

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ

**XV. YÜZYIL OSMANLI DEVLETİ MUHASEBE
UYGULAMALARINDA YAŞANAN GELİŞMELER:
MUHYEDDİN MUHAMMED'İN
MECMA'Ü'L-KAVÂ'İD ADLI ESERİ**

DOKTORA TEZİ

Metehan KÜÇÜKER

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

HAZİRAN – 2019


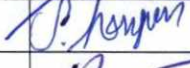

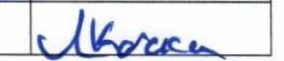

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ

XV. YÜZYIL OSMANLI DEVLETİ MUHASEBE
UYGULAMALARINDA YAŞANAN GELİŞMELER:
MUHYEDDİN MUHAMMED'İN
MECMA'Ü'L-KAVÂ'İD ADLI ESERİ

DOKTORA TEZİ
Metehan KÜÇÜKER

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

“Bu tez 14/06/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / ~~Oyçokluğu~~ ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. A. Vecdi ÇAN	Başarılı	
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR	Başarılı	
Prof. Dr. Haluk Bengü	Başarılı	
Prof. Dr. Yücel Öztürk	Başarılı	
Doc. Dr. Nevra KANACA	Başarılı	



SAKARYA
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı	:	Metehan KÜÇÜKER
Öğrenci Numarası	:	1160D04016
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme
Enstitü Bilim Dalı	:	Muhasebe ve Finansman
Programı	:	<input type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input checked="" type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	XV. YÜZYIL OSMANLI DEVLETİ MUHASEBE UYGULAMALARINDA YAŞANAN GELİŞMELER: MUHYEDDİN MUHAMMED'İN MECMA'Ü'L-KAVÂ'İD ADLI ESERİ
Benzerlik Oranı	:	%5

ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.


Metehan KÜÇÜKER
14/06/2019
İmza

Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafıma yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere gsbtz@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

...../...../20.....
İmza

Uygundur

Danışman
Unvanı / Adı-Soyadı: Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

Tarih: 14.06.2019

İmza: 

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

ÖNSÖZ

Osmanlı Devleti muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler, çeşitli kayıt defterleri ve muhasebe belgelerinin yanı sıra telif edilen bazı eserlerden de takip edilebilmektedir. Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed tarafından XV. yüzyıl sonlarında kaleme alınan Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser de muhteviyatı bakımından Osmanlı muhasebe uygulamalarının tarihi gelişim sürecine ışık tutmaktadır. Söz konusu eser bu yönüyle üzerinde çalışmaya değer bulunmuştur.

Bu tez çalışmanın hazırlanması aşamasında bilgisi, tecrübesi, hoşgörüsü ve sabrıyla desteklerini esirgemeyen, görüş ve önerileri ile çalışmanın şekillenmesini sağlayan ve akademik yaşamım boyunca sürekli yanımda olan danışman hocam Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN'a şükranlarımı sunarım. Ayrıca çalışmanın her safhasında yardımlarını esirgemeyerek akademik gelişimime katkı sağlayan değerli hocalarım Prof. Dr. Selahattin KARABINAR'a, Prof. Dr. Haluk BENGÜ'ye, Prof. Dr. Yücel ÖZTÜRK'e ve Doç. Dr. Nevran KARACA'ya teşekkürü borç bilirim. Çalışmaya konu olan Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserin metninin okunması, günümüz Türkçesine çevrilmesi ve kontrollerinin sağlanması aşamasındaki katkılarından dolayı babam Doç. Dr. Paki KÜÇÜKER'e, kıymetli hocam Doç. Dr. İlhan UÇAR'a ve çalışmanın hazırlanması sürecinde teknik konulardaki katkılarından dolayı sevgili ağabeyim Dr. Öğr. Üyesi Ahmet KÜÇÜKER'e ayrıca teşekkür ederim.

Zor ve meşakkatli bir süreç olan tez yazım sürecinde manevi destekleri ile yanımda olan Dr. Öğr. Üyesi Hikmet YAZICI başta olmak üzere görev yaptığım Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Çaycuma Meslek Yüksekokulu'nun çok değerli akademik ve idari personeline, ayrıca kıymetli dostlarım Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğuş DEMİRCİ'ye, Öğr. Gör. İdil ÖZKAN'a, Öğr. Gör. Umut ÜZMEZ'e ve Yalçın ÇELİK'e teşekkür ederim.

Son olarak öğrenim hayatım boyunca duaları ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili annem Fatma KÜÇÜKER'e ve her daim yanımda olan sevgili eşim Hilâl KÜÇÜKER'e sabır ve hoşgörülerini için teşekkürlerimi sunarım.

Metehan KÜÇÜKER

14.06.2019

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iv
TABLO LİSTESİ	v
ŞEKİL LİSTESİ	vi
ÖZET	vii
SUMMARY	viii

GİRİŞ	1
--------------------	----------

BÖLÜM 1: MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİNE GENEL BAKIŞ VE XV. YÜZYILA KADAR TÜRK DEVLETLERİNDE MUHASEBE	7
--	----------

1.1. Kavramsal Açıdan Muhasebe	7
--------------------------------------	---

1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	10
--	----

1.2.1. Genel Olarak Muhasebe Tarihi.....	10
--	----

1.2.2. İlk Çağlarda Muhasebe	12
------------------------------------	----

1.3. XV. Yüzyıla Kadar Türk Devletlerinde Muhasebe.....	15
---	----

1.3.1. Hunlar	16
---------------------	----

1.3.2. Göktürkler.....	18
------------------------	----

1.3.3. Uygurlar	19
-----------------------	----

1.3.4. Karahanlılar	23
---------------------------	----

1.3.5. Selçuklular	29
--------------------------	----

1.4. İlhanlılar Döneminde Mali Yapı, Devlet Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler ve Osmanlı Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Tesirleri	31
---	----

1.4.1. İlhanlılarda Mali Yapıya Genel Bakış	32
---	----

1.4.2. Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat) Işığında İlhanlı Devlet Muhasebe Uygulamaları ve Osmanlı Muhasebesi Üzerine Tesirleri.....	35
---	----

BÖLÜM 2: XV. YÜZYILDA OSMANLI DEVLETİ'NDE VE BATI AVRUPA'DA MALİ DÜZEN VE MUHASEBE UYGULAMALARINDA YAŞANAN GELİŞMELER	42
--	-----------

2.1. XV. Yüzyılda Osmanlı Devleti'ne Genel Bakış	42
--	----

2.2. XV. Yüzyılda Osmanlı Devleti'nde İktisadi Yapı	49
---	----

2.2.1. Tarımsal Yapı ve Üretimdeki Gelişmeler	50
---	----

2.2.2. Ticarete Yaşanan Gelişmeler.....	52
2.3. XV. Yüzyılda Osmanlı Devleti'nde Mali Düzen ve Devlet Muhasebesinde Yaşanan Gelişmeler.....	56
2.3.1. Mali Yapıya Genel Bakış.....	56
2.3.2. XV. Yüzyılın İlk Yarısında Mali Düzen ve Devlet Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler.....	58
2.3.3. XV. Yüzyılın İkinci Yarısında Mali Düzen ve Devlet Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler.....	65
2.4. Siyakat Yazısı ve Merdiven Kayıt Yöntemi	87
2.4.1. Siyakat Yazısı	87
2.4.2. Merdiven Kayıt Yöntemi.....	95
2.5. XV. Yüzyılda Batı Avrupa'da İktisadi Durum, Mali Yapı ve Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Gelişmeler	102
2.5.1. İktisadi Durum ve Mali Yapıya Genel Bakış.....	102
2.5.2. Muhasebe Uygulamaları ve Kayıt Düzeninde Yaşanan Gelişmeler.....	106
2.5.3. Luca Pacioli ve Çift Yönlü Kayıt Yöntemi	109

BÖLÜM 3: MUHYEDDİN MUHAMMED'İN MECMA'Ü'L-KAVÂ'İD ADLI ESERİ VE MUHASEBE BİLİMİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.1. Muhyeddin Muhammed b. Hacı Atmaca el-Kâtib.....	116
3.2. Mecma'ü'l-Kavâ'id.....	118
3.2.1. Mecma'ü'l-Kavâ'id'in Konusu ve İçeriği	119
3.2.2. Mecma'ü'l-Kavâ'id'in Nüshaları	124
3.3. Mecma'ü'l-Kavâ'id'de Muhasebe Terminolojisi ve İktisadi Hayat ile İlgili Kelimeler	130
3.4. Mecma'ü'l-Kavâ'id'de Yer Alan Para ve Ölçü Birimleri.....	140
3.4.1. Mecma'ü'l-Kavâ'id'de Para: Dirhem ve Kûsuratı	140
3.4.2. Ağırlık Ölçüleri.....	143
3.4.3. Uzunluk Ölçüleri.....	149
3.5. Mecma'ü'l-Kavâ'id'de Siyakat Rakamları	151
3.6. Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Mecma'ü'l-Kavâ'id'de Yer Alan Hesaplamalar	158

3.6.1. Borç-Alacak Hesaplamaları.....	159
3.6.2. Faiz Hesaplamaları	165
3.6.3. Kâr Dağıtımına İlişkin Hesaplamalar	168
3.6.4. Vergilere İlişkin Hesaplamalar	173
3.6.5. Maliyet ve Fiyat Hesaplamaları.....	179
3.6.6. İşçi Ücretlerine İlişkin Hesaplamalar	209
3.6.7. Miras Hesaplamaları	214
SONUÇ.....	227
KAYNAKÇA	236
ÖZGEÇMİŞ.....	247

KISALTMALAR

Bkz.	: Bakınız
Çev.	: Çeviren
DTCF	: Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi
Ed.	: Editör
KB	: Kutadgu Bilig
MÖ	: Milattan Önce
MS	: Milattan Sonra
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDV	: Türk Diyanet Vakfı
TSMA	: Topkapı Sarayı Müzesi Arşivi
TTK	: Türk Tarih Kurumu
YY	: Yüzyıl

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Osmanlı İmparatorluğu'nun 1475 Yılı Gelirleri	78
Tablo 2 : Matbah-ı Âmire'nin Harcamalarını Gösteren Defterin Bir Bölümünün Tercümesi	80
Tablo 3 : Fatih Camii ve İmaretinin 1489-1490 Yılları Bilançolarında Yer Alan Gelir ve Giderler	84
Tablo 4 : Günümüz Muhasebe Kural, Uygulamaları ile Merdiven Yöntemindeki Durumu.....	96
Tablo 5 : Atik (Eski) Camii Muhasebe Kayıt Örneği Tercümesi	99
Tablo 6 : Mecma'ü'l-Kavâ'id'in Bölümleri.....	123
Tablo 7 : Mecma'ü'l-Kavâ'id'in Nüshaları	124
Tablo 8 : Mecma'ü'l-Kavâ'id'deki İktisadi ve Mali Terimlerin Karşılıkları.....	131
Tablo 9 : Dirhem ve Alt Birimleri.....	143
Tablo 10 : Dirhem Kesirlerinin Peşiz + Şa'ır Cinsinden Değerleri	143
Tablo 11 : Miskal ve Alt Birimleri.....	145
Tablo 12 : Müdd ve Alt Birimleri	146
Tablo 13 : Kantar ve Alt Birimleri	147
Tablo 14 : Mecma'ü'l-Kavâ'id'de Ağırlık Ölçüleri.....	148
Tablo 15 : Mecma'ü'l-Kavâ'id'de Uzunluk Ölçüleri	151

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1	: Örnek Belge (USp 52 [Klemenetz]).....	21
Şekil 2	: Örnek Belge (T.M. 68 [168/19]).....	22
Şekil 3	: Örnek Belge (T.M. 238, D. 176 [285/R 15] – U-5239)	22
Şekil 4	: Risale-i Felekkiye (Kitab-us Siyakat) Ayasofya Nüshası Kapak Sayfası.....	37
Şekil 5	: Risale-i Felekkiye’de Merdiven Kayıt Yönteminin Gösterildiği Bir Sayfa...37	
Şekil 6	: Matbah-ı Âmire'nin Harcamalarını Gösteren Defterden Bir Görüntü	79
Şekil 7	: Ayşe Sultan’ın Babası II. Bayezid’e Yazdığı Mektup	85
Şekil 8	: II. Bayezid Dönemine Ait Siyakat Yazısı İle Yazılmış Bir Muhasebe Kaydı. (Ali Emiri, Bayezid II, nr. 41)	89
Şekil 9	: Siyakat Rakamlarının Yazılış Örnekleri.....	91
Şekil 10	: Siyakat Rakamları ile Yazılmış Ondalıklı Sayı Örnekleri	91
Şekil 11	: Siyakat Rakamları ile On ve Katlarının Yazılış Örnekleri.....	92
Şekil 12	: Siyakat Rakamları ile Yazılmış Üç Basamaklı Sayı Örnekleri.....	92
Şekil 13	: Siyakat Rakamları ile Yazılmış Altı Basamaklı Sayı Örnekleri	93
Şekil 14	: Siyakat Rakamları ile Yazılmış Dokuz Basamaklı Sayı Örnekleri.....	93
Şekil 15	: Siyakat rakamları ile 1-100 arası sayıların yazılışı	94
Şekil 16	: Edirne Atik (Eski) Camii Muhasebe Kayıt Örneği Siyakat Hali	98
Şekil 17	: Le Trésor De La Cité Des Dames’ten Bir Görüntü.....	107
Şekil 18	: Summa de Arithmetica’nın Kapak Sayfası	112
Şekil 19	: Summa de Arithmetica’dan Bir Görüntü	112
Şekil 20	: Mecma’ü'l-Kavâ'id Afyon Nüshası, Arşiv No: 17219 (Müellif Hattı).	127
Şekil 21	: Mecma’ü'l-Kavâ'id Koyunoğlu Nüshası Arşiv No: 14016, 34a-34b.	128
Şekil 22	: Mecma’ü'l-Kavâ'id Afyon Nüshası, Arşiv No: 17224, 2a-2b.....	128
Şekil 23	: Mecma’ü'l-Kavâ'id Köprülü Nüshası Arşiv No: 341, 133a-133b.....	129
Şekil 24	: Mecma’ü'l-Kavâ'id Milli Kütüphane, Arşiv No: 4766, 11a-11b.	129

Tezin Başlığı: XV. Yüzyıl Osmanlı Devleti Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Gelişmeler: Muhyeddin Muhammed'in Mecma'ü'l-Kavâ'id Adlı Eseri

Tezin Yazarı: Metehan KÜÇÜKER **Danışman** : Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

Kabul Tarihi: 14 Haziran 2019 **Sayfa Sayısı** : viii (ön kısım) + 246 (tez)

Anabilimdalı: İşletme **Bilimdalı** : Muhasebe ve Finansman

XV. yüzyıl, Osmanlı Devleti'nde önemli siyasi gelişmelerin yaşandığı bir döneme tekabül etmektedir. Yaşanan bu siyasi gelişmeler, iktisadi ve mali düzene ilişkin bir takım yapısal düzenlemelerin oluşturulmasına imkân sağlamıştır. Bu gelişmelerin sonucunda ortaya çıkan kayıt ihtiyacı ise Osmanlı Devleti'ni muhasebe uygulamaları açısından gelişmiş bir seviyeye taşımıştır. O dönemden günümüze kadar ulaşan bazı muhasebe defterleri, merdiven yöntemi ile tutulan kayıt örnekleri ve gelir-gider cetvelleri Osmanlı Devleti Muhasebe uygulamalarının gelişmişlik düzeyine kaynaklık etmektedir. Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed'in 1494 yılında telif ettiği Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser de Osmanlı Devleti Muhasebe uygulamalarının gelişimi açısından önemli bir kaynak niteliğindedir. Bununla birlikte Mecma'ü'l-Kavâ'id muhasebenin tarihsel gelişim sürecinde Türk ve İslam medeniyetlerini yok sayan varsayımların sorgulanmasını gerekli kılmıştır. Zira Osmanlı muhasebecileri için gerekli olan hesap konularına ilişkin kaideleri içeren bu eser, Türk ve İslam medeniyetleri bilim geleneğinin bir temsilcisi olarak muhasebe tarihi sahnesindeki yerini almıştır.

Bu tez çalışmasında XV. yüzyıl Osmanlı Devleti muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler kapsamında Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser incelenerek, Türk İslam Medeniyetlerinin, muhasebenin tarihsel gelişimindeki yeri ve öneminin vurgulanması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle XV. yüzyıla kadar hüküm sürmüş Türk Devletlerinde muhasebenin gelişimi ve İlhanlı Devleti muhasebe uygulamalarının Osmanlı muhasebesi üzerindeki tesirleri ele alınmıştır. Daha sonra XV. yüzyılda Osmanlı Devleti mali yapısı ve muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler incelemiştir. Son olarak Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser tanıtılarak, eserdeki muhasebe terminolojisi ele alınmış ve eserde yer alan hesaplamalar, farklı muhasebe konuları çerçevesinde sınıflandırılarak analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tarihi, Osmanlı Muhasebe Uygulamaları, Muhyeddin Muhammed, Mecma'ü'l-Kavâ'id

Title of the Thesis: Developments in Accounting Practices of Ottoman State in XVth Century: Muhyeddin Muhammed's Work Called Mecma'u'l-Kavâ'id

Author: Metehan KÜÇÜKER

Supervisor : Professor Ahmet Vecdi CAN

Date : 14 June 2019

Nu. of Pages : viii (pre text) + 246 (main body)

Department: Business Administration **Subfield :** Accounting and Finance

XVth century corresponded to a period in which significant political developments took place in the Ottoman Empire. These political developments enabled the establishment of some structural arrangements related to the economic and fiscal order. As a result of these developments, the need for registration brought the Ottoman State to an advanced level in terms of accounting practices. That have reached to the present period, some accounting books that, the examples of records kept with the stairway method and the income-expense tables have been the source materials of the development level of the Ottoman State Accounting practices. Besides, the work called Mecma'u'l-Kavâ'id, which Muhyeddin Muhammed wrote in 1494, is an important source for the development of the Ottoman State accounting practices. Nevertheless, Mecma'u'l-Kavâ'id made it necessary to question the assumptions that ignored Turkish and Islamic civilizations in the historical development of accounting. Because this work, which contains the rules about the accounting subjects required for Ottoman accountants, has took place in the scene of the history of accounting as a representative of the Turkish and Islamic civilizations scientific tradition.

In this study, within the scope of the developments in the accounting practices of the Ottoman State in the XVth century, Mecma'u'l-Kavâ'id was examined and it was aimed to emphasize the place and importance of Turkish Islamic Civilizations in the historical development of accounting. For this purpose; first of all, the development of accounting in the Turkish States which ruled until the XVth century and the effects of the accounting practices of the Ilhanlı State on Ottoman accounting were taken over. Then, in the XVth century, it was examined the fiscal structure of the Ottoman Empire and the developments in accounting practices. Last, the work called Mecma'u'l-Kavâ'id was introduced and the accounting terminology of the work was taken over and the calculations in the work were analyzed by classifying them within the framework of different accounting subjects.

Keywords: Accounting History, Ottoman Accounting Practices, Muhyeddin Muhammed, Mecma'u'l-Kavâ'id

GİRİŞ

Muhasebenin uygarlık tarihi kadar eski olduğu ileri sürülmekle beraber (Twain, 2007) ilk nasıl ve ne zaman ortaya çıktığına ilişkin kesin bir delil bulunmamaktadır. Muhasebenin tarihsel gelişimine ilişkin sınırlı sayıdaki kaynaklarda ise muhasebenin ilk olarak Asurlar döneminde kullanıldığı, daha sonra Mısır'da geliştiği ve yüzyıllarca sonra, XV. yüzyılda İtalya'ya geçtiği belirtilmiştir (Webster 1937: 101, Aktaran, Oktay, 1938: 112). Muhasebenin yazılı tarihinin ise yedi bin yıl öncesine dayandığı söylenebilir. Milattan Önce 5000 ile 500 yılları arasında Sümer, Mısır, Babil ve Eski Yunan uygarlıklarında; pişmiş tuğlalar, kil ve mermer levhalar, papirüsler vb. materyallerin üzerine yazılı muhasebe kayıtlarına rastlamak mümkündür. Muhasebenin gelişimi daha sonraki yıllarda ise Roma Uygarlığında ve Orta Çağda İtalya'da devam etmiştir. Bununla birlikte muhasebe tarihi, genel olarak XV. yüzyılda çift yönlü kayıt yönteminin keşfi ve yayılması çerçevesinde tartışılmaktadır (Alexander, 2002: 2-7). Öyle ki çift yönlü kayıt yöntemine ilişkin esasların anlatıldığı eseriyle ünlü bilim adamı Luca Pacioli, bazı çalışmalarda muhasebenin babası olarak ilan edilmiştir (Smith, 2018: 1-10). Muhasebenin içinde bulunduğu tüm bu tarihsel süreçte Türklerin mevcudiyetinin göz ardı edilmesi ise düşündürücüdür. Zira kurduğu medeniyetlerle, hüküm sürdüğü her dönemde ve her coğrafyada; bilimsel, kültürel ve sanatsal gelişime katkı sağlayan Türklerin, iktisadi düzenin en önemli araçlarından biri olan muhasebeye dair gelişmelerden habersiz olduğunu düşünmek haksız bir değerlendirmeye sebebiyet verecektir. Esasen ispata muhtaç olmamakla beraber, gerek Orta Asya Türk Devletleri gerekse Anadolu'da hüküm süren Türk Devletlerinden günümüze ulaşan çok sayıda belge ve eser, Türk medeniyetlerinin muhasebe tarih sahnesinde önemli bir role sahip olduğunun göstergesi olarak kabul edilebilir.

Türk muhasebe tarihinde Osmanlı Devleti'ne ayrı bir parantez açmak gerekmektedir. Zira İlhanlılardan aldığı merdiven kayıt yöntemini, devlet muhasebe sisteminde 500 yılı aşkın bir süre boyunca kullanan Osmanlı Devleti arşivlerinden, muhasebe düzeni ve uygulamaları ile ilgili olarak 15 milyonu aşkın belge ve yaklaşık 180.000 adet defter günümüze kadar ulaşmıştır (Elitaş ve diğerleri, 2008: 143). Bununla birlikte Osmanlı Devleti iktisadi ve mali uygulamaları Tanzimat Fermanı'na (1839) kadar mevcudiyetini

sürdürecek olan Anadolu kayıt kültürünün oluşumuna zemin hazırlamıştır (Güvemli, 2015: 7-9).

Osmanlı Devleti mali düzeni ve muhasebe uygulamaları açısından XV. yüzyılın önem arz ettiğini belirtmek gerekmektedir. Beş padişahın hüküm sürdüğü bu yüzyılda yaşanan Fetret Devri, İstanbul'un Fethi, Cem Sultan Olayı vb. önemli siyasi olaylar, iktisadi düzen ve özellikle de ticari hayatta bazı önemli gelişmelerin yaşanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler ise mali düzen ve muhasebe uygulamaları üzerinde etkisini göstermiştir. İlk altın paranın basımı ve ticarete kullanımı, tımar sisteminin gelişimi ve tımar gelirlerinin kayıt ihtiyacının ortaya çıkması, yürürlüğe giren kanunnamelerle vergi sistemi, defterdarlık kurumu ve devlet gelir ve giderlerine ilişkin bir takım düzenlemelerin yapılmış olması vb. birçok gelişme, XV. yüzyılı Osmanlı Muhasebe düzeni açısından önemli kılmıştır. Bu nedenle bu tez çalışmasında Osmanlı Muhasebe sistem ve uygulamalarındaki gelişmeler XV. yüzyıl kapsamında incelenmiştir. Çalışmada dönem olarak XV. yüzyılın esas alınmasının bir başka nedeni ise, bu dönemin Osmanlı Devleti'nde olduğu gibi Avrupa medeniyetlerinde de muhasebe açısından önem arz etmesidir. Zira özellikle İtalyan Rönesans'ının yenilikçi hareketleri ile Batı Avrupa'da da iktisadi hayat ve kayıt düzeninde bir takım gelişmeler yaşanmış ve çift yönlü kayıt yönteminin kullanımı bu yüzyılda yaygınlaşmaya başlamıştır.

XV. yüzyıl Osmanlı muhasebe uygulamalarına ilişkin gelişmeler genellikle yazılı arşiv belgelerinden izlenebilmektedir. Bununla birlikte söz konusu dönemde yazılan bazı eserler de Osmanlı muhasebe uygulamalarının tarihi gelişim sürecine ışık tutmaktadır. Bu eserlerden biri de hiç şüphesiz Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed tarafından telif edilen Mecma'ül-Kavâ'id adlı eserdir. 1494 yılında kaleme alınan bu eser, genel olarak hesap ilmi ile ilgili olup eserin amacı, hesapla ilgili tüm kaidelerin bir araya toplanarak ortaya koyulması olarak belirlenmiştir. Mecma'ül-Kavâ'id'in, yazıldığı döneme ait benzer hesap kitaplarının genel içeriğini kapsadığını da söylemek mümkündür (Özergin, 1968: 314). Eserin içeriği incelendiğinde Osmanlı muhasebe sisteminde bir muhasebecinin ihtiyaç duyacağı teknik matematiksel konuların tümünü kapsadığı anlaşılmaktadır. Eser bu yönüyle Osmanlı muhasebe matematiğinin ilk etkili ve yaygın kitabı olarak da kabul görmektedir (Fazlıoğlu, 2003: 354). Eserin yazarı Hacı

Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed ise Osmanlı muhasebe matematiğinin kurucu ismi olarak kabul edilmiştir (Fazlıoğlu, 2010, 169).

Türkçe olarak telif edilen Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserin konu edindiği uzmanlık alanı metinde genellikle "ilm-i hisab" (hesap ilmi) olarak tanımlanmıştır. Eserin bazı bölümlerinde ise bu uzmanlık alanının "fenn-i muhasebe" (muhasebe bilimi) tamlaması ile ifade edildiği görülmektedir (Özçelik, 2009: 6; Yelten ve Özçelik, 2010: 532; Özçelik, 2015: 1765). Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser, içerik yönünden hem bir matematik kitabı hem de muhasebecilerin ihtiyaç duyacağı pratikleri içeren ve daha çok muhasebenin hesap işlevi ile ilgili olarak yazılan bir muhasebe kitabı olarak değerlendirilebilir. Eserde teknik matematiksel hesap bilgilerinin yanı sıra muhasebecilerin bu teknik bilgileri uygulamada nasıl kullanacaklarına dair tasarlanmış çözümlü örnek meseleler de yer almaktadır. Bu yönüyle eser Osmanlı Devleti'nde yazılmış ilk Türkçe uygulamalı muhasebe kitabı olarak da kabul edilebilir. Bununla birlikte Mecma'ü'l-Kavâ'id'in divan memurlarının ve devletin maliye teşkilatının farklı birimlerinde çalışan muhasebeci ve kâtiplerin faydalanması için kaleme alındığı eserin mukaddime kısmında belirtilmiştir. Mecma'ü'l-Kavâ'id'in gerek yazıldığı dönem açısından gerekse içerdiği konuların özellikleri açısından, geniş kapsamda bilim tarihinde, daha dar kapsamda ise muhasebe tarihinde oldukça önemli bir yere sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Mecma'ü'l-Kavâ'id'in muhasebe tarihi açısından taşıdığı önem, eserin muhasebe bilim dünyasına tanıtımını elzem kılmıştır. Bu noktadan hareketle, bu tez çalışmasında XV. yüzyılda Osmanlı Devleti muhasebe uygulamaları genel hatları ile ele alınarak Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserin içerdiği hesaplamalar günümüz muhasebe konuları kapsamında değerlendirilmiştir. Bu nedenle çalışmanın Türk muhasebe tarihi ile ilgili olarak yapılacak araştırmalara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmada Osmanlı muhasebe bilimi ve uygulamalarına ilişkin en önemli eserlerden biri olan Mecma'ü'l-Kavâ'id'in içeriğinin incelenmesi suretiyle muhasebe bilim dünyasına tanıtılması ve böylelikle Türk-İslam Medeniyetlerinin muhasebenin tarihsel gelişimindeki yeri ve öneminin vurgulanması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle Türk devletlerinde muhasebenin tarihsel süreci genel bir bakış açısı ile

değerlendirilmiş, daha sonra eserin yazıldığı dönem olan XV. yüzyılda Osmanlı Devleti mali yapısı ve muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler ele alınmıştır. Son olarak Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser tanıtılarak, eserdeki muhasebe terminolojisi incelenmiş ve eserde yer alan hesaplamalar, farklı muhasebe konuları çerçevesinde sınıflandırılarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın Önemi

Muhasebe tarihine ilişkin araştırmalar incelendiğinde, muhasebenin çift yönlü kayıt yöntemine dolayısıyla Luca Pacioli'ye dayandığında dair görüşlerin fazlalığı dikkat çekmektedir. Bununla birlikte özellikle de batılı araştırmacıların yaptıkları bazı çalışmalarda, muhasebenin tarihsel sürecinde özellikle de Türk ve İslam Medeniyetlerinin varlığının göz ardı edildiği görülmektedir. Öte yandan Türklerin muhasebe ile tanışmasının, Tanzimat döneminde Osmanlı Devleti'nin çift yönlü kayıt yöntemine geçişi ile gerçekleştiğine dair genel bir algı da söz konusudur. Bu algının en önemli sebeplerinden biri ise Türklerle ilgili muhasebe tarihi çalışmalarının sayıca istenilen seviyeye ulaşamamış olmasıdır. Oysa Güvemli (1995a: v); Bilim ve uygulamanın gelişiminin, kısmen de olsa, tarihi gelişmelerin etkisi altında kaldığını belirterek, Türkiye'de muhasebe bilim ve uygulamaları ile ilgilenenlerin, muhasebenin geçmişini bilme gerekliliğini ve onun tarihi ile ilgilenme zorunluluğunu vurgulamıştır. Çalışma bu zorunluluğun yerine getirilmesi açısından önem arz etmektedir. Zira bu çalışmada XV. yüzyıl Osmanlı Devleti muhasebe uygulamalarının kapsamında incelenen Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser muhasebe tarihi açısından önemli bir yere sahiptir. Mecma'ü'l-Kavâ'id'in sahip olduğu önemli bir özellik ise Luca Pacioli'nin çift yönlü kayıt yöntemine ilişkin esasların anlatıldığı "Summa De Arithmetica, Geometria, Proportioni Et Proportionalita" adlı eserle aynı yıl (1494) kaleme alınmış olmasıdır. Bu yönüyle çalışma, Batı Avrupa ve Osmanlı muhasebe düzenine ilişkin karşılaştırma olanağı da sağlamış olacaktır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada çoğunlukla literatür tarama yöntemi kullanılmıştır. Öncelikle çalışmada esas alınan dönem olan XV. yüzyıla kadar hüküm sürmüş önemli büyüklükteki Türk devletlerinin mali yapısı ve muhasebe düzenlerine ilişkin çeşitli kitap, makale, tez vb.

kaynaklar taranmış, daha sonra Osmanlı Devleti ve Batı Avrupa'nın XV. yüzyıldaki genel siyasi, ekonomik, mali ve muhasebe tarihi ile ilgili çalışmalar incelenmiştir.

Üzerinde Çalışılan Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserin otuza yakın nüshasının olduğu tespit edilmiştir. Bu nüshalardan bir kısmının elektronik kopyaları T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, <http://www.yazmalar.gov.tr> adresinden temin edilmiştir. Koyunoğlu nüshası (14016) ise Milli Kütüphane mikrofilm arşivinden (mikrofilm arşiv no: A-1467) temin edilmiştir. Bununla birlikte çalışmada Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserin Köprülü Yazma Eser Kütüphanesinde 341 arşiv numarası ile kayıtlı olan nüshası esas alınmıştır. Bu nüshanın elektronik kopyası Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı Süleymaniye Yazma Eser Kütüphanesi okuyucu hizmetleri kapsamında temin edilmiştir. Tüm sayfaların eksiksiz ve yıpranmamış olarak mevcut olması, yazı türünün ise okumaya elverişli olması bu nüshanın seçiminde etken olmuştur. Söz konusu nüsha Doktor Öğretim Üyesi Sezay Soykara Özçelik tarafından 2009 yılında doktora tezi olarak da çalışılmıştır. Prof. Dr. Muhammet Yelten danışmanlığında, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Türk Dili ve Edebiyatı Anabilim Dalında hazırlanan "Muhyeddin Muhammed'in Mecma'ü'l-Kavâ'id Adlı Eseri (Giriş-İnceleme-Metin-Sözlük)" başlıklı doktora çalışmasında metnin tamamının transkripsiyonu yapılmıştır. Bu çalışmada, Özçelik (2009) tarafından yapılan transkripsiyon çalışması esas alınarak metnin ilgili kısımları günümüz Türkçesine çevrilmiştir. Bu süreç eserin farklı nüshaları ile kontrollü olarak tamamlanmıştır.

Eserde geçen muhasebe terimleri ve ölçü birimlerinin günümüz Türkçesindeki karşılıklarının belirlenmesi için ise; Yeğin vd. (1981), Şemsettin Sami (2002), Sarı (2004) ve Devellioğlu'nun (2015) sözlük çalışmalarından istifade edilmiştir. Ayrıca Özçelik'in (2009: 270-389) çalışmasının sözlük kısmı da bu kapsamda faydalanılan kaynaklar arasında yer almıştır. Sözü edilen kaynakların tamamı çalışmanın kaynakça bölümünde belirtilmiştir.

Çalışmanın İçeriği

Çalışma üç ana bölümde oluşmaktadır.

Birinci bölümde; kavramsal açıdan muhasebe ve muhasebenin tarihsel gelişimi genel bir bakış açısı ile incelenerek, Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserin yazıldığı dönem olan XV. yüzyıla kadar önemli büyüklükteki Türk Devletlerinde muhasebenin gelişimi tarihsel süreç içerisinde ele alınmıştır. Ayrıca İlhanlı Devleti muhasebe uygulamaları ve Osmanlı muhasebesi üzerindeki tesiri konusu da bu bölümde incelenmiştir.

İkinci bölümde ise; Öncelikle Osmanlı Devleti'nin XV. yüzyıldaki genel siyasi ve iktisadi durumu incelenerek mali yapısı ana hatları ile ele alınmıştır. Daha sonra mali düzen ve muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler XV. yüzyılın ilk ve ikinci yarısında ayrı ayrı incelenmiştir. Bununla birlikte Osmanlı Devleti muhasebe uygulamalarında kullanılan siyakat yazı ve rakamları ile merdiven kayıt yöntemine ilişkin bilgiler de çalışmanın ikinci bölümünde sunulmuştur. İkinci bölümün sonunda ise Batı Avrupa'nın genel siyasi ve iktisadi durumu hakkında bilgi verilmiş ve Batı Avrupa'da muhasebe alanında yaşanan gelişmeler özellikle de Luca Pacioli ve çift yönlü kayıt yöntemi çerçevesinde incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise; öncelikle Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed ve eseri Mecma'ü'l-Kavâ'id hakkında bilgi verilmiştir. Mecma'ü'l-Kavâ'id'in konusu, içeriği, nüshaları gibi konular bu bölümde ele alınmıştır. Daha sonra Mecma'ü'l-Kavâ'id'deki muhasebe terminolojisi tespit edilerek açıklamaları ile birlikte sunulmuştur. Ayrıca eserde geçen para ve ölçü birimlerinin tespitine ilişkin açıklamalara da bu bölümde yer verilmiştir. Son olarak muhasebe ile ilgili eserde açıklanan konular, hesaplamalar ve çözümlü meseleler incelenmiştir. Bu konulara ilişkin açıklamalar; borç-alacak hesaplamaları, kar dağıtım hesaplamaları, faiz hesaplamaları, vergi hesaplamaları, maliyet hesaplamaları, işçi ücretlerine ilişkin hesaplamalar ve miras hesaplamaları konuları şeklinde sınıflandırılarak ele alınmıştır. Böylelikle eserin günümüz muhasebe konuları açısından değerlendirilmesine zemin hazırlanmıştır.

BÖLÜM 1: MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİNE GENEL BAKIŞ VE XV. YÜZYILA KADAR TÜRK DEVLETLERİNDE MUHASEBE

İçinde bulunduğu toplumun sosyal ve kültürel değerleri ile etkileşim içinde olan muhasebe sisteminde yaşanan değişim ve gelişmelerin izlenmesinde tarihsel sürecin incelenmesi önem arz etmektedir. Bu noktadan hareketle çalışmanın birinci bölümünde muhasebe öncelikle kavramsal açıdan ele alınmış daha sonra ise genel hatları ile muhasebe tarihi ve muhasebenin ortaya çıkmasındaki faktörler açıklanmıştır. Bununla birlikte Osmanlı Devleti muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmelere arka plan oluşturması amacı ile XV. yüzyıla kadar hüküm sürmüş önemli büyüklükteki Türk Devletlerinde muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler incelenmiştir. Son olarak İlhanlı Devleti mali uygulamaları ve muhasebe düzeni ele alınarak Osmanlı Devleti muhasebe uygulamaları üzerindeki tesirleri açıklanmıştır.

1.1. Kavramsal Açıdan Muhasebe

Arapça “hsb” kökeninden türeyen ve “hesaplaşma, hesap ilmi” anlamına gelen “muhāsaba” terimi dilimize Türkçe ortografi ile “muhasebe” olarak geçmiştir (Usul ve Çağlan, 2018: 311). Hesap ve mahsup kelimeleri ile eş kökenli olan muhasebe sözcüğüne Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde dört farklı tanımlama ile anlam verilmiştir. Bunlardan ilki, “hesaplaşma” anlamıdır. İkincisi, “hesap işleriyle uğraşma”, üçüncüsü, “hesapların bütünü” ve dördüncüsü ise “hesap işlerinin yürütüldüğü yer” olarak belirtilmiştir. Muhasebe sözcüğüne yüklenen anlamlar ve kelimenin kökenine bakıldığında muhasebenin temelinde hesap kavramının olduğu görülmektedir.

Hesap kavramı ise genel anlamı ile problemlerin çözümünde ve önermelerin ispatında düşünme imkânlarını arttıran sembollerin işlenmesine yarayan kurallar sistemi olarak ifade edilebilir. Bu anlamda hesap, düşünme sürecine yansıyan içeriklerin maddi kılıfı olarak iş görmektedir (Rosenthal ve Yudin, 1972: 206).

Muhasebe kavramı, günümüzde her ne kadar işletme açısından ele alınarak oldukça dar kapsamlı düşünülse de, hesaplaşma açısından düşünüldüğünde aslında insan yaşamının her evresinde karşısına çıkan bir kavram olarak ifade edilebilir. Muhasebe kavramına daha geniş bir açıdan bakıldığında, muhasebenin gerçeği gösterme görevini üstlendiği

görülebilecektir. Zira muhasebe kapsamında yapılan hesaplamalar ve tutulan kayıtlar neticesinde insanların, toplumların, milletlerin, ülkelerin ve hatta dünyanın faaliyetleri sonucunda gerçek durumları ortaya çıkacaktır. Hesaplama ve kaydetme fonksiyonları ile adeta bir ayna görevi gören muhasebe, kimi akademisyenler ve bilim insanlarınınca “ilm-i hakikat” bir başka ifade ile “gerçeği gösteren ilim” olarak ifade edilmiştir.

Muhasebenin bir diğer özelliği ise canlı olmasıdır. Etrafında yaşanan değişikliklere anında tepki veren, sürekli gelişen ve değişen bir kavram olması muhasebenin sosyolojik açıdan ele alınmasını da gerekli kılmıştır. Yukarıda da açıklandığı üzere muhasebe kavramının temelinde hesaplaşma yatmaktadır, hesaplaşmanın da merkezinde insan vardır. Bu nedenle muhasebe, yaşadığı her dönemde ve her yerde insanoğlunun karşısına çıkacaktır. Hatta konu inanç bağlamında ele alınırsa; hesaplaşmanın yani muhasebenin, insanın yaşamından sonra dahi karşısına çıkacak bir kavram olduğu söylenebilir (Küçükler, 2011: 35). İşte bu nedenlerle muhasebe esasen insan merkezlidir ve insanın da yaşadığı sosyo-ekonomik ve kültürel ortamdan soyutlanması düşünülemez. Bu bağlamda hesaplaşmada tensel ve tinsel dünyaya ait tutum ve davranışların belirleyici rol oynadığını da söylemek mümkündür. Bununla birlikte açık bir sistem olarak muhasebenin, içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden sıkı bir şekilde etkilendiği de söylenebilir (Karabınar, 2005: 44). Bu nedenle muhasebe kavramsal açıdan ele alındığında sadece işletme düzeyinde değil, toplumsal, tarihsel, sosyal ve kültürel düzeyde de incelenmelidir.

Ancak muhasebenin günümüzde daha çok işletmeler çerçevesinde uygulama imkânı bulunduğunu da belirtmek gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe kavramının işletmeler açısından tanımlanması da faydalı olacaktır. Aşağıda muhasebe kavramı ile ilgili olarak yapılan bazı genel kabul görmüş tanımlamalar üzerinde durulmuştur.

İşletme açısından muhasebe literatürünün XV. yüzyılda Luca Pacioli'nin tanıttığı çift yönlü kayıt yönteminden sonra geliştiğini söylemek mümkündür. Ancak XV. yüzyıl ve XVIII. yüzyıllar arasında muhasebe literatürünün daha çok defter tutma prensipleri üzerine yoğunlaştığını da belirtmek gerekmektedir (Keyman, 1967: 17). XVIII. yüzyılda ise Fransız muhasebe literatürünün ağırlık kazandığı bilinmektedir. O dönemde yaşamış ve muhasebe ile ilgili eserleri ile muhasebe bilim dalına önemli katkılarda bulunmuş olan Fransız De la Porte'nin “Tüccara Mahsus Bilgiler ve Defter

Tutucular” adlı kitabı muhasebenin tanımlanması açısından önem arz etmektedir. De la Porte’nin tanımına göre muhasebe; bir teşebbüsteki iktisadi ve hukuki olayların ortaya çıkardığı kıymet ve alacak hareketleri ve bu hareketlerin işletmede edindikleri özellikli kimliklerinden meydana gelen muhasebe olaylarını gözlemleyip para ve rakam olarak ölçüp değerlendiren eylemlerdir (Keyman, 1967: 20). Türk muhasebe yazınının önemli isimlerinden olan Hikmet Keyman ise De la Porte’nin tanımını genişleterek muhasebeyi şöyle ifade etmiştir. “*Muhasebe, bir şahsın veya kişiliği olan teşebbüsün kar ve zararı ile birlikte mameleki durumunu ve teşebbüsün gerektirdiği her türlü iktisadi ve mali hesap bilgilerini bilanço ve hesap tablolarını para ve rakam ölçüsü ile tespit ve ifade eyleyen bir bilgidir*” (Keyman, 1967: 85).

Bir başka tanıma göre ise muhasebe: “*ülke ve işletme iktisadi açısından, gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmelerin yani tüm hesapsal kişilerin önce kendi, sonra bunlarla ilişkisi olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacıyla; hesapsal kişilerin varlık ve sermayelerine, zaman dilimleri içinde bunlardaki değer değişimlerine yani masraf, hâsılat ve kazançlarına ilişkin hesapsal iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere, tümlemlere, yöntemlere ve kuramlara uygun olarak belgeler üzerinde saptayan, bunları hesap adı verilen çift yönlü çizelgelere işleyerek izleyen, bunlarla varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyup yorumlayan; belgeleme ve yönetime araç olma özelliği taşıyan uygulama alanı geniş doğal bir bilimdir.*” (Yazıcı, 1990: 5). Karabınar’a (2004: 1) göre muhasebe: “*İşletmelerin, faaliyetlerinin ekonomik yönden kontrolü, işletme yöneticilerinin planlanmasına yardımcı olmak, işletme faaliyetleri ile ilgilenen tarafların alacağı kararlara yardımcı olmak amacıyla işletmenin belirli bir dönemdeki mali olaylarına ait bilgilerin kaydedilip saklanması ve raporlanmasını üstlenen bir sosyal bilimdir*”. Acar ve Tetik’e (2009: 10) göre muhasebe;

- **Bilgi Aracıdır:** İşlemleri kaydeder ve yazılı hafıza görevini üstlenir.
- **Kontrol Aracıdır:** Beklenen ve gerçekleşen durumları karşılaştırarak farklılıkları ortaya koyar.
- **Tahmin Aracıdır:** Ürettiği bilgi ve verilerle geleceği öngörmeye ve planlamaya yardımcı olur.

Muhasebe; “yatırımcılar, yöneticiler, devlet, kredi verenler veya en geniş anlamda kamuoyu için bir bilgilendirme süreci” olarak ta tanımlanabilir (Acar ve Tetik, 2009: 10).

1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Gerek özel kesim işletmelerinin yönetimi gerekse devlet yönetimi açısından oldukça önemli görevler üstlenen muhasebe sistemi, içinde bulunduğu toplumun sosyo-kültürel değerlerinden etkilenmekle beraber o toplumun tarihinden de etkilenmektedir. Zira toplumların geçmiş dönemlerde yaşadığı hadiseler, o toplumların özelliklerine yansır ve bu özellikler de bir hesaplama tekniği olan muhasebenin prensipleri ve uygulamalarında önemli farklılıklar doğurabilir (Küçükler, 2011: 36). Bu bakımdan bir toplumun kültürel yapısını oluşturan en önemli unsur olmasından hareketle muhasebenin gelişimi ve değişimindeki tarihsel sürecin incelenmesi oldukça önemli ve gereklidir.

1.2.1. Genel Olarak Muhasebe Tarihi

Tarih, geçmişte meydana gelen olayları, kronolojik düzen dâhilinde inceleyen ve bu olayların sebepleri hususunda açıklamalarda bulunan bir bilim dalı olarak tanımlanabilir. Bu tanımlama esas alınarak, muhasebe tarihi de, “*muhasebe ile ilgili kaynakların kronolojik tutarlılık içinde incelenmesi ve bu kaynak malzemelerinin varoluş nedenlerinin, başka bir ifadeyle bunları ortaya çıkartan etkenlerin açıklanması*” (Güvemli, 1995a: 7) şeklinde tanımlanmaktadır.

Muhasebe tarihinin özellikle de ülkemizde hâlâ gelişim evresinde olduğu bilinmektedir. Bunun yanı sıra birçok araştırma konusunu ihtiva etmesi son yıllarda bu bilim dalına ilgiyi arttırmıştır. Muhasebe bilim dalının tarihi ile bugün ilgilenmeye başlayanların, gelecekte bu alanın gelişimine yön vermek gibi bir fırsata sahip olacağı da söylenebilir (Güvemli ve Aslan, 2009: 33).

En önemli muhasebe tarihi eserlerinin XX. yüzyılın sonlarında kaleme alındığı söylenebilir. Özellikle de Orta Avrupalı yazarların bu alandaki öncülerden olduğu bilinmektedir. Özellikle “J. Vlaeminck”, ve “Raymond de Roover” bu alandaki en önemli yazarlardandır. Vlaeminck’in “L’Histoire de Comptabilite” adlı kitabı muhasebe tarihi açısından ana kaynak kitaplardan biri olarak kabul edilir. Bu iki isimden sonra

İngiliz “Yamey” ve Rusya’dan “Y. Sokolov” gelir. Esasen muhasebe tarihinin bir bilim dalı olarak anılması serüvenindeki en büyük gayreti bu dört ismin sarf ettiği söylenebilir (Güvemli ve Aslan, 2009: 33). Türk araştırmacı ve yazarlar ise muhasebe tarihi alanındaki çalışmalara çok geç başlamıştır. Ancak özellikle de son yıllarda bu alanda yapılan çalışmalarda büyük bir artış gözlenmektedir. Ayrıca yapılan çalışmalar Türk Muhasebe Tarihi ile ilgili önemli katkılar sağlamıştır. Hiç şüphesiz bu alandaki en önemli araştırmaların ve çalışmaların altına imza atan isim Prof. Dr. Oktay Güvemli olmuştur. Güvemli yalnızca bilimsel yayınlarla değil, düzenlediği ulusal ve uluslararası bilimsel toplantılar, kurucusu olduğu dernek ve vakıflarla kendisini muhasebe tarihi çalışmalarına adanmıştır. Güvemli’nin dışında Mazhar Hiçşaşmaz, İsmail Otar gibi muhasebe bilim dünyasındaki önemli isimler de Türk Muhasebe Tarihi alanında oldukça önemli çalışmalar yaparak değerli katkılar sağlamıştır.

Muhasebenin tarihsel süreç içerisindeki gelişimine etki eden faktörler şöyle sıralanabilir (Alexander, 2002: 2):

Özel mülkiyet: Özel mülkiyet kavramının ortaya çıkması, mülkiyet değiştirme ve mülkiyet haklarının kayıt altına alınması gerekliliği, muhasebenin doğuşunda önemli bir etken olmuştur.

Sermaye: Zengin ve üretici servet olmasaydı ticaret önemsiz olur ve borçlanma ve kredi kavramları var olmazdı. Dolayısıyla sermaye faktörü de muhasebenin ortaya çıkışında etkin olmuştur.

Ticaret: Ürünlerin ya da malların geniş bir seviyede mübadele edilmesi, iş çeşitliliğini ve hacmini arttırmakta ve daha organize bir pazar oluşturmaktadır. Bu durum da bir kayıt sisteminin gerekliliğini doğurmaktadır. Zaten muhasebenin gelişiminin en önemli etkenlerinden biri hiç şüphesiz ticarettir.

Kredi (Borçlanma): Gelecekteki faydalar için kaynak kullanımı ve borç kavramlarının doğuşu ile bu borçlanmaların kayıt edilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu da muhasebenin görevidir.

Yazı: Sınırları belli olan insan hafızasının yetemediği durumlarda ortak bir dilde kalıcı bir kayıt yapmak için bir mekanizma olan yazı muhasebenin ortaya çıkmasındaki ve gelişimindeki önemli faktörlerden biri olmuştur.

Para: Değiş tokuşlar için ortak paydayı oluşturmaktadır. Bu ortak payda olmasaydı muhasebeye gerek duyulmazdı. Çünkü muhasebe işlemleri bir dizi parasal değere indirgeyerek çalışmaktadır.

Aritmetik: Muhasebenin temelinde yatan hesaplama aracıdır. Aritmetik olmasaydı muhasebenin hesaplama işlevini yerine getiremezdi.

Muhasebenin ilk olarak hangi zaman diliminde ve nerede ortaya çıktığı konusu biillinnmemekle beraber muhasebe kavramının ortaya çıkmasında ve gelişmesinde bu yedi kilit faktörün rol oynadığı ileri sürülmektedir. Bir başka ifade ile muhasebe bu yedi faktöre dayandırılmaktadır.

1.2.2. İlk Çağlarda Muhasebe

Muhasebe tarihi araştırmacılarının önemli bir kısmı yazı ve rakamların insanların hesap yapma ihtiyacından dolayı icat edildiğini ifade etmektedir. Bu ifade ile muhasebenin yazının icadından daha önce mevcut olduğu sonucuna varılabilir. Bu bağlamda muhasebenin bilinen bütün yönetim tekniklerinin en eskisi olduğunu söylemek mümkündür. Ancak daha önce de belirtildiği üzere, ne zaman, nerede ve nasıl ortaya çıktığı konusunda bir belirsizlik mevcuttur (Can, 2007: 2; Can, 2008: 1). Bununla birlikte, hesap tutmaya ilişkin yöntem ve kuralların yanı sıra kayıt ve raporlama teknikleri bir kişi tarafından ya da yazılan bir eserle yapay bir ortamda ortaya çıkmamıştır. Bilakis günlük yaşamın ihtiyaçlarını ve zorunluluklarını karşılamak üzere doğal bir süreçte gelişmiştir. Dolayısıyla ticaretin ve ticari iş hacminin arttığı dönemlerde muhasebe tekniklerinin de ilerlediği söylenebilir. Ekonominin ve ticaretin duraksadığı veya gerileme eğilimi gösterdiği dönemlerde ise muhasebe tarihine yönelik araştırmalarda bir kesinti olduğu görülmektedir (Hiçşaşmaz, 1970: 4).

Muhasebenin tarihsel gelişimine ilişkin sınırlı sayıdaki kaynaklarda, muhasebenin ilk olarak Asurlar döneminde kullanılmaya başlandığı, daha sonra Mısır'da geliştiği ve yüzyıllarca sonra, XV. yüzyılda İtalya'ya geçtiği belirtilmiştir (Webster 1937: 101, Aktaran, Oktay, 1938: 112). Muhasebenin yazılı tarihinin ise yedi bin yıl öncesine dayandığı söylenebilir. MÖ 5000-500 yılları arasında, Sümer, Mısır, Babil ve Eski Yunan uygarlıklarında; pişmiş tuğlalar, kil ve mermer levhalar, papirüsler vb. materyallerin üzerine yazılı muhasebe kayıtlarına rastlamak mümkündür (Can, 2007: 2)

Muhasebenin gelişimi daha sonraki yıllarda ise Roma Uygarlığında ve Orta Çağda İtalya'da devam etmiştir. Bununla birlikte muhasebe tarihi, genel olarak XV. yüzyılda çift yönlü kayıt yönteminin keşfi ve yayılması çerçevesinde tartışılmaktadır. Ancak çift yönlü kayıt yönteminin keşfinden binlerce yıl önce Asur, Keldanian Babil ve Sümer uygarlıkları, Mezopotamya Vadisinde gelişerek, en eski ticaret kayıtlarını üretmekteydiler. Dicle ve Fırat nehirleri arasındaki bu bölgede gerçekleşen sel baskınları vadiyi özellikle tarım için zengin bir alan haline getirdi. Çiftçiler geliştikçe, Mezopotamya Vadisi civarındaki ve çevresindeki topluluklar da hizmet işletmeleri ve küçük sanayi de gelişti. Babil ve Ninevah kentleri bölgesel ticaretin merkezleri haline geldi ve altın ve gümüş ile ilgili standart ölçüler kullanılmaya başlandı bununla birlikte bazı işlemlerde kredi kullanan birden fazla bankacılık şirketleri de mevcuttu (Alexander, 2002: 2-7).

Günümüz muhasebecisinin Mezopotamya'daki eşdeğeri olan ve “yazıcılar (kâtipler)” işlemleri yazmanın yanı sıra, anlaşmaların ticari işlemler için ayrıntılı kod gerekliliklerine uygun olmasını sağlardı. Tapınaklar ve saraylarda yüzlerce yazıcı bulunurdu ve prestijli bir meslek olarak kabul edilirdi. Yazıcılar aynı zamanda kralın gözü ve kulağı olarak tabir edilirdi (Alexander, 2002: 3).

Tarihteki envanter nitelikli işlemlerinin ilk kayıtlarına ise MÖ 3400'lü yıllarda Mısır'da rastlanmaktadır. Özellikle gıda ürünlerinin alım satım ve sayım işlemlerinin kayıt altına alınmasıyla birlikte Antik Mısır'da muhasebe düzeni periyodik envanterle birlikte günlük kayıtları da kapsamaya başlamıştır. (Avder, 2007). Muhasebenin antik depolarda ve stoklarda bulunan mal çeşitlerini ve miktarlarını ölçmek için kullanılan tekniklerden dolayı ortaya çıktığına ileri süren Alman Arkeoloji Enstitüsü'nden ünlü arkeolog Dr. Günter Dreyer, Mısır'ın Abydos kentindeki Akrep Kral'ın mezarındaki yağlı ketenlerde çok sayıda envanter içerikli fildişi etiketler keşfetmiştir. 5300 yıl öncesine dayanan ve dünyanın bilinen en eski yazılarından biri olarak kabul edilen bu etiketlerde envanter sahipleri, miktarları ve tedarikçileri yazılmıştır (Mattessich, 2002: 195-208).

Mezopotamya muhasebecileri, ticari anlaşmalar için özel olarak hazırlanmış küçük kil tabletler de kullanmaktaydı. Kil bu alanda bol miktarda bulunurken, papirüs kıt ve pahalıydı. Nemli kil, ticari alım satımların şartlarını içeren bir boyut ve şekle dönüştürülüp, üçgen uçlu ahşap bir çubuk kullanarak, yazıcı tarafından, sözleşme

taraflarının adları, alışveriş yapılan mallar yazılırdı. Taraflar daha sonra kendi mühürlerini de nemli kile basarak imzalarlardı. Çoğu zaman bu mühürler, sahibinin adı ve sahibi tarafından ibadet edilen tanrıların resmi ve ismi gibi dini simgeleri içerirdi (Alexander, 2002: 3).

Eski İran'daki muhasebe uygulamalarına bakıldığında, ücretlerin, mal ya da para ile takas yöntemi ile ödenmesinin kayıt altına alınmasına ilişkin örneklerin var olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte MÖ 500-400'lü yıllarda Pers İmparatorluğu'nun geniş bir coğrafyaya hükmetmesi sebebi ile orduların temel gereksinimlerinin karşılanması kapsamında, denetim ve kayıt aracı olarak yine muhasebe kullanılmıştır (Avder, 2007).

Eski Yunan medeniyetinde ise muhasebenin önemi artmış ve buna paralel olarak muhasebecilik kritik bir rol oynamaya başlamıştır. Bunun en önemli nedeni madeni paraların kullanılmaya başlamasıdır. MÖ 500-600'lü yıllarda Yunan vatandaşlarının gerçek haklarının korunması ve hükümetlerin mali denetimi için "kamu muhasebecilerinin" kullanılması da muhasebe açısından yaşanan önemli gelişmelerden olmuştur. Ayrıca Antik Yunan'da bankacılık, önceki toplumlardan daha gelişmiş görünmektedir. Dönemin bankacılarının çeşitli muhasebe defterleri tutup, borç verdikleri ve hatta uzak şehirlerdeki bağlı bankalar vasıtasıyla nakit transferleri ayarladıkları ileri sürülmektedir (Alexander, 2002: 4). Netice itibari ile Antik Yunan'da muhasebe maddi sorumluluk doğuran işlemler kapsamında değerlendirilmiş ve devlet muhasebesine Eski Yunan medeniyetinde daha çok önem verilmiştir (Avder, 2007: 3). Atina söz konusu dönemdeki meclis üyeleri, mali konularda ve toplu paraların makbuz ve harcamalarının kontrolünde, çoğunlukla seçilen 10 devlet muhasebecisinin gözetiminde yasalar getirmiştir (Alexander, 2002: 4).

Eski Roma'da muhasebe işlemleri geleneksel olarak büyük ve soylu ailelerin tuttuğu hane harcamaları kayıtlarından evrimleşerek oluşmuştur. Hane harcamaları Roma'da önemliydi, zira vatandaşlar vergilendirme ve hatta sivil hakların belirlenmesi için temel olarak kullanılan varlık ve borçlarının düzenli beyanlarını sunmakla yükümlüdürler (Alexander, 2002: 4). Romalı bankerlerin, o dönemde muhasebe kayıt tekniğini geliştirerek iki sütundan oluşan kasa defterlerini tuttukları ifade edilir. Hatta Roma'da defteri kebir, zimmet defteri ve bir çeşit yevmiye defteri gibi ifadelerin olması

Romalıların hatta Yunanlıların yüzlerce yıl sonra keşfedilecek olan çift yönlü kayıt yöntemini uyguladıklarını iddia edenlerin olmasına sebep olmuştur (Hiçşaşmaz, 1970: 8).

1.3. XV. Yüzyıla Kadar Türk Devletlerinde Muhasebe

Dünya üzerinde yaşayan devlet kurmuş, Sümer, Eti, Hitit, Asur, Babil, Frig, Trak, Alan, Vandal, Frank, Viking, Maya, İnkâ, Aztek vb. yüzlerce kavim tarih sahnesinden silinmiş, izleri bile kalmamıştır. Ancak Türk, Çinli, Arap, Fars, Hintli... gibi kavimler XXI. Yüzyıla ulaşabilmişlerdir. Çünkü bu kavimler, adlarını, dillerini, medeniyetlerini, kültürlerini binlerce yıldır yaşatabilmiştir. Her biri aynı kökten gelen Türk devletleri ise değişik coğrafyalarda, başka kavimlerle birlikte yaşadıkları için onların dil, din, kültür, bilim, sanat, uygarlık ve gelenek-göreneklerinden etkilenmiş ve zaman zaman bu öğelerden esinlenerek farklılaşmışlardır. Bununla birlikte Türklerin dil ve kültürleri, töre ve gelenek-görenekleri binlerce yıl yaşamış, komşu oldukları topraklarda yaşayan kavimlere dil, kültür, medeniyeti gelenek ve göreneklerinden ödünç vererek onları etkilemişlerdir (Gülensoy, 2011: 15-16). Bu noktada kültürel değerleri ve medeniyetleri ile binlerce yıldır ayakta kalan Türklerin muhasebe alanındaki gelişmeler ve uygulamalardan habersiz olduğunu ya da bu konularla ilgilenmediklerini söylemek yanlış olacaktır. Çünkü böylesine gelişmiş ve büyük medeniyetler oluşturmak, uzun yıllar boyunca geniş coğrafyalara hükmetmek ve dünyanın en önemli ve güçlü ordularını yönetmek için gelişmiş bir envanter bilgisine sahip olmak ve sistematik kayıt tekniklerine hakim olmak gerekmektedir. İşte bu yüzden Türklerin yaşadığı her dönemde ve kurduğu her devlette gelişmiş muhasebe uygulamalarının var olduğunu söylemek mümkündür. Ancak bunlarla ilgili belge ve kaynakların ne kadarının günümüze kadar ulaştığı konusunda ise soru işaretleri mevcuttur.

Çalışmanın bu bölümünde Osmanlı Devleti dönemine kadar kurulan ve muhasebe alanından önemli gelişmelerin yaşandığı Türk devletlerinden olan, Büyük Hun İmparatorluğu, Göktürkler, Uygurlar ve Karahanlılar dönemlerine ilişkin bir takım bilgiler paylamıştır. İzleyen bölümlerde ise Osmanlı Devlet Muhasebesi üzerinde büyük tesiri bulunan İlhanlılar dönemi muhasebe gelişmeleri incelenerek XV. Yüzyıl Osmanlı'sında muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler hakkında ipuçları elde edilmiştir.

1.3.1. Hunlar

Hunlar hüküm sürdüğü yılların, en ileri düzeyde askeri örgütlenmesine sahiptir. Hunlar, babası Teoman'dan sonra devleti büyük bir imparatorluk haline getiren Metehan'ın geliştirdiği ve günümüzün ordularında hala kullanılan bir ordu teşkilatlanma sistemi olan “tümen sistemi” ile Çin ile savaşmış ve Çin'i yenilgiye uğratarak İpek Yolu'na hâkimiyet sağlamış ve Çin'i vergiye bağlamıştır.

Dönemin en büyük medeniyetlerinden birini kuran Hunlar genel olarak göçebe bir yaşam tarzı benimsemiştir. Bu nedenle iktisadi ve ticari faaliyetlerinin gelişmediği ileri sürülmektedir. Ancak askeri örgütlenme yanında, sürü besleyen atlı göçebe bir toplum olarak, hayvan ürünlerinin (et, süt, deri, yün vb.) değerlendirilmesinde ve çeşitli araç gereç yapımında usta-çırak ilişkilerinin geliştiği, bu konulardaki eğitime önem verdikleri söylenebilir. Ayrıca hayvancılığın ve askeri silahların en iyi biçimde yapılabilmesi için devletin yaygın bir mesleki eğitim ile ilgilenmiş olmasının gerekliliği de aşikârdır (Akyüz, 1994. Aktaran, Güvemli, 1995a: 152). Devletin muhasebe eğitimi konusuna ilgisinde de durumun aynı olduğu söylenebilir. Zira böylesine büyük bir ordu için yapılan silahların ve hammaddelerinin bedellerinin bilinmemesi, yaşam kaynağı olan hayvansal ürünlerin envanterinin yapılması, takas veya satışlarının gerçekleştirilmesi gibi konularda hesaplama yapılmadığını ya da kayıt altına alınmadığını söylemek yanlış olacaktır. Hatta denilebilir ki göçebe toplumlarda muhasebeye daha çok ihtiyaç vardır, çünkü sürekli hareket halinde olan bu toplumlarda sürekli envanter yapılması ve yapılan envanterlerin kaydedilmesi gerekli olacaktır.

Hunlar kendilerine yetecek kadar at üretilip sütünü, derisini ve kılını ihtiyaçları için kullanmışlar; ehlileştirdikleri öküzleri de icat ettikleri “tekerlekli evler” in naklinde kullanmışlardır. Ayrıca hun erkeklerinin giydikleri kıyafetleri ve kullandıkları ok, yay, kılıç, kama, bıçak, okluk, kemer, eğer, eğer kaşı, üzengi, çizme tokaları, at koşum tokaları ve çizme bağı gibi malzemeleri, altın, gümüş, kehribar, vb. değerli taşlarla süslemişlerdir. Öyle ki bu hun süslemeleri o devrin bir modası olarak İtalya ve Galya'ya kadar yayılmıştır (Gülensoy, 2011: 88-90). Bu durum ise Hunların değerli taşlara olan ilgisini göstermektedir. Şahıslara ve devlete ait olan her türlü değerli taşların sayımı, kullanımını ve takas edilmesi ve vergi tahsilatında bu taşların kullanılması gibi konularda muhasebe muamelelerinden faydalanılacağı da bir başka düşüncedir.

Hunların yaşadığı döneme ilişkin sosyal, siyasal ve kültürel yaşam biçimleri ile ilgili bilgilerin yanı sıra iktisadi ve mali yaşamlarına ilişkin bilgileri Oğuzhan Destanı'ndan öğrenme olanağı bulunmaktadır. Nesilden nesile sözlü olarak aktarılan bu destan Uygurlar döneminde yazılı hale getirilmiştir. Aşağıda Oğuzhan Destanı'nda yer alan ve Hunlar dönemindeki mali yapı ve muhasebeye ilişkin bazı terimlerin kullanımına ilişkin ipuçları içeren bazı bölümlere yer verilmiştir (Togan, 1982: 20-35).

“... Oğuz kendisi ile yakınları arasındaki çekişmeleri düzene koyduktan sonra il olmaları ve baş eğmeleri için Hindistan'a elçiler gönderdi ve mal (vergi) istedi...”

“... Oğuz'un buyruğu gereğince bütün Gur vilayetini, Garcistan'ı tâ Gazne, Zabil ve Kabil'e kadar il yapıp zaptettiler. Onlara her yıl hazineye gönderilmek üzere vergi tayin ettiler...”

“... Eğer düşmanlar bizim yokluğumuzda buraları alırsa bizim için talihsizlik olur. Faizli kâr ümidiyle sermayeyi harcamak olmaz. Esas yurtların muhafazası için Oğuz Kavimlerini görevlendirdi....”

“... Kılbarak ile Atil arasında ıssız bir sahra olan ülkesine hareket etti, onlarla savaştı ve hükümdarı öldürdü. O memleketi de alarak ülkenin tertip ve düzeni, vergilerin tespiti ve şahnelerin (vergi toplayıcılarının) tayini için üç burada kaldılar...”

“... Hükümdarlığı ona vermek isterseniz mal ve hazine vergisini tayin edip onu geri gönderin. Böylece biz halkın kalbini kazanacağız...”

“... İyisi mi iş savaşla sonuçlanmadan, arada hayli insanın ölmesine ve ülkenin harap olmasına vesile olmadan itaat ediniz. Vergi miktarını kararlaştırın ve bunu her sene gönderin...”

Ord. Prof. Dr. Zeki Velidi Togan tarafından günümüz Türkçesine çevrilen Oğuzhan Destanı'nın yukarıdaki bölümleri incelendiğinde; faiz, kâr, sermaye ve vergi gibi muhasebe terminolojisine ait sözcüklerin kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca devletin ayni ve nakdi olarak vergi topladığı ve bu verginin yıllık olarak düzenli bir şekilde tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte vergi gelirlerinin hesaplanması ve toplanması için “şahen” adı verilen görevliler tayin edildiği de görülmektedir. Bu bağlamda söz konusu dönemde devlet muhasebe uygulamalarının vergi ve ganimet

muhasebesi çerçevesinde şekillendiğini söylemek mümkündür. “*Faizli kâr ümidiyle sermayeden harcamak olmaz*” sözü ile de günümüz kabul görmüş muhasebe ilkelerinden “ihtiyatlılık” kavramına geçmişten bir atıf yapıldığı söylenebilir. Yaklaşık iki bin yıl önce dile getirilen bu destanda günümüz muhasebe kavramlarına atıfta bulunulması, Türklerin bilinen ilk atası olan Hunların muhasebe düzeni ve mali yapıyla ilgili olduklarını ve esasları tam olarak bilinmese de belirli bir kayıt kültürüne sahip olduklarını göstermektedir.

1.3.2. Göktürkler

MS 552-745 yılları arasında Orta Asya’da hüküm süren Göktürk Devleti geniş bir coğrafyaya yayılmıştır. Dönemin en güçlü devletlerinden birini kuran Göktürkler, sert doğa koşulları içinde Ötüken Ormanı ile bozkır arasında göçebe bir topluluk olarak yaşamıştır. Komşu boyları ve Çin ile sürekli savaş halinde olan Göktürkler Moğolistanı da ele geçirmiş ve Türk boylarını egemenliği altında toplamayı başarmıştır (Güvemli, 1995a: 153-155). İlk Türk alfabesinin ve Türklerle ilgili günümüze kadar gelen ilk yazılı belgelerin sahibi Göktürk Devleti Kuzey Çin’deki iki devlete siyasi olarak büyük bir üstünlük sağlamakla birlikte, Akhun devletini de ortadan kaldırarak İpek Yolu’nu ele geçirmiştir. Böylelikle Göktürkler hüküm sürdüğü dönemde dünya ticaretinde de söz sahibi olmuşlardır (Gülensoy, 2011: 162).

Göktürkler döneminde, tarihte ilk kez Türkler ile Bizanslılar arasında Kafkaslardan geçen yol ile doğrudan ticari ilişkiler kurulmuştur. Bunun yanı sıra Çin, Hindistan ve İran ile de ticari ilişkilerin olduğu bilinmektedir. İç ve dış ticaretin yoğun olarak yaşandığı ve geliştiği bu dönemde, Göktürkler güçlü bir devlet örgütünün gereksinimi olarak vergi sistemlerini geliştirmişlerdir. “Tudun” adı verilen vergi toplama görevlileri özellikle de Çin’den gelen ipekli kumaşların ülkeden geçmesi sırasında “tamga” olarak adlandırılan gümrük vergisini toplamaktaydı. Gümrük memuru ise “tamgacı” olarak adlandırılmaktaydı (Güvemli, 1995a: 155-156).

Göktürklerin bastıkları ve kullandıkları madeni paralar da günümüze kadar gelmiştir. Kürkü mübadele aracı olmaktan çıkarabilen Göktürkler, Çin’de bastırıldığı muhtemel olan paraları kullanarak ticari faaliyetlerde bulunmuşlardır. Tüm bu gelişmeler, dönemin en güçlü devletlerinden biri olan Göktürklerin gelişmiş bir kayıt düzeni ve muhasebe sistemine sahip olduklarının göstergesi olarak kabul edilebilir. Çünkü kayıt

düzenine gereksinim duyulması, ticari işlemlerin artmasına ve para kullanımının başlamasına bağlıdır (Güvemli, 1995a: 156).

Göktürkler dönemine ait en önemli yazılı kaynaklar ise hiç şüphesiz Türklerin ilk yazılı belgeleri olarak kabul edilen Orhun Yazıtlarıdır. İlk yazıt Bilge Kağan'ın oğlu Kültigin adına 732 yılında dikilmiştir (Gülensoy, 2011: 164). Bu yazıtın sonunda Kültigin'in ölmeden önceki mal varlıkları, envanter amaçlı olması muhtemel olarak taşta şu şekilde yazılmıştır: “*Kültigin'in altınını, gümüşünü, hazine ve mallarını, dört çadırını, atlarını buraya yazıyorum*” İkinci yazıt ise Bilge Kağan adına 735 yılında dikilmiştir. Yoluğ Tegin tarafından diktirilen yazıt da Bilge Kağan'ın ölümünde, o zamanın âdeti olduğu üzere, cenaze nedeniyle, komşu kavimlerin getirdikleri hediyelerin dökümü envanter biçiminde, “*kıymetli altın, gümüş, sandal ağacı, iyi cins atlar...*” şeklinde sıralanmıştır (Güvemli, 1995a: 156).

Netice itibariyle, dönemin en güçlü ve en geniş coğrafyaya hükmeden devleti olan ve ilk Türk alfabesini geliştiren, binlerce yıl kalıcı olacak yazıtları diken, ilk defa para kullanan Türk devleti olma özelliğine sahip olan bu büyük medeniyeti ticari ilişkileri de oldukça geliştirmiştir. Bu durumun Göktürklerin muhasebe, kayıt düzeni ve envanter işlemlerinde gelişmiş bir düzeyde olduğunu göstergesi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

1.3.3. Uygurlar

745 yılında kurulan ve yerleşik hayata geçiş yapan ilk Türk devleti olarak bilinen Uygur Devleti Türk tarihi açısından oldukça önemli bir konumdadır. Uygurların yerleşik hayata geçmesi onların ticari faaliyetlerini geliştirmesinde oldukça etkili olmuştur. Öyle ki İslamiyet öncesi kurulan Türk devletleri içinde ticaretle en çok ilgilenen topluluk Uygurlar olmuştur. Bu durum ise Uygurların gelişmiş bir mali düzen ve muhasebe bilgisine sahip olduğunu göstermektedir.

Çin kaynaklarından edinilen bilgilere göre; Uygurlar, altın, gümüş ve bakır eşyalar yapmakta son derece ustalaşmış olup, yü taşı (yeşim ve nefritin bir türü) işlemeyi çok iyi bilmektedirler. Uygur topraklarında buğday, arpa, darı gibi tahıl ürünleri ile üzüm, elma dut, erük (kayısı), kavun, karpuz gibi meyveler çok fazla yetişmektedir. Orta Asya'nın doğu ucu sayılan tarım vadisinde Uygurların atalarının milattan beş bin yıl

önce dahi tarımla uğraşmaya başladıklarını gösteren bulguların ortaya çıkarıldıkları da bilinmektedir. Ülke oldukça zengindir, öyle ki, sansar ve samur derisi, beyaz aba, ipekten dokunmuş işlemeli kumaşlar çok boldur ve bu kumaşlar ihracat unsuru olarak diğer ülkelere satılmaktadır (Gülensoy, 2011: 255).

Uygurların ticari ilişkilerini Çin'in tarihi kaynaklarından öğrenmek mümkündür. Özellikle de 760 yılından itibaren Uygurların, Çin'den uygun fiyatla ipek alıp onlara at sattığı bilinmektedir. Çoğu zaman Çin başkenti "Ch'angan'a" gelerek bir at için kırk parça ipek alan Uygurların bu sistemle Çin'e on binlerce at sattığı da bilinmektedir. Bu ticaret, 827 yılında 200.000 parça ipek ve 829 yılında ise 230.000 parça ipek alımına kadar ulaşmıştır (İzgi 1989: s. 32-37).

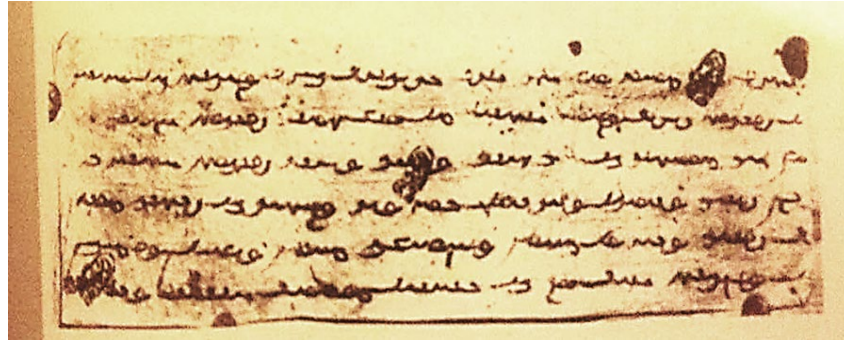
Uygurlar dönemindeki mali yapıya bakıldığında ise kendinden önceki Türk devletleri ile benzerlik gösterdiği görülmektedir. Uygurların da, Göktürkler ve Hunlar gibi halktan vergi topladığı ve tüccarlardan yol verme ve koruma karşılığında "tamga" sözcüğü ile gümrük vergisi aldığı ve vergi toplayan kişilere "agıcı" denildiği bilinmektedir (Güvemli, 1995: 169). Ayrıca Uygurlarda genel olarak üç türlü vergi toplanmaktadır. Bunlar topraktan alınan vergiler, hayvan vergisi ve mesken vergisi olarak sınıflandırılmıştır. Topraktan alınan vergiler "kalan vergisi" olarak adlandırılmakta ve genellikle tarımsal ürün ya da dokunmuş kumaş olarak tahsil edilmekteydi. Hayvan vergisi ise "koçbır" olarak adlandırılmaktadır, bu vergi hayvan vererek ödenmekteydi. Mesken başına alınan vergi ise "tütün vergisi" olarak adlandırılmaktaydı. Uygurlarda bu vergi bazı dönemlerde kişi başı olarak da tahsil edilmiştir (Güvemli, 1995, s. 172).

Uygurlar da tıpkı Göktürkler gibi gelişmiş bir alfabeye sahiptirler, bununla birlikte kâğıt yapmayı öğrenen ve matbaayı kullanan Uygurlar döneminden çok sayıda yazılı vesika ve kitap günümüze kadar ulaşmıştır. Günümüze kadar ulaşan Uygur belgelerinden, iktisadi açıdan ticaret ve ziraat ile uğraşan Uygurların belirli sikke ve ölçü sistemleri kullandığı da anlaşılmaktadır. Altın, gümüş ve bakırdan üretilmiş paralar ve "çav" diye adlandırılan kâğıt paralarla yapılan satış muameleleri, Uygurların mübadele sürecini çoktan geride bıraktığını göstermektedir. Uygurlarda ticaret ile uğraşanların ölçü birim ve sistemlerine tamamıyla aşina olmaları ve özellikle de alım-satım yapılan arazilerin alan hesaplamalarını kolaylıkla yapmaları oldukça yüksek bir aritmetik bilgisine sahip olduklarını ve ticaret ehli olduklarını da göstermektedir (Caferoğlu, 1934: 3-4).

Uygurlara ait bazı ticari ve hukuki vesikalar incelendiğinde, Uygurların beş farklı para birimi kullandığı görülmektedir. Bu para birimleri şu şekilde sıralanabilir (Sertkaya ve Alimov 2006: 117-119):

- **Yastuk:** “Takriben 2.000 gram ağırlığındaki külçedir. Altun Yastuk ve Kümüş Yastuk gibi kullanımları vardır.”
- **Yarmak:** “Takriben 40 gram ağırlığındaki külçedir. Yastuk’un 1/50’idir.”
- **Bakır:** “Takriben 4 gram ağırlığındaki metali ifade eder. Yarmak’ın 1/10’idir”
- **Vun:** “Takriben 0,4 gram ağırlığı birimdir. Yastuk’un 1/5000’i, Yarmak’ın 1/100’i, Bakır’ın 1/10’idir.”
- **Çav:** “Bu birim kâğıt para yani banknot yerine kullanılmaktadır.”

Aşağıda Uygurların ticari hayatı, mali yapısı, kayıt düzeni ve hesap işleyişi hakkında ipuçları içeren bazı örnek belgelerin orijinallerinin görüntüleri ve tercümeleri sunulmuştur. Tercüme için Prof. Dr. R. Rahmeti Arat’ın “Eski Türk Hukuk Vesikaları” başlıklı çalışmasından faydalanılmıştır.

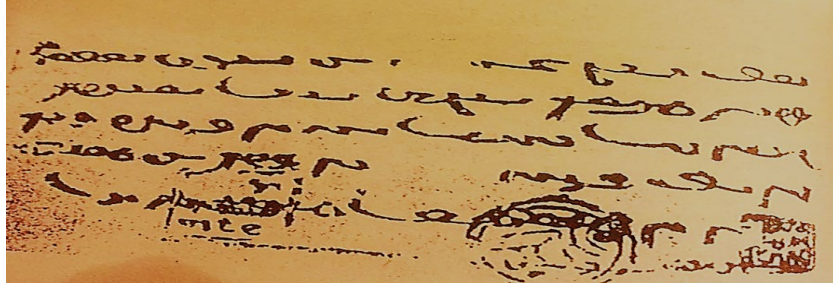


Şekil 1: Örnek Belge (USp 52 [Klemenetz])

Kaynak: Sertkaya ve Alimov, 2006: 81.

Tercüme (USp 52 [Klemenetz])

“Sıçan yılının dokuzuncu ayının on ikisinde Bana Bolmuş’a kullanmak için gümüş lazım oldu İşire’den üç stir gümüş aldım
Kaç ay tutarsa tutsun (her) ay için birer bakır gümüş faizi ile doğru (olarak) vereceğim. Verinceye kadar ölürsem, Karım Tözün doğru olarak versin. Şahit: Borlukçı. Şahit: Baçak Bu tamga ben Bolmuş’ındır. Ben Ykınç Tutung söyleyip yazdın”

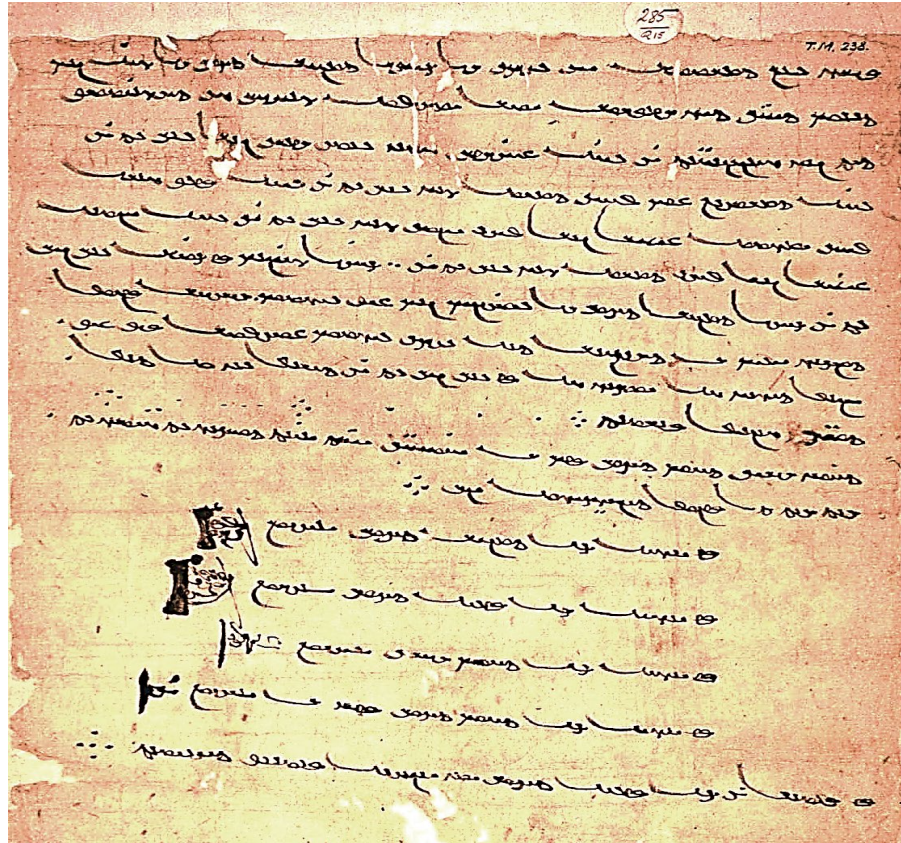


Şekil 2: Örnek Belge (T.M. 68 [168/19])

Kaynak: Güvemli, 1995: 180.

Tercüme (T.M. 68 [168/19])

“Sığır yılı, on ikinci ayın yirmi ikisinde
Buyan-Temür, elçinin adamlarına
Sığ et, beş tembih şarabı,
Turfan hesabına kaydedip,
Takaş Kaya'ya versin”



Şekil 3: Örnek Belge (T.M. 238, D. 176 [285/R 15] – U-5239)

Kaynak: Berlin-Brandenburg Academy Digital Turfan Archives, (<http://www.turfan.bbaw.de>)

“Kaplan yılı, dördüncü ayın yirmisinde, bana Tölek-Temür'e ait bulunan Tıyuk'taki taş köprüünün ön tarafındaki, etrafı duvar ile çevrili tarlamı, yine Çengür-arız'daki yedi küri'lik yerimi, yine Törtil-Çok'taki dört sığ yerimi, yine Buyu-Kıra'da yukarı çiçeklikteki altı sığ yerimi, yine aşığı çiçeklikteki dört sığ yerimi, bana ait bu kadar yerlerimi, bana Tölek, temür'e para (yoalıklı çav yastuk) lazım olup, saygı değer Tolmuş'tan yirmi yastuk para (çoada bavçav) alıp, istifade etmek üzere, bu yerlerimi ekip biçsin, diye, kendisine verdim.

Şahid Kerey, şahit Temür-Buka, oradaki kardeşlerim ile akrabamdan hiç kimse kendisine itirazda bulunmasın

Bu nişan ben Tölek-Temür'ündür

Bu nişan ben Buyan-temür'ündür

Bu nişan ben şahit Kerey'indir

Bu nişan ben şahit Temür-Buka'nındır

Bu vesikayı ben Buyan-Temür kendi elim ile yazdım.”

Bu örnek metinler incelendiğinde, Uygurların ticari ve mali konuları sistematik bir şekilde kaydettiği görülmektedir. Günümüze kadar ulaşan belgelerin içerisinde borç senetleri, ödeme emirleri, satış ve kiralama belgeleri, mal teslim belgeleri gibi birçok belge mevcuttur. Belgelerde tarih, tarafların kimlik bilgileri ve imzaları, kefil ve şahit bilgileri, anlaşmaya ya da mirasa konu olan malların türü, miktarı ve fiyatı gibi birçok bilgi açıkça belirtilmiştir. Belgeler bu yönü ile günümüzde kullanılan ticaret ve muhasebe belgelerine benzerlik göstermektedir. Ayrıca günümüz genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden, dönemsellik kavramının izleri de belgelerde mevcuttur. Tüm bu anlatınlar ve tarihi Uygur belgelerinde yer alan işaretlerden yola çıkarak, bilim, kültür ve sanatta ileri düzey bir medeniyete sahip olan Uygurların hesap işleri ve mali düzen konusunda da gelişmiş bir seviyede olduğu söylenebilir (Küçükler ve Can, 2018: 250-251).

1.3.4. Karahanlılar

IX – XIII. Yüzyıllar arası Orta Asya'nın farklı bölgelerinde hüküm süren Karahanlılar, Türk soyuna mensup bir hanedanlık olarak bilinmektedir. (Paul, 2002: 460). Togan'a (1985: 21–22) göre; *“Karahanlılar devri, Orta Asya Türk tarihinin Göktürkler, Selçuklular, İhanlılar ve Temürlüler gibi en parlak devirlerinden birini teşkil etmiştir. Bu devletin sahası, Hazar ve Aral denizlerinden başlayarak Çin sınırlarına kadar uzanır ve her iki Türkistan'ı da içine alırdı. 840 tarihlerinde, Fergana taraflarında*

beliren Karahanlılar, daha sonra Şarkî Türkistan'ı, 990 senelerinde de Samanîlerin elinden Batı Türkistan'ı almışlardır.” Müslümanlığı kabul eden ilk Türk topluluğu olarak da bilinen Karahanlılar bu yönüyle de Türk-İslam Medeniyetleri tarihi açısından oldukça önemli bir yerdedir.

Karahanlıların, hayvancılık, ziraat, el sanatları ve en önemlisi ticaretle ilgilendikleri bilinmektedir. İpek yolu üzerinde yaşayan Karahanlı Devleti, bu önemli ticaret yoluna hâkim olarak, Sung ve Kitanlar Hanedanlıkları, İran, Hindistan, Afganistan, Kuzey Afrika, Batı Asya ve hatta Güneydoğu Avrupa ülkeleriyle dahi ticari ilişkilerde bulunmuşlardır (Anat ve Almaz, 2003: 188). Çeşitli çalışmalarda Karahanlıların içinde çok sayıda tüccar bulunduğu da belirtilmiştir. Bununla birlikte Karahanlıların ticaretin güvenli bir şekilde devam ettirilmesi için kervansaraylar kurmaya başlamaları Türklerin o dönemde ticari hayata katılmalarının en önemli örneği olarak kabul edilmektedir (Baykara 2003: 127; Aktaran, Şen, 2007: 127).

Karahanlılar döneminde ticari faaliyetlerde bulunan 3 farklı grubun varlığından söz edilmektedir. Bunlar (Anat ve Almaz, 2003: 188):

“Malları Doğrudan Üretenler”: Dokuma işçileri ve diğer el sanatçıları olup, kendilerinin ürettiği malları pazarlarda ya da kendi atölyelerinin önünde açtıkları dükkânlarda satarlar.

“Orta ve Küçük Sınıf Tüccarlar”: Şehirlerde dükkân açarak veya pazarlarda sergi açarak satış yaparlar.

“Büyük Tüccarlar”: Hanedanlıkla sıkı ilişkileri olup, dış ticaret yapanlardır. Bu tüccarlar “Elçilik Sıfatı” taşır ve kervanları da “Elçiler Heyeti” ismini taşırdı.

Karahanlıların ekonomik durumu ve ticaretteki hâkimiyeti ile ilgili olarak anlatılan kapsamlı bilgilerin büyük çoğunluğu, bu dönemde yazılan iki önemli eser sayesinde günümüze kadar ulaşmıştır. Bunlar; Yusuf Has Hacib'in kaleme aldığı “Kutadgu Bilig” ve Kaşgarlı Mahmud'un yazdığı “Divanü Lügat-it Türk” adlı eserlerdir. Başyapıt olarak nitelendirilen bu eserler, hiç şüphesiz Türk ve İslam Tarihinin en önemli eserleridir. Bu eserler muhasebe bilimi ve muhasebe tarihi açısından da büyük bir değer ve öneme sahiptir. Zira bu eserler Karahanlılar döneminde gelişmiş bir muhasebe düzeni ve mali yapının varlığını göstermektedir.

Kutadgu Bilig, mesnevi tarzında kaleme alınmış 6645 beyitten oluşan nasihatname ve siyasetname niteliklerine sahip bir eserdir. Eserde astrolojiden antropolojiye, iktisattan tarihe, dinden hukuka kadar geniş kapsamlı konular dört sembolik karakterin aralarında geçen diyaloglar şeklide anlatılmıştır. Eserin 39. babında yer alan 2743-2822 beyitler arasındaki seksen beyitlik bölüm, devletin mali işlerinden sorumlu memuru olan “hazinedar”a yani dönemin muhasebecisine ayrılmıştır. Eserde, ticari ve mali işlemlerin kaydedilmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar, muhasebecinin sahip olması gereken ahlaki özellikler, mesleki bilgiler ve sorumluluklar ayrıntılı olarak anlatılmıştır (Küçükler, 2011: 46-48; Can, Karabınar ve Küçükler, 2012: 74-80). Kutadgu Bilig’de yer alan söz konusu beyitlerden bazı örnekler aşağıda sunulmuştur (Arat, 1979; 1988):

“sakış birle saklar kişi iş küdüğ
sakışın seçer er yıl ay kün üdüğ” (KB. 2220)

"İnsan işini-gücünü hesap ile yapar; yıl, ay, gün ve zamanı hesap ile tayin eder."

“sakış saklıkın boldı atı sakış
körü barsa sakış idi ök sak iş” (KB. 2221)

"Hesabın adı hesaplı davranmaktan hesap olmuştur; dikkat edilirse hesap çok hesaplı bir iştir."

“ağıcı negü teg kerek ay manga
angar bütse begler yitürse nenge” (KB. 2741)

"Bana söyle, hazinedar (muhasebeci) nasıl olmalı ki, ona beyler itimat etsin ve hazineyi eline teslim edebilsin."

“ağı kaznakı tutsa altun kümüş
ol er başka ältse bu aymış yumuş” (KB. 2742)

"Hazinede altın, gümüşü muhafaza etsin ve kendisine verilen işleri başarabilsin."

“idi çın bütün ked kerek er köni
köngül yaymasa ötrü tutsa munı” (KB. 2744)

"Beyin gönlüne şüphe girmemesi ve onu hizmette tutması için hazinedarın çok doğru, itimat edilir, iyi ve dürüst bir insan olması lazımdır."

“bağırsak kerek hem oduğ sak tetig
tetiglik bile er kılur ming itig” (KB. 2761)

"Hazinedar gönülden bağlı, uyanık, ihtiyatlı ve zeki olmalıdır; İnsan zekâ ile her işinde muvaffak olur."

“bor içmez kerek hem özin tutğuçı
özin tutğuçı er kutuğ tapğuçı” (KB. 2764)

"O (hazinedar) içki içmemeli ve nefesine hâkim olmalıdır; nefesine hâkim olan kimse saadeti bulur"

“ağıçı oduğ bolsa iş artamaz
sakışlığ tutar neng özin örtemez” (KB. 2769)

"Hazinedar uyanık olursa, işler bozulmaz; malı hesaplı tutar ve kendisini yakmaz."

“bitigçi kerek uz kamuğ hat bilir
sakışlığ bitigin küdezse kalır” (KB. 2773)

"Onun usta bir muhasebeci olması ve her çeşit kaydı bilmesi lazımdır; hesabın iyice tutulması için, dikkatle kayda geçmesi gerekir."

“bitigçi küdezgü kiriş hem çıkış
bitigin küdezgü kamuğ törlüg iş” (KB. 2774)

"Muhasebeci gelir ve giderleri yazı ile tespit etmeli; her türlü muamele kayda geçmelidir."

“yıl ay öd bitise küni belgülüg
açıkluğ adırtlığ sanı belgülüg” (KB. 2775)

" (Kayıtlarda) Yıl, ay ve gün yazılırsa tarihi belli olur ve sayılar açık ve olarak bilinir."

“sakış saklıkı çın bitig birle ol
bitip kodsak sakış kapuğ açtı yol” (KB.2776)

"Hesapta emniyet, şüphesiz kaydetmekle temin edilir; hesap muntazam kaydedilirse, işler aksamaz."

“bitigsiz işig bek tutamaz köngül
köngülke ısanma biti ay oğul” (KB. 2778)

"Kayda geçmeyen işleri insan gönlünde iyice tutamaz; gönlüne inanma yaz ey oğul."

“bilir bolsa tegme bu törlüg bitig
anın saklasa ötrü kılsa itig” (KB. 2780)

"Hazinedar bütün bu çeşit kayıt usullerini bilmeli ve böylece işini emniyetle tanzim etmelidir."

“sakışta usansa kayu işçiler
sakış bérdukinde ulır baş çalar” (KB. 2781)

“Hangi hizmetkâr hesapta ihmalkâr davranırsa, hesap verirken inler ve başını yerden-yere vurur.”

“elig sakışın bilse artuk yete
bışursa ögi köngli sakış tuta” (KB. 2782)

“Hazinedarın kara-cümlesi (aritmetik, dört işlem) çok iyi olmalı; aklını ve gönlünü hesap tutmaya iyice alıştırmalıdır.”

“elig sakışında keçer erse sen
kerek hendese sakışı tutsa sen” (KB. 2783)

“Kara-cümleden sonra, hendese (geometri) hesabını ele alması lazımdır.”

“kerek elgi berk sak kereksiz akı
saçılmasa ötrü ağı kaznakı” (KB. 2799)

“Hazine ve servetin israf edilmemesi için, hazinedar eli sıkı ve ihtiyatlı olmalıdır; cömertliğe lüzum yoktur.”

“satıgçı kerek bilse törlüg satıg
satıg bilmese er kılumaz asıg” (KB. 2801)

“O (hazinedar) tüccar olmalı ve her türlü ticaretten anlamalıdır; insan ticaretten anlamazsa kâr edemez.”

“kirişke yaraşı çıkış kıl yakın
çıkış bolsa terkin kirişke bakın” (KB. 4538)

“Gelirine göre giderini ayarla; giderin çoksa derhal gelirini tanzim et.”

Karahanlılar döneminin diğer önemli eseri ise şüphe yok ki “Kaşgarlı Mahmud” tarafından kaleme alınan “Divanü Lugat-it Türk” adlı eserdir. Bu eser Türkçe bilmeyen halkalara Türkçeyi öğretmek amacıyla yazılan sözlük niteliğinde bir başyapıttır. Eserde dönemin Türk ticari hayatı ile ilgili sözcük ve deyimlerin yanı sıra kayıt düzenleri ve bu kayıt düzenlerine ilişkin kimi araçlar ve sözcükler açıklamalı bir şekilde yer almaktadır.

Divanü Lugat-it Türk adlı eser incelendiğinde Karahanlılarda özellikle de devlet düzeninin kaçınılmaz bir unsuru olan hazine anlayışının oldukça geliştiği anlaşılmaktadır (Güvemli, 1995a: 191). Eserde yer alan ve hesap ve kayıt düzenine ilişkin bazı örnek sözcükler ve anlamları şöyledir (Ercilasun ve Akkoyunlu, 2014):

- Alım / Alış : Alacak
- Alımçı : Alacaklı
- Asıg : Kâr, fayda, yarar
- Belgü : İşaret, alamet, belge
- Benek : Ufak para, kuruş
- Birgü / Birim : Borç
- Birimçi : Borçlu
- Bitig : Yazı, yazmak, kitap, mektup, yazılı kâğıt
- Çınlamak : Gerçek olduğunu tasdik etmek (denetlemek)
- Kazganc : Kazanç
- Kor : Kayıp (zarar)
- Mançu : Hüner ve sanat sahiplerine verilen ücret
- Satgalmak : (Alacak) eş değer bir şeyle takas etmek
- Satgan : Devamlı (düzenli) satış yapan
- Satguçı : Satan, satış yapan
- Satıg : Satış, satma
- Ter : Parayla çalıştırılan kişinin (işçinin) ücreti
- Terci : Ücretle çalıştırılan kişi
- Urugluk : Darbedilmiş altın vb.

Bu iki önemli eserdeki örnek beyitler ve sözcüklerden anlaşılacağı üzere yaklaşık bin yıl önce kaleme alınan bu eserlerde dönemin ticari hayatı ile ilgili sözcük ve deyimlerin yanı sıra hesap işleri ve hesap yapmanın önemi, kayıt düzeni, mali düzen, muhasebecinin sorumlulukları ve sahip olması gereken mesleki ve teknik bilgiler gibi konular açıklanmıştır. Bugünün genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından dönemsellik, ihtiyatlılık, tam açıklama, belgelendirme gibi kavramların izlerinin bulunduğu bu eserlerin mevcudiyeti, Karahanlıların dolayısıyla Türklerin de en az muhasebenin beşiği sayılan diğer medeniyetler kadar muhasebe tarihi sahnesinde yerini aldığını ispatlar niteliktedir.

1.3.5. Selçuklular

1040 yılında Dandanakan Zaferi ile devlet kuran Selçuklular adlarını Oğuzların Kınık Boyu'ndan almışlardır. Özellikle 1071 yılındaki Malazgirt Zaferi ile Anadolu'nun kapısını Türklere açan Selçuklular bu yönü ile Türk Tarihi açısından oldukça önem arz etmektedir. Zira Malazgirt Zaferi ile Selçuklu kültürü Anadolu'da yerleşik kültür halini almış, Anadolu Türkleşmiş ve Osmanlı Devleti'nin alt yapısı oluşmuştur. Bununla birlikte Selçukluların genellikle İslam medeniyetlerinin etkisi altında kaldığı söylenebilir. Bu dönemde Türkçe'nin yanı sıra Farsça ve Arapça da konuşma ve yazı dilinde kendini göstermiştir.

Selçuklular döneminde önemli iktisadi ve ticari gelişmeler yaşanmıştır. Özellikle Büyük Selçuklu İmparatorluğu, topraklarında iktisadi gelişmelerin yaşanması için teşvik edici bir takım önlemler almıştır. Güvemli'nin (1995a: 349) Turan'dan (1965: 246) aktardığına göre; Türkistan, Harezm, İran, Azerbaycan, Irak ve Suriye'nin uluslararası ticaret kervanlarının Anadolu topraklarında güvenlik içinde yolculuk yapmalarını sağlamak ve ticareti geliştirmek için devlet gümrük ve ticaret vergilerini sık sık kaldırmıştır. Vazgeçilen bu vergi tutarlarının Sultan Melikşah zamanında 600.000 dinarı bulduğu bilinmektedir.

Selçuklular döneminde bankacılık benzeri kuruluşların olduğu ve para ekonomisinin geliştiği ve meşrulaştığı da bilinmektedir. Bununla birlikte bu dönemde Cehbez olarak adlandırılan kişilerin faiz ile borç para verdikleri ticari işlemlerde çek benzeri bir belge olan "sakka" kullandıkları hatta %10 oranında komisyon almak şartı ile havale senetleri ile ülkeler arası para transfer işlemlerinin yapıldığı da bilinmektedir. Selçuklular döneminde bu gibi işlemler genellikle İslam'ın faizi haram kılması sebebi ile Yahudi tüccarlar tarafından yapılmaktaydı. Ancak Müslüman tüccarlar da bazı hile-i şerriye formülleri ile para ticareti yapmaktaydılar (Turan, 1965: 246-247; Güvemli, 1995a: 349).

Selçuklular döneminde Anadolu, kervan yolları açısından oldukça önemli bir köprü görevini üstlenmişti. Dolayısıyla Selçuklular bu önemli ticaret köprüsünden istifade etmek istemekteydi. Fakat Selçuklular Batı'dan Doğu'ya ve Güney'den Kuzey'e giden yolların nihayet bulunduğu sahillere hükmetmiyordu. Bu nedenle iktisadi hayat ve ticaretin tam olarak gelişmesi için, sahillerin de Türk hâkimiyetine geçmesi

gerekmekteydi. Bu gereklilik Selçukluların sahil kentlerini fethetmesini ve deniz ticaretine ağırlığını koymasını beraberinde getirdi (Kayaoğlu, 1981 360).

Selçuklu Devleti özellikle de Akdeniz'deki fetihlerinin hemen ardından Venedik ve Kıbrıs Krallığı ile karşılıklı ticaret anlaşmaları yapmıştır. Daha sonra ise Latinler, Pisalılar ve Akdeniz'e komşu olan diğer devletlerle de ticari anlaşmalar yapmıştır. Bununla birlikte Selçukluların sahip olduğu limanlara indirilen veya doğrudan geçirilen mallardan da % 2 civarında bir gümrük vergisi alındığı bilinmektedir (Turan, 1988: 124-125. Aktaran, Kuşçu, 2016: 232).

Kara ve deniz ticaretini son derece ileri bir düzeye taşıyan Selçukluların siyasi ve iktisadi durumu hakkında bilgi veren en önemli kaynağın ise Sultan Alparslan'nın veziri olan Nizamü-l Mülk'ün (1018-1092) kaleme aldığı "Siyasetname" adlı eser olduğu söylenebilir. Farsça olarak Sultan Melikşah'ın emirleri üzerine yazılan bu eser, devlet idarecilerinin sorumlulukları ve yapması gerekenler hakkında bilgi vermekle beraber ahlak ve davranışlarını da düzeltmek üzere yazılmıştır.

Siyasetname adlı eserin birçok bölümünde mali konulara ilişkin hususlar da yer almaktadır. Eserde Vilâyetlerde maliye işlerinden ve vergi tahsilatlarından sorumlu olan memur "Amil" olarak adlandırılmıştır (Kafesoğlu, 1955: 240). Eserde amiller hakkında yer alan bir tavsiye şöyle açıklanmıştır (Kafesoğlu, 1955: 242):

"Uhdesine vergi tahsili vazifesi yerilen amillerin halka iyi muamele etmesi, vergiden başka bir şey almaması, bunu da sızıltıya meydan vermeden istemesi tavsiye olunmalıdır ki, reaya vaktinden önce mahsulüne dokunmasın"

Siyasetname'nin mali açıdan ve kayıt düzenine ilişkin olarak en önemli bölümü ise "Vilayetlerin hesaplarının tutulması ve onların nizama konulması" başlıklı 51. fasıldır. (Güvemli, 1995a: 352): Bu bölümde sultanlar ve amiller için şu tavsiyeler yer almaktadır (Siyasetname, Çev. Ayar, 2009: 343);

"...Vilayetlerden hâsıl olan gelirler yazılarak toplamı ve yapılan harcamalar ortaya çıkarılsın. Bunda umulan fayda şudur ki, vergiler-giderler ortaya koyulup doğru bir şekilde hesaplandığında gerekli görülen miktar çıkarılıp üstü çizilmelidir. Şayet sonuçta birinin bir diyeceği varsa yahut bir tasarrufta bulunacaksa sözüne itibar edilmeli, eğer haklı bir talepte bulunuyorsa istediği mal tahsis edilmelidir. Böylece hesapta bir açık

yahut bir eksik olma durumu söz konusu ise derhal denetlenmelidir. Zira bu durum kati surette örtbas edilemez. Öte yandan padişah dünya malında ve devlet işlerinde adil ve mutedil davranarak meliklerin kadim töre ve alışkanlıklarını kendisine şiar edinmeli, sapkın icraatlara girişmeyerek bunlara müsaade etmemelidir. Amiller ve icra eyledikleri işleri ince eleyip sık dokuyarak teftiş etmek, gelir ve giderleri denetlemek, mah muhafaza etmek, düşmanlara gafil avlanmamak ve tehlikelere karşı hazır bulunmak için hazine ve ambarlar kurmak padişahların boyunlarına bir borçtur...”

Bu pasajdan da anlaşılacağı üzere Selçuklularda devlet muhasebesi uygulamaları oldukça ileri seviyededir. Vergi gelirlerinin ve giderlerin hesaplanıp tespit edilmesi, kaydedilmesi, gelirlere pay ayrılması ve en önemlisi ise denetlenmesine ilişkin uygulamaların yapıldığı anlaşılmaktadır. Özellikle de gelir ve giderlerin hesaplanması görevini üstlenenlerin denetime tabi tutulmaları gerekliliğinin üstünde durulması, Selçuklular döneminde günümüz kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin izlerini gösterir niteliktedir. Bu bağlamda, kara ve deniz ticaretinin oldukça gelişmiş bir düzeyde seyrettiği, kervansaray, vakıf ve dernek müesseselerinin ileri seviyede işletildiği Selçuklular döneminde muhasebe uygulamalarının, kayıt düzeni ve mali sistemin gelişmiş olmasının da beklenen bir sonuç olduğu söylenebilir.

1.4. İlhanlılar Döneminde Mali Yapı, Devlet Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler ve Osmanlı Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Tesirleri

Moğol İmparatorluğu'nun batıya doğru istila girişimleri ile birlikte dönemin Moğol Büyük Han'ı Mengü'nün kardeşi Hulagu, kurultay kararı ile İran, Suriye, Irak, Kafkasya ve Anadolu'yu ele geçirmek ve o bölgede bir devlet kurmak üzere görevlendirilmiştir. Bu durumun neticesinde 1256 yılında başkenti Tebriz olan bir devlet kurulmuş ve bu devlet, Hulagu'nun taşıdığı “İlhan” unvanı sebebi ile “İlhanlı Devleti” olarak tarih sahnesindeki yerini almıştır (Yuvalı, 2000: 102).

İlhanlı Devleti'nin kurulması ve Selçuklu Devleti'nin İlhanlılar hâkimiyetine girmesi, Moğol ve Fars kültürlerinin Türklerin devlet yönetimini ve mali yönetimini etkilemesi ve özellikle de devlet muhasebesi kültürünü biçimlendirmesi sonucunu doğurmuştur (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 12). Ancak İlhanlılar, gerek idari ve askeri gerekse hukuki ve mali konularda sadece Arap ve Fars etkisinde kalmamıştır. Esasında

İlhanlıların bu müesseseleri incelendiğinde Moğollar'dan önce Türkistan'da geliştirilen Türk devlet sistemiyle karşılaşılabılır. İlhanlılar bu sistemi Özellikle de Cengiz Han döneminde Moğollara danışmanlık yapan Uygur ve Harezmi Türkleri sayesinde benimsemiştir ve bu sistem İlhanlıların ilişkide olduğu diğer devletlere ve neticesinde Osmanlılara da kaynak oluşturmuştur (Yuvalı, 2000: 104).

Selçuklu ve daha sonra Osmanlı kayıt kültürü ve muhasebe uygulamalarını şekillendiren İlhanlı Devleti'nin hüküm sürdüğü süre içinde nelerin yaşandığının incelenmesi, Anadolu kayıt kültürünün ve devlet muhasebesi kültürünün ortaya koyulabilmesi açısından oldukça önemlidir (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 12). Bu sebeple, çalışmanın bu bölümünde Osmanlı muhasebe sistemi ve kayıt düzeni üzerinde büyük tesiri olan İlhanlılar dönemi mali düzeni ve muhasebe uygulamaları hakkında bilgi verilmiştir.

1.4.1. İlhanlılarda Mali Yapıya Genel Bakış

İlhanlılar, Uzakdoğu-Ortadoğu ve Avrupa arasındaki ticari ilişkilerin gelişmesinde önemli rol oynamıştır, öyle ki İtalyan tüccarların İlhanlılar döneminde Tebriz'e geldikleri bilinmektedir. Avrupa'nın Hindistan ile ticaretinde ise İlhanlılar aracı bir rol üstlenmiştir. Bununla birlikte "Ahmed Han" hükümdarlığı zamanında Mısır sultanına gönderdiği bir mektupla tüccarları, ekonomik yaşamın temelleri olarak gösterdiği de bilinmektedir. Gelişmiş bir ticari düzenin mevcudiyetinin yanı sıra İlhanlılarda büyük bir ordunun ihtiyaçlarının karşılanması ve silahlandırılması, ticari düzenin ülke içindeki yollarda güven içinde seyretmesi için korucu sistemlerinin oluşturulması, posta ve haberleşme düzenlerinin çalıştırılması, devlet memurlarının ücretlerinin ödenmesi için yüksek seviyede devlet gelirinin toplanması gerekmektedir. Bu sebeple devlet gelir ve harcamalarının idare edildiği mali düzenin büyük bir önemi bulunmaktaydı (Güvemli, 1995a: 217-220).

Büyük Osmanlı Tarihçisi İsmail Hakkı Uzun Çarşılı tarafından kaleme alınan "Osmanlı Devleti Teşkilatına Medhal" adlı eserde yer alan bir pasaj İlhanlılar mali teşkilatlanmasına ilişkin ipuçları vermektedir. Söz konusu pasajda İlhanlıların devlet muhasebe sistemine önem verdiği ve mali örgütün buna yönelik olarak geliştirildiği şöyle açıklanmıştır (Uzunçarşılı, 1988: 214 vss. Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 49).

“...Hulagu'nun Bağdat'ı almasından bir süre sonra, büyük divanda devletin gelir ve giderlerinin hesaplanması ihtiyacı gündeme gelmiştir. Divanda görev yapan Hoca Şemseddin Cüveyni, siyakat yazısını biliyor ve hesap işlerinden anlıyordu. Cüveyni, Cemalettin Münşi ile görüştü. Birkaç senedir Cüveyni'nin imzası ile vergi tahsili ve harcamalar için görevli memurlar olan muhassıllara verilmek üzere vilayetlere gönderilen beratlar (izin belgeleri) divana getirildi, Cemalettin Münşi, bu belgeleri defterlere kayı etti. Sonra da tarih sırası ile kaydını yaptığı izin belgelerine dayalı olarak vilayetler itibarı ile gelir ve giderleri ay ay ve yıl yıl kayıt etti... Şemseddin Cüveyni bu defterleri Han'a arz etti, Han çok memnun oldu. Kayıt düzeni kurulunca devletin gelirleri iki sene içinde artış göstermeye başladı, elli Tümen Dinardan yüz Tümen Dinara çıktı memur ve asker maaşları ile saray masrafları karşılandıktan sonra kalan tutar, yeni kurulan hazineye gelir kaydedildi... Cüveyni, defterlerin muhafazası için Seyit Sadrettin Hamza'yı, Defterdar-ı Memalik (Devlet varlıklarını, gelirlerini kayıt eden) tayin etti. Defterdar-ı Memalik'in emri altında yeni departmanlar oluşturuldu...”

Yukarıdaki bölüm ve eserin geneli incelendiğinde İlhanlıların merkezi mali örgütlenmesinin bölümlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Uzunçarşılı, 1988: 214 vss; Güvemli, 1995a: 216-217; Elitaş ve diğerleri, 2008: 108-109; Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 50):

- **Defterdar-ı Memalik (Müstevfi):** İlhanlı Devleti'nin gelir-giderlerinin ve vergilerinin hesaplanması ve yürütülmesinden sorumlu olan Defterdar-ı Memalik, devlet muhasebesinin başındaki kişidir. XIII. Yüzyıl sonlarında Müstevfi olarak anılmıştır. Müstevfilerin siyakat¹ yazısını bilmeleri gerekmektedir.
- **İşraf-ı Memalik (Teftiş ve Denetim Departmanı):** Divan kararları ile yapılan işlerin denetimini yapan birimdir. Bu birimin başındaki kişiye İşraf-ı Memalik denetçilere ise işraf denilirdi. Devlet gelirlerinin, masrafların ve asker ücretlerinin denetlenmesi bu birim tarafından yapılmaktaydı. Ayrıca bazen İşraf-ı Memalik'ten mali kararlara ilişkin görüşler de alınırdı.

¹ Siyakat yazısı genellikle herkesin okuyamayacağı, uzmanların okuyabileceği bir yazı sistemidir ve meslek dilidir. Arapça, Farsça ve Osmanlıcada mali işler ve muhasebe kayıtlarında kullanılmıştır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde Siyakat yazısı hakkında daha detaylı bilgiler verilecektir.

- **Divan-ı Büzürk – İnşa-i Memalik (Büyük Divan Genel Sekreterliği):** Divanda alınan idari ve mali kararları yazan ve ilgililere gönderen birimdir. Kullanılan dil Farsça ve Arapçadır.
- **Nazır-ı Memalik (Hazine Yöneticisi):** Devletin hazine hesaplarını tutan Nazır-ı Memalik ücretlerin ödenmesi ile görevlendirilmiştir. Mali hükümlerin çoğu bu birimin mührü ile onaylanırdı.
- **Uluğ Bitigçi-i Memalik (Divan Baş Sekreteri):** Divanda konuşulan kararları not eder, bir nevi rapor yazıcılığı görevi üstlenirdi. Gelir ve gider defterleri usullere uygun şekillerde inceler ve divan toplantılarını organize ederdi.

Bu departmanların yanı sıra İlhanlı Devleti'nde vergilerin tahsilatından Muhassıl adı verilen memurlar bulunmaktaydı. Muhassıllara toplanan vergilerden binde yirmi pay verildiği bilinmektedir (Güvemli, 1995a: 216).

İlhanlı Devleti mali yönetiminde 1295 yılı, Gazan Han'ın hükümdar olması ile birlikte bir kırılma noktası olmuştur. Zira Gazan Han'dan önce tarımsal üretim ve hayvancılık gerilemiş bu da vergi gelirlerinde büyük bir azalmaya sebep olmuştu. Hatta kaynaklara göre Gazan Han hükümdar olduğunda yaklaşık 1,5 milyon vergi yükümlüsü olmasına rağmen devletin kasası boştu. Bu durum ise Gazan Han'ı mali yapı ve vergi konularında önlemler almasına neden olmuştur. (Güvemli 1995a: 218-219). Gazan Han döneminde maliye alanında uygulanan bazı politika ve yaptırımlar şöyle sıralanabilir (Elitaş, ve diğerleri, 2008: 125-126):

- Devlet gelir gider dengesindeki açığın kapanması amacı ile vergi oranları %10 kadar yükseltildi.
- “Kobçur” olarak adlandırılan hayvan vergisi iki katına çıkartıldı.
- “Tamga Vergisi” iki katına çıkartıldı.
- Vergi tahsilatındaki sorunlar ortadan kaldırıldı.
- Hububat vergisinin “21 Mart-11 Nisan” ve “22 Eylül- 12 Ekim” tarihleri arasında yılda iki kez ya da birinci dönemde olmak şartıyla bir kerede hepsinin ödenmesine imkân tanındı.

- 1301 yılında Şemsi (Güneş) hesapla bir vergi senesi hesaplandı ve resmen uygulanmaya başlandı.
- Yerleşim yerlerinde bulunan madeni ya da taş levhalara o yıl verilecek vergi miktarı yazılmaya başlandı (bu durum ilk vergi levhası uygulaması olarak kabul edilebilir).

9 yıl kadar tahtta kalan Gazan Han yukarıda sıralananlar ve haricindeki bazı mali ıslahatlarla İlhanlı Devleti'nin iktisadi olarak gelişimine önemli katkıda bulunmakla kalmamış, kendinden sonra gelen yöneticilere de örnek olmuştur. İlhanlı Devleti mali örgütlenmesinde özellikle de vergi tahsili konusunda yapılan bu ıslahat ve düzenlemelerden daha sonra Osmanlıların da yararlandığı söylenebilir.

1.4.2. Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat) Işığında İlhanlı Devlet Muhasebe Uygulamaları ve Osmanlı Muhasebesi Üzerine Tesirleri

İlhanlıların mali düzeni ve devlet muhasebe sistemi uygulamalarına ilişkin bilgilerin büyük bir bölümüne, o dönemde kaleme alınmış dört muhasebe öğreti kitabı kaynaklık etmektedir. Bu kitaplar aşağıda sıralanmıştır. (Güvemli 1995a: 222-223; Elitaş ve diğerleri, 2008: 130-132; Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 55-56):

- **Saadetname:** “İlhanlı Devleti hanlarından Gazan Han'ın veziri Sa'deddin Muhammed İbn Taceddin Ali Üs Saveci'nin emri ile oğlu Şerefeddin'e devlet muhasebesini öğretmek amacıyla 1309'da yazılmıştır. Ancak kitabın Milâdi 1336-1337 yıllarında tamamlandığı anlaşılmaktadır. Kitabın yazarının adı Felek Alayı Tebrizi'dir. Kitabı 1930 yılında Konya Yusufpaşa Kütüphanesi'nde Prof. Dr. A. Zeki Velidi Togan bulmuştur. Bu eser 1979 yılında, Almanya Göttingen'de doktora tezi olarak yayınlanmıştır. Kitap, Farsça yazılmıştır. Kitabın bir başka nüshası Ayasofya Kütüphanesi'nde bulunmaktadır.”
- **Kanun-u Saadet:** “Bu kitabın da Felek Alayı Tebrizi tarafından yazıldığı bilinmekte, ama hangi tarihte yazıldığı hakkında yeterli bilgi bulunmamaktadır. Ne var ki, Saadetname'nin sonunda, Kanunu Saadet'den söz edilmektedir. Bu durumda, iki kitabın aynı zamanda (Milâdi 1336-1337 yıllarında) tamamlanmış olduğu sonucuna varılmaktadır. Eldeki nüsha Milâdi 1357 yılında, aslından el

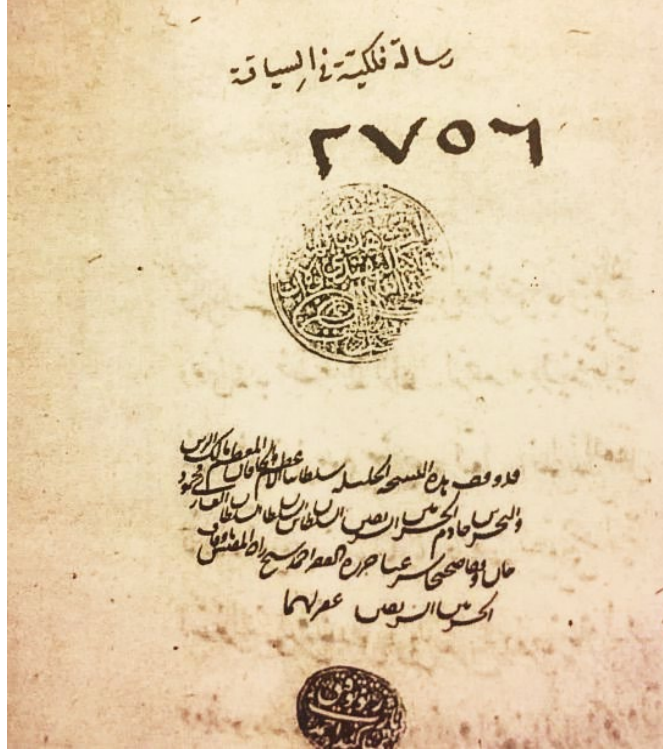
yazması ile kopya edilmiştir. Bu eser Saadetname'nin devamı niteliğinde bir kitaptır.”

- **Cami-ül Hesab:** “İmad Es Seravi tarafından Milâdi 1340 yılında yazıldığı tahmin edilmektedir. Kitabın İlhanlı Devleti hanlarından Süleyman Han (Milâdi 1339-1344) tarafından yazdırıldığı anlaşılmaktadır. Konya’da Yusufâğa Kütüphanesi’nde bulunan eser iki cilt halindedir. Bu eser de Prof. Dr. A. Zeki Velidi TOGAN tarafından bulunmuştur. Kitabın başlangıç sayfası kayıp olduğundan eser adını içeriğinde yer alan Cami-ül Hesab örneğinden almaktadır. Eser Almanya’da doktora çalışması yapılmıştır. Dili Farsça olan eser siyakat yazısı ile yazılmıştır.”
- **Risale-i Felekiyye:** “Milâdi 1363 yılında, Abdullah Püser Muhammed Bin Kiya-el Mezanderani tarafından yazılmıştır. Eserin dili Farsça ve Arapça olup siyakat yazısı ile yazılmıştır. Zamanın veziri olan Felek’in adına yazılmış olduğundan kitabın başlığında “Felek” adı bulunmaktadır. Eserin gerçek adı “Kitab-us Siyakat”tır. Ayasofya Kütüphanesi’nde, el yazma kopyası bulunmaktadır. Kitabın aslının Tahran’da Kütüphane-i Meclis’de bulunduğu ileri sürülmektedir.”

Bu dört muhasebe öğretisi kitabının muhasebe açısından en kapsamlısı ve en gelişmiş Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat)’tır. Bu önemli eser İlhanlı Devleti’nde kullanılan ve sonraları uzun yıllar boyunca Osmanlı Devleti’nde kullanılacak olan merdiven kayıt yönteminin² kapsamlı bir şekilde anlatıldığı bir muhasebe öğretisi kitabıdır. Bu nedenle eser, gerek Dünya muhasebe tarihi gerekse Türk muhasebe tarihi açısından oldukça önemlidir.

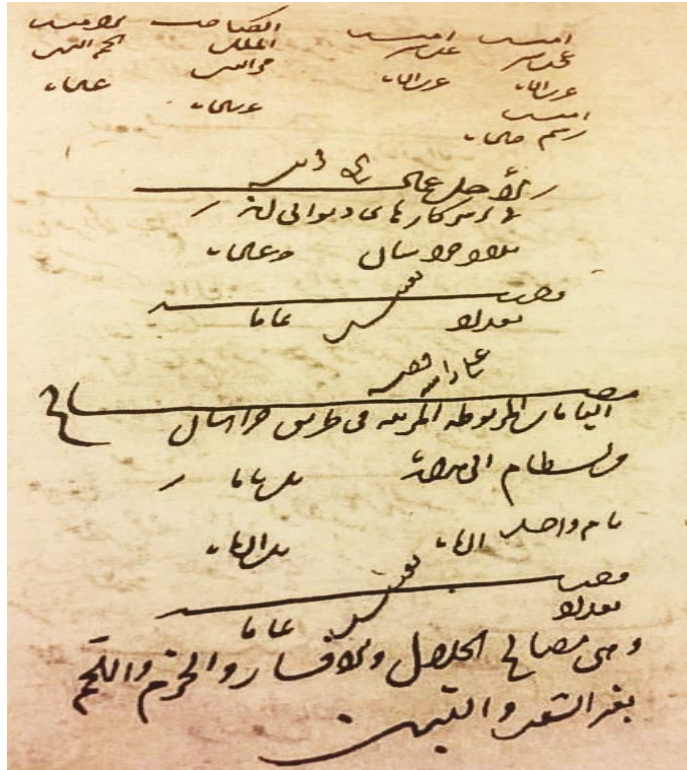
Aşağıda Risale-i Felekiyye’nin (Kitab-us Siyakat) Ayasofya nüshasının kapak sayfası ve merdiven kayıt yönteminin gösterildiği bir sayfanın görselleri yer almaktadır.

² Merdiven kayıt yöntemi, Abbasilerde doğan, İlhanlılarda ve daha sonra Osmanlıda kullanılan devlet muhasebesi kayıt yöntemidir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylıca açıklanacaktır.



Şekil 4: Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat) Ayasofya Nüshası Kapak Sayfası

Kaynak: Mazendarani, 2013, 4a.



Şekil 5: Risale-i Felekiyye’de Merdiven Kayıt Yönteminin Gösterildiği Bir Sayfa

Kaynak: Mazendarani, 2013, 60b.

Risale-i Felekiyye sekiz bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler aşağıdaki gibidir (Mazendarani, 2013: 165):

- Birinci Fası: Kesirler ve tam sayılar
- İkinci Fası: Sayma ve ölçme birimleri
- Üçüncü Fası: Hind kaideleri, sayılar
- Dördüncü Fası: Defter kayıt ve işaretleri
- Beşinci Fası: Haşv (doldurma) ve bariz (belirtme, açıklama)
- Altıncı Fası: Kaideler
- Yedinci Fası: Muamere (Mali işlerin yürütülmesi)
- Sekizinci Fası: Defterler (muhasabe defterleri)

Yukarıda da açıklandığı gibi Risale-i Felekiyye adlı eserin asıl adı Kitab-us Siyakat'tır. Siyakat yazısı sadece muhasabe alanında kullanıldığından eser "muhasabe kitabı" olarak da adlandırılabilir. Risale-i Felekiyye yani Kitab-us Siyakat'ın bazı özelliklerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Örten, Kurt ve Torun, 2011: 37-38):

- Risale-i Felekiyye de kullanılan ve kaideleri açıklanan yöntem, "Merdiven Kayıt Yöntemidir."
- Kitap devlet muhasabe uygulamalarının açıklanması için yazılmıştır. Bu nedenle devletin gelir ve giderlerini kapsamaktadır. Ayrıca kitapta, vergi gelirleri ve devletin harcama türleri defter-i kebir hesabı ve alt hesapları şeklinde işlenmiştir.
- Bu kitaptaki muhasabe sistemi tahakkuk esasına göre oluşturulmuştur.
- Kitaptaki kayıtlar incelendiğinde birimler hem miktar hem de tutar cinsinden değerlendirilmiştir.
- Devletin bir yıllık gelir ve gideri ile dönem sonucunun bu kitapta tek bir kayıt altında gösterilmesi sağlanmıştır ve dönemsellik ilkesine uygun kayıtlar yer almaktadır.

Risale-i Felekiyye 8. fasılda yer alan bilgiler ışığında İlhanlılar devletinde mali olayların kaydedildiği yedi adet hesap defteri hakkında bilgi edinilebilir. Kitapta anlatılan defterler şunlardır (Güvemli, 1995a: 278; Örtten, Kurt ve Torun. 2011: 37-38; Mazendarani, 2013: 210-257; Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 86-155):

Ruznâmçe: Günümüzdeki günlük defterin benzeridir. Eserde mali olayların öncelikle ruznâmçeye gerçeğe uygun bir şekilde kaydedilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Ayrıca defterin her bir sayfasından sonra toplam alınması gerekliliği de kitapta açıklanmıştır.

Avârece: Ruznâmçeye kaydedilen her türlü gelirler harcama yeri de belirtilerek Avâreceye kaydedilmektedir. Avârece bu yönüyle günümüz büyük defterine benzemektedir. Siyakat yazısı ve rakamları ile hesaplara yazılan meblağlar bu defterde tek bir tutar olarak yazılır. Avârece, ruznâmçede yazılmış tutarların detaylıca araştırılmaksızın bir göz atma ile bulunmasını sağlamaktadır.

Tevcihat Defteri: Maliye ile ilgili olan ücretler, malzeme giderleri vb. harcamaların karşılığını gösteren defterdir. Bu defter harcamaların hangi gelirlerden karşılanacağını belirlemesi ve takip edilmesi amacıyla tutulur.

Tahvilat Defteri: Bu defter, şahıs hesapları yardımcı defteri olarak da tanımlanabilir. Herhangi birinin sorumluluğuna verilen bir miktar meblağın hesabıyla ilgilidir. Paranın kaynağı ve tutarı bu defterde gösterilir.

Müfredat Defteri: Bu defter her bir vilayetin hesabını gösterir. Vilayetlerin bir yıllık gelirini ve harcamalarını gösterir.

Cami-ül Hesab Defteri: Hesapların toplandığı defter olarak bilinen bu defterde yılsonunda devletin her yerinden toplanan vergiler aralıklı olarak yazılır. Eyaletlerdeki bütün gelir ve harcamalar böylelikle takip edilir.

Kanun-ı Memleket Defteri: Bu defterde; ilgili yılın vergi türleri, oranları ve tutarları yer almaktadır. Vergi Tarife ve Tutarı Defteri'dir. Defterde başta ticari vergiler ve damga vergisi olmak üzere birçok konuda konulan vergilerden söz edilmiştir.

Risale-i Felekiyye detaylıca incelendiğinde, İlhanlı Devleti'nin oldukça ileri seviyede bir mali yapı ve muhasebe sistemine sahip olduğu kesin olarak anlaşılmaktadır.

İlhanlılar geniş bir coğrafyaya hükmetmenin avantajları ile egemenliği altına giren ve sınır komşusu olan birçok devletin mali yapısı ve muhasebe sisteminden etkilenmiştir. Abbasilerde doğan ve sonraları Osmanlı Devleti muhasebe uygulamalarında beş yüz yıl boyunca kullanılan merdiven kayıt yöntemini ve siyakat yazı sistemini kullanıp geliştirmeleri bunun en önemli örneğidir.

Osmanlı Devleti'nin özellikle de kuruluş döneminde ve yükseliş döneminin başlarında İlhanlıların profesyonel malî uygulamalarının tesiri altında kaldığı açıktır. Öyle ki Osmanlı defterleri, Selçuklu ve İlhanlı devletlerine ait defterlerle aynı özellikleri ihtiva etmektedir. Bununla birlikte hem İlhanlı Devleti, hem de Osmanlı Devleti'nin hüküm sürdüğü yerlerde benzer kayıtların tutulduğu ve aynı yazı türünün kullanıldığı da bilinmektedir (Sahillioğlu, 1988: 113-114. Aktaran, Bülbül, 1999: 156). İlhanlıların mali uygulamalarının Osmanlılara tesiri açısından, bir yıllık gelir-gider hesaplarını içeren “ruznamçe” adlı defterlerin her iki devlet tarafından kullanılması da örnek olarak gösterilebilir (Göyünç, 1990: 7. Aktaran, Bülbül, 1999: 156). Ayrıca bazı muhasebe terimlerinin aynı oluşu ve "tarih" gibi bir ana-başlığın muhasebe defterlerinde oldukça yaygın olması bu tesirlerin diğer dayanakları olarak kabul edilmelidir (Göyünç, 1994: 166. Aktaran, Bülbül, 1999: 156).

İlhanlılar döneminde mali yapı ve kayıt düzeni konularında yaşanan bu önemli gelişmeler ve sonrasında Osmanlı Devleti'ndeki yansımaları Ortadoğu ve Anadolu'daki muhasebe düşüncesi ve kayıt düzeninin şekillenmesini sağlamıştır. Bu bağlamda, söz konusu dönemde yaşanan temel gelişmeler şöyle sıralanabilir (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 13-14):

- Devletin yıllık hesaplarının düzenlenmesine yönelik bir devlet muhasebesi sisteminin teşekkül süreci başlamıştır.
- Devlet muhasebesinde bir defter sistemi ve kayıt tekniği kullanılmaya başlanmıştır.
- Dönem başlarında mükelleflere ödeyeceği vergiler hakkında bilgilendirme yapıldığı için muhasebedeki tahakkuk esasına ilişkin ilkeler ortaya koyulmaya başlamıştır.

- Muhasebe defterleri şekil şatları ve yazıma ilişkin kurallar ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Muhasebe defterlerinin siyakat rakam ve yazı sistemi ile düzenlenmesi, devlet muhasebesinin değerini ve önemini arttırmıştır.
- Devlet muhasebe organizasyonunu meydana getiren alt birimlerin isimleri ve muhasebe personellerinin unvanları şekillenmeye başlamıştır. Ayrıca, mali kararların alınması, uygulanması ile devlet muhasebe organizasyonu ortaya çıkmış ve bütünüyle bu yapının devlet yönetimi içindeki yeri belirlenmiştir.

Yaşanan bu gelişmelerin tümü kuruluş dönemi ve yükseliş döneminin başlarında Osmanlı Devleti'nde sirayet etmiştir. Zira İlhanlı yönetimindeki beyliklerden biri olan Osmanlıların özellikle de mali alanda döneme damgasını vuran İlhanlılardan etkilenmemesi mümkün değildir. Bununla birlikte Osmanlılar Anadolu, İran ve Azerbaycan'da bulunan eğitim kurumlarında öğrenim gören ve İlhanlı Devleti siyasi kuruluşlarında görev alan tecrübe sahibi bürokratlardan da faydalanmıştır. Bu durum da İlhanlıların Osmanlı Devleti üzerindeki tesirinin bir diğer göstergesidir (Yuvalı, 1995: 249).

Anadolu'daki kayıt kültürünün oluşma süreci, esasında uzun bir zaman diliminde gerçekleşmiştir. Bu sürecin 1071 Malazgirt zaferi ile başlayıp ve 1453 İstanbul'un fethine kadar sürdüğü söylenebilir. Anadolu'da devlet kuran Osmanlıların, bu devlet muhasebesi kültürünü, kendi koşullarına uygun hale getirme ve geliştirme sürecinde İlhanlılar önemli rol oynamıştır. Selçuklular ve sonrasında Osmanlılar İlhanlılara vergi ödemişler ve bu mali ilişkiler sırasında mali yönetim esaslarını ve devlet muhasebesi bilgilerini de öğrenmişlerdir. Bununla birlikte Osmanlıların öğrendikleri bu kayıt kültürünü olduğu gibi bırakmayıp geliştirdiğini de belirtmek gerekmektedir. Öyle ki Türklerin oluşturduğu bu Anadolu muhasebe kayıt kültürü, uzun yıllar kullanılmış, Tanzimat Fermanı'na (1839) kadar mevcudiyetini sürdürmüştür (Güvemli, 2015: 7-9).

BÖLÜM 2: XV. YÜZYILDA OSMANLI DEVLETİ'NDE VE BATI AVRUPA'DA MALİ DÜZEN VE MUHASEBE UYGULAMALARINDA YAŞANAN GELİŞMELER

XV. yüzyılda Osmanlı Devleti'nde gerek siyasi gerekse sosyal ve kültürel alanlarda önemli gelişmelerin yaşandığı bilinmektedir. Bu gelişmeler Osmanlı Devleti genel iktisadi ve mali düzeninde olduğu gibi kayıt düzeni ve muhasebe uygulamalarında da kendini göstermiştir. Bununla birlikte özellikle de İtalyan Rönesans'ının yenilikçi hareketleri neticesinde Batı Avrupa'da da iktisadi hayat ve kayıt düzenine ilişkin önemli gelişmeler yaşandığını söylemek mümkündür. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle XV. yüzyılda Osmanlı Devleti'nin durumu genel hatları ile ele alınarak iktisadi gelişmeler hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra mali düzen ve muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler XV. yüzyılın ilk ve ikinci yarısında ayrı ayrı incelenmiştir. Bununla birlikte Osmanlı Devleti muhasebe sisteminde kullanılan siyakat rakamları ve merdiven kayıt yöntemi hakkında da bilgi verilmiştir. Son olarak XV. yüzyılda Batı Avrupa'nın siyasi ve iktisadi durumu genel hatları ile ele alınarak Batı Avrupa'da muhasebe alanında yaşanan gelişmeler özellikle de Luca Pacioli ve çift yönlü kayıt yöntemi çerçevesinde incelenmiştir.

2.1. XV. Yüzyılda Osmanlı Devleti'ne Genel Bakış

XIII. yüzyıl başlarında Moğolların Anadolu'da işgallere başlaması ile birlikte Orta Asya'da yaşayan önemli büyüklükteki Türk boylarının batıya yönelimleri de başlamıştır. Türk boyları özellikle 1243 yılında Moğolların zaferi ile sonuçlanan Köseadağ Savaşı'ndan sonra Selçuklu-Bizans sınırında toplanmışlardır. Dönemin çeşitli açılardan avantajlı bir coğrafyası olan bu sınırda yaşayan Türkmenler, "Gaza" ülküsü kapsamında Bizans topraklarına akınlar başlatmışlardır. Savaşçılar, çeşitli kökenlerden Gaziler ve Alplerin önderliğinde Batı Anadolu topraklarında bağımsız beylikler kurmuşlardır. Bölgenin kuzeyinde yer alan ve Bizans'a en yakın olan topraklar ise Osman Gazi'nin elindeydi (İnalçık, 2003a: 11-12).

İnalçık'ın (2003a: 12) Pachymeres'ten aktardığına göre; "*Osman Gâzi, 1302 dolaylarında eski Bizans başkenti İznik'i kuşatmış, imparatorun kendisine karşı gönderdiği iki bin kişilik ordusunu pusuya düşürüp 1302 yazında Koyunhisar'da*

yenmişti.” Bu olay Osman Gazi’nin ününü yayılmasını sağlamıştır ve neticede diğer Gaziler ve Alpler de Osman Gazi’nin etrafında toplanmıştır. Osman Gazi’nin 1302 yılında kurduğu beylik “Osmanlılar” olarak tanınmaktaydı (İnalçık, 2003a: 12).

Osmanlıların kuruluşundan itibaren on beşinci yüzyıl ortalarına kadar olan döneme ilişkin kaynaklar oldukça eksiktir. Özellikle de ilk dönemlerine ilişkin kaynaklar yok denecek kadar azdır (Uzunçarşılı, 1982: XVII). Her ne kadar kaynak noksanlığından söz edilse de özellikle XV. Yüzyılın Osmanlı Tarihi açısından oldukça önemli gelişmelerin yaşandığı bir asır olduğunu söylemek mümkündür.

XV. Yüzyıl Osmanlılar için hem kuruluş, hem de gelişme ve genişleme dönemi olmuştur. Ayrıca, beş padişahın hüküm sürdüğü bu yüzyılda gerileme dönemi olarak düşünülebilecek fetret dönemi de yaşanmıştır. Osmanlı Devleti’nin Anadolu’da Türk birliğini sağlama amaç ve gayretlerinin de yine XV. Yüzyılda daha belirgin hale geldiği söylenebilir. Özellikle de Niğbolu Savaşı’nın (1396) kazanılması ile XV. yüzyıl başlarında merkezî bir imparatorluğun oluşmaya başlama süreci hızlanmıştır. Bu sürecin tamamlanması için İstanbul’u almak isteyen Osmanlılar Yıldırım Bayezid (1389-1402) döneminde İstanbul’u dört kez kuşatmışsa da, başarılı olamamıştır. Kuşatmaların ardında Timur ile yapılan ve Osmanlılar adına yenilgi ile sonuçlanan Ankara Savaşı (1402) sonrasında ise, Osmanlılar 11 yıl sürecek olan bir fetret (bunalım) dönemine girmişlerdir (Günay, 2003: 28).

Ankara savaşı mağlubiyeti neticesinde Yıldırım Bayezid’in esir düştüğü zaman en büyükleri Emir Süleyman olmak üzere İsa, Mehmed, Musa, Mustafa ve Kasım adlarında altı erkek çocuğu vardı. Bu şehzadeler arasında yaşanan ve yaklaşık 11 yıl süren iktidar mücadeleleri Çelebi Mehmed’in, Osmanlı Devletini bir idare altında toplamaya muvaffak olduğu zaman son bulmuş ve Merkeziyetçi hükümlerlik yeniden kurulmuştur (Uzunçarşılı, 1982: 322).

Çelebi Mehmed’in (I. Mehmed) saltanatı boyunca en önemli konu, Osmanlıların 1402 yılından sonra Anadolu ve Balkanlar’da kaybettiği hâkimiyetin yeniden kazanılması olmuştur. Bu süreçte Osmanlı hanedanı, feodal beylikler ve bölgedeki diğer hâkim unsurlar üzerinde tek meşru kaynağı olan padişahlık otoritesini yeniden tesis etmiştir. Osmanlı askeri birliklerinin ve halkın tesis edilen bu otoriteyi kabullenmesi, Osmanlı merkezi hükümetinin mevcudiyetini yeniden temellendirmiştir (İnalçık, 2015: 90-91).

1421'de Çelebi Mehmed'in vefatı sonrasında Osmanlı Devleti'nde II. Murad dönemi başlamıştır. Bu dönem Fatih Sultan Mehmed'in imparatorluğuna bir hazırlık dönemi olarak da ifade edilmektedir (İnalçık, 2015: 105).

II. Murad'ın saltanatının ilk iki yılının da bir bunalım dönemi ile geçtiği söylenebilir. Bu süreç II. Murad ile kendisine karşı isyan eden kardeşi Mustafa arasındaki mücadele ile geçmiştir. Bu mücadele sırasında Anadolu beylikleri ayaklanarak Çelebi Mehmet zamanında alınan toprakları ele geçirmişlerdir. Ancak II. Murad tüm bu isyanları bastırarak Çandarlılar ve Karamanlılar dışında, Batı Anadolu beyliklerine boyun eğdirmiştir. Böylece devletin iç sorunlarını çözen Sultan II. Murad Balkan topraklarının hâkimiyeti için batıya yönelmiştir (İnalçık, 2003a: 26).

Balkanlarda yaşanan bazı gelişmelerin ardından Sultan II. Murad, 1444 yılında "Edirne-Segedin Antlaşması'nı" imzalamış ve ardından 12 yaşındaki oğlu II. Mehmed'ten yana tahttan çekilmiştir. II. Mehmed'in gençliği ve acemiliğinden yararlanmak isteyen Haçlılar yapılan antlaşmayı bozmuştur. Bunun üzerine tekrar tahta geçen II. Murad Haçlı ordusunu Varna'da ve II. Kosova savaşında (1448) ağır yenilgilere uğratmıştır (Günay, 2003: 28).

II. Murad'ın ölümünden sonra yeniden tahta geçen Sultan II. Mehmed, daha önce de girişimlerde bulunulan İstanbul'un fethedilme sürecini hızlandırmıştır. İnalçık (2003a: 29) bu süreci şöyle özetlemiştir: "*Osmanlı İmparatorluğu, genç II. Mehmed ve lalaları Şihabeddin ve Zağanos'a fetih planlarını gerçekleştirmelerine imkân verecek denli güçlü idi. Mehmet'in temel amacı, Tuna'nın güneyindeki bütün Balkan ülkeleri ile Fırat'ın batısındaki tüm Asya ülkelerini doğrudan doğruya Osmanlı yönetimi altına sokarak atası Bayezid'in merkeziyetçi imparatorluğunu diriltmekti. Ancak büyük dedesinin tersine, onun ilk amacı Konstantiniye'nin fethi idi. Bunun kendisine bir imparatorluk kurmak için gerekli saygınlık ve gücü sağlayacağına bilincindeydi. Murad'ın ölümü üzerine 1451 yazında başkaldıran Karamanlılara karşı kısa bir seferden sonra Konstantiniye'nin fethi hazırlıklarına başlandı.*" Neticede 29 Mayıs 1453 tarihinde İstanbul'un Fethi olayı gerçekleşmiş, Sultan II. Mehmed "Fatih" unvanını almıştır.

Günay'a (2003: 29) göre "*İstanbul'un fethi olayı, Türk, İslam ve dünya tarihi bakımından önemli sonuçlara yol açmış; Bizans imparatorluğu tarihe karışmış,*

“Ortaçağ” kapanıp “Yeniçağ” başlamıştır. İstanbul'dan kaçan Bizanslı bilim adamları Avrupa'da Rönesans ve reform hareketlerinin başlamasında etkili olmuş, “feodalite” sistemi çözülmeye başlamış; Osmanlı Devleti “yükselme” dönemine girmiş, başkent Edirne'den İstanbul'a taşınmıştır.” İstanbul'un Fethini takip eden 25 yıl boyunca Fatih Sultan Mehmed, bir savaştan diğerine koşarak Rumeli ve Anadolu'da merkezi bir imparatorluk kurdu (İnalcık, 2003a: 30). Fatih, imparatorluğun sadece ülke açısından yaratıcısı değil, aynı zamanda Osmanlı İmparatorluğu'nun sosyal ve siyasi kurumlarını geliştirerek kesin şekillerini veren ve devletin gelecek yıllardaki siyasi gelişimlerini belirleyen bir padişah olmuştur (İnalcık, 2015: 116).

Fatih Sultan Mehmed kendisinin fetih politikaları ve siyasetini devam ettireceğine inandığı oğlu Şehzade Cem'i halefi olarak belirlese de yaşanan gelişmeler neticesinde Fatih Sultan Mehmed'in vefatından sonra II. Bayezid tahta geçmiştir. XV. asrın son padişahı olan II. Bayezid dönemi (1481-1512) siyasi, sosyal ve kültürel açıdan Fatih Sultan Mehmed zamanında yaşanan gelişmelere bir tepkiyi simgelemektedir (İnalcık, 2015: 130). II. Bayezid döneminde yaşanan önemli gelişmeler arasında Cem Sultan olayı, Osmanlı-Venedik Savaşı ve Şah İsmail isyanı olayları da yer almaktadır.

Koçsoy, (2002: 73-188) “Türk Tarihi Kronolojisi” ve İnalcık (2003a: 214-218) “Osmanlı İmparatorluğu Klasik Çağ 1300-1600” adlı çalışmalarda XV. Yüzyıl Osmanlı Devleti'nde yaşanan bazı önemli vakalar ve gelişmeler ise kronolojik olarak şöyle sıralanmıştır:

1400: *“Bursa'da I. Bayezid tarafından Ulu Cami yaptırıldı; İlk Osmanlı Darü's-şifa'sı Yıldırım Bayezid tarafından inşa edildi.”*

1402: *“Yıldırım Bayezid ile Timur'un kuvvetleri arasında Ankara Meydan Muharebesi yapıldı.”*

1402-1413: *“Osmanlı Devleti'nin Fetret Devri”*

1403: *“Yıldırım Bayezid vefat etti (8 Mart 1403)”*

1413-1421: *“I. Mehmet (Çelebi)'in saltanatı ”*

1416: *“I. Mehmet, Macar Seferini düzenledi.”*

- 1421 “Çelebi Mehmed öldü ve II. Murad tahta geçti.”
- 1425 “Molla Fenari, ilk Şeyhülislam olarak tayin edildi.”
- 1425 “Muhasara edilen Tekebeyliği Osmanlı Devleti'ne katıldı.”
- 1427 “Muhasara edilen Germiyanogulları Beyliği, Osmanlı Devlet'ine katıldı.”
- 1430: “Selanik fethedildi.”
- 1432: “II. Mehmed (Fatih Sultan Mehmed) doğdu.”
- 1434: “Edirne'de II. Murad tarafından Muradiye Camii yaptırıldı.”
- 1444: “Varna zaferi kazanıldı. II. Murad tahttan çekildi, II. Mehmed tahta çıktı.”
- 1445: “II. Mehmed tahttan çekildi ve II. Murad ikinci defa tahta çıktı.”
- 1447: “Edirne'de II. Murad tarafından Üç Şerefeli Camii yaptırıldı.”
- 1448 “II. Kosova Zaferi kazanıldı.”
- 1451 “II. Murad öldü.”
- 1453: “Fatih Sultan Mehmet, İstanbul adalarını fethetti. (17 Nisan 1453)”
- 1453: “İstanbul Osmanlılar tarafından fethedildi. Sultan İkinci Mehmet, 'Fatih' unvanını aldı. (29 Mayıs 1453)”
- 1453: “Veziriazam Çandarlı Halil Paşa'nın azil ve idamı”
- 1458: “Atina'nın fethi”
- 1459: “Ayasofya camiye çevrildi.”
- 1460: “Akşemseddin vefat etti.”
- 1460: “Mora ele geçirildi.”
- 1461: “Fatih Sultan Mehmed, Bursa'daki Ermeni Piskoposu Hovakim'i (Ovakim) İstanbul'a getirterek kendisine Patrik unvanı da dâhil birçok haklar tanıdı.”
- 1461: “Trabzon'un fethi ile Trabzon Rum İmparatorluğu sona erdi.”

- 1463: “Osmanlı-Venedik Savaşı başladı.”
- 1466: “II. Mehmed Arnavut seferine çıktı.”
- 1468: “Karamanoğulları Osmanlı Devleti'ne katıldı.”
- 1468: “II. Mehmed tarafından İstanbul'da Topkapı Sarayı tesis edildi.”
- 1472: “Topkapı Sarayı inşaatının başlaması.”
- 1473 “Otlukbeli Savaşı'nda Osmanlı ordusu Uzun Hasan komutasındaki Akkoyunlu kuvvetlerini yendi.”
- 1475: “Kırım Osmanlı tabiiyetine girdi: Kırım Hanlığı ile Osmanlı imparatorluğu tek devlet gibi yakınlaşınca, Osmanlı İmparatorluğu'nun hudutları Rusya'nın güney hudutlarına kadar uzanmıştır.”
- 1476: “Boğdan Seferi zaferle sonuçlandı.”
- 1478: “Fatih tarafından ilk altın para bastırıldı.”
- 1479: “Osmanlı-Venedik barışıyla beraber Fatih, Venediklilere Trabzon ve Kefe'de ticaret yapma hakkı tanıyan ahitname verdi.”
- 1481: “7. Osmanlı Padişahı Fatih Sultan Mehmed vefat etti (3 Mayıs 1481).”
- 1481: “II. Bayezid'in saltanatı (20 Mayıs 1481-1512).”
- 1482: “Cem Sultan II. Bayezid karşısında mağlup oldu ve Rodos'a sığındı.”
- 1489: “Mimar Sinan'ın doğumu”.
- 1492: “Macaristan'a Sefer düzenlendi.”
- 1499: “İnebahtı Kalesi fethedildi (29 Eylül 1499).”

XV. yüzyıl Osmanlı devlet yönetiminde, yetkilerin tamamının padişahın ve dolayısıyla onu temsil eden “dîvânın” elinde toplandığı görülmektedir. Devletin idaresi ile ilgili konuların tümü burada görüşülür ve kararlar da burada alınarak padişahın kabulüne sunulurdu. Devletin idare işlerinin görüşüldüğü ve padişahın bizatihi başkanlık ettiği bu dîvân, “Dîvân-ı Hümâyun” olarak adlandırılmaktadır (Halaçoğlu, 1991: 7-89).

Uzunçarşılı, (1982: 501-502) günümüz bakanlar kuruluna eş değer olan merkez teşkilâtından Dîvân ile ilgili şu bilgileri aktarmıştır:

“Divan her gün sabah erkenden namazdan sonra padişahın huzurunda toplanarak gerek devlete ve gerek halka ait askerî, malî, idarî, hukukî, örfî işler hakkında kararlar verirdi. Divanda, padişah, vezir-i âzam ve diğer vezirlerden başka kazasker, defterdar, nişancı âza olarak bulunurlardı. Askerî ve Örfî işleri vezir-i âzamlar, şer’î ve hukukî işleri kazasker, malî işleri de defterdar tetkik ile mütalaalarını söylerlerdi. Nişancı, divan kaleminin büyük şefi olduğu gibi arazi işleri, has, zeamet, tumar tevcihleri buna havale olunup esas deftere (tapu defteri) bunun yazısı ile kayıt veya tashih edilirdi; bu husustaki kanunların tertip ve tanzimi de buna aitti. Hükümdarlara, vali ve sancak beylerine, voyvodalara yazılan fermanların ve beratların üzerine çekilen tuğralar nişancının kalemîyle olurdu. Divan içtimaları XV. yüzyıl ortalarından sonra haftada dört gün (Cumartesiden Salı gününe kadar) toplanırdı. Padişah nerede ise divan orada kurulurdu.”

Osmanlı Devleti’nin her kurumunda meydana gelen gelişimleri takiben sosyal müesseseleri de gelişmeye başlamıştır. XV. Yüzyılda devletin sınırları genişledikçe sosyal müesseseler de o oranda artmıştır. Bu sosyal müesseseler; camiler, imaretler, hastaneler, kervansaraylar, köprüler, hanlar, hamamlar, çeşmeler ve vakıflar olarak sırlanabilir (Uzunçarşılı, 1982: 542). *Osmanlı şehirlerinin teşekkülü, bu temel kuruluşlar çevresinde, evler, dükkânlar, kanalizasyon, su yolu, fırın, değirmen, mum imalâthanesi, boyahane, salhane, başhane, bayram ve pazar yerleri gibi iktisadî ve içtimaî ihtiyaçların karşılanabileceği binaların imarıyla gerçekleşmiştir. Şehircilik ise belli nizamlar çerçevesinde ele alınmıştır bunun için resmî hüviyete sahip "şehir mimarları" adı altında bir teşkilât vücuda getirilmiştir* (Halaçoğlu, 1991: 137).

Genel itibari ile XV. Yüzyılın, Osmanlı Tarihi açısından oldukça önemli gelişmelere sahne olduğunu söylemek mümkündür. Beş padişahın hüküm sürdüğü, fetret devrinin yaşandığı, İstanbul’un Fethi, gibi çağ açıp çağ kapayan bir olayın gerçekleştiği, devletin bir imparatorluk halini aldığı bu yüzyıl Osmanlı tarihçileri açısından da kırılma noktası olarak kabul edilmektedir.

Buraya kadar anlatılanlarla esasında ciltler gerektiren yüzyıllık bir dönemin genel hatları ile ele alınması ve XV. Yüzyıl Osmanlı’sının panoramik bir bakışla

değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın hazırlanmasındaki esas gayenin, Osmanlı muhasebe uygulamalarının yine bu yüzyılda kaleme alınan Mecma'ül-Kavaid adlı eser ışığında değerlendirilmesi düşüncesine matuf olduğu göz önünde bulundurulursa, burada anlatılan bilgilerin yeterli görüleceği düşünülmektedir.

2.2. XV. Yüzyılda Osmanlı Devleti'nde İktisadi Yapı

Yukarıda genel hatları ile ele alınan ve Osmanlı tarihi açısından son derece önemli olayların gerçekleştiği XV. asırda iktisadi yapı üzerinde durulması faydalı olacaktır. Bu sebeple çalışmanın bu bölümünde iktisadi açıdan yaşanan gelişmeler açıklanmaya çalışılacaktır.

Klasik dönem olarak tabir edilen XIV.-XVI. Yüzyıllarda Osmanlı Devleti'nin ekonomiye bakış açısının o dönemin merkantilist batı ülkelerinden ve çağımız iktisadi yaklaşımlarından oldukça farklı özellikler barındırdığını söylemek mümkündür. Çünkü Osmanlı Devleti'nin iktisadi düşüncesi ihtiyaçların karşılanması temeline dayanmaktaydı. Daha açık bir ifade ile klasik dönem Osmanlı iktisat düşüncesinde, ürün ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirenlerin önce kendi ihtiyaçlarını daha sonra ise basamak basamak tüm toplumun ihtiyaçlarını karşılama görevi bulunmaktaydı. Osmanlı Devleti iktisadi düşüncesine temel olan bir diğer yaklaşım ise “rekabet ve çatışma” yerine “işbirliği ve dayanışma” ilkesidir. Özellikle de esnaf teşkilatlarında bu ilkenin uygulandığı görülmektedir. Bu ilkeye uygun olarak, üretim, ücret ve fiyat gibi konularda rekabetten kaçınılmış, dayanışma ise esas olarak belirlenmiştir. Tabii olarak bu değerlerin doğrudan ya da dolaylı olarak esas kaynağının dini değerler olduğu da söylenebilir. Dini değerlerden ise kastedilen tabii ki İslami değerlerdir zira Osmanlı nazarında hâkim olan din şüphesiz İslamiyet'tir (Genç, 2013: 64-69). Bu noktada Osmanlı Devleti iktisadi yapısının oluşumunun temel olarak İslami İktisada dayandığı söylenebilir. Tabakoğlu (2016: 64-66) İslami iktisat ile ilgili şu değerlendirmelerde bulunmuştur:

“İslam iktisadı temelinde Kur'an ve Hadislerin bulunduğu ilkelere dayanmaktadır. İslam iktisadı genel toplumcu yaklaşıma paralel olarak devlete bazı fonksiyonlar yükler. İslam ilkelerine ters düşmeyen uygulamalar dışında devlete itaat 'farz' kılındığı için, ekonominin işleminde devletin önemli bir yeri vardır. Bu etkinlik örgütlenme, sosyal adaleti ve güvenliği sağlama noktalarında yoğunlaşır. Genel bir ifade ile devlet

üretimle değil denetimle görevlidir. Emek en yüce değer kaynağı ve temel üretim faktörü olarak kabul edilmiştir. Sermayeye genellikle emekle birlikte üretim faktörü olma şansı tanınmış, üretim cihazının dışında atıl kalmaması öngörülmüş veya üretime bir kredi kaynağı olarak katılarak faiz gelirine bağlı kalmaması istenmiştir.”

Yukarıda sözü edilen iktisadi düşüncenin XV. yüzyılda Osmanlı Devleti’nde yaşanan önemli askeri ve siyasi başarıları mümkün kıldığı söylenebilir. Çünkü yeni siyasi düzen altında gelişen ekonomik yapı beraberinde devlet gelirlerinde bir atış meydana getirmiştir. Osmanlı Devleti XV. yüzyılda Levant³ bölgesinde Avrupalıların siyasi ve özellikle de ekonomik açıdan imtiyaz sahibi olmalarına son vermeye çalışmıştır. Fatih Sultan Mehmed döneminde ise Venedik ve Ceneviz’den gümrük alınmaya başlanmıştır. Bununla birlikte Osmanlı siyasi düzeni birbirinden uzak geniş bölgeleri güvenli bir şekilde birbirine yaklaştırmış ve bu bölgeler arasında ekonomik birliklerin kurulmasını sağlamıştır. İstanbul, Bursa, Edirne ve Gelibolu bölgeleri bu ekonomik canlanmanın tanıklarındandır (İnalçık, 2015: 122-123).

Eşitlik ve adalet temeline oturtulan Osmanlı ekonomisinin daha çok tarımsal üretim, ticaret ve esnafılık müesseseleri etrafında şekillendiği bilinmektedir. Osmanlı Devleti bu müesseselerdeki ekonomik faaliyetlerini XV-XIX yüzyıllar arasında çok büyük değişikliklere gitmeden sürdürmüştür.

2.2.1. Tarımsal Yapı ve Üretimdeki Gelişmeler

Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan XVI. yüzyıla kadar geçen süreçte tarımsal ekonomik yapının toprağın işlenmesine dayalı tarımsal üretime bağlı olarak geliştiğini söylemek mümkündür. Bu tarımsal üretimin o dönemde hayvancılıktan daha çok geliştiği de bilinmektedir. Bununla birlikte devletin mali yönetim sisteminde, tarımsal üretime dayalı vergilere daha fazla yer verildiği de söylenebilir. Ayrıca Güvemli’nin (1998: 8) Nalbantoğlu’ndan (1972) aktardığına göre, Osmanlı Devleti söz konusu dönemde tarımsal üretimin, yurt dışına tarımsal ürün satılmasını gerçekleştirecek düzeyde “artı üretim” yapamamaktadır. Bu durumun nedenleri olarak ise yetersiz tarım teknolojisi, toprak ve iklim koşullarındaki elverişsizlik ve su kıtlığı gösterilmektedir.

³ Levant, “Akdeniz’in doğu sahillerinde bulunan geniş bir araziye tanımlamak için kullanılan, sınırları kesin olmayan, coğrafi, tarihî ve kültürel bir adlandırmadır”

Osmanlı Devleti klasik döneminde toprak sistemi devlet müdahalesi ile şekillenmekteydi. İktisadi yapının temelinde yer alan toprak, “Tımar Sistemi” kapsamında yönetilmekteydi. Tımar Sistemi ile Osmanlı Devleti vergi toplama yükünü hafifletmekle birlikte askeri giderlere kaynak oluşturmaktaydı (Barkan, 1980: 805; Beldiceanu, 1985: 15-19; Sayın, 1999: 23. Aktaran, Akkuş, 2009: 110).

“Tımar, Selçuklu ikta sisteminin bir devamıdır. Bunun esası, devlet mülkiyeti (rakabe) altındaki toprakların yine birer devlet memuru olan ve maaşlarını tımarlarının gelirlerinden (vergi) bizzat alan sipahilerin gözetiminde, kullanım (intifa) hakkına sahip köylüler tarafından işletilmesidir” (Tabakoğlu, 2016: 416-417). Tımar geniş anlamda ise geçimlerini sağlamak veya hizmetlerine ait harcamaları karşılamak için bazı asker ve memurlara belirli bölgelerden kendi nam ve hesaplarına tahsil yetkisi ile birlikte tahsis edilmiş, çoğunluğu toprak olan vergi kaynakları olarak tanımlanabilir (Barkan, 1979: 286. Aktaran, Tabakoğlu, 2016: 417).

İşlevsel olarak tımarlar temelde üç kategoride incelenmektedir. Bunlar “Has”, “Zeamet” ve “Tımar” olarak adlandırılır. Has dirlikleri yıllık geliri 100.000 akçeden fazla olan dirliklerdir. Padişaha, hanedan üyelerine ve üst düzey devlet görevlilerine verilirdi. Zeamet dirlikleri ise geliri 20.000 – 100.000 akçe arasında olan dirliklerdir. Eyalet merkezlerindeki üst düzey yöneticilere verilirdi. Tımar ise yıllık gelirleri 3.000-20.000 arasında olan dirliklerdir. Osmanlı Devlet'ine hizmeti olan bir bölüm asker ve memurlara verilirdi. Sipahi askerleri tımar beyine bağlı beyler aynı zamanda tahrir görevi de yaptıklarından bunlara yazıcı denirdi (İnalçık, 2011: 118-119).

Tımar sistemi devletin büyük giderlere katlanmadan asker temin etmesinde ve zirai ekonominin gelişmesinde önemli faydalar sağlayan bir düzenlemedir. Tımar sahipleri devlet adına işlettikleri toprakların gelirine göre asker beslemek ve sefer zamanında bu askerleri tam donanımlı olarak sefere göndermek zorundaydılar. Tımar sistemi Osmanlı Devleti'nin ilk üç yüzyılında başarı ile uygulansa da on altıncı yüzyılın sonlarından itibaren bozulma sinyalleri vermeye başlamıştır (Öztürk, 2012: 199-200).

Osmanlı iktisadi yapısı içindeki tarımsal üretimin önemini sadece vergiler ve tımar sistemi bağlamında düşünülmesi konunun bir bütünlük içinde anlaşılmasına engel teşkil etmektedir. Eyaletlerin gıda temini ve ordunun ihtiyaçlarının karşılanmasında da tarımsal üretim önemli bir rol oynamaktaydı. Klasik dönemde yetiştirilen tarımsal

ürünler incelendiğinde ise ağırlığın tahıl ürünlerinde olduğu görülmekle birlikte bazı bölgelerde hayvan ürünlerinin payı da azımsanamayacak ölçüde olduğu dikkati çekmektedir. Bununla birlikte pamuk, çeltik, kendir, bağcılık vb. ürünlerin üretiminde uzmanlaşan bölgelerde bariz bir ürün çeşitliliği de mevcuttur. Buğday ve diğer tahılların üretimi ile insanların temel gıda maddeleri sağlanmakla beraber hayvanların yiyecekleri de (arpa, saman vb.) oluşmaktaydı. Her ne kadar tahıl üretimi tarımsal üretimin temelini oluştursa da bazı yörelerde pirinç, pamuk, baklagiller, meyvecilik, bağcılık vb. ürünlerin üretimi ile belirli bir denge sağlanmaktaydı (Öz, 2000: 38).

Osmanlı Devleti tarımsal üretimine ilişkin olarak bu anlatılanlar çerçevesinde özellikle de tımar sisteminin muhasebe kayıtları açısından önem taşıdığını söylemek mümkündür. Zira toprağın, gelirine göre bölümlere ayrılması, araziden elde edilen veriminin miktar ya da parasal değer üzerinden tespit edilip kayıtlarının yapıldığını göstermektedir. Tımara verilen arazinin izlenmesi, bu sayım ve değerlemenin sık sık yinlendiğini de ortaya koymaktadır.

2.2.2. Ticarete Yaşanan Gelişmeler

Osmanlıların Marmara ve İstanbul taraflarına doğru genişlemesi ve Bizanslıların en önemli yerleşim yerlerinden olan Bursa ve İznik'in alınması buradaki iktisadi yapıdan faydalanmalarını hatta bu iktisadi yapıyı geliştirmelerini sağlamıştır. Özellikle de çok önemli bir ticaret merkezi olan Bursa'nın ehemmiyeti Bizans dönemine oranla çok daha fazla artmıştır. Her türlü mal, ipekler, yün ve pamuklu kumaşlar, beyaz sabunlar dışarıdan gelen tüccarlara satılmaktaydı. Suriye'den gelen ticaret kervanları, hacı kabileleri, Ceneviz, Floransa ve İspanya tüccarları da alış-verişlerini sağlanan büyük kolaylıklarla yapmaktaydı (Uzunçarşılı, 1983: 681).

Osmanlıların özellikle XV. ve XVI. yüzyıllarda ticaret açısından kayda değer bir gelişme gösterdiği söylenebilir. Öyle ki yükseliş dönemindeki 1483 tarihli bir belgeye bakıldığında İstanbul limanına ticari amaçlı 2019 gemi ve 2265 mavna gelmiştir. Bununla birlikte 1300-1600 yılları arasında Anadolu'nun çok önemli bir tekstil üretim bölgesi olduğu da bilinmektedir. Özellikle de Bursa ve çevresinde üretilen pahalı kemhalar ve sof kumaşlar Rus çarlarının, Fransız ve İtalyan prens ve prenseslerinin ve İsveç piskoposlarının da aralarında bulunduğu seçkin Avrupalılar tarafından büyük ilgi görmekteydi. XV. Yüzyıl sonlarına doğru ise ipek üzerine olan canlı ticaret Osmanlı

hazinesinin en önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur. 1487-1513 arası dönemde, Bursa'da ham ipek üzerinden alınan vergi gelirlerinin toplamının 6 milyon akçaya ulaştığı da bilinmektedir (İnalçık, 2015: 301-305).

XV. yüzyıla ait Bursa şer'iyeye sicilleri incelendiğinde İran (Acem) tacirlerinin de Bursa'da yoğun ticari faaliyetlerde bulunduğu görülmektedir. Zira güvenilir, rahat ve güzel hanları ile Bursa bu tacirler için son derece cazip bir ticaret merkeziydi. Öyle ki 1490 yılında II. Bayezid tarafından yaptırılan ve dönemin en büyük ve güzel hanlarından olan Koza-Hanı o zamanlarda Acem Hanı olarak adlandırılmaktaydı. Sicillerden, Bursa pazarında Venedik, Floransa ve Ceneviz tüccarlarının da ticari faaliyetlerde bulunduğu anlaşılmaktadır. Bursa kadı defterlerindeki hukuki belgeler incelendiğinde bu tüccarların ticari usulleri hakkında bilgi edinilebilmektedir. Bu belgeler incelendiğinde; ticari işlemlerin önemli bir bölümünün üç, altı veya on iki aylık kredilerle yapıldığı ve borçlar için kefalet ya da rehin verilmesinin gerekli olduğu görülmektedir. Ayrıca İtalyan tacirlerin ipek bedellerini bazen altın ya da gümüş ile ödediklerini ancak çoğunlukla da getirdikleri yünlü kumaşlarla takas ettiği de bilinmektedir (İnalçık, 2009: 209-211). İpek ticareti merkezi Bursa olmakla birlikte XIV. yüzyıl ortalarından itibaren Cenevizlilerin ipek ihtiyacını Azak ve Kefe'den karşıladıkları da bilinmektedir (Öztürk, 2000: 480). Yakınoğu üzerinden Bursa ve İstanbul'a ulaşan ipeğin önemli bir bölümü Kili, Akkirman ve Kefe vasıtası ile kuzey ülkelerine ihraç edilmekteydi (İnalçık, 1996: 123, Aktaran, Öztürk, 2000: 481). Özellikle de Kefe'nin Avrupa'nın Asya'dan giden ipeklerin ihraç kapısı olmasının ötesine geçerek kendi ipek endüstrisini oluşturduğunu söylemek mümkündür (Öztürk, 2000: 480).

XV. yüzyılda bütün yakın doğuya hükmeden Osmanlı, Avrupa'nın karşısındaki tek iktisadi bütünlük olarak durmaktaydı. Bu iktisadi bütünlük içinde, tüccarların ulusal ve uluslararası ticaret yaptıkları bilinmektedir. Avrupa'ya ihraç edilen ipek vb. kumaşların yanı sıra Arap ülkelerine kereste, madeni eşya, canlı hayvan, meyve kurusu gibi ürünlerin ihraç edildiği de bilinmektedir (Güvemli, 1998: 10).

Osmanlıların ithal ettiği ürünler incelendiğinde ise Venediklilerden çuha, sülyen (bir çeşit boya), zeybak (civa), bakır tel, sarı teneke, üstübeç (kurşun karbonatlı beyaz boya pigmenti), kâğıt, cam, sırça, iğne, boncuk, makas, ayna gibi ürünleri aldıkları

görülmektedir. Bununla birlikte, Rusya ve Lehistan'dan çeşitli kürkler, balık dişi, Floransa'dan filordin denilen çuha, Lehistan ve Fransa'dan da çeşitli eşya ve masnuat (sanat eserleri) aldıkları da bilinmektedir (Uzunçarşılı, 1983: 685).

Osmanlılar ticarete hem kendi parasını hem de bazı yabancı paraları kullanmaktaydı. Osmanlı parasıyla Avusturya ve Venedik Dukası ya da Filori olarak adlandırılan altın ve Felemenk altını ayarlanmış olduğundan ticari işlemlerde bunlardan herhangi biri kullanılabilmekteydi. Bununla birlikte esas Osmanlı parası ise akçe adındaki gümüş paraydı. XV. Yüzyıl sonlarına kadar bir Venedik dukası ortalama kırk akçeye tekabül ediyordu; Fatih Sultan Mehmed'in kestirdiği ve Sultani olarak da adlandırılan ilk Osmanlı altın parası da Venedik dukasına göre ayarlanmıştı (Uzunçarşılı, 1983: 691). Osmanlıların ticarete kullandığı paralar incelendiğinde Osmanlı Devleti'nin hâkimiyetinde olan bazı bölgelerde farklı para birimlerinin kullanıldığı da görülmektedir. Örneğin Kefe'de Osmanlı merkezi tarafından yürütülen ve darp yeri Kefe olan "Kefevi Akçe" kullanılmaktaydı. XV. yüzyıl başlarından itibaren kullanılan Kefe akçelerinin ağırlıkları da Osmanlı akçelerinden farklıdır. Mesela 1475 yılında bir Osmani akçe 0,83 gr. ağırlığındayken Kefevi akçe 0,55 gr. ağırlığındaydı. Kefevi akçe Kırım bölgesinde yaygın olarak kullanılmıştır. Ticaretteki ve vergi tahsilatındaki hesaplamalar ise Kefe akçeleri ile yapılmış ve daha sonra Osmanlı akçesine çevrilip muhasebe defterlerine kaydedilmiştir (Öztürk, 2000: 328-329). Osmanlıların ticarete farklı para birimleri kullanması bu birimlerin çevrimini yapacak bir aritmetik bilgisine sahip olduklarının aynı zamanda günümüz kambiyo işlem ve kayıtlarını gerçekleştirdiklerinin bir göstergesi olarak da kabul edilebilir.

Osmanlı Devleti'nde esnaf ve sanatkârların bir teşkilâtı mevcuttu. Görevleri idarece belirlenen bu teşkilata bağlı heyetler esnafların genel durumlarından sorumlu olmakla birlikte yönetim ile esnaflar arasında bir köprü görevi de görmekteydiler. Esnafların alacağı ve satacağı eşyaların fiyatları belirli olup defterlere kaydedilmekteydi. Bu fiyatların dışına çıkıp menfaat sağlayanlar ise ağır cezalarla cezalandırılmaktaydı. Esnafların, her şehirde ya da kazada açabilecekleri dükkân sayısı da belirliydi ve bu sayıdan fazla dükkân açılması ancak idarenin izni ile mümkün olmaktadır. Usta ve kalfa sayıları da benzer şekilde sınırlandırılmıştır. Bir çırağın kalfa ve bir kalfanın usta

olması merasime tâbi olup derece ve adları deftere kaydedilirdi (Uzunçarşılı, 1983: 689-690).

XIII. yüzyılda ortaya çıkan Ahilik teşkilatı “esnaf ve sanatkârlar birliği” olarak ifade edilmektedir. Türklere özgü millî bir karaktere sahip olan ahilik teşkilatı, Osmanlı esnaflarının ve sanatkârlarının iktisadi ve sosyal yapısında önemli role sahiptir. Bu teşkilatın kendi aralarında oluşturdukları kimi kanun ve kurallar, iktisadi düzen ve ticari hayata ilişkin olarak hazırlanacak olan resmi kanunların da temelini oluşturmuştur (Kazıcı, 1978: 250).

Ahilik teşkilatı ve başlangıçta her ne kadar tasavvufi özellikler çerçevesinde gelişmiş olsa da özellikle XIII. yüzyıldan itibaren sosyal siyasi ve iktisadi yapıya dönüşmüştür. Bununla birlikte Osmanlı Devleti’nin kuruluşundaki en önemli dinamiklerden birinin de Ahilik olduğu söylenebilir. Bütün ilkeleri din kaynaklı olan ahiliğin nizamnamelerine ise “fütüvvetname” adı verilmekteydi. Ahilik teşkilatına giriş için belirli kurallar bulunmaktaydı. Teşkilata girmek isteyenlerin öncelikle fütüvvetnamelerdeki dini ve ahlaki bilgileri öğrenmeleri gerekmektedir. Fatih Sultan Mehmed döneminden itibaren giderek siyasi gücünü kaybetmeye başlayan Ahilik müessesesi bu dönemden sonra daha çok esnaf birliklerinin iç ilişkileri ve devletle ilişkilerini düzenleme görevi üstlenen lonca teşkilatlarına dönüşmüştür (Öztürk, 2012: 210-212).

Bu noktada Ahilik teşkilatının Türk muhasebe tarihi açısından önem arz ettiğini belirtmek faydalı olacaktır. Zira Türk devletlerinde sürekli ve etkin olarak karşılaşılan devlet muhasebesi yanında ilk kez devlet örgütü dışında bir düzeni ortaya çıkmıştır (Güvemli 1995a: 405).

Osmanlı Devleti’nde XV. yüzyılda ticarete önemli gelişmeler yaşanmasına rağmen, büyük ticaret kuruluşları oluşturulamamıştır. Bu durumun en önemli nedeninin ise devletin mutlak merkezîyetçiliği olduğu söylenebilir. Üretimin merkezi anlayışla kesin kaidelere bağlanmış olması, esnaf teşkilatlarının merkezi kontrol altında tutulması üretilen malların standartları, kalitesi ve fiyatının devlet tarafından belirlenmesi, ticari kâr oranlarının sınırlandırılması ve serbest piyasa ekonomisinden faydalanma imkânı sağlanmaması gibi nedenler Osmanlı Devleti’nde yüksek sermaye gruplarının ortaya çıkmasına engel olmuştur (Öztürk, 1999: 140-142).

Sermaye birikimini sağlayacak ve sanayileşme gerçekleştirecek ticari kuruluşların geliştirilmemesinin bir diğer sebebi ise Osmanlı Devleti'nde İslami İktisadi yapının mevcudiyetidir. Faizin İslam dininde haram kılınması dolayısıyla vadeli mal alım satımının gerçekleştirilememesi, İslam dinindeki paylaşımcı öğretilerinin etkisi ve fazla kârın hoş karşılanmaması gibi durumlar nedeni ile klasik dönemde büyük ticaret kuruluşları oluşturulamadığı söylenebilir (Güvemli, 1998: 10-11).

2.3. XV. Yüzyılda Osmanlı Devleti'nde Mali Düzen ve Devlet Muhasebesinde Yaşanan Gelişmeler

Çalışmanın önceki bölümlerinde de üzerinde durulduğu üzere XV. yüzyıl Osmanlı Tarihi açısından oldukça önemli gelişmelere sahne olmuştur. Bu gelişmelerin önemli bir kısmının ise mali yapı ve kayıt düzeninde gerçekleştiğini söylemek mümkündür. Özellikle de diğer birçok konuda olduğu gibi mali konularla ilgili olarak yasal düzenlemelerin geliştirildiği ve kanunların hazırlandığı düşünüldüğünde XV. yüzyılın, Osmanlı Devleti'nin mali yapısı, muhasebe uygulamaları ve kayıt kültürü açısından oldukça önemli bir zaman dilimi olduğu söylenebilir.

Siyasi tarih açısından bakıldığında Osmanlı Devleti'nin yaşam süresi; kuruluş dönemi (1299-1453), yükseliş dönemi (1453-1579), duraklama dönemi (1579-1699) ve gerileme dönemi (1699-1922) olmak üzere dört ana bölüme ayrılarak incelenmiştir. Bu noktada görülmektedir ki XV. yüzyılın ilk yarısı kuruluş dönemine, ikinci yarısı ise yükseliş dönemine denk gelmektedir. Bununla birlikte özellikle de mali yönetim ve kayıt düzenini etkileyen yasal düzenlemelerin XV. yüzyılın ikinci yarısında gerçekleştiği bilinmektedir. Mali yapı ve devlet muhasebe uygulamaları bu iki dönemde farklılık arz edeceğinden bu gelişmelerin 1400-1453 ve 1453-1500 yıllarını kapsayan iki ayrı dönemde incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde XV. yüzyılda Osmanlı Devleti mali yapısı genel hatları ile ele alınarak devlet muhasebe uygulamalarındaki bir takım gelişmeler iki farklı dönem için de detaylıca incelenmiştir.

2.3.1. Mali Yapıya Genel Bakış

Osmanlı Devleti'nin, daha beylik döneminden beri etkin bir mali teşkilata sahip olduğu söylenebilir. Fâtih kanunnamesinde yer alan "*Ve yılda bir kere Rikâb-ı hümayunuma*

defterdarlarım irat ve masrafım okuyalar” ve *"Ve hazineme dâhil ve hâriç olan akça defterdarlarım emriyle dâhil-hâriç olsun"* hükümlerinden de bu durum açıkça anlaşılmaktadır (Halaçoğlu, 1991: 51). Bununla birlikte Osmanlı idaresi mali teşkilatının yargı teşkilatı gibi özerk bir yapıya sahip olduğu da bilinmektedir. Zira defterdarlar da tıpkı kadılar gibi beylerbeylerine bağlı değillerdir (Tabakoğlu, 216: 236).

Osmanlı mali teşkilatı incelendiğinde Abbasilerin izleri görülmektedir. Diğer taraftan Selçuklular döneminin önemli etkileri de mevcuttur. 1. Murad devrinde mali teşkilat özellikle de tımar sistemi etrafında yapılanmıştır. Daha sonra Yıldırım Bayezid döneminde yeni bir takım vergiler oluşturularak hazinedarın devlet teşkilatlarındaki yerini alması sağlanmıştır. I. Mehmed (1413-1421) ve II. Murad (1421-1451) dönemlerinde ise tımar sistemi, örfi vergiler ve tahrir defterleri ile mali sistemin temelleri oluşturulmuştur. Fatih Sultan Mehmed döneminde devşirme sistemi ile birlikte mali yapı ve mali bürokraside köklü değişiklikler yapılmıştır (Tabakoğlu, 2016: 236).

Osmanlı Devleti'nde defterdarlık tabirinin I. Murad devrinden itibaren kullanıldığı tahmin edilmektedir. Zira mali teşkilat ve bütçe düzenlemeleri bu dönemde gerçekleşmiştir. Bununla birlikte defterdar tabiri ile açık olarak II. Murad zamanında karşılaşılmaktadır. Defterdarlar, padişahın malının mutlak vekili olarak tanımlanmıştır. Maliye teşkilatının ilk zamanlarında bir defterdar mevcutken, devletin büyümesi ve toprakların genişletilmesiyle birlikte Rumeli'de malî işlere bakan kimseye “Rumeli Defterdarı”, “Şikk-ı evvel defterdarı” veya “başdefterdar” denilmiştir. Başdefterdardan sonra Anadolu'da malî işlerin yürütülmesi için Anadolu defterdarlığı da oluşturulmuştur. Başdefterdarın beş memurunun olduğu bilinmektedir. Devlet gelirlerinin ilk tahsil memuru "Bas-Bakıkulu" olarak adlandırıldı. Mâliyenin ikinci icra memuru, cizye borcu olanları takip ve tespit eden “Cizye Bas-Bakıkulu” idi. Başdefterdarın üçüncü memuru tahsilâtta sorumlu olan “Veznedar-Başı”, dördüncüsü “Sergi Nâzırı”, beşincisi ise “Sergi Halifesi” olup bunlar hazine işlemlerinin defterini tutarlardı (Halaçoğlu, 1991: 62-65).

Halaçoğlu, (1991: 56) Osmanlı mali yapısındaki vergiler ile ilgili olarak ise şu bilgileri paylaşmıştır. *“Osmanlı Devleti'nde vergiler, şer'i ve örfi olarak iki kısım altında toplanmıştır. Zekât, öşür, harac ve cizye ile bunların kısımları olarak seksene yakın vergi şer'i vergiler içerisinde yer almaktaydı. Tekâlif-i örfiyye ise Osmanlılar'da ilk*

defa II. Bayezid zamanında avarız vergisi adı altında, olağanüstü zamanlarda, hükümdarın emriyle konan bir vergi olarak görülmektedir.” İmparatorluk yaşamı boyunca sürecek olan vergilerin Fatih Sultan Mehmed döneminde teşekkül ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Güvemli (1998: 122), bu dönemde devletin gelirlerinin çok büyük bir bölümünü oluşturan ve genel uygulama alanı bulan vergileri şu şekilde sınıflandırmıştır:

- Araziden ve tarımsal üretimden alınan vergiler
- Esnaf ve sanatkâr vergileri
- Hayvan vergileri
- Gümrük vergileri
- Pazar yerinden alınan vergiler
- Gayrimüslimlerden alınan vergiler

Osmanlı Devleti’nde söz konusu dönemde bu vergilerin dışında alınan birçok vergi, resim ve harçlar da bulunmaktadır. Ayrıca birçok devletten haraç adı altında yıllık vergiler alındığı da bilinmektedir.

Osmanlı Devleti, kuruluş yıllarından itibaren farklı iktisadi koşullara uyum sağlayabilmek adına çeşitli mali yöntem ve politikalar geliştirmiştir. Özellikle de XVI. yüzyıl sonlarına kadar geçen süre içerisinde kurumlaşma çerçevesinde vergi reaya-askeri-merkez ilişki ağının ortasına yerleştirilmiştir. Bununla birlikte bu ilişki ağına esneklik kazandırılması için vergiler kimi zaman aynı olarak, kimi zaman hizmet olarak kimi zamansa bedel olarak tahsil edilmiştir. Ancak koşulların değişmesi ile birlikte vergiler zaman içinde ve kademeli olarak tamamen bedele dönüştürülmüştür (Taş, 2010: 310).

2.3.2. XV. Yüzyılın İlk Yarısında Mali Düzen ve Devlet Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler

Osmanlı Devleti kuruluş dönemi son yıllarında Yıldırım Bayezid (1389-1402), I. Mehmed (1413-1421) ve II. Murad (1421-1444, 1446-1451) dönemlerinin yaşandığı bilinmektedir. Ayrıca bu dönemde on bir yıllık bir fetret devri de yaşanmıştır (1402-1413). XIV. yüzyılın son yılları ve XV. yüzyılın ilk yıllarına Yıldırım Bayezid

hükümdarlık etmiştir. Yıldırım Bayezid'in hükümdarlığı süresince gerek askeri alan da gerekse mali alanda önemli gelişmelerin yaşandığı bilinmektedir.

Yıldırım Bayezid'in hükümdarlığı döneminde Sırbistan, Bizans, Eflak ve Boğdan ile haraç olarak adlandırılan vergi anlaşmaları yapıldığı bilinmektedir. Diğer taraftan iç vergiler açısından savaş masraflarına halkın katılımını sağlayan ve örfi vergilerden biri olan avarız vergisi de ilk defa Yıldırım Bayezid döneminde alınmıştır (Güvemli, 1998: 36; Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 213). "İmdâd-ı seferiyye" adı altında tahsil edilen avarız vergisi önceleri sadece savaş zamanlarında masraflarının arttığı dönemlerde alınmış, fakat birbiri ardına yapılan savaşlar neticesinde sürekli vergi halini almıştır (Halaçoğlu, 1991: 56; Sahillioğlu, 1991: 109).

Yıldırım Bayezid döneminde yaşanan gelişmelerden biri de veziriazam Çandarlı Ali Paşa'nın telkinleriyle mahkemelerde harç ücreti alınması olmuştur. Kadılar yaptıkları işlerin karşılığı olarak mahkeme harcı almaya başlamışlardır. Alınan mahkeme harçları kadıların ve yanlarında çalışan memurların ücretlerini oluşturmaktaydı (Aydın, 1982: 4). Bu durum adliyenin özerk bir yapıya dönüşmesinin başlangıcı olarak da yorumlanabilmektedir.

Kuruluş dönemi son yıllarının bir diğer padişahı da fetret devrinden sonra 1413 yılında tahta geçen I. Mehmed (Çelebi)'dir. Çelebi Mehmed döneminde mali açıdan çok önemli değişikliklerin yaşanmadığını söylemek mümkündür. Ancak Cenevizliler ile yıllık haraç karşılığında sulh anlaşmalarının yapıldığı ve belirli büyüklükteki tımar arazilerinin bir kısmının savaşlardaki hizmetlerinin karşılığı olarak komutanlara verilmeye başlandığı bilinmektedir (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 214). Ayrıca, Çelebi Mehmed'in kardeşi Düzmece Mustafa (Çelebi Mustafa)'nın Bizans'a sığınması nedeni ile Bizans'a ilk defa haraç (300.000 akçe) ödenmeye başlandığı da bilinenler arasındadır (Dukas, 1975: 125. Aktaran, İnalçık, 2003b: 393).

II. Murad döneminde Osmanlı Devleti'nde iktisadi ve mali açıdan bazı önemli gelişmelerin yaşandığı söylenebilir. II. Murad'ın askeri silah üretimine önem verdiği, ordu ile ilgili tüm masrafları yurt içi kaynaklardan sağlamak istediği, ithalatı kısıtladığı ve sanayileşmeye dönük önlemler aldığı bilinmektedir. Bununla birlikte devam eden savaşlara rağmen devletin hazine dengesi korunmuştur. Sultan II. Murad döneminde devletin gelirlerinin giderlerinin çok üstünde olduğu ve buna paralel olarak özellikle de

köprü, kervansaray, yol, çeşme gibi imar hareketlerinin hızlandığı da bilinmektedir. Bu nedenle II. Murad'a "Sultan-ül Muktesidin" (İktisatlı Sultan) unvanının verildiğini tarihçiler belirtirler. Sayar'a (1977: 37) göre; Osmanlı Devleti'nde ilk vergi affı da II. Murad döneminde Cenevizlilere uygulanmıştır. Cenevizlilerin 27.000 duka altınlık vergi borcu silinmiştir. Ayrıca II. Murad zamanında ilk kez gümüş paraların ağırlığı azaltılarak paranın değeri düşürülmüştür.

XV. yüzyıl ortalarına kadar olan süreçte Osmanlı Devlet hazinesinin gelirlerini oluşturan kalemler; tımar düzeni kapsamında alınan öşür vb. tarımsal vergiler, pazar yerlerinde ticari alışverişlerde alınan pazar rüsumu, özellikle savaş zamanlarında toplanan örfi vergiler ve bağlı ülkelerden haraç adı altında toplanan vergiler olarak sıralanabilir. Buna mukabil gider kalemleri ise; askeri harcamalar, bürokratlara verilen ücretler ve kamusal imar harcamaları olarak sınıflandırılabilir. Bu gelir ve gider kalemlerinin çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylıca ele alınacak merdiven kayıt yönteminin basit şekilleriyle kaydedildiğini söylemek mümkündür.

Osmanlı Devleti hazine gelir ve giderleri, muhasebe kayıt ihtiyaçlarının ortaya koyulabilmesi açısından şu şekilde açıklanabilir (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 215-222):

- **Tımar Gelirleri ve Kayıt İhtiyacı:** Çalışmanın önceki kısımlarında da değinildiği üzere, geçimlerini sağlamak veya hizmetlerine ait harcamaları karşılamak için bazı asker ve memurlara belirli bölgelerden kendi nam ve hesaplarına tahsil yetkisi ile birlikte tahsis edilmiş çoğunluğu toprak olan vergi kaynakları tımar olarak adlandırılmaktadır (Barkan, 1979: 286. Aktaran, Tabakoğlu, 2016: 417). Tımar sistemine dâhil olan toprakların vergi kapasitesinin ölçümü ve kaydedilmesi için öncelikle tahrir (sayım) defterlerinin kullanıldığı bilinmektedir. Bununla birlikte merkezi yönetimde görev alan üst düzey yetkililerin ve sarayın ihtiyaçlarının karşılanması için öşür adı altında tarımsal ürün toplanması söz konusuydu. Bu durumda basit bile olsa tımar gelirlerinin ve bu gelirlerin ücret vb. şekilde harcamaya dönüşümlerinin kaydedilmesi gerekliliği açıktır. Bu nedenle belgeleri her ne kadar günümüze kadar ulaşmasa da bu temel kayıtların, merdiven yönteminin basit şekillerini içerdiği tahmin edilmektedir. XV. yüzyıl ilk yarısından Osmanlı Devleti mali

düzenine ilişkin az sayıda belge kaldığı bilinmektedir bu az sayıdaki belgeden biri ise 1431 yılına ait, Arnavutluk'taki Arvanid sancağındaki tımar kaynaklarının bölünme durumunu gösteren defterdir. İnalçık (2009: 111-112), söz konusu defterin ışığında tımarın bölünmesi ile ilgili olarak şu bilgileri paylaşmıştır: “1431’de yani defterin tahriri tarihinde, Arvanid sancağında 335 kadar has ve tımar vardı. Argirikasrı’da oturan sancak beyinin ve vilayet adını taşıyan kazalardaki Subaşılardan tımarları “has” adını taşımaktadır. Sancak Beyinin hası takriben 330.000 akçadır. 32 cebelü⁴, 2 keçim⁵, 2 çadır, 1 günlük ve bir mutfak getirmek mecburiyetindedir. Subaşı hasları 20.000 ila 81.000 arasında değişmektedir. Bu tarihte padişaha ait has yoktur. Zeamet tabirinin hiçbir yerde kullanılmamış olması dikkat çekmektedir. Hâlbuki XV. asrın ikinci yarısında, II. Bayezid devrine ait bir Avlonya defterinde Subaşı tımarları daime zeamet adını taşımaktadır... Sancakta ortalama tımar miktarı 1.000 ile 3.000 akça arasındadır. 3000’den yukarı tımarlar bütün tımarların %30’unu, 1000 ile 3000 arasındakiler %60’ını teşkil etmektedir. Bu devirde akçanın yüksek değeri neticesinde ortalama miktar yüksek görünmektedir...”

- **Pazar Rüsümü ve Kayıt İhtiyacı:** Pazar rüsümü pazarlardaki alışverişlerden alınan mahalli bir vergidir. Pazar yerlerindeki vergilerin toplanması konusunda Osmanlıların “amil” adı verilen aracılara kullandığı bilinmektedir. Bununla birlikte bu verginin merkezi hazineye kaydedilmesinde izlenen yöntemler hakkında çok fazla bilginin olmadığı söylenebilir.
- **İmdâd-ı Seferiyye ve Kayıt İhtiyacı:** Örfi vergilerden olan İmdâd-ı Seferiyye, önceleri sadece savaş zamanlarında toplanan düzensiz bir vergi türü olup daha sonra sürekli vergiler içindeki yerini almıştır. Ancak pazar rüsümünde olduğu gibi bu verginin de tespit edilmesi, tahsil edilmesi ve hazineye gelir olarak kaydedilmesi konusunda çok fazla bilginin olmadığı söylenebilir. Bununla

⁴ Moğolca silah, zırh anlamına gelen cebe kelimesinden Türkçe -lü eki ile türetilen cebelü sözcüğü silahlı zırhlı asker anlamını taşımaktadır. Cebelü sayıları tımar sahiplerinin gelirlerine göre belirlenmektedir (Emecen, 1993: 188-189).

⁵ Keçim Türklerde atlara giydirilen bir tür zırh olarak bilinmektedir. Bu zırhlar bazen koruma amaçlı bazen de süs olarak atlara giydirilmiştir (Koca, 2005: 144).

birlikte bu verginin tahsil ve kayıt işlemlerinin oldukça karmaşık ve güç olduğu tahmin edilmektedir.

- **Cizye ve Kayıt İhtiyacı:** “Cizye”, Osmanlı Devleti’nde Müslüman olmayan topluluklardan alınan bir vergi türü olarak bilinmektedir. Daha ziyade askeri muafiyet ve güvenlik karşılığında alınan bu vergiyi ifade etmek için kuruluş döneminde haraç kelimesi kullanılmış, daha sonra “cizye” ya da “cizye-i şer’i” ifadeleri yaygınlaşmıştır. Osmanlı Devleti’nde belirli bir bölgenin cizye gelirlerinin tahmin edilmesi ve tahsilatı ile ilgili olarak bir devlet memurunun (emin) görevlendirildiği, bu memurun tahsil ettiği tutarları, kendi ücretini düşükten sonra hazineye teslim ettiği görülmektedir (İnalçık, 1993: 45-48). Bu noktada temel bir tahakkuk kaydıyla cizye vergisinin takibinin yapıldığı ve basit merdiven yöntemi kuralları ile kaydının yapıldığını söylemek mümkündür. Diğer taraftan cizye vergisinin Osmanlı tahakkuk muhasebesinin gelişiminde önemli bir etken olduğunu söylemek mümkündür.
- **Haraç ve Kayıt İhtiyacı:** Osmanlı Devleti’nde haraç, devletin egemenliğini kabul eden diğer devletlerin ödedi vergi olarak ifade edilmektedir. Bu vergi Osmanlı Devleti’ne bağlı olan ülkelerden belirli uluslararası anlaşmalar çerçevesinde genellikle yıllık olarak tahsil edilmekteydi. Haraç tahsilatların merkezi kayıt düzeninde hazineye giriş olarak kaydedildiği tahmin edilmektedir.
- **Mevacib (Ücretler) ve Kayıt İhtiyacı:** Osmanlı Devleti’nde bürokratik kadroları oluşturan devlet memurlarının ve askeri birliklerin ücretlerinin takip edilmesi ve ödenmesi ile ilgili olarak bordro benzeri liselerin oluşturulduğu düşünülmektedir. Özellikle kuruluş döneminin son yıllarında askeri donanım ve mühimmatlar için yapılan harcamalarda önemli bir artışın olduğu anlaşılmaktadır. Bu harcamalarla ilgili günümüze kadar ulaşan bir kayıt belgesi olmasa da kayıtların basit merdiven yöntemi uygulamaları ile tutulmuş olma ihtimali oldukça yüksektir.

Osmanlı Devleti klasik döneminde Hazine-i Amire altındaki kayıt düzeninde yer alan defter sistemini ise üç gruba ayırarak incelemek mümkündür. Bunlar; “yıllık gelir ve gider hesabının düzenlenmesine ve hazinenin yönetimine yönelik defterler”, “kontrol

amaçlı rapor defterleri” ve “vakıf ve tereke (miras) muhasebesi kayıt defterleridir”. Oktay Güvemli ve Batuhan Güvemli'nin kaleme aldığı “Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi” başlıklı çalışmada bu üç farklı gruptaki defterlerin türlerine ilişkin olarak şu açıklamalara yer verilmiştir (Güvemli ve Güvemli, 2015: 22-26):

- **Yıllık hesapların düzenlenmesine ve hazinenin yönetimine yönelik defterler:** Bu grupta yer alan defterler iki türdür. Birincisi “ruznamçe” olarak adlandırılan günlük defterler, ikinci ise büyük defter hesabı niteliği taşıyan yardımcı defterlerdir. Merkezi hazinenin yönetimine yönelik kayıt düzenine sahip olan günlük defterlerde, günlük gelir ve gider kayıtları izlenmektedir. Bu işlevinin yanı sıra yardımcı defterlerdeki kayıtların kontrolüne de olanak sağlamaktadır. Büyük defter niteliğindeki yardımcı defterler ise gelirlerin ve giderlerin türlerine göre ayrı ayrı kaydedildiği defterler olarak iki türdür. Cizye defterleri, mukataa defterleri, mevacib (ücretler) defterleri gibi birçok örneği vardır. Yardımcı defterler devlet muhasebesinin en büyük bölümünü oluşturmaktadır.
- **Kontrol amaçlı rapor defterleri:** Osmanlı devlet muhasebe uygulamalarında defter deyimi, muhasebe kontrol raporları için de kullanılmaktadır. Bu gruptaki defterlerde devlet gelir ve giderlerinin kontrol raporları izlenmektedir. Kontrol amaçlı rapor defterleri, yolsuzluk ihbarı ya da vadesi geçmiş devlet alacaklarının araştırılmasına yönelik olarak da kullanılmaktadır. Bu defterlerin genel amaçları hem kontrol hem de bir yerin gelir ve giderlerinin izlenmesidir.
- **Vakıf ve tereke (miras) muhasebesi defterleri:** Bu gruptaki defterler, ilk iki gruptaki defterlerin aksine Osmanlı merkez teşkilatındaki muhasebe bölümlerinde tutulmamaktadır. Dışarıda tutulan bu defterlerin bir bölümünün merkez mali teşkilatça kontrol edildiğini de belirtmek gerekmektedir. Vakfın muhasebecisi tarafından tutulan vakıf defterlerinin uygunluğu çoğunlukla mahallin kadısı tarafından kontrol edilirdi. Daha sonra merkez mali teşkilatına gönderilen defterler burada tekrar kontrol edildikten sonra tecrübe sahibi muhasipler tarafından merdiven kayıt yöntemine göre düzenlenirdi. Tereke (miras) defterleri ise Tasfiye bilançosu niteliği taşıyan Osmanlı tereke kayıtlarını

içermektedir. Tereke kayıtlarının bir tarafında (“bilançonun aktif tarafı”) ölen kişinin parası, mal varlığı ve alacakları yer almaktadır. Diğer tarafında ise (“bilançonun pasif tarafı”) ölen kişinin borçları, cenaze masrafları, kadı ve yardımcılara, varsa devlete yapılacak ödemeler (yani borçların devamı) ve kalanın mirasçılar arasında paylaşımı (özsermaye) yer almaktadır.

Buraya kadar anlatılanlar doğrultusunda Osmanlı Devleti'nin kuruluş döneminin sonlarında devlet muhasebesi ve kayıt kültürü ile ilgili olarak şu değerlendirmeler yapılabilir (Güvemli, 1998: 38-39; Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 213-238):

- Osmanlı Devleti'nin kuruluş dönemi boyunca devletin kayıt düzeni ve kayıt ihtiyacının giderilmesi ile ilgili olarak günümüze kadar gelen belge ve bilgilerin azlığından söz edilebilir.
- Osmanlı Devleti'nin kuruluş döneminin son yıllarına gelindiğinde özellikle mali yönetimin merkez ve taşra örgütlenmesinin defterdarlık düzeyinde tamamlandığı görülmektedir. Bununla birlikte Osmanlı Devleti'nin daha önce Anadolu beyliklerinde, mali işlerde görev yapan ve merdiven yöntemine ilişkin muhasebe esaslarına hâkim olan Türk ve İranlı uzman bürokratlara kendi mali teşkilatlanmasında görev verdiği tahmin edilmektedir. Diğer taraftan İran menşeli olarak gelişen ve daha sonra İlhanılar ve Selçuklularla Anadolu'ya gelen devlet muhasebesi kültürünün Osmanlı Devleti'ne daha geç yansıdığı söylenebilir.
- Osmanlı Devleti'nde uygulanan tımar sistemi gereğince tımar gelirlerinin yerinde harcanması söz konusudur. Bununla birlikte avarız ve ganimet gelirlerinin de düzenli kayıtlarının olmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda özellikle de merkezi yönetimce tutulan kayıtların daha çok cizye, haraç vb. sürekli nitelik taşıyan vergi gelirlerini kapsadığını söylemek mümkündür.
- Gelir ve gider kalemlerinden farklı olarak, Osmanlı Devleti kuruluş yıllarında muhasebe kayıt ihtiyacını ortaya çıkaran iktisadi ve mali olaylar içerisinde vakıflar ve tereke (miras) uygulamalarının dikkat çektiği söylenebilir. Bu iki uygulamanın kayıtlarında da hazine gelir ve giderlerinin kaydına benzer şekilde

merdiven kayıt yönteminin basit şekillerinin kullanıldığı ihtimali üzerinde durulmaktadır.

- Kuruluş döneminin son yıllarında devletin gelir ve gider kalemlerinin merdiven yönteminin basit teknikleriyle de olsa kaydedilmiş olması muhtemeldir. İlerleyen yıllarda Osmanlı Devleti'nin büyümesi ile birlikte kayıt ihtiyacının arttığı ve buna paralel olarak merdiven kayıt yönteminin ileri düzey tekniklerinin kullanıldığı da söylenebilir.
- XV. yüzyıl ortalarına kadar olan süreçte devlet muhasebesi uygulamalarının ve kayıt ihtiyacının giderilmesi çabalarının, Anadolu muhasebe kayıt kültürünün oluşmasında ve gelişmesinde çok önemli bir yeri ve rolü olduğu söylenebilir.

2.3.3. XV. Yüzyılın İkinci Yarısında Mali Düzen ve Devlet Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler

XV. yüzyılın ikinci yarısında, Osmanlı Devleti'nde, II. Mehmed (Fatih Sultan Mehmed) (1451-1481) ve II. Bayezid (1481-1512) dönemleri yaşanmıştır. Özellikle de Fatih Sultan Mehmed döneminde askeri ve siyasi konularda oldukça önemli gelişmeler yaşanmıştır. Mali yapı ve muhasebe düzeni açısından bakıldığında da Fatih Sultan Mehmed döneminin, Osmanlı mali örgütlenmesi ve devlet muhasebe düzeninin oluşmasında kayda değer gelişmelerin yaşandığı bir dönem olduğunu söylemek mümkündür.

Kuruluş dönemine ait bilgi ve belgelerin azlığı sebebi ile oluşan bazı karanlık noktalar da Fatih Sultan Mehmed döneminde aydınlığa kavuşmuştur. Bu aydınlanma ise peş peşe yayınlanan bazı yasalar ve uygulamalar sayesinde sağlanmıştır (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 245). Esasen Fatih Sultan Mehmed döneminin mali açıdan en önemli özelliği, birçok konuda olduğu gibi mali konularda da yasal düzenlemelerin yazılmış olmasıdır. Özellikle de merkezi ve eyalet yönetim örgütleri, bu örgütlerin işlevleri ve birbiri ile ilişkilerini düzenleyen Kanunname-i Ali Osman (Büyük Osmanlı Kanunu) bu yasal düzenlemelerin en önemlilerindedir. Bu düzenlemede padişaha bağlı devlet örgütünde görev alanlarla ilgili hükümleri içermektedir. Muhasebe defterini kaydeden memurdan baş defterdara kadar bütün maliye memurlarından söz edilmektedir.

Denilebilir ki Kanunname-i Ali Osman ile devlet örgütünde mali yönetimin önemine vurgu yapılmıştır (Güvemli, 1998: 134).

Osmanlı devlet yönetimi esaslarını ortaya koyan ilk yasa olan ve Tanzimat'a kadar bazı değişikliklerle yürürlükte kalan Kanunname-i Ali Osman'ın mali yönetim ve devlet muhasebesi ile ilgili olan maddeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akgündüz, 1990: 218 vss. Aktaran, Güvemli, 1998: 132-136; Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 246-250);

- **Madde 1** “*Vezirlerimin ve memurlarımın başı vezir-i azamdır. Tüm memurları temsil eder. Ve malımın vekili defterdardır.*”
- **Madde 3** “*.... Divan-ı Hümayunumda (Padişah divanı), önce vezirler, sonra kadiaskerler, daha sonra defterdarlar ve onlardan sonra yeniçeri ağası ve sair özengi ağaları (atlı yürüşleri düzenleyenler), miri alem (sancakları taşıyanlar), kapucubaşı (saray yöneticisi), mirahur (saray ahırları yöneticisi) oturur.*”
- **Madde 4** “*Mal defterdarlarım, Asitane-i saadetimde (padişah hizmetinde bulunanlar) olan ağalarımın yukarıdadırlar ve yukarıda otururlar.*”
- **Madde 6** “*... ve Divan-ı Hümayunumda sadrda (toplantı sırasında) oturmak vezirlerin, kadiaskerlerin defterdarların ve nişancılarının (fermanları hazırlayıp, damga basan) haklarıdır.*”
- **Madde 7** “*... ve nişancının mertebesi (ulaştığı seviye) eğer vezir rütbesi ya da beylerbeylik ise defterdarlardan önce gelir. Eğer büyük sancak beyi rütbesinde ise defterdarlardan aşağı oturur (sonra gelir).*”
- **Madde 8** “*.... ve mal defterdarlarım, şehzade lalalarının üzerinde oturur (önce gelirler).*”
- **Madde 9** “*.... Hil'at, yazlık, kışlık ve ekmekte (padişah tarafından verilen giysiler ve hediyeler) vezirler, kadiaskerler ve defterdarlar beraberdirler*”
- **Madde 10** “*Divan-ı Ali'de (padişah başkanlığındaki toplantıda) oturmak beylerbeyinin hakkıdır. Beylerbeyi (eyalet yöneticisi) vezirlerin altına, defterdarların kadiaskerlerin altına otururlar (protokol sıraları).*”

- **Madde 11** “*Ve cümle mal defterdarlarım, gerek asitanemde (padişahın ikamet ettiği yer), gerekse benim bulunduğum yerlerde birlikte otururlar (birlikte gelirler ve hazır bulunurlar).*”
- **Madde 12** “*Beylerbeyi vezirlerden bir kademe aşağıdadır. Dar-üs Saltanatın kadısından (merkezi yönetimde üst düzeyde bulunan yargıç) başkaları defterdarından aşağıda oturur*”
- **Madde 13** “*Rikab-ı hümayunuma sahib-i arz olanlar (padişaha sunumda bulunanlar) vezirlerim, kadıaskerlerim (yargıçlar) ve defterdarlarımdır.*”
- **Madde 14** “*Beylerbeyilik (eyalet yöneticisi) dört kimsenin hakkıdır, bunlar, mal defterdarlarım, beylik unvanı olanlar (sancak beyi), nişancılarım (ve beş yüz akçe alan kadılarımdır).*”
- **Madde 16** “*Mal defterdarım sancak beyliği kabul etse dört yüz elli akçe ile atanır.*”
- **Madde 17** “*Divan-ı Hümayunumda (padişah divanı) yemekte vezir-i azam (büyük vezir) ile başdefterdar (maliye bakanı) birlikte oturur, öteki vezirler, defterdarlar ve nişancıları birlikte oturur, sonra kadıaskerler otururlar.*”
- **Madde 18** “*Divanda (kararların alındığı bakanlar kurulu toplantısı), beylerbeyi vezirlerden sonra, beyler (sancak beyleri) defterdarlardan sonra yer alırlar: Mücevveze (başta giyilen kademe göstergesi başlık) giymek vezirlerin, kadıaskerlerin, defterdarların haklarıdır.*”
- **Madde 19** “*Baş defterdar cümle malımın nazarıdır (bekçisi, yöneticisi) onun izni olmadan bir akçe hazineye giremez ve hazineden çıkamaz. Ve o Rumeli beylerbeyi ile beraberdir (aynı seviyededir), Cümle mal defterdarların malımın vekilidir (yöneticisi). Vezir-i azam (sadrazam, başbakan), vezirler (bakanlar) ve defterdarlarımla müşavere (görüş alış veriş) ederler. Onlardan başka kimse bilmeye...*”
- **Madde 20** “*Tuğra-i şerifim ile ahkâm buyurulmak (tuğramı kullanarak hüküm vermek) üç kişi tarafından yapılabilir. Umuma (genel hitap eden hüküm) vezir-i*

azam buyruldu (emir) ile yapılır. Malıma (mali konularda) ait hükümler defterdarlarımın buyruldu ile yapılır. Şer-i şerif (hukuki işler) konusunda kadiaskerlerin buyruldu ile yapılır. ... Başdefterdarım (maliye bakanı) işlerini vezir-i azam (başbakan) ile müzakere eder.”

- **Madde 22** “*Mal defterdarlarımın başdefterdar olmak yollarıdır (defterdarlar başdefterdar olabilirler). Defterdarlığa üç yoldan çıkılır, önce defter emini (defteri koruyan) ve şehr emiri (sarayda çalışanların ücretleri ve inşaat işleri ile uğraşan) defterdar olabilir. Üç yüz akçe alan kadı da defterdar olabilir. Reis-i küttab (dış işleri sorumlusu) da defterdar olmak kanunudur”*
- **Madde 23** “*Meratıpte (rütbelendirme) defter emini (defteri koruyan), onun altında şerh- emini (saray işlerini yapan), onun altına reis-ül küttab (yazışmaları yürüten) oturur. Küttab meratibinde (katiblerin rütbelendirilmesi) resül küttab, onun altına ruznameci (günlük defter tutan), onun altına sipahiler kâtibi (sipahi birlikleri muhasebecisi), onun altına mukabeleci (izin belgelerini düzenleyen), onun altına reis kâtipleri otururlar. Reis kâtipleri neferdir (alt kademedir). Küttabın (kâtiplerin) azil ve tayinler defterdarıma aittir.”*
- **Madde 24** “*... ulufe müteferrikaları (ücret defterlerini tutanlar) yolu (hakkı) tımar defterdarlığıdır (tımar işleri ile uğraşan yönetici) tımar defterdarlığını yolu defter kethudalığıdır (defter işlerine bakan yüksek yardımcı) defterdar olabilir. Reis kâtiplerini yolu hazine kâtibi olmak, mukataacı muhasebeci olmak kanunumdur.”*
- **Madde 28** “*Yılda bir kere rikab-ı hümayunumda (yaptığım toplantıda, huzurumda) defterdarlarım irat ve masrafımı (gelir ve giderlerimi) okuyalar (yıllık kesin hesabının okunması). Onlara hil’at (özel ödüllendirme giysisi) giydirilir.”*
- **Madde 29** “*Defterdarlarım mal-ı miriye (devlet malına) hizmet eden kimselere çavuşluk, sipahilik, kâtiplik verirler.”*
- **Madde 34** “*... Askeri sefere çıkıldığında, vezirlerimin, kadiaskerlerimin, defterdarlarımın benimle birlikte gelmeleri kanunumdur. Develerim ve*

katırlarımdan ellisi vezirime, beşer adedin defterdarlarıma, eşyalarını taşıtmaları amacı ile verilir.”

- **Madde 39** “*Müht-i şerifim (padişah mühürü) vezir-i azam’da (başbakan) durur; Hazinem ve defterhanem mühürlenmek ve açılmak gerektiğinde, defterdarım huzurunda kapatılsın ve açılsın... Hazineme giren ve çıkan akçe defterdarlarımın emri ile girer ve çıkar...”*
- **Madde 43** “*Hümayunuma nereden haraç (maktu vergi), adet-i agnam (hayvan varlığından alınan vergi) ve pişkeş (gelen hediyeler) gelirse, vezirlerimin defterdarlarımın payları verilsin... Defterdarıma has (tarımsal arazinin gelirinin tahsis edilmesi) verirse yüz yirmi bin akçelik geliri olan has verilsin.”*
- **Madde 45** “*Başdefterdarıma emekli olduğunda doksan bin akçe verilecektir.”*
- **Madde 48** “*Hazine-i Amire’me akçe teslim olundukça, defterdarlarıma bin akçeden yirmi akçe verile; defterdarlarıma hizmet eden küttaba (kâtiplere) da bunlardan ödeme yapılır”*

Kanunname-i Ali Osman’ın mali yapı ve devlet muhasebe düzenine ilişkin yukarıda sıralanan maddelerle ilgili olarak şu değerlendirmeler yapılabilir (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 250-252):

- Kanunname-i Ali Osman’da yer alan hükümlerin yer yer mevcut durumun saptanması amacı ile yazıldığı izlenimi esas alınarak bu hükümlerin daha önceden de var olduğu sonucuna ulaşılabilir.
- Devlet yönetiminde padişaktan sora vezir-i azam (baş vezir) ve diğer vezirler gelmektedir. Vezir-i azam ve diğer vezirler idari işlerle ilgili sorumludurlar. Vezirlerin yanı sıra hukuk işlerine bakan kadıaskerler ve mali işlere bakan baş defterdar ve defterdarlar bulunmaktadır. Bu üç önemli yönetim organının birbirinden bağımsız olarak çalıştığı ve belirli bir protokol düzeni çerçevesinde birbirleri ile ilişki içerisinde oldukları anlaşılmaktadır.
- Osmanlı devleti mali örgütlenmesi ve mali işlerle ilgili bölümleri içeren Hazine-i Amire’ Fatih Sultan Mehmed döneminde şekillenmiştir. Kullanılan para birimi

akçedir. Bir devlet hazinesi vardır ve devletin idari mekanizmalarında çalışanların ücretleri belirlenmiştir.

- Devlet hazinesine ilişkin bilgilerin gizliliği vurgulanmıştır. Hazinesinin defterdarlar tarafından açılıp kapanabileceği bildirilmiş ve defterdarlara önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Devletin yıllık gelir ve giderlerinin defterdarlarca tespit edilmesi ve padişah huzurunda açıklanması ile ilgili karar da dikkat çekmektedir.
- Devlet muhasebesi kadroları oluşmuştur. Başdefterdara bağlı olan ve ona yardım eden defterdarlar bulunmaktadır. Devlet muhasebesinin çeşitli kademelerinde çalışan kişilerin unvanları, atanma koşulları, terfileri ve hatta emeklilik esasları gibi konular da Kanunname-i Ali Osman'da belirtilmiştir.

Fatih Sultan Mehmed zamanında oluşturulan defterdarlık teşkilatı ve görevleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sayar, 1978: 58-60):

- **Baş Muhasebe Kalemi:** Baş muhasebeci tarafından yönetilen bu kalem devletin gelir ve giderlerini, hazinelerdeki eşya ve mücevherleri kaydeden mali birimdir. Maliye, Zahire, Mutfak, Haremeyn, Tophane, Tersane olmak üzere 6 şubeden oluşmaktaydı.
- **Büyük Ruzname Kalemi:** Günlük gelir ve giderlerin kayıt edildiği ve tescillendiği bu kalem baş ruznameci tarafından yönetilir.
- **Küçük Ruzname Kalemi:** Tımar ve zeamete ait günlük olayların kaydedildiği birimdir.
- **Anadolu Hesabat Kalemi:** Askerlerin ve emeklilerin maaş ve diğer işlemlerinin yürütüldüğü birimdir.
- **Sipahi Mukabele Kalemi:** Süvari subayı tarafından yönetilen bu kalemde, sipahilerin giriş-çıkış ve künyeleri kaydedilirdi.
- **Avarız Kalemi:** Seferberlikte askerlerin erzak, mühimmat ve diğer ihtiyaçları ile para işlerinin yönetildiği kalemdir.

- **Sipahi Tahsisat Kalemi:** Sipahilere verilen arazilerin belgelerinin kaydedildiği ve işlem gördüğü bu kalem mukabele subayı tarafından yönetilmektedir.
- **Haremeyn Hesabat Kalemi:** Haremeyn'e ait vakıflar ve bunlara ilişkin yapılan kayıtların yönetildiği birimdir.
- **Haraç Kalemi:** Haraç ve maktu vergiler bu kalemden takip edilmektedir. Bu vergiler vilayetlere gönderilen haraç muhassılı adlı memurlar tarafından tahsil edilirdi.
- **Evamir Kalemi:** Bütün emirleri, fermanları ve senetleri tanzim eden bir kalemdir.
- **Maadin Mukataat Kalemi:** Bütün madenlerle ilgili hesaplamalar ve kayıtların yapıldığı kalemdir.
- **Maaşatı Memurin Kalemi:** Asker dışındaki sivillerin, maaş ve yevmiyelerinin hesaplanıp, ödemelerin yapıldığı kalemdir.
- **Tarihçilik Kalemi:** Devlet adına verilen her türlü senet ve belgelere tarih koymak ve kayda geçirmekle görevli kalemdir.

Fatih Sultan Memed devrinde, devlet yönetimi ve devlet muhasebesi ile ilgili hususların açıklandığı hükümler Kanunname-i Ali Osman ile sınırlı değildir. Bu Büyük Osmanlı Kanunnamesinin yanı sıra; Kanun-ı Padişah, Kanunname-i Kitabe-i Vilayet, İhtisab Kanunnamesi, Gümrük Kanunu, İstanbul Hasları Kanunnamesi ve diğer birçok ticari işler ile ilgili düzenleyici kanunlar da bulunmaktadır. Devlet gelirlerinin belirlenmesi ve bu gelirlerle ilgili muhasebe bölümlerinin oluşturulması açısından bakıldığında ise Kanunname-i Padişah dikkat çekmektedir. Genel Osmanlı Yasası adı ile de bilinen bu kanunnamede genel düzenlemelerin yanı sıra vergilerle ilgili düzenlemelere de yer verilmiştir.

Kanunname-i Padişah yasasında araziden ve bazı ürünlerden alınacak vergiler kanun metninin dördüncü bölümünde belirtilmiştir. Söz konusu vergi düzenlemelerine ilişkin kimi hükümler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akgündüz, 1990: 351 vss. Aktaran, Güvemli, 1998: 136-138; Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 252-254)

- **Madde 28** “Bir çift büyüklüğündeki arazi için üç akçe vere,”
- **Madde 29** “Bir orak, bir döğenden (buğday harmanında buğdayı sapından ayıran) boyunduruk resmi olarak iki akçe alına,”
- **Madde 30** “Bennak (tumar sahibine reyanın ödeyeceği vergi), arazinin büyüklüğüne göre üç, altı ya da dokuz akçe ödeye,”
- **Madde 31** “Bağdan (üzüm üretimi) mahsulün onda biri alına,”
- **Madde 32** “Çerçi (gezici esnaf), arabacı çiftini bozar (tarımsal arazinin işlenmesini bırakır) iki müd (ülkenin bölgelerine göre değişen ağırlık ölçüsü) ekin ekmezse, süvarisine (arazi bir sipahi komutanına verilmişse) elli akçe ödeye, bu göçerler için geçerli değildir.”
- **Madde 33** “Bir kişi atı ile taşıma işleri ile uğraşsa on akçe ödeye,”
- **Madde 34** “Miri arazide (devlet arazisi) yetiştirilen koyundan, elli beş koyundan bir koyun pay alınır.”
- **Madde 35** “Hububatta öşür ve salahlık (devlet büyükleri için ek vergi) olarak on müd’den beş akçe alına,”
- **Madde 36** “Çeltik üretiminden altı ya da dokuz akçe alına,”
- **Madde 37** “Koyun sahibi atlı arabasından salahlık (devlet büyükleri için ek vergi) alınmaya,”
- **Madde 38** “Süvarinin (sipahi-araziyi atlı askeri birlikler yetiştirmek için işleten) kınlığının (toprakla çalışanların işledikleri suç karşılığı alınan ceza parası) yarısını süvari, yarısını subaşı (bölgenin askeri komutanı) alır.”
- **Madde 39** “Silahlı kara askeri yaya asker ise, onlardan da resim alınır (çünkü bakacak atı yok).”
- **Madde 40** “Süvari (sipahi) yakındaki kentte oturuyorsa ondalık vergiler kente getirilip kendisine teslim edilir. Köyde oturuyorsa ambarına teslim edilir.”
- **Madde 41** “Kovandan (bal petekleri) öşür olarak ondan bir alınır.”

- **Madde 42** “*Tam yıl çalışan değirmenden bir müd, altı ay çalışandan yarım müd pay alına,*”
- **Madde 43** “*Tatar (postacı), köy ile ilgisi varsa, bir araba odun verir.*”
- **Madde 44** “*Koyunlu yörük (göçebe, hayvan yetiştiren), yayla ve kışlak hakkını vermeye (vergi ödemez),*”
- **Madde 45** “*Raiyet (köylü)elindeki yeri muattal bırakır, başka yere giderse onda iki ödeye,*”
- **Madde 46** “*Köyde oturan sanatkâr, iplik yapım, terzi, ayakkabıcı, demirci, kömürcü, gibi esnaflar üç akçe ödeye ya da buna karşılık hizmette buluna,*”
- **Madde 47** “*Köyden kentteki pazara gelerek, kepenek, gön, bal, yağ vb. satarsa kırk akçeden bir akçe ödeye; bez, iplik, kumaş, kalay, kurşun satarsa, bir yükten iki akçe ödeye,*”
- **Madde 48** “*Kuş avcıları pazara kuşlarını uygun getirirlerse alınmaya, değilse onda biri alına,*”
- **Madde 49** “*Bir kimsenin atı, öküzü ekine girerse, davar, başına beş akçe ödeye, koyun girerse iki koyuna akçe ödeye,*”
- **Madde 50** “*Hiç kimse bu yasanın dışında kalmaya, bu böyle biline...*”

Kanunname-i Padişah'ta yer alan yukarıdaki hükümler incelendiğinde vergi miktarlarının ve tahsil esaslarının belirlendiği anlaşılmaktadır. Çalışmanın önceki bölümlerinde de değinildiği üzere XV. Yüzyılda Osmanlı Devleti'nin gelirlerinin büyük ölçüde tarıma ve hayvansal varlığa dayanmaktadır ve devlet arazisi tımar sistemi ile yönetilmektedir. Bu nedenle tımar sahipleri için tahsilat esaslarının belirtilmesi elzemdir. Kanunname-i Padişah bu gerekliliğin giderilmesi açısından oldukça önem arz etmektedir.

Kanunname-i Padişah'ı önemli kılan bir diğer husus ise arazi gelirlerini toplamak için görevlendirilen kişilerin kayıt ihtiyacıdır. Ürün olarak alınan vergiler ve vergi yükümlüsünün kaydedildiği ambar muhasebesi kayıtları, nakit olarak toplanan vergiler için de yine vergi yükümlüsü ve ödenen vergiyi gösteren kayıtların tutulması

gerekmektedir. Günümüze kadar ulaşmayan bu kayıtların basit usulde tutulmuş olma ihtimali oldukça yüksektir. Ayrıca söz konusu vergilerle ilgili düzenlemelerin uygulanması için eyaletlerde mali örgütlenmeye gereksinim duyulmuştur (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 250-252).

Osmanlı Devleti kuruluş dönemi ve yükselme dönemi başlarında, dirliklerden elde edilen gelirler, gelirin oluştuğu konumda harcanır, gelir fazlası olması durumunda ise fazlalık kısım devlet hazinesine gönderilirdi. Bir başka ifade ile safi hasılat usulü uygulanırdı. Bu sebeple devletin genel gelirlerinin toplamı bilinemezdi. Dolayısıyla devletin muhasebe teşkilatı tarafından devletin genel gelir-gider tahminlerini gösteren bütçeler hazırlanmamaktaydı. Bununla birlikte gümrük ve maden vergilerinin ve haraca bağlanan ülkelerden alınan vergilerin kaydedildiği bilinmektedir (Sayar, 1978: 58).

Fatih Sultan Mehmed döneminden önce tımar ve zeametlerin dağıtımı konusunda bir düzen olmadığı söylenebilir. Ancak Fatih Sultan Mehmed devrinde çıkarılan kanunlarla tımar ve zeametler düzenli olarak defterlere kaydolmaya başlandı. Bununla birlikte ayrıntılı belgeler düzenlenerek isim, sınır miktar tespitleri de yapılmaya başlandı. Fatih Sultan Mehmed döneminde çıkarılan Cibayeti Emval Kanunları (Üzerinden vergi tahsilatı yapılacak mallarla ilgili kanunlar) hükümlerince alınan vergiler ise şu şekilde sıralanabilir (Sayar, 1978: 53-57):

- **Aded-i Ağnam Resmi:** Genellikle sayıcılar ya da kol memurları tarafından tahsil edilen bu vergi koyun veya keçi başına 1 akçe olarak hesaplanmaktadır.
- **Ağıl Resmi:** Hayvanların barındıkları otlak, yaylak, kışlak vergisidir.
- **Ağnam Bacı:** Pazar ve panayır alanlarında satılan hayvanlar üzerinden alınan bir vergi türüdür.
- **Arus Resmi:** Evlenen kız veya dulların kocalarından alınan bir vergi türüdür. “Gelin resmi” ya da “gerdek resmi” olarak da bilinmektedir. Müslüman kızlar için 60, dullar için 30, gayrimüslim kızlar için 30 ve dullar için ise 15 akçe arus resmi alınmaktaydı.

- **Asiyab Resmi:** Değirmenlerden alınan bir vergidir. 1 yıl boyunca çalışan değirmenlerden 60, 6 ay boyunca çalışan değirmenlerden 30 ve 3 ay çalışan değirmenlerden ise 15 akçe vergi alınmaktaydı.
- **Beytülmal Hasılatı:** Varisi olmayanların terekeleri satılıp hazineye gelir olarak kaydedilirdi. Belirli bir süre sonra bir varis çıkıp durumu ispatladığında kendisinden 1/40 oranında alınan vergi Beytülmal Hasılatı olarak adlandırılırdı.
- **Cinayet ve Cürüm Resmi:** Her bölgenin örflerine göre değişen miktarlarda alınan ceza niteliğindeki bir vergi türüdür.
- **Çift Bozma Resmi:** Çiftini bozanlardan, buldukları arazinin niteliğine göre 75-300 akçe arasında alınan bir vergidir. Bu vergi aynı zamanda bir ceza niteliği de taşımaktadır.
- **Gümrük Resmi:** Dış ülkelerden Osmanlı Devleti'ne gelen bazı malların değerlerinden %5⁶ oranında alınan gümrük vergisidir. Bu vergi, bazı mallar için yük başına maktu olarak da alınmaktadır.
- **Hıncır Resmi:** Sırbistan fethedildikten sonra, Rumeli'de beslenen domuzlar üzerinden toplanan bir vergi türüdür. Bu vergi "canavar resmi" olarak da adlandırılmaktadır.
- **İspence Resmi:** Gayrimüslimlerden alınan 25 akçe tutarındaki maktu bir baş vergisidir.
- **Maden Resmi:** Tımar defterlerine yazılan maden miktarları üzerinden 1/5 ile 1/10 arasında değişen oranlarda alınan bir vergi türüdür.
- **Ondalık Ağnam Resmi:** Sivillerin ya da askerlerin et ihtiyaçlarını karşılamak için alınan nakdi olmayan, aynı bir vergi türüdür.
- **Öşür:** Tarımsal ürünlerden alınan bir vergi türüdür. Farklı bölgelerde farklı adlar altında da toplanmıştır. Genellikle mahsulün 1/10 'i kadar alınan bu vergi, bazı yer ve bazı dönemlerde 5/10'e kadar yükseltilmiştir. Öşür gibi tarımdan

⁶ Bu oran gümrük bölgelerine göre farklılık göstermektedir. Örneğin İstanbul'da %5 olan gümrük resmi oranı Kefe'de %4,2 olarak belirlenmiştir (Öztürk, 2000: 289).

alınan vergilerde, tarım arazisinin genişliği ve verim durumu esas alınmıştır. En verimli toprakların 2 dönümünden, orta verimli toprakların 3 dönümünden ve en az verimli toprakların 5 dönümünden 1 akçe alındığı bilinmektedir. Çift başına da yerine göre 25-57 akçe vergi aldığı görülmüştür.

- **Raiyyet Resmi:** Bir tür kazanç vergisi olarak bilinen bu vergi, ticaretle uğraşanlardan 6-18 akçe arasında değişen miktarlarda alınan bir vergidir.
- **Salhane Resmi:** Kesilen hayvanlardan alınan bir vergidir. “Ciğer parası”, “balta resmi”, “kasaphane resmi” olarak da adlandırılmaktadır. Bu resim nakdi olarak tahsil edildiği gibi kimi zaman kesilen hayvanların kelle, paça ve ciğerlerini alarak da tahsil edilmiştir.
- **Selamet Akçesi:** Hayvanların bir yerden başka bir yere götürülmesi esnasında alınan bir vergi türüdür. “Geçit vergisi” ya da “toprak bastı” adları ile de bilinmektedir.
- **Tapu Resmi:** Üzerinde zirai faaliyetlerde bulunulmayan, ticaret yeri olarak kullanılan ya da üzerine bina inşa edilen topraklardan alınan vergi türüdür. Tapu vergisi de değişen oranlı bir vergidir. Zira toprağın niteliğine ve konumuna göre vergi miktarı değişmektedir. En iyisinin dönümünden 50 akçe, orta düzey olanının dönümünden 40 akçe ve kötüsünün dönümünden 30 akçe alınmaktaydı.
- **Yave ve Kaçgın Resmi:** Dışarıda sahipsiz olarak bulunan mallar ya da hayvanlar birkaç kez ilan edildikten sonra, sahibi çıkmazsa kadılar tarafından satılır ve bedeli hazineye gelir olarak kaydedilirdi. Şayet daha sonra sahibi ortaya çıkar ve malını isterse bu kişiden masraf karşılığı olarak yave ve kaçgın resmi adı altında bir vergi tahsil edilirdi.

Fatih Sultan Mehmed döneminde, muhasebe düzeni ve mali açıdan yaşanan önemli gelişmelerden biri de hiç şüphesiz ilk altın paranın basılmış olmasıdır. İstanbul’da bir darphane kuran Fatih Sultan Mehmed eski akçeleri kaldırmış ve 1478 yılında yeni bakır paralarla birlikte ilk kez altın paraları da bastırmaya başlamıştır. Venedik duka altınına göre ayarlanmış ve onunla aynı değerde olan bu altınlar devletçe “flor-i şahi”, halk tarafından ise “kızıl kuruş” olarak adlandırılmaktaydı (Sayar, 1978: 60). Bu

adlandırmaların yanı sıra “sultani” olarak da adlandırıldığı tarihçilerce belirtilmiştir (Uzunçarşılı, 1983: 691).

Fatih Sultan Mehmed İstanbul’u fethettikten sonra, İstanbul’u daha zengin bir kent yapmayı ve toplumsal refahı sağlamayı amaçlamaktaydı. Bu amaç doğrultusunda sosyal ve ekonomik hayatın geliştirilmesi için, vakıflar, imaretler, çarşı ve pazarlar, han ve hamamlar, taşocakları, mezbahalar vb. birçok kuruluşun yanı sıra çok sayıda iş adamının çalışacağı dükkân ve tezgâhlar inşa ettirdi (Sayar, 1978: 60). Tüm bu gelişmeler Fatih döneminde sosyal ve iktisadi gelişmelerin yanı sıra mali yapı ve kayıt düzeninin gelişmesini sağlamıştır. Öyle ki Osmanlı muhasebe sistemine ilişkin günümüze kadar ulaşan ilk önemli belgelerin Fatih Sultan Mehmed dönemine ait olduğunu söylemek mümkündür.

Akkuş (2009: 116), tarihçi ve devlet adamı Mustafa Nuri Paşa’nın, Osmanlı Devleti’nin 1462-1512 yılları arasındaki mali durumundan bahsederken, gelir ve giderleri gösteren güvenilir defter ve kayıtlara ulaşamadığını belirttiğini aktarmıştır. Buna karşın ilk Osmanlı bütçelerinin Fatih Sultan Mehmed döneminde oluşması ihtimali üzerine iki önemli ipucu mevcuttur. Birinci ipucu, Kanunname-i Ali Osman’da “*ve yılda bir kere rikab-ı hümayunuma defterdarım irad ve masraflarım okuyalar*” maddesidir. İkinci ipucu ise, 1470-1490 yılları arasında Osmanlı’da esir olan Gian-Maria Angiolello’nun “Türk Tarihi” adlı eserde yazdığı “*gelir ve giderler her yıl yazılır ve arasındaki fark hesaplanır, ondan sonra defterler hazineye koyulur...*” cümlesidir. (Majer, 1987: 120). Esasen bu iki ipucu İtalyan İacopo di Promontorio kaynaklı olan ve en erken tarihli gelir cetvelini gösteren 1475⁷ tarihli Osmanlı belgesinde birleşmektedir. Söz konusu cetvelde Osmanlı İmparatorluğu’nun Rumeli ve Anadolu gelirleri türler ve bölgelere göre sınıflandırılarak belirtilmiştir. Söz konusu gelirler Tablo 1’de gösterilmiştir.

⁷ Halil İnalçık “Osmanlı İmparatorluğunun Ekonomik ve Sosyal Tarihi (1300–1600)” adlı eserinde bu belgenin tarihini 1475 olarak verirken; Majer (1987: 121-123 ve 139), tarihin 1476 olması gerektiğini belirtmiştir. (Akkuş, 2009: 116).

Tablo 1
Osmanlı İmparatorluğu'nun 1475 Yılı Gelirleri (Cizye ve Başlıca Mukataalar)

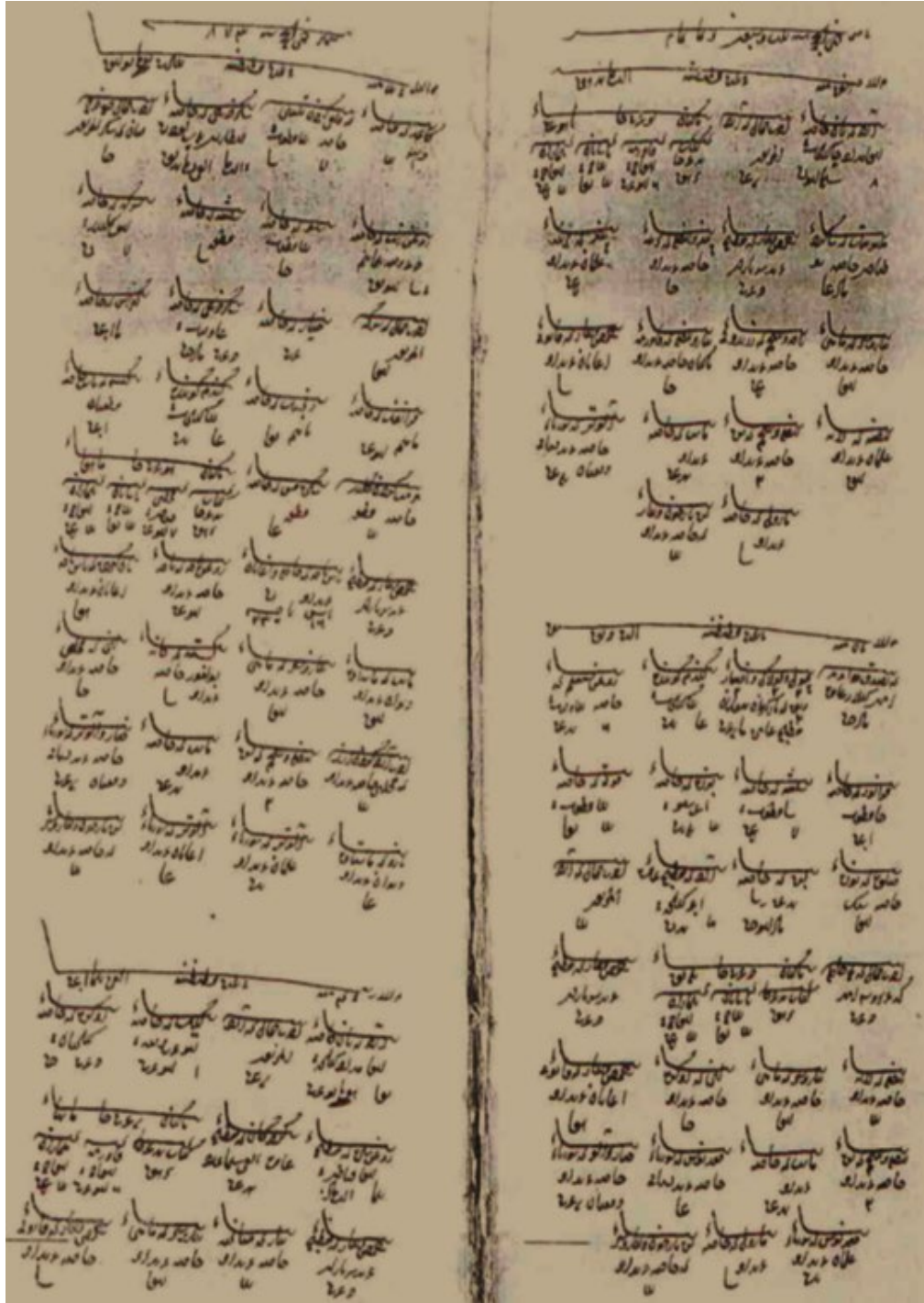
RUMELİ GELİRLERİ	Venedik Dukası (x1000)	ANADOLU GELİRLERİ	Venedik Dukası (x1000)
Cizye	850	Batı Anadolu Bacı ve Tuzla Gelirleri	32
Gelibolu ve İstanbul Geçiş Resimleri + Gümrük Resimleri	50 + 79	Alaiye (Canderone) Bacı ve Öşrü	12
Tuzla Gelirleri	94.5	Tuzlalar	12
Darphaneler (Gümüş Sikkeler + Altın Sikkeler)	120 + 3	Bursa Bacı ve İpek Gümrüğü Resimleri	50
Madenler	120	Kastamonu Geliri (özellikle bakır madenleri geliri)	150
Enez Cizyesi ve Tuzlası	11	Trabzon, Amasra ve Samsun Gümrük Resimleri	10
Tahıl Vergisi	20	Kefe Geliri	10
Çeltikçilik, Hamamlar ve Çingeneler	32	Karaman Geliri	35
Eğriboz, Mora, Avlonya, Sofya, Edirne Gelirleri	58.5	Eski ve Yeni Foça Cizye ve Şap Geliri	20
Rumeli Toplam	1.438	Anadolu Toplam	331

Kaynak: İnalçık (2000: 93-94); Majer (1987: 115-140)'den uyarlayan, Akkuş, (2009: 116-117).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde 1475 yılının en önemli gelir kaynağının cizye vergisi olduğu görülmektedir. Ayrıca o dönemde gümrük gelirlerinin bu gelirler kadar fazla olmadığı da söylenebilir (Akkuş, 2009: 117).

Fatih Sultan Mehmed dönemine ait bir başka önemli belge ise Osmanlı İmparatorluğu'nun mutfak giderlerine ait bir defter kayıdır. Bu kaydın bir bölümü Şekil 6'da ve tercümesi ise Tablo 2'de örnek olarak sunulmuştur. 11.6.1469 - 9.7.1469

tarihleri arasında Matbah-ı Âmire'nin harcamalarını gösteren bu defterin tamamı çok uzun olduğundan örnek olması adına yalnızca küçük bir bölümüne yer verilebilmiştir⁸



Şekil 6: Matbah-ı Âmire'nin Harcamalarını Gösteren Defterden Bir Görüntü

Kaynak: Elitaş ve diğerleri, 2008: 36.

⁸ Bu örnek muhasebe kaydının daha uzun ve detaylı anlatımı için bkz. (Elitaş ve diğerleri, 2008: 367-417).

Tablo 2**Matbah-ı Âmire'nin Harcamalarını Gösteren Defterin Bir Bölümünün Tercümesi**

Hicri 873 senesi Zilhicce ayında [Milâdi 11.6.1469-9.7.1469 tarihleri arasında] Matbah-ı Âmire'nin harcamalarına dair defter.

Hicri 873 Zilhicce ayı [Milâdi 11.6.1469-9.7.1469] Pazar, Zilhicce'nin ilk günü [11.6.1469] İstanbul 1.178 akçe

Un	Unu	Tavuk 29 adet 117 akçe			
Has ekmek için 4 mud, 5,5, keylçe, 8 akçeden, Değeri: 684	Taşımak İçin Hamal Ücreti: Nakit: 16	Kebap için 18 adet 4 akçeden Değeri: 72	Kavurma için 4 adet 6 akçeden Değeri: 24	Paşalar için 3 adet 3 akçeden Değeri: 9	Hastalar için 4 adet 3 akçeden Değeri: 12
Aşçı yardımcılar için giyim bedeli Değeri: 210	Matbah için nohut ve soğan, pazarcı başı eliyle Değeri: 25	Peynir ve yumurta saray için, pazarcı başı eliyle Değeri: 5			Peynir, acemi oğlanların tarhana çorbası için, pazarcı başı eliyle Değeri: 1
Soğan ve sarımsak, sarayda mantı için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 4	Paça ve şalgam, saray için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 12	Soğan ve yumurta, tavuk kavurması için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 5			Nohut ve soğan ağalar için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 6
Yumurta, acemi oğlanların lapası için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 4	Yumurta ve şalgam, saray için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 12	Yoğurt, saray için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 18			Taze erik, saray için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 13

Marul, saray için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 2

Marul, saray için, pazarcı başı eliyle, Değeri: 3

Kaynak: Elitaş ve diğerleri, 2008: 393.

1481 yılında Fatih Sultan Mehmed'in ölümünden sonra tahta II. Bayezid çıkmıştır ve XV. yüzyılın son yıllarında hüküm sürmüştür. II. Bayezid döneminde de Fatih Sultan Mehmed döneminde olduğu gibi mali konularla ilgili yasal düzenlemelere önem verildiği bilinmektedir.

Kardeşi Cem Sultan ile uzun süreli taht mücadelesinde bulunan Sultan II. Bayezid mali anlamda bir takım sorunlarla da karşılaşmıştır. Bu mali sorunlar ve yaşanan bazı gelişmeler devlet muhasebe uygulamalarını ve mali yapıyı da etkilemiştir (Güvemli,

Toraman ve Güvemli, 2015: 262). Bu mali sorunların kaynaklarından biri de hiç şüphesiz daha önce benzerine rastlanmayan ve “yağma hakkı” olarak adlandırılan ödemeler olmuştur. Yeniçerilerin Cem Sultan’dan sonra ayaklanıp Bursa’ya yağmalamayı kararlaştırmaları üzerine Sultan II. Bayezid bu şehrin ilk başkent olduğunu ve hem maddi hem de manevi açıdan değerler taşıdığını düşünerek, tahmini yağma kazancının asker başına düşebilecek payını hesaplatmış ve bu miktar paranın askere ödenmesini kabul etmiştir. Şehri yağma etmekten vazgeçirmek için yeniçerilerin her birine 1.000 akçe tutarında ödeme yapıldığı bilinmektedir. Dağıtılan bu paralar “yağma hakkı muhassesatı” olarak adlandırılmıştır (Sayar, 1978: 69-70). II. Bayezid döneminde örfi vergiler adı altında çok sayıda vergi toplandığı da bilinmektedir. Bu vergilerden bazıları şu şekilde sıralanabilir (Sayar, 1978: 70-76).

- **Hudus-u Avarız Vergisi:** Sultan II. Bayezid döneminde yaşanan siyasi olaylardan kaynaklanan mali sorunların yanı sıra “küçük kıyamet” olarak adlandırılan İstanbul depremi ve sarayın bazı gereksiz harcamaları da para gereksinimini arttırmıştır. Bu para ihtiyacının karşılanabilmesi için “Hudus-u Avarız” denilen vergi ile her haneden iki akçe nakit ve yirmi haneden bir hizmetli alındığı bilinmektedir. Hudus-u Avarız bu yönü ile hem nakdi hem de aynı bir vergidir. Başlarda bütün vilayetlerden alınan bu vergi sonraki yıllarda sadece şehzadelerin valilik yaptığı vilayetlerden alınmıştır bu durum ise vergide “umumiyyet kaidesi” ilkesine uymadığından halkta huzursuzluğa sebep olmuştur.
- **İmdadiye-i Seferiye:** Çalışmanın önceki bölümlerinde de değinildiği üzere, İmdadiye-i Seferiye savaş dönemlerinde savaş masraflarının karşılanması için toplanan bir vergidir. Diğer bütün örfi vergiler gibi tutarı önceden tespit edilen vergi, hane ve nüfusa göre taksim edilir ve daha sonra tahsil edilirdi. II. Bayezid döneminde İmdadiye-i Seferiye sadece savaş zamanlarında değil, sürekli olarak toplanmaya başlanmıştır. Bu nedenle verginin adı değişmiş “İmdadiye-i Hazeriye” adı altında yeni bir vergi türü ortaya çıkmıştır.
- **Ferman Harcı ve Kaftan Bedeli:** Yüksek dereceli memurların (vezir, vali, hâkim vb.) tayinleri için yazılan fermanlardan alınan harçlar ve bu memurların devleti temsil ederken giydikleri kıyafetlerin masraflarının karşılanması için tahsil edilen vergilerdir.

- **İane-i Hükkamiye, Mübaşiriye, Kalemiye, Katibiye... Harçları:** Hâkim, mübaşir, kâtip kalemi, tahsildar vb. memurların geçimlerinin karşılanması için bu adlarla tevzi defterlerinde tahakkuk ettirilip tahsil edilen vergilerdir.
- **Kürekciyan Avarızı:** Gemilerde kürek çekmek ve yelken açmak gibi işleri yapan kişilerin masraflarının karşılanması için toplanan vergidir. Daha sonra bu hizmetler mahkûmlara yaptırılmıştır.
- **Faiz, Senelik Nema, Güzeşte, Sarrafiye Harcı:** Kamu giderlerinin oldukça önemli bir kısmı gelirlerin tahsil edilmesinden önce gerçekleşirdi. Bu nedenle giderler için gereken para faizli muameleciler tarafından hazineye ödünç verilirdi. Borç olarak alınan bu paraların faizleri tevzi defterlerine kaydedilir ve mükelleflere dağıtılarak tahsil edilirdi.
- **Beygir, Mürûr ve Ubûr ve Daire Masrafı:** Gerek askeri gerekse mülki memurların seyahat ve konaklama masraflarının karşılanması için tevzi defterlerinde tahakkuk ettirilip tahsil edilen vergilerdir.
- **Baç, Yasak, Yol, Mürûriye Resimleri:** Tüccarların geçtiği yerlerdeki kapı ve geçitlerin bakım ve onarım giderlerinin karşılanması için alınan vergilerdir. Yüksüz hayvanlardan 20, yüklü hayvanlardan 40 ve arabalardan 80 akçe alındığı bilinmektedir. Sonraki yıllarda yabancı tüccarlar bu durumdan şikayetçi olmuş ve bir defaya mahsus olarak ilk geçitte 300 akçe alınması konusunda anlaşılmıştır. Yerli tüccarlar ise her geçişte ödemeye devam etmiştir. Bu durum kapitülasyonların başlangıcı olarak da kabul edilmektedir.
- **Bab-ı Ali Tamirat ve Teşrifatı:** Merkezlerdeki hükümet binalarının tamiri ve mefruşatı için yapılan harcamalardır. Bu harcamalarda tevzi defterlerine kaydedilir ve ahaliden tahsil edilirdi.
- **İzni Sefine Harcı:** Boğazlardan geçen gemilerden büyüklüklerine göre farklı miktarlarda alınan örfi vergilerdendir.
- **Diyet Öşürü:** Bir kimseyi öldüren ya da yaralayan kimselerden ölen ya da yaralanan kişinin varislerine verilmek üzere alınan paranın onda biridir.
- **Kömür, Kireç, Kereste, Kendir Bedelleri:** Barut ve cephanede üretiminde gereksinim duyulan hammadde ve malzeme masrafları için toplanan vergilerdir.
- **Sekbanlar, Topçular ve Humbaracılar Bedeli:** Dağlık alanlarda görevli ve eşkıyalar ile mücadele eden sekban, topçu ve humbaracıların hazineden aldıkları

paralardır. Bu paralar da tevzi defterlerine kaydedilir ve mükelleflerden tahsil edilirdi.

- **İanat:** Deprem, yangın vb. doğal afetlerde zarar gören vilayetlerin masrafları için diğer vilayetlerdeki mükelleflerden toplanan vergilerdir.
- **Semerat:** Devlete ait olan her türlü emlak ve arazinin emanet yolu ile devletçe idaresi için yapılan giderlere karşılık olarak mükelleflerden toplanan vergilerdir.
- **Tayyarat:** Havadan gelirler anlamına gelmektedir. Planlanmayan giderler için halktan tahsil edilen vergilerdir.

II. Bayezid devrinde yaşanan önemli mali olaylardan biri de para değerindeki düşüş olmuştur. II. Bayezid de tıpkı babası Fatih Sultan Mehmed gibi para bastırmıştır ancak Fatih Sultan Mehmed zamanında 1 altın sikke 45 akçe civarında iken II. Bayezid döneminde 60 akçe civarına yükselmiştir. Osmanlı akçesi tarihte ilk kez II. Bayezid devrinde değer kaybetmiştir (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 262).

Fatih Camii ve İmareti Tesisleri'nin muhasebe kayıtları ise II. Bayezid devrinde muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmelere ilişkin önemli ipuçları vermektedir. Osmanlı Devleti mali idaresinin esas defterlerinden biri olarak kabul edilen bu önemli kaynakta Fatih Camii ve İmaretinin yıllık gelir ve giderleri belirli bir düzen ve sınıflandırma içerisinde bütün ayrıntıları ile kaydedilmiştir. Ömer Lütfi Barkan'ın bu konuya ilişkin olarak kaleme aldığı "Fatih Camii ve İmareti Tesislerinin 1489-1490 Yıllarına ait Muhasebe Bilançoları" adlı eserde bu kayıtlar ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Fatih Camii ve İmaretinin 1489-1490 yıllarına ait bilançolarının açıklamalarından, yıllık hesap ve kayıtların kesin ve son şekillerinin, maliye idaresinin ana defterlerine kayıt tarihlerinin mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Bu tarih esasen Divan'ın kayıtları inceleme ve kabul tarihi olarak da kabul edilmektedir. Bununla beraber 1489 yılı hesaplarının Hayreddin, 1490 yılı hesaplarının ise Bâli isimli kâtipler tarafından kaydedildiği de açıklamalardan anlaşılmaktadır. Söz konusu vakfın muhasebe bilançoları ve kayıtlarının genel olarak iki kısımda ele alındığı da söylemek mümkündür. Birinci kısımda vakfın yıllık gelir ve giderleri mevcuttur. İkinci kısımda ise "muhasebe'i gallât" olarak adlandırılan ve köylerdeki mahsullerden bir hisse şeklinde tahsil edilen gelirlerin miktar ve türlerine ait olan ambar hesapları yer almaktadır (Barkan, 1963: 300-302).

Fatih Camii ve İmaretinin 1489-1490 yıllarına ait bilançolarında yer alan ana gelir ve gider kalemleri Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3

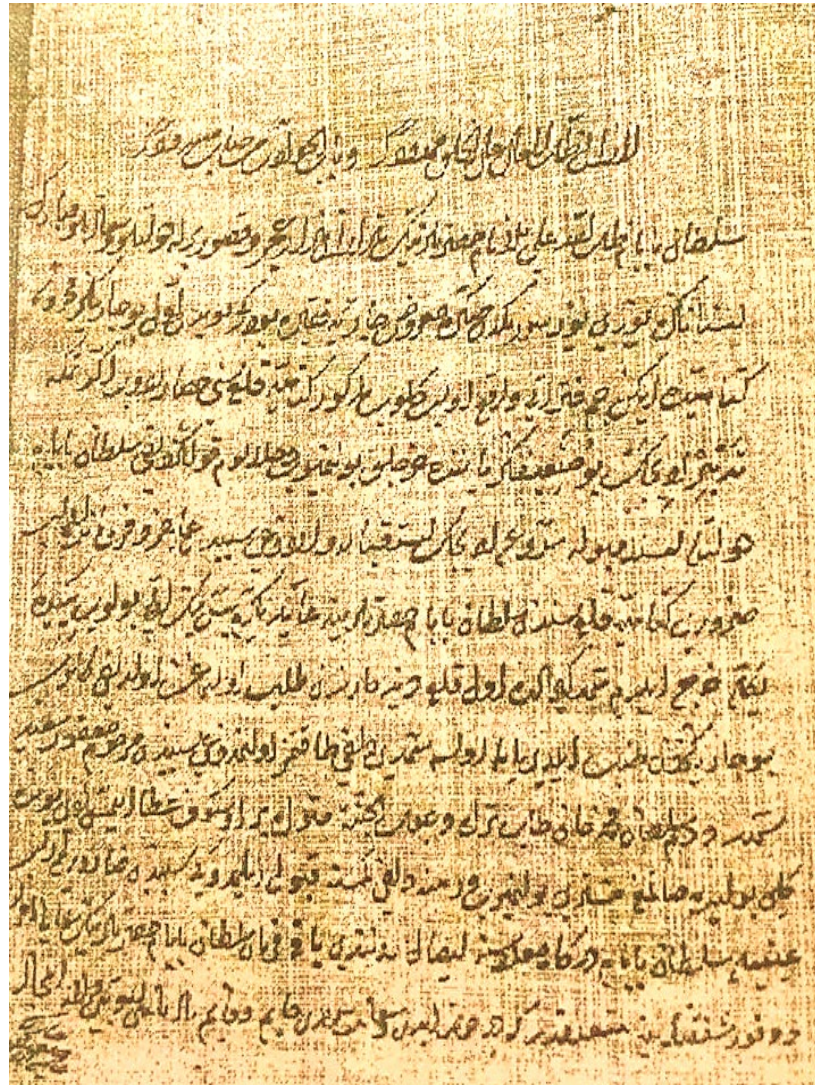
Fatih Camii ve İmaretinin 1489-1490 Yılları Bilançolarında Yer Alan Gelir ve Giderler

YILLAR	1489	1490	YILLAR	1489	1490
GELİRLER	Tutar (Akçe)	Tutar (Akçe)	GİDERLER	Tutar (Akçe)	Tutar (Akçe)
Önceki yıldan devreden bakiye	34.925	10.225	Vakfin çalışanlarına ödenen maaşlar.	869.260	923.296
İstanbul'daki 12 hamam ve bazı arsaların kira gelirleri	255.233	243.893	İmarette dağıtılan ekme ve yiyecek giderleri	461.417	390.803
İstanbul ve Galata'daki evli erkek ve dul kadın Hristiyan ve Yahudilerden toplanan cizye gelirleri	433.698	421.274	Fatih Camii için yapılan harcamalar	4.159	4.690
Vakfin, Çorlu, Tekfur Dağı, Ereğli, Kırklareli ve Edirne'de bulunan elliden fazla köyündeki reayadan toplanan cizye ve ispence vergisi gelirleri ile para olarak tahsil edilen diğer vergilerden (mahsulden) elde edilen gelirler.	723.220	708.437	Darüşşifada yapılan masraflar	72.000	72.000
Geçen seneden satılmış olan şeylerden geriye kalan hububat fazlalarından veya bazı uzak köylerden nakliye zorluklardan kurtulmak için satılığa çıkarılmış olan öşür mahsulü ile ambardaki diğer fazlalıklarının satışından elde edilen gelirler toplamı	88.460	76.160	Müteferrik giderler	63.432	13.589
			Tamirat giderleri	13.663	16.871
TOPLAM	1.535.536	1.459.989	TOPLAM	1.483.931	1.421.249
KALAN	1489 Yılı		1490 Yılı		
	51.605 Akçe (1.535.536 – 1.483.931)		38.740 Akçe (1.459.989-1.421.249)		

Kaynak: Barkan, 1963: 297-341'den uyarlanmıştır.

Osmanlı Devleti'nin mali denetim organizasyonunun gücü konusunda ise II. Bayezid döneminde yaşanan bir olay önem arz etmektedir. II. Bayezid'in kızı Ayşe Sultan'ın Kütahya'da bulunduğu sırada Cem Sultan'a karşı mücadele ettiği tarihçiler tarafından belirtilmektedir. Cem Sultan'ın bölgeye geldiği tarihlerde Ayşe Sultan'ın kocası

Anadolu Beylerbeyi Sinan Paşa orada olmadığı için Ayşe Sultan kalenin kasasından 25.000 akçe almış ve bu paranın bir kısmıyla kaleyi onarmış, bir kısmını da mücadele için askerlere dağıtmıştır. Aradan belli bir süre geçtikten sonra Gelibolu'ya yerleşen Ayşe Sultan'dan merkez mali teşkilatı, yetkisi olmadan aldığı bu parayı geri istemiştir. Mali idarenin ısrarı üzerine Ayşe Sultan babası II. Bayezid'e bir mektup yazarak durumu anlatmış, paranın kalenin onarımı için kullanıldığını belirtmiş ve buna rağmen affını istemeyip parayı ödemek istemiştir. Topkapı Sarayı arşivinde bulunan bu mektup Türk denetim tarihi açısından oldukça önemlidir (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 263). Söz konusu mektubun görüntüsü Şekil 7'de sunulmuştur.



Şekil 7: Ayşe Sultan'ın Babası II. Bayezid'e Yazdığı Mektup

Kaynak: Topkapı Sarayı Arşivi Nr. 5455.

Mektubun Tercümesi:

“Tüm halkın himayesi altında bulunduğu Sultan Baba hazretlerinin, yüzbinlerce kusurumla birlikte mübarek Asitane’sine (başkent, saray) yüz sürdükten sonra bu aciz cariyelerinin arzı budur ki: Bundan evvel bu cariyeniz Kütahya’da iken, Cem fetreti meydana gelmiş ve adı geçen Kütahya Kalesini kuşatıp ele geçirmek istemişti. Bu cariyenizin yanında hiç parası bulunmuyordu ve eşim (Sinan Paşa) da Sultan Babamı karşılamak üzere İstanbul’a gitmişti. Acizleri burada çok sıkıntılı duruma düşüp, çaresiz kaldım. Zorunlu olarak Kütahya hanesinden Sultan Babam Hazretlerine ait 25.000 akçeyi askerlere harcadım. Şimdi bu para, kale dizdarından talep edilmektedir. O da benden istemektedir. Bunu ödemeye gücümüz olmadığından, rahmetli şehid dedem Sultan Mehmed Han –yattığı yerde iyi olsun ve Allah mekânını cennet eylesin- bana bir mücevherli üsküf hediye etmişti. Bunu Gelibolu’da satın alacak bir alıcı yok, ayrıca rehin dahi kabul edecek kimse bulunmuyor. Bu mücevher Sultan Babam dergâhına gönderildi. Bu konuda her türlü ferman, saltanatının ebedi ve daim olmasını dilediğim Sultan Babam hazretlerinin yüksek emirlerine mütealliktir.”

II. Bayezid’in kızı Ayşe Sultan’ın yazmış olduğu bu mektup ve gerçekleşen olay, gerek yönetici ve ailelerinin devlet hazinesine karşı olan tutumları gerekse Osmanlı Devleti’nde denetçi olarak görev yapan memurların iş takibi ve ciddiyetleri açısından oldukça mühimdir. Ayrıca bu olay, XV. yüzyılda Osmanlı muhasebe kayıtlarının ve defterlerinin varlığına işaret etmekle beraber, denetim fonksiyonunun yükselme dönemi başlarındaki gelişmiş düzeyi hakkında da fikir vermektedir (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 263-264).

Buraya kadar anlatılardan yola çıkarak Osmanlı Devleti’nde yükselme döneminin ilk elli yılında tımar sisteminin merkezi yönetime çok fazla kayıt ihtiyacı ve yükü gerektirmeyecek biçimde uygulandığı söylenebilir. Bu sistem kayıt düzeni açısından yerinde sarf olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte alınacak vergiler oldukça çeşitlidir ve esasları detaylıca belirtilmiştir. Bu da özellikle de düzenli gelirler için kayıt ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dikkati çeken bir diğer nokta ise Ayşe Sultan’ın mektubundan da anlaşıldığı üzere, devlet muhasebe sisteminin çalışması için denetim düzenine oldukça fazla önem verilmiş olmasıdır (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2015: 266).

2.4. Siyakat Yazısı ve Merdiven Kayıt Yöntemi

Siyakat yazısı Osmanlı Devleti'nde muhasebe ve mali kayıtlarda kullanılan bir yazı türü olarak bilinmektedir. Merdiven kayıt yöntemi ise beş yüz yılı aşkın bir süre Osmanlı devlet muhasebe uygulamalarında kayıt yöntemi olarak kullanılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde kendine has özelliklere sahip olan siyakat yazısı ve merdiven kayıt yöntemi hakkında bilgi verilmiştir.

2.4.1. Siyakat Yazısı

Siyakat yazısı, İslam devletlerinde özellikle idari ve mali kayıtlarda kullanılmış bir yazı türü olarak bilinmektedir. Siyakat kelimesi, sözün gelişi, anlatım biçimi, tarz, tertip, nizam vb. anlamlarına karşılık gelmektedir. Siyakat yazısı ile yazılmış olan bir metnin ancak sözün gelişinden okunabilmesi nedeni ile bu adın verilmiş olabileceği ileri sürülmektedir (Serin, 2009: 291). Siyakat terimi, Osmanlılarda ve önceki İslam devletlerinde uzun yıllar boyunca muhasebe kayıtları için kullanılmıştır. Öyle ki muhasebe ilmi "İlm-i Siyakat" olarak da adlandırılmıştır. Bununla beraber İslam medeniyetlerinde muhasebe ile ilgili olarak yazılan bazı kitaplarda siyakat kelimesi muhasebe anlamında kullanılmıştır (Öztürk, 1996 18).

İlk olarak nerede ve ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmeyen siyakat yazısının hicri birinci asırda Müslümanlar tarafından uygulanan defter tutma yöntemleri ile birlikte İslam devletlerinde yerleşmiş olduğu ileri sürülmektedir. Bununla birlikte Siyakat yazısının Orta Asya'da kullanılan Uygur yazısı ile kufi olarak adlandırılan ve çok sayıda türü olan yazı arasında sıkı bir ilişkisi ve benzerliklerinin olduğu da ileri sürülmüştür (Ergin, 1984: 95. Aktaran, Öztürk, 1996: 25). Bir başka görüşe göre ise Siyakat yazısının Abbasîler döneminde ortaya çıktığı, Selçuklularda ve diğer İslâm devletlerinde kullanıldığı, daha sonra İran kanalıyla Anadolu'ya geçtiği ve İlhanlılar kanalıyla da Osmanlılara geçtiği ileri sürülmektedir. Zira İlhanlılara ait mali belgelerdeki yazı şekilleri ile Osmanlı tahrir kayıtlarının yazı şekilleri benzerlik göstermektedir. Osmanlılarda özellikle XV. yüzyılda malî kayıtlarda görülmeye başlanan siyakat yazısının Fâtih Sultan Mehmed döneminde iyileştirilmiş olduğu ve bazı resmi kayıtlarda yeni usul ve düzenlemeler yapıldığı da bilinmektedir (Serin, 2009: 291).

Siyakat yazısı, ince, dik, birbirine girift ve genellikle noktasız olarak yazılmaktadır. Bu nedenle az yer kaplar, kolay ve çabuk yazılır. Siyakat yazısının kolay okunabilen türleri olmakla birlikte eski terimler içeren ve yalnızca uzmanlar tarafından okunabilen türleri de mevcuttur. Siyakat yazısında noktalı harfler mevcuttur ancak neredeyse yok denecek kadar azdır, bu nedenle okunuşu, okuyanın yeteneğine ve Osmanlı kültürü ile ilgili bilgi ve birikimine bağlıdır. Bununla birlikte siyakat yazısını yazan kâtiplerin kendilerine göre yaptıkları bazı şahsi özellikler ve düzenlemeler mevcuttur. Aynı zamanda yazının yazıldığı her dönemin farklı üslubu da olabilmektedir (Günday, 2013: 2).

Siyakat yazısının ekseriyetle muhasebe kayıtları, maliye, tapu ve vakıflara ait işlemlerde ve kullanıldığı söylenebilir. Güvemli (1995a: 91), siyakat yazı ve rakamlarının kullanıldığı alanlarını şöyle sıralamıştır:

- Muhasebe öğretiminde,
- Muhasebe belgelerinde ve kayıt düzeninde,
- Devletin mali düzenini oluşturan kayıt ve belgelerde,
- Devletin tapu kayıt ve belgelerinde,
- Vakıflarda

Siyakat yazı ve rakamlarının muhasebe kayıt düzeni ve belgelerinde kullanılmasının en önemli nedeni bu yazı türünün muhasebenin ihtiyaç duyduğu kısa ve öz anlatıma olanak vermesidir. Muhasebe kayıtlarının günü gününe ve acele bir şekilde yazılması gereken bir özelliğe sahip olmasından ötürü siyakat yazısı çok uzun yıllar muhasebe ilminde kullanılmıştır (Otar, 1990: 2). Siyakat yazısının oldukça uzun bir süre Türk muhasebe uygulamalarında kullanılmasının bir başka nedeni ise, Osmanlı muhasebesinin devlet muhasebesi şeklinde, merkeziyetçi bir muhasebe olarak gelişmesidir. Bu merkeziyetçi muhasebe sistemi muhasebede usta-çırak ilişkisini doğurmuş ve siyakat yazısı da bu ilişki aracılığı ile sonraki nesillere de aktarılarak öğrenilmiştir (Güvemli, 1995a: 93). Muhasebe mesleğinin doğası gereği tutucu olması ve muhasebe mesleğini icra edenlerin meslek ile ilgili değişikliklere çok fazla açık olmaması da siyakat yazısı ve siyakat rakamlarının Osmanlı Devleti'nde XIX. yüzyılın sonlarına kadar kullanılmasının nedenlerinden biri olmuştur (Öztürk, 1996: 45). Şekil 8'de II. Bayezid dönemine Ait siyakat yazısı ile yazılmış bir muhasebe kaydının görüntüsü sunulmuştur.

ما امر اجات نخاس و قلی و تیار لاجه کله ای اولویه و پرویش
 ارسله ندر موجب حکم می یوسن و رای بو. هجری الی و 2 سنه ۹۰۵
 ۱۲۱ هجری الی سنه ۹۰۵ سنه ۹۰۵ سنه ۹۰۵
 ارسله ندر کبر 2۱ کم سنه ۹۰۵

اصالة
 خط - لولک مال لورج - با

مکرمه و معنی الدین و غم حاصله
 استانبول بر حقوق ظاهر شده
 در عیالیش و خاوند
 حامی برید مولد ماشین آلدیست
 وجود مولد رایت و سپاهیا
 بر با ی خانه و هفت ۹۲ هجری الی و 2
 سنه ۹۰۵ هک .

مکرمه و معنی الدین و غم حاصله
 استانبول بر حقوق ظاهر شده
 در عیالیش و خاوند
 حامی برید مولد ماشین آلدیست
 وجود مولد رایت و سپاهیا
 بر با ی خانه و هفت ۹۲ هجری الی و 2
 سنه ۹۰۵ هک .

مکرمه و معنی الدین و غم حاصله
 استانبول بر حقوق ظاهر شده
 در عیالیش و خاوند
 حامی برید مولد ماشین آلدیست
 وجود مولد رایت و سپاهیا
 بر با ی خانه و هفت ۹۲ هجری الی و 2
 سنه ۹۰۵ هک .

مکرمه و معنی الدین و غم حاصله
 استانبول بر حقوق ظاهر شده
 در عیالیش و خاوند
 حامی برید مولد ماشین آلدیست
 وجود مولد رایت و سپاهیا
 بر با ی خانه و هفت ۹۲ هجری الی و 2
 سنه ۹۰۵ هک .

یا 2 نیار تو و مناصی هجری و قسط طایفه استانبول
 اول رختوس الواقی 2۳ 1۵ الی سنه ۹۰۳ و بر با ی
 ماهی که در سلا نیست و پروت و وقته شد بر موجب ملتوب
 قاضی سلا نیست و پروت 2۳ 1۵ هجری الی سنه ۹۰۵

ما هک
 و معنی الدین و غم حاصله
 استانبول بر حقوق ظاهر شده
 در عیالیش و خاوند
 حامی برید مولد ماشین آلدیست
 وجود مولد رایت و سپاهیا
 بر با ی خانه و هفت ۹۲ هجری الی و 2
 سنه ۹۰۵ هک .

مکرمه و معنی الدین و غم حاصله
 استانبول بر حقوق ظاهر شده
 در عیالیش و خاوند
 حامی برید مولد ماشین آلدیست
 وجود مولد رایت و سپاهیا
 بر با ی خانه و هفت ۹۲ هجری الی و 2
 سنه ۹۰۵ هک .

مکرمه و معنی الدین و غم حاصله
 استانبول بر حقوق ظاهر شده
 در عیالیش و خاوند
 حامی برید مولد ماشین آلدیست
 وجود مولد رایت و سپاهیا
 بر با ی خانه و هفت ۹۲ هجری الی و 2
 سنه ۹۰۵ هک .

Şekil 8: II. Bayezid Dönemine Ait Siyakat Yazısı İle Yazılmış Bir Muhasebe Kaydı.
 (Ali Emiri, Bayezid II, nr. 41)

Kaynak: Öztürk, 1996: 198.

Siyakat yazısından kasıt esasen siyakat rakamları ile yazılan yazıdır. Zira siyakat yazısı daha çok siyakat rakamları olarak adlandırılan rakamlar ve bu rakamlardan oluşan sayılardan oluşmaktadır. Siyakat rakamlarına çeşitli dönemlerde farklı isimler de verilmiştir. Bu isimlerden en bilineni ise Divan rakamlarıdır. Zira özellikle maliye ve muhasebe işlerini gören Divan'da kullanılmakta olmasından bu adın verildiği düşünülmektedir. Divan rakamları Osmanlıca metinlerde “Erkam-ı Divanniyye” şeklinde kullanılmaktaydı. Siyakat rakamları yerine divan rakamlarının yanı sıra “Siyakat-ı Arabi”, “Erkam-ı Arabiyye”, “Melfuz A’dad Hesabı”, “Siyakat Adedi” gibi isimler de kullanılmıştır. İranlılar ise siyakat rakamlarını “Hisab’-ı harvari”, “Rukum-ı Siyak”, “Siyak-ı Rukum” ya da kısaca “Siyak” olarak isimlendirmişlerdir (Elker, 1989: 8; Otar, 1991: 14; Öztürk, 1996: 44).

Siyakat rakamlarının Osmanlı Devleti’nde çoğunlukla resmi muamelelerde kullanıldığı bilinmektedir. Uzun yıllar boyunca muhasebe işlemlerinde siyakat rakamlarını kullanan Osmanlılarda, yalnızca bu rakamların kullanıldığı muhasebe kayıt ve defterleri bulunmakla birlikte her iki rakam türünün bir arada kullanıldığı kayıtlara da rastlanılmaktadır (Sahillioğlu, 1985: 435. Aktaran, Öztürk, 1996: 45). Siyakat rakamları muhasebe defterlerinin yanı sıra, arazi tahrir kayıtları, inşaat ve tamir kayıtları, vakıf kayıtları, tezkireler vb. kayıtlarda da kullanılmıştır. Ayrıca, XIII. ve XIV. yüzyıllarda basılan bazı sikkelerde kullanıldığı da bilinmektedir (Öztürk, 1996: 45).

Siyakat rakamları esasen rakam ve rakam cümlelerinin yazı ile ifade edilmesi şeklinde açıklanabilir. Başka bir deyişle rakamların Arapça söylenişini oluşturan kelimelerin kısaltılıp formüle dönüştürülmesi olarak da ifade edilebilir (Sahillioğlu, 1985: 434. Aktaran, Öztürk, 1996: 45). Diğer rakam ve sayı türlerinde de olduğu gibi, siyakat rakamlarında ilk dokuz rakam oldukça önemlidir. Zira diğer basamaklar bu ilk dokuz rakamın yazılışından ve işaretlerinden türetilmiştir. Bu nedenle siyakat rakamlarının öğrenilmesi için Arapça rakamları, sayıları ve bazı işaretleri bilmek gereklidir (Öztürk, 1996: 46).

Bazı siyakat rakamları ve sayılarının yazılışları ile ilgili örnek görseller Şekil 9, 10, 11, 12, 13, 14 ve 15’te sunulmuştur.

ا	ب	ج	د	هـ	1
و	ز	ح	ط	ق	2
ك	ل	م	ن	ي	3
ر	س	ع	ف	ص	4
غ	ق	ك	ل	م	5
ن	ي	ر	س	ع	6
ف	ص	غ	ق	ك	7
ل	م	ن	ي	ر	8
س	ع	ف	ص	غ	9

Şekil 9: Siyakat Rakamlarının Yazılış Örnekleri

Kaynak: Elker, 1989: 56.

٥	٤	٣	٢	١	0,5
	٥	٤	٣	٢	1,5 2,5
٥	٤	٣	٢	١	12,5
٥٥٥	٤٤٤	٣٣٣	٢٢٢	١١١	352,5
٥٥٥٥٥	٤٤٤٤٤	٣٣٣٣٣	٢٢٢٢٢	١١١١١	4822,5
٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	562,5
٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	663,5
٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	219,5
٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	43,5

Şekil 10: Siyakat Rakamları ile Yazılmış Ondalık Sayı Örnekleri

Kaynak: Elker, 1989: 75.

ع ا ج د ه و ز ح ط	10
ع و ز ح ط	20
ع و ز ح ط	30
ع و ز ح ط	40
ع و ز ح ط	50
ع و ز ح ط	60
ع و ز ح ط	70
ع و ز ح ط	80
ع و ز ح ط	90

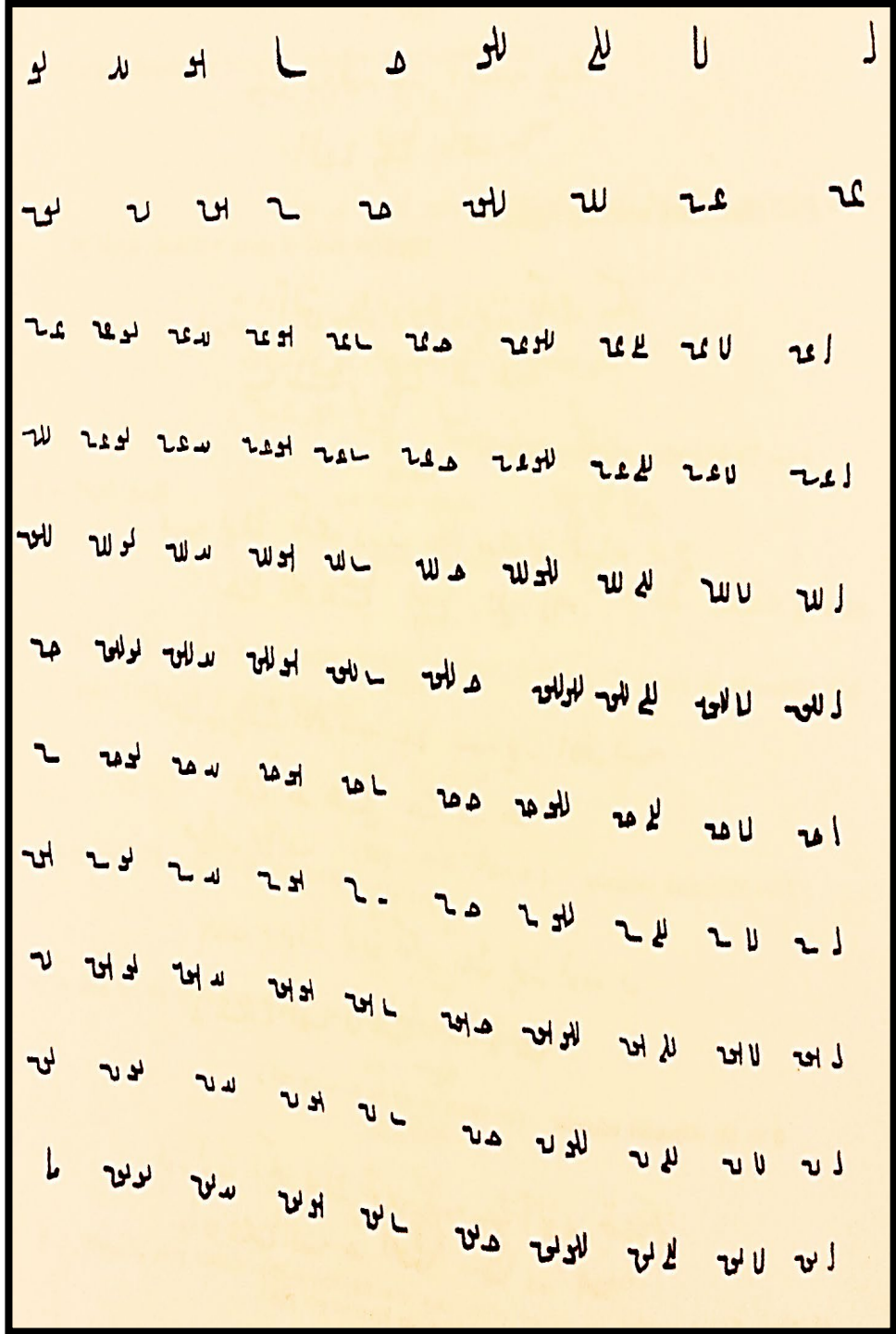
Şekil 11: Siyakat Rakamları ile On ve Katlarının Yazılış Örnekleri

Kaynak: Elker, 1989: 57.

ع و ز ح ط	960	ع ا ج	101
ع و ز ح ط	990	ع ا ج	110
ع ا ج	112	ع و ز ح ط	202
ع ا ج	112	ع و ز ح ط	220
ع ا ج	122	ع ا ج	303
ع و ز ح ط	413	ع ا ج	305
ع و ز ح ط	475	ع ا ج	330
ع ا ج	543	ع و ز ح ط	408
ع ا ج	626	ع ا ج	505
ع و ز ح ط	772	ع ا ج	550
ع ا ج	866	ع ا ج	660
ع و ز ح ط	956	ع و ز ح ط	707
ع و ز ح ط	966	ع ا ج	809

Şekil 12: Siyakat Rakamları ile Yazılmış Üç Basamaklı Sayı Örnekleri

Kaynak: Elker, 1989: 60.



Şekil 15: Siyakat rakamları ile 1-100 arası sayıların yazılışı⁹

Kaynak: Günday, 2013: 12

⁹ Şeklin ilk satırında sağdan sola 1-9 arası rakamlar yazılmıştır. İkinci satırında ise 10-90 arasındaki sayılar 10'un katları şeklinde yazılmıştır (10-20-30...90). Üçüncü satırdan itibaren 11-100 arası sayılar sağdan sola doğru yazılmıştır.

2.4.2. Merdiven Kayıt Yöntemi

Merdiven yöntemi, Ortadoğu’da çok uzun yıllar boyunca kullanılan bir muhasebe kayıt yöntemi olarak bilinmektedir. Bu yöntem Osmanlı Devleti’nde kuruluş yıllarından Tanzimat dönemine kadar beş yüz yılı aşkın bir süre boyunca devlet muhasebe uygulamalarında kullanılmıştır. Merdiven yöntemi; “merdiven kayıt usulü”, “merdiven kayıt yöntemi”, “merdiven kayıt tekniği” gibi isimlerle de literatürde yer almaktadır.

Merdiven yöntemi, ilk olarak Abbasilerde ortaya çıkmış, İlhanlılar döneminde gelişmiş ve Osmanlılarda döneminde ise mükemmelleşmiş bir yöntem olarak muhasebe tarihi sahnesindeki yerini almıştır. (Güvemli ve Güvemli 2007; Güvemli ve Güvemli 2015: 20). Merdiven kayıt yönteminin ilk örnekleri ise Abbasilerde Harun Reşid döneminde (766-809) ortaya çıkmıştır. Moğolların Abbasileri yıkıp o bölgede hâkimiyet kurmasıyla birlikte İlhanlılara geçen merdiven yöntemi daha sonra Osmanlılara geçerek Tanzimat dönemine kadar kullanılmıştır (Aydemir ve Erkan, 2011: 111).

Çalışmanın önceki bölümlerinde de değinildiği üzere, İlhanlılar döneminde merdiven kayıt yöntemi ve muhasebe düzenine ilişkin olarak yazılmış dört öğreti kitabı mevcuttur. Bu kitaplardan en tanınmış ise hiç şüphesiz 1363 yılında Abdullah el Mazenderani tarafından kaleme alınan Risâle-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat) adlı eserdir. Risâle-i Felekiyye’de Merdiven yönteminin adı “merdiban-ı paye” (merdiven basmağı) şeklinde belirtilmiştir. Yöntemin, ana tutarların “(asl-ı mal)” en başa yazılmasından ve bu ana tutarı oluşturan alt tutarların ayrıntılı olarak onun altına merdiven basamağı şeklinde sıralanmasından dolayı bu isimle anıldığı söylenebilir (Güvemli ve Güvemli 2015: 21). Merdiven yönteminin temel özellikleri ise şu şekilde sıralanabilir (Elitaş ve diğerleri 2008: 182);

- Merdiven yöntemi devletçi ve merkezîyetçi bir yönetim anlayışı çerçevesinde devlet muhasebesi uygulamaları yönelik olarak ortaya çıkmış ve kullanılmıştır. Genel olarak devletin vergi gelirlerinin toplanması ve harcanması esasına dayanmaktadır,
- Merdiven yönteminde, devletin her eyaletinin vergi türleri ve toplam vergi gelirleri alt alta yazılarak toplanmaktadır. Harcama türleri ve harcama tutarları da alt alta yazılarak sıralanmaktadır,

- Merdiven kayıt yönteminde kayıtlar tahakkuk esasına göre yapılmaktadır. Ancak işlemler tahakkuk maddesi yapılmadan yürütülmektedir. Tahakkuk tutarı ise başka bir yerde takip edilmektedir,
- Hem miktar hem de tutar yazılması için uygun bir yöntemdir,
- Yöntem, devletin bir yıllık gelirlerinin tek bir kayıt ile yapılmasına olanak sağlamaktadır.

Yöntemin, temel özelliklerinin dışında günümüz bazı muhasebe uygulamaları ile karşılaştırılması da faydalı olacaktır. Bu nedenle Tablo 4’te günümüz muhasebe düzenindeki kural ve uygulamalar ile bunların merdiven kayıt yöntemindeki uygulama durumları sunulmuştur.

Tablo 4

Günümüz Muhasebe Kural, Uygulamaları ile Merdiven Yöntemindeki Durumu

Günümüz Muhasebe Kural, Uygulamalarından Bazıları	Merdiven Yöntemindeki Durumu
Muhasebe işlemlerinin 10 gün içinde kaydedilmesi	Bu kural merdiven yönteminde de geçerli olup, Osmanlı İmparatorluğu döneminde 15 gün olarak uygulanmaktaydı.
Muhasebe defterlerinin noterde tasdik ettirilmesi	Merdiven yönteminde tutulan defterler, Kadı, Defterdar, Vezir ve hatta bazen padişah tuğrası ile onaylanmaktaydı.
Defterlerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından tutulması	Merdiven kayıt yöntemine göre tutulan defterler incelendiğinde, defterlerin usta-çırak eğitimi ile mesleği öğrenmiş ve kendisine güvenilen görevliler tarafından tutulduğu görülmektedir.
Kayıtlarda yevmiye madde çizgisi kullanılması	Abbasiler döneminden Osmanlı İmparatorluğu dönemine kadar devam eden uygulamada genellikle muhasebe kaydının niteliğini belirten bir kelime yevmiye maddesinin başlangıcını oluşturur ve bu kelimenin son harfi bir çizgi ile uzatıldıktan sonra yazılırdı. Böylece kelime ile kelimenin son harfi arasında uzun bir çizgi yer alır ve kayıt bunun altına yapılırdı.

Tablo 4 Devamı

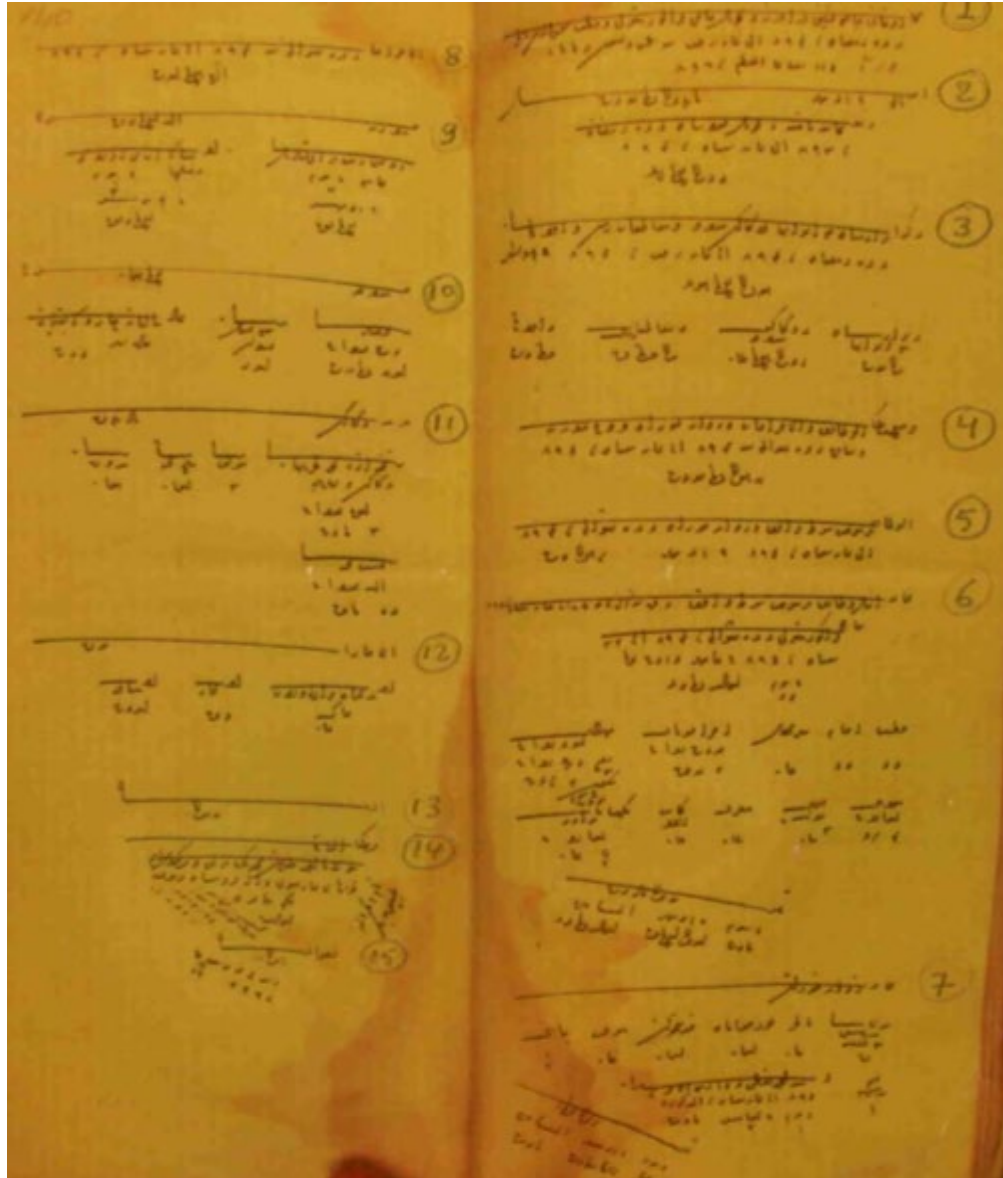
Kayıtlarda tarih yazılması	Merdiven yöntemine göre yapılan kayıtlarda da tarih yazılmaktadır.
Yevmiye maddesi açıklaması	Merdiven yöntemine göre yapılan kayıtlarda da açıklamalar mevcuttur. Bu açıklamaların bazen yarım sayfa kadar sürdüğü görülür. Abbasi ve İlhanlılarda açıklamalar genellikle yevmiye çizgisinin üstünde yapılmıştır, Osmanlılar döneminde ise açıklamaların yevmiye çizgisinin altında yapıldığı görülmüştür.
Alt hesap uygulaması	Alt hesap uygulaması merdiven kayıt yönteminde de mevcuttur. Ancak belirtmek gerekir ki merdiven yöntemindeki alt hesaplar bilindik şekliyle değil, bir üzüm salkımının aşağıya doğru olan akışı şeklinde yan yana veya çok uzunsa yan yana ve alt alta şeklinde olmaktadır.
Borç tutarlarının sola, alacak tutarlarının sağa yazılması	Merdiven kayıt yönteminde bu kuralın olmadığı görülür. Gelirler ve giderler aynı hizaya yazılmaktadır.
Sayfa sonu toplamlarının alınması	Bu uygulamanın merdiven kayıt yönteminde kısmen uygulandığı söylenebilir. Özellikle de çok fazla hesaplamanın yapıldığı kayıtlarda kayıt yapan kişilerin sağlama yapmak amaçlı çeşitli uygulamaları mevcuttur. Bunlardan en sık görüleni ise toplam hatası olup olmadığını kontrol etmek için gerçek rakamların üst yanlarına rakamın yarısını yazmaktır.
Kayıtlarda hataların silinmeden, kazınmadan sadece üzerinin kayıt okunaklı kalmak kaydıyla çizilerek düzeltilmesi	Bu uygulama merdiven kayıt yönteminde mevcuttur ve aynı şekilde uygulanmıştır.
Her muhasebe kaydına bir yevmiye madde numarası verilmesi	Bu uygulama da merdiven kayıt yönteminde mevcuttur. Özellikle Osmanlı İmparatorluğu döneminde daha fazla uygulandığı görülmüştür.

Kaynak: Elitaş ve diğerleri, 2008: 125-127

Tablo 4 incelendiğinde merdiven kayıt yöntemi uygulamaları ile günümüzde kullanılan çift yönlü kayıt yöntemi uygulamaları arasında birçok konuda benzerliklerin mevcut olduğu görülmektedir. Bu benzerliğin yanı sıra günümüz genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ile merdiven kayıt usulünün kurallarının örtüştüğünü de söylemek mümkündür. Ancak belirtmek gerekir ki merdiven kayıt yöntemi, çift yönlü kayıt

yöntemi ile aynı değildir. Esasen merdiven yönteminin tek taraflı muhasebe kayıt yöntemi ve çift yönlü kayıt yöntemi arasında karma bir yöntem olarak konumlandırılabilir (Aydemir ve Erkan, 2011: 127).

Aşağıda Osmanlı Devleti'nde XV. yüzyılda merdiven kayıt usulüne göre yapılmış bir muhasebe kaydı örneği orijinal metni, Türkçe tercümesi ve günümüz muhasebe sistemindeki karşılığı ile birlikte sunulmuştur. Bu muhasebe kayıt örneği Edirne'de ki Atik (Eski) Caminin yıllık gelir ve harcamalarını göstermektedir.



Şekil 16: Edirne Atik (Eski) Camii Muhasebe Kayıt Örneği Siyakat Hali

Kaynak: Muallim Cevdet Yazmaları, Nr. 091, 139b; Elitaş ve diğerleri, 2008: 420

Tablo 5

Atık (Eski) Camii Muhasebe Kayıt Örneği Tercümesi

1. “Edirne’deki Eski Camii’nin 1 Ramazan 894 (19 Temmuz 1488) – 30 Receb 895 (19 Haziran 1489) tarihleri arasındaki 11 aylık muhasebesi. 11 Şaban 896 (Miladi 19 Haziran 1491) tarihinde deftere geçirilmiştir.”

2. Asıl mal (Gelir) 11 aylık _____ **113.829**

“Geçmiş yıldan bakiye, 1 Ramazan 893 (9 Ağustos 1488)’den 29 Şaban 489 (28 Temmuz 1489)’e kadar”: **25.912**

3. Kira gelirlerinden _____ **87.917**

1 Ramazan 894 (29 Temmuz 1489) – 30 Receb 895 (19 Haziran 1490) tarihleri arası, 11 aylık.

Kumaş dükkânlarından 30.068	Çeşitli dükkânlardan 26.703	Mukata’a kiralarından 30.580	Oda kiralarından 585
--------------------------------	--------------------------------	---------------------------------	-------------------------

4. Bundan düşülen _____ **78.829**

“1 Şevval 894 (28 Ağustos 1489) ile 29 Şa’ban 895 (18 Temmuz 1490) tarihleri arasında maaşlar ve sair masraflar için yapılan zorunlu harcamalar.”

5. “Vakfın (vakfi yapanın) şartları gereğince 1 Şevval 894 (28 Ağustos 1489) ile 29 Şa’ban 895 (18 Temmuz 1490) tarihleri arasında din görevlilerine yapılan ödemeler.” **76.065**

6. “Mütevelli Hacı Karagöz’e yapılan 1 Şevval 894 (28 Ağustos 1489) ile 22 Şa’ban 895 (11 Temmuz 1490) tarihleri arasında 10 ay 11 günlük (321 günlük) ödeme.”
Günlük 15 akçeden 4.815

Hatip Günlük 15 akçe	İmam Günlük 15 akçe	Baş müezzin Günlük 10 akçe	Cüz Okuyan 29 Kişi Günlük 2 akçeden 58 akçe
-------------------------	------------------------	-------------------------------	--

“Lâ ilâhe illallah” teşbihi çeken 14 kişiden 13 kişisi 2 akçeden 26, 1 kişisi 3 akçeden günlük toplam 29 akçe	Müezzinler 4 kişi 4 akçeden günlük 16 akçe	Kayyımlar, temizlik işi ile uğraşanlar 3 kişi 2 akçeden 6 akçe
---	--	--

Muarrif Duacı 3 akçe	Ambar kâtibi 3 akçe	Çarşı bekçileri 4 kişi 2,5 akçeden 10 akçe
-------------------------	------------------------	---

Tablo 5 Devamı

Yekûn				59.265
	Günlük 165	11 aylık 54.450	Aylık 4.815	
7. Vakıftan maaş alanlar				Yekûn 16.800
Müderriye ve öğrencilere günlük toplam 30 akçe	Nâzır günlük 5 akçe	Cüz okuyan günlük 4 akçe	Hoşhân (güzel sesli hafız) günlük 4 akçe	
Muvakkit (Namaz saatlerini belirleyen kişi) günlük 5 akçe	Câbi (Vakıf gelirlerini toplayan kişi) günlük 1,5 akçe	Medresede temizlik görevlisi için günlük 1 akçe		
Seyyid Ahmed, noktacı (yoklamacı) 15 Rebi'ülâhır 895 (Miladi 8 Mart 1490) – 29 Şa'ban 895 (Miladi 18 Temmuz 1490). Günlük 1 akçeden 4,5 aylık toplam 135 akçe.				
8. Harcamalar				2.764
Şevval 894 (28 Ağustos 1489) – 29 Şa'ban 895 (18 Temmuz 1490)				
9. Zorunlu Harcamalar				1.485
Câminin kandilleri için zeytinyağı bedeli, günlük 3 akçeden 11 ayda 990	Hergün musluklara su getiren sakaların ücreti. Günlük 1,5 akçeden 11 aylık ücret 495			
10. Müteferrik Harcamalar				907
62 adet hasır bedeli; 14 akçeden 868 akçe	Balmumu 2 adet 14 akçe	Kayımlara verilen 25 akçe		
11. Dükkân Tamirleri				283
Depolar için 40 adet biçilmiş tahta 120 akçe	Sırık bedeli 2 akçe	Tahta çivisi 4 akçe	Kapı için 7 akçe	
100 adet kiremit 1,5 akçeden 150 akçe				
12. Ücretler				89
Toprak getiren arabalar için ödenen 5 akçe	Marangozları ücreti 20 akçe	Müşakkiye Ücreti 64 akçe		
13. Kalan				<u>35.000</u>
14. Bundan Kalan				4.000
Ferman üzerine Kadı Ahmed Çelebi'nin hüccetine istinaden çarşımın tamiri için ödenen				
15. Bundan Sonra Kalan				<u>31.000</u>
31.000 akçe 24 Ramazan 896 (Miladi 31 Temmuz 1491)'da tamamen ulaştı				

Kaynak: Elitaş ve diğerleri 2008: 433-435

Kullanıldığı dönemler boyunca sürekli gelişim gösteren merdiven yönteminin, değişen koşullara uygun olarak farklı kayıt ihtiyaçlarını karşıladığını söylemek mümkündür. Zira Osmanlı Devleti'nde merdiven yöntemi sadece devlet muhasebe uygulamalarında değil, vakıfların muhasebe kayıtlarında da kullanılmıştır (Aydemir ve Erkan, 2011: 111). Bununla birlikte, her ne kadar çok uzun yıllar kullanılmış olsa da Osmanlılarda merdiven yöntemini tanıtan ve bu yöntemle uygulanacak kayıt usullerini anlatan bir kitabın varlığına rastlanmamıştır. Devlet mali yapısı ve muhasebe uygulamaları için bu denli önemli olan bu yöntem hakkında bir eserin yazılmamış olmasının, Osmanlı devlet muhasebesi teşekkülünde muhasebe eğitiminin usta-çırak ilişkisi içinde gelişmiş olması ile ilgili olduğu söylenebilir (Güvemli ve Güvemli 2015: 21). Dikkati çeken bir başka husus da, Osmanlı Devleti'nde XV. yüzyılın ikinci yarısına kadar yeterli niteliklere sahip muhasebe kaydı ve defteri bulunmamasıdır. Bu dönemde merdiven kayıt usulünün kullanıldığı bilirse de günümüze kadar ulaşan muhasebe belgeleri yok denecek kadar azdır. Bu durumun nedenleri düşünüldüğünde, özellikle İstanbul'un fethine kadar olan süreçte, başkentlerin sık sık değişmesinden kaynaklanan göçler sırasında muhasebe dokümanların kaybolmuş olma ihtimali üzerinde durulmaktadır. Bununla birlikte XV. yüzyılın başlarında gerçekleşen Timur istilası sebebi ile belgelerin yok olması ihtimali de söz konusudur (Elitaş ve diğerleri, 2008: 732).

Merdiven yönteminin devletçi ve merkezîyetçi bir yönetim anlayışının ürünü olduğu için özel kesim teşekküllerinde kullanılmadığını da belirtmek gerekmektedir. Zira Osmanlı Devleti'nde sermaye yapısı güçlü özel kesim işletmeleri oluşmamıştır. Genellikle mahalle ölçeğinde küçük bir pazara üretim yapan teşekküllerden bahsetmek mümkündür (Çabuk ve Saygılı, 2013: 175). Bu bağlamda Osmanlı yönetim ve devlet anlayışının merdiven yönteminin gelişmesine zemin hazırladığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bununla birlikte merdiven yönteminin kâr amacı güden işletmelerin muhasebe uygulamaları için çok uygun olmadığını belirtmek gerekir. Neticede XIX. yüzyıldan itibaren devlet kuruluşu vasfındaki işletmelerin muhasebe uygulamalarında bu yöntemin kullanılmasından kaynaklı güçlüklerle karşılaşmıştır. Örneğin XIX. yüzyılın sonlarında bir kumaş üretim fabrikası muhasebe kayıtlarında merdiven yöntemini uygulamaya çalışmış fakat çok fazla başarılı olamamıştır (Güvemli ve Güvemli 2015: 21-22). Zira kâr temelli muhasebe uygulamaları için çift yönlü kayıt yönteminin daha uygulanabilir olduğunu söylemek mümkündür.

2.5. XV. Yüzyılda Batı Avrupa’da İktisadi Durum, Mali Yapı ve Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Gelişmeler

Osmanlı Devleti ve Batı Avrupa ülkelerinin XV. yüzyıla kadar olan süreçte benzer iktisadi politikalar benimsediği görülse de özellikle XV. yüzyıldan sonra bu politikalar ve uygulamalar farklılaşmaya başlamıştır. Özellikle Avrupa’nın ihracatı artırıp ithalatı sınırlandırmaya çalışan politikalarına karşın Osmanlı Devleti’nin geleneksel yapıyı koruması bu farklılaşmaların en önemlisi olarak göze çarpmaktadır. Bununla birlikte XV. yüzyılda Avrupa’da ticari kapitalizmin yavaş yavaş başlamasına karşın Osmanlı Devleti’nde parasal ekonomi aşamasına ulaşamadığı da bilinmektedir (Akkuş, 2009: 134). Bu bağlamda, bu iki ortaçağ toplumunda yaşanan tüm bu iktisadi ve mali farklılaşmanın, muhasebe düzeni ve kayıt kültüründe de farklılıklar meydana getireceğini söylemek mümkündür. Çalışmanın bu bölümünde XV. yüzyılda Batı Avrupa’da yaşanan iktisadi ve mali gelişmeler genel hatları ile ele alınarak muhasebe uygulamaları ve kayıt düzenindeki gelişmeler üzerinde durulacaktır.

2.5.1. İktisadi Durum ve Mali Yapıya Genel Bakış

Batı Avrupa’da XI. yüzyıldaki Haçlı seferlerinin Akdeniz’de yarattığı ticari hareketlilikle kendini göstermeye başlayan iktisadi kalkınma hareketlerinin zaman zaman şiddetli dalgalanmalar ve kesintilerle birlikte uzun yıllar devam ettiği bilinmektedir (Güvemli, 1998: 13). Bununla birlikte Orta Çağ’ın sonlarına doğru, Avrupa’nın birçok yerinde ekonomik duraklamalar meydana gelmiştir. Nüfustaki azalış, üretim ve ticaret hacmindeki küçülmeler XV. asrın ortalarına kadar sürmüştür. Ancak bu tarihten itibaren iktisadi eğriler tekrar yükselmeye başlamış ve bu yükseliş çeşitli faaliyet alanlarında devam etmiştir (Heaton, 1995: 209).

XV. yüzyılın ilk yıllarında Osmanlı’da olduğu gibi Avrupa’da da sürdürülen iktisadi ve ticari faaliyetlerin başında tarımın geldiğini söylemek mümkündür. Tarımın o yıllarda en önemli istihdam kaynaklarından biri olduğu da bilinmektedir. Bununla birlikte kentleşme ve nüfustaki gelişmelerle birlikte artan gıda ve hammadde talebi tarım arazilerinin atmasına neden olmuş, tarımın ticarileşmesine ve mahsullerin nakde çevrilmesine olanak sağlamıştır (Heaton, 1995: 195).

Tarım ürünlerindeki çeşitliliğin artmasıyla birlikte kârlı ürün kavramı önem kazanmış ve iktisadi canlılık oluşmaya başlamıştır. Bu iktisadi canlılığın en çok İtalya'da görüldüğü bilinmektedir. İtalya'yı Hollanda, Belçika ve Fransa takip etmiştir. Ayrıca bu yıllardaki ekonomik gelişimin bir sonucu olarak gezgin tüccar ve esnaflar kentlerde faaliyet göstermeye başlamış ve bu kentleri birer üretim merkezi haline getirmişlerdir (Güvemli, 1998: 13). Ancak belirtmek gerekir ki; Avrupa'nın bu süreçte ticari anlamda yeniden canlanması sadece kendi içindeki ticari faaliyetlerden kaynaklanmamaktaydı, özellikle doğu ülkeleri ile yapılan ticaret de Avrupa'nın iktisadi açıdan gelişiminde önemli rol oynamıştır (Goody, 2002: 71). Bununla birlikte Avrupa ekonomisinin büyümesinin bir sonucu olarak Avrupa iktisadi düzeninin giderek daha etkin olan Asya düzenine yaklaştığını da söylemek mümkündür (Goody, 2002: 74).

Tarım ve tarıma dayalı ticaretteki gelişmeleri teknolojik gelişmeler izlemiştir. Su ve rüzgâr değirmenlerinin hububat öğütmenin yanı sıra kumaş kaplama ve yağ çıkarma gibi işlemlerde de kullanılmaya başlaması, çıkrığın üretime dâhil olması, ilk saatlerin ve ateşli topların icadı vb. olaylar XV. yüzyıldaki ekonomik toparlanmanın sembelleri olarak dikkati çekmektedir (Kazgan, 1987: 10, Aktaran, Güvemli, 1998: 13). Bu teknolojik gelişmeler XV. yüzyılda Avrupa'da madenciliğin gelişmesinde de etkili olmuştur. Bakır ile gümüşü birbirinden ayırabilen yeni bir yöntem ile o zamana kadar kullanılmayan madenlerin işlenmeleri sağlanmıştır. Yeni araç ve yöntemlerle teçhiz olan madencilerin çıkardığı madenlerle 1450-1530 yılları arasında gümüş üretimi beş kat artmıştır. Bununla birlikte çeşitli silah ve top üretiminde kullanılan bronz ve çinko üretimi de büyük boyutlara ulaşmıştır. Madencilik faaliyetlerinde gerçekleşen bu gelişmeler de XV. yüzyıl ortalarından itibaren Avrupa'da ekonomik toparlanmada önemli rol oynamıştır. Tarım ve madencilik alanlarında gerçekleşen iktisadi gelişim kumaş üretiminde ve ticaretinde de kendini göstermiştir. Keten, yünlü, kadife, ipek vb. kumaş türlerinin üretiminde bir artış gerçekleştiği bilinmektedir. Kumaş üretimi ve ticaretinin gelişmesi ile uzun süredir duraklayan ihracat tekrar canlanmıştır. XV. yüzyılın sonlarında Hendschoote'de¹⁰ 12.000 işçi yılda yaklaşık 100.000 parça kaliteli cins kumaş üretmiştir. Güney Almanya 'da ise "fustian" olarak adlandırılan keten pamuk karışımı kumaş üretimi büyük bir endüstriye dönüşmüştür. Öyle ki Fugger

¹⁰ Hendschoote, bugünkü Fransa'nın kuzeyindeki Dunkerque bölgesinde bulunan, Belçika sınırına yakın küçük bir yerleşim bölgesidir.

Ailesi¹¹ ve diğ er bazı tüccarlar kumaş ticaretiyle önemli servetler kazanmıştır (Heaton, 1995: 204).

XV. yüzyıl sonlarında Anvers kenti Avrupa'nın ticari başkenti olma potansiyeline ulaşmıştır. Belçika'da bulunan bir liman kenti olan Anvers'ten Scheldt Vadisi'nin endüstriyel alanlarına, Hollanda kentlerine, Ren bölgesine ve hatta Alp geçitleri yolu ile İtalya'ya kolaylıkla ulaşılabilir. Anvers'te kurulan ticaret borsası ise Avrupa'daki ekonomik yükselişin simgelerinden biri olmuştur. Borsa binasının girişine “*Her ulustan ve dinden tüccarların kullanımı için*” yazısı asılmıştır. Böylelikle liberal ticaret için kolaylıklar sağlanmıştır. Bunun sonucu olarak İngiliz, Alman, Portekizli, İspanyol, İskandinav ve Hollandalı tüccarlar Anvers'e doğru hareket ederek burada ticari faaliyetlerde bulunmuşlardır. Her yıl Anvers'te düzenlenen dört büyük fuarla civar ülkelerin kumaşları Anvers'te toplanmış deniz taşımacılığı ile İtalya'ya gönderilmiştir. Bu kumaşların çoğu Doğu Akdeniz ülkelerine yeniden ihraç edilmiştir. Anvers'in her ne kadar önemli bir ticaret kenti olduğu bilinse de Avrupa'nın yegâne ticaret ve finans merkezi olmadığını da belirtmek gerekmektedir. Anvers'in yanı sıra Lyon, Cenevre, Amsterdam, Lizbon, Londra ve Bristol gibi şehirler de ticari açıdan önemli merkezlerden olmuştur (Heaton, 1995: 211-212). Burada belirtmek gerekir ki; Akdeniz, Ege ve Karadeniz ulaşım yollarına hâkim olan Venedik de Genova ile birlikte önemli bir ticaret merkezi konumundadır. Venedik ve Genova kentleri, Fransa, Hollanda, Belçika ve Almanya'nın da dünya ticaretine açılan kapıları durumuna gelmiştir (Güvemli, 1998: 16).

Batı Avrupa devletlerindeki mali yapıya bakıldığında ise devletlere ya da krallığa ait gelirler arasında tüketim vergileri, monopol vergi gelirleri, gümrük vergileri, sanayi ve ticaret vergileri, cebri borçlanmalar, servet vergileri, tüketim vergileri, geçit vergileri vb. vergilerin yer aldığı görülmektedir. Özellikle İtalya'da, Osmanlı Devleti'nde Bac olarak adlandırılan geçiş vergilerinden (“*tolls*” ve “*fees*”) önemli gelirler elde edildiği bilinmektedir. Bunun yanı sıra Flamanların bira ve şarap üzerinden tüketim vergisi aldığı ve Fransızların ise satış vergisi ve tuz üretim tekellerinden elde ettikleri vergilerle önemli gelirler elde ettikleri de bilinmektedir (Hunt ve Murray, 1999: 2005, Aktaran,

¹¹ Fugger Ailesi, XV. ve XVI. yüzyıllarda Avrupa ticaretine egemen olmuş ticaret ve bankacılık hanedanlığı olarak bilinmektedir. Kapitalist ekonomik kavramlar geliştiren bu aile tarihin gelmiş geçmiş en zengin ailesi olarak bilinmektedir.

Akkuş, 2009: 119). Fransa'nın önemli gelir kaynaklarından biri de "*fouage*" olarak adlandırılan gelir ve servet vergisidir. Aile anlamına gelen "*feu*" sözcüğünden türeyen "*fouage*" vergisi XV. yüzyıl başlarından itibaren, sözcük anlamı kesmek olan "*taille*" ismiyle adlandırılmaya başlanmıştır. Soyluların çoğunlukla muaf tutulduğu *taille* vergisi "*taille reelle*" ve "*taille personnelle*" olarak ikiye ayrılmıştır. "*taille reelle*" vergisi toprak üzerinden hesaplanırken, "*taille personnelle*" kişisel gelir üzerinden hesaplanmaktaydı (Collins 1995: 18-19, Aktaran, Ağdemir, 2017: 145). XVI. yüzyıldan itibaren *taille* vergisini tamamlayıcı nitelikte "*crue*", "*the grande crue*" ve "*taillon*" şeklinde adlandırılan vergiler çıkartılmıştır. Bu tamamlayıcı vergilerin genellikle savaş finansmanı, set, yol ve köprü tamiri için kullanılmak üzere toplandığı bilinmektedir (Ağdemir, 2017: 146). XV. yüzyılda Avrupa devletlerinde toplanan vergilerden biri de ondalık vergisidir. Genellikle mahsullerden onda bir oranında toplanan bu vergi, uygulama yönünden Osmanlı Devleti'nde toplanan ve öşür (aşar) olarak adlandırılan vergiye benzemektedir. Öşür, her ne kadar İslami devletlerin benimseyip uyguladığı ve geliştirdiği bir vergi türü olarak bilinse de İslamiyet öncesi dönemlerde de uygulanmaktaydı. Batı dünyasında genellikle kilise tarafından toplanılan bu vergi buğday, şarap, yağ, kümes hayvanları, sebze, keten ve kenevir vb. ürünler üzerinden alınmaktaydı (Palamut, 1987: 69). "*Tithe*" olarak adlandırılan ondalık vergisinin teolojik bir yönü de bulunmaktadır. Hristiyanlıkta ürünlerin onda birinin Tanrı'ya ait olduğuna ve bu verginin ödenmesinin bir şükür yerine geçtiğine inanılmaktadır (Ferrel, 1998: 6).

Batı Avrupa devletleri arasında vergi uygulamalarının farklılık gösterdiği bilinmektedir. Bununla birlikte krallıklar özelinde de mali uygulamalarda farklılıkların olduğunu söylemek mümkündür. Kral ya da merkezi yönetimin vergi uygulamalarının yanı sıra XV. yüzyılın ortalarına kadar güçlerini koruyan Feodal Beyler de halk üzerinden vergiler toplamışlardır. Diğer taraftan, Avrupa mali uygulamalarında vergileme kapsamı ve vergi tahsilatının niteliği de Osmanlı'dakine benzer şekilde, örlere göre belirlenmektedir. Bazı vergiler düzenli bazı vergiler ise düzensiz şekilde tahsil edilmektedir (Akkuş, 2009: 121). Esasen XV. yüzyıl Avrupa'sındaki mali yapı incelendiğine, gelir ve giderler açısından Osmanlı Devleti ile benzerliklerin olduğu görülmektedir. Ancak maliye politikaları, vergi tahsilatı yapanların statüsü (Tımarlı Sipahi - Feodal Beyleri), toprağın yönetim şekli (miri ya da özel) ve müdahalecilik gibi

konularda iki toplumun mali yapısının ayrıştığını söylemek mümkündür (Akkuş, 2009: 125).

2.5.2. Muhasebe Uygulamaları ve Kayıt Düzeninde Yaşanan Gelişmeler

XV. yüzyılda Batı Avrupa’da özellikle de kentleşmeye bağlı olarak ticaretin ve iktisadi faaliyetlerin gelişmesiyle birlikte muhasebe düzeninde de bazı değişimler ve gelişmeler meydana gelmiştir. Özellikle özel kesim tüccarları ve bu tüccarların kurdukları ticari müesseseler muhasebe düzenindeki değişimin temel nedenleri olarak bilinmektedir. Bununla birlikte özellikle de kayıt tekniklerine ilişkin olarak yaşanan inkişafın XV. yüzyılın ortalarından itibaren görülmeye başlandığı söylenebilir.

XV. yüzyıl Batı Avrupası’nda muhasebe düzeninde yaşanan gelişmelerin ilk ipuçlarını ise, ilk profesyonel kadın yazar olarak da bilinen, İtalyan asıllı Fransız Christine de Pisan’ın (1363 – 1430) Fransa’da kaleme aldığı “*Le Trésor De La Cité Des Dames*” (Kentli Kadınların Hazinesi) adlı eserden öğrenmek mümkündür. Christine de Pisan söz konusu eseri yazarken esasen bir muhasebe öğretisi kitabı ortaya koymayı amaçlamamıştır. Ancak eserde dönemin kadınlara yönelik olarak verilen tavsiyelerin daha çok hesap ve bütçe yönetimi ile ilgili olması, eseri özellikle de Avrupa muhasebe tarihi açısından önemli kılmıştır.

Christine de Pisan, “*Le Livre Des Trois Vertus*” (Üç Erdem Kitabı) olarak da adlandırılan eserinde hesapların ve bütçe yönetiminin dinsel bir zorunluluk olduğunu ifade etmiştir. Hesaplar ve kayıtlar, üç ilahi erdem olan “akıl”, “dürüstlük” ve “adaletin” uygulandığı işlevler olarak tanımlanmıştır. Bu erdemlerin hesapların ve bütçelerin düzgün bir şekilde tutulması yoluyla gösterilmesinin, Tanrı sevgisini göstermenin bir yolu olduğu da Pisan’ın eserinde belirtilmiştir (Miley ve Read, 2017: 1). XV. yüzyılın ilk yıllarında kaleme alınan “*Le Trésor De La Cité Des Dames*” üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde daha çok “ihtiyatlılık” kavramı vurgulanmıştır. Bu bölümde prenseslere dikkatli ve kapsamlı hesaplamalarla hazinede ihtiyatlı bütçelemenin yapılması önerilmiştir. İkinci bölüm ise daha çok mülk yönetimi ve mülk muhasebesine yöneliktir. Christine de Pisan, büyük mülklerdeki eşlerin, mülk yönetimi ve mülk hesapları ile ilgilenmelerini tavsiye etmiştir. Üçüncü bölümde ise muhasebe konusundaki tavsiyeler yalnızca prensesler ve mülk sahiplerine yönelik olarak değil, toplumun diğer seviyelerindeki kadınlara (tüccar eşleri, rahibeler, dullar, fahişeler vb.)

yönelik olarak da devam etmiştir (Miley ve Read, 2017: 12-17). Şekil 17’de Le Trésor De La Cité Des Dames adlı eserin bir sayfasının görüntüsü sunulmuştur.



Şekil 17: Le Trésor De La Cité Des Dames’ten Bir Görüntü

Kaynak: Boston Public Library, Special Collections, MS f. Med. 101. (<https://archive.org/details/lelivredestroisv00chri/page/n111>)

Christine de Pizan’ın eseri esasen muhasebenin nasıl yapıldığı hakkında değil, neden yapıldığı hakkında bilgiler vermektedir (Miley ve Read, 2017: 19). Ancak eserin bazı bölümlerinden muhasebe kayıt ve hesap düzenine ilişkin bilgiler de edinilebilmektedir. Eserin yazıldığı dönemde daha çok tek taraflı kayıt yönteminin kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte borç alacak gelir, gider, bütçe, sermaye vb. kavramların muhasebe kayıtlarında yer aldığı da yine eserdeki tavsiyelerden anlaşılmaktadır. Denetim fonksiyonunun önemine de eserde değinilmiştir. Denetimle ilgili olarak eserin birinci bölümünde prenseslere yönelik olarak şu tavsiyelerde bulunulmuştur (de Pizan, 1403, Aktaran, Miley ve Read, 2017: 14):

“Prensesin gerçek karakteri, hesaplarını koruduğu yolla açığa çıkar. Böylece, kesinliğine, neyi kaydetmeyi seçtiğine, borçların derhal ödenmesine ve hesaplarını tutmak için seçtiği kişilerin karakterine dikkat etmelidir. Bilge bir prenses gelirlerine ve harcamalarına dikkatlice bakacaktır. Alınan ve ödenen tutarı bilir. Hesapları hazırlayanlar üzerinde yönetim kontrolünü kullanacak ve muhasebe kayıtlarının hazırlandığı zaman hazır bulunacak ve böylece onların doğruluğunu kontrol edebilecektir.”

Eserdeki tavsiyelerde hesap verebilirlik doğrudan tartışılmasa da, Hazine'nin temel bir hesap verebilirlik teması olduğu da söylenebilir. Hesaplar ve bütçeler hazırlamakla görevli olanlar, ister işveren ister eş olsun, başkalarına karşı sorumludur. Esasen Tanrı'ya karşı hesap verebilirlik Christine de Pizan'ın tavsiyelerine nüfuz etmiştir. Bu bağlamda XV. yüzyılda muhasebenin ilmi yönüyle dini yönü arasında sıkı bir bağın olduğunu da söylemek mümkündür. Bu durumun Osmanlılarda da benzerlik gösterdiğini de belirtmek gerekmektedir. Zira Osmanlı muhasebe ilminin temelinde İslami değer ve uygulamaları yer almaktadır.

Batı Avrupa'sından günümüze kadar ulaşan bazı ticari defterler de dönemin muhasebe işleyişi hakkında fikir verebilmektedir. Örneğin, XIV. yüzyılın sonlarında İtalya'da bankerlik işi ile uğraşan Perruzi Ailesinden günümüze birçok muhasebe defteri ulaşmıştır. Bu defterlerden en önemlisi ise günümüzdeki büyük defterin benzeri olan defterdi. Perruzi Ailesi kendisi ile ticari ilişkileri olan şahısların hesaplarını bu defterde tutmaktaydı. Aynı dönemde bir sarrafa ait olan büyük defterde ise hesapların özelliklerine göre adlandırıldığı dikkat çekmektedir. “Grant Pappier” olarak adlandırılan bu defterde borçlu hesapların sol tarafa yazıldığı da bilinmektedir. XIV. yüzyıl sonları ile XV. yüzyıl başlarında kayıtlar tek taraflı kayıt yöntemine göre tutulsa da büyük defterler yaygınlaşmış ve gelişmiştir (Güvemli, 1998: 25-26).

Batı Avrupa'da muhasebeye ilişkin XV. yüzyılda yaşanan gelişmelerle ilgili olarak o dönemde muhasebe kayıtlarında kullanılan rakamlarla ilgili açıklamada bulunmak da faydalı olacaktır. Batı Avrupa'daki ticari ve iktisadi gelişmenin ve buna bağlı olarak gelişen muhasebe kayıt düzeninin rakamsal güçlükler içinde gerçekleştiğini söylemek mümkündür (Güvemli, 1998: 23). Çalışmanın daha önceki bölümlerinde belirtildiği üzere Osmanlı muhasebe kayıtlarında siyakat rakamları kullanılmaktaydı. Oysaki aynı

tarihlerde Avrupa’da roma rakamlarının kullanıldığı bilinmektedir. Ancak roma rakamlarında sıfırın olmayışı ve sayıların çok fazla yer kaplaması muhasebe kayıt fonksiyonunu ve hesaplamaları zorlaştırmıştır. (Otar, 1991: 13-14; Güvemli, 1998: 22-23). Bu zorluklara rağmen Avrupa’da muhasebe kayıtları ve hesaplamalarda uzun süre roma rakamlarının kullanıldığı da bilinmektedir.

Rakamlardaki güçlüklerle karşın akılcılık akımının Avrupa iktisadi yaşamında kendini göstermeye başlaması, kayıt düzeni ve defter tutma etkinliklerinin gelişimini beraberinde getirmiştir (Goody, 2002: 65). Ticaretteki gelişmeler özellikle de Batı Avrupa’da defter tutma tekniklerinde yenileme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Zira ticaretin gelişmesi ile birlikte perakende satışların yanı sıra vadeli ve toptan satışlar yapılmaya başlanmış, faiz, komisyon, vb. gibi ticari kavramlar ortaya çıkmış ve kar zarar hesaplamalarına ihtiyaç duyulmuştur. Tüm bu gelişmeler sonucu ortaya çıkan hesaplar önceleri tek yönlü olarak kayıt altına alınabilse de, çift yönlü kayıt yönteminin ortaya çıkma süreci hızlanmıştır. Söz konusu dönemde tek yanlı kayıt yöntemindeki bir takım eksikliklere rağmen hesap sayısı artırılarak kayıtlar yapılmaya çalışılmıştır. Ancak varlıklardaki değişimin bütün unsurları ile izlenmesi tek taraflı kayıt yöntemi ile mümkün olmamaktaydı. Yöntemin, bu gereksinimi karşılamadaki yetersizliği çift yönlü kayıt yöntemine geçişi hızlandırmıştır (Güvemli, 1998: 23-25).

2.5.3. Luca Pacioli ve Çift Yönlü Kayıt Yöntemi

Kayıtlı geçmişi MÖ 5000’li yıllara kadar dayansa da “borç-alacak” anlamındaki ilişkileri düzenli ve sürekli olarak aksettiren muhasebe kayıtlarına ancak XIV. ve XV. yüzyıllarda rastlanır. Bu nedenle muhasebenin tarihsel gelişimi içinde bu iki yüz yıllık süreç oldukça önemli gelişmelerin yaşandığı zaman dilimi olarak kabul edilmektedir. Özellikle de günümüzde de kullanılan çift yönlü kayıt yöntemi açısından önemli gelişmelerin XV. yüzyılın sonlarında başladığı bilinmektedir. İşte bu dönemlerde bilim dünyası muhasebe tarihi açısından oldukça önemli bir isimle karşılaşır. Bu isim kimi yazarlar tarafından “muhasebenin babası” olarak da ilan edilen “Luca Pacioli” dir (Can, 2007: 2-3).

Luca Pacioli, sanat, edebiyat, matematik, vb. bilimler bilgisine sahip gerçek bir Rönesans insanı olarak kabul edilmektedir. Toskana'daki küçük bir kasaba olan Borgo San Sepulcro'da 1445 yılında doğduğu bilinmektedir. Luca Bartolomes Pacioli, din,

ticaret, askeri bilim, matematik, tıp, sanat, müzik, hukuk ve dil olmak üzere çeşitli teknik konular hakkında çalışmaları olan bir bilim insanıdır. Pacioli bu geniş çapta değişen disiplinlerin birbirleriyle ilişkili olduğuna ve matematiğin ve muhasebenin de bu disiplinler arasında özel bir uyumla denge sağladığına inanırdı (Cruz, 2001: 3-4; Alexander, 2002: 9).

“Rahip Lucas de Borgo”, “Fra Luca de Pacioli of Borgo San Sepolcro”, “Fra Lucas Bartolomeo Pacioli” isimleriyle de bilinen bu bilim adamının ismi çalışmalarda “Paciolo” ya da “Pacioli” olarak geçse de genel kullanım Pacioli yönündedir. Gerçek ismi üzerinde yapılan araştırmalarda, hem Pacioli, hem de Paciolo isminin kullanıldığı saptanmıştır. Ancak, “Pacioli” nin şekil olarak Latince forma da uygun olması bu ismi kullandığının bir nedeni olarak açıklanmaktadır (Can, 2007: 3).

1878’de düzenlenen “İtalyan Muhasebeciler Kongresi” tarafından Luca Pacioli’nin abidesi doğduğu yer olan Borgo San Sepolcro’ya dikilmiştir. Bu abidede yer alan şu satırlar, Pacioli’nin kim olduğu hakkında bilgi verici niteliktedir. Abidede Pacioli hakkındaki ifadeler şu şekildedir; “*Leonard de Vinci ile Leon – Baptista Alberti’nin dostu ve müşaviri olan, cebire ilk defa ilim hüviyeti kazandıran, muhasebeyi çift yönlü usule göre öğreten, eseri ileriki çağlara model olan, büyük hemşehri Luca Pacioli’ye kendisini üç yüz yetmiş sene hatırlamaktan kaynaklanan mahcubiyet içinde San Sepolcro’lular bu anıtı diktiler*” (Lauwers ve Willekens, 1994. Aktaran, Can, 2007: 3).

Muhasebe tarihine ve Pacioli’nin yaşamına ilişkin olarak yapılan çalışmalarda Pacioli’nin hayatının ilk ve son bölümlerine dair çok detaylı bilgiler bulunmamaktadır. Ancak, çocukluğunu ailesinin yanında geçirmedeği bilinmektedir. Onun San Sepolcro’da Befolci ailesi tarafından büyütüldüğü sanılmaktadır (Can, 2007: 4). Luca Pacioli’nin yirmili yaşlarının sonunda Venedik’e taşındığı, orada zengin bir tüccar olan Antonio Rompiani hizmetinde çeşitli işlerde çalıştığı, Rompiani’nin defterlerini tuttuğu ve çocuklarına matematik dersleri verdiği bilinmektedir. Pacioli bu süreçte Domenico Bragadino’dan matematik dersleri aldığı da bilinenler arasındadır (Cruz, 2001: 4).

Pacioli’nin muhasebeye ilişkin konu ve tekniklerle ilk kez Rompiani’nin yanında çalışırken karşılaştığı sanılmaktadır. Ticaret yapmanın ve defter tutmanın tecrübe ve birikimini bu sıralarda kazandığı anlaşılmaktadır. Yaşlanıp rahatsızlandıktan sonra

Rompiansi'nin, ticari işlerinin yönetimini Pacioli'ye devrettiğine inanılmaktadır. Daha sonra ünlü eserinde anlatacağı çift yönlü kayıt yönteminin inceliklerine nasıl vakıf olduğu sorusundan hiç değilse Rompiansi'nin defter kayıtlarını tuttuğu sonucu çıkartılabilir.

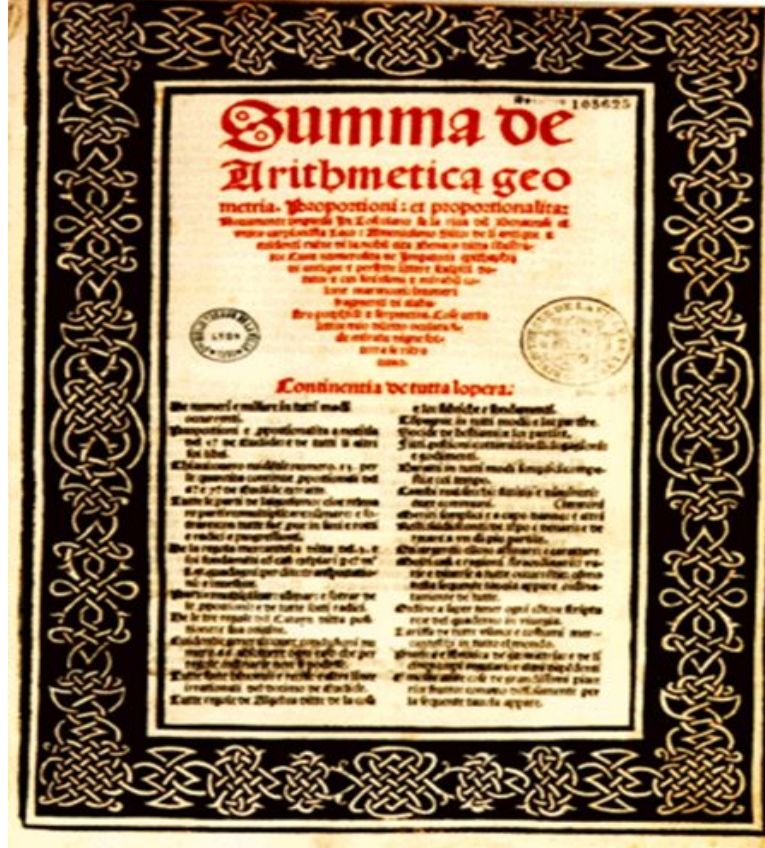
Kırklı yaşlarının başında Roma'ya giden Luca Pacioli, Ürben düküne çalışmalarını sunar ve dükün sarayına girer. Bir müddet burada kaldıktan sonra 1490 yılında doğduğu kasabaya geri döner. Bu nedenle 1494 yılında yayınladığı “Summa Arithmetica” adlı esere bakılarak eseri kendi kasabasında hazırladığı tahmin edilmektedir. Söz konusu eserle ilgili bilgiler ilerleyen bölümlerde daha detaylı anlatılacaktır. 1508 yılında Arapça'dan Latince'ye Öklit'in (Euclide) bir tercümesini yapar.¹² 1509 yılında ise en önemli ikinci eseri olan “De Divina Proportione”yi yayımlar. 1514' de Papa'nın daveti üzerine Roma'ya giden Pacioli, Papa 10. Leo tarafından Roma'da Sapienza'ya matematik profesörü olarak atanır. Kariyerinde aldığı bu en yüksek rütbe ile bir müddet çalıştıktan sonra kendisinin izi kaybedilir. Kısa bir süre sonra tahminen 1514 yılında öldüğü rivayet edilir (Can, 2007: 7).

Luca Pacioli'nin en önemli ve en ünlü eseri hiç şüphesiz “*Summa De Arithmetica, Geometria, Proportioni Et Proportionalita*” adını verdiği eserdir. “Summa” sözcüğü toplam anlamına gelmektedir ve buradan da anlaşılacağı üzere bu eser matematik, geometri ve aritmetik konularının toplandığı ansiklopedi niteliğinde bir eserdir.

1494 yılında kaleme alınan Summa de Arithmetica, iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde aritmetik ve cebir kuralları ile uygulamaları anlatılırken, ikinci bölümde ise daha çok geometri konuları açıklanmıştır. Pacioli eserin sunuş bölümünde “Fibonacci”, “Jordanus”, “Parma'lı Blasius” ve “Prosdocimo de Beldomandi” gibi isimlerin eserlerinden ve öğretilerinden faydalandığını belirtmiştir. Eserin geometri ile

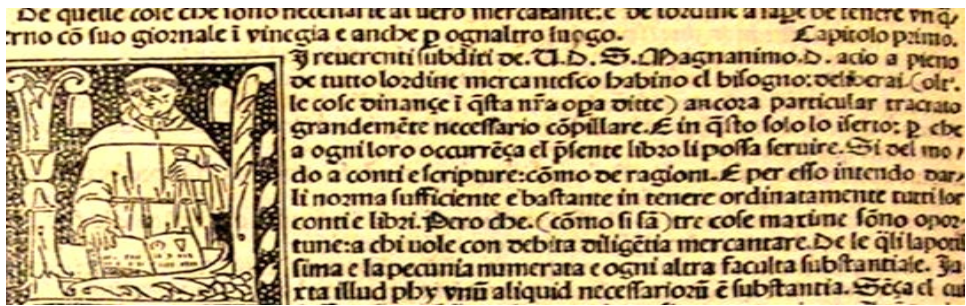
¹² “Arapça'dan Latince'ye bu tercüme yapacak bir kimsenin çok iyi düzeyde Arapça bilmesi gerektiği gerçeğinden hareketle Pacioli'nin bir özelliği daha keşfedilmektedir ki bu da onun çok iyi düzeyde Arapça bildiğidir. Arapçayı nerede ve nasıl öğrendiği sorusu ise tekrar geçmişine göz atmayı gerektirir. Bir yaklaşıma göre Pacioli Arapçayı gençlik yıllarında Rompiansi'nin yanında çalışırken Arap ve Türk tacirlerden öğrenme fırsatı bulmuştur. Hatta limanda gemilerde çalışırken veya daha sonra yanında çalıştığı tacirin gemileri ile Anadolu'ya ve Arabistan'a sefere çıkmış ve bir süre bu coğrafyalarda yaşama imkânı bularak Arapçasını ilerletmiş olabileceği düşünülmektedir. Bir başka yaklaşım ise Arapçayı Roma'da Leon Battista Alberti ile din çalışırken öğrenmiş olabileceği üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ancak burada asıl altı çizilmesi gereken husus şudur: Pacioli “Summa Arithmetica” yı yazarken çok büyük bir olasılıkla Arapça biliyordu. Bu ise özellikle kitabın muhasebe ile ilgili kısımlarını yazarken Arapça kaynaklardan yararlanmış olabileceği tezini güçlendiren bir noktadır.” (Can, 2007: 7).

ilgili ikinci bölümündeki kaynakları ise Fibonacci'nin “Practica Geometricae” ve Arşimet'tir. Bunlara ek olarak Euclid, Boethius, Sacrobosco, ve Batlamyos gibi isimlerin kaynaklarından da faydalanmıştır. Buradan anlaşılacağı üzere eser aslında bir tür derleme niteliğindedir (Dosay, 1992: 148). Şekil 18 ve 19'da Summa De Arithmetica, Geometria, Proportioni Et Proportionalita adlı eserden görseller sunulmuştur.



Şekil 18: Summa de Arithmetica'nın Kapak Sayfası

Kaynak: Cruze, (2001: 6).



Şekil 19: Summa de Arithmetica'dan Bir Görüntü

Kaynak: Can, (2007: 9)

“Summa Arithmetica”nın birinci baskısı İtalyanca, ikinci baskısı ise Latince’dir¹³. Ancak sonraları yıllar boyunca çok farkı dillere çevrilip yayımlanmıştır. 600 sayfayı aşan bu eser genel olarak; aritmetik, cebir, ticari matematik, mali hesap ve muhasebe konularını içermekle beraber, ticari örf ve adet konularını da kapsamıştır. Kitapta yer alan çizim ve şekiller Pacioli’nin yakın dostu ünlü ressam Leonardo Da Vinci tarafından yapılmıştır (Can, 2007: 9).

Summa Arithmetica adlı bu önemli eserin muhasebe için taşıdığı önem, çift yönlü kayıt yöntemine ilişkin muhasebe işlem ve uygulamalarını dizgesel ve sistemli bir şekilde açıklayan ilk kitap olmasıdır. Bu bağlamda Luca Pacioli’nin, “Venedik Sistemi” olarak adlandırdığı çift yönlü kayıt yöntemine ilişkin uygulamaların bu eser sayesinde dünyaya yayıldığını da söylemek mümkündür (Can, 2007: 9).

Pacioli muhasebede kullanılan çift yönlü kayıt yöntemine ilişkin bilgileri “Summa Arithmetica”nın “Tractatus XI” bölümünün “Particularis de Computis & Scripturis” kısmında paylaşmıştır. Bu kısımda ticaret işletmelerine ilişkin muhasebe kayıtlarının oluşturulmasına yönelik prensipler anlatılmaktadır. Yevmiye maddelerinin, borç ve alacak taraflarını göstermek üzere iki satır halinde düzenlenmesi, yevmiye defteri ile defter-i kebir arasındaki bağlantının nasıl kurulacağı da yine bu bölümde ayrı ayrı açıklanmıştır. Bölümün sonunda envanter işlemleri, muhasebe defterleri (müsvedde defteri: “memorial”, yevmiye defteri: “giornale” ve defteri kebir: “quaderno”) ve yevmiye kayıtlarının nakli ve defteri kebir hesaplarının kapatılması konuları detaylıca anlatılmıştır (Can, 2007: 9). Pacioli, çift yönlü kayıt yönteminin, borç ve borçlandırmak için doğru hesapları tanımlamaya, girdileri doğru bir şekilde belirlemeye, uygun açıklamaları hazırlamaya ve girdiler aracılığıyla verimli bir denetimin nasıl sürdürüleceğini bilmeye dayandığını eserinde ifade etmiştir (Sangster ve Scataglinibelghitar, 2010: 431). Luca Pacioli’nin tüm prensiplerini eserinde detaylıca açıkladığı çift yönlü kayıt yöntemini büyük Alman filozof Goethe “insan dimağının bulduğu en mükemmel icatlarından biri” olarak tanımlamıştır. Ayrıca Werner Sombart’a göre “20. Yüzyılın sonunda dünyada egemen olan liberalizme dayalı kapitalizmin gelişmesindeki en önemli etken de çift yönlü kayıt yöntemi olmuştur”.

¹³ “Her iki baskının da birer nüshası Londra’da “Chartered Accountants”lara ait zengin kütüphanede bulunmaktadır”.

Çift yönlü kayıt yöntemi, muhasebe düzeninde yarattığı değişikliklerle birlikte, sahteciliği, hataları, suiistimalleri ve varlıkların azaltılmasını en aza indirgemeyi sağlamıştır. Aynı zamanda, sermaye sahiplerine yönetim ve çalışma raporları hakkında muazzam bir güven inşa etmiştir. Çift yönlü kayıt yönteminin ortaya çıkmasından sonraki süreçte, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri konusu gündeme gelmiş ve bununla birlikte denetim ve soruşturma kavramları da önemli hale gelmeye başlamıştır (Adum, 2015: 138). Günümüz kamu ve özel sektör muhasebe uygulamalarının, sanayi ve kar amacı gütmeyen kuruluşlardaki muhasebe uygulayıcılarının yanı sıra yatırımcıların, borç verme kurumlarının, işletmelerin ve diğer tüm finansal bilgi kullanıcılarının, muhasebe gelişimindeki önemli rolünden dolayı Luca Pacioli'ye borçlu olduğu söylenebilir (Smith, 2018: 2). Çünkü çift yönlü kayıt yönteminin uygulanmasından sonra, ticari faaliyetlerde bulunanlar “yılın başında işletmenin toplam varlığı ne kadardır?” “ne kadar borcum var?” “varlıklarımın benim olan bölümü yani öz sermaye ne kadardır?” “yılsonunda işletmenin toplam varlığında ve borçlarında ne kadar değişiklik olmuştur?” gibi sorulara cevap bulabilmektedir. (Güvemli, 1995b: 61).

Bu noktada çift yönlü kayıt yönteminin mucidinin Luca Pacioli olmadığını belirtmek gerekmektedir. Zira özellikle de son yıllarda yapılan muhasebe tarihi araştırmalarında çift yönlü usulde defter tutmanın Summa Arithmetica'dan önceki iki yüz yılda İtalya'da uygulandığı yönünde bilgilere ulaşılmıştır (Solaş, 1995: 39). Luca Pacioli de bu önemli yapıtında çift yönlü kayıt yönteminin kendi buluşu olmadığını, bu yöntemin İtalya'da geniş bir biçimde uygulanmakta olduğunu belirtmektedir (Güvemli, 1995a: 139). Bununla birlikte Avrupa'nın defter tutma tekniklerine ve özel kesim girişimlerinin gelişimine sağladığı katkıların öncü izlerinin doğu toplumlarında aranması gerekliliğinden söz etmek mümkündür. Zira Avrupa'nın karanlık çağlarında yaşanan ekonomik gerileme, doğu toplumları ile yeniden kurulan ticari irtibatın kısmi etkileri ile son bulmuştur (Goody, 2002: 67).

Buraya kadar anlatılanlar doğrultusunda XV. yüzyıl Batı Avrupa'sı ve Osmanlı Devleti muhasebe ve kayıt düzenlerine yönelik bir kıyaslama yapılacak olursa; en önemli farkın kullanılan kayıt yönteminden ortaya çıktığını söylemek mümkündür. Zira Osmanlı Devleti'nde yüzyıllar boyunca merdiven kayıt yöntemi kullanılırken, Batı Avrupa'da XV. yüzyıldan itibaren çift yönlü kayıt yöntemi kullanılmıştır.

İki toplumun muhasebe uygulamalarının kayıt tekniği açısından farklılık arz etmesinin en önemli sebebi ise esasen bu iki toplumda muhasebenin amaçlar açısından farklılık göstermesidir. Çünkü ticari muhasebe ve ulusal muhasebenin hedefleri birbirinden ayrılmaktadır ve ticari muhasebe; özel girişim faaliyetlerinin ve kredili işlemlerin çok az olduğu ekonomilerde çok önemli roller üstlenmemektedir (Roover 1937. Aktaran, Goody, 2002: 75). Bu bağlamda merkezîyetçi yönetim anlayışına sahip Osmanlı Devleti iktisadi düzeni ve muhasebe uygulamalarının daha çok devlet muhasebesi çerçevesinde şekillendiğini söylemek mümkündür. Güvemli'ye (1998; 77-78) göre bu merkezî yönetim ve devletçilik anlayışı özel girişimlere müsaade etmemiştir. Bu bağlamda Osmanlı yönetim ve devlet anlayışının sonucu olarak iktisadi sisteminin merdiven yönteminin gelişmesine zemin hazırladığını ve çift yönlü kayıt yöntemine gereksinim duymadığını da söylemek mümkündür. Ayrıca merkezîyetçi yönetim gereği kayıt ihtiyacını merdiven yöntemi ile karşılayan Osmanlı Devleti'nin vergi gelirine dayalı ekonomik anlayışını, toplumsal yapıyla birlikte üretime dönük niteliğe Avrupa ile eşzamanlı olarak dönüştürmediğini belirtmek gerekmektedir. Şayet bu dönüşüm daha önceleri gerçekleşmiş olsaydı Osmanlı Devleti'nin gelişmiş devlet muhasebe uygulamaları ve kayıt alışkanlığı, batının kâr temelli kayıt düzeni ve çift yönlü kayıt yöntemi ile bütünleşerek o dönemin en ileri düzey muhasebe sistemi kurulmuş olacaktı (Güvemli, 1998: viii).

BÖLÜM 3: MUHYEDDİN MUHAMMED'İN MECMA'Ü'L-KAVÂ'İD ADLI ESERİ VE MUHASEBE BİLİMİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Muhyeddin Muhammed b. Hacı Atmaca el-Kâtib tarafından kaleme alınan Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser Türk ve İslam Medeniyetleri muhasebe tarihi açısından önem arz etmektedir. Bu önemden hareketle çalışmanın bu bölümünde öncelikle Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed'in hayatı ve eseri Mecma'ü'l-Kavâ'id'in konusu, içeriği ve nüshaları hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra Mecma'ü'l-Kavâ'id'deki muhasebe terminolojisi ile eserdeki hesaplamalarda kullanılan para ve ölçü birimleri incelenmiştir. Son olarak muhasebe ile ilgili Mecma'ü'l-Kavâ'id'de açıklanan konular, hesaplamalar ve çözümlü meseleler ele alınmıştır. Bu konulara ilişkin açıklamalar; borç-alacak hesaplamaları, kar dağıtım hesaplamaları, faiz, vergi, maliyet ve fiyat hesaplamaları, işçi ücretlerine ilişkin hesaplamalar ve miras hesaplamaları konuları kapsamında sınıflandırılarak ele alınmıştır. Böylelikle eserin muhasebe konuları açısından değerlendirilmesine zemin hazırlanmıştır.

3.1. Muhyeddin Muhammed b. Hacı Atmaca el-Kâtib

Muhyeddin Muhammed b. Hacı Atmacaca el-Katib, XV. yüzyılda yaşamış, Fatih Sultan Mehmed ve II. Bayezid döneminin önemli âlimlerinden biridir. Hayatı hakkında bilinenler çok azdır. Ancak kaleme almış olduğu Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserdeki bilgilerden yazarın hayatı hakkında bazı ipuçları elde etmek mümkündür. Yazar eserinde kendi adını “Hacı Muhyeddin Muhammed ibn-i Hacı Atmaca, el-Katib” olarak belirtmiştir. Bu künyeden yazarın adının Muhammed ve dönemin geleneklerine göre ise lakabının Muhyeddin olduğu, babasının adının ise Hacı Atmaca olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte görevi dolayısıyla “Kâtib” unvanını taşıdığı da künyesinden anlaşılmaktadır (Özergin, 1968: 313-314).

Yazarın adı çeşitli kaynaklarda farklı şekillerde de belirtilmiştir. “Muhyiddin Muhammed b. Hacı Atmaca al-Kâtib”, “Muhyiddin Mehmed b. Hacı Atmaca”, “Hacı Muhyiddin ibn Mehmed ibn Hacı Atmaca”, “Hacı Muhyiddin Mehmed İbn Hacı Atmaca”, “el-Hâcî Muhyeddin Muhammedi'b-ni'l - Hâcî Atmaca el-kâtib” “Hâcî Muhyeddin Mehmed ibn-i Hacı Atmaca, el-Kâtib” bu farklı isimlendirmelere örnek

olarak verilebilir (Özçelik, 2009: 1). Yazarın ismi bazı çalışmalarda kolaylık sağlaması açısından kısaltılarak “Muhyeddin Muhammed” , “Hacı Atmacaoğlu” ya da sadece “Atmacaoğlu” şeklinde de kullanılmıştır. Bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde de zaman zaman yazarın bu kısa isimleri kullanılmıştır.

Muhyeddin Muhammed’in almış olduğu eğitim ile ilgili kesin bir bilgi bulunmamaktadır. Eserinde de tahsili ile ilgili bir bilgiye rastlanmamıştır. Ancak temel medrese eğitiminden sonra kâtiplik görevini üstlendiği ve bu görevde kaldığı tahmin edilmektedir. Bununla birlikte Muhyeddin Muhammed’in çok iyi derecede Arapça ve Farsça bildiği anlaşılmaktadır. Zira yazar eserinde bu dillere ait eserleri okuduğunu ve tercüme ettiğini belirtmiştir (Özergin, 1968: 313). Muhyeddin Muhammed’in Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserinin dışında kaleme aldığı “*Tarçamat al-Faşl al-Sâdis ‘Aşara fi Beyân al-Hata’ayn min Miftah’-i Kunüz ve Mışbah-i Rumüz*” adlı bir eseri daha tespit edilmiştir. Bu eser Hayruddun Halil b. İbrahim’in kaleme aldığı “*Miftah-ı Kunüz-i Arbab-ı Kalam ve Mışbah-i Rumüz-i Ashab-ı Rakam*” adlı eserinin on altıncı babının tercümesidir. Bu eser Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’den önce kaleme alınmış olup Fatih Sultan Mehmed’e takdim edilmiştir (İhsanoğlu, Şeşen ve İzgi, 1999: 31; Fazlıoğlu, 2003: 351-352).

Hacı Atmacaoğlu’nun isminin sonuna kâtip unvanının eklenmesinden, onun yaşadığı dönemde defterdar kâtibisi olarak görev yaptığını söylemek mümkündür. Osmanlı Maliye yönetiminin başında defterdarların bulunduğu düşünüldüğünde Muhyeddin Muhammed’in bir maliye memuru olduğu da söylenebilir. Zira söz konusu dönemde maliye ve muhasebe ile ilgili eserler genellikle medrese mensuplarınca değil kâtip ya da muhasiplerce kaleme alınmaktaydı (Dosay Gökdoğan, 2014: 12-13).

Muhyeddin Muhammed, Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserini mesleğe yeni başlayan muhasipler için kaleme aldığını belirtmiştir. Usta-çırak ilişkisini vurgulayan Muhyeddin Muhammed’in kendisinin de ustalık çağında olduğu eserinden anlaşılmaktadır (Özçelik, 2009: 2). Nitekim yazar eserin mukaddimesinde, kendisinin hayatı boyunca ileri gelen önemli kişiler ve divan beylerinin, rakam ehli olan ve kalem sahibi usta kişilerin hizmetinde bulunduğunu ve bu süreçte hesap düzeni ve sayı sistemleri ile ilgili yetkinlik kazandığını belirtmiştir. Bunun yanı sıra Hacı Atmacaoğlu hesap ilmi ile ilgili olarak kaleme alınan birçok eseri incelemiş ve bu eserlerden faydalanmıştır (Özergin, 1968:

314). Muhyeddin Muhammed, "...fuzalā'-yı zamān ve fusaha'ā'-yı devrān ki muhāsibān-ı āl-i 'Osmandur..." (Devrin en güzel konuşanları (söz sahipleri) ve zamanın bilginleri (erdemlileri) Osmanlı Devleti'nin muhasebecileridir.) ifadesi ile söz konusu dönemde muhasebecilerin oldukça önemli bir meslek sınıfına dâhil olduğunu da vurgulamıştır. Zira büyük bir imparatorluğun mali olaylarını kontrol ve kayıt altına almak ve mali işlerini idare etmek yüksek sorumluluk ve yetkinlik gerektirmektedir (Özçelik, 2009: 2; Fazlıoğlu, 2010: 170).

Muhyeddin Muhammed'in İstanbul'da yaşadığı tahmin edilmektedir. Ayrıca künyesindeki Hacı ifadesinden babası gibi hacca gittiği de anlaşılmaktadır. Hacı Atmacaoğlu'nun ölüm tarihi de kesin olarak bilinmemektedir. Ancak eserini 1494 yılında tamamladığı ve ustalık çağında olduğu için eserini tamamladığında ileri yaşlarda olduğu tahmin edilmektedir (Özergin, 1968: 313-314).

Bu bilgiler ışığında Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed'in tercüme yapabilecek düzeyde Farsça ve Arapça bildiği, döneminde gittikçe yaygınlaşan ve önem kazanan bir bilim dalı ile ilgilenmiş önemli bir muhasip ve âlim olduğunu, mesleğinde yetkin ve tecrübe sahibi olduğu sonuçlarını çıkarmak mümkündür (Özçelik, 2009: 3).

3.2. Mecma'ü'l-Kavâ'id

Osmanlı muhasebe matematiğinin kurucu ismi olarak kabul edilen Muhyeddin Muhammed Hacı Atmacaoğlu, kaleme aldığı esere Mecma'ü'l-Kavâ'id ismini vermiştir. Adının da işaret ettiği üzere muhasebe matematiğin temel kurallarını içeren Mecma'ü'l-Kavâ'id "kaidelerin toplandığı yer" anlamına gelmektedir (Fazlıoğlu, 2010, 169-170). Öte yandan eserin bir nüshasının kapağında eserin adı "*Mecma'ü'l-Kavâ'id fi Beyâni Müntehabi'l-Fevâ'id*" (faydalı şeylerin seçilmesindeki kaideler bütünü) olarak yazılmıştır. Fakat bu isimlendirmenin müellif tarafından yapılmadığı düşünülmektedir. Zira Muhyeddin Muhammed eserinin mukaddime bölümündeki "...Zebān-ı Türki'de bir risāle bünyād idüp Mecma'ü'l-Kavā'id diyü ad virdüm..." (Türk Dilinde bir risale oluşturup Mecma'ü'l – Kava'id diye isim verdim) ifadesi ile eserin adını belirtmiştir (Özergin, 1968: 314).

Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserin yazılış tarihini ise yazar eserin sonunda yer alan şu cümle ile belirtmiştir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 242b-243a):

“...Bu güzel risale vakitlerin en hayırlısında saatlerin en şereflişinde kuşluk vakti ve Cuma günü kurban bayramında tamama eriştii. Bu risale de ahir zamanda ortaya çıkması sebebiyle yine buna en güzel zaman ahir zaman vaki oldu. 899.”

Eserin tamamlandığı tarih “ahir zaman” ifadesi ile vurgulanmıştır. Ebcet hesabı ile tarih düşürülen Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in, Kurban Bayramı'nın 2. gününe rastlayan, (Hicri) 11 Zilhicce 899 Cuma günü Kabakuşluk vaktinde tamamlandığı ortaya çıkmaktadır. Bu tarih, miladi takvimde 12 Eylül 1494'e tekabül etmektedir (Özergin, 1968: 314).

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserin dili Türkçedir. Zira yazarın eseri telif etmesinin temel amaçlarından biri hesap ilmini konu edinen Türkçe bir eser ortaya koymaktır. Yazar eserin kaleme alındığı dönemde hesap ilme konusunda yazılmış önemli eserlerin genellikle Arapça ve Farsça olduklarını belirterek mesleğe yeni başlayan acemi muhasiplerin Türkçe eser ihtiyacını vurgulamıştır. Bu noktada belirtmek gerekir ki Osmanlı muhasebe matematiğinin Türkçe karakteri Mecma‘ü’l-Kavâ‘id ile başlamış ve Osmanlı Devleti boyunca devam etmiştir. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id ile başlayan bu süreç özellikle de XV. yüzyılın ikinci yarısından XVII. yüzyıla kadar olan dönemde en önemli eserlerini vermiştir (Fazlıoğlu 2003: 354; Fazlıoğlu, 2010: 170). Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in Türkçe olması matematik ve muhasebe literatürü açısından önem arz etmekle birlikte Türkçenin XV. yüzyılda bilim dili olarak kullanımına da ışık tutmaktadır (Yelten ve Özçelik, 2010: 531).

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id esasen eğitim amaçlı olarak kaleme alınmış mensur bir eserdir. Yazıldığı dönem göz önüne alındığında eserin oldukça anlaşılır bir dile sahip olduğu söylenebilir. Belirli bir uzmanlık alanı üzerine yoğunlaşan eserde bu alanla ilgili konuların anlatılması benzer kelimelerin tekrar kullanımını gerekli kılmıştır. Bununla birlikte Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserin ölçü birimleri, matematiksel terimler, para tarihi ve İslam hukuku gibi konular açısından oldukça zengin bir dil malzemesine sahip olduğunu belirtmek gerekmektedir (Özçelik, 2015: 1766).

3.2.1. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in Konusu ve İçeriği

XV. yüzyıl sonlarında Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed tarafından kaleme alınan Mecma‘ü’l-Kavâ‘id genel olarak hesap ilmi ile ilgilidir. Eserin amacı hesapla ilgili kaidelerin toplanarak ortaya koyulmasıdır. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in yazıldığı

döneme ait benzer hesap kitaplarının genel içeriğini kapsadığını da söylemek mümkündür (Özergin, 1968: 314). Eserin içeriği incelendiğinde Osmanlı muhasebe sisteminde bir muhasebecinin ihtiyaç duyacağı teknik matematiksel konuların tümünü ihtiva ettiği anlaşılmaktadır. Eser bu yönüyle Osmanlı muhasebe matematiğinin ilk etkili ve yaygın kitabı olarak da kabul görmektedir (Fazlıoğlu, 2003: 354).

Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserin konu edindiği uzmanlık alanı metinde genellikle "ilm-i hisab" olarak tanımlanmıştır. Eserin bazı bölümlerinde ise bu uzmanlık alanının "fenn-i muhasebe" tamlaması ile ifade edildiği görülmektedir (Özçelik, 2009: 6; Yelten ve Özçelik, 2010: 532; Özçelik, 2015: 1765). Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser içerik yönünden hem bir matematik kitabı hem de muhasebecilerin ihtiyaç duyacağı pratikleri içeren ve daha çok muhasebenin hesap işlevi ile ilgili olarak yazılan bir muhasebe kitabı olarak değerlendirilebilir. Adıvar (1970: 87), eserin önsüzünde yer alan "...bu risaleden maksat beyan-i delâil değil belki ilâm-i kavaid-i hesabdır..." (Bu kitapçığı yazmamın amacı kanıtları bildirmek değil, daha ziyade aritmetik kurallarını söylemektir...) ifadesinden hareketle eserin daha ziyade pratik kuralları içerdiğini belirtmiştir. Nitekim eserde teknik matematiksel hesap bilgilerinin yanı sıra muhasebecilerin bu teknik bilgileri uygulamada nasıl kullanacaklarına dair örnekler de yer almaktadır. Bu yönüyle eser Osmanlı Devleti'nde yazılmış ilk Türkçe uygulamalı muhasebe kitabı olarak da kabul edilebilir.

Muhyeddin Muhammed, Mecma'ü'l-Kavâ'id'in mukaddime kısmında eserin yazılış sebebini divan memurlarının ve devletin maliye teşkilatının farklı birimlerinde çalışan muhasebeci ve kâtiplerin faydalanacağı bir eser ortaya koyma arzusundan kaynaklandığını belirtmiştir (Özergin, 1968: 315). Daha önce de belirtildiği gibi eserin yazıldığı dönemde devlet muhasebecilerinin ve diğer maliye memurlarının istifade edebileceği çok sayıda kaynak bulunmamakla birlikte mevcut olan kaynaklar ise genellikle Arapça ve Farsça dillerinde yazılmıştır. Bu nedenle Muhyeddin Muhammed'in muhasebe matematiği alanındaki kaynak ihtiyacının farkına vararak kaleme aldığı bu eserin matematik ve muhasebe tarihi açısından önem arz ettiğini söylemek mümkündür. Muhyeddin Muhammed eserin sonunda küpe ile ilgili bir örnek vererek eserin okuyucularına bir mesaj vermiştir. Bu mesajın yer aldığı ifadelerden de

eserin kimin için ve neden yazıldığı da anlaşılmaktadır. Söz konusu ifadeleri içeren cümleler şöyledir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 242a):

“...bu çeşitli örneklerin sonuncusunun küpe örneği olmasının sırrı şudur. Acemi kardeşlerin ki bu Mecma‘ü’l-Kavâ‘id risalesinin görünen denizindeki eşsiz incisini alıp getireler. Onu fikirlerin elması ile kazıyıp işleyerek akıl kulağına küpe edeler. Bu sebeple onlar da muhasebe ilminde acayip hesaplarda ve garip çarpmalarda ve zor bölmelerde ve ayrıntılı ve kapsamlı küsuratta ustalaşalar. Çünkü sonuçta olgun akıllı ve sağlam karakterli kimselerin muhasebe ilmini bilmesi gerekir. Şöyle ki bu risalenin içinde olan imgeleri anlayıp bunu bütünüyle bilmeleri gerekir. Onların da her türlü muhasebede daha başka ihtiyaçlara gereksinim duymamaları gerekir...”

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eser acemi olarak tabir edilen mesleğe yeni başlamış muhasebeciler için kaleme alınmıştır. Bir başka ifade ile eserin potansiyel okuyucu kitlesi muhasebecilerdir ve eserin yazılma amacı ise meslekte yeni olan muhasebecilerin ustalaşmasını sağlayacak teorik ve pratik bilgilerin bir araya getirilmesidir.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id üç şikk’tan (ana bölümden) oluşmaktadır. Birinci bölümde tam sayılar açıklanmıştır ve bu bölüm on altı fasıla ayrılmıştır. İkinci bölüm de birinci bölüm gibi on altı fasıla ayrılmıştır. İkinci bölümde kesirler açıklanmıştır. Eserin üçüncü bölümü ise uygulama bölümü olup, kırk adet örnek çözümleri ile birlikte bu bölümde açıklanmıştır.

Eserin birinci bölümünün ilk faslında Osmanlı Devleti’nin maliye ve muhasebe defterlerinde kullanılan siyakat (Divân) rakamları açıklanmıştır. Siyakat rakamları eserde genellikle “Arap Siyakati” olarak adlandırılmıştır. Yazar muhasebeciler için faydalı olacağını düşünerek işe siyakat rakamlarını tanıtmakla başlamıştır. Siyakat rakamlarının Arap rakam sisteminin kurallarına göre düzenlendiğini belirten yazar, birlerden milyarlara kadar siyakat rakamlarının nasıl yazılacağını bu ilk fasılda açıklamıştır (Özçelik, 2009: 6). Siyakat rakamlarının açıklanmasının ardından Hint rakamları (on tabanlı sayı sistemi), toplama, onluk düğümlerin çarpımı (on, yüz, bin vb.), onluk düğüm olmayan sayıların çarpımı, iki kat alma ve yarıya bölme işlemleri, çıkarma, bölme işlemleri ve bu işlemlerin sağlamlasının yapılması, borçların alacaklılar arasında bölünmesi (gurema bölmesi) üçte bir, dörtte bir...onda bir alma, paydaların

belirlenmesi, miras hesapları ve miras paylaşımı, “orantılı dört sayı”¹⁴ ve son olarak “çift yanlış hesabı”¹⁵ konuları açıklanmıştır (Dosay Gökdoğan, 2002: 268; 2014:13-14).

İkinci bölüm kesirlerle ilgili hesaplamaları kapsamaktadır. Eserin yazıldığı dönemde kullanılan miskal, dirhem, zira, emdad, lidre, kantar vb.. ölçü ve para birimlerinin küsuratı bu bölümde açıklanmıştır. Miskal kesirlerinin (şa‘îr ve kırat) birbiriyle çarpımı, dirhem kesirlerinin birbiriyle çarpımı, zira kesirlerinin birbiriyle çarpımı, kantar kesirlerinin birbiriyle çarpımı; tam ve kesirli tartı ölçülerinin hesaplanması ve ipek vergisinin belirlenmesinde kullanılan kesirlerin hesaplanması gibi konular ikinci bölümde detaylıca açıklanmıştır. Muhyeddin Muhammed, eserin ikinci bölümünde yer alan konulara muhasebecilerin hâkim olması gerekliliğini sıklıkla vurgulamıştır (Dosay Gökdoğan, 2002: 269; 2014: 14).

Genel olarak muhasebeciler için önemli bir konu olan kesirlerle ilgili temel bilgilerin anlatılmasının yanı sıra bazı para ve ölçü birimlerinin, tartı ve vergi hesaplarının açıklanması ve ticaret gibi sosyal hayata ilişkin konularla ilgili bilgi vermesi, eserin yalnızca bir muhasebe matematiği kitabı olarak değil aynı zamanda Osmanlı sosyal hayatına ilişkin bir kaynak olarak değerlendirilmesi gerekliliğini de ortaya çıkarmıştır (Fazlıoğlu, 2003: 366).

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in üçüncü ve son bölümü ise “mesayil-i şetta” yani “çeşitli meseleler” başlığını taşır. Yazar bu bölümde muhasebeciler için faydalı olacak kırk adet örnek problem verip çözümlerini açıklamıştır. Bu bölümde anlatılan örnekleri muhasebecilerin bilmesi gerektiğini vurgulayan yazar, bu bölümü ilk iki bölüm gibi fasıllara ayırmanın gereksiz olacağını ve bu yüzden bu bölümü kısaltarak örnek problemlere ayırdığını da belirtmiştir (Dosay Gökdoğan, 2002: 269; 2014: 14). Gümrük vergilerinin hesaplanması, ürün ya da mahsullerin birim ve toplam maliyetlerinin

¹⁴ “Bilinmeyen bulunması yöntemlerinden birisi olan bu konu, matematik literatürüne Euklid’in Elementler’i ile girmiştir. Verilen üç sayının bilinmeyen dördüncünün bulunmasını sağlayan hesaplama yöntemidir” (Dosay Gökdoğan, 2014: 14).

¹⁵ Hesâb-ı Hataeyn (Çift Yanlış Hesabı), İslam matematiğinde bilinmeyen şeklinde ifade edilebilecek cebirsel niceliklerle temel cebir kavram ve yöntemlerinin bulunmadığı bir ortamda denklemin çözümü için kullanılan yöntemdir. Osmanlı muhasebe kalemlerinde çalışan muhasip ve kâtiplerin sıkça kullandığı yöntem olan çift yanlış hesabı, Osmanlı döneminde telif edilen hemen hemen bütün muhasebe matematiği kitaplarında yer almaktadır (Fazlıoğlu, 1998, 269-270).

hesaplanması, kar ya da zararın hesaplanması ve dağıtılması, faiz hesaplamaları, işçi maliyetlerinin hesaplanması, havuz ve işçi problemleri, alan hesaplamaları, miras hesapları vb. konulara ilişkin çözümlü problemler bu bölümde anlatılmıştır.

Tablo 6

Mecma‘ü'l-Kavâ'id'in Bölümleri

BİRİNCİ BÖLÜM: TAM SAYILAR	
1. Fasıll	Siyakat Rakamlarının Açıklanması
2. Fasıll	Hint Rakamlarının (on tabanlı sayı sistemi) Açıklanması
3. Fasıll	Toplamanın Açıklanması
4. Fasıll	Onluk Düğümünün (on, yüz, bin vs.) Çarpımının Açıklanması
5. Fasıll	Onluk Düğüm Olmayan Sayıların Çarpımının Açıklanması
6. Fasıll	İki Kat Almanın Açıklanması
7. Fasıll	Yarı Almanın (Yarıya Bölmenin) Açıklanması
8. Fasıll	Çıkarmanın Açıklanması
9. Fasıll	Bölmenin Açıklanması
10. Fasıll	Toplama, Çarpma, İki Kat Alma, Yarıya Bölme, Çıkarma ve Bölmenin Sağlaması
11. Fasıll	Borçların Alacaklılar Arasında Bölünmesinin Açıklanması (Gurema Bölmesi)
12. Fasıll	Üçte Bir, Dörtte Bir, Beşte Bir.....Onda Birin Alınmasının Açıklanması
13. Fasıll	Paydaların Açıklanması
14. Fasıll	Miras Bölümünün Açıklanması
15. Fasıll	Orantılı Dört Sayının Açıklanması
16. Fasıll	Çift yanlış Yönteminin Açıklanması
İKİNCİ BÖLÜM: KESİRLER	
1. Fasıll	Miskal Kesirlerinin Açıklanması
2. Fasıll	Miskal Kesirlerinin Çarpımının Açıklanması
3. Fasıll	Dirhem Kesirlerinin Açıklanması
4. Fasıll	Dirhem Kesirlerinin Çarpımının Açıklanması
5. Fasıll	Kesirlerin Çarpımının Açıklanması
6. Fasıll	Kesirlerin Bölünmesinin Açıklanması
7. Fasıll	Zira Kesirlerinin Açıklanması
8. Fasıll	Zira Kesirlerinin Çarpımının Açıklanması
9. Fasıll	Emdâd (Müddler) Kesirlerinin Açıklanması
10. Fasıll	Emdâd (Müddler) Kesirlerinin Çarpımının Açıklanması
11. Fasıll	Kantar Kesirlerinin Açıklanması
12. Fasıll	Kantar Kesirlerinin Çarpımı
13. Fasıll	İpek Lidresinin Kesirlerinin Açıklanması
14. Fasıll	Lidre Kesirlerinin Çarpımı
15. Fasıll	Terazi Vergisinin Belirlenmesinin Açıklanması
16. Fasıll	Kesirlerin Toplanması
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ÇEŞİTLİ MESELELER (ÖRNEKLER)	

Eserin önsözünü, “fihrist” diye nitelendirilebilecek ve bölüm başlıklarının yazıldığı bir kısım takip etmektedir. Bu fihrist kısmı esas alınarak hazırlanan Tablo 6’da eserin bölüm başlıkları belirtilmiştir. (Özergin, 1968: 316; Dosay Gökdoğan, 2002: 268-269; Özçelik, 2009: 6-8 Dosay Gökdoğan, 2014: 13-14).

3.2.2. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in Nüshaları

XV. yüzyılda Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed tarafından kaleme alınan ve dönemin muhasebecilerinin ihtiyaç duyacağı teknik ve pratik bilgiler içeren Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserin çok sayıda nüshası bulunmaktadır. Eserin tespit edilebilen nüshaları ve özellikleri Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in Nüshaları

No	Nüsha	Arşiv Numarası	Yazıldığı Yıl (Hicri)	Yazı Türü	Yaprak Sayısı	Ölçüleri
1.	Afyon Gedik Ahmet Paşa	17219	899	Divanî Kirmânî	116	20,4x12 (13,2x6,7) cm
2.	Konya Koyunoğlu	14016	908		154	
3.	Esad Efendi	3176	921	Divani	133	15,4x21,8 (8x13,1) cm
4.	Belediye Muallim Cevdet	K. 336	921	Nesihle	199	12x16,5 (7x12) cm
5.	Köprülü Kütüphanesi III. Kısım	341	925	Harekeli Nesih	243	13,1x18(6,9x12) cm
6.	Arif Hikmet	489/2	927	Talîk	184	14x20 cm
7.	İstanbul Üniversitesi	TY - 2667	933	Nesih	111	15,5 x26 (8,7x18,4) cm
8.	Milli Kütüphane	FB. 131	937	Divani	116	14,9 x21 (11 x17,8) cm
9.	Tal‘at, Riyaza- Türkî	7	950		170	14x22 cm
10.	Afyon Gedik Ahmet Paşa	17224	967	Harekeli Nesih	160	13x21,5 (6,5 x13,5) cm
11.	İstanbul Üniversitesi, (Sadece Tetimme)	TY- 2718	H. 10. asır	Nesih	50	13,8 x20,7(7,8 x13,3) cm
12.	Atif Efendi	2832	H. 10. asır	Talîk	91	15,1x20,6(9,5x13,6) cm
13.	Kadıızâde Mehmed	337		Nesih	243	13 x19,2(7 x12,1) cm
14.	Kadıızâde Mehmed	338	H. 1068’ den önce	Nesih	110	10,4 x15,5(6,7 x11,7) cm

Tablo 7 Devamı

15.	Belediye Muallim Cevdet	K.20	H. 11. asır		246	10x25(8 x20,5) cm
16.	Arkeoloji Müzesi	1095	H. 11. asır	Divani	121	15x21,5(8 x12,3) cm
17.	Kemankeş	376	1103	Nesih	118	14,8 x20,8(8,2 x16,6) cm
18.	Milli Kütüphane (Ömer Paşa Nüshası)	4766	1112	Divani	114	23,5x16,5(17x10) cm
19.	Muallim Cevdet	K.369/2	H. 13. Asır	Talik	140	11,5x15(5,5x11) cm
20.	Konya İl Halk Kütüphanesi	4492		Nesih	70	20,5x14-(16x10) cm
21.	Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Kütüphanesi	185				
22.	Isparta	1949			70	20,7x13,9(17,5x10) cm
23.	Selimiye	644				
24.	Bosna Hersek	R.2670		Nesih	71	21x16(16,5x9,5) cm
25.	Saraybosna.	1670.				
26.	Budapeşte, Török	0444, 0177.				
27.	Petersburg.	A 1451.				
28.	Bakü	B 1173.				
29.	Bibliothèque Nationale Paris	543				

Kaynak: İhsanoğlu, Şeşen ve İzgi, (1999: 31); Özçelik, (2009: 9-10); <http://www.yazmalar.gov.tr/>

Mecma'ü'l-Kavâ'id nüsha sayısının fazla olması açısından dönemin diğer muhasebe ve matematik metinlerinden farklılık arz etmektedir. Eserin nüsha sayısının fazla olması onun ilk etkili, yaygın ve sürekli Osmanlı muhasebe matematik metni olabileceğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Bununla birlikte günümüz çalışmalarında en çok

kullanılan ve atıf gösterilen eserin bu özelliğinin, eserin kapsamının ve içeriğinin yanı sıra nüsha sayısının fazla olmasından da kaynaklandığı düşünülmektedir (Fazlıoğlu, 2003: 354).

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in 17219 arşiv numarası ile Afyon Gedik Ahmet Paşa İl Halk Kütüphanesi koleksiyonunda kayıtlı olan ve Milli Kütüphanede bulunan nüshasının müellif hattı olduğu düşünülmektedir. Zira tespit edilen nüshalar içerisinde en eski tarihli olan bu nüshadır. Hicri 899 (Miladi 1494) yılında yazılan bu nüsha 116 varaktan oluşmaktadır. Her sayfasında 17 satır bulunan nüshanın ölçüleri ise “20,4x12 (13,2x6,7)”cm’dir.

Bu çalışmada Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserin Köprülü Yazma Eser Kütüphanesinde 341 arşiv numarası ile kayıtlı olan nüshası esas alınmıştır. Hicri 925 yılında Raci isimli bir müstensih tarafından istinsah edilen bu nüsha 243 varaktan oluşmaktadır. Harekeli celi nesihle kaleme alınan nüshanın her sayfasında 13 satır bulunmaktadır ve nüsha 13,1x18 (6,9x12) cm ölçülerine sahiptir (Özçelik, 2009: 11). Köprülü nüshası, Doktor Öğretim Üyesi Sezay Soykara Özçelik tarafından 2009 yılında doktora tezi olarak çalışılmıştır. Prof. Dr. Muhammet Yelten danışmanlığında, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Türk Dili ve Edebiyatı Anabilim Dalında hazırlanan “Muhyeddin Muhammed’in Mecma‘ü’l-Kavâ‘id Adlı Eseri (Giriş-İnceleme-Metin-Sözlük)” başlıklı doktora çalışmasında metnin tamamının transkripsiyonu yapılmıştır. Söz konusu çalışma bilim tarihi açısından oldukça önemli bir kaynak niteliğinde olup bu çalışmanın da ana kaynaklarından biri olmuştur. Muhasebe bilim dünyasının, Muhyeddin Muhammed ve eseri Mecma‘ü’l-Kavâ‘id ile tanışmasını sağlayan çalışmalardan biri olan Özçelik’in bu çalışmasının muhasebe tarihi alanında bundan sonra yapılacak diğer çalışmalarda da ilham kaynağı olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde Özçelik (2009) tarafından yapılan transkripsiyon çalışması esas alınarak metnin ilgili kısımları günümüz Türkçesine çevrilmiştir. Bu süreç eserin orjinal nüshası ile kontrollü olarak tamamlanmıştır. Ayrıca eserde geçen muhasebe terimleri ve ölçü birimlerinin tespitinde diğer sözlüklerle birlikte Özçelik’in (2009) çalışmasının sözlük bölümünden de istifade edilmiştir.

Çalışmada esas alınan Köprülü nüshasının (arşiv no: 341) dijital kopyası Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı Süleymaniye Yazma Eser Kütüphanesi okuyucu

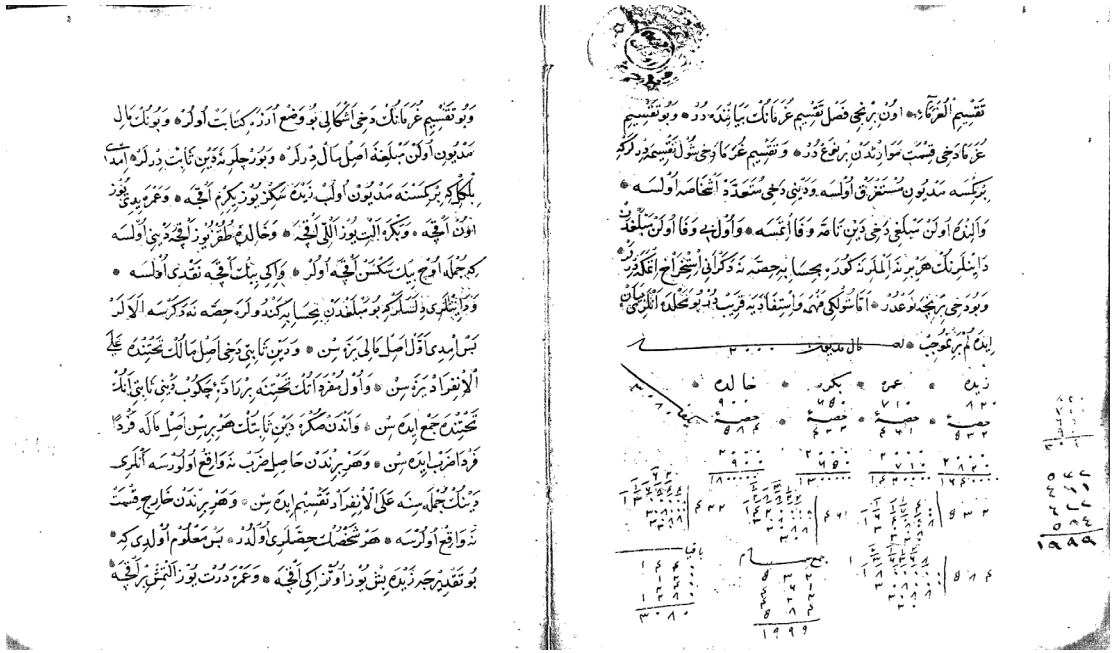
hizmetleri kapsamında temin edilmiştir. Çalışmada istifade edilen diğer nüshalar ise T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, <http://www.yazmalar.gov.tr> adresinden temin edilmiştir. Ayrıca Koyunoğlu nüshası (14016) Milli Kütüphane mikrofilm arşivinden (mikrofilm arşiv no: A-1467) temin edilmiştir.

Mecma'ü'l-Kavâ'id aldı eserin bazı nüshalarına ait örnek görseller Şekil 20, 21, 22, 23 ve 24'te sunulmuştur.



Şekil 20: Mecma'ü'l-Kavâ'id Afyon Nüshası, Arşiv No: 17219 (Müellif Hattı), 3a-3b.

Kaynak: T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, (<http://www.yazmalar.gov.tr>).



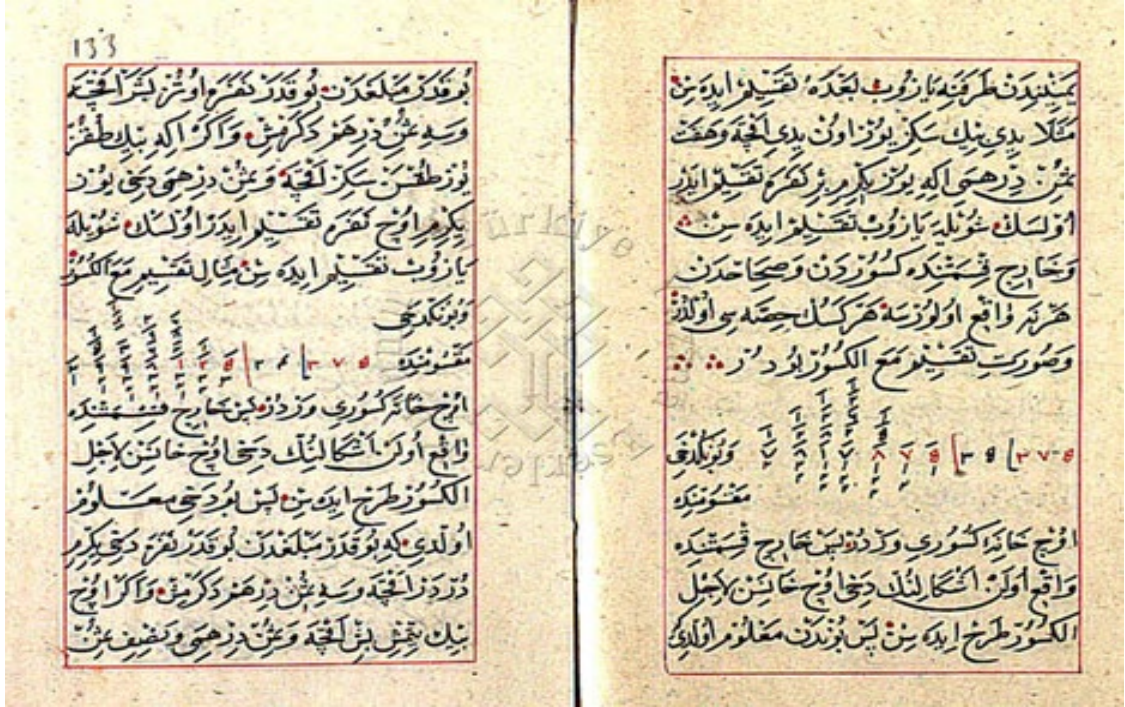
Şekil 21: Mecma‘ü’l-Kavâ‘id Koyunoğlu Nüshası Arşiv No: 14016, 34a-34b.

Kaynak: Milli Kütüphane Mikrofilm Arşivi (Mikrofilm Arşiv No: A-1467)



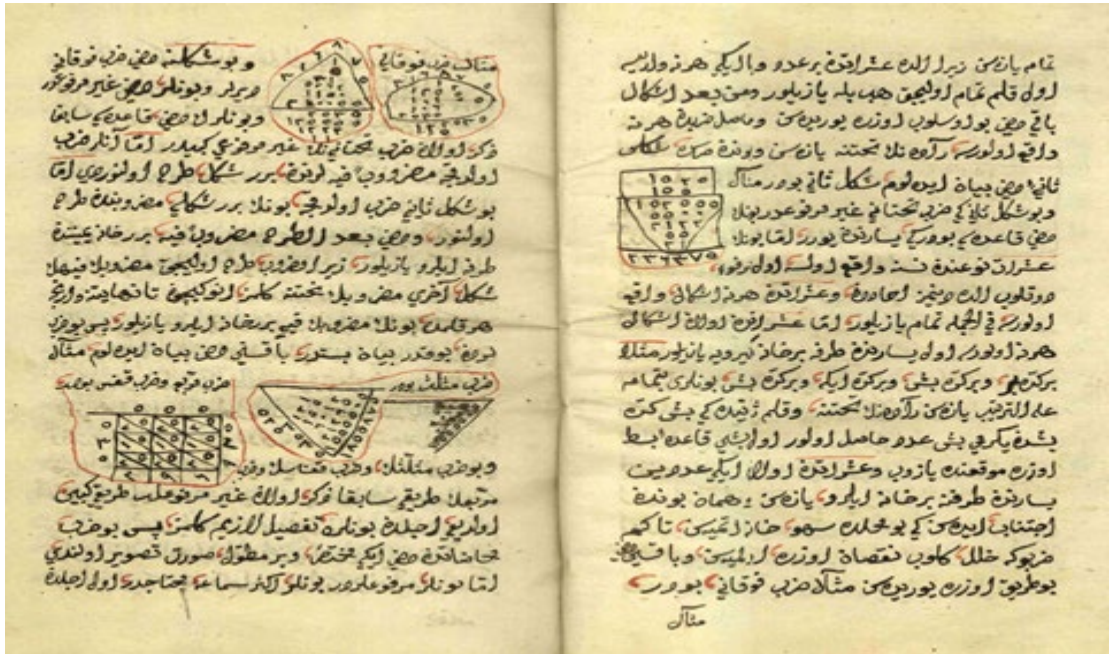
Şekil 22: Mecma‘ü’l-Kavâ‘id Afyon Nüshası, Arşiv No: 17224, 2a-2b.

Kaynak: T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, (<http://www.yazmalar.gov.tr>).



Şekil 23: Mecma'ü'l-Kavâ'id Köprülü Nüshası Arşiv No: 341, 133a-133b.

Kaynak: T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı Köprülü Yazma Eser Kütüphanesi, Arşiv No: 341.



Şekil 24: Mecma'ü'l-Kavâ'id Milli Kütüphane, Arşiv No: 4766, 11a-11b.

Kaynak: T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, (<http://www.yazmalar.gov.tr>).

3.3. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de Muhasebe Terminolojisi ve İktisadi Hayat ile İlgili Kelimeler

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in iktisadi düzen ve özellikle de ticari hayat açısından oldukça zengin bir kelime varlığına sahip olduğunu söylemek mümkündür. Eserin yazıldığı dönemde alım satımı yapılan ticari mallar (kumaşlar, tahıllar vb.), bazı kıymetli madenler ve değerli taşlar, tımar mukataa gibi gelir kaynakları, ücretler, vergiler, ticari sözleşmeler, ticarete kullanılan ölçü birimleri ve paralara ilişkin birçok sözcük eserde yer almaktadır. Bununla birlikte eserde İslam Hukukuna ilişkin bazı terimlerin de kullanıldığı görülmektedir. Özellikle de miras hukukunun üzerinde önemle durulmuştur. Varislerin kimler olacağı, mirastan ne kadar pay alınacağı gibi konular örneklerle açıklanmıştır. Dolayısıyla bu konulara ilişkin birçok terim ve sözcük de eser de yer almıştır. Ancak çalışmanın önceki bölümünde de belirtildiği üzere Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserin konu edindiği uzmanlık alanı “ilm-i hisab” ya da “fenn-i muhasebe” olarak ifade edilmiştir ve eser, dönemin muhasebecilerinin faydalanması amacı ile kaleme alınmıştır. Bu sebeple eser muhasebe terminolojisi açısından da oldukça zengindir. Borç, alacak, kar, zarar, sermaye, vergi, faiz, hisse vb. birçok terim eserde kullanılmıştır. Eserin dili Türkçe olduğundan eserde kullanılan bu muhasebe terimlerinin birçoğu günümüzde de aynı şekli ile kullanılmaktadır. Ancak metin incelendiğinde günümüz muhasebe uygulamalarında farklı isimlerle adlandırılan bir takım terimlerin de eserde kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Osmanlı muhasebe sisteminde bir muhasebecinin ihtiyaç duyacağı teknik matematiksel konuların tümünü kapsayan eser daha çok muhasebedeki hesaplama işlevi üzerine kaleme alınmıştır. Bu nedenle kayıt ve raporlama fonksiyonlarına ilişkin terimlerin eserde çok fazla yer aldığı söylenemez. Bununla birlikte eserin ilk bölümünde ilk konu olarak Arap Siyakati başlığı altında siyakat rakamları anlatılarak muhasebe kayıtlarının bu rakamlarla yapılacağı belirtilmiş ve muhasebe kayıt işlemleri açısından siyakat yazısının bilinmesinin önemli olduğu vurgulanmıştır. Muhyeddin Muhammed Arap Siyakati’nin kayda bağlanabilmesi için tekraren ve açık olarak yazıldığını şu cümleler ile belirtmiştir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 9b):

“...Ama sonraki muhasebecilerden bazı fazilet sahibi olanlar görmüşler ki bu Arap Siyakatinin bu şekilde yazılması ve okunması hem karma karışık hem de anlaması

güçtür. O sebepten açık ve aydınlık olsun diye artarda izah ile yazmışlar ta ki kolay anlaşılır olup kayıt altına alınması (kayda bağlanması) mümkün olsun...”

İktisadi hayat ve muhasebe terimleri açısından zengin bir kelime varlığına sahip olan eser, matematik bilimi açısından da çok zengin bir terminolojiye sahiptir. Ancak çalışmada eser muhasebe bilimi açısından incelendiğinden burada matematiksel terimlerin ayrıca açıklanmasına ihtiyaç duyulmamıştır.

İktisadi hayat, mali düzen ve muhasebe ile ilgili olarak Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserde geçen bazı sözcükler günümüz Türkçesindeki karşılıkları ve açıklamalarla birlikte alfabetik olarak Tablo 8’de sıralanmıştır. Sözcüklerin Türkçe karşılıkları için YeğİN vd. (1981), Şemsettin Sami (2002), Sarı (2004) ve Devellioğlu’nun (2015), sözlük çalışmalarından istifade edilmiştir. Ayrıca Özçelik’in (2009: 270-389) çalışmasının sözlük kısmı da faydalanılan kaynaklar arasında yer almıştır.

Tablo 8

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’deki İktisadi ve Mali Terimlerin Karşılıkları

Sözcük	Günümüz Türkçesindeki Karşılığı	Açıklama
A‘dad/ Aded	Sayılar/ Sayı	“A‘dad” sözcüğü aded sözcüğünün çoğulu olarak eserde birçok kez kullanılmıştır. Günümüz Türkçesinde sayılar anlamına karşılık gelen bu sözcük; a‘dadı-ı Arabi (Arap sayıları), a‘dad-ı sahih (tam sayılar), a‘dad-ı kesir (kesirli sayılar), a‘dad-ı meçhul (bilinmeyen sayılar) vb. tamlamalarda da yer almaktadır.
Add	Sayma, sayış	“Add” sözcüğü eserde sayma eylemini belirtmek için genellikle itmek fiili ile birlikte kullanılmıştır (“add etmek” (saymak). Bu noktada belirtmek gerekir ki sayma ve sayış kavramlarına karşılık gelen sözcükler muhasebe açısından önem arz etmektedir. Özellikle Uygur ve Karahanlı metinleri incelendiğinde günümüzdeki sayış/sayma kavramına karşılık olarak “sayış” sözcüğünün kullanıldığı görülmektedir. Say kökünden türeyen bu sözcük fiil olarak kullanıldığında sayma, hesap yapma, anlamlarını karşılar. Ancak Osmanlılarda kullanılan add sözcüğünün genel olarak muhasebe anlamına gelmediğini daha çok sayma eylemini ifade ettiğini belirtmek gerekmektedir.
Akça	Gümüş sikke, para	Akça ya da akçe Osmanlılar tarafından başlangıçta “gümüş sikke”, XV. yüzyıldan itibaren de genel anlamda “para” karşılığı olarak kullanılmıştır (Sahillioğlu, 1989: 224). Akça sözcüğü eserde de para anlamını ifade etmektedir.
Alım	Borç	“Alım” sözcüğü eserde Gurema Bölmesinin (borçların alacaklılar arasında bölünmesi) açıklandığı bölümde borç anlamında kullanılmıştır.

Tablo 8 Devamı

Asabe	Mirasçı	“Asabe” sözcüğü İslâm hukukunda miras bırakana doğrudan veya erkek vasıtasıyla bağlı bulunan mirasçılar için kullanılan bir fıkıh terimidir. Fıkıh ve ferâiz kitaplarında asabe, “tek başına bulunduğu zaman mirasın tamamını, belli hisseli mirasçılarla beraber bulunduğu zaman onlardan arta kalanı alan mirasçı” şeklinde tarif edilmiştir (Karaman, 1991: 452).
Ashab-ı Rakam	Rakamlarla, hesaplarla ilgilenenler, rakam dostları	Bu terimin eserde genel anlamı ile hesap uzmanlarını betimlemek amaçlı kullanıldığı düşünülmektedir. Zira Muhyeddin Muhammed eserin mukaddime kısmında kendisinin rakam ehilleri ve hesaplarla ilgilenen kişilerin hizmetinde bulunduğunu belirtirken “ashab-ı rakam” tamlamasını kullanmış ve usta-çırak ilişkisini vurgulamıştır. Bu bağlamda dönemin maliye memurlarının, muhasebecilerinin ve kâtiplerinin ashab-ı rakam sınıfına dâhil olduğunu söylemek mümkündür.
Asl Mal	Sermaye, anapara, anamal	Günümüz Türkçesindeki anapara anlamında kullanılan “asl mal” sözcüğü eserde çoğunlukla miras ve faiz hesaplamalarındaki işleme konu olan paranın ya da malın bütünü anlamında kullanılmıştır.
Avl	“İslâm hukukunda bir mirasın taksiminde, belirli hisse sahiplerinin terekeden alacakları pay miktarı hesaplanırken, payların toplamının ortak paydadan fazla çıkma durumu”	Avl lugatta “haktan ayrılmak, zulmetmek; yükselmek ve çoğalmak” gibi anlamları ifade etmekle birlikte İslâm hukukunda “bir mirasın taksiminde, belirli hisse sahiplerinin terekeden alacakları pay miktarı hesaplanırken, payların toplamının ortak paydadan fazla çıkması” durumunu ifade etmektedir (Döndüren, 1991: 117)
Baha	Değer, paha, kıymet	Bu sözcük çoğunlukla eserde çözümlü örneklerin yer aldığı mesayil-i şetta (çeşitli meseleler) kısmında herhangi bir ürünün ya da malın değerini ifade etmek için kullanılmıştır.
Baki / Bakıyat	Kalan / Kalanlar, Bakiye	Eserde genellikle çıkarma ve bölme işleminden kalanları belirtmek “baki” ya da çoğul haliye “bakıyat” sözcükleri kullanılmıştır. Günümüz muhasebe terminolojisindeki bakiye sözcüğü ile de anlam açısından benzerlik göstermektedir.
Bayi	Satıcı	Günümüz ticari hayatında da aynı anlamı ifade eden bayi sözcüğü eserde ipek vergilerinin belirlenmesi bölümünde ipek satıcısının ödemesi gereken verginin hesaplanması anlatılırken kullanılmıştır.
Bazar	Çarşı, pazar	Bu sözcük eserin çeşitli meseleler kısmında pazarda satılan kumaş ile ilgi tasarlanan örnek olayda kullanılmıştır. Bu sözcük de bayi sözcüğü gibi günümüz iktisadi ve ticari hayatında kullanılmaktadır.
Borc	Borç	Günümüz muhasebe terminolojisinde de aynı anlamı ifade eden “borç” sözcüğü eserde Gurema Bölmesinin (borçların alacaklılar arasında bölünmesi) açıklandığı bölümde ödenmesi gereken meblağ anlamında kullanılmıştır. Ancak eser incelendiğinde borç yerine çoğunlukla aynı anlamdaki “deyn” sözcüğünün kullanıldığı görülmektedir.

Tablo 8 Devamı

Cāme	Kumaş, elbise, elbiselik kumaş	Bu sözcük eserin çeşitli meseleler kısmında kullanılmıştır. Elbiselik kumaş anlamını ifade eden “came” dönemin ticaret hacminde önemli yeri olan ticari mallarından biridir.
Cem	Toplam, toplama işlemi	Eserde sıklıkla kullanılan cem sözcüğü toplam ya da toplama işlemi ifade etmektedir. Genellikle fiil olarak “cem itmek” ya da “cem eylemek” şeklinde eserde yer almıştır.
Cevher / Cevahir	Mücevher, değerli taş / Mücevherler	Bu sözcükler eserde farklı değerli taşlardan oluşan ya da birden fazla olan mücevherlerin birim maliyetlerinin hesaplanması anlatılırken kullanılmıştır.
Cuka (Çüka)	Çuha, bir çeşit yün kumaş	“Came” gibi dönemin ticari mallarından biri olan “cuka” eserin çeşitli meseleler kısmında tasarlanan örnek olayda kullanılmıştır.
Darb	Çarpma	Eserde sıklıkla kullanılan darb sözcüğü çarpma ya da çarpma işlemi ifade etmektedir. Genellikle fiil olarak “darb itmek” ya da “darb eylemek” şeklinde eserde yer almıştır.
Dayin	Borç veren, alacaklı	Deyn (borç) sözcüğünden türeyen dayin sözcüğü eserde alacaklı anlamında kullanılmıştır.
Debir	Kendisinden bilgi alınan, kendisine danışılan, kâtip, müşavir.	“Debir” sözcüğü katip, müsteşar ve kendisine danışılan kimse anlamlarına gelmektedir. Eserde debir sözcüğü sadece bir yerde “ muḥāsib-i bā-debir ” ifadesi ile kullanılmıştır. Bu ifade ile kendisinden akıl ve bilgi alınan kendisine danışılan usta muhasebecinin betimlendiğini söylemek mümkündür.
Deyn	Borç	Alım ve borç sözcüklerinin yanı sıra “deyn” sözcüğü de eserde borç anlamını ifade etmektedir. Bu noktada eserde daha çok “deyn” sözcüğünün kullanıldığını belirtmek gerekmektedir.
Dinar	Genellikle İslam Dünyasında kullanılan altın para aynı zamanda ağırlık ölçü birimi	Dinar sözcüğü hem altın para olarak hem de bir miskale eşit ağırlık ölçü birimi olarak eserin çeşitli bölümlerinde yer almıştır. Ayrıca çoğul olarak “denanir” şeklinde de kullanılmıştır.
Dirhem	Gümüş para aynı zamanda ağırlık ölçü birimi	Dirhem de Dinar gibi hem para anlamında hem de ağırlık ölçü birimi olarak eserde yer almıştır. Çoğul olarak “derahim” şeklinde kullanılmıştır.
Dü-ser	İki başlı, alıcı ve satıcıdan alınan vergi	“Dü-ser” iki başlı anlamını ifade edip eserde ipek vergisinin hesaplanmasının anlatıldığı kısımda hem alıcıdan hem de satıcıdan alınan vergi olarak ifade edilmiştir. Eserde okka başına alıcıdan ve satıcıdan 50’şer akçe olarak tahsil edildiği belirtilmiştir.
Erkam	Rakamlar	“Erkam” sözcüğü rakamlar anlamına gelmektedir özellikle siyakat ve Hint rakamlarının açıklandığı ilk bölümde sıklıkla kullanılmıştır.

Tablo 8 Devamı

Eşrefi	Mısır'da basılan altın sikke	Eşrefî sikkesi eserde yalnızca bir defa, diğer ülke para birimlerinden bahsederken geçmektedir. Eserin yazıldığı dönem olan XV. yüzyılda eşrefî sikkesi Osmanlı Devleti'nde bastırılmıyordu. Bu sikkeler Yavuz Sultan Selim'in Mısır'ı fethinden sonra İstanbul'da da bastırılmaya başlanmıştır.
Farz	Zorunlu olan, Varsayım, tasavvur etme. Ayrıca Şer-i Hükümlere göre mirasçılardan her birine düşen pay, hisse	Farz sözcüğü eserde iki farklı anlamda kullanılmıştır. Genellikle fiil olarak "farz etmek" "farz olmak", "farz eylemek", "farz olunmak" vb. şekillerde varsayma, tasavvur etme anlamlarını ifade etmiştir. Ancak on dördüncü fasıldaki mirasların bölünmesinin açıklandığı kısımda farz sözcüğü "sahib-i farz"(miras pah sahibi) tamlaması ile mirasçıların her birine düşen pay (hisse) anlamında kullanılmıştır.
Fenn-i muhasebe	Muhasebe bilimi, muhasebe ilmi	Fenn-i muhasebe tamlaması ile eserde muhasebe ilmi ifade edilmiştir.
Fulori (Filori)	İlk defa Floransa'da basılan altın para	Osmanlılar ticarete hem kendi parasını hem de bazı yabancı paraları kullanmaktaydı. Osmanlı parasıyla "Venedik Dukası" ya da "Filori" olarak adlandırılan altın ve Felemenk altını ayarlanmış olduğundan ticari işlemlerde bunlardan herhangi biri kullanılabilmekteydi (Uzunçarşılı, 1983: 691). Fulori de eserde eşrefî gibi yalnızca diğer ülke para birimlerinden bahsederken geçmektedir. Eserdeki hesaplamalarda daha çok akça, dinar ve dirhem paraları esas alınmıştır. Yabancı paralarla ilgili esaplamlar eserde yer almamaktadır.
Fülüs	Bakır paralar, mangırlar	"Füls" sözcüğünün çoğulu olan "Fülüs" sözcüğü ile eserde kuruş gibi dinar ya da dirhemden küsurları olan küçük bakır paralar veya sikkeler ifade edilmiştir.
Gendüm	Buğday	Dönemin ticari mallarından biri olan buğdayı ifade eden "gendüm" sözcüğü eserde hesaplamalarla ilgili verilen örneklerde geçmektedir.
Gurema	Alacaklılar	Düşman, hasım, rakip gibi anlamları olan gurema sözcüğü eserde alacaklılar anlamında kullanılmıştır. Eserin birinci bölümünün on birinci faslında gurema bölmesi ile borçlunun malının alacaklılar arasında paylaşılması konusu açıklanmıştır.
Gümrük	Bir ülkeye giren veya bir ülkeden çıkan mal ve eşya üzerinden alınan vergi	Gümrük sözcüğünün eserdeki kullanımı güntümüz Türkçesindeki anlamı ile aynıdır. Eserin eşitli meseleler kısmındaki ilk örneğinde gümrüklerin hesaplanması ile ilgili olarak tasarlanan bir örnek olayda gümrük sözcüğü kullanılmıştır.
Harir	İpek	XV. yüzyılda ipek üzerine olan canlı ticaret Osmanlı hazinesinin en önemli gelir kaynaklarından biri olmuştur. Bu bağlamda İpeğin söz konusu dönemde ticari muamelelerde sıklıkla kullanılan ürünlerin başında geldiğini söylemek mümkündür. Eserde "harir" sözcüğü ile ifade edilen ipek alım satımı ve vergisi ilgi bir takım hesaplamalar yer almaktadır.
Hasaret	Zayıt, Fire, Kayıp, Hasar, Zarar,	"Hasaret" sözcüğünün eserdeki anlamının daha çok zayıt ya da kayıp olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu sözcük eserde gelirlerle giderler arasındaki negatif fark olan zarar anlamında kullanılmamıştır.

Tablo 8 Devamı

Hasene	Eski altın paralardan birinin adı.	“Hasene” sözcüğü esasen iyilik ya da hayır, hayırlı iş anlamlarını ifade etmektedir. Aynı zamanda Osmanlılarda kullanılan altın paralardan biri de “hasene” olarak adlandırılmaktaydı. “Hasene” sözcüğü de “eşrefi” ve “fulori” gibi eserde diğer ülke para birimlerinden bahsederken geçmektedir.
Hibe	Bağış	Hibe sözcüğü eserde günümüz Türkçesindeki anlamı ile kullanılmış olup yalnızca miras bölümünün açıklandığı kısımda geçmiştir.
Hisab	Hesap, Matematiksel İşlem,	Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserin konu edindiği uzmanlık alanının muhasebe olduğu çalışmanın önceki bölümlerinde belirtilmişti. Eserde en çok tekrar eden sözcüklerinden birinin “hisab” olmasının bu durumun tabii bir sonucu olduğu söylenebilir. “Hisab” çoğunlukla hesap çatı kavramını ifade etmekle birlikte zaman zaman matematiksel işlemler için de kullanılmıştır. Ayrıca bazı matematiksel işlemlerinin sonuçlarının verildiği ya da hesaplandığı kısımlarda hesap ile hesaplayarak, anlamında “ bi-hisābī ” ya da “ bi-hisabın ” tamlamaları kullanılmıştır. Tüm bu kullanımların yanı sıra eserde muhasebe bilimi ya da hesap ilmi de “ ilm-i hisab ” tamlaması ile ifade edilmiştir.
Hisse	Pay	“Hisse” sözcüğü eserde günümüz Türkçesindeki anlamını ifade etmektedir.
Irgad	İşçi	İşçi anlamında kullanılan “ırgad” sözcüğü çoğunlukla eserin mesayil-i şetta (çeşitli meseleler) kısmında işçi havuz problemlerinin ve işçi ücretlerinin hesaplanması ile ilgili olarak tasarlanan örnek olaylarda geçmektedir.
İhtisab	Hesap sorma, mes'uliyet. İhtisab dâiresinin aldığı bir tür vergi.	“Hesap etmek, saymak; yeterli olmak” anlamlarındaki “hasb” (hisab) kökünden türeyen ihtisab esasen “sevabını umarak bir işi yapmak, akıllı ve basiretli bir şekilde yönetmek; çirkin bir iş yapmayı kınamak, hesaba çekmek” manalarını ifade etmektedir. İhtisap mastarından isim olan hisbe kavramı ise “genel ahlâkı ve kamu düzenini koruma faaliyetlerini ve özellikle bununla görevli müesseseyi ifade eder”. Bu işlerle görevli memura ise “muhtesib” adı verilmektedir (Kallek, 1998: 133). Muhtesibler genel düzeni korumakla yükümlü görevliler olmakla birlikte ihtisab vergisi diye adlandırılan bir tür belediye vergisini de toplamaktaydılar. Eserde ağırlık ölçülerinin açıklandığı kısımda geçen ihtisab sözcüğü ile bu belediye vergisinin ifade edildiği düşünülmektedir.
İhtiyat	Tedbirli davranmak, tedbirlilik, kaçınmak	Tedbirlilik anlamındaki “ihtiyat” sözcüğü eserde “yanlıştan kaçınmak, sakınmak” kalıbı ile kullanılmıştır. Bu bağlamda eserde geçen ihtiyatlılık sözcüğünün Günümüz Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden biri olan ihtiyatlılık kavramı ile doğrudan ilgili olmadığını söylemek mümkündür. Ancak muhasebecilerin mesleki açıdan taşıması gereken özelliklerden biri olan ihtiyatlılığın eserde vurgulanması, dolaylı da olsa günümüz muhasebe terminolojisindeki ihtiyatlılık kavramı ile ilişki kurulmasına olanak sağlamaktadır.

Tablo 8 Devamı

Katib	Yazıcı, kitabet kaydeden	yazan, eden,	Katib sözcüğü kelime anlamı itibari ile kitabet eden, yazıcı manalarını taşımaktadır. Aynı zamanda Osmanlı maliye teşkilatında günlük mali olayları yazmak suretiyle kaydeden memurlara da “katib” adı verilmektedir. Bu bağlamda Osmanlıdaki katiblik mesleğinin günümüzdeki muhasebecilik mesleği ile benzerlik gösterdiğini söylemek mümkündür. Esasen Osmanlı maliye katiblerinin günümüzdeki ön muhasebe elemanlarına benzer görevler yaptığını söylemek daha doğru olacaktır. Ayrıca eserin yazarı Muhyedin Muhammed’in künyesindeki katib unvanından onun da bu mesleği icra ettiğini belirtmek gerekmektedir.
Kavl	Sözleşme		Eserde geçen “kavl” sözcüğü ile “iki ya da daha çok kişinin karşılıklı irade beyanıyla kurulan işlem” anlamı ifade edilmiştir. Eserin çeşitli meseleler bölümünde tasarlanan örneklerde işçi ücretlerinin belirlenmesi ve hesaplanması konularına ilişkin sözleşmeleri ifade etmek için “kavl” sözcüğünün kullanıldığı görülmektedir.
Kayd	Yazma, kaydetme	kayıt,	“Kayd” sözcüğü eserde daha çok yazma anlamında kullanılmıştır. Fiil olarak “kayd itmek” ya da “kayd olunmak” şeklinde kullanımları mevcuttur.
Kesmek	Kesmek, basmak	para	Kesici bir araçla bir bütünü parçalara ayırmak anlamındaki kesmek sözcüğü eserde “akça kesmek” olarak para basmak (bastırmak) manasında kullanılmıştır.
Kıymet	Değer, paha		Kıymet sözcüğü eserde günümüz Türkçesindeki anlamı ile kullanılmıştır.
Kimha	İpekli kumaş		“Kimha” da came ve cuka gibi dönemin ticari mallarından biridir. Eserin çeşitli meseleler bölümünde uzunluk hesaplamaları ile ilgili tasarlanan bir örnekte kullanılmıştır.
Kirpas	Pamuklu ya da keten bir çeşit kumaş, bez		“Kirpas” genellikle çadır yapımında kullanılan bir tür kumaştır. Eserin çeşitli meseleler bölümünde uzunluk hesaplamaları ile ilgili tasarlanan bir örnekte kullanılmıştır.
Küsurat	Bir bütünün bölümünden geriye kalan parçalar, artanlar, kesirler.		Eserde sıklıkla kullanılan küsurat sözcüğü günümüz Türkçesindeki manasını ifade etmektedir. Özellikle çeşitli ölçü ve para birimlerinin kesirlerinin yani küsuratının hesaplanması eserde detaylıca açıklanmıştır.
Lal	Parlak kırmızı renkte olan değerli bir taş		Lal sözcüğü özellikle takılarda ve süs eşyalarında kullanılan kırmızı renkte değerli bir taştır. Eserin çeşitli meseleler bölümündeki son örnek olan “küpe meselesinde” kullanılmıştır.
Mahrec	Miras hukukunda vârislerin paylarına göre terekenin kaç kısmına bölündüğünü gösteren sayı, ortak payda		“Mahrec” sözcüğü eserde çoğunlukla miras bölümünün hesaplanması ile ilgili bölümlerde kullanılmıştır.
Mal / Emval	Alım satımı gerçekleştirilen değer, para, varlık, servet. / Mallar		Mal sözcüğü eserde günümüz Türkçesindeki anlamları ile kullanılmıştır. Mal sözcüğü ile eserin bazı bölümlerinde “ticari mal” kavramı ifade edilirken çoğunlukla para anlamında kullanılmıştır. “Mal-ı mukataa” şeklindeki kullanımında ise devletin mukataa gelirleri ifade edilmiştir. Eserin bazı bölümlerinde mal sözcüğünün çoğulu olarak ise “emval” sözcüğü kullanılmıştır.

Tablo 8 Devamı

Meblağ / Mebaliğ	Para, Tutar / Paralar	“Meblağ” sözcüğü ile eserde para ve günümüz Türkçesindeki anlamı ile Tutar kavramları ifade edilmiştir. Çoğulu olarak “mebaliğ” sözcüğü kullanılmıştır.
Meta	Satılmak amacıyla üretilen, alınır satılır mal, ticaret malı.	“Meta” sözcüğü eserde yalnızca gümrük vergilerinin hesaplanmasına ilişkin olarak tasarlanan bir örnek olayda kullanılmıştır. Bu bağlamda ticari mal anlamındaki meta sözcüğünün daha çok dış ticarete konu ürün ve mallar için kullanıldığı söylenebilir.
Mevaris	Miraslar. Verasetle nâil olunan mülk ve mallar	“Mevaris” sözcüğü eserde çoğunlukla miras bölümünün açıklandığı kısımlarda kullanılmıştır.
Mezad	Mezat, açık arttırma	“Mezad” sözcüğü günümüz Türkçesindeki anlamı ile eserin çeşitli meseleler bölümündeki kumaş bedelinin hesaplanmasına ilişkin tasarlanan bir örnek olayda kullanılmıştır.
Miras	Ölen bir kişiden yakınlarına kalan para, mal ya da mülk	“Miras” sözcüğü de eserde günümüz Türkçesindeki anlamı ile kullanılmıştır.
Mis	Bakır	Bakır anlamındaki “mis” sözcüğü eser de çeşitli meseleler bölümünde maliyet hesaplamaları ile ilgi olarak tasarlanan bir örnekte geçmiştir.
Mizan	Sağlama, terazi	Mizan sözcüğü eserde çoğunlukla yapılan bir matematiksel işlemin doğruluğunun belirlenmesi anlamında kullanılmıştır. Ayrıca satılan ticari malların tartıldığı terazi anlamı da vardır. Bazı ticari mallar mizanda (terazide) tartılır ve sonucunda alım satım vergileri hesaplanırdı. Eserde geçen “ mizan- ı şahî ” (ipek vergisi) bu kullanıma örnek olarak gösterilebilir. Eserdeki mizan kavramı ile günümüz muhasebe terminolojisindeki mizan kavramının anlam bakımından birebir örtüştüğü söylenebilir. Zira muhasebe terminolojisindeki mizan, hesapların gerçek duruma uygun olup olmadığını göstermek amacı ile belirli tarihlerde hazırlanan özet bir tablo ve kontrol aracıdır. Ancak belirtmek gerekir ki mizanın eserdeki kullanımı daha çok matematiksel işlemlerin kontrolü üzerinedir.
Muamele-i şer’iyye	Faiz uygulaması	Muâmele-i şeriyye, borçlanma ihtiyacının mevcut olduğu ve borç veren tarafın verdiği borç yoluyla gelir sağlamayı hedeflediği durumlarda faiz yasağı nedeniyle birkaç alt işleme başvurarak dolaylı bir şekilde istenilen sonuca ulaşılması süreci olarak açıklanabilir (Özcan, 2008:126). Eserin çeşitli meseleler bölümünde muâmele-i şeriyye uygulaması ile ilgili bir çözümlü mesele açıklanmıştır.
Muhasebe	Hesaplaşmak, hesap yapmak, hesap işi ile uğraşmak.	Muhasebe sözcüğü eserde günümüz Türkçesindeki anlamı ile kullanılmıştır. Eserin çeşitli bölümlerinde özellikle hesap yapma anlamı ile kullanıldığı görülmektedir.
Muhasib / Muhasibin (Muhasiban)	Muhasebeci / Muhasebeciler	Eserde hesap işleri ya da hesap ilmi ile uğraşan kişiler “muhasib” olarak adlandırılmıştır. Eserde sıklıkla kullanılan bu sözcük çoğul olarak “muhasibin” ya da “muhasiban” şeklinde eserde geçmektedir.

Tablo 8 Devamı

Mukataa	Kesişmek, Osmanlı Devleti'nde devlet arazilerinin kiralanması	“Kesmek” anlamındaki Arapça kat‘ kökünden türeyen mukataa “kesişmek” anlamını ifade etmektedir. “Belirli bir miktar üzerinde karşılıklı anlaşma” olarak da tanımlanabilecek bir genel anlamı vardır. Mukataa, genel olarak mülkiyeti devlete veya vakıflara ait olan arazi ve arsaları özel şahıslara ya da kurumlara kiralanması için yapılan kira sözleşmesini ve ödenen kirayı ifade etmektedir (Genç, 2006: 129). Mukataa sözcüğü eserde de bu anlamı ile kullanılmıştır. Ayrıca “mal-ı mukataa” tamlaması ile mukataa gelirleri ifade edilmiştir.
Mürvârid	İnci	İnci sözcüğü lal sözcüğü gibi farklı değerli taş ya da madenlerden oluşan bazı malların birim maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili örneklerde geçmektedir.
Müstagrak	Batmış, boğulmuş	“Müstagrak” sözcüğü, gark olmuş, dalmış, batmış anlamlarını ifade etmektedir. Eserde Gurema Bölmesinin (borçların alacaklılar arasında bölünmesi) açıklandığı bölümde borca batmak manasında kullanılmıştır. Söz konusu bölümde borçları olan fakat elindeki malı ya da parası borçlarını ödeyemeyecek durumda olan bir kimse “müstagrak” olarak adlandırılmıştır. Eserin bir başka bölümünde ise “müstagrak-ı rahmet” (rahmete boğulmuş) şeklinde farklı bir kullanımı da mevcuttur.
Müşteri	Satılan malı alan, istekli, arzulu	Müşteri sözcüğü eserde günümüz Türkçesindeki anlamı ile kullanılmıştır.
Nakd / Nukûd	Nakit para / Nakit Paralar	Nakd sözcüğü eserde günümüz Türkçesindeki nakit anlamı ile kullanılmıştır. Çoğulu ise “nukûd” olarak geçmektedir.
Nasib	Kısmet, pay, hisse	Nasib sözcüğü eserin çeşitli meseleler bölümünde tasarlanan bir örnek olayda, belirli bir meblağdan herhangi bir kişiye düşen pay, hisse manasında kullanılmıştır. Bu manada eserde daha çok “sehm” sözcüğünün kullanıldığını belirtmek gerekmektedir.
Nukre	Külçe halinde gümüş	Eserin çeşitli bölümlerinde geçen “nukre” sözcüğü külçe halinde ve belirli bir ağırlığa sahip olan gümüş anlamını ifade etmektedir.
Peşiz	Küçük para, akçe, mangır, pul	“Peşiz” sözcüğü ile eserde günümüzdeki kuruş gibi dirhem alt birimi, küsuratı olan küçük paralar anlamı ifade edilmiştir.
Pul	Nispeten değeri düşük olan para	“Pul” sözcüğü genel olarak para anlamını ifade etmektedir ancak daha çok değeri düşük olan paralar için kullanılır. Eserde geçen pul sözcüğü dirhem sekizde birini ifade etmektedir.
Re’s-i mal	Anapara, ana mal, sermaye	“Re’s” sözcüğü baş, kafa tepe anlamlarını ifade etmektedir. “Re’s-i mal” tamlaması ile “Asl Mal” ‘ın eş anlamlısı olarak, anapara, sermaye kavramları ifade edilmiştir. Eserin çeşitli meseleler bölümünde tasarlanan örnek olaylarda “re’s-mal” kavramının kullanımı mevcuttur.
Resm	Herhangi bir ürün, mahsul ya da mal üzerinden devlet tarafından alınan vergi	“Resm” sözcüğü günümüz Türkçesinde de kullanılmakta olup, genel olarak devlet tarafından tahsil edilen vergileri ifade etmektedir. “Resm” sözcüğünün eserde ipek vergilerinin hesaplanmasının açıklandığı bölümde kullanıldığı görülmektedir.

Tablo 8 Devamı

Ribh	Kazanç, kar, faiz	“Ribh” sözcüğü eserde daha çok kâr anlamında kullanılmıştır. Eserin çeşitli meseller bölümünde anlatılan bir örnek olayda ticaret yapan üç ortağın dönem sonunda elde ettiği kâr “ribh” sözcüğü ile ifade edilmiştir.
Sehm / Siham	Pay, hisse / Paylar, hisseler	“Sehm” sözcüğü eserde herhangi bir kişiye düşen hisse, pay anlamında kullanılmıştır. “Sehm” ve çoğulu olarak “siham” sözcükleri eserde çeşitli bölümlerinde birçok kez kullanılmıştır.
Sikke	Madeni para	“Sikke” sözcüğü eserde günümüz Türkçesindeki anlamıyla yer almaktadır.
Si’r	Narh	Si’r sözcüğü pazarda satılan mallar için resmî makamların belirlediği fiyatı ifade etmektedir.
Siyakat	İslam devletlerinde özellikle idari ve mali kayıtlarda kullanılmış bir yazı türü	Çalışmanın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere Siyakat yazısı, özellikle muhasebe kayıtları, maliye, tapu ve vakıflara ait işlemlerde kullanılan bir yazı türüdür. Siyakat rakamlarından (Divan rakamları) oluşan bu yazı türü Osmanlı Devleti muhasebe kayıtlarında beş yüz yılı aşkın bir sürede kullanılmıştır. Eserin birinci bölümünün ilk faslında “Arab Siyakatının Açıklanması” başlığı altında siyakat rakamları detaylıca açıklanmıştır.
Şerik	Ortak	“Şerik” sözcüğü günümüz Türkçesinde şirk olarak kullanılmakta ve ortak anlamını ifade etmektedir. Eserin çeşitli meseleler bölümünde ticaret yapan üç ortağın kar paylarının hesaplanması ile ilgili bir örnek olayda ortak manasında “şerik” sözcüğünün kullanıldığı görülmektedir.
Tazmin	Zararı karşılama	Günümüz Türkçesindeki anlamını ifade eden tazmin sözcüğü eserde Hz. Ali’nin halifeliği döneminde yumurtaları kırılan bir kimsenin zararının tespiti ve tazmini ile ilgili olarak yaşanan bir örnek olayda kullanılmıştır.
Tevizat	Dağıtımlar, mal paylaşimleri	“Tevziat” sözcüğü eserde herhangi bir mirasın, malın ya da tutarın belirli kişilere paylaşılması ve dağıtılması anlamını ifade etmektedir.
Ticaret	Ticaret	Günümüz Türkçesinde de kullanılan ticaret sözcüğü eserin çeşitli meseleler bölümünde ticaret yapan üç ortağın kar paylarının hesaplanması ile ilgili bir örnek olayda geçmektedir.
Timar	Bazı asker ya da memurlara tahsil yetkisi ile verilmiş arazi.	Timar geniş anlamda geçimlerini sağlamak veya hizmetlerine ait harcamaları karşılamak için bazı asker ve memurlara belirli bölgelerden kendi nam ve hesaplarına tahsil yetkisi ile birlikte tahsis edilmiş, çoğunluğu toprak olan vergi kaynakları olarak tanımlanabilir (Barkan, 1979: 286. Aktaran, Tabakoğlu, 2016: 417). Eserin çeşitli meseleler bölümünde kira gelirlerine ilişkin anlatılan örnek olaylarda “timar” sözcüğünün kullanıldığı görülmektedir.
Ücret	Hizmet karşılığında verilen para, mal vb.	Günümüz Türkçesindeki anlamı ile kullanılan ücret sözcüğü eserin çeşitli meseleler bölümündeki örnek olaylarda yer almıştır.
Varis / Verese	Mirasçı Mirasçılar	“Varis” sözcüğü eserde günümüz Türkçesindeki anlamı ile yer almıştır. Çoğulu olarak “verese” sözcüğü kullanılmıştır.

Tablo 8 Devamı

Yek-ser	Tek başlı, alıcı ya da satıcının birinden alınan vergi	“Yek-ser” tek baş anlamını ifade edip eserde ipek vergisinin hesaplanmasının anlatıldığı kısımda alıcı ya da satıcının birinden alınan vergi olarak ifade edilmiştir. Eserde okka başına 100 akça olarak tahsil edildiği belirtilmiştir.
Yevmiyye	Günlük ücret	“Yevmiyye” sözcüğü eserin çeşitli meseleler bölümünde işçi ücretlerinin hesaplanmasına ilişkin bir örnek olayda günlük ücret anlamında kullanılmıştır. Yevmiye günümüz Türkçesinde de aynı anlamda kullanılmaktadır.
Zabt	Kaydetme, tutma	“Zabt” sözcüğü eserde genellikle fiil olarak “zabt itmek” şeklinde kullanılmıştır. Eserdeki kullanımının daha çok kayıt altına alma manasını taşıdığı söylenebilir.
Zayi / Zaiyat	Kayıp, zarar Kayıplar, zararlar	Günümüz Türkçesinde de kullanılan zayi ya da zaiyat sözcükleri genel olarak kaybolma, eksilme ya da zarar anlamlarında kullanılmaktadır. Bu sözcükler eserde altın, gümüş ve bakırdan oluşan bir tepside meydana gelen hasarda dolayı oluşan kayıpların birim cinsinden hesaplanması ile ilgili olarak tasarlanan bir örnek olayda geçmektedir. Daha çok kayıp anlamını taşımaktadır.
Zeheb Zer	Altın	Altın anlamını ifade eden “zeheb” sözcüğü eserin çeşitli bölümlerinde geçmektedir. Bir yerde “zeheb” yerine altın anlamında “zer” sözcüğünün kullanıldığı görülmektedir.

3.4. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de Yer Alan Para ve Ölçü Birimleri

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eseri bilim tarihi açısından önemli kılan en önemli nedenlerden biri de eserde çok sayıda para ve ölçü biriminin kullanılmış olmasıdır. Eser bu yönüyle yazıldığı dönemde Osmanlıların matematik bilimine verdiği önemi göstermekle birlikte söz konusu dönemin bazı ticari uygulamalarına da ışık tutmaktadır. Eserin bazı bölümleri dönemin para birimleri ve ölçü sistemlerinin kusurları ile birlikte açıklanması üzerine kalem alınmıştır. Bununla birlikte eserde tasarlanan pek çok örnek olayda bu para ve ölçü birimleri ile çeşitli hesaplamalar yapılmıştır. Özellikle de dönemin ticari hayatında kullanılan ve alım-satımı yapılan bazı ürün ve malların birim ve toplam maliyetlerine ilişkin hesaplamalarda ve bir takım vergilerin hesaplanmasında kullanılan bu para ve ölçü birimlerinin anlaşılması önem arz etmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde eserde geçen bazı para birimleri ve ölçüler ele alınmıştır.

3.4.1. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de Para: Dirhem ve Küsuratı

Muhasebecilerin ustalaşmasını sağlayacak olan teorik ve pratik bilgileri bir araya getiren Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eser incelendiğinde, dönemin iktisadi ve ticari hayatında kullanılan bazı paraların eserde konu edildiği görülmüştür. Eserde akçanın

genel para birimini ifade ettiğini söylemek mümkündür. Para ile ilgili hesaplamalar ise daha çok eserde akça ile aynı anlamda kullanılan dirhem üzerinedir. Eşrefi sikkesi (Mısır’da basılan altın sikke), Efrenciyye sikkesi (batıda bastırılan sikkelerin genel adı), Fulori (Duka, ilk defa Floransa’da basılan altın para) gibi yabancı paralara ise sadece eserin ilk bölümünde değinilmiş, bu paralarla ilgili detaylı açıklamalar ya da hesaplamalar yapılmamıştır.

Osmanlı Devleti’nin ilk gümüş para birimi ve ilk sikkesi olarak bilinen akça (akçe) Osmanlıların kuruluş döneminde gümüş sikkeyi ifade etmekle birlikte, XV. yüzyıl sonlarından itibaren genel anlamda “para” karşılığı olarak kullanılmıştır (Sahillioğlu, 1989: 224). Dinar ise genel olarak İslâm dünyasında olduğu gibi Osmanlılarda da altın para karşılığında kullanılmıştır. Dinarın ağırlığı bir miskale eşit olduğundan kimi zaman miskal adı ile de anılmıştır (Sahillioğlu, 1994: 352). Ancak miskal daha çok ağırlık ölçüsü olarak kullanıldığından miskali para olan dinarla karıştırmamak gerekmektedir. Dirhem ise genellikle İslam devletlerinde kullanılan gümüş para birimi olup aynı zamanda bir ölçü biriminin de adıdır. Dirhem de miskal gibi esasen ağırlık ölçü birimi olup sikkelerin bastırılmasında bu ölçülerden faydalandığından zamanla para birimi olarak da kullanılmıştır. Bununla birlikte dirhem ve miskalin ağırlıklarının kullanılan zaman ya da bölgeye göre farklılık arz ettiğini de belirtmek gerekmektedir. Ancak şeri olarak dirhem’in miskalin 7/10’sine karşılık geldiği uygulamada ise bu oranın 2/3 olarak belirlendiği bilinmektedir. Bir başka ifade ile 1 dinar 1,5 dirheme eşittir. (Hinz, 1990: 1-2)

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id incelendiğinde para birimi olarak bazen dirhem’in, bazen dinarın bazen de ikisinin birden kullanıldığı görülmektedir. Eserin çözümlü meseleler bölümünde daha çok dinar üzerinden hesaplamalar yapılmış, dirhem ise dinarın küsuru olarak hesaplamalara katılmıştır. Ancak yazar paranın hallerini, kesirlerini açıklarken para birimi olarak dirhemi esas almıştır. Bu nedenle eserin genelinde para birimi olarak daha çok dirhem’in ele alındığını söylemek mümkündür.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in ikinci bölümü olan “Kesirler Bölümü” nün üçüncü faslında para olarak dirhem ve kesirleri (küsüratı) açıklanmıştır. Eserde akça ve dirhem’in eş anlamlı olarak kullanıldığı dikkat çekmektedir. Bununla birlikte akçanın yani dirhem’in alt küsuratı olan “peşiz”, “şa‘ir”, “hardal”, “zerre” ve “havş” gibi küçük birimler

açıklanmıştır. Muhyeddin Muhammed bu paranın çeşitli hallerinin bilinmesinin muhasebeciler için çok önemli olduğunu vurgulamıştır.

Eserde dirhem ve küsuratına ilişkin şu açıklamalar yer almaktadır (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 115b-117a):

“...Üçüncü fasıl dirhemın küsuratının (kesirlerinin) yani paranın hallerinin (durumlarının) açıklanması üzerinedir. Bu paranın hallerini bilmek de muhasebeciler için çok önemlidir. Çünkü bu dirhemın küsuratında o kadar derin durumlar vardır ki, değme muhasebeciler herhangi bir meselesini bile özetleyemez. Şimdi bil ki, bir dirhem yani bir akça, yüz peşizdir, yani yüz fülus olur. Bu yüz peşizin her biri yüz şa'irdir. Bu yüz şa'irin de her birisi yüz hardaldır. Bu yüz hardalın da her birisi yüz zerre ve yüz zerrenin de her birisi yüz haşv olur. Bu anlatılandan şu sonuç çıkar. Sekizde bir dirhem on iki peşiz ve elli şair olur. Dörtte bir dirhem de yirmi beş peşiz olur ve sekizde üç dirhem de otuz yedi peşiz ve elli şair olur. Dirhemın yarısı da elli peşiz olur ve sekizde beş dirhem de altmış iki peşiz ve elli şair olur. Dörtte üç dirhem de yetmiş beş peşiz olur ve sekizde yedi dirhem de seksen yedi peşiz ve elli şair olur. Böylece bu düzeni bildikten sonra bu söylenenler yazıda nasıl yazılır onları açıklayalım. Şimdi biliniz ki, dirhemın sekizde birinin (rakamlarla) yazılışı $12,50^{16}$ 'dir ve dirhemın dörtte birinin yazılışı 25'dir. Dirhemın sekizde üçünün yazılışı 37,50'dir. Dirhemın yarısının yazılışı 50'dir. Sekizde beş dirhemın yazılışı 62,50'dir ve dirhemın dörtte üçünün yazılışı 75'dir. Dirhemın sekizde yedisinin yazılışı 87,50'dir. Eğer bu sekizde yediye diğer sekizde bir de eklenirse bir akça olur. Böylece paranın halleri de peşizden ta haşva kadar açıkça anlatıldı. Sekizde birden de sekizde yediye varıncaya kadar da nasıl yazılacağı anlatıldı...”

Bu açıklamada dirhemın yüzde biri olan peşizden, on milyarda biri olan haşva kadar dirhemın küsuratı açıklayıcı bir dille izah edilmiştir. Ancak devamında dirhemın sekizde biri, sekizde üçü, sekizde beşi vb. oranları açıklanırken bu oranlar yalnızca peşiz ve şa'ir cinsinden ifade edilmiş daha alt birimlere inilmemiştir. Eserin genelindeki hesaplamalarda da şa'ire kadar olan küsurların ele alındığını, hardal, zerre ve haşvın

¹⁶ Mecma'ü'l-Kavâ'id'in orijinal metninde ondalık sayılar yazılırken tamsayılardan sonraki kısım “ / ” işareti ile ayrılmıştır. Ancak bu işaret bölme işlemi ile karıştırılabileceğinden çalışmada ondalık sayıların ayırımında “ , ” kullanılmıştır.

kullanılmadığını belirtmek gerekmektedir. Zira bu birimler çok küçük kesirleri ifade etmektedir ve uygulamada kullanımı pek mümkün değildir.

Tablo 9
Dirhem ve Alt Birimleri

Dirhem (Akça)		Peşiz (Fülûs)	Şa'ir	Hardal	Zerre	Haşv
1	=	100	10.000	1.000.0000	100.000.000	10.000.000.000

Mecma'ü'l-Kavâ'id'de yer alan açıklamalar esas alınarak dirhem ve alt birimleri yukarıdaki tabloda (Tablo 9) gösterilmiştir.

Tablo 10
Dirhem Kesirlerinin Peşiz + Şa'ir Cinsinden Değerleri

Dirhem	=	Peşiz	+	Şa'ir
1/8	=	12	+	50
2/8	=	25	+	
3/8	=	37	+	50
4/8	=	50	+	
5/8	=	62	+	50
6/8	=	75	+	
7/8	=	87	+	50

Muhyeddin Muhammed dirhem kesirlerinin peşiz ve şa'ir cinsinden değerlerini de eserin ikinci bölümünün üçüncü faslındaki açıklamalarda belirtmiştir. Bu değerler yukarıdaki tabloda (Tablo 10) gösterilmiştir.

3.4.2. Ağırlık Ölçüleri

Osmanlılarda olduğu gibi bütün İslam devletlerinin ağırlık ölçü sistemlerinin temelini Yunanlıların "drahmi"sine dayanan "dirhem" ve Roma-Bizans ölçüsü olan "Solidus"a dayanan "miskal" oluşturmaktadır. Bu nedenle dirhem ve miskal ölçülerinin tespiti oldukça önem arz etmektedir. Zira diğer ölçülerin belirlenmesi dirhem ve miskalin tespitine bağlıdır. Ancak belirtmek gerekir ki bu ölçü birimleri, kullanılan bölgelere ve zamana göre farklılık gösterebilmektedir. Bu bakımdan çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilerde sapmalar ve çelişkiler mevcut olabilmektedir. Bununla birlikte dirhem ve miskalin sikke ağırlıkları ile eşya ağırlıkları arasında da farklılık bulunmaktadır. Bu

nedenle Eşyalar için hassas iki ağırlık ölçüsü olan dirhem ve miskali, altın para olan dinardan ve gümüş para olan dirhemden ayrı tutmak gerekmektedir. Sikke olarak 1 altın dinar 1 miskal ağırlığındadır ve yaklaşık olarak 4,233 gramdır. Şeri olarak 7/10 oranı esas alındığında dirhem 2.97 gram olacaktır. Ancak uygulamada benimsenen 2/3 oranı esas alındığında para olarak dirhem ağırlığı 2,82 gram olarak hesaplanacaktır. (Hinz 1990: 1-2). Eşya ağırlıklarında ise durum farklıdır. İncalcık (2003a: 249) Osmanlı klasik döneminde eşya ağırlığı olarak 1 Miskalin 4,81 gram, 1 dirhem ise 3,207 gram olduğunu belirtmiştir. Çalışmada da genel kabul gören bu tespit esas alınmıştır.

Mecma'ü'l-Kavâ'id'de ağırlık ölçü birimleri ve bu ölçülerin küsuratına ilişkin yapılan açıklamaların ana hatları kesirler bölümü olarak adlandırılan ikinci bölümde ele alındığı görülmektedir. Eserin ikinci bölümünün ilk faslında, "Miskal Küsuratının Açıklanması" başlığı altında miskal ve alt birimlerine ilişkin olarak yapılan bazı açıklamalar şöyledir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 100b-101b):

"... Birinci fasıl miskal ve küsuratı (kesirleri) üzerinedir. Bu miskale dinar da derler. Şimdi öncelikle bu dinarın yani miskalin küsuratını (kesirlerini) açıklayalım. Bu miskal küsuratını bilmek muhasebeciler için çok önemlidir. Çünkü bu miskal küsuratı ki ne kadar tartılı iş varsa onların bütün küsuratına dâhildir ve ondan sonra bu küsurat yerinde ortaya çıkan şekil şu ki kesirli sayıdır. Onun tam sayı hanesinde bulunan kısım (şekil) siyahla yazılmıştır. Kesrin belli olması için kesir hanesi de kırmızı mürekkep ile yazılmıştır ve onlar gibi kesirli olanların tamamı da kırmızı mürekkeple yazıldı ki acemiler için anlaması kolay olsun ve yanlışlıktan (hatadan) uzak olsunlar. Şimdi bil ki bu miskal divan sahiplerinin tabiri ile altı dangdan oluşur ve bu altı dang da yirmi dört kırattır ve bu yirmi dört kırat da doksan altı şa'irdir. Zira bir dirhem dört dang olur ve her dang dört kırat olur ve her kırat da dört şa'ir olur ve kırat ki bir çekirdektir bu çekirdeğe bazıları kırat derler bazıları tisu derler bazıları da tasüç derler. Şimdi bu açıklamadan da anlaşıldı ki miskal bir buçuk dirhem olurmuş ve bu bir buçuk dirhem de altı dang olurmuş ve bu altı dang yirmi dört kırat olurmuş ve bu yirmi dört kırat da doksan altı şa'ir olurmuş..."

Bu açıklamada temel ağırlık ölçü birimlerinden biri olan miskal kendinden daha küçük ağırlık ölçülerindeki karşılık değerleri ile anlatılmıştır. Buna göre miskalin üçte ikisine (2/3) karşılık gelen ağırlık ölçüsü dirhem, altıda birine (1/6) karşılık gelen ağırlık ölçüsü

dang, yirmi dörtte birine (1/24) karşılık gelen ağırlık ölçüsü kırat ve doksan altıda birine (1/96) karşılık gelen ağırlık ölçüsünün şa'ir olduğu anlaşılmaktadır. Bu noktada şa'irin para ağırlığı ile eşya ağırlığı birbirinden farklı olduğunu belirtmek gerekmektedir. Zira esere göre para olarak şa'ir dirhemin on binde birine (1/10.000) eşitken; eşya ağırlığı olarak şa'ir dirhemin altmış dörtte birine (1/64) karşılık gelmektedir. Miskal ve kûsuratları ile ilgili açıklamalardan aynı ağırlığa sahip bazı ölçülere farklı isimler verildiği de anlaşılmaktadır. Örneğin kırat ölçüsüne, çekirdek, tasüç ve tisu gibi farklı isimlerin verildiği eserde belirtilmiştir. Bununla birlikte şa'ir ölçüsü aynı zamanda arpa olarak bilinmektedir. Tüm bu açıklamalar ışığında miskal ve alt birimlerindeki karşılık değerleri Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11
Miskal ve Alt Birimleri

Miskal		Dirhem	Dang	Kırat	Şa'ir
1	=	1,5	6	24	96

Mecma'ü'l-Kavâ'id'de ağırlık ölçü birimlerine ilişkin olarak yapılan diğer bir açıklamada ise daha büyük ağırlıklar anlatılmıştır. Eserin ikinci bölümünün dokuzuncu faslında "Emdad (Müddler) Kûsuratının Açıklanması" başlığı altında şu açıklamalara yer verilmiştir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 144a-145a):

"...Dokuzuncu fasıl emdadın (müddlerin) kûsuratını anlatır. Muhasebecilerin bu emdad kûsuratını da bilmesi gereklidir. Çünkü bu emdad kûsuratı insanlar arasında sık kullanılır. Bu emdad kûsuratında da nice şeyler vardır ki onların burada anlatılmasına gerek olmadığından kısaltıldı. Şimdi bil ki, bir tam müdd (mudd), yirmi keylece (kile) olur ve her keylece de elli kâse olur ve her kâse de yüz habbe olur. Keylececin dörtte birine Anadolu'da şinik deler. On iki kâse ve elli habbedir. Yarım keylece de yirmi beş kâsedir ve dörtte üç keylece de otuz yedi kâse ve elli habbe olur. Bu sıralamayı da bildikten sonra bu anlatılan sayıların yazılış şekillerini de açıklayalım. Şimdi biliniz ki keylececin dörtte biri olan bir şinik 12,50 şeklinde yazılır. İki şinik olan yarım keylececin yazılış şekli de 25'dir. Keylececin dörtte üçü olan üç şinikin yazılışı da 37,50'dir ve dört şinik olan tam keylececin yazılışı da 50'dir. Ama bu anlatılanları;

emdadın değerini keylece ile (keylece cinsinden) bulmak gerektiğinde sayılarla yapmak caiz olur. Bu yazılar başka bir yeri kapsamaz...”

Bu açıklamada eserde bahsi geçen en büyük ağırlık ölçüsü olan müdd (yaklaşık olarak 513 kg) ve alt birimleri olan keylece, şinik, kâse ve habbe ölçüleri açıklanmıştır. Bununla birlikte bu ölçülerin ve kesirlerinin rakamla yazılışları da belirtilmiştir. Ölçülerin birbiri cinsinden hesaplanmasında kolaylık sağlanması amacı ile kesirlerin 1 müdd = 100 birim kabul edilerek yazıldığı dikkat çekmektedir. Bu bağlamda eserde pratik matematik uygulamalarına önem verildiği söylenebilir. Emdad küsuratına ilişkin Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de yer alan açıklamalar esas alınarak müdd ve alt birimleri Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12
Müdd ve Alt Birimleri

Müdd		Keylece (Kile)	Şinik	Kâse	Habbe
1	=	20	80	1.000	100.000

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de geçen ağırlık ölçüleri bu kadarla da sınırlı değildir. Eserin ikinci bölümünün on birinci faslında kantar alt birimleri açıklanmıştır. Söz konusu fasılda yer alan açıklamalar şöyledir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 152b-153b):

“...On birinci fasıl kantar küsuratının düzenlenmesi hallerini açıklar. Bu kantarın hallerinin de ustalıkla bilinmesi muhasebeci için vaciptir. Çünkü bu da tartılı işlerin bir bölümüdür. Şimdi önce bunun düzenlenmesini anlatalım ki, kalanı kolay olsun. Şimdi bil ki, bir kantar kırk dört vakıyye ve her vakıyye dört lidre ve her lidresi de yüz dirhem olur. Sonra lodra ve kantar bu vakıyye ile lidreden bulunur. Eğer bu anlatılanlardan lodra ve kantarın nasıl bulunacağını da bilmek istersen, söylenen kantarın vakıyesinin sayısını yine bir vakıyesinin lidresinin sayısına çarpman gerekir ve çarpmanın sonucu ne olursa o bir lodranın dirheminin sayısı olur. Mesela bir kantarın vakıyyesinin sayısı kırk dördtür ve bir vakıyyenin lidresinin sayısı da dördtür. Bunları da şöyle yazıp birbirleri ile çarpasın;”

$$\frac{44}{4} = 176$$

“bu çarpmanın sonucu olan yüz yetmiş altı dirheme bir lodra denir. Bu lodra hesabı ile yüz lodra bir kantar olur ve eğer bu şekilde bir kantar kaç dirhem olur onu da bilmek istersen bu yüz lodrayı yüz yetmiş altı ile çarpasın ki, bu da anlaşıla...”

$$\frac{100}{176} = \frac{176}{17600}$$

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de geçen bir diğer ağırlık ölçüsü kantardır. Kantarın alt birimleri, vakıyye (okka), lidre ve lodra olarak belirtilmiştir. Kantar ve alt birimleri Tablo 13’te gösterilmiştir.

Tablo 13
Kantar ve Alt Birimleri

Kantar		Vakıyye (Okka)	Lidre	Lodra	Dirhem
1	=	44	100	176	17.600

Burada belirtmek gerekir ki lidre ölçüsü Osmanlılarda standart olarak 100 dirhem ağırlığında olup ipek ölçümünde 120 dirhem olarak ayarlanmıştır (İnalçık 2003a: 251). İpeğin, eserin yazıldığı dönemdeki en önemli ticari mallardan biri olduğu bilinmektedir. Bu nedenle olsa gerek ipek lidresi için ayrı bir standart belirlenmiştir. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de de ipeğin Osmanlılarda sıkça kullanıldığı belirtilmiş ve ipeğin tartısı ve vergisinin hesaplanması üzerinde önemle durulmuştur. Öyle ki ikinci bölümündeki on üçüncü fasıl ipek lidresine ayrılmıştır. “İpek Lidresinin Küsuratının Açıklanması” şeklinde başlıklandırılan söz konusu fasılda ipek lidresine ilişkin olarak şu açıklama yapılmıştır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası:161a-161b):

“...On üçüncü fasıl muhasebecilerin usulü ile ipek lidresinin küsuratını açıklar. Bunu da bilmek muhasebeciler için gereklidir. Çünkü Osmanlı memleketlerinde bu da sıkça kullanılır. Şimdi bil ki; bu ipek vergisinde ölçü olur ki onun bir veznesi otuz lidredir ve bu otuz lidre dirhem itibari ile üç bin altı yüz dirhemdir. Çünkü her lidresi yüz yirmi dirhemdir ve bu yüz yirmi dirhem de altmış dirhemi lidrenin yarısı olur ve kırk dirhemi de üçte bir dirhem olur. Otuz dirhemi de çeyrek lidre olur...”

Bu açıklamadan ipek vergisi hesaplanırken otuz lidreye eşit olan vezne ölçüsünün kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte yukarıda da değinildiği üzere ipeğin ölçülmesinde kullanılan lidrenin yüz yirmi dirheme karşılık geldiği görülmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserdeki ağırlık ölçüleri Tablo 14’te büyükten küçüğe doğru sıralanmıştır. Eserin yazıldığı dönemdeki temel ağırlık ölçü birimi olan dirhem ve miskal cinsinden değerleri de tabloda belirtilmiştir. Bununla birlikte günümüz ölçüleri ile mukayese olanağı sağlanması açısından eserde geçen ölçülerin gram cinsinden karşılıkları da tabloda sunulmuştur.

Tablo 14
Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de Ağırlık Ölçüleri

Birim	Miskal Olarak Yaklaşık Ağırlığı	Dirhem Olarak Yaklaşık Ağırlığı	Gram Olarak Yaklaşık Ağırlığı
Müdd	106.666,66	160.000	513.120
Kantar	11.733,33	17.600	56.443
Keylece (Kile)	5.333,33	8.000	25.656
Vezne	2.400	3.600	11.545
Şinik	1333,33	2.000	6.414
Vakıyye (Okka)	266,66	400	1283
Menn	173,33	260	833
Lodra	117,33	176	543
Kâse	106,66	160	513
İpek Lidresi	80	120	384
Lidre	66,66	100	320,7
Habbe ¹⁷	1,06	1,6	5,13
Miskal / Dinar	1	1,5	4,81
Dirhem	0,66	1	3,207
Dang	0,16	0,25	0,80
Kırat (Çekirdek, Tasüç, Tisu)	0,041	0,062	0,20
Şa’ir (Arpa)	0,01	0,015	0,05

¹⁷ Habbe sözlükte “tahıl ve benzeri bitkilerin tane, tohum veya çekirdekleri” anlamına gelir. Büyük küçük her tür tahıla hab ve bir tanesine de habbe adı verilmektedir. Ancak habbenin ağırlığı ile ilgili muhtelif görüşler bulunmaktadır (Özen, 1996: 343). Hinz (1990: 15) habbenin eşya ağırlığının miskalin 1/96’sı kadar olduğunu ve yaklaşık 0.05 grama karşılık geldiğini belirtmiştir. Buna karşın habbenin kullanılan bölge ve zamana göre çok farklı ağırlıklarının olduğunu belirtmek gerekmektedir. (Bkz. Özen, 1996: 343-346). Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de ise habbenin bilinenlerden daha farklı bir ağırlığı temsil ettiği şu cümleden anlaşılmaktadır; “...*Şimdi bil ki, bir tam müdd, yirmi keylecedir ve her keylece de elli kâse olur ve her kâse de yüz habbe olur...*” Bu cümlede açıklanana göre habbe kâsenin 1/100 ‘i kadardır. Bu da 1,6 dirhem ve yaklaşık 5,13 grama karşılık gelmektedir. Habbenin ağırlığı metindeki bu değer esas alınarak tabloda gösterilmiştir.

Yukarıdaki tablo (Tablo 14) hazırlanırken genel kabul gören 1 dirhem = 3.207 gr. eşitliği esas alınmıştır. Tablo incelendiğinde Mecma'ü'l-Kavâ'id'de 0,05 gr. ağırlığa karşılık gelen şa'ir (arpa) ölçüsünden yaklaşık 513 kg'ye karşılık gelen müdd'e kadar çok sayıda ağırlık ölçüsünün açıklamaları ile yer aldığı görülmüştür. Eserde özellikle de maliyet, fiyat ve vergilere ilişkin hesaplamalarda kullanılan ağırlık ölçü birimlerindeki bu çeşitlilik, hesaplamalarda sağlıklı sonuçlara ulaşılmasını da sağlamıştır.

3.4.3. Uzunluk Ölçüleri

Osmanlılarda kullanılan uzunluk ölçülerinin temeli arşına dayanmaktadır. Arşın ölçüsü Mecma'ü'l-Kavâ'id'de Arapça karşılığı olan zirâ ile ifade edilmiştir.

Arşın veya zirânın isim ve uzunlukları, zamana veya mekâna göre göstermekle beraber ölçülen nesnelere göre de değişebilmektedir. Bu nedenle bu ölçülerin ifade ettikleri uzunlukların sağlıklı bir şekilde tespitinde güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bununla birlikte Osmanlılarda genellikle iki tür arşının kullanıldığı bilinmektedir. Bunlar zirâ-ı mi'mârî de denilen mimar arşını ve genellikle kumaş ölçümünde kullanılan çarşı arşınıdır. Zirâ-ı mi'mârî yani mimar arşınının Osmanlı mimarisindeki değeri kesin olarak ortaya koyulmuş olmasa da, Süleymaniye Camii inşaatı ile ilgili kayıtlarda, XVI. yüzyıl mimar arşınının 73,33 cm'ye karşılık geldiği anlaşılmaktadır. Kumaş ölçümünde kullanılan çarşı arşınının ise yaklaşık 68 cm olduğu bilinmektedir (Erkal, 1991: 412). Hinz (1990: 72) Zirau'l-İstanbuliyye olarak da adlandırılan İstanbul çarşı arşınının yaklaşık 67,3 cm olduğunu XIX. yüzyıldan sonra ise 68,579 cm olarak kabul edildiğini belirtmiştir. Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserde zira ölçüsü çoğunlukla kumaş ölçümü hesaplamalarında kullanılmıştır. Bu nedenle çalışmada çarşı arşını ölçüsü esas alınmıştır. Eserde geçen zira ölçüsünün günümüzde ifade ettiği uzunluğun tespiti için 1 zira = 68 cm olarak kabul edilmiştir.

Zira ve kesirleri olan diğer ölçü birimleri eserin ikinci bölümünün yedinci faslında ele alınmıştır. Bu bölümde zira ve küsuratına ilişkin olarak yapılan açıklamalar şöyledir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası:136a-138a):

“... Yedinci fasıl ziranın küsuratlarının açıklanması üzerinedir. Bu ziranın küsuratını da bilmek muhasebeciler için önemli konulardandır. Çünkü bu zira da insanlar arasında sık kullanılır. Bilin ki dirhem küsuratında bir akça yüz peşiz kabul edildiği gibi,

miskal küsuratı da bir dirhem yüz şair kabul edildiği gibi bu zira küsuratı da; bir zira yüz engüşt olduğu kabul edilir. Bu yüz engüştün de her birisi yüz rişte olur. Bu yüz riştenin de her birisi de yüz tar-ı ankebut olur. Buradan şunu anlamak lazım ki bir gireh; üç engüşt ve on iki rişte ve elli tar-ı ankebut ola ve dörtte bir çayrik de altı engüşt ve yirmibeş rişte olur. Yarım çayrik de on iki engüşt ve elli rişte olur. Bir çayrik de yirmi beş angüşt olur. Yarım zira da elli engüşt olur ve üç çayrik de yetmiş beş engüşt olur. Bunları bildikten sonra bu anlatılanların yazılı şekilleri nasıl olur onları açıklayalım. Bilin ki bir girehin yazılışı şöyledir: 3,1250. Ve çayrikin dörtte birinin yazılma şekli 625'dir ve yarım çayrikin yazılışı 12,50'dir. Bir çayrikin yazılışı da 25'dir. Yarım ziranın yazılışı 50'dir. Üç Çayrikin yazılışı 75'dir ve eğer bu çayrike bir çayrik daha eklersen bu da bir tam zira olur. Eğer yazıda gireh niçin çayrikten önde olduğunu merak edersen, bil ki bu ziranın küsuratı sayarken önce girehten başlanır. Bu sebepe yazıda da gireh öne alınır. Bu ziranın da girehi, dörtte bir çayriki, yarım çayriki, bir çayriki ve yarım zirası ve üç çayriki de muhasebecilerin kuralları ile ne şekilde yazılacağı ve okunması gerektiği anlatılıp açıklandı. Ama bunları da küsuratla toplamaktan gafil olmayasın ki o da önemli bir kuraldır. Çünkü bunun da yazıda belirli bir düzene göre sıralanarak yazılması gerekir. Mesela girehi dörtte bir çayrik ile veya dörtte bir çayriki yarım çayrik ile veya bir çayriki yarım zira ile toplayacak olursan bunun da kuralı daha önce dirhemlerin küsuratında ve miskal küsuratında anlatılanlar gibi yapılır. Çünkü bunun da engüştünü engüşt altına, riştesini de rişte altına ve tar-ı ankebutunu da onun altına yazıp toplamak gerekir ki doğru olsun. Eğer her şekil yerinde olmazsa bunun toplanması sağlam olmayıp eksik ve hatalı olur ve hatalı olan toplamanın çarpması ve bölmesi de hatalı olur. Şimdi bunun gibi hususlarda gerektiği gibi özenmek lazımdır ki her iş sağlam olup hatadan uzak olsun. Bu küsuratı zirada da bu kadar şekil gösterip anlatmak yeterlidir. Diğerleri de bunlarla kıyaslanarak yapılır...”

Bu açıklamalardan hareketle Mecma‘ü'l-Kavâ'id adlı eserdeki uzunluk ölçüleri Tablo 15'te büyükten küçüğe doğru sıralanmıştır. Eserin yazıldığı dönemdeki temel uzunluk ölçü birimi olan zira karşılıkları da tabloda belirtilmiştir. Bununla birlikte günümüz ölçüleri ile mukayese olanağı sağlanması açısından eserde geçen ölçülerin cm cinsinden karşılıkları da tabloda sunulmuştur.

Tablo 15
Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de Uzunluk Ölçüleri

Birim	Zira Cinsinden Değeri	Santimetre (cm) Cinsinden Değeri
Zira	1	68
Çayrik	0,25	17
Gireh	0,03125	2,125
Engüş	0,01	0,68
Rişte	0,0001	0,0068
Tar-ı Ankebût (Örümcek Ağı)	0,000001	0,000068

Ölçü birimleri ile ilgili yapılan açıklamalar incelendiğinde, ölçü birimlerinin ifade ettiği değerlerin belirlenmesinin yanı sıra, hesaplamalarda bu ölçü birimlerinin hangi düzende yazılması gerektiğine dair açıklamalara da yer verildiği görülmektedir. Ölçü birimleri kullanılarak yapılacak olan hesaplamalarda kesirli ifadelerle dikkat edilmesi gerekliliği de eserde sıklıkla vurgulanmıştır. Çünkü hesaplamalarda hata yapılmaması için ağırlık ve uzunluk ölçülerinde basamakların belirli bir düzen içinde ve alt birimlerle eşleşecek bir şekilde yazılması gerekmektedir. Bu noktada ondalık kesirlerin Osmanlı muhasebe matematiğinde önem arz ettiğini belirtmek gerekmektedir. Oğuz’un (2017a: 446-492) “Ondalık Kesirlerin Osmanlı Muhasebe Matematiği Eserlerindeki Yeri (15-17. Yüzyıl)” başlıklı çalışmasında, Mecma‘ü’l-Kavâ‘id ile birlikte ilgili dönemde kaleme alınan diğer muhasebe matematiği eserlerinde ondalık kesirlerin nasıl ele alındığı detaylıca açıklanmıştır. Tekrar olmaması açısından bu konuya burada değinilmemiştir.

3.5. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de Siyakat Rakamları

Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, siyakat rakamları Osmanlı Devleti’nde çoğunlukla muhasebe işlem ve kayıtlarında kullanılmıştır. Devletin muhasebe kayıt ve defterlerinin yanı sıra tapu tahrir kayıtları, vakıf kayıtları vb. çoğu resmi kayıt ve muamelelerde de siyakat rakamlarının kullanıldığı bilinmektedir.

Divan rakamları olarak da adlandırılan siyakat rakamları yerine “Siyakat-ı Arabi”, “Erkam-ı Arabiyye”, “Melfuz A’dad Hesabı”, “Siyakat Adedi” gibi isimlerin kullanıldığı da bilinmektedir (Elker, 1989: 8; Otur, 1991: 14; Öztürk, 1996: 44). Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserde de siyakat rakamları, “Siyakat-ı Arabi” yani Arap Siyakati olarak ifade edilmiştir.

Muhyeddin Muhammed eserinde siyakat rakamlarının Arap sayılarından oluştuğunu ve Arap sayılarının da diğer tüm sayıların üzerinde olduğunu belirtmiştir. Bununla birlikte siyakat rakamlarının bilinmesinin mutlaka gerekli ve öncelikli olduğunu belirten Muhyeddin Muhammed eserin birinci bölümünün ilk faslında bu konuyu açıklamıştır. Zira muhasebecilerin faydalanması için kaleme alınan eserdeki diğer konuların anlaşılabilmesi için öncelikle siyakat rakamlarının açıklanması gereklidir.

Mecma'ü'l-Kavâ'id'in birinci bölümünün ilk faslında, "Arap Siyakatinin Açıklanması" başlığı altında siyakat rakamlarına ilişkin olarak yapılan açıklamalar şöyledir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 6b-7b):

"...Birinci fasıl Arap siyakatinin açıklaması üzerinedir ve bu Arap siyakati hint rakamlarının üstünde sunulmuştur. Zira Arap sayıları bütün sayıların üzerindedir. Şimdi bu Arap siyakati, Arap sayılarından oluşmuştur ve yazıda da Arap sayılarının kuralları ile yazılır ve bu öncelikli olarak zorunlu (gerekli) olduğundan dolayı daha önce anlatılmıştır... Arap Siyakatinin Açıklanması."

Birler



1-2-3-4-5-6

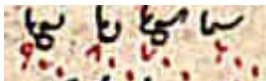


7-8-9

Yüzler



100-200-300-400-500



600-700-800-900

Onlar

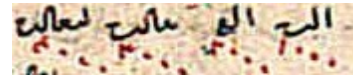


10-20-30-40-50

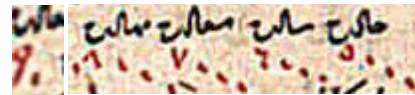


60-70-80-90

Binler



1.000-2.000-3.000-4.000



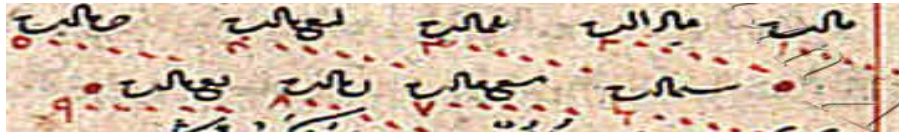
5.000-6.000-7.000-8.000-9.000

On Binler



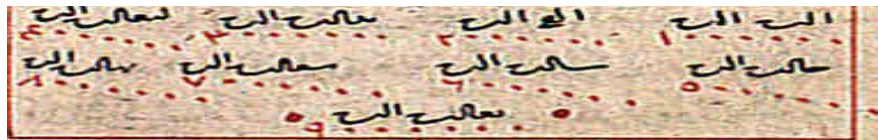
10.000-20.000-30.000-40.000-50.000-60.000-70.000
80.000-90.000

Yüz Binler



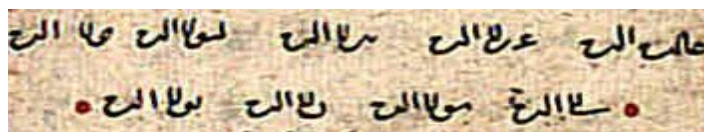
100.000-200.000-300.000-400.000-500.000
600.000-700.000-800.000-900.000

On Kez Yüz Binler



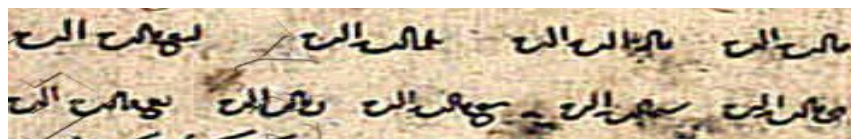
1.000.000-2.000.000-3.000.000-4.000.000
5.000.000-6.000.000-7.000.000-8.000.000
9.000.000

Yüz Kez Yüz Binler



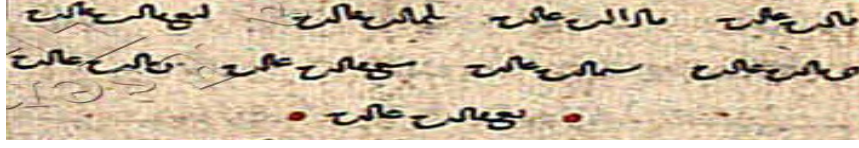
10.000.000-20.000.000-30.000.000-40.000.000-50.000.000
60.000.000-70.000.000-80.000.000-90.000.000

Bin Kez Yüz Binler



100.000.000-200.000.000-300.000.000-400.000.000
500.000.000-600.000.000-700.000.000-800.000.000-900.000.000

On Bin Kez Yüz Binler



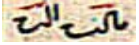
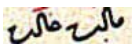
1.000.000.000-2.000.000.000-3.000.000.000-4.000.000.000

5.000.000.000-6.000.000.000-7.000.000.000-8.000.000.000

9.000.000.000

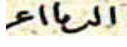

Buraya kadar yapılan açıklamalarda siyakat rakamları birler basamağından bir milyarlar basamağına gelinceye kadar açıklanmıştır. Eserin yazıldığı dönemde kullanılan sayı sisteminde yüzbinler basamağından sonraki basamakların sırasıyla on kez yüz binler (milyonlar), yüz kez yüz binler (on milyonlar), bin kez yüz binler (yüz milyonlar) ve on bin kez yüz binler (milyarlar) şeklinde ifade edildiği görülmektedir. Bununla birlikte yüz kez yüz binler (on milyonlar) basamağına kadar olan sayılar açıklanırken siyakat rakamlarının üstte siyah mürekkeple, karşılığı olan Hint rakamlarının Arap alfabesi ile yazılışlarının ise siyakat rakamlarının altında kırmızı mürekkeple yazıldığı dikkat çekmektedir. Bu yöntemle siyakat rakamlarıyla yazılan sayılarla standart Arap alfabesi ile yazılan sayılar bir arada gösterilerek mukayese imkânı sağlanmıştır. Yüz kez yüz binler (on milyonlar) basamağından sonra ise bu yöntemin devam etmediği görülmektedir. Bu sayılarda çok fazla rakam kullanılmasının karışıklık yaratabileceği düşüncesi ile yönteme devam edilmediği düşünülmektedir. Siyakat rakamlarına ilişkin olarak yapılan açıklamalar şöyle devam etmektedir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 7b-10a):

“...Şimdi bu Arap siyakati de ilk basmaktan ta onuncu basamağa gelinceye kadar eskilerin (öncekilerin) söylediği gibi düzenlenip birleştirilerek anlatıldı. Bu kadar tasvir etmek anlamak için yeterlidir. Kalanı da bunlarla kıyaslanarak anlaşılabilir. Ama yedinci basamak “aşerat-ı miat-ı uluf” yani on kez yüz bin hanesidir. O da siyakat ile şu şekilde yazılmıştır: **الآ** ve bu bin-bin şekli on kez yüz bin olur. Çünkü bin-bin demek bin kez bin demektir. Bin kez bin de on kez yüz bin olur. Sonra bin kez bin on kez yüz bin olunca iki bin kez bin de yirmi kez yüz bin olur ve üç bin kez bin de otuz kez yüz bin olur. Sekizinci basamaktaki hanei- miat-ı miat-ı uluf yani yüz kez yüz binlerdir o da siyakatla şu şekilde yazılmıştır: **الآ** bu on bin-bin de yüz kez yüz bin olur. Zira on

bin-bin demek on bin kez bin demektir ve on bin kez bin de yüz kez yüz bin olur. Sonra bu on bin kez bin yüz kez yüz bin olunca yirmi bin kez bin de iki yüz kez yüz bin olur ve otuz bin kez bin de üç yüz kez yüz bin olur. Dokuzuncu basamakta da uluf-u miat-ı ulufdur yani bin kez yüz bin hanesidir. O da siyakat ile şu şekilde yazılmıştır:  bu yüz bin-bin de bin kez yüz bin demektir. Çünkü yüz bin-bin demek yüz bin kez bin demektir ve yüz bin kez bin de bin kez yüz bin olur. Sonra yüz bin kez bin, bin kez yüz bin olunca, iki yüz kez bin de iki bin kez yüz bin olur ve üç yüz bin kez bin de üç bin kez yüz bin olur. Onuncu basamaktaki de uluf-ı miat-ı uluf yani on bin kez yüz bindir. O da siyakat ile şu şekilde yazılır:  Çünkü yüz bin-on bin demek yüz bin kez on bin demektir ve yüz bin kez on bin de on bin kez yüz bin olur. Öyleyse yüz bin kez on bin on bin kez yüz bin olduğunda iki yüz bin kez on bin de yirmi bin kez yüz bin olur ve üç yüz bin kez on bin de otuz bin kez yüz bin olur. Şimdi bu Arap siyakatının da yedinci basamaktan onuncu basamağa varıncaya kadar yazıda ve okumada şüpheli olan şekillerin her basamaktan üçer hanesi kolaylıkla anlatıldı ve eğer bunu onuncu basamaktan daha fazla yapmak isterlerse ta sonuncu basamağa varıncaya kadar bu sıralama üzerine yazılıp artırılır. Ama muhasebecilerden bazı fazilet sahibi olanlar görmüşler ki bu Arap siyakatının bu şekilde yazılması ve okunması hem karma karışık hem de anlaması güçtür. O sebepten açık ve aydınlık olsun diye artarda izah ile yazmışlar ta ki kolay anlaşılır olup kayıt altına alınması (kayda bağlanması) mümkün olsun. Şimdi meblağ dokuz kez yüz bin den fazla olursa o zaman bunla da artarda aynen yazılır....”

Bu açıklamalarda yedinci basamaktan (on kez yüzbinler) onuncu basamağa (on bin kez yüz binlere) kadar olan sayıların yazılışları ile birlikte tekrar anlatıldığı görülmektedir. Yazar, onuncu basamaktan sonraki sayıların da bu sıralamayı takip ederek yazılabileceğini belirtmiştir. Bununla birlikte siyakat ile yazılan sayıların anlaşılması için fazilet sahibi muhasebecilerin bu sayıları artarda açıklamalı olarak yazdığı da belirtilmiştir. Çünkü yazara göre, yazılması ve okunması zor ve karmaşık olan bu sayıların doğru bir şekilde anlaşılması ve kayıtlarda kullanılması ancak artarda ve tekraren yazılması ile mümkündür. Bu açıklamalardan sonra dokuz yüz binden büyük olan sayılar artarda yazılarak gösterilmiştir. Siyakat rakamlarına ilişkin açıklamalar atıf vavının (kelime, cümle ya da sayıları birbirine bağlayan Arapçadaki “vav” harfi)

Mecma'ü'l-Kavâ'id'de siyakat rakamlarına ilişkin son açıklamalar ise şöyledir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 11b):

“...Öyleyse bu Arap siyakatının ayrıntılarından da bu kadar açıklama yeter. Geriye kalanı da bu şekilde kıyaslanarak yapılır ve biliniz ki bu Arap siyakatının birleri onlar üzerine ve yüzleri birler üzerine ve onlar üzerine, binleri de yüzler üzerine oluşturulmuştur. Örnek:  Çünkü bunda kolaylık olması istenildiğinden kuralların da esası kolaylaştırmaya yöneliktir. Bu da Arap sayıları üzerine, Arap siyakatının bu şekilde yazılmasını gerektirir. Bundan sonra biliniz ki eğer yüz bin dahi bin yani yüz bir bin meblağ olsa onun da siyakatla nasıl yazılması gerektiğini açıklayalım. Şimdi onun da açık olarak şöyle yazılması gerekir:  Bu Arap siyakati elden geldiği ve takat yettiğince bu şekilde sadeleştirildi. Geriye kalanları da buna göre kıyaslanabilir...”

Mecma'ü'l-Kavâ'id'deki siyakat rakamları ile ilgili açıklamalardan hareketle aşağıdaki değerlendirmeleri yapmak mümkündür;

- Siyakat rakamları muhasebe defter ve kayıtlarının temelini oluşturduğundan eserde diğer tüm konulardan önce, ilk bölümün birinci faslında açıklanmıştır.
- Yazar Muhyeddin Muhammed, siyakat rakamlarının bilinmesinin önem arz ettiğini belirtmiştir. Zira yazara göre diğer konuların anlaşılabilmesi için siyakat rakamlarının bilinmesi öncelikli ve gereklidir.
- Siyakat rakamlarından oluşan sayılar birler basamağından on bin kez yüz binler (milyarlar) basamağına kadar yazılışları ile açıklanmıştır.
- Yüzbinler basamağından daha fazla basamak içeren sayıların siyakat rakamları ile yazılışında atıf vavı kullanıldığı görülmektedir. Yazar atıf vavının nasıl kullanılacağını örnek göstererek açıklamıştır. Bu çok basamaklı sayıların okunuşunda atıf vavının “dahi” ya da “ve” bağlaçları ile ifade edildiği de anlaşılmaktadır.
- Yazar siyakat rakamlarının kolaylıkla anlaşılabilmesi açısından mümkün olduğunca sadeleştirilerek anlatıldığını belirtmiştir. Sayılar kolaylıkla öğrenilebilmesi açısından eserde artarda ve tekraren yazılmıştır.
- Mecma'ü'l-Kavâ'id, siyakat rakamları konusunda hem yazıldığı dönemdeki kullanıcıları açısından hem de günümüz araştırmacıları açısından önemli bir

kaynak konumundadır. Temelde anlaşılması zor ve karmaşık olan siyakat rakamlarının Mecma'ü'l-Kavâ'id'deki açıklamalar ışığında kolayca anlaşılabilceğini söylemek mümkündür.

- Siyakat rakamlarının detaylıca açıklandığı Mecma'ü'l-Kavâ'id sadece bu yönüyle bile muhasebe bilim tarihi açısından oldukça önem arz etmektedir.

3.6. Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Mecma'ü'l-Kavâ'id'de Yer Alan Hesaplamalar

Hesaplama işlemlerinin muhasebe sürecinde oldukça önemli rol oynadığı bilinmektedir. Zira kaydetme ile başlayıp raporlama ile sona eren muhasebe süreci için zemin hazırlanması ancak bu sürecin ön hazırlık aşamasındaki sağlıklı hesaplamalar neticesinde mümkün olabilir. Muhyeddin Muhammed'in Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eserinde de muhasebe uygulamaları ile ilgili birçok konuda farklı türden hesaplama yöntem ve teknikleri yer almaktadır. Eserde açıklanan konular ve hesaplamalar özellikle de mesleğe yeni başlayan muhasebecilerin faydalanması için açık ve sade bir dille anlatılmıştır. Eserin sistematığı incelendiğinde konuların temelden daha detaylı konulara doğru bir sıralamayla ele alındığını söylemek mümkündür. Yazar ilk olarak sayılar ve dört işlem gibi temel konuları açıklamıştır. İlerleyen bölümlerde ise bazı denklemler, orantı hesaplamaları, kesirler, bazı para ve ölçü birimlerinin kesirleri ve bu kesirlerle yapılan hesaplamalar gibi daha detaylı konular ele alınmıştır. Nihayet son bölümde, anlatılan tüm bu konular kırk adet çözümlü örnekle birlikte pekiştirilmiştir. Çözümlü örnekler bölümü daha ziyade dönemin muhasebecilerinin günlük yaşamda karşılaşacağı sorunlar kapsamında hazırlanmıştır. Vergi hesaplamaları, birim ve toplam maliyet hesaplamaları, işçi-ücret hesaplamaları, kar dağıtım ve faiz gibi konularla ilgili hesaplamalar son bölümdeki örnek olaylarla detaylıca açıklanmıştır.

Osmanlı muhasebe sisteminde bir muhasebecinin ihtiyaç duyabileceği teknik aritmetik konularının tümünü içeren Mecma'ü'l-Kavâ'id çoğunlukla muhasebedeki hesaplama işlevi üzerine kaleme alınmıştır. Eserin bu yönüyle çağdaşı olan diğer muhasebe eserleri ile benzerlik gösterdiğini de söylemek mümkündür. Zira bu eserlerin kaleme alındığı dönemlerde, muhasebe biliminin prensipleri, fonksiyonları, yöntem ve teknikleri günümüzdeki gibi müstakil olarak teşekkül etmemekle birlikte genel olarak matematik biliminin altında toplanmıştır. Bu nedenle Mecma'ü'l-Kavâ'id'de yer alan

hesaplamaların doğrudan günümüz muhasebe biliminin öngördüğü süreç, yöntem ya da sınıflandırmaları esas alarak incelenmesinin sağlıklı sonuçlar doğurmayacağı düşünülmektedir. Bu düşünceden hareketle çalışmanın bu bölümünde eserin farklı bölüm ve fasıllarında yer alan bazı hesaplamalar ve çeşitli meseleler kısmındaki bazı çözümlü örnekler günümüz muhasebe biliminin öngördüğü süreç ve sınıflandırmalardan bağımsız olarak uygulamada kullanılan hesaplamalar çerçevesinde ele alınacaktır. Bu kapsamda eserde yer alan hesaplamalar, borç-alacak ilişkilerini kapsayan hesaplamalar, kâr dağıtımına ilişkin hesaplamalar, faiz hesaplamaları, vergilere ilişkin hesaplamalar, maliyet ve fiyat hesaplamaları ve miras hesaplamaları vb. gibi muhasebe konuları çerçevesinde incelenecektir.

3.6.1. Borç-Alacak Hesaplamaları

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in ilk bölümünde temel sayı sistemleri ve dört işlem gibi konuların anlatılmasının ardından on birinci fasılda “gurema bölmesi” konusu açıklanmıştır. Borç ve alacak ilişkilerini kapsayan hesaplamaların ilki bu bölümde yer almaktadır.

Gurema sözcüğü alacaklılar anlamını ifade etmektedir. Gurema bölmesi ise borçlunun malının alacaklılar arasında bölünmesi (paylaştırılması) olarak anlamlandırılabilir. Muhyeddin Muhammed birden fazla kişiye borcu olan ve elinde bu borçların tamamını ödeyecek kadar malı ya da parası bulunmayan bir kişi üzerinden tasarladığı örnek olayda alacaklılara düşen payın nasıl hesaplanması gerektiğini açıklamıştır.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in birinci bölümünün on birinci faslında, gurema bölmesinin hesaplanmasına ilişkin şu açıklamalara yer verilmiştir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 57b - 62b):

“...On birinci fasıl borçlunun mallarının alacaklılar arasında taksim edilmesini (bölünmesini, paylaştırılmasını) açıklar. Bu alacaklılar arasındaki taksim de mirasların bölünmesinin bir türüdür. Alacakların taksimine de derler ki; bir kimse borçlara batmış olsa ve borcu da oldukça fazla şahıslara olsa ve meblağı da bütün borçlarına yetmese ve o yetmeyen meblağdan alacaklıların her birine, verdikleri borca göre hesap ile ne kadar pay düşer onu belirlemeye derler. Bunun da birçok farklı türü vardır. Burada anlamaya müsait olanları anlatahım. En üstün gerekli (örnek):

Borçlunun Malı: 2.000

	<i>Zeyd'e</i>	<i>Amr'a</i>	<i>Bekr'e</i>	<i>Halid'e</i>
3080	820	710	650	900
(Sabit Borç)	Pay (hisse)	Pay (hisse)	Pay (hisse)	Pay (hisse)
	532	461	422	584
	2000	2000	2000	2000
	<u>820</u>	<u>710</u>	<u>650</u>	<u>900</u>
	1640000	1420000	1300000	1800000

14		1 2 1	
1 1 7 6 4		2 8 8 2 2	
1 6 4 0 0 0 0	5 3 2	1 4 2 0 0 0 0	4 6 1
3 0 8 0 0 0		3 0 8 0 0 0	
2 0 8 8		2 0 8 8	
2 0		3 0	

6 2		1	
1 6 8 4 4		2 2 1 2	
1 3 0 0 0 0 0		3 6 3 6 8	
3 0 8 0 0 0	4 2 2	1 8 0 0 0 0 0	5 8 4
2 0 8 8		2 0 8 0 0 0	
2 0		3 0 8 8	
		3 0	

Hisselerin (Payların) Toplamı

532
461
422
584
1999

Kalanlar

1440
120
240
1280
3080

“Bu alacakların taksiminin de sayılar bu şekilde yazılır ve bunun borçlunun parası olan meblağa asıl mal derler borçlarına ise sabit borç derler. Şimdi biliniz ki bir kimse borçlu olup; Zeyd’e sekiz yüz yirmi akça, Amr’a yedi yüz on akça ve Bekr’e altı yüz elli akça ve Halid’e dokuz yüz akça borcu olsa, bunların tamamı üç bin seksen akça olur. İki bin akça nakdi olsa ve alacaklıları bu meblağdan bu hesap ile kendilerine ne kadar hisse kalırsa almak isteseler: şimdi önce asıl malı yazasın, sabit borcu da asıl malın altına ayrı ayrı yazasın ve bütün bunların altına bir toplam çizgisi çekip, sabit borcu onun altında toplayasın. Daha sonra sabit borcun her birini asıl mal ile teker teker çarpasın ve her birinden çarpmanın sonucu ne çıkarsa onları borcun tamamına ayrı ayrı bölesin ve her birinden bölme sonucu ne çıkarsa her şahsın hisseleri de o kadar olur. Böylece Zeyd’e beş yüz otuz iki akça, Amr’a dört yüz altmış bir akça, Bekr’e dört yüz yirmi iki akça ve Halid’e beş yüz seksen dört akça hissenin düştüğü anlaşılır. Eğer bu payları da toplarsan bin dokuz yüz doksan dokuz olur ve asıl paradan bir akça eksik gelir. Eğer o kalan bir akçanın da nerde olduğunu bilmek istersen bölünende olan kalanları toplayıp görmem gerekir. Eğer sabit borcun tamamı kadar varsa bir akça olur ve eğer iki o kadar olursa iki akça, üç o kadar olursa üç akça olur. Bu söylenen kalanları da eklersen üç bin seksen olur, sabit borcun tamamına karşılık gelir. Şimdi anlaşılır ki, bu artan bir akça bu bölmenin kalanlarındanadır. Ama diğer bölmelerde olan kurallar bu duruma muhalif gibidir. Çünkü bu taksim olur ki onda hemen bölen ne kadar olursa o kadarı bir akça olur ve o önce anlatılmıştır ama bu alacakların bölünmesi sabit borçların toplamı ne kadar olursa o kadarı bir akça olur ve mirasların bölünmesi de bunlara aykırıdır. Çünkü onda ortak payda (mahrec: islam hukukunda mirasın kaç paya ayrıldığını gösteren sayı) ne olursa o kadarı bir akça olur. Eğer onun ne için böyle olup olmadığını anlatmak sözü uzatmak olur. Çünkü bunların anlatılması kısa sözle mümkündür. Bunları anlatılan şartlar ile kaydedip etraflıca incelemek gerekir ki onların ne için öyle olduğu iyice anlaşılabilir. Bu alacakların taksiminin bir türü daha vardır ki bu anlatılandan farklıdır. Çünkü onda çarpma bölmeden önce bunda ise sonradır. Onda bölünen çarpmanın sonucudur, bunda ise bölünen asıl maldır. Şimdi eğer bir borçlunun sekiz yüz elli beş akça parası olsa ve bin dört yüz yirmi beş akça da borcu olsa; o alacaklılara bu meblağdan verdikleri borçlara göre ne kadar hissenin düştüğünü şu yolla anlatmak mümkündür. Şimdi bu rakamları şöyle yazasın;

Borçlunun Malı: 855

	Zeyd'e	Amr'a	Bekr'e	Halid'e
1425	500	300	400	225
(Sabit Borç)	Pay (hisse)	Pay (hisse)	Pay (hisse)	Pay (hisse)
	300	180	240	135

$$1425 \left| \begin{array}{l} 855/0 \\ 0006 \end{array} \right. \text{ ilave sıfır}$$

500	300	400	225
6	6	6	6
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
300 0	180 0	240 0	135 0

Hisselerin (Payların) Toplamı

$$\begin{array}{r} 300 \\ 180 \\ 240 \\ \underline{135} \\ 855 \end{array}$$

“Bundan sonra biliniz ki bunun kuralı daha önceki basit olan kurallar gibi değildir. Kuralı da budur ki; bu asıl para olan sekiz yüz elli beşi sabit borçların toplamı olan bin dört yüz yirmi beşe bölesin. Fakat karşılamaz çünkü sabit borç asıl maldan bir hane fazladır. Bu sebeple borçlunun asıl malına (parasına) bir sıfır ilave edip ondan sonra bölesin ve bölmenin sonucu ne kadar olursa onu yine sabit borçların her birine birer birer çarpasın. Bunların her birinden çarpmanın sonucu ne çıkarsa asıl paraya ilave olan sıfır için onların birer hanelerini çıkarasın. Birer hanesini çıkardıktan sonra ne kalırsa herkesin hissesi odur. Ama bu alacakların taksiminin bu yolu gayet derin ve karışıktır. Eğer bölümün sonucunda kalanlar olursa o zaman onu ve onun benzeri olanlarını doğru bir şekilde yapmak zordur. Ciddi bir şekilde çalışıp gayret edip o çıkan küsuru her hal ile bölmenin sonucunda çıkarasın ki sonucun doğru olsun. Eğer bu tür taksimlerde artan kalmaz ve bölmenin sonucunda da küsurat olmazsa yani aralarında rakam olmayıp sıfırlar olsa o zaman kolay olur ve bu alacakların taksimi de bunun gibi

bazı şekilleri de vardır ki anlaşılması zor olduğundan dolayı kısıldı (üzerinde durulmadı). Bu alacakların taksiminin bir şekli de budur ki kendisine benzeyen ve benzemeyen bazı şeyleri de kapsar. Eğer onların tamamı anlatılırsa sözü uzatmak olur. Çünkü bu risalede her tür anlatılmıştır. Diğer türler de bunlar gibidir, yeri geldikçe bunun gibilerine işaret etmek lazımdır. Bunlardan birisi de budur ki; mesela bir külçe olsa onun yedi miskali altın, beş miskali gümüş ve altı miskali bakır olsa bunların tamamı on sekiz miskal olur. Bu on sekiz miskal olan külçeden bir yüzük yapsalar ve o yüzük sekiz miskal olsa bunların her türünden o yüzükte ne kadar vardır onu bilmek, alacakların taksimi gibi olur. Ama bunun sonucunda miskal küsuratlı gelebilir, burası açık olup küsurat olmaması sebebinden bunun anlatılması yapılmadı. Bu alacakların taksimine de bu kadar açıklama yeter. Diğerleri bununla kıyaslanır...”

Bu açıklamalardan Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in birinci bölümünün on birinci faslında “gurema bölmesinin” yani borçlunun parasının alacaklılar arasında paylaştırılması konusunun iki farklı örnekle açıklandığı anlaşılmaktadır. Dört kişiye borcu olan ve elindeki parası borçlarının tamamını ödemeye yetmeyecek durumda olan bir kimsenin elinde bulunan bir miktar paranın alacaklılara nasıl dağıtılacağı anlatıldığı bu örneklerden ilkinde alacaklılara düşen paylar hesaplandıktan sonra eksik kalan 1 akçanın durumu anlatılmış ve bu 1 akçalık eksikliğin bölmenin kalanlarından kaynaklandığı belirtilmiştir. İlk örneğe benzer bir olay üzerinden anlatılan ikinci örnekte ise alacaklılara düşen paylar farklı bir matematiksel yöntemle tespit edilmiştir. İkinci örnekte açıklanan yöntemin küsuratsız işlemlerde kolay olduğu ancak küsuratın söz konusu olduğu işlemlerde karışıklık yaratabileceği de ifade edilmiştir.

Bu bölümde açıklanan örneklerdeki borç ve alacakların ticari nitelikte olmadığını söylemek mümkündür. Zira herhangi bir ticari işlem ya da ortaklıktan bahsedilmemiştir. Ancak söz konusu borç ve alacakların tespitine yönelik olarak yapılan hesaplamalar ticari işlemlerde de benzer şekilde kullanılmaktadır. Bununla birlikte Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de ticari nitelikte sayılabilecek bazı işlemlerden kaynaklanan borç ve alacakların hesaplanmalarına ilişkin örneklerin yer aldığını da belirtmek gerekmektedir. Eserin çeşitli meseleler olarak adlandırılan son bölümünde bir çeşit kiralama sözleşmesi niteliği taşıyan mukataa işlemlerinden doğan borçların hesaplanmasına ilişkin örnek çözümü ile birlikte sunulmuştur.

Söz konusu hesaplamalara ilişkin çeşitli meseleler bölümünde yer alan dördüncü örnekte şu açıklamalara yer verilmiştir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 183b - 184b):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki: bir çalışana bir işi üç yılda yüz sekiz bin akçaya mukataaya verseler ve o çalışan da o işle dört ay on gün çalıştıktan sonra o işi timara verseler böylece çalışanın borcu ne kadar olur? Diye sorsalar. Çalışanın çalıştığı gün kadar sen de o üç yılı tamamıyla güne çeviresin ki buna tecnis (aynı birimde ifade etme) derler. Tecnis ki her kesrin ortak paydasını bilmeye derler. Mesela üç yılı üç yüz altmış güne çarpasın. Bin seksen gün olur ve bu bin seksen gün bölendir. Bu günden sonra çalışanın tasarrufunda mevcut olan dört ay on günü de çevirip tamamıyla gün edesin o da 130 gün olur ve bu yüz otuz günü kira bedeli olan yüz sekiz bin akça ile çarpasın. Ondan da sonuç 14.040.000 olur ve bu çarpım sonucu bölünendir. Bu bölünen çarpma sonucunu bölen olan bin seksen güne bölesin ve bölüm ne çıkarsa çalışanın borcu hesap ile o kadar olur. Bölme Örneği:

$$\begin{array}{r|l} 32 & \\ 14040000 & \\ 1080000 & \mathbf{13000} \\ 108888 & \\ 1000 & \\ 11 & \end{array}$$

Böylece çalışanın borcunun on üç bin akça olduğu anlaşılır...”

Anlatılan bu meselede mukataa yolu ile kiraya verilen bir araziden elde edilen kira gelirinden doğan alacağın hesaplanması açıklanmıştır. Çalışmanın önceki bölümlerinde de değinildiği üzere mukataa, genel olarak devlete veya vakıflara ait olan arazi ve arsaların şahıs ya da kurumlara kiralanması için yapılan kira sözleşmesini ve ödenen kirayı ifade etmektedir (Genç, 2006: 129). Osmanlı Devleti'nde mukataa uygulamalarının genellikle üç-altı-dokuz yıllık süreler üzerinden gerçekleştiği bilinmektedir. Mukataa uygulamasındaki kiralayan taraf (mültezim) bir şahıs olabileceği gibi bir ortaklık da olabilmektedir. Mukataa sisteminde kiralama bedelleri genellikle peşin olarak ödenir. Bununla birlikte devlet daha fazla gelir getirici teklifler söz konusu olduğunda anlaşma süresini sona erdirme ve mukataayı devretme yetkisine sahiptir. Böyle bir durumda peşin ödenen miktarın kalan kısmı iade edilmekteydi.

Ödeme peşin yapılmadığında ise kiralayanın, kiralama hakkını kullandığı süreyi kapsayan kiralama bedelini ödeme yükümlülüğü ortaya çıkmaktaydı (Yücel, 1974: 680-682). Anlatılan örnek olayda da başlangıçta 3 yıl olarak belirlenen mukataa süresi, 4 ay 10 gün yani 130 gün sonra son bulmuştur. Dolayısıyla 130 günlük kira gelirinden doğan bir alacağın hesaplanması söz konusudur. Yazar mukataa işleminden doğan bu alacak miktarının hesaplaması için öncelikle yıl olarak belirtilen mukataa süresinin güne çevrilmesi gerekliliğini ifade etmiştir. Böylelikle 130 günlük süre sonunda ortaya çıkan alacak miktarı hesaplanabilmiştir. Günümüz finansal muhasebe uygulamalarında da benzer yöntem ve tekniklerle bazı hesaplamaların yapıldığını söylemek mümkündür.

3.6.2. Faiz Hesaplamaları

Mecma'ü'l-Kavâ'id'in üçüncü ve son bölümü olan çeşitli meseleler bölümünde faiz hesaplamalarına ilişkin bir çözümlü örnek yer almaktadır. Faiz uygulaması eserde muâmele-i şeriyye olarak ifade edilmiştir. Bu noktada eserde yer alan faiz örneğinin incelenmesinden önce muâmele-i şeriyye kavramının açıklanması faydalı olacaktır.

Osmanlılarda gerçek kişiler arasındaki ve gerçek kişilerle tüzel kişiler arasındaki borçlanma işlemlerinde, devletin dayandığı şer'i hukuka uygunluğun devam etmesi adına şer'i hükümlere göre yasak olan faize yaklaşmamak için bazı usuller geliştirilmiş ve şekli bir takım şartlarla verilen bir miktar borcun fazlasıyla geri alınması meşruiyet kazanmıştır (Oğuz, 2017b: 206-207). Bu meşrulaştırma usullerinden biri ve en önemlisi de muâmele-i şeriyye olarak bilinmektedir.

Muâmele-i şeriyye, borçlanma ihtiyacının mevcut olduğu ve boç veren tarafın verdiği borç yoluyla gelir sağlamayı hedeflediği durumlarda faiz yasağı nedeniyle birkaç alt işleme başvurarak dolaylı bir şekilde istenilen sonuca ulaşılması süreci olarak açıklanabilir. Esasen söz konusu dönem de pek uygun karşılanmasa da borçlanma ihtiyaçlarının başka yollarla karşılanamaması gibi durumlar gerekçe gösterilerek muâmele-i şeriyye uygulaması caiz görülmüştür. Bu bağlamda muâmele-i şeriyye uygulamalarının kanun dışı faizciliğe karşı alternatif bir finansman sağlama yolu olduğunu söylemek mümkündür (Özcan, 2008:126). Muâmele-i şeriyyenin uygulanma şekli ile ilgili olarak Özcan (2008: 126) şu açıklamalarda bulunmuştur: “*Bu usulde istenen miktarda para karz adıyla ve vadeli olarak verilmektedir. Buna ilaveten herhangi bir mal (genellikle kuşak, kaftan, çuha gibi bir giyim eşyası veya kitap v.s.)*

verilen paranın muâmele oranı kadar bir bedel mukabilinde ve aynı vade ile borcu alan şahsa satılmaktadır. Neticede karz alan kişi belirlenen vade sonunda aldığı karz miktarına muâmele oranı nispetinde bir miktar da ilave edilmek suretiyle borçlandırılmış olmaktadır.” Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere muâmele-i şeriyye yönteminde doğrudan para alım satımı gerçekleşmemekte, veresiye olarak satılan bir mal karşılığında dolaylı olarak faiz neticesi sağlanmaktadır. Ayrıca muâmele-i şeriyye yönteminin daha çok para vakıfları müesseseleri ile uygulama imkânı bulunduğunu da belirtmek gerekmektedir.

Mecma‘ü'l-Kavâ'id adlı eserdeki faiz örneğinde ise konunun hukuki boyutundan çok matematiksel hesaplamaları üzerinde durulmuştur. Söz konusu örnekte 1.725 akçalık paranın %10 faiz ile birlikte yıllar itibariyle ne kadar olacağı açıklanmıştır.

Çeşitli meseleler bölümünde yer alan faiz örneğindeki açıklamalar şöyledir (Mecma‘ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 214a- 217a):

“...**Mesele:** Eğer sorsalar ki, bin yedi yüz yirmi beş akçayı, onunu on bire (yüzde on) mu'âmele-i şer'î etseler, her yıl kârın içinden çıkarmayıp birlikte işlem gördürseler o meblağ bir yılda ne kadar olur? İki yılda ne kadar olur? Üç yılda ne kadar olur deseler, bunun bir yıllık olanını açıklamak yeterlidir. Bunu üçüncüyü seneye de iletmek (uzatmak) için ne lazımdır diye düşünülecek olunursa; bil ki, bunun her yılının etrafında ayrı bir hal vardır ki üçüncü seneye kadar açıklanmazsa geri kalanı anlaşılmaz. (keşfedilmez, açık ve anlaşılır olmaz) Çünkü birinci senede bir basamak çıkarılır ikinci senede iki basamak çıkarılır ve üçüncü senede üç basamak çıkarılır. Bunların bu hali üçüncü seneye varıncaya kadar tamamı ile belirlenir. Sonra bunun kalanının etraflıca açıklanmasına ihtiyaç kalmaz. Bu onlara kıyaslanır. Şimdi sen bu bin yedi yüz yirmi beş akçayı şöyle yazasın:”

1725

11

“Bunu on bir sayısı ile çarpasın sonuç 1897,5 olur. Bu çarpımın sonucunun bir hanesini çıkarasın ki her on adedi on bire ola. Bu bir yıllıktır. Eğer iki yıllığına da bulmak istersen yine bu bin sekiz yüz doksan yedi buçuğu şöyle yazasın:”

1897,5

11

“Bunu da yine on bir ile çarpasın. Bundan da sonuç 2087,25 olur. Bu çarpmanın sonucunun da iki basamağını küsur sebebi ile çıkarasın ki bir basamağı asıl meblağda olan yarım dirhem içindir ve bir basamağı da yine on adedi on bir olmak içindir. Bu da iki yıllıktır. Eğer üç yıllığını da bulmak istersen bu iki bin seksen yedi dirhemi ve çeyrek dirhemi şöyle yazasın:”

2087,25

11

“Bunu da yine on bir ile çarpasın ki sonuç 22959,75 ve bu çarpmanın sonucunun da üç basamağını da küsur sebebi ile çıkarasın ki bunun da iki basamağı, asıl meblağda olan çeyrek dirhem içindir. Bir basamağı da yine her on adedi on bire olmak içindir. Böylece bin yedi yüz yirmi beş akça onu on bire mu’āmele-i şer’ edilirse, birinci senede bin sekiz yüz doksan yedi dirhem ve yarım dirhem olur; ikinci senede iki bin seksen yedi dirhem ve çeyrek dirhem olur ve üçüncü senede ise iki bin yüz doksan beş dirhem ve sekizde yedi dirhem ve onda bir dirhem olur ve eğer bu söylenen meblağın onu, on bir buçuğa (yüzde on beş) işleme alınsa veya onu on ikiye (yüzde yirmi) işleme alınsa senin de o meblağı on bir buçukla ya da on iki ile çarpman gerekir. Fakat bunun küsuratının belirlenmesinde yanlışlıktan oldukça tedbirli davranasın ki bu gibi durumlar şüpheli ve zor olur. Çünkü bunda öyle zaman olur ki, küsur bir basamak olur, bazı zamanlarda küsur iki basamak bazen de o küsur üç veya dört basamak olur. Sen de basit kurallarla sonuca gidip yorumlayasın ki hatadan uzak olasın. Bunun bir başka yolu daha var ki çarpmayı bilmeyenlere o bundan daha kolaydır. Mesela bu bin yedi yüz yirmi beşi şöyle yazasın:”

1725

1725

“Ve bu bin yedi yüz yirmi beşin altına yine kendisini bunun onlar basamağının altından başlayıp yazasın, sonra bunu toplayasın ve sonuç 1897,5 olur. Bundan sonra işleme alınan asıl para kaç basamak ise bu toplamın sol tarafından da o kadar basamağı sayıp olduğu gibi bırakıp kalanını çıkarasın ve bunun dört basamağını olduğu gibi bırakıp bir basamağını çıkartasın şimdi bil ki bu yolla sadece onu on bire almada sonuç alınır. Fakat onu on bir buçuk olsa veya onu on iki olsa bu yol ile sonuç almak imkânsızdır. Fakat onun için de açık bir yol vardır: O asıl para (anapara) bin yedi yüz yirmi beştir. Bu toplamının sonucu olan bin sekiz yüz doksan yedi buçuk dirhemden bunu çıkartasın

ve geriye kalanı kardır. Onu yarım edesin ve o yarım karı eğer bu toplama ilave edersen bunun onu on bir buçuk olur. Eğer o kârı yarım etmeden bu toplama tamamen eklersen o zaman bunun onun on ikiye olur...”

Bu açıklamalar ışığında Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de muâmele-i şeriyye yöntemi kapsamında basit faiz hesaplamalarının uygulandığını söylemek mümkündür. Yazar Muhyeddin Muhammed kaleme aldığı bu meselede, 1.725 akçalık paranın %10 faiz oranı ile birinci yıl, ikinci yıl ve üçüncü yılda ayrı ayrı ne kadar olacağını hesapla açıklamıştır. Ayrıca %15 ve %20 oranında faiz uygulanması halinde de aynı yöntemle sonuca ulaşılacağını belirtmiş ancak bunları örneklendirmemiştir. Bununla birlikte çarpma bilmeyenler için pratik bir toplama yöntemi ile sonuca nasıl ulaşılacağı de açıklanmıştır.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserdeki faiz hesaplamalarının günümüz finansal muhasebe uygulamalarında da kullanılan basit faiz yöntemi ile ele alındığı görülmektedir. Ayrıca faiz hesaplamalarındaki sürenin yıllık olarak belirtilmesi Osmanlılarda da mali dönemin 1 yıl olduğunun göstergesi olarak kabul edilebilir. Bu bağlamda Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserde günümüz dönemsellik ilkesinin izlerinin mevcut olduğunu da söylemek mümkündür.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’deki faiz örneğinin aynısı, Hamza b. Aslan’ın aynı dönemde kaleme aldığı Misbâhu’l- Künûz adlı eserde de geçmektedir. Söz konusu örnek, Oğuz’un (2017: 205-249) çalışmasında detaylıca ele alınmıştır.

3.6.3. Kâr Dağıtımına İlişkin Hesaplamalar

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserde kar dağıtımına ilişkin hesaplamalar iki farklı örnek olayla açıklanmıştır. Bunlardan birincisi tımara verilen bir araziden elde edilen gelirin üç ortak arasında hisseleri oranında dağıtılmasıdır. İkinci örnekte ise ticaret yapan üç kişinin yıl sonunda elde ettiği kârın başta koydukları sermaye oranında dağıtılması söz konusudur.

Eserin çeşitli meseleler bölümündeki beşinci meselede, tımar gelirlerinin ortakların hisseleri oranına göre dağıtılmasına ilişkin olarak yapılan açıklamalar şöyledir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 184b- 186a):

“...**Mesele:** Eğer sorsalar ki; (Zeyd, Amr ve Bekr'e) bu üç kişiye ortak bir tımar verseler ve gelir sonucu on bin akça yazan bir tımar olsa fakat bunların hisseleri birbirinden farklı olsa. Mesela Zeyd'in hissesi beş bin, Amr'ın hissesi üç bin beş yüz ve Bekr'in hissesi bin beş yüz olsa ve bu tımar bir yıl devam edip tımar sonucu bu dağıtıma yetmeyip sekiz bin beş yüz akça olsa bu mahsulden bunların paylarının hesabı ne olur? Deseler bu sekiz bin beş yüz adedi Zeyd'in Amr'ın ve Bekr'in her birinin hisselerine ayrı ayrı ferdi olarak çarpasın ve bunlardan çarpım sonucu her ne kadar olursa onlar bölünen olur ve bu bölünenlere de o önceki sonuç olan on bin adedi bölünen edip bunları ayrı ayrı bölesin. Bunların her birinden bölüm ne kadar olursa her şahsın hisseleri o olur. İlk çarpım örneği:”

$$\begin{array}{r} 5000 \\ 8500 \\ \hline 42500000 \end{array}$$

“İkinci çarpım örneği:”

$$\begin{array}{r} 3500 \\ 8500 \\ \hline 29750000 \end{array}$$

“Üçüncü çarpım örneği:”

$$\begin{array}{r} 1500 \\ 8500 \\ \hline 12750000 \end{array}$$

“Ve bundan sonra çarpma sonucu olan şekil de daha önce anlatılan yöntem üzere on bin adede bölesin. İlk bölme örneği:”

$$\begin{array}{r} 42500000 \\ 10000000 \\ 1000000 \\ 10000 \\ \hline 4250 \end{array}$$

“İkinci bölme örneği:”

$$\begin{array}{r} 29750000 \\ 10000000 \\ 1000000 \\ 10000 \\ 1000 \\ 10 \\ \hline 2975 \end{array}$$

“Üçüncü bölme örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 12750000 & \\ 10000000 & 1275 \\ 100000 & \\ 10 & \end{array}$$

“Böylece Zeyd’in hissesinin dört bin iki yüz elli akça ve Amr’ın hissesinin iki bin dokuz yüz yetmiş beş akça ve Bekr’in hissesinin bin iki yüz yetmiş beş akça olduğu hesap ile anlaşılır. Eğer bu hisseler doğru mudur? Yanlış mıdır? Bilmek istersen hisseleri toplaman gerekir. Eğer bunlardan yine o ikinci sonuç olan sekiz bin beş yüz olursa doğrudur. Aksi halde tekrar bakıp noksanı nerdeyse bulup düzeltesin...”

Anlatılan bu meselede Amr, Bekr ve Zeyd adındaki üç kişiye ait ortak bir tıardan elde edilen gelirin bu ortakların hisseleri oranında dağıtılması açıklanmıştır. Ortaklara düşen paylar hesaplanırken toplam gelir olan 8.500 akça ortakların hisseleri ile çarpıldıktan sonra hisselerin toplamı olan on bin sayısına bölünmüştür. Böylelikle üç ortağa düşen gelir miktarı ayrı ayrı tespit edilmiştir. Bu örnekte hisse temelli hesaplama yöntemi kullanılmıştır. Bu noktada günümüz şirketler muhasebesi uygulamalarında da benzer hesaplama yöntem ve tekniklerinin kullanıldığını belirtmek gerekmektedir.

Kâr dağıtımına ilişkin diğer örnekte ise ortakların paylarının yanı sıra zaman kavramı da esas alınmıştır. Söz konusu örnekte farklı sermaye miktarları ile ticaret yapan üç ortağın, yılsonunda elde edilen kârdan aldıkları paylar ortaklığa katıldıkları zaman da hesaba katılarak tespit edilmiştir.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in çeşitli meseleler bölümündeki on birinci örnek olayda şu açıklamalar yer almaktadır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 194b- 196b):

“...**Mesele:** *Ve eğer sorsalar ki; Zeyd’in bin altı yüz akçası olup ticarete başlasa ve kırk beş gün sonra Amr’a gidip iki bin üç yüz akça getirip onunla ortak olsa. Sonra Bekr de bu kırk beş günden on beş gün sonra gelip o da iki bin üç yüz altmış akça getirirse ve bu meblağı birbirine karıştırıp ortaklık üzerine bir yıl müddetçe ticaret yapsalar ve bu meblağdan sekiz yüz kırk akça kâr (kazanç) elde edilse. Bu kârdan bunların her birisinin hesapla hisseleri ne olur? Deseler; önce bu söylenenlerin gün sayılarını bulmak gerekir. Mesela Zeyd’in gün sayısı 360’dır, Amr’ın gün adedi 315 ve Bekr’in*

gün sayısı da 300'dür. Zira ortaklık halinde (durumunda) bunların gün sayıları önemlidir ve bunların her birinin kendilerinin sermayelerine ayrı ayrı (ferdi olarak) çarpasın. Bu çarpım sonuçları ne kadar olursa toplayasın ki o toplamın bölen olması gerekir. İlk çarpım örnekleri:"

1600	2300	2360
360	315	300
576000	724500	708000

"Ve bu üçüncü çarpma sonucunun toplamı 2.008.500 olur. Ve bu toplam bölendir. Bundan sonra bu çarpım sonuçlarının da her birini ayrı ayrı söylenen kar meblağı ile çarpasın. İkinci çarpım örnekleri:"

576000	724500	708000
840	840	840
483840000	608580000	594720000

"Ve bu çarpım sonuçları bölünendir. Bundan Sonra ikinci çarpım sonuçlarını bölünen edip birinci çarpım sonuçlarının toplamını bunlara bölen edip bunu da ayrı ayrı bölesin ve her bölümün sonucu ne olursa her birinin hisseleri odur. Bölme örneği;"

Zeyd'in Hissesi	Amr'in Hissesi	Bekr'in Hissesi
4 2 5 6 2	4 5	2 4
4 8 3 8 4 0 0 0 0	6 0 8 5 8 0 0 0 0	5 9 4 7 2 0 0 0 0
2 0 0 8 5 0 0 0 0	6 0 0 8 5 0 0 0 0	2 0 0 8 5 0 0 0 0
2 0 0 8 5 0 0	2 0 0 8 5 0 0	2 0 0 8 5 0
2 0 0 8 5	2 0 0 8 5	2 0 0 8 5
240	303	296

"Ve bundan sonra eğer bunların da doğruluğunu ve yanlışlığını bilmek istersen bu hisseleri toplaman gerekir. Eğer bunun toplamı o kâr olan sekiz yüz kırk sayısı çıkarsa doğrudur ve aksi haldeyse; hisselerin toplanması örneği:"

240,875
303
296
839,875

"Şimdi bu toplama diğer sekizde bir daha gerekir ki asıl kâr buluna. Şimdi bundan sonra bölünendeki kalanı da toplayasın ve eğer bu toplam da önceki toplama

sonucunun sekizde bir şekline uyarsa doğrudur. Eğer fazla ya da eksik olursa doğruluktan yoksun olduğunun delilidir. Sonra düşünüp ve amaç edinip yanlışlığın nerede olduğunu bulup düzeltesin. Bölünenlerden kalanların toplanması örneği:”

$$\begin{array}{r} 42562,50 \\ 4500 \\ 204000 \\ \hline 251062,50 \end{array}$$

“Sonra bu kalanların tamamı da sekizde bir dirhem oldu. Şimdi bu da anlaşıldı ki bu kârdan hesapla Zeyd’e iki yüz kırk dirhem ve sekizde yedi dirhem, Amr’a üç yüz üç akça ve Bekr’e de iki yüz doksan altı akça düşüp bu hepsinden sekizde bir dirhem kalır.”

Anlatılan bu örnek olayda, tımar gelirlerinin dağıtımı ile ilgili olarak aktarılan meseleden farklı olarak ortakların ticarete başladıkları zamanların aynı olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla bu meselede yazar öncelikle her bir ortağın ticaret yaptığı sürenin gün olarak belirlenmesinin gerekliliğini ifade etmiştir. Gün sayılarının tespitinde 1 yıl 360 gün olarak kabul edilmiştir. Günümüz muhasebe uygulamalarında da bu durumun geçerli olduğu bilinmektedir. Özellikle de faiz ve sosyal güvenlik prim hesaplamalarında 1 yıl 360 gün olarak kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra örnek olayda söz konusu olan ticari ortaklığın kârının 1 yılın sonunda belli olması mali dönemin 1 yıl olarak belirlendiğinin bir başka göstergesidir. Bu durum da günümüz muhasebe uygulamaları ile örtüşmektedir. Zira günümüz işletmeleri de 1 yıllık mali dönem sonunda hazırladıkları faaliyet sonuç raporları ile kâr ya da zararlarını bilgi kullanıcıları ile paylaşmaktadırlar. Bu bağlamda Osmanlı muhasebe sistem ve organizasyonunda Dönemsellik İlkesinin önem arz ettiğini söylemek mümkündür.

Günümüzdeki adi şirket türüne benzer bir ortaklığın yılsonunda elde ettiği kârın dağıtımı ile ilgili olarak anlatılan bu meselede ortaklara düşen kâr payının hesaplanması için öncelikle zaman temelli bir hesaplama esas alınarak ortakların her birinin ticaret yaptığı süreler ayrı ayrı tespit edilmiştir. Daha sonra her bir ortağın ortaya koyduğu sermaye miktarları da hesaplama katılarak 840 akçalık kâr ortaklara sermayeleri oranında dağıtılmıştır. Son olarak yaptığı hesaplamaların sağlamasını da yapan yazar, dağıtılan toplam kârdaki 0,125 akçalık eksikliğin bölme işleminin kalanlarından kaynaklandığı ifade etmiştir. Hesaplamalardaki en küçük ayrıntıların bile üzerinde önemle durulması ve detaylıca açıklanması ise Osmanlı muhasebe uygulamalarında,

günümüz muhasebe temel kavramlarından Tam Açıklama Kavramı ve Önemlilik Kavramının izlerinin de mevcut olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

3.6.4. Vergilere İlişkin Hesaplamalar

Mecma'ü'l-Kavâ'id'de vergi muhasebesine ilişkin hesaplamalar iki farklı vergi türü çerçevesinde ele alınmıştır. Bunlardan birincisi mizan-ı resm olarak adlandırılmış olan terazi vergisidir. Terazi vergisi ile ilgili hesaplamalar ipek mahsulü özelinde açıklanmıştır. İkinci vergi türü ise gümrük vergisidir.

İpek mahsulü üzerinden alınan terazi vergisinin hesaplanması ile ilgili olarak yapılan açıklamalar Mecma'ü'l-Kavâ'id'in ikinci bölümünün on beşinci faslında yer almaktadır. Ancak bu açıklamalara yer vermeden önce ipeğin ağırlığının tespitinde kullanılan ölçü birimlerinden söz etmek faydalı olacaktır. Zira bu ölçü birimleri terazi vergisine ilişkin olarak yapılan açıklamalarda sıklıkla kullanılmıştır.

Mecma'ü'l-Kavâ'id'e göre ipeğin ağırlığının belirlenmesinde temel olarak iki farklı ölçü birimi kullanılmaktadır. Bunlar lidre ve veznedir. Ancak çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, lidre ölçüsü Osmanlılarda standart olarak 100 dirhem ağırlığında olup ipek ölçümünde 120 dirhem olarak ayarlanmıştır. Vezne ölçüsü ise ipek lidresinin 30 katına karşılık gelmektedir. Bir başka ifade ile 3.600 dirheme eşittir.

Terazi vergisi ile ilgili olan bir diğer husus ise bu verginin tek başlı yani sadece satıcıdan ya da çift başlı yani hem alıcıdan hem de satıcıdan tahsil edilebilmesidir. Çift başlı terazi vergisi alıcı ve satıcıdan aynı tutarlarda tahsil edilmektedir.

Terazi vergisinin hesaplanmasına ilişkin olarak Mecma'ü'l-Kavâ'id'de şu açıklamalara yer verilmiştir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 166a - 170a):

“...On beşinci fasıl şahi terazinin vergisinin çıkarılmasının (belirlenmesinin, tespit edilmesinin) açıklanması üzerinedir. Bu terazi vergisi de tamsayı halindeki vezneden (kesirli olmayan vezne ölçüsünden) nasıl çıkarılır (bulunur) onu da açıklayalım. Şimdi bil ki bu verginin çıkarılmasının da birçok türü vardır. Bir türü şudur ki, bir miktar lidreyi kesirli halde bırakmayıp tamamen tamsayı vezne edesin. Daha sonra terazi vergisini de tek başlı (tarafı) veya çift başlı (tarafı) olarak o tamsayı vezneden çıkarasın (bulasın). Bir türü de budur ki; lidreyi tamsayı vezne yapmadan kesirli

haldeyken vergiyi tespit edesin. Ve ondan sonra tek başlı vergi ve çift başlı verginin ne şekilde tespit edileceğini de ayrıntılı bir şekilde açıklayalım. Şimdi bil ki belirli bir miktar lidreyi kesirli halden tam sayı vezne yapmak istersen, o lidrenin sayısını otuza bölesin ve bölmenin sonucu ne olursa o kadar lidre o kadar vezne olur. Veznenin bölünmesi örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 300 & \\ 300 & \mathbf{10} \\ 3 & \end{array}$$

“Şimdi bu da anlaşıldı ki üç yüz lidre ipek hesap ile on vezne olurmuş ve ondan sonra her vezneye elli akça satıcıdan elli akça da müşteriden vergi tayin etmişlerdir. O takdirde on veznenin vergisi de tek başlı ve çift başlı olarak ne kadar olur? Onu da bilmek istersen; bil ki eğer bu on veznenin vergisi tek başlı olursa bu on sayısını elli ile çarpasın. Çarpma örneği:”

$$\begin{array}{r} 10 \\ \underline{50} \\ 500 \end{array}$$

“Ve bu çarpımın sonucu olan beş yüz akçe tek başlı vergidir. Eğer bu on veznenin vergisi çift başlı olursa onu da yüzle çarpasın. Çarpma Örneği”:

$$\begin{array}{r} 10 \\ \underline{100} \\ 1000 \end{array}$$

“Ve bu çarpmanın sonucu olan bin akça çift başlı vergidir. Eğer lidreyi vezne yapmadan, kesirli haldeyken yani lidreyken vergi nasıl çıkarılır (tespit edilir)? Onu da bilmek istersen bil ki bunun da birçok türü vardır. Bir türü budur ki üç yüz lidreyi şöyle yazasın:”

$$\begin{array}{r} 300 \\ 50 \end{array}$$

“Şimdi eğer bundan tek başlı vergi gerekirse bunu elliyle çarpasın. Sonuç 15.000 olur ve bu çarpmanın sonucunu yine otuza bölesin. Bölüm ne kadar olursa onun tek başlı vergisi odur. Bölme örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 15000 & \\ 3000 & \mathbf{500} \\ 33 & \end{array}$$

Ve eğer bundan çift başlı vergi gerekli olursa, bu üç yüz lidreyi yüz ile çarpıp otuza bölesin veya bu üç yüz lidrenin sağ tarafına iki sıfır ekleyip daha sonra onu da yine otuza bölesin ve bölüm ne olursa onun çift başlı vergisi olur. Bölme örneği:

$$\begin{array}{r|l} 3000 & \\ 3000 & \mathbf{1000} \\ 330 & \end{array}$$

“Veya o üç yüz lidreye sıfır eklemeden onu otuza bölsen ve o iki sıfırı bölmenin sonucuna eklesen de olur (caizdir). Bölme örneği”:

$$\begin{array}{r|l} 300 & \\ 300 & \mathbf{10,00} \\ 3 & \end{array}$$

“Ve bir türü de olur ki bu üç yüz lidreyi yazasın ve bunun sağ tarafına bir sıfır ekleyesin ve eğer bundan da tek başlı vergiyi (bulman) gerekli olursa onu altı sayısına bölesin. Ve eğer bundan çift başlı vergi gerekli olursa onu üç sayısına bölesin ve her birinden bölmenin sonucu ne kadar olursa onların tek başlı ve çift başlı vergileri o olur. Tek başlı vergi örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 300/0 & \mathbf{500} \\ 666 & \end{array}$$

“Çift başlı vergi örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 300/0 & \mathbf{1000} \\ 3333 & \end{array}$$

“Ve eğer bu tek başlı ve çift başlı vergide de o ilave sıfırı lidrenin sayısına eklemeyip sonra bölmenin sonucuna eklersen o da caizdir. Eğer bu çift başlı vergiden tek başlı vergiyi tespit etmek istersen bu çift başlı vergiyi ikiye bölersen (yarımlarsan) ki o da tek başlı vergi olur. Ve bu verginin belirlenmesinin bir türü de vardır ki bu hususları bilmeyip çarpmadan ve bölmeden uzak olan kimseler için bundan kolay bir yöntemdir. Onu da açıklayalım. Şimdi bil ki, bir miktar lidrenin sayısını yazasın. Eğer ondan tek başlı vergi gerekse o lidrenin sayısını altıya bölesin ve altıda bir lidre ne kadar olursa onun sağ tarafına bir sıfır ekleyesin ve o altıya bölünmüş sayı sıfır ekli olarak (fazlasıyla) ne kadar olursa onun tek başlı vergisi o kadar olur. Ya da o altıda bir lidreye eklenecek sıfırı (baştaki) lidre sayısına ekleyip onu altıya bölesin, ikisi de

caizdir. Eğer ondan çift başlı vergi gerekse o lidrenin sayısını üçe bölüp yine aynı şekilde onun da sağ tarafına bir sıfır ekleyesin. Ve o üçe bölünmüş sayı sıfır ekli olarak (fazlasıyla) ne kadar olursa onun çift başlı vergisi o kadar olur. Ya da o üçte bir lidreye eklenecek sıfırı (baştaki) lidre sayısına ekleyip üçe bölersen de caizdir. Altıda birinin alınmasıyla bulunan tek başlı vergi örneği:”

$$\begin{array}{r} 300 / 0 \\ 50 / 0 \end{array}$$

“Üçte birinin alınmasıyla bulunan çift başlı vergi örneği:”

$$\begin{array}{r} 300 / 0 \\ 100 / 0 \end{array}$$

“Ve eğer otuz lidre ipek için tek başlı olarak elli akça vergi tayin edildiği takdirde bir lidrenin vergisi de hesap ile tek başlı ve çift başlı olarak ne kadar olur? Onu da bilmek istersen bu ve bunun gibilerin kuralları daha önce orantılı dört sayı konusunda zikredilmiş ve anlaşılmıştır. Ama burada kısaca tekrar edilmesi gerekmektedir. Şimdi eğer bu bir lidreye tek başlı vergi gerek olursa bu elli akçayı otuz lidreye bölesin. Bölümün sonucu ne olursa bir lidrenin tek başlı vergisi odur. Bölme örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 25 & \\ 50 & 1,5 \\ 30 & \end{array}$$

“Böylece bu da anlaşıldı ki bir lidrenin tek başlı vergisi bir dirhem, yarım dirhem ve altıda bir dirhem olurmuş ve eğer bir lidreye çift başlı vergi gerek olursa o zaman yüz akçayı otuz lidreye bölesin. Bölümün sonucu ne olursa bir lidrenin çift başlı vergisi odur.”

$$\begin{array}{r|l} 1 & \\ 100 & 3 \\ 30 & \end{array}$$

“Böylece bu da anlaşıldı ki bir lidrenin çift başlı vergisi üç dirhem ve üçte bir dirhem olurmuş. Şimdi bu tartı vergisinde de bu kadar açıklama yeterlidir. Kalanı da buna göre kıyaslanır...”

İpek mahsulü üzerinden alınan terazi vergisinin hesaplanmasıyla ilgili olarak yapılan açıklamalarda, bir miktar ipek mahsulü üzerinden tahsil edilecek tek ve çift başlı (tarafli) terazi vergileri ayrı ayrı hesaplanmıştır. Açıklamalardan sadece satıcıdan tahsil

edilen tek başlı terazi vergisinin vezne başına 50 akça olduğu, hem alıcıdan hem de satıcıdan eşit tutarda tahsil edilen çift başlı verginin ise vezne başına 100 akça olduğu anlaşılmaktadır. Bu şekilde, 300 lidre yani 10 vezne ağırlığındaki ipek mahsulünden tek başlı olarak 500 akça, çift başlı olarak da 1.000 akçalık vergi yükümlülüğü doğacağı tespit edilmiştir. Bununla birlikte açıklamaların sonunda 1 lidre başına düşecek tek ve çift başlı vergi miktarı da hesaplanmıştır.

İpek vergisi ile ilgili hesaplamalar yapılırken birden fazla yöntem ve farklı hesaplama tekniklerinin kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca iyi bir aritmetik bilgisine sahip olmayanlar için pratik olarak sonuca nasıl ulaşılacağı da açıklanmıştır. Bu noktada Mecma'ü'l-Kavâ'id'de muhasebeciler için gerekli olan matematiksel hesaplamaların açıklamalı ve pratik şekilde, çok boyutlu ve uygulamaya dönük olarak ele alındığını bununla birlikte yapılan hesaplamalarda sağlama yapma imkânının mevcut olduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte açıklamalarda yer alan vergi miktar ve oranları eserin yazıldığı dönemdeki mali uygulamalara da ışık tutmaktadır. Eserin bu yönüyle de muhasebe ve maliye tarihi açısından önem arz ettiğini belirtmek gerekmektedir.

Mecma'ü'l-Kavâ'id'de vergi muhasebesine ilişkin hesaplamalardan biri de gümrük vergisi çerçevesinde ele alınmıştır. Eserin çeşitli meseleler bölümündeki ilk örnekte farklı oranlardaki gümrük vergisinin nasıl hesaplanacağı açıklanmıştır.

Gümrük vergisi ile ilgili olarak anlatılan meseledeki açıklamalar şöyledir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 178a – 179b):

“...Mesele: Şimdi bil ki; eğer seksen üç bin üç yüz elli bir akçalık maldan yüzde bir akça gümrük alınır, bunun gümrüğünün hesapla ne kadar olduğunu sorsalar; bu seksen üç bin üç yüz elli bir sayısını şöyle yazman gerekir: 83351 bu çarpılandır. Ve buna çarpılandaki bir sayısını çarpan edip çarpasın. Böylece bu şekil oluşur: 833(51) ve bu çarpma sonucunun iki hanesini çıkarasın ki yüzde bir dirhem ola. Sonra bu da malum oldu ki bu miktar malın gümrüğü sekiz yüz otuz üç dirhem ve yarım dirhem ve yüzde bir dirhem edermiş. Bu yüzde bir olan gümrüğün bir yöntemi de budur ki; bu şekli birler basamağındaki sayı ile çarpmadan iki hanesini çıkarasın ki o da hemen öyle olur. Ve eğer bin beş yüz yirmi beş akçalık kumaştan da yüzde dört akça gümrük alınsa, bunun da hesapla gümrüğü ne olur? Bunu da bilmek istersen, bu bin beş yüz yirmi beşi de şöyle yazman gerekir:”

1525

4

“Ve bu da çarpılandır buna da dört sayısını çarpan edip çarpasın. Sonuç 61(00) olur ve bu çarpmanın sonucunun da iki hanesini çıkarasın (atasın) ki bu da yüzde dört olsun. Sonra bu da malum oldu ki bu kadar kumaşın gümrüğü de hesap ile altmış bir akça olurmuş. Eğer bu 1525 akçalık kumaştan yüzde on iki akça gümüş alınsa bunun da gümrüğünün ne kadar olduğunu bilmek istersen şöyle yazasın:”

1525

12

“Bu da çarpılandır ve bunu da o on iki sayısını da çarpılanla çarpasın, sonuç 183(00) olur. Bu çarpımın sonucunun iki hanesini çıkarasın ki (atasın ki) bu da yüzde on iki olsun. Böylece bu kadar kumaşın gümrüğünün hesapla yüz seksen üç akça olduğu anlaşılır. Eğer bu bin beş yüz yirmi beş akçadan binde on beş akça gümrük alınsa bunun da gümrüğünün ne kadar olduğunu hesaplamak istersen bunu da şöyle yazasın:”

1525

15

“Ve bu da çarpılandır. Buna da o on beş sayısı ile çarpasın sonuç 22(875) olur. Ve bu çarpmanın sonucunda bu defa üç hanesini çıkarasın ki (atasın ki) binde on beş olsun. Böylece bu da anlaşıldı ki; bu kadar meblağın gümrüğü de yirmi iki dirhem ve sekizde yedi (22,875) dirhem olurmuş...”

Gümrük vergisi ile ilgili olarak aktarılan bu örnekte belirli miktarlardaki kumaş vb. ürünler üzerinden tahsil edilecek gümrük vergilerinin farklı oranlar üzerinden hesaplanması açıklanmıştır. Hesaplamalarda farklı gümrük vergisi oranlarının kullanılması, eserin kullanıcılarına iki yönden fayda sağlamaktadır. Birincisi eserin potansiyel okuyucu kitlesi olan muhasebeciler için konunun pekiştirilmiş olarak anlaşılmasına ve uygulanmasına imkân sağlaması yönüdür. İkinci yönü ise Osmanlı Devleti mali uygulamalarıyla ilgilidir. Zira Osmanlı Devleti’nde gümrük vergisi oranları, ürün türü ve gümrük bölgelerine göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle muhasebecilerin farklı oranlarda hesaplama yapabilmeleri, farklı bölge uygulamaları açısından önem arz etmektedir.

3.6.5. Maliyet ve Fiyat Hesaplamaları

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eser incelendiğinde, günümüz maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları kapsamında değerlendirilebilecek bir takım hesaplamaların eserde yer aldığı görülmüştür. Söz konusu hesaplamaların büyük bir bölümü eserin çeşitli meseleler bölümündeki çözümlü örnekler üzerinden açıklanmıştır. Kumaş türleri, tahıl ürünleri, kıymetli madenler vb. ticari malların alış maliyetlerine ilişkin bazı hesaplamalar bu bölümde anlatılan meseleler üzerinden örneklendirilmiştir.

Maliyet hesaplamalarına ilişkin ilk mesele para basımı ile ilgili olarak ele alınmıştır. Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in üçüncü ve son bölümü olan çeşitli meseleler bölümünde anlatılan ikinci meselede gümüş külçeden basılan akçaların maliyetlerine ilişkin bir hesaplama söz konusudur. Başka bir ifade ile paranın maliyeti açıklanmıştır. Yazar bu konunun darphane muhasebesi ile ilgili olduğunu belirterek muhasebeciler için önemini vurgulamıştır.

Söz konusu meselede gümüş külçelerden sikke basımı ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 179b – 180b):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki; bin beş yüz elli dirhem külçe halinde gümüşün her yüz dirhemi üç yüz seksener akça olsa hesapla tamamının değeri ne kadar olur? Deseler; bu bin beş yüz elli dirhem gümüşü şöyle yazasın:

1550
380

“ve bu da çarpılandır buna da değer olan üç yüz seksen sayısını çarpan edip çarpasın ve sonuç 5890(00) olur ve bu çarpmanın sonucundaki iki haneyi çıkarasın (atasın) ki bunun da her yüz dirhemi üç yüz seksen olsun. Böylece bu kadar gümüşün hesap ile beş bin sekiz yüz doksan akça olduğu anlaşılır. Bu konuyla ilgili söylenecek söz çoktur. Zira bu muhasebe darphaneye yönelik bir muhasebedir ve bu darphaneye ilişkin muhasebeden beklenti de çoktur. Mesela binlerce dirhem külçe gümüşten akça kesecek olsan toplam adet üzere o kadar gümüşün ne kadarı ateşin yakması sonucu eksilir? Ne kadarı ustaların ücreti olur? Ne kadarı kırıntı olur? Ve ne kadarı sikke haline gelmiş olur. Bunların da burada açıklaması uygun görülmedi. Çünkü hem söz çokluğu oluşur

hem de bu husus insanlar arasında bilinen bir husustur. Böylece insanların çoğunun buna vakıf olması sebebiyle açıklanmadı...”

Açıklanan bu meselede belirli bir ağırlıktaki gümüş külçeden basılacak olan sikkelerin miktarı hesaplanmıştır. Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere eserin yazıldığı dönemde dirhem hem ağırlık ölçü birimi hem de para birimi olarak kullanılmaktadır. Bu örnekte ise dirhem ağırlık ölçü birimi olarak kullanıldığını belirtmek gerekmektedir.

Açıklamalarda 100 dirhem ağırlığındaki gümüşten 380 akça basılması halinde 1.550 dirhem ağırlığındaki gümüşten 5.890 akça basılacağı hesapla belirtilmiştir. Bu hesaba göre 1 akçanın basımı için 3,8 dirhem gümüşe ihtiyaç vardır. Fakat 1 akçanın maliyetinin 3,8 dirhem gümüşün değerine eşit olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Zira yazarın da açıklamaların devamında belirttiği gibi para basımı ile ilgili olarak bir takım fire maliyetleri ortaya çıkacaktır. Bunun yanı sıra para basım işini gerçekleştirenlere verilecek ücretler de bu maliyetin kapsamına dâhil edilmelidir. Yazar bu hususların önemine vurgu yapmakla birlikte insanların çoğunun bu konulara vakıf olması sebebi ile açıklama yapmamıştır. Ancak yazarın ifadelerinden hareketle eserin yazıldığı dönemde oldukça detaylı maliyet hesaplamalarının yapılabildiğini söylemek mümkündür. Öyle ki üretim maliyetleri hesaplanırken normal ve anormal firelerden kaynaklı maliyetler de hesaplamaya dâhil edilmektedir. Bu tür maliyet hesaplamalarının günümüz maliyet muhasebesi uygulamalarında da mevcut olduğunu, muhasebe uzmanları ve bilgisayar yazılımları aracılığı ile günümüzde de bu tür hesaplamaların yapıldığını söylemek mümkündür.

Para ile ilgili olarak anlatılan bir başka meselede ise gümüş para olan dirhem, altın para olan dinar cinsinden değeri hesaplanmıştır. Bu bağlamda iki para birimi arasındaki fiyat hareketlerine ilişkin bir hesaplamanın mevcudiyetinden söz etmek mümkündür. Bu meselede bahsi geçen dinar ya da dirhem her ne kadar yabancı para niteliğinde olmasa da, anlatılan meseledeki hesaplamalar günümüz döviz kuru fiyat hareketliliğine ilişkin işlemlere benzemektedir. Söz konusu mesele şöyle açıklanmıştır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 217a – 217b):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki; bir dinar kırk dokuz dirhem ve çeyrek dirhem (49,25) olsa, yirmi altı bin dört yüz yirmi üç akçaya hesap ile kaç dinar gelir? Deseler; bu

söylenilen ve bölünen olan meblağa iki sıfır eklemen gerekir. Sonra bu kırk dokuz akça ve çeyrek akça ki dinarın değeridir. Bu bölünene bölen edip bölesin. Bölümün sonucu kaç olursa o kadar meblağa o kadar dinar gelir. Bölme örneği.”

$$\begin{array}{r|l} 25 & \\ 26423/00 & \mathbf{536,50} \\ 49,25 & \end{array}$$

“Böylece bu da anlaşıldı ki; bu kadar meblağa hesap ile beş yüz otuz altı buçuk dinar gelirmiş. Bu meblağdan fazla üç sekizde bir dirhem kalırmış. Çünkü bu bölünenden geriye kalan yirmi beş akçanın yirmi dört dirhemi ve sekizde beş dirhemi yarım dinar olur ve geriye sekizde üç dirhem kalır...”

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de anlatılan başka bir meselede ise ekmek üretimi ile ilgili bir maliyet hesaplaması söz konusudur. Bu örnekte hammadde olan buğdayın fiyatında meydana gelen artışın, ekmeğin maliyetine etkisi miktar temelli olarak hesaplanmıştır.

Çeşitli meseleler bölümünde anlatılan yirminci meseledeki söz konusu örnek şöyledir: (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 209a – 209b):

“...**Mesele:** Eğer sorsalar ki; bir müdd (ağırlığındaki) buğday, yüz yirmi beş akça olduğunda, (bir akça fiyatlı) ekmek altı yüz dirhem (ağırlığında) olsa sonra bir müdd buğday yüz elli akçaya çıksa (bir akça fiyatlı) ekmek hesapla ne kadar (kaç dirhem) olur? Deseler; Bu yüz yirmi beş akça buğday ki bir müddün önceki değeridir. Bunu altı yüz dirhem olan ekmeğin ağırlığı ile çarpasın sonuç 75.000 olur. Bu çarpmanın sonucu bölünendir. Sonra bu yüz elli akça ki buğdayın bir müddünün sonraki (ikinci) fiyatıdır, onu bu çarpmanın sonucuna bölen edip bölesin. Bölüm (sonuç) kaç olursa, o kadar dirhem bir akça eder. Bölme Örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 2 & \\ 750000 & \\ 15000 & \mathbf{500} \\ 155 & \\ 1 & \end{array}$$

“Sonra buradan (bir akça fiyatlı) ekmeğin hesapla beş yüz dirhem olduğu anlaşılır. Eğer bundan sonra buğdayın bir müddü yine yüz yirmi beşe inerse bu sefer bu beş yüz dirhemi de yüz elli ile çarpasın ve yine sonuç 75.000 olur. Bu çarpma sonucunu da

daha önceki fiyat olan yüz yirmi beşe bölesin. Ondan sonra çıkan bölmenin sonucu ne kadar olursa, yine bir akça için o kadar dirhemlik (ekmek) gerek olur.”

$$\begin{array}{r|l} 12 & \\ 750000 & \\ 12555 & \mathbf{600} \\ 122 & \\ 1 & \end{array}$$

“Böylece anlaşıldı ki; daha önce söylendiği gibi yine altı yüz dirhem (ekmek) bir akça olurmuş...”

Anlatılan bu meselede 1 müdd buğdayın fiyatı 125 akça olduğunda, 600 dirhem ağırlığındaki ekmek, 1 akçaya mal olmaktadır. Buğdayın müddü 150 akçaya çıktığında, yapılan hesaplamalara göre 1 akçaya ancak 500 dirhem ağırlığında ekmek üretilebilecektir. Yazar bu ve benzer örneklerde maliyet/fiyat değişimlerini genellikle miktar temelli olarak tespit etmiştir. Başka bir ifade ile ilk madde ve malzeme maliyetlerinde meydana gelen değişikliklerin mamul üzerindeki etkisi incelenirken, mamul satış fiyatı sabit olarak kabul edilmiş, değişikliklerin meydana getirdiği etki mamul miktarı esas alınarak belirtilmiştir. Bu meselede de 1 akça sabit satış fiyatına sahip olan ekmeğin hammaddesi olan buğday maliyetlerindeki artış ekmeğin ağırlığındaki azalış ile açıklanmıştır.

Ekmek örneğine benzer bir mesele de kuru üzüm üzerinden anlatılmıştır. Ancak bu meselede hesap konusu olan kuru üzüm nitelik olarak ticari mal sınıfına dâhil edilebilir. Bu nedenle bu hesaplamalarda fiyat hareketlerinin ticari mal maliyetinde meydana getirdiği değişimden söz etmek mümkündür. Kuru üzüm üzerinden anlatılan meselede de 1 akça sabit satış fiyatına sahip olan kuru üzümün alış fiyatında meydana gelen artış, kuru üzüm miktarındaki azalış ile açıklanmıştır. Yazar farklı ölçü birimlerinde de aynı yöntem kullanılarak hesaplamaların yapılabileceğini belirtmiştir.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in çeşitli meseleler bölümünde anlatılan kuru üzüm meselesinde şu açıklamalara yer verilmiştir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 210a – 210b):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki; bir kantar kuru üzüm elli beş akça olsa, (bir akça fiyatlı) kuru üzüm üç yüz dirhem olsa. Sonra kuru üzümün bir kantarı altmış akçaya çıkırsa ve (bir akça fiyatlı) kuru üzüm hesapla ne kadar olur? Deseler; elli beş akça ki bu bir

kantar kuru üzümün ilk fiyatıdır; üç yüz dirhem olan üzümün ağırlığı ile çarpasın. Sonuç 16.500 olur. Bu çarpmanın sonucu bölünendir ve bu altmış akça da bir kantar üzümün sonraki (ikinci) fiyatıdır, bu çarpım sonucuna bölünen edip bölesin. Bu bölmenin sonucu kaç olursa, o kadar dirhem bir akça eder. Bölme Örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 43 & \\ 1 & 6500 \\ & 6000 \\ & 66 & 275 \end{array}$$

“Böylece (bir akça fiyatlı) kuru üzümün iki yüz yetmiş beş dirhem olması gerektiği anlaşılmıştır. Bunun benzeri de hemen hemen buğday örneğindeki gibidir. Her ne zaman ki bu ve benzeri örnekler olursa gerek kantar gerek okka ve gerek dirhem olsun hepsini bununla kıyaslayasın. Eğer sonra üzümün kantarı elli beşe inerse yukarıda söylenen buğday örneğindeki yöntemle yapasın ki nasıl olacağı orda açıklanmıştır...”

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in çeşitli meseleler bölümünde anlatılan başka bir meselede ise türü belirtilmemiş olan bir malın ya da ürünün maliyet hesaplamaları 10 ve katları üzerinden yapılmıştır. Yine 1 akçalık sabit satış fiyatı belirtilerek sırasıyla 10, 100, 1.000 ve 10.000 adet nesnenin 1 akça olması durumlarında birim maliyetlerin ne kadar olacağı ayrı ayrı hesaplanmıştır.


Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in çeşitli meseleler bölümünde anlatılan söz konusu örnek şöyle açıklanmıştır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 180b – 182a):

“...**Mesele:** Eğer sorsalar ki: elli sekiz bin yedi yüz elli adet nesnenin her adedi bir akçaya olsa ne kadar olur? Eğer her on adedi bir akça olsa hesabı ne olur? Ve eğer her yüz adedi bir akçaya olsa hesapla ne kadar olur? Ve eğer bin adedi bir akçaya olsa hesapla ne olur? Ve eğer on bin adedi bir akçaya olsa hesapla ne kadar olur? Ama şartı şu ki: bunların tamamını bir kalemde çıkarıp (bulup), tamamına tek çarpma ile cevap verin deseler bu elli sekiz bin yedi yüz elli adedi şöyle yazasın:

$$\begin{array}{r} 58750 \\ 1 \end{array}$$

“Ve bunu bir sayısı ile çarpasın ki yine bu şekil oluşur: 5/8/7/5/0. Böylece bu çarpmanın sonucu bütün haneleri ile eksiksiz mevcut olur. O zaman bunun her biri bir akça olur. Ve eğer bunun birler basamağını çıkarırsan (atarsan) ki, onlar basamağı

mevcut olsa; bunun da her on adedi bir akça olur. Eğer bunun onlar basamağını da çıkarırsan (atarsan) yüzler basamağı mevcut olsa; o zaman bunun her yüz adedi bir akça olur. Ve eğer bunun yüzler basamağını da atarsan ve binler basamağı mevcut olsa; o zaman her bin adedi bir akçaya olur. Ve eğer bunun binler basamağını da çıkarırsan ve on binler basamağı mevcut olsa o zaman bunun her on bin adedi bir akça olur. Böylece bunları da bildikten sonra bu kadar nesnenin her şekli çıkarıldıkça değeri ne olur onu da bilmek gereklidir. Şimdi bil ki her adedi bir akça olursa malumdur ki yine elli sekiz bin yedi yüz elli akça eder. Eğer On adedi bir akça olursa, beş bin yüz yetmiş beş akça olur. Eğer her yüz adedi bir akça olursa beş yüz seksen yedi dirhem ve yarım dirhem olur. Ve eğer her bin adedi bir akça olursa elli sekiz dirhem ve dörtte üç dirhem eder. Ve eğer on bin adedi bir akça olursa beş dirhem ve sekizde yedi dirhem eder...”

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’deki meseleler incelendiğinde, günümüz maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin birçok konunun çözümlü örneklerle açıklandığı görülmektedir. Bu örnek meselelerden birinde ise altın, gümüş ve bakırdan imal edilmiş olan bir tepside meydana gelen hasarın, bu üç kıymetli maden üzerindeki dağılımı incelenmiştir. Bir başka ifade ile tepside oluşan hasar miktarı altın, gümüş ve bakır için ayrı ayrı hesaplanmıştır. Bu noktada, kayıp ya da zarar maliyetlerinin hammadde temelli dağıtımından söz etmek mümkündür. Ancak belirtmek gerekir ki; altın, gümüş ve bakırdaki hasar maliyetleri para cinsinden belirtilmemiş sadece miktar temelli olarak tespit edilmiştir. Tüm kusurları içerir şekilde hassas ve detaylı hesaplamaların yapıldığı tepsi meselesinde, ağırlık ölçüsü olarak dirhem ve alt birimleri olan dang, kırat ve şa‘ir ölçülerinin kullanıldığını da belirtmek gerekmektedir. Tepsi meselesinde dikkati çeken başka bir husus ise eserin genelinde “5” sayısı ile ifade edilen yarım (buçuk), bu meselede () simgesi ile ifade edilmiştir. Yazar bu gibi konularda bunun genel bir kural olduğunu belirtmiştir.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in çeşitli meseleler bölümünde anlatılan tepsi meselesinde şu açıklamalar yer almaktadır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 236a – 238b):



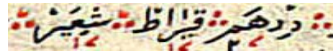
“...Mesele: Eğer sorsalar ki; yirmi bir dirhem ve altı buçuk kırat altından, otuz dirhem ve on beş kırat gümüşten ve on dirhem yedi buçuk kırat bakırdan ki bunlara toplam altmış iki buçuk dirhem ve bir dang ve bir kırat olur. Ve bunların tamamından bir tepsi

yapsalar, bu tepsinin bir tarafında bir hasar oluşup bunun esas ağırlığından on beş dirhem ve on bir kırat ve çeyrek kırat kaybolduysa bunların her türünden zayıt ne kadardı? Deseler... Yine ikinci bir soru sorsalar ki; bu söylenen zayıtın ne kadar olduğunu bildikten sonra yine her birinden kalanlar ne kadardır? Deseler... Şimdi takdirde aslında bu soru iki soru gibidir fakat birbirinin içindedir. Çünkü ilk soru budur ki; bunun her türün (çeşitini) zayıtı ne kadardır? İkinci soru ise budur ki; zayıttan kalan her türden mevcut olan ne kadardır? Onu bilesin. Şimdi bu altmış iki buçuk dirhem ve bir dang ve bir kıratı tamamen eşit paydalı kılman (aynı birimde ifade etmen) gerekir. Yani bunların küsuru kırat olması sebebi ile bunların tamamını kırat edesin. Ve eğer bunun küsuru kıratdan daha küçük olsaydı yani şa'ir gibi, o zaman bunları tamamı ile şa'ir yapmak gerekirdi. Bu konu da daha önceden anlatılmıştır. Bu da toplam 1005 kırat olur. Sonra o kayıp olan on beş dirhem ve on bir kırat ve çeyrek kıratı da eşit paydalı kılasın (aynı birime çeviresin). Yani onu da tamamıyla kırat edesin ki tamamı iki yüz elli bir kırat ve dörtte bir kırat olur. Şimdi bu iki yüz elli bir kıratı ve dörtte bir kıratı bu önceki bin beş kırattan çıkarasın. Çıkarma örneği:”

$$\begin{array}{r} 1005 \\ \underline{251,25} \\ 753 \text{ ve üç şa'ir} \end{array}$$

“Bu çıkarmanın sonucu yedi yüz elli üç kırat ve üç şa'ir olur. Bunu dirheme çeviresin. Yani bu çıkartmanın sonucunu on altı adede bölesin ki; bu bir dirhem kırat sayısıdır. Bölme Örneği;”


$$\begin{array}{r|l} 1 \text{ kırat} & \\ 753 & 47 \\ 166 & 3 \text{ şa'ir} \\ 1 & \end{array}$$

“Şimdi bu bölmenin sonucundan da anlaşıldı ki; bu kadar dirhem, bu kadarının zayı olması halinde kırk yedi dirhem, bir kırat ve üç şa'ir kalır. Bu zayı olan dirhemi o esas dirheme oranlayacak olursan; bunun ona oranı dörtte bir olur. Şimdi buradan da bu zayıtın dörtte bir olduğu anlaşılır. Sen de her türünden dörtte birini gideresin. Mesela; Atından giden budur:  (5 dirhem, 5,5 kırat ve 0,5 şair). Gümüştten giden budur:  (7,5 dirhem, 3 kırat 3 şa'ir). Bakırdan giden de budur:  (2,5 dirhem, 1,5 kırat 1,5 şair).

Biliniz ki, küsuratın başlangıcından bu yere gelinceye kadar her yarım beş şeklinde yazılmıştır. Ama burada nim (yarım) şeklinde yazıldı. Şimdi onlarda o şekilde yazılması kuralların açıklanması içindir. Çarpma, bölme ve çıkarmada her yarımı beş şeklinde yazmak gerekir. Fakat çarpma, bölme ve çıkarmadan ayrı olunca çarpma, bölme ve çıkarmaya ihtiyaç olmaz. O zaman yarım şeklinde yazılması gerekmektedir. Çünkü bu da genel kuraldır. Şimdi bu zayıtın toplamı da on beş dirhem on bir kırat ve dörtte bir kırat olur. Eğer bu işlemin doğru mu yanlış mı olduğunu bilmek istersen bu zayıtın tamamını o çıkarmanın sonucu ki bölünen olmuştu, onun bölümünün sonucunda olan kırk yedi dirhem, bir kırat ve üç şa'ir arttırasın. Eğer sonuç o asıl olan altmış iki buçuk dirhem ve bir dang ve bir kırat olursa doğrudur. Çünkü bu zayıtın her türden ne miktar zayi olduğunu bilmek gerekir ki yerinde kalanları (mevcut olanları) da bilesin.

Şimdi bilin ki; altından geriye kalan budur:  (16 dirhem 3,5 şa'ir). Ve

gümüşten geriye kalan budur:  (22,5 dirhem 11 kırat ve 1 şa'ir).

Ve bakırdan geriye kalan budur:  (7,5 dirhem, 5 kırat ve 2,5 şa'ir).

Eğer bu kalanları da toplarsan sonuç yine kırk yedi dirhem, bir kırat ve üç şa'ir olur ki bu yukarıdaki bölme sonucunda mevcuttur. Bu dirhemi, kıratın ve şa'irin durumu tamamıyla miskal küsurunda tek tek, apaçık izah edilmiş ve tanımlanmıştır. O sebeple burada kısaca anlatıldı...”

Tepsi meselesinde benzer bir çözümlü örnek ise eserdeki kırkıncı ve son mesele olan küpe meselesinde anlatılmıştır. Küpe meselesinin görece zor ve ayrıntılı hesaplamalar içeren meselelerden biri olduğu söylenebilir. Zira bu meselede birim çevirme, denklem kurma ve çözme gibi yöntemler bir arada kullanılmıştır. Muhyeddin Muhammed mesleğe yeni başlayan acemi muhasebecilerin eserde yer alan bilgileri akıl kulaklarına küpe olmasını arzuladığından bu son meseleyi küpe üzerinden açıkladığını belirtmiştir. Ayrıca olgun, akıllı ve sağlam karakterli kişilerin bu zor ve ayrıntılı hesaplamaları bilerek muhasebe konusunda ustalaşmaları gerektiğini de vurgulamıştır.

Mecma'ü'l-Kavâ'id'in çeşitli meseleler bölümündeki son mesele olan küpe meselesi şöyle açıklanmıştır (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 239a - 241b):

“...**Mesele:** Eğer sorsalar ki; Zeyd'in lalden (kırmızı parlak renkli değerli bir taş), inciden ve altından imal edilmiş (oluşturulmuş) bir küpesi olsa ve bu küpenin

tamamının ağırlığı bir miskal olsa. Küpenin değerinde ise, lalin miskali otuz dinar etse, incinin miskali de on sekiz dinar etse ve altının miskali de dört dinar etse; Amr'da bu küpeyi Zeyd'den yirmi dinara satın alsaydı; bu takdirde o küpede olan lalin ağırlığı miskal olarak ne kadardır? Ve o miktar lalin de hesap ile değeri nedir? Ve incinin miskal olarak ağırlığı hesap ile ne kadardır? Ve o ağırlıktaki incinin değeri hesap ile ne kadardır? Ve altının da miskal olarak ağırlığı ve o ağırlıktaki altının değeri hesap ile ne kadardır? Fakat şart şu ki bunların bulunan ağırlıklarının toplamı bir miskal ve bunların değerlerinin toplamı da yine yirmi dinar olsa deseler: Şimdi önce her kıratın kıymetinin ne kadar olduğunu bilmen gerekir. Sonra onlardan her birinin değerini o hesap ile çıkarasın. Şimdi bunun her kıratının ne kadar kıymeti olduğunu bilmek bölme ile olur. Lalin miskalinin değeri olan otuz dinara iki sıfır ekleyip onu yirmi dört kırata bölmek gerekir ki bu miskal kırattır (1 miskal 24 kırattır). Bölme Örneği;

$$\begin{array}{r|l} 1 & \\ 12 & \\ 62 & \mathbf{1,25} \\ 3000 & \\ 1444 & \\ 22 & \end{array}$$

Bu bölme işleminin sonucunun iki basamağını küsur sebebi ile çıkarasın. Sonuç ne olursa lalin bir kıratının değeri de o olur. Bundan sonra o incinin miskalin değeri olan on sekiz dinara da yine iki sıfır ekleyip yirmi dörde bölesin. Bölme örneği;

$$\begin{array}{r|l} 1 & \\ 42 & \\ 1800 & \mathbf{,75} \\ 444 & \\ 2 & \end{array}$$

“Bu bölmenin sonucunun iki basamağını da yine çıkarasın ki bunun iki basamağı da yine küsurdur. Her ne kadar olursa incinin de bir kıratı o kadar olur. Bundan sonra bil ki altının miskalinin değeri olan dört dinarı artık bölmeye gerek yoktur, çünkü bu bilinip görülmektedir. Burada miskalin her altı kırata bir dinar olur. Şimdi bu bölmeden anlaşıldı ki; miskali otuz dinara olan lalin her kıratı bir dinar ve çeyrek dinar olurmuş ve miskali on sekiz dinara olan incinin her kıratı dörtte üç dinara olurmuş ve miskali dört dinara olan altının da her altı kırata bir dinara olurmuş. Bunların kıratlarının da değerinin hesap ile ne kadar olduğunu bildikten sonra bunların her biri kaç kırata olur onu da bilmek gereklidir. Şimdi biliniz ki bu küpenin lali hesapla on bir kırattır ki; o

da iki dang ve üç kırat olur. İnci de yedi kırat ki; o da bir dang üç kırat olur. Altın da altı kıratmış ki bu bir dang ve iki kırat olur. Bunlar bilindikten sonra bu kıratları toplayıp göresin. Eğer bunların toplamı bir miskal olursa cevherlerin ağırlığı doğru olur. Bundan sonra eğer bunların değerlerinin ne kadar olduğunu bilmek istersen bu bölme sonuçları ki (her biri bir kıratın değeridir), lalin ve incinin kıratlarına teker teker çarpasın ve her birinden çarpmanın sonucu ne kadar olursa onları değerleri de o kadar olur. Kıratların toplanması örneği;

$$\begin{array}{r} 11 \\ 7 \\ \hline 6 \\ 24 \end{array}$$

“Birinci bölmenin sonucu ile çarpma örneği:”

$$\begin{array}{r} 1,25 \\ \hline 11 \\ 13,75 \end{array}$$

“İkinci bölmenin sonucunun çarpımı örneği:”

$$\begin{array}{r} ,75 \\ \hline 7 \\ 5,25 \end{array}$$

“Altının da altı kıratı bir dinara olunca onun da değeri yine bir dinar olur. Böylece lalin değerinin hesap ile on üç dinar dörtte üç dinar olduğu; incinin değerinin hesap ile beş dinar ve çeyrek dinar olduğu ve altının kıymetinin de hesap ile bir dinar olduğu anlaşılır. Şimdi bu dinarları da toplayasın. Eğer sonuç yirmi dinar olursa doğrudur. Dinarların toplama örneği;

$$\begin{array}{r} 13,75 \\ 5,25 \\ \hline 1,00 \\ 20,00 \end{array}$$

“Bu dinarların toplamının da küsur sebebi ile iki basamağını çıkarasın ki yirmi dinar kalsın ve doğru olsun...”

Anlatılan bu küpe meselesinde; miskali 30 dinar olan lal, miskali 18 dinar olan inci ile miskali 4 dinar olan altından imal edilmiş ve toplam ağırlığı 1 miskal, fiyatı ise 20 dinar olan ve bir küpedeki mücevherlerin miktarları ve bu miktar üzerinden değerleri tespit

edilmiştir. Bu değerlerin tespit edilmesi için öncelikle bütün birimler miskalin alt birimi olan kırata çevrilmiş ve her kıratın maliyet değerleri hesaplanmıştır. Daha sonra bu değerler üzerinden küpede yer alan mücevherlerin miktar ve değerleri tespit edilmiştir. Hesaplamaların sonunda tespit edilen değerler toplanarak 20 dinar bulunmuş ve böylelikle işlemlerin sağlanması da yapılmıştır. Bir çeşit karışım problemi olarak değerlendirilebilecek bu meselede yapılan hesaplamalarla günümüz maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarında da sıklıkla karşılaşılmaktadır. Bu denli ayrıntılı ve kapsamlı maliyet ve fiyat hesaplamalarının eserde yer alması ise özellikle de Osmanlı Devleti maliye ve muhasebe sisteminde bu tür konulara önem verildiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Mecma'ü'l-Kavâ'id'in kaleme alındığı dönemin en önemli ticari mallarından birinin kumaş olduğu bilinmektedir. Söz konusu dönemde, ipek, keten vb. çeşitli malzemelerden yapılan farklı türdeki kumaşlar pazarlarda alıcı bulmakta ve hatta ihraç malı olarak diğer ülkelere satılmaktadır. Alım satım işlemlerine konu olan bu ticari mal ile ilgili bazı maliyet ve fiyat hesaplamalarına Mecma'ü'l-Kavâ'id'de yer verildiği de görülmektedir. Eserin çeşitli meseleler bölümünde art arda anlatılan beş meselede (6-10. Meseleler) bu hesaplamalar kumaş üzerinden örneklendirilmiştir. Çeşitli meseleler bölümünde anlatılan 6. ve 7. mesele birbiri ile bağlantılı olarak açıklanmıştır.

Söz konusu meselelerde yer alan açıklamalar şöyledir (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 187b – 189a):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki: on dokuz bin sekiz yüz altmış dokuz parça kumaşın her yüz parçası on iki buçuk dinar olsa, tamamı hesapla kaç dinar, kaç dirhem ve kaç fülüs eder? Deseler; öncelikle kumaşın sayısını (parça adedini) tamamıyla şöyle yazasın;”

19869

25

“Ve bu çarpılandır. Ondan sonra o on iki buçuk dinarlık değerinde yarım olması sebebiyle onu da eşit paydalı kılasın. Yani onun da tamamını yarım edesin ki yirmi beş yarım olur. Ve bu yirmi beşi o kumaşın çarpımı olan adedine çarpan edip çarpasın. Şu sonuç oluşur:”

4967(25)
50

“Ve bu sayıların her birisi şimdi yarım dinardır. Böylece bu çarpmanın sonucundaki iki basamağı çıkarasın ki kumaşın her yüz adedi o kadar dinar olsun. Ondan sonra bu çarpmanın sonucunun da (iki basamak çıkardıktan) attıktan sonra yarım edesin. Zira çarpılan olan yirmi beş sayısı önceden yarım etmek için yirmi beş olmuştu. Sonra bu çarpmanın yarıya indirilmesinden de bu sonuç 2483,50 olur ve bu yarıya indirilen sayılar tam dinardır. Ve bundan sonra çarpım sonucunda atılmış (çıkartılmış) olan iki hane 25 adettir o dinarın küsurudur. Ve o dinarın küsurundan da dirhem ve fülüs olur. Mesela eğer dinar elli akçaya olsa o küsuru da elli ile çarparsan ki şu sonuç olur:

12(50)
6,25

“Ve bu çarpmanın sonucunun da iki basamağını küsur sebebiyle çıkartasın (atasın) böylece şimdi bu on iki adet on iki dirhemdir. Ve çıkartılmış olan elli adet de yarım dirhemdir. Ve aslında istenilen de bunların yarısıdır. Şimdi böylelikle bunlardan altı dirhem ve dörtte bir dirhem olur. Böylece bu kadar kumaş bu kadar değere, iki bin dört yüz seksen üç buçuk dinar ve altı dirhem ve dörtte bir dirhem (2.483,625) olduğu anlaşılır.”

“Mesele: *Eğer sorarlar ki; bu kadar kumaşın (on dokuz bin sekiz yüz altmış dokuz parça) da her yüz parçası on iki buçuk ve dörtte bir (12,75) dinara olsa bunun da tamamının ne kadar dinar ne kadar dirhem ve ne kadar fülüs eder? Deseler; öncelikle kumaşın sayısını (parça adedini) şöyle yazmak gerekir:”*

19869
51

“Ve bu da çarpılandır ondan sonra o değer olan on iki buçuk dinar ve dörtte bir (12,75) dinarın içinde dörtte bir olduğu sebebiyle bunu da eşit paydalı kılmak gerek. Yani bunun da tamamını dörtte bir edesin ki elli bir (adet) dörtte bir olur. Ve elli biri o kumaşın çarpılan olan sayıya çarpan edip çarpasın ki şu sonuç olur:”

10133(19)
50

“Ve bu sayıların her birisi şimdi dörtte bir dinardır. Sonra bu çarpmanın sonucunun da iki basamağını çıkarasın (atasın) ki kumaşın her yüz adedi o kadar dinar olsun. Ve bundan sonra bu çarpmanın sonucunu da çıkardıktan sonra dörtte birini alasın veya dört sayısına bölesin. Zira bu çarpılan olan elli bir sayısı önceden dört katını almak suretiyle elli bir olmuştur. Dörde bölme Örneği:

$$\begin{array}{r} 10133 \\ \hline 2533,25 \end{array}$$

Bölme Örneği:

$$\begin{array}{r|l} 211 & \\ 10133 & 2533,25 \\ 444 & \end{array}$$

“Sonra bu çarpmanın sonucunun dörde bölümünden de 2533,25 sonucu çıkar. Dörde böldükten sonra çıkan sayılar tam dinardır. Ve ondan sonra çarpma sonucunda çıkartılmış olan iki basamak on dokuz sayısıdır. O da dinarın küsurudur. O dinarın küsurundan da dirhem ve fülüs oluşur. Mesela dinar elli akçaya olduğu takdirde o küsuru da elli ile çarpasın sonuç 9,50 olur. Ve bu çarpmanın sonucunda iki basamağı küsur sebebi ile çıkarasın (atasın), şimdi bu dokuz adet dokuz dirhemdir. Ve çıkartılmış olan elli adet de yarım dirhemdir. İstenilen bu âdetin de dörtte biridir. Şimdi bu takdirde bu dokuz akçanın dörtte biri iki dirhem ve dörtte bir dirhem olur. Yarım dirhem dörtte biri de sekizde bir dirhem olur. Böylece bu kadar kumaş bu kadar değere; iki bin beş yüz otuz üç dinar ve dörtte bir dinar ve iki dirhem ve sekizde üç dirhem (2.533,2975) olduğu anlaşılır...”

Anlatılan bu iki meselenin ilkinde 100 parça kumaşın değeri 12,5 dinar olarak belirlenmiş ve bu değer üzerinden 19.869 parça kumaşın değeri hesaplanmıştır. İkincisinde ise aynı hesaplama 100 parça kumaşın 12,75 dinar olması varsayımından hareketle yapılmıştır. Bu hesaplamalarda 100 parçalık kumaş miktarının esasen 1 birim olarak değerlendirilmiş olması muhtemeldir. Bu bağlamda anlatılan bu iki meselede birim maliyetler üzerinden toplam maliyetlerin saptandığı söylenebilir. Bununla birlikte bu ve benzeri meselelerin açıklanmasında çoğunlukla oran-orantı prensipleri kullanılmıştır. Bu durum eserle çağdaş diğer muhasebe matematiği eserlerinde de görülmektedir. Örneğin Luca Pacioli'nin “Summa de Arithmetica, Geometria,

Proportioni et Proportionalita” kitabının adındaki Proportioni et Proportionalita ifadesi de oran orantı demektir.

Kumaş ile ilgili olarak anlatılan 6. ve 7. meselelerin ardından çok benzer iki mesele daha yine kumaş üzerinden ve birbiri ile bağlantılı olarak açıklanmıştır. Söz konusu 8. ve 9. meselelerde öncekilerin aksine, kumaş miktarı da tamsayı olarak verilmemiştir. Bu meselelerin birincisinde 100 parça kumaşın 12,25 dinar olması durumunda 1.522,5 parça kumaşın kaç dinar olacağı önceki meselelerde anlatılan yöntem üzerine hesaplanmıştır. İkincisinde ise paydaları eşitlemeyi başka bir ifade ile kesirli sayıdan tam sayıya çevirmeyi bilmeyenler için farklı bir yöntemle hesaplamalar yapılmıştır. Her iki yöntemde de aynı sonuca ulaşılmıştır.

Söz konusu meselelerde yer alan açıklamalar şöyledir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 189a – 192a):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki, bin beş yüz yirmi iki buçuk parça kumaşın her yüz parçası on ikişer dinara ve dörtte bir dinara (12,25) olsa, bunun da tamamı hesap ile ne kadar dinar, ne kadar dirhem, ve ne kadar fülûs eyler? Deseler; bu kumaşın sayısını da içinde yarım olması sebebi ile eşit paydalı kılasın. Yani bu kumaş sayısını tamamıyla yarım edesin ki, üç bin kırk beş yarım olur. Bunu şöyle yazasın:”

3045

49

“Ve bu da çarpılandır. Ve ondan sonra dinar değerinin içinde dörtte bir olması sebebiyle bunu da eşit paydalı kılasın. Yani bu kumaşın değerini de tamamıyla dört katına çıkarasın ki kırk dokuz olur. Ve kumaşın çarpılan olan sayısına bu kırk dokuz sayısını çarpan edip çarpasın. Sonuç bu olur:”

1492(05)

50

“Ve bu çarpmanın sonucunun da iki basamağını çıkarasın ki bunun da her yüz adedi o kadar dinar olsun. Ve bundan sonra bu çarpmanın sonucunu da (iki hanesini) çıkarttıktan sonra yarım edesin. Zira aslında bu kumaş adedi yarım olmuştur. Sonra bu çarpmanın yarım edilmesinden de 746 sonucu ortaya çıkar. Ve bu çarpmanın sonucunun yarım edilmesinden de istenen dörtte biridir. Zira önceden bu kumaşın

değeri de dörtte bir olmuştur. Ve bunun dörde bölünmesinden 186,50 sonucu ortaya çıkar. Ve bu yarımlanan ve dörtte bir olan sayı tam dinardır. Ve ondan sonra o çarpmanın sonucunda çıkartılmış olan (atılmış olan) iki basamak ta dinarın küsurudur ve o dinarın küsurundan da dirhem ve fülüs olur. Böylece onu da elli adede çarpasın. 2,50 sonucu hâsıl olur. Bu çarpmanın sonucundan iki basamağı küsur sebebinden çıkarasın. Şimdi bu iki sayısı iki dirhemdir. Çıkartılmış olan elli sayısı ise yarım dirhemdir. Şimdi bunların da öncelikli olarak istenen yarısıdır. Ve yarıdan sonra dörtte biri istenir. Çünkü bunlar asla (önceki şekline) dönüştür. Böylece bu iki dirhem ve yarım dirhem yarısı da şöyle olur: 1,25. Yani, bir dirhem ve dörtte bir dirhem ve bunun da dörtte biri; dörtte bir dirhem ve sekizde bir dirhem yarısı (0,00625) olur. Böylece bu kadar kumaş bu kadar değere; yüz seksen altı buçuk dinar ve dörtte bir dirhem ve yarım sekizde bir dirhem (186,50625) olduğu anlaşılır.”

“**Mesele:** ve eğer sorsalar ki bir kişi paydaları eşit kılma nedir bilmezse, yarımlama ve dörtte bir alma nedir onu da bilmezse, fakat bu anlatılan soruyu farklı bir yoldan çözmek isterse ne yapmak gerekir? Şimdi bu bin beş yirmi iki buçuk parça kumaşı şöyle yazasın 1522,50 ve bu da çarpılandır ve bundan sonra o değer olan on iki dinarı ve dörtte bir dinarı da elli ile çarpasın ki o elli sayısı dinarın değeridir. Ve bunun çarpımının sonucu 612,50 olur. Bu çarpma sonucu olan altı yüz on iki buçuk adedi o çarpılan bin beş yüz yirmi iki buçuk adede çarpan edip çarpasın. Sonuç, 932531,2500 olur ve bu bölünendir. Sonra bu çarpmanın sonucu da çarpan ve çarpılarda olan küsur için dört basamak küsurunu çıkarasın ve sonra iki basamağı daha çıkarasın ki her yüz adedi o kadar ola. Ve o çıkartılan basamaklar da dinarın küsurudur. Onlardan da dirhem ve fülüs olur. Bundan sonra çarpmanın sonucu olan dokuz bin üç yüz yirmi beş sayısına dinarın değeri olan elli sayısını bölen edip bölesin. Ve bölüm ne kadar olursa kumaşın değeri de o olur. Bölme Örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 4 & \\ 9325 & \mathbf{186,50} \\ 555 & \end{array}$$

“Böylece anlaşıldı ki bu kadar kumaş bu kadar değere yani yukarıda da söylenen değere olurmuş. Yani bu da yüz seksen altı buçuk dinar ve dörtte bir dirhem ve yarım sekizde bir dirhem edermiş (186,50625). Zira o çıkartılan (atılan) otuz bir sayısının yirmi beş adedi dörtte bir olur ve geride kalan altı adet ve dörtte bir adet ise yarım

sekizde bir olur. Ve bunu bu şekilde akçadan bulunup sonuç çıkarılmasında hem yazı uzamış olur hem de bir hayli zordur. Amma altından sonuçlandırılması bundan daha kolaycadır. Herhalde yetmişmiş (bilen) insana her durumda ikisi de kolaydır...”

Bu meselelerin ardından anlatılan ve yine kumaş alım maliyetleri ile ilgili olan 10. meselede ise örnek soru biraz daha zorlaştırılarak hesaplamalar 110 parça kumaş üzerinden yapılmıştır.

Mecma‘ü'l-Kavâ'id'in çeşitli meseleler bölümünde anlatılan 10. meselede şu açıklamalar yer almaktadır (Mecma‘ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 192a-194b):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki; bin iki yüz yirmi iki buçuk parça kumaşın her yüz on parçası on iki buçuk dinara olsa; bunun da tamamı hesapla kaç dinar, kaç dirhem, kaç fülüis ve kaç ecza (cüzler, kesirler) eder? Deseler; önce kumaşın sayısını şöyle yazmak gerekir: 1222,50 ve kumaş sayısını da eşit paydalı kılasın ki (tam sayıya çeviresin ki) bu kadar yarım olur.”

2445

25

“Ve bu da çarpılandır ve bundan sonra o değer olan on iki buçuk dinarı da eşit paydalı kılasın (tam sayıya çeviresin) ki o da yirmi beş yarım olur. Ve bu yirmi beş yarımı o çarpılan olan iki bin dört yüz kırk beş adede çarpan edip çarpasın. Sonuç: 61125 olur. Ve bu çarpımın sonucu bölünendir. Ve ondan sonra o kumaşın diğer sayısı ki yüz on adettir. Onu da iki kat arttırasın ki iki yüz yirmi adet olup bunda da asıla (esasa) müracaat olsun. Çünkü buraya gelinceye kadar kumaşın sayısı ve değerinin sayısı daima ikiye katlanarak ola gelmiştir. Yani paydaları eşit kılınmıştır. O birimleri eşleştirmekte de (tam sayıya çevirme işlemi) ikiye katlama hali mevcuttur. Zira her durumda buçuk olma durumu için paydaları eşitlersen gerçekten eşitlemiş olursun. Fakat şekil itibari ile ikiye katlamaktır. Mesela on buçuk dirhem paydalarını eşitlersen yirmi bir olur. Ve ikiye katlamış olsan da yirmi bir olur. Ve bu bölümün manası paydaları eşitlenmiş olan çarpma sonrası ve bölme sonrası o hal üzere kalmayıp o yerin (durumun) gereği üzere yarım etmek ile yahut dördte bir etmek ile anlatılır. Şimdi bu iki yüz yirmi adedi de o çarpmanın sonucu bölünen olan altmış bir bin yüz yirmi beş sayısına bölen edip bölesin. Bölme Örneği.”

$$\begin{array}{r|l}
 1 & \\
 271 & \\
 61125 & \underline{277} \\
 22000 & \underline{138,50} \\
 333 & \\
 2 &
 \end{array}$$

“Ve bu bölümü de yine yarım edesin ki o yarım tam dinardır. Ve bölünenden kalan ki yüz seksen beş sayıdır. O da dinarın küsurudur. Bu dinarın küsurundan da dirhem fülüs ve ecza ortaya çıkar. Sonra onu da elli sayısıyla çarpasın, sonuç: 9250 olur. Ve bu da bölünendir. Ve o iki yüz yirmi adet ki bunun yukarıdaki bölme işleminde bölendi; tekraren onu bu çarpımın sonucuna bölen edip bölesin. Zira bu bölünende kalan yüz seksen beş adet, iki yüz yirmi adedi bir akçalıktan olan kısımdır. O sebepten bu iki yüz yirmi adede bölünür. Bölme örneği:

$$\begin{array}{r|l}
 1415 & \\
 9250 & \underline{42} \\
 2200 & \underline{21} \\
 22 &
 \end{array}$$

“Ve bu bölümü de yine yarım edesin ve bölünenden kalan on sayısını da yarım edesin. Böylece Bu bölmenin sonucu olan yirmi bir sayısı, yirmi bir dirhemdir. Ve bölünenden kalan beş sayısı da bir dirhemini iki yüz yirmi parçasından beş parçasıdır. Böylece bu da anlaşıldı ki; bu kadar kumaş bu kadar değere (fiyata): yüz otuz sekiz buçuk dinar ve yirmi bir dirhem ve bir dirhemini iki yüz yirmi parçasından beş parçası (138,9204545) edermiş.”

Yazar, muhasebecilerin günlük yaşamda karşılaşılabilecekleri benzer meseleleri, farklı miktar, tutar ve çeşitli hesaplama yöntemleri ile açıklayarak, konuların tam olarak anlaşılmasını amaçlamıştır. Bununla birlikte, örnek meseledeki işlemler incelendiğinde, maliyet ya da fiyat tespitinde çok hassas ve ayrıntılı hesaplamaların yapıldığı görülmektedir. Öyle ki en küçük küsurlar bile ondalıklı olarak hesaplamalara dâhil edilmiştir. Sonuçlar ise herhangi bir yuvarlama işlemi yapılmaksızın tam ve doğru olarak tespit edilmiştir. Üretim ya da ticari mal maliyetlerinin tespitinde böylesine hassas ve detaylı hesaplamaların yapılmış olması kâr ya da zararın tespitine de önem verildiğini göstermektedir. Bu bağlamda söz konusu hesaplamalarda günümüz muhasebe ilkelerinden Tam Açıklama ve Önemlilik ilkelerinin izlerinin mevcudiyetinden de söz etmek mümkündür.

Kumaş ile ilgili olarak yukarıda anlatılan meselelere benzer bir meselede ise bükülmüş ipek ipliklerden oluşan ibrişim hesaplamaya konu edilmiştir. Bu meselede öncekilerden farklı olarak hesaplamalar parça sayısı üzerinden değil, ağırlık üzerinden yapılmıştır. Bu durum ise ibrişimin özelliğinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu mesele üç farklı yöntem kullanılarak açıklanmıştır.

İbrişim fiyatlarına ilişkin olarak anlatılan meselede şu açıklamalar yer almaktadır (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 223a-224a):

"...Mesele: Eğer sorsalar ki; bir buçuk dirhem ibrişim bir akçaya olsa ve bin iki yüz otuz üç dirhem ipek ne kadar eder? Deseler; bu bin iki yüz otuz üç dirhemi şöyle yazasın: 1233/00. Buna küsur sebebi ile iki sıfır ilave edip bölünen edesin ve o bir buçuk sayısını buna bölen edip bölesin. Çıkan sonuç ne kadarsa ipeğin değeri de o kadar olur. Bölme Örneği:"

$$\begin{array}{r|l}
 411 & \\
 123300 & \\
 15000 & \mathbf{822} \\
 122 & \\
 155 & \\
 1 &
 \end{array}$$

"Böylece bir buçuk dirhem ipek bir akça olduğunda, bin iki yüz otuz üç dirhem ipeğin hesap ile sekiz yüz yirmi iki akça olduğu anlaşıldı. Veya o bin iki yüz otuz üç dirhemi şöyle yazasın; 1233. Sonra bu sayının üçte birini alırsan sonuç şöyle olur:"

$$411$$

$$822$$

"Ve bu bulduğun üçte biri iki kat artırasın sonuç ne çıkarsa o sorulanın değeri o olur. Veya o üçte birin iki katını almayıp bu üçte biri, o ipeğin dirhemi olan sayıdan çıkarasın. Çıkarmanın sonucu ne çıkarsa onun değeri odur. Çıkarma Örneği:"

$$1233$$

$$\underline{411}$$

$$822$$

"Veya bu bin iki yüz dirhemi iki ile çarpasın, sonuç şöyle olur:"

$$1233$$

$$\underline{2}$$

$$2466$$

“Ve bu çarpımın sonucunu da üçe bölesin. Bölmenin sonucu kaç çıkarsa onun değeri de odur. Bölme Örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 2446 & 822 \\ 333 & \end{array}$$

“Böylece anlaşıldı ki; yöntemlerin türleri her ne kadar birbirlerine göre farklı da olsa hepsinde talep edilen para aynı seviyede olur...”

Çeşitli meseleler bölümündeki bir başka meselede ise yine dönemin en önemli ticari mallarından biri olan ipeğe ilişkin hesaplamalar yapılmıştır. Çalışmanın önceki bölümlerinde de değinildiği üzere ipek lidre olarak adlandırılan bir ağırlık ölçü birimi ile ölçülmektedir. Standart olarak 100 dirhem ağırlığa eşit olan bu ölçü birimi ipeğin ölçülmesinde 120 dirhem olarak ayarlanmıştır. Söz konusu meselede de 1 birim yani 1 lidre ipeğin 60 akça olması durumunda 1.800 dirhem ipeğin alış maliyetleri hesaplanmıştır. Söz konusu mesele şöyle açıklanmıştır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 231a-231b):

“...**Mesele:** Eğer sorsalar ki; yüz yirmi dirhem ipek ki bir lidredir, altmış akçaya olsa bin sekiz yüz dirhem ipek lidre olmadan hesap ile ne kadar olur? Deseler; bu bin sekiz yüz dirhemi altmışa çarpasın sonuç 108000 olur. Ve bu çarpmanın sonucunu o lidre olan yüz yirmi sayısına bölesin. Bölmenin sonucu ne kadar olursa o kadar dirhem, o kadar akça eder. Bölme Örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 108000 & 900 \\ 12000 & \\ 133 & \\ 1 & \end{array}$$

“Böylece bu da anlaşıldı ki; 900 akça olurmuş. Ve eğer bu kadar dirhem ipek hesapla kaç lidre olur? Deseler; bu bin sekiz yüz dirhemi yüz yirmiye bölesin. Bölmenin sonucu ne kadar olursa o kadar lidre olur. Bölme örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 1800 & 15 \\ 1200 & \\ 12 & \\ 1 & \end{array}$$

“Böylece anlaşıldı ki; on beş lidre olurmuş”

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in çeşitli meseleler bölümünde anlatılan meseleler ve tasarlanan örnek olayların çoğunun maliyet ya da fiyat tespitine yönelik olduğunu söylemek mümkündür. Yine bu bölümde yer alan meselelerden birinde ise çadır maliyetlerine ilişkin hesaplamalar söz konusudur.

Çeşitli meseleler bölümünde yer alan çadır meselesindeki açıklamalar şöyledir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 228a-228b):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki on altı bölmeli (odalı) bir çadırın değeri altı yüz elli akça olsa ve on sekiz bölmeli (odalı) çadırın değeri de hesap ile ne kadar olur? Deseler; birinci çadırın bölme sayısını yine kendisi ile çarpman gerekir. Sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 16 \\ \underline{16} \\ 256 \end{array}$$

“Bu çarpmanın sonucu olan iki yüz elli altı sayısı bölendir, bundan sonra ikinci çadırın da bölme adedini aynı şekilde kendisi ile çarpasın. Sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 18 \\ \underline{18} \\ 324 \end{array}$$

“Bu çarpmanın sonucu olan üç yüz yirmi dört sayısını da birinci çadırın değeri olan sayı ile çarpasın. Sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 324 \\ \underline{650} \\ 210600 \end{array}$$

Sonra o bölen olan iki yüz elli altı sayısını da ki bu sayı önceki çarpımın sonucudur. Bu ikinci çarpımın sonucu olan sayıyı bölünen edip bölesin. Bölmenin sonucu ne olursa onun da değeri o kadar olur. Bölme Örneği:

$$\begin{array}{r|l} 168 & \\ 210600 & \\ \underline{25666} & \mathbf{822} \\ 255 & \\ 2 & \end{array}$$

“Böylece anlaşıldı ki; ikinci çadırın değeri hesap ile sekiz yüz yirmi iki dirhem ve sekizde beş dirhem ve sekizde dört dirhem olurmuş. Eğer bu sekizde beş ve sekizde dört dirhem nereden çıktığını da bilmek istersen, bil ki; bölen olan iki yüz elli altı sayısı

eğer zira ölçüğünde bölen olursa, bir zira olarak kabul edilir. Bu mesele de yukardaki gibi zira ölçüğüdür. Eğer bu sayı dirhemde bölen olursa bir dirhem olarak kabul edilir. Şimdi bu kadar sayının sekizde beş dirhemi yüz altmış adet olur ve sekizde dört dirhemi de sekiz adet olur. Bu takdirde bu bölmede kalan yüz altmış sekiz sayısının yüz altmış sekizde beş dirhem ve sekiz adedi de sekizde dört dirhem olur...”

Anlatılan bu meselede 16 bölmeli bir çadırın değeri verilerek 18 bölmeli olan başka bir çadırın değeri sorulmuştur. Sorulan soru anlatılan diğer örnek meselelere benzemektedir ancak soru diğer meselelerden farklı bir şekilde çözülmüştür. Çünkü hesaplamalar diğer meselelerde olduğu gibi parça sayısı ya da ağırlık ölçüsü üzerinden değil çadırın bölme sayısı üzerinden yapılmıştır. Bu noktada belirtmek gerekir ki bu tip durumlarda alan ölçüsü olan zirakare (zira²) kullanılmaktadır. Bu nedenle soruda verilen değerlerin karesi alınarak hesaplamalar yapılmıştır. Ayrıca çadırın geometrik şekli ve bölmelerin yani odaların büyüklükleri bilinmediğinden sorunun çözümünün doğruluğu ya da yanlışlığı hakkında kesin bir şey söylemek mümkün değildir.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in çeşitli meseleler bölümündeki bir başka meselede ise günümüzde “kayıp 1 lira hikâyesi” olarak adlandırılan ve bir tür muhasebe bilmececi olarak da bilinen soruya benzer bir örnek olay açıklanmıştır. Bu meselede açıklanan örneğin benzerleri günümüzde maliyet ve yönetim muhasebesi derslerinde de anlatılmaktadır.

Söz konusu meselede şu açıklamalar yer almaktadır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 225a-226a):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki otuz adet elma on akçaya olsa ve otuz adedi de on beş akçaya olsa toplam altmış elma yirmi beş akçaya olmuş olur. Böylece hesapla her beş adedi iki akça olur ve bu takdirde her beş tanesini ikiye satarsan yirmi dört akça eder. Şimdi bunun sermayesindeki (asıl parasındaki) bir akçasına ne oldu? Deseler; biliniz ki bunun gibi durumlar hataya açıktır. Çünkü elmanın sayısı eşit oldu. Yani ikisi bir akçalık da otuz adet oldu, üçü bir akçalık olan da otuz adet oldu. Ancak akçanın sayısının da eşit olması gerekirdi ki, bunun her beş adedi ikiye olsun. Şimdi gerçekte her beşi ikiye değildir. Bu sebepten toplamında sermayeden (asıl paradan) bir akça azalır. Eğer bu kesin olarak nasıl olur dersin; otuzar adedi ayrı ayrı bir yerde koyasın. Bunun iki adet birinden ve üç adet de diğerinden çıkartasın. Bu yöntemle on defaya

varınca üçü bir akçalık olanı tükenir, ikisi bir akçalıktan da on adet kalır. Bu takdirde on defaya varınca her beş adedi ikiye olur ki yirmi akça eyler. Geriye kalan on adet ikisi bir akçalık olanlardan kalanlardır. O da beş akça eder. Toplamı yine yirmi beş olur. Bunun örneği çok meselelerde vardır ki ona ahmakların ayak bağı derler. Çünkü bilenler bu gibi meseleleri acemileri hataya düşmeleri için söylemişlerdir...”

Buraya kadar anlatılan meseleler genellikle ticari malların üretim ya da alış maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin açıklamalar içermektedir. Bununla birlikte bu maliyet hesaplamalarının çoğunda oran orantı prensipleri ile çözüme ulaşılmıştır. Ancak eserde farklı nitelikte bazı maliyet ya da fiyat hesaplamalarının yapıldığı meselelerin de mevcut olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu meselelerden birinde üç kişinin birlikte yediği ekmeklerin maliyetlerinin kişi başına düşen payları ayrı ayrı hesaplanmıştır.

Söz konusu mesele şöyle anlatılmıştır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 225a-226a):

“...**Mesele:** Eğer sorsalar ki; Zeyd’in beş tane Amr’ın da üç tane ekmeği olsa ve Bekr bunlara bir gece misafir olsa bu söz konusu ekmekleri bunlar eşit miktarda yese. Daha sonra Bekr misafir olduğu için bunlara sekiz akça bağışlayıp gitse, bunların her birine ne kadar hisse düşer? Deseler; ilk olarak bu söz konusu ekmeklerin kaç tane olduğunu bilesin, sonra bu şahısların her birinin ondan ne kadar yediğini bilesin. Böylece bu meblağdan bunların hisselerinin ne kadar olduğunu çıkarabilirsin. Şimdi bu sekiz adet ekmeği üç ile çarpasın ki bu üç, kişi sayısıdır. Sonuç şöyle olur:”

$$\begin{array}{r} 8 \\ \underline{3} \\ 24 \end{array}$$

“Bu çarpmanın sonucu ekmeğin parça sayısıdır. Yine o üç kişiye bölesin ve bölüm ne kadar olursa her kişinin yediği ekmek parçasının sayısı o kadardır. Bölme örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 24 & 8 \\ 3 & \end{array}$$

“Böylece bu çarpma ve bölmeden, 8 tane ekmeğin yirmi dört parça olduğu ve her şahsın da bundan eşit miktarda sekizer parça yediği anlaşıldı. Bu takdirde Bekr’in bağışladığı o paradan hesap ile Zeyd’e yedi akça ve Amr’a da bir akça düşermiş.

Çünkü Zeyd'in beş adet ekmeği üçer parça olunca on beş parça olur, sekiz parçasını Zeyd kendisi yemiş olur ve yedi parçasını misafir yemiş olur. Amr'ın da üç tane ekmeği dokuz parça olur onun da sekiz parçasını Amr kendisi yemiş olur ve bir parçasını da misafir yemiş olur. Bu takdirde misafir de Zeyd'in ekmeğinden yedi parça ve Amr'ın ekmeğinden de bir parça yemiş olur..."

Anlatılan bu meselede, doğrudan satın alınan ticari bir mal ya da üretilen herhangi bir mamul üzerinden yapılan bir maliyet hesaplaması söz konusu değildir. Ancak tasarlanan bu örnek olaydaki hesaplamalar ticari hayata uyarlanabilir. Zaten yazarın da esasen bu amacı güttüğü, ancak anlaşılabilirlik açısından günlük yaşamdan örnek verdiği düşünülmektedir. Bununla birlikte bu tür konuların bilinmesi muhasebeciler için önem arz etmektedir. Zira bu meselede anlatılan olayda hem ekmeklerin toplam parça sayısı bulunarak birim maliyetler hesaplanmış, hem de bu maliyetler kişilere payları oranında dağıtılmıştır. Günümüz maliyet muhasebesi uygulamalarında da bu tür hesaplamalar benzer matematiksel tekniklerle yapılmaktadır.

Mecma'ü'l-Kavâ'id'de yer alan meselelerin bazılarında ise fiyat ya da maliyet tespitleri bilinmeyen bulunması üzerine tasarlanmıştır. Günümüz matematik konuları ile ele alındığında denklem kurma teknikleri ile çözülen bu meseleler için eserde bazı pratik kurallar anlatılmıştır. Çeşitli meseleler bölümünde, açık artırma yolu ile satılan bir kumaşın fiyatı iki kişinin elindeki belirsiz bir miktar para üzerinden tespit edilmiştir. Kumaşın fiyatı örnek olayda belirtilen sayılar üzerinden belirlenen ortak payda esas alınarak tespit edilmiştir. Daha sonra iki kişinin elindeki paranın miktarı da kumaş fiyatı üzerinden hesaplanmıştır.

Söz konusu mesele, tasarlanan şu örnek olay ile açıklanmıştır (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 200b-201b):

"...Mesele: Eğer sorsalar ki; pazarda bir kumaş mezat (açık artırma) ile satılsa; Zeyd ve Amr da orda bulunup o kumaşa müşteri olsa; Ama Zeyd Amr'a dese ki "eğer sen paranın üçte birini bana verirsen benim param bu kumaşın değeri kadar olurdu". Ve Amr da Zeyd'e "eğer sen de paranın dörtte birini verirsen benim de param bu kumaşın değeri kadar olurdu" dese... Bunların her birisinin parası ve kumaşın kıymeti hesap ile ne kadardır? Deseler; bir ortak payda bulasın ki onda hem üçte bir hem de dörtte bir olsun. On iki gibi. Ve bu on iki sayısından bir sayısını meydana gelenlerin çift sayı

olması sebebiyle çıkartasın (eksiltessin). Çünkü benzer nesnelere bunun genel kuralı şudur ki, meydana gelen çift olursa ortak paydanın bir adedini eksiltirler ve meydana gelen tek olursa paydaya bir eklerler. Bu konuda söylenecek çok söz vardır fakat biz esas istenilenleri anlatalım. Bu on iki adet paydanın bir adedi eksiltince on bir adet kalır. Bu on bir sayısı kumaşın değeridir. Biliniz ki bu on iki olan paydanın üçte biri dört adet olur. Bu on ikiden dört adet gidince sekiz adet kalır ve bu sekiz Zeyd'in parasıdır. Yine bu on iki paydasının dörtte biri de üç adet olur ve bu on iki den üç adet gidince dokuz sayısı kalır ve bu dokuz sayısı da Amr'ın parasıdır. Çünkü dokuzun üçte biri üçtür. Bunu Zeyd'in parasının sekizine ilave edince on bir adet olur. Ve sekizin de dörtte biri ikidir. Bunu da Amr'ın parası olan dokuza eklersek o da on bir olur. Böylece bu da anlaşıldı ki; kumaşın değeri on bir akça Zeyd'in parası sekiz akça ve Amr'ın parası da dokuz akçaymış...”

Bu meseleye benzer başka iki meselede de yine bilinmeyen değeri bulmaya yönelik hesaplamalar yapılmıştır. Birbiri ardına açıklanan bu meselelerde bilinmeyen bir miktar paranın üçte biri ve dörtte birinin kendisinden çıkarılması ve kendisine eklenmesi sonucunda ortaya çıkan değer belirtilmiş ve bu değer üzerinden asıl olan belirsiz miktardaki paranın ne kadar olduğu tespit edilmiştir. Hesaplamalarda yukarıda anlatılan meselede olduğu gibi belirlenen ortak paydalar esas alınmıştır. Ayrıca sonuç bulunduktan sonra ortaya çıkan küsuratın peşiz cinsinden değeri de hesaplanmıştır. Muhyeddin Muhammed bu tür meselelerin denklemlerle çözülebileceğini belirtmiştir. Bununla birlikte anlatılan hesaplamaların bilinmesiyle benzer konudaki birçok problemin çözüleceği de belirtilmiştir.

Çeşitli meseleler bölümündeki söz konusu meseleler şöyle açıklanmıştır (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 203b-208a):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki bilinmeyen bir meblağın, bilinmeyen üçte birini ve bilinmeyen dörtte birini içinden çıkarsalar, o bilinmeyen meblağdan üç dirhem kalsa; O bilinmeyen meblağ aslında ne kadardır? Deseler; bu ve benzeri nesnelere sonucu denklemlerle çıkarılır. Şimdi öyle bir ortak payda bulman gerekir ki; onda hem üçte bir hem de dörtte bir olsun. Yine on iki gibi. Ve yine on ikinin üçte biri, dört; dörtte biri de üç olur ve bunun da tamamı yedi olur. Ve bu yedi sayısını ortak paydadan çıkarasın. Bu

on ikinin yedisi gidince beş kalır. Ve bu beş sayısı bölendir. Bundan sonra o kalan üç sayısını bu payda olan on iki sayısına çarpasın. Sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 3 \\ \underline{12} \\ 36 \end{array}$$

“Ve bu otuz altı sayısını, bölen olan beş sayısına bölünen edip bölesin. Sonuç ne olursa o sorulan belirsiz meblağ da o kadardır. Bölme örneği:

$$\begin{array}{r|l} 1 & \\ 36 & 7 \\ 5 & \\ 7 & \end{array}$$

“Böylece anlaşıldı ki; o bilinmeyen meblağ yedi dirhem ve beşte bir dirhemmiş. Yani bir akçanın beş kısmından biriymiş. Ve eğer bu bir akçanın beş kısmından bir kısmı da hesap ile ne kadar olur? Onu da bilmek istersen; bil ki bu da dörtte bir dirhem beşte kısmından dört kısımdır. Çünkü bu bölmeden kalan bir sayısı bir dirhemdir. Ve bu bir dirhem aslında yüz peşizdir. Ve bu yüz peşizi bu beş sayısına bölecek olursa bunun her birine bundan yirmişer peşiz düşer. Böylece dörtte bir dirhem ki yirmi peşizdir ve bunun yirmi peşizi de dörtte birin beşte dört kısmı olur. Eğer şimdi bu söylenenlerin üçte birini ve dörtte birini çıkarırsan geriye üç dirhem kalır. Fakat eğer bu söylenen üçte bir ile dörtte birini, bu yedi sayısı ile beşte bir dirhemden yani yirmi peşizden değiştirmeden yani aynı birime çevirmeden bulmak istersen bu kolay değildir. Çünkü bundan sonuç almak işi bilene kolaydır, fakat acemi olanlara bundan sonuç almak gerçekten oldukça zordur. Şimdi buna da bir kural söyleyelim ki acemi olanlar bunu idrak edip kesin sonuç alalar. Şimdi bunun içinde yirmi peşiz olduğu yani dirhem küsuru olduğu için bunu birbirine bağlı kurallar (nedensellik ilişkisi) üzerine aynı birime çeviresin. Ve bu yedi dirhem olan yedi sayısını da yüz peşizle çarpasın yani bu sayının her birini yüz peşiz edesin. Ve o yirmi peşizi de ona ilave edesin ki tamamı yedi yüz yirmi peşiz olsun. Ve bu yedi yüz yirmi peşizin üçte biri, iki yüz kırk peşiz olur ve dörtte biri de yüz seksen peşiz olur. Ve bunların tamamı dört yüz yirmi peşiz olur. Bu dört yüz yirmi peşizi yediyüz yirmi peşizden çıkarırsan üç yüz peşiz geriye kalır ki o üç yüz peşiz üç akçadır. Çünkü peşizin her yüz adedi bir akça olur. Bunu aynı birimde ifade edince niçin her dirhem yüz peşiz kabul edilir fazla ve eksik olmaz diye sorarsan bil ki her şekli aynı birime çevirecek olsan o sayıda küsur ne yöne olursa onun üzerine aynı birime

çeviresin. Mesela eğer küsurda dörtte bir olursa dörtte birini alsın eğer yarım olursa yarısını alsın ve eğer üçte bir olursa üçte birini alsın. Şimdi bunun da sayısında olan küsuru peşizdir. O sebepten yüz peşizle aynı birimde olması gereklidir. Ve bu çeşitli meselelerde de birçok mesele bunun üzerinedir ki onlara uzun uzadıya anlatılan basit kurallar kendilerine mahsus değildir. Biliniz ki o kurallar ile birçok zor problemler (meseleler) de çözülür. Mesela harmanın (yığının) da üçte birini ve dörtte birini çıkarsalar, üç keylece geri kalsa o harman aslında kaç keylecedir demek gibi; veya bir çubuğun üçte biri çamurda ve dörtte biri de su içinde olup dışarda olanı üç zira olsa o çubuğun tamamının uzunluğu kaç zira demek gibidir. Şimdi bu ve bunun benzeri meseleler ne zaman olursa bu yol ile sonuca varılır. Fakat bu ve bunlar gibilerin tamamını her durumda anlatmak özetleme haddine tecavüzdür. O sebeple bazı durumlarda ertelenir.”

“...**Mesele:** Ve eğer sorsalar ki; belirsiz bir meblağın belirsiz üçte birini ve dörtte birini toplayıp yine kendine ekleseler. O belirsiz meblağ bu eklenenle birlikte on olsa; o belirsiz meblağ aslında ekleme olmaksızın yani belirsiz üçte bir ve belirsiz dörtte bir ilave edilmeden ne kadardır? Deseler; içinde hem üçte bir hem de dörtte bir olan yine on iki gibi bir payda bulman gerekir. Ve bu on ikinin üçte biri, dört; dörtte biri de üç olur. Bunlar da toplam yedi olur. Şimdi bu yedi adedi o ortak payda olan on ikiye ilave edesin. On dokuz olur ve bu on dokuz sayısı bölendir. Ve bundan sonra on sayısını o ortak payda olan on iki ile çarpasın. Sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 10 \\ \underline{12} \\ 120 \end{array}$$

“Bu çarpmanın sonucu olan yüz yirmi sayısını o bölen olan on dokuz sayısına bölünen edip bölesin ve sonuç kaç olursa o sorulan bilinmeyen meblağın kendisi de o olur. Bölme örneği;”

$$\begin{array}{r|l} 6 & \\ 120 & 6 \\ 19 & \end{array}$$

“Böylece bilinmeyenin kendisinin altı dirhem ve bir dirhem on dokuz kısmından bir kısmı olduğu anlaşılır. Şimdi bu kadar meblağın da üçte birini ve dörtte birini bulup yine kendisine eklersen toplam on olur. Fakat bunun da üçte bir ve dörtte birini bulmak

oldukça zor ve şüphelidir. Şimdi şüpheyi gidermek için açıklama yapmak gereklidir ki acemi olan kardeşlerin şüphesi giderilip kesinlik kazansın. Şimdi biliniz ki bu bölmenin sonucunda oluşan altı dirhem üçte biri iki dirhem olur ve dörtte biri de bir buçuk dirhem olur. Bu üç buçuk dirhemi bu altı dirheme ilave edince dokuz buçuk dirhem olur ve bunun on olması için yarım dirhem daha gerekir. Bundan sonra bölünen de kalan altının da üçte biri iki adet ve dörtte biri bir buçuk adet olur. Şimdi bu bölünende olan altıya da bu üç buçuk adedi ekleyince o da dokuz buçuk olur ki yarım dirhemdir.. Zira bölen olan on dokuz sayısının yarısı dokuz buçuk olur. Bölmenin sonucunda oluşan sayı dokuz buçuk sayısı, dokuz buçuk dirhemdir ve bölümden kalan altı sayısı ile dokuz buçuk sayısı ki yarım dirhemdir. Bunların ikisini de toplarsan on akça olur...”

Bilinmeyenin tespitine yönelik olarak anlatılan bir başka meseledeki örnek olayda ise elindeki belirsiz bir miktar parayı yine belirsiz sayıdaki kişiye dağıtan bir kimsenin parayı dağıtma sistematığı üzerinden kişi sayısı ve dağıtılan para miktarı tespit edilmiştir. Bu mesele özellikle de tahmini maliyetlerin tespiti açısından önem arz ettiğinden çalışmanın bu bölümünde ele alınmıştır. Söz konusu mesele şöyle açıklanmıştır. (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 224a -224b):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki, Zeyd bütün parasını arkadaşlarına bağışlayacak olsa... Mesela birinci şahsa bir akça, ikinci şahsa iki akça, üçüncü şahsa üç akça verse ve tamamını bu yöntem ile verse. Sonra pişman olup, bu söylenen meblağı bunlara eşit miktarda bağışlasa ve o parayı toplayıp eşit olarak bölseler ve kişi başına yirmişer akça düşse; esas bağış edilen Zeyd’in parası ne kadardır ve bundan faydalanan kaç kişi vardır? Deseler; bu yirmi akça şahısların hissesine düşendir. İkiye katlarsan kırk olur ve bu kırkın birini çıkartarsın ki tek sayı olsun. O takdirde bu otuz dokuz kalır. Bu otuz dokuz sayısı da insanların sayısıdır. Eğer Zeyd’in parasının da ne kadar olduğunu bilmek istersen, bir kişi başına düşen hisse ki yirmidir, otuz dokuz sayısı ile çarparsın. Sonuç şöyle olur;”

20

39

780

“Böylece anlaşıldı ki; Zeyd’in parası yedi yüz seksen akçaymış ve bundan faydalanan kişilerin sayısı da otuz dokuzmuş...”

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in çeşitli meseleler bölümünde anlatılan bir başka meselede ise doğrudan maliyet hesaplamaları ile ilgili olmayan ancak dolaylı da olsa zaman zaman maliyet veya yönetim muhasebesi hesaplamalarında kullanılan ayrıca günümüz amortisman hesaplama yöntemlerinden biri olan “yıllar toplamı” yöntemi hesaplamalarında başvurulan bir matematiksel yöntem açıklanmıştır. Söz konusu meselede ardışık sayıların pratik yöntemle toplanması açıklanmıştır. Mesele, Hz. Ali’nin halifeliği döneminde yaşanan bir olayla örneklendirilerek pekiştirilmiştir.

Çeşitli meseleler bölümündeki ardışık sayıların toplanmasına ilişkin meselede şu açıklamalara yer verilmiştir: (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 217b -221a):

*“... **Mesele:** Eğer sorsalar ki; birden ona kadar kaç sayı vardır? Yani birden ona kadar her sayıyı yine yanında olan sayıya ilave edip hesaplamak gibi. Mesela birin yanında iki var üç olur, ikinin yanında da üç var altı olur, üçün yanında da dört var on olur ve bu düzenle sayacak olsan bulunur. Fakat esası şudur ki; işlem ile bulun deseler; önce bu bir sayısını yazasın ve o on sayısını da yanına şöyle yazasın: 11. Ve bunun arasında bir sıfır olduğunu düşünmeyesin. Bu on bir sayısı çarpılandır. Bundan sora bu on adedi yarım edesin (ikiye bölesin) sonuç 5 olur. Bu beş sayısını çarpılan olan on bir sayısına çarpan edip çarpasın. Bu çarpımın sonucu ne olursa sorulan da o kadar olur. Çarpma Örneği:”*

$$\begin{array}{r} 11 \\ \underline{5} \\ 55 \end{array}$$

“Böylece bu da anlaşıldı ki; birden ona varıncaya kadar olan sayıların (toplamının) elli beş olurmuş. Eğer birden yüze kadar olan sayıların (toplamı) kaç olur? Deseler. Ya da birden bine kadar kaç olur deseler bunları da aynı şekilde yapasın. Yani birden yüze kadar diye sorsalar şöyle yazasın:

$$\begin{array}{r} 101 \\ \underline{50} \end{array}$$

“Bu yüz bir adet çarpılandır ve ondan sonra bu yüz adedi de ikiye bölersen sonuç 50 olur. Bu elli sayısını da o çarpılan olan yüz bir sayısına çarpan edip çarpasın ve çarpmanın sonucu ne olursa bu da o kadar olur. Çarpma Örneği:

$$\begin{array}{r} 101 \\ \times 50 \\ \hline 5050 \end{array}$$

“Böylece bu da anlaşıldı ki birden yüze kadar varınca (toplam) beş bin elli olurmuş. Eğer birden bine varınca kaç olduğunu da bilmek istersen onu da bu şekilde yazasın: 1001. Bunu da o temel olan kural ile mukayese edip yapasın. Şimdi bu husus da görünür de az (kolay) bir şeydir. Çünkü bundan yararlanılacak herhangi bir şey yok gibidir. Fakat mana olarak faydası vardır. Çünkü pek çok husus vardır ki bu basit kurala muhtaçtır. Şimdi bu çeşitli meselelerin diğer birçok meseleleri de kapsadığı önceden söylenmiştir. Fakat bu durumda şüpheleri gidermek için o ve benzerlerini bazen anlatmak gerekmektedir. Şimdi bunun duyurulmaya muhtaç bir hikâyesi vardır ki sahabe-i kiram zamanında meydana gelmiştir. Şimdi öncelikle onu söyleyip sonra kurallardan bahsedelim. Şimdi bilin ki; Hz. Ali'nin halifeliği zamanında zayıf bir adam bir yanına yumurta koyup alıp giderken bir kimse şiddetli bir şekilde buna dokunup bütün yumurtalarını kırmış. Yumurtaların sahibi de bu kimseyi Hz. Ali'ye getirmiş ve Hz. Ali de durum kadiya vakıf olunca bu zayıf kişiye yüce hukuk gereği zararının tazmin edilmesini emretmiş. Tazminin karşılanması için kaç adet yumurtanın olduğu bilinmek istenmiş ve o kimseden açıklama istenince tamamı kaç tanedir bilmiyorum demiş. Ama “Ey Müminlerin Emiri; bu kadar vardı ki; ikişer ikişer çektiğimde bir kaldı ve üçer üçer de çektim yine bir kaldı, dörder dörder de çektim yine bir kaldı, beşer beşer de çektim yine bir kaldı, altışar altışar çektim yine bir kaldı ve yedişer yediler çekince de tamamı geldi.” Dediği anda Hz. Ali velilik nuru ile bilip “üç yüz bir yumurta var imiş, değerini ver” diye buyurmuş. Bu ve bunun gibi meseleler olur ki saf huylu kimseler düşünüp ve gayret edip bulurlar. Fakat bundan istenen odur ki bunun gibi meseleler halef ve selef muhasebeciler tarafınca işlem ile nasıl çözülür onu bilesin. Şimdi biliniz ki bu da yukarıda basit olan yol ile çözülür. Şimdi yedişerde sayı tamamen geldi bu yedi sayısı çarpan olur. Bundan sonra birden altıya varıncaya kadar kaç adet olur onu bulmak gerekir. Bunu şöyle yazasın:”

$$\frac{6}{7}$$

“Ve bu altı sayısı ile bir sayısının (toplamı) yedi olur. Ve bu yedi sayısı çarpılandır. Bundan sonra bu altı sayısını yarım edesin ki sonuç 3 olur. Bu üç sayısını yukarıdaki altı ile birin toplamı ve çarpılan olan yediye çarpan edip çarpasın sonuç şu olur:”

$$\frac{3}{21}$$

“Ve bu çarpmanın sonucu olan yirmi bir sayısını iki katına çıkarasın ki kırk iki ola ve bu kırk ikinin üzerine bir daha ilave edesin ki kırk üç ola. Eğer bu diğer sayı (bir) niçin eklenir dersen meydana gelen tek sayı olması için eklenir. Eğer meydana gelen çift olsaydı o zaman asıl sayıdan biri çıkarılırdı. Bu husus daha önce anlatılmıştı. Şimdi bu kırk üç sayısını o çarpan olan yedi sayısına ki bu yumurtanın sayısında olan yedi adettir. Buna çarpılan edip çarpasın ve çarpım sonucu ne olursa yumurtanın sayısı da o kadardır. Çarpma Örneği:

$$\frac{43}{7}$$
$$301$$

“Böylece bu da anlaşıldı ki yumurtalar üç yüz bir adetmiş...”

Muhyeddin Muhammed anlatılan bu mesele ile ardışık sayıların toplamının pratik yöntemle nasıl hesaplanacağını açıklamıştır. Bu yöntemde 1’den n’e kadar olan ardışık sayıların toplamı “n.(n+1)/2 “ formülü ile bulunmaktadır. Eserde de benzer bir hesaplama tekniğinin kullanıldığı görülmektedir. Bu teknikle; 1-10, 1-100 ve 1-1000 arasındaki sayılar tek işlemle toplanmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki; Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de anlatılan bu yöntemin Carl Frederich Gauss tarafından bulunduğu iddia edilmektedir.

Bu konuyla ilgili olarak anlatılan en bilindik hikâyede olay şöyle geçmektedir: Gauss'un ilkokul öğretmeni J.G. Büttner, öğrencilerini oyalamak için 1-100 arası olan sayıları toplamalarını isteyince, Gauss $50 \times 101 = 5050$ cevabını birkaç saniye içinde bulmuştur. O günden sonra bu yöntem Gauss Yöntemi olarak anılmıştır. Ancak bu hikâyenin doğruluğu tartışılmaktadır. Newton’un elma meselesi ya da Arşimet’in küvet meselesi gibi bu meselenin de masalsı bir yanının olduğu veya efsane olabileceğine dair görüşler

mevcuttur (Hayes, 2006: 200). Bununla birlikte bu hikâyenin yaşanmasından 300 yıl kadar önce Muhyeddin Muhammed tarafından kaleme alınan Mecma'ü'l-Kavâ'id'de bu yöntemin açıklanmış olması da bilim tarihinin aksettirilmesi açısından düşündürücüdür.

Buraya kadar anlatılanlar ışığında Mecma'ü'l-Kavâ'id'in, günümüz maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarında kullanılan hesaplamalar açısından oldukça zengin bir içeriğe sahip olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle de birim ve toplam maliyetlerinin hesaplanması, ticari malların alış maliyetleri ve fiyat tespitleri, fiili maliyet ve tahmini maliyet hesaplamaları gibi birçok konu anlatılan meselelerdeki örnek olaylar üzerinden izah edilmiştir. Bununla birlikte bazı meselelerde ileri maliyet yöntemlerine ilişkin bir takım hesaplamaların kullanıldığını da söylemek mümkündür. Bu durum Mecma'ü'l-Kavâ'id'in yalnızca finansal muhasebe uygulamaları açısından değil, maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları açısından da önemini ortaya koymaktadır.

3.6.6. İşçi Ücretlerine İlişkin Hesaplamalar

Mecma'ü'l-Kavâ'id'deki meseleler yalnızca üretilen ya da satılan ürünlerin maliyet değerleri ile sınırlı olmayıp, üretim faktörlerinden emeğe ilişkin ücret hesaplamalarını da içermektedir. İşçiler üzerinden örneklendirilen bu meselelerde, bir ya da daha çok işçinin belirli bir iş sonucunda elde edecekleri ücretler çalıştıkları süre veya yaptıkları işin miktarı üzerinden hesaplanmıştır. Başka bir ifadeyle işçilik ücretleri hem zaman temelli hem de iş temelli olarak hesaplanmıştır.

Çeşitli meseleler bölümünde aktarılan bir meseledeki örnek olayda aylık ücretleri farklı olan iki işçinin belirsiz bir süre çalıştıktan sonra elde edecekleri ücretler ve bu ücretler üzerinden de çalıştıkları gün sayısı tespit edilmiştir.

İşçi ücretlerine ilişkin söz konusu mesele şöyle anlatılmıştır (Mecma'ü'l-Kavâ'id, Köprülü Nüshası: 210b -212b):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki bir kişi iki işçi tutsa: birini ayda on akçaya birini de ayda altı akçayla anlaşırsa (sözleşse) ve bunların ikisi (toplam) bir ay çalışsalar o şahıs da bunlara hesap ile ücretlerini verse... Fakat bunların çalıştıkları günler farklı olup ücretlerinin miktarı eşit olsa: o takdirde ayda on akçaya tutulan işçi kaç gün çalışmış olur ve hesap ile ücreti ne kadardır? Ve ayda altı akçaya tutulan işçi kaç gün çalışmıştır

ve onun da ücreti hesapla ne kadardır? Deseler; bunların önce ücretlerini bulman gerekir.. Sonra o ücretten yine çalıştıkları günü bulasın. Şimdi biliniz ki; bunların o çalıştıkları bir ayın gün sayısı ki otuz gündür ve o otuz gün bölünendir. Böylece şimdi birinin sözleşmesi ayın üçte biri kadardır ki on dirhemdir. Diğerinin sözleşmesi de ayın beşte biri kadardır ki o da altı dirhemdir. Böylece bu emarelerden de görüldü ki; burada üçte bir ve beşte bir gereklidir.. Şimdi üçte bir üçtür ve beşte bir beştir. Bunların tamamı sekiz olur, bu sekiz günü o bölünen olan otuz güne bölen edip bölesin. Bölmenin sonuç kaç olursa bir kişinin ücreti o kadar olur. Bölme örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 6 & \\ 30 & 3,75 \\ 8 & \end{array}$$

Böylece anlaşıldı ki; her birinin ücreti üç dirhem ve dörtte üç dirhemmiş. Çünkü bu bölme sonucunda kalan altı sayısı dörtte üç dirhemdir. Bunların ücretlerini bildikten sonra eğer her birinin kaç gün çalıştığını bilmek istersen bu ücreti yani üç dirhem ve dörtte üç dirhemi üç sayısı ile çarpasın ki bu üçte birdir. Çünkü ona (on akçaya) tutulan işçinin sözleşmesi bir ayın üçte biri kadardır. Onun için üçle çarpılır ve sonuç 11,25 olur. Bu çarpmanın sonucunun iki basamağını küsur olması sebebiyle çıkarasın. Böylece bu da anlaşıldı ki; (bir) ayda ona (on akçaya) tutulan işçi on bir gün ve çeyrek gün çalışmıştır. Eğer ayda altı akçaya tutulan işçinin de kaç gün çalıştığını bilmek istersen bu on bir günü ve çeyrek günü ayın otuz gününden çıkarasın. Ve sonuç ne olursa iki hanesini küsur sebebiyle çıkarasın. Geriye ne kadar kalırsa o kadar gün çalışmış olur. Çıkarma örneği:

$$\begin{array}{r} 30,00 \\ \underline{11,25} \\ 18,75 \end{array}$$

“Böylece bu da anlaşıldı ki; o da on sekiz gün ve üççeyrek (dörtte üç) gün çalışmıştır. Fakat bunu da işlem ile bilmek istersen, bunu da yukarıda söylenen gibi yapman gerekir. Yani o ücretin sayısı olan üç dirhemi ve dörtte üç dirhemi bu sefer beş sayısı ile çarpasın ki bu beşte birdir. Çünkü altı akçaya tutulan işçinin sözleşmesi ayın beşte biri kadardır. Onun için beş ile çarpılır ve bunun da çarpma sonucu 18,75 olur. Bu çarpma sonucunun da iki basamağını küsur sebebiyle çıkarasın. Böylece anlaşıldı ki; ayda altı

akçaya tutulan işçi on sekiz gün ve üççeyrek (dörtte üç) gün çalışmıştır. Bu çalışılan günleri toplarsan yine otuz gün olur...”

Zaman temelli ücret tespitinin yapıldığı bu meselenin hemen ardından anlatılan bir başka meselede ise bir işçinin ücreti yapılan işin miktarı üzerinden hesaplanmıştır. Bu meselede 100 akça karşılığında 4 x 4 x 4 zira (uzunluk – genişlik – derinlik) ölçülerinde bir kuyunun kazılması için anlaşılan bir işçinin 2 x 2 x 2 zira kazdıktan sonra vaz geçmesi durumunda elde edeceği ücret hacim hesabı üzerinden tespit edilmiştir.

Söz konusu meselede şu açıklamalar yer almaktadır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 212b -214a):

“...Mesele: Eğer sorsalar ki, bir kuyunun (çukurun) dört zira uzunluğu, dört zira eni (genişliği) ve dört zira da derinliği olsa ve bunu kazmak için yüz akça ücrete anlaşılrsa. Ve o kişi de iki zira uzunluk ve iki zira en ve iki zira da derinlik kazdıktan sonra feragat edip bu kadar çalışmanın ücretini talep etse; şimdi bu kadar çalışmanın ücreti hesap ile ne kadar olur? Deseler; bu da yardıma muhtaçtır. Şimdi anlaşma yapılan dört zira uzunluğu dört zira genişlikle çarpasın, sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 4 \\ \underline{4} \\ 16 \end{array}$$

“Ve bu çarpmanın sonucunu da yine dört zira derinlik ile çarpasın, sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 16 \\ \underline{4} \\ 64 \end{array}$$

“Ve bu çarpmanın sonucunda oluşan altmış dört zira yapılan anlaşma karşılığıdır. Bundan sonra o şahsın da ne kadar çalıştığını da şu şekilde yapmak gerekir. Şimdi onun da iki zira uzunluğunu iki zira genişliğine çarpasın, sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 2 \\ \underline{2} \\ 4 \end{array}$$

“Ve bu çarpmanın sonucunu da yine bunun iki zira derinliğine çarpasın. Sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 4 \\ \underline{2} \\ 8 \end{array}$$

“Bu çarpım sonucunda oluşan sekiz zira, o istenen altmış dört ziranın sekizde biri olur. Buradan da anlaşıldı ki; o şahıs anlaşılan miktarın sekizde birini çalışmış. Bunun ne kadar çalıştığı anlaşıldıktan sonra ücretin de hesapla ne kar olduğunu bilmek istersen; o anlaşılan yüz akçayı bölünen edip bu sekiz sayısını da ona bölen edip bölesin. Bölmenin sonucu kaç olursa onun ücreti de o karadır. Bölme Örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 24 & \\ 100 & \mathbf{12,50} \\ 88 & \end{array}$$

“Böylece anlaşıldı ki onun ücreti de on iki dirhem ve yarım dirhemmiş...”

İşçi ücretlerine ilişkin olarak Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de anlatılan bir diğer meselede ise işçinin kazanacağı ücret belirlenmiş olup bu ücretin ödenme şekli farklılık arz etmektedir. Zira söz konusu meselede belirli bir iş karşılığında işçinin elde edeceği ücretin bir miktar paraya ilave olarak değeri bilinmeyen bir yüzük ve kumaş ile ödenmesi üzerine bir anlaşma yapılmıştır. Yüzüğün ve kumaşın değerlerinin tespit edilmesi sonucunda ise işçinin aldığı ücret tam olarak belirlenebilmiştir. Bu meselede söz konusu ücret hesaplamaları iki farklı örnek olay üzerinden anlatılmıştır.

Söz konusu meselede şu açıklamalar yer almaktadır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 233a -236a):

“...**Mesele:** Eğer sorsalar ki; Zeyd bir işçi tutsa, ayda kırk akça ve bir yüzüğe anlaşsa. O yüzüğün kıymeti de bilinmese ve o işçi beş gün hizmet ederek o değeri belli olmayan yüzüğe hakkı olsa. O yüzüğün değeri ne kadardır? Deseler; öncelikle o işçinin günlük ücretini bulup çıkarman gereklidir. Sonra o günlük ücretinin beş günlüğünü toplayasın. Tamamı ne kadar olursa yüzüğün değeri odur. Şimdi öncelikle ayın beş gününü yüzük için ayırdıktan sonra aydaki gün adedi ki yirmi beş gün kalır ve o anlaşılan kırk akçayı bu yirmi beş güne bölesin ve bölmenin sonucu ne olursa günlük ücreti de o kadar olur. Bölme örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 12 & \\ 255 & \mathbf{1,50} \\ 40 & \\ 25 & \end{array}$$

“Böylece anlaşıldı ki; günlük ücret bir buçuk dirhem ve bir dirhem yirmi beş parçasından iki buçuk parçası olurmuş. Şimdi bu takdirde beş günlük ücret kaç akça olursa yüzüğün değeri de odur. Mesela beş kere bir buçuk, yedi buçuk dirhem eder ve beş kere iki buçuk parça, on iki buçuk parça olur ve on iki buçuk parça da bunun bölümüne bölen olan yirmi beşin yarısı olur ki o da yarım dirhemdir. Böylece anlaşılır ki; yüzüğün değeri sekiz akçadır. Eğer Zeyd bir işçi daha tutsa ve o işçi için ayda kırk akçaya, bir yüzüğe ve bir de kumaşa anlaşsa. Fakat o yüzüğün ve kumaşın da değeri belli olmasa, o işçi üç gün hizmet etmekle yüzüğü hak edip, altı gün hizmet etmekle de o değeri belli olmayan kumaşı hak ederse... Şimdi Yüzüğün ve kumaşın değeri ne kadardır? Bunu da bilmek istersen yukarıda söylenildiği gibi yapasın. Yani bunda da öncelikle günlük ücreti bulasın sonra o günlük ücretin üç günlüğünü toplayasın ve toplamı ne kadar olursa yüzüğün değeri odur. Sonra o günlük ücretin altı günlüğünü de toplayasın, toplamda ne kadar olursa kumaşın değeri de odur. Şimdi bunda da ayın üç gününü yüzük sebebi ile ve altı gününü de elbise sebebiyle ayırasın. Ayırdıktan sonra ayın gün sayısı da yirmi bir gün olur. O anlaşılan kırk akçayı da bu yirmi bir güne bölesin. Bölümün sonucu kaç olursa bir günün ücreti de o kadar olur. Bölme örneği:

$$\begin{array}{r|l} 1 & \\ 19 & 1 \\ 40 & \\ 21 & \\ 1 & \end{array}$$

“Böylece anlaşıldı ki; bu günde bir akça ve bir akçanın yirmi bir parçasından on dokuz parçası olurmuş. Şimdi bu takdirde üç günlük ücret kaç akça olursa yüzüğün değeri de odur. Altı günlük ücret de kaç akça olursa kumaşın değeri de odur. Ya da yüzüğün değerini bulduktan sonra iki ile çarp ki o da kumaşın değeri olur. Biliniz ki bir günde birer akça ücret olunca üç günde üç akça olur ve bu on dokuz parça da o üç günde elli yedi parça olur. Bu elli yedi parçayı da akça etmek istersen yirmi bire taksim edesin. Zira bu durum o parçaların yirmi bir adedinin bir akça olmasını gerektirir. Bölme örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 15 & \\ 57 & 2 \\ 21 & \end{array}$$

“Bu bölmenin sonucu olan iki akça da o üç günlük ücret olan üç akçaya ilave edilince beş akça olur. Bu bölmenin sonucun da kalan on beş sayısı da yedide beş dirhem olur. Yani bir akçanın yedi parçasından beş parçası olur. Çünkü bu on beş cüzden bölen olan her yirmi birin her yedi adedine beş adet düşer. Böylece bu da anlaşıldı ki; yüzüğün değeri beş akça ve yedide beş dirhem olurmuş. Kumaşın değeri de bunun iki katı olur, o da on bir akça ve yedide üç olur. Yani bu da akçanın yedi parçasından üç parçası olur...”

3.6.7. Miras Hesaplamaları

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserde miras konusunun oldukça kapsamlı olarak ele alındığı görülmektedir. Tereke muhasebesi uygulamaları kapsamında değerlendiren miras paylaşımının şer-i hükümlere göre nasıl yapılacağı, farklı türdeki varislerin mirasa konu olan mallardan ne kadar pay alacağı gibi konular farklı örneklerle ayrıntılı olarak eserde açıklanmıştır. Ancak eserdeki miras hesaplamalarının açıklamalarına geçmeden önce Osmanlı Devleti’ndeki tereke muhasebesi uygulamalardan söz etmek faydalı olacaktır.

Osmanlılarda tereke muhasebesi ile ilgili birçok düzenleme mevcuttur. Vefat eden bir kimseden miras kalması durumunda ve mirasçıların istekleri doğrultusunda miras konusu mal ya da nakit varlığı kadılık kurumunca tespit edilmekte, değerlendirilmekte, paylaştırılmakta ve muhasebe kayıt düzenine göre tereke defterlerine kaydedilmekteydi. Bu süreçte gerek mirasçılara gerekse devlete düşen paylar hesaplanarak kayıt altına alınmaktaydı. Miras ile ilgili tereke defterlerindeki kayıtların dört bölümde ele alındığı bilinmektedir. Bunlar (Ertaş ve Şişman, 2013: 199-200):

- Ölen kişinin kimlik bilgileri, ölüm tarihi, ölüm yeri, varisleri, varsa miras konusu malın teslim edildiği devlet görevlisi ve kayıt tarihi,
- Menkul ve gayrimenkul miras mallarının, alacakların ve nakdin envanteri,
- Ödemeler (sırasıyla; vefat edenin cenaze masrafları, devlete olan borçlar, diğer borçlar, varsa vasiyet gereği yapılacak ödemeler, kadı ücreti, hamaliye, defter kayıt masrafı, vb. tereke masraf tutarları),
- Kalan tutar ve bu tutarın mirasçılar arasında paylaşımı.

Tereke muhasebesindeki kayıt sürecinin envanter niteliğini taşıdığı söylenebilir. Ayrıca tereke kayıtları incelendiğinde varlıklar, borçlar ve öz sermaye olarak

nitelendirilebilecek varisler bir denge içinde ele alınmaktadır. Miras paylaşımı sonucu ortaya çıkan sonuç ise tasfiye bilançosu özelliklerini taşımaktadır. Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğuna miras uygulamalarında bir muhasebe disiplinin varlığından söz etmek mümkündür. Bununla birlikte tereke muhasebesi uygulamalarının, Osmanlı'nın adalet temelli muhasebe kayıt kültürünün bir ürünü olduğunu da belirtmek gerekmektedir (Ertaş ve Şişman, 2013: 201).

Mecma'ü'l-Kavâ'id'de miras hesaplamaları ile ilgili açıklamalar İslam Hukuku çerçevesinde ele alınmıştır. Muhyeddin Muhammed mirasın paylaşılmasının mübarek şer-i hükümlere göre yapıldığını eserinde belirtmiştir. Bu bağlamda İslamiyet'e göre miras paylaşımının hangi şartlarda ve nasıl gerçekleştirileceği konusunun da bilinmesi önem arz etmektedir.

Kur'ân-ı Kerim'de miras paylaşımı konusu genel hatları ile Nisâ sûresinin on bir, on iki ve yüz yetmiş altıncı ayetlerinde belirtilmiştir. Efe (2011: 161- 162) ilgili ayetlere göre miras paylaşımına ilişkin olarak şu durumların ortaya çıktığını belirtmiştir:

- Ölen kişinin mirasçısı olarak yalnızca oğlu ve kızı varsa, miras kıza yarım, erkeğe bir pay düşecek şekilde paylaşılır. Başka varisler de olsa oğul ve kızın birlikte mirasçı olarak bulunduğu sürece bu oranlar değişmez.
- Ölen kişinin mirasçıları sadece anne ve babası ise; annesi üçte bir, babası ise kalanını alır. Eğer çocukları da varsa anne ve babasının her biri altıda bir oranında pay alır. Geri kalanı çocukları arasında paylaşılır.
- Ölen kişinin kardeşleri varsa anası altıda bir, babası asabe olarak kalanı alır. Kardeşler ise hacb olur, mirastan bir şey alamazlar.
- Evlilik durumunda, eş olan kadın öldüğünde koca mirasın dörtte birini alır kalanı çocukları arasında paylaşılır. Eğer çocuğu yoksa kocası mirasın yarısını alır. Kocanın ölmesi durumunda ise karısı mirasın sekizde birini alır ve kalanı çocukları arasında paylaşılır. Çocuğu yoksa eşi mirasın dörtte birini alır.
- Ölen kişinin varisi olarak anneleri bir olan tek bir kardeş varsa mirastan altıda bir pay alır. Bu durumda birden fazla kardeş varsa (kız erkek ayrımı yapılmadan) mirasın üçte birini paylaşırlar.
- Öz kardeş ya da yalnızca babaları bir olan kardeşlerde ise; erkeğin hissesi iki kız kardeşin hissesi kadar olur.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de miras konusu eserin birinci bölümündeki on birinci fasılda ele alınmıştır. Miras bölümünün (paylaşımının) açıklanması şeklinde başlıklandırılan bu bölümde farklı durumlarda varislere düşen miras paylarının nasıl ve hangi oranlar esas alınarak dağıtılacağı açıklanmıştır. Bununla birlikte eserin çeşitli meseleler bölümünde de yine miras hesaplamaları ile ilgili örnek olaylar tasarlanmıştır. Ancak öncelikle miras paylaşımının açıklanması kısmındaki beyanlar aktarılacaktır.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’in birinci bölümünün on dördüncü faslında, miras paylaşımına ilişkin olarak şu açıklamalar yer almaktadır. (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 70b – 73b):

“...On dördüncü fasıl mirasların bölünmesinin açıklanması üzerinedir. Mirasların bölünmesi de, bir miktar meblağın birkaç varise mübarek şer-i hesap) ile bölünmesidir (paylaştırılmasıdır). Şimdi bil ki bu da iki türüdür. Bir türü, avl¹⁸ olmadan bulunur. Asıl mal sağlıklı (küsür olmadan) bölünür. Diğer bir türü de avla muhtaçtır. Ve bu avla muhtaç olan gerek vasiyet gerekse miras olsun onun avl olmaksızın yapılması mümkün değildir. Şimdi bu mirasların bölünmesinde avla muhtaç olan veya olmayanlar hangisidir onları anlatıp yöntemleri ile ayrıntılı olarak açıklayalım. Ama önce avla muhtaç olmayanı anlatalım ki; o diğerinden daha kolaydır. Şimdi bu avla muhtaç olmayan da iki türüdür. Birisi kalanlı diğeri kalansızdır. Onlardan da birer örnek anlatıp açıklayalım. Şimdi önce bakiyeli olup ta avlsız olanlardan birini anlatalım ki, bunun örneği bir mesele Hz. Ali zamanında vuku bulmuştur. O ilginç hikâyenin burada söylenmesi faydalı olduğu için anlatılması lazım geldi. Şimdi bil ki; Hz. Ali’ye hilafeti zamanında bir kadın gelip dedi ki “Ey müminlerin halifesi! Bir kardeşim vefat etti altı yüz dinarı kaldı. Mirası bölen memurlar bu altı yüz dinardan ben zavallıya bir dinar verdiler” dedi. Sonra Hz. Ali (Radiyahallahu anh) de, velilik ışığı ile konuyu bilip, bu kadına dedi ki, “Ey kadın! Ölen o kardeşinin annesi var mıdır?” Dedi. Bu kadın “evet” dedi. Ve “Hanımı da var mıdır?” dedi. Kadın “Evet” dedi. Ve “İki kızı da var mıdır?” Dedi. Kadın da “evet” dedi ve “on iki erkek kardeşi var mıdır?” Dedi. Kadın “evet” deyince, Hz. Ali: “Sana ondan sadece bir dinar düşer” dedi. Ana ve eş ve kızlar bunlar

¹⁸ Avl; İslâm hukukuna göre miras bölümünde, belirli hisse sahiplerinin terekeden alacakları pay miktarı hesaplanırken, payların toplamının ortak paydadan fazla çıkması durumu olarak ifade edilmektedir (Döndüren, 1991: 117).

mirastan pay alan asıl varislerdir (sahib-i farz). Kardeşler ise asabedir¹⁹(asıl varislerler ile birlikte olduklarında onlardan arta kalanı alan mirasçılardır). Şimdi, anne bu malın altıda birini alır. Ve hanımı sekizde birini alır. Kızları da (her biri) üçte birini alır. Kalanlarını da kardeşler erkeğe iki kadının payı düşecek şekilde alırlar. Burada söylenecek söz çoktur. Çünkü bu ve bunun gibi hususlarda asıl miras sahibi olan erkeklerden ve kadınlardan kimdir ve kaç tayfadır ve mirastan pay alan kişi sayısı nedir ve hisseler nedir ve bu mirastan pay alanlar ile hisselerin birbirileri ile çarpımının durumu nedir ki miras ilmine uygun şekilde, küsursuz olarak belirlenebilsin. Şimdi eğer bunlar teker teker açıklanacak olursa, bu husus miras ilmi bahsine yol açmış olup bu işler kalır. Aslında bunda istenilen şey sadece miras ilmi konusu değildir, sadece muhasebecilerin yöntemleri ile bir genel kural açıklamaktır ki; avla muhtaç olanın hangisi olduğu ve nasıl avl olacağı avlı olmayanın da kalanlı ve kalansız nasıl olur onu bilesin. Mirasların bölünmesi örneği:

Ölen Kişinin Malı Budur: 600

<i>Asıl Varis</i>	<i>Asıl Varis</i>	<i>Asıl Varis</i>	<i>Asabe</i>	<i>Asabe</i>
<i>anne</i>	<i>kadın (eş)</i>	<i>iki kız çocuk</i>	<i>on iki erkek kardeş</i>	<i>kız kardeş</i>
<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>
100	75	400	24	1
<i>altıda bir</i>	<i>sekizde bir</i>	<i>üçte bir</i>		

“Şimdi bu altı yüz dinarın veya altı yüz akçanın, altıda biri yüz dinar olur, anneye veresin. Sekizde biri yetmiş beş dinar olur, hanımına veresin. Üçte ikisi dört yüz dinar olur, iki kıza veresin. Ve bundan yirmi beş dinar kalır. Bu yirmi beş dinardan da on iki erkek kardeşe ikişer dinar ve bir kız kardeşe de bir dinar düşer. Şimdi şu bölmeler (paylaşım) ki kalanlıdır ve bunun gibiler avla muhtaç değildir. Çünkü bunlar ne avla ne çarpmaya ne de bölmeye ihtiyaç duymazlar. Bütün bunlar gibi olanlarda yöntem budur ki; bu altı yüz dinar olan asıl parayı altıya bölesin, sekize bölesin ve üçte ikisini

¹⁹ “Asabe” sözcüğü İslâm hukukunda miras bırakana doğrudan veya erkek vasıtasıyla bağlı bulunan mirasçılar için kullanılan bir fıkıh terimidir. Fıkıh ve ferâiz kitaplarında asabe, “tek başına bulunduğu zaman mirasın tamamını, belli hisseli mirasçılarla beraber bulunduğu zaman onlardan arta kalanı alan mirasçı” şeklinde tarif edilmiştir (Karaman, 1991: 452).

alasin ve her birini ne çıkarsa şer-i hesaba göre sahiplerine veresin. Kalanının sahipleri kimler ise onlara da anlatılan yöntem paylarını hisselerini veresin. Diğerlerini de bu şekilde kıyasla yapasın...”

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de miras paylaşımı ile ilgili olarak buraya kadar yapılan açıklamalarda, Hz. Ali döneminde yaşanan bir olay üzerinden mirasın farklı türdeki varislere nasıl ve hangi oranda dağıtılacağı belirtilmiştir. Muhyeddin Muhammed bu paylaşımı avla ihtiyacı olmayan kalanlı bir miras paylaşımı olarak tanımlamıştır. Buradaki kalanlı ifadesi, asıl varislere dağıtıldıktan sonra kalan paranın dağıtımını ifade etmektedir.

Anlatılan olaydaki miras paylaşımının Nisâ Sûresi’nin miras ile ilgili ayetlerine uygun olduğu görülmektedir. Miras bölümünde vefat eden kişinin annesi, karısı ve çocukları asıl varis (sahib-i farz) olarak kabul edilirken, erkek ve kız kardeşleri ise asabe olarak ifade edilmiştir. 600 dinarlık toplam mirasın altıda biri (100 dinarı) ölen kişinin annesine, sekizde biri (75 dinarı) karısına ve üçte ikisi de (400 dinarı) iki kız çocuğuna paylaştırılmıştır. Geriye kalan 25 dinar ise erkek ve kız kardeşler arasında kıza yarım, erkeğe bir pay düşecek şekilde paylaştırılmıştır. 12 erkek kardeş olmasından dolayı erkek kardeşler toplamda 24 dinar almıştır. Kız kardeşe ise 1 dinarlık miras kalmıştır.

Miras paylaşımına ilişkin açıklamalar yine avl konusuna gerek olmayan ancak kalansız olan bir miras bölümünün açıklanması ile şöyle devam etmiştir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 73b – 74b):

“...Şimdi de avla muhtaç olmayan hem de kalansız olanı açıklayalım. Şimdi bilin ki; bir adam öldü iki karısı kaldı, altı nenesi kaldı, on kızı kaldı ve yedi de amcası kaldı. Böylece, iki karısı sekizde bir alır, neneler altıda bir alır ve kızlar üçte iki alır, çünkü bunlar asıl miras sahipleridir (asıl varislerdir). Amcalar ise babadan akrabadır ve sekizde birinin üçte birini alırlar. Bu mesele yirmi dördündür, çünkü bir meselede sekizde bir olursa o mesele yirmi dörtten olur. Ve bu yirmi dördün sekizde biri üç olur ki, bu hanımlarının hissesidir. Altıda biri de dört olur ki bu da nenelerin hissesidir. Üçte ikisi de on altı olur ki bu da kızlarındır. Şimdi bu yirmi dördün sekizde biri üç, altıda biri dört ve üçte ikisi on altı olunca tamamı yirmi üç olur ve bir kalır. Kalan bu bir de yirmi dördün sekizde birinin üçte biri olur ki, o da amcaların payıdır. Bu meselenin yirmi dörtten olduğunu bildirmek için bu paylaşım anlatıldı. Şimdi bu meselenin yirmi

dörtten olduğunu bildikten sonra bunlara bu kadar meblağdan mübarek şer-i hesap ile ne düşeceğini örnekler ile açıklayalım. Diğer mirasların bölünmesi örneği:”

Ölen Kişinin Malı: 5040

<i>Asıl Varis</i>	<i>Asıl Varis</i>	<i>Asıl Varis</i>	<i>Asabe</i>	<i>Hisselerin Toplamı</i>
<i>iki eş</i>	<i>altı nene</i>	<i>on kız</i>	<i>yedi amca</i>	630
<i>sekizde bir</i>	<i>altıda bir</i>	<i>üçte iki</i>	<i>yirmi dörtte bir</i>	840
<i>kadınlar</i>	<i>neneler</i>	<i>kızlar</i>	<i>amcalar</i>	3360
<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	210
630	840	3360	210	5040

“Bu ölenin malını, varisleri olan hanımlarına, nenelerine ve amcalarına bölecek olursan, ilk olarak asıl malı sekize bölüp hanımlarına veresin. İkinci olarak yine altıya bölüp ninelere veresin ve üçüncü olarak üçe bölüp o üçün ikisini kızlara veresin. Dördüncü olarak bu tamamının sekizde birinin üçte birini alıp amcalara veresin. Sonra yine bu payları (hisseleri) toplayasın. Eğer ölenin asıl malı (parası) çıkarsa doğrudur. Bu avlsız olanların bakiyesiz (kalansız) olanına da bu kadar açıklama yeterlidir...”

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de miras bölümüne ilişkin olarak anlatılan bu ikinci örnekte ise kalansız ve avl konusuna da gerek duyulmayan miras paylaşımı açıklanmıştır. Bu örnekteki yedi amca baba tarafından akraba olduklarından asıl varis konumunda değillerdir ve asabe olarak değerlendirilmiştir. Şer-i hesaba esas alınarak yapılan paylaşıma göre toplam 5040 dinarlık mirasın sekizde biri (630 dinarı) ölen kişinin karısına, altıda biri (840 dinarı) altı nenesine, üçte ikisi (3360 dinarı) on kızına ve yirmi dörtte biri de (210 dinarı) yedi amcasına dağıtılmıştır.

Miras paylaşımına ilişkin açıklamalar bu kez avla ihtiyaç olan paylaşımın açıklanması ile şöyle devam etmiştir (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 74b – 80b):

“...Şimdiden sonra avlı olanları açıklayalım. Şimdi bilin ki bir kadın vefat etti, kocası kaldı, babası kaldı, annesi kaldı ve altı kızı kaldı. Şimdi kocası dörtte bir alır ve babası altıda bir alır, annesi de altıda bir alır ve kızları da üçte iki alır. Bunların tamamı da asıl varislerdir. Şimdi bunda muhasebecilerin yöntemi ile nasıl avl olur onu

açıklayalım. Biliniz ki; şimdi bize bir ortak payda bulmak gerekir ki; o paydada hem dörtte bir olsun, hem altıda bir olsun ve hem de üçte iki olsun, otuz altı gibi. Bu payda olan otuz altı sayısı, ne şekilde bulunur ve bu meseleye ne şekilde ortak payda olaya yarar onları da açıklayalım. Şimdi bunun da yöntemi önce anlattığımız ortak payda bulma kısmında zikredilmiştir. Ama şimdi de bilgilerin tamamlanması için tekraren anlatıldı. Dörtte bir kocanın hissesidir, onu altıda birle çarpasın ki o da babanın hissesidir. Ama bu paydanın bulunmasında altıda iki ve üçte iki yine hemen altıda bir ve üçte bir tutulup çarpılır. Ama asıl payda bulunduktan sonra o paydanın dörtte biri ve altıda biri ki bölen olması gerekir, o zaman altıda iki, altıda iki tutulur ve üçte iki de üçte iki tutulur. Şimdi bu dörtte bir ki kocanın hissesidir, altıda birle çarp ki; bu babanın hissesi ve annenin hissesidir. Sonra dört kere altı yirmi dört olur. Ve bu yirmi dördü yine üçle çarp ki kızların hissesidir. Yirmi dört kere üçte yetmiş iki olur ve bu yetmiş iki de tam paydadır, onunla yapmak da caizdir ama fazla yazmak olur. Bunun da en azını, sadesini yapmak gerek. Bunu da yarımlamak gerekir ki otuz altı ola, eğer bu otuz altıdan da az olsun diyerek otuz altıyı da yarımlarsan on sekiz olur ki, bu on sekizde küsuratsız dörtte bir yoktur. Böylece bu meselenin paydasının otuz altı olması gereklidir. Çünkü bu otuz altı da hem dörtte bir, hem altıda bir, hem altıda iki hem üçte bir ve hem de üçte iki vardır. Şimdi bu otuz altının dörtte biri dokuz olur, altıda biri altı ve altıda ikisi on iki olur. Ve üçte biri on iki ve üçte ikisi yirmi dört olur. Bunları toplarsan yani bu otuz altının dörtte birini ve altıda ikisini ve üçte ikisini bunlar kırk beş olur. Ve bu kırk beş paydaların toplamıdır ki bölendir. Bundan sonra asıl payda otuz altıdır. Onu ölenin malı ile çarpasın ki o da sekiz yüzdür. Çarpmanın sonucu ne çıkarsa o bölünen odur. Ve o paydaların toplamı olan kırk beş sayısını bu bölünen olan çarpmanın sonucuna bölesin. Bölmenin sonucu ne çıkarsa, asıl mal o olur. O bölmenin sonucunu dörde bölüp kocaya veresin, yine bunu altıya bölüp babaya veresin ve yine diğer altıda birini anneye veresin ve yine üçte ikisini kızlara veresin. Sonra bu hisseleri toplayasın. Eğer ölenin asıl parası olan sekiz yüz çıkarsa sonuç doğrudur. Eksik veya fazla olursa kontrolü gerekir. Sonra yine kontrol edip hatanın nerde olduğunu bulup düzeltmek gerekir ki, doğru olarak hisselerin toplamından asıl mal (para) bulunsun.”

Ölen Kişinin Malı: 800

<i>Asıl Varis</i>	<i>Asıl Varis</i>	<i>Asıl Varis</i>	<i>Asıl Varis</i>
<i>koca</i>	<i>baba</i>	<i>anne</i>	<i>altı kız</i>
<i>dörtte bir</i>	<i>altıda bir</i>	<i>altıda bir</i>	<i>üçte iki</i>
<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>
160	106 buçuk	106 buçuk	426
	<i>ve altıda bir dirhem</i>	<i>ve altıda bir dirhem</i>	<i>ve üçte iki dirhem</i>

<u>36</u>	<u>Çarpma</u>		
<i>dörtte bir: 9</i>	800	1	640 (asıl mal)
<i>altıda bir: 6</i>	<u>36</u>	4 2	
<i>altıda bir: 6</i>	28800	2 8 8 0 0	
<i>üçte iki: 24</i>	(bölünen)	4 5 5	
<u>(bölen) 45</u>		4 5	

640	640	640	640
<i>dörtte bir</i>	<i>altıda bir</i>	<i>diğer altıda bir</i>	<i>üçte iki</i>
<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>	<i>pay (hisse)</i>
160	106 buçuk	106 buçuk	426
	<i>ve altıda bir dirhem</i>	<i>ve altıda bir dirhem</i>	<i>ve üçte iki dirhem</i>

Hisselerin Toplamı

160
106 buçuk ve altıda bir
106 buçuk ve altıda bir
<u>426 ve üçte iki</u>
799 (1)

“Şimdi bu hisseleri toplarsan yine ölen kişinin asıl malı olan sekiz yüz akça olur. Çünkü bu hisselerin toplamı yedi yüz doksan dokuz çıkmıştır ve iki altıda bir hisse ve bir üçte iki hisseden bir akça kalır. Onu da o toplama eklersen tamam olur. Ve eğer bu avla

muhtaç olan meblağ miras değil de vasiyet dahi olursa bu yüzden avl olur. Mesela Zeyd malının bir kısmını Amr'a ve üçte birini Bekr'e vasiyet ederse, ölümünden sonra da Zeyd'in seksen akçası olsa bu meblağdan yarımın sahibine ve üçte birin sahibine ne kadar düşer? Deseler, bunda da basit kural ile bir payda bulasın ki onda hem yarım hem de üçte bir olsun. Altı gibi, çünkü bu altının yarısı üç, üçte biri iki olur. Ve bu iki ile üçün toplamı beş olur. Ortak paydanın sonucu olan bu beş sayısı bölendir. Şimdi, asıl ortak payda ise altıdır. Bunu asıl mal olan seksen akça ile çarpasın ve çarpmanın sonucu ne çıkarsa o da bölünen olur. Ve o paydaların toplamı olan beş sayısını bu bölünen olan çarpmanın sonucuna bölen edip bölesin. Çıkan sonuç ne kadarsa onun yarısını yarımın sahibine veresin ve üçte birini de üçte birin sahibine veresin.”

Ölen Kişinin Malı: 80

Amr	Bekr	6			
pay (hisse)	pay (hisse)	ortak payda	Çarpma	2	96
48	32	3	80	4 8 0	
		$\frac{2}{5}$	$\frac{6}{480}$		

ikiye bölme	üçte bölme	hisselerin toplamı
96	96	48
<hr/>	<hr/>	<hr/>
48	32	32
		<hr/>
		80

“Böylece anlaşıldı ki; da bu meblağdan yarımın sahibine kırk sekiz akça, üçte birin sahibine de otuz iki akça düşermiş. Bunun sağlamasını yapmak istersen hisseleri toplayasın, eğer bu toplamdan ölenin asıl malı olan seksen çıkarsa mutlaka doğrudur. Bu mirasın bölünmesi için de bu kadar söz yeterlidir. Çünkü önemle talep edildi ve kolaylıkla anlatıldı. Ama erdemli ve doğru söz söyleyen Araplardan, akıllı ve kâmil bir kimse, kendi eserlerinden “Kitab-ı Kâfi” adıyla meşhur olan kitabında, birçok Arapça beyit ile bir meseleyi manzumla birleştirmiş ve demiş ki: “Bütün ömrümün, üçte birini, beşte birini ve yedide birini ve yine üçte birini ve yedide birin üçte ikisini bir kişiye bağışladım. Bana da yirmi yıl ömür kaldı. Ben de onunla yaşadım.” Ve sonra yine “eğer sen de muhasebe ilminde uzman ve akıllı isen, bütün ömür ne kadardır bilesin”

demiş. Fakat cevabını yazmamış. Sonra ben de istedim ki bütün bilğimle bunu yapayım. Hemen akıllıca özenle ve etraflıca inceleyerek gördüm ki bunun sonucu mirasların bölünmesi ile olurmuş. Ama bunun sonucu çok fazla söze muhtaç olması sebebi ile burada anlatılmadı. Çünkü mirasların bölünmesinin sonucu bilindikten sonra tekrar anlatmaya ihtiyaç yoktur. Ama eğer acemi olan kardeşler bunu yapmayı isterlerse, genel kural yukarıda anlatılan mirasların bölünmesi kısmında vardır. O yöntemle yapılır. Fakat bilgi vermek maksadı ile o Arapça beyitler burada anlatıldı...”

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de miras bölümüne ilişkin olarak anlatılan bu açıklamalarda ise “avl”ın söz konusu olduğu, yani belirli pay sahiplerinin paylarının toplamının ortak paydadan fazla çıkması durumunda mirasa konu olan malın nasıl bölüşüleceğine dair hesaplamalar yer almaktadır. Bu hesaplamaların da yine iki farklı örnek olay üzerinden açıklandığı görülmektedir. İlk örnek olayda 800 akçalık miras şer-i hesaptaki oranlara göre dağıtıldığında yetmemektedir. Bu nedenle öncelikle bir ortak payda (mahreç) bulunup daha sonra o ortak payda üzerinden asıl mal miktarı 640 akça olarak belirlenmiştir. Bunun üzerine paylaşım yapıldıktan sonra varislere düşen payların toplamının 800 akçaya eşit olduğu görülmüş ve bu şekilde hesaplamaların sağlanması da yapılmıştır. İkinci örnek olayda ise esasen bu durumun tersi söz konusudur. 80 akçalık miras varislerin paylarına göre fazla gelmektedir. Bu örnekte de yine ortak payda üzerinden asıl mal 96 akça olarak belirlendikten sonra dağıtım yapılmış ve mirasın yarısına sahip olacak olan Amr’a 48; mirasın üçte birine sahip olacak olan Bekr’e ise 32 akça pay düşeceği tespit edilmiştir. Bu örnekte de payların toplamı asıl miras olan 80 akçaya eşit olmuştur.

Muhyeddin Muhammed miras paylaşımı konusun önemli ve öğrenilmesi talep edilen bir konu olduğunu belirtmiştir. Ayrıca Kitab-ı Kâfi adlı Arapça bir eserden bir örnek beyit alıntılararak muhasebe ilminde uzman kişilerin bu meseleleri kolaylıkla çözebileceğini belirtmiştir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere miras uygulamaları ile muhasebe ilmi sıkı bir ilişki içerisinde. Zira yukarıda da değinildiği gibi Osmanlılarda miras paylaşımı ve bu sürecin tereke defterlerine kaydedilmesi muhasebe uzmanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Günümüzde de bu ilişkinin devam ettiğini söylemek mümkündür. Özellikle de miras paylaşımı ile ilgili hukuki anlaşmazlıklarda bilirkişi olarak muhasebe uzmanlarına başvurulmaktadır.

Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de miras paylaşımına ilişkin olarak yapılan açıklamalar bu kadarla da sınırlı değildir. Eserin birinci bölümünde anlatılan miras konusu, çeşitli meseleler bölümünde yer alan iki çözümlü mesele ile pekiştirilmiştir. Birbiri ardına anlatılan bu iki meselede şu açıklamalar yer almaktadır (Mecma‘ü’l-Kavâ‘id, Köprülü Nüshası: 229a – 231a):

“...**Mesele:** Eğer sorsalar ki; Zeyd malının yarısını Amr’a ve üçte birini Bekr’e vasiyet etse. Vefatından sonra Zeyd’in yüz seksen akçası kalsa... Şimdi bu meblağdan yarım vasiyet olana hesap ile kaç akça gerektir? Ve üçte bir vasiyet edilene hesap ile kaç akça gerekti? Deseler; Daha önce anlatılan basit kurallara göre sen de bir ortak payda bulasın ki onda hem yarım hem de üçte bir ola altı gibi. Bu altı sayısının yarısı üç olur üçte biri ise iki olur ve toplamı beş olur. Bu beş sayısı bölendir. Sonra o ölenin parası olan yüz seksen akçayı da o ortak payda olan altı sayısı ile çarpasın. Sonuç şu olur:”

$$\frac{180}{\frac{6}{1080}}$$

“Bu çarpmanın sonucunu o bölen olan beş sayısına bölünen edip bölesin. Bölmenin sonucu kaç olursa o sayının yarısı yarım vasiyet edilene, üçte biri de üçte bir vasiyet edilene veresin. Bölme Örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 3 & \\ 1080 & 216 \\ 555 & \end{array}$$

“Böylece bu da anlaşıldı ki; söz konusu meblağdan yarım hisse sahibine yüz sekiz dirhem ve üçte bir sahibine ise yetmiş iki dirhem düşermiş”

“**Mesele:** Eğer sorsalar ki; Zeyd vefat edip geride bir oğlunu ve bir kızını bıraksa. Zeyd’in de tür ve cins olarak aynı olan iki parça bağı olsa; bir bağının kırk adım uzunluğu ve kırk adım genişliği olsa ve diğer bağının da yirmi adım uzunluğu ve yirmi adım genişliği olsa: Bunların ürünleri de ikili birli (ikiye bir) olsa. Bu varislere bunları nasıl bölmek gerekir ve şer-î hesaba göre bunların hakları nasıl verilir? Deseler... Şimdi aslında görünüşe göre büyük bağı oğlana verip, küçüğün de kıza verilmesi gerekir derler ama bu böyle değildir. Çünkü bu da avla muhtaçtır. Şimdi bu büyük bağın kırk adım uzunluğunu kırk adım genişliği ile çarpasın. Sonuç şu olur:”

$$\begin{array}{r} 40 \\ \underline{40} \\ 1600 \end{array}$$

“Ve sonra küçük bağıın da yirmi adım uzunluğunu, yirmi adım genişliği ile çarpasın. Sonuç şu olur: “

$$\begin{array}{r} 20 \\ \underline{20} \\ 400 \end{array}$$

“Bu iki çarpmanın sonucunu toplarsan sonuç 2000 olur ve bu iki bin sayısını “iki kadının hissesine bir erkeğin hissesi eşittir” emri üzerine bölesin ki şer-i hakları odur. Şimdi bu ikili çarpma sayısını üç adede bölesin ve bölümün sonucu ne kadar çıkarsa iki katı kadarını oğluna ve birini de kızına veresin. Bölme örneği:”

$$\begin{array}{r|l} 2000 & 1333 \\ 333 & \mathbf{666,5} \end{array}$$

”Böylece anlaşıldı ki oğluna bin üç yüz otuz üç adet ve yarımın üçte biri düşermiş. Kıza da altı yüz altmışaltı buçuk adet ve yarımın üçte biri kadar düşermiş. Eğer bu sayıyı adım olarak farz edersen caizdir. Akça olarak farz edersen daha caizdir. Eğer o kadar kıymet uygun görülürse her durumda bunun yolu bu şekilde olur.”

Anlatılan bu iki meselenin ilki eserin birinci bölümündeki mirasın bölümü ile ilgili tasarlanan örnek olaya benzemektedir. Sadece meblağlar farklıdır. Her iki meselede de avl söz konusudur ve hesaplamalar belirlenen ortak payda üzerinden yapılmıştır. Ancak ikinci meselede farklı olarak miras konusu mal farklı ölçülere sahip iki parça bağdan oluşmaktadır.

Miras paylaşımı ile ilgili olarak buraya kadar anlatılanlar doğrultusunda Mecma‘ü'l-Kavâ'id'de miras konusu üzerinde önemle durulduğu anlaşılmaktadır. Öyle ki, eserin bir bölümü yalnızca miras paylaşımına ayrılmıştır. Bununla birlikte eserin son bölümünde konuyla ilgili iki çözümlü mesele de aktarılmıştır. Miras paylaşımının üzerinde bu denli durulması; bu konunun, varislerin hukuki hakları açısından önem arz etmesi ile açıklanabilir. Bu bağlamda İslam Hukuku'ndaki adalet anlayışının da burada ön plana çıktığını söylemek mümkündür. Zaten eserdeki miras hesaplamaları da Kur'anı Kerim'deki ayetler doğrultusunda ve şer-i hesap hükümlerine göre ele alınmıştır.

Miras paylaşımı konusuna bu eserde yer verilmesinin diğer bir nedeni ise; Mecma‘ü'l-Kavâ'id'in muhasebecilerin faydalanması amacı ile kaleme alınmış olmasıdır. Zira söz konusu dönemde miras konusu muhasebecilerin uzmanlık alanına girmektedir. Miras paylaşımı ve tereke defterlerine kaydedilmesi süreci kadılık kurumunun gözetiminde muhasebe görevlilerince gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle Muhyeddin Muhammed muhasebe ilminde uzmanlaