

MERDİVEN YÖNTEMİ VE ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİ EKSENİNDE DEVLET MUHASEBESİNİN GELİŞİMİ (1299-2017)

Serkan AKÇAY¹

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, merdiven ve çift taraflı kayıt yönteminin artılarının ve eksilerinin belirlenmesi ve yöntemlerin devlet muhasebesi gelişimine etkilerinin ve katkılarının ortaya konulmasıdır. Çalışma, literatür taraması yapılarak, belge incelemesi yöntemiyle tamamlanmıştır. Çalışmada, Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan günümüze kadar devlet muhasebesinde kullanılan iki yöntem olan merdiven yöntemi ve çift taraflı kayıt yönteminin incelemesi yapılmıştır. Yöntemlerin gelişim sürecinde, devlet muhasebesinde kullanılan defterler ile devlet muhasebe örgütlenmesindeki değişim tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda, Osmanlıların kuruluşundan günümüze kadar, uzun yıllar boyu iki yöntemle gelinebilmesi, devlet muhasebesinin örgütlenme başarısı ve istikrarı olarak değerlendirilebilir. Merdiven yöntemi, tamamıyla o günün gereklerine göre devlet muhasebesi için dizayn edildiğinden, ilerleyen süreçte özel sektöründe etkinleşmesi ve büyümesi ile zamanla yetersiz kalmıştır. Özel sektörle beraber, karlılığın da önem kazanmasıyla Tanzimat döneminde çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiştir. Doğudan alınan merdiven yönteminin yerini batıdan alınan çift taraflı kayıt yöntemi almıştır. Tanzimat dönemiyle beraber, yeni yönteminde etkisiyle hem muhasebe defterlerinde hem de muhasebe örgütlenmesinde değişime gidilmiştir. Bu değişim günümüzde de teknolojinin de etkisiyle, yeni bir uygulama olan E-defter uygulaması ile devam etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Merdiven, Osmanlı, Çift Taraflı.

¹ Yrd.Doç.Dr., Artvin Çoruh Üniversitesi, Hopa İ.İ.B.F., İşletme, serkan.akcay(at)artvin.edu.tr

DEVELOPMENT OF GOVERNMENT ACCOUNTING ASSOCIATED WITH THE LADDER METHOD AND THE DOUBLE SIDED RECORDING METHOD (1299-2017)

ABSTRACT

The purpose of this study is to determining the pros and cons of the ladder and double sided recording method and to reveal the effects and contributions of the methods to the state accounting development. The study was completed by literature review and document review. In this work, from the foundation of the Ottoman State to the day, ladder method and double sided recording method have been examined two methods used in government accounting. In the development process of the methods, the books used in the state accounting and the changes contributions of the methods to the state accounting development. As a result of the study, from the establishment of the Ottomans to the day, the development of two methods for many years can be considered as the success and stability of state accounting. Since the ladder method is designed for state accounting according to the requirements of that day, progressively, private sector became ineffective over time with its activation and growth. Together with the private sector, profitability became important, and the double sided registration method was introduced in Tanzimat period. The location of the ladder method taken from the east, has received a double-sided registration method from the west. Together with the Tanzimat period, under the influence of the new method, both accounting books and accounting organization have been changed. This change is continuing with the application of E-book which is a new application with the effect of technology today.

Keywords: Accounting, Ladder, Ottoman, Double Sided

Akçay, Serkan. "Merdiven Yöntemi ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Ekseninde Devlet Muhasebesinin Gelişimi (1299-2017)". *ulakbilge* 5. 17 (2017): 1875-1894

Akçay, S. (2017). Merdiven Yöntemi ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Ekseninde Devlet Muhasebesinin Gelişimi (1299-2017)". *ulakbilge*, 5 (17), s.1875-1894.

Giriş

Türklerin oluşturduğu Anadolu muhasebe kayıt kültürü, 1071 Malazgirt Meydan Muharebesinden sonra başlamıştır. Bu savaştan sonra Türkler Anadolu'ya gelmeye başlamış ve bir süre sonra Anadolu Selçuklu Devletini kurmuşlardır. Selçukluları mali açıdan ve kayıt düzeni açısından etkileyen Fars kültürü olmuştur. Bugünkü İran'da İlhanlı Devletini kuran Moğol Hakanı Hülagü bir Arap devleti olan Abbasi Devletine son vermiş ve Bağdat'ta Abbasi Devletinin mali yönetim kadrolarını ve kültürlerini Tebriz'e getirmiştir. Bu kadroların yardımı ile Fars kültürü çerçevesinde İlhanlı Devleti'nin mali yönetimi ve çağın en ileri devlet muhasebesi düzenlerinden biri kurulmuştur. İlhanlılarda oluşan bu kültürden, Anadolu'da önce Selçuklu Devleti ve Anadolu Beylikleri, sonra da Osmanlı Devleti etkilenmiş ve Anadolu muhasebe kayıt kültürü oluşmuştur. Anadolu muhasebe kayıt kültüründe üç özellik bulunmaktadır (Özçelik, 2017: 398).

- a) Devlet muhasebesi çerçevesinde gelişmiştir.
- b) Merdiven yöntemi kullanılmıştır. (Merdiven yönteminin temel doğuş noktası "Miktar Usulü"nden, "Tutar Usulü"ne geçilmesidir.)
- c) Tahakkuk muhasebesi kullanılmıştır.

