



BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

**T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI**

**OSMANLI DEVLETİ MUHASEBE SİSTEMİ İLE GÜNCEL
MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

TUĞBA ÇULCU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
DOÇ. DR. ALİ APALI**

BURDUR – 2023

**T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI**

**OSMANLI DEVLETİ MUHASEBE SİSTEMİ İLE GÜNCEL
MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

TUĞBA ÇULCU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN: Doç. Dr. Ali APALI

Üye: Prof. Dr. İsmail BEKÇİ

Üye: Doç. Dr. Harun ÖĞÜNÇ

BURDUR-2023

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ETİK BEYAN

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'ne göre hazırlamış olduğum “Osmanlı Devleti Muhasebe Sistemi ile Güncel Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik ve etik kuralları ihlal etmediğimi, tezimin özgün olduğunu, başvurduğum kaynakları metin içinde, dipnotlarda ve kaynakçada eksiksiz ve bilimsel kurallara uygun olarak gösterdiğimi taahhüt ederim.

Tuğba ÇULCU

13.01.2023

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimim boyunca bilgi birikimini, maddi ve manevi desteğini hiç esirgemeyen, bir araştırmanın nasıl yapılacağını, bilimsel çalışmanın nasıl yazılacağını ve sunulacağını öğreten, bilimsel makale yayınlama fırsatı sunan, bu zorlu süreçte aynı zamanda yoluma ışık tutarak, iyi hissetmemi sağlayan, cesaretlendiren ve ümitlendiren saygıdeğer danışman hocam Doç. Dr. Ali APALI'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi yardımını sürekli gösteren, destekleyen, her zaman koşulsuz varlığını hissettiren başta canım annem Ayşe ÇULCU olmak üzere değerli aileme minnetlerimi sunarım.

Burdur, 2023



ÖZET

Osmanlı’da mali düzenin sağlanması için gelir ve giderlerin kayıt altına alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Mali iş ve işlemlerin yerine getirilmesi için özel kişilere eğitim verilmiş ve donanımlı bir şekilde yetiştirilmişlerdir. Başbakanlık Osmanlı Arşivleri incelendiğinde devletin mali işlemlerini yürüten kişilere çoğunlukla kâtip ismi ile bahsedildiği ortaya çıkmıştır. Osmanlı Devleti’nin kâtipleri, Cumhuriyet döneminin muhasebecisi başta olmak üzere muhasebe meslek elemanlarının görevlerini yerine getiren kişilerdi.

Tarih boyunca taş, kil, tablet, ağaç, tahta, papirüs, hayvan kabukları ve kâğıt gibi araçların üzerine çeşitli hesap kayıtlarının yapıldığı bilinmektedir. Bu kayıtlar Osmanlı Devlet’inde kâtipler tarafından merdiven kayıt yöntemi ile siyakat yazı ve rakamlarını kullanarak tertip ve düzen içerisinde tutulmuştur.

Osmanlı’da birçok defter ve belgenin olduğu ve bunların arşivlerde titizlikle muhafaza edilerek, son zamanlara kadar geldiği bilinmektedir. Sayısı binleri aşan miktarda muhasebe defterlerinin güvenilir, tecrübeli ve bilgi sahibi kâtipler tarafından kayıtlandığı anlaşılmaktadır. Çünkü devlet içerisinde kâtiplik mesleğini ifa eden kişiler küçük yaşlardan itibaren muhasebe ocaklarında eğitim alarak, usta-şakird ilişkisi ile yetişmişlerdir. Osmanlı’da asırlar boyunca sürekli mesleki açıdan olgunlaşan kâtipler, muazzam bir muhasebe sisteminin ortaya çıkmasına ve yüzyıllar boyunca devletin güçlü bir mali yapısının olmasına neden olmuşlardır.

Osmanlı Devleti muhasebe sistemi ile güncel muhasebe sisteminin karşılaştırılması çalışmanın esas amacını oluşturmaktadır. Ayrıca muhasebe alanında Osmanlı Devleti muhasebe sistemine ilişkin tespitler incelenerek, literatüre katkı sağlanması çalışmanın alt amacı olarak belirlenmiştir. Çalışma Osmanlı Devleti muhasebe sisteminin uygulanması ve Türkiye’de 1995 sonrasında faaliyete geçen tek düzen muhasebe sisteminin uygulanması ile sınırlandırılmıştır. Çalışma sonucunda Osmanlı Devleti’nde muhasebenin bir düzen dâhilinde olduğu, titiz ve açık şekilde kâtipler tarafından yapılan kayıtların, Türkiye’de ise SMMM’ler aracılığı ile

gerçekleştirildiği, belge ve unvanların halihazırda da karşılıklarının benzerlik gösterdiği, Osmanlı Devleti'nde de hali hazırda kullanımda olan Türk muhasebe sisteminde de kayıtların tahakkuk esasına göre tutulduğu ve her iki dönemde de muhasebe mesleğini ifa edenlerin özel eğitimden geçtiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tarihi, Kâtip, Muhasebeci, Muhasebe, Osmanlı Devleti.



(ÇULCU, Tuğba, “The Comparison of the State Accounting System in the Ottoman Empire and the Current Accounting System”, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2023)

ABSTRACT

To ensure financial order in the Ottoman Empire, the necessity of recording revenues and expenditures have emerged. Private individuals have been trained and well-equipped for the execution of financial affairs and transactions. According to the examination of the Ottoman Archives of the Prime Ministry, the people in charge of carrying out the financial transactions were called clerks. The clerks of the Ottoman Empire were the people who fulfilled the duties of accounting professionals, especially the accountants of the Republican period.

It is a known fact that various calculations were recorded on tools such as stone, clay, tablets, trees, wood, papyrus, animal shells and paper throughout history. These records were kept in order by the clerks in the Ottoman Empire by using the Merdiven (ladder) recording method and the Siyakat writing system.

We know that there were many records and documents in the Ottoman Empire, and these were meticulously preserved in the archives until recent years. Accordingly, accounting books, numbering more than thousands, were recorded by reliable, experienced and knowledgeable clerks, since people who perform the clerk profession have been educated in accounting offices from an early age and have been brought up with a master-disciple relationship. In the Ottoman Empire, clerks, who were constantly maturing professionally for centuries, caused the emergence of an enormous accounting system and the state's strong financial structure for centuries.

This study aims to compare the state accounting system in the Ottoman Empire with the current accounting system. In addition, to contribute to the literature by examining the findings related to the Ottoman Empire's accounting system in the field of accounting was determined as the subgoal of the study. The study is limited to the application of the Ottoman State accounting system and the application of the uniform accounting system that became operational after 1995 in Turkey. Based on the study results, the accounting in the Ottoman Empire was in order, the records made by the

clerks meticulously and surely were carried out by certified public accountants in Turkey, the equivalents of the documents and titles were similar, in the Turkish accounting system, which is already in use in the Ottoman Empire, the records were kept on an accrual basis, and those who perform the accounting profession in both periods have undergone special education.

Keywords: Accounting History, Clerk, Accountant, Accounting, Ottoman Empire.



İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN.....	ii
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR	xi
TABLolar DİZİNİ	xii
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM.....	3
ARAŞTIRMA	3
1.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU	3
1.2. LİTERATÜR	4
1.3. ARAŞTIRMANIN AMACI	9
1.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI.....	10
II. BÖLÜM	12
OSMANLI DEVLETİ'NDE MUHASEBE SİSTEMİ	12
2.1. OSMANLI DEVLETİ'NDE MUHASEBENİN UNSURLARI.....	12
2.1.1. Siyakat Yazısı	12
2.1.2. Merdiven Yöntemi.....	16
2.1.2.1. Saadetname (1309).....	21
2.1.2.2. Kanun-u Saadet (1336-1337)	25
2.1.2.3. Cami'ül Hesap (1340)	25
2.1.2.4. Risale-i Felekiyye (1340-1363).....	26
2.2. OSMANLI DEVLETİ'NDE MUHASEBE SİSTEMİ VE MESLEĞİ.....	31
2.2.1. Osmanlı'da Devlet Muhasebe Sisteminin Ana Yapısı	38
2.2.2. Yıllık Gelir-Gider Hesabının Düzenlenmesine ve Hazinesinin Yönetime Dönük Defter Sistemi	40
2.2.3. Muhasebe Sisteminin Devletçi Yapısı	42
2.2.4. Muhasebe Uygulamalarında Ortadoğu'da Gelişmiş Bir Muhasebe Yöntemi.....	43
2.2.5. Muhasebenin Hiyerarşik Düzeninin Sürekliliği	44
2.2.6. Devlet Yönetiminde Muhasebe Kültürü	45
2.2.7. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Muhasebesinin Uygulanması	46

2.3. OSMANLI DEVLETİ'NDE MUHASEBECİ EĞİTİMİ	47
2.4. OSMANLI DEVLETİ'NDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI VE UNVANLARI	50
2.4.1. Defterdar	56
2.4.2. Muhasebeci, Baş Muhasebeci	57
2.4.3. Hace, Hacegen	58
2.4.5. Kâtip, Başkâtip.....	59
2.4.6. Hesap Emini.....	60
2.4.7. Kisedar	61
2.4.8. Mukabeleci.....	62
2.4.9. Baki Kulu, Başbaki Kulu	62
2.4.10. Müfettiş	63
2.4.11. Kadı (Yargıç)	63
2.5. OSMANLI DEVLETİ'NDE KULLANILAN BELGELER	64
2.5.1. İrsaliye	64
2.5.2. Mizan	65
2.5.3. Tezkire	65
2.5.4. Makbuz	65
2.5.5. Tahvil	66
2.5.6. Temessük, Sened	66
2.5.7. Mevacib, Ücarat, Ücare	67
2.5.8. Fatura	68
2.6. OSMANLI DEVLETİ'NDE KULLANILAN MUHASEBE DEFTERLERİ	68
2.6.1. Osmanlı Devletinde Muhasebe Defteri.....	69
2.6.1.1. Ruznamçe, Yevmiye Defteri, Günlük Defter.....	70
2.6.1.2. Defter-i Kebir	72
2.6.1.3. Envanter Defteri	74
2.6.1.4. Kopya Defteri.....	74
2.6.2. Birimlerin Kullandığı Defterler	75
2.6.2.1. Vakıf Muhasebe Defterleri.....	75
2.6.2.2. Kontrol Amaçlı Rapor Defterleri	82
2.6.2.3. Tereke Defteri	83
2.7. MUHASEBE MESLEĞİNDE DENETİMİN ÖNEMİ.....	85

2.8. MUHASEBE MESLEĞİNDE ARŞİVLEMENİN ÖNEMİ	87
SONUÇ	89
KAYNAKÇA	93
EKLER	101
ÖZGEÇMİŞ	116



KISALTMALAR

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

BOA : Başbakanlık Osmanlı Arşivi

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TÜRMÖB :Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği

v.d. : ve diğerleri

YMM :Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: Ulûfeli Kâtip ve Şakird Sayıları.....	53
Tablo 2: 1259 (R.) (1843 M.) Senesi Güzelhisar Kazası İhtisab Memurlarının Maaş Kaydı.....	54
Tablo 3: 1845- 1847 Senesi Tırhala Sancağı Kaza Merkezine Bağlı Görevli Kâtipler ve Maaşlarının Kaydı.....	55
Tablo 4: 1845- 1848 Senesi Hamid Sancağı'na Bağlı Tüm Görevli Kâtip Sayıları ve Maaşlarının Kaydı.....	55
Tablo 5: Tımar ve Zeâmetli Kâtiplerin Eyaletlere Göre Dağılımı.....	60

GİRİŞ

Muhasebe, tarihin, uygarlığın ya da ileri kültürlerin en önemli belgelerinden birisi olduğu bilinmektedir. Çünkü muhasebe tarihte hak, hukuk, adalet, düzen, kural, intizam gibi kaygıların olduğu devlet ve topluluklarda görülen, şahıs ve kurumlarda sorumluluk duygusu ve hesaplaşma gereksiniminin zorunlu belirtisi olarak oluşmaktadır. Hesaplaşma gereksinimi sonucunda ise muhasebe mesleği ortaya çıkmıştır.

Tarih boyunca muhasebe kayıtları için büyük bir öneme sahip olan siyakat yazısıyla rakamları ve Osmanlı Devleti'nde 500 sene boyunca kullanılan merdiven yönteminin muhasebe kayıtlarında izleri görülmektedir. Alt alta basamak şeklinde yazıldığı için merdiven yöntemi adını almıştır. Merdiven yöntemi Abbasilerde doğmuş İlhânlılarda geliştirilmiş, Osmanlılarda da gelişerek kullanılmıştır.

Ticari hayatın gelişmesi ile muhasebe sistemi Fars, Fransız, Alman ve Amerikan kültürü etkisinde kalarak, gelişme göstermiştir. Osmanlı Devleti ilişki içerisinde olduğu ülkelerin etkisi ile kendi muhasebe sistemini geliştirmiş ve yüzyıllar boyunca kullanmıştır.

Osmanlı'da devlet içerisinde kâtiplik mesleğini ifa eden kişiler küçük yaşlardan itibaren muhasebe ocaklarında eğitim alarak, usta-çırak ilişkisiyle yetişmişlerdir. Alınan eğitimlerle beraber mesleki açıdan olgunlaşan katipler ile muazzam bir muhasebe sisteminin ortaya çıkmasına ve devletin mali yapısının güçlenmesine neden olmuşlardır.

Cumhuriyet döneminde muhasebe mesleği ise kendini kabul ettirmede zor bir dönem yaşamıştır. Muhasebenin bilim olarak değil, sanat olarak görüldüğü zamanlar olmuştur. Muhasebeci ismi Ticaret Kanunu sonrasında yaygınlaşarak, mesleğin topluma karşı etkili bir örgütlenme sergilemesi gibi olumlu sonuçlara neden olduğu bilinmektedir. Devletçi bir anlayışın düzenlenmesiyle Ticaret Kanunu ve vergi yasaları, muhasebe sisteminde vergisel bir yapının oluşmasına neden olmuştur. Bu durumla denetimin de devletim denetim teşkilatı tarafından yapılmasını sağlamıştır

Türkiye'de muhasebecilere Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanı verilmiştir. SMMM olabilmek için üniversitenin gerekli programında dört yıl eğitim görülmektedir. Sonra gerekli sınavlar ve üç yıl staj tamamlanması ile SMMM unvanına

sahip olunmaktadır. Muhasebe mesleği Osmanlı'da şakirdlik ile sağlanırken, Türkiye'de sınav sisteminde yeterli puanı alanlar ile sağlanmaktadır.

Osmanlı Devleti'nden son zamanlara kadar ulaşan birçok belge içinde muhasebe kayıtları önemli bir toplamı oluşturmaktadır. Bu kayıtların anlaşılması muhasebe düzeninin iyi bilindiği anlamına gelirken Osmanlı devlet muhasebesinin gelişmiş bir arşivleme sistemi olduğunu göstermektedir. Titizlikle tutulması ve kayıt tutarlılığının sağlanması, başarılı bir görüntü oluşturmalarını sağlamaktadır. Devlet idaresi muhasebe defterlerine göre devam ettirilmesi devlet muhasebesinde arşivleme sisteminin geliştiği ve dokümanların son zamanlara kadar ulaşmasıyla, zengin bir arşivinin olduğu anlaşılmaktadır.

Osmanlı'nın sarf ve iradları kâtipler tarafından denetlenmektedir. Denetlemenin yapılma amacı oluşabilecek hata ve yolsuzluk durumlarının engellenmesidir. Ayrıca defterlerin ve mali yapının kontrolünün yapılması başarılı ve etkin bir denetim sistemi olduğunu göstermektedir.

Osmanlı'da yapılan tüm kayıtlar, muhasebe defteri adı altında toplanmaktadır. Daha sonra defterler alt dallarına ayrılarak günlük ve yardımcı defterler, kontrol ve denetim amacıyla da muhasebe raporları olarak ayrılmaktadır.

Vakıf Arapça'da durdurmak, alıkoymak manasında kullanılmaktadır. Toplum yararına fayda sağlamak amacı ile kurulduğu bilinmektedir. Vakıflar sosyal ve kültürel kuruluş olması ile beraber ekonomik bir kuruluş olarak da nitelendirilmektedir. Vakıf muhasebeciliği çok zor ve karışık bir muhasebe kayıt yöntemine sahip değildir. Bu kayıtlar yalın ve net olarak tutulmaktadır. Çünkü vakfi denetleyen ve ya onaylayan kişiler tarafından anlaşılması gerekmektedir. Örneğin; ilk önce vakfin sermayesi kuruluş ve para cinsinden kayıt edilir, çıkan rakamın altına da günlük olarak yapılan irad ve sarf rakamları açıklanarak yazılmaktadır. Vakıf bilgilerinin bulunduğu defterlerin genellikle vakfiyeler, şeriye sicilleri, mühimmeler, ahkâm ve şikayet defterleri, tahrîr defterleri, vakıf muhasebe defterleri ve müfredât olduğu bilinmektedir.

I. BÖLÜM

Bu bölümde araştırmanın konusu, araştırma ile literatürde yer alan çalışmalardan örneklerin verildiği literatür özeti, araştırmanın amacı ve araştırmanın kapsamı başlıkları yer almaktadır.

ARAŞTIRMA

1.1. Araştırmanın Konusu

Muhasebenin öncelikli olarak insan pratiği olduğu ve tüm insan topluluklarında uygulama ve etkileşimlere dayandığı bilinmektedir (Carnegie ve Napier, 2012, 329). Muhasebe, insan ve onların oluşturduğu kurumların gereksinimlerine cevap olarak pratik bir faaliyet olarak ortaya çıkmıştır. Bu alan genellikle, talep şeklinde oluşan farklılıkları gidermeye adapte olması sonucunda ilerleme göstermektedir. Gereksinimlerin farklı ülke ve çevrelerde değişik olması durumunda muhasebenin, muayyen bir çevreye verdiği cevap olarak farklı yöntemlerde inkişaf eğilimi göstererek son zamanlara kadar ulaştığı görülmektedir (Yılmaz vd. 2018: 14). Muhasebenin bir insan faaliyeti olarak hem değer kazandığı hem de eleştirildiği belirtilmektedir. Bu doğrultuda tarih, muhasebenin yalnızca geçmişte değil son zamanlarda da kişiler, kurumlar ve toplumdaki etkilerinin değerlendirilmesi için bir çerçeve sağlamaktadır (Carnegie ve Napier, 2012, 329).

Muhasebe, tarihin, uygarlığın ya da ileri kültürlerin en mühim belgelerinden birisidir. Tarihte nerede ileri bir kültür ya da uygarlık tespit edilirse orada kayda değer ayrıca ileri seviyede muhasebe uygulamalarının var olduğu da belirlenmektedir. Çünkü muhasebe tarihte de hak, hukuk, adalet, düzen, kural, intizam gibi kaygıların yoğun olduğu devlet ve topluluklarda görülmüş, şahıs ve kuruluşlarda sorumluluk duygusu ve hesaplama gereksiniminin zorunlu bir belirtisi olarak ortaya çıkmıştır (Can ve Esen, 2010: 1). Bu doğrultuda Türk tarihinin önemli bir kısmını içinde barındıran Osmanlı tarihi boyunca birçok muhasebe olayını içerisinde barındırmaktadır. Osmanlı devletinin iktisadi ve mali hayatı muhasebeyi şekil veren esasların başında gelmektedir.

Osmanlı Devleti'nde iktisadi hayat, genellikle devletçilik anlayışı geleneği ile gelişme göstermiş ve kayıt gereksinimini ortaya çıkarmıştır. Bu durum ile muhasebe

mesleği gelişmiş ve asırlar boyunca ihtiyaç duyulan bilgiyi üretmiştir. Yüzyıllar boyunca devletin faaliyet göstermesini sağlayan muhasebe sistemi ile modernleşme ile son yüzyılda birçok değişikliğe uğrayan Türkiye muhasebe sisteminin en son uygulama halinin karşılaştırılması olarak belirlenmiştir.

1.2. Literatür

Osmanlı Devleti'nde muhasebe sistemi, arşivciliği, muhasebe mesleği, muhasebe defterleri, kâtipleri, muhasebe uygulamaları ve eğitim araçları, devlet muhasebe sistemi, vakıf muhasebesi ve halihazırda kullanılan Türkiye'de uygulamada olan muhasebe sistemi ile ilgili literatürdeki çalışmalardan çalışma konusuna en yakın örnekler aşağıda sıralanmıştır.

Bülbül (1999), çalışmasında Osmanlı Devleti'nde Klasik Dönem olarak bilinen 300 senelik (1299-1600) bir zamanın muhasebe sistemi hakkında bilgi vermeyi amaç edinmiştir. Osmanlı muhasebe sisteminde defter ve dokümanlar bir düzen içerisinde kaydedilmektedir. Kayıtların birbiri ile tutarlılığı başarılı olmalarında etkili olmaktadır. Ayrıca muhasebe sistemlerinin de ekonomiyi kontrol etme işlevlerinde başarılı ve etkin olduğu bilinmektedir. Muhasebe sisteminin bir kuruluş olarak ortaya çıkması ne kadar önem arz ettiği, muhasebe işlerinin önceliği ve önem teşkil ettiği tespit edilmiştir.

Gökdeniz (2005), çalışmasında işletmelerde muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi sistemine yaklaşımını irdelemeyi amaçlamıştır. Muhasebenin teknolojik açıdan ilerleme göstermesi ve muhasebe bilgi sisteminin kullanılmasının işletmelere sınırsız sayıda avantaj sağlamaktadır. Ayrıca sistemin Türkiye'de inkişaf göstermesi ilk olarak muhasebe eğitime önem verilmesi ile uyum sağlandığı tespit edilmiştir.

Keskin (2007), çalışmasında Osmanlı Devleti'nin arşiv özgünlüğü sorunu hakkında bilgi vermeyi amaçlamıştır. Çalışmada Abbasi, Fatımi, Büyük ve Anadolu Selçukluları ile İlhanlılar dönemi arşiv uygulamalarının coğrafi ve kronolojik esaslara göre kaydedilmiştir. Ayrıca aynı sistem dâhilinde korunması Osmanlı Devleti'nde de benzerlik göstermesini sağladığı ve buna ek olarak geleneklerinin de sürdürüldüğü sonucuna ulaşılmıştır.

Gençoğlu (2009), çalışmasında harf devrimiyle Türkiye'de muhasebe eğitimi ve uygulamalarının arasında oluşan etkileşimi araştırmayı amaçlamıştır. Harf devrimi ile bilimde evrenselleşmenin sonucunda oluşan, bilim dilinde yabancılaşma aynı amaç

doğrultusunda ilerlediği ve bu duruma rağmen batı dilindeki kavramların aynı kalması Türkiye'nin yapısına uygunsuz olduğu ifade edilmiştir. Çoğunlukla aynı kavramı anlatırken farklı terimlerin kullanılması giderek yaygınlaşmıştır. Bu durum, muhasebe dilini karmaşıktırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Üç (2009), çalışmasında Türkiye ile birlikte 16 ülkenin muhasebe uygulamalarından meydana gelen 32 adet değişken kullanılarak, bunlar arasındaki benzerliklerin sınıflandırılmasını amaçlamıştır. Çalışma sonucunda Türk muhasebe sistemine en çok benzeyen sistemlerin İspanya, IASC, Japonya ve İsveç olduğu tespit edilmiştir.

Can ve Esen (2010), çalışmalarında Osmanlı Devleti muhasebe sistemine dair bilgi vermeyi ve tahrir defterleri ile Prizren Livası'nın 1530 senesine ait idari, demografik ve mali yapısını açıklamayı amaçlamışlardır. Osmanlı Devleti muhasebe düzeninde esas hususiyetin kayıtların titiz ve disiplinli olması gerektiği ve Prizren Livası 3 kaza, 11 bölgeden oluştuğu sonucuna ulaşılmıştır.

Erol, Elagöz, Öztürk (2012), çalışmalarında tarih süresince muhasebe uygulama ve eğitim araçları ile ilgili bilgi vermeyi amaçlamışlardır. Çalışmada İnkışaf gösteren muhasebe araçlarının uygulama ve eğitimde kullanıldığı görülmüştür. Eğitim ve uygulama beraberliğinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Uçma (2012), çalışmasında kurumsal teoriye ulusal muhasebe sistemi çerçevesinde oluşan gelişmeler ya da dönüşümlerin açıklanması, makro boyutlar ile ulusal boyutlarda devam eden sürecin örgütteki yansımalarını değerlendirmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda uyum aşamasındaki uluslararası meslek kurumlarının ülkeler ve teşkilatlar üzerinde normatif baskılara sebep olduğu, böylece ülkelerin kendilerine göre standartlarını uyarlayarak uyum sağladıkları tespit edilmiştir.

Güvemli, Aytulun ve Şişman (2013), Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişme süreci ve ilk meslek teşkilatlanması ile ilgili araştırma yaparak, literatüre katkı sağlanması çalışmanın amacını oluşturmuştur. Muhasebe mesleğinin ortaya çıkması ve inkişafı esasta iki bölümden oluşmuştur. İlk olarak Osmanlı Devleti'nin klasik dönemde devlet muhasebesi çalışanlarının ortaya çıkardığı muhasebe mesleği olarak bilinmekte, İkincisi ise devlette ve işletmelerin çift taraflı kayıt sistemine geçişi, yani Tanzimat ile başlayan sürecin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Demirkol (2014), çalışmasında Başbakanlık Osmanlı Arşivi'nden elde ettiği 6954 Hamid Sancağı'na ait Maliye Masârifat defterine kaydedilen kazalarda yapılan sarflar, kâtiplerin sayısı, yol masrafları ile ilgili bilgilendirmeyi amaçlamaktadır. Çalışma sonucunda BOA'dan elde edilen belgeye göre 8 sancağa ait olan defterin mukayese edilmesi ile en düzenli temettuat tahriri Hamid Sancağı'nda yapılmış, en fazla memurun görev yaptığı ve en çok kazaya da sahip olduğu tespit edilmiştir.

Güvemli (2014), çalışmasında Osmanlı'da devlet muhasebesi mesleğinin özelliklerini açıklamayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda muhasebe mesleğinde devletçi yapı, uygulama ve eğitim beraberliği, hiyerarşik sistemin devamlılığı, denetimin ve arşivlemenin önemi, muhasebe uygulamalarında Ortadoğu'da gelişmiş muhasebe sisteminin kullanılmış olması, devlet idaresinde muhasebe kültürü, devlet muhasebesinde tahakkuk muhasebesinin uygulanmasını açıklamıştır.

Güvemli ve Güvemli (2015), çalışmalarında Osmanlı Devleti muhasebesinde kullanılan yöntem, kayıt düzeni ve defter sistemini açıklamayı amaçlamışlardır. Çalışmaya göre Osmanlı Devleti ihtiyaçlarına göre inkişaf edilerek merdiven yöntemi kullanılmıştır. Kayıtlar muhasebe defteri ismi altında işlevleri esasında ayrılarak, günlük ve yardımcı defterleri oluşturulduğu açıklanmıştır. Muhasebe bölümlerinde bilgi akışını oluşturan makbuz (tahvil) sisteminin önem verilen özelliklere sahip olduğu ve iç denetim vazifesini üstlenmiş olduğu tespit edilmiştir.

Kavak (2015), çalışmasında kâtiplik kuruluşunda çoğunlukla şer'iyeye bölümünde çalıştırılan kâtiplerin konum ve mesleğin ehemmiyeti üzerinde verilen farklı sicil örnekleri ile açıklanmasını amaçlamaktadır. Osmanlı Devleti'nde nakit maaş ödeme yapılması sınırlı olduğu için dirlik adıyla toprak gelirlerini, vazifeleri süresince kendi taraflarına ayırdığı ifade edilmiştir. Ayrıca yazar Şer'iyeye sicil kaydı örneğinde kâtibin dava konusuna göre farklı bir yazımı ama birbirine benzeyen davalarda da aynı usule göre belli bir düzen içinde yazıldığı sonucuna ulaşmıştır.

Apalı (2016), çalışmasında yirmiden daha çok eseri bulunan Kâtip Çelebi'nin son zamanlara kadar ulaşan anlatılarını, nasıl anlattığına dikkat çekilmesini çalışmasında amaçlamıştır. Çalışma Kâtip Çelebi'nin iki eseri ile sınırlandırılmıştır. Kâtipliği, bilgisi ve deneyimiyle eserlerini sistemli ve çözümleme yeteneği ile ortaya koyduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Güvemli ve Güvemli (2016), çalışmalarında Osmanlı Devleti'nde vakıfların uzun ömre sahip olmalarının nedenini, vakıf muhasebe düzenini ortaya koymak ve muhasebe tarihi çalışacak kişilere bilgi vermeyi amaçlamışlardır. Çalışmada Osmanlı İmparatorluğu'nda vakıfların hukuk düzeni içerisinde ve muhasebe kontrolü dayanağına bağlı kaldığı, senelik irad ve sarf kayıtlarının kadı denetimi ile merkez muhasebesinde tekrar düzenlenmesiyle gerçekleştiği ve vakıf kayıtlarının merdiven yöntemi ile kaydedildiği sonucuna ulaşmışlardır.

Akdoğan (2017), çalışmasında muhasebe mesleğinin doğması ve son zamanlarda nasıl gelişme gösterdiği konusunda muhasebe tarihi çalışmalarında literatüre katkı sağlamayı amaçlamıştır. Çalışmada çift taraflı kayıt sisteminin oldukça önemli olduğu, her dönemde olduğu gibi mal alıp vermenin, muhasebenin hesaplama gereksinimini ortaya çıkardığı sonucuna ulaşılmıştır.

Dedeyev (2017), çalışmasında XVI. yüzyılda Osmanlı saraylarında vazifeye alınan 29 Azerbaycanlı hattat ve kâtip hakkında bilgi vermeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda hattat ve kâtiplerin isimleri ile tek tek bilgi verilmiş ve hattatlar hakkında araştırma yapılarak araştırmacı ve okuyucuların hizmetine sunulduğundan bahsetmiştir. Siyasi mücadele bir kenara bırakıldığında, aynı millettten olan iki halkın da çok benzer bir sanat anlayışına sahip olduğu ortaya çıkmıştır.

Günalan (2017), çalışmada maliye ahkâm kâtiplerinin tayinleri, kariyerleri, mesleki inkişafı, ruus defterleri esasında tespit edilmesini amaçlamıştır. Çalışmada ruus ve mâliye ahkâm defterlerinde, maliye ve ahkâm kâtipleri bağımsız bir cemaat ortaya çıkarması ve sayısal olarak örgütünün inkişafını göstermesinin yanında kâtiplerin köken, maaş, vazife ve muafiyetleri hakkında ayrıntılı bilgi sağladığı tespit edilmiştir. Ruus defterlerindeki tayin kayıtları ile kâtiplerin nerede görev yaptıklarını ve ulufeli kâtiplerle tımar sahibi kâtiplerin statülerinde olan farklılıklar da ruus defterleri ile ortaya çıktığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yardımcı ve Eyvaz (2017), çalışmalarında Başbakanlık Osmanlı Arşivi'nden elde edilen Esham defterleri kataloğu, İrâdı-ı Cedid Hazinesinin 1800 senesinin Mayıs-Aralık dönemleri arasında 7 aylık irad ve sarf hesaplarını ihtiva eden kayıtları incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmada 7 aylık gelir toplamının 7.512.956 guruş ve sarf toplamı 2.040.750 guruş, irad tutarının 5.481.167 guruş olarak kaydedildiği ve İrad-ı

Cedid Hazinesinin kurulması ile beraber devletin iradlarında artış meydana geldiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Güvemli (2018a), çalışmasında 1839-1989 seneleri arasında muhasebe mesleğindeki gelişmeler ile ilgili bilgi vermeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda muhasebe mesleğinin bu senelerde bir örgütünün olmadığı ve bu unvanın kâtip olarak anıldığı, 1989 senesinde TÜRMOB kurularak, mesleğin örgütüne ve muhasebeci unvanına kavuşulduğu ortaya çıkmıştır.

Yılmaz, Allahverdi ve Kuzucu (2018), çalışmalarında muhasebe mesleğinin son yıllardaki durumunun incelenmesini amaçlamışlardır. Türkiye’de en fazla Marmara, Ege ve Akdeniz bölgelerinde profesyonel olmayan muhasebe mesleğinin genellikle 15-39 yaş arasında olan kadınların tercih ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ceyhan (2019), çalışmasında Kâtip Alaeddin Yusuf’un Mürşidü’l- Muhasibin adlı eseri tanıtılarak, muhasebe matematiğindeki katkısını ortaya çıkarmayı ve eserin matematiksel olarak çözümlenmesini amaç edinmiştir. Çalışmada eserin tanım, terim, kavramsal farklılık ve işlemlerle en uygun sonucun hedeflenmesine dikkat ettiği ortaya çıkmıştır. Eser İslam dünyasındaki matematik geleneğiyle uyduğu ve eserde hedef kitlenin muhasebecileri göstermesine karşın, Hacı Atmaca’yı temsil ederek, kolay ve aritmetiksel konuları aştığı ve teorik karakterin yoğun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gökoğlan ve Çemberlitaş (2022), çalışmalarında belli eğretilere kullanılarak muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğinde oluşan algılarını belirlemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda muhasebe meslek elemanlarının, muhasebe mesleğinin çalışılması zor ve hata kabul etmeyen, karışık ve sıkıcı bir meslek dalı olarak gördükleri ve devlet ile mükellef arasında bulunan bağlantının yoğunluğu konusunda olumsuz fikirlere sahip oldukları tespit edilmiştir.

Literatürdeki çalışmaları daha fazla artırmak mümkündür. Ancak çalışma kapsamında literatür incelendiğinde çalışmaya esas olan Osmanlı Devleti’nde muhasebe sistemi ve mesleği ile ilgili geniş kapsamlı bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Bu sebeple bu çalışmanın problemiği ortaya çıkmıştır.

1.3. Araştırmanın Amacı

Muhasebe sistemi, faaliyetleri kapsamında meslek yeterlilikleri olan muhasebeciler tarafından iş kolu ve devletin öngördüğü yasal düzenlemeler ve standartlar ile kurumların kendi ihtiyaçlarının açıklanmasını sağlamak için oluşturulmuştur. İyi tasarlanmış bir muhasebe sisteminin kurumlar açısından da en iyi biçimde yönetilmesi için imkân tanımaktadır (Gökdeniz, 2005: 87). Tarih boyunca dönemin ihtiyaçları doğrultusunda farklı muhasebe sistemleri oluşturulmuştur. Bu sistemler bazen kısa süreli olurken bazen de yüzyıllar boyunca geçerliliğini korumuştur. Uzun süre tek bir muhasebe sisteminin kullanıldığı devletlerden biri de Osmanlı Devleti'dir.

Osmanlı Devleti'nde kayıt ihtiyacının oluşmasıyla muhasebe sistemi ve bu sistemin uygulayıcısı olarak muhasebe mesleği ortaya çıkmıştır. Tutarlı bir muhasebenin olması, muhasebe kayıtlarının dokümanlarına gereksinim olduğunu göstermektedir. Muhasebe mesleği sadece hesaplaşma dokümanı ile ispatlanmamaktadır. Bu durumun nedeni hesaplaşmanın beşeriyet ve ilk ticaretle birlikte oluşması ve bu yalın kaydın, bir mesleğe gereksinim olmadan ticaret yapan şahıslar tarafından sürdürülebilmesidir. İkinci nedeni ise muhasebe mesleğini yapan şahıslarla ilgilidir. Bu şahısların kişilik, yetişme ve eğitimleriyle ilgili bilgi ve dokümanların olmaması, tanınmaması muhasebe ve muhasebe mesleğini yapanlardan bahsedilmesinin güçleşmesine neden olmaktadır. Böylece muhasebe mesleğinden ve muhasebe sisteminden bahsedilebilmesi için tutarlı bir muhasebe kaydının varlığı belge ile kanıtlanabilir olması gerekmektedir.

Bu doğrultuda Osmanlı Devleti'nde muhasebe sistemi ve muhasebe mesleği ile Türkiye'de son dönemde halihazırda kullanılan muhasebe sistemi ile mesleğin karşılaştırılarak incelenmesi çalışmanın esas amacını oluşturmaktadır. Ayrıca muhasebe alanı kapsamında Osmanlı Devleti'nde muhasebe ile ilişkili tespitlerin irdelenmesi ve elde edilen tespitlerin muhasebe literatürüne kazandırılması çalışmanın alt amacını oluşturmaktadır.

1.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Tarihi miras ve gelenek olarak adlandırılan muhasebe sistemine tecrübe ve bilgilerini ekleyen Osmanlı, kendi emsalleriyle kıyaslandığında mükemmel bir şekilde düzenlerini oluşturarak (Akgündüz ve Öztürk, 1999: 476) muhasebe sisteminde, uzun zaman boyunca başarılı olmuşlardır. Başarılı olmasının arkasındaki sebeplerden birisi, Devlet'in bu sisteme büyük destek sağlamasından kaynaklanmaktadır. Osmanlılar muhasebe sistemiyle iyi bir denetim sistemi kurmayı da istemişlerdir. Bu durumun daha önce Abbasiler zamanından deneyimlenmiş ve oturan bir sistem olmasıyla birlikte Osmanlı Devleti'nde bu düzeneğe verilen önem ve canlılığı da ortaya çıkarması dikkat çekmektedir (Bülbül, 1999: 182). Osmanlı'nın en hareketli dönemlerinden birisi XV. asır olduğu, beş padişahın hüküm sürdüğü, İstanbul'un fethedildiği ve ilk altın paranın basılması gibi mühim olayların gerçekleştiği bu asırdaki hareketlilik şüphesiz muhasebe sisteminde ve işleyişinde kendini göstermektedir (Küçükler ve Can, 2016: 122). Ayrıca Osmanlı Devleti döneminde muhasebeye önem verilmesi, dönemde saygınlığı olan bir meslek olmasının yanında, serbest muhasebecilik biçiminde bir mesleğin popüler olması da açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır (Bülbül, 1999: 169). Kısaca Osmanlı Devleti'nin büyüklüğünü simgeleyen niteliklerden birisinin de muhasebe düzeni olduğu ifade edilebilir (Güvemli, 2018b: 17).

Muhasebe sosyal bir bilim olarak tam anlamıyla insan unsuruna dayanmaktadır. Muhasebe biliminin olmasında ve gelişmesinde insan esas unsur olmuştur. Bir toplumun muhasebe sisteminin anlaşılabilir ya da gelişmiş olması, o toplumda mali, hukuki ve siyasi durumunda hangi seviyede olduğu ile yakından bağlantılıdır. Çünkü muhasebe uygulamalarının, gerçek ya da tüzel kişileri ilgilendiren işlemler ile hukuki olayların anlamlı bir biçimde ve para birimi türünden ifade edilmesi güçtür. Muhasebe ile toplumların siyasi yapıları arasındaki bağlantı daha çok muhasebenin kuralları çerçevesinde oluşmaktadır (Üç, 2009: 4).

Böylece muhasebe sisteminden geçmişten son zamanlara kadar bahsedilmesi mümkündür. Antik çağlarda ortaya çıkan muhasebe, çok geniş kapsama sahip olduğu için çalışmada Osmanlı Devleti'nden Türkiye'de 1995 sonrasında uygulamaya alınan tek düzen muhasebe sistemi uygulaması ile sınırlandırılmıştır. Bunların dışında kalan devletler, ülkeler ve zaman dilimleri kapsam dışında bırakılmıştır.

1.5. Araştırmanın Yöntemi

Belge-arşiv tarama yönteminde mevcut kaynakların incelenmesi sonucunda yeni verilerin elde edilmesi mümkündür. Tarama yönteminin gözden geçirilmesi farklı sebepler ile gerçekleştirilmektedir. Bunun sebebi şüphesiz mevcut bilginin durumu ile ilgili değerlendirme yapılmasıdır. Tarama yöntemi ile yapılan çalışmaların incelenmesi, bilinmeyen bilgi eksikliklerini değerlendirmektedir. Ayrıca bir konu hakkında gelecekteki araştırmaların hangi yönlerinin ele alınarak irdeleneceğini ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda üretken araştırma çizgilerin tamamlanması ve gelecekte olması beklenen ve mevcut bilgilerin uyumunun sağlanması açısından önemli olmaktadır (Guzzo vd., 1987). Bu bağlamda çalışmada geniş bir tarihe sahip olan Osmanlı Devleti'nin muhasebe sistemi ve Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemine ilişkin bilgilere daha önce yapılan araştırmalar incelenerek, tarama yönteminden faydalanılacaktır.

Çalışmada öncelikle literatür taraması ile elde edilen Osmanlı Devleti muhasebe sistemi ve bu sistemin öğeleri hakkında bilgi aktarılacak, sonrasında Türkiye'de uygulamada olan muhasebe sistemi ve ilişkili unsurlar ile ilgili karşılaştırmalar tahlil edilecektir. Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemi ile ilgili bilgiler ayrı bir başlık altında verilmeyip, sadece Osmanlı Devleti ile ilgili kısımlar ayrı başlık altında incelenecek ve aktarılan tarihsel bilgiler sonrasında karşılaştırma yapılacaktır.

II. BÖLÜM

OSMANLI DEVLETİ'NDE MUHASEBE SİSTEMİ

Bu bölüm altında Osmanlı Devleti'nde muhasebenin unsurları, muhasebe sistemi, bu eğitim sistemine meslek elemanı yetiştirilirken uygulanan eğitim, bu eğitim sonrasında sistemin içerisinde yer alan muhasebe meslek mensupları ve unvanları, sistem içerisinde kullanılan belgeler ve defterler ve sistemin son aşaması olarak kabul edilmesi gereken denetim ile muhasebe mesleğinde arşivlemenin önemi başlıkları yer almaktadır.

2.1. Osmanlı Devleti'nde Muhasebenin Unsurları

Tarih boyunca muhasebe kayıtları için oldukça öneme sahip olan, siyakat yazısı ve rakamları ile merdiven yöntemi bu başlık altında açıklanacaktır.

2.1.1. Siyakat Yazısı

İnsanlık tarihinin en önemli gelişmelerinden birisi yazının icadı olarak görülmektedir. Yazı sessiz konuşmanın yapılmasını sağlayan bir araç olmanın yanında, gelecek kuşaklara geçmişle ilgili bilgi aktarılmasında mühim bir araç olma özelliğini de taşımaktadır (Öztürk, 1996: 17). Tarih boyunca farklı medeniyetler kendi kültürel ve fiziksel durumlarına uygun yazı formatı geliştirmişlerdir.

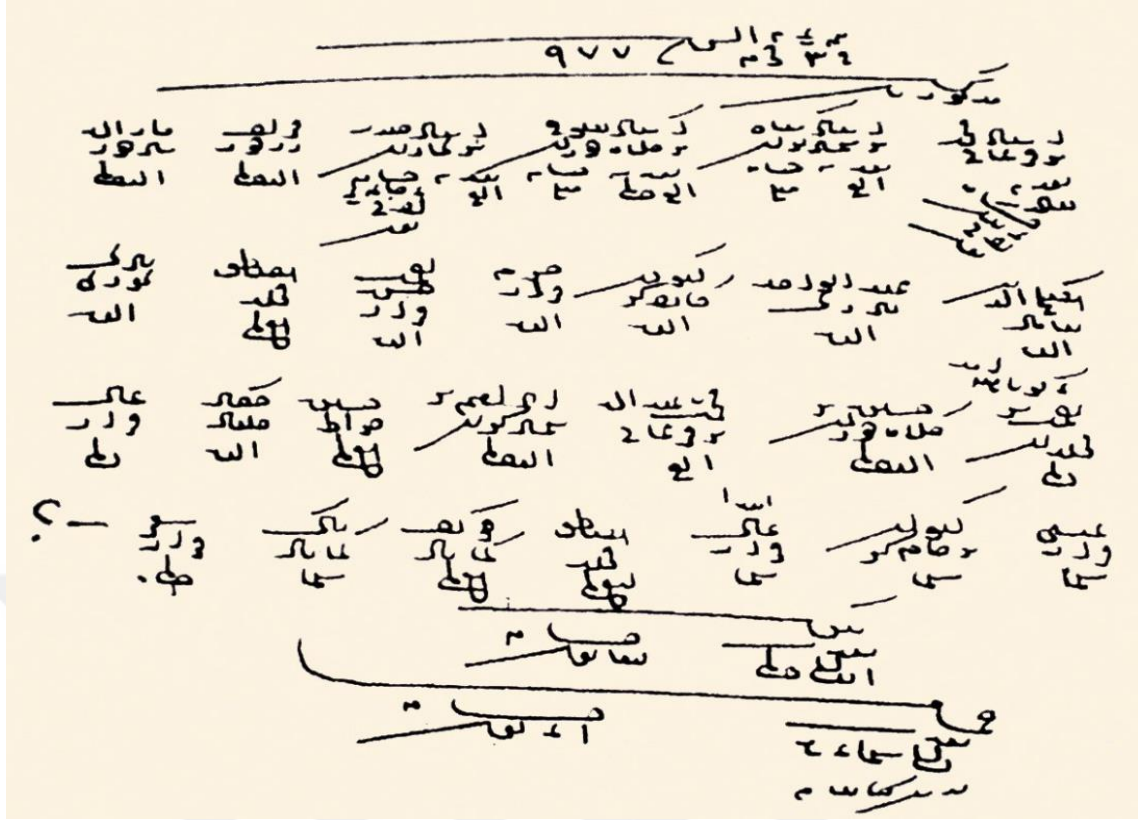
Osmanlı Devleti de yüzyıllar boyunca etkileşimde bulunduğu kültürlerin etkisi ile farklı yazılar kullanmasının yanında, farklı kültürlerin yazı ve rakamlarını zamanla daha da geliştirerek, yüzyıllar boyunca devletin ekonomik, mali ve demografik olay ve işlemlerin gerekli defterlere kayıtlarını başarılı bir şekilde uygulamıştır (Can ve Esen, 2010: 8). Bu yazı türlerinin başında siyakat yazısı gelmektedir.

Sözlükte anlatım şekli, sözün gelişi, tarz, düzen, tertip ve devamlı olarak birbirini takip etmesi manalarına gelen siyakat sözcüğü, siyakat arşivlerinde doküman ve kayıtlardan okunulması oldukça zordur. Siyakat yazısı herhangi bir sanat niteliği taşımamaktadır. Siyakat yazısının oluşturulma sebepleri arasında kayıtların daha çabuk yazılması, daha az alan kaplaması (Serin, TDV), ve devlet muhasebe kayıtlarında gerekli olması durumunda sır niteliğini taşıyarak gizliliği koruması bulunmaktadır (Karabulut vd., 2018: 366).

Siyakat farklı bir yazı çeşidi olması ile birlikte dönemler arasında kâtiplere göre de farklı özellikler göstermektedir. Yazıda harfler birbirine daha sık yazıldığı için daha küçük ve bazı ayrıntılar da çıkarılmıştır. Dik hatlar kısaltılarak, çoğunlukla pe, çe, şîn ve nûn harfleri dışındaki harflere nokta konulmamıştır. Siyakat yazısındaki rakamların da özel bir sistemle yazılma şekilleri bulunmaktadır. Hint rakamlarının yerine Arapça sayı adlarının harfleri kısaltılmış ve şifrelendirilmiştir (Serin, TDV). Arapça ve Farsça karışımında cümle yapısına sahip olduğu, ayrıca bol miktarda Farsça edatların bulunduğu göz önünde tutulursa siyakat yazısının okunması ve yazılması oldukça uzmanlık gerektirdiği için (Güvemli, 1995: 92) defterler ve tezkirelerde bilgili ve tecrübeli kişiler ile okunabildiği önemli özelliklerinden birisidir (Aydemir ve Erkan, 2011: 116). Siyakat yazısı bitişik yazılmaktadır. Çeşitli divan kalemleri ve bu kalemlerde görevli olan kâtipler farklı karakter yazıları ile yazdıkları için harflerin şekil değiştirmesi yazının okunmasında güçlük oluşturmalarına rağmen (Günday, 2013: 3) bu yazı türünün tercih edildiği görülmektedir (Kurt, 2020: 11).

Yüzyılları aşan Osmanlı yazılı arşivinin başarısında sağlanan kuvvetli bir (devlet) muhasebe düzeninin önemli bir etkisi olduğu bilinmektedir (Can ve Esen, 2010: 8). Bu muhasebe düzeninin esasında muhasebe kayıtlarına özgü olarak kullanılan siyakat yazısıdır. Siyakat yazısı İlhanlı Devleti'nden Osmanlı Devleti'ne geçmiştir. İlhanlı Devleti'nde muhasebe öğretilerini konu alan kitaplar bulunmaktadır.

İlhanlı Devleti döneminden kalan ve Fars kültürünün izlerini taşıyan muhasebe kitaplarının da siyakat yazısı ile yazıldığı görülmektedir. Bu muhasebe kitaplarının önemi, Selçuklu ve Osmanlı Devleti'nde daha geniş bir muhasebe kitabı olmadığı için Türk devletlerinde muhasebe kayıt sistemlerini de etkilemiş olmalarıdır (Güvemli, 1995: 85).

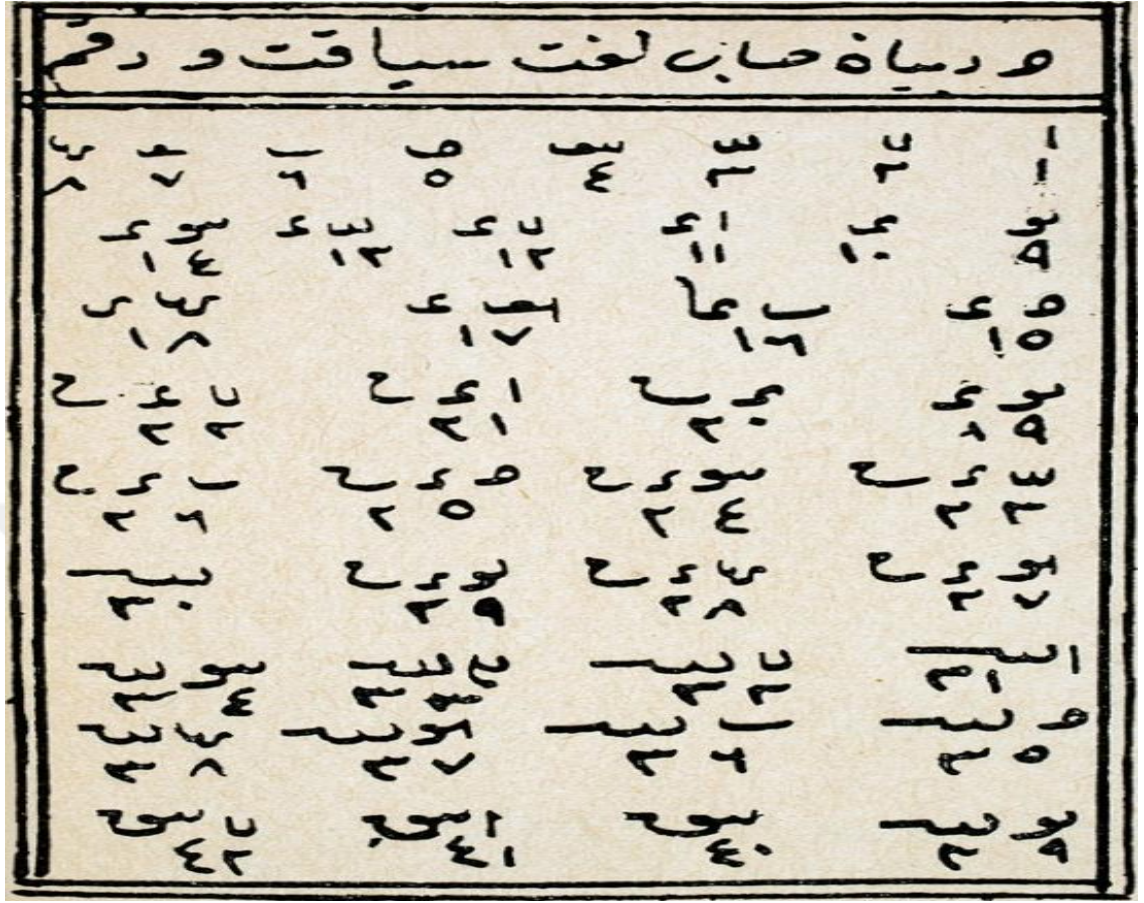


Kaynak: (Siyakat yazısı ile yazılmış bir belge (BA, KK, Rûznâmçe, nr. 1767, vr. 19^b); akt: (Serin, 2009: 292), (www.islamansiklopedisi.org.tr).

Siyakat yazısında kullanılan rakamlar muhasebe kayıtlarında önemli bir yeri temsil etmektedir (Aydemir ve Erkan, 2011: 117). Arap rakamları, muhasebe dünyasında liderlik yapmaktadır. Batı Avrupa kültüründe sıfırın Romen rakamlarında bilinmemesi ile hesaplama yapmak zorlaşmış ve kayıtlarda daha fazla alan gerekli olmuştur. Arap rakamları ile sıfır rakamı kullanılarak, on sayısına kadar tek şekilli rakamlarla zorluğun üstesinden gelinmiştir. Bu durum hesaplaşmanın kolay olmasını sağlamaktadır. Hesaplaşma kolaylaştığı için ticaretin önü açılmış ve kayıt düzeni de inkişaf göstermiştir (Karabulut vd., 2018: 365).

Siyakat rakamları da siyakat yazısının bir parçasıdır. Siyakat rakamlarını kullanan ülkelerde adları farklı olarak anılmaktadır. Arap ülkelerinde, “Siyakat-i Arabi”, İran’da “Hesabı-ı Dınari” veya “Ruküm-ı Siyak”, hind müslümanlarında ise “ruküm” denilmektedir. Ayrıca siyakat yazısıyla beraber kullanılmıştır (Güvemli, 1995: 89).

Siyakat Rakamları görselde örnek olarak verilmiştir.



Kaynak: (Serin, 2009: 291), www.islamansiklopedisi.org.tr.

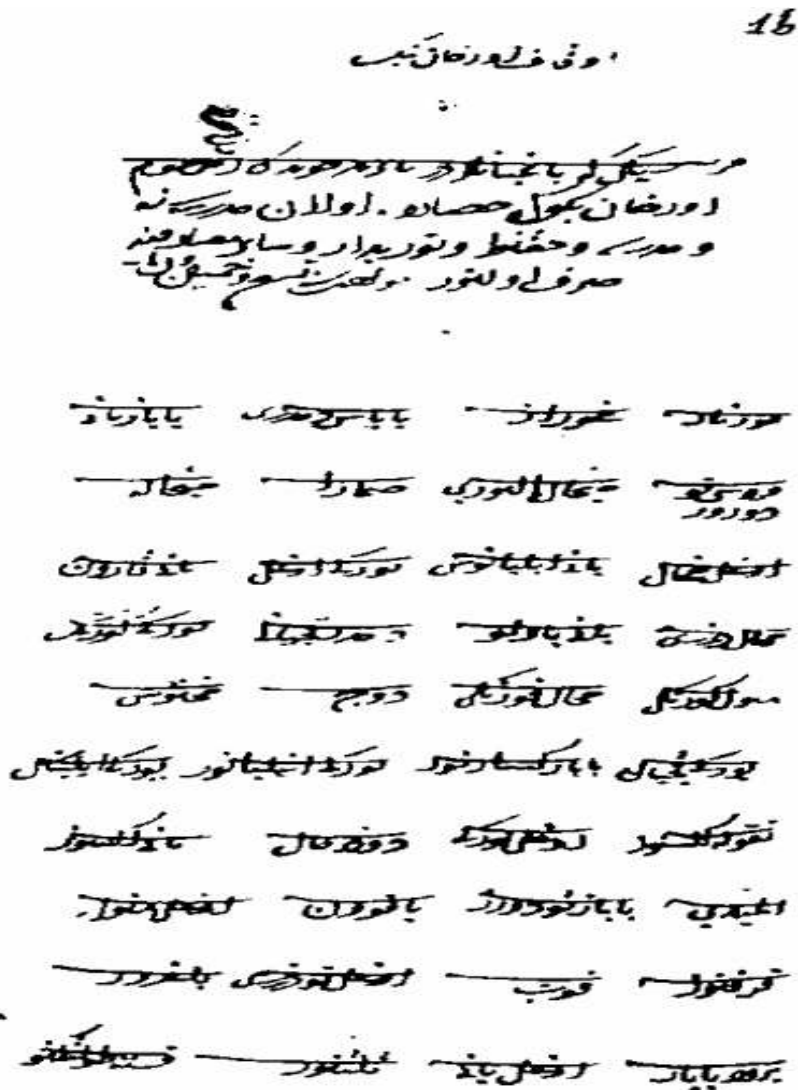
Rakamların kullanılmasında da siyakat yazısından faydalanılmıştır. Siyakat yazısı yüzyıllar boyunca merdiven kayıt yönteminin ayrılmaz bir parçası olarak Osmanlıda da kullanıldığı görülmektedir (Karabulut vd., 2018: 366).

Siyakat yazı ve rakamları kullanılırken temizliğe özen gösterilir, belge üzerinde leke ve silinti bulunmamalıdır. Bulunması durumunda kaydı tutan kâtime ceza verilmektedir (Güvemli, 1995: 92).

Cumhuriyet sonrasında yeni bir başlangıç yapan Türk toplumu, muhasebe sistemini geliştirirken Osmanlı Devleti'nde olduğu gibi farklı kültürlerin etkisinde kalmıştır. Osmanlı Devleti'nde kullanılan yazı sistemi terkedilmiş, hem rakamlar hem de harflerin yerine Avrupa örnek alınarak Latin harfleri ve sayı sistemine geçilmiştir. Bu geçiş birçok sancılı dönemin yaşanmasına neden olurken, gelişmiş devletler ile uyum sürecini hızlandırmıştır.

2.1.2. Merdiven Yöntemi

Osmanlı Devleti kuruluş döneminde Orhan Bey döneminden itibaren merdiven yöntemi olarak isimlendirilen özel bir yöntem kullanıldığı tespit edilmiştir. Başbakanlık Osmanlı arşivleri tarandığında Devlete ait daha eski siyakat yazısının bulunduğu belgeye rastlanamamıştır (www.katalog.devletarsivleri.gov.tr). Başbakanlık arşivlerinden Orhan Bey dönemine ait olarak elde edilen siyakat yazısı ve rakamları ile kayıtlanan belge Orhan Bey Vakfıyesi'ne aittir. Bu belgenin başlangıç kısmı aşağıdaki gibidir.



Kaynak: Bulgaristan'daki Osmanlı Belgeleri - Orhan Bey Vakıfları, BDAGM. Osmanlı Arşivi Yayınları , Nu: 7, s. 141-158 Ankara 1994; akt: (Elitaş vd., 2008: 253).

Merdiven yöntemi, ilk olarak Abbasilerde uygulanmış, İlhanlılarda geliştirilmiş ve Osmanlılarda mükemmelleştirilerek kullanılan bir muhasebe yöntemi olmuştur (Ertaş vd., 2017: 79). Devletin farklı gereksinimlerine göre geliştirilen merdiven yöntemi, Osmanlının kayıt gereksinimi de karşılamaktadır. Bu durumun XIX. asrın ilk yarısının ortalarına kadar devam ettiği bilinmektedir. (Çabuk ve Saygılı, 2013: 171).

Merdiven kayıt yönteminin adı, Merdiban-ı paye (merdiven basamağı) biçiminde, İlhanlı Devleti (1253-1353) dönemlerinde devlet muhasebesinin anlatıldığı Risâle-i Felekiyye öğreti kitabında bulunmaktadır. Merdiven yönteminin bu isimde olmasının sebebi, ana tutarın başa kaydedilmesi (asl-ı mal) bu ana tutarın oluşmasını sağlayan ayrıntılar merdiven basamağı biçiminde aşağıya doğru sıralanmaktadır. Ana tutarın alta kaydedildiği örnekler çok olmasa görülmektedir (Güvemli ve Güvemli, 2015: 21).

Merdiven yöntemini tanıtan dört muhasebe öğreti kitabının 1309- 1363 seneleri arasında İlhanlı Devleti zamanında yazıldığı ve aynı zamanda bu kitaplar Ortadoğu'nun en eski tarihli muhasebe öğreti kitapları olarak da bilinmektedir (Güvemli, 1995: 213). Merdiven yöntemi bu dört kitapta da, bir öncekine göre daha da çok geliştirilerek anlatılmıştır. 1100 sene kullanılan merdiven yöntemini anlatan farklı bir kitap bulunmamaktadır. Osmanlı İmparatorluğu merdiven yönteminden 500 sene faydalanmış fakat bu yöntemi tanıtan bir kitap yazmamıştır. Açıklanması gereken bir farklı nokta ise Osmanlı İmparatorluğu, yöntemi değişen gereksinimlere göre geliştirerek uygulamıştır. Osmanlı'dan son zamanlara kadar bu yöntem ile tutulan birçok doküman ve muhasebe defteri kaldığı görülmektedir (Ertaş vd. 2017: 54). Bu yöntem sadece devlet muhasebesinde kullanılmamış, devletin mali işlemlerini kaydederek devamlı kontrol ettiği devlet işletmeleri ve vakıflarda da kullanıldığı tespit edilmiştir Merdiven yönteminin sürekli olarak gelişmesi devletin bütün muhasebe ihtiyacının karşılanmasını sağlamıştır (Aydemir ve Erkan, 2011: 112).

Merdiven yönteminin temel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Elitaş vd., 2008: 182).

- Devletçilik egemen olan ülkelerde devlet muhasebesi için kullanılmıştır.
- Devletin gelirleri ve giderleri için vergi gelirlerinin toplanması ve harcanması esasına dayanır.

- Vergi gelirlerinin eyaletlerden alınması her eyaletin toplam vergi gelirlerinin ve vergi türlerinin alt alta yazılarak toplanması şeklinde gerçekleştirilir.
- Harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanması esastır.
- Sistem, muhasebenin tahakkuk esasına göre çalışmaktadır. Ancak tahakkuk işlemlerinin yapılmadan kayıtların yürütüldüğü bilinmektedir. Tahakkuk tutarı başka bir yerde takip edilmektedir.
- Sistem hem miktar ve hem de tutar yazmaya müsait bir yapıdadır.
- Devletin bir yıllık gelirlerinin tek bir kayıt ile yapılmasını sağlar.

Osmanlı Devleti merdiven yönteminin ismini kullanmamış, yalnızca muhasebe demekle iktifa etmiştir. Günlük ve yardımcı defterlerin bulunduğu Osmanlıda, İlhanlı Devleti'ndeki gibi defterlerin isimleri bulunmamaktadır. Bu durum, Osmanlı'nın merdiven yöntemiyle alakalı kitap yazmadığı nedenine dayandırılmaktadır (Ertaş vd, 2017: 78).

1453 yılı İstanbul'un fethi sonrasında ortaya çıkan arşiv dokümanları ve malumatları, bu yüz senelik dönemde (1350- 1450), mali idarede önemli inkişaflar yaşanmıştır. Ayrıca devlet muhasebesinde merdiven yönteminden faydalandığı olasılığını kuvvetlendirmektedir. XV. yüzyıl ikinci dönemi süresince mali idare ve devlet muhasebesini içeren doküman ve malumatların daha uzun zamanlı bir uygulamanın eseri olacak niteliktedir (Ertaş vd., 2017: 70). 1840- 1850 seneleri arasında endüstrileşme atılımı sonucunda kâr elde etmek amacıyla sanayi kuruluşu tekvin edilmiştir (Güvemli, 2000: 26-45).

Siyakat yazı ve rakamlarının Osmanlı'da devlet muhasebesi kayıtlarında merdiven yönteminde sık sık kullanıldığı bilinmektedir. Merdiven yöntemi özel kesim muhasebesinde çok kullanılamamıştır. Bunun sebebi, çoğunlukla Osmanlı'nın devletçilik anlayışının iktisadi yaşamda hâkim olması ve özel kesimin esnaf seviyesinde kalarak, gelişen bir muhasebe gereksinimin duyulmamasıdır. Bu durumda işletmecilik anlayışının gelişen bir muhasebe sistemi ortaya çıkmadığından, merdiven kayıt yönteminin kullanılması da devlet muhasebesiyle kısıtlı kaldığı görülmektedir (Özerhan vd., 2013: 91).

Osmanlı devlet muhasebe düzeninin ve merdiven kayıt sistemi ile ilgili bu noktaya kadar bilgi aktarılması merdiven kayıt sisteminin Osmanlı Devleti vakıf

muhasabe kayıtlarında aynı biçimde kullanıldığından kaynaklanmaktadır. Çünkü Osmanlı merkez devlet muhasebesi kendisine ait vakıfların muhasabe kayıtlarını tutmamış, aynı zamanda Osmanlı mali yapısına dolaylı olarak vakıf muhasebelerini içine almış ve denetleme görevini de üstlenmiştir (Durmuş ve Bektaş, 2017: 198).

Türkiye’de güncel olarak kullanılan muhasabe sisteminin temelleri aslında Osmanlı Devleti’nin son dönemlerinde atılmaya başlanmıştır. Özellikle batılılaşma hareketlerinin yaşandığı Tanzimat dönemi öncesine rastlamaktadır. On dokuzuncu yüzyılın ortasından itibaren birçok alanda yaşanan modernleşme sürecinde muhasabe alanında da yenilikler yaşanmaya başlanmıştır.

Tarihin zengin kayıtlarına göre, en eski uygarlıklardan birisi olan ancak göçebe hayatı yaşayan Türklerin muhasabe uygulamalarında, Türk uygarlığının ortaya çıkmasıyla değil, yerleşik yaşama geçildikten sonra başlanan Fars, Fransız, Alman ve Amerikan kültürü etkisiyle muhasabe sistemi değişerek gelişme göstermektedir (Katkat Özçelik, 2017: 397).

İlk dönemde, Türkler’in sağladığı Anadolu kayıt kültürünün 1071 Malazgirt Meydan Muharebesinden sonra başladığı bilinmektedir. Savaş sonrasında Türkler Anadolu’ya gelerek, ilerleyen zamanlarda da Anadolu Selçuklu Devletini kurmuşlardır. Selçukluları mali yönden ve kayıt sistemi yönünden etkileyen ise Fars kültürüdür. Arap devleti olan Abbasi Devleti’nin sonunu getiren Moğol hakanı Hülagü İlhanlı Devleti’ni kurarak, Bağdat’ta Abbasi Devleti’nin mali kadro ve kültürünü İran’ın Tebriz şehrine getirmiştir. Oluşturulan kadrolar ile Fars kültürü dâhilinde İlhanlı Devleti’nin mali yönetimiyle bulundukları dönemde en ileri devlet muhasabe sistemlerinden birisi kurulmuştur. İlhanlıların oluşturduğu bu kültürden, Anadolu’da ilk olarak Selçuklu Devleti ve Anadolu Beylikleri, sonrasında da Osmanlı Devleti’ni etkileyerek Anadolu muhasabe kayıt kültürünün oluştuğu görülmektedir (Katkat Özçelik, 2017: 398). İkinci dönemde, Osmanlı Devleti 1850-1925 seneleri arasında Fransızların etkisinde kalarak merdiven kayıt tekniğini terk etmiş ve çift taraflı kayıt sistemini kullanmaya başlamıştır. Kendine has bir devlet muhasabe sistemi ve kayıt yöntemi kullanan Osmanlı’da özellikle Batılılaşma hareketlerinin o dönemdeki muhasabenin kurumsallaşmasına büyük katkı sağlamıştır Üçüncü dönem olarak bilinen 1926-1960 seneleri arasında Alman etkisinde kalınan dönemdir. Bu dönemde Birinci Dünya Savaşı döneminde

Almanya ile bağlaşık olma durumu söz konusudur. Bu durumun ulusal manada yansıması lise seviyesindeki eğitim programlarında muhasebe, ticari hesap ve hukuk daha ağırlıklı olacağı, yabancı dile daha fazla önem verildiğı, bilhassa Fransızca ve Almanca'nın beraber okutulması şeklinde açıklanmaktadır. 1930 senesine kadar olan kısmı muhasebe yönünden oldukça önemli olduğı bilinmektedir. Bunun esas sebebi de, Cumhuriyet'in ilan edilmesiyle dönemin muhasebe uygulamaları muayyen seviyede etkiyebilecek ulusallaştırma çabalarına sahne olması ve 1929 dünya ekonomik buhranı ile beraber muhasebede hukuki çevrenin hatlarının oluşmasına yönelik gösterilen çabalardır. Bu çabalara karşılık olarak Ticaret Kanunu ve vergi yasaları açısından düzenlemelerin hız kazandığı görölmektedir. Dördüncü olarak 1960 ve sonrasını esas alan Amerikan etkisinde kalınan dönemdir. Bu dönemde yapılan aktarmaların diğeri dönemlerdeki gibi kopyalanarak aktarılmamış, düzgüsel esaslı çoğı zamanda da zorlayıcı izomorfizm ile beraber açıklanmaktadır. Ayrıca 1994 senesinde tekdüzen hesap planının bu dönemdeki en büyük gelişme olarak kabul edilmektedir. Böylece tekdüzen hesap planının globalleşme olgusunun oluşturduğu standardizasyon yönünden de önemli bir basamak olarak görülebilmektedir (Uçma, 2012).

Tahakkuk muhasebesi XIV. asrın ilk zamanlarından beri uygulanmaktadır. Tahakkuk muhasebesi uygulamalarının esas sebebi, vergilerde beyan usulü değil, tahakkuk esasına baz alınmaktadır. Osmanlı Devleti muhasebecileri, devlet gelir ve giderlerinde başarı ile tahakkuk muhasebesini uygulamış aynı zamanda da cizye ve mukataa gelirleri tahakkuk muhasebesiyle gelişme göstermektedir (Karabulut vd., 2018: 523).

Dolayısıyla Osmanlı Devletinde de Türkiye Cumhuriyeti'nde de güncel olarak kullanılan muhasebe sistemi, etkileşim halinde olduğı gelenekler vasıtasıyla ortaya çıkmıştır. Osmanlı Devleti'nde Abbasiler ile başlayan, İlhanlılar ve İran ile devam eden modernleşme hareketlerinin yaşandığı son yıllarda ise Fars, Fransız, Alman ve Amerikan etkisinde kalmışlardır

Her iki devlet muhasebesi de tahakkuk esasına dayanmakla birlikte Osmanlı Devleti'nde tahakkuk kayıtları farklı yerlerde gösterilirken güncel muhasebe sisteminde tahakkuk işlemleri muhasebe işlemlerinin içerisinde birleşik düzeydedir.

Osmanlı Devleti'nde 600 yıl boyunca kullanılan merdiven esasına dayanan tek taraflı kayıt sistemi terkedilerek çift taraflı kayıt sistemi kullanılmaktadır. Yine Osmanlı Devleti'nde kullanılan kayıtlar devlet muhasebesi esasına dayanırken günümüzde ağırlıklı olarak özel işletme muhasebesi esasına dayanmaktadır.

Yüzyıllardır kullanılan merdiven yöntemi sisteminde de, güncel kullanılan muhasebe sisteminde de hem miktar hem de tutar kayıtlarının yapılması açısından benzerlik olduğu görülmektedir.

2.1.3. Dört Muhasebe Öğreti Kitabı

Osmanlı Devleti muhasebe sistemini oluşturan öğreti kitapları Osmanlı Devletinin kuruluş dönemlerine rastlamaktadır. Etkileşim halindeki İlhanlılar döneminde kaleme alınan öğreti kitapları şu şekildedir;

- Saadetname,
- Kanun-u Saadet,
- Cami'ül Hesap,
- Risale-i Felekiyye'dir.

Öğreti kitapları ile ilgili açıklamalar ve içeriği hakkında bilgiler aşağıda verilmiştir.

2.1.2.1. Saadetname (1309)

Gazan Han'ın (1295-1304), han olması ile beraber İlhanlı Devleti mali yönetiminde bir reform yaşanmaya başlamıştır. Bu reformların bir parçası olarak, Abbasi Devleti'nden devralınan merdiven kayıt yöntemi geliştirilerek kullanılması ve düzenli bir defter sistemi uygulamaya geçirildiği bilinmektedir. Saadetname bu durumu simgelemektedir. Ayrıca tahakkuk muhasebesindeki uygulamalarının da belgedeki ilk örneklerini içerdiği görülmektedir (Güvemli vd., 2014: 48). Devlet muhasebesi kavramı dâhilinde yazılmış olan Saadetname üç bölümden oluşarak, bölümlerin sıralanma biçimi ve içeriği tutarlı ve bilimsel bir niteliğe sahiptir. (Güvemli,1995: 226). Kitap anlamlı ve disiplinli bir sırada yazılmıştır (Güvemli vd., 2014: 49) Farsça yazılan bu eserin kopyası Ayasofya Kütüphanesi'nde yer almaktadır (Elitaş vd., 2008: 130).

Kitabın birinci bölümünde temel kavramlara, çoğunlukla da tanıtlara ve açıklamalara yer verilmiştir. (Güvemli, 1995: 226). İkinci bölümünde belgelerin

düzenlenmesi, yapılacak yöntem ve vergi tahsil prosedürü, tahsilatın yerinde kullanılması gerektiği ile ilgili bilgi vermektedir (Güvemli vd., 2014: 49). Üçüncü bölümünde Büyük Divan'ın kayıt düzeni ile hesap defterleri açıklanmaktadır. Devletin mali yönetiminde merkezi idarenin ağırlığı sonucunda, daha fazla merkezi kayıt sisteminin tanıtılmasını amaçlamaktadır. Selçuklu ve Osmanlı Devleti'nde de aynı sistem bulunmaktadır. Türk Devletleri özellikle İlhanlı ve Selçuklularla Osmanlılar'da olan muhasebelerin mukayese edilebilmesi açısından da bu defterlerin tanıtımının önem taşıdığı bilinmektedir (Güvemli, 1995: 226).

Saadetname'de yedi muhasebe defterinin tanıtımına yer verilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır. (Güvemli vd., 2014: 50-64).

- Daftar-e rüznamçe (günlük defter)
- Daftar-e touğhat (ödeme ve büyük defter)
- Daftar-e qanun (devletin belirlediği vergi defteri)
- Deftar'e harğ'e muqarrar (planlanan harcamaların defteri)
- Deftar-e awarge (nakit hareketleri- hazine defteri)
- Deftar-e mofrad (bütçe kalemleri defteri- ayrık kayıt)
- Deftar-e game (toplam i-irad ve sarf defteri)

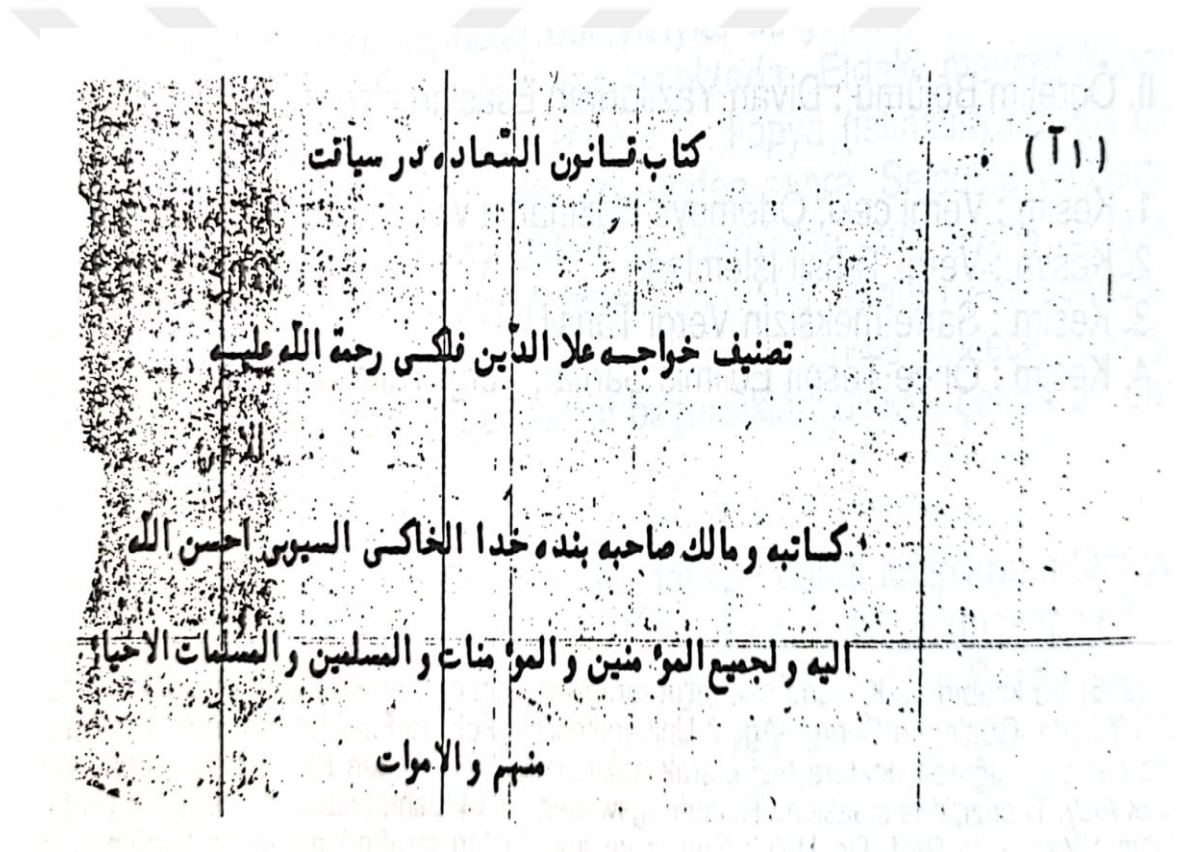
Saadetname'de defterlerden sonra açıklama yapıldığı dikkat çekmektedir. Açıklamanın içeriğinde şu ifadeler yer verilmektedir.

“Yazışma sanatıyla ve muhasebeyle ilgili bütün bilgiler verilmiştir. Bu konu içeriklerinde tecrübesiz olan şahısların, bu kitaptan faydalanmalarını diliyoruz. Bu eserin ilkelerini pekiştiren ve anlayan kişiler, sonrasında Kanunu Saadet yapıtını okumalıdır. Böylece muhasebe ilke ve yönetiminin okuma imkânına da kavuşacaktır. Bu konularla ilgili bilgilerin çoğu farklı kitapta bulunmamaktadır. Kitapta yazılı olan konular ile tecrübeli olan kişilerin ve danışma gayesiyle kitabı okuyan okurların, bu eseri hoşgörüyle okumalarını ümit ederiz. Dünyaların sahibi olan Tanrı'ya sonsuz şükürler olsun ve Hz. Muhammed ve Eshabı kutsansın Tebriz'de 1737 senesinde (1336-1337) tamamlanmıştır. Bu yapıt tüm felaketlerden de korunsun” (Güvemli, 1995: 259).

Yapılan açıklamalardan sonra Saadetname'nin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Güvemli vd., 2014: 67-68).

- Saadetname'nin Ortadoğu'da ilk muhasebe öğreti kitabı olduğu bilinmektedir.
- Merdiven yönteminin ilk anlatılan ve İlhanlı Devleti'ndeki uygulama serüveninin ilk basamağını tanıtan yapıttır.
- XIV. asrın ilk zamanlarında siyakat yazısı ve tahakkuk muhasebesinde uygulama durumlarının gösterilmesini sağlayan kitaptır. Ayrıca rakam ve sayıların ileri bir seviyede gösterilmesi açısından önemli olduğunu ortaya koymaktadır.
- Ortadoğu'da, devlet muhasebesi yönünden muhasebe fikrinin XIV. asır başında devlet mali yönetimi, irad ve sarf çeşitleriyle ilgili bilgi veren kitaptır.

Saadetname eserinin Farsça baskısının 1. sayfası aşağıdaki gibidir.



Kaynak: (Güvemli, 1995: 226).

— ۲ —

(۱) بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ رَبِّ يَسِّرْهُ لَنَا وَيَسِّرْ لَنَا رَبِّ بِالْخَيْرِ
طریق دوم در صناعت استیفا و آن مشتملست بر دو قسم . اول در بیان قواعد که الفاظ
آنها خلط باید کردن و معانی آنها ملکه گردانیدن . و آن مرتب است بر سه تعلیم
و یک اشارت . تعلیم اول در مقدمات و آن یازده فصل است .

فصل اول

در تواریخ متداول زمان و آن دو تاریخ است .
اول تاریخ هجرت رسول علیه الصلوة والسلام از مکه بمدینه بر دو دوازده دور
قمر نهادند و آنرا سال هلالی گویند ، یکماه سی روز و یکماه بیست و نه روز باشد .
و اول ماه را غره گویند ، و یازدهم را منتصف ، و آخر را سلخ و دهه اول را اوایل
و دهه میانه را اواسط و دهه آخر را اواخر . و اسامی مشهور عرب مشهور است .
محرم ، صفر ، ربیع الاول ، ربیع الآخر ، جمادی الاول ، جمادی الآخر ، رجب ،
شعبان ، رمضان ، شوال ، ذی القعدة ، ذوالحججه .

دوم تاریخ خانی و ابتدا آن روز نوروز بود و سال آن سنسال شمسی ، و غایت تفاوت
میان سال هلالی و سال شمسی یازده روز بود ، و در محاسبات و بیرویات در این
تاریخ ماهها عرب می نویسند و تحویل آفتاب اعتبار نمی کنند و این طریقه مدع است .

فصل دوم

در ارقام دیوانی هر کسری که با صحاح نویسند آن کسر در تحت آن بناید نوشت ،
و خاص نباشد بزره ، بلکه کسر آن چیز باشد که کسر در زیر آن نوشته باشند و در
صحاح رقم یکی و دو مفرد و مثنی آن رقم باشد از دینار (۱۲) ، و غیره همچو دینار ،
دینارین . و از سه تا ده ممیز مجموع مجرور بود ، همچو سه دنانیر ، الا در نفر
که همچنان بصیغت نفر نویسند برین موجب سه نفر ، و از یازده تا نود و نه ممیز مفرد
منصوب نویسند چنانکه یازده دینارا . و چون عددی از یکی تا نه با لفظ عشرات
نمیشود آنها در کتابت بر لفظ عشره مقدم دارند ، و رقم دو در دوازده ، غیر دو
باشد در بیست و دو یا نود و دو ، چنانکه دوازده دینارا ، بیست و دو دینارا ، و ممیز
مآت و الوف مفرد مجرور باشد چنانکه صد دینار هزار دینار ، و چون عشرات و مئات

2.1.2.2. Kanun-u Saadet (1336-1337)

Kanunu Saadet kitabı dört bölüm olarak yazılmıştır. Birinci bölümde tarih yazımı, divan ve hint rakamları, hesabın ön kısımları, hesabın alt ve daha alt kademeleri, hesaplara eklemelerin yapılması, hesaptan düşme, hesapta kullanılacak olan başlıklar, tasarruflar, tasarruf ve harç ibareleri, kalan ve fazlalık veren hesaplar hakkında bilgiler bulunmaktadır. İkinci bölümünde beş fasıldan oluşan yazışma usullerinden bahsedilmektedir. Kitabın üçüncü bölümünde ruzname, tevcihat, defter-i kanun, defter-i harcı mukarrer-i divan, defter-i averece, defter-i müfred (camiü'l hesap) defterleri yer almaktadır. Dördüncü bölümde ise divan rakamlarının tanıtımı yapılmıştır (Güvemli, 1995: 260).

Kanunu Saadet kitabı Felek Alayı Tebrizi tarafından yazılmıştır. Yazıldığı tarih ile ilgili bir bilgiye ulaşılamamaktadır. Ama Saadetname kitabının sonunda Kanunu Saaadet eserinden bahsedilmektedir. Böylece bu iki kitabında Milâdi 1336- 1337 senelerinde (Hicri 737- 738) tamamlandığı sonucuna ulaşılmaktadır. Elde bulunan nüshanın 1357 senesinde el yazmasıyla kopya edildiği bilinmektedir. Bu eser Saadetname'nin devamını nitelendiren bir yapıttır (Elitaş vd., 2008: 131).

Kitabın ilk sayfalarında eserin “İstifa Sanatı” konusu ile ilgili olduğu açıklanmaktadır. Bu ifade Maliye ilmi manasına geldiği ileri sürülse de, kitap Devlet Muhasebesi'nin muhasebe kayıt sistemi hakkında bilgiler içermektedir. Kitabın gerçek isminin “Kitab-ı Kanunu Saade des-Siyakat” olduğu bilinmektedir. Siyakat yazısı muhasebe dili olarak geliştiğinden, kitabın muhasebe hakkında olduğu anlatılmaktadır (Güvemli, 1995: 259).

2.1.2.3. Cami'ül Hesap (1340)

Camiül Hesap eseri İmad Es Seravi tarafından Milâdi 1340 senesinde yazılmış olduğu düşünülmektedir. Yapıtın İlhanlı Devleti hanlarından birisi olan Süleyman Han (Milâdi 1339- 1344) tarafından yazdırılmış olduğu görülmektedir. Eserin ilk sayfası kayıp olduğu için kitap ismi verilirken içerikte bulunan Camiül Hesap örneğinden esinlenilmiştir. Farsça dilinde, siyakat yazı ve rakamları ile yazılan kitap Konya'da Yusufâğa Kütüphanesi'nde iki cilt olarak bulunmaktadır (Elitaş vd., 2008: 131). Cildin birincisi 18 x13,6 cm., diğeri de 12,2 x 9 cm boyutunda olup, kitabın tamamının 108 sayfa olduğu bilinmektedir (Güvemli vd., 2014: 47).

2.1.2.4. Risale-i Felekiyye (1340-1363)

Risale-i Felekiyye, İlhanlı Devleti zamanında Farsça siyakat yazısı ve rakamları ile yazılmış dört kitabın sonuncusu ve gelişmiş olanıdır. Risale-i Felekiyye sekiz bölüm, 250 sayfadan oluşmaktadır (Otar ve Küçük, 2012: 199-200). Kitabın 1363 senesinde Abdullah Püser Muhammed bin Kıya- el Mazenderani'nin yazdığı bilinmektedir. Zamanın veziri Felek adına yazılmış olduğu için kitaba da isim konulurken Felek ismi de eklenmiştir. Risale-i Felekiyye, felek ismine yazılan rapor anlamına gelmektedir. Kitaba Kitab-us Siyakat denilirken, siyakat yazı ve rakamlarını ön plana çıkarılmış ve siyakatın önemini muhasebede vurgulamayı hedeflemişlerdir. Kitabın boyutu 12x17 cm'dir. İstanbul Ayasofya kütüphanesinde el yazma kopyası olup, aslının da Tahran'da kütüphane-i Meclis'te olduğu belirtilmektedir (Güvemli vd., 2014: 47).

Kitabın birinci bölümünde kesirler ve tam sayılar başlığı bulunmaktadır. Burada kesirlerin, tam rakamların alt kısmına nasıl kaydedileceğini belirtmek amacı ile düzenlenmiş ve daha sonra yazılacak olan madde örneklerinde ki kesirlerin, tam adetlerin yan tarafına yazılacağı belirtilmektedir (Otar ve Küçük, 2012: 204). İkinci bölümde sayma ve ölçme birimleri başlığı altında nefer- kişilerin sayısını, kıt'a- parçayı, miskal- değerli olan taşların ağırlık ölçüsünü, el-deski (avcı başına sayım, 134 el doğan, 64 el atmaca gibi), tak- ipek kumaşlarının topunu, zira- arşını yani uzunluk ölçüsünü, dirhem- altın ile değerlendirilen ağırlık ölçüsünü, adet, tahta- uzunluk ölçüsünü, habbe- büyük incilerin yazıldığı kabarcığı, mefaz- ip dizisini, akit- bağı (10 mefaz, 1 akit), ferd- teki, zevç- çifti, men- kantar ile ölçülebilen ağırlık ölçüsünü, müd ve kiyilçe Kıt'a-i Rum (Anadolu) da ağırlık ölçüsünü, him-deve tüyünü, vikr- hayvanların yükünü, deskçe- hayvanların tasmaındaki adedi, kad- mum uzunluğunu, kılade- panter ve av köpeklerinin sayısını, tatbika- nal sayısını (4 adet nal 1 tatbika), cild- mücelledi yani dini kitapları ifade etmektedir (Otar ve Küçük, 2012: 205- 209). Üçüncü Hind kaideleri başlığı altında birler, onlar, yüzler ve binlerin ne şekilde yazıldığı anlatılmaktadır. Hind kaidesinin o dönemde Arap rakamlarıyla yapılan açıklamaları ifade ettiği anlaşılmaktadır (Güvemli vd., 2014: 70). Dördüncü bölüm defter kaide ve işaretleri başlığı altında kâtiplerin (muhasebeciler) koymuş olduğu defter kaide ve işaretlemelerinden söz edilmektedir. Burada sadr-ül hesap ve ümm-ül hesap hesap başlığının adını, tarih- muhasebe kaydının zamanını, caize- denetim işaretini (kontrol yapıldığında (hob-iyi) işareti yapılır, terkin- silinmesi gereken kayıtların

vazgeçme ve bırakılmasını, te'riç-genel toplamı, medd-uzatma işaretini, harf ya da def'a-harf ve bir kerelik yenilemeyi, cem ve tekmil- sarf ve iradların toplam ve tamamlamalarını ve varak- tek kâğıttan oluşan yaprağı ifade etmektedir (Otar ve Küçük, 2012: 211-213). Beşinci bölümde haşv-doldurma manasına gelmektedir. Kayıt tutulurken nereye yazılacağı belirtilmektedir. Muhasebe kaydı yapılırken sağ baştan başlanması ve kâğıdın orta kısmını geçene kadar devam etmesi gerektiğini ve kaydı tutan muhasebecinin hakikatten ayrılmaması gerektiğini açıklamaktadır. Bariz- belirtme ve belirtilen tutarı ifade etmek için kullanılmıştır. Ana tutar açıklanırken ayrıntının kâğıdın sol yanından, sağına doğru, ana tutarın alt kısmına yazılması olarak bilinmektedir (Güvemli vd., 2014: 74). Altıncı bölümde kaideler başlığı altında ana hesap ve açıklamaları kaydedildikten sonra, bunun yardımcı hesapları olması durumunda minha (ondan), minzalike (bundan) ifadeleri kullanılmaktadır (Otar ve Küçük, 2012: 217). Yedinci bölümde muamele (mali işlerin sürdürülmesi) başlığı altında ekonomik işlerle yükümlü olan şahsın vereceği emirleri yerine getirmesi ya da devam ettirilmesi vergi toplayan sorumlular aracılığı ile (amil) yapılmaktadır. Onların bu vazifeleri yapması gerekirken, muhasebeciler de bu kaideye muamere (işleyiş) demektedir. Mali işler yürütülürken hesap dokümanları önem teşkil etmektedir. Bahsedilen hesaplaşma dokümanlarına ibraname denilmektedir (Güvemli vd., 2014: 74). Sekizinci bölümde ise defterler başlığı altında muhasebe defterleri bulunmaktadır. Bunlar; ruznamçe, evarece, tevcihat, tahvilat, müfredat, cami-ül hesap, kanun-ı memleket, uzlanım muhasebeleri defteri olarak sıralanmaktadır (Otar ve Küçük, 2012: 200).

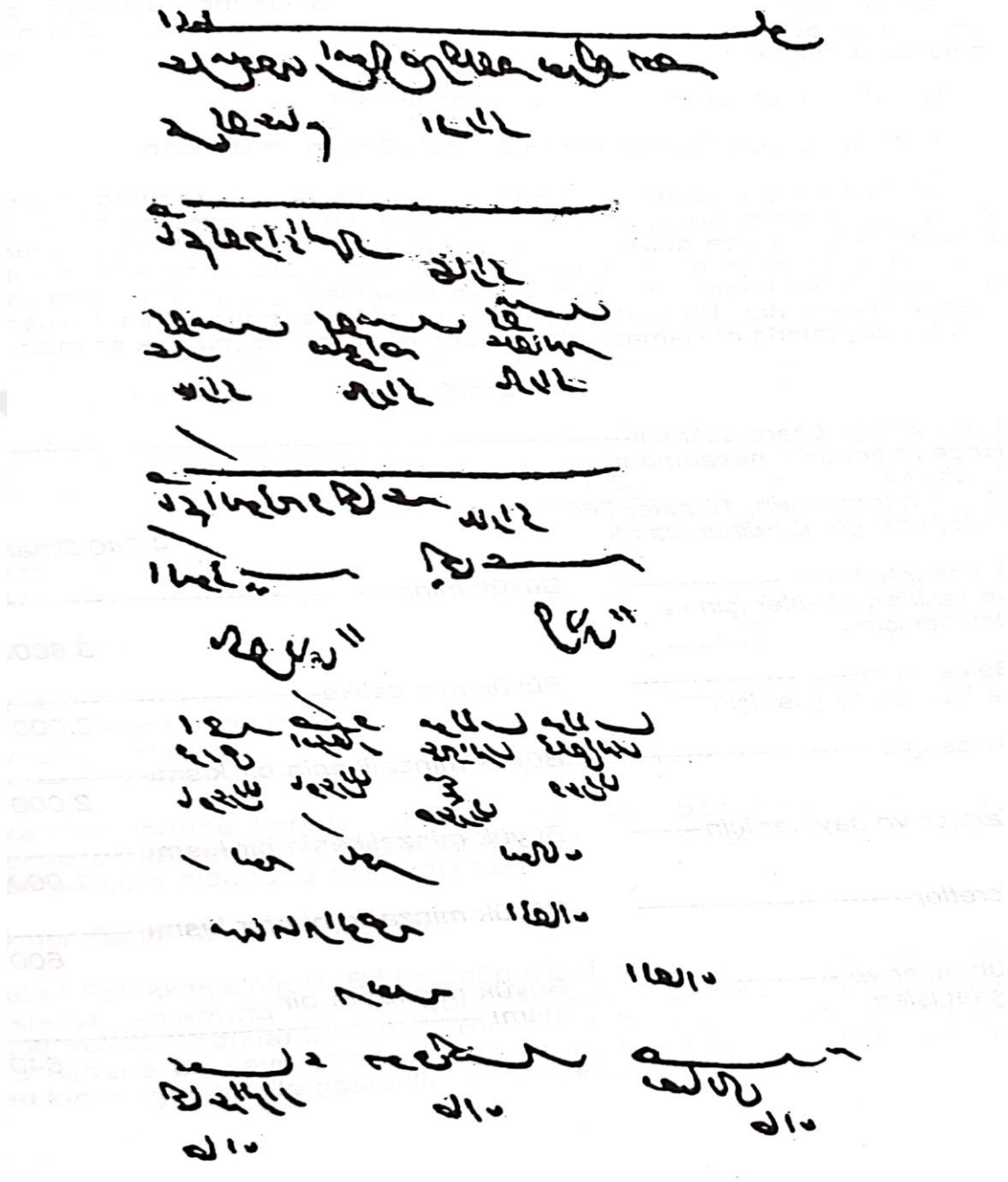
Risale-i Felekiyye kitabının temel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (Örten vd., 2011: 38).

- Kitapta Merdiven Yöntemi kullanılmıştır.
- Kitabın devlet muhasebesi için yazıldığı bilinmektedir.
- Kitap devlet gelir ve giderleri sınırlarına dâhil olmaktadır.
- Eyaletler esasında vergi geliri, defter-i kebir hesabıyla ve bu hesabın yardımcı ve alt hesapları biçiminde yazılmıştır.
- Devlet harcama çeşitleri de bu kitapta temelde eyalet çeşitleriyle defter-i kebir, yardımcı hesaplar ve ayrıntıları biçiminde kaydedilmiştir.

- Risal-i Felekiyye öğreti kitabının siyakat yazısıyla kaydedilen bir sayfası aşağıdaki gibidir.

Kaynak: (Güvemli, 1995: 280).

Risal-i Felekkiyye öğreti kitabının merdiven yönteminin tanıtıldığı bir sayfası aşağıdaki gibidir.



Kaynak: (Güvemli, 1995: 281).

İlhanlılar döneminde 1309-1363 seneleri arasında yazdığı dört muhasebe öğreti kitabına ait esaslar buraya kadar anlatılmıştır. Bu kitaplar Ortadoğu’da asırlar boyunca devlet muhasebesinde yöntem olarak kullanılan Merdiven Yöntemi ile ilgili öğreti kitaplarıdır. Yöntemin ilk olarak Abbasi Devleti’nde (750-1258) mali yönetiminde

kullanılarak, İlhanlı Devleti'ne geçtiği ve son olarak Osmanlı Devleti'nde (1299-1922) kullanıldığı görülmektedir. Bahsedilen yılda Osmanlı Devleti çift taraflı kayıt sistemini kabul etmesiyle Merdiven Yöntemi'nin kullanılması son bulmuştur (Otar ve Küçük, 2012: 199).

Muhasebe esaslarının temeli olan dört öğreti kitaplarına uygun herhangi bir kitaba araştırma dâhilinde rastlanamamıştır. Ancak Cumhuriyet dönemi sonrasında şekillenen çift taraflı muhasebe sisteminin temellerini oluşturan muhasebe esaslarını belirleyen eserlerden bazıları sırası ile incelenecektir. Bu kitaplardan birincisi Code Commerce ismi ile aslında Fransızca olan bir kitaptır.

1807 yılında işletmecilik alt yapısının içinde bulunulan duruma uygun hale getirilmesi için Naponyon'un eseri olan Code Commerce'in iki kitabı Türkçeye çevrilerek oluşturulmuş ve kitap iki unsuru içermektedir. Bu unsurlardan birincisi batı ticaret hukuku temelleri ile batı tarzına sahip ticaret şirketleridir. İkincisi de çift yanlı kayıt sisteminin defter sistemi içermesidir. Çift yanlı kayıt sistemini bilen muhasebeci ve kâtip olmadığından, bu kayıt yöntemini uygulayan işletmelerin bulunmaması, bu yasadaki faydalanan ortamların oluşmasının gerekli olduğunun göstergesidir (Güvemli, 2016: 7).

Türkiye'de 1850-2011 seneleri arasında dört ticaret kanunun yürürlükte olması ile 1850'de yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret, 1926'da yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) aynı isimlerle yenilenen 1957 ve 2011 tarihli kanunları olarak bilinmektedir. Kanunname-i ticaretin Osmanlı Devleti'nde bazı zamanlarda şartları yönünden açıklamaları bulunmaktadır. İlk olarak ticarete şeriat hükümleri uygulanması sebebiyle bu ticaret kanunu hükümlerinin de çoğunlukla uygulanması güçlük oluşturmaktadır. Fakat asıl neden muhasebe kayıt sistemi yönünden ortaya çıkmaktadır. Çünkü Kanunname-i Ticaret yasası dâhilinde çift taraflı kayıt yönteminin defterleri bulunmaktadır (Özbirecikli, 2013: 153). Kanunname-i Ticaret Tanzimat sonrasında Türk muhasebe düşüncesini yönlendiren kanunlardır. Ticaret Kanunları 1850, 1926, 1957 senelerinde muhasebenin Batı Avrupa ile uyumunu gerçekleştiren yasal düzenlemeler olarak kabul edilmektedir (Güvemli, 2018: 73).

İlk kanunlardan birisi olan diğer bir muhasebe esaslı eser, 1862 senesinde Usul-ü Muhakeme-i Ticaret Nizamnamesi ilk usul kanunu olarak bilinmektedir. Usul-ü

Muhakeme-i Ticaret Kanunu Avrupa ülkelerinde tercüme yolu ile alındığı için iktibas olarak adlandırılmıştır. Davaların hangi ticaret mahkemesinde açılacağına ilişkin konuları düzenlemektedir. Dava dilekçesinin ve dava dilekçesinde bulunması gereken bilgilerin açıklanması, yetkili ticaret mahkemesinin nasıl belirleneceği ve görülen bir dava esnasında ortaya çıkan sorunlar hakkında açılacak davalarda yetkili mahkemenin belirlenmesine ilişkin konular bulunmaktadır (Demir, 2008).

Bunlardan sonra Cumhuriyet döneminde benzer birçok hem kamu hem de yurtdışından ülkeye gelen kişilerin eserleri bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi Alfred ISAAC'ın muhasebe nazariyesi adlı eseridir. Eserde ilk olarak muhasebe kavramı işletme ile ilgili düzgün biçimde kaydedilmiş her türlü kayıtlar olarak açıklanmaktadır. Kitabın devamında muhasebenin görevlerinden, defter tutma düzeninden, bilançodan, hesapların taksimat ve niteliklerinden, amortisman tablolarından, basit defter tutma usulünden ve tashih kayıtları gibi konulardan bahsedilmektedir (Isaac, çev. Yenel, 1941).

Uygulamadaki muhasebe sisteminin son köklü belirleyicisi 1995 yılında yürürlüğe giren Tek Düzen Muhasebe Sistemidir. Bu sistemin esası hala kullanılmaktadır.

2.2. Osmanlı Devleti'nde Muhasebe Sistemi ve Mesleği

Muhasebe mesleğinin doğuşu da, muhasebe kaydına gereksinim duyulması ile bu gereksinimi karşılayacak meslek mensubunun yeterli olmaması sonucunda oluşmuştur. Yapılan kayıtların bir mesleği gerektirdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Tutarlı bir muhasebenin olduğunu ortaya çıkaran muhasebe kayıtlarının dokümanlarına gereksinim duyulmuştur. Zira muhasebe mesleği yalnızca hesaplaşma dokümanı ile ispat olunmamaktadır. Bunun birinci sebebi hesaplaşmanın insanlıkla ve ilksel ticaretle beraber ortaya çıkması ve bu basit kaydın, bir mesleğe gereksinim duyulmadan ticaret yapan kişiler aracılığıyla devam ettirilebilmesidir. İkinci sebebi ise, muhasebe mesleğini yapan kişilere ilişkindir. Mesleği yapan kişilerin eğitimleri, yetişmeleri ve kişiliklerine ait bilgi ve belgelerin bulunmaması bu kişilerin tanınmaması muhasebe ve muhasebe mesleği yapanlardan söz edilmesini güçleştirmektedir. Bu açıklamaların, muhasebe mesleğinden söz edilebilmesi için tutarlı muhasebe kayıtlarının varlığının ve bu kayıtları sürdüren muhasebecilerin olduklarının belgeler ile kanıtlanması gerektiğini

açıklamaktadır (Arıkan ve Güvemli, 2013: 37). Osmanlı Devleti’nde muhasebe ve muhasebeci kavramlarının gerçek kapsamlarından dar anlam ve fonksiyonlarında da olsa sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca ‘Klasik Dönem’de (1299- 1600) 300 sene boyunca devlet, ekonomiyi yönlendirerek ve denetimi elinde tutarak muhasebe süreci etkinliğiyle sağlanan bir başarının olması bu durumun diğer göstergesi olmaktadır. Tüm bu özelliklerin muhasebede devletin geleneklerden aldığı o karmaşık durumun içerisine serpiştirilen, etkin ve verimlilik içeren bir sistemin bulunduğunu göstermektedir (Bülbül, 1999: 152).

Osmanlı’dan son zamanlara kadar gelebilen birçok belge içinde muhasebe kayıtları da mühim bir toplam oluşturmaktadır. Çeşitli isimlerle görev alan muhasebeciler tarafından tutulan kayıtlar dâhilinde Osmanlı Devleti maliyesine ve vakıflarına ait birçok belge bulunmaktadır. Dokümanların iyi bir biçimde anlaşılması Osmanlı muhasebe düzeninin bilinmesi ile bağlantılıdır. Bu nedenle çalışmalar iki kısım olarak ayrılmış, birinci kısımda Osmanlı muhasebe düzeninden bahsedilerek, ikinci kısımda Osmanlı vakıflarının muhasebe kayıtlarının tanıtımını ve tahlili yapılmıştır (Durmuş ve Bektaş, 2017: 196-197). Gelir ya da gider kayıtlarında da ilk olarak yardımcı deftere kayıt yapıldığı bilinmektedir. Sonra hazırlanmış olan bilgi aktarımı belgesiyle (tahvil) bilgiler günlük deftere gönderilmiştir. Günlük deftere kayıtlar yapılırken hazineye giriş ve çıkışların kaydıyla, kayıtlar da tamamlanmaktadır. Kayıt akışı tahvil belgesi ile sağlanmıştır. Tahvile yapılan işlemler not alınır, sonra belge, yardımcı defterlerin olduğu yerde saklanmıştır (Karabulut vd., 2018: 454).

Osmanlı Devleti ekonomi fikrinin temellerinden birisi olan “ihtiyaca veya talebe göre arz” ilkesinin Osmanlı muhasebe düzeninde de uygulanması, muhasebe düzeninin devletin örgüt olarak olgunlaştığı zamanda mükemmele ulaşmıştır. Osmanlı Devleti varlığı öncesinde de bulunan ve denenilen bir düzen de olsa, Osmanlı, bahsedilen düzeni başarılı bir şekilde değiştirmiş ve geliştirmiştir. Osmanlı Devleti’nin ülke topraklarının ve ekonomik faaliyetlerin genişlemesi durumunda gereken uyumu sağlamasının ve bunu anlatırken zorluk çekmemesinin sebepleri arasında, daha önce denenilen ve başarılı sonuçlar alınan gelenek dâhilinde yer alması ve avantajlarının iyi değerlendirilmesi bulunmaktadır (Bülbül, 1999: 159). Osmanlı Devleti muhasebe düzeninde özellikle devletin işlemleri ve ekonomik olaylarının merdiven yöntemi, siyakat yazısı ve divan rakamları ile kaydedildiği “icmal, mufassal, tahrir” gibi adlandırılan muhasebe defterleri

ve tüm bu kayıtları yapacak kişiler akıl, bilgi, maharet, şahsiyet, ahlak gibi yönlerden özel olarak yetiştirilen farklı hiyerarşik düzeylerde vazifesini yerine getiren kâtiplerin (muhasibecilerin) ve bu işlerin uygulanacağı mekân, araç ve gereçten oluşan düzenli ve önemli bir sistem olma hususiyetine sahip olmaktadır (Can ve Esen, 2010: 5).

Tahrir Defterleri içerik ve teknik olarak son zamanlara kadar ulaşan örneklerinin birçoğu Osmanlı Devleti muhasebesinin ne kadar gelişmiş bir düzene sahip olduğunu göstermektedir. Adı geçen defterin içerik ve teknik üstünlüklerine ek olarak, defterde bulunan kayıtların özel yazı dili ve rakamlarının da kullanılması bu düzenin geliştiğinin bir belirtisidir. Defterde kayıt tekniği ile yöntemi farklı olarak kaydedilmiş ve bu durum daha önemli noktalardan birisi olarak görülmektedir (Can ve Esen, 2010: 5).

Temettuat tahrihi masarifat defterleri, tahrirde görevli olan memurlar hakkında kaza ve sancaklara göre ayrıştırımı yapılmış, isimleri, aldıkları maaş tutarı, çalıştıkları süreleri ve tahrir sırasında yaptıkları diğer masraflarla ilgili bilgilerin olduğu bilinmektedir. Bu yönden temettuat defterlerinin zengin içeriğe sahip olduğu söylenmektedir. (Demirkol, 2014: 143). Muhasebe bütün gelir ve giderlere hâkim olacak bir organizasyona sahip olmasından dolayı, padişahın aldığı hediyelere kadar kaydedildiğinin belirtilmesi dikkat çekmektedir. Maliye ve muhasebe beraberliğinin olması da, defterdarların mali hükümlerinin kaydedilmesini sağlayan bir bölümü bulduğunu göstermektedir. Bu bölüm, muhasebe bölümünün yanında, onlarla iç içedir (Karabulut vd., 2018: 455).

Osmanlı muhasebesinde basit usul kullanıldığının söylenmesi çok doğru olmayacaktır. Ayrıca çok gelişen basit usul ile ilkel bir muzaf usul karşılaştırıldığında aralarında ortaya çıkacak farkların ayırt edilmesi de güç olmaktadır. Osmanlı muhasebe usulünün, çıkarma mantığı ve amaca hizmet edilmesi tarzında olduğu bilinmektedir (Bülbül, 1999: 182).

Çift yanlı kayıt yönteminin hem devlette hem işletmelerde geçiş aşaması da başlamıştır. İşletmecilik anlayışından gelişme gösteren muhasebe mesleği yerini, Osmanlı Devleti'nde devlet muhasebesi organizasyonu dâhilinde oluşan muhasebe mesleğinden almaktadır (Güvemli vd. 2013: 46). Muhasebe mesleğini yapacak kişilerin iki asli görevi bulunmaktadır. İlk görev, hazineye giren ve çıkan paralarla eşyaları

kaydetmektir. Tüm muhasebe bölümlerinin fonksiyonu buna dönüktür. İkinci görevi ise tali nitelikte olduğu bilinmektedir. Kendilerinin ücret kaynağını oluşturmaktadır. Devletin vazifelendirdiği memurlar, görevlendirme belgesini hazırlayarak, devlet harcını alırlar. Sonra da belge teslim edilmektedir. Belgelerin düzenlenmesi ile alınan harcın, Hazine-i Amire’de görev yapan elemanların ücretlerini oluşturmaktadır (Karabulut vd., 2018: 454).

Teşkilatların büyüklüğüne ve verimliliğine göre kalemlerde vazifesi bulunan kâtiplerin sayı ve nitelikleri büyük öneme sahiptir. Fakat kâtip sayılarına ulaşılabilecek kaynakların, dönemin son zamanlarına doğru mevcut olduğu görülmektedir. Bu sayıları ihtiva eden ve erişilen kaynak isimleri bütçeler, mevâcip defterleri ve in’âmat kayıtları olarak sıralanmaktadır. Bu kaynaklar maaşlı olarak çalışan maliye kadrolarının adlarını, büroda vazifelerini ve günlük, aylık olarak aldıkları ücretle beraber dizelgesini vermektedirler. Ancak Osmanlı muhasebesindeki kaynakların geniş kapsamlı ve pratik bir yöntem olarak adlandırılan tımar sistemi kâtiplerini de içine aldığından, bu kademelerin çoğunun bütçe, irad ve sarf olarak görünmediği için tümüyle bir referans olmamaktadır. Ayrıca maaş almadan görev yapan kâtipler bulunmaktadır. Fakat mevâcip defterinde ya da bütçelerde bulunmadıkları için sayısal verilere de ulaşamamaktadır (Bülbül, 1999: 165).

Defterhâne’de bölgeler ve defterlere göre işbölümleri uygulanarak birçok görevli kişi bulunsun da, bunların kısıtlı olduğu zamanlar da olmaktadır (Afyoncu, 1997: 104). Derferhâne’de görevli olan kâtip ve şakirtlerin, defter emini yardımcısı olarak bilinen kesedarın, nezaretinde çalıştıkları bilinmektedir. Defterlerden gerekli olan belgelerin suretlerinin çıkarılması, berat tezkirelerinin hazırlanması, defterhanedeki günlük işlerin yapılması ile bunların kaydının tutulması kâtip ve şakirdlerin görevleri arasında bulunmaktadır. Defterhanede bulunan çalışan hizmetliler dahi, uzun süre çalışarak belli bir seviyeye geldikten sonra defterlerde yapılan işlemlerin sırları hakkında bilgi öğrenebilmektedir. Bu durum defterhane kayıtlarında gizlilik esası olduğunu göstermektedir (Bülbül, 1999: 168).

Batı ülkelerinde olan gelişmelere paralel bir şekilde muhasebe maliyenin içine girerek, onun bir kısmını oluşturmaktadır. Daha öncelerde muhasebeci unvanıyla plan ve tahsilat işleri ile meşgul olanlar, hazinenin idaresini sağlayanlar, aynı işi yapmak için

unvan değiştirerek maliyenin farklı departmanlarına dağılmışlardır. Muhasebat-ı Umumiye daha küçük bir teşkilat olmuştur. Bu durumda muhasebe mesleği temsil niteliğini kaybetmiştir. Zamanla halife, serhalife (Başhalife) unvanlı muhasebeciler azalmış ve muhasebe mesleğinde söz edilen büyük yalnızlığın Tanzimat'la beraber başlamıştır (Güvemli, 2018a: 36).

Tanzimat sonrasında Osmanlı Devleti'nde muhasebe mesleğinin iki yönde gelişme göstermiş olduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi devlet muhasebesindeki, ikincisi ise çift taraflı kayıt yöntemine bağlı olan gelişmedir. İşletmecilik anlayışı içinde inkişaf gösteren muhasebedir (Arıkan ve Güvemli, 2013: 40). Çift taraflı kayıt sisteminin ülkeye getirilmesi ile ilgili ilk adımın, Napolyon'un 1807 tarihli Code de Commerce'ine dayanılarak hazırlanan ve içeriğinde defter tutma bölümünün de olduğu Ticaret Kanunu ile atıldığı görülmektedir (Çabuk Saygılı, 2013: 190). Yasa iki yenilik getirmektedir. Bunlardan birisi Batı Avrupa'daki anonim şirketlerin, limited şirketler gibi ticari kurumlara ait ticaret hukukları, diğeri ise çift taraflı kayıt yönteminde olan defter sisteminin Türkiye'ye gelmesidir (Güvemli, 2018a: 38). 1840-1850 yılları arasında Fransa'ya gönderilen iki yüz dolayında öğrenci o tarihlerde Türkiye'ye dönmüş, yasa biraz da onların ülke yönetiminde aktif rol oynamaya başlamalarının bir işareti olmuştur. Yasanın etkisi, Osmanlı Bankası gibi, kimi yabancı kurumların, kuruluşunu kolaylaştırma ve muhasebe düzenlerinin kurulmasını sağlamakla sınırlı kalmıştır (Güvemli vd., 2013: 23).

Osmanlı Devleti'nde muhasebe mesleğinin, devlet muhasebesinde doğarak, zamanla gelişme göstermesi, Osmanlı'nın iktisadi yaşamında devletçi tutumunun birbirini takip eden Ahilik, Lonca ve Gedik düzenleri, üretimde mahalle gereksinimi, sınırlama eğilimi ve özel kesimin küçük işletmeler halinde kalması, bu işletmelerde hesaplama gereksinimini yalın kayıt sistemi ile karşılamaya çalıştıkları görülmektedir. Tanzimat ile çağdaşlaşmanın başlamasıyla birlikte Kanunname-i Ticaret kabul edilmiştir. Yasa sonrasında ticaret, tüccar gibi kavramların ve çift taraflı kayıt defter düzeni batı standartları ile Türkiye'ye gelmiştir. 1877- 1878 Osmanlı- Rus savaşından sonra, 1879 senesinde yeni çağdaşlaşma hamlesi başlamış ve altı sene yenileştirme çabalarıyla, muhasebe mesleğinin altyapısını oluşturan kâra dayalı işletmecilik anlayışının gündemde yer almasını sağlayarak, yaygınlaştıracak kararlarında üst üste alınmasını sağlamıştır (Güvemli, 2013: 137).

XIX. asrın ikinci döneminde, devlet muhasebesindeki muhasebe mesleği ile beraber, yönetime bilgi verme ve kamuyu aydınlatmaya yönelik işletmeciliğe dayalı muhasebe mesleğinin ortaya çıktığı görülmektedir. Osmanlı'nın devletçilik anlayışının o zamana kadar, özel kesim müesseselerinin muhasebe mesleğine gereksinim duyacağı ölçüde büyümelerine imkân vermemiştir. Üretim, mahalle gereksinimlerini karşılayacak biçimde esnaf teşkilatları (XIX. asrın ikinci döneminde Gedik sistemi), aracılığıyla yönetimi sağlamaktadır. Tanzimat sonrasındaki inkişaf, yeni üretim biçimlerinin aranmasına yönelince ve batıdaki sanayi devrimine paralel bir şekilde ve özel kesim işletmeleri büyüyerek sayılarında çoğalma olmuştur. Zamanla meslek ağırlığının, devlet muhasebesinden, özel kesim işletmeciliğe dayalı muhasebe mesleğine yöneldiği görülmektedir (Arıkan ve Güvemli, 2013: 40). Ayrıca yine aynı dönemde 1879-1885 seneleri arasında çağdaşlaşma bakımından kırılma noktası olacak olaylarla dolu olduğu anlaşılmaktadır (Güvemli vd. 2013: 23-24). Özel kesim işletmecilik anlayışı olan muhasebe mesleğinin doğuşunu hızlandıran tüm kararların uygun ve yerinde olduğunu geçen zamandan anlaşılmaktadır. 1879-1885 senelerindeki olaylar arasında, Türk muhasebe fikrinde mühim bir kırılma noktası gerçekleşmiştir (Arıkan ve Güvemli, 2013: 42).

Çift taraflı kayıt sisteminin devlet tarafından kabul edilmesi, Türk muhasebe düşüncesinde çağdaşlaşma çabalarının da önemli esasını oluşturmaktadır. Bahsedilen kararı, Türk muhasebe mesleğinin gelişme yönünü belirleyen bir organizasyon olarak görülmesi mümkündür. Ayrıca çift taraflı kayıt sistemini tanıtan kitaplar: Devletin 1879 senesinde çift yanlı kayıt sistemine geçiş yapması, bu yöntemin tanıtımını yapan kitapların peş peşe yayınlanmasının da önünü açtığı bilinmektedir (Güvemli vd., 2013: 24). Çünkü o dönemde çift taraflı kayıt sistemini bilen ne bir muhasebeci vardır ne de bu sistemi tanıtan bir kitap bulunmaktadır (Arıkan ve Güvemli, 2013: 41).

XIX. asrın ikinci yarısı itibariyle devlet muhasebesinde çalışan kişilerin çift taraflı kayıt sistemine adaptasyon sağlamanın üstünde durulması gerekmektedir. Çift taraflı kayıt sistemine geçiş yapılırken oluşan en önemli sorun, bu meslekte çalışan kişilerin çift taraflı kayıt sistemine adaptasyon sağlamasıdır. Bu adaptasyonun çift taraflı kayıt sistemine geçişiyle ilgili yasal düzenlemeleri yapılırken unutulmayan ve geçmiş sistemlerle yeni sistemin bir süre paralel bir şekilde uygulanmasına karar verilmiştir. Özel kesim XIX. asrın ikinci yarısı çift taraflı kayıt sistemine bağlı olarak

bir muhasebe mesleğinin doğması yolunun, vergicilik kararlarında, eğitim ve yayınlanan kitap çalışmaları başlamıştır (Güvemli vd., 2013: 26-27).

1879-1885 senelerinde bu gelişmelerin tesiri otuz yıl sürdürülebilmiş ve 1912-1922 senelerinde Balkan savaşları, Birinci Dünya Harbi ve İstiklal Savaşının yaşanmasıyla, muhasebe mesleğindeki gelişmelerin de yarım kalmasına sebep olmuştur. Cumhuriyet'i kuranlar, özel kesim işletmecilik anlayışına dayanan muhasebe mesleğinin doğuşu tam olarak gerçekleşmeden, muhasebe mesleğini vergi-muhasebe beraberliğine yönlendirmişlerdir (Arıkan ve Güvemli, 2013: 42). Kısaca 1879- 1922 tarihleri arasında, çift taraflı kayıt sistemi kabul ve özel kesim işletmeciliğe dair muhasebe mesleğinin doğuşu olarak görülmektedir. Umumi olarak kamuya yönelmiş bir şekilde hizmet verecek olan muhasebenin, Fransa ve Almanya, muhasebe kültürüne bağlı altyapısını oluşturmuş, yabancı kuruluşlara ait muhasebe uygulamalarından ve yayınlanmış muhasebe kitaplarından görme imkânı olmuştur. Savaşlar ile beraber halsiz ve yoksul düşen bir halkın ve fakirlik içinde bir ekonomik yapının ulusal imkânlarını en uygun bir biçimde kullanması, ekonomik kalkınma programını, ulusal imkânlar ve kabul çerçevesi içerisinde yapma kararının verilmesi ve bunun uygulanması normal olmaktadır (Güvemli, 2013: 138).

Osmanlı Devletinin yasal ve kurumsal düzenlemeler yönünden XIX. asrın ikinci yarısı çağdaşlaşmanın yaşandığı bir zaman dilimini ifade etmektedir. Çağdaşlaşma çabalarıyla birlikte muhasebe kayıt sistemi yeniliklerinin de önemli bir yere sahip olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte XX. asırda teknolojik gelişme oluşturduğu yeni ortam ile gerekli olan modern kayıt sistemine kavuşulmuştur (Çabuk ve Saygılı, 2013: 191).

Cumhuriyet döneminde muhasebe mesleği, kendini kabul ettirmede zorlandığı bir dönem olmuştur. Bazı zamanlarda muhasebe bilim olarak değil, sanat olarak görülmüştür. Muhasebeci isminin 2011 Ticaret Kanunu'nun öncesinde ticaret kanunlarında yer almaması, muhasebecilere kâtip denilmesi, muhasebecilerin işletme içindeki işlevlerinin, işletme yönetimi esasında gelişmemesi gibi benzer şekildeki aksaklıkların muhasebe mesleğinde kendisini topluma karşı etkili bir örgütlenme sergileyememesine sebep olmuştur. İşletmecilik anlayışında muhasebe elemanı yetiştirmeye geç başlanması ve muhasebe ile muhasebeciye gereksinim duyan kâr

amaçlı işletmelerin kurulmalarında yaşanan gecikmeler gibi sebepler de bu duruma yol açmaktadır. Fakat 1879-1885 seneleri arasında işletmecilik anlayışı çerçevesinde kamuya dönük bir muhasebe mesleğinin oluşturulması esastaki filizlenme, ilk olarak savaşlardan sonra Cumhuriyet'i kuranların belirledikleri gelişmelerin etkisiyle, muhasebecilik ve devlete vergicilik hizmeti de nitelik kazanmıştır (Güvemli, 2013: 140-141). Cumhuriyet ilan edildikten sonra getirilen vergilerin beyan üzerinden alınması beyanname denetimini gündeme getirmiştir. Defterlerin sayısında oluşan fazlalığın muhasebe kaydına ve muhasebeciye gereksinimi artırdığı bilinmektedir. Ayrıca, devletçi bir anlayış ile düzenlenmiş Ticaret Kanunu ve vergi yasalarının muhasebe sisteminde vergisel bir yapıyı oluşturmaya sebep olarak, muhasebe denetiminin de devletin denetim teşkilatı tarafından gerçekleştirilmesine başlanmıştır (Katkat Özçelik, 2017: 409).

Osmanlı Devleti muhasebe sistemi ve muhasebeciye verilen önem ile mevcut muhasebe anlayışı muhasebe sisteminin ve muhasebeciye verilen önem benzerlik göstermektedir. Aynı zamanda hem Osmanlıda hem de son yıllarda yaygın olan özel işletmelerin vergiye dayalı bir sistemi kullanmaları ortaya çıkmaktadır.

2.2.1. Osmanlı'da Devlet Muhasebe Sisteminin Ana Yapısı

Osmanlı Devleti muhasebe sisteminde tahakkuk esasına göre defter tutulduğu görülmektedir. Yılbaşında yükümlünün ödeyecek olduğu vergi tutarı bildirilerek, sene içerisinde belli aralıklarda bu tutarın tahsil edilmesi ve tahsilatı yapıldıkça da sene başındaki borçlarından eksilmektedir. Bu duruma, bir bölgede cizye gelirinin sene başında bildirilmesi ve o bölgede cizye hesabına borç kayıt edilmesi, sene içerisinde de o bölgeden gelen tahsilatların borçla kapatılması örnek olarak gösterilmektedir (Özerhan, 2013: 94).

İki amaç doğrultusunda örgütlenen devlet muhasebesinin ilk hedefi hazine yönetimi, diğeri ise yıllık gelir ve giderlerin hesaplanmasının sağlanmasıdır. Bu durum için öncelikle ruznamçe adıyla da bilinen günlük defter bulunmaktadır. Ruznamçe günlük defter anlamında olup, farsça bir kelimedir. Tanzimat döneminden sonra yevmiye (Arapçada günlük olarak bilinir) kelimesiyle literatüre girmiştir. Büyük defter niteliğini taşıyan yardımcı defterler, defter sisteminin ikinci kısmını oluşturmaktadır. Yardımcı defterlerle günlük defterler arasında bilgi aktarma belgesi (tahvil)

kullanılmaktadır. Osmanlı Devleti'nde yardımcı defter denilmezdi, bunun yerine muhasebe defteri denilmekteydi. Osmanlı tahakkuk muhasebesini kullanmaktadır. Demek oluyor ki yılbaşında vergiyi ödemekle yükümlü olan kişilere, ödeyecekleri vergilerin bildirilmesi, sene içerisinde de tahsilatının gerçekleştirilmesidir. Maaş ve diğer ödemelerinde bu şekilde yapıldığı görülmektedir (Güvemli, 2018a: 26). Osmanlıda kayıtların devlet muhasebe sisteminde asırlar boyunca kullanılan ve geliştirilen merdiven kayıt yöntemi ile kaydedildiği bilinmektedir. 1879 senesinde çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiştir. Böylece merdiven kayıt yöntemi tarihteki yerini alarak, kullanılmamıştır (Kaya, 2021: 125).

Kayıtlarda yılbaşı yaklaşırken (çoğunlukla dokuzuncu ayın sonu) o zamana dek meydana gelen gelir ve giderin yılsonu yapılan tahminlerin eklenmesi ve geçici yıllık gelir ve gider hesabı oluşturulmaktadır. Yapılan hazırlıktaki amacın ise yıl başında yükümlülerin ödeyeceği tutarların bildirilmesidir. Kesin hesaplar sonra çıkarılacağı için daha önceden yapılan tablolarla mukayese edildiğini belirtmek doğru olacaktır (Özerhan, 2013: 94). Tahminler yapılırken %2,5 hata oranıyla bu hesaplamaların yapıldığı görülmektedir. Başarı kapsamının, ortaya konulması yönünden, on dokuz milyon kilometre karelik bir devletin söz konusu olduğu ayrıca yelkenli ve atla ulaşımın dışında da bir bilgi iletme aracının olmadığı belirtilmesi gerekmektedir (Güvemli, 2018:a 27).

Osmanlı devlet muhasebesi iki çeşit raporlama ile yürütülmektedir. Bunlar, olağan raporlama sistemi ve özel/olağanüstü raporlama olarak ayrılmaktadır. Olağan rapor, bölümlerde aylık ve yıllık şeklinde muhasebe kayıtlarının raporlanmasıdır. Aşağıdan başlanarak yukarı doğru bir bilgi akışı sağlanarak oluşturulmaktadır. Özel raporlama ise mali idarenin gereksinim duyduğu zaman hazırlandığı ve devamlılık göstermeyen raporlardan oluşmaktadır. Devlet muhasebesinde raporlama gereksinimin duyulan yerlerde ve bu gereksinimin olağan raporlar ve özel raporlarla ne kadar karşılanabileceğini ortaya çıkaracak doküman zenginliğinin olduğu dikkat çekmektedir (Özerhan, 2013: 99-107). Ayrıca devlet muhasebesi vakıflara da istisnai olarak hizmet vermiş olsa da, vakıf muhasebesinin nasıl bir örgüt dâhilinde olduğunu çıkarmaktadır (Güvemli, 2016: 17).

2.2.2. Yıllık Gelir–Gider Hesabının Düzenlenmesine ve Hazinenin Yönetime Dönük Defter Sistemi

Yıllık gelir ve gider defterleri, iki temel gruba ayrılmaktadır. İlk grup günlük defter, diğeri ise büyük defter hesabı niteliğinde olan yardımcı defterlerdir. Büyük defter, tüm konularda açılacak hesapların ayrı bir şekilde gösterilmesini sağlamaktadır (Güvemli ve Güvemli, 2015: 22). Devlet muhasebesindeki bu hesapların çok hacimli olmasından dolayı her hesabın farklı bir defterde kaydedilmesine ihtiyaç duyulmaktadır (Güvemli ve Güvemli, 2016: 17). Gelir ve giderler için ayrı bir defter tutulması sonucunda gün sonu düzenlenen hazineye giriş ve çıkışlara ilişkin bir rapor, iki ayrı defterden alınmasıyla hazırlanmış olacaktır (Karabulut vd., 2018: 587). Gelir ve giderler için farklı günlük defterlerin olması hazine yönetiminde büyük bir kolaylık oluşturmaktadır (Güvemli ve Güvemli, 2016: 17). Yapılan kayıtların günlük defter ile eş güdümlü olarak yürütüldüğü ve yıllık gelir ve gider hesabının düzenlenmesiyle son bulmaktadır. Devlet muhasebesinde önemli bir bölüm olan başmuhasebe de yardımcı defterin sağlamış olduğu bilgiler doğrultusunda düzenlendiği bilinmektedir. Günlük defter kayıtlarının da aynı departmana bağlı kalarak yürütüldüğü görülmektedir (Güvemli ve Güvemli: 2015: 23).

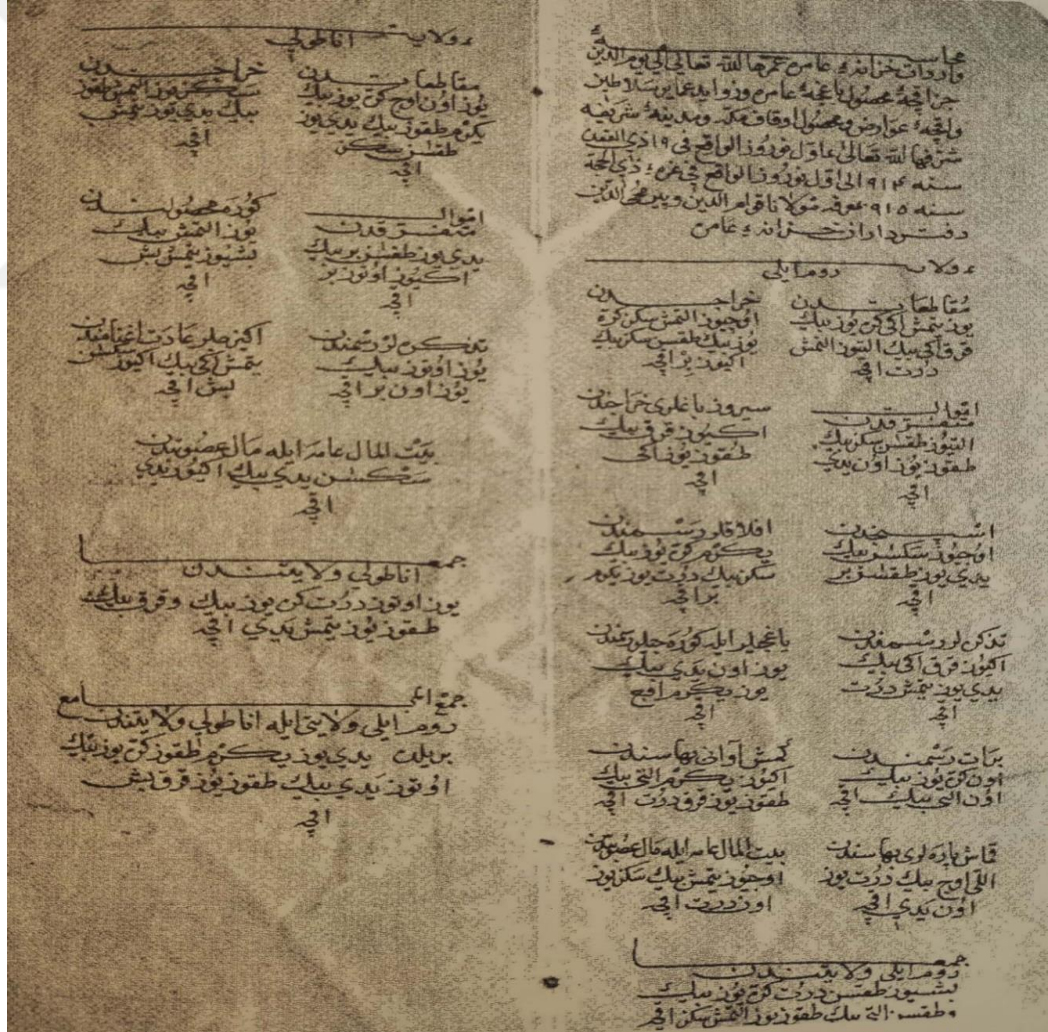
Yardımcı defterlerin eşgüdümünü ortaya çıkarmak için, cizye bölümünün büyüklüğüyle daha ayrıntılı olarak üzerinde durulması doğru olacaktır. Cizye muhasebesi bölümü bu asırda tek olarak bilinmektedir. Ancak dönemde Müslüman olmayan halk ile ilgili toplu yaşamlarını sürdürdükleri yerlerde sayımları gerçekleştirilmiştir. Bununla birlikte ödemekle yükümlü oldukları vergiler tespit edilmiştir. Edinilen bilgiler sonucunda merkezde hazırlanacak olan tahakkuk muhasebesinin de yerleşim birimleriyle bir düzen oluşturması gerekmektedir. Bu durumun bir muhasebe biriminde cizye bölümünün büyüklüğünü ortaya çıkarmaktadır (Karabulut vd., 2018: 587).

Devlet muhasebesinde kayıtların tutulma aşamaları şöyledir: Tahsilatı yapılan her paranın başdefterdarlıkta bulunan günlük deftere gelmesiyle kaydı yapılmaktadır. Bu kayıtlarda bilgi aktarımı iki yere de sağlanmalıdır. İlk olarak hazine yani devlet kasasına, diğeri ise mukataa muhasebesine bildirilmelidir. Hazineye bilgi aktarılmasındaki amaç kasa mevcudunun izlenecek olmasıdır. Hazine, gelen tahsilatı

hazine defterine (sergi) kaydetmektedir. Mukataa bölümü ise gelen tahsilatı daha önce borçlandırılan mültezimin hesabına kaydederek, mültezimin borçlanmasının azalmasını sağlamaktadır. Başdefterdar, bu kayıtları takip ederek, gerektiği zaman Maliye Bakanı olarak da Sadrazam'ın haftalık raporlarını hazırlamaktadır (Özerhan, 2013: 95).

Osmanlı Devleti'nde günlük defter departmanına genellikle daha çok önem gösterilmesinin sebebi, tecrübeli muhasebe çalışanlarının olması, bu departmanın başdefterdara bağlı olmasından kaynaklanmaktadır. Yıllık kesin hesap günlük defterin olduğu departmanda hazırlanırken bu durumun bilgi akışının bu bölüme doğru olduğunu ortaya çıkarmaktadır (Karabulut vd., 2018: 587).

Topkapı Sarayı Arşivi'nde yıllık kesin hesabına ait kayıt örneğinin bir kısmı aşağıda verilmiştir.



Kaynak: (Karabulut vd., 2018: 499).

Topkapı Sarayı Arşivi'nde bulunan, 5107 defter numaralı, Hicri 914, Miladi 1508-1509 seneleri arasında, yıllık kesin hesaba ilişkin örnek hazine defterdarları Mevlâna Kıvamüddin ve Pir Muhyiddin aracılığı ile hazırlanmıştır. Kayıtlarda devlet hazinesinin, gelirlerine ve Padişah imaretlerinin fazlalıklarına ilişkin muhasebe kayıtları bulunmaktadır (Karabulut vd., 2018: 499).

2.2.3. Muhasebe Sisteminin Devletçi Yapısı

Osmanlı Devleti'nde muhasebe mesleği ve muhasebeci, devlet muhasebesinde kendini göstermektedir. Muhasebe mesleği kural ve ilkelere sahip olan bir meslektir. Mesleğin bir teşkilatı bulunmaktadır. Hiyerarşik bir düzen dâhilinde devlet mekanizması karşısında bir saygınlık oluşturduğu görülmektedir. Muhasebecileri yetiştirerek meslek içinde bir düzen kurmuşlardır. Muhasebeci yetiştirme düzeninin küçük yaşlarda alınan kişilerin hayatını muhasebeci olarak devam ettirmeleri sonucunda oluşmuştur. Bahsedilen düzenin Tanzimat'la beraber bozulması sonucunda devlet muhasebesi, Maliye Bakanlığına bağlanmıştır (Güvemli vd., 2014: 507).

Osmanlı Devleti'nde ekonomik hayat, Ortadoğu ülkelerinde çoğunlukla devletçilik anlayışı kapsamında gelişme göstermektedir. Özel kesim kayıt sistemine çok ihtiyaç duymayacak kadar küçüktür. Bu sebeple bir hizmet sektörü olan muhasebenin, batı ülkelerindeki gibi devlet mali yönetiminde gelişmektedir (Güvemli vd. 2013: 21).

Tanzimat sonrasında oluşan yabancı sermaye ve yabancı kurumların sayıları XIX asrın ikinci yarısında daha da fazla artış göstermeye başlamıştır. Sigorta ve banka şirketleri ise önde gelen kurumlardır. Bu kuruluşlar kendilerinin oluşturduğu muhasebe düzenleri ile çift yönlü kayıt yönteminin uygulanmasına öncülük ederek, bu durumu kamuoyuna da ilan etmişlerdir. Osmanlı Bankası'nın mali tablolarının aylık olarak gazetelerde XIX. yüzyılın ikinci yarısında yayınlanmasının da bu gelişmeler sonucunda meydana gelmiştir. Dolayısıyla Osmanlı muhasebe sisteminin, banka ve sigorta şirketleri gibi muasır kurumlar muhasebe ihtiyaçlarını karşılayacak farklılığı, evrimin gerçekleştirilmesi imkânından yoksun kalmıştır (Güvemli, 2001: 638).

Osmanlı Devleti birçok Ortadoğu ülkesinde de olduğu üzere devletçilik anlayışının egemen olduğu bir yapıdadır. Özel kesimde fazla gelişme imkânları olmamıştır. Bu sebeple muhasebe mesleğinin mecburi olarak devlette gelişme

gösterdiği bilinmektedir. Özel kesim fazla gelişme gösterdiği için basit muhasebe düzeninde ilerleme göstermiştir. Yabancı sermayeli kurumlar ise muhasebelerini kendi ana dili ile kendi kültürleri doğrultusunda kaydetmişlerdir. Bu kayıtlarda da merdiven kayıt yöntemi kullanılmış, siyakat yazı ve rakamları ile kayıtların da tamamlandığı anlaşılmaktadır (Güvemli, 2014: 229).

Türkiye’de halihazırda kullanılan muhasebe, güçlü devlet muhasebesinin yanında özel sektörün hızlı gelişmesi ile muhasebe anlayışı da hem değişmiş hem de gelişmiştir. Hatta devletin piyasada üretim anlayışından uzaklaşması ile mevcut muhasebe sisteminin özel sektör üzerinde yükseldiği açıktır. Özel işletme sektörü üzerinde kurulan sistem vergi anlayışı esassından uzaklaşarak, kar ve toplumsal hizmet anlayışını benimsemiştir. Bu temel amaçların yanında yönetim ve diğer birçok alanda muhasebe sisteminin geliştiğini ifade etmek yerinde olacaktır.

2.2.4. Muhasebe Uygulamalarında Ortadoğu’da Gelişmiş Bir Muhasebe Yöntemi

Osmanlı Devlet muhasebesinde, Orta Doğu’da bölgenin şartlarına göre oluşan merdiven kayıt yöntemi kullanılmıştır. Abbasilerde 770’li senelerde doğan bu yöntem, İlhanlı Devleti’ne sonrasında da Osmanlılara geçmiştir. Osmanlılarda XIX. asrın ikinci yarısının ortalarına kadar kullanılmıştır. Merdiven kayıt yöntemi Orta Doğu’nun devletçi yapısı, gelir ve gider çeşitleri, devletin mali yönetim şartlarıyla, oluşan gereksinimleri karşılayacak bir biçimde gelişme gösterdiği bilinmektedir. Devletin koşulları değişim gösterdikçe gelişme de aynı doğrultuda ilerleme göstermiştir. Bu nitelikler de devlet muhasebesinin başarısının sürekliliğini sağlamaktadır. 1879 senesi sonrasında kâr odaklı işletmecilik anlayışı ortaya çıkmış ve çift yanlı kayıt sistemi kullanılmıştır (Güvemli vd., 2014: 508-509).

Türk muhasebe uygulamaları, daha önceki kısımlarda bahsedildiği gibi Fars, Fransız, Alman ve Amerika’nın etkisinde kalmasıyla birlikte karma bir yapıda ortaya çıkmıştır. Belli bir süre bu sistem devam ettirilerek, muhasebe düşüncesi ABD etkisi, Türkiye-ABD siyasi ve iktisadi yakınlaşmasıyla gelişmiştir.

XX. asrın ikinci yarısında muhasebe mesleğinde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bunlardan birisi 3568 sayılı yasa çerçevesinde meslek yasal hal almasıdır. Diğerisi ise 26.12.1992 tarihi ve 21477 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir. Bu Tebliğ ile Tekdüzen Muhasebe

Sistemi oluşturularak, sistem dâhilinde de Tekdüzen Hesap Planı ve Tek tip Mali Tablolar belirlenmiştir.

2.2.5. Muhasebenin Hiyerarşik Düzeninin Sürekliliği

Muhasebe kayıt sistemini uygulayanlar eğitim sırasını asırlar boyunca değiştirmeden devam ettirmişlerdir. Unvanların büyük çoğunluğu üç-dört asır süresince yaşamıştır. Şakirdlik ile başlanıp, halifelik unvanına yükselerek eğitim sırasının sağlamlaştığı görülmektedir. Oluşan bu sistem sebebiyle defterdarlar ve başdefterdarlar çoğunlukla yetişmiş kişilerden seçilmişlerdir. On yaşından evvel vazifesine başlayan şakird, başarılarıyla öne çıkarak 30-40 sene gibi bir zamanda örgütte defterdar ve başdefterdar unvanı almasına olanak sağlanmıştır. Bu vaziyette muhasebe mesleğinde üst dereceye ulaşmak 50 yaşını bulmaktadır (Güvemli, 2014: 231).

Muhasebe örgütünün tahsilat ve denetleme kısmında vazife edinebilmenin ana şartı ise daha önce kayıt sisteminde çalışmış olmak ve muhasebe örgütünün içinde muayyen basamaklara kadar yükselmiş olmaktır. Belli bir seviyeye ulaşabilmek için muayyen malumata, tecrübeye ve iş muvaffakiyetine iye olmak ehemmiyet taşımaktadır (Güvemli vd., 2014: 510). Vergi sistemi ve devlet idare kaidelerinin gereğinden fazla değişmemiş olması ve aşama sırasının sürdürebilirliği sebebiyle muhasebe bölümleri uzun zaman isimlerini ve vazifelerini korumuştur. Çünkü mali sistem bütünlüğünü korumayı başarmıştır (Güvemli, 2014: 231).

Türkiye’de muhasebe mesleğini yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler işletmelerin muhasebe sisteminin kurulması ve geliştirilmesi, mali kayıtların yapılması raporların ve beyannamelerin düzenlenmesi gibi görevleri yerine getirmekle yükümlüdürler. SMMM unvanına sahip olmak için de üniversitelerin 4 yıllık bölümlerinden hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, siyasal bilimler ve kamu yönetimi dallarından mezun olduktan sonra Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odalar Birliği Temel Eğitim ve Staj Merkezi’ne (TESMER) staj başlatmak için başvuru yapılmaktadır. SMMM staj başlatma sınavında 60 puan ve üzeri not alan kişiler başarılı sayılmakta ve 3 yıl sürecek stajlarını bir muhasebecinin yanında ya da işletmelerin muhasebe bölümlerinde başlatılabilmektedir. 3 sene sonunda staj başarı ile tamamlanırsa SMMM Yeterlilik sınavında klasik usulde

yazılı olarak 8 dersten sınav olup, başarılı olanlar SMMM unvanını almaya hak kazanmaktadır.

Anlaşılabacağı üzere Osmanlı Devleti ile halihazırda olan muhasebe mesleğinde iyi bir seviyeye ulaşabilmek için bilgiye ve tecrübeye ihtiyaç duyulduğu ortaya çıkmıştır. Bu durum Osmanlı'da şakirdlik ile sağlanırken, Türkiye'de sınav sisteminde başarılı olanlar ile sağlanmaktadır. Kısaca muhasebe mesleğinde Osmanlı'dan süregelen bilgi, tecrübe ve iş başarısına sahip olmak Türkiye için de geçerli olmaktadır.

2.2.6. Devlet Yönetiminde Muhasebe Kültürü

Osmanlı bürokrasi dâhilinde muhasebe meslek mensupları kayıt sistemini yaptıkları gibi devletin mali mevzuların kararlaştırılmasını yaparak ve bu kararların yürütülme aşamasını gerçekleştirmişlerdir. Yani mali sistemi muhasebecilerin yürüttüğü ve maliye bakanı statüsünde olan başdefterdar, daima muhasebe mesleğinde yetişmiş bir kişi olduğu sonucuna varılmaktadır. Başdefterdarlar bakanlar kurulu üyesi yani divan üyesi olup, sadrazama tabidir (Güvemli, 2014: 232). Osmanlı divanında sürekli bir muhasebecinin olması, alınacak devlet kararlarını, muhasebecinin gözünden değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır. Çoğu sadrazam (başbakan) başdefterdarlıktan geldiği için, bir muhasebeci kimliğinin de olduğunun bilinmesi gerekmektedir (Güvemli vd., 2014: 511).

Osmanlı Devleti'nin merkez yönetiminin en önemli organı olan Divan-ı Hümayun'un (Bakanlar Kurulu) üyesi olan başdefterdar, devlet muhasebesinin de başında gelir ve onun altında olan başdefterlar da bulunmaktadır. Defterdarlık bünyesinde muhasebe bölümleri gelir ve gider çeşitlerine ayrılmıştır. Defterdarlıklara bağlı olan bölümlerde büyük defter hesabı özelliğinde yardımcı defterler tutulmaktadır. Günlük defterler başdefterdara bağlı olan hazine yönetimini üstlenen farklı bir departmanda tutulmaktadır. Bu bölümler defterdeki kayıtların yıllık irad ve sarf hesaplarını merdiven yöntemini uygulayarak ve tahakkuk muhasebesinden faydalanarak yapmaktadırlar (Katkat Özçelik, 2017: 399).

Devletin mali idaresinin muhasebe bilgileri ile ilgili olması ve bilgilerin muhasebeciler aracılığı ile hazır hale getirilmesi, merkezi muhasebe sisteminin devlet idaresine daima yakın bir yerde olmasına neden olmuştur. Bundan dolayı muhasebe mesleği devlet bürokrasisi dâhilinde itibar görmüştür (Güvemli, 2014: 232).

Osmanlı Devleti'nde muhasebe kültürünün eğitim ve uygulamalarda yoğun bir şekilde çift taraflı kayıt sisteminin kullanımıyla XX. yüzyıla girdiği görülmektedir. Fakat Osmanlının son yirmi iki senesinde yaşanan bu dönemde Balkan Savaşları, Birinci Dünya Savaşı ve Türk İstiklal Savaşı yaşandığından, muhasebe fikrinin gelişme göstermesine elverişli bir ortam da olmamıştır. Fakat yine de muhasebe fikrinin gelişme göstermesi sırasında, özel kesimde teşkilatlanma çalışmalarının olması, bankacılık, vergicilik ve devletin ekonomi idaresindeki yenilikleri, muhasebe eğitiminde yaşanan gelişmeler ve muhasebenin dört öğreti kitapları gibi uygulama ve eğitim faaliyetleri de devam etmiştir (Katkat Özçelik, 2017: 400).

2.2.7. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Muhasebesinin Uygulanması

Tahakkuk, bir borç, ödeme ya da bir alacağın belgelere dayandırılarak tahsil edilebilir ya da ödenebilir duruma gelmesi ya da kesinleşmesidir. Tahakkuk esas çerçevesinde kaydedilen varlıkların ve diğer maddi olmayan duran varlıkların kaydedilmesi ve raporlanması özellikle bunların ayrıştırılması esnasında, kamu mali yönetiminde şeffaflık ve açıklığı artırmaktadır.

Tahakkuk esasında işlemlerin ve olayların, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmadan, ortaya çıktığında kaydedilmektedir. Gelirler hesabı ne türde tahsil edildiğine bakılmaksızın, mali sene süresince tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir kaydedilmesi gereken gelir işlemleri, giderler hesabının da aynı olarak nakit olup olmadığına bakılmaksızın mali sene boyunca tahakkuk giderlerin toplamını göstermektedir. Dolayısıyla tahakkuk eden gelir ve giderlerin oluştuğu mali senenin hesaplarına ve raporlarına dâhil edilmektedir. Bu yaklaşım iktisadi olaylarla ilgili işlemlerin ait olduğu sene boyunca mali yılda kaydedilmesini ve raporlamasını sağlamaktadır. Bu özellik ise mali raporlarla ilgili faaliyet dönemlerine bağlı mali işlemleri tam şekilde yansıtmaktadır (Karaarslan, 2002: 5).

Ortadoğu'da ilk tahakkuk muhasebesi, XIV. asrın başında İlhanlı Devleti'nde uygulanmıştır. Osmanlıların, İlhanlılardan devlet muhasebesini devralırken, tahakkuk muhasebesini de aldıkları ve gereksinimlerine göre geliştirerek yüzyıllar boyunca uyguladıkları görülmektedir (Güvemli vd., 2014: 511). Gelir ve gider çeşit kayıtlarının tahmini bir biçimde önceden yapılarak, gerçekleşen tutarların tahmin edilenler ile mukayese edilmesine tahakkuk muhasebesi denilmektedir. Bütçe hazırlanırken de bu

tutumlar esas alınmaktadır. Fakat Osmanlı Devleti'nde bütün gelir ve giderlerin tahminleri yapılır sonrasında da yıllık gelir ve gider hesabının oluşturulması ve tekniğinin devam ettirilmesi söz konusu değildir. Mukataa (devlet gelir yerlerinin kiralanması), cizye (Müslüman olmayan kesimden, onların askere alınmaması karşılığında alınması gereken vergi) gibi bazı vergi konularında, tımar (Osmanlı tarım gelir düzeni) sisteminde ve bazı askeri mevaciplerde (ücret) tahmini, muhasebe kayıtlarına yer verilmektedir (Güvemli ve Güvemli, 2015: 29). Tanzimat ile oluşan yeni vergi toplama sisteminin (tarım ile ilgili vergilerin iltizamı – alınan vergilerden toplayan kişilere pay verilmesi yerine, alınan vergilerin devlet memurları aracılığı ile toplanması esası) muhasebe organizasyonu ve kaydedilen defterlerle farklılık yapılması gereğini ortaya çıkararak, yürütümlerin karmaşık durumlarda olmasına sebep olan bu farklılığı merdiven yöntemi karşılamakta oldukça zorlanmıştır (Çabuk ve Saygılı, 2013: 173).

Osmanlı, müslüman olmayan halkın sosyo-ekonomik durumunu gösteren ve yüksek sayılara gelen bu bilgiler karşısında, tahakkuk muhasebesini tecrübeli ve ayrıntılı bir şekilde uygulayan, muhasebecilerle üstesinden gelmiştir (Güvemli ve Güvemli, 2015: 31).

2.3. Osmanlı Devleti'nde Muhasebeci Eğitimi

Tarih boyunca muhasebe alanında olan gelişmelere paralel bir şekilde muhasebedeki eğitim araçları da gelişme göstermiştir. Taş, kil, tablet, ağaç, tahta, papirüs ve kâğıt gibi araçların üzerinde kayıt yapıldığı bilinmektedir. Muhasebe eğitiminin de bu araçlarla yapıldığı ve eğitimde usta-şakird ilişkisinin sürdürüldüğü görülmektedir. Osmanlı Devleti'nde XIX. asrın ortalarına kadar usta muhasebecilerin yeni işe giren kişilere yazı, hesap ve kayıt bilgilerinin verilmesi suretiyle eğitimleri devam ettirilmiştir (Erol vd., 2012: 222). Muhasebe mesleğinin kural ve ilkelerinin güçlü olmasının sebeplerinin arasında Devlet muhasebe örgütünün uygulama ve eğitim yerine sahip olmasını fazlasıyla etkileyerek, bu sistem, eğitim uygulamaları ile bütünleştiğinin göstergesi olmaktadır. Geçen zaman ile birlikte muhasebede fazlalaşan şakird sayısı XIX. asrın başlarında deftere maddelerin yazılması, matematik gibi adı geçen konunun mütehassısı tarafından muhasebe örgütü içinde toplu bir biçimde eğitim verildiği görülmektedir (Güvemli, 2014: 230-231).

Devlet muhasebe teşkilatında çalıştırılmak üzere 15-16 yaşlarında işe çıracak alınmaktadır. Daha sonra kalfa, halife, serhalife, muhasebeci ve zamanla baş muhasebeci unvanına sahip olmaktadır. Defterdar ve başdefterdar bu kişiler arasından seçilmektedir. Meslekte uygulama sırasında çalışırken eğitim söz konusu olmaktadır. Tüm kademeler ise otuz beş, kırk senede tamamlanmaktadır (Güvemli, 2018a: 32). Bununla birlikte kâtip adayları da kendilerini iyi yetiştirmesi koşulu bulunmaktadır. Usta-çıraklık eğitiminin verilmesinin yanında bir devrin önemli olan hocalarından ders almaktaydılar. Çünkü ilk önce İslami Bilimler (Tefsir, Fıkıh, Kelam, Hadis v.d.) ile örfî hukuk, coğrafya, tarih ve edebi bilimler (sarf, nahiv, lügat, meanî, beyan) gibi sahalarda bilgili olmaları mesleklerini yaparken önem arz etmektedir (Kavak, 2015: 3).

Muhasebe öğretisi o dönemlerde ortaokullarda (Mekteb-i Rüştîye) ve liselerinde (Mekteb-i İdadi), usul-i defteri (defter tutma usulü) ismi ile muhasebe derslerindeki ders programlarında yer almaktadır. Bunlarla beraber özel bir niteliğe sahip olan liselerde de (Fransız kültürünün izlerini taşıyan Galatasaray Lisesi (1868), bir askeri okul olan Menş-e-i Küttab-ı Askeri (1875), Anadolu'da zenginlerin çocuklarına özel kurulan Aşiret Mekteb-i Humeyun (1882) gibi okulların da usul-i defteri (defter tutuma usulü) adıyla dersleri okutulmuştur. Yüksek öğretimde de 1863 yılında yenilenme yapıldıktan sonra açılan İstanbul Darülfununu'nda (İstanbul Üniversitesi) haftanın iki saati usul-ı defteriyle muhasebe derslerinin konulmasıyla, Maliye Memurları Mektebi'ne eleman yetiştirilmesi için muhasebe derslerinin yoğun olduğu bir program yapılmıştır (Çabuk ve Saygılı, 2013: 189).

XIX. asrın ikinci döneminde muhasebe öğretisi, çoğunlukla çift taraflı ve tek taraflı kayıt sistemleriyle beraber yapılmıştır. Bu durum Osmanlı Devleti'nin eğitimde aynı sistemi uyguladığını muhasebe öğreti kitaplarından anlaşılmaktadır (Çabuk ve Saygılı, 2013: 189). Çift taraflı kayıt sistemi kabul edildikten sonra, ticaret ve muhasebe öğretisi orta seviyedeki okullarda geniş kapsamlı uygulamaya konularak 1913 senesinden sonra bazı şehirlerde uygulamalı ticaret okulları açılmıştır. Muhasebecilere duyulan gereksinimin karşılanması için eğitim çalışmaları devam etmiştir (Katkat Özçelik, 2017: 401).

XIX. asrın ikinci yarısı özel kesim ticari kurumlara elemanlar yetiştirilmesi için 1883 senesinde kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi'nin (Marmara Üniversitesi) Türk muhasebe eğitimi için önemli bir yere sahip olmuştur. Devlet desteği olmayıp, özel kesimdeki paralı öğrencilere yönelik ilk açıdan okul olma özelliği bulunmaktadır. Kurulma ve eğitim amacıyla muhasebe eğitimi yoğun olarak gerçekleştiği bilinmektedir (Çabuk ve Saygılı, 2013: 189).

XX. asırda muhasebe eğitiminde, muhasebe öğreti kitapları yönünden farklı bir durum oluşmuştur. Bahsedilen dönemde muhasebe eğitiminin hızlı bir gelişme göstermesiyle, muhasebe eğitimi veren kurumlarda ve eğitim alan öğrencilerde bir fazlalaşma söz konusudur. Muhasebe yürütümlerinde vazifeli muhasebecilerin sayılarında artış görülmektedir. Ayrıca dönemde zamana uygun farklı muhasebe eğitim araçlarının kullanıldığı da ortaya çıkmaktadır (Erol vd., 2012: 222).

Osmanlı muhasebe mesleğinde bir öğreti kitabının yazılmaması, fazlasıyla eksikliğe sebep olmuş ve dünya muhasebe literatüründe Osmanlı muhasebe sisteminin bulunmasını geciktirerek Türk muhasebe düşüncesinin oluşmasını da engellemiştir. XIX. asrın ikinci zaman diliminde çift yanlı kayıt sistemine geçildiğinde, Fransız Muhasebe kültürünün izlerine yer verilmesi bu vaziyetin doğal olduğunun kabul edilmesini sağlamıştır. Çünkü Türk muhasebe düşünürlerinin tercüme kitaplarını yazana kadar, öğreti ve uygulama ile ilgili kitapları yazmadığı görülmektedir (Güvemli vd., 2014: 509).

Yoğun bir şekilde yapılan muhasebe eğitimi, ilk olarak devletin muvaffakiyetli muhasebe yürütümlerinde kendisini göstermesiyle, zamanla özel kesim muhasebesinde de muvaffakiyetli yürütümlerin önü açılmıştır. Devlet muhasebesi ve muhasebe eğitiminde yapılan yenilikler yirminci yüzyılın ilk zamanlarında gelişme göstererek sürmüş ve giderek 1920'lerde yeni Cumhuriyet'e önemli muhasebe altyapısı devredilmiştir. XIX. asrın ikinci döneminde Osmanlı halkının yaşamış olduğu bu gelişmeler ve tecrübeler, çift taraflı kayıt yönteminin tarihinde ilginç bir uygulamayı anlattığı görülmektedir. Bunun nedeni iste yeni tanışılan bir muhasebe yönteminin 30-40 sene kadar kısa bir zamanda, devlet ve eğitimin sağladığı destek ile hayata geçirilmiştir (Çabuk ve Saygılı, 2013 189-190).

Muhasebedeki gelişmeler 1912-1922 senelerinde gerçekleşen savaşlar nedeni ile yarım kalarak, işletmecilik anlayışının doğma sürecine şahit olarak gerçekleşmiştir (Katkat Özçelik 2017: 401). Osmanlı Devleti'nde muhasebe teşkilatı ve muhasebeciler hakkındaki bilgilerin yüzyıllar boyunca arşivde olan belgeler ile izleme imkânı bulunmaktadır. (Özerhan, 2013: 106).

Osmanlı Devleti'nde Divan-ı Humayun'un alınması gereken ekonomik kararlar ile ilgili duyurulmasını takiben tüm aşamaların gerçekleştirdiği bilinmektedir. Vergileri toplayan kişilerin ona bağlı olduğu, giderleri yaparak devlet hazinesinin buradan yönetildiği görülmektedir. Ülke genelinde çalışmalarının olması ve merkez muhasebe kayıtlarını yapmakla yükümlülerdir. Ayrıca rapor da yaparlar. Bu görevlerin tümünü muhasebeci ismi ile yapmaktadırlar. Şüphesiz aşamalı bir unvan zinciri dâhilinde kadrolaştıkları bilinmektedir. Osmanlı'da muhasebe sistemi, örgütüyle, muhasebecisiyle, muvaffakiyet gösterdiği işleriyle, dört yüz yıl süresince varlığını devam ettiren dünyanın nadir kültürlerinden birisini temsil etmektedir (Güvemli, 2018b: 16-17).

2.4. Osmanlı Devleti'nde Muhasebe Meslek Mensupları ve Unvanları

Osmanlı döneminde daima muhasebe kelimesine yer verilmiştir. Asırlar boyunca tek değişim göstermeyen bu kelime ve aynı zamanda bu kelime ile beraberinde kullanılan muhasebeci kelimesi olmuştur. Arapça'dan Türkçe'ye geçen muhasebe kelimesi hesap kelimesinden türediği bilinmektedir. Hesap kelimesi asırlar boyunca muhasebede yer almıştır. Osmanlı devlet muhasebe örgütünde vazife alanların zamanla farklı unvanlar aldığı görülmektedir (Güvemli, 2012: 126). Osmanlı Devleti'nde "Mali Sistem Hazine-i Amire" adı ile tek hazine sistemi bulunmaktadır. Tek hazine sisteminin, Osmanlı Devletinin gelirlerini etkili ve verimli yönetmesi yetersizdi (Yardımcı ve Ayvaz, 2017: 254). Başlangıçta verilen muhasebe eğitimi için yeni işe alınan çıraklara Hazine-i Amire'nin tecrübeli muhasebecileriyle bir- iki senelik eğitim verilmekteydi. Öncelikle hızlı matematik, dört işlem teknikleri daha sonra da muhasebenin faydalandığı Merdiven Yöntemi uygulama yapılarak öğretilmektedir. Bununla birlikte devletin yıllık kesin hesabının aktarılması üzerinde durulmaktadır (Güvemli, 2018a: 37).

Defterdarlara bağı olan kâtip ve şakirdler ile beraber “Katibân- Ahkâm-ı Dîvan” başlığında Divan’da beş eş kâtibin görev yaptığı kaydedilmiş ama mâliye kâtipleri ayrı bir şekilde kayıt edilmektedir (Günalan, 2017: 128). Altı çizilmesi gereken hususlardan biri ise muhasebecilerin hizmetinin çoğalmasdır. Hazine-i Amire merkezi bir örgüttür. Fakat bütün İmparatorluğu yayılan bir sisteme sahiptir. Muhasebeciler yalnız merkezde değil imparatorluğun her yanında görev yapmaktadırlar. Yani defterdarlık örgütü, İmparatorluğun şehir düzeninde de bulunmaktadır (Güvemli, 2018a 32).

XVI. asır mevacic, ruus ve maliye ahkâm defterinde de, maliye ahkâm kâtiplerinin sayısal bir şekilde örgüt inkişafının bulunmasının yanında, kâtip menşelerinin, maaşlarının, görevlerinin ve muafiyet bilgilerinin ayrıntılı olarak bulunduğu bilinmektedir. Maliye bürokrasisinde bulunan kâtipler statüsünde sürekli değişen mâliye kalemlerinin durumlarının izlenmesi yönünden önem teşkil etmektedir. Ruus defterlerinde bulunan tayin kayıtlarından yola çıkılarak her bir kâtip için kariyer basamaklarının takip edilmesi ve atamaların hangi oran ve hangi kalemnden, kimin iltiması ile yapıldığını ortaya çıkarması mümkün olmaktadır (Günalan, 2017: 137).

Belirtilmesi gereken diğer husus, muhasebe uygulayan kişilerin arayış çabaları devlet kesiminde görüldüğü fakat özel kesimde böyle bir arayış olmadığı söz konusudur. Çünkü Osmanlı Devleti sermaye birikimi sağlanan kapitalist anlayışı biçiminde özel kesim oluşmadığı bilinmektedir. Bu durumun birçok sebebi bulunmaktadır. Çoğunlukla Ortadoğu devletlerinde görülen Osmanlı’da devletçilik anlayışın hâkim olduğu görülmektedir. Dolayısıyla özel kesim inkişaf gösterememiş ve çoğunlukla mahalle ölçütünde küçük bir pazar için üretim yapacak atölyelerden oluşmaktadır (Çabuk ve Saygılı, 2013: 175). Devlet muhasebesinin, Türk muhasebe fikrini temsil etme niteliği kaybettiğinde, özel kesim muhasebesi de mecburen mesleği devralmıştır. Ancak özel kesimde, muhasebeci bulunmamaktadır (Güvemli, 2018a: 38).

Asırlar boyunca Osmanlı Devleti’nin gelişmiş bir devlet muhasebe sistemi ve tecrübeli muhasebecileri olduğu şüphesizdir. Tanzimat döneminde de bu muhasebeciler bulunmakta ve devlet muhasebesini yürütmektedirler. Fakat onlar merdiven yöntemi haricinde de bir muhasebe yöntemi bilmedikleri ve batı ülkelerinde yazılan çift taraflı kayıt sistemini tanıtan öğreti kitaplarının daha Türkçeye çevrilmemesi sonucunda muhasebe teceddüt arayışlarının kendilerinin bilgisi etrafında olmasına sebep olmuştur.

Böyle bir ortamın Osmanlı Devleti'nin tecrübeli muhasebecilerinin, kendi deneyimleri çerçevesinde bir muhasebe yöntemi arayışında olacaklarını da şüphesiz hale getirmektedir (Çabuk ve Saygılı 2013: 176).

Devlet hazinesi; Osmanlı Devleti'nde çalışan devlet memurlarının tertipli ve düzen çerçevesinde çalışmasıyla başarılı bir maliye örgütünün kontrolünde olmuştur (Pur, 1995: 21). Fatih Sultan Mehmet (1451-1481) senelerinde Kanunname-i Ali Osman adı ile anılan Osmanlı Devleti'nin ilk ve elli bir madde halinde mali yapıyı anlatan yasası, Türk muhasebe mesleğinde oluşan yalnızlığın anlaşılmasını ve muhasebecileri anlatmaktadır. Ayrıca oldukça önemli olan Hazine-i Amire'nin devlet muhasebe teşkilatı niteliği taşıdığını ortaya koymaktadır. 1470'li senelerde yürürlüğe gireceği tahmin edilen Hazine-i Amire'nin, Osmanlı devleti muhasebecilerinin görev yaptığı kurum olarak tanımlanmaktadır (Güvemli, 2018a: 25).

Osmanlı Devlet düzeninde nakit maaş ödemesinin yapılması sınırlı olduğu için dirlik adıyla toprak geliri vazife sürelerince kendilerine tahsis edilmektedir. Memuriyetinin boyutuna göre devlette hizmette bulunan kişilere özel, zeamet ve tımar adıyla topraklar dağıtılmaktaydı. Kâtiplerin de bulunduğu konuma göre dirlikten yararlanmaktadırlar. Osmanlı mahkemelerinde çalışanların bir başka gelir kaynağı da davalardan farklı yüzdelerde aldıkları harçlardır. Kadının, kendine düzen payı alarak, kalan kısmını mahkemede görevli olan diğer elemanlar paylaştırıldığı bilinmektedir. Sicilleri kaydeden kâtipler toplanan gelirlerden payına düşen kısmı tasarruf etmektedir. Davalarda gelirler büyük ve küçük yerlere göre değişim göstermektedir. Büyük yerlerde davalar daha çok ve gelir de fazladır. Örneğin, kadı ve diğer çalışanlar büyük bir ilde görev yapıyorsa daha fazla gelire sahip olmaktadır. (Kavak, 2015: 3-4).

Devletin XVI. asırdan itibaren yıllık kesin hesap düzenlenerek, örneklerinin de son zamanlara kadar ulaştığı bilinmektedir. Yıllık hesabın Hazine-i Amire'de görevli birçok kişinin ücretlerinin bulunmadığı görülmektedir (Karabulut vd., 2018: 461).

Aşağıdaki tabloda Osmanlı Devleti'nde farklı yıllara ait ulûfeli kâtip ve şakirdlerin sayıları ve toplamaları bulunmaktadır.

Tablo 1: Ulûfeli kâtip ve şakird sayıları

Tarih	Kâtip	Şakird	Toplam
1648-1655	9	-	9
1655-1656	7	-	7
1657-1662	6	-	6
1662-1664	5	-	5
1664-1673	6	-	6
1673-1677	5	-	5
1678-1689	4	-	4
1689-1691	3	1	4
1691-1692	3	-	3
1692-1698	2	-	2
1698-1714	3	-	3
1715	4	1	5
1715-1721	2	1	3
1721-1729	1	1	2
1729-1732	-	1	1

Kaynak: (Afyoncu, 2014: 111).

Osmanlı Devleti'nde 1648-1655 yılları arasında toplam 9 ulûfeli kâtip bulunmaktadır. Sonraki yıllarda bu sayı giderek düşüş göstermektedir. 1689 yılına kadar ulûfeli şakird kaydedilmemiştir. Zamanla azalan hatta 1721-1729 yılları arasında 1 tane kalan ulûfeli kâtibe, 1729 yılından sonra rastlanılmamıştır. Yıllara göre kâtip ve şakird sayısının sabit olmayıp, değişiklik gösterdiği görülmektedir.

Aşağıda verilen örneklerde farklı senelerde kâtiplerin aldığı maaşlar bulunmaktadır. Tablolarda da aynı dönemde yapılan iş yoğunluğu ve eyalet farklılığı, gelirlerde de farklılık oluşturmaktadır.

Osmanlı Devleti BOA'dan ML. MSF.d. fon kodlu, 4663 gömlek numaralı masarifat defterinden elde edilen, Aydın Sancağı'na bağlı Güzelhisar kazası, ihtisab memurlarının 1843 senesine ait maaş kayıtları aşağıdaki tabloda incelenmektedir (Apalı, 2018: 4).

Tablo 2: 1259 (R.) (1843 M.) senesi Güzelhisar kazası ihtisab memurlarının maaş kaydı.

Fî şehir Guruş 800 Memûrîn-i Mehmed Ağa 200 Katib Hafız İsmâil Efendi 150 Sarraf Mihail 100 Kol memuru Ali 1250	Me'mûrîn-i kolciyân Şehr Guruş 80 Hamdullah 80 Mustafa 80 Mahmûd 80 Ömer 320	Me'mûrîn-i zindân Fî şehir Guruş 80 Cemali me'mûr-ı bâb-ı Tire 80 Mustafa bâb-ı Sobuca 80 Mehmed me'mûr-ı bâb-ı Nazilli 80 Ahmed me'mûr-i bâb-ı Atça 50 Ali Yamağı? 370	Kantar ve killeciyân 16 Fî şehir Guruş 70 Mustafa 70 Hüseyin 60 Kileci Hacı Hüseyin 60 Hafız Ömer 260
Me'mûrîn-i zikr-i atî kazâ ve nâhiye Fî şehir 150 Kazâ-yı Köşk ve Köşk deresi Hacı Mustafa		Masarifat Müteferrikasi Guruş 60 Kağıt baha Aded 1 (fî 60 kuruş) 70 defter baha Aded 4, (fî 17.5 kuruş) 14 Mürekkeb Dirhem 100 fî 40 kalem-i çubuk adet 20 144 Yekûn Guruş 2494	

Kaynak: (Apalı, 2018: 4).

Aydın Sancağı Güzelhisar kazasına ait olan masarifat kaydında en fazla memur maaşı 800 guruş olarak kaydedilmiştir. İkinci en fazla tutar ise kâtip maaşıdır. Bu durum Osmanlı Devleti'nde muhasebe ve muhasebe mesleğine verilen değerin bir parçası olmaktadır.

Osmanlı Devleti 1845-1847 seneleri arası BOA'dan elde edilen ML.MSF.d. fon kodlu, 7181 numaralı Temettuat Tahriri Defterinde Tırhala Sancağı kaza merkezinde görev yapan 7 kâtibin maaşları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Atar, 2012: 397).

Tablo 3: 1845- 1847 Senesi Tırhala Sancağı kaza merkezine bağlı görevli kâtipler ve maaşlarının kaydı.

Kâtibin Adı	Çalıştığı Tarih Aralığı ve Çalışma Süresi	Aylık Maaşı (kuruş)	Toplam Maaşı (kuruş)
Kâtip İbrahim Efendi	Ekim 1845-Kasım 1846-14 ay	300	4.200
Kâtip Hafız Mehmed	Ekim 1845-Aralık 1846-15 ay	200	3.000
Kâtip İbrahim Bey	Ekim 1845-Ocak 1846-4 ay	200	1.350
Kâtip Hafız Abdülkerim	Eylül 1845-Kasım 1846-15 ay	200	3.000
Kâtip Derviş Ali Efendi	Ekim 1845-Aralık 1846-15 ay	200	3.000
Kâtip Hafız izzet Efendi	Şubat 1845-Aralık 1846-11 ay	200	2.200
Kâtip Mahmud Efendi	Aralık 1846-Ocak 1847-1 ay	200	200
Toplam		1500	16.950

Kaynak: (Atar, 2012: 397).

Tırhala Sancağı kaza merkezinde 1845-1847 seneleri arasında 7 kâtip görev yapmıştır. Kâtip maaşları bu dönemde de farklılık göstermiştir. Aylık maaşlar incelendiğinde Kâtip İbrahim Efendi en fazla aylık maaşı almıştır. Diğer 6 kâtime 200 kuruş olarak aynı tutar verilmiştir. Toplam aylık maaş tutarı 1500 kuruş, çalıştığı zamandaki toplam maaş tutarı ise 16.950 TL’dir. Çalışmanın devamında yazıcı ve kırtasiye masrafları da kaydedilmiştir. Ancak burada kâtipler ile ilgili olan kısım ele alınmaktadır.

Osmanlı Devleti Hamid Sancağı 1845-1848 senelerine ait BOA’dan elde edilen ve transkripsiyonu yapılan ML. MSF.d. fon kodlu, 6954 numaralı Temettuat Tahriri ve Masârifat Defteri’nden kâtip maaşları 20 kaza olarak en fazladan en aza tablo 4’teki gibi sıralanmaktadır. (Demirkol, 2014: 7-8)

Tablo 4: 1845- 1848 senesi Hamid Sancağı’na bağlı tüm görevli kâtip sayıları ve maaşlarının kaydı.

Kaza	Kâtip Sayısı	Kâtiplerin Maaş Gideri
Karaağaç-ı Gölhisar	10	2560 kuruş
Yalvaç	5	2290 kuruş
Burdur	12	2.250 kuruş
Isparta	4	2150. kuruş
Eğirdir	3	1310 kuruş
Uluborlu	5	1310 kuruş

Göhlhisar-ı Hamid	6	1235 kuruş
Karaağaç-ı Yalvaç	3	1210 kuruş
İrle	3	1.030 kuruş
Ağrus	3	900 kuruş
Alasun	3	810 kuruş
Afşar	3	760 kuruş
Tefenni	3	710 kuruş
Keçiborlu	3	693 kuruş
Pavlu	4	530 kuruş
Hanviran	3	470 kuruş
Kemer-i Hamid	3	390 kuruş
Barla	3	330 kuruş
Gönen	2	250 kuruş
İncirpazarı	3	210 kuruş
Toplam	84 kâtip	21.398 kuruş

Kaynak: (Demirkol, 2014: 145-146).

Osmanlı Devleti 1845-1848 seneleri arasında Hamid Sancağı'na bağlı olan tüm kazalarda toplam 84 kâtip görevli olarak çalışmıştır. Görevli olan 84 kâtipin toplam maaşı 21.398 kuruş olarak kaydedilmiştir. En fazla kâtip sayısının Burdur kazasında olduğu ve 2.250 kuruş maaş gideri yapıldığı, en az kâtip sayısının ise Gönen kazasında olduğu ve 250 kuruş maaş gideri yapıldığı görülmektedir. En fazla kâtip maaşı gideri 2.560 kuruş Karaağaç-ı Göhlhisar kazası, en az kâtip maaşı gideri ise 210 kuruş ile İncirpazarı kazası olmuştur. Kâtip sayıları ve maaş giderleri kazalara göre farklılık göstermektedir. Bu durum dönemde adı geçen kazalarda kâtiplerin ihtiyacı karşılayacak sayıda olması ve yapılan görevlerin kazaların büyüklüğüne göre değişiklik gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Osmanlı Devleti'nde muhasebe ve muhasebeciye değer verildiği belgelerde kanıtlanmaktadır. Çoğunlukla yüksek maaşlı kişilerin muhasebecilerin ve defterdarlara yani kâtiplere verildiği sonucuna ulaşılmaktadır (Bekci vd., 2021: 469).

Osmanlı Devleti'nde muhasebe meslek mensuplarının almış olduğu unvanlar devam eden kısımda açıklanmaktadır. Bunlar;

2.4.1. Defterdar

Defterdar, Osmanlı Devleti'nde bir ilde maliye işlerinin yönetimi yapan yüksek görevli ya da maliye işleri ile uğraşan görevli olarak tanımlanmaktadır (TDK, 1983: 277). Osmanlı devlet muhasebesi sistemini Farsça'dan alırken, Yunanca'dan

Ortadoğu'ya gelen Defter kelimesini de almışlardır. Osmanlı devlet muhasebesi sisteminde başdefterdar maliye bakanı ve devlet muhasebesinin başı anlamına gelmektedir (Güvemli, 2012: 126-127). Defterdar unvanının ne zaman kabul edildiği net olarak bilinmemektedir (Uzunçarşılı, 1988a, 325).

Beylerbeyi arzıyla merkezden tayin olan ve beylerbeyi karşısında sorumluluğu olan birisi olduğu gibi, beylerbeyinin kendisi veya eyalette bulunan defterdar ve kadılar nazır-ı emvam olabilmektedirler. Bu makamın iyesinden devletin çıkarlarının korunabilmesi ve artırılması beklenmekteydi. Defterdarlık makamının bulunmadığı illerde ise defterdar gibi hareket eder görevlerinin yerine getirilmesini sağlamaktadır (Bülbül, 1999: 168).

Defterdarların mali işlerde olan şikâyetleri için Defterdar Kapısı'nda divan kurarak, gerek duyulursa tuğralı ahkam verilmekteydi. Bu durum dışında ise defterdarlar divan gününde divana katılırlar ve salı günlerini mali konu kapsamında padişaha açıklamalarda bulunmaktadırlar (Halaçoğlu, 2014: 73).

Osmanlı Devleti'nde maliye işlerinde en üst görevli olan ve karar alma organının asıl üyesi olan defterdarlar, kendi iç eğitim sistemini geliştirerek, merkez ocaklarında yetiştirilmektedir. Defterdarın Türkiye'deki karşılığı olarak maliye bakanı gösterilebilir. Bakan kamu teşkilatında siyasi sorumluluğu bulunan üst yöneticilere denilmektedir. Görevlerini hükümet başkanı adına yerine getirmektedir. Türkiye'de de Osmanlı Devleti'nde olduğu gibi bakanlar atama ile gelmektedir.

2.4.2. Muhasebeci, Baş Muhasebeci

Kayıtları gerçekleştiren mesul ve ustaya muhasebeci, bu işin kıdemlisine ise baş muhasebeci denilmektedir (Güvemli, 2018a: 30). Halihazırda muhasebe sistemi içerisinde, sorumluluk anlamında iş ve işlemleri yerine getiren kişiler olarak yeminli mali müşavirler akla gelmektedir. Yeminli mali müşavirler kanun hükümlerine göre meslek icrası kazanmaktadırlar. Kişilerin ilk olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinde 10 yılını tamamlamaları sonrasında da, YMM sınavına girerek başarılı olmaları esasında YMM unvanına sahip olurlar. YMM unvanını alan kişilerin meslekteki görevleri ise kamu adına yetkilendirilen konularda denetim yapar ve sonucunda ise bir rapor hazırlamaktadır. YMM'ler gerçek ve tüzel şahısların ya da işletmelerinin mali tablo ve beyannamelerinin mevzuatları ile, muhasebe ilkeleri,

muhasabe standartlarına uygun olması ve hesapların denetim standartları çerçevesine göre incelediğini onaylamakla sorumludurlar. YMM'ler yaptıkları onaylardan sorumludurlar. Yaptırdığı işin ücretini de işi yaptıran kişiden almaktadır.

2.4.3. Hace, Hacegan

Hace ve hacegan kelimelerinin çok kullanılmadığını ve muhasebede umumi unvan manasında yer aldığı bilinmektedir. Geçerliliğini sürdüren unvan ise halifedir (Güvemli, 2012: 127). Müdür ve yönetici manasını devlet muhasebesinde taşımaktadır. Bununla birlikte devlet görevlilerinin usulsüzlük soruşturmalarının da haceganların kontrolü altında olmaktadır (Şensoy, 2018: 58).

Bazı görevlerin sorumluluğunu üstlenen ve kontrolünü sağlayan haceganların halihazırda bağımsız denetmenlere benzediği görülmektedir. Bağımsız denetçiler herhangi bir kişi ya da kuruluşa bağımlılığı bulunmayan, genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri ve esasları doğrultusunda mali tabloların gerçekliği yansıtıp yansıtmadığının araştırmasını yapan kişilerdir. Mali tablolarda yapılabilecek hata ve hilelerin bulunmasını ve kurumların mali durumunun ne kadar güvence altında olduğunu belirlemek gibi görevleri yerine getirmekle sorumludurlar.

2.4.4. Halife, Başhalife

Muhasebe-i Evvel ya da Hisabat Kalemi denilen büroda baş muhasebeci adıyla bir yönetici tarafından idare edilmektedir. Buraya bağlı olan kâtiplerin kıdemli olanlarına da başhalife denilmektedir (Emecen, TDV). Çoğul kelimesine ise hulefa denilmektedir. Devlet memuriyetinde bir basamak denilebilir. Aslında muhasabe teşkilatında şef kademesini ifade etmektedir. Osmanlı Devleti muhasabe teşkilatı dâhilinde görevlendirilen bir muhasabe şefidir. Aynı zamanda da muhasabe teşkilatında ya da devletin bir organında oluşan bir usulsüzlüğü de denetleyen, sonuca ulaştıran, suçlu olan kişilerinde cezalandırılmasını sağlayan raporların düzenleyen kişiye denilmektedir. Halife, bu soruşturmaları bir hace'nin yönetiminde yapmaktadır (Şensoy, 2018: 58). Osmanlı devlet ve muhasabe örgütünde halife, halife-i sani ve halife-i evvel biçiminde aşağıdan yukarıya üç basamak ile kullanılmıştır. Osmanlı muhasabesinde halife-i evvel tabiri yerine serhalife ve başhalife kelimelerinin de kullanıldığı bilinmektedir. Tanzimat'tan sonra halife kelimesi yerine kâtip kelimesi yer etmiştir (Güvemli, 2012: 128).

Başhalife unvanına halihazırda eşdeğer olarak görülen SMMM unvanını alan kişilerin, şirkete ait finansal bilgilerin analizini yapılması, hizmet vereceği kurum ile ilgili vergi ve yasal yükümlülüklerin takip edilmesi ve mali her türlü faaliyetlerin kaydının tutulması gibi sorumlulukları bulunmaktadır.

2.4.5. Kâtip, Başkâtip

Kâtip, Başkâtip: Kelime yazan ve yazıcı manasına gelen kâtip kelimesi Arapça kökenlidir. Osmanlı döneminde bu manada devamlı olarak kullanıldığı bilinmektedir (TDK, 1983: 665)

Fatih kanunnamelerinde de bu unvana yer verilmektedir. Çoğuluna ise küttab denilmektedir. Osmanlı Devleti'nde reis-ül küttab dış işleri bakanı manasına gelmektedir. Katib-i adl ise noter manasındadır. Tanzimat'tan sonra, halife kelimesinin yerine devlet ve muhasebe teşkilatında çalışanlar maksadıyla da kullanılmaktadır. Halk ağzında kâtip ve başkâtip kelimeleri uzun zaman muhasebeci manasında kullanıldığı bilinmektedir (Güvemli, 2012: 128).

Kâtip kelimesi de Arapça asıllıdır. Sistem içerisinde halife kelimesinin Tanzimat'a kadar devlet teşkilatında bazen de muhasebede kullanılması, Farsça'dan uyarlanarak yapılmıştır. Tanzimat'tan sonra Arapça'ya geçilirken halife yerine, yine kâtip kelimesi kullanıldığına birçok tabirde rastlanmaktadır (Güvemli, 2012: 128).

Nâiblerin yerine vekâlet eden başkâtip ve çevresinde bulunan kâtiplerin oluşturduğu görevli kişiler bulunmaktadır. Bu kişilerin her türde dava- davacı ve şahitlerin davasını uygun bir biçimde sicillere kaydetmektedirler. Diğer taraftan bunlara ek olarak ara sıra olay yeri keşfi, mahkemenin gelir- gider defterlerinin de kaydını tutmaktadırlar. Yazı çeşidinin muhakeme usulüne uygun bir biçimde deftere kaydedilmesi kâtipte olması gereken kabiliyetlerden birisini oluşturmaktadır (Kavak, 2015: 6)

Defterhane kâtiplerinin tam olarak sayılarının tespit edilememesi ile birlikte tablo 5'te sadece bir dönemin tımar ve zeâmetli kâtiplerin eyaletlere göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 5: Tımar ve zeâmetli kâtiplerin eyaletlere göre dağılımı.

Tarih	Eyâletlere Göre Dağılımı			
	Rumeli Eyâleti	Anadolu Eyâleti	Diğer Eyâletler	Toplam
1616	-	-	-	19
1621	17	15	10	42
1628	-	-	-	22
1640-1641	10	5	6	21
1647	13	8	4	25
1650-1652	14	12	8	34
1656-1657	13	12	3	28
1662-1663	6	5	2	13
1676	7	6	3	16
1687-1688	7	6	3	16
1688-1689	6	2	2	10
1693-1694	8	4	2	14
1695-1696	5	4	2	11
1706	3	3	-	6
1744	6	5	4	15

Kaynak: (Afyoncu, 2014: 110).

Yıllara göre değişiklik gösteren tımar ve zeâmetli kâtip sayılarının eyaletlere göre de değişiklik gösterdiği görülmektedir. Tam sayılarının belli olmadığı bilinmektedir. Rumeli eyaletinde en fazla kâtip sayısı üç eyalette de 1621 senelerinde olup toplamda 42 kişidir. Yıllara göre artış olduğu gibi tekrar azalış göstermiştir. En az kâtibin bulunduğu dönem 1706 senesi olup, bu senede 6 kişi kâtip kaydedilmiştir.

Daha önceki kısımlarda bahsedildiği gibi halihazırda muhasebe mesleğine verilen unvan SMMM'dir. Üniversitelerin gerekli programlarında dört yıl eğitim alınması ve mezun olduktan sonra da staj başlatma sınavının geçilmesi ile üç yıl staj süresi tamamlanarak ve son olarak yeterlilik sınavının kazanılması dâhilinde SMMM unvanına sahip olunabilmektedir. SMMM'lerin, TÜRMOB'un sitesinde il ve bağlı oldukları odalara göre sayıları bulunmaktadır. Osmanlı Dönemi kâtiplerinin yıl ve eyaletlere göre sayılarında değişiklik olduğu gibi Türkiye'de bulunan SMMM'ler de yıl ve il büyüklüğüne göre değişiklik göstermektedir.

2.4.6. Hesap Emni

Bir şey emanet edilen, güvenilir kimselere, “mutemat” manasına gelen emin sözcüğü kullanılmıştır. Osmanlılar'da herhangi bir görevi tamamlaması istenen ve

karşılığında ücreti ödenen, ancak üstlenmiş olduğu görevden dolayı da risk altında olmayan görevli için emin kelimesi kullanılmaktadır. Osmanlı'da çoğu hizmetin emin el ile yürütüldüğü bilinmektedir (Sahillioğlu, TDV). Hesap emini Osmanlı Devleti'nde irad ve sarf bölümlerinde hesap memurları için kullanılan unvandır. Çok fazla kullanılmaması ile birlikte muhasebe yardımcısı olarak değerlendirilmesi mümkündür (Güvemli, 2012: 128).

Eminlerin giderlerin karşılanabilmesi için hazineden para alma yetkisi bulunmaktadır. Mültezimlere havale yapma ve iltizam bedelinden tahsilat yapılması gibi görevleri bulunmasından dolayı eminin mukataa ve iltizam kurumları ile bağının sıkı olduğu bilinmektedir. (Sahillioğlu, TDV).

Osmanlı Devleti'nde çeşitli günlük işlemlerin, hesap emini tarafından yapılması halihazırda ön muhasebe elemanı ile benzerlik göstermektedir. Ön muhasebe elemanlarının görevleri arasında da günlük mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, takip edilmesi ve mutabakatının yapılması, tahsilat işlemlerinin gerçekleştirilmesi, muhasebe programlarına vergi girişlerinin gerçekleştirilmesi, evrakların dosyalanarak arşivlenmesi gibi işlemlerin gerçekleştirilmesi bulunmaktadır. Kısaca ön muhasebe elemanı, kasa, çek, banka veya irsaliye gibi mali kayıtların takibini sağlamaktadır.

2.4.7. Kisedar

Osmanlı Devleti'nde madeni paraları keselerde koruyan şahıslara kisedar denilmektedir. Tanzimat'tan sonra Osmanlı'da, (İtalyanca cassa) ve kasiyer (Fransızca caissier) kelimeleri veznedar (Arapça veznedar) kelimesi ile beraber kullanılmıştır. Sandık kelimesi de kasa manasına gelmektedir. 19. Asırda Mithat Paşa'nın oluşturduğu Emniyet Sandığı örnek verilebilir. Osmanlı'da devlet hazinesine sahip çıkan ve yöneten şahısa hazinader adı verilmiştir (Güvemli, 2012: 129).

Osmanlı Devleti'nde kisedar unvanı halihazırda veznedar ve tahsildar unvanları ile benzerlik göstermektedir. Veznedar, çalışılan kurum ya da kuruluşlarda tahsilatı yapılan tutarların ödendiğinin kayıt altına alınmasını gerçekleştiren kişilere denilmektedir. Kasada bulunan paranın, işlemlerini kanunlara uygun bir şekilde tamamlanması ve nakit paranın korunması veznedarın yükümlülüğündedir.

Tahsildar ise bir kuruma borcu olan kişilerin veya firmalara borcu bulunan kişilerden, borçların tahsil etmesini sağlayan meslek unvanı olarak tanımlanmaktadır.

2.4.8. Mukabeleci

Osmanlı Devleti'nde irat ve masraf hesaplarını mukayese eden, iç denetçi manasına gelen bir unvan olarak tanımlanmaktadır. Çoğunlukla Osmanlı muhasebe teşkilatında kullanılan bir kelimedir. Mukabeleciler takım olarak çalışırlar ve bu takımın liderine ise baş mukabaleci denilmektedir (Güvemli, 2012: 129). Fakat muhasebe sisteminde mukabele bölümünün bulunduğu ve buranın kendisine verilen defter tutma görevlerini tamamlayarak yerine getirdiklerini belirtmek doğru olacaktır (Şensoy, 2018: 60).

2.4.9. Baki Kulu, Başbaki Kulu

Devlet gelirlerinin ilk tahsil memuruna denilmektedir (Şensoy, 2018: 56). Başbaki kulu dış denetçi olarak da tanımlanmaktadır. Devletin vadesi geçen gelirlerinin tahsilatını yapmaktadırlar. Bu görevin yanında ara ara maliyeye memurlarının yaptığı çalışmaları denetlerler, taşrada bile denetleme işlerini devam ettirdikleri bilinmektedir. Başbaki kuluna bağlı olarak görev yapan baki kullarının sayısı XVII. Asır ortalarında altmış kişi olduğu ve geniş yetkilerinin olduğu anlaşılmaktadır. Baki kulları vergi davalarında da mahkemede maliyeyi temsil ederek görev yaptığı, devlete borcu olan bir kişinin vefat etmesi durumunda onun kalan mallarını saymak ve envanter işlemini yapmak içinde başbaki kulu görevlendirilmektedir. Defterdarlığın hazırlamış olduğu askeri maaş bordrolarının sadrazam makamına götürme ve imzalatma, maaş ödeme görüşmelerinde ilgili defterdarlar ile beraber divan toplantılarına da katılma gibi görevleri bulunmaktadır (Karabulut vd., 2018: 457).

Başbaki kullarının vazifelerini yapması için defterdarlıktan kendilerine devletin tahsili yapılamayan alacağının beyan edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple bu kuruluşun defterdarlık bünyesinde oluşturulduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Osmanlı Devleti'nde tahakkuk muhasebesinin uygulanması, devletin vergi tahsilatının sene başında belirlenmesini sağlamaktadır. Bu durumun sene sonunda toplanan verginin muhasebede izlenmesi ve tahsili yapılamayan tutarların da başbaki kullarına beyan edildiği görülmektedir. İnceleme çalışanı gibi değil, tahsil çalışanı ve buna bağlı tahsil imkânlarının araştırılması memuru gibi çalışması gerekmektedir (Şensoy, 2018: 59).

2.4.10. Müfettiş

Sözlükte anlamı denetmen olarak tanımlanmaktadır (www.sozluk.gov.tr). Arapçada teftiş kelimesinden türemiş ve teftiş eden, araştıran anlamına gelmektedir. Tanzimat'tan sonra Arapça'nın hâkim olması ile, baki kulu unvanının yerini almış ve devamlı kullanılmıştır. Osmanlı zamanında devletin iktisadi işlerinde ve muhasebesinin denetlenmesi için kurulan Heyet-i Teftişîye de çalışanlara verilen isim olarak bilinmektedir (Nihad, 1926; akt: (Güvemli, 2012: 130). Mali Tabloların iki denetmen aracılığıyla incelemesi yapıldıktan sonra imzalandığı dikkat çekmektedir (Küçük, 2012: 257).

2.4.11. Kadı (Yargıç)

Kadı, defterlerin kayıtlarını saklama mesuliyetini yüklenen, işlemleri gözetim altında tutan ve terekeye karar veren, vilayetlerde vazifesini yapmakla yükümlü olan kişilere denilmektedir (Ertaş ve Şişman, 2013: 200). Kadının, ehl-i örf sınıfını teftiş etme, kazada tüm mukataa işlerinin kontrol edilmesi gibi görevleri bulunmaktadır (Armağan, 2011: 286). Ayrıca muhtesibler de (belediye işlerine bakan memur) kanunlar karşısında aykırı alım ve satım yapan esnafın cezalandırılmasında yani belediye işlerinin yapılmasına ilişkin tüm hizmetlerin yürütülmesinde kadıya ihtiyaç duyulmuştur (Akgündüz, 2005: 123).

Kadıların defter tutma yöntemini, hukuki konuları ve metinleri bilmeleri gerekmektedir. Aksi halde yargılama ve davaların kaydedilmesinde noksanlığın oluşmasına sebep olmaktadır. Tüm bu nedenler, yerine getirdikleri görevleri mahkemenin işleyişi yönünden önem teşkil etmektedir (Kavak, 2015: 6). Kadı ve Naiplerine, vazifeleri karşılığında yüksek tutarda maaş verilmektedir. Emekli olmaları ya da görevden alınmaları durumunda ise Arpalık olarak adlandırılan, bazı gelir kaynaklarının tahsil edildiği bilinmektedir (Marufoğlu, 2011: 274).

Osmanlı'da, ilk Osman Gazi tarafından kadı ataması gerçekleştirilmiş; Sultan II. Murad zamanında ise önceki İslam devletlerindeki kadiyulkudatlığın benzeri kazaskerlik kurumu kurulmuştur. Bununla beraber kadıların atamaları bu makamdan yapılmaya başlanmıştır. Sonra bu makamın, Rumeli ve Anadolu kazaskerliği olarak ikiye ayrıldığı anlaşılmaktadır. Bunlar Osmanlı Devleti'nde ilmiye sınıfı olarak adlandırılan kaza, fetva ve öğretim işleri ile uğraşan sınıfın başıdır. Osmanlı Devleti,

kaza adını taşıyan yargı çevrelerine bölüştürülmüştür. Medreselerin yüksek sınıflarından mezun olan, ahlaklı ve ilmi ehliyet kimselerden, kadıların atamaları yapılmaktaydı (Ekinci, 2005: 418).

Osmanlı'da sancakbeyi, kadının izni olmadan hiçbir ceza verememektedir. Aynı zamanda kadının da kararlarını kendisinin uygulaması gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. Kadının şer'î ve örfî hukuku yürütmeye beyden bağımsız hareket etmesi söz konusudur. Emri direkt padişah'tan alır ve direkt padişaha arzda bulunabilmektedir (Armağan, 2011: 290). İşlerin yoğun olduğu yerde kadıların kendilerine kadılık niteliği taşıyan kimselerden vekil seçebildiği görülmektedir. Bu kişilere naib denilmektedir. Bazı zamanlarda vilayetlerin uzak bölgelerine ataması yapılan kadılar, görev yerine gitmez, merkezde kalarak yerlerine naib atayabildiği anlaşılmaktadır. Önceki zamanlardan kadıların belli bir maaşının bulunmadığı, vakıf ya da mahkeme gelirleri ile geçindiği, yanlarında bulunan nâib, kâtip, muhızır ve mübaşir gibi vazifelilerin maaş ücretlerini de kendilerinin karşıladığı bilinmektedir. Kadılar birbirinden gelirle rütbe bakımından da ayrılmaktadır. Bunun haricinde kendi aralarında hiyerarşi söz konusu değildir (Ekinci, 2005: 418).

2.5. Osmanlı Devleti'nde Kullanılan Belgeler

Osmanlı Devleti'nin, dönemin geçmişliğini göz önünde bulundurmadan, asırlarca belgelerini saklaması dünyaya paha biçilemez tarih belgesi hazinesini sunmaktadır (Özerhan vd., 2013: 90). Muhasebe dokümanları, defterleri, muhasebe tabirleri ve hesap adları mühim bir terminoloji konusu olmuştur. (Güvemli, 2012: 132). Bu belgelerin yanında literatürde tespit edilen başka belgeler de bulunmaktadır.

Osmanlıdan son zamanlara kadar birçok belge ulaştığı görülmektedir. Osmanlıda kullanılan, İrsaliye, mizan, tezkire, makbuz, tahvil, sened, mevacic, fatura gibi belgelerin açıklaması çalışmanın devamında yapılmaktadır.

2.5.1. İrsaliye

Sözlükte “göndermek” manasına gelmektedir. İrsâlden yapma masdar olan sözcüğün mali bir ifade olarak kullanışdır. Osmanlı Devleti'nde genel manada taşradan merkeze dar anlamda ise sâlyâneli eyaletlerin ve özellikle de Mısır'dan İstanbul'a gönderilmesi gereken para, erzak gibi şeyler için irsaliye kullanılmaktadır (Es- Seyyid, TDV). İrsaliye halihazırda hala kullanılan belgeler arasındadır. Yine benzer şekilde

satılan malların bir işyerinden teslim noktasına ulaştırılması esnasında kullanılan mali bir belge niteliği taşımaktadır. İrsaliyeli fatura olarak geliştirilen belgede malın konusu, birimi ve malın ait olduğu özel ya da tüzel kişiye ait bilgiler bulunmaktadır.

2.5.2. Mizan

Gelir ve giderin birbirine denk olması ve sağlama olarak tanımlanmaktadır (Güvemli, 2000: 841). Mizan aynı isimle hala uygulamada yer almaktadır. Hesapların dönem sonlarında hesapların borç ve alacak toplamalarının yazıldığı özet bir tablodur. Mizanlar aylık, genel geçici mizan ve kesin mizan olmak üzere üç farklı şekilde düzenlenmektedir. Kesin mizan ne kadar çok düzenlenirse sonuçta hata yapma payı o kadar azalmaktadır. Mizanda hangi işletme ya da hangi tarihte olduğu açıkça yer almaktadır. Mizan hangi aya aitse o ayın ismi mizana verilmektedir.

2.5.3. Tezkire

Kalemler arasında haberleşmenin ve karar beyan edilmesinin sağlanabilmesi için yazılı ve imzalı belgeye tezkire denilmektedir (Güvemli, 2000: 845). Belgenin birinde ücretlere ait vesikalara madde 238, 240 ve sonraki maddelerde yer verilmiştir. Bu maddeler vesika ve evrak kelimesi, doküman anlamı taşımaktadır. Muhasebe fişi ve mahsub fişi terimlerinin de açıklanması gerekmektedir. Mahsub kelimesi Arapça'dır, sayılmış ve hesaplanmış anlamına gelmektedir. Osmanlı Devleti'nde muhasebe dâhilinde bilgi aktarma dokümanı olarak uzun ve kapsamlı bir biçimde kullanılmıştır. Fransızca'dan Türkçe'ye giren fiş kelimesi, kayıt sisteminde Fransız kültürünü yansıttığının yanında muhasebede mahsub ve muhasebe fişi biçiminde kullanıldığı görülmektedir. Kullanım amaçlarının arasında bilgi transferi, hangi hesaba kaydedildiğine bağlı malumat vermek ve doküman tekvin etmek vardır. VUK'da perakende satış vesikası manasına gelen ve kasaya konulan para manasında kasa fişi uygulaması hala kullanılan bir dokümandır (Güvemli, 2012: 133-134).

2.5.4. Makbuz

Arapça kökeni olan makbuz sözlükte alındı olarak tanımlanmaktadır (www.sozluk.gov.tr). Osmanlı Devlet muhasebesinde genel olarak kullanılan tezkire kelimesi, makbuz manasını da içine almaktadır. Makbuz kelimesinin muhasebe yapıtlarında olması, Tanzimat'tan sonra etkisinin çoğaldığı görülmektedir. Günlük ticari hayatta makbuz kelimesinin tediye makbuzu ve teslimat makbuzu gibi deyimlerle

birlikte kullanıldığı bilinmektedir (Güvemli, 2012: 134). Makbuz belgesi de hala ispat edici özelliği ile kullanılan bir belgedir. Alıcıların satıcılardan mal ya da hizmet satın aldığını gösteren ve işlemin muhasebeleşmesinde kolaylaştırıcı etkiye sahip olan alındı belgesidir.

2.5.5. Tahvil

Sözlükte “dönüştürmek durumunun ya da yerinin değiştirilmesi” manalarına gelmektedir (Aşıkutlu, TDV). Defter kayıtlarının yapılması için kalemden kaleme bilgi aktarım belgesidir (Güvemli, 2000: 845). Tahvil belgesinde hem günlük defterde olması gereken madde numarasının hem de sergi muhasebecisinin (hazineye giriş ve çıkış muhasebe kayıtlarını tutan muhasebecidir) teslim alma notu yapılarak, belgenin de mukataa bölümüne geldiği bilinmektedir (Güvemli, 2018a: 37). Günlük defterde madde numarasının yazılı olduğu ve bilgi aktarma işlemlerinde kullanılan tahvil belgesinde tutar ve diğer bilgiler de yazmaktadır. Bilgi aktarma belgesini teslim alan birisi kendi defterindeki kayıtlarını tamamladıktan sonra oluşabilecek bir anlaşmazlık durumunda bu durumun çözülmesi amacı ile departmanında saklamaktadır (Özerhan, 2013: 95). Yapılan tahsilatlarda bir aksaklık olduğunda tecrübeli muhasebe çalışanları, müfettiş unvanıyla olayın bulunduğu yere giderek, incelemede bulunur ve yapılabilecek işlemler hakkında bir rapor (risale) hazırlamaktadırlar (Güvemli, 2018a: 37).

2.5.6. Temessük, Sened

Sözlükte “dayanılacak yer ve kendisinden destek alınan, kanıt” gibi manalarda kullanılmaktadır. Terimin hukuki bir işlemin ya da olayın belgelendirilmesi için yazılmaktadır. Kendi aleyhine kanıt oluşturacak kişiler tarafından imzalanarak sunulmaktadır (Boynukalın, TDV). Temesük ise Arapça kökene sahip olup, “tutunmak, sarılmak, yapışmak” anlamlarına gelmektedir. Borç verilip alındığında ya da bir şey teslim alınıp, verilmesi durumunda karşı tarafa verilecek olan belgedir. Kısaca teslimat belgesi ve senet denilebilir (Kütükoğlu, TDV). Osmanlı malî işlerde, tesellüm temessükleri, borç temessükü, ibrâ temessükü, mültezim temessükü gibi çeşitli temessüklerin kullanılmıştır. (Bülbül 1999, 170).

Senet hukuki bir belge niteliğinde olup, bir olayın kanıtı olarak bir kişi ya da kurum aracılığıyla imzalanmış ve imzalayanın aleyhine kanıt sayılan yazılı belgedir. Bu durumda senede iki tarafın da imza atması sonucunda onaylanan kontrattan farklıdır.

Uygulamada hala senet, genel olarak bir mali borçlanma ya da mülkiyet ilişkisinin kabul edilmesi yönü ile muhasebe kayıtlarına esas olan bir belgedir.

2.5.7. Mevacib, Ücarat, Ücare

Osmanlı Devleti'nde askeri birlikler için üç ayda bir ödenmesi zorunlu olan mevacipler olarak tanımı yapılmaktadır. Hazinesinin en önemli gider kalemidir. Devletin beslemesi zorunlu olduğu kapıkulu ocakları, ulufeli kale neferleriyle kimi eyaletlerde yerli neferlerine yaptığı harcamalarla toplam harcamalarının yarıdan fazlasını oluşturduğu bilinmektedir. Ulufe (ücret) ödemelerinde tevhür olduğu zamanlarda bu durum bunalıma ve ayaklanmalara sebep olmuştur (Ay, 1991: 322-323). Osmanlı Devleti'nde bu ödemeleri belirli devlet görevinde olanlar almaktaydı. Örneğin topçular, mevaciib ya da ulûfelerini divan-ı hümayundan toplu bir şekilde kâtipler aracılığıyla alır ve kışlalarında da maaşları bölüştürülmektedir. Ulufe defterlerinde her adın alt kısmında siyakat rakamıyla topçu, zabıt ya da neferinin maaşları 21 ile 5 akçe arasında değişmektedir. Aşağıda fi 23 M.(Muharrem) 1099 senesine ait mevaciib kaydı örneği verilmiştir (Uzunçarşılı, 1988c: 61-62).

اجمال

مواجب جماعت طوبجیان درگاه عالی و متقاعدین و ماندگان و دونمای
همایون در مواجب رجیع و رشن و لذذ سنه ۱۰۹۸ عن خزانه
سعادت فرموده فی ۲۳ م (muharrem) سنه ۱۰۹۹
نقراً
۴۹۴۹

<u>مقرر (Üç aylık)</u>	<u>فی یوم</u>
۳۷۴۸۳۲۹	۱۴۱۱۸

Kaynak: (Uzunçarşılı, 1988c: 62).

Verilen örnekte, “Mevaciib-i cemaat-i topciyan-ı sarayı âli ve emekli ve mandegân ve donanmay-ı hümayun için zorunlu olan recec, reşen ve lezez 1099 senesi, hızane-i saadet emri ile 3 aylık 3.748, 329, fi yevm 14.118 tutarı ile topçu ocağı kaydı bulunmaktadır” (Uzunçarşılı, 1988c: 62).

Osmanlı Devleti'nde kullanılan mevacib kayıtları, halihazırda kullanılan ücret bordrolarına benzemektedir. Bu belgeler de kamu görevlilerinin maaş/ücret ödemelerinin gösterildiği belgeler olup, muhasebe kayıtlarına esas olan belgelerdir.

2.5.8. Fatura

Faturanın sözlükteki anlamı satılan bir malın cinsi, miktarı ve fiyatını ifade etmek için satıcının alıcıya vermiş olduğu hesap pusulasıdır (www.sozluk.gov.tr). Osmanlı Devleti'nde yapılan satımlarda kullanılan dokümandır. XX. asırda işletmeciliğin ve vergiciliğin ilerlemesiyle gündeme gelerek, mühim muhasebe dokümanlarını oluşturmaktadır (Güvemli, 2012: 135-136).

Halihazırda kullanılan fatura, satılan mal ya da alınan hizmetlerin karşılığında müşterinin borçlandığı tutarın gösterilmesi için satıcı tarafından müşteriye verilen belge niteliğini taşımaktadır. Faturada, satıcı ve alıcıya ait bilgiler, fatura numarası, mal ile ilgili bilgi, alınan hizmetin birim ve toplam fiyatları, teslim ve ödeme şekilleri gibi bilgiler yer alarak, Maliye Bakanlığı ibaresi bulunmaktadır.

Osmanlı Devleti'nde kullanılan belgeler ile ilgili son olarak, arşivde 500 senelik zamana yayılan ve sayısı 50 milyon civarı olan muhasebe belgelerinin, Türk muhasebe düşüncesine sunduğu en değerli ve en önemli kaynak olduğu ifade edilmektedir. Osmanlı Arşivinde yer alan başta mali belgeler olmak üzere, sadece Türk muhasebe düşüncesi için değil, bütün dünyadaki araştırmacılar için de ehemmiyetlidir. Çünkü bu belgelerin beş yüz senelik Ortadoğu muhasebe kültürünü ortaya çıkardığı ortadadır (Özerhan, 2013: 107).

2.6. Osmanlı Devleti'nde Kullanılan Muhasebe Defterleri

Osmanlı Devleti'nde muhasebeciler bütün kayıtları muhasebe defteri adı altında ele almaktadırlar. Bu defterlerin işlevlerine göre alt dallarına ayırmak mümkündür. Bu ayırmda ilk grubu oluşturan yıllık gelir ve gider hesaplarının düzenlenmesine dönük bir işleve sahip olan günlük defter ve ona paralel bir şekilde tutulan yardımcı defterler oluşturmaktadır. Bu grubun işlevi içinde hazine yönetimi de bulunmaktadır. İkinci grubu, kontrol etme ve denetim yapma amacıyla muhasebe raporları oluşturmaktadır. Üçüncü grupta ise merkezi muhasebe teşkilatının denetim amacıyla ilgilendiği ve dışarı da muhasebesi kaydedilen vakıflarla ilgili kayıtları teşkil etmektedir (Güvemli ve Güvemli: 2015: 34).

Bu başlıkta defterlerin yapısal özelliklerinden, defter, rużnamçe, defter-i kebir, envanter defteri, kopya defteri açıklandıktan sonra birimlerin kullandığı defterlerden de, Osmanlı vakıf muhasebe kayıtlarının tanıtımı ve tahlili, kontrol amaçlı defterler, tereke defteri gibi örneklerin yer aldığı alt başlıklar açıklanacaktır.

2.6.1. Osmanlı Devletinde Muhasebe Defteri

Defter, bir kenarının dikilmiş veya ciltlenmiş kâğıtların yazı yazılması amacı ile birleştirilmiş biçimdir. Çoğulu ise defatirdir. Kelime Yunanca kökenli olup post ve hayvan derisi anlamlarına gelmektedir. Yunanca'da parşömen veya yazı malzemesi için kullanıldığı bilinmektedir. İslamiyet'ten önce Farsçaya, sonra Arapçaya son olarak Türkçeye geçmiştir. Hz. Ömer döneminde de Medine'de ilk maliye dairesi kurulduğunda, asker ücret kayıtlarının papirüsün üzerine yazıldığı, İran'da Sasanniler döneminde de deri üzerine yazıldığı bilinmektedir. Bu belgeler ilk zamanlarda divan olarak adlandırılmış fakat sonrasında bu sözcük kayıtların tutulduğu daireye ad olarak verilmiştir. VIII. asrın ikinci yarısında da Horasan'da bulunan askerlerin ücretlerinin kaydedildiği belgeler defter olarak nitelendirilmiştir (Güvemli, 1995: 77).

Osmanlı defter ve evrak sisteminde defterlerin titizlikle tutulması ve kayıtların tutarlığı şeklinde muvaffakiyetli bir görüntüye sahip olmaktadır. Bunun yanında çoğu defterin son zamanlara kadar ulaşması bu doğruluk ve güvenilirliğin belirtisi olarak kabul etmek gerekmektedir (Bülbül, 1999: 181). Osmanlı'nın Başbakanlık Arşivleri'nde yüzlerce muhasebe defteri bulunmaktadır. Bu defterlerden muhasebe kültürünün ne kadar zengin olduğunu ve Osmanlı arşivinin ne kadar köklü olduğu ortaya çıkmaktadır (Güvemli, 2000: 179).

Osmanlı Devleti'nin XV. asrının ikinci yarısında yasal düzenlemeler ile mali yasal düzenlemelerin gerçekleştiği dönem olarak bilinmektedir. XVI. asır ise devlet muhasebe teşkilatının tecrübe sahibi olduğu, muhasebe sisteminin güçlendiği bir dönemdir. Mali yasal düzenlemeler ile muhasebe sisteminin güçlü hukuki esaslara göre gelişim göstermesini sağlamıştır (Güvemli, 2000: 178).

Türkiye'de de muhasebe işlemlerinin esasta takip edildiği araçlar muhasebe defterleridir. Muhasebe defterlerinin farklı dönemlerde farklı kullanımları söz konusudur. Muhasebe işlemlerine esas olan defterlerden biri de işletme defterleridir. İkinci sınıf tacirler tarafından yapılan faaliyetlerinin kaydedilmesi için işletme defteri

kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinde belirtilen iş hacmini aşmayan tacirlerle yeni iş yapmaya başlayan tacirler tarafından tutulmaktadır. İşletme defterlerine sağ tarafına gelirler, sol tarafına ise giderler yazılmaktadır. Her sayfanın en üst satırında bir önceki sayfadan gelen devreden toplam satırı ve sayfa sonunda da toplam bulunmaktadır.

Gelişen teknoloji ile birlikte defter kayıtları klasik kayıt biçiminden çıkarılarak bilgisayar ortamında e-programlar aracılığı ile kaydedilmektedir. Bu durum işlemlerin kolaylaşmasının yanında ayrı bir düzene ve titizliğe yol açmaktadır.

2.6.1.1. Ruznamçe, Yevmiye Defteri, Günlük Defter

Günlük defter, ticari işlemleri günü gününe, aktif ve pasif olarak kaydedildiği ticaret evi masraf meblağlarının her ay bildirilmesine imkân sağlayan defterdir. Envanter defteri ise, her sene sonunda bir envanterin çıkarılmasıyla dönen ve duran varlıkların yer aldığı kısımda aktif ve pasifler yazılır biçimdedir. Bu ifadelerin açık bir şekilde çift yanlı kayıt sistemini anlattığı ve bu defterlerin çift yanlı kayıt sisteminin araçlarının olduğu ortaya çıkmaktadır. (Güvemli, 2012: 137- 138) Günlük deftere yazılan kayıtlar merdiven yöntemine göre yapılmaktaydı. Çift taraflı kayıt sisteminin yürütülmesi için lüzumlu olan bilgilerin bu kayıtlarda mevcut olduğu görülmektedir. Kayıtların gerçekleşmiş olaylar, tahakkuk işleri, bütçe uygulama emirleriyle ilgili olabileceği bilinmektedir (Örten vd., 2011: 42).

Ruznamçe defterlerinin tahrif defteri ile beraber Osmanlı muhasebe düzeninin temelini oluşturduğu bilinmektedir. Ruznamçe defterleri mukataattan, mevkufattan ve cizyeden oluşan iradların, mevacip harcamaların gün gün olmasa da, düzenli bir şekilde kaydedildiği defterlerdir. Hazineye para girişleri, kumaş ve hazineden çıkan altın, gümüş, kürk, kumaş vs. işlemleri burada yapılmaktadır. Tüm vergilerden sorumlu olan büro fonları tevdiini kendi defterlerine kayıt ettikten sonra defter kaydının da bir kopyasını çıkararak ruznamçe kalemine verilmektedir (Bülbül, 1999: 173).

Risale-i Felekiyye'de de tüm ekonomik olayların önce günlük deftere kaydedileceği belirtilmektedir. Günlük defterle ilgili açıklamalarda hesap isminden bahsedilmektedir. Hesaba kaydedilecek ana tutarın yardımcı ve alt hesaplardan faydalanılarak doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde kaydedilmesinin gereği

açıklanmaktadır. Her sayfadan sonra ise toplam tutarın belirtilmesi gerekli görülmektedir (Örten vd. 2011: 41).

Osmanlı Devleti'nde hazine sorumlusu defterdarın irad ve sarfları kontrolünü sağlamak ve beyan edilmesi için başka defterlerin de kullanıldığı bilinmektedir. (Bülbul, 1999: 713).

Osmanlı Devlet hazinesinin 26.02.1675-02.07.1676 senelerine ait günlük gelir-gider kayıtlarının bulunduğu defterden alınan örneğin bir kısmı aşağıda verilmiştir.

Kaynak: BOA, KK.d, 2112, 1-2; akt: (Sarnay vd, 2010: 32)

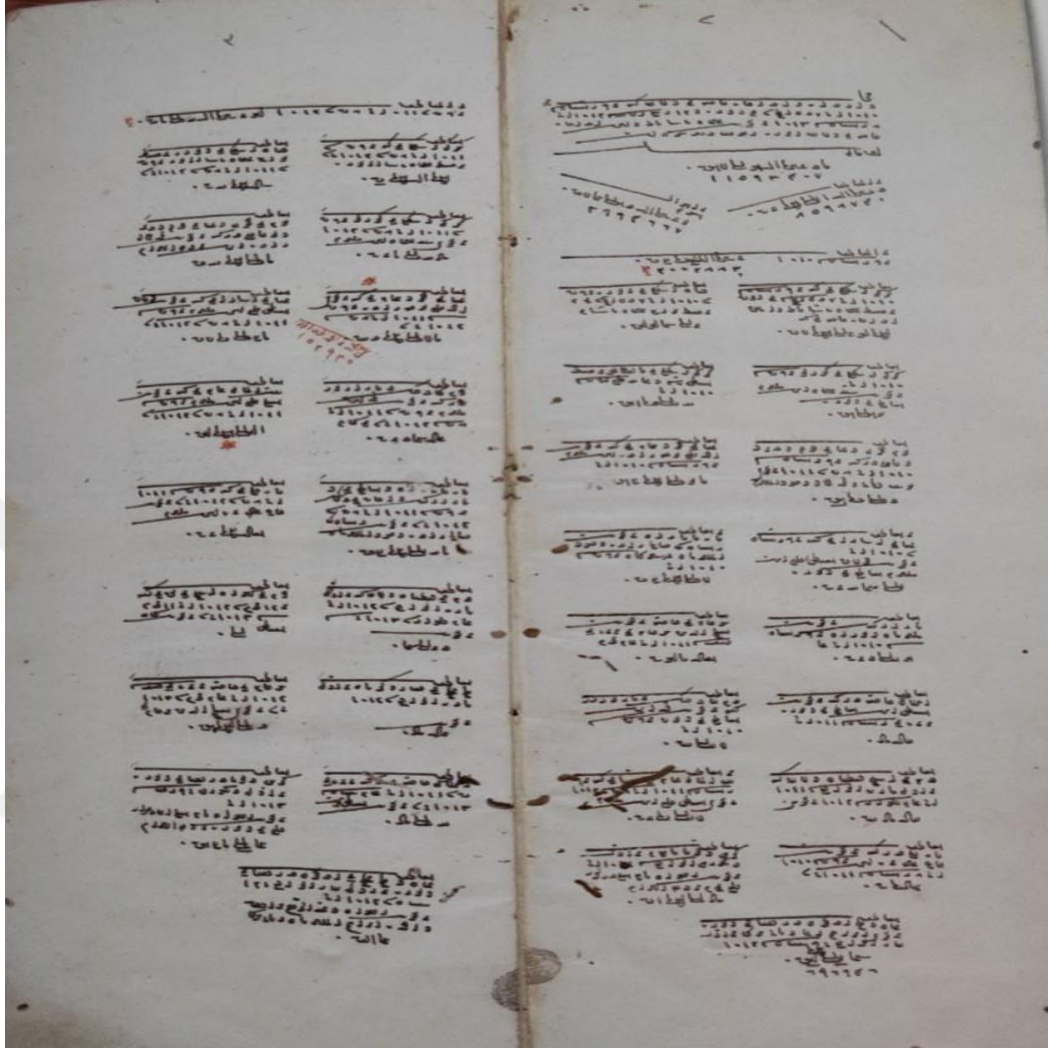
BOA'dan elde edilen Kamil Kepeci defterlerinden KK.d kodlu 2112 numaralı 1675 senesine ait defterin 1 ve 2. Sayfalarında, Osmanlı Devlet hazinesinin günlük gelir ve gider kayıtlarının alt alta kaydedilmesi ile merdiven kayıt yönteminin kullanıldığı anlaşılmaktadır. Her sayfa sonunda toplam alındığı görülmektedir.

Yevmiye defteri, halihazırda işletmenin ticari işlemlerinin tarih sırasına göre Vergi Usul Kanunu'nun kayıt disiplinleri çerçevesinde maddeler halinde kaydedildiği defterdir. Yevmiye defterine yapılacak olan kayıtların kesinlikle bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Yevmiye defterinde ilk olarak işletmenin açılış kaydı bulunmalı ya da önceki seneye ait dönem sonu bilançosundan elde edilecek verilere göre açılış kaydı bulunmalıdır.

2.6.1.2. Defter-i Kebir

İşletmelerin yaptıkları mali nitelik taşıyan işlemlerin bir tasnife tabi tutulması ve niteliklerine göre ayrıştırıldığı hesapları yapısında toplayan deftere, defter-i kebir denilmektedir. Defter-i kebire, büyük defter de denilebileceği gibi ciltli, ayrı ayrı yapraklı ya da kartlar halinde de tutulması mümkündür (Acar ve Tetik, 2016: 69). Osmanlı Devleti'nde verilen örneklerde mukataa muhasebesi ve asker ücretlerinin muhasebesindeki kayıtların büyük defter niteliği olan yardımcı defterler olduğu anlaşılmaktadır. Osmanlı'nın bu defterlere mukataa ve mevacib-i askeriye defteri demekle yetindiği bilinmektedir. Mukataa muhasebesindeki tüm kayıtlar dönem sonunda toplanır ve muhasebe departmanında askeri ücretlerin kaydedildiği tüm kalemler alt alta yazılmaktadır. Bütün mukataa irâdları ve tüm askeri ücretler yekûn olarak tespit edilmektedir. Birçok sayıda büyük defter niteliği taşıyan yardımcı defterlerden söz edilebilmektedir. Bu bilgilere göre Osmanlı'da büyük deftere kavram olarak karşılaşılmamaktadır. İlhanlı Devleti'nde de benzer durumun olması Osmanlı Devleti'nin bu uygulamayı, İlhanlılardan aldığı şekilde devam ettiği anlaşılmaktadır. İlhanlı ve Osmanlı Devleti'nde büyük defter niteliğine sahip defterlerin olduğu ama isimleri tazammun ettiği kayıta aittir. Dolayısıyla farklı isimlendirilmektedirler (Güvemli, 2012: 140).

Kefe vilayeti 1601-1604 senelerine ait dört yıllık mukataa gelirlerinin muhasebe kaydını gösteren örnek aşağıdaki verilmiştir.



Kaynak: BOA, MAD.d, 275. S. 2-3; akt: (Sarıay vd., 2010: 125).

1995 senesi sonrasında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin kullanılmaya başlaması ile birlikte muhasebe sınıflandırma işlevi de büyük defterle yerine getirilmektedir. Büyük deftere uygulamada Defter-i Kebir de denilmektedir. Bu defterden sağlanan rakamlar, diğer muhasebe dokümanları için bir kaynak niteliği taşımaktadır. Bundan dolayı büyük defter kayıtları, muhasebenin sağlıklı devam ettirilmesi yönünden kaydedilmesinin gerekliliği belirtilmektedir. Gelişen teknoloji ile büyük defterlerin kaydedilmesi kolay ve fonksiyonlu bir defter halini almasında rol oynamaktadır.

2.6.1.3. Envanter Defteri

Her sene sonunda bir envanter çıkarılarak, dönen ve duran varlıkların yer aldığı aktif ve pasiflerin yazıldığı defterdir. İmzalı olup, imzaların ticaret mahkemesi ya da belediye bakan veya yardımcıları aracılığıyla saklanmaktadır. Bu bağlamda Ticaret kanunu ile envanter defterinin benimsendiği ve zorunlu kılındığı ortaya çıkmaktadır (Sipahi ve Küçük, 2011: 183).

İlk ticaret kanunu Code de Commerce'den alınan Fransız asıllı "Inventaire" kelimesinden dilimize iltihak etmiştir. Envanter defteri TTK'da ve müteallik vergi yasalarında düzenli bir biçimde yer alan, muhtevası çok değişime uğramamış ve Tükçeleşmesi için çok çaba harcanmayan defterdir. Pacioli'den bu zamana kadar, sonuçlarla ilgisi bulunduğu ve varlık saptamasına müteveccih olduğu için istikrarını korumaktadır. Code de Commerce'de ve 1850 senesinde Osmanlı'nın Kanunname-i Ticaret'inde (Birinci Kitap) varlık ve borçların saptamasına yönelik bilgi tazammun etmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. 1926 Ticaret Kanunu'nda ismi mevcudat ve muvazene defteri olarak yer almaktadır. Zamanla ismini tekrar envanter kelimesine bırakmıştır. 1926 Ticaret Kanunu'nun özelliği envanter defteri kayıtlarının üç bölüme ayrılması ve detaylı olarak varlıklar, borçlar, özsermaye şeklinde sıralanmasıdır (Güvemli, 2012: 142).

Her tacirin ticari işletme kuruluşunda, alacak, borç, nakit para, taşınmazlar ve diğer varlıkların tam ve doğru bir biçimde gösterildiği ayrıca varlık ve borç değerlerini tek tek çıkarıldığını belirten deftere envanter defteri denilmektedir. Tacir açılışını yaptıktan sonra her faaliyet dönemi sonunda envanter düzenlemelidir. Envanter düzenlenirken işletme faaliyeti sürecine uygun zaman içerisinde çıkarılmalıdır. Envanter çıkarılırken silinin Türkçe olmasına ve para biriminin Türk Lirası olmasına dikkat edilerek, tutulan kayıtlarında açık ve anlaşılır olmalıdır. Kayıtları yapılan envanter defterleri sınıflandırılarak, son kaydın yapıldığı yılın sonundan on yıl boyunca saklanması zorunludur.

2.6.1.4. Kopya Defteri

İşletmenin ticari yazışmalarında birer nüshasını başka bir dosyada saklamasıyla oluşturulan deftere denilmektedir. Bu durum açık olarak denetim amacı güden uygulamayı işaret etmektedir. Aksi halde işletme kendisi gereksinim duyduğu

dokümanları saklayacaktır. Devletçilik anlayışının bir belirtisi olan bu uygulamanın, liberal ekonomiye geçmesiyle 1957 Ticaret Kanunu ile kaldırıldığını söylemek doğru olacaktır (Güvemli, 2013: 143). Dolayısı ile halihazırda kullanılan bir defter değildir.

2.6.2. Birimlerin Kullandığı Defterler

Osmanlı belge ve defterlerde zengin bir arşive sahiptir. Bundan dolayı devam eden kısımda örnek olması açısından Başbakanlık Osmanlı Arşivleri'nde en fazla yer alan vakıf muhasebe defterleri, kontrol amaçlı rapor defterleri, tereke defterleri ele alınmıştır.

2.6.2.1. Vakıf Muhasebe Defterleri

Osmanlı Devleti'nde vakıf kurumlarının, yardımlaşma gayesiyle ortaya çıktığı ve sınırları dâhilinde en geniş kapsamlı sivil toplum kurumları olan ve kurulduktan sonra faaliyetleri sonucunda kendi gelirlerini kendileri sağlamaktadır. Esas amaçları kâr elde etmekten daha çok topluma fayda sağlamak için faaliyet göstermektedir. Temel gelir kaynakları Vezirler, Sultanlar ya da devlet adamları tarafından karşılanmaktadır. Vakıf gelirleri aslında iki giderin karşılanması için gerekmektedir. Bunlardan ilki hizmet sunmak diğeri vakıf faaliyetlerinin devamını sağlayan personel giderleridir (Bekci ve Apalı, 2019: 232).

Osmanlı Devleti'nin mali geleneği dâhilinde denetleme esasına bağlı ve muhasebenin bilgi verme niteliklerine uygun muhasebe kültürünün vakıf muhasebe defterlerinden görmek mümkündür. Muhasebe düzeninin izlerini de yine bu defterlerden görülmektedir (Şensoy, 2014: 78). Vakıf muhasebeciliği basit ve yalın muhasebe kayıt sistemine sahiptir. Bunun sebeplerinin başında da devlet sınırları dâhilinde sayı olarak fazla olan vakıfların muhasebesini tutan şahısların yapmış olduğu kayıtlar, vakıf çalışanları tarafından kolay olarak anlaşılmalıdır. Çünkü vakıf kayıtlarının, yalnız muhasebeci aracılığı ile değil, denetimini yapan ve onaylayan şahısların da anlaması gerektiği bilinmektedir. Dolayısı ile vakıf muhasebesi, ilgili taraflar yönünden açık, net, şeffaf ve anlaşılabilir biçimde kayıt altına alınır ve uygulanmaktadır (Bekci ve Apalı, 2019: 234).

Osmanlının en önemli kaynağını vakfiyeler ve vakıflara ilişkin kayıtların oluşturduğu bunların da bir bölümünün Vakıflar Genel Müdürlüğü arşivinde bulunduğu bilinmektedir. Diğer taraftan yine vakıflara ait birçok belge şahısların da elinde

bulunmaktadır. Bunlarla beraber vakıflara ait esas kayıtların XV. ve XVI. asırlara kadar dayanan “evkaf” defterleri olduğu anlaşılmaktadır. Osmanlı Devleti’nde neredeyse tüm vilayetlerde bu defterlerden bulunması mümkün olmaktadır. Defterlerde Osmanlı’da olan vakıfların mal varlıklarıyla iradlarının kullanımı hakkında detaylı bilgilerin sunulduğu görülmektedir (Eken, 2000: 75). Ayrıca bu defterlerden vakfın varlıklarının sağlandığı kaynağın, kimden ve ne kadar olduğu hakkında bilgiye ulaşılması mümkündür (Bekci ve Apalı, 2019: 234). Devlet her yıl vakıfların hesaplarını denetler ve iradlar harcanacağı zaman sosyal amaca uygun olup olmadığını kontrol etmektedir. Merkezde yapılan vakıf kaydına tescil işlemi denilmektedir. Osmanlı Devleti’nde vakıfların yönetim heyetlerinin olduğu ve gelirleri toplayıp, vakıf gayesi için ödemelerin yapılmasını gerçekleştiren bir eleman bulunmaktadır (Özerhan, 2013: 105).

1835 senelerinde tutulmaya başlanan ve Tanzimat’tan hemen önce olan “Vakıf Muhasebe Defterleri” dikkatle incelendiğinde vakıf tarihinin kültür, medeniyet ve iktisat tarihi yönünden önemli bilgileri oluşturduğu anlaşılmaktadır (Eken, 2000: 75).

Güvemli Bey Vakfı’nın BOA’dan elde edilen EV. HMM.d kodlu 02051 numaralı Hicri 1127, Miladi 1715 senesine ait gelir ve gider kaydı örneği aşağıda verilmiştir.

1682
Güvemli Bey Vakfı
Zatı Ezzatı



دسم بنارک
 ۱۸۱۰

اجارہ و کاکیم
 ۷۲۰

دسم بنارک
 ۱۸۱۰

۲۶۶۰

	الوظيفة ومضاد	
صريح محاسبه ع <u> </u> ٣	شعبه روضه محاسبه ع <u> </u> ١٠٨٠	مصادره مبادنه ع <u> </u> ٣
		وظائف وقف مدافع وقف سبع ٦٢ ع <u> </u> ٣٢٣٠
		٤٧٥--

Belgelerden ilki Güvemli Bey Vakfının tutulan yıllık muhasebe kaydını diğeri ise düzenlenen muhasebe dokümanının merdiven yöntemiyle merkezi muhasebede düzenlenmiş yeni halini göstermektedir. Belgelerin her ikisinde de Güvemli Bey 1127 senesi (H.) eski Zağra kasabasında ve Eski Zağra’da merhum Güvemli Bey vakfının gelir ve giderlerinin muhasebe kaydı, baş görevlisi Ali Bey açıklaması yer almaktadır. (Karabulut vd., 2018: 633).

Vakıflar, Osmanlı Devleti'nin gösterişli tarihinde sosyal hayat ile devlet işleyişinde mühim bir hizmet sağlamaktadır (Akyüz, ?). Vakıfların kadı (hâkim) denetiminde kurulduğu bilinmektedir. Onların kontrolü altında varlığı devam etmektedir. Bu durumun kadının yetkilerini ve genişliğini ortaya çıkarmaktadır. Kadı, vakıflarda denetimin yapılabilmesi için kâtime ve muhasebe kaydına gereksinim duymaktadır (Taş vd., 2014: 10). Vakıflar kurulduktan sonra irad ve sarflarının takibini yapacak kâtiplerin varlığının, vakıf muhasebe kayıtlarından anlaşılması mümkün olmaktadır. Vakıfların büyüklüğüne göre bir muhasebeci ya da tahsildar görev

yaparken, bazı zamanlarda ise gelir ve gideri kaydeden muhasebeciyle beraber, vakıfların farklı birimlerinde muhasebelerini ya da gelir ve zekâtları tahsil etmekle görevli olan tahsildarların olduğuna ilişkin kayıtların bulunduğu görülmektedir. Vakıfta çalışan muhasebecilerin vazifeleri arasında çoğunlukla gelir ve gider takibi yer almaktadır. Denetimin kadılar tarafından yapıldığı dikkat çekmektedir. Denetimi yapacak olan kadıların vakıflarda gerekli ücretlerin ödenmesi ve gerekli itibarında gösterildiği bilinmektedir. Sarf kayıtlarında özellikle kadılara sunulması amacıyla bir harcama kalemi bulunmaktadır (Apalı ve Bekci, 2019: 294). Vakıf çalışanları gereksinime göre değişmektedir. Bu durum vakıflardaki muhasebe kayıtlarından anlaşılmaktadır. Çünkü vakıflardaki yıllık hesaplarda ücretler detaylı bir şekilde bulunmaktadır. Muhasebeciye verilen ücret her zaman süreklilik göstermektedir. Az veya çok olsa da muhasebeciye ödenen ücret yer almaktadır. Bu da büyük vakıflarda devamlı bir muhasebecinin görev aldığını ortaya çıkarmaktadır. Küçük vakıflarda da muhasebeci ücretinin düşük olduğu bunun sebebinin de muhasebecinin ara sıra vakıfa gelerek, gelir ve gider defterinin hesaplarının tutulmasıdır (Taş vd., 2014: 1099).

Vakıf muhasebe kayıtlarının bulunduğu belgelerin, merkez muhasebe teşkilatı dışında tutulmasından dolayı defter kelimesi yaygın olarak kullanılmamıştır (Güvemli ve Güvemli: 2015: 25-26). Defterlerin içeriğindeki bilgilerin basit muhasebe usulünün kullanılmasına olanak sağlayacak özelliktedir. Amaç, vakıf gelir ve giderini vakıf senedinde bulunan esaslar doğrultusunda uygunluğunun saptanmasıdır. Bu gereksinimin karşılanması, bir tarafa gelirlerin, diğer tarafa da giderlerin sıralanarak yazıldığını gözlemlemektir. Büyük vakıfların çoğunlukla devlet idaresindeki vakıflar olduğundan bu vakıflarda çalışan muhasebecilerin merdiven kayıt yöntemini bilen kişilerden oluştuğu da görülmektedir (Taş vd., 2014: 115).

Vakıf muhasebesinde üç aşama bulunmaktadır. İlk aşamanın vakıf muhasebecisi aracılığıyla kayıtların yapılmasını ve yıllık gelir gider mali raporun hazırlanması ile ilgili olduğu bilinmektedir. İkinci aşamanın mali raporun hukuk sistemine ve vakıf senedindeki uygunluğunu bölgenin kadısı aracılığı ile denetlenmesini, üçüncü aşamanın ise merkezi muhasebe teşkilatında, kadıdan alınan raporun incelenmesini ve yanlışlık varsa tekrar düzeltilmesi hakkındadır. (Karabulut vd., 2018: 589). İradların vakıf senedindeki uygunluğu, sarfların yine vakıf senedindeki uygunluğunun kontrol edilmesi söz konusu olarak, bu yüzden muhasebe kayıtlarına gereksinim duyulmaktadır. Bu

ihtiyacın, Osmanlı devlet muhasebesi merdiven kayıt yönteminden faydalanılarak karşılandığı bilinmektedir. Devlet büyüklerine ait olan vakıflarda muhasebe raporları devlet muhasebecileri aracılığı ile denetlenerek, merdiven yöntemi de bu yüzden vakıfların muhasebesinde faydalanılan bir yöntem olmaktadır. Yöntemi, vilayetlerde bulunan muhasebecilerin, devletin merkezi muhasebesinde çalışan muhasebeciler kadar bilmediği dikkat çekmektedir. Bu sebeple taşrada kaydedilen muhasebe raporları da merkezde tekrar düzenlenmekte ve tutulan raporların denetlenmesi gerekmektedir (Taş vd., 2014: 122).

Vakıfların bir kısmı hükümdar ailesi ile devletin üst yöneticileriyle kurulmuştur. Fakat bu şahıslar oluşturdukları vakıfların önemli bir kısmının ya taşrada oldukları ya da başka kişiler aracılığı ile yönetiminin sağlandığı ortaya çıkmaktadır. Merkezde vazifesini yerine getiren vakıf kurucusunun, vakfın faaliyetlerine, vakıf senedine, amacının uygunluğunun ölçülmesine, kendi emri altında olan devlet muhasebesinde istemiş olabilir. Vakıfların bir kısmının merkezi kontrol altında olması ve bir kısmının da merkezi kontrolün dışında tutulması gibi bir husus söz konusu olmadığından, bütün vakıflar merkez kontrolü altındadır. Vakıflar sahipsiz kaldıktan sonra organizasyonu ve çalışmaların devam ettirilebilmesi için muhasebe raporlarından kontrol amacıyla faydalanılması doğal karşılanmaktadır. Nedeni ne olursa olsun, şüphesiz bu durumlardan vakıf kuruluşları faydalanmış ve vakıfların uzun süreli olmalarında da bu kontrol sisteminin etkili olduğu bilinmektedir (Karabulut vd., 2018: 590).

Muhasebe kayıtlarının beş farklı kısımdan teşekkül etmektedir: Birinci bölüm vakıf adlarının, nerede bulunduğu, vakıf yöneticilerinin, hangi tarihlerde muhasebe yaptıklarını ve muhasebenin kaç yıllık kaydının yapılp bildirildiği metin kısmıdır. İkinci bölüm; vakfın gelir kaynağı ya da kaynakları ve sağladığı gelirlerin bulunduğu irâd biçiminde isimlendirilen kısımdır. Üçüncü bölüm; vakıfların yapmış olduğu masraf kalemlerinin ödedikleri ücretleri ve bünyelerinde çalışan işçilere ödedikleri maaşların bulunduğu masârif ve vazîf ismi verilen kısımdır. Dördüncü bölüm; vakıf gelirlerinin fazlalığı varsa bu gelirin nasıl değerlendirileceği, bütçe açığı varsa bu açığın nasıl giderileceği, vakıf yöneticisinin değişim nedeni gibi notların bulunduğu şerh kısmını kapsamaktadır. Beşinci ve son bölüm; vakıfların iyesi oldukları nakit sermayeyi borç şeklinde verdikleri ve şahısların kayıtlarının bulunduğu zimem biçiminde ifade edilen borçlu kimselerin kaydının yapıldığı kısımdan oluşmaktadır. Genel sınırları ile

muhasabe kayıtlarının bu minval üzere tutulduğu görülmektedir. Kimi kayıtlarda çok az farklılık bulunsa da muhasabe kayıtlarının geneli bahsedildiği üzere standart bir biçimde tutulmuştur. Bu kayıtlarda genel olarak aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır; (Durmuş ve Bektaş, 2017: 197-208).

Künye Metin Bölümü: Muhasebe kayıtlarında bulunan künye bölümünde vakıfların isimleri, konum olarak nerede bulundukları, türleri, kurucuları, yöneten kişileri ve muhasebelerinin tutulduğu seneler gibi çok mühim bilgilere yer verilmektedir. Aynı zamanda vakıfların ve yöneticilerinin adları bu kısımda anıldığı için bu şahısların cinsiyetleri, meslek ve sosyal konumları üzerine de bilgiler bulunmaktadır. Künye kısmında olan bilgilerin sırası her kayıtta farklılık göstermektedir Bunun sebebi farklı kâtiplerin farklı yöntemler kullanmasıdır. Bu durum normal karşılanarak, muhasabe kayıtlarının anlaşılır olması bir problem oluşturmamaktadır.

İrad (Gelirler) Bölümü: Vakıfların gelir kalemlerine ait bilgilerin bulunduğu kısma irâd bölümü denilmektedir. Vakıfların devalı gelir elde ettikleri iki farklı kalemleri vardır. Bunlardan birincisi vakfın nakit sermayesini işletmekten sağlanan gelirler, ikincisi ise elinde bulunduğu gayrimenkulleri kiraya vererek sağlanan gelirlerdir. Bu gelir kalemlerinin birlikte bulunmasıyla yani bir vakfın nakit sermayesi ile gayrimenkullerinden gelir sağlaması mümkün olmaktadır. Bunlardan hariç icareteynle kiraya verilmiş mülklerin mahlûl olmasıyla tekrar kiraya verilmesinden sağlanan muaccele gelirleri ve teberru gibi devamlılığı bulunmayan gelir kalemleri de yer almaktadır.

Masârif ve Vazâif (Giderler) Bölümü: Vakıf giderleri muhasabe kayıtlarında çoğunlukla masârif ve vazâif alt başlığında kaydedilmektedir. Masârif başlığı altında vakıfların hizmetleri ile ilgili yapılan aydınlatma, temizlik, ısınma, tamir işleri, resmi harçlar, kayıplar gibi birçok alanda harcanan masraf kalemlerinin bulunduğu görülmektedir. Vazâif başlığı altında vakıfta hizmet veren görevli kişilerin adları, sıfatları ve maaş tutarları bulunmaktadır. Yalnız kimi muhasabe kayıtlarında ayırım yapılmaksızın “minha el-masarif ve'l vazâif” başlığı altında o vakfın o sene tüm harcamaları ve ödenen maaşları kaydedilmektedir. Muhasebe kayıtlarının giderler kısmında bulunan vazâif bölümünde vakıfta çalışan kişilerin sıfatlarının anılması,

vakıflarda çoğunlukla hangi niteliğe ait şahısların görev aldığını belirlemek için önemlidir. Vâkıflar, vakfiyelerinde çoğunlukla çalışan görevlilerin dürüst olan, güvenilen ve dindar birisi olmasını istemişlerdir. Bu bilgi ile vazâif bölümündeki görevli kişilerin sıfatlarına bakıldığında çoğunlukla bu kişiler hafız, imam, hoca, müezzin, seyyid, hacı gibi toplumda güvenilir olarak görülmektedir. Görevlilerin sıfatlarının anılması vakfiyede vazifeliler için yapılan koşulların gerçekleştirilmesi yönünden önem taşımaktadır.

Zimem Bölümü: Zimem, muhasebe kayıtlarında para vakıflarının faizlenme koşuluyla borç olarak verdiği şahısları ifade etmektedir. Zimem kısmında borç verilen kişinin ismi, takma adı, mesleği, dini, işlem çeşidi ve miktarı ile ilgili bilgiler bulunmaktadır. Ama borç verilen kişinin ayrıklıkları olmasıyla beraber çoğunlukla ismi, işlem çeşidi ve miktarı sabit olarak zimemde yazılmaktadır. Borç verilen kişiye ait diğer bilgilerin sürekli olarak verilmemiştir.

Şerh Bölümü: Bu bölüm muhasebe kayıtlarının en sonunda olan zimem kısmından sonra bulunmaktadır. Şerhte vakfın yöneticisinin öldüğü onun yerine başkasını göreve devam etmesi için vekillik vermesi ve yeni yöneticinin de bu vazifeyi yapması için taahhüt ettiği bilinmektedir. Bu kısımda giderlerden sonra azalan şerhlerde daha çok vakfın gelir fazlalıklarının değerlendirilme biçimine ve bütçede oluşan açıkların nasıl kapandığına dair bilgilere zimemden sonra verilen şerhlerde ise vakıf yöneticisinin değişimine, rehinlerinin yanmasına gibi bilgiler bulunmaktadır.

Bu kısımlardan her biri muhasebenin kaydedildiği zamanla ilgili mühim bilgileri barındırmaktadır. Çünkü bu kayıtlarda hangi vakfın hangi mahallede olduğu, vakfın ve vakıf yöneticisinin kim olduğu, vakıf hizmetlerini nasıl finanse ettiği, hangi hizmetler sağlandığı ve bu hizmetlere ne kadar harcandığı, kuruluştaki kimlerin vazifelendirildiği ve bu kişilere ne kadar maaş verildiği, kimlerle borç ilişkisinde olduğu gibi o zamana ışık tutan çok mühim bilgiler yer almaktadır. Muhasebe kayıtlarında yer alan bu bilgilerin o dönemin toplumsal, kültürel ve iktisadi özellikleri yansıtması büyük önem sağlamaktadır (Durmuş ve Bektaş, 2017: 208).

2.6.2.2. Kontrol Amaçlı Rapor Defterleri

Bu bölümü oluşturan defterlerin, ilk olarak muhasebe düzeninin sistemli ilerlemesine ve devlet gelirleriyle giderlerinde kontrollü olması gibi bir nitelik taşımaktadır. Belli bir konu dâhilinde düzenlenen kontrol ve denetim raporları biçimindedir (Güvemli ve Güvemli, 2015: 24). Osmanlı devlet muhasebesinin hususiyeti, defter deyiminin, günlük ve yardımcı defterlerin yanısıra, muhasebe kontrol raporlarıyla da kullanıldığı içindir. Oysaki muhasebede ki defter düzeninin, zaman içerisindeki devamlılığını ifade etmektedir. Fakat kontrol raporlarının gereksinim olduğunda hazırlandığı görülmektedir. Osmanlı muhasebe sisteminde raporların hazırlanan ve yer aldığı belgelere defter denilmektedir. Bu sebeple, bu bölümün tanıtılmasında da defter kelimesi kullanılmaktadır (Güvemli ve Güvemli, 2016: 186). Bölgelerden sağlanan cizye gelirlerinde de bir düşüş olması ve yolsuzluk yapılması durumunda bu durumun araştırılması için de bu rapor hazırlanmaktadır (Karabulut vd., 2018: 588).

İkinci grubun oluşmasını sağlayan defterin ise devlet giderleri kontrolü ile ilgilidir. Örneğin, Galata Tersanesine ait bir yıllık gelir ve gider hesaplanırken bu raporun ayrıntıları, tersaneye yıl bazında gönderilen para ve malzemelerin kullanılacak yerlere göre ayrıştırılması açısından bir amaç taşımaktadır (Güvemli ve Güvemli, 2016: 186).

Üçüncü bölümün oluşmasını sağlayan raporların, yolsuzlukların bildirilmesi veya vadesi geçen devlet alacaklarının tahsil imkânlarının araştırılması açısından tutulacak raporlardır. Bu türdeki raporların çoğunlukla baki kulları (devlet denetçisi) aracılığı ile hazırlandığı bilinmektedir. Raporlarda eyaletlerde yapılan yolsuzluklar ve şikâyetlerle tutulan raporların da yer aldığı görülmektedir. Üçüncü bölümdeki defterlerin ise muhasebe teşkilatı dışında kaydedilen, fakat bir bölümünün merkez muhasebe örgütü aracılığıyla kontrolü sağlanarak kaydının yenilendiği defterlerdir. Bu defterlerin, merkez muhasebe örgütünde kaydı yapılan defterlere paralel bir şekilde ve onların uzantısı biçiminde eyaletler tarafından tutulan defterler değil, vakıf ve tereke defleridir (Karabulut vd., 2018: 589).

2.6.2.3. Tereke Defteri

Osmanlı devletinde vefat eden kişilerin mirasçıları istek veya devletin mirasçı olmasıyla, kadılık kurumunun vefat eden şahsın mal ve nakit varlıklarını, alacaklarını ortaya çıkararak, bir değerlendirme yapmaktadır. Daha sonra borçları varsa ödemesini gerçekleştirir, korumaya alarak, tereke defterine de muhasebe kayıt sistemi esasında kaydetmektedir. Yapılan kayıt işleminin, bir tarafta mal ve nakitlerinin tutar olarak değerini yazar, diğer tarafta da bulunan varlıkların borçlarına, mirasçılara, devlete, kadılık işlemlerinde ki ücretlere düşen kısmı kaydedilmektedir. Vefat eden şahsın varsa ticarethanesinde bütün varlıkları ve borçları, bu hesaplamalar da göz önünde bulundurulmaktadır (Ertaş ve Şişman, 2013: 199). Tereke defterleri bu bilgilere paralel olarak vefat eden kişiyle, varislerinin borçlu ve alacaklıların isimleri yer almaktadır. XVI. ve XVII. Asırlarında tereke defterlerinde bu defterler fazla detaylı olarak verilmemiş, daha sonraki asırlarda daha detaylı bir biçimde kaydedilmiştir (Ertaş ve Şişman, 2013: 204). Tereke kaydına ait ilk örneklerin ise XV. asırda Bursa tereke muhasebe kayıtlarında bulunduğu dikkat çekmektedir (Karabulut vd., 2018: 590).

Tasfiye bilançosu özelliği yanında envanter çalışması niteliği de taşıyan Osmanlı tereke kaydının uygulamalarında, kaydın bir yanında (bilançonun aktif kısmı) vefat eden kişinin parası, mal varlıkları ve alacakları ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu kısımda kayıtlarda envanter özelliği, mal varlığının çeşidine, sayısına ve tutarına yer verilmesi ile ilgilidir. Bir yanda da (bilançonun pasif kısmı), borcu cenaze masrafları, kadı ve yardımcıları için varsa da devlete yapılması gereken ödemelerle ve kalanında mirasçılar arasında bölüştürülmesi (özsermaye) bulunmaktadır. Tasfiye bilançosu özelliği bulunduran uygulamanın yüzyıllar boyunca Osmanlı'da devam ettiği bilinmektedir (Güvemli ve Güvemli, 2015: 26). Tereke defterlerinde kayıtlar, devlet muhasebe yöntemi olarak kullanılmış olan merdiven kayıt yöntemindeki günlük defter kayıt esasında alındığı dikkat çekmektedir. Bu benzerliklerin çok olması, ifadelerin benzerliğinin yanında, merdiven kayıt yöntemindeki günlük defter kayıtlarında da maddelerin birbirinden ayrılmasını sağlayan, kelimenin son harfinin uzatılmasıyla oluşan çizgiler de aynı olmaktadır. Ayrıca merdiven kayıt yöntemiyle günlük defter kaydında bulunan ifadelerin tereke defterindeki ilk ifadelerle aynı doğrultuda olması da oldukça dikkat çekmektedir. Tereke muhasebe kayıtları XVI. ve XVII. asırlarda fazla

detaylı değildir. Fakat sonraki asırlarda detaylı olduğu görülmektedir (Ertaş ve Şişman, 2013: 204).

Tereke işlemleri beş gruba ayrılmaktadır. Birinci haricinde diğerlerinde muhasebe çalışmalarına gereksinim duyulmaktadır. Diğer önemli kişi kişinin teknik bilgilere sahip kassamdır (terekeyi vârisler arasında bölüştüren şer'i memuru). Bir de dellaliye işi ile görevli olan dellal (duyurucu, duyuruların yapılmasını sağlayan kişi) vardır. Şüphesiz kadıların emri altında çalışan kassam, kâtip ve diğer yardımcı kişiler de tereke işlemlerinde çalışmaktadırlar (Ertaş ve Şişman, 2013: 210).

Tüm bu açıklamalar dâhilinde tereke düzenleme işi, sosyal ve hukuki sonuç oluşturmaktadır. Fakat yapılan işlerin büyük ölçüde kâtibin vazife alanındaki işler olduğu anlaşılmaktadır. Buna istinaden Osmanlı Devleti'nin tecrübe ve bilgi sahibi kâtiplerin, sosyal yapıyı biçimlendiren miras hukukunun uygulanmasında ehemmiyetli görevler alarak, hukuki niteliğe sahip olan uygulamaların yürütülmesinde önemli katkıları vardır. Muhasebecilerin bu muvaffakiyetlerini, envanter çalışmaları ile kayıt sistemlerinde asırlar boyunca geliştirilen standartlarıyla tereke düzenine katkı sağlamışlardır (Ertaş ve Şişman, 2013: 210).

Kayıtlarda merdiven yönteminin temellerinin görme imkânı vardır. Çünkü merdiven yöntemiyle tutulan kayıtların başta konuya ilişkin bilgi verilerek, sonrasında hesaplamaların yapıldığı bilinmektedir. Hesaplamaların da merdiven yöntemindeki gibi alt alta sıralanarak ve sonrasında da toplama yer verilmektedir. Merdiven yöntemi tüm genişliği ve kullanım biçimlerini, tereke defterlerinde de görmek imkânı olmaktadır. Çünkü burada envanter bilgileri detaylı olarak yazılmakta, sonra toplam alınmaktadır. Bölüşümde de bu durumun tersi yapılmaktadır. Önce toplam alınır ve sonrasında da hak sahiplerinin payları düşülerek, kalanın tamamı paylaştırılmaktadır. Bu durumdan merdiven yönteminin özelliklerinden tereke kayıtlarında faydalandığı anlaşılmaktadır. Bunlara ek olarak da tereke defterlerindeki üç bilgi grubunun birbirinden ayrımı yapılırken, merdiven yöntemindeki gibi kelimenin son harfinin çizgi meydana gelecek biçimde uzatılarak kaydedilmesidir (Ertaş ve Şişman, 2013: 215). Kalan varlıklar bölüştürülürken sıralama cenaze masrafları, borçların verilmesi ve kadının ücreti biçimindedir (Karabulut vd., 2018: 513).

durumları engellemektedir. Örneğin; merkezî hazine, tımar örgütü ve vakıflar için ayrılan gelirlerin kontrol edilmesi, özenle seçilmiş olan çalışanların mesleki özelliklerinin yanında insanî değerlerinin de iyi olmasını etkilemektedir. Geniş bir coğrafyaya sahip olan Osmanlı, sarf ve iradlarını denetleyen düzenin elemanları olan kâtipler, dönemde sayılarının belirsiz olmasına rağmen, yine de verimlilik konu dâhilinde ipucu vermektedir. Ayrıca kâtip sayılarının net olarak hesaplanması olanaksız eksiliklere karşın, muhasebe mesleğinin koşulları fazla olması, eğitiminin uzun sürmesi ve meşakkatli bir iş olmasıyla da verimlilik ve etkinlik düzeyinin etkili olduğunu işaret etmektedir (Bülbül, 1999: 182).

Osmanlı Devleti tarafından 1879 senesinde oluşturulan Heyet-i Teftişîye devletin mali örgütlenmesinde kontrol amacını taşımaktadır (Güvemli vd., 2013: 37). Osmanlı devlet muhasebesinde iç ve dış denetime daima önem verilmiştir. Denetim sisteminin muvaffakiyeti, denetim ekiplerinin muhasebe kayıt sisteminde çalışarak başarılı olan muhasebecilerden seçilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. İç ve dış denetim ekibine genç yaşta alınarak bu ekiplerde vazifelerini gerçekleştirenler, bazen merkezi örgüt haricinde İmparatorluk topraklarının tüm yerlerinde vazife alabilecekleri için özel eğitilmiş şahıslar olmasına özen gösterilmektedir (Güvemli, 2014: 233).

Osmanlı Devleti'nin çıkarlarının korunması amacıyla taşrada bulunan defterdarların üzerine bir denetim makamı kurumlaştırdığı bilinmektedir. Devletin ekonomik çıkarlarını koruduğuna inandığı şahsa verilen, en üst derecedeki bir kontrol makamına Nâzır-ı emvâllik denilmektedir. Tımar dışında olan gelirler için kurumsal hâl alan bu denetim mekanizması, eyaletlerde bulunan devlete ait hazine gelirlerinin tahsil edilmesine, gerekli yerlerde harcama yapılmasına veya devlet hazinesine gönderilmesine nezaret etmektedir (Bülbül, 1999: 168).

Osmanlı Devleti muhasebe sisteminde, muhasebe denetiminin muhasebe düzeni dâhilinde bulunduğu, kaydedilen belgelerde tahsilatın gerçekleşmesi, gerekli tahsilat ile beraber gösterildiği gözlenmektedir. Aynı denetlemeler giderlerde de yapılarak, bir giderin muhasebe kaydında, önceki dönem gideri de yazılmaktadır. Vakıflar kendi kayıtlarını tutarak, dönem sonunda da merkezde kayıtları yenilenmektedir. Sonrasında vakıf gelirleri ile çalışanlardan yöneticiye kadar alınan ücretin denetleme amacıyla muhasebe kayıtları gözden geçirilmektedir. Devlet vakıf gelirlerinden çoğunlukla pay

almamaktadır. Bu durum ise merkezdeki bulunan kayıtların tamamen denetim-amaçlı olduğunu ortaya koymaktadır (Güvemli, 2001: 639).

Vakıflar kadı gözetimi altında kurulmakta ve kadıların denetimi ile varlıklarını devam ettirmektedirler (Taş, 2014: 110). Vakıf yönetiminin özel hukuk yapısına bağlı olmasına karşılık, vakıf denetiminin yapılması için farklı birimler kurulmuştur. Bu birimlerin daha çok kadılık bünyesinde oluşturulduğu bilinmektedir (Genca, 2014: 531). Kadılar vakıf hesaplarının incelenmesi ve gelirlerin vakfiye koşullarına uygun olarak harcanıp harcanmadığını araştırma yetkisine sahiptirler. Bu yönden bir vakfa benzer tayini yapılsın ya da yapılmasın kadıların bu vakıflar üzerinde genel olarak denetim yetkileri bulunmaktadır (Çiftçi, 2004: 84).

2.8. Muhasebe Mesleğinde Arşivlemenin Önemi

Osmanlı muhasebe sisteminden birçok belge ve muhasebe defteri bugünlere geldiği bilinmektedir. Bu durum Osmanlı devlet muhasebesinin gelişmiş bir arşivleme sistemine sahip olduğunu göstermektedir (Güvemli vd., 2014: 512).

Abbasi, Fatımi, Büyük ve Anadolu Selçukluları ve İlhanlılar dönemindeki arşiv yürütümlerinde görülen ve bürolarda yapılan faaliyet sonucunda hazırlanan iş evraklarına uygun olarak coğrafi ve kronolojik esaslar doğrultusunda deftere kayıt edilmektedir. Yapılan kayıtların evraklarda da aynı tertip içinde muhafaza edilmesi ve kayıtların kaynaklarına dikkat edilmesi, Osmanlı Devleti'nde de aynı şekilde görülmüştür. Bu nedenle Osmanlı Devleti'nin aslında tam anlamıyla kendine özgü bir bürokratik ve arşivsel bir sistemi bulunmamaktadır. Bunun aksine devraldıkları yönetimi devam ettirmişlerdir (Keskin, 2007: 297).

Divan-ı Hümayun topraklarında ancak sadrazam mühürüyle açılan ve kapanan arşivin bulunduğu bir daireye defterhane denilmektedir. Defterhanenin başında ise defter emini bulunmaktadır (Güvemli, 1997/4: 14). Defter eminin görevleri arasında, tımar ve zeamet sahibi olan kişilerin hesaplarının kaydedilmesi ve onların olmadığı zamanlarda bu toprakların görev ve sorumluluklarını yönetmektir. Defter emini yönetimi altındaki memurların oluşturduğu bir örgüt aracıyla defterhane işlerinin de yapıldığı bilinmektedir. Defterhane örgütü, devletin ekonomik envanterini oluşturmak ve bunu yenilemek, gerekli olan zamanlarda da tekrar yapmak gibi vazifeleri yerine getirmektedir. (Bülbül, 1999: 161). Defter eminliği için tayini yapılan divân

kâtiplerinin, sıradan divân kâtipleriyle bir olmayıp, yüksek makamdaki devlet adamlarının çocuklarıdır. Bu durum tayinlerde önemli bir rol oynamaktadır. Ayrıca divân kâtiplerinin, vekillik hizmeti görevini yaptıktan sonra defter emini oldukları bilinmektedir (Afyoncu, 2014: 84).

Devlet maliye idaresinin muhasebe defterlerine göre devam ettirilmesi devlet muhasebesinde arşivleme kültürünün gelişme göstermesini sağlamıştır. Mesela bazı bölgelerin önceki senelerdeki vergi çeşidi verileri ya da bir askerin maliyet verisi mali idarenin daima istediği veriler arasındadır. Bu isteklerin hemen yerine getirilebilmesi için düzenli bir arşiv yönteminin olması gereklidir. Osmanlının siyasi dokümanlarındaki gibi, muhasebe dokümanlarının bu zamanlara kadar ulaşmasının altında zengin bir arşivleme kültürüne sahip olduğunu söylemek doğru olacaktır (Güvemli, 2014: 233).

Burada belirtilmesi gereken bir durum yüzyıllar boyunca devam eden muvaffakiyetli yürütümlerin sonucunda oluşan ve inkişaf gösteren tüm bu niteliklerin, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün yapısını ve esasını meydana getirmektedir (Güvemli vd., 2014: 513).

SONUÇ

Osmanlı Devleti'nde özellikle mali kayıtlar söz konusu olduğunda muhasebe ve muhasebe sistemi kavramları ortaya çıkmıştır. Belirli bir sistemde kaydedilmesi gereken iktisadi olaylar için bazı kişiler özellikli, zor ve uzun bir süre eğitilmişler ve gerekli iş ve işlemleri yerine getirmek amacı ile ülkenin farklı yerlerinde iş ve işlemleri yerine getirmeleri için görevlendirilmişlerdir. Osmanlı'da hesap ve muhasebe işlerini yapan görevlilere kâtip denilmektedir.

Muhasebe mesleği, devletçilik ilkesi gereği devlet muhasebesi için doğmuş ve zamanla gelişme göstermiştir. Muhasebe, mesleğinin usta-çırak ilişkisi ile sürdürüldüğü görülmektedir. Küçük yaşlarda eğitilmek üzere gelen kişilere deneyimli muhasebeciler tarafından yazı, hesap, kayıtlar ile ilgili bilgi verilmektedir. Kâtiplik mesleği dürüst, güvenilir, bilgi ve tecrübe sahibi kişiler tarafından yapılmaktadır.

Muhasebe kayıtlarında siyakat yazı ve rakamları kullanılmıştır. Siyakat yazısının herhangi sanat niteliğinin olmadığı, daha hızlı yazılması, daha az yer kaplaması ve devlet muhasebe kayıtlarında sır niteliği taşıması açısından gizliliğin koruması için kullanıldığı bilinmektedir. Siyakatın yazılması ile okunması tecrübe ve bilgi gerektirmektedir. Ayrıca bunların yapılması da güçtür. Abbasilerde doğan, İlhanlılarda gelişen ve Osmanlılarda geliştirilerek 1100 sene boyunca Orta Doğu'da kullanılan merdiven yöntemi ile kayıtlar tutulmuştur. Merdiven basamağı yöntemi denilmesinin nedeni ise sayıların alt alta yazılmasından kaynaklanmaktadır. Merdiven Yöntemini tanıtan dört öğreti kitabı vardır. Bunlar İlhanlı zamanında yazılmıştır. Osmanlı Devlet'ine ait muhasebe sistemini konu alan bir öğreti kitabına rastlanmamıştır.

Osmanlı Devleti ile mevcut muhasebe sistemi, muhasebe anlayışı, muhasebeciye verilen önem benzerlik göstermektedir. Bununla birlikte Osmanlı'da ve son yıllarda yaygın olan özel işletmelerin vergiye dayalı bir sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Devletin piyasada bulunan üretim anlayışından uzaklaşmasıyla da mevcut muhasebe sisteminin özel sektör üzerinde yükseldiği anlaşılmaktadır. Özel işletme sektörü üzerinde kurulan sistemin vergi anlayışı esası ile birlikte kâr ve toplumsal hizmet anlayışının benimsendiği görülmektedir. Bu esas amaçların yanında birçok alanda muhasebe sisteminin geliştiği açıktır.

Devlet muhasebe sisteminde tahakkuk muhasebesi uygulanmıştır. Sene başında yükümlünün ödemesi gereken vergi tutarının bildirilmiş ve sene içerisinde de tutarın

tahsil edilmesi ile borçlardan düşülmüştür. Devlet muhasebesi güçlü bir örgüt haline gelmiş ve öncelikli olarak iki amaca hizmet etmiştir. Bunlardan ilki hazine yönetimi diğerinin de yıllık gelir ve giderlerin hesaplanmasıdır.

Osmanlı Devleti'nde muhasebe sistemi içerisinde görev alanları; defterdar, muhasebeci/ baş muhasebeci, hâce/ hacedan, halife/başhalife, kâtip/başkâtip, hesap emini, kisedar, mukabeleci, baki kulu/başbaki kulu, müfettiş, kadı (özellikle denetim konusunda) olarak sıralanmak mümkündür. Adı geçen meslek unvanlarının, Türkiye'deki muhasebe meslek unvanları ile benzer tarafları olduğu tespit edilmiştir. Osmanlı Devleti'nde muhasebe mesleğinde kıdemli olan kişiye baş muhasebeci denilirken, halihazırda buna karşılık olabilecek unvan ise YMM olduğu düşünülmektedir. Paraları koruyan kişiye Osmanlı'da kisedar denilirken, halihazırda ise veznedar ve tahsildar olabileceği tespit edilmiştir. Hâce/hacedan unvanının bağımsız denetçiye, halife/başhalife unvanının SMMM'ye ve hesap emininin de ön muhasebe elamanı olarak Türkiye'deki karşılıklarının olabileceği düşünülmektedir.

Osmanlı Devleti'ne ait kayıtlarda genellikle en yüksek maaşı kâtiplerin aldığı ve aldıkları ücretin ve kâtip sayılarının vilayet ve kazalara göre değişiklik gösterdiği anlaşılmaktadır. Türkiye ile karşılaştırıldığında SMMM'ler bağlı oldukları odalara göre sayıları farklılık göstermektedir. Büyük şehirde bulunan SMMM sayısı ile küçük şehirde olan SMMM sayısı aynı doğrultuda artış göstermektedir. Aynı zamanda SMMM'lerin senelere göre sayıları genellikle artmaktadır.

Osmanlı Devleti'nin kayıt kültürü oldukça gelişmiş ve zengin içeriğe sahiptir. Bunu tutulan defterlerden anlamak mümkündür. Osmanlı'da defterler titizlikle tutulur ve kayıt tutarlılığına da dikkat edilmektedir. Kâr amacı olmayan topluma fayda sağlamak amacı ile kurulan vakıfların da defter ve belge arşivi zengindir. Vakıf muhasebesinde açık net ve şeffaf biçimde kayıt tutulur ve uygulanmaktadır.

Osmanlı Devleti'nde tutulan defterler ile halihazırda kullanılan defter ve belgeler arasında benzerlik görülmektedir. Günlük kayıtların yapıldığı Ruznamçe defteriyle yevmiye defteri, defter-i kebir defteriyle büyük defter, envanter defterinin ise isminde bir değişiklik olmadığı ve bu defterlerin kullanılış açısından benzerlik gösterdiği, kopya defterinin güncel muhasebede bir karşılığının olmadığı ortaya çıkmaktadır. Gelişen teknolojiyle beraber defter kayıtlarının klasik kayıt biçimi değişerek, bilgisayar ortamında e-programlar ile kaydedildiği görülmektedir. Bu durum işlemler yapılırken

kolaylığa, daha fazla düzene ve zaman tasarrufuna neden olduğuna ifade etmek yerinde olacaktır.

Osmanlı Devleti ile Türkiye'deki muhasebe mesleğinde iyi bir seviyeye gelebilmek için bilgi ve tecrübeye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bu durum usta-çırak ilişkisi ile sağlanırken, Türkiye'de sınav sistemi ve staj (bir nevi usta-çırak ilişkisi) ile sağlanmaktadır. Hem Osmanlı'da hem de Türkiye'de muhasebecilik mesleğinin bilgi, tecrübe ve iş başarısına sahip olunması gerektiği açıktır.

Osmanlı Devleti'nde maliye işleri ile ilgilenen en üst görevli ve karar alma organının esas üyesi olan defterdarların, uyguladıkları kendi eğitim sistemini geliştirerek, merkez ocaklarında yetiştikleri bilinmektedir. Ancak Türkiye'de defterdara karşılık olarak görülen maliye bakanı atama ile göreve gelmektedir.

Osmanlı'da vakıf kurumları yardımlaşma gayesi ile kurulan ve kâr amacı olmayıp, toplum faydası için faaliyetlerini sürdüren kuruluşlardır. Vakıfların büyüklüğüne göre muhasebeci ya da tahsildarlar, çoğunlukla gelir ve gider takibini yapmakla sorumludurlar. Aynı zamanda vakıflar genellikle devlet idaresinde olduğu için vakıf muhasebe elemanları, merdiven kayıt yöntemine hâkim kişilerden oluşmaktadır. Vakıflarda tutulan muhasebe kayıtları, defterlere basit muhasebe usulüne imkân sağlayacak özelliktedir. Bunu sebebi ise vakıf gelir ve giderlerinin vakıf senedinde bulunan esaslar doğrultusunda uygunluğunu ölçmektir. Vakıf muhasebe kayıtları, künye, gelirler, giderler, zimem ve şerh olmak üzere beş önemli bölümden oluştuğu ortaya çıkmıştır.

Muhasebe sisteminde mali işlerin kontrol edilmesi, hatalar ve yapılacak hilelerin önüne geçilmesi açısından denetim önem teşkil etmektedir. Denetim yapmakla görevli olan kişilerin iş başarısı, mesleki bilgileri ve karakteristik özelliklerinin iyi olması hazine ve vakıflar için ayrılan gelirlerin kontrolünün yapılmasında etkili olmaktadır.

Başbakanlık Osmanlı Arşivi'nde yüzlerce defter olması arşivleme kültürünün başarılı olduğunu göstermektedir. Çünkü yakın tarihte birçok belgenin ziyan edilmesine rağmen hala muhasebe defter ve belgelerinin son zamanlara kadar geldiği anlaşılmaktadır. Osmanlı Devleti zamanında arşivleme kültürü dosyalama şeklinde yapılırken, halihazırda dosyalama uygulamasının kullanılmasının yanında gelişen

teknoloji ile bilgisayar ortamında da arşivlenerek, dosyalar için yer sıkıntısının olmaması, kağıt tasarrufu ve kolaylık sağladığı sonuçlarına ulaşılmaktadır.



KAYNAKÇA

- Acar, D. ve Tetik, N. (2016). Genel muhasebe. Detay Anatolia Akademik Yayıncılık Ltd. Şti.
- Afyoncu, E. (1997). Osmanlı devlet teşkilatında defterhane-i Amire: (XVI- XVIII. yüzyıllar. (Yayın Nu. 61936) [Doktora tezi, Marmara Üniversitesi].
- Afyoncu, E. (2014). Osmanlı devlet teşkilâtında defterhâne-i âmire (XVI.- XVIII. yüzyıllar). Türk Tarih Kurumu.
- Akdoğan, H. (2017). Geçmişten günümüze muhasebe mesleği ve öğretiminde yaşanan gelişmeler. Siyasal Kitapevi.
- Sarınay vd., Y. (2010). Osmanlı İmparatorluğu devlet muhasebe sistemi merdiven yönetimin kullanım alanları. Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü.
- Akgündüz, A. ve Öztürk, S. (1999). Bilinmeyen Osmanlı. Osmanlı Araştırmaları Vakfı.
- Akgündüz, A. (2005). Osmanlı Devleti'nde belediye teşkilâtı ve belediye kanunları. Osmanlı Araştırmaları Vakfı.
- Akyüz, H. Bir Medeniyetin iz düşümü vakıflar ve şehirler. Erişim tarihi: 05.12.2022, https://www.academia.edu/31957176/B%C4%B0R_MEDEN%C4%B0YET%C4%B0N_%C4%B0Z_D%C3%9C%C5%9E%C3%9CM%C3%9C_VAKIFLAR_VE_%C5%9EEH%C4%B0RLER_
- Apalı, A. (2016). Kâtip Çelebi'nin eserlerinde mesleğinin izleri- traces of vocational in Kâtip Çelebi's works . *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,1(13), 1-14.
- Apalı, A. (2018). 1259 (R.) senesi Aydın Sancağı masarifat muhasebesi defterinin çözümlenmesi. *Osmanlı Medeniyeti Araştırmaları Dergisi*, 4(6), 1-21.
- Apalı, A. ve Bekci, İ. (2019). Osmanlı Devleti'nde vakıflara bütçelerine 1030 (H.) yılı muhasebe kayıtları nezaretinde bir örnek. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(18), 291-317.
- Arıkan, Y. ve Güvemli, B. (2013). Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimi ve İstanbul serbest muhasebeci mali müşavirler odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (5), 33-67.

- Armağan, A. (2011). XVI. yüzyılda Teke Sancağı'nın yönetimi ve yöneticileri. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Türkoloji Dergisi*, 18,(1). 273-293.
- Aşıkkutlu, E. (2010). Senet. Erişim tarihi: 12.12.2022, TDV İslâm Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/tahvil--hadis>
- Atar, Z. (2012). Balkanlarda temettuat tahriri (Tırhala-Üsküp-Drama sancakları örneklerinde). *Türk Dünyası İncelemeleri Dergisi*, XII/2, 389- 407.
- Aydemir, O. ve Erkan, M. (2011). Merdiven kayıt yöntemi ve günümüz muhasebe sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 110-128.
- Ay, H. (1991). Osmanlı Devletinde mali bunalım ve sebepleri. *DEÜ İİBF Dergisi*, 6,(2), 312-332.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivleri, Kod: EV. HMH.d Defter No: 02051.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivleri, Kod: MAD.d, Defter No:275. 2-3.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivleri, Kod: KK.d, Defter No: 2112, 1-2;
- Bekci, İ. ve Apalı, A. (2019). Aydın Sancağı Tire kazasında bulunan vakıfların 1275 (H.) tarihli muhasebe defteri. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 11 (20), 231-245.
- Bekci, İ., Apalı, A. ve Köse, E. (2021). Osmanlı maliyesi defterlerinden 1280 R. (1864 M.) tarihli Bucak Sancağı masarifât defterinin tahlili. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (60), 447-471.
- Boynukalın, M. (2009). Senet. Erişim tarihi: 23.09.2022, TDV İslâm Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/senet>
- Bülbül, Y. (1999). Klasik dönem Osmanlı muhasebe sistemi. *Divan: Disiplinlerarası Çalışmalar Dergisi*, (6), 151-182.
- Can, A. V., ve Esen, Ö. G. S. (2010). Osmanlı muhasebe sistemi ve 1530 yılına ilişkin yapılan kayıtların ışığında “Bir Osmanlı Livası: Prizren”. *Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi*, 1-16.
- Çabuk, A., ve Saygılı, A. (2013). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. yüzyılın ortalarında devlet muhasebesinde merdiven yönteminden çift yanlı kayıt yöntemine geçiş. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 168-196.

- Carnegie, D. G. ve Napier, J. C. (2012). Accounting's past, present and future: the unifying power of history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25, 2, 328-369.
- Çiftçi, C. (2004). 18. yüzyılda Bursa'da para vakıfları ve kredi işlemleri. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 23 (36) , 79-102.
- Demir, A. (2008). İlk usul kanunu usul-ü muhakeme-i ticaret nizamnamesinin transkripsiyonu. *e-akademi*, (72).
- Demirkol, K. (2014). Hamid Sancağı temettuat tahriri masârifât defteri üzerine bir değerlendirme (1845-1848). *Pursuit of History*, (11), 139-154.
- Durmuş, M. E. ve Bektaş, İ. (2017). Osmanlı'da muhasebe usulü ve vakıf muhasebe kayıtları okuma kılavuzu. *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(2), 196-209.
- Eken, G. (2000). Osmanlı sosyo-ekonomik tarihinin kaynaklarından vakıf muhasebe defterleri. *Türk Dünyası İncelemeleri Dergisi*, 4(2), 77-82.
- Ekinci, E. B. (2005). Osmanlı Devleti'nde mahkemeler ve kadılık müessesesi literatürü. *Türkiye Araştırmaları Literatür Dergisi*, 3(5), 417-439.
- Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özcan, U. ve Oğuz, M. (2008). Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 yıl boyunca kullanılan muhasebe yöntemi: Merdiven Yöntemi. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Emecen, F. (1992). Başmuhasebe kalemi. Erişim tarihi: 02.10.2022, TDV İslâm Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/basmuhasebe-kalemi>.
- Erol, M., Elagöz, İ. ve Öztürk, S. (2012). Tarih boyunca muhasebe uygulama ve eğitim araçları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (2), 221-232.
- Ertaş, F. C., Alpaslan, H. İ., ve Akdemir, Y. (2017). Anadolu muhasebe kayıt kültürünün doğuşu-1350-1500. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (13), 51-89.
- Ertaş, F. ve Şişman, B. (2013). XVI. ve XVII. yüzyıllarda Osmanlı'da tereke uygulaması ve muhasebesi-sosyo-ekonomik yapıya etkileri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 197-222.

- Es-Seyyid, S. M. (2020). İrsâliye. Erişim tarihi: 30.10.2022. Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, <https://islamansiklopedisi.org.tr/irsaliye>.
- Genca, E. (2014). Osmanlı hukukunda vakıfların denetimi (Evkaf-I Hümayun Nezareti). *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 72(1), 531-554.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2014). Türkiye’de harf devriminin muhasebe eğitimi ve muhasebe uygulamalarına etkisi. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 1 (1), 30-37
- Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde muhasebe bilgi sistemine yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 86-94.
- Gökoğlu, K. ve Çemberlitaş, İ. (2022). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleği hakkındaki metaforik algıları. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 12, (2), 676-690.
- Guzzo, R.A., Jackson, S.E. ve Katznel, R. A. (1987). Meta-Anaylsis analysis. *Research In Organizational Behavior*, (9), 407-442.
- Günalan, R. (2017). XVI. yüzyıl Osmanlı bürokrasisinde mâliye ahkâm katipleri. *Osmanlı Araştırmaları*, 49, (9), 125-154.
- Günday, D. (2013). Arşiv belgelerinde siyakat yazısı özellikleri ve divan rakamları (3.baskı). Türk Tarih Kurumu.
- Güvemli, O. (1995). Türk Devletleri muhasebe tarihi Osmanlı İmparatorluğu’na kadar (2.baskı) (Cilt 1), Süryay Sürekli Yayınları A.Ş.
- Güvemli, O. (1997). Osmanlı’da arazi tahriri ile görevli bölüm: Defterhane. *Vergici ve Muhasebeci le Diyalog Dergisi*, Yıl:12, (4), 14-15.
- Güvemli, O. (2000) Türk Devletleri muhasebe tarihi, Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat’a kadar (Cilt 2). Süryay Sürekli Yayınlar A.Ş.
- Güvemli, O. (2001) Türk Devletleri muhasebe tarihi, Cumhuriyet Dönemi XX. yüzyıl (Cilt 4), Avcıol Basım Yayın.
- Güvemli, O. (2012). Türk muhasebe düşüncesinde muhasebe düzeni, belgeler ve defterlerin adlarında ve kavramlarında son iki yüzyıldaki değişimler. *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (3), 122-149.

- Güvemli, O. (2013). Cumhuriyet döneminde muhasebe mesleğinin örgütlenmesi üzerine. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 136-151.
- Güvemli, O. (2014). Osmanlı'da devlet muhasebesi mesleğinin özellikleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (6), 227-233.
- Güvemli, O. (2016). Türk muhasebe düşüncesinde Tanzimat (1839) ile başlayan büyük değişim. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (10), 5-12.
- Güvemli, O. (2018a). Türkiye muhasebe mesleğinde yüz elli yıllık yalnızlık (1839-1989). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (14), 23-63.
- Güvemli, O. (2018b). MUFTAV'ın dünya kayıt kültürüne büyük katkısı: orta doğu muhasebe tarihi (MÖ 3000 – MS 2000). *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, (14), 7-22.
- Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2015). Osmanlı Devlet muhasebesinde kayıt düzeni ve defter sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (9), 18-42.
- Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2016). Osmanlı kayıt kültüründe vakıf muhasebesi ve devlet muhasebe sistemi. *Vakıflar Dergisi*, (46), 9-21.
- Güvemli, O. ve Aslan, M. (2018). Türkiye muhasebeciler günü hangi gün olmalı?. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (14), 64-91.
- Güvemli, O., Aytulun, A. ve Şişman, B., (2013). Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi: Türkiye muhasebe uzmanları derneği-1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 19-49.
- Güvemli, O., Toraman, C. ve Güvemli B. (2014). Osmanlı İmparatorluğunda devlet muhasebesi anadolu muhasebe kayıt kültürü. MUFTAV.
- Halaçoğlu, Y. (2014). XIV- XVII. Yüzyıllarda Osmanlılarda devlet teşkilâtı ve sosyal yapı (7.baskı). Türk Tarih Kurumu.
- Isaac Alfred, Muhasebe Nazariyesi, çev. Rifat Yenel, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından no.163, İstanbul, 1941.
- Karaarslan, E. (2002). Kamu mali yönetimi ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi. *Maliye Dergisi*, 140, 58-75.

- Karabulut, R., Apak, S., ve Erol, M., (2018). Orta Doğu muhasebe tarihinde İslami dönem (750- 1839) (Cilt II). T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Kavak, N. (2015). Osmanlı muhakeme sisteminde kâtiplik mesleğinin yeri ve önemi. *Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies*, 2(2), 1-10.
- Kaya, N. (2021). Muhasebe Tarihi. Erişim tarihi: 29.09.2022, <https://iksadyayinevi.com/wp-content/uploads/2021/11/MUHASEBETARIHI.pdf>
- Keskin, İ. (2007). Osmanlı arşivciliğinin teorik dayanakları hakkında. *Türk Kütüphaneciliği*, 21(3), 271-303.
- Kurt, N. (2020). Siyâkat Yazısı (Metin Çözümlemeli). Bilge Kültür Sanat.
- Küçük, İ. (2012). XX. yüzyılın ilk yarısında türk muhasebe düşüncesinin gelişimini etkileyen eğitimciler: serkiz nihad. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (3), 246-265.
- Küçüker, M., ve Can, A. (2016). 15. yy. Osmanlı muhasebesinde kârın sermaye paylarıyla orantılı dağıtımının hesaplanmasına ilişkin bir örnek. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 120-127.
- Kütükoğlu, M. S. (2011). Temessük. Erişim tarihi: 01.10.2022. Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, www.islamansiklopedisi.org.tr/temessuk.
- Marufoğlu, S. (2011). Osmanlı Taşra eyaletlerinde hizmetler ve ücretler. *History Studies*, 3(3), 267- 283.
- Oğuz Ceyhan, T. (2019). 16. yüzyılda Osmanlı muhasebecilerinin matematik anlayışındaki gelişmeler: Mürşidü'l-muhasibin örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (16), 11-144.
- Otar, İ. ve Küçük, İ. (2012) XIV. yüzyılda Ortadoğu'da yazılmış muhasebe kitabı risale-i felekiyye'nin ilk bölümleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (2), 198-220.
- Örten, R., Kurt, G. ve Torun, S. (2011). Muhasebede çift taraflı kayıtlama ve kitab-us siyakat. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 34-69.
- Özbirecikli, M. (2013). Türkiye'de ticaret kanunlarında denetim anlayışı üzerine bir inceleme. *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 152-167.

- Özçelik, M. K. (2017). Türk muhasebe sisteminin gelişiminde vergi etkisi. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, (60), 396-413.
- Özerhan, Y., Erkan, M. ve Nazlıoğlu, B. (2013). Osmanlı arşivinde merdiven yöntemi ile yazılmış muhasebe defter ve raporları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (5), 89-120.
- Öztürk, S. (1996). Osmanlı Arşiv belgelerinde siyakat yazısı ve tarihî gelişimi. Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları.
- Pur, H. P. (1995). Çağlar boyunca muhasebe mesleğinde statü ve işlev değişimleri, *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi*, Yıl:10, (2), 17-32.
- Sahillioğlu, H. (1995). Emin. Erişim tarihi: 18.10.2022. Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, www.islamansiklopedisi.org.tr/emin--gorev.
- Serin, M. (2009). Siyâkat. Erişim tarihi: 27.08.2022. Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, www.islamansiklopedisi.org.tr/siyakat
- Serkiz Nihad: Sigorta Muhasebesi-Harik, Nakliyat, Hayat Sigortaları, 1926, İstanbul.
- Sevinç, N. (1985). Osmanlı sosyal ve ekonomi düzeni. Üçdal Neşriyat.
- Sipahi, B. ve Küçük, İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve muhasebenin gelişimine etkilerinin 160 yıllık öyküsü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 1193.3 .
- Şensoy, F. (2014). Muhasebe defterlerinden vakıfların çok yönlü boyutlarını izlemek-bir örnek XVIII. yy. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (7), 76-103.
- Şensoy, F. (2018). Osmanlı İmparatorluğu'nda mali yönetim denetim ve soruşturma. *Bir Müsadere Örneği. Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (78), 53-86.
- Taş. O., Oğuz, M., ve Ekici, C. (2014). Türk vakıf kültürünün devamlılığının dayanağı: muhasebe. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (7), 104-123.
- Türk Dil Kurumu. (1983). Türkçe sözlük. *Türk Tarih Kurumu Basımevi*. (Genişletilmiş 7. Baskı).
- Uçma, T. (2012). Türkiye'deki muhasebe sisteminin gelişiminin kurumsal teori çerçevesinde açıklanması. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (2), 145-178.

- Uzunçarşılı, İ. H. (1988a). Osmanlı Devleti'nin merkez ve bahriye teşkilatı (3. baskı). Türk Tarih Kurumu.
- Uzunçarşılı, İ. H. (1988c). Osmanlı Devleti teşkilâtından kapukulu ocakları II (3. baskı). Türk Tarih Kurumu.
- Üç, M. (2009). Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması ve Türk muhasebe sisteminin yerinin belirlenmesine yönelik bir analiz. (Yayın Nu. 240391) [Doktora tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi].
- Yardımcı, M. E. ve Ayvaz, E. (2017). Osmanlı mali sisteminde irâd-ı cedid hazinesi ve muhasebe kayıtları (1799-1800). *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7, 253-287.
- Yılmaz, B., Allahverdi, M. ve Kuzucu, SC. (2018). Türkiye'de muhasebe mesleğinin son yıllardaki durumunun işgücü açısından analizi. *Mali Çözüm Dergisi/ Mali Analiz*, (147), 13-36.
- [www.sozluk.gov.tr/ Fatura](http://www.sozluk.gov.tr/Fatura).
- [www.sozluk.gov.tr/ Müfettiş](http://www.sozluk.gov.tr/Mufetfis).
- [www.sozluk.gov.tr/ Makbuz](http://www.sozluk.gov.tr/Makbuz).

EKLER

EK 1: BAŞDEFTERDARLIK (Sevinç,1985).

1. Detrit Sinan Bey - Milliyeti: (?), tayini: (?), idamı: 1459 = 864.
2. Fenerîzâde Ahmet Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini: 1474 = 879, nakli: 1479 = 884.
3. Nûrüddin Hamze İbni Ali Efendi /Leys Çelebi – Milliyeti: Türk tayini: 1479 = 884, azli: 1482 = 887.
4. Feylesofzâde Ahmet Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini: 1482 = 887, nişancılığa nakli: 1485 = 890.
5. İsa Fakih – Milliyeti: Türk (?) tayini: 1485 = 890 (?), azli: 1486 = 891.
6. Nurüddin Hamze İbni Ali Efendi / Leys Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini: 1486 = 891, azli 1492 = 898 (?).
7. Çandarlı Şemsüddin veya Muhyiddin Ahmet/Mehmet/Mustafa Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini 1492- 1493 = 898 (?), ölümü: 1491-1495 = 900.
8. Nurüddin Hamze İbni Ali Efendi / Leys Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini 1494-1495= 900, azli: 1499-1500 = 905 (Üçüncü defa).
9. Ahmet Çelebi- Milliyeti: (?), tayini: 1499- 1500 = 905, azli: 1501-1502 = 907.
10. Hüseyin Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini: 1501-1502 = 907, azli: 1502- 1503 = 908.
11. Tâci Bey – Milliyeti: Türk, tayini ve azli: 1502-1503 = 908.
12. Nûriddin Hamze İbni Ali Efendi /Leys Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini: 1502- 1503 = 908 (?), azli 1504 -1505 = 910 (Dördüncü defa).
13. Cezerîzâde Koca Kasım Sâfi Çelebi – Milliyeti: Arap, tayini: 1504- 1505 = 910, azli: (?).
14. Hüsamüddin Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini (?), azli: 1511 = 917.
15. Pirî Mehmet Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini: 1511, = 917, üçünü vezirliğe terfi: 1514 = 920.
16. Şemsi Bey /Şemsüddin Paşa – Milliyeti: (?) tayini: 1514 = 920, azli: 1516 = 922.
17. İskender Çelebi – Milliyeti: (?), tayini: 1516= 922, azli: 1517 = 923 (?).

18. Çömlekçizâde Kemalüddin Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini: 1517 = 923 (?), azli: 1518 = 924.
19. Hocaîzâde Mehmet Çelebi /Paşa – Milliyeti: Türk, tayini 1518 = 924, ölümü: 1519 = 925.
20. Abdülkerimzâde Abdülvehhab Hayalî Çelebi – Milliyeti: (?), tayini 1519 = 925, azli: (?).
21. Cezerîzâde Koca Kasım Sâfi Çelebi /Paşa – Milliyeti: Arap, tayini: (?), (İkinci defa)
22. Ahmet Çelebi – Milliyeti (?), tayini: (?), azli: 1521 = 927.
23. Mehmet Çelebi – Milliyeti: (?), tayini: 1521 = 927, azli: 1524- 1525= 931 (?).
24. Abdüsselam Çelebi – Milliyeti: Arap yahut Yahudi (?), tayini: 1524 – 1525 = 931, azli: 1525- 1526 = 93.
25. İskender Çelebi – Milliyeti: (?), tayini: 1525- 1526 = 932, azli 1534 = 941.
26. Mustafa Çelebi – Milliyeti: (?), tayini: 134 = 941 istifası: 1536 – 1537 = 943 (?).
27. Ramaznzâde Yeşilce Mehmet Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini: 1536- 1537 = 943 (?) Rumeli Kethüdarlığına nakli: 1537 =944.
28. Azlı Mehmet Çelebi – Milliyeti: (?), tayini: 1537 = 944, azli: 1542 = 949.
29. İbrahim Çelebi / Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1542 = 949, azli: 1544 = 951.
30. Nazlı Mahmut Çelebi – Milliyeti: (?) tayini: 1544 = 951, ölümü: 1546 =953.
31. Sinan Çelebi /Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1546 = 953, azli: 1548 =955.
32. Çivizâde Abdullah /Abdi Çelebi- Milliyeti: Türk, tayini: 1548 = 955 ölümü: 1533 =960.
33. Lütfi Bey /Çelebi – Milliyeti: (?), tayini: 1553 – 960, azli: 1555 =963.
34. Hasan Çelebi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1555 – 1556 =963 azli: 1556 -1557 = 964.
35. Muýtâbzâde Ahmet Çelebi – Milliyeti: (?), tayini: 1556 – 1557 = 964, azli: 1556 = 965.
36. Eğri Abdizâde Mehmet Bey/ Çelebi Milliyeti: Türk, tayini: 1557 = 965, istifası: 1561 = 968.

- 37.** Baba Nakkaşzâde Derviş Çelebi – Milliyeti: Fars, (?), tayini: 1561 = 968, azli: 1561-1562 = 969.
- 38.** Murat Çelebi – Milliyeti: Türk, tayini: 1561 – 1562 = 969, ölüm: 1566 – 1567 = 974.
- 39.** Ubu-l Fazl Mehmet Çelebi – Milliyeti: Türk (?) tayini: 1566 – 1567 = 974, azli veya istifası: 1569 -1570 = 977.
- 40.** Baba Nakkaşzâde Derviş Çelebi – Milliyeti: Fars (?) tayini: 1569 -1570 = 977, ölümü: 1573 1574 = 981, (İkinci defa).
- 41.** Lâle- izâr / /Lalezâr /Lâl'îzâde Mehmet Çelebi – milliyeti: Devşirme (?), tayini: 1573 -1574 = 981, azli: 1575= 982.
- 42.** Kara Üveys Çelebi /Paşa- Milliyeti: Türk, tayini: 1575 = 982, Budin Beylerbeyliğine nakli: 1578 = 986.
- 43.** Lâle-izâr /Lalezâr /Lâl'îzâde Mehmet Çelebi – Milliyeti: Devşirme (?), tayini: 1578 = 986, azli: 1581 = 989.
- 44.** Kara Üveys Paşa – Milliyeti: türk, tayini: 1581 = 989, azli: 1582 = 990 (İkinci defa).
- 45.** Okçuzâde Mehmet Paşa _ Milliyeti: (?), tayini: 1582 = 990, azli: 1582 = 990.
- 46.** Hacı İbrahim Efendi /Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1582 = 990, azli: 1583 = 991.
- 47.** Mahmut Efendi / Çelebi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1583 = 991, azli: 1585= 993.
- 48.** Hüsrev Bey – Milliyeti: (?), tayini: 185 = 993, azli: 1585 = 993.
- 49.** Burhanüddin Efendi/Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1585 = 993, azli: 1586 = 994.
- 50.** Kara Üveys Paşa /Hoca Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1586 = 994, Mısır Valiliğine nakli: 1587 = 995 (Üçüncü defa).
- 51.** Ramazan Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1587 = 995, azli: 1587 = 995.
- 52.** Hacı İbrahim Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1587 = 995, azli: 1588 = 996 (İkinci defa).
- 53.** Ramazan Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1588 = 996, azli: 1588 = 996 (İkinci defa).

- 54.** Mahmut Efendi / Çelebi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1588 = 996, ölümü: 1589c= 997 (İkinci defa).
- 55.** Şerif /Seyyid Emir Mehmet Efendi /Paşa – Milliyeti: Fars (?), tayini: 1589 = 997, azli: 1593 =1001.
- 56.** Hacı İbrahim Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1593 = 1001, azli: 1594 = 1002 (Üçüncü defa).
- 57.** Nuh Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1594 = 1002, azli: 1595 = 1003.
- 58.** Baş Hasan Efendi /Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1595 = 1003, azli: 1595 = 1003.
- 59.** Şerif Seyyid Emir Mehmet Efendi /Paşa – Milliyeti: Fars (?), tayini: 1595 = 1003, azli: 1595 = 1003 (İkinci defa).
- 60.** Mezbele Turpu Mahmut Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1595 = 1004, azli: 1596 = 1004.
- 61.** Hacı İbrahim Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1596 = 1004, azli: 1596 = 1005 (Dördüncü defa).
- 62.** Ali Çavuş /Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1596 = 1005, azli: 1597 = 1005.
- 63.** Tophaneli Mahmut Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1597 = 1005, azli: 1597 = 1006.
- 64.** Ali Çavuş /Efendi – Milliyeti: 1597 = 1006, azli: 1597 = 1006 (İkinci defa)
- 65.** Tophaneli Mahmut Efendi / Paşa _ Milliyeti: Türk, tayini: 1597 = 1006, azli: 1598 = 1007 (İkinci defa).
- 66.** Tezkirecizâde Mahmut Paşa – Milliyeti: Türk, (?) tayini: 1598 = 1007, azli: 1599 = 1007.
- 67.** Burhanüddin Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1599 = 1007, ölümü: 1600 = 1008. (İkinci defa).
- 68.** Tophaneli Mahmut Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1600 = 1008, azli: 1603 - 1604 = 1012.
- 69.** Musa Çelebizâde Mehmet –Milliyeti: Türk (?), tayini: 1603- 1604 = 1012, azli: 1604 = 1013.

- 70.** Hafız Mahmut Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1604 = 1013, azli: 1605 = 1013.
- 71.** Tophaneli Mahmut Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1605 = 1013, ölümü: 1606 = 1015, (Dördüncü defa).
- 72.** Etmekçi/ Ekmekçizâde Ahmet Paşa – Milliyeti: Arnavut, tayini: 1606 = 1015, azli: 1613 = 1022.
- 73.** Lonkazâde Mustafa Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1613 = 1022, azli: 1614 = 1023.
- 74.** Abdülbaki / Baki Efendi/ Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1614 =1023, azli: 1615 = 1024.
- 75.** Lonkazâde Mustafa Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1615 = 1024, azli:1617 =1026 (ikinci defa).
- 76.** Rizeli Hasan Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1617= 1026, azli: 1618 = 1027.
- 77.** Yahnikapan Abdülkerim Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1618 = 1027, azli: 1619 = 1028.
- 78.** Kalavun Yusuf Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1619 = 1028, azli: 1620 = 1029.
- 79.** Rizeli Hasan Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1620 = 1029, azli: 1621 = 1030 (İkinci defa).
- 80.** Abdülbaki /Baki Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1621 = 1030, istifası: 1622 = 1031 (İkinci defa).
- 81.** Rizeli Hasan Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1622 =1031, azli: 1624 = 1033. (Üçüncü defa)
- 82.** Abdülbaki / Baki Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1624 = 1033, çlümü: 1625 = 1034 (Üçüncü defa)
- 83.** Yahnikapan Abdülkerim Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1625 = 1034, azli: 1625 = 1034.
- 84.** Ebubekir Efendi/ Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1625 = 1034, azli: 1625 = 1034.
- 85.** Ömer Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1625 = 1034, azli: 1626 = 1035.
- 86.** Ebubekir Paşa – Milliyeti: (?), Türk, tayini: 1626 = 1035, azli: 1629 = 1039.

- 87.** Softa Mustafa Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1629 = 1039, Yeniçeriler tarafından parçalanması 1632 = 1041.
- 88.** Hüseyin Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1632 = 1041, azli: 1632 = 1042.
- 89.** Prevezeli Mustafa Paşa – Milliyeti: Arnavut, tayini: 1632 = 1042, idamı: 1633 = 1042.
- 90.** Mostarlı İbrahim Paşa – milliyeti: Boşnak, tayini: 1633 = 1042, idamı: 1636 = 1046.
- 91.** Sofu Mehmet Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1636 = 1046, azli: 1639 = 1049.
- 92.** Defterzâde İbrahim Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1639 = 1049, azli: 1641-1642 = 1051.
- 93.** Sofu Mehmet Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1641- 1642 = 1051, azli: 1643 = 1053.
- 94.** Hacı Kara Hasan Efendi – Milliyeti: Türk, (?) tayini: 1643 = 1053, azli: 1644 = 1054.
- 95.** Sofu Mehmet Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1644 = 1054, azli: 1644 = 1054 (Üçüncü defa).
- 96.** Salih Paşa – Milliyeti: Boşnak, tayini: 1644 = 1054, sadareti üzerine görevinden ayrılması: 1645 = 1055.
- 97.** Kapucubaşı /Kara Mustafa Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1645 = 1055, derya kaptanlığına nakli: 1647 = 1056.
- 98.** Hezarpâre Ahmet Paşa – Milliyeti: Rum (?), tayini: 1647 = 1056, sadareti üzerine görevinden ayrılması: 1647 = 1057.
- 99.** Halıcıoğlu Mehmet Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1647 = 1057, azli: 1648 = 1058.
- 100.** Köse İsmail Paşa _ Milliyeti: (?), tayini: 1648 = 1058, azli: 1649 = 1059.
- 101.** Hezarpâre biraderii İbrahim Paşa – Milliyeti: Rum (?), tayini: 1649 = 1059, azli: 1650 = 1060.
- 102.** Zurnazen Mustafa Paşa – Milliyeti: Arnavut, tayini: 1650 = 1060, azli: 1650 = 1060.
- 103.** Emir Mustafa Şerif Paşa – milliyeti: Türk, tayini: 1650 = 1060, azli: 1651 1061.

- 104.** Halıcıoğlu Mehmet Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1651 = 1061, azli: 1651 = 1062 (İkinci defa).
- 105.** Sarı Ali Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1651 = 1062, istifası: 1652 = 1062.
- 106.** Hezarpâre biraderi İbrahim Paşa – Milliyeti: Rum (?), tayini: 1652 = 1062 ölümü: 1652 = 1062 (İkinci defa).
- 107.** Emir Mustafa Şerif Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1652 = 1062, azli: 1652 = 1062 (İkinci defa).
- 108.** Zurnazen Mustafa Paşa – Milliyeti: Arnavut, tayini: 1652 = 1062, azli: 1653 = 1063 (İkinci defa).
- 109.** Moralı Mustafa Aga /Paşa – Milliyeti: Rum (?), tayini: 1653 = 1063, azli: 1655 = 1065.
- 110.** Kılavuz Köse Ali Paşa – Milliyeti: Arnavut, tayini: 1655 = 1065, istifası: 1655 = 1065.
- 111.** Sofu Mehmet Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1655 = 1065, istifası: 1655 = 1066.
- 112.** Halıcıoğlu Mehmet Paşa – Milliyeti: (?) tayini: 1655 = 1066, azli: 1656 = 1066 (Üçüncü defa).
- 113.** Karagöz Mehmet Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1656 = 1066, azli: 1656 = 1066.
- 114.** Defterzâde Mehmet Paşa – Milliyeti: Arnavut, tayini: 1656 = 1066, azli: 1656 = 1066.
- 115.** Sarı Ali Efendi/ Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1656 = 1066, azli: 1656 = 1066 (İkinci defa).
- 116.** Saçbağı Mehmet Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1656 = 1066, azli: 1656 = 1067.
- 117.** Divrikli Hacı Mehmet Ağa / Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1656 = 1066, azli: 1656 = 1067.
- 118.** Şeytan/Melek İbrahim Paşa – Milliyeti: Türk, tayini 1656 = 1067, Mısır Valiliği'ne nakli: 1661 = 1071.

- 119.** Darphâneci Hacı Hüseyin Ağa / Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1661 = 1071, azli: 1662 = 1072.
- 120.** Cebeci Ahmet Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1662 = 1072, Mısır valiliğine nakli: 1675 = 1086.
- 121.** Defterzâde Hacı Muhliss Efendi/ Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1675 = 1086, azli: 1677 = 1088.
- 122.** Hacı/Celep Hasan Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1677 = 1088, azli: 1683 = 1094.
- 123.** Mağnısâzâde Mahmut Efendi- Milliyeti: Türk, tayini: 1683 = 1094, azli: 1683 = 1095.
- 124.** Divrikli Mehmet Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1683 _ 1095, azli: 1685 = 1096.
- 125.** Kıncı Ali Efendi / Paşa – Milliyeti (?), tayini: 1685 = 1096, azli: 1687 = 1098.
- 126.** Emir/ Seyyid Mustafa Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1687 = 1098, asi askerler tarafından parçalanması: 1687 = 1098.
- 127.** Doğancı Hüseyin Ağa / Paşa – Milliyeti: Boşnak, tayini: 1687 = 1098, azli: 1688 = 1099.
- 128.** Ramazan Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1688 = 1099, azli: 1688 = 1099.
- 129.** Kıtık şenliği Fındık Mehmet Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1688 = 1099, azli: 1688 = 1100.
- 130.** Sürmeli Ali Efendi / Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1688 = 110, azli: 1690 = 1101.
- 131.** Kel Yusuf Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1690 = 1101, azli: 1690 = 1101.
- 132.** Kirli İsmail Efendi /Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1690 = 1101, azli: 1691 = 1102.
- 133.** Kılıç Ali Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1691 = 1102, azli: 1692 = 1103.
- 134.** Canip Ahmet Efendi – Milliyeti: Türk, (?), tayini: 1692 = 1103, azli: 1693 = 1104.
- 135.** Kalın Ali Ağa /Efendi/Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1693 = 1104, azli: 1693 = 1104.
- 136.** Kirli İsmail Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1693 = 1104, azli: 1694 = 1105 (İkinci defa).
- 137.** Köse Halil Efendi / Paşa - Milliyeti: (?), tayini: 1694 = 1105, azli: 1695 = 1106.

- 138.** Cahid Ahmed Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1695 = 1106, azli: 1695 = 1107 (İkinci defa).
- 139.** Köse Halil Efendi / Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1695 = 1107, azli: 1698 = 1110.
- 140.** Sarı Mustafa Efendi / Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1698 = 1110, azli: 1700 = 1112.
- 141.** Canip Ahmet Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1700 = 1112, azli: 1701 = 1112 (Üçüncü defa).
- 142.** Muhsinzâde Hacı Mehmet Efendi / Paşa – Milliyeti: Arap (?), tayini: 1701 = 1112, azli: 1702 = 1114.
- 143.** Sarı Mustafa Efendi / Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1702 = 1114, azli: 1703 = 1114 (İkinci defa).
- 144.** Bakkalzâde Sarı Hacı Mehmet Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1703 = 1114, azli: 1703 = 1115.
- 145.** Firarî Hasan Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1703 = 1115, azli: 1704 = 1115.
- 146.** Bakkalzâde Sarı Hacı Mehmet Efendi/ Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1704 = 1115, azli: 1705 = 1116 (İkinci defa).
- 147.** Tabl. / Davul İsmail Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1705 = 1116, azli: 1705 = 1717.
- 148.** Bakkalzâde Sarı Hacı Mehmet Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1706 = 1118, azli: 1706 = 1118 (Üçüncü defa).
- 149.** Seyyid Yahya Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1706 = 1118, istifası: 1706 = 1118
- 150.** Damat Mehmet Efendi / Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1706 = 1118 azli: 1708 = 1119.
- 151.** Bakkalzâde Sarı Hacı Mehmet Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1708 = 1119, azli: 1709 = 1121 (Dördüncü defa).
- 152.** Damat Mehmet Efendi /Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1709 = 1121 azli: 1712 = 1123 (İkinci defa).
- 153.** Bakkalzâde Sarı Hacı Mehmet Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1712 = 1123, azli: 1712 = 1124 (Beşinci defa).

- 154.** Damat Mehmet Efendş / Paşa – Milliyeti (?), tayini: 1712 = 1124 azli: 1713 = 1125 (Üçüncü defa).
- 155.** Sarı Mustafa Paşa – Milliyeti (?), tayini: 1713 = 1125, azli: 1714 = 1126 (Üçüncü defa)
- 156.** Kayserili Osman Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1714 = 1126, azli: 1714 = 1126.
- 157.** Bakkalzâde Sarı Hacı Mehmet Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1714 = 1126, azli: 1716 = 1129 (Altıncı defa).
- 158.** Damat Mehmet Paşa – Milliyeti: (?) tayini: 1717 = 1129, azli: 1717 = 1129 (Dördüncü defa).
- 159.** Kayserili Osman Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1717 = 1129, ali: 1717 = 1130 (İkinci defa).
- 160.** Hacı Mustafa Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1717 = 1130, azli: 1719 = 1131.
- 161.** Türk İbrahim Efendi /Hacı İbrahim Efendi- Milliyeti: Türk, tayini: 1719 = 1131, ölümü: 1728 – 1729 = 1141.
- 162.** İzzet Ali Bey /Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1728 – 1729 = 1141, azli: 1732 = 1144.
- 163.** Üç anbarlı Mehmet Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1732 = 1144, ölümü: 1732 1145.
- 164.** Cânibî Ali Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1732= 1145, azli:1799 = 1145, azli: 1733 = 1145.
- 165.** Bozoğlan /Hacı İbrahim Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1733 = 1145, azli:1734)=1147.
- 166.** Hacı Halil Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1734 = 1147, azli: 1735 = 1148.
- 167.** Bozoğlan Hacı İbrahim Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1735 = 1148, ölümü: 1736 = 1149 (İkinci defa).
- 168.** Hacı Halil Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1736 = 1149, azli: 1737 = 1150.
- 169.** Atıf Mustafa Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1737 = 1150, azli: 1738 = 1151.
- 170.** Hacı Yusuf Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1738 = 1151, azli: 1739 = 1152.

- 171.** Atıf Mustafa Efendi- Milliyeti: Türk, tayini: 1739 = 1152, azli: 1741 = 1154 (İkinci defa).
- 172.** Hacı Yusuf Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1741 = 1154, azli: 1742 = 1155 (İkinci defa).
- 173.** Atıf Mustafa Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1742 = 1155, ölümü: 1742 = 1155 (Üçüncü defa).
- 174.** Canıbî Ali Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1743 = 1156, ölümü: 1743 = 1156 (İkinci defa).
- 175.** Hacı Sadullah Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1743 = 1156, nişancılığa nakli: 1743 = 1156.
- 176.** Hacı Yusuf Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1743 = 1156, azli: 1746 = 1159 (Üçüncü defa).
- 177.** Behçet Mehmet Efendi / Paşa- Milliyeti: Türk (?), tayini: 1746 = 1159, Azli: 1749 = 1162.
- 178.** Seyyid Memiş Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1749 = 1162, sedaret kethüdarlığına nakli: 1750 = 1163.
- 179.** Behçet Mehmet Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1750 = 1163, azli: 1750 = 1163 İkinci defa).
- 180.** Sopasalan / Belgradî Kâmil Ahmet Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1750 = 1163, azli: 1751 = 1164.
- 181.** Müezzinzâde Haalimî Mustafa Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1751 = 1164, azzli: 1753 = 1167.
- 182.** Nailî Abdullah Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1753 = 1167, sadarete taayini: 1755 = 1168.
- 183.** Behçet Mehmet Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk (?) tayini: 1755 = 1168, ölümü: 1755 = 1168, azli: 1755 = 1168 (Üçüncü defa).
- 184.** Müezzinzâde Halimî Mustafa Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1755 = 1168, azli: 1755 = 1169 (İkinci defa).

- 185.** Hacı Ahmet Efendi /Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1755 = 1169, azli: 1756 = 1170 (Beşinci defa).
- 186.** Seyyid Memiş Efendi – Paşa Milliyeti: (?), tayini: 1756 = 1170, azli: 1757 = 1170 (İkinci defa).
- 187.** Hacı Ahmet Efendi /Paşa – Milliyeti: (?), tayini: 1757 = 1170, azli: 1758 = 1171 (İkinci defa).
- 188.** Müezzinzâde Halimî Mustafa Efendi/ Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1758 = 1171, azli: 1759 = 1173 (Üçüncü defa).
- 189.** Mektubî İbrahim Sarım Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini 1759 = 1173, azli 1760 = 1173.
- 190.** Hacı Ahmet Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1760 = 1173, Kubbe vezirliğine nakli: 1761 = 1174 (Üçüncü defa).
- 191.** Râmi Paşazâde Hacı Mustafa Nailî Bey – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1761 = 1174, azli: 1761 1174 (Üçüncü defa).
- 192.** Hacı Abdi Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1761= 1174, azli: 1763 = 1176.
- 193.** Rakım Mehmet Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1763 = 1176 azli: 1764 = 1177
- 194.** Şatırzâde Kâşif Mehmet Efendi – Milliyeti: Türk, (?), tayini: 1764 = 1177, azli: 1764 = 1178.
- 195.** Avni Mehmet Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1764 = 1178, azli: 1766 = 1180.
- 196.** Mektubî İbrahim Sarım Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1766 = 1180, azli: 1766= 1180, azli: 1769 = 1182 (ikinci defa).
- 197.** Atıfzâde Ömer Vahid Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1769 = 1182, istifası: 1769 = 1182, istifası: 1769 = 1182.
- 198.** Meş'aleci İbrahim Hıfzı Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1769 = 1182, sedaret kethüdalığına nakli: 1769 = 1183.
- 199.** İsmetî Ali Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1769 = 1183, azli: 1771 = 1185.
- 200.** Hacı İsmail Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1771= 1185, ölümü: 1772 = 1185.

- 201.** Derviş Mehmet Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1772 = 1185, azli: 1774 = 1188.
- 202.** Atıfzâde Ömer Vahid Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1774 = 1188, azli: 1774 = 1188 (İkinci defa).
- 203.** Derviş Mehmet Efendi /Paşa –Milliyeti: Türk, tayini: 1774 = 1188, sadaret kethüdalığına nakli: 1775 = 1189 (İkinci defa).
- 204.** Recai Mehmet Emin Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1775 = 1189, Nişancılığına nakli: 1776 = 1190.
- 205.** Peykî Hasan Efendi – milliyeti: (?), tayini: 1776= 1190, azli: 1778=1192.
- 206.** Seyyid Hacı Mustafa Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1778 = 1192, azli: 1781= 1195.
- 207.** Peykî Hasan Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1781 = 1195, azli: 1782 = 1196 (İkinci defa).
- 208.** Seyyid Hacı Mustafa Efendi / Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1782 = 1196 sedaret kethüdalığına nakli: 1782 = 1197 (İkinci defa).
- 209.** Seyyid Feyzullah Efendi/ Fevzi Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1782 = 1196 Reis-ül Küttablığa nakli: 1784 = 1198.
- 210.** Ahmet Nazif Efendi – Milliyeti: Fars (?), tayini: 1784 = 1198, sadaret kethüdalığına nakli: 1785 = 1199.
- 211.** Süleyman Fevzi Efendi – milliyeti: Gürcü, tayini: 1785 = 1199, azli: 1785 = 1199.
- 212.** Süleyman Raşit Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1785 = 1199, azli: 1786 = 1200.
- 213.** Peykî Hasan Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1786 = 1200, azli: 1786 = 1201 (Üçüncü defa).
- 214.** Ahmet Nazif Efendi – Milliyeti: Acem (?), tayini: 1786 = 1201, azli: 1787 = 1202.
- 215.** Süleyman Raşit Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1787 = 1202, sadaret kethüdalığına nakli: 1789 = 1203 (ikinci defa).
- 216.** Seyyid Feyzullah Efendi / Fevzi Paşa- Milliyeti: Türk, tayini: 1789 = 1203, azli: 1790 = 1204 (İkinci defa).

- 217.** Ali Râik Rahikî Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1790= 1204, azli: 1790 = 1205.
- 218.** Mehmet Şerif Efendi /Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1790 = 1205, azli: 1793 = 1207.
- 219.** Gizli Sıtma Hacı İbrahim Efendi – Milliyeti: (?), 1793 = 1207, azli: 1794 = 1209.
- 220.** Moralı Osman Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1794 = 1209, azli: 1795 = 1209.
- 221.** Şerbetçizâde Damadı Mehmet Emin Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1795 = 1209, istifası: 1796 = 1210.
- 222.** Gizli Sıtma Hacı İbrahim Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1796 = 1210, azli: 1799 = 1213 (İkinci defa).
- 223.** Köse Kethüda Çelebi Mustafa Reşit Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1799 = 1213, Reis-ül Küttablığa nakli: 1800 = 1215.
- 224.** Sadullah Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1800 = 1215, sadaret kethüdarlığına nakli: 1801 = 1215.
- 225.** Mehmet Recai Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1801 = 1215, azli: 1802 = 1217.
- 226.** Hasan Tahsin Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1802 = 1217, azli: 1803 = 1218.
- 227.** Divitigüzel /Ekin-iti Seyyid Feyzullah Efendi / Fevzi Efendi – Milliyeti: Türk, tayini 1803 = 1218, nakli: 1805 = 1220.
- 228.** Köse Kethüda Çelebi Mustafa Reşit Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1805 = 1220, azli: 1806 = 1221 (İkinci defa).
- 229.** Moralı Osman Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1806 = 1221, azli: 1807 = 1222 (ikinci defa).
- 230.** Hasan Tahsin Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1807 = 1222 azli: 1807 = 1222 (İkinci defa).
- 231.** Çavuşzâde / Fevzibeyzâde Mehmet Emin Bey – Milliyeti: Türk, tayini: 1807 = 1222, azli: 1808 = 1223.
- 232.** Seyyid Mehmet Behic Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1808 = 1223, nakli: 1808 = 1223.

- 233.** Mehmet Tahsin Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1808 = 1223, alemdar olayında parçalanarak öldürülmesi: 1808 = 1223.
- 234.** Mehmet Ragıp Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1808 = 1223, azli: 1811 = 1226.
- 235.** Hüseyin Hüsnü Bey – Milliyeti: (?), tayini: 1811 = 1226, azli: 1814 = 1229.
- 236.** Mehmet Emin Rauf Bey / Paşa – Milliyeti: Türk, tayini: 1814 = 1229, sadarete tayini: 1815 = 1230.
- 237.** Hacı Mehmet Efendi – Milliyeti: (?), tayini: 1815 = 1230, azli: 1817 = 1232.
- 238.** Mustafa Mazhar Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1817 = 1232, azli: 1821 = 1236.
- 239.** Mehmet Ataullah Efendi – Milliyeti: Türk, tayini: 1821 = 1236 nakli: 1821 = 1237.
- 240.** Derviş Mustafa Sabri Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1821 = 1237 azli: 1823 = 1238.
- 241.** Mehmet Esat Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1823 = 1238 nakli: 1825 = 1240.
- 242.** Mehmet Tahir Efendi: Milliyeti: Türk (?), tayini: 1825 = 1240, azli: 1828 = 1243.
- 243.** Mehmet Esat Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1828 = 1243, nakli: 1828 = 1244 (İkinci defa).
- 244.** Ali Necip Bey / Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1828 = 1244, azli: 1829 = 1244.
- 245.** Mehmet Sadık Efendi – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1829 = 1244, nakli: 1830 = 1246.
- 246.** Ali Necip Bey / Paşa – Milliyeti: Türk (?), tayini: 1830 = 1246, Başdefterdarlığın lağvı üzerine açıkta kalması: 1835 = 1251 (İkinci defa).

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı

:Tuğba ÇULCU

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi

:Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi/

Muhasebe ve Finansal Yönetim

Yüksek Lisans Öğrenimi

: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi/

Muhasebe ve Finansal Yönetim

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi :

İngilizce/ Orta Seviye

İş Deneyimi :

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar

Kitap Bölümü:

1- Bölüm Adı: Osmanlı Devleti Elâzığ Vilayeti'nin 1297 (R.) senesinin vakıf gelirlerinin muhasebe kayıtları, Bekci, İ., Apalı, A. ve Çulcu, T. (2020). Yayın Yeri: IVPE, Editör: Yüksel Akay Ünvan, Basım sayısı:1, Sayfa Sayısı:997, ISBN:978-9940-46-033-4, 158 -178.

Makale:

- 1- Bekci, İ., Apalı, A. ve Çulcu, T. (2021). Ahilik sisteminin gelişimi ve mali yapısı ile (1872 1289 H.) ve (1875 1292 H.) yıllarına ait ahi evran vakfının muhasebe kayıtlarının incelenmesi. *Bilimname*, (46), 273–304.
- 2- Bekci, İ., Apalı, A. ve Çulcu, T. (2021). Burdur Sancağına ait muhtelif vakıfların 1842 senesi 1257 H. muhasebe kayıtlarının transkripsiyonu. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 17(201), 2265–2317.
- 3- Bekci, İ., Apalı, A. ve Çulcu, T. (2021). Türk Devletlerinde vergi anlayış ve uygulamalarının biçimsel ve yapısal karakteri. *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 212–222.
- 4- Apalı A. ve Çulcu T. (2021). Muhasebe ve finansal yönetim alanında lisansüstü eğitim alan öğrencilerin COVID 19 döneminde yaşadıkları stres kaynakları üzerine nitel bir çalışma. *Uluslararası İşletme, Ekonomi Ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 5, (Issue: Prof. Dr. Fikret Otlı Özel Sayısı), 624-641.
- 5- Bekci, İ., Apalı, A. ve Çulcu, T. (2022). 1276 R. (1860/61) senesi burdur sancağına ait masârifat defteri muhasebe kayıtlarının çözümlenmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (23), 37-62.

Bildiri:

- 1- Bekçi, İ., Apalı, ve A. Çulcu, T. (2022). Osmanlı Devleti’nde varidat muhasebeciliği ve 1860/61 senesi (1276 R.) Burdur Sancağının gelirlerinin tahlili. *International Education, Economics, Management and Social Sciences Congress*, 120-134.
- 2- Bekçi, İ., Apalı, A. ve Çulcu, T. (2022). Osmanlı Devleti’nde işçilik giderlerinin 1203 (H.) (1789 M.) tarihli belge nezaretinde incelenmesi. *4th International Conference on Education, Economy, Management and Social Sciences*, 135-145.
- 3- Apalı, A. ve Çulcu, T. (2022). 1297 -1298 H. senelerinde inşaa ve tamir ettirilen yol ve köprülerin ilk madde ve malzeme kayıtlarının incelenmesi, *Uluslararası Mardin Artuklu Bilimsel Araştırmalar Kongresi*.