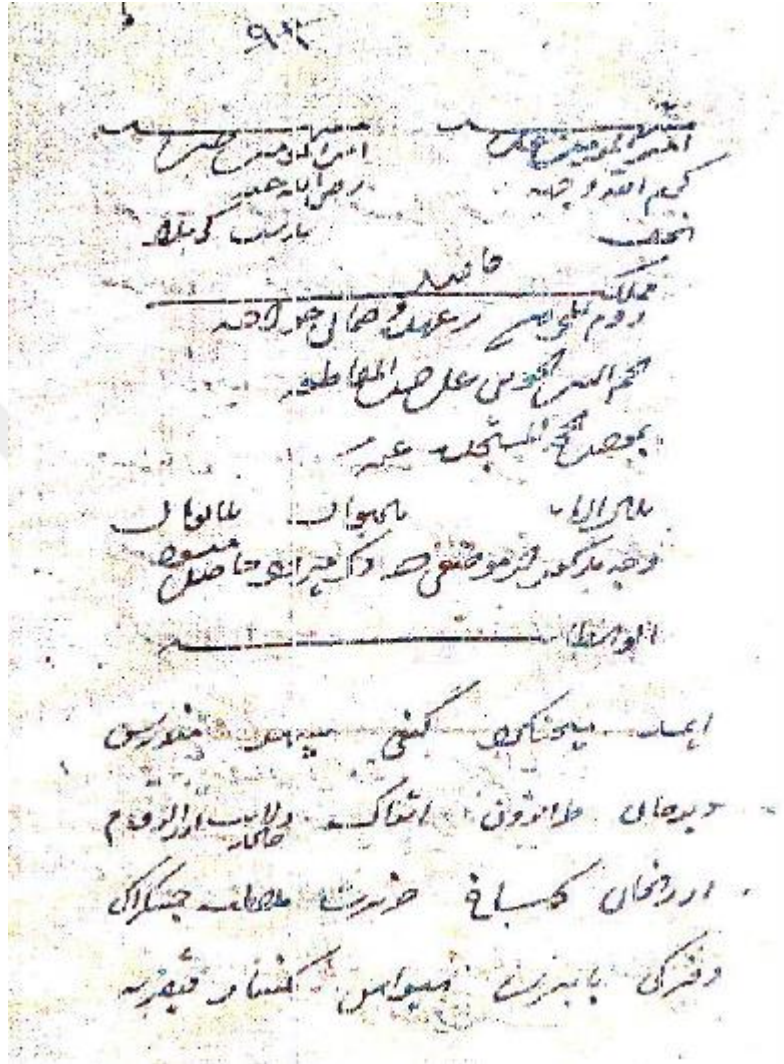
Ferumed, Minha, Sengan, Bahr abad, Isferanin,

Haf, Cacerm, Beskani, Şehrud, Horkan

.....”

Anadolu'ya ait 93/a ve 93/b' den oluşan sayfalar, defterin son iki sayfasını oluşturmaktadır.

Örnek 2. Risale-i Felekiyye'nin Cami- ül Hesap Defterinin 93/a ve 93/b sayfalarına ait fotokopileri



دود لوتو توغاي امانه حرر و ان عثماني
 انكوريه مقومه افندرا قوسه افندي
 موصوفه موصوفه قرايه طالع موصوفه
 الاوجا
 قرايه اولاد احمد طرد افندي
 كمان اوجان كهو ديول قسطونه
 اكيدر بينوب محمد افندي
 وضع محمد افندي
 كما هي موصوفه في الولاء يا رب بيم الممات
 القطنه وهو محل على المهر و فر
 الموصوفه و لك طلقه
 عريه افسان
 الموصوفه
 الموصوفه
 الموصوفه

Yukarıdaki iki sayfanın Anadolu ile ilgili kısımlarının bugünkü dille anlatımı aşağıdaki gibidir (Güvemli & Toraman, 2013).

“Memleket-i Rum - eli (Anadolu).....

Hoca Necm ud din Havi sorumluluğunda

mukataa (devletin gelir yerinin kiraya verilmesi)

gelirleri, onaylanmış izinler gereğince

3.000.000 Dinar tümen olarak 300 tümen

Sözü edilen yerlerin hasılatı budur:

El vastaniye (genişliğine).....

Eymed, Mevcingend, Kiği, Sigihir, Menderes,

Dircan, Tranbzon, Erz er rum, Türkeri, Erz in can,

Kemah, Harput, Malatya, Çemişkezek, Divriği,

Bayburt, Sivas, Niksar, Kayseriye, Develi, Tokat,

Amasya, Merzifon, Osmancık, Enguriye (Ankara),

Kenkariye (Çankırı), Aksaray, Konya, Akşehir,

Sefer ül hisar, Karahisar, Karacadağ, Maden,

Gümüşbazar.

El ucat (Uclar).....

Karaman, Hamidoğulları, Donguzlu (Denizli),

Umurbeğ, Germiyan, Orhan, Gereade, Bolu,

Kastamonu, Eğridir, Sinop.”

Cami-ül Hesap defterine ait - 93/a ve 93/b – sayfaları ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir (Güvemli & Toraman, 2013).

- Defterin başında defterin içeriği, amacı, hangi tarihleri kapsadığı ve hangi tarihte yapıldığı, kayıtların bakanlar kurulu adına tutulduğu ile ilgili bilgiler bulunmaktadır. Ortadoğu muhasebe kültürünün bu ana bilgilerden yararlandığı bilinmektedir.

- Defterin giriş bölümünde tüm yılın gelir toplamının 28.264.220 Dinar olduğu görülmektedir. Sağ para anlamına gelmektedir. En büyük eyalet olan Horasan'ın geliri 4,2 milyon Dinar'dır. Anadolu'nun gelirlerinin İlhanlı devleti yıllık gelirlerinin %10'undan fazla olduğunu göstermektedir. Anadolu gelirleri 3 milyon Dinar'dır. Eyalet sayısı yedidir.

- 10.000 Dinar = 1 Tümen hesabı ile eşitlenmektedir.

- Risale-i Felekiyye'de, Akdeniz, Karadeniz, Güney Anadolu, Doğu Anadolu ve Orta Anadolu bölgesindeki illerden söz edilmektedir. Ayrıca Osmanlı Devleti'nin İlhanlılara vergi ödediği görülmektedir.

- Merdiven yöntemi esasına göre defter tutulmuştur.

Merdiven basamağının ilk yevmiye maddesi defter-i kebir hesaplarında borç ve alacak tek ve ortak tutar olarak yer almaktadır. Büyük defter hesabındaki tutarların yardımcı hesaplara, yardımcı hesaplarda yer alan tutarların da daha alt hesaplardaki tutarlara eşit, merdiven basamağı gibi alt alta yazılmasına “*merdiven basamağı*” denilmektedir. Mazendarani kitabında karmaşık ve uzun olan merdiven yöntemini yetersiz bulduğundan, bu yöntemi kısa, kazıntı ve hileyi önlemek adına daha uygun bir hale getirmiştir. Mazendarani aşağıdaki örnekle merdiven basamağına ilişkin görüşünü açıklamıştır (Kaya, 2021):

“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”

Kaynak : (Kaya, 2021)

Mazendarani yetersiz, ilkel ve uzun bulduğu geleneksel merdiven yöntemi uygulamasını hataya, hileye yer vermeyecek, daha kısa şekliyle aşağıdaki özet yöntemini sunmuştur (Kaya, 2021).

“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”

Kaynak: (Kaya, 2021)

Merdiven kayıt yönteminde günlük işlemlere yer verilen Rûzname, günümüzdeki büyük defterin karşılığı olan Evarece, masrafların izlendiği Tevcihat, Müfredat (illere ait gelir ve giderlerin kaydedildiği defter), Tahvilat (kişi hesaplarını izleme defteri), Defter-i Camiü'l Hesap (Devlete ait gelirlerin ve giderlerin yıllık şekilde tutulduğu defter) tutulan defterler arasında yer almaktadır (Aydemir & Erkan, 2011).

Dönemin muhasebe defterleri incelendiğinde, işlemlerin öncelikle günlük deftere aktarıldığı, daha sonra büyük defter kayıt kayıtlarına yer verildiği dikkat çekmektedir.

Merdiven Yönteminin Temel Özellikleri

Merdiven yönteminin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Aydemir & Erkan, 2011).

- Vergi gelirlerinin toplanması ve harcama esasına dayanır.
- Devletçilik ilkesini benimseyen ülkelerin devlet muhasebesi için kullanılan bir yöntemdir.
- Tahakkuk esasına dayanan bir yöntemdir.

- Harcama tutarlarının ve türlerinin alt alta sıralanması esasına dayanır.
- Miktar ve tutarların birlikte yazılmasına imkân verir.
- Devlete ait yıllık gelirlerin tek bir kayıt ile tutulmasına olanak verir.

Merdiven yöntemi, hem tek yanlı, hem de çift yanlı kayıt yöntemi için uygundur. Merdiven yöntemi ile çift yanlı kayıt yönteminin ortak olan birçok özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Aydemir & Erkan, 2011):

- Tarih,
- Madde numarası (yevmiye),
- Madde başlangıç çizgisi (yevmiye),
- Açıklama,
- Kalemin sol tarafında gösterilen borçlu hesap ve tutarı,
- Kalemin ortasına yakın yazılan alacaklı hesap ve tutarı,
- Ana hesaba göre alt hesaplar daha içerden başlayarak yazılmaktadır.

Alt alta yazılan alt hesaplara ait kayıtlar olduğu gibi, yan yana yazılan kayıtlara da rastlanmaktadır.

Yine merdiven kayıt yöntemi üzerine yapılan çalışmalar bu yöntemin çift yanlı kayıt yöntemine göre farklılıklarını ortaya koymaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aydemir & Erkan, 2011):

- Borç ve alacak hesaplarına ait kayıtların çoğu zaman belirgin şekilde yazılmadığı görülmektedir.
- Yöntemin bir eksikliği olarak görülen yevmiye maddesi bitiş çizgileri her zaman kullanılmamaktadır.
- Kayıtlarda miktar ve tutarlar birlikte kullanılmaktadır.

Osmanlı'da merdiven yönteminin ilk örneklerinden biri de, 1454 yılındaki bir tahakkuk muhasebesi kayıdır. Bu kayıt tahakkuk – tahsilat muhasebesi kaynağı kabul edilen Vulçitrin kasabası maden mukataası anlaşmasına dayalı bir örneğidir.

Örnek 3. 1454 yılına ait tahakkuk – tahsilat muhasebesi kaynağı kabul edilen Vulçitrin kasabası maden mukataası anlaşmasına dayalı bir örneği (Başbakanlık Osmanlı Arşivi – Mad d.176)



Mad. d.176 sayı ile Başbakanlık Osmanlı Arşivi'nde kayıtlı bu belgenin bugünkü dille anlatımı aşağıdaki gibidir (Ertaş, Alpaslan, & Akdemir, 2017).

“Sancağı.....

Vulçitrin

Mukataa.....

Velek ve Laz'daki madenlerin Hasan, Süle, Hoca

Sadi ve İmad oğlu sorumluluğundaki üç yıllık mukataa

sözleşmesinin 10 Ramazan 858 (Milad Eylül 1454)

tarihindeki durumudur.

4.000.000 Akçe

Dört aylık tahakkuk eden kısım

518.518 Akçe

Minha (ondan düşülen).....

Ulaşan (tahsil edilen) Kalan.....

Mukataa defteri gereğince

412.508 Akçe

106.010 Akçe

Minzalike –i baki (tahsilatın bölüşümü).....

Pay..... Pay..... Pay..... Pay.....

Hoca Hasan Hoca Süle Hoca İmad

oğlu Bayazıt Sadi oğlu

103.127 103.127 103.127 103.127

Minha (ondan).....

Tamamı ulaştı, kalan yok.”

Bu merdiven yöntemi uygulaması dört aylık tutarın tahakkuk ettirildiğini göstermektedir. Ana tutar yazılmış ve onu oluşturan tutarlar sıralanmış, siyakat yazısı kullanılmıştır.

XVI. yüzyıla ait Osmanlı'nın başarılı bir şekilde kullandığı merdiven yöntemine örnek olarak Başbakanlık Osmanlı Arşivi'ndeki Mad 2760'da kayıtlı olan belge gösterilebilir. Bu belge Manastır iline ait bir bölgenin cizye vergisi tahsilat kayıtlarını kapsamaktadır (Ertaş, Alparslan, & Akdemir, 2017).

Örnek 4. Manastır Vilayetine ait cizye vergisi gelir kayıtları (Hicri Ramazan 996- Şaban 997 – Miladi Ağustos 1588 - Temmuz 1589)



Bu belgenin bugünkü dille ifade edilmesi aşağıdaki gibidir (Ertaş, Alparslan, & Akdemir, 2017).

“ Muhasebeci Mehmet Efendinin defterinden

Muhasebesi.....

Manastır vilayetinin cizyesi, 1588 Ağustos 'undan 1589

Temmuz 'una kadar; Galatasaray Askeri birliğinden 10 Akçe

gündelikle emin olarak görevlendirilen Abaza Ahmed eliyle,

44. bölükten 8 akçe gündelikle kâtip (muhasebeci) olarak

görevli Arnavut eliyle tahsilat.

Hane	cizye	çiftlik	cizye
2714	134.741 Akçe	418	27.223 Akçe

Dönem içinde eklenen

Hane	cizye	Çiftlik	cizye
154	6.220 Akçe	2	330 Akçe

Toplam

Cizye, hane vergisi ve içki üretim bedeli

221.122 Akçe

Hane	cizye	Hane vergisi	İçki üretim vergisi
			(Hane = 1 Akçe) (Hane = 15 Akçe)

3288	168.514 Akçe	3.288 Akçe	49.320 Akçe
------	--------------	------------	-------------

Bundan tahsil edilen.....

Manastır vilayeti için Yahudiler dışında tamamen

Hazine-i Amire 'ye teslim edilen.....

183.951 Akçe	Kira olarak ödenen 340 Akçe
--------------	-----------------------------

7 Mayıs 1590'da	16 Mayıs 1590'da
-----------------	------------------

166.390 Akçe	17.561 Akçe
--------------	-------------

Kesilen.....

Mevla Derviş 'e verilmek üzere	19.013 Akçe
--------------------------------	-------------

Borçlular (tahsil edilen).....

Manastırda yaşayan Yahudiler

Hane cizye

hane ve içki üretim vergisi beraber

251 17.818

Düşülen

Dönem içinde vefat eden ve bölgeden ayrılanlar

Hane cizye çiftlik cizye

436 21.222 Akçe 3 184 Akçe

Kalan.....

Yahudilerden gelecek yılda tahsil edilecek olan

Hane cizye çiftlik cizye

2432 119.739 Akçe 417 27.369 Akçe”

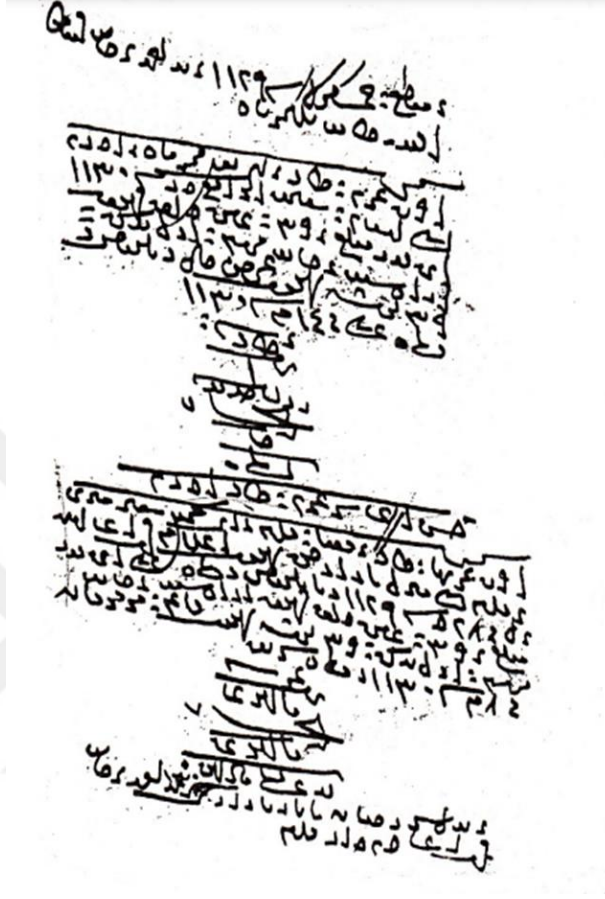
Defter-i kebir niteliğindeki bir yardımcı defterden alınan bu belgede siyakat yazı ve rakamları kullanılmıştır (Ertaş, Alparslan, & Akdemir, 2017).

Osmanlı arşivi incelendiğinde, merdiven yöntemi kullanılarak tutulmuş başka defter örneklerine rastlamak mümkündür. XVIII. yüzyılın başlarına ait günlük defter ¹ kaydına aşağıda örnek verilmiştir (Miladi 18 Aralık 1717).

¹Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Kepeci Tasnifi, 2044

Örnek 5

1717 Yılına Ait Yevmiye Defteri Kaydı



Kaynak : (Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Kepeci tasnifi, 2044.)

Örnek 5’de yer alan kaydın, günümüz dili ile anlatımına yer verilen A. Çabuk ve T. Saygılı’nın “*Osmanlı İmparatorluğunda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminin Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçiş*” makalesinden yararlanılarak aşağıda çeviri yazısına yer verilmiştir.

Örnek 5’de yer alan 1717 yılına günlük defter kaydına ait çeviri yazısı

“Konusu şu.....ki

Filibe ve Pazarcık yöresindeki öküz arabalarının 1130 yılı vergisi.

28 Zilhicce 1129 (Miladi 3 Aralık 1717) tarihli Sadrazamın

Padişah fermanına dayalı emri ile Mehmed Ağa görevlendirilmiş

ve Hazine- i Amire’ye (devletin hazinesi) yatırılması istenmişti.

Buna dayalı olarak Muhasebe-i Evvel (devletin iki ana muhasebe bölümünden birisi) tarafından, aşağıdaki tutar için

düzenlenen tezkere (bilgilendirme belgesi) ve Mefkufat

Kalemine (tahsilat departmanı) 8 Muharrem 1130 (Miladi 12

Aralık 1717) tarihinde yapılan giriş gereğince

Araba

Adet

114

Guruş olarak (vergi)

114

Akçe olarak

18.240

Tatarpazarı ’nın 1130 yılı vergisinin Filibe cizye vergisi

Sorumlusu Mehmed Ağa ’nın Ahmed ile gönderdiği”

Kaynak: (Çabuk & Saygılı, 2013)

1717 yılına ait günlük defter kaydı örneği Rumeli'deki bir bölgenin öküz arabalarına ait vergi kaydudur. Bu kayıta verginin hangi yıla ait olduğu, vergi türü ve hesaplanması, tahsil tarihi, yasal dayanağı, tahsilatı yapan kişi ile parayı teslim eden kişiye de yer verilmiştir. Araba başına 1 gurus vergi alınmaktadır. 114 arabanın vergi mükellefi olduğu görülmektedir. Günlük defterde maddeleri birbirinden ayırmak için madde başında çizgi kullanılmıştır. Bu kayıt vergileri toplayan Mehmed Ağa'ya ait borçtan düşüleceğini belirtmektedir.

XIX. yüzyılın ortalarında tutulan günlük defter örnekleri incelendiğinde, bu dönemdeki kayıtların merdiven yöntemi ve çift yanlı defter tutma yönteminden farklı olduğu görülmektedir. Bu kayda benzer başka örneğe rastlanmamaktadır. O dönem muhasebecilerinin yeni bir sistem oluşturmak adına yapılan çalışmaların denemesi niteliğindedir. Başbakanlık Osmanlı Arşivinde² yer alan defter örneğine ve günümüz dil anlatımından A.Çabuk & T. Saygılı'nın makalesinden yararlanarak aşağıda yer verilmiştir.

²Başbakanlık Osmanlı Arşivi, HH 932.

1848 Yılına Ait Günlük Defter Kaydı

Yukarıda orijinal fotokopi örneğine yer verilen kaydın bugünkü dille ifade edilmiş haline aşağıda yer verilmiştir (Çabuk & Saygılı, 2013).

Örnek 6’ de yer alan 1848 yılına ait günlük defter kaydına ait çeviri yazısı

“Gün.....

2 Muharrem 1266 Cumartesi (Miladi 18.11.1849)

Geli.....r

Guruş

Eylül ayı taksidi 25.000

Geçen Aralık’tan 100.000 İzmir bölgesi Aşar (tarım vergisi)

Toplam 125.000 1265 Haziran taksidi tahsili, Maliye

Nezaretî Hazinesi 1265 yılı Mart ayı

borcuna mahsup

100.000

Haziran ayı taksidi

15.898 Siroz adası agnam (hayvancılık)

Geçen Eylül’den

vergi 1265 Temmuz taksidi Maliye

134.105 Nezaretî Hazinesi 1265 yılı Mart

Toplam 150.000 ayı borcuna mahsup

150.000

Ağustos ayı taksidi

Denizli Aşar (tarım vergisi) sözü

177.284 edilen sene borcuna mahsup

125.389

Geçen Eylül’den

Tatarpazarı Aşar (tarım vergisi)

183.471 1265 Eylül taksidi sözü edilen

Toplam 360.755 sene borcuna mahsup

81.427,5

<i>Ağustos ayı taksidi</i>	<i>Bursa rusum (beledi vergi) 1265</i>	
28.060	<i>Eylül taksidi sözü edilen borcuna</i>	
<i>Geçen Eylül'den mahsup</i>		65.000
28.060	<i>Çatalca Aşar (tarım vergisi) 1265</i>	
Toplam 56.120	<i>yılı vergisine mahsup 150.000</i>	
<i>Eylül ayı taksidi Tekfur dağırusumu (beledi vergi)</i>		
243.713	<i>Ağustos ayı vergisine mahsup</i>	1.925
<i>Geçen Ekim'den</i>	<i>Ohri agnam (hayvancılık) vergisi</i>	
200.655	<i>1265 Eylül ayı vergisine mahsup</i>	233.350
Toplam 444.368	<i>Dırama agnam (hayvancılık) vergisi</i>	
	<i>1265 Eylül ayı vergisine mahsup</i>	282.717
	<i>Manastır rusum (beledi vergi) sözü</i>	
	<i>edilen yıl vergisine mahsup</i>	360.755
	<i>Konya rusum (belediye vergisi) sözü</i>	
	<i>edilen yıl vergisine mahsup</i>	70.000
	<i>Manastır agnam (hayvancılık) vergisi</i>	
	<i>sözü edilen yıl vergisine mahsup</i>	56.120
	<i>Bursa rusum (beledi vergi) 1265 Eylül</i>	
	<i>ayı vergisine mahsup</i>	60.000
	<i>Üsküp gümrük vergisi sözü edilen</i>	
	<i>yıl ayı vergisine mahsup</i>	89.468,5
	<i>Manastır agnam (hayvancılık) vergisi</i>	
	<i>sözü edilen yıl vergisine mahsup</i>	444.368

Berat ilçesi aşar (tarım) vergisi

1265 Ekim ayı vergisine mahsup 54.339,5

Travnik aşar (tarım) vergisi sözü

edilen yıl Eylül ayı vergisine mahsup 45.714

Sofya rusum (beledi vergi) sözü

edilen yıl vergisine mahsup 33.183

Uzunca abadrusum (beledi vergi)

sözü edilen yıl vergisine mahsup 28.333

Toplam 2.467.059,5”

Kaynak : (Çabuk & Saygılı, 2013).

b. Tanzimat Öncesi Dönemde Mali Örgütlenme

Mali örgütlenme içerisinde “Divan-ı Hümayun”, “Defterdarlık” ve “Defterdarlığa bağlı kalemler” önemli yere sahip kuruluşlardır.

