

OSMANLI DEVLETİ'NDE ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNE GEÇİŞİ ETKİLEYEN SOSYO-KÜLTÜREL NEDENLERİN ANALİZİ*

Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN^a
Öğr. Gör. Dr. Hakan ALIUSTA^b
Dr. Öğr. Üyesi Aydın BAĞDAT^c

Teorik Araştırma
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2021; 14 (3): 1231-1259

ÖZ

Tarihte toplumların, işletmelerin ve bireylerin yönetilmesinde sayıların, hesaplamaların, raporlamanın ve dolayısıyla muhasebenin önemi büyüktür. Osmanlı altı asır boyunca muhasebe sistemlerini devlet yönetiminde etkili bir şekilde kullanmıştır. Bu süreçte devlet yönetiminde merdiven yönteminden başarılı şekilde yararlanılırken, özellikle Avrupa'da 15. yüzyılda yazılı hale gelen çift taraflı kayıt yönteminden yararlanılmamıştır. Çift taraflı kayıt yönteminin Osmanlı'da 19. yüzyılın ortalarından itibaren kullanılmaya başlandığı dikkati çekmektedir.

Çalışmanın amacı, çift taraflı kayıt yönteminin Osmanlı Devleti'nde yaklaşık dört asırlık bir gecikmeyle kullanılmaya başlanmasının sosyo-kültürel nedenlerini incelemektir. Bu inceleme yapılırken Osmanlı döneminde gerçekleşen sosyal ve kültürel gelişmeleri kapsayan literatür taraması yapılmıştır. Elde edilen bulgular tarihsel açıdan değerlendirilerek, bu gecikmeyi etkileyen sosyo-kültürel nedenler ortaya konulmuştur. Sonuç olarak merdiven yönteminin başarılı kullanımı, özel mülkiyetin gelişmemesi, öğretici kitaplarının olmaması gibi nedenlerin analizi yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Tarihi, Çift Taraflı Kayıt Yöntemi, Merdiven Yöntemi, Sosyo-Kültürel Analiz.

JEL Kodları: M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Can, A. V., Aliusta, H., Bağdat, A. (2021). Osmanlı Devleti'nde Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçiş Etkileyen Sosyo-Kültürel Nedenlerin Analizi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (3), 1231-1259.

* Makalenin gönderim tarihi: 29.03.2021; Kabul tarihi: 17.05.2021, iThenticate benzerlik oranı %14

^a Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, acan@sakarya.edu.tr

ORCID: [0000-0002-1105-144X](https://orcid.org/0000-0002-1105-144X)

^b Sinop Üniversitesi, Ayancık Meslek Yüksekokulu, haliusta@sinop.edu.tr

ORCID: [0000-0002-6301-6339](https://orcid.org/0000-0002-6301-6339)

^c Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Sakarya Meslek Yüksekokulu, aydinbagdat@subu.edu.tr

ORCID: [0000-0002-0183-9866](https://orcid.org/0000-0002-0183-9866)

THE ANALYSIS OF SOCIO-CULTURAL REASONS AFFECTING THE TRANSITION TO DOUBLE ENTRY BOOKKEEPING METHOD IN THE OTTOMAN EMPIRE

ABSTRACT

In history; numbers, calculations, reporting and thereby accounting have great importance in the management of societies, businesses and individuals. The Ottoman Empire also effectively made use of its accounting systems in the state administration for six centuries. While the staircase method was successfully used in the state administration in this process, the double- entry bookkeeping method, which was put into written form especially in Europe in the 15th century, was not used. It is noteworthy that the double- entry bookkeeping method began to be used in the Ottoman Empire in the mid-19th century.

The aim of the study is to examine the socio-cultural reasons why the double- entry bookkeeping method was used in the Ottoman Empire with a delay of nearly four centuries. While carrying out the present research, literature review including the social and cultural developments that took place during the Ottoman period were conducted. The obtained findings were evaluated from a historical point of view, and socio-cultural reasons affecting the aforementioned delay were revealed. As a result, the reasons such as the successful use of the staircase method, the development of private property, and the lack of teaching books were analyzed.

Keywords: Accounting History, Double-Entry Bookkeeping Method, Staircase Method, Socio-Cultural Analysis.

JEL Codes: M41, M49.

EXTENDED SUMMARY

Introduction

Accounting is regarded as one of the most significant development tools of civilizations in economic history researches. In this process, accounting systems have also emerged as a result of needs of societies and states such as recording, reckoning, taxing, reporting and etc. Besides, systems and methods have changed, transformed, diversified and developed in different geographies and cultures depending on the conditions/needs of the time.

The double entry bookkeeping method, which is not known precisely when and by whom it was first used but developed in the Italian city states, is still practiced as a generally accepted method today. The method, which was first described in the book named "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita" published by Pacioli in 1494, has spread to Europe over time. Double entry bookkeeping method, which was positively affected by the development of the capitalist capital economy in Europe, has also continued its development. While this method was developing in Europe, the Ottoman Empire, which was dominant in the nearby geography, carried out accounting transactions with another method. This method, different from the European one, is the "Ladder Method", which was born in the Abbasids and passed on to the Ilkhanians, Seljuks and from there to the

Ottomans. While private sector needs came to the fore in the development of accounting in Western countries, government needs were more influential in the development of accounting in the Ottomans, and the accounting system was formed in the form of government accounting.

The ladder method was developed and used effectively and successfully in the state accounting of the Ottomans for about six centuries. However, in this process, the double entry bookkeeping method, which was put in written form in the 15th century in Europe and developed rapidly, was not used in the state accounting. It is worthy to note that the double entry bookkeeping method started to be used in the middle of the 19th century after the Tanzimat Period with the modernization movements starting in the Ottoman Empire. The ladder method was abolished during the reign of Abdülhamit the II and the double entry bookkeeping method was put in force. Although the lack of accounting knowledge and experience in the private sector at first and the lack of a well-established accounting culture slowed the spread of the method, some progress was made over time. It is possible that there were many reasons why the double entry bookkeeping method was not used in the Ottomans during this time period. In this study, the socio-cultural reasons why the Ottomans did not use this method were examined and analyzed under different headings.

Literature on Research

In the first volume of the four-volume study of Güvemli (1995), (1998), (2000), (2001), the accounting record culture of pre-Ottoman Turkish States is mentioned. In the second volume, the accounting record culture from the establishment of the Ottoman Empire to the Tanzimat period is explained with documents. In the third volume, the transition to the double entry bookkeeping method and the adaptation processes from the Tanzimat to the Republic are discussed. In the last volume, the accounting history of Turkey in the 20th century and accounting education was investigated.

In the study of Elitaş et al. (2008), on the other hand, the Ladder Method, which was used in accounting transactions in the Ottomans for 500 years, was discussed and examined extensively. As a result, it was stated that the ladder method is a different method from the double and one entry bookkeeping methods; however, it is the basis of both methods.

In Can (2010)'s study, the Ottoman state accounting system was presented, and then one of the registry books, which was a part of this system, was discussed. The study tried to reveal the administrative, demographic and economic structure of that period from the accounting book in which the records in the Prizren Liva in 1530 were written.

In the study of Güvemli et al. (2014), the culture of state accounting in the Ottomans was comprehensively discussed and examined in the context of

the process from the beginning to the end of the state. In this process; the birth, development, maturation of the Ladder Method and Anatolian Accounting Bookkeeping Culture and its change as a result of westernization movements were explained.

In the research of Yaşar (2016), in which the author examined the reasons and the results of the transition to double entry bookkeeping method in the Ottomans, the factors affecting the accounting system of the Ottomans and the importance of the private sector were initially mentioned. The westernization, which occurred with the abandonment of the statist policies in the Ottoman Empire with the Edict of Tanzimat, and the transition process to the double entry bookkeeping system in the accounting system were also explained. In addition, the first applications of the method in the Ottomans were mentioned. As a result, the effects of this system change on the transition to the capitalist economy were investigated. It was stated that the reasons for the transition to the double entry bookkeeping method in the Ottomans were the hill pressure caused by the advantages of the method and the developments in the bottom pressure due to the trade with western countries.

Akçay (2017) tried to determine the pros and cons of the ladder and double entry bookkeeping methods and to reveal the effects and contributions of these methods in the development of state accounting. First of all, the accounting system, institutions and the tools of the Ottomans were mentioned. Afterwards, the developments that took place from the Tanzimat period until today were explained.

Can et al. (2019) detected the socio-economic reasons of the late adoption of double entry bookkeeping method in the Ottomans. During this research, the literature review was conducted for the period about four centuries until the foundation and collapse of the Ottoman Empire. Consequently, many socio-economic reasons were listed and explained.

Method of the Research

Prior to the research, literature review was conducted throughout the period from the foundation of the Ottoman Empire to its end. In this analysis process, all processes including the financial organization structure of the Ottoman Empire, accounting system and applications, taxation methods, documents and books used in accounting transactions, political developments, accounting staff and their upbringing processes, their financial resources and expenses, accounting writing language, land order, existence of private property, the availability of teaching books, the development of the printing press, and etc. were discussed. Then, the obtained findings were evaluated chronologically and historically, and the socio-cultural reasons affecting the transition to the double entry

bookkeeping method were presented under separate headings. As a result, interpretations were made by analyzing these titles and their effect on the transition to double entry bookkeeping method on a socio-cultural basis.

Findings of the Research

In the light of the obtained data as a result of the literature review and document review conducted in accordance with the purpose of the research, the socio-cultural reasons affecting the transition to the double entry bookkeeping method are listed as follows.

- Delay in Transition to Permanent Settlement: As a result of the late transition of the Turkish society to settled life, the concept of property and classes with capital accumulation could not emerge, and they could not take part in commercial life as effectively as desired.

- The Failure of Private Property in the Land Order: In the lands conquered in the Ottoman Empire, private property was replaced by the fief system based on state ownership, and an aristocratic feudal order based on land did not develop. This situation also negatively affected the development of private entrepreneurship. It is likely that the tenant entrepreneur's need to keep records also depended on his habitual actions.

- Lack of Doctrine Books: In the Ottomans, the developments regarding double entry bookkeeping method were learned extensively by the accountants after the Tanzimat period. Moreover, the first studies on the method were published in different languages in the 19th century.

- Successful Use of the Ladder Method: In the Ottomans, the emergence of the ladder method in a way to respond to the bookkeeping needs of the state and its development according to the needs reduced the need for another method.

- Accounting Education's Being in the Form of Master Apprentice: The development of the ladder method in the teaching of the accounting staff according to the master apprentice relationship, not even needing a teaching book and its successful implementation reduced the need of transition to another method.