Çalışmada bahsedilen iki yöntemden biri olan merdiven yöntemini tanıtan, 1309-1363 yılları arasında Farsça yazılmış dört öğreti kitabı bugünlere kadar gelmiştir. Bunların en önemlisi, Kitab-us Siyakat'tır. (Güvemli, 2015: 20). Osmanlıların kuruluşundan günümüze kadar ise (1299-2017), iki devlet iki muhasebe yöntemi ekseninde, merdiven yöntemi ve çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmıştır. Merdiven yöntemi ilk önce 8. yüzyılda Abbasilerde ve daha sonra da İlhanlılarda kullanılmış olup, daha sonra Osmanlılar tarafından İlhanlılardan alınarak 1299 yılında Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan 1879 yılına kadar kullanılmıştır. 1879 yılında ise Osmanlılar Çift Taraflı Kayıt Yöntemine geçmiştir. Bu iki yöntemle, Osmanlıların kuruluş döneminde kullanılan Ruznamçe (Günlük) Defterinden, günümüzde kullanılmaya başlanan E-Deftere kadar gelinmiştir. Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan günümüze kadar geçen 718 yılda iki yöntemle gelmek büyük bir mali istikrar örneği olup, mali konulardaki tercihlerin isabetini ve başarısını göstermektedir. Ayrıca, 1879 yılında batıdan alınan çift taraflı kayıt yönteminin uygulanmaya başlamasıyla, doğudan alınan merdiven yöntemi sona ermiş, Tanzimat dönemindeki batılılaşma hareketi böylelikle kendisini muhasebe alanında da hissettirmiştir. Genellikle çift taraflı kayıt tekniğinin başlangıcının ise, 1494 yılında bir rahip olan ünlü İtalyan matematikçi Luca Pacioli'ye dayandığı da kabul edilmektedir. Aslında Luca Pacioli, çift taraflı muhasebe sistemini bulmadı, ama bu sistemi ilk defa "Suma de ArithmeticaGeometriaProportioni et

Proportionalita" adlı kitabıyla yazılı duruma getirmiştir (Penndorf, 1997: 83). 1494 yılında çift taraflı kayıt yöntemi devrimsel bir yeniliktir. Çünkü, bu sayede tüccarlar servetlerindeki artış ve azalışları hesaplama imkanına sahip olmuşlardır. Diğer bir ifadeyle, bu yöntem tüccarlara kapitalizme yön veren unsuru, yani kâr ve zararı belirleme imkanı sağlamıştır (Carruthers ve Espeland, 1991: 35). Bu neden, daha sonra bu yöntemin Osmanlılarda da kullanılmaya başlamasını ve merdiven yöntemine son verilmesini sağlayacaktır.

Osmanlı imparatorluğunda çift taraflı kayıt yönteminin kullanılması, 1839'da ilan edilen ve Tanzimat Fermanı olarak bilinen modernleşme sürecinin bir parçasıdır (Güvemli ve Aslan, 2012: 212). Osmanlı İmparatorluğu'nun finansal ve sosyal yapısında gerçekleşen hızlı değişim, Osmanlı'nın muhasebe düşüncesi üzerinde de etkileri olmuştur (Elitaş vd., 2008: 467). Çift taraflı kayıt yöntemi Tanzimat döneminden günümüze kadar gelmiş olup, hali hazırda muhasebede kayıt yöntemi olarak kullanılmaktadır.

1. Osmanlıların Kuruluşundan Tanzimat Dönemine Kadar Gelişmeler

Bu bölümde, Osmanlıların kuruluş dönemindeki muhasebe örgütlenmesi, merdiven yöntemi ve tarihçesi, bu muhasebe örgütlenmesinde görev alan kurumlar, muhasebe defterleri ve örnek merdiven yöntemi kayıtlarından bahsedilmiştir.

1.1. Merdiven Yönteminin Tarihçesi ve Kullanımı

Osmanlılarda kuruluş yıllarından Tanzimat dönemine kadar kullanılan muhasebe yöntemi ise merdiven yöntemidir. Devlet muhasebe kayıt yöntemi olan merdiven yöntemini kullanan, Abbasi Devleti (750-1258), İlhanlı Devleti (1251-1353) ve Osmanlı Devleti (1299-1922) dir. Yöntemin, ilk ortaya çıkış izlerine Ortadoğu'da Abbasiler'de rastlanmıştır. Abbasiler'deki ilk örnekler Harun Reşid dönemine (766-809) aittir.

Merdiven yöntemi, Abbasilerde doğmuş, İlhanlılarda gelişmiş, Osmanlılarda mükemmelleşmiş bir devlet muhasebe yöntemidir. İlhanlılarda Fars kültürünün egemen olması dolayısı ile, yöntem Fars kültürü çerçevesinde doğmuştur (Ertaş vd. 2017:79). 11. Yüzyıldan itibaren Türkler, Ortadoğu'da İslam coğrafyasında görülmektedirler. Büyük Selçuklu İmparatorluğu (1040 -1092) bölgede hüküm süren etkin bir Türk devletidir. Bölgede İlhanlılardan önce var olan bu Türk devletinin, Abbasiler ile temas kurduğu ve idari ve mali yönetiminde Abbasilerden etkilendiği bilinmektedir. Bu Türk devletini, Anadolu Selçuklu Devleti (1092-1308) izlemiştir (Ertaş vd. 2017:67). Merdiven yöntemi 1879 yılına kadar Osmanlılar tarafından kullanılmıştır.

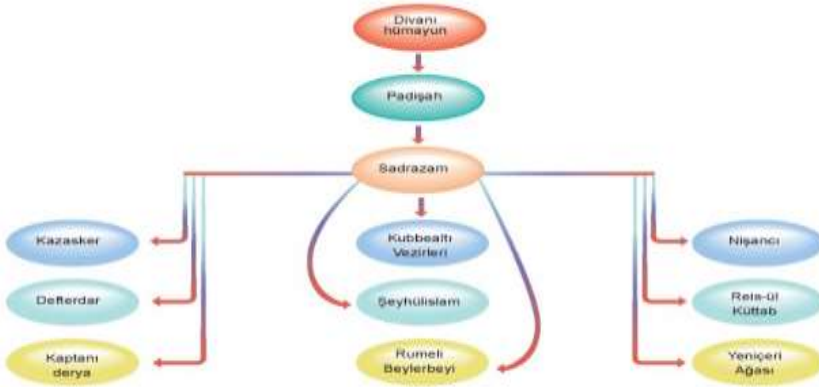
1.2. Tanzimat Dönemine Kadar Mali Örgütlenme

Kuruluş döneminde, muhasebe örgütlenmesindeki en önemli kuruluşlar, yukarıdan aşağıya sıralanacak olursa, Divan-ı Hümayun, Defterdarlık ve defterdarlığa bağlı kalemlerdir.