- **Divan-ı Hümayun Örgütlenmesi**

“Padişah divanı” anlamına gelen, devletin idarî, siyasi kararlarının yanı sıra, mali ve hukuki işlerinin görüşüldüğü, karara bağlandığı organdır (Akçay, 2017). Divanda Sadrazam (Vezir-i azam), Kadiasker (Kazasker), Kaptanı Derya, Şeyhülislam, Defterdar, Yeniçeri ağası ve Nişancı yer almaktadır. Divanda bulunanlar ve görevleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir“(https://makaleci.com/divan-i-humayun-uyelerinin-gorevleri.html)”.

Tablo 2: Divanda bulunanlar ve görevleri

DİVAN ÜYESİ	GÖREVİ
Veziriazam	Padişahın vekili olup, örfi hukuk kendisi sayesinde düzenlenirdi.
Nişancı	Tapu kadastro kayıtlarını tutardı.
Defterdar	Hazine ve malların kayıtlarını tutardı.
Şeyhülislam	Savaştan önce fetva çıkaran, dini konularda yüksek yetkilere sahip kişidir.
Kaptan-ı Derya	Denizcilikte atama, tuğra çekme ve hüküm yazma görevleri vardır.
Yeniçeri Ağası	İstanbul'un güvenliğinden sorumlu, divan toplantılarına katılma yetkisine sahiptir.
Kazasker	Divandaki davalara bakan kişidir.

- Defterdarlık Örgütlenmesi

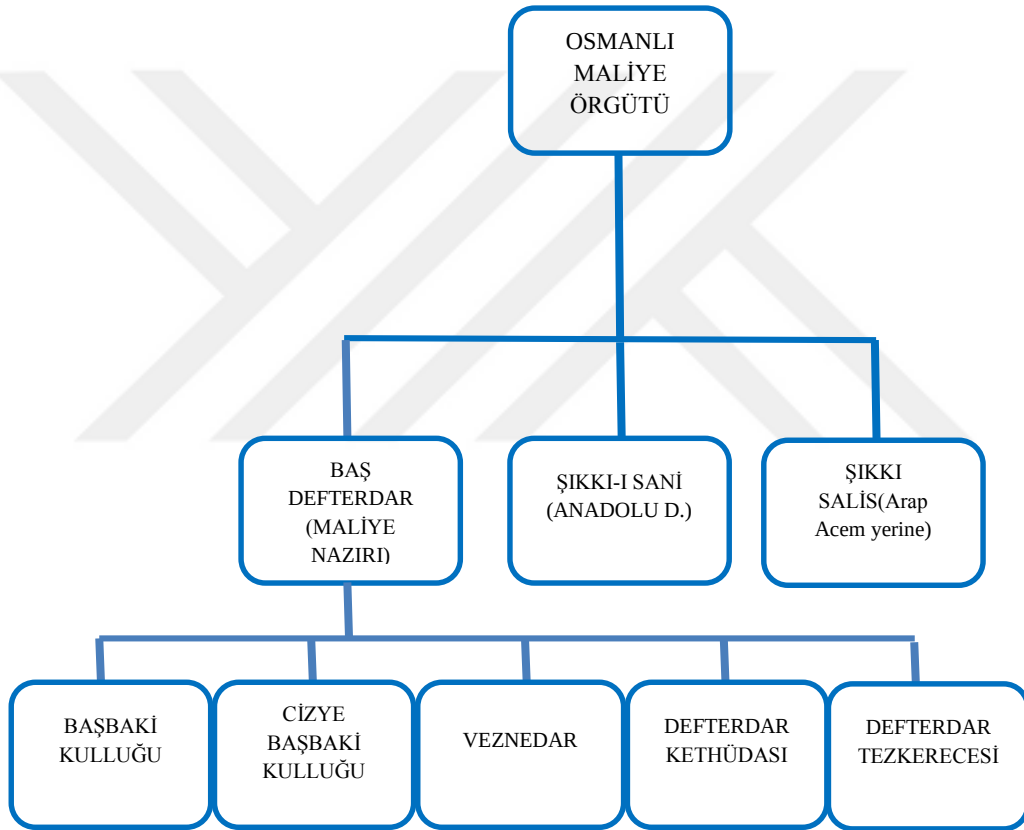
Defterdarlık mali işlerin yürütüldüğü bir üst kuruluş olup, devletin tüm merkez ve taşra mali birimlerinin kendisine bağlı olduğu organdır. Hazinesinin başında bulunur. Başbâki kulluğu ilk denetim teşkilatıdır. Defterdarlık gelir ve gider tahakkuklarını izleyen kalemler arasında Büyük Ruznamçe Kalemî, Muhasebe-i Evvel Kalemî, Anadolu Muhasebesi Kalemî, Cizye Muhasebesi Kalemî, Evkaf Muhasebesi Kalemî, Gider Kalemî, Saymanlık ve İcra Kalemî, Mali Yargı Kalemî, Mukataa Kalemî ve Mevkufat Kalemî yer almaktadır (Akçay, 2017).

Osmanlı Devleti'nde XV. yüzyıl son yarısına kadar merkezde bir defterdar bulunuyordu. Eyaletlerde de bu defterdarlığa bağlı hazine ve mal defterdarlığı yer almaktaydı. Sultan II. Beyazıd döneminde merkezde yer alan defter sayısı Anadolu ve Rumeli defterdarı olmak üzere ikiye çıkarılmıştı. Baş

defter olan Rumeli defterdarı, Rumeli’de bulunan mukataa ve haslara bakmakla yetkiliyken, Anadolu defterdarı ise, Anadolu’da yer alan mukataa ve haslara bakmakla görevliydi (Akçay, 2017).

XVI. yüzyılın ortalarında merkezde “*Şıkk-ı Sani*” adında yeni bir defterdarlık kuruldu. Böylece İstanbul’da Rumeli, Şıkk-ı Sani ve Şıkk-ı Evvel Defterdarlığı dönemin defterdarlıklarını oluşturdu (Akçay, 2017).

Osmanlı Devleti’nin kuruluş dönemine ait maliye örgüt yapısına aşağıdaki şekil-3’ te yer verilmiştir.



Şekil 3: Osmanlı Devleti'nin Kuruluş Dönemine İlişkin Maliye Örgüt Yapısı

Maliye örgüt yapısında önemli yere sahip defterdarların görevleri aşağıda özetlenmiştir (Akçay, 2017)

- Mali konularla ilgili davaları inceler. Gerekirse padişah namına hüküm verme yetkisine sahiptir.
- Hazineye ait hesapları tutmakla görevlidir.
- Padişaha ait gelir kaynaklarının denetimini yapar.
- Ordu defterdarı olarak sadrazamla beraber savaş alanında bulunur

- Hazine-i Amire

Hazine-i Amire, 1470 yılında kurulmuş olan merkezi bir teşkilattır. Devlet muhasebesinde çalışan, imparatorluğun her yerinde görev yapan muhasebecilerden oluşmuştur. Hazine-i Amire, maliye işlevini de kapsayan Türk muhasebeciliğinin ilk örgütü kabul edilmektedir (Güvemli, 2018).

Hazine-i Amire ve görevlileri ile ilgili O. Güvemli'nin "*Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Büyük Yalnızlık*" makalesinde yer verdiği, kendisinin de A. Akgündüz'ün tercümesinden yararlandığı Kanunname-i Ali Osman'ın kısmen günümüz diline çevrilmiş haline aşağıda yer verilmiştir (Güvemli, 2018).

"1. ... Vüzeranın başı vezir-i azamdır (sadrizam, başbakan).Cümle umurun vekil-i mutlakıdır. Ve malımın vekili defterdardır...

3. ... Divan-ı Humayunda önce vüzera, sonra kadiaskerler(büyük yargıçlar), daha sonra defterdarlar ve onlardan sonra yeniçeri ağası ve sair özeni ağalar, mir-i alem, kapıcı başı ve mirahur oturur.

4. ... mal defterdarlarım, asitane-i saadetim'de olan ağalarımın yukarıdadırlar ve yukarıda otururlar...

6. ... Ve divan-ı humayunda Sadrda oturmak vüzeranın, kadiaskerlerin, defterdarların ve nişancılının (yazışmaları mühür basan)yoludur.

7. ... Ve nişancının mertebesi eğer vezaret ya da beylerbeylik(eyalet yöneticisi) ise, defterdarlardan önce gelir. Eğer sancak (idari bölüm) ile nişancı ise, defterdarlardan aşağı oturur.

8. ... Ve mal defterdarlarım, şehzade lalalarının üzerinde otururlar.

9. Hilat, kışlık, yazlık ve ekmekte vüzerâ, kadiaskerler ve defterdarlar beraberdirler...

10. Divan-ı Ali'de oturmak beylerbeylerin yoludur. Beylerbeyler vüzeram altına, defterdarlar kadiaskerler altına otururlar.

11. Ve cümle mal defterdarlarım gerek asitanem de gerek memalik-i mahrsamde olanlar, mertebede, oturmakta... beraberdirler.

12. Beylerbeyler, vüzeradan bir tabaka aşağıdadırlar ve taht kadıların atasaddur ederler ve Dar-üs Saltanatım kadısından gayrısı defterdarımdan aşağıda otururlar.

13. Bizzat rikab-ı hümayunuma sahib-i arz olanlar vüzerâ, kadiaskerleri ve defterdarlarımdır.

14. Beylerbeylik dört kimsenin yoludur. Mal defterlarımın, beylik ve nişancı olanın ve beş yüz akçe olan kadıların...

15. ... mal defterdarlığından nişancı olsa, önce beylerbeylik hükmü ile olur...

16. Mal defterdarları sancak kabul etse 450 bin akçe ile verilir.

17. Divan-ı Humayunum'da taamda (yemekte), vezir-i azamile başdefterdar yer, sair vüzerâ ile defterdarlar, nişancı, kadiaskerler, başka yerler.

18. Divan'da... beylerbeyleri vüzerâ altına... beyler defterdarlar altına otururlar. Hizmet anlarına müceveze giydirmek vüzeranın, kadiaskerlerin, defterdarların yoludur.

19. Başdefterdar (defterdarların başı, maliye bakanı) cümlemalımın nazırıdır. Onun izni olmadan bir akçe hazineye giremez ve hazineden çıkamaz. Ve o Rumeli Beylerbeyi ile beyraberdir. Cümlemal defterdarlarım malımın vekilidir... Vezir-i azam, sair vüzerâ ve defterdarlarım ile müşavere ederler, onlardan başka kimse bilmeye.

20. Tuğra-ı şerifim ile ahkâm buyrulmak üç kişi tarafından yapılabilir: Umuma vezir-i azam buyruldu su ile yapıla malı mamûteallik olan ahkâmı defterdarların buyruldu su ile yapıla, Şer-i şerif konusunda kadiaskerlerin buyruldu su ile yapıla baş deftarımumurnu vezir-i azam ile müşavere eder.

21. Evladımın vefatında vüzeram, kadiaskerlerim ve defterdarlarım hazır ola.

22. Mal defterdarlarımın başdeftardar olmak yollarıdır. Defterdarlığa üç payeden çıkılır: Önce defter emini (muhasabe defterlerini koruyan bölümün başı) ve şehir emin-i (İstanbul şehri hesaplarını yürüten kişi, belediye başkanı) defterdar olmak kanunumdur. Üç yüz akçe kadı (yargıç) dahi defterdar olmak kanunumdur. Reis-ülKüttap (yazışmaları yapanların başı) dahi riayet olunursa defterdar olmak kanunumdur.

23. Meratipte defter emini, onun altına şehir emin-i, onunaltınareis-ülküttap oturur... Küttap (yazışmaları yapanlar, katipler)meratibimde reis-ülküttap (katiplerin başı, daha sonra dış işleri görevlisi), onun altına ruznameci (günlük defteri tutmakla sorumlu üst düzey muhasebeci), onun altına siphiler katibi, (sipahi – atlıasker- muhasebecisi) onun altına mukabeleci(muhasabe denetçisi),mukataacı (devletin gelir getiren yerlerinin kiraya verilmesini izleyen muhasebeci), onun altına tezkireci (muhasebede görevlendirme belgelerini düzenleyen kişi), onun altına reis katipleri (yazışmaları yapanlar) oturlar...

Reis kâtipleri neferdir (sıradan memur), küttab-ı azil ve nasbı defterdarlarım aittir.

24. ... ulufe müteferrikalarının (ulufe dağıtımını kayıt edenler)yolu tımar defterdarlığıdır. Tımar (arazinin bir hizmet karşılığı tahsisi)defterdarının yolu, defter kethüdarlığıdır (muhasabe defterlerini koruma bölümü başı). Rumeli'nin defter kethüdası riayet olunduktan mal defterdarı olmak caizdir... Reis kâtiplerinin yolu hazine kâtibi olup, mukataacı ve muhasebeci olmak kanunumdur.

28. Yılda bir kere rikab-ı hümayunuma defterdarlarım, irad ve masrafım okuyalar. Hilat-ı fahireler giydirile... Defterdarların mal-ımiriye hizmet eden kimselere, çavuşluk, sipahilik, kâtiplik her kişinin istihkakına göre arz etmeye memur ola...

30. ... Divan'a her gün vüzeram, kadiaskerlerim ve defterdarlarım geldiğinde çavuş başı ve kapucular kethüdası önlerine düşüp istikbal etsinler.

33. ... bayramlarda meydan-ı divan'a taht kurup, çıkmak emrim olmuştur. El öpüldükçe vüzeram, kadiaskerlerim ve defterdarlarım kafadarım olup, dururlar. Ve hocama, müfti – l enama, vüzerama, kadiaskerlerime, başdeftardarım ve nişancıma beninle birlikte olmaları kanunumdur.

... ehl-i mansıp olan muhasebeci, yeniçeri kâtibi, sipahiler kâtibi, ruznameci el öpmek kanunumdur.

34. Cenâb-ı şerif-i zafere müteveccih olsa, yanaşmak vüzeramın, kadiaskerlerimin ve defterdarlarımın kanunudur... Develerim ve katırlarımdan, elli kadar katır vüzerama, beşerr katır defterdarlarıma versinler, zahirelerini götürmek için...

37. Her kimseye evladımdan saltanat müyesser ola, karındaşlarını nizam-ı alem için katletmek münasiptir. Ekser ulemadahi tecviz etmiştir. Onunla amil olalar.

39. Mühr-i şerifim, vezir-i azam'da dursun. Hazinem ve defterhanem mühürlenmek ve açılmak lazım gelse, defterdarlarım huzurunda açılsın ve kapansın... Hazineye giren ve çıkan akçe, defterdarlarım emriile girer ve çıkar...

43. ... Humayunuma her nereden haraç /vergi) ve adet-i ağnam(hayvan vergisi) ve pişkeş (hediye) gelirse vüzerama ve defterdarlarıma dahi hisseleri gelsün... Defterdarlarıma has (geliri olan arazinin tahsisi)verirlerse 120 bin akçe verilsin...

45. ... Başdefterdar 90 bin akçe ile mütekait ola, mal defterdarlarım 80 bin akçe ile mütekait olalar.

48. ... Hazine -i Amire'm'e akçe teslim olundukta, defterdarlarım bin akçeden yirmi akçe kese-i mizan alalar. Defterdarlara hizmet eden kütaba dahi hakkı kitabet olalar. Humayunum aşar'ından defterdarlarımın zahirelerini muavenet edeler" (Güvemli, 2018).

Hazine-i Amire' de, çalışacaklar 15- 16 yaşlarında çırak (şakird) olarak alınırdı. Meslekte eğitimi esas alan örgütte çalışanlar çıraklıktan kalfalığa, kalfalıktan halifelige, halifelikten serhalifelige geçerdi. Muhasebeci ya da baş muhasebeci unvanını alanların arasından defterdar ve baş defterdar seçilirdi. Mesleğin her aşamasında iş yaparken eğitim esastır (Güvemli, 2018).

Hazine-i Amire'de çalışanlar ve unvanları aşağıda açıklanmıştır (Güvemli & Gücenme, 2002).

Tablo 3: Hazine-i Amire’de çalışanlar ve unvanları

UNVAN	AÇIKLAMA
Başdefterdar	Devlet muhasebesinin başıdır. Günümüzde Maliye Bakanı unvanının karşılığıdır.
Defterdar	Muhasebe departmanlarının bağlı olduğu üst düzey yöneticidir.
a. Kayıt İşlerini Yürüten Kadrolar	
Serhalife	Baş muhasebeci, daire başkanıdır.
Halife (hacegan)	Muhasebe departmanının bir bölümünün başıdır. Günümüzdeki şube müdürü gibi düşünülebilir.
Muhasebeci	Kayıt tutan kişidir.
Kalfa	Çıraklıktan sonra gelen usta seviyesindeki unvandır.
Kâtip	Yazışmaları yapıp, kayıt için muhasebeye yardım eden kişidir.
Emin	Memurdur.
Başşakird	Çırakların başıdır. Günümüzdeki ön muhasebe işlerini yürütenlerin başıdır.
Şakird	Çırak anlamındadır.
b. Tahsilat - Ödeme İşlerinden Sorumlu Personel	
Hazinedar	Devlet hazinesini yöneten kişidir.
Sergi Muhasebecisi	Hazine para hareketlerinin sorumlusudur.

Muhassıl	Tahsilat işlerini yapan kişidir.
Kisedar – Veznedar	Kasa defterini tutan kişidir.
Mefkufatçı	Devletin gecikmiş alacaklarının tahsilini izleyen kişidir.
c. Devletin Denetim Birimleri	
Baş Mukabeleci – mukabeleci	Baş denetçidir.
Baş baki kulu - baki kulu	Vadesi geçen alacakların ve yolsuzlukların izlendiği bağımsız denetim örgütüdür.

Hazine-i Amire çalışanları devlet muhasebecisi kabul edilmektedir. Özel kesim gelişme gösteremediğinden özel kesim muhasebecileri örgütlenememiştir. Hazine-i Amire'nin yasal bir örgüt kabul edilmesinde Kanunname-i Ali Osman'ın katkısı büyüktür. Tanzimat'ta kaldırılan bu örgüt yerini Maliye Nezareti'ne bırakmıştır (Güvemli, 2018).

1.1.1. Tanzimat'a Yol Açan Siyasal Nedenler

XIX. yüzyılın başlarında devletin içinde bulunduğu ekonomik ve siyasal durum, Avrupa devletlerinin Osmanlı Devleti'nin içişlerine müdahalesini kolaylaştırmıştır. Ayrıca ülkenin sömürgeleştirilmesini hızlandırmıştır. Tanzimat'tan önce Mısır Valisi Mehmet Ali Paşa, Osmanlı Devletine isyan etmiş ve orduları birbiri ardına bozguna uğratmıştır. Mehmet Ali Paşa'nın Osmanlı toprakları üzerindeki ilerleyişi Osmanlı idarecilerini endişelendirmiştir. Fransa'nın Mısır'ı desteklemesi ve başlangıçta kayıtsız olan İngiltere karşısında Ruslar ile Hünkâr İskelesi Antlaşması imzalanmıştır. Bu durum Osmanlı Devleti'ni Rusların Boğazlar üzerinde hâkimiyet kurma tehlikesiyle bırakmıştır. Çaresizlik içindeki Osmanlı Devleti çareyi Avrupa Devletlerine sığınmakta bulmuştur. Avrupa devletlerinin kendi aralarında oluşturduğu siyasal dengeden yararlanmak istediler. Bir yanda İngiltere ve Fransa, diğer yanda ise Avusturya ve Rusya yer alıyordu. Osmanlı Devleti Fransa ve İngilizlerin tarafında yer aldı. Bu ülkelere daha yakın olabilmek

için, bu devletlerin öngördüğü bir düzeni tercih etmişler ve Tanzimat dönemini başlatmışlardır (Akça & Hülür, 2007).

1839-1885 dönemi Türk muhasebe tarihinde büyük bir değişim dönemi olmuştur. Değişimi başlatan olay, 3 Kasım 1839'da yürürlüğe giren Tanzimat Fermanı idi. "Yeniden yapılanma" anlamına gelen Tanzimat, Osmanlı Devleti'nin mali ve idari alanda gerçekleştirdiği reformları, diğer bir deyişle batılılaşma ve modernleşme hareketini ifade eder. Tanzimat'ın iki temel amacı vardır. Birincisi, Batı Avrupa ülkeleri temelinde devlet kurumlarını yeniden inşa etmektir. Devletin çağdaş bir yapıya kavuşmasını sağlamaktır. Bu amaçla, Batılı devlet yönetim yöntemlerinin Osmanlı İmparatorluğu'nda uygulanması şeklinde bir yaklaşım tasavvur edildi (Güvemli & Kaya, 2015). Ancak bu anlayış olmadan kapitalist anlayışın egemen olduğu Batı Avrupa ülkelerinin yönetim tarzını benimsemek mümkün değildir. Bu yüzden, Tanzimat'ın ikinci amacı olan, özel sektörü desteklemek, kâr amacı güden işletmeler oluşturmak gündemdeydi (Güvemli & Kaya, 2015).

Tanzimat'ın ilanından sonra ilk amacın gerçekleştirilmesinde büyük başarı sağlanmıştır. İkinci amaca ulaşmak adına, 1879-1885 yıllarını kapsayan özel bir proje yürütülmüştür. İlk olarak özel sektör girişimcileri teşkilatlanmış ve kâr amacı güden işletmecilik anlayışı yaygınlaştırılmaya çalışılmıştır. Bu anlayışın yaygınlaştırılmasında çift yanlı kayıt yönteminin benimsenmesi etkili olmuştur. Bu yöntemin kabul görmesiyle birlikte yüzyıllardır kullanılan merdiven yöntemine ait muhasebe kayıt kültürü sona ermiştir (Güvemli & Kaya, 2015). Çift yanlı muhasebe defter tutma yönteminin yaygınlaştırılması yavaş gerçekleştirilse de, zamanla başarılı sonuçlar elde edilmiştir (Güvemli & Kaya, 2015).

1.1.2. Tanzimat'a Yol Açan Hukuki Nedenler

Osmanlı İmparatorluğu'nun toplumsal yapısı farklı etnik gruplardan oluşmaktadır. Bu durum, Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluşunun ilk zamanlarından kaynaklanmaktadır. Osmanlı Devleti'nin politikalarına göre, fethedilen ülkenin soylularının, beylerinin ve tüccarlarının varlığı sona ermemiş, aksine siyasi ve ekonomik güç paylaşımı olarak onlarla işbirliği yapmışlardır. II. Mehmet (Fatih Sultan Mehmet) döneminden itibaren bu

gruplara sosyal organizasyonlar düzenleme hakkı verilmiştir. Bu durum özellikle Rum, Ermeni ve Yahudilerin ekonomik planlamada güçlenmesine yol açmıştır. Kısa sürede Avrupalı devletlerin işbirlikçileri haline gelmişlerdir (Elitaş & öte., 2008).

Batı kapitalizmi ile sürdürdükleri işbirliği onları daha güçlü hale getirmiştir. Bu durum II. Mehmet'ten itibaren başlayarak yürütülen bilinçli politikaların sonucudur. Özel izin isteyen işletme alanlarını genişletmişler, birçok iş ve ticaret kollarını da ellerine geçirmişlerdir.

Batılı ülkelerin Osmanlı'da en büyük yardımcıları bu etnik gruplardır. Dolayısı ile kendi haklarını güvence altına almak istemeleri, Tanzimat Fermanı'nın en önemli nedenlerinden biridir. Tanzimat ile ilgili metinlerde gayrimüslimlerin de Müslümanlar gibi aynı hak ve özgürlüklere sahip olduğuna yer verilmektedir. Bu eşitlik ile Müslüman olmayan kesim hukuken Osmanlı egemen sınıfı haline getirilmeye çalışılmaktadır (Elitaş & öte., 2008).

Avrupalı devletlerin sürekli Osmanlı Devleti'nin iç işlerine müdahale etmesi, bunun için her fırsatı değerlendirmiş olması azınlıkların Osmanlı toprakları üzerinde güçlü duruma geldiklerinin kanıtıdır. Osmanlı'da halka karşı yapılan haksızlıklardan Hristiyanların neredeyse hiç etkilenmediği görülmüştür. Bunda Hristiyanları koruyacak ulusal örgütlerin payı büyüktür. Fakat Türkler yapılan haksızlıklar karşısında Hristiyanlar kadar şanslı olamamıştır (Elitaş & öte., 2008).

1.1.3. Tanzimat'a Yol Açan Ekonomik Nedenler

Sömürgeleşme sürecinin iyice yoğunlaşıp hız kazandığı, Osmanlı Devleti'nin de içinde bulunduğu bu dönem Tanzimat'ın ilanından önceki döneme rastlayan ve sonraki dönemi de kapsayan yıllara denk gelmektedir. 19. yüzyıl Osmanlı tarihi, Batı kapitalizmi ile İmparatorluğun oluşturduğu dış ekonomik ilişkilere, bunun gereği olan devletin bütününün Batı kapitalizminin gereklerine göre biçimlenmesine dayanmaktadır.

Dönemin en güçlü emperyalist devletlerinden biri İngiltere'dir. İngiltere Tanzimat'ın ilanını en çok isteyip, destekleyen taraf olmuştur. Osmanlı

Devleti'ni de bunun içinde zorlamıştır. Denilebilir ki, Tanzimat Fermanı İngilizlerin baskıcı tutumları sonucu oluşmuştur.

1 Ağustos 1838'de Balta Limanı'nda imzalandıktan sonra, 1 Mart 1839'da yürürlüğe giren Ticaret Antlaşması ile Osmanlı Devleti'nin sömürgeleşmesinin önündeki engeller kaldırılmıştır. Batılı devletler Osmanlı topraklarında serbest ticaret hakkını elde etmişlerdir. Bu antlaşmayla Batılı devletler ticaretin gerektirdiği hukuksal yapıyı kendilerinin ve yandaşlarının lehine sağlamayı başarmışlardır (Elitaş & öte., 2008).

Avrupalı devletler Osmanlı topraklarını kendileri için hammadde kaynağına dönüştürüp açık Pazar haline getirmişlerdir. Osmanlı Devletinin topraklarında üretilen hammaddelere el koymuşlardır. Ayrıca el koydukları hammaddeleri işleyerek Osmanlılara geri satmışlardır.

Ülkedeki çıkarlarının korunması adına Osmanlı Devleti'ni etkileyerek, hatta baskı yaparak Tanzimat'ın ilanı için zorlamışlardır. Çünkü Osmanlı Devleti ile yapılan ticaret, Batılı devletler ve İngilizler için kârlı bir sömürü niteliği taşımaktadır. Bu sebeple İngiltere'nin dış politikasının esasını Osmanlı Devleti'nin bütünlüğü oluşturmıştır. Bu yüzden İngiltere Osmanlı pazarını tehdit eden Rusya ile üç yıl süren Kırım Savaşı'nı göze almıştır (Elitaş & öte., 2008).

Emperyalist devletler, sömürü alanlarına aldıkları ülkelerin ekonomilerini çökerterek amaçlarına ulaşabilirler. Bunun yanında ülkenin askeri güçlerine dayanarak sömürü alanlarını belirleyebilirler. Emperyalist kültür ise, bu iki yöntemin birlikte getirdiği bir olgudur. Kültür emperyalizmi sömürülen ülkelerde olağan bir olgu olarak karşılanmakta olup, bu düşünce yaygınlaştırılmıştır. Emperyalist ülke ise, her alanda üstün, değer yargılarını en doğru şekilde kültür saldırısı sonucunda o topluma kabul ettirendir. Sömürülen ülke kendini küçük, değersiz, beceriksiz görmeye başlar. Toplum bireyleri sorunlarının çözümünü kendi öz varlık, değerleri dışında kalan emperyalist devletlerin önerdikleri yerlerde aramaya başlar. Tanzimatçıların bazılarının bu doğrultuda koşullanması, Tanzimat'ın uygulamaya konulmasının bir nedeni olarak görülmektedir (Elitaş & öte., 2008).

1.2. Tanzimat Dönemindeki Hukuki, Siyasal ve Ekonomik Reformlar

Siyasi, idari ve hukuki açıdan birçok yeniliğin düşünsel temellerinin atıldığı Tanzimat Dönemi reformları Türkiye'nin modernleşme sürecinde derin izler bırakmıştır.

1.2.1. Siyasi Reformlar

Osmanlı saltanat geleneği Tanzimat Fermanı ile bazı değişikliklere uğramıştır. Babası II. Mahmut'un yaptığı gibi ülkenin birçok yerini ziyaret eden Sultan Abdülmecit, 1845'de Silistre ve Girit Adası'na gitmiştir. Hükümetin genel politikasına dair görüşlerini açıklamak için her yıl Babıâli'yi ziyaret etmiştir. Belli aralıklarla Meclis-i Vükela'nın toplantılarına katılmış. Devletin askerî kurumlarında incelemelerde bulunmuştur. Tanzimat döneminin öne çıkan en önemli devlet idaresi Babı'ali'dir. Babıâli bürokrasisinin diktatörlüğü olarak adlandırılan devir Tanzimat dönemidir. Diktatörlük sözünün geçmesi, sadece bürokratların idareye hâkim olmalarından kaynaklanmaktadır. Saltanat makamını sadece onay makamı olarak görmeleri de bu durumu desteklemekteydi (Elitaş & öte., 2008).

Tanzimat döneminde, devletin işleyişiyle ilgili konularda görüşmeler yapmak ve karar almak için meclisler oluşturulmuştur. Bu meclislerden biri *Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliye* olup, 24 Mart 1837 tarihinde açılmıştır. Devlet ile kişiler arasındaki davaları karara bağlamakla görevli bu meclis ayrıca devletin ihtiyaç duyduğu kanunları hazırlama yetkisine de sahipti. Bu yetki, 1854 yılında *Meclis-i Âli-i Tanzimat'a* devredildi. Ancak 1861 yılında bu meclisler tekrardan birleştirildi. Tanzimat ile birlikte merkeziyetçilik anlayışı çerçevesinde çağdaş bir vilâyet yönetimi oluşturulmaya çalışıldı. Bunun için 1846'da imparatorluk 36 vilâyete bölündü. Kaza (1267 adet) ve sancaklar (162 adet) oluşturuldu. Vilâyetlerden Rumeli'de 15, Anadolu, Suriye, Arabistan ve Irak'ta 19, Afrika'da da 3 tane bulunmaktaydı. Vali dışında Vilâyet İdare meclislerinde defterdar, kadı, mektupçu, müftü gibi devlet görevlileri de yer almaktaydı. Ayrıca halk tarafından seçilen dört üyeden ikisini Müslimler, diğer ikisini de Gayrimüslim oluşturmaktaydı (Elitaş & öte., 2008).

Yerel yöneticilerden oluşan ve halkın istek ve sorunlarını yöneticilere bildirmek adına Vilâyet Umumi Meclisleri adı altında yeni bir yapı daha oluşturuldu. Köy ve mahallelerin idari yapısında da bazı yeniliklere gidildi. II. Mahmut döneminde muhtarlıklar kurulmaya başlandı. Şehremaneti teşkilatı 16 Ağustos 1854'te kuruldu. İhtisap Nezareti'nin yerini almak üzere kurulan bu kuruluş, İstanbul ve çevresine belediye hizmetleri sunmaktadır. Teşkilat, Osmanlı Devleti'ndeki ilk modern belediye teşkilatı olarak kabul edilir. (Elitaş & öte., 2008).

1.2.2. Hukuki Reformlar

Tanzimat döneminde hukuk alanında köklü değişiklikler yapılmıştır. İlk adım Fransız kanunlarından yararlanarak Ceza Kanunu'nun düzenlenmesiyle atılmıştır. Yine bu dönemde Ticaret Kanunu hazırlanmış, ardında da Ticaret Mahkemeleri inşa edilmiştir. 1847 yılında faaliyete geçen karma mahkemeler hem Osmanlı vatandaşlarının hem de yabancıların her türlü ceza davalarından sorumluydu. Her türlü cezayı bu mahkemeler vermekte, yalnız ölüm cezalarında padişahın onayına ihtiyaç duyuyordu. Fransız etkisinin kanunlaşma faaliyetlerinde etkisi dikkat çekmektedir. Özellikle bazı kanunlarda millî unsurlar gözetilmiştir. Bunun en güzel örneği, Arazi Kanunu'dur. Ahmet Cevdet Paşa başkanlığındaki bir heyetin çıkardığı kanundur. 1856'dan sonra Osmanlı'da medenî kanun ile ilgili tartışmalar başlamıştır. Ahmet Cevdet Paşa ve taraftarları Fransız Medenî Kanunu'nun benimsenmesine karşı çıkmıştır. Medeni hukuk alanında Hristiyan hukukunun Müslümanlara örnek olamayacağını söylemiştir. Daha sonra Mecelle-i Ahkâm-ı Adliye Cemiyeti kurulmuştur. Bir dönem Cevdet Paşa'da başkanlığını yapmıştır. 1868-1876 tarihleri arasındaki çalışmalarına istinaden cemiyet Mecelle'yi hazırlamıştır. Mecelle, 16 kitaptan ve 1851 maddeden oluşmaktadır. Günümüzde halen hukuki konularda kaynak gösterilmektedir. Çağının ötesinde bir eser olarak değeri korunmaktadır (Elitaş & öte., 2008).

1.2.3. Ekonomik Reformlar

Osmanlı mali yapısı içinde tek hazine ve tek bütçe sisteminin uygulamaya geçmesi, Tanzimat döneminin en önemli reformlarından kabul edilmektedir.

1830’lu yıllarda ön hazırlıklarına başlanan bu geçişin son halini, Ocak 1840’ta Maliye hazinesinin kurulmasıyla aldığı bilinmektedir. Mali yapı içinde işleyen ve kendilerine özgü gelir kaynaklarına sahip hazineler Maliye çatısı altında toplanmıştır. Bu durum gider ve gelirlerin tek elden yönetilmesi kararının alındığının kanıtıdır. Zamanla Maliye Nezareti tüm mali konuları denetleyen organ haline gelmiştir. Maliye hazinesi kurulmuş, modern bütçeler hazırlanmıştır. 1846-1847 mali döneminde her yıl düzenli bütçeler hazırlanmıştır. Giderler devlet gelirlerine göre belirlenerek sınırlandırılmıştır. Böylece bütçede tahsis usulü uygulamasına başlanmıştır. 13 Temmuz 1855 tarihinde ise Osmanlıda modern bütçe uygulamasına geçilmiştir. Ayrıntılı bir şekilde hazırlanan nizamnamede bütçelerin hazırlanması, onaylanması ve denetlenmesine yönelik esaslara yer verilmiştir (Elitaş & öte., 2008).

Osmanlı mali teşkilat yapısı içinde Tanzimat sonrasında padişahın gelir kaynaklarında yapılan değişiklikler önemli yer tutmaktadır. Gelir kaynaklarının giderleri karşılayamayacak olmasından dolayı gelirlerin tamamı Maliye Hazinesi’ne devredilmiştir. Bunun karşılığı olarak padişah ve devlet yöneticileri maaşa bağlanmıştır. Uygulamaya konulan tahsis usulünce her ay padişaha “tahsisât-ı seniyye” adıyla maaş ödenecektir. Padişahlık makamının hazinesi kabul edilen Hazine-i Hassa, padişahın giderlerini, devlet yöneticilerinin harcamalarını, saray halkının maaşlarını, sarayın inşasına, onarımına ait her türlü masraflarını karşılamak adına kurulmuştur. Bu hazine, Maliye Hazinesi’ne bağlı olarak ilk dönemlerde varlığını sürdürmüştür (Elitaş & öte., 2008).

Tağışlar den önemli oranda zarar gören kesim, bürokratlar, askeri zümre ve ulema sınıfıdır. Tanzimat sonrasında Osmanlı para piyasasında yaşanan bu soruna çözüm, yapılan sikke reformuyla olmuştur. Altın ve gümüş sikkeler, 1844 yılında uygulanan belli ölçülere göre basılmıştır. Sultan Abdülmecid döneminde ilk defa kâğıt para basılırken, Sultan Abdülaziz döneminde ise, kaime basımına hız verilmiştir (Elitaş & öte., 2008).

Tanzimat’ın ilanı Osmanlı vergi sistemindeki değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Tanzimat ile birlikte örfî vergi ve angaryalar kaldırılmıştır. Ödeme gücüne göre vergilendirme esasına dayanan anlayış benimsenmiştir (Elitaş & öte., 2008).

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE OSMANLI DEVLETİNDE 19.YÜZYILDA MUHASEBE ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER

2.1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Ticari yaşama ilişkin 4000 yıl öncesinde Babil’de çivi yazısı ile yazılmış kayıtların bulgularına rastlanmaktadır (Yalkın, 2013). Hesaplamalara ilişkin metinler ve hesap özetleri de Eski Mısır’da yer almaktadır. Tapınaklara ve bankalara ait hesapların da Eski Yunan uygarlığında tutulduğu bilinmektedir. İlk çağın sonlarına doğru ise, hesap tutma tekniğinde Romalıların ilerleme kaydettiği görülmektedir. Yine aynı dönemde Arap uygarlığı sayım cetvelleri, cari hesaplar ve hesap özetleri kullanmıştır. Bunda İslam Dünyası’nda matematik alanındaki gelişmelerin katkısı büyüktür (Sevilengül, 2014).

Günümüz muhasebe kayıt yöntemi olan çift yanlı muhasebe yönteminin kaynağının kesin olmamakla birlikte ortaçağ İtalya’sı olduğu söylenmektedir. Dünyada İtalyanların bu konuda temel oluşturduğunun düşünülmesinin dayanağı olarak, Luca Paciolo’nun yazmış olduğu kitabı kabul edilmektedir. Paciolo’nun Venedik’te, 1494 yılında yayımladığı eserinin adı "*Summa De Aritmetica, Geometrie, Proportioni et Proportionalite*"dir. Paciolo, kitabının "*Particularisdi Compituse Scripturis*" kısmında Venedik Metodunu kullandığını ifade etmiştir. Kitabın son kısmında ise, 200 yıldır sistemin İtalya’da kullanıldığından bahsetmiştir. Ayrıca bu sistemi kendisinin bulmadığını da dile getirmiştir. Yine İtalya’da bu sistemin yaygın olarak kullanıldığını Sievekings’in bulduğu 1340 yıllarına ait belgeler desteklemektedir (Yücel, 1982).

Leonardo da Vinci’nin yakın arkadaşı ve öğretmeni olan Rahip Paciolo’dan önce, 1363 yılında bugün de uyguladığımız muhasebenin esaslarına İlhanlılar döneminde Farsça yazılmış olan "*Risale-i Felekiyye/kitab-us Siyagat*" adlı el yazması eserde rastlanmaktadır. Eser Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazendarani tarafından kaleme alınmıştır. Muhasebe kitabı anlamıyla bilinen Kitabus Siyagat’ta devlet

muhasebesine ait defterlere, kayıt şekillerine ve belgelere değinilmektedir (Sevilengül, 2014). Alman yazar Walther Hinz, Risâle-i Felekiyye adlı eseri 1952 yılında translitere ederek bastırmıştır.

Yayınlanmış olmasına rağmen batı dünyasında pek tanınmayan bu eserin bir örneği Ayasofya Müzesinde bulunmaktadır. Lidyalıların parayı bulmasının muhasebe bilimine katkısı büyüktür. Arap rakamlarının muhasebe kayıtlarında roma rakamlarından daha çok kolaylık sağladığı düşünülmektedir (Yücel, 1982). Çünkü roma rakamlarında harfler rakam olarak kullanılmakta ve sıfırın olmaması da muhasebe kayıtlarının tutulmasını zorlaştırırken; siyakat rakamlarının varlığı ve sıfırın kullanılması en geçerli muhasebe uygulamalarının elde edilmesine imkân sağlamıştır (Can, Öztürk, & Küçüker, 2012).

Muhasebe kuramındaki önemli gelişmeler, Paciolo'nun eserinin yayınlanmasından 19. Yüzyılın ilk yarısına kadar geçen dönemi kapsamaktadır. Paciolo'nun fikirlerini ele alan, Muzaaf muhasebe kavramını ilk kullanan Tagliente'dir. 1540 yılında Domenico Manzoni Venedik'te yayımladığı Quaderno Doppio adlı eserinde muhasebeyi kuram ve uygulama açısından ele almıştır. İtalya'nın dışında Amerika ve Avrupa'nın diğer ülkelerinde muzaaf sistemi uygulanmıştır. Sanayi devrimi sonrası muhasebe kuram ve uygulamalarının gelişmesine büyük sanayi işletmelerinin kurulması ve teknolojik gelişmeler katkı sağlamıştır (Yalkın, 2013).

2.1.1. Çift Yanlı Kayıt Düzeninin Ortaya Çıkışı

1494 yılında Ortaçağ İtalya'sına ait muhasebe sistemi günümüz dünya ekonomisi üzerinde söz sahibidir. Sistem ilk kez Luca Pacioli tarafından "*Suma de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*" adlı kitabında yer aldığından çift yanlı kayıt sisteminin başlangıcı olarak kabul edilir. Günümüzde çift yanlı muhasebe sistemi olarak bilinen bu sistem 15.yy'da Venedik Muhasebesi olarak adlandırılmaktadır (Yaşar, 2016).

Luca Pacioli'ye kadarki dönemde bazı işletmelerin çift yanlı kayıt yöntemini kısmen kullandığına dair kanıtlara ve bu konuda yazılmış eserlere rastlanmaktadır. Konu ile ilgili kanıt ve eserlere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (Can, Aliusta, & Bağdat, 2019).

Tablo 4: Pacioli öncesi çift taraflı kayıt yönteminin gelişimi

Yazar veya Kuruluş	Kanıt ya da Eser
Floransalı Bankerler (İtalya)	Müşterilere ait hesaplar arasında çapraz girişlere rastlanmaktadır.
Rinerio ve Baldo Fini Kardeşler/ İtalya	Defter kayıtları borç ve alacak çapraz girişlidir.
Farolfi Şirketi/ İtalya	Nakit işlemleri dışında çoğu işlemlerde çapraz eşleşmeler vardır. Borç ve alacaklar alt alta yerleştirilmiştir.
Cenova Belediyesi / İtalya	Belediyenin sendika hesaplarında borçların sol, alacakların ise sağ tarafta yer aldığı görülmektedir.
Abdullah İbni Muhammet İbni Kiya el - Mazendarani	Çift yanlı kayıt yönteminin temel esasları ve uygulamasından Risale-i Felekkiye der İlm-i Siyakat isimli eserin içeriğinde yer almaktadır.
Datini / İtalya	Şirket defterlerine bakıldığında bazılarının ilk sayfaları borçlu hesap işlemleri için ayrılmıştır. İkinci sayfalarının da alacaklı işlemler için ayrıldığı görülmektedir.
Medici Bankası / İtalya	Banka defterlerinde bazı hesaplar borçlu ve alacaklı olarak yazılmıştır.
Donado Soranzo &Brothers Şirketi / İtalya	Büyük defterlerde çift yanlı kayıtlara yer verilmiştir.
Benedetto Cotrugli	Della Mercatura e del Mercante Perfetto adlı kitap çift yanlı yöntemin birçok özelliğine yer vermiştir.

Pacioli'nin İtalya'da kitap haline getirdiği çift yanlı kayıt kullanımı, matbaanın da etkisiyle başta Avrupa olmak üzere dünyanın çeşitli ülkelerine yayılmaya başladı. Domenico Manzoni'nin "*Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume di Venetio*" adlı eserinin Pacioli'nin kitabından birçok alıntı içerdiğini belirtmekte fayda vardır. Çift yanlı yöntemin tanıtılmasını amaçlayan ilk eserlere ülke bazında aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (Can, Aliusta, & Bağdat, 2021).

Tablo 5: Çift Taraflı Kayıt Yönteminin İlk Eser ve Yazarları

Ülke	Yıl	Yazar	Eser
<i>İtalya</i>	1464	<i>Luca Pacioli</i>	<i>Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita</i>
<i>Hollanda</i>	1543	<i>Jan Ympyn Christoffels</i>	<i>Nieuwe instructie ende bewijs der looffelijcker consten des Rekenboecks</i>
<i>İngiltere</i>	1543	<i>Hugh Oldcastle</i>	<i>A Profitable Treatyce called the Instrument or Boke to learn to know the good order of the keepying of the famouse reconynge called in Latyn, Dare and Habdare, and in English, Debitor and Creditor (Geijsbeek, 1914:13)</i>
<i>Almanya</i>	1546	<i>Johann Gottlieb</i>	<i>Buchhalten, zwey künstliche unnd verstendige Buchhalten (Tsuji ve Garner, 1995:162)</i>

<i>İspanya</i>	1545	Gaspar de Texeda	<i>Suma de Arihtmetica Practica y de todas Mercaderias con la horden de contadores (Brown, 2004,131)</i>
<i>Fransa</i>	1550	Valentine Menher de Kempten	<i>Practique brifue pour cyfrer et tenir livres de compte (Chatfield and Vangermeersch, 1996:189,361) Eser Fransızca olarak Belçika/ Antwerp de basılmıştır, Diğer baskısı 1591- Lyon</i>
<i>Amerika</i>	1796	William Mitchell	<i>A New and Complete System of Bookkeeping by an Improved Method of Double Entry (Mcmlckle, 1984:41).</i>
<i>Rusya</i>	1809	Ivan Akhmatov	<i>İtalian or experience based accounting (Kuter and Sokolov,2012:82)</i>
<i>Japonya</i>	1873	Yukichi Fukuzawa	<i>Chooainoho (Shimme, 1937,293; Watanabe, 2011:1). Eserin çevirildiği kaynak: "Book-keeping" by H. B. Bryant and H. D. Stratton</i>
<i>Osmanlı</i>	1882	Süleyman Asaf	<i>Muhtasar Usul-ı Defter (Güvemli, ve Güvemli, 2006: 43)</i>

Kaynak: (Can, Aliusta, & Bağdat, 2021)

1830 yılında Osmanlı İmparatorluğu'nda kullanılan çift taraflı kayıt düzenini anlatan ilk kitap basılmıştır. “*Principles of Account Book An Abstract for the Beginners*” adıyla Venedik'teki Holy Gazar Theology School'da İzmir'deki Amerikan tüccarlar için basılmıştır. Osmanlı Bankası çift yanlı kayıt yönteminin Osmanlı İmparatorluğu'nda kullanımına öncü olmuş başarılı bir örnek olarak gösterilebilir. (Can, Aliusta, & Bağdat, 2021).

Kâr ve zararı belirleme imkânı veren bu yöntem tüccarlar tarafından devrimsel bir yenilik olarak kabul edilmektedir. Çünkü bu sistem sayesinde tüccarlar servetlerindeki artış ve azalışları tespit edebilme imkânı bulmuşlardır. Osmanlı Devleti çift yanlı sistemle 19. yüzyılda ilk kez tanışırken, Avrupa bu yöntemi bilim dalı haline getirmeye çalışmıştır. Osmanlı Devleti ile Avrupa ülkeleri arasında siyasi, ekonomik ve kültürel yapının farklılığı Osmanlı'nın muhasebe alanında geride kalmasına neden olmuştur. Ülkeler arası yapısal farklılıkların ortaya çıkarılması, çift yanlı kayıt düzenine geçiş sürecinin koşullarının değerlendirilmesinde dayanak olacaktır (Yaşar, 2016).

a. Siyasi Yapı

Avrupa'da bağımsız birçok ülke yer almaktadır. Bu ülkeler sürekli savaş ortamında hayatta kalma mücadelesi verirken, devlet yapılanmasını zorunlu hale getirmiştir. Devletler, üretimi ve teknolojik gelişmeleri desteklemiş, iletişimi güçlendirmiş, devlete kaynak sağlayabilecek tüccarları destekleyerek, halkın üzerindeki denetim ve kontrol mekanizmasını güçlendirmişlerdir (Cohen & Kennedy, 2013).

Osmanlı devlet yapısında temelde halk tamamen padişahın gücünü destekleyip arttırmaya yönelik hizmet etmiştir. Bu nedenle her türlü ekonomik faaliyetler, siyasi ve toplumsal örgütler bu amaç doğrultusunda planlanmıştır. Avrupa'da devletlerin batılılaşma yolunda dış baskı ile karşılaşmamış olması, Osmanlı Devleti'nin birçok alanda Batının gerisinde kalmasına neden olmuştur (Cohen & Kennedy, 2013).

Avrupa'da muhasebe sistemi ve uygulanan çift yanlı muhasebe sistemi işletme ile ilgili bilgilerin paydaşlara iletilmesinde bir iletişim aracı olarak görülmüştür. Yani işletme sahipleri ve paydaşlarının ihtiyaçlarını

karşılamaya yönelik bir fonksiyon kabul edilmiştir. Osmanlı'da ise işletme sahipleri ve üçüncü kişilerin ihtiyaçlarını karşılama fonksiyonu değil, sarayın ihtiyaçlarını karşılama fonksiyonu niteliğindedir (Mert, 2013).

b. Ekonomik Yapı

Batı'da tüccarlar, işletmeler ayrıcalıklı bir konuma sahipken, Osmanlı Devleti'ndeki tüccarlar bundan yoksun kalmışlardır. Batı ülkelerinde çift yanlı kayıt yöntemi ilk önce özel sektörde kabul görüp, daha sonra kamu sektöründe benimsenmiştir. Osmanlı'da ise, özel sektör gelişmemiştir. Çünkü Osmanlı Devleti devletçi bir ekonomik yapı içinde yönetilmekteydi (Güvemli & Kaya, 2015).

Tanzimat öncesi Osmanlı muhasebe kültürü, devletçi ekonomi politikaları sebebiyle devlet muhasebesiyle sınırlı kalmıştır. Devlet muhasebesinde de kullanılan yöntem merdiven yöntemidir. Özel kesim sektörü gelişmediği için gelişmiş bir muhasebe düzenine ihtiyaç duyulmamıştır (Güvemli & Kaya, 2015).

c. Kültürel Yapı

Avrupa'da çift yanlı kayıt yöntemi, büyük işletmelerin ihtiyaçlarına cevap veren bir muhasebe ilkesi olarak gelişim göstermiştir. Osmanlı devleti ise, standart hale getirilen muhasebe tekniklerini geliştirme ihtiyacı duymamıştır. Osmanlı'da ihtiyacından fazlasını elde etme isteğini, kâr elde etmeyi hoş görmeyen İslam felsefesi anlayışı, özel sektör gelişiminin önünde kültürel engeller yaratmıştır (Yaşar, 2016).

d. Ticarete Azınlıkların Etkin Oluşu

Osmanlı ticaretinde azınlıklara tanınan imtiyazlar ve Batılı devletlerin himayeci politikaları, azınlıkları ekonomik yönden iyi hale getirdi. Osmanlı'nın aşırı müdahaleci yaklaşımı azınlıkların sermayelerini şirketleşmeye dönüştürmesine engel teşkil etmişti. Bu yüzden azınlıkların çift yanlı kayıt yöntemine ilişkin deneyimlerini gizledikleri ve Osmanlı'nın bu yöntemin kullanımına geçişin gecikmesine neden olduğu düşünülmektedir (Can, Aliusta, & Bağdat, 2019).

e. Kapitalizme Dayalı Bir Piyasa Anlayışının Olmaması

Osmanlı toplumunda sermayedar bir sınıfın olmaması, özel kesimin bağlı olduğu esnaf loncalarının işleyişindeki sınırlamalar, özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin sermaye birikimini engellemiştir. Oysa serbest rekabet koşullarında gelişen kapitalizmin işletmelerde sermaye birikimine yol açtığı bilinmektedir. Ancak Osmanlı Devleti'nde kapitalizme dayalı piyasa sistemi oluşmadan mevcut sistem çökmüştür. Bu durum çift yanlı kayıt sistemine ihtiyaç duyulmasını engellemiştir (Can, Aliusta, & Bağdat, 2019).

f. Bankacılık Sisteminin Geç Oluşması

Osmanlı'da bankacılık sisteminin oluşumunda en önemli etken gayrimüslim Galata bankerlerinin faaliyetleri olmuştur. Avrupa'da ticaretin gelişmesi, artan nakit sermaye ve kredi ihtiyacı bankacılık sektörünün gelişimine katkı sağlamıştır. Özellikle ticaretin merkezi sayılan Genova ve Venedik'te büyüyen bankerler çift yanlı kayıt yönteminin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Osmanlı'da ise bankacılık faaliyetleri 19. yüzyıl ortalarında başlamıştır. Bu yüzyılda yabancı sermaye ile kurulmuş bankalar örnek teşkil etmektedir. Osmanlı'da bankacılık faaliyetlerinin geç uygulanmaya başlanması çift yanlı kayıt yöntemine geçişi de geciktirmiştir (Can, Aliusta, & Bağdat, 2019).

g. Şirketleşme veya Kurumsallaşma Gecikmesi

Osmanlı'da Tanzimat öncesi özel kesimde yeterli sermayenin olmayışı kurumsallaşmayı engellemiştir. Tanzimat dönemine kadar küçük ölçekli üretim faaliyetlerine dayanan devlet ekonomisi, Tanzimat sonrasında sanayileşme politikalarıyla birlikte kamu ve özel sektör şirketleri ile tanışmaya başlamıştır. Ancak yabancılara tanınan ayrıcalıklar, yeteri kadar maliyet ve idari yönetim bilgisine sahip olunmaması, yeterli olmayan sermaye birikimi gibi nedenlerle başlatılan bu sanayi adımı başarısız olmuştur. Bu yönetime ilişkin ilk örneklerle 19. yüzyılın ikinci yarısından sonra rastlanmıştır. 1856 yılında kurulmuş olan Osmanlı Bankası da bunun en güzel örneğidir (Can, Aliusta, & Bağdat, 2019).

Tanzimat sonrası dönemin muhasebe düşüncesi üzerindeki önemi büyüktür. Tanzimat'ın ilanından sonra devlet tarafından *İktisadi Devlet*

Teşekkülü (İDT) niteliğinde, devlet fabrikaları adı verilen Fabrika-i Hümayun teşkilatı oluşturularak fabrikalar kurulmaya başlanmıştır. Bu fabrikalarda üretim muhasebesini, kâra dayalı hesaplama yöntemlerini ve kâr amacı güden işletmecilik anlayışını bilen ehil kişilerin olmamasından dolayı bu girişim başarısızlıkla sonuçlanmıştır (Güvemli & Kaya, 2015). Bu yüzden, Türk öğrenciler işletme eğitimi ve modern muhasebe bilgileri için Fransa'ya gönderilmiştir. Fransa'da eğitim gören bu öğrenciler ülkeye döndükten sonra devletin üst yönetim kadrolarında görev almışlardır. İşletmecilik alt yapısını modern hale getirmek için öncelikle Napolya'nın 1807 tarihli Code de Commerce'nin iki kitabının çevirisi yapılmıştır. Ardından 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret adlı kanun yayınlamıştır (Yaşar, 2016).

Kanunun modernleşme adına getirdiği ilk yenilik, Batı Avrupa ticaret hukuku ilkelerinin ve buna bağlı olarak kâr amacı güden işletmelerin kuruluş ve işleyiş ilkelerinin ortaya çıkarılması olmuştur. (Güvemli & Kaya, 2015). Ticaret yapmak isteyen herkese ticaret yapma ve istedikleri yerde işletme kurma hakkı tanınarak ticaretteki sınırlamalar kaldırılmıştır. Fakat halen İslam hukuku geçerli olduğu için yerli girişimcilerin ticaret yapmalarını engelleyici bir durum oluşmuştur. Bu yüzden yabancı sermaye ile kurulan işletmelerin bu kanundan daha fazla yararlandığı dikkat çekmektedir (Güvemli & Kaya, 2015).

Kanunun getirdiği ikinci yenilik, Osmanlı Devleti'nde kullanılan çift yanlı kayıt sistemi olmuştur. Kanunda günlük defter, envanter defteri tanıtılarak bu defterlerin işlevlerine de yer verilmiştir. Ancak bu yöntemi kullanan şirketin ve yöntemi bilen muhasebecilerin olmamasından dolayı, bu yöntem uygulanamamıştır (Güvemli & Kaya, 2015).

Osmanlı Devleti'nde özel sektörün geliştirilmesi, devlet yönetiminin modernleştirilmesinin gerisinde kalmıştır. Ticaret Kanunu'nun uygulanmasında karşılaşılan zorluklar özel sektörün gelişmesinde engel teşkil etmiştir. 1879 yılına kadar liberalizasyon politikaları kamu kurumlarının yeni baştan yapılandırılması, modern yönetim ilkelerinin oluşturulması konularında önemli derecede etkili olmuştur (Güvemli & Kaya, 2015).

Yeni sistem kapsamında, ulusal muhasebe sisteminin kurulması ve ulusal bütçe uygulamasının başarı oranının artması, Meclis-i Muhasebe (Muhasebe

Komisyonu) adı altında organın kurulmasını büyük ölçüde kolaylaştırmıştır. Yine Evkaf Nezareti (Vakıflar Bakanlığı) çatısı altında toplanan vakıfların muhasebe uygulamalarında rolü büyüktür (Güvemli & Kaya, 2015).

1856 yılında yürürlüğe giren Islahat Fermanı liberalleşme adına sosyal altyapının hazırlanmasını amaçlayarak çağdaşlaşma sürecini hızlandırmıştır. Ayrıca bu kararname ile Müslümanlar ile gayrimüslimler arasında eşitliğin sağlanması amaçlanmaktadır. (Güvemli & Kaya, 2015).

Çift yanlı muhasebe yönteminin öncelikle devlet muhasebesinde kullanılmaya başlanmasının nedeni, merdiven yönteminin ihtiyaçları karşılamakta yetersiz kalmasından kaynaklanmaktadır (Güvemli & Kaya, 2015).

1879'da özel kesimi kalkındırma sürecinin muhasebeye yönelik en önemli adımı, çift yanlı muhasebe yönteminin benimsenmesi olmuştur. Bu adım, kurumsallaşma ve eğitim alanlarında gerçekleştirilen uygulamalarla desteklenmiştir (Güvemli & Kaya, 2015).

Kurumsal örgütlenme açısından kabul edilen en önemli gelişme 1879 yılında çift yanlı muhasebe sistemini benimseyen İstanbul Ticaret Odası'nın kurulmasıdır. Çalışma alanlarını genişletmeyi amaçlayan meslek kuruluşları, üyelerinin taleplerini devlete iletmek amacıyla özel dernekler tarafından oluşturulmuştur. Bu bağlamda özel sektörün muhasebeye ihtiyacının artması çift yanlı muhasebe yönteminin kullanımını yaygınlaştırmıştır (Güvemli & Güvemli, 2006).

Çift yanlı muhasebe yönteminin benimsenmesiyle muhasebe alanında mezunlar verebilmek adına lise müfredatlarına ticaret ve muhasebe dersleri konulmuştur (Güvemli & Güvemli, 2006). Osmanlı'da muhasebe eğitimi açısından bir önemli adım günümüzde Marmara Üniversitesi adı ile bilinen Hamidiye Ticaret Mektebinin kurulmasıdır (Özbirecikli, 2011). Bu okul, özel sektöre girişimci ve muhasebeci yetiştirilmesinde katkıda bulunmuştur (Güvemli & Kaya, 2015).

Devletin çift yanlı kayıt yöntemi sistemine geçmesiyle birlikte Fransız kültüründen yararlanılarak yazılmış veya tercüme edilmiş birçok kitap bulunmaktadır. Bu kitaplardan bazıları, yazar ve yayın tarihleri belirtilerek aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2013).

Tablo 6: Çift yanlı defter tutma yönteminden sonra yayınlanan muhasebe öğreti kitapları

Sıra	Eser Adı	Yazar	Yıl
1	Kavaid-i İlmi Hesap	Yusuf Paşa	1880
2	Fenn-i Usul-i Defteri	Ziya Bey	1881
3	Yeni Usul-i Defteri	Hasan Tahsin	1881
4	Muhtasar Usul-i Defteri	Süleyman Asaf	1882
5	Usul-i Defter-i Cedid	Muhiddin	1882
6	Muhasebne-i Ziraiye	Aram Margosyan	1885
7	Hesab_ı Tahlili	Aram Margosyan	1886

XIX. yüzyılın sonlarına gelindiğinde bu kitap sayılarının arttığı gözlenmektedir. Osmanlıca yayınlanan öğreti kitaplarının ortak iki önemli özelliği söz konusudur.

Bunlardan birincisi, yevmiye defteri ve büyük defter muhasebe kayıtlarına yer verilmiş olup, aylık mizan uygulamaları üzerinde durulduğu görülmektedir. Ancak dönem sonu envanter işlemlerine yeterince yer verilmemiştir. Dönem sonu işlemleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmayan yazarların dönem sonu işlemlerini tam yapmadan bilançoğu tanıttıkları dikkat çekmektedir (Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2013).

İkinci dikkat çeken unsur da, çift yanlı kayıt sisteminin soldan sağa yazı kültürü içinde oluşmasından dolayı bazı yazarların aktif sağda göstermiş olmalarıdır. Osmanlı yazarlarının bazen, yazıya sağdan başladıkları gibi kayıtlara da sağdan başlamış olmaları karışıklıklar yaratmıştır. Özellikle günlük defter kayıtlarında sağdan başlamak, günlük defter maddesinin anlaşılmasını engellemiştir. Bu durum 1928’de Latin harflerinin kabulüyle son bulmuştur (Güvemli & öte., 2018, s. 714-718).

Çift yanlı defter tutma yöntemine geçilmesiyle yıllık bütçe uygulamasına göre yönetilen her bakanlığın kendi bütçeleri olduğu görülmektedir. Bu bütçe faaliyetlerini de kendi muhasebe defterlerine göre yönettiği bilinmektedir.

Çift yanlı defter tutma kayıt yöntemine ait 1887 yılına ait günlük defter kaydının ilk üç maddesine aşağıda yer verilmiştir³.

Örnek 7

روزنامه		روزنامه	
تاریخ	شرح	تاریخ	شرح
۱۹	مجلس شورای ملی	۱۹	مجلس شورای ملی
۲۰	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ	۲۰	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ
۲۱	روزنامه	۲۱	روزنامه
۲۲	روزنامه	۲۲	روزنامه
۲۳	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ	۲۳	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ
۲۴	روزنامه	۲۴	روزنامه
۲۵	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ	۲۵	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ
۲۶	روزنامه	۲۶	روزنامه
۲۷	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ	۲۷	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ
۲۸	روزنامه	۲۸	روزنامه
۲۹	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ	۲۹	۱۴۰۰ سنی مطابق تحفہ
۳۰	روزنامه	۳۰	روزنامه

1887 yılına ait günlük defter kaydının ilk üç maddesi Kaynak:

(Başbakanlık Osmanlı Arşivi 2 - B - 2)

Yukarıda orijinali verilmiş bir bakanlığa ait çift yanlı kayıt örneklerinin ilklerinden sayılan 1887 yılına ait bu kaydın çeviri yazısının muhtevası A. Çabuk& A.T. Saygılı'nın makalesinden alınarak aşağıda gösterilmiştir.

³Başbakanlık Osmanlı Arşivi, 2-B-2

Örnek 7’ de verilen 1887 yılına ait günlük defter kaydının ilk üç maddesinin çevirisi

Günlük Defter		Sayfa 77
Büyük	Madde	Guruş Para
Def. Hes.	Sıra	
No.	No.	
	<i>“Önceki sayfadan devir</i>	<i>86.800.577,77</i>
	742 <i>--Rumi 19 Şubat 1302 (Miladi 3.3.1887)--</i>	
16	<i>1302 (Miladi1887) yılı Gerçekleşen masrafları</i>	
38	<i>Kasadan Başka yere tayin olunan memurların</i>	
	<i>yol masrafları</i>	<i>1.234</i>
	743 <i>--Rumi 23 Şubat 1302 (Miladi 7.3.1887)--</i>	
15	<i>1302 (Miladi 1887) yılı tahsis edilen masraf</i>	
	<i>fonu</i>	
16	<i>1302 (Miladi 1887) yılı Gerçekleşen masraflar</i>	
	<i>hesabından</i>	
	<i>Güvenlik dairesi için satın alınan kırtasiye ve</i>	
	<i>benzeri için</i>	<i>2.429,20</i>
	744 <i>--Rumi 23 Şubat 1302(Miladi 7.3.1887)--</i>	
10	<i>1301 (Miladi1886) yılı masrafları</i>	
	<i>1301 (Miladi 1886) yılı Gerçekleşen masraflar</i>	
	<i>Hesabından</i>	

*1301 yılında Kuleli Hastanesinde tedavi gören
polis memurlarının hastane masrafı olarak
tahakkuk eden* 294”

745 -----

Kaynak : (Çabuk & Saygılı, 2013).

Çift taraflı kayıt yönteminde uygulamalar

1880’li yıllarda çift taraflı kayıt yönteminin uygulandığı işletmeler arasında Osmanlı Bankası, İstanbul Pera’daki yapılmakta olan tünelin çalıştırılmasına ait yabancı sermayeli işletme ve Osmanlı dış borçları nedeniyle kurulmuş olan tütün işleyen yabancı sermayeli endüstri kuruluşu yer almaktadır (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

a. Tütün İşleyen Yabancı Sermayeli Endüstri Kuruluşu

Osmanlı dış borçlarını ödeyemeyince 1881 yılında Duyun-ı Umumiye İdaresi kurulmuştur. Duyun-u Umumiye İdaresi tarafından, tekel kaidelerine uygun şekilde “*Société de la RégieCo-IntéresséedesTabac de L’EmpireOttoman*” adıyla işletme kurulmuş, şirket defterleri Fransızca tutulmuştur. Alacaklıların içinde Fransızlarda bulunmaktadır. Bu durum Türk Muhasebe Sisteminin Fransız kültürü etkisi altında ilerlemesini sağlamıştır. Ayrıca şirkette çalışanların büyük çoğunluğu Fransız olup, başlangıçta Fransız muhasebeciler şirketin defterlerini tutmuşlardır (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

1850 yılında yayınlanan Kanunname-i Ticaret Türkiye’deki ilk ticaret kanunudur. Bu kanunun, işletme kuruluşunun şekillenmesinde payı büyüktür. Tütün İşletme Endüstri Kuruluşunun da Kanunname-i Ticaret’in öngördüğü Avrupa hukuku bünyesinde, 27 Mayıs 1883 tarihinde faaliyete geçtiği bilinmektedir. Bu şirkete ait 1885-1909 yılları arasına ait eldeki mali tablolara bakıldığında, Türkiye’de bir endüstri işletmesinin çift yanlı defter tutma yöntemine göre tuttuğu ilk kayıtlar olarak bilinmektedir (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

b. Kıbrıs adasında çift yanlı defter tutma yönteminin ilk uygulamaları

1878 Osmanlı- Rus savaşı esnasında Kıbrıs adası İngiltere'ye kiralandı. Sonrasında İngiliz yönetimi öncülüğünde belediyeler ve Osmanlı vakıflarının muhasebe kayıtları çift yanlı defter tutma yöntemine göre tutulmaya başlandı.

Osmanlı sosyo- ekonomik yapısı içinde önemli bir yer tutan vakıflar, Kıbrıs adasında da yer almaktaydı. Bu vakıfların uzun ömürlü olması Osmanlıdaki kayıt düzeninin sürekli kontrol altında tutulmasıyla sağlanmıştır. Ada İngilizler' in idaresine geçtikten sonra İngilizler vakıfların faaliyetlerine ve çalışma şekillerine karışmamışlardır. Ancak Türk muhasebecileriyle beraber vakıf muhasebelerinde çift yanlı kayıt yöntemini uyguladıkları görülmektedir. Daha önce çift yanlı kayıt yöntemi yabancı sermaye ile kurulmuş işletmelerde uygulanırken, bu uygulamayla birlikte çift yanlı kayıt yöntemi bir Türk kurumunda ilk kez uygulanmıştır (Güvemli & öte., 2018).

The Cyprus Gazette'de bir Türk ve bir İngiliz denetçinin imzaladığı mali tabloların, denetleme raporuyla birlikte yayınlanması ilk bağımsız denetim işleminin Kıbrıs adasında yapıldığının kanıtıdır. Yine vakıfların gelir tablolarının bir araya getirilerek hazırlanan konsolide mali tabloların ilk kez Kıbrıs adasında uygulandığı bilinmektedir.

İngiliz yönetimi ile çalışmalarını tamamlayan muhasebeciler İstanbul'a dönmüş ve ilk yaptıkları vakıf gelir tablosunu çift yanlı muhasebe kayıt yöntemine göre hazırlamak olmuştur. Sonrasında ilk denetim faaliyeti sonucunda denetim raporu düzenlemişlerdir. İlk konsolide finansal tabloları hazırlayanlar olması bakımından muhasebe düşüncesinin modernleşmesinde öncü kabul edilmektedirler (Güvemli & öte., 2018).

2.1.2. 19. Yüzyılda Muhasebedeki Gelişmelere Yön Veren Muhasebe Okulları

Günümüzde kullanılan çift yanlı muhasebe sisteminin bilimsel temellerinin oluşmasında Avrupa devletlerindeki muhasebe gelişmeleri önemli katkı sağlamıştır. İtalya ve Fransa başta olmak üzere, sonrasında Almanya’da faaliyet gösteren muhasebe okulları muhasebe sisteminde öncü olmuştur (Güvemli & Aslan, 2009, s. 32).

2.1.2.1. Fransız Muhasebe Okulu ve Teorileri

Muhasebe literatürüne “*Kişilikçilik Teorisi*”, “*Birleştirici Teori*”, “*Değerin Dört Durumu Teorisi*” ve “*Matematik Teorileri*” olmak üzere dört teori ile katkı sağlamıştır (Güvemli, 2007, s. 387-395).

Kişilikçilik Teorisi; muhasebeyi hukukun işlevi kabul eden bu kuram bilançoda işletme sahibinin tüm varlıklarının, borçlarının raporlamasını önermektedir (Güvemli, 2007, s. 387). Hesap teorisiidir. Bu teorinin en önemli özelliği, sermaye hesabı üzerinde odaklanmış olmasıdır (Mattessich, 2003).

Birleştirici Teori; işletmenin kişiliğinin işletme sahiplerinin kişiliğinden tamamen ayrılması gerektiğini savunmaktadır. Günümüz modern muhasebe anlayışındaki kişilik kavramına benzeyen kuram sermayenin korunmasını öngörmektedir (Güvemli, 2007, s. 391). Bu teorinin en önemli savunucusu Jean Gustave Courcelle-Seneuil’dir. Tacir işletmeyi bir hesap şeklinde görüp, işletmeye eklenen ve işletmenin sermayesinden çıkarılan tutarlar bu hesapta gösterilir. Bu yüzden sermaye hesabı alacak kalanı verir ve pasifte yer alır (Uçma, 2011).

Değerin Dört Durumu Teorisi; işletmeye ait değerleri nakit varlıklar, mallar, portföy varlıkları ve alacaklar şeklinde tanımlamaktadır. Çıkış noktası işletme içi değer hareketlerinden oluşan kurama göre bu değerlerin sorumluluğu muhasebecide olup, hukuksal ve ekonomik alt yapısının olmaması nedeniyle eleştirilere maruz kalmıştır (Güvemli, 2007, s. 393-394). Temsilcisi Henri Lefevre’dir. Lefevre muhasebeciye yönelik tanımlama yapmıştır. Lefevre’ ye göre muhasebeci, başkasının sahip olduğu varlıkları

bilen kişidir. Muhasebede bu doğrultuda hesaplaşma zorunluluğu anlamına gelmektedir (Uçma, 2011).

Matematik Teorileri; muhasebeyi matematiğin dalı şeklinde kabul etmektedir. Muhasebenin sermayenin döngüsüne ve faaliyetlerin çıktısına ait hesaplar arasındaki ilişkiyi koordine ettiğini öngörmektedir (Güvemli, 2007, s. 395-396). Eugène Léautey ve Adolphe Guilbault, matematik teorilerini açıklayarak muhasebenin matematiksel ve bilimsel bir disiplin olduğunu ortaya koymuşlardır. Maliyet muhasebesinin gelişmesine de katkı sağlayan Léautey ve Guilbault'ın çalışmalarında muhasebenin amacının materyal değerlerin karşılaştırılması açısından hesapları çalıştırmak olduğunu belirtmişlerdir. Hesaplar biliminin birden fazla borçlu hesaba karşılık, birden fazla alacaklı hesaba eşit tutarda sürekli denkliliğini ortaya koymuşlardır. Muhasebenin ekonomi ve politika ile olan ilgisinden de söz etmektedirler (Uçma, 2011).

2.1.2.2. İtalyan Muhasebe Okulu ve Kuramları

15. ve 16. yüzyıllarda muhasebe tarihine öncülük eden İtalyan muhasebesi 1880'li yıllarda muhasebe teorilerinden olumsuz yönde etkilenerak düşüşe geçmiştir. 19. yüzyılda tekrardan gelişerek, 20. yüzyılın ikinci yarısına kadar etkilerini devam ettiren muhasebe okulları ortaya çıkmıştır (Uçma, 2011).

İtalyan muhasebe tarihi ve gelişimini üç dönemde değerlendirmek mümkündür (Uçma, 2011):

Birinci Dönem, 16. ve 17. yüzyılları kapsayan ve çift yanlı kayıt yöntemi uygulamalarına geniş yer verilen dönemdir. Muhasebe alanında tekniksel katkılara rastlanmaktadır.

İkinci Dönem, hesapların kişiselleştirilmesine yer veren dönemdir. Bu dönemde özellikle Toskano Muhasebe Okulu'nun, İtalyan Muhasebe sistemini şekillendirdiğini söylemek mümkündür.

Üçüncü Dönem, muhasebe sistemlerinin başta iktisat olmak üzere farklı disiplinler tarafından şekillendirildiği bir dönemdir. Anglo - sakson geleneğine göre gelişen bu dönem 20.yüzyılın ikinci yarısını kapsamaktadır.

İtalya'da muhasebe tarihi incelendiğinde, İtalyan muhasebe ekollerinin Lombard, Venedik ve Toskana olmak üzere üç muhasebe ekolü çerçevesinde şekillendiği söylenebilir.

Lombardiya Okulu; devlet muhasebesi niteliğinde muhasebe alanında ilk derslerin verildiği okuldur. Günümüz muhasebecilerini yetiştiren bir okul niteliğindedir. Bu okulun iki önemli yazarlarından birincisi *Ludovico Crippa* (1839), ikincisi ise *Francesco Villa'dır* (1840). Yaptıkları çalışmalar İtalyan muhasebe tarihinin gelişmesinde büyük rol oynamıştır. Ludovico Crippa muhasebe disiplini hesap verme bilimi olarak tanımlamıştır. “*Scienza dei conti, ossia l'arte di tenere i registri e compilare i bilanci di ogni azienda* (Science of Accounts, that is the Art of Keeping Books and Drawing up Annual Reports of Every Business)” adlı çalışmasında muhasebe teorisi ve yönetim teorisi arasındaki ilişkiyi vurgulamıştır. Ayrıca muhasebeyi kaydetme olarak tanımlamıştır. Muhasebenin gelişimini inceleyen ilk yazar olarak kabul edilmektedir. İşletmenin faaliyetlerini oluşturan kavramlar üzerinde durmuştur (Uçma, 2011).

Bu okulun bir diğer önemli temsilcisi ise Francesco Villa'dır. Muhasebeyi yönetim sürecinin parçası kabul eden F. Villa, muhasebeye bilimsel bir bakış açısı getirmiştir. Muhasebeye mali nitelikteki olayları inceleyen bir bilim olarak kabul etmiştir. İşletmenin sahip olduğu mal varlığıyla ilgili ekonomik bakış açısı geliştirmiştir. Fransız muhasebe kuramının etkisi altında kalan F. Villa muhasebeyi bir varlık kabul eder. İşletme de bir varlıktır. Bu yüzden muhasebe kayıt sisteminden ayrı tutulmalıdır (Uçma, 2011).

Lombardiya Okulu, Avusturya okulunun devamı niteliğindedir. Hesapların gruplandırılmasında Emanetçi Hesaplar, Özetleyici Hesaplar ve Şahıs Hesapları kullanılmıştır (Güvemli, 2007, s. 406-407).

Toskano Muhasebe Okulu, yazarlarından *Giuseppe Cerboni*, *Francesco Marchi* ile Giovanni Rossi muhasebenin bilimsel bir alan olarak kabul görmesinde büyük katkılar sağlamıştır. Özellikle Giuseppe Cerboni (1886)'nin “Bilimsel Muhasebe” adlı çalışması İtalya'da devlet muhasebe sisteminin oluşturulmasında önemli katkılar sağlamıştır. Bu çalışmasında

sosyal bilimlerin muhasebe ile olan ilişkisine yer vermiştir. Cerboni’ye göre muhasebe sadece rakamlardan ibaret değildir.

Cerboni, devlet muhasebe sistemine yönelik hedeflediği kayıt sistemine “Logismografi” adlı kitabında yer vermiştir. *Logismografi Muhasebe Sistemi*, Amerikan Muhasebe Sistemine çok yakın bir sistem olup, bu sistemde işlemler kem konu hem de tarih olarak kayıt altına alınmaktadır. Tüm hesaplar tablo ve sütunlar halinde gösterilmektedir. Bu sistemde devlet (mal sahibi) hesabı ve memur (devlet memurları) hesabı şeklinde iki hesap olmak üzere tutulmaktadır.

Logismografi muhasebeye ekonomik, idari ve sayısal- hesap açısından üç farklı bakış açısı getirmiştir. Bu sistem iktisat ve muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koyarak devlet muhasebesi sistemine teorik katkılar sağlamıştır (Uçma, 2011).

Toskana Okulu; logismografi tekniğinden yararlanarak hesap ilişkilerini ilişkilendirmiştir. Yani borç alacak ilişkilerini işletme varlıklarından ayrı olarak takip eden bir yaklaşımdır. Logismografi gerçek ve tüzel kişiler arasında bağlantı kurarak, borç -alacak ilişkilerini dikkate alan bir tekniktir (Güvemli, 2007, s. 409).

Cerboni’nin öğrencisi olan ve logismografinin filozofu olarak bilinen bir diğer yazar Giovanni Rossi’dir. G. Rossi, muhasebe teorileri geliştirmiştir. Kişilikçi yaklaşıma göre, hesaplara matematiksel teori anlamında katkı sağlamıştır. Örneğin, varlıklardan borçları çıkardığında öz sermaye hesabını elde etmiştir. Cerboni ve Rossi’nin çalışmalarında dikkat çeken ortak özellik çalışmaların temelinde kişilik yaklaşımının yer almasıdır (Uçma, 2011).

Toskano okulunda dikkat çeken üçüncü yazar ise, Francesco Marchi’dir. Marchi, Fransız Degranges'in beş hesap teorisine bir alternatif geliştirerek daha çok muhasebe konularına odaklanmıştır. Bu teoride borçlu ve alacaklı tanımlanmamıştır. Marchi, en önemli eseri olan “*Bilimsel Muhasebe ve Sosyal ve İdari Bilimlerle İlişkisi (Scientific Accounting and Its Relations with Social and Administrative Disciplines)*” adlı kitabında muhasebenin bilimsel temellerine yer vermiştir (Uçma, 2011).

Venedik Okulu: Sanayi devriminden sonra büyük şirketler ortaya çıkmıştır. Bu durum muhasebeye olan bakışı da değiştirmiştir. Bu okulda Fabio Besta ve Gino Zappa önemli yer tutmaktadır. F. Besta, işletme ve işletmenin sahip olduğu varlıkları arasındaki ilişkiyi ortaya koyarak muhasebeye bilimsel yeni bir bakış açısı kazandırmıştır. Aynı zamanda işletmenin ekonomik değerlerinin izlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Muhasebeye değer odaklı yaklaşan F. Besta, muhasebeyi “*ekonomik kontrol bilimi*” tanımlamaktadır (Uçma, 2011).

Gino Zappa, Venedik muhasebe okulundan muhasebe düşününe önemli katkı sağlayan bir diğer yazardır. 1910’da yayınladığı “*Finansal Raporların Evrimi (Evoulutions of Financial Reports)*”adlı çalışmasında işletmenin her mali yılın sonunda geçmişteki verilerin sonuçlarına dayanarak gelecek yönetime ilişkin etkin kararlar alınabileceğinden söz etmiştir (Uçma, 2011).

Venedik Okulu, bilanço düzenine başka değişle “statmografi” adı verilen çift yanlı defter tutma sistemine dayanmaktadır. Sistem sahip olunan varlıkların değerlerine göre kaydedilmesini öngörmektedir (Güvemli, 2007, s. 415).

2.1.2.3. Alman Muhasebe Okulu ve Kuramları

19. yüzyıl sanayileşme hareketleri Almanya’da muhasebe düşüncesinin gelişmesine katkı sağlamıştır. Bu dönemin temsilcileri arasında Schmanlenbach, Schmidt, Töndry yer almaktadır. Bu dönem “*Betriebswirtschaftslehre*6 (*business economics, or business administration*)” “İşletme iktisadı veya dönemi” şeklinde adlandırılmaktadır. Muhasebe ve iktisadın iç içe geçtiği dönem olarak anılmaktadır. İşletme iktisadı döneminin etkileri Almanya dışında Doğu Avrupa, Türkiye, İspanya, Japonya ve İtalya’da da görülmüştür. İşletme iktisadının Almanya’daki bu modeli birçok ülkenin de akademik disiplinine yön vermiştir. Özellikle Kıta Avrupası ülkelerini etkilediği görülmektedir. Bilanço teorileri üzerine odaklanmış bir sistemdir. Bütün muhasebe sistemi bu teoriler üzerine kurulmuştur. Alman hukuk sistemi ile birleştirilmiş bir

sistemdir. Modern muhasebe araştırmalarında kullanılan muhasebe teorilerinin dört bölümden oluştuğu görülmektedir (Uçma, 2011). Bunlar:

- *Tek Hesap Sınıfı ile Kişilikçi Teoriler*
- *Tek Hesap Sınıfı ile Materyalist Teoriler*
- *İki Hesap Sınıfı ile Materyalist Teoriler*
- *Üç Hesap Sınıfı ile Materyalist Teoriler*

Alman Muhasebe Okulu, “statik bilanço kuramı”, “organik bilanço kuramı” ve “dinamik bilanço kuramı” olarak birbirinden farklı üç bilanço kavramı üzerine kurulmuş teorilerden oluşmaktadır.

Statik Bilanço Kuramı; bilançonun hazırlanmasına önem vermektedir. Ekonomik bir fonksiyonu yerine getiren bilanço belli bir andaki varlık ve kaynakların bir düzen içerisinde gösterilmesini ifade etmektedir (Ferman, 1984, s. 55). 19. yüzyıldan itibaren ortaya çıkan teoride varlıkların değerlemesi üzerinde durulmuştur. Bu teorinin amacı bilanço yapısını ortaya koymak ve bilançonun anlaşılmasını sağlamaktır (Uçma, 2011).

Dinamik Bilanço Kuramı; kârın hesaplanmasında belli dönemin gelir ve gider kayıtlarının takip edilmesi gerekmektedir. Bu teoriye göre, kâr zarar hesabı faaliyet dönemine ait gelir ve giderleri göstermektedir (Ferman, 1984, s. 57-58). 1919 yılında Alman bilimci Prof. Dr. Eugen Schmalenbach tarafından yazılmış “ *Dinamik Bilanço (Dynamische Bilanz)*” adlı kitapta dinamik muhasebeye yer verildiği görülmektedir. Bu kurama ilişkin görüşlerini ortaya koyarken Wilmowski'nin 1895 ve 1907'deki çalışmalarından yararlandığını da belirtmektedir. Schmalenbach'ın bu teoride, sadece gelir ve gider hesapları arasındaki ilişkiye odaklandığını görülmektedir. Bilançoyu elde edebilmek için gelir tablosunu oluşturduğuna vurgu yapmaktadır (Uçma, 2011).

Kpper ve Mattessich yaptıkları çalışmalarında Schmalenbach'ın muhasebe tarihine katkılarını aşağıdaki altı başlıkta topladığı görülmektedir (Uçma, 2011).

- Enflasyon muhasebesinin gelişiminde olumlu katkılar sağlamıştır.
- Maliyet muhasebesi ve fiyatlandırma teorisinin gelişimine yön vermiştir.
- Dinamik bilanço teorisine biçimsel yapı kazandırmıştır.
- Finans teorisine katkısı büyüktür.
- Ruhsatlı muhasebecilerin oluşumuna hız kazandırmıştır.

Organik Bilanço Kuramı; değer teorisine odaklanmıştır. Bu teoriye göre varlıkların belli bir tarihteki değerlerinin zaman içerisindeki değişimi ifade etmektedir (Ferman, 1984, s. 60). Alman bilim adamı Fritz Schmidt 1921’de “*Organik Bilanço*” (*Die Organische Bilanz*) adlı kitabında Organik Bilanço Kuramına yer vermiştir. İlk olarak 1918 yılında “*Dynamic Accounting*” adlı çalışmasında bilanço kavramına yer vermiş, 1922 yılında ise “*Organic Current Value Accounting*” adlı kitabında organik bilanço kuramının detaylarına yer vermiştir.

Organik bilanço teorisinde, işletmeler organik bütünün bir parçası olarak değerlendirilir. Bu nedenle piyasadaki fiyat değişimleri işletmeleri etkiler. Yani cari piyasa fiyatları işletmenin ekonomik faaliyetlerinin değerlendirilmesine etki eder.

2.1.2.4. İngiliz – Amerikan (Anglosakson) Muhasebe Okulu ve Kuramları

İngiliz – Amerikan (Anglosakson) muhasebe Okulu; ortaya koyduğu teorilerle muhasebe bilimine önemli katkılarda bulunarak günümüz muhasebe uygulamalarının esasını oluşturmuştur. Amerikan muhasebe okulu, kâr zarar tablosunun önemine vurgu yapmaktadır. Yönetim ve maliyet muhasebelerinin ilerlemesine katkıda bulunduğu için muhasebe literatüründe ve bilimde önemli bir yere sahiptir (Üç, 2009).

Bu dönemin önemli mantıkçı ve matematikçilerinden olan August De Morgan’ın (1806- 1871) kişilikçi teoriye katkı sağlamıştır. Ayrıca muhasebenin kavramsal çerçevesini oluşturmak için matris hazırlamıştır.

1880'ler ve 1890'larda endüstriyel kapitalizmin etkisiyle maliyet ve yönetim muhasebesindeki gelişmeler hızlanmıştır. Bu durum maliyet ve yönetim muhasebesi okullarının gelişmesine yardımcı olmuştur. Bu dönemde muhasebe akademisyenlerinden olan Carter Garison, muhasebenin yönetimin kararlarını etkileyecek düzeydeki bilgileri ortaya koymasından dolayı dikkat çekmektedir. Böylece yönetim muhasebe uygulamaları ortaya çıkmıştır (Güvemli, 2007).

1911 yılında Bunnell sabit bütçeleme sistemini ortaya atmıştır. Mc Henry de standart maliyet kavramlarına yer vermiştir. Yaşanan tüm gelişmeler değerlendirme ve amortisman işlemlerine yönelik sorunları ortadan kaldırmıştır. Ekonomik gelişmelere cevap verecek muhasebe uygulamaları ortaya konularak, tek düzen muhasebe sistemine yönelik düzenlemeler yapılmıştır (Güvemli, 2007).

İngiliz – Amerikan muhasebe tarihi incelendiğinde sadece uygulamalara yönelik olduğu dikkat çekmektedir. Muhasebe sorunlarının çözümünde ve metodoloji olarak kolay yolların denendiği, kuramsal gelişmelerin dışında kalındığı gözlenmektedir (Güvemli, 2007).

Tablo 6 'da yer alan muhasebe okullarının karşılaştırılmasına ilişkin bilgiler muhteva olarak O. Güvemli' den alınmış olup, tablonun hazırlanması E. Öztürk &H. Fındık⁴'a aittir.

⁴(Öztürk & Fındık, 2016)

Tablo 7: Muhasebe Okullarının Karşılaştırılması

Muhasebe Sorunları	Muhasebe Okullarının Karşılaştığı Sorunlarına Yönelik Yaklaşımları			
	İtalyan Yaklaşımı	Fransız Yaklaşımı	Alman Yaklaşımı	İngiliz – Amerikan Yaklaşımı
Muhasebenin Amacı	Kişilerin denetimi	Kaynak kullanımındaki etkinlik	Muhasebe prosedürlerinde ki rasyonellik	Yönetim faaliyetlerini arttırmak
Muhasebe konusu	Kişi hak ve yükümlülükleri	Kaynaklar	Süreç (prosedür)	Yönetici davranışları
Muhasebe konusu	Belgeler	varlıklar	Varlıklar	Varlıklar
Etkileyen temel bilim	Hukuk	Ekonomi-politik	Matematik	Psikoloji
Bilanço (içerik)	Hak ve yükümlülüklerin eşitliği	Tahsilat-ödeme dengesi	Alacak ve borç kalanlarının eşitliği	Varlık - kaynak eşitliği
Bilanço (hesaplar arasındaki ilişki)	Hesaplardan oluşmakta	Hesaplardan oluşmakta	Hesaplardan oluşmakta	Kesinlik bulunmamak tadır
Değerleme	Satış fiyatı	Maliyet	Netlik bulunmamakta	Yönetimin amacına göre
İçerik olarak hesaplar	Yalnızca Kişisel Hesaplar	Yalnızca envanter - işlem hesapları	Aktif - pasif hesaplar	Netlik bulunmamak ta
Yapı ve amaçlarına göre hesaplar	Bir sıra	Bir sıra	Bir sıra	Netlik bulunmamak ta

Çift kayıt nedeni	Hak - yükümlülüklerin değişimi	Varlıkların değişimi	Bilanço kaynaklı	Netlik bulunmamak ta
Yöntem	Tümevarım	Tümevarım	Dolaylı	Tümevarım
Muhasebe Sınırları	Mikro muhasebe	Mikro - makro muhasebe	Mikro - makro muhasebe	Mikro muhasebe

Kaynak: (Güvemli, 2007, s. 433)

2.1.3. Osmanlı Devletinde 19. yy'da Muhasebe Anlayışı

Osmanlı Devleti ve Avrupa ülkelerinin farklı siyasi, kültürel ve ekonomik güçlerin etkisiyle muhasebeye olan ihtiyaçları da farklı dayanaklardan kaynaklanmıştır. Tanzimat ile başlayan batılılaşma ve modernleşme hareketi sonrasında Avrupa'dan alınan yeniliklerden biri çift yanlı kayıt yöntemidir. Osmanlı Devleti 19. yüzyılda çift yanlı kaydı ilk kez uygulamaya koyduğunda Avrupa, yöntemi geliştirerek muhasebeyi bir bilim haline getirmeye çalışmaktaydı. Osmanlı Devleti'nin muhasebe alanında Avrupa'nın gerisinde kalmasında mevcut siyasi, ekonomik ve kültürel yapısının da etkisi büyüktür. Ayrıca Osmanlı'nın izlediği devletçi ekonomi politikaları 19. yüzyılda muhasebe düşüncesinde yaşanan değişimin yavaş gelişmesine neden olmuştur (Yaşar, 2016).

Devlet muhasebesi açısından en önemli gelişme; Avrupa ülkelerinde bütçe yapılması ve uygulanması, sonrasında sonuçların incelenmesi, mali kararların alınması, finans kavramı etrafında oluşmaya başlamıştır. Vergilendirme ve harcamalar hukuki kapsamda önem kazanarak sosyal anlamda da gelişmeler yaşanmıştır. Bu sistemde muhasebenin görevi, sadece kayıt tutmak ve raporlama ile sınırlı kalmıştır (Güvemli, 2018).

Avrupa ülkelerinde yaşanan gelişmeler muhasebeyi maliyenin bir parçası haline getirerek, maliyenin içine almıştır. Öteden beri muhasebeci olarak planlama, tahsilat işlerini yapanlar, hazineyi yönetenler unvan değiştirerek maliyenin çeşitli bölümlerinde görev almışlardır. Sadece kayıt yapan, rapor tutan Muhasebat-ı Umumiye küçük bir teşkilat haline geldi. Muhasebeci unvanını taşıyanların sayısı azalmıştır (Güvemli, 2018).

Bu dönemde muhasebe mesleğini etkileyen pek çok gelişmeler olmuştur. Bu gelişmeler aşağıda sıralanmıştır (Güvemli, 2018):

- Devlet muhasebesi yerini özel kesim muhasebesine bıraktı. Fakat bu dönemde hem özel kesim hem de özel kesime ait muhasebeci gelişim gösteremedi.

- Özel kesimin gelişmemiş olması 1840'larda devlet Fabrika-i Hümayûn adında devlet fabrikalarını kurmaya başladı. Ancak kârı hesaplayacak muhasebecinin ve muhasebe yönteminin olmamasından dolayı bu teşebbüs başarısız olmuştur.

- Devlet bu alanda eksiklerini gidermek adına yurt dışına öğrenci göndermiştir.

- Batı Avrupa ticaret hukukuna ihtiyaç duyan devlet 1850 yılında Kanunname-i Ticaret'i yayınladı. Bu yasa Batı Avrupa'da ticari faaliyet gösteren kuruluşları kapsayan ticaret hukuku olup, aynı zamanda çift yanlı kayıt yönteminin defter sisteminin Türkiye'ye getirilmesinde öncü olmuştur. Yasa tam anlamıyla uygulanamadı. Bunda Osmanlı'da İslam hukukunun geçerli olmasının etkisi büyüktür.

- 1879 yılında Heyet-i Teftişîye kuruldu. Sonra 1882'de İstanbul Ticaret Odası kuruldu. 1883'de Hamidiye Ticaret Mektebi lisans seviyesinde ilk kez muhasebe eğitimi verecek okul olarak açıldı.

- Bu dönemdeki bir önemli gelişme de, 1880'de çift yanlı defter tutma yöntemine geçilmiş olmasıdır.

- Duyun-ı Umumiye idaresi 1880 sonrasında Reji İdaresi adıyla Tütün Şirketini kurdu.

Bu dönemde Hamidiye Ticaret Mektebi fazla gelişim gösterememiştir. Dolayısıyla fazla mezun verememiştir. Çift yanlı kayıt yöntemini uygulayan işletme sayısının da az olması muhasebe mesleği gelişim süreci ve örgütlenmesi önünde engel teşkil etmiştir (Güvemli, 2018).

XIX. yüzyılın ikinci yarısında, örgütler kendilerini kabul ettirmek için çok çaba harcamıştır. Bu dönemde Kanunname-i Ticaret ve güncellemeleri, 1926 ve 1957 Türk Ticaret Kanunu, muhasebe düşüncesine önemli katkılar sağlamıştır. Bu bağlamda bahsedilen kanunlar Türk Muhasebe düşüncesinin

batılılaşma sürecine hakim olmasına ve yüz elli yıl boyunca gelişmesine katkı sağlamıştır. XIX. yüzyılın son çeyreğinde muhasebe düşüncesinin batılılaşma sürecinde bir yeniliğe rastlanamamaktadır. XIX. yüzyılın sonları ise, iktisadi yapı tarafından yeniliklerin benimsenme çabaları ile geçmiştir (Güvemli, 2018).

2.2.19.Yüzyılda Osmanlı Devletinde Muhasebe Sisteminin Modernizasyonu

1839 yılında ilan edilen Tanzimat, 1840 yılında uygulamaya geçmiştir. Tanzimat'ın ilk defa taşra örgütüne getirdiği düzenlemelerle uygulamaya girdiği gözlenmektedir. Bunun ilk örneği olarak Anadolu, Rumeli ve Adalar'da faaliyete giren Muhassıllık Teşekkülü gösterilmektedir (Apalı, 2015).

Özellikle Osmanlı mali teşkilatı bünyesinde XIX. yüzyılın son çeyreğine kadar kayıtların siyakat yazı ve rakamlarla tutulduğu bilinmektedir (Akgündüz & Öztürk, 1999).

Devlet muhasebe organizasyon yapısı içinde yüzyıllar boyu kullanılan merdiven yönetimi, XIX. yüzyılın ortalarına kadar devrin ihtiyaçlarına cevap verebilmiştir. Batılılaşma çabaları içerisindeki siyasi ve mali değişimlerin etkisiyle, devrin ihtiyaçlarına cevap veremeyecek duruma gelen yöntemden dolayı, devlet muhasebecileri arayış içine girmiştir. Bunun sonucunda, Maliye Nezareti baştan yapılandırılarak, çift yanlı defter tutma yöntemine geçiş kararı alınmıştır (Apalı, 2015). Maliye Nezareti çatısında teşkilatlanmış mali bürokrasi tekrardan düzenlenerek Tanzimat öncesi “Baş muhasebe Kalemi” kaldırılarak, “Maliye Muhasebesi Kalemi” kurulmuştur (Güran, 1998). 1862’de devlet harcamalarının bütçede ayrılan ödeneklere uygunluğunu denetlemek adına Divan-ı Muhasebat-ı Ali (Sayıştay) oluşturulmuştur (Sencer, 1984).

Gelişmelerin sosyal ve iktisadi yapıyı değiştirmesi, finansal yapıda ve muhasebe de arayışlar gündeme gelmiştir. Bu gelişmeler aşağıda özetlenmiştir (Çabuk & Saygılı, 2013):

- Devletin sanayileşme adımı sonucunda 190 civarında kâr amacı güden endüstri kuruluşu oluşmuştur. Bu döneme kadar kâr amacı güden devlet işletmelerine rastlanmamaktadır.

- Merdiven yöntemi mali yapılanma içindeki ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalıyordu. Çünkü tahakkuk muhasebesi anlayışına dayalı devlet muhasebesi, modern bütçe anlayışına dayalı muhasebe sistemine dönüşüyordu. Bu duruma 1845 yılında yayınlanan bütçe nizamnamesinin (yönetmeliğinin) ilk örneği Muvazene-i Umumiye'nin katkısı büyüktür.

- Tanzimat öncesine kadar iltizam usulüne göre vergi uygulamaları yapılıp, toplanan vergilerden toplayana pay verilmesi şeklinde yürütülürdü. Ancak Tanzimat ile birlikte vergilerin devlet memurları tarafından toplanması esasını öngören yeni vergi toplama düzeni hem muhasebe organizasyon yapısında hem de tutulan defterlerde değişiklik yapılmasını öngörmüştür.

- Devlet muhasebesi uygulamalarında öne çıkan modern muhasebe denetimi çift yanlı defter tutma yöntemi düzeninde geliştiği için denetime önem verilmiştir. Bu durum çift yanlı kayıt yöntemine duyulan ihtiyacı beraberinde getirmiştir. Denetlemeyi geliştirme çabaları 1879 yılında Maliye Teftiş Kurulu'nun oluşturulmasına katkı sağlamıştır.

- Tanzimat öncesinde Osmanlı Maliyesi, Hazine-i Amire ve Muhasebe-i Umumiye olarak muhasebeciler tarafından yönetilirken, Tanzimat'ın getirdiği yenilikle muhasebe ve mali idare birbirinden ayrılmıştır. Maliye Nezareti kurularak bu yapı içinde Muhasebat-ı Umumiye (Muhasebe Genel Müdürlüğü) şeklinde devlet muhasebesinden sorumlu bir daire oluşturulmuştur.

- Çift yanlı defter tutma yöntemi ile ilgili defter düzeninin yer aldığı Kanunname-i Ticaret yasası kısa ömürlü olmuştur. Bunun nedeni ticari işlerde şariat yasalarının varlığını sürdürmesi ve bu yöntemle ilgili yeterince bilgi birikiminin olmamasından kaynaklanmaktadır.

Bu gelişmeler beraberinde muhasebe düzeninde yöntem değişikliğine gidilmesini öngörmüştür. Bu yüzden 1840'lı yıllarda muhasebe uygulayıcılarının arayışları başlamıştır. Ayrıca bu yöntemle ilgili kitaplar

tercüme edilmiş ve muhasebe ders programlarına eklenmiştir. Devletin de bu konuda Maliye Bakanlığı'nı yeniden yapılandırma çabasındaki ilk adımı Maliyeyi baştan yapılandırma komisyonunu oluşturması olmuştur. İlgili komisyon yapmış olduğu çalışmaları öncelikle Maliye Bakanı'na, bakan da sadrazam'a (Başbakan'a), sadrazamda Padişah'a sunmuştur. 22 Ocak 1880 tarihinde padişah fermanı ile çift yanlı kayıt yöntemine geçiş yasalaşmıştır. Bu konuya ait Padişahın fermanına aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 8

Çift Yanlı Defter Tutma Yöntemine Geçişteki Padişah Fermanı

(Hicri 9 Safer 1297, Miladi 22 Ocak 1880)



Kaynak: (Başbakanlık Osmanlı Arşivi, DÜİT 37- 2/7 – 2/4)

Bakanlık ve komisyonda yapılan çalışmalar incelendiğinde çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesine ilişkin gerekçelere aşağıda yer verilmiştir (*Başbakanlık Osmanlı Arşivi, DUİT 37- 2/7 – 2/4*).

“.... 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 24 muhasebe kayıtları ile Maliye Bakanlığı'nın kayıtlarının karşılaştırılması ihtiyacı ortaya koyacaktır.

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

..... kayıt ve hesapların, gelir ve giderlerin gerçek bilgi vermeye uygun duruma getirilebilmesi için öncelikle Maliye'nin çift yanlı kayıt yöntemini herkese öğretmesi uygun olacaktır... uygulamada zamana ihtiyaç vardır... bunun için 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 durumundan muhasebeciler sorumlu olacaklardır.

.... Maliyece yeni esaslara göre kayıt tutulmasına biran önce başlanması gerekli görüldüğünden, yenilik başlangıcı olarak gelecek Mart ayı (1880 yılı Mart ayı) başından itibaren çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasına başlanması kararlaştırılmıştır...”

Muhasebe Uygulayıcılarının Arayışları

Muhasebe uygulayıcılarının arayışları devlet muhasebesinde görülmektedir. Osmanlı İmparatorluğu'nun başarılı sermaye birikiminin kapitalist anlayışı içinde özel sektör oluşmadığından, özel sektörün muhasebesi araştırılmamıştır. Osmanlı'nın benimsemiş olduğu devletçilik anlayışı özel kesimin gelişmesini engellemiştir. Osmanlı' da özel kesim denilince daha çok mahalle ölçüsünde küçük bir pazarı olan atölyeler akla gelmektedir (Çabuk & Saygılı, 2013).

Türkler’de Ahilik düzeni kurulmuş, sonrasında Lonca sistemi oluşturulmuştur. Daha sonra ortaya çıkan Gedik düzeni de özel kesimin küçük çapta üretim yapan kuruluşlar halinde kalmasına yol açmıştır. Tanzimat ile özel kesimin önü açılmak istense de istenilen sonuç alınamamıştır. XIX. yüzyıl boyunca Türkiye’ye yatırımda bulunan az sayıda yabancı işletme ile Türk özel kesimince oluşturulan birkaç işletmeye rastlamak mümkündür. Bu yüzyılda yabancı kuruluşlarda muhasebe defterlerini kendi dillerinde tutmuşlardır (Çabuk & Saygılı, 2013).

XIX. yüzyıl boyunca Türk özel kesim muhasebesine rastlamak mümkün değildir. Sadece Ege bölgesinde, yörenin tarımsal ürünlerinin ihracatı ile uğraşan Ermeni ve Rum tüccarlara ait çift yanlı defter tutma yöntemini kullandıklarına dair izler vardır (Çabuk & Saygılı, 2013).

Tanzimat döneminde devlet muhasebesini yürüten muhasebeciler merdiven yöntemi dışında bir muhasebe yöntemi bilmiyorlardı. Bu yöntemi anlatan öğreti kitapları da henüz Türkçe’ye çevrilmemişti. Oysa Tanzimat’ın ilan edildiği yıllarda Batı Avrupa’da pek çok eser yayınlanmıştır. Türk muhasebeciler bu gelişmelerden 1840 - 1850 yılları arasında Fransa’ya eğitime gönderilen öğrencilerin Türkiye’ye döndükten sonra XIX. yüzyılın ikinci yarısında haberdar olmuşlardır. Fransız muhasebe kültürünün Türk muhasebe kültürü üzerinde etkisi büyüktür (Çabuk & Saygılı, 2013).

XIX. yüzyılın ikinci yarısı muhasebe tarihi için önem arz etmektedir. Çünkü bu dönem Türkiye’deki muhasebe düşünürleri de Batı ülkelerinin muhasebe yazarlarının etkisi ile çift yanlı kayıt yöntemini tanıtmak amacıyla eserler vermiştir. Bu kitaplardan tespit edilebilenlere aşağıda yer verilmiştir (Çabuk & Saygılı, 2013).

Tablo 8: XIX. Yüzyılın İkinci Yarısına Ait Türk Yazarlarının Yazdığı Muhasebe Kitapları

Kitap yazarı ve adı	Basım yılı	Bulunduğu yer	Basım yeri ve sayfa sayısı
<i>Ahmed Münir, Fenn-i Defteri</i>	<i>İstanbul, 1871</i>	<i>Bursa Kütüphanesi</i>	<i>Matbaa-i Amire, 255 sayfa</i>
<i>Yusuf Paşa, Kavaid-i İlmi Hesap</i>	<i>İstanbul, 1881</i>	<i>Bursa Kütüphanesi</i>	<i>Mihran Matbaa,94 sayfa</i>
<i>Ziya Bey Fenn-i Usul'ü Defteri</i>	<i>İstanbul, 1881</i>	<i>İst. Üni. Küt.,Edirne Selimiye Kütüphanesi</i>	<i>326 sayfa</i>
<i>Asaf Süleyman, Muhtasar Usul'i Defteri</i>	<i>İstanbul, 1882</i>	<i>İstanbul Üniv. Kütüphanesi</i>	<i>Matbaa-i Aramyan</i>
<i>Hasan Tahsin, Yeni Usul-i Defteri</i>	<i>İstanbul 1881</i>	<i>İst. Üni. Küt., Edirne Selimiye Kütüphanesi</i>	<i>185 sayfa</i>
<i>Muhiddin, Usul_i Defteri Cedid</i>	<i>İstanbul, 1882</i>	<i>Balıkesir İl Kütüphanesi</i>	<i>Mehran Matbaası</i>
<i>Süleyman Asaf, Nazari ve Ameli Muhasebe</i>	<i>İstanbul, 1882</i>	<i>İstanbul Üniv. Kütüphanesi</i>	<i>70 sayfa</i>

<i>Şeyh Nuri, Risale-i Murakebe</i>	<i>İstanbul, 1883</i>	<i>Kayseri Şerif Efendi Küt.</i>	<i>Es'ad Efendi Matbaası, 232 sayfa</i>
<i>Aram Margosyan, Muhasebe-i Ziraiye</i>	<i>İstanbul, 1885</i>	<i>İstanbul Üniv. Kütüphanesi</i>	<i>80 sayfa</i>
<i>Aram Margosyan, Hesab-ı Tahlili</i>	<i>İstanbul, 1886</i>	<i>Erzurum Atatürk Kitaplığı</i>	<i>Matbaa-i Askeriye</i>
<i>M.A. Nazıma, Ameli ve Nazari Yeni Usul</i>	<i>İstanbul, 1889</i>	<i>Ankara Milli Kütüphanesi</i>	-
<i>Ziyaeddin, Fenn-i Defteri</i>	<i>İstanbul, 1896</i>	<i>İst. Üni. Kütüphanesi</i>	<i>49 sayfa</i>
<i>Mehmed Celal, Hesab-ı Ameli</i>	<i>İstanbul, 1896</i>	<i>Konya Merkez Kütüphanesi</i>	<i>Karabet Matbaası, (148 sayfa)</i>
<i>Ali Nazıma Muhtasar Yeni Hesap</i>	<i>İstanbul, 1897</i>	<i>Sinop Rıza Nur Kütüphanesi</i>	<i>Gaspar Matbaası, 32 sayfa</i>

Kaynak: (Çabuk & Saygılı, 2013)

XIX. yüzyılın ikinci yarısında muhasebeye dayalı uygulamalar Osmanlı'da okulların müfredatlarına dahil edilmiştir. Muhasebe öğretileri dönemin ortaokulları ve liselerinde Usul-i Defteri olarak ders programlarında yer almıştır. Yükseköğrenim veren İstanbul Darülfunun'da haftada iki saat

Usul-ı Defteri dersi verilmiştir. 1857’de üst düzey mali yöneticiler yetiştirmeyi hedefleyen bugünkü adı ile Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi olarak bilinen Mekteb-i Mülkiye açılmıştır. Burada da muhasebe ve ticaret hukuku dersleri ders programlarında yer almıştır (Çabuk & Saygılı, 2013).

İlkokul olma özelliğini taşıyan Hamidiye Ticaret Mektebi (Bugünkü Marmara Üniversitesi) 1883 yılında kurulmuştur. Kuruluş ve eğitim amacı muhasebe eğitimi ağırlıklı olup, özel kesim ticari kuruluşlarına eleman yetiştirmek adına Türk muhasebe eğitiminde özel bir yere sahiptir (Çabuk & Saygılı, 2013).

XIX. yüzyılın ikinci yarısına gelindiğinde, Osmanlı toplumu yaşadığı gelişmeler ve edindiği tecrübeler ile çift yanlı defter tutma yöntemini 30-40 yıl gibi bir sürede devlet ve eğitim desteğiyle hayata geçirmeyi başarabilmiştir.

2.2.1. Tanzimat Reformunun Etkileri

Yeniden düzenleme anlamına gelen Tanzimat’ın amacı, mali ve idari reformların yapılmasıydı. Tanzimat Fermanıyla getirilen yenilikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güvemli & öte., 2018, s. 662).

- Vatandaşlar arasında hukuki eşitlik sağlanacaktır.
- Vatandaşların can ve mal güvenliği sağlanacak olup, Müslüman Hristiyan ayrımı yapılmayacaktır.
- Vergide iltizam usulü kaldırılarak düzeni yenilenecek, herkesin mal varlığına ve gelirine göre vergi alınacaktır.
- Halkın devlete ve yöneticilerine güvenebilmesi için yolsuzlukları önleyecek tedbirler alınacaktır.
- Kanunun üstünlüğü ilkesi kabul edilecektir.
- Davalar adil ve açık olarak yapılacaktır.
- Yargılanmadan kimse ceza almayacaktır.
- Askerlik işleri belli düzene konulacaktır.
- Osmanlı İmparatorluğu vatandaşları mülk edinme ve miras alma yetkisine sahip olacaktır.

- Bütün yöneticiler fermana uyduğunu göstermek için yemin edeceklerdir.

Yukarıda sıralanan konular Osmanlının toplumsal yapısının alışkanlarını değiştirecek önemde büyük bir değişimin başladığının kanıtıdır. Bu değişimler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güvemli & öte., 2018, s. 662-663).

- Padişah bu fermanla kendi yetkilerini sınırlandırmıştır.
- Kanunun üstünlüğü benimsenmiştir.
- Tanzimat Fermanı anayasacılığın başlangıcı kabul edilen yasal bir düzenleme olarak kabul görmüştür.
- Batıyı anlayan aydınlar yetişmeye başlamıştır.
- Batı tarzı hukuk kuralları uygulanmıştır.
- Devlet muhasebesinin kayıt düzeninin ilgilendiren vergiler maaşlı devlet memurlar tarafından toplanmaya başlanmıştır. Uygulamaların denetimi için uzman kişilerden oluşan denetim grupları oluşturulmuştur.

Tanzimat Fermanıyla amaç, devletin çağdaş bir yapıya kavuşmasını sağlamaktır. Devlet örgüt yapısının baştan yapılandırılması muhasebe alanında çağdaşlaşmanın önünü açan gelişmeleri de beraberinde getirmiştir. Tanzimat ile ulaşılmak istenen bir diğer amaç da, özel kesimi destekleyerek, kâra dayalı işletmeler kurmak olmuştur.

2.2.2. Osmanlı Devletindeki Mali Örgütlenmeler

Devlet yönetiminde, mali örgütünde ve muhasebesinde çağdaşlaşmanın başlaması özel kesime yönelik örgütlenmelerin ortaya çıkmasına yol açmıştır.

16. yüzyıldan Maliye Nezareti'nin kuruluşuna kadarki süreç değerlendirildiğinde, mali denetim kuruluşu olarak Başbâkî Kulluğu kabul edilmektedir. Denetim faaliyetleri bu denetim kuruluşu tarafından yürütülmekteydi. Başında Başbâkî Kulu adı verilen idari yöneticiler bulunurdu. Bu kişiler yoklama ve kalan tutarları tahsil etmekle sorumludur. Ayrıca mali davalarda maliye adına savcı olarak mahkemede görev alabilirlerdi. Başbâkî Kuluna bağlı olan, gelirlerin tahsilinden ve resmi kayıtların tutarlı olup olmadığını denetleyen Bakî Kulları bulunmaktadır.

Yaklaşık 250 yıl varlığını sürdüren bu kuruluş, 19. yüzyılın başından itibaren yerini modern denetim kurumlarına bırakmıştır.

a. Maliye Nezareti'nin kuruluşu

Osmanlı'nın özelde devlet muhasebesinin ilk batılılaşma hareketi kabul edilen Maliye Nezareti, maliye bakanlığı görevini yerine getiren Hazine-i Amire ile yeni askeri düzeni oluşturmak amacıyla kurulan Mansure Hazinesi birleştirilerek oluşturulan bir kuruluştur. Bu örgütlenme muhasebe adı altında yürütülen çalışmaları Batı tarzına uygun hale getirerek maliye kavramını ön plana çıkarmıştır. 1838'de oluşturulan Maliye Bakanlığı ve kendisine bağlı çalışan Muhasebat Genel Müdürlüğü günümüzde de varlığını sürdürmektedir (Güvemli & öte., 2018, s. 682-684).

Bu örgütlenme muhasebe ile ilgili gelişmeleri maliye çerçevesinde toplayarak devletin mali yönetimini Batı Avrupa ülkelerine uygun hale getirmiştir.

Maliye Nezareti'nin kuruluşundan sonra girilen değişim dönemi ve Tanzimat sonrası başlayan batılılaşma hareketi olayları aşağıda sıralanmıştır (Güvemli & öte., 2018, s. 683-684).

- Mali yılbaşı, mart ayı kabul edilmiştir (1840)
- İltizam usulü kaldırılmıştır. Vergilerin amil denilen devlet görevlileri tarafından toplanmasına karar verilmiştir (1840).
- İlk kâğıt para tedavüle çıkarılmıştır (Kaime-i mutebere-i nakdiye)(1840).
- Maliye Hazinesi kurulmuştur (1840).
- Mali işlerin yürütülmesi, yeni vergi düzeninin belirlenmesi ve bütçe faaliyetlerini yürütmek amacıyla Meclis-i Muhasebe-i Maliye kurulmuştur (1840).
- Mahalli idarelerde günümüze kadar gelen, defterdarlıklar bu dönemde kurulmuştur (1841).
- Savaş giderlerinin karşılanması için ilk dış borçlanma yapılmıştır (1854).

- Müslüman olmayanlardan askere alınmamaları karşılığında alınan cizye vergisi, Islahat Fermanı ile birlikte askerlik mukabelesi olarak adlandırılmıştır (1856).

- Arazi yasası çıkarılmış, tapu idaresi kurulmuştur (1858).

- Divan-ı muhasebat yapısı oluşturulmuştur (1862).

- Memleket Sandıkları kurulmasıyla, ilk defa tarımsal kredi verilmesine başlanmıştır (1863)

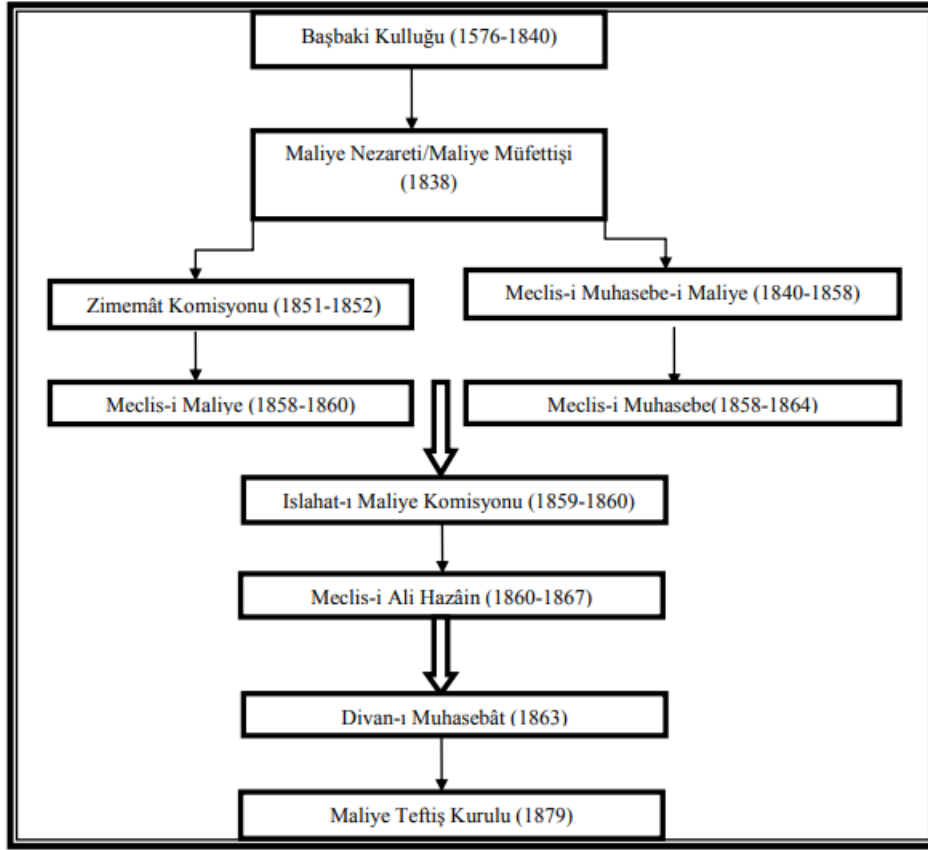
- Mahalli idarelerden sancaklara muhasebeci, kazalara da mal müdürleri atanmaya başlanmıştır (1866).

- İstanbul'da ilk menkul kıymetler borsası açılmıştır (1866)

Osmanlı'nın devlet teşkilat yapısı incelendiğinde, denetleme faaliyetlerinin varlığı dikkat çekmektedir. Bu faaliyetler bağımsız şekilde yürütülmektedir. *"Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi"* kitabında Mustafa Akdağ, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili şu şekilde söz etmektedir:

"yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve incelenmesi için, kadılardan birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek müfettiş diye yolladığı ve emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolten geçirildiği..." (Akdağ, 1979).

Osmanlı Devleti'nin malî denetimine ait kurumsal yapısındaki gelişim süreci Şekil -4' te yer almaktadır.



Şekil 4: Tanzimat Dönemi Mali Örgütlenmedeki Gelişim Süreci

Kaynak :(Tabakoğlu & Taşdirek, 2015)

b. Meclis-i Muhasebe-i Maliye

1840'ta nezarete bağlı olarak kurulmuştur. Mali işlerin görüldüğü bu kuruluş, bir başkan ve altı üyeden oluşmaktadır. Daha sonra maliyede görev yapan kişiler de atanmıştır. Meclisin temel işlevi, vergi tespiti, tahsili, vergi alanında ortaya çıkan anlaşmazlıkları çözüme kavuşturmak, yolsuzlukları engelleyici önlemler almaktır. Ayrıca bu meclis Tanzimat'ın getirdiği yeniliklerin uygulanmadığı yerlerde tacirler arasında çıkan anlaşmazlıkları çözüme ulaştırma da görevliydi (Akçay, 2017).

c. Zimemat Komisyonu

Zimemat Komisyonu, 1851 yılında hazineye zamanında ödenmeyen borçlardan dolayı oluşan sorunları çözmek adına kurulmuştur. Devamlı nakit sıkıntısı çeken hazineyi rahatlatmak adına yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Maliye Nezareti bünyesindeki bu komisyonda maliye memurları ve sarraflar yer almaktadır (Akçay, 2017).

d. İlk devlet bütçesi düzenlenme çalışmaları

Osmanlının ilk bütçe denemesi kabul edilen Muvazene Nizamnamesi 16 Ekim 1845 tarihinde yayınlanmıştır. Elde edilen gelirlere göre giderlerin belirlendiği bu kararnamede gelirlerin nasıl tahmin edileceğine yer verilmemiştir. Bu kararnamenin önemli maddelerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güvemli & öte., 2018, s. 684-685).

- Devletin gelir ve giderleri dengede tutularak gelir-gider defterleri buna göre hazırlanmalıdır.
- Devletin gelirleri ve giderleri belirlenerek, giderlerin geçmiş yıllardaki tutarlara göre gelecek tutarları tahmin edilecektir.
- Elde edilen gelirlere göre giderler belirlenecektir.
- Olağanüstü giderler gelir fazlalığı durumunda karşılanabilecektir.
- Bakanlıkların gider bilgilerinin belirlenmesi için yönetmelik hazırlanarak Maliye Bakanlığı'na gönderilecektir.

Gelirlerin tahmin edilebilirliğine yer vermeyen kararnamenin mevzuat boşluğunu kapatmak ve devlete ait denetleme, düzenleme esaslarını belirlemek için, 30 Ekim 1846 yılında tebliğ hazırlanmıştır. Bu tebliğin içeriği aşağıdaki gibidir (Güvemli & öte., 2018, s. 685).

- Devlet gelirlerinin düzene konulmasını öngörmektedir.
- Tahakkuk esasına göre belirlenen gelirlerin zamanında tahsil edilmemesinden dolayı tahsilat gecikmesi oluşacaktır. Bu durum yıllık hesap kavramını ortadan kaldıracaktır.
- Hazine muhasebesinde ayrı ayrı tutulan gelir ve gider defterleri karşılaştırılarak günlük hazine raporu hazırlanmalıdır.
- Eyaletlere ait yardımcı defterler tutulmalıdır. Böylece muhasebe kayıtları ayrıntılı olarak tutulmuş olacaktır.
- Bütçe uygulamaları devlet muhasebesinin yükünü arttırdığı için hazine muhasebesinin gelir ve gider defterlerinin Anadolu ve Rumeli muhasebeleri olarak ayrılmalıdır. Her iki muhasebenin başına da tecrübeli muhasebeciler atanmalıdır.

Osmanlının bütçe çalışmalarının zamanla geliştiği, değişen ihtiyaçlarını karşılamak üzere 1855 yılında çıkarılan yönetmeliğin ilk başarılı uygulama olduğu kabul edilmektedir. Bu başarılı uygulamanın ardından 1871 yılında yönetmelik yenilenmiştir.

e. Divan-ı Muhasebat

Divan-ı Muhasebat, devletin bütçe harcamalarını kontrol edebilmek, yılsonu hesaplarını incelemek amacıyla mali yargılama yetkisine sahip üst denetleme organı olarak kurulmuştur. Maliye Nezareti'ne bağlı bu kuruluşun ilk nizamnamesi 1863 yılında yürürlüğe girmiştir. Divanın oluşturulması, karar yeterliliği gibi konuları içeren bu nizamname 6 fasıl ve 40 maddeden oluşmaktadır (Güvemli & öte., 2018, s. 690).

1865 yılında yürürlüğe giren ikinci nizamnamenin ilk bölümü divan oluşumu ve görevlerini, ikinci bölümü maliye dairesinin görevlerini, üçüncü bölüm ise mahkeme dairesinin görevlerini, son bölüm ise Divan Kaleminin görevlerini kapsamaktadır. Dört bölüm ve 33 maddeden oluşmaktadır (Güvemli & öte., 2018, s. 690).

Fransız Divanı Muhasebatı'nın görev ve yetkileri, 1878 tarihli kararname ile oluşturulmuştur. 1879 tarihli üçüncü önemli mevzuat ise Kanun-i Esasi'nin 107. Maddesine istinaden oluşturulan, *Divan-ı Muhasebat'ın Suret-i Teşkil ve Vezaifine Dair Kararname*'dir. 1934 yılına kadar yürürlükte kalan kararname sekiz fasıl ve 63 maddeden oluşmaktadır (Güvemli & öte., 2018, s. 691).

Kararnamenin ilk bölümü Divan-ı Muhasebat'ın oluşumunu, ikinci bölüm görevlerini, üçüncü bölüm iddia makamını, dördüncü bölüm başkâtiplik, beşinci bölüm muhasebe denetimini, altıncı bölüm hesap yargılaması, yedinci bölüm devletin sal muhasebeleri, sekizinci bölüm ise Sadarete ita olunacak ihtarat layihalarını kapsamaktadır (Güvemli & öte., 2018, s. 691).

f. Muhasebe-i Umumi ye Maliye

1880 yılında oluşturulan ikinci maliye nezaretine bağlı olarak kurulmuştur. Günümüz Muhasebat Genel Müdürlüğünün üstlendiği görevlerin birçoğunu yerine getirmektedir. Bu bölüme bağlı beş adet şube

bulunmaktadır. Şubelerin sıralanmasına aşağıda yer verilmiştir (Akçay, 2017).

- Makbuzat ve Tediye Şubesi: Vezne işlemleri, iller ve bakanlıklardan gelen nakit paraların gelir kayıt işlemleri, muhasebelerinin tutulması, aylık hesaplarının sonuçlarına ait işlemleri yapmakla yükümlü şubedir.
- Tetkik Şubesi: Aylık cetvellerin ve hesapların incelenip, kayıtların doğruluğunun kontrolünün yapıldığı şubedir.
- Havalat ve Mahsubat Şubesi: Daire ve illerin gelirlerinde tasfiyesine gerek olan işlemleri ve kayıtları düzenleyen şubedir.
- Defter-i Kebir Şubesi: Devlet bütçesini hazırlamakla görevlidir. Bütçenin yasalaşmasından sonra da kayıt ve tescil işlemleri yapılırdı.
- Muamelat Şubesi: Kanunlara uygun davranılıp davranılmadığını kontrol eden şubedir (Akçay, 2017)

g. Heyet-i Teftişîye'nin kuruluşu

1879 yılında yayınlanan nizamname ile kurulan Heyeti Teftişîye, Maliye Bakanlığına bağlı bir örgüttür. Bakanlık makamına bilgi vermek, mali yönetim ile ilgili tüm hesapları incelemek için kurulmuş devletin ilk çağdaş denetim örgütü kabul edilmiştir. Gelişme göstererek çağdaş bir denetim organı haline gelen bu denetleme kurumu Maliye Teftiş Kurulu adıyla Cumhuriyet döneminde önemli fonksiyonlar üstlenmiştir. 2011 yılına kadar varlığını sürdürmüştür (Güvemli & Kaya, 2015, s. 55).

Maliye Nezareti'nin batılılaşma sürecine yönelik alt yapı eksikliğini gidermek amacıyla kurulan Heyeti Teftişîye asıl görevi kendi mali örgütünü denetlemektir. Kuruluş nizamnamesi 1879 tarihinde yürürlüğe girmiş olup; 1885, 1909 ve 1914 yıllarında değişen şartlara uygun hale getirilmek üzere yenilenmiştir (Güvemli & öte., 2018, s. 702-714).

Devletin ilk çağdaş denetim örgütünün kararnamesi örgütsel yapı, görev alanı, denetlenecek kişiler ile denetlenecek işler ve denetleme prosedürü ile ilgili hükümleri içermektedir. Bu hükümler o zamanın çağdaş yasal düzenlemeleri olarak kabul görmüştür. 79 kişilik kadroya ilk uygulamada 55 atama olmuştur. Genel denetim organı kabul edilen bu kurumun 55 kişilik

kadroyla tüm imparatorluğun denetlenmesini imkânsız hale getiriyordu. Denetçi yetiştirilmesinde karşılaşılan zorluklar, denetleme ortamının oluşturulamaması devlet kadrolarının denetim uygulamasına hazır olmadığını göstermektedir. Bu durum heyetin çalışmalarının beklenenin altında kalmasına yol açmıştır (Güvemli & öte., 2018, s. 702-708).

2.2.3. Mali Örgütlenmelerin Muhasebe Öğretileri ve Muhasebe Okulları Üzerindeki Etkiler

Türk eğitim düzenindeki yenilikler sosyal yapının batılılaşmasında önemli bir rol oynamıştır. Batı tarzında eğitim vermek üzere kurulan okullar ders programlarında muhasebe derslerine yer vermiştir. Bunda halkın işletmeler kurmak istemesinin yanında Kanunname-i Ticaret'teki çift yanlı kayıt yöntemine ait defter sisteminin etkisi büyüktür. Batı tarzında eğitim veren bazı okullara aşağıda yer verilmiştir (Güvemli & öte., 2018, s. 700-702).

a. Mekteb-i Rüştîyeler

Ortaokul seviyesinde eğitim veren bu okullar üç ve dört yılı kapsayan programlar uygulamaktadır. Dört yılı kapsayan programlar uygulayan okulların son sınıflarında Usul-ı Defteri adıyla muhasebe derslerine yer verilmiştir. İmparatorluk topraklarında yaygın görülen bu okullar Cumhuriyet Dönemi'nde yerini ortaokullara bırakmıştır (Güvemli & öte., 2018, s. 701).

b. Mekteb-i İdadiler

1869 yılında açılmaya başlayan rüştîyelerin devamı niteliğinde lise düzeyinde eğitim veren okullardır. Öğrenci sayısı 20.000'i ulaşan bu okulların eğitim süresi 5-7 yıl arasındadır. Tüm sınıflarında haftada iki saat olmak üzere Usul-ı Muhasebe dersinin verildiği dikkati çekmektedir (Güvemli & öte., 2018, s. 701).

c. Mekteb-i Sultani

Fransızca eğitim vermek üzere açılan eğitim kurumlarıdır. Bugünkü adıyla Galatasaray Lisesi olarak bilinen Galatasaray Sultanisi 1868 yılında açılmıştır. İlkokul, ortaokul ve lise şeklinde oluşturulan bu sultanilerin sayısının XIX. yüzyıl sonlarında yediye yükseldiği görülmektedir. Lise

bölümünde Usul-ı Muhasebe ya da Fenni- i Defteri adı verilen dersler haftada üç saat okutulmuştur (Güvemli & öte., 2018, s. 701).

Mekteb-i Küttab-ı Askeri

1875 yılında açılan bu okul, Yeniçeri Ocağının kaldırılmasından sonra askeri birlik içinde memur yetiştirilmesi için açılmıştır. Okul müfredatına Usul-ı Muhasebe dersi dahil edilmiştir (Güvemli & öte., 2018, s. 701).

d. Darul Fünun-ı Osmani

1863 yılında açılan bu okul, bugünkü İstanbul Üniversitesi'nin başlangıcı kabul edilmektedir. Eğitim programında haftada üç saat Fransızca dersi ile, iki saat Usul-ı Defteri adı verilen derslerin yer aldığı bilinmektedir (Güvemli & öte., 2018, s. 701).

e. Mekteb-i Mülkiye

İstanbul'da 1855 yılında Mekteb-i Mülkiye adıyla kurulan, devlet yönetimi, finans ve diplomasi alanlarında insan kaynağı yetiştirmesiyle tanınmaktadır. Günümüzde Ankara Üniversitesi'nde Siyasal Bilgiler Fakültesi adıyla anılmaktadır. Kanun-i Ticaret, Senet ve Defter Tutma derslerinin okulun birinci sınıfında okutulduğu bilinmektedir (Güvemli & öte., 2018, s. 701).

f. Mekteb-i Fünun-ı Maliye

Maliye Nezareti'nin mali işlerde görev vereceği kişileri yetiştirmek üzere 1878 yılında açılan bir yüksekokul olup, ders programlarında muhasebe dersine yer verilmiştir (Güvemli & öte., 2018, s. 702).

1839 – 1876 döneminde eğitim alanında pek çok yenilik yapılmıştır. Bu dönemin yeniliklerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir. (Akyüz, 1999)

Tablo 9: Tanzimat dönemi eğitim alanındaki yenilikler

3 Kasım 1839	Tanzimat Fermanı'nın ilanı (3 Kasım 1839)
Ocak 1845	Abdülmecid'in Eğitime önem verilmesi gerektiği hakkındaki fermanı
12 Nisan 1845	Muvakkat Maarif meclisinin kuruluşu
Ağustos 1845	İlk kadın ebelerin Tıbbiye'de yetiştirilmesi
8 Kasım 1846	Mekatib-i Umumiye Nezaretinin kuruluşu Rüşdiyelerin açılıp çoğalmaya başlaması
Nisan 1847	Sıbyan mektebi hocaları için bir Talimat'ın yayımlanması
1847 – 1850	Rüşdiyelerde usul-i cedid hareketlerinin başlaması
16 Mart 1848	Darulmuallimin-i Rüşdin-in açılması
Eylül 1848	Kemal Efendi'nin Mekatib-i Umumiye Nazırlığına atanması
1850	Darulmaarifin açılması
1 Mayıs 1851	Darulmualliminin İlk Nizamnamesi
Temmuz 1851	Encümen-i Danış'ın kuruluşu
Şubat 1856	Islahat Fermanı'nın ilanı
15 Mart 1857	Maarif- Umumiye Nezareti (Eğitim Bakanlığı)nin kuruluşu
Kasım 1857	Mekteb-i Osmaninin Paris'te açılması
Ocak 1859	İlk Kız Rüşdiyesi olan Cevri Kalfa Rüşdiyesinin açılması
12 Şubat 1859	Mekteb-i Mülkiye'nin açılışı
Aralık 1860	Darulmuallimin-i Rüşdi öğrencilerinin bu okulun dışından öğretmen atanmasının "usulsüz" olduğu şeklinde Sadrazama dilekçe vererek, ilk kez mesleğin

	<i>korunması yönünde, çok anlamlı ve cesurca bir tepki göstermeleri</i>
13 Ocak 1863	<i>Darulfununda halka açık derslerle öğretime başlanması</i>
Haziran 1863	<i>Mithat paşanın Niş’de Islahhane adıyla okullar açmaya başlaması</i>
16 Eylül	<i>1863 Robert Kolejinin açılışı</i>
Mart – Nisan 1864	<i>İstanbul’da ilk kıraathanenin açılışı</i>
Şubat 1867	<i>Fransa’nın, eğitimde yenileşmelere ilişkin olarak bir nota vermesi</i>
Mayıs 1867	<i>Askeri Tıbbiyenin içinde Mekteb-i Tıbbiyeyi Mülkiye’nin açılması</i>
21 Haziran 1867	<i>Islahhaneler Nizamnamesi</i>
1 Eylül 1868	<i>Mekteb-i Sultan-i (Galatasaray Lisesi) nin açılışı</i>
1869	<i>Kız Rüşdiyelerinin açılışı</i>
1 Eylül 1869	<i>Maarif- Umumiye Nizamnamesinin yayımlanması</i>
Şubat 1870	<i>Darulfun-un açılması (Üniversite)</i>
Nisan 1870	<i>Darülmuallimatin açılması</i>
1870-1872	<i>İlk mekteplerde usul-i cedit hareketlerinin başlaması</i>
1873	<i>Dariüşşafaka’nın açılması</i>
1874	<i>Rehnuma-yi Muallimin-in basılışı (Selim Sabit Efendi)</i>
1875	<i>Taşrada Darulmuallimlerin açılmaya başlaması</i>
Ağustos 1876	<i>II. Abdülhamit’in tahta çıkışı</i>

Kaynak:(Akyüz, 1999)

2.3. 19. Yüzyılda Osmanlı Devletinde Çift Yanlı Kayıt Sisteminin Özel Sektör Tecrübesi

1853'te Kırım'da Rusya'ya karşı savaşı katılan Osmanlı İmparatorluğu, İngiltere ve Fransa ile güç birliği yapmıştır. Savaş harcamalarını karşılamak için 1854 yılında ilk kez dış borç almıştır. Osmanlı Devleti 1874 yılında on beş farklı dış borçlanma yapmıştır. Osmanlı – Rus savaşında yenilgiye uğrayan Osmanlı'nın ekonomik gücü zayıflayınca borçlarını ödeyemez duruma gelmiştir. Bu yüzden yabancılar tarafından alacakların tahsili için İstanbul'da Duyun-u Umumiye İdaresi oluşturulmuştur (1881). İdarenin yönetiminden sorumlu olanlar tuzla tekel ve tütün tekeli şirketi gelirlerine ait olmak üzere iki işletme kurmuşlardır. İşletmelerin muhasebeleri de Fransızca tutulmuştur.

Duyunu u Umumiye'nin Batılılaşmanın ikinci aşaması olarak kabul edilmesi ve özel sektör için önemli olan serbestleşme döneminde kurulması dikkat çekmektedir (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

Türk muhasebe düşüncesi değişim süreci içinde Duyun-u Umumiye'nin katkısı büyüktür. Çünkü kâr amacı güden iki işletme kurmuş olup, batı işletmecilik anlayışı çerçevesinde çalışan beş bin kişilik büyük bir kuruluş meydana getirilmiştir. Türkiye'de millî kaynaklara bakıldığında, kâr hesaplama amacı anlayışı çerçevesinde ilk çift yanlı uygulama örneği olarak tütün vergi gelirlerini yöneten şirketin uygulamaları kabul edilmektedir. Eskiden yabancı sermayeli Osmanlı bankası ve İstanbul tünel idaresi bulunmaktaydı (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

a. Osmanlı Bankası

Osmanlı çağdaş işletmecilik anlayışı açısından ticari bankaların kurulmasını öngörerek 1850 – 1856 yılları arasında banka kurma girişiminde bulunmuştur. Öncelikle İstanbul Bankası kurulmuştur. Beş yıl kadar faaliyetine devam eden bu kuruluş 1850'li yılların ortalarında kapanmıştır. Banque de Turquie ve Union Financiere oluşturulan finans kurumları da uzun ömürlü olmamıştır (Güvemli & öte., 2018).

Osmanlı Bankası, 1856 yılında İngiliz sermayesi ile The Ottoman Bank adıyla kurulan tek uzun vadeli finans kuruluşudur. 1863 yılında Fransızlar

bankaya ortak olmuş, banka Banque Imperial Ottoman olarak adlandırılmıştır. Yurt dışından yeni borç alma işlemlerini kolaylaştırmak ve ülke para sistemini daha sağlıklı bir hale getirebilmek adına Fransızların ortak olduğu Osmanlı Bankası, 1932 yılına kadar merkez bankası fonksiyonunu üstlenmiştir (Güvemli & öte., 2018).

Osmanlı Bankası, Kanunname-i Ticaret'tin öngördüğü çift yanlı muhasebe defter tutma sistemini çok uzun süre ilk uygulayarak Türk muhasebe düşüncesine önemli katkıda bulunmuştur. Ayrıca banka uzun süre muhasebeci yetiştirmede öncü olmuştur. Bankanın muhasebecileri diğer kurumların muhasebelerinde de görev almışlardır (Güvemli & öte., 2018).

Devletin çift yanlı kayıt yöntemine geçiş kararlarında Osmanlı Bankasının katkı sağlamıştır. Bu bağlamda Islahat-ı Maliye Komisyonu 1880 tarihinde yayınladığı raporunda Osmanlı Bankası'ndan şu şekilde söz etmiştir (Güvemli & öte., 2018):

“Osmanlı Bankası ile Maliye Bakanlığı yapıları karşılaştırıldığında aralarında fazla fark görülmemektedir... Maliye eksiklerini giderme ve uygulamalarını çağdaştırma ihtiyacı içinde olup, muhasebesini çift yanlı kayıt yöntemine göre tutmalıdır.”

Türk bankacılık faaliyetlerinde önemli yere sahip Osmanlı Bankası, diğer bankalarla birleşmesi nedeniyle 2001 yılında kapanmıştır.

b. İstanbul Tünel Yapımı ve Tramvay İşletmelerinin Kuruluşu

Yabancı sermaye ile kurulmuş, çift yanlı kayıt yöntemi ile muhasebeleri tutulan bu şirketler Türkiye'de kâra dayalı ilk işletmelerdir.

- Beyoğlu (Pera) tünelinin yapımı

XIX. yüzyılın ikinci yarısının ortalarına gelindiğinde, İstanbul ulaşım sorununu çözüm arayışında bir kent görünümündeydi. Özellikle Beyoğlu hızlı gelişme gösteren yerlerden biriydi. Karaköy'den Beyoğlu'na çıkışı kolaylaştırmak adına tünel yapımı gündeme geldiğinde, 1867'de Fransız Eugene – Henri Gayand faaliyete başlamıştır. Fransız mühendis, Fransa ve İngiltere'den sermaye elde ederek yabancı sermayeli “*The Metropolitan Railway of Constantinople from Galata to Pera*” adı verilen teşebbüsü oluşturmuştur. 1875 yılında dünyanın ikinci metrosu olarak İstanbul tüneline

faaliyete geçirmiştir. Zamanla ortaklarına kâr payı dağıtan şirket, 1911 yılında anonim kuruluş şeklini almıştır. Millileştirilmesi ise 1939 yılında gerçekleşmiştir (Güvemli & öte., 2018).

- Atlı tramvay şirketinin faaliyete geçmesi

Konstantin Karapano'ya atlı tramvay işletmesi için Beşiktaş, Karaköy, Sultanahmet, Beyazıt ve Aksaray güzergâhında yolcu taşımak için izin verilip, Sociétés Tramways de Constantinoble kurulmuştur. 1870 – 1871 yıllarında yollar düzenlenerek, atlı tramvayların çalışmaya başladığı bilinmektedir. 1911 yılında Union Ottomon Sociétés' Electrique de Constantinoble kurulmuştur. Bu kuruluş 1939'da kurulan mevcut İstanbul Elektrik, Tüneller ve Tramvay Şirketi'nin (İETT) öncüsü konumdaydı (Güvemli & öte., 2018).

Büyük tutarda yatırımları olan bu şirketler, çift yanlı kayıt yöntemine göre muhasebelerini tutmuş ve kâr dağıtımlarını yapmışlardır.

c. Duyun-u Umumiye İdaresi

Duyun-u Umumiye, 1881 tarihinde yayınlanan Muharrem Kararnamesi ile kurulmuştur. Yedi üyeli bu mecliste İngiliz, Fransız, Alman, İspanyol ve İtalyan alacaklıların temsilcileri yer alıyordu. Ayrıca mecliste Osmanlı'ya borç veren İstanbul'un Galata Bankerlerinin temsilcisi de bulunuyordu. Bu meclis, yönetim giderleri düşüldükten sonra kalan gelirin devlet borçlarının ödenmesi için tahsis etmek görevini üstlenmişti (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

İdare tarafından mali yıl (1 Mart) tamamlandıktan iki ay önce gelirlerini tespit eder. Kendine ait giderlerin ve borç ödemesi için ayrılan tutarların yer aldığı bütçeyi hazırlayıp, Osmanlı Maliye Nezareti'ne teslim etmekle yükümlüdür. Osmanlı Mali yönetimi onayladığı bütçeyi kendi yıllık bütçesine eklemektedir. Osmanlı Devleti'nin kararnamede öngörülen esaslara uygun hareket edip etmediği müfettişler aracılığıyla denetlenmekteydi. Bu denetleme Türk denetçileri açısından çok önemliydi. Çünkü çift yanlı kayıt yöntemi ile tutulan işyeri defterlerinin Türk denetçiler tarafından ilk kez denetlendiğinin kanıtıdır (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

Osmanlı Devleti ile Duyun-u Umumiye arasında çıkan uyuşmazlıkların çözümünde dört hakemin görevlendirilmesi hukuk alanında ilk uygulama olarak kabul edilmektedir.

Muharrem Kararnamesine göre belirlenen gelir yerleri ve bölüşümü aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 10: Muharrem Kararnamesi ile belirlenen gelir yerleri ve bölüşümü

1. Birinci grup gelirler	
a. Tuz tekeli işletme gelirleri	Devletin üretim yapması sonucu sağladığı gelirlerdir.
b. Tütün tekeli işletme gelirleri	Tütün üreticilerinin tütünlerini devlete satmak suretiyle elde ettiği gelirleridir.
c. İpek Öşrü (onda bir) gelirleri	İpek ipliğinden alınan yüzde on vergi
d. İstanbul ve civarındaki balık geliri	Balık tutma geliridir.
e. Damga geliri	Kıymetli evrakların satışından sağlanan gelirlerdir.
2. Gelir Grubu	
Kıbrıs adasından sağlanan gelirler	
Bulgaristan prensliğinden sağlanan gelirler	

Tablodaki gelir grupları incelendiğinde Duyun-u Umumiye tarafından tuzlalar ve tütün tekeli gelirleri için iki şirket kurduğu bilinmektedir. Kâra dayalı işletmecilik kurallarına göre, bu iki şirketin çalışmalarının yürütülmesine özen gösterilmiştir. Çağdaş yönetim anlayışı ile kurulmuş olan Duyun-u Umumiye İdaresi disiplinli bir yönetim örneği sergileyerek uzun ömürlü olmuştur (Güvemli, Zeytinoglu, & Aygöl, 2016).

d. Tütün Tekeli Şirketi ve Çalışmaları

Duyun-u Umumiye İdaresi tarafından kurulmuş olan tütün tekeli şirketi, devletin tekel idaresi biçiminde idare ettiği şirketlerden biridir. Tütün tekeli şirketinin çalışma prensibine göre, çiftçi aldığı avanslarla tütünü yetiştirip, yaprak tütünü kurutarak devlete satış yapmaktadır. Devlet de kendi işletmelerinde bu yaprakları işleyerek sigara haline getirmektedir (Güvemli, Zeytinoglu, & Aygöl, 2016).

Tuzla tekeline ve tütün tekeline ait bu iki teşebbüs kâr amacı güden ilk endüstri işletmeleridir. Tütün işletmesi tarımsal ürüne dair ilk endüstri işletmelerinden biri olma özelliğiyle önemli bir yere sahiptir. Daha önce kurulmuş olan Osmanlı Bankası ve Galata Tüneli gibi iki şirketin de muhasebesi Fransızca kayıt altına alınmıştır. Bunda çift yanlı kayıt yönteminin Fransız kültürü aracılığıyla ülkeye girmesi etkili olmuştur.

Tütün şirketine ait mali tablolar incelendiğinde, liberalleşme süreci oluşturulduğu dikkat çekmektedir. Sözü edilen mali tabloların zaman aralığının, 1884 Mart ayının başından 1885 Şubat ayının sonuna kadar olduğu bilinmektedir. Bu tabloların orijinallerine aşağıda yer verilmiştir (Güvemli, Zeytinoglu, & Aygöl, 2016).

**Duyun- u Umumiye tarafından kurulan Tütün Şirketi'nin
Bilançosu (28 Şubat 1885)**

Yukarıda orijinalinin fotokopisine yer verilen bilanço örneği, Osmanlı Tütün Gelirleri Ortaklığı Tekeli'nin bilançosu olarak düzenlenmiştir. Bilanço 28 Şubat 1885 tarihine aittir. Bilanço incelendiğinde Türk parası ve Fransız Frank'ından oluşan iki çeşit tutar yazılmıştır. Gelir tablosu ise, sadece Türk parası cinsinden hazırlanmıştır. Bu durum kayıtların Türk parası cinsinden yapıldığının kanıtıdır (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

Bilançonun aktif ve pasif olarak düzenlenmesinde belli kuralın uygulanmadığı görülmektedir. Duran varlıklara ait unsurların da dönen varlıklar arasında gösterildiği görülmektedir. Çeşitli borç ve çeşitli alacak hesapları ayrı ayrı yazılmıştır. Kârın bilanço ve gelir tablosunda farklı hesaplanmıştır. Hem bilançoda, hem de gelir tablosunda kâra ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bilançoda sermaye tutarı da belirtilmiştir. Bilançoda yönetim kurulunun dört üyesinin ve muhasebe şefinin imzası da yer almaktadır (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

28 Şubat 1885 tarihinde sona eren döneme ait gelir tablosu aşağıda verilmiştir (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).



Örnek 10

Duyun- u Umumiye tarafından kurulan Tütün Şirketi'nin 28 Şubat 1885 tarihli Gelir Tablosu

EXPLOITATION DE LA CONCESSION

DOXX

A VOIR

	PIASTRES Or		PIASTRES Or
Relevances mensuelles (cours mois)	68.478.924	Vente tabacs manufacturés	97.878.987 15
Matériaux premières et frais de fabrication.	34.180.878	Permis de vente	4.200.000 32
Traitement du personnel	8.043.753	Droits d'exportation et d'importation et	
Services de la surveillance et intervention		droits divers	6.130.982 43
pour la surveillance douanière	6.208.813	Revenus de la province de Bagdad	2.989.854 89
Bonuses sur vente tabacs manufacturés...	42.003.723	Compte intérêts	5.540.322 89
Frais sur tabacs manufacturés	2.041.444	(Bénéfice sur valeur en yedderelle	2.435.874 —
Loyers, assurances et frais divers	5.516.078	Revenus divers	5.928.301 39
Amortissement des machines et du ma-			
chiner	450.785	Solde à nouveau dont:	
Services de la culture (frais d'enregistre-			
ment de la récolte 1884	2.384.040	P. 9.708.032 Or provenant de l'exportation	
		, 8.891.991.— résultats des modifications	
		la tradition en Egypte dans	
		le régime des tabacs.	
		P. 18.003.580 Or	18.003.583 04
	141.034.045		141.034.045 02

Yukarıda Tütün Şirketine ait verilen gelir tablosu değerlendirildiğinde, tablonun dönemine ait herhangi bir bilgiye yer verilmemiştir. Bilançodaki açıklamalar dikkate alındığında gelir tablosunun Mart ayının başından 1885 yılının Şubat ayı sonuna kadarki dönemi kapsadığı anlaşılmaktadır. Gelir ve giderlere ilişkin bilgiler Türk parası olarak yazılmıştır. Tütün yaprakları işlenerek çeşitli tütün ürünlerine dönüştürüldüğü için burada yapılan harcamalar safha maliyetine göre sınıflandırılmıştır. Tütün üretimine ait işlemlerin aşamaları gelir tablosuna yansıtılmıştır. Tablonun gider kısmında gelirden ödenen borç taksitlerine yer verilmiştir (Karabulut, 2010).

Üreticiye verilen avanslar ise bilançoda yer almaktadır. Ayrıca satış özelliklerine göre sıralanan çeşitli gelir unsurlarına yer verilmiştir. Her iki mali tablo karşılaştırıldığında gelir tablosunun, bilançoya göre daha iyi bir şekilde hazırlandığı anlaşılmaktadır

(Güvemli, Zeytinoglu, & Aygöl, 2016).

Şirketin 1909 yılına ait bilanço ve gelir tablosu incelendiğinde, muhasebe anlayışında meydana gelen değişimler görülmektedir. Osmanlı mali dönemi anlayışına göre, Mart 1908'in başından Şubat 1909'un sonuna kadar olan dönemi kapsayan mali tablolar aşağıdaki gibidir.

Tütün Tekeli Şirketinin28 Şubat 1909 Tarihli Bilançosu

AN 22 2771111 1000 (N. A.) 10004

La Sous-direction
(Signé) : A. LEXANDRO.

Pour le Conseil d'Administration :
(Signé) : CH. SALLANHOUE DE LAMORNAIX
R. KOSCHKE.
N. DE JAKOB.
A. NOG.
CH. TESTA.
Eug. G. de V. (Pres. d'honneur)

Yukarıdaki tablo yirmi beşinci faaliyet dönemine ait bilanço örneğidir. Burada bilanço kalemlerinin daha anlaşılır niteliktedir. Aktif kısımda nakit, alacak, stoklar ve duran varlıklara bir grup olarak yer verilmiştir. Çeşitli alacaklar ise, ayrı bir grupta toplanmıştır. Bilançonun pasifi üç gruba ayrılmıştır. Birinci grupta ödenmiş sermaye ve borçlar, ikinci grupta cari hesapları oluşturan yedek akçeler, alacaklı hesaplar ve çeşitli borçlardan oluşmaktadır. Üçüncü grup ise, dönem kârının dağılımını göstermektedir (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016).

Dönem kârının dağılımının bilançoda gösteriminin içeriğine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

<i>“Ödenmiş sermayeye kâr payı</i>	<i>140.800</i>	<i>Türk Lira</i>
<i>Kuruculara kâr payı</i>	<i>14.465</i>	<i>‘ ‘</i>
<i>Devlete vergi (%30)</i>	<i>82.454</i>	<i>‘ ‘</i>
<i>Osmanlı borçlarına ödeme (%35)</i>	<i>96.197</i>	<i>‘ ‘</i>
<i>Ortaklara kâr payı (%35)</i>	<i>96.197</i>	<i>‘ ‘</i>
<i>Toplam</i>	<i>430.114</i>	<i>‘ ‘</i>

Kaynak: (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016)

Şirketin gelir tablosu, 1 Mart 1908 - 28 Şubat 1909 dönemini ve aşağıda gösterildiği gibi işletmenin faaliyet sonuçlarını içermektedir.

Örnek 12

Tütün Tekeli Şirketi'nin 28 Şubat 1909 Tarihli Gelir Tablosu

EXPLOITATION DE LA CONCESSION

28^{me} EXERCICE 1908-1909 (1324)

	Liv. Turq.			Liv. Turq.	
Coût tabacs manufacturés vendus . .	508.083	97.03	Vente tabacs manufacturés	2.327.031	88.45
Traitements du personnel	108.210	55.47	Permis de vente	17.122	19.40
Service de la surveillance	219.652	91.05	Droits d'Exportation Egypte	119.823	25.21
Remises sur ventes	212.920	41.53	» d'Exportation divers	10.368	11.15
Frais sur tabacs manufacturés . . .	45.910	17.22	» d'Importation	6.430	10.85
Frais service de la Culture	37.558	35.00	Revenus de Bagdad	74.388	13.30
Divers	165.422	68.68	Intérêts	19.173	33.50 1/2
	1.417.705	68.01	Divers	29.681	77.43
	1.180.114	60.01 1/2			
Excédent Recettes	2.507.909	71.02 1/2		2.507.909	71.02 1/2

Excédent recettes Liv. 1.180.114.48 1/2
 Réserve annuelle 750.000. —
 Dépenses 430.114.48 1/2

Yukarıda Tütün Şirketinin 28 Şubat 1909 tarihli gelir tablosu incelendiğinde, satışların düzenli ve ayrıntılı şekilde tutulmuştur. Yurt içi satış tutarlarının yüksek tutarda olduğu gözlenmektedir. Yurt dışı satışları ise ayrı şekilde kayıt altına alınmıştır. Yıl içinde yapılan ödemeler kârdan düşülmüştür. Bu durum Redevanceannuelle adıyla gelir tablosunun altında yer almıştır. Bu tutarın devlet borçlarına yapılan ödemeleri gösterdiği varsayılmaktadır.



SONUÇ

Tarih boyunca pek çok muhasebe yöntemi kullanılmış olup, bu yöntemler muhasebe tarihi içinde ömrünü tamamlamıştır. Bu yöntemlerden biri olan Merdiven Yöntemi, devlet muhasebe kayıt yöntemidir. Bu yönteme ilk olarak Abbasiler zamanında rastlandığı, gelişimi sürecini İlhanlılar ile tamamladığı, olgunluk evresini ise Osmanlı Devleti'nde tamamladığı gözlenmektedir. Merdiven yöntemi ile günümüzde kullanılan çift yanlı muhasebe yönteminin “tarih, başlangıç çizgisi, yevmiye madde numarası, yevmiye maddesi, açıklama” gibi ortak özellikleri bulunmaktadır. Ayrıca merdiven muhasebe sistemi ile günümüz “genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin” ve kurallarının da örtüştüğü görülmektedir (Aydemir & Erkan, 2011).

Osmanlı Devleti'nin modernleşme süreci 1839'da Tanzimat Fermanı'nın ilanı ile başlamıştır. Mali ve idari alanda yapılan reformları kapsayan bu ferman batılılaşma hareketinin özü kabul edilmektedir. Tanzimat ile birlikte devlet kurumlarını batılı ülkelerdeki esaslara göre şekillendirmek ve özel kesimi destekleyerek kâra dayalı işletmeler kurmak hedeflenmiştir.

Batılılaşma faaliyetlerinin yavaşlamasına istinaden ikinci bir adım olarak 1856 yılında Islahat Fermanı yürürlüğe girmiştir. Bu ikinci adımın beraberinde getirdiği yeniliklerin başında devlet kurumlarının yeni baştan batılı tarzda düzenlendiği görülmektedir.

Devlet kurumlarının yeniden şekillendirilmesinde büyük ölçüde başarı elde edilmiştir. Ancak özel kesim kuruluşlarının gelişmesi için, 1879'dan 1885'e kadar muhasebeci ve girişimci yetiştirmek için özel bir proje yürütüldüğü, ilk özel işletmelerin örgütlendiği, çift yanlı defter tutma yönteminin doğduğu ve bir yükseköğretim kurumunun kurulduğu görülmektedir. Bu projede oluşturulan tüm organizasyonlar zaman içinde yavaş da olsa bir gelişim göstermiştir. 1885'ten sonra durgunluk dönemine giren bu kurumlar, özellikle Cumhuriyet'in kuruluşundan sonra, uzun vadede önemli gelişme sürecinden geçmiştir.

Osmanlı Devleti'nin çift yanlı kayıt yöntemiyle 19. yüzyılda tanışmış, Avrupa ise bu yöntemi geliştirmiş, muhasebeyi bir bilim dalı olarak kabul ettirmeye çalışmıştır. Osmanlı'nın muhasebe alanında Avrupa'nın gerisinde

kalmasında siyasi, ekonomik ve kültürel yapısının farklı olmasının neden olmuştur.

Çift yanlı kayıt yönteminin ülkeye getirilmesinde ilk adımın Ticaret Kanunu ile atıldığı görülmektedir. Bu kanunun Napolya'nın 1807 tarihli Code de Commerce'ine dayanılarak hazırlandığı bilinmektedir. Fransız muhasebe düşünürlerinin kitapları tercüme edilmiştir. Orta ve yükseköğretim kurumlarının ders programlarına bakıldığında muhasebe derslerine ağırlık verilmiştir.

Osmanlı'nın liberalizasyon denemesi niteliğini taşıyan Duyun-u Umumiye tarafından kurulmuş olan tütün tekeli işletmesi, çift yanlı kayıt yönteminin uygulama örneğini oluşturmuştur. Bu şirketin kuruluşu kâra dayalı işletmecilik anlayışının da önünü açmıştır. Duyun-u Umumiye İdaresinin muhasebe uygulamalarının bilanço ve gelir tablosu uygulamalarına geçişte önemli katkılar sağladığını belirtmek gerekmektedir.

Bu çalışma ile elde edilen tüm bulgular değerlendirildiğinde, muhasebe tarihindeki modernleşmenin ve gelişmenin XX. yüzyılın başlarına gelindiğinde önemli yere sahip olduğu kabul edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akça, G., & Hülür, H. (2007). Tanzimattan Cumhuriyete Siyasal ve Hukuksal Yapının Modernleşmesi. *Türkiyat Araştırma Dergileri*, 235-266.
- Akçay, S. (2017). Merdiven Yöntemi ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Ekseninde Devlet Muhasebesinin Gelişimi. *Ulakbilge Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 17 s.1878.
- Akçay, S. (2017). Türkiye'de Osmanlılardan Günümüze Devlet Denetim Süreci ve Sürecin Değerlendirilmesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 6, 73-104.
- Akdağ, M. (1979). *Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi*, 5.Baskı. Ankara: Tekin Yayınevi.
- Akgündüz, A. (1990). *Osmanlı Kanunnameleri (Cilt 1)*. İstanbul.
- Akgündüz, A., & Öztürk, S. (1999). *700. Yılında Bilinmeyen Osmanlı*. İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı.
- Aktel, M. (1998, S. 3). Tanzimat Fermanı'nın Toplumsal Yansıması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Fakültesi Dergisi*.
- Akyüz, Y. (1999). *Türk Eğitim Tarihi, Başlangıçtan 1998'e*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Apalı, A. (2015). Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Döneminin Son Yıllarında Taşrada Gider Yönetimi ve Çıldır Sancağı'nın Medfuat Pusulası Örneği. *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 173 - 192.
- Aslan, S., & Yılmaz, A. (2001). Tanzimat Döneminde Osmanlı Bürokratik Yapı ve Düşüncesinin Değişimi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1.
- Aydemir, O., & Erkan, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 110-128.

- Başbakanlık Osmanlı Arşivi 2 - B - 2.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi, DÜİT 37- 2/7 – 2/4.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi, HH 932.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Kepeci tasnifi, 2044.
- Can, A. V., Aliusta, H., & Bağdat, A. (2019). Osmanlılarda Muzaaf Usul'e Erken Geçilmemesinin Sosyo - Ekonomik Nedenleri. *Akademik Bakış*.
- Can, A. V., Aliusta, H., & Bağdat, A. (2021). Osmanlı Devleti'nde Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçiş Etkileyen Sosyo-Kültürel Nedenlerin Analizi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1231-1259.
- Can, A. V., Öztürk, E., & Küçüker, M. (2012). Abbasiler Dönemi Muhasebe Sistemi. *10. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*. Türk Dünyası Araştırma Vakfı.
- Cohen, & Kennedy. (2013). *Global Sociology*. New York University Press, New York.
- Çabuk, A., & Saygılı, A. T. (2013). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminden Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçiş. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 168-196.
- Elitaş, C., & öte. (2008). *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özcan, U., & Oğuz, M. (2008). *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Ertas, C., Alparslan, İ., & Akdemir, Y. (2017). Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürünün Doğuşu - 1350-1500. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 13, 51-89.

- Ertay, F. C., Alpaslan, H. İ., & Akdemir, Y. (2017). Anadolu Muhasebe Kayıt Kùltürünün Doğuşu 1350-1500. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Temmuz 2017 (13)*, 51-89.
- Ferman, C. (1984). Yeniden Değerlemenin Teorik Esasları,. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakùltesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansı*.
- Gürân, T. (1998). Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakùltesi Mecmuası 60. Yıl Özel Sayısı, C. 9*, 79-95.
- Gürün, K. (1981). *Türkler ve Türk Devletleri Tarihi Cilt 1*. Ankara: Karacan Yayınları.
- Güvemli, O. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*. İstanbul: Avcıol Basım.
- Güvemli, O. (2018). Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık B üyük Yalnızlık (1839-1989). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 23-63.
- Güvemli, O., & Aslan, Ü. (2009). Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Kendi Branşlarının Tarihi İle Meşgul Olmalılar mı? *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30-41.
- Güvemli, O., & Gücenme, Ü. (2002). The Government Accounting Profession During the Ottoman Empire Hazine-i Amire (1470-1839. *IX. World Congress of Accounting Historians*. Avusturalya.
- Güvemli, O., & Güvemli, B. (2006). Development Of Accounting Thought From The Ottoman Empire To The Turkish Republic. *Mali Çözüm, Özel sayı:17*, 42-55.
- Güvemli, O., & Kaya, M. A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX.Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim-1839-1885-. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi (9)*.
- Güvemli, O., & öte. (2018). *Orta Doğu Muhasebe Tarihi(MÖ 3000-MS 2000) Cilt III s.721-722*. Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı(MUFTAV).

- Güvemli, O., & Toraman, C. (2013). *Risale-i Felekiyye Kitab-us Siyakat (İ.Otar, Çev.)*. İstanbul.
- Güvemli, O., Aytulun, A., & Şişman, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği - 1942. 24.
<https://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/OKTAYG%C3%9CVEMLiARiFAYTULUNYAZI>. adresinden alındı
- Güvemli, O., Torman, C., & Güvemli, B. (2014). *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi: Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü*. Ankara: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Güvemli, O., Zeytinoğlu, E., & Aygöl, E. (2016). Osmanlı İmparatorluğunda Çift Yanlı Kayıt Yönteminin XIX. Yüzyılın İkinci Yarısında Bir Sanayi İşletmesinde İlk Kez Uygulaması -Tütün Rejisi Örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 197-223.
<https://makaleci.com/divan-i-humayun-uyelerinin-gorevleri.html>.
- Karabulut, M. (2010). Tanzimat Döneminde Osmanlı’nın Yenileşme Sürecine Bir Bakış. *Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi*.
- Kaya, D. N. (2021). *Muhasebe Tarihi*. Ankara: İksadyayınevi.
- Koçak, B. (2019). Cumhuriyetin Kökenleri: Ondokuzuncu Yüzyılda Osmanlı Modernleşmesi. *İmgelem* , 3 (5), 207-238 .
- Köymen, M. (1992). *Büyük Selçuklu imparatorluğu Tarihi Alparslan Dönemi Cilt III*. Ankara.
- Mattessich, R. (2003). Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications. *Accounting, Business & Financial History Volume:13, Number: 2 July*, 125-170.
- Mert, İ. (2013). A Historical Overview Of Accounting In Turkey. *Internal Auditing and Risk Management* , 15-25.

- Özbirecikli, M. (2011). The FirstCourseBooks on Double-EntryAccounting in the Ottoman Era. *II. International Conference Before and After Luca Pacioli*. İtalya.
- Özçelik, M. (2017). Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi. *Akademik Bakış Dergisi*, 60, 396-413.
- Öztürk, E., & Fındık, H. (2016). Muhsebe Okullarının Etkisinde Maliyet Muhasebesi Kavramsal Çærçevesinin Evrimi Türkiye'ye Yönelik Bilimsel Literatür İncelemesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı*, 215.
- Sencer, M. (1984). Osmanlı İmparatorluğunda Tanzimat Sonrası Siyasal ve Yönetmel Gelişmeler. *Amme İdaresi Dergisi*, C.17, S.3, 46-71.
- Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Tabakoğlu, A., & Taşdirek, O. Ç. (2015). Osmanlıda Mâlî Denetemin Kurumsal Gelişimi - Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi - Cilt:13 Sayı:2*, 91-113.
- Uçma, D. T. (2011). Muhasebe Okulları ve Uluslararası Muhasebe Literatürünün Gelişimine Katkıları: Tarihael Perspektiften. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 117-135.
- Uzunçarşılı, H. İ. (1978). Osmanlı Devleti Maliyesinin Kuruluşu ve Osmanlı Devleti İç Hazinesi. *Türk Tarih Kurumu, Belleten, XLII* (165), 67-93.
- Üç, M. (2009). Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması Ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi*. Afyonkarahisar.
- Yalkın, Y. K. (2013). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. Nobel Yayınevi 19.Basım.
- Yaşar, Ş. (2016). Osmanlı İmparatorluğu'nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları: Kapitalizme Doğru İlk Adımlar. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 201-207.

Yücel, G. (1982). Muhasebenin Çağlar Boyu Gelişimi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:11, Sayı:1.