- Delay of the Prevalence of the Printing Press: Eventhough the printing press came to the Ottoman Empire right after Europe, there was no successful attempt at that period. The first Ottoman printing house was established and the first book was published in 1729. In addition, the first accounting book was published outside the country and in a different language.

- Close Culture - Distant Culture Effect: The dominant Islamic countries (İlhanlı, Seljuk) of the region had an effect on the establishment of

the financial system of the Ottoman State and the development occurred in this direction.

- Failure to Keep Private Sector Accounting Documents: It can be put forward that this situation is a result of both the difficulty in keeping documents due to wars and the desire to hide the income due to the existence of institutions that restrict the economic development of enterprises.

Conclusion

The double entry bookkeeping method, which was once used, was explained by Pacioli in 1494 in his book chapter. Then the method spread to Europe. However, this method was not used in the Ottomans until the 19th century.

Probably, it cannot be stated that a single cause produced this result. In this research, the socio-cultural reasons of this situation have been investigated and the results have been listed. The detected reasons are explained as a title in itself and the effects are expressed with their reasons.

As a result, the delay in the use of this method has many reasons. Nevertheless, ultimately, this is often the result of a need and benefit analysis for states. The results may change as well as needs and benefits. As a matter of fact, the transition to the double entry bookkeeping method after the Tanzimat period is an important expression of this claim.

1. GİRİŞ

Yapılan araştırmalar muhasebenin insanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahip olduğunu göstermektedir. Yazının bulunması, paranın icadı, ticaretin gelişmesi, göçler ve teknolojik yenilikler ile birlikte muhasebe sistemlerinin de gelişim gösterdiği muhasebe tarihçileri tarafından ortaya konulmuştur. Ancak muhasebenin ortaya çıkışı ve gelişimi konusunda, çok eski dönemler üzerine sınırlı sayıda kaynak bulunmaktadır. Muhasebe tarihi konusunda ilk yazılı belgelere M.Ö. 5000 yıllarında Sümerliler döneminde, M.Ö. 4000 yıllarında İbranilerde, M.Ö. 3000 yıllarında Mısırlılarda, M.Ö. 2000 yıllarında Babillerde ve M.Ö. 500 yıllarında Yunanlılarda rastlanmaktadır (Can, 2008: 96). Günümüzdeki gelişmiş muhasebe sistemlerinin başlangıcı olarak ifade edebileceğimiz çift taraflı kayıt yöntemi ile ilgili yazılı belgeler ise 13. yüzyıla kadar dayanmaktadır.

Çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmaya başlanmadan önce ticari işlemler sadece bir yönüyle kayıt edilmekteydi. Zamanla ticari faaliyetlerin çeşitlenmesi, artması, işletmelerin büyümesi, şubeleşmesi gibi sebepler kayıtlama ve raporlanma ihtiyacında değişmelere neden olmuş, yeni bir yöntem olan ihtiyacı da belirgin hale getirmiştir. Ayrıca çift taraflı kayıt yöntemi ile muhasebe işlemlerinin iki yönü de kayıtlandığından sonuçların birbirini kontrol etmesi sağlanarak hata yapılma ihtimali de azalmıştır.

Osmanlı Devleti'nde 19. yüzyılda ekonomik, siyasi, idari ve kültürel alanda pek çok değişim yaşanmış olup, bu çerçevede mali politikalarında da önemli reformlar yapılmıştır (Demirkol, 2014: 141). Bu doğrultuda Osmanlı döneminde çift taraflı kayıt yöntemi 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren kullanılmaya başlanmıştır. 1860'lı yıllara kadar kendine özgü (merdiven sistemi) kayıt yöntemini kullanan Osmanlı Devleti'nde, Tanzimat'ın ardından gerçekleşen çağdaşlaşma ve yenilik hareketleri ile birlikte çift taraflı kayıt yöntemine uyum sağlama zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Osmanlı Devleti'nde çift taraflı kayıt yöntemini ilk olarak 1856 yılında kurulan Osmanlı Bankası kullanmaya başlamış ve öncülük yapmıştır (Güvemli ve Kaya, 2015: 52). Bu kapsamda çalışmada, geçmişi 13. yüzyıla kadar dayanan çift taraflı kayıt yönteminin Osmanlı Devleti'nde neden 19. yüzyılda kullanılmaya başlandığı incelenmiş ve bu gecikmede etkili olan sosyo-kültürel nedenler ortaya konulmuştur.

2. ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNİN GELİŞİMİ

Tarihte ve günümüzde toplumların, işletmelerin ve bireylerin yönetilmesinde sayıların, hesaplamaların ve raporlamanın büyük önemi vardır. Bu nedenle muhasebe sistemlerinin dünya ekonomisi üzerinde yadsınamaz bir etkisinin olacağı açıktır. Muhasebe literatürü incelendiğinde 13. yüzyıldan itibaren az sayıda kaynak günümüz muhasebe sisteminin

oluşumuna yön vermiştir. Özellikle de 15. yüzyılda Venedik Muhasebesi (alla Veneziana) olarak bilinen, günümüzde de çift taraflı kayıt yöntemi olarak ifade edilen ve dünyada standart uygulama haline gelmiş olan sistemin etkisi görülmüştür (Akçay, 2017: 1886). Ancak çağdaş muhasebe tarihçileri para ve alfabenin mucidi olmadığı gibi bu yönteminde bir kişiyle sınırlandırılmayacağını, değişen ve gelişen iktisadi koşullara bağlı olarak zaman içerisinde var olduğunu ifade etmektedirler (Güvemli, 1995:140).

Öncelikle ihtiyaca uygun olarak müşteri ve satıcıların hesaplarını tespit için kişi muhasebesi ortaya çıkmış, buna 12. ve 13. asırda emtia, kasa ve senet hesapları eklenerek 14. asırda çift taraflı yöntemin ortaya çıkışının zemini hazırlanmıştır (Nuri,1933:105-106). Littleton, çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışının yedi öncüsünü şu şekilde saymıştır: Aritmetik, özel mülkiyet, para, kredi, ticaret ve servet yani sermaye (Littleton, 1927'den aktaran Sangster, 2016:304).

Soranzo firmasının 15. yüzyıldaki büyük defterinde kâr ve zarar hesabı, 1430-1440 yıllarında Andrea Barbarigo'nun tuttuğu ticaret defterlerinde sermaye hesabı kullanılmıştır. Bu defterlerde mal hesapları düzenli olarak kar-zarar hesabı ile kâr ve zarar hesabının da daimi olarak sermaye hesabı ile kapatıldığı görülmüştür. Barbarigo, 1430 ve 1432 yıllarının kâr ve zarar hesaplarını 1434 yılı kâr ve zarar hesabına aktarmış, bu hesabın kalanını da sermaye hesabına alacak yazmıştır (Sombart, 1902 ve Sieveking, 1902 'den aktaran Yavuz, 2017:128).

Çift taraflı kayıt yönteminin Pacioli tarafından İtalya'da kitap haline getirilerek ortaya konulmasından sonra yöntemin kullanımı matbaanın da etkisiyle başta Avrupa olmak üzere tüm dünya ülkelerine yayılmaya başlamıştır. 16. yüzyılda yöntemin anlatımına ilişkin çok sayıda kitap yayımlanmıştır ve genellikle az çok Pacioli'nin eserine dayandırılmıştır. Örneğin, *Domenico Manzoni'nin "Quaderno doppio col suo giornale secondo il costume di Venetio"* adlı eseri 1540 ile 1574 yılları arasında 6 baskı yapmıştır. Bu kitapta Pacioli'nin kitabına göre daha fazla örnek yer almakla birlikte, bazı yerlerinin Pacioli'nin kitabından kelime kelime alındığı dikkati çekmektedir. Muhasebe ile ilgili İngiltere'deki ilk yayın olan *Hugh Oldcastle'in "Profitable Treatyca"* 1543 yılında basılmış ve eser Summa ile çok benzerlik göstermektedir (Güzel, 2010). Bu yöntemin tanıtılmasını amaçlayan ilk eserleri ve yayın yıllarını ülkeler bazında şu şekilde sıralayabiliriz?

Tablo 1: Çift Taraflı Kayıt Yöntemini Ülkelere Tanıtan İlk Eserler ve Yazarları

Ülke	Yıl	Yazar	Eser
İtalya	1464	Luca Pacioli	Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita
Hollanda	1543	Jan Ympyn Christoffels	Nieuwe instructie ende bewijs der looffelijcker consten des Rekenboecks (Funnel ve Robertson, 2014:62)
İngiltere	1543	Hugh Oldcastle	A Profitable Treatyce called the Instrument or Boke to learn to know the good order of the keepying of the famouse reconynge called in Latyn, Dare and Habdare, and in English, Debitor and Creditor (Geijsbeek, 1914:13)
Almanya	1546	Johann Gottlieb	Buchhalten, zwey künstliche unnd verstendige Buchhalten (Tsuji ve Garner, 1995:162)
İspanya	1545	Gaspar de Texeda	Suma de Arihtmetica Practica y de todas Mercaderias con la horden de contadores (Brown, 2004,131)
Fransa	1550	Valentine Menher de Kempten	Practique brifue pour cyfrer et tenir livres de compte (Chatfield and Vangermeersch, 1996:189,361) Eser Fransızca olarak Belçika/ Antwerp de basılmıştır, Diğer baskısı 1591-Lyon
Amerika	1796	William Mitchell	A New and Complete System of Bookkeeping by an Improved Method of Double Entry (Mcmlckle, 1984:41).
Rusya	1809	Ivan Akhmatov	İtalian or experience based accounting (Kuter and Sokolov,2012:82)
Japonya	1873	Yukichi Fukuzawa	Chooainoho (Shimme, 1937,293; Watanabe, 2011:1). Eserin çevirildiği kaynak: "Book-keeping" by H. B. Bryant and H. D. Stratton
Osmanlı	1882	Süleyman Asaf	Muhtasar Usul-ı Defter (Güvemli, ve Güvemli, 2006: 43)

Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemini anlatan ilk kitap 1830 yılında Principles of Account Book An Abstract for the Beginners (Hesap Defteri

Prensipleri İlk Başlayanların İhtiyaçları İçin Halk Dili İle Yazılmış Özet) adıyla İzmir'deki Amerikan tüccarları için Venedik'teki Holy Gazar Theology School'da basılmıştır (Sürmen vd., 2006:69). 1863 yılında kurulan Osmanlı Bankası ise çift taraflı kayıt yönteminin Osmanlı'da kullanımına öncülük eden başarılı bir örnek olarak gösterilebilir (Güvemli ve Kaya, 2015:52).

3. OSMANLI DEVLETİNDE MUHASEBE KÜLTÜRÜ

Tarihsel süreçte birçok devlet ticari, siyasi ve kültürel ilişkiler veya savaşlar sonucu oluşan vesayet ilişkileri nedeniyle diğer devletlerin etkisi altında kalmıştır. Bu etkiler bazen o kadar güçlü olmuştur ki etkilenen ülkenin dilinin, dininin veya yönetim şeklinin kısmen veya tamamen değişmesi ile sonuçlanmıştır. Müslüman Ortadoğu ülkeleri ile sınırları olan Türkler, 751 yılındaki Talas savaşında Çinlilere karşı Abbasilerin yanında yer almış ve sonrasında İslamiyet Türkler arasında yayılmaya başlamıştır (Kara, 2002:5). Türkler, zamanla yaşanan etkileşimler ve ortak tek tanrı inancının da etkisiyle, Arap ve Fars kültürüne yakınlaşmışlar ve X. yüzyıldan itibaren kitleler halinde İslamiyet'i kabul etmeye başlamışlardır (Koca, 1996:276). Bu yakınlaşma zaman içerisinde bölgede önemli güç olan Selçuklu, İlhanlı ve Osmanlı devletlerinin mali yapılarının ve muhasebe kültürlerinin oluşumunda birbirlerinden etkilenmelerine de sebep olmuştur. Bu etki ise Anadolu ve Osmanlı muhasebe kayıt kültürünün oluşumunu ve gelişimini sağlamıştır.

Bu süreçte Anadolu muhasebe kültürünü oluşturan devletlerin kuruluş ve yıkılış zamanlarına ait kronolojik sıralama ise aşağıdaki gibidir (TDV İslam Ansiklopedisi);

750-1258	Abbasi devleti
1040-1092	Büyük Selçuklu Devleti
1092-1308	Anadolu Selçuklu Devleti
1256-1353	İlhanlı Devleti
1300-1922	Osmanlı Devleti

Yukarıdaki yer alan devletlerin idari ve mali yönetim anlamında birbirlerini etkilemeleri, buldukları bölgenin ortak ve sürekli değişim, etkileşim içinde olması nedeniyle gayet doğaldır. Ayrıca mülkiyet ve vergi yapılarında benzer uygulamaların yer almasının bu etkileşimi kolaylaştırdığı söylenebilir.

3.1. Anadolu'da Muhasebe Kültürünün Oluşumu

Anadolu'da hâkim olan Bizans kayıt kültürü 1071 Malazgirt savaşı ile değişmeye başlamış, Moğol istilası sonucu Anadolu'ya göç eden Türk

topluluklarının Anadolu Selçuklu devletini kurmaları ile de Anadolu Türk muhasebe kayıt kültürü oluşumu başlamıştır (Gürün, 1981; Güvemli vd., 2014:9). Bütün devlet ve maliye teşkilatını Samaniler, Gazneliler ve Abbasilerden alan Büyük Selçuklu devletinin devamı olan Anadolu Selçuklu devletinde zaman içerisinde gelişen mali yapı ve yönetimi, 1243 Köseadağ savaşı yenilgisi sonrası Moğol devletinin etkisine girmiştir ve Anadolu'da İlhanlıların mali sistemleri uygulanmaya başlamıştır (Uzunçarşılı, 1978:67). Bu süreçte Moğolların atadıkları yöneticiler ve vergi ödeme ilişkileri bu etkinin artmasının önemli nedenleri arasında sayılmaktadır (Güvemli vd., 2014:169). Anadolu Selçuklu Devletinin, Cengiz Han'ın ölümünden sonra parçalanan Moğol İmparatorluğu'nun dört devletinden biri olan ve 1256'da kurulan İlhanlı devletine bağımlılığı devam etmiştir. 1295 yılında ise Gazan Han'ın İlhanlı devleti başına geçmesi ile beraber Anadolu'da vergi toplama yetkisini Selçuklulardan alarak kendi atadığı yöneticilere vermesi Selçukluların mali bağımsızlığını kaybetmesine beraberinde de hızla çöküşüne neden olmuştur (Erdem, 2003:57). Bu bağımlılık nedeniyle, Anadolu Selçuklu devletinin son yarım asırlık varlık sürecinde de mali yapının şekillenmesinde İlhanlı devleti etkisinin hâkim olduğu söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda yer alan devletlerin mali örgütlenmelerine ait bilgiler bu üç devletin mali yapı oluşumunda birbirlerinden etkilendiklerini ortaya koymaktadır.

Tablo 2: Büyük Selçuklu, İlhanlı ve Anadolu Selçuklu Devletleri Merkezi Mali Örgüt Yapısı

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

Kaynak: (Güvemli vd., 2014:166)

İlhanlı Devleti ise, muhasebe tarihçisi İ.H.Uzunçarşılı'ya göre 1258'de hakimiyetine son verdikleri Abbasi Devleti'nin mali yapısı ve muhasebe kültüründen etkilenmiştir. Abbasilerin devlet muhasebesinde kullanmış

olduğu Merdiven yöntemi ve kayıt düzeni ile beraberinde maliye ilim ve devlet adamları Tebriz'e getirilmiş ve İlhanlıların muhasebe uygulamalarını biçimlendirmiştir (Güvemli vd., 2014:11). Fakat İlhanlı mali yönetim kültürü sadece Abbasilerden değil kendinden önce bölgede var olan Büyük Selçuklu devletinden de büyük oranda etkilenmiş ve mali yönetim kültürünün temellerini oluşturmuştur. Hem Selçuklularda hem de İlhanlılarda çalışan İranlı aydınlar bu etkilenmenin asli nedenlerinden birisi olarak kabul edilmektedir (Güvemli vd., 2014:164; Köymen; 1992:188-189).

Sonuç olarak İlhanlılar döneminde oluşmuş muhasebe anlayışından önce Selçuklu Devleti, daha sonra Anadolu Beylikleri ile Osmanlı Devleti etkilenmiş ve Anadolu muhasebe kayıt kültürünün temelleri atılmıştır (Özçelik, 2017:398). İlhanlı devleti, tarih sahnesinde kısa süren varlığına rağmen Anadolu'da yüzyıllarca uygulanacak bir mali kültürün temellerini atmış, kendinden sonra Orta Asya ve Anadolu'da egemen olacak olan Osmanlı devletinin mali yapı ve kültürünün oluşumunda etkili olmuştur.

Anadolu muhasebe kayıt kültürünün bazı temel özellikleri şöyledir (Özçelik, 2017:398).

- 1-Devlet muhasebesi şeklinde gelişmiştir.
- 2-Merdiven yöntemi kullanılmıştır.
- 3-Tahakkuk muhasebesi kullanılmıştır

Anadolu muhasebe kayıt kültürü de, merdiven yöntemi çerçevesinde doğmuş ve gelişmiştir (Ertaş vd., 2017:51). Avrupa'da çift taraflı kayıt yöntemi gelişimini sürdürürken doğuda Anadolu'da ise özellikle Osmanlı Devleti'nin yükselişi ile birlikte Merdiven Yöntemi gelişerek olgunluk seviyesine ulaşmıştır.

3.2. Osmanlı Devleti'nde Muhasebe Kültürünün Oluşumu

Osmanlı Devleti, kuruluş sürecinde muhasebe kayıt sistemi, mali yönetim ve kültüründe büyük ölçüde aynı bölgede hüküm sürmüş Selçuklu ve İlhanlı devletlerinin etkisi altında kalmıştır. Bu devletlerin mülkiyet ve vergi düzenlerinin benzer yapıda olması bu etkileşimi kolaylaştırmıştır (Elitaş vd., 2008a:129-130).

Anadolu Selçukluları Devleti'nin zayıflaması ve dağılması ile birlikte ortaya çıkan beylikler İlhanlı yönetimine bağlı olmuşlardır. Bu beyliklerden biriside Osmanlı Beyliği'dir. Bu açıdan değerlendirildiğinde İlhanlı yönetimi altında olan ve kuruluş döneminde bulunan beyliğin o çağa model olan İlhanlı sisteminden etkilenmemesi mümkün değildir. Osmanlı'nın ilk dönemlerinde İlhanlı maliyesine ait kaynak kitapların (Örnek Alâ-i Tebrîzî'nin Saâdetnâme adlı eseri) Osmanlılarca kopya edilmesi (Togan, 1931:15), kullanılan mali ve idari terimler, vergi çeşitleri ve uygulama

usullerindeki benzerlikler bu görüşü kuvvetlendirmektedir. Ayrıca Osmanlı'nın kuruluş yönetim kadrosunda Selçuklu ve İlhanlı yönetim teşkilatlarında yetişmiş memurların varlığı, Osmanlı mali teşkilatının oluşumunu ve gelişimini etkilediği düşünülmektedir (Yuvalı, 1995:249-254). Tarihsel varlığına bakacak da olursak İlhanlı devletinin son yarım asırlık varlık süreci Osmanlı devletinin kuruluş sürecine denk gelmektedir.

Osmanlı Devleti kurulma sürecindeki ikinci padişahı olan Orhan Gazi döneminde İlhanlılara bağlı küçük bir uç beyliği idi (Yuvalı, 1995:250) ve İlhanlılara vergi vermekteydi ve İlhanlıların idari ve mali teşkilatlarını devam ettiriyorlardı. Bu döneme ilişkin yeterli kaynak bulunmamakla birlikte var olan kaynakların Osmanlı maliyecilerinin vergi ve mal defterlerini İlhanlı mali teşkilatından alarak kullandığını göstermektedir. İlhanlı maliyesine ait terimlerin, siyakat yazı ve rakamlarının kullanımı bunu desteklemektedir (Uzunçarşılı, 1978:68-69).

Osmanlı mali yönetiminde İlhanlı etkisi hem XIV. yüzyıl ortalarına kadar vergi ödemeleri, hem de Moğol baskısından kaçarak Anadolu'ya çalışmaya gelen ve devlet kadrolarında görev alan İlhanlı aydınlar vasıtasıyla olmuştur (Güvemli vd., 2014:VI). Osmanlı padişahlarının kanunnameleri, sınırları genişleyen devletin gereği olarak uygulamada ortaya çıkan değişikliklerden dolayı kuruluş yıllarında var olan İlhanlı etkisi, yüzyılın ikinci yarısından itibaren İlhanlı devletinin zayıflaması ve son bulması ile azalmıştır. Bağımsız ve büyük bir devlet olma sürecinde Osmanlı, egemenliği altındaki yerlerde mevcut askeri, hukuki ve mali düzeni kendisine göre değiştirmiştir. Fakat asırlar boyunca Anadolu'da egemen olacak olan Osmanlı devletinin mali yapısının oluşumunda İlhanlı devletinin kalıcı izler bıraktığı bir gerçektir. Bunlardan birisi de 19. Yüzyıla kadar Osmanlı devlet muhasebesinde kullanılan ve İlhanlılardan alınan merdiven kayıt yöntemidir.

3.3. Osmanlı'da Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi: Merdiven Yöntemi

Merdiven yöntemi Abbasiler döneminde ortaya çıkmış, İlhanlılar döneminde gelişmiş, Osmanlılarda ise mükemmel hale gelmiş bir devlet muhasebesi yöntemidir (Güvemli vd., 2014: IX; Ertaş vd., 2017: 51). Selçuklu yönetiminde tamamen etkili hale gelen İlhanlıların bu yöntemi Selçuklu devletine aktardığı, oradan da Osmanlılara geçtiği görüşü hâkimdir. Bu devletlerin birbirlerine yakın coğrafyalarda hüküm sürmesi ve birçok ortak yönlerinin olması bu görüşü kuvvetlendirmektedir (Elitaş vd., 2008a: 676). Fakat Osmanlıların İlhanlılara vergi ödemeleri sonucu oluşan mali ilişki nedeniyle de girmiş olabileceği değerlendirilmektedir (Güvemli vd., 2014:173). Diğer bir görüş ise İlhanlı Devleti'nde görev yapmış muhasebe uzmanlarının Selçuklularda ve daha sonra Osmanlı mali idaresinde görev yapmaları nedeniyle olduğudur (Cezar, 2010:52-54'ten aktaran Güvemli ve Güvemli, 2015:20). İlhanlılar ilk 50 yılında

Selçuklularla, son elli yılında Osmanlılarla ilişki içinde olmuşlardır. Bu durum Merdiven yönteminin devletlerarası geçiş serüveni için oldukça etkili olmuştur (Güvemli vd., 2014:161).

Yöntem, ana tutarın başta yer alması ve onu oluşturan tutarların alt alta merdiven basamağı gibi dizilmesi nedeniyle merdiven yöntemi ismini almıştır (Ertaş vd., 2017:51). Bu adı İlhanlılar vermiş Osmanlılar “Usul-u Muhasebe” demişlerdir (Güvemli vd., 2014: IX).

İlk olarak 750’li yıllardan itibaren Abbasiler tarafından Ortadoğu’da kullanılmaya başlanan yöntem Osmanlıların 1880 yılında çift taraflı kayıt yöntemine geçmesi ile birlikte son bulmuştur. Osmanlı döneminde 500 yıla yakın süre boyunca kullanılan yöntem sadece devlet muhasebesinde değil, devlet işletmelerinde ve vakıflarda da kullanılmıştır. Merdiven yöntemi kullanıldığı süre boyunca ihtiyaca ve koşullara göre gelişim göstermiş ve devletin her türlü muhasebe kayıt gereksinimini karşılamıştır (Aydemir ve Erkan, 2011:112).

Merdiven sisteminin asıl doğuşu ise “*Miktar Usulü*”’nden, “*Tutar Usulü*”’ne geçilmesi ile gerçekleşmiştir. Mükelleflere vergilerini miktar büyüklüğü yerine tutar büyüklüğü olarak da ödeme imkânı verilmiştir. Bu durum mali işlemlerin kayıt altına alınması ihtiyacını ortaya çıkarmış ve yöntemin doğuşuna neden olmuştur. Merdiven yönteminin temel özellikleri ise aşağıdaki gibi sayılabilir (Elitaş vd., 2008a;180-182):

- Devletçiliğin benimsendiği ülkelerde devlet muhasebesi amaçlı kullanılmıştır.
- Devletin gelir ve gider süreçleri vergi gelirlerine dayalı olarak sürdürülmektedir.
- Eyaletlerden vergilerin alınması her eyaletin toplam vergi gelirlerinin ve vergi türlerinin alt alta yazılarak toplanması şeklinde gerçekleştirilir.
- Harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanması esastır.
- Sistem hem tutar ve hem de miktar yazmaya uygun bir yapıdadır.
- Muhasebe tahakkuk esasına göre çalışmakta, ancak tahakkuk maddesi yapılmadan işlemlerin yürütüldüğü bilinmektedir. Tahakkuk tutarının başka bir ortamda takip edilme esası vardır.
- Devletin bir yıllık gelirlerinin tek bir kayıt ile yapılmasını sağlar.

İlhanlılar da bu yöntemi tanıtmak için dört muhasebe öğretisi kitabı yazılmıştır. Sonuncusu ve en dikkat çeken olanı, Abdullah el-Mazenderani tarafından 1363’de yazılan “Risale-i Felekiyye – Kitab-us Siyakat”tır. Mazenderani de tıpkı Luca Pacioli gibi yöntemi kendisinin icat etmediğini zaman içerisinde geliştirdiğini belirtmiştir (Aydemir ve Erkan, 2011:112).

Mazenderani bu kitapta devlet muhasebesiyle ilgili yedi defterin örneklerle tanıtımını yapmıştır. Pacioli'nin "el defteri" ile Mazenderani'nin "günlük defteri" arasında, sayfa numarası konulması, başlangıçta Tanrı adının kullanılması, mübarek başlangıç, uğurlu son, gibi deyimlere yer verilmesi, silinti kazıntı yapılmamasının istenmesi, yanlış yazılanların üzerinin çizilmesi gibi konularda büyük benzerlikler vardır. Mazenderani devlet muhasebesi üzerinde dururken Pacioli ticari işlemlerin muhasebe kayıtlarını anlattığından diğer defterlerde doğal olarak farklılıklar bulunmaktadır (Güvemli, 1995:289).

Osmanlı'nın yükselme ve gerileme dönemine ait bu yöntemle yazılmış yüzbinlerce muhasebe belgesi günümüz arşivlerinde olmasına karşın devlet muhasebesini ve bu yöntemi tanıtan bir öğreti kitabı bulunamamıştır. Bunun usta çırak ilişkisine dayanan bir muhasebe öğretim sisteminden kaynaklandığı görüşü hâkimdir.

Merdiven Kayıt Yöntemi, çift taraflı kayıt yönteminin özelliklerini kısmen barındırmaktadır. İki yöntemin benzer olan özellikleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir; (Elitaş vd., 2009: 43-44)

- *Yevmiye madde numarası*
- *Yevmiye maddesi başlangıç çizgisi*
- *Tarih*
- *Açıklama*
- *Borçlu hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin soluna yakın bir şekilde yazılması*
- *Alacaklı hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin ortasına yakın bir yere yazılması*
- *Alt hesapların ana hesaba göre daha içerden başlaması, ancak alt hesapların bazı kayıtlarda alt alta yazılırken bazı yevmiye kayıt örneklerinde ise yan yana yazıldığı görülmektedir. Yan yana yazılması, anılan devletlerde yazının sağdan sola doğru yazılmasının bir etkisi olarak da kabul edilebilir.*

İki yöntem arasındaki farklılıklar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Elitaş vd., 2009: 43-44);

- *Borçlu ve alacaklı hesaplara ait kayıtların yevmiye kayıtlarında her zaman çok belirgin şekilde yazılmadığı bunun da bazen hangi hesap(lar)ın borçlu hangi hesap(lar)ın alacaklı olduğunun tespitinde biraz zaman harcanmasına yol açması.*
- *Yevmiye maddesi bitiş çizgilerinin her zaman kullanılmadığı da görülen başka bir eksikliklerdir. Bununla birlikte, biten bir yevmiye*

kaydıdan sonra gelen yeni bir yevmiye maddesinin başlangıç çizgisi önceki maddenin bitiş çizgisi olarak da kabul edilebilir.

- *Ayrıca kayıtlarda miktarlar ile tutarların birlikte kullanıldığı da görülmüştür. Bu kullanımlar daha çok miktarın kaç para ettiğini göstermek amacıyla bir matematiksel işlemin ardından tutarın yazılması şeklindedir.*

Yukarıdaki açıklamalar ışığında çift taraflı kayıt yönteminin Luca Pacioli'den önce Merdiven Yöntemi ile kısmen kullanıldığını ifade etmek mümkündür. Sonuç olarak, Merdiven Yöntemi esasında tek taraflı muhasebe kayıt yöntemi ile çift taraflı kayıt yöntemine uygun bir yapıdadır ve karma bir yöntem olduğu da söylenebilir (Elitaş vd., 2008b:14; Aydemir ve Erkan, 2011:115). Ayrıca çift taraflı kayıt yöntemi 14. yüzyılda bulunduğu sıralarda merdiven yöntemi orta doğuda altı asırdır zaten kullanılmaktaydı (Can ve Esen, 2010:8).

4. OSMANLI'DA ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNE ERKEN GEÇİLMEMESİNİN SOSYO-KÜLTÜREL NEDENLERİ

Osmanlı Devleti yaklaşık 600 yıllık tarihi boyunca üç kıtada egemenlik kurmuş bir devlettir. Kontrol altına alınan kara ve deniz ticaret yolları üzerinden yapılan ticaretin, kazanılan savaşların ve egemenliği altındaki yaşayan farklı toplumların ekonomik, sosyal, idari ve kültürel açıdan birçok etkisi görülmüştür. Ancak muhasebe sistemi açısından baktığımızda, kusursuz olarak ifade edilebilecek ve yüksek oranda devletçe kullanılan merdiven yönteminde bir değişim ihtiyacı hissedilmediği görülmektedir.

Osmanlı'da merdiven yönteminin başarılı şekilde uygulanırken, Avrupa'da ise çift taraflı kayıt yöntemi giderek gelişmektedir. Avrupa'nın aksine Osmanlı neden çift taraflı kayıt yöntemini kullanmamış, merdiven yöntemini kullanmaya devam etmiştir? Çalışmanın bu bölümünde Osmanlı'nın çift taraflı kayıt yöntemini 19. yüzyıla kadar kullanmamasının sosyo-kültürel nedenleri incelenecektir.

4.1. Yerleşik Düzene Tamamen Geçmedeki Gecikme

Orta Asya'nın bozkırlarında uzun süre göçebe hayatı yaşayan Türklerin ilk yerleşik hayata geçme denemeleri Uygur Türklerince (745–840) olmuştur. Osmanlı Devleti içerisindeki konargöçer toplumun yerleşik hayata geçirilmesi başka bir ifadeyle iskânı ise devletin kuruluşundan sona ermesine kadar gündemde kalmış olan bir meseledir (Gürer, 2020:5). Osmanlı Devleti 16. yüzyıl sonlarından itibaren bozulan mali siyasi ve askeri sistemi düzenlemek için göçebe toplumu toprağa bağlayıp yerleşik hayata geçirmek ve kayıt altına almak için zorla iskan ettirme yolunu seçmiştir (Halaçoğlu, 2006:43'den aktaran Sayılır, 2013:27). Bununla birlikte konargöçerler 18. yüzyılın başlarından itibaren kendiliğinden ve

merkezî idarenin etkisi ile yavaş yavaş yerleşik hayata geçmeye başlamışlardır (Gündüz, 2002:163).

Göçebe yaşam süren Türklerin ekonomisi daha çok hayvancılık temelli olmuştur. Ticaret ise hayvancılığa dayalı ürün satışı ve tarıma dayalı ürün alımı şeklinde gerçekleşmiştir. Bazı iktisat tarihçileri tarafından bu yaşam biçiminin onların devlet kurmalarını geciktirdiği gibi ticari ilişkilerinin gelişmesini de engellediği ileri sürülmektedir(Sahillioğlu, 1989'dan aktaran Güvemli, 1995:152). Bazı yazarlar ise göçebelerin gerek Orta Asya'da gerek Selçuklu ile Osmanlı Devletleri zamanında dışa kapalı bir ekonomik yaşam içinde olmadıklarını, idari yapılarla sürekli olarak mübadele, vergiler ve taşımacılık gibi çeşitli şekillerde temas halinde bulduklarını ifade etmektedirler (Eröz, 1991:119'den aktaran Okumuş, 2013:381).

Muhasebenin tarih boyunca gelişim serüvenini incelediğimizde iktisadi gelişimle uyumlu bir yol izlediğini görmekteyiz. Türklerin yerleşik hayata geçişlerinin geç olmasının sonuçlarını muhasebe açısından iki başlıkta değerlendirebiliriz. İlki mülkiyet kavramının ve bağlı olarak sermaye birikimine sahip sınıfların ortaya çıkamaması, diğeri ise ticari hayatta yeterince etkin olarak yer alamamalarıdır. Bu iki durumun kısmen de olsa Osmanlı da muhasebenin gelişimine olumsuz etki yaptığı söylenebilir.

4.2. Toprak Düzeninde Özel Mülkiyetin Gelişmemesi

Osmanlı Devleti'nde toprakların büyük bir kısmı devlete aitti (Miri arazi). Mülk arazi¹ toprakların çok küçük bir kısmını oluşturuyordu. Devletin sahip olduğu toprakların büyük bir kısmını dirlik toprakları oluşturmaktaydı. Dirlik toprakları² ise gelirlerine göre has, zeamet ve tımar olarak ayrılmaktaydı.

Avrupa'da feodalizmin³ olduğu, Anadolu ve balkanların feodalleşme sürecine girdiği süreçte kurulmaya başlayan Osmanlı devleti üretim gücünü merkezi denetim altına almak istemiştir. Bu suretle toprak üzerinde bireyselleşmenin hakim olduğu yapıdan, kamusal mülkiyete geçişe doğru dönüşüm ortaya çıkmıştır. Sonuçta toprak mülkiyetinin devlete ait olduğu ve bireyin sadece kullanma hakkına sahip olduğu kamusal mülkiyet sistemi, özgün adıyla miri toprak rejimi veya tımar sistemi ortaya çıkmıştır (Sencer, 1984:21). Bu durum Osmanlı'nın güçlü merkezîyetçi bir devlet idaresi hâkimiyeti kurmasından ileri gelmiştir. Aynı dönem Avrupa'sında ise toprağın ve üretim gücünün sahibi olan Feodal Beyler sınıfı zayıflayan

¹ Mülk Arazi: Devlet hizmetinde ve askeri alanda üstün başarı gösteren kimselere devletin bağışladığı topraklardır. Bunlar satılıp, miras bırakılabilir veya vakfedilebilirdi. <http://www.eba.gov.tr>

² Dirlik Arazi: Gelirleri devlet hizmetleri veya atlı asker (cebelü) yetiştirmek şartıyla, komutanlara ve maaş karşılığı yüksek devlet memurlarına dağıtılan topraklardır. Erişim linki: http://www.eba.gov.tr/dokuman?icerikid=72289f84fdc849931442da7ecad88eb5b94_415e268002

³ Feodalizm: Soyluların, toprağın bir bölümüne sahip olduğu, bağımsızlaşmış ve kendilerine devredilen otoriteyi miras haklarının bir parçası olarak gören, kamusal otoritenin dağılımını belirleyen kişilerin oluşturduğu sosyal, siyasal ve ekonomik bir yapıdır (Pirenne, 2005:16)

merkezi otoritenin aksine güçlenmişlerdir. 15. yüzyıldan sonra ise fedolizm yıkılmaya yerine başka bir ekonomik sistem olan ve temelinde özel mülkiyetin olduğu kapitalist sistem gelişmeye başlamıştır.

Netice itibariyle Osmanlı'da toprağa dayalı aristokratik bir feodal düzen gelişmemiştir. Fethedilen topraklarda da özel mülkiyetin yerini devlet mülkiyetine dayalı tımar düzeni almıştır. Toprak mülkiyetinin devlete ait olması ortaçağın batı Avrupa'sındaki feodal toprak düzenine benzer bir düzenin oluşmasını engellerken, özel girişimciliğin gelişmesini de olumsuz olarak etkilemiştir. Devletin üretimi ve geliri izleme amacı olmadığı, sadece kira geliri ile ilgilendiği bir durumda mülkiyet sahibi olmayan, kiracı durumunda bulunan girişimcinin kayıt tutma gerekmesi ihtiyacına ve alışkanlığına bağlı kalıyordu. Belge saklama zorunluluğu olmadığı için kayıt tutmuş olsa bile kiracı olduğundan ve geliri giderini gizlemek için bunları yok etme eğilimi içinde oluyordu (Güvemli, 1995:42). Osmanlı'nın duraklama döneminden sonra tımar sistemi bozulmuş, tımar sistemi mültezime verilmeye başlanmış ve böylece tımar arazisini mülklerine geçiren mülk sahipleri önemli sermaye birikimine sahip olmuşlar fakat büyük ölçekte ticaret ve sanayi kuruluşlarına dönüştürememişlerdir (Güvemli, 1998:336).

Avrupa feodalitesinde kralların merkezi otoritesini kaybetmesi sebebiyle ortaya çıkan ve gücü elinde bulunduran toprak ve köle sahibi derebeyler (senyörler, soylular) elde ettikleri sermaye birikimlerini zamanla büyük ölçekli işletmelere dönüştürebilmişlerdir. Toprak, sermaye ve insan gücü gibi üretim araçlarını kontrol eden soyluların giderek meydana getirdikleri kapitalist sistemde büyüyen işletmeler de karın tespiti ve ortaklıkların oluşmasıyla karın paylaşımı ve hesap verilebilirlik gibi ihtiyaçlar ortaya çıkmış ve bu durum kayıt sisteminin gelişmesine zemin hazırlamış, çift taraflı kayıt sisteminin gelişmesinin yolunu açmıştır. Osmanlı'da ise merkezi otoritenin mutlak gücü feodal yapının ortaya çıkmasını engellemiş olmasına rağmen bu durum kendi toprağı olmayan, devletin toprağını işleyen halkın, üretimi nedeniyle sermaye birikimi elde etmesine imkân vermemiştir. Benzer şekilde, narh sistemi, ahilik, lonca ve gedik düzenleri de halkın sermaye birikiminin oluşumuna olumsuz etki yapmış, kapitalist bir düzenin gelişmesine ise engel olmuştur. Bu durum Osmanlıda özel girişimcilerin gelişmiş bir muhasebe sistemine ihtiyaç duymayacağı bir ekonomik yapıyı ortaya çıkarmıştır.

4.3. Öğreti Kitaplarındaki Gecikme

Osmanlı'da deneyimli muhasebecilerin uygulamış olduğu Merdiven kayıt yöntemi devlet muhasebe sisteminde zaman içinde geliştirilerek yüzyıllarca kullanılmıştır. Bu süre zarfında başka bir muhasebe kayıt sistemine ihtiyaç hissedilmemiştir. Ayrıca Osmanlı arşivlerinde merdiven yöntemine ilişkin bir öğreti kitabına da rastlanmamıştır. Bunun sebebinin usta çırak ilişkisine

bağlı öğretim tarzı olduğu yaygın görüştür. Tanzimat döneminde de kullanılan bu yöntemi uygulayan muhasebeciler zaten başka bir muhasebe yöntemini de bilmemekteydi (Çabuk, 2012:176-177). Osmanlı muhasebecileri modern muhasebe yöntemi olarak kabul edilen çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin Avrupa'daki gelişmeleri Tanzimat sonrası Paris'e eğitim amaçlı gönderilen 200 Türk gencinin dönmesi sonrasında öğrenmişlerdir (Güvemli, 2000:407).

Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin ilk eserlerin 19. yüzyılın başında Rumca ve Ermenice olarak yayınlandığı görülmektedir (Güvemli, 1995:16). Bilinen ilk muhasebe kitabı 1830'da "Muhasebe İlkeleri" adıyla Ermenice yazılan ve baskısı Venedik'te bir Ermeni okulunda yapılan kitaptır ve İzmir Ticaret Şirketinin kayıtları örnek alınmıştır (Özbirecikli vd., 2008:2). Bu durum ticaretin daha çok azınlık Ermenilerin elinde olmasından kaynaklanmaktaydı (Özbirecikli, 2011:699). Bu yöntemi anlatan ilk Türkçe eserler Tanzimat'tan sonra yayımlanmıştır ve eserler önce Fransızcadan çeviri şeklinde olmuş daha sonra çeviri eserler yerini Türk eğitimciler tarafından yazılan kitaplara bırakmıştır. Asaf Süleyman'ın "Muhtasar Usulü Defteri(1882)", Hasan Tahsin'in "Yeni Usul Defteri(1889)"ve Ahmet Ziyaeddin "Fenn-i Defteri(1892)" bunlara örnek olarak verilebilir (Güvemli, 1995:16). Yine bu dönemde Serkiz Nihat, Kırkor Kömürçüyan gibi Ermeni asıllı muhasebe yazarlarının eserlerinin çift taraflı kayıt yönteminin yaygınlaşmasında etkili olduğu görülmektedir. Serkiz Nihat'ın "Usul-u Maliye(1914)", "Defteri Kebirli Yevmiye veya American Usulü(1914)" adlı eserleri bunlara örnek olarak verilebilir (Güvemli ve Güvemli, 2006:49-50; Güvemli, 2001:196).

Sonuç olarak, matbaanın icadından sonra Avrupa'da 16. yüzyıldan itibaren bulunabilen çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin muhasebe öğreti kitapları Osmanlı'da ancak 19. yüzyıl ortalarına doğru görülmüştür. Özellikle sanayi devriminden sonra artan ticaret hacmi ve ortaya çıkan büyük sermayeli işletmelerin ihtiyacı üzerine zamanla gelişen ve yaygınlaşan çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin Avrupa'da birçok eser yayımlanmaktayken, Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemini anlatan ilk Türkçe eserler Tanzimat'tan sonra yayımlanabilmiştir. 1839 yılında ilan edilen Tanzimat'tan sonra başlayan çağdaşlaşma ve sanayileşme uygulamaları ile de özel kesim işletmelerinde bu yöntem uygulanmaya ve muhasebe eğitim kurumları yaygınlaşmaya başlamış, 1880 yılında da görülen ihtiyaç üzerine Osmanlı devlet muhasebesinde çift taraflı kayıt yönteminin kullanılması kabul edilmiştir. Osmanlı devlet maliyesinin çift taraflı kayıt yöntemini öğrenmede ve devlet kayıt sistemine tatbik etmede yabancı sermayeli işletmelerden ve çeviri öğreti kitaplarından önemli derecede yararlanmış olduğu gayet açıktır.

4.4. Merdiven Yönteminin Başarılı Kullanımı

Osmanlı devleti mali olay ve işlemleri kaydetme tekniği açısından batıdan farklı bir yol izlemiştir. Devlet muhasebesinde asırlarca kullanılan bu muhasebe kayıt tekniğinin adı “merdiven yöntemi”dir. Batı çift taraflı kayıt yöntemini kullanırken Osmanlı merdiven yöntemini 19. yüzyılın ikinci yarısına kadar kullanmıştır. Çift taraflı kayıt yönteminin 14. Yüzyılda bugünkü İtalya’da, merdiven yönteminin ise 8. Yüzyılda bugünkü Irak’ta doğduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıktığı zamanlarda merdiven yöntemi altı asırdır Ortadoğu’da zaten kullanılmaktaydı (Can ve Esen, 2010:5-8). Ortadoğu’da Abbasi devletinde doğan bu yöntem İlhanelilerde gelişmiş, Osmanlı’da ise mükemmelleşmiştir (Güvemli vd., 2014, IX). Yaklaşık 1100 yıllık bir tarihi geçmişi olan bu yöntem daha çok Ortadoğu’da devletçi ve merkezîyetçi yapısı olan ülkelerde devletin mali olaylarının kayıtlanması ihtiyacını karşılamak için kullanılmıştır. Merdiven yöntemi devletin kayıt ihtiyaçlarına yanıt verecek şekilde doğmuş, devletin içinde bulunduğu koşullar değiştikçe, geliştikçe yöntem de gelişmiştir. Bu özellikler, devlet muhasebesinin başarısının devamını sağlamıştır (Güvemli, 2014:230). Merdiven yönteminin devletin kayıt ihtiyacını karşılaması durumu 19. yüzyılın ilk yarısının ortalarına kadar devam etmiştir (Çabuk ve Saygılı, 2012:171).

Osmanlı’da merdiven yöntemi devlet mali hesaplarının yürütülmesinde ve ayrıca vakıf ve çeşitli devlet işletmelerinin muhasebe kayıtlarında kullanılmıştır (Güvemli ve Güvemli, 2006:43). Özel kesim işletmelerinde ise bu yöntem kullanılamamıştır. Bunun sebeplerinden biri, özel kesim işletmelerinin yeterince büyümemeleri nedeniyle bir muhasebe yöntemi kullanma ihtiyacı duymamaları, diğer sebebi ise bu yöntemin işletmelerdeki kar amaçlı muhasebeye uygun yapıda olmamasıdır (Güvemli ve Güvemli, 2015:21). Çünkü Merdiven Yöntemi bir devlet muhasebesi olduğu için nakit, varlık, sermaye ve kar hesaplarını bulunmamaktaydı. Bu nedenle bu yöntem özel sektörün ihtiyacını karşılayamamaktaydı (Erkan vd., 2006:162-163).

Yüzyıllardır devlet muhasebesinde başarı ile uygulanan merdiven yöntemi Tanzimat sonrasında başlayan çağdaşlaşma hareketlerinden etkilenmiştir. Tanzimat’la birlikte gelenekçi, kısıtlayıcı piyasa anlayışının terkedilip serbest piyasa anlayışına geçilmesi ve çağın gereklerine uygun hukuki ve mali düzenlemelerin yapılması, işletmecilik anlayışında da değişimi beraberinde getirmiştir. Bu amaçla Avrupa’dakine benzer sanayi ağırlıklı ürünlerin üretimine dayalı büyük ölçekli işletmelerin kurulmasına yönelik politikalar geliştirilmiş ve bu yönde adımlar atılmıştır. Öncelikle devlet eliyle kurulmaya başlayan sanayi kuruluşları daha sonra özel kesiminde katılımıyla çoğalmıştır. Fakat bu durum Osmanlı’nın yıllarca devlet muhasebesinde kullandığı merdiven yönteminin maliyet ve kar odaklı bu işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verememesine neden olmuştur. Bunun

dışında kendi ülkelerindeki kayıt sistemini uygulayan yabancı sermayeli kuruluşların yatırımları, vergilendirmede yaşanan sorunlar, maliye teşkilatındaki yenilenme çalışmaları, çift taraflı kayıt yöntemini anlatan eğitim kurumlarının yaygınlaşması gibi etkenler merdiven yönteminin yerini çift taraflı kayıt yöntemine bırakmasına neden olmuştur. Devletin mali işlemlerinde merdiven yöntemi kullanımı 1880 yılında terk edilerek günümüzde kullanılan çift taraflı kayıt yönteminin kullanımı benimsenmiştir.

4.5. Muhasebe Eğitiminin Usta Çırak Biçiminde Olması

Osmanlı devlet muhasebesi defterdarlık ismiyle örgütlenmiştir. Merkezi örgütlenmede maliye bakanı konumunda olan baş defterdar ve ona bağlı Anadolu Defterdarı, Rumeli Defterdarı gibi defterdarların olduğu bilinmektedir. Bu defterdarlara bağlı muhasebe birimleri bulunmakta ve buralarda çalışan halife, başhalife gibi unvanları olan muhasebeciler görev yapmışlardır. Muhasebe eğitimi usta-şakird (çırak) ilişkisi biçiminde yürütülmüş ve muhasebe görevlileri bu düzen içinde yetiştirilmiştir (Özerhan vd., 2013:92).

Devlet muhasebe örgütünün hem eğitim hem uygulama sürecini birlikte yürütmesi mesleğinin kural ve ilkelerinin sağlam temellere oturmasına neden olmuştur. Bu düzen, eğitimin uygulama ile bütünleşme özelliğidir. Bu örgüt yapısı hiyerarşik düzen içinde yüzyıllar boyunca bozulmadan sürdürebilmiştir. Meslek ünvanlarının çoğu üç-dört yüzyıl boyunca varlığını korumuştur. Mesleğin en alt noktası olan şakirdlikten (çıraklık) başlayarak, halifelğe (yönetici unvanı) kadar yükselinebilen sağlam bir hiyerarşik düzen var olmuştur. Bu düzen içinde yetişmiş yeterli bilgiye, deneyime ve iş başarısına sahip olanlar defterdar ve nihayet başdefterdar olabilme imkânına sahip olabilmişlerdir (Güvemli,2014:230-231).

1860'a kadar Osmanlı eğitim sisteminde ne muhasebe dersi, ne de muhasebe öğreti kitabı vardı. Bu tarihe kadar bu ihtiyaç, usta şakird (çırak) ilişkisine dayalı olarak giderilmiştir (Elitaş vd 2008a:568-569).

Bu durum merdiven yönteminin uzun varlık sürecine rağmen dünya muhasebe literatüründe yer almasını geciktirmiş, aynı zamanda bir Türk muhasebe düşüncesinin doğmasına da engel olmuştur (Güvemli:2014:230).

Osmanlı'da muhasebe eğitiminin usta çırak biçiminde olması hem muhasebecilerin yetişmesinde ve yeterli bir seviyeye gelmesinde hem de merdiven yönteminin ve içerisinde yer aldığı muhasebe sisteminin güçlü bir şekilde gelişmesine neden olmuştur. Bu durum merdiven yönteminde yeterli bir bilgi birikimine ve muhasebe sisteminde olgunluğa ulaşmayı sağlamıştır. Bununla birlikte bilginin ustadan çıraklara aktarımı sürecindeki bu yakın ilişkinin çırakların eğitim ihtiyacını karşılamış, aynı zamanda farklı kaynaklara başvurmaları ihtiyacını da azaltmış olabileceği

düşünölmektedir. Böylelikle ırakların eğitimleri süresince ustaları ile olan sıkı ilişkilerinin çift taraflı kayıt gibi başka yöntemleri de anlatan yabancı öğreti kitaplarına gerek duymamalarına neden olmuş olması muhtemeldir.

4.6. Matbaanın Yaygınlaşmasının Gecikmesi

Matbaanın başlangıcı Uzakdoęu'ya dayanmakla birlikte günümüz matbaacılığının temeli 1450 yılında Johann Gutenberg'in metal harflerle basım tekniğini bulmasıyla başlamıştır. Avrupa'da matbaanın icadıyla başlayan okuma yazma oranındaki artış, bilim ve sanatın gelişmesine katkı sağlamış, fikirlerin aktarılmasında ve gelişmesinde önemli bir etken olmuştur. Victor Hugo'nun tabiriyle 'düşünce matbaa ile birlikte hiçbir zaman olmadığı kadar ölümsüzleşmiştir' (Hugo, 2015). 15'inci yüzyıl bitmeden Avrupa'da 1700 matbaada tahminen 15-20 milyon kadar kitap basılmıştır. Matbaanın Avrupa kıtasındaki yayılma süreci ise şöyledir; 1464'te İtalya'ya, 1465'te İsviçre'ye, 1467'de İngiltere'ye, 1470'de Fransa ve Hollanda'ya, 1473'te İspanya ve Macaristan'a, 1483'te İsveç matbaa kurulur (Berkes, 2002:37-38'den aktaran Yüksel, 2007:126).

Osmanlı'da bilinen ilk matbaa, Avrupa'dan yaklaşık yarım asır sonra İspanya'dan gelen Yahudiler tarafından kurulmuştur. Yahudiler birçok şehirde kurdukları matbaalarla İbranice, Latince ve Yunanca eserler basmışlar, bunu Ermenilerin 1567'de ve Rumların 1627'de İstanbul'da kurduğu matbaalar izlemiştir. Ancak azınlıkların bu matbaalarda Türkçe ve Arapça kitap basmalarına izin verilmemiştir. Bu dönemde Arap harfleriyle basılmış, Türkçe, Farsça ve Arapça kitaplar yabancı ölkelerde basılıp İstanbul'a getirilmiş ve satılmıştır. İlk Osmanlı matbaasının kuruluşuna İbrahim Müteferrika ve Said Efendi tarafından başlanmış, 1729 yılında ilk kitap basılmıştır (Ceylan, 2006:140-141). Fakat Tanzimat öncesinde toplumdaki geleneksel anlayıştan uzak olan matbaacılık, Tanzimat sonrasında asıl hızlı gelişimini yaşamıştır (Yüksel, 2007:158).

Matbaanın gelişimi ile birlikte daha çok bilgi daha çok insana daha düşük fiyatlarla ulaşmış, toplumların eğitim ve kültür seviyeleri artmıştır. İnsanlar fikirlerini geniş kesimlere aktarabilmişler, zamanla bu fikirler eleştiri, düzeltme, ekleme ve katkılarla gelişmiştir. Muhasebe de bu gelişimden etkilenmiş ve payını şüphesiz almıştır. Örneğin matbaa, Almanya'da ki icadından 14 yıl sonra İtalya'da da kurulmuş, 44 yıl sonrada Pacioli tarafından yazılan bir kitap bölümünde çift taraflı kayıt yöntemi açıklanmıştır. Yöntem daha sonra matbaanın katkısıyla Avrupa'ya hızla yayılmıştır. Osmanlı'da ise matbaanın hızlı gelişim gösterdiği dönem ile ve çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışı arasında zamansal bir uyum ve karşılıklı etkileşim olduğu görölmektedir. Sonuç olarak matbaa çift taraflı kayıt yönteminin Osmanlı'da öğrenilip yaygınlaşması ve uygulanması sürecinde öncü bir unsur olmuştur.

Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin bilinen ilk muhasebe kitabı da 1830 yılında Ermenice olarak Venedik'te basılmıştır (Özbirecikli vd., 2008:2). Bunun en önemli sebebi ise Osmanlı'da matbaayı ilk kullananların azınlıklar olduğu gibi çift taraflı kayıt yöntemini de ilk kullananların azınlıklar olmasıdır. Her ikisinde de azınlıklar önceleri kendi dillerinde yayımlarla bu faaliyetleri yürütmüşlerdir.

4.7. Yakın Kültür-Uzak Kültür Etkisi

Türkler tarihleri boyunca, kendi geliştirdikleri kayıt kültürlerini bırakıp, bir başka kültürle entegrasyona gitmeyi iki kez yaşamıştır. Birinci entegrasyon, Anadolu'ya geldiklerinde Arap ve Fars kültürlerinin etkisi ile Anadolu kayıt kültürünü ortaya çıkarmaları, ikincisi ise XIX. yüzyıl ortalarına doğru Tanzimat Fermanı ile başlayan batılılaşma hareketleri ile batı kültürünü benimsemeleri sonucu gerçekleşmiştir. Orta Asya'dan Anadolu'ya gelirken İslamiyet'i kabul eden Türkler, Araplar ve İranlılar (Fars) ile savaşmamışlar ve Orta Asya'daki hukuk, kayıt ve yazı kültürlerini bırakarak Arapça ve Farsça öğrenmişler ve onların kültürleri ile bütünleşmişlerdir. Şüphesiz ki İslamiyet bu entegrasyonda büyük rol oynamıştır. Mali düzen ile devlet muhasebesi (kayıt düzeni) de o dönemde bölgeye egemen olan İlhanlı devletinin temsil ettiği Fars kültüründen alınmıştır. İlhanlılar da bu düzeni, Araplardan (Abbasiler) almışlardır. Fakat bu entegrasyon kolay olmamış ve üç yüz yıl gibi uzun bir zamana yayılmıştır (Ertaş vd., 2017:54-55).

XII. ve XIII. yüzyıllarda Türkler'in Arap ve Fars kayıt kültürünü benimsemeleri büyük ölçüde tamamlanmıştır. Bizans ve Avrupa devletlerine dönük ilişkileri ise Türklerin Anadolu'ya yerleşmeleri sürecinde, önceleri Bizans ve Haçlı seferleri dolayısıyla Avrupa devletleri ile savaşlar, sonraları bu ülkelerle ticari ilişkiler biçiminde gelişmiştir (Güvemli, 1995:201).

Netice itibariyle Osmanlı devleti Anadolu'daki kurulma sürecinde mali sistemini oluştururken yakın kültüre sahip bölgenin egemen İslam ülkelerinin (İlhanlı, Selçuklu) kayıt sisteminden etkilenmiş ve yüzyıllarca bu sistemi geliştirerek kullanmıştır. Yükselme döneminde Orta Avrupa'ya doğru ilerledikçe de bu sisteminden vazgeçmemiştir. Dağılma dönemine girdiğinde ise yaşanan ekonomik gerilemeye çözüm bulabilmek adına çareyi uzak kültürlerde aramış ve o bölgenin egemen ülkelerinin (İngiltere, Fransa vb.) kayıt sisteminden etkilenmiş ve benimsemiştir.

4.8. Devlet Haricinde Muhasebe Belgelerinin Saklanmaması

Osmanlı devletinin mevcut iktisadi ve mali bilgilerine ait ilk defter kayıt ve belgeleri XV. yüzyılın sonlarına yani İstanbul'un fethinden sonrasına aittir (Güvemli, 1998:39). Daha öncesine ait belgeler ise savaşlar (özellikle 15. yüzyıl başındaki Timur imparatorluğu ile yapılan Ankara savaşı), yaşanan iç

karışıklıklar ve başkentin sürekli değişimi gibi nedenlerle günümüze kadar ulaşmamıştır.

Devlet muhasebesine ait belgeler 15. Yüzyılın ikinci yarısından sonra görülmeye başlarken, özel kesim muhasebesine ait belgelere ise 19. yüzyıla kadar rastlanmamıştır. Bunun en önemli sebeplerinden biri özel kesim işletmelerin gelişimini sınırlayan ve küçük işletmeler olarak kalmasına neden olan ahilik, lonca ve gedik düzeni gibi iktisadi uygulamalardır. Ayrıca ne ahilik düzeninin ne de lonca düzeninin kayıt sistemi ile ilgili herhangi bir belge bugünlere kadar ulaşmamıştır. Diğer bir sebepte bu sınırlamalara rağmen büyüeyebilen nadir işletmelerin sahiplerinin zenginliğinin açığa çıkmasından çekinmeleri (müsadere uygulaması) nedeniyle belge saklama konusunda isteksiz davranmış olmaları ihtimalidir. Bir diğer sebepte savaşlar ve iç karışıklıklar nedeniyle oluşan göçlerin de belge saklamayı güçleştirmiş olabileceğidir (Güvemli, 1998:71-75). Ayrıca vergi düzeninin kayıt tutmayı ve saklamayı gerektirecek yapıda olmaması da ayrı bir neden olarak ifade edilebilir.

XIX. yüzyıl da bile Türk özel kesimince kurulan işletme sayısı fazla olmadığından özel kesim muhasebesine ait herhangi bir doküman bugüne kadar ortaya çıkarılmış değildir. Fakat bu yüzyılda yabancı kuruluşların muhasebe defterlerini kendi dillerinde ve çift taraflı kayıt yöntemini kullanarak tuttuklarına dair izlere rastlamak olanağı vardır (Çabuk ve Saygılı, 2012:175-176; Özbirecikli vd, 2008:1-2).

Muhasebe belge ve defterlerinin saklanmaması, muhasebede devamlılığın sağlanamamasına, bilgi birikiminin aktarılamamasına, ortaklıkların kurulmasının ve hesap verilebilirliğin zorlaşmasına dolayısıyla kayıt sisteminin geliştirilememesine veya yeni bir kayıt sistemi arayışına girişilememesine neden olabilecek bir unsurdur.

5. SONUÇ

Çift taraflı kayıt yöntemi 1494 yılında Pacioli tarafından kitap bölümünde anlatılmış ve yöntem Avrupa'ya yayılmaya başlamıştır. Pacioli eserinde bu yöntemin 200 yıldır Venedik'te kullanılageldiğini de ifade etmiştir. Osmanlı ise özel sektörde 19. yüzyıl başlarına kadar, devlet muhasebesinde ise 1880 yılına kadar çift taraflı kayıt yöntemini kullanmamıştır.

Anadolu ile İtalya'daki kent devletleri arasındaki ticari ilişki 11. yüzyıla kadar dayanmaktadır. İstanbul ve Anadolu limanlarıyla Bizans'ın ticaret ilişkisi, 15. yüzyılda Anadolu ve İstanbul'a Osmanlı Devleti'nin tamamen hâkim olması üzerine bile devam etmiştir. Hatta Osmanlı'da ilk elçi bulunduran ve ilk ticari kapitülasyonları elde eden devletler İtalyan kent devletlerinden Venedik ve Cenova olmuştur (Jacoby, 2016:4). Bu ticari

ilişkilere rağmen bu devletlerde kullanılan çift taraflı kayıt yönteminin Osmanlı'ya geçmediği görülmüştür.

Merdiven kayıt yönteminin devlet muhasebe sisteminde zaman içinde geliştirilerek yüzyıllarca başarılı olarak kullanılması ve matbaanın Osmanlı'ya gelmesindeki gecikmenin etkisi de çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin öğreti kitaplarının Osmanlı'da ancak 19. Yüzyıl ortalarında görülmesine neden olmuştur. Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin ilk muhasebe kitabının 1830 yılında basılmasının da yöntemin kullanımını geciktirici etki yaptığı düşünülmektedir. Osmanlı'da toprak üzerindeki mülkiyetin devlette kaldığı ve bireyin sadece tasarruf hakkının bulunduğu kamusal mülkiyet sistemi, özgün adıyla miri toprak rejimi veya tımar sisteminin kullanılması ve gelişmiş olan devlet muhasebe sisteminin hiyerarşik olarak usta-çırak ilişkisi ile başarılı şekilde aktarılması da çift taraflı kayıt yönteminin etkisini geciktirmiştir.

Çalışmada Osmanlı Devleti'nde saymış olduğumuz nedenlerin etkisi ile çift taraflı kayıt yönteminin oldukça geç kullanmış olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Gelecek çalışmalarda Osmanlı'da çift taraflı kayıt yönteminin kullanımının gecikmesinin nasıl sonuçlar doğurduğunun derinlemesine araştırılmasının hem literatüre hem de muhasebe sistemlerinin gelişmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akçay, Serkan (2017). “Merdiven Yöntemi ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Ekseninde Devlet Muhasebesinin Gelişimi (1299-2017)”. *Ulakbilge*, 5 (17), 1875-1894.
- Aydemir, Oğuzhan ve Erkan, Mehmet (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 110-128.
- Brown, Richard (2004). “A History of Accounting and Accountants” Cosimo boks, Newyork.
- Can, A. Vecdi (2008). “Bir Ayetin Işığında İslam Dinin Muhasebeye Bakışı”. *Akademik Bakış*, Sayı 15.
- Can, A. Vecdi ve Esen, Sinan (2010). “Osmanlı Muhasebe Sistemi ve 1530 Yılına İlişkin Yapılan Kayıtların Işığında “Bir Osmanlı Livası: Prizren”. 2. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi.
- Can A. V. , Aliusta, H. Bağdat, A. (2019). “Osmanlılarda Muzaaf Usul'e Erken Geçilmemesinin Sosyo-Ekonomik Nedenleri”. *Gazi Akademik Bakış*. 13 (25), 303 – 330.

Caylan, Ayhan (2006). “Tanzimat Dönemi Osmanlı Basım ve Yayımlarında Hukuki Düzen (1839-1876)”. Türk Hukuk Tarihi Araştırmaları, Sayı:1, 139-155.

Chatfield, Michael and Vangermeersch, Richard (1996). “The History of Accounting (RLE Accounting): An International Encyclopedia”, Routledge Library Edition: Accounting. Garland Publishing, Newyork and London.

Çabuk, Adem ve Saygılı, A.Tarık (2012). “Osmanlı İmparatorluğu’nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminden Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçiş”. 13. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi.

Elitaş, Cemal, Aydemir, Oğuzhan ve Elitaş, Bilge L. (2009), “Çift Taraflı Kayıt Tekniğinin Bilin(mey)en Geçmişi”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV), 3, 33-46.

Elitaş, Cemal, Aydemir, Oğuzhan, Erkan, Mehmet, ve Yenigün, Tekin (2008b). “The Double Entry Accounting System - Before Luca Pacioli”. 12th World Congress of Accounting Historians. İstanbul.

Elitaş, Cemal, Güvemli, Oktay, Aydemir, Oğuzhan, Erkan, Mehmet, Özcan Uğur, Oğuz, Mustafa (2008a). “Osmanlı İmparatorluğu’nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi”. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2008/377.

Erdem, İlhan (2003). “Türkiye Selçuklu –İlhanlı İktisad, Ticari İlişkileri ve Sonuçları”. Ankara Üniversitesi Dil Tarih Coğrafya Fakültesi Tarih Araştırmaları Dergisi, 33 (21), 49-67.

Ertaş, Fatih C., Alparslan, Halil İ. Ve Akdemir Yücel (2017). “Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürünün Doğuşu - 1350-1500”. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 13, 51-89.

Funnell Warwick, Robertson Jeffrey (2014). “Accounting by the First Public Company: The Pursuit of Supremacy” Routledge Taylor Francis Group, Newyork.

Geijsbeek, John B. (1914). “Ancient Double-Entry Bookkeeping”, Denver,USA.

Gündüz, T. (2020). Konar Göçer. TDV İslâm Ansiklopedisi 26. Cilt, 161-163.

Gürer, A.Ş. (2020). “The Settlement Policy of The Ottoman Empire and The Implementation of The Tanzimat Principles on The Semi-Nomadic People”. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(1), 5 - 13

Gürün, Kamuran (1981). Türkler ve Türk Devletleri Tarihi, Cilt 1, Karacan Yayınları, Ankara.

- Güvemli Oktay ve Güvemli Batuhan (2015). “Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi”. III International Scientific Conference - Sokolov Reading - Saint Petersburg State University – Russia.
- Güvemli, Oktay (1995). “Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğuna Kadar - 1. Cilt ”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No:1, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (1998). “Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar - 2. Cilt ”, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2000). “Türk Devletleri Muhasebe Tarihi- Tanzimat’tan Cumhuriyet’e 3.Cilt”, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Süryay, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2001). “Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet dönemi XX. Yüzyıl”, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2014). “Osmanlı’da Devlet Muhasebesi Mesleğinin Özellikleri”. MUFTAV Dergisi, 6, 227-233.
- Güvemli, Oktay ,Güvemli, Batuhan (2006). “Development Of Accounting Thought From The Ottoman Empire To The Turkish Republic”, Mali Çözüm Dergisi 17. World Congress of Accountant, 76.
- Güvemli, Oktay, Kaya, Mehmet A. (2015). “Osmanlı İmparatorluğu’nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim – 1839-1885”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi (MUFİTAD), 9, 43-65.
- Güvemli, Oktay, Torman, Cengiz, Güvemli, Batuhan (2014). “Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi: Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü”. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara.
- Güzel, Murat (2010). “Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi”. Breyer State University Business Administration, İstanbul. Erişim linki: <http://www.muratguzel.net/makale/36/arastirma-muhasebenin-tarihcesi-ve-gelisimi>
- Hugo, Victor (2015). “Notre Dame’ın Kamburu”, Çeviren: Buket Yılmaz. Antik Dünya Klasikleri, Lacivert Yayıncılık.
- Köymen, M. Altay (1992). “Büyük Selçuklu imparatorluğu Tarihi, Alparslan Dönemi”. Cilt III, Ankara.
- Kuter, Mikhail I. ve Sokolov Vyacheslav Y. (2012) “A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy; Eurasia, The Middle East and Africa”, Edited: Previts, Gary, Walton, Peter, Peter, Wolnizer, Emerald Group Publishing, UK.

- Mcmlckle, Peter L. (1984). “Young Man's Companion of 1737: America's First Book on Accounting?”, *Abacus*, 20 (1).
- Nuri Abdullah (1933). “Muzaaf Usulün Tarihçesi”, İzmir Ticaret Mektebi Müdürlüğü, Vesikalar ve Muhasebe, İzmir.
- Okumuş, Osman (2013). “Anadolu Coğrafyasında Ticari Hareketlilik: Osmanlı Devleti’nde Türkmen Ve Yörüklerin İktisadi Hayatları”, *Sosyal Ve Beşeri Bilimler Dergisi* 5 (2), 379-392.
- Özbirecikli, Mehmet (2011).” The First Course Books on Double-Entry Accounting in the Ottoman Era”. Before and after Luca Pacioli. https://www.centrostudimariopanrazi.it/images/publicazioni/before_and_after_luca_pacioli/28.pdf
- Özbirecikli, Mehmet, Aslam Ümmühan ve Odabaş, Zeki (2008).” The First Course Book on The double-entry System in Turkey”. 12th World Congress of Accounting Historians. İstanbul.
- Özerhan, Yıldız, Erkan, Mehmet ve Nazlıoğlu, Burcu (2013). “Osmanlı Arşivinde Merdiven Yöntemi İle Yazılmış Muhasebe Defter ve Raporları”. III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı, İstanbul.
- Pirenne, H. (2005). “Ortaçağ Avrupasının Ekonomik ve Sosyal Tarihi”. (Çeviren: Uğur Kocabaşoğlu), İstanbul: İletişim Yayınları
- Sangster, Alan (2016).” The Genesis of Double Entry Bookkeeping”. *The Accounting Review*, 91 (1), 299-315.
- Sayılr, Şeyda Büyükcan (2013). “Türkiye’de Konar Göçerlerin Sosyo Tarihsel Yapıları”. *Hacettepe Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, (19), 23-38.
- Sencer, Muzaffer (1984). “Tanzimata Kadar Osmanlı Yönetim Sistemi”. *Amme İdaresi Dergisi*, 17 (2), 21-44.
- Shimme, Shinshichiro (1937). “Introduction of Double-Entry Bookkeeping into Japan”, *The Accounting Review*, American Accounting Association, 12 (3), 290-295.
- Sürmen, Yusuf, Kaya, Uğur, Yayla, H. Erdoğan (2006). “Higher Education Institutions and the Accounting Education in the Second Half of XIX* Century in the Ottoman Empire”, *Eleventh World Congress of Accounting Historians Nantes (France)*, 56-89.
- Tsuji, Atsuo, Garner, Paul (1995). “Studies in Accounting History: Tradition and Innovation for the Twenty-first Century”, Greenwood Press, London.

Uzunçarşılı, İsmail. H. (1978). “Osmanlı Devleti Maliyesinin Kuruluşu ve Osmanlı Devleti İç Hazinesi”, Türk Tarih Kurumu, Belleten, XLII (165), 67-93.

Watanabe, İzumi (2011). “Early Books of Accounting History in Japan in the Meiji Period”. Ooka Keidai Ronshu, 61 (5).

Yaşar, R. Şebnem (2016). “Osmanlı İmparatorluğu’nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları: Kapitalizme Doğru İlk Adımlar” Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 8 (1), 201-207.

Yavuz, Ekrem (2017). “Çift Yanlı Muhasebe ve Kapitalizm: Sermayenin Dolanımı Açısından Sombart’gil Bir Yaklaşım”. Accounting and Financial History Research Journal, (13).

Yuvalı, Abdulkadir (1995). “Osmanlı Müesseseleri Üzerindeki İlhanlı Tesirleri”. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1 (6), 249-254.

Yüksel, Hakan (2007). “Osmanlı İmparatorluğu’na Matbaanın Girişi Ve Toplumsal Yanlılıkları”. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Gazetecilik Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

Demirkol, Kurtuluş (2014), “Hamid Sancağı Temettuat Tahriri Masârifât Defteri Üzerine Bir Değerlendirme (1845-1848)”, Uluslararası Tarih ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11, 139-154.

Kara, Seyfullah. (2002). “Anadolu Selçuklularında Din ve Din Kurumları”. Atatürk Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.

Koca, Salim (1996). “Türkler ve İslâmiyet”. Erdem İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi, 8 (22), 263 – 286.

Özçelik, Münevver Katkat (2017). “Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi”. Akademik Bakış Dergisi, 60, 396-413.

Togan, Z. Velidi (1931). “Moğollar Devrinde Anadolu’nun İktisadi Vaziyeti”. Türk Hukuk Ve İktisat Tarihi Mecmuası, İstanbul Evkaf Matbaası, İstanbul.

<http://www.eba.gov.tr>

<https://islamansiklopedisi.org.tr/>