1.2.1. Divan-ı Hümayun Örgütlenmesi

Osmanlı Devleti'nin ilk dönemlerinden itibaren devlet işlerinin görülmesinden birinci derece sorumlu organ Divan-ı Hümayun'dur. Devletin siyasi, idari, mali, hukuki her türlü işleri burada padişah adına görüşülüp onun adına karar alınır (Ortaylı, 1979:146).

Şekil 1



Divan-ı Hümayun'un Örgütlenmesi

Kaynak : <http://www.tarihsinifi.com>

Divanda bulunanların görevleri ise şu şekildedir(<http://makaleci.com/divan-i-humayun-uyelerinin-gorevleri.html>) :

- Veziriazam: Padişah'tan sonraki en yetkili kişi ve Padişahın vekilidir. Osmanlıdaki örfi hukuk Veziriazam sayesinde düzenlenirdi. Padişah sefere çıktığında yetkisi genişlerdi ve Divan-ı Hümayuna başkanlık yapardı.

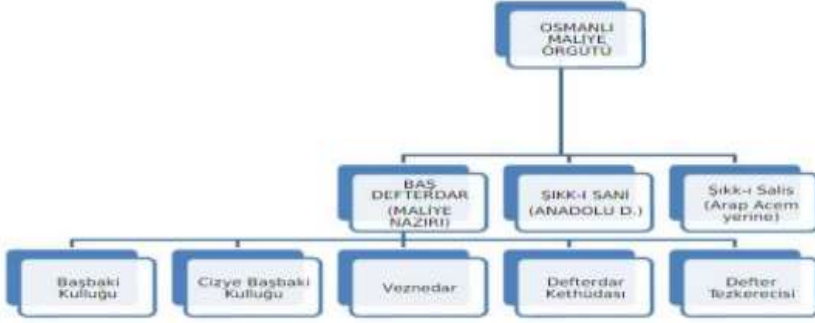
- Nişancı: Tapu Kadastro kayıtlarını tutardı. Emrindeki kalemlerle yazışmaları düzenlerdi.
- Defterdar: Anadolu ve Rumeli defterdarı olmak üzere iki defterdar vardı. Hazine ve malların kayıtları onun tarafından yapılırdı.
- Şeyhülislam: Dini konularda yüksek yetkilere sahip olan kişiydi. Osmanlı ordusu için savaştan önce Fetva çıkarırdı.
- Kaptanı Derya: Denizcilikte atamaları yapardı, hüküm yazma ve tuğra çekme yetkisi vardı. Derya kalemine bağlı tımarların dağıtımını yapardı.
- Yeniçeri Ağası: İstanbul'un güvenliğinden sorumluydu. Yeniçerilere emir verirdi. Divan toplantılarına katılabilmek yetkisi vardı.
- Kazasker: Divandaki davalara bakardı.

1.2.2. Defterdarlık Örgütlenmesi

Defterdarlık devletin teşkilat yapısı içinde mali işleri yürüten bir üst kuruluştur. Devletin tüm merkez ve taşra mali birimleri Defterdarlığa bağlı olarak çalışmaktadır. Defterdarlık kalemleri ve hazinenin başında defterdar bulunmaktadır (<http://www.artvindefterdarligi.gov.tr/?page=icerik&file=detay&id=17>).

Osmanlılarda XV. Asrın son yarısına kadar merkezde bir defterdar ile eyaletlerde ona tabi hazine ve mal defterdarları vardı. Memleketin genişlemesi üzerine II. Beyazıt zamanında merkezdeki defterdar adedi ikiye çıkarılmıştır. Bunlardan Rumeli defterdarı aynı zamanda baş defterdardı ve Rumeli'deki haslar ile mukataalara bakardı. Anadolu defterdarı ise Anadolu'daki haslarla mukataalara bakmakla görevliydi. Yavuz Sultan Selim'in Doğu Anadolu ve Suriye'yi almasını takiben oraların mali işlerine bakmak üzere Halep'te Arap ve Acem Defterdarlığı adıyla üçüncü bir defterdarlık kurulmuştur. XVI. asır ortalarında Rumeli ve Anadolu defterdarlıklarına bağlı olan yalılar ile İstanbul mukataaları ayrılarak merkezde şıkkı sani ünvanıyla bir defterdarlık daha kuruldu. Bu suretle derece sırasıyla İstanbul'da Rumeli veya Şıkk-ı Evvel Defterdarlığı, Anadolu Defterdarlığı ve Şıkk-ı Sani Defterdarlığı adı ile üç defterdarlık meydana geldi. Daha sonra Tuna (Macaristan) ve Anadolu ile Suriye'de çeşitli kenar defterdarlıkları kuruldu ise de sonradan kaldırıldığı için maliye teşkilatında üç defterdar kaldı. (<http://www.artvindefterdarligi.gov.tr/?page=icerik&file=detay&id=17>). Defterdarlık günümüzde ise devlet yönetiminde eskiye göre daha alt kademelerinde temsil edilmektedir.

Şekil 2



Osmanlılar'ın Kuruluşunda Maliye Örgütü

Kaynak: Ağar, 2007: 379

Başbaki kulluğu aynı zamanda ilk denetim teşkilatıdır. Başbaki kulluğunun yanı sıra bu dönemde defterdarlık gelir ve gider tahakkuklarını izleyen muhasebe kalemleri bulunmaktaydı. Sırasıyla bu kalemler şunlardı (home.anadolu.edu.tr/~tcakir/3_Hafta.ppt):

- Büyük Ruznamçe Kalemi: Devletin bütün tahsilât ve ödemelerinin hesabı ve padişah emrettikçe her yıl devlet gelirlerinin durumunu hazırlaması dolayısıyla bu kaleme Mizan kalemi de denirdi.

- Muhasebe-i Evvel (Başmuhasebe) Kalemi: Gelir ve giderlerle ilgili tüm kalemler izlenir. Sıra itibarıyla ruzname kaleminden sonra gelirdi.

- Anadolu Muhasebesi Kalemi: Çeşitli malikânelerin, Akdeniz adalarının korunmasıyla görevli askerler ile sayılan 60.000'i aşan ve çeşitli sınıflara mensup görevlilerin maaş defterleri ve listeleri tutulur ve muhafaza edilirdi.

- Cizye Muhasebesi Kalemi: Gayri Müslimlerle ilgili kalemler tutulurdu.

- Evkaf Muhasebesi Kalemi: Padişah ve devlet büyükleri tarafından vakıflara tahsis edilen arazilerden elde edilen gelirleri takip ederdi.

• Ağnam-ı Celebkeşan Kalemi: Rumeli’de yaşayan cins koyunlar üzerinden alınan bir çeşit vergiyi takip ederdi.

• Mevkufat Kalemi: Aynı olarak ödenen gelirlerle ilgilenirdi.

• Mukataa Kalemi: Mukataa gelirlerinin izlenmesiyle görevlidir.

• Gider Kalemi: Devlete hizmet veren çalışanların maaşlarının izlendiği kalemdir.

• Saymanlık ve İcra Kalemi: Dış hazineye gelen nakit paraların ayar ve ağırlık kontrollünü yapardı.

• Mali Yargı Kalemi: Merkezi idare ile mükellef arasındaki ihtilafları çözerdi. Bütün bu kurumlar ve kalemler defterdarlığa bağlı olarak görev yapmakta ve bu dönemde muhasebe denetiminin temel taşlarını oluşturmaktaydı.

1.3.Tanzimat Dönemine Kadar Kullanılan Muhasebe Defterleri

Merdiven Yönteminde çok sayıda defter tutulmuştur. Bunlar; Ruznamçe (Günlük Defter), Evarece (Büyük Defter), Tevcihat (Masraf izleme defteri), Tahvilat (kişi hesaplarını izleme defteri), Müfredat (illerin gelir ve giderlerinin kayıt edildiği defter), Defter-i Camiü’l Hesap (devlet gelir ve giderlerinin yıllık olarak bir araya getirildiği defter), Defter-i Kanun (Devlet vergilerinin tanıtıldığı kitap) adlı kayıt defterleridir. Arşivdeki muhasebe defterleri incelendiğinde önce günlük defter kayıtlarının yapıldığı sonra kayıtların bu defterden, büyük defter niteliğindeki konularına göre ayrılmış deftere aktarıldığı görülmektedir (Otar, 2012: 200).

• Ruznamçe Defteri (Yevmiye Defteri=Günlük Defter)

Osmanlı bürokrasisinde günlük işlemlerin tutulduğu Rûznâme veya Rûznâmçe adında birçok defter çeşidi vardır. Bu defterler tutulduğu bürolara göre adlandırılırlar. Tımar Rûznâmçe defterleri, Hazine Rûznâmçesi ve Kazaskerlik Rûznâmçe defterleri bu gibi defterlerdendir. Örneğin, Hazine Rûznâmçesi adıyla anılan ve Osmanlı defterdarlığında tutulan defterlerde, Osmanlı hazinesinin günlük harcamalarının ve yine günlük olarak hazineye giren çıkan gelir ve giderlerin kayıtları tutulurdu. Bu tür defterlerin tutulduğu bürolar Büyük Rûznâmçe Kalemi ve Küçük Rûznâmçe Kalemi olarak ikiye ayrılmaktadır. XV. yüzyılda Rûznâme olarak adlandırılan bu defterler XVI. yüzyıldan itibaren Rûznâmçe, Tanzimat döneminden sonra ise Yevmiye defterleri olarak adlandırılmıştır (Gündoğdu, 2009: 698-699).

- Evarece Defteri (Büyük Defter)

Defter “siyakat yazısı” ile yazılmış olup konusu itibariyle günümüzdeki “büyük defter”in işlevi ile aynıdır. Defterin adında yer alan “evarece” tabiri “ayrılma, tasnif edilme” ifadelerine karşılık gelmektedir. Bu defterde ister gelir ister gider olsun her bir mali hareket için ayrı bir sayfa veya sütun ayrılmıştır. Bu bağlamda ilgili mali hareket ait olduğu sayfa veya sütuna yazılır. Belli yerlerde “ödenen tutarlar” toplanır. Toplam düşülecek tutarların yanına “masraf” anlamına gelen “maşrafuhu” tabiri de yazıldığı görülmektedir. Mali hareketlerin tasnifli hareketlerini izlemeye olanak veren bir defter niteliğindedir (Nabipour, 1973: 131). (Elitaş, 2012: 106).

- Tevcihat Defteri (Özel harcamaların izlendiği defterdir.)

Ücret, malzeme, inşaat gibi konulardaki harcamaların karşılığını gösteren defter olarak tanımlanmıştır. Tevcihat bir harcamanın kaynağının tespiti ve izlenmesi amacıyla tutulur. Hangi harcamanın hangi gelirden karşılanacağına Vezir karar verir ve yerinde bir harcama yapılmasını sağlar. Vezir’in bu harcama emri üzerine muhasebeci söz konusu harcama kayıtlarını tevcihata yapar (Örten vd., 2011: 42).

- Tahvilat Defteri

Merkezi hazineden gönderilen havaleleri ve kişi hesaplarını izleme defteridir. Risale-i Felekiye’de Tahvilat defteri; vilayetlerden gelen gelirlerin, vilayetlere gönderilen ya da kişilere ödenen paraların izlenmesinde kullanılan bir defterdir (Örten, 2011: 42).

- Müfredat Defteri

Eyaletlerin gelir ve giderlerinin kaydedilip izlendiği defterlerdir. Her vilayetin bir yıl içindeki gelirleri ve harcamalarını (giderlerini) gösteren defterdir. Risale-i Felekiye’de her vilayetin gelirleri ve giderlerinin ayrı kalemlerden oluştuğu belirtilmiştir. Gelirler, kentlerin ve vilayetlerin (taşra) gelirlerinden oluşur. Harcamaların ise genel bütçeli ve ek (özel) bütçeli olması gerekir. Bütün harcamalar Yüksek Divan kararıyla yapılmaktadır (Örten, 2011: 42).

- Cami-ül Hesap Defteri

Eyalet gelirlerinin coğrafi bölgeler itibarı ile gösterildiği defterlerdir. Yıllık kesin hesap defteridir (Risale-i Felekiye).

• Kanun-ı Memleket Defteri

Eyaletler itibarı ile vergi tür ve nispetlerinin ve vergi memurlarının ücretlerinin belirlendiği defterlerdir (Risale-i Felekkiye). Bu defter; Vergi Tarife ve Tutarı Defteri'dir. Bu defterde bir vilayette alınan vergilerin adları zikredilmiş, bu vergilerin oranları ve miktarları ayrı ayrı belirtilmiştir. Defterde başta ticari vergiler ve damga vergisi olmak üzere birçok konuda konulan vergilerden söz edilmiştir. Özetle, Defter-i Kanun-u Memleket'te bir eyalette alınacak vergilerin türü, nasıl hesaplanacağı, olayın hangi aşamasında tahsil edileceği, tahsilatı yapacak mültezimin alacağı ücretler ve beklenen yıllık vergi tutarının açıklıkla anlatıldığı görülmektedir. Defterde vergilerin nitelikleri ve oranları yanında vergileme usulünün nasıl olacağı da belirtilmiştir (Örten vd., 2011: 43).

1.4.Merdiven Yöntemine Göre Kayıt Örneği

Sözü edilen belgede Hicri 14 Muharrem 1130 (Miladi 18 Aralık 1717) gününe ait devlet muhasebesinin günlük defterinde şöyle bir madde kaydı vardır:

Örnek : Günlük Defter (Ruznamçe Defteri) Kaydı ve İlgili Kalem Kaydı

Hicri 1044 (Miladi 1634-1635) yılının ruznamçe defterininin 182. sayfasının fotokopisi yer almaktadır. Bu sayfa, Rebiülahır (yılın dördüncü ayı) ayının 7. gününe ait günlük defter sayfasıdır (30 Eylül 1634) aittir (BOA- Kepeci, 1932). Bu sayfadaki onbirinci günlük defter maddesi aşağıdaki gibidir:

Gelen mukataa bedeli.....	11
Ahyolu iskelesi ve etrafı mukataası mültezimi (sözleşme yapılan kişi) Gavril'in 1043 yılından kalan borcunun Mustafa Aga eli ile ödemesi	5.310
Akçe olarak	Olumlu
borcu	fark
5.236	74

Not : Borç tutarı 5.236 akçedir. Gelen para 74 akçe fazla olduğu için ayrı yazılmıştır.

Gelen mukataa bedeli.....	11	
Ahyolu iskelesi ve etrafı mukataası mültezimi (sözleşme yapılan kişi) Gavril'in 1043 yılından kalan borcunun Mustafa Aga eli ile ödemesi		
	5.310	
Akçe olarak borcu		Olumlu fark
5.236		74

Not : Borç tutarı 5.236 akçedir. Gelen para 74 akçe fazla olduğu için ayrı yazılmıştır.

İlgili Kalem Kaydı:
(Belgenin ön yüzü)

	5.310	
Akçe olarak Borç		Olumlu fark
5.236		74
Nakledildi		5.236
		74
		5.310
Mukataa-i Evvel departmanı		Kayıt yapıldı, 7 Rebiülahir 1044

(Belgenin arka yüzü)

Mustafa Aga'nın getirdiği tahsilat, 7 Rebiülahir		
1.236		
2.301		
1.770		5.310
5.310		74
14		5.236
21.240		Mukataa – 1 evvel departmanı

Kaynak : Özerhan vd. , 2013: 95-97.

Örnekte görüldüğü gibi, merdiven yöntemine göre kayıtlar ilk önce belgeye istinaden ruznamçe (günlük-yevmiye) defterine yapılırdı, oradan da evarece defteri

(büyük defter) ve örnekte de görüldüğü gibi departman (ilgili birim) defterlerine aktarıldı.

2.Tanzimat Döneminden Günümüze Kadar Olan Gelişmeler

Bu bölümde tanzimat döneminden günümüze kadar olan gelişmelerden bahsedilecektir.

2.1.Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Tarihçesi ve Kullanımı

Günümüzde, ülkelerin, işletmelerin ve toplumların yönetilmesinde, hesaplar tarafından ortaya konulan sayılara dayanılmaktadır. Dolayısıyla 1494'te bir keşiş tarafından yazıya dökülen ortaçağ İtalyasına ait bir muhasebe sisteminin, günümüzde dünya ekonomisini yönettiğini söylemek yanlış olmaz. 15. yy'da Venedik Muhasebesi (alla Veneziana) olarak bilinen sistem, günümüzde çift taraflı kayıt yöntemi olarak adlandırılmaktadır ve tüm dünyada standart uygulama haline gelmiştir (Langer, 1958: 482).

Çift taraflı kayıt sisteminin Osmanlılarda kullanılmaya başlanmasının sebebi, Tanzimat döneminde özel sektördeki atılımlar sayesinde karlılık ve maliyet gibi çeşitli unsurların önem kazanmasıyla merdiven yönteminin yetersiz kalmasıdır. Çünkü, merdiven yöntemi devlet için tasarlanmış bir yöntemdi ve karlılık konusuna bu nedenle uzak bir yöntemdi. İşte bu nedenden ötürü, batıda uygulanan ve özel sektörde de başarı yakalayan hem de kamu sektöründe de kullanılabilen çift taraflı kayıt yönteminin kullanılması kaçınılmaz olmuştu. Tanzimat'ın ilanından hemen sonra, özel sektörde yeterli sermaye birikimi olmadığı için devlet, iktisadi devlet teşekkülü niteliğinde Fabrika-i Hümayun (Devlet Fabrikaları) adlı bir organizasyon oluşturarak İmparatorluğun çeşitli yerlerinde fabrikalar kurmaya başlamıştır. 1840'lı yılların ilk yarısında 140 dolayında fabrikanın temeli atılıp yatırıma başlanmıştır. Fabrikaların ürettikleri ürünlerinin satışından sağlanan kâr ile yatırımların geri ödenmesinin hedeflendiği bu girişim, yatırım muhasebesini, maliyet muhasebesini, kâr hesaplama yöntemlerini ve kâra dayalı işletmeciliği bilen uzman kişilerin bulunmaması nedeniyle başarısızlığa uğramıştır (Güvemli ve Kaya, 2015: 6).

1839 Tanzimat dönemiyle birlikte başlayan yeni dönemde 1850 yılındaki Kanunname-i Ticaret ile çift taraflı kayıt yönteminin kullanılmasına karar verilerek, 1879 yılında çift taraflı kayıt yöntemi uygulanmaya tamamıyla başlanmış, merdiven yöntemi ise terkedilmiştir. Tanzimat döneminde Maliye Nezareti çerçevesinde örgütlenen mali bürokrasi de yeniden düzenlenmiştir. Tanzimat'tan önceki "Başmuhasebe Kalemi" yerine kurulan "Maliye Muhasebesi Kalemi" Maliye Nezareti'nin en önemli bürosuydu. Bu büro hazine hesaplarını tutmakla sorumluydu. Kendi içinde varidat ve mesarifât muhasebesi olarak ikiye ayrılıyordu. Varidat

muhasesebi, devlet gelirlerinin kazalar itibariyle tahakkuk ve tahsilât kayıtlarını tutar, iltizam işlerini yürütür ve gelirlerle ilgili hesapların denetimini yapardı. Mesarifât muhasesebi ise genel giderlerin kayıtlarını tutar harcamaları onaylar ve öder, hazinenin aylık ve yıllık hesaplarına tutar ve bütçeyi hazırlardı (Güran, 1998: 79-80).

Şekil 3



Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Usulü

Kaynak: (https://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/cd4930ede2554b65a456a1_13da_fd_9be0.pdf).

2.2. Tanzimat Sonrası ve Günümüzde Maliye Örgütlenmesi

Tanzimat dönemiyle beraber, Divan-ı Hümayun kaldırıldı ve yerine Heyet-i Vükela 1834'de kuruldu (<http://www.tarihdersnotlari.com/tag/heyet-i-vukela/>). Bu yeni dönemle ve değişimle beraber, eski devlet muhasebe kayıt sistemi olan merdiven kayıt sisteminden, çift taraflı kayıt sistemine geçişin adımları atıldı. Yeni örgütlenme yeni bir kayıt yöntemi. Ayrıca, bu dönemde maliye teftiş kurulu ve Sayıştayın temelleri atıldı. Tanzimat dönemiyle beraber, hem muhasebe örgütlenmesi, hem muhasebe kayıt sistemi, hem muhasebe defterleri, hem de muhasebe denetimi konusunda radikal değişimler yaşandı. Yeni bir muhasebe ve maliye düzeni kuruldu. Yeni sistem kabine sistemiydi ve kabine şu şekilde oluşmuştur (<http://www.tarihdersnotlari.com/tag/heyet-i-vukela/>) :

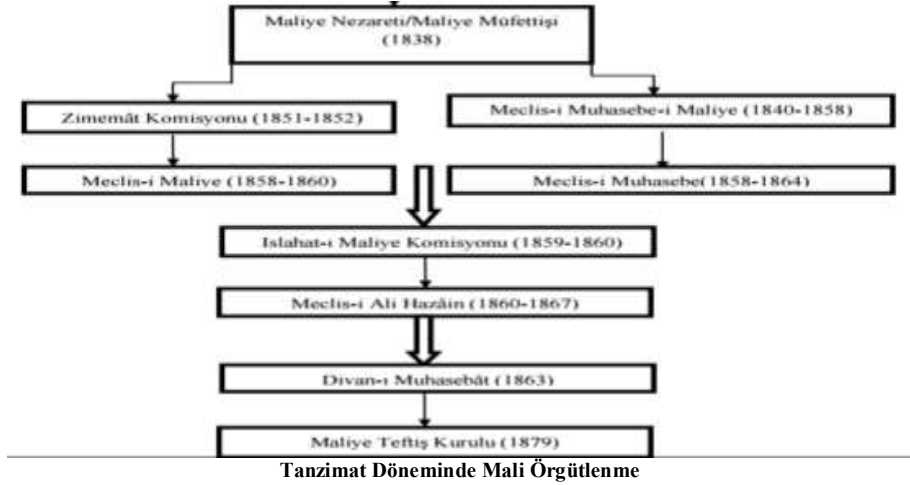
Divan-ı Hümayun = Heyet-i Vükela ; Sadrazam = Başvekalet

Nişancı = Dahiliye Nazırlığı (İçişleri) ; Defterdar = Maliye Nazırlığı

Reis-ül Küttab = Hariciye Nazırlığı ; Kazasker = Nezareti Adevi (Adalet Bakanlığı)

Kazasker = Meclis-i Maarifi Umumiye Nezareti(MEB) ; Şeyhülislam = Babi Meşihat Dairesi

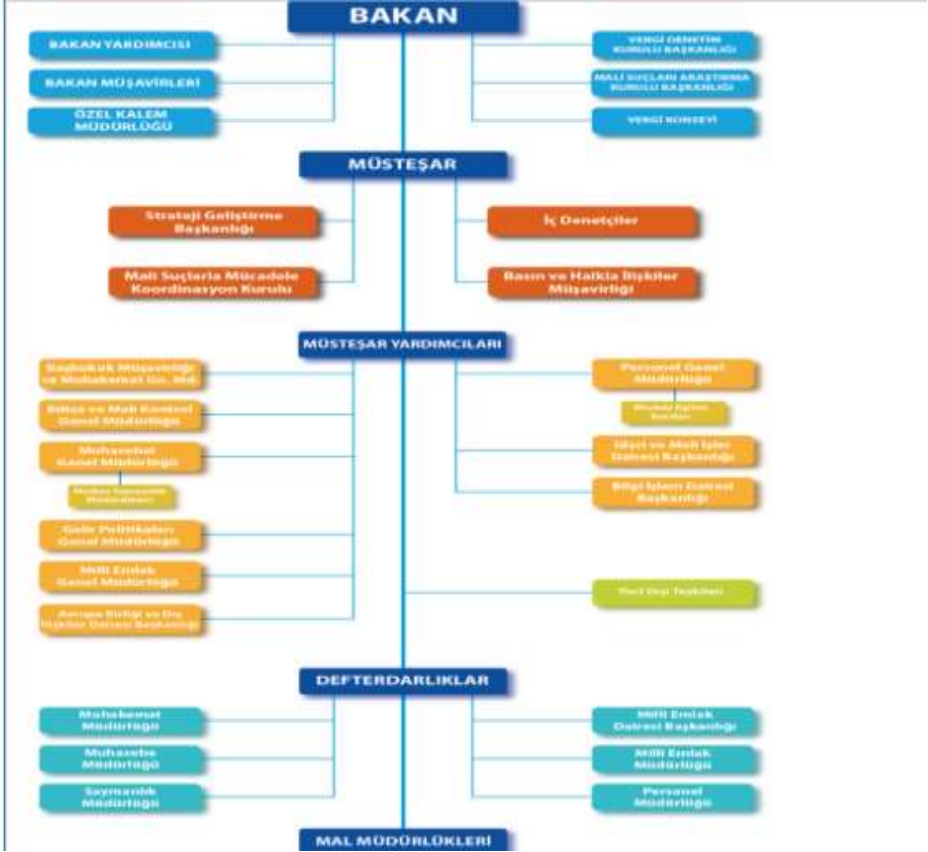
Şekil 4



Kaynak: Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015: 93.

Tanzimat döneminden günümüze gelindiğinde ise özetle şu şekilde bir oluşum oldu. Defterdarlık teşkilatı Osmanlıların kuruluş yıllarında en üst tepe yönetim olan Divan-ı Hümayun'da doğrudan padişaha bağlıydı. Organizasyon şemasının en üstlerinde yer alıyordu. Günümüzde ise durum büyük bir değişikliğe uğramış durumda olup, defterdarlık maliye örgütlenmesinin en altlarında kalmış ve illerde valiliklere, ilçelerde ise kaymakamlıklara bağlanmıştır. Muhasebe denetimi ile ilgili zamanla sadeleştirmeye gidilmiş olup, defterdarlıklardaki muhasebe denetmenleri uzman yapılarak denetmenlik kadroları kaldırılmıştır. Merkez teşkilatında ise muhasebat kontrolörlüğü unvanları kaldırılarak uzaman kadrosuna dönüştürülmüştü

Şekil 5



Bugünkü Merkezi Mali Örgütlenme

Kaynak : (<http://www.maliye.gov.tr/maliye-teskilat-semasi>).

Şekil 6



Bugünkü Taşra Mali Örgütlenmesi

Kaynak : (<http://www.adanadefterdarligi.gov.tr/birimler/teskilat-semasi>).

2.3.Tanzimat Döneminden Günümüze Kadar Tutulan Muhasebe Defterleri

• Yevmiye Defteri

Muhasebeye, ticari işlemlerin belgelere dayanarak tarih sırası ile, maddeler halinde kaydedildiği deftere yevmiye defteri (Günlük Defter) denir. (<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/yevmiye-defteri.html>).

• Büyük Defter

Büyük defter, yevmiye defterlerine kaydedilmiş olan işlemleri buradan alarak sitemli bir şekilde hesaplara dağıtan ve düzenli olarak bu hesaplarda toplayan muhasebe defteridir. Büyük defterin diğer adı da Defteri Kebir'dir (<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/buyuk-defter.html>).

• Envanter Defteri

Envanter işletmenin aktif ve pasifini, değerleriyle birlikte gösteren bir fihristtir. Bilanço ise kısaltılmış ve denkleştirilmiş bir envanterdir. Bu yakınlık nedeniyle her ikisine birden mevcudat (envanter) ve muvazene (bilanço) defteri denmektedir. (T.K. mad. 72/5)

• E-Defter

E-Defter Genel Tebliğine göre, E-defter'in 1 Ocak 2012'de yürürlüğe girmesiyle, muhasebe de yeni bir çağ başlamıştır. Teknolojik muhasebe kaydı ve defter saklama sistemi olan bu defter sistemi ile internet üzerinden tutulmaktadır. Şirketler, muhasebe defter kayıtlarını flashbellek veya bluetooth teknolojisi ile saklayarak binlerce sayfa kağıt defteri saklama yükünden, noter açılış ve kapanış tasdik maliyetinden kurtulacaklardır

(http://www.erturkymm.com.tr/dosyalar/duyuru/165_2.pdf).

Sonuç

Osmanlıların kuruluşundan günümüze kadar yaklaşık 718 yıllık bir süreçte devlet muhasebesinde iki yöntem kullanılmıştır: Bunlar, merdiven yöntemi ve çift taraflı kayıt yöntemidir. Merdiven yöntemi doğudan (Abbasi ve İlhanlılar'dan), çift taraflı kayıt yöntemi ise batıdan (Avrupa'dan) alınmış bir yöntemdir. Yöntem değişikliğinin en önemli sebebi, merdiven yönteminin sadece devlet muhasebesi için tasarlanmış olması ve ilerleyen zamanla beraber özel sektörün de gelişimi ve Avrupa ile ticaretin artması ve kar olgusunun ticarete ön plana çıkmasıyla beraber merdiven yönteminin yetersiz kalmasıdır. Osmanlıların kuruluşundan günümüze kadar, muhasebe kayıtlarının tutulmasında birçok defter kullanılmıştır. Merdiven yöntemi zamanında ruznamçe(ruzname) defteri günümüzdeki yevmiye defterinin yerine, evarece defteri ise büyük defter yerine kullanılmıştır. Bütçe yerine ise, defter-i camiül hesap kullanılmıştır. Osmanlıların kuruluşunda defterdarlık, baş defterdar (rumeli defterdarı) ile Divan-ı Hümayun'da temsil edilirdi. Tanzimat döneminde ise kabine sistemine geçilmiştir. Ve defterdarlık Maliye Nazırlığı ile temsil edilmeye başlanmıştır. Osmanlıların kuruluş döneminde ve daha sonra da Tanzimat dönemine kadar, muhasebe örgütlenmesinde defterdarlık örgüt şemasının üstlerinde doğrudan padişaha bağlıydı. Günümüzde ise, defterdarlıklar örgüt şemasının alt kademelerine kadar indirilmiştir. Muhasebe denetimi örgütlenmesinde ise, Osmanlılarda ilk denetim örgütü Başbaki Kulluğu'dur. Daha sonra ise Tanzimat döneminde bu kurumun yerine Maliye Teftiş Kurulu kurulmuştur ve müfettişlik sistemine geçilmiştir.

Günümüzde, maliye bakanı devlet muhasebesinde en üst yönetici konumunda olup, bakanlığa bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü devlet muhasebesi görevini bakan adına yürütmektedir. Üst yönetici olan bakana bağlı vergi denetim kurulu ve müsteşarlar bulunmaktadır. Yine, iç denetçiler, strateji geliştirme başkanlıkları, illerde defterdarlıklar ve ilçelerde mal müdürlükleri devlet muhasebesinde etkin rol oynamaktadır. Defterdarlıklar ise illerde valiliklere,

ilçelerde ise mal müdürlüğü olarak kaymakamlıklara bağlanmıştır. Merkezi teşkilatta ise defterdarlıklar müsteşar yardımcılarına bağlı olarak görevlerini yürütmektedir. Ayrıca, günümüzde özellikle de teknolojinin de etkisiyle 1 Ocak 2012 tarihinde E-Defter sistemine geçilmiş olup, gerekli kriterleri tutturan hem geçek hem de tüzel kişiler sistem üzerinden yevmiye defteri ve büyük defter kayıtlarını yapabilme imkanına sahip olmuşlardır. Sistemin yaygınlaşmasıyla kağıt defterin yerini e-defterin alması beklenmektedir.

KAYNAKLAR

Aydemir, O., Erkan, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. MUFTAV Dergisi, 110-128.

Can, A. V. (2008). Bir Âyetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, 15.

Carruthers, B. G., Espeland, W N. (1991). Accounting for Rationality: Double-Entry Book keeping and the Rhetoric of Economic Rationality. American Journal of Sociology, 31-69.

Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özcan, U., Oğuz, M. (2008). Osmanlı İmparatorluğunda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi : Merdiven Yöntemi, Ankara : Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Ertaş, F. C., Alpaslan, H. İ., Akdemir, Y. (2017). Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürünün Doğuşu - 1350-1500. MUFTAV Dergisi, 67.

Gündoğdu, İ. (2009). Osmanlı tarihi kaynaklarından kazaskerlik rûznâmçe defterleri ve önemi. Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, 698-699.

Güran, T. (1998). Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 79-95.

Güvemli, O., Güvemli, B. (2016). Osmanlı Kayıt Kültüründe Vakıf Muhasebesi ve Devlet Muhasebe Sistemi. Vakıflar Dergisi, 17.

Güvemli, O., Güvemli, B. (2015). Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi. MUFTAV Dergisi, 20.

Güvemli, O., Kaya, M. A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim -1839-1885". Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 43-65.

Güvemli, O. (2012). Türk Muhasebe Düşüncesinde Muhasebe Düzeni, Belgeler ve Defterlerin Adlarında ve Kavramlarında Son İki yüzyıldaki Değişimler. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 122-149.

Langer, C. (1958). Paciolo-Patriarch of Accounting. The Accounting Review, 482-484.

Ortaylı, İ. (1979). Türk İdare Tarihi, Ankara : TODAİE Yayınları.

Otar, İ. (2012). XIV. Yüzyılda Ortadoğu'da Yazılmış Muhasebe Kitabı Risale-i Felekiyye'nin İlk Bölümleri. MUFTAV Dergisi, 200.

Örten, R., Kurt, G., Torun, S. (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat. MUFTAV Dergisi, 34-69.

Özçelik, K. M. (2017). Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi. Akademik Bakış Dergisi, 398.

Özerhan, Y., Erkan, M., Nazlıoğlu, B. (2013). Osmanlı Arşivinde Merdiven Yöntemi İle Yazılmış Muhasebe Defter ve Raporları. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 95-97.

Tabakoğlu, A., Taşdirek, O.Ç. (2015). Osmanlı'da Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi – Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu. Yönetim ve Ekonomi Araştırmalar Dergisi, 103-112.

Varol; M. (2013). Başarılı Yönetim Proje Örneği. Maliye Bakanlığı.

<http://www.tarihsinifi.com/5784/osmanl%C4%B1-klasik-d%C3%B6nemi-devlet-te%C5%9Fkilat%C4%B1-osmanl%C4%B1-devlet-te%C5%9Fkilat%C4%B1-osmanl%C4%B1-merkez-te%C5%9Fkilat%C4%B1.html> (Erişim Tarihi : 21.05.2017)

<http://makaleci.com/divan-i-humayun-uyelerinin-gorevleri.html> (Erişim Tarihi : 23.06.2017)

<http://www.artvindefterdarligi.gov.tr/?page=icerik&file=detay&id=17> (Erişim Tarihi : 21.03.2017)

<http://www.dersmuhasebe.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-kayit-yontemleri.html> (Erişim Tarihi : 24.07.2017)

http://www.erturkymm.com.tr/dosyalar/duyuru/165_2.pdf (Erişim Tarihi: 30.07.2017)

<https://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/cd4930ede2554b65a456a113dafd9be0.pdf> (Erişim Tarihi : 21.08.2017)

<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/buyuk-defter.html>(Erişim Tarihi : 25.03.2017)

<http://www.maliye.gov.tr/maliye-teskilat-semasi>

<http://www.adanadefterdarligi.gov.tr/birimler/teskilat-semasi> (Erişim Tarihi: 24.06.2017)

<http://www.tarihdersnotlari.com/tag/heyet-i-vukela/>(Erişim Tarihi : 04.04.2017)

<https://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/cd4930ede2554b65a456a113dafd9be0.pdf>(Erişim Tarihi : 15.04.2017)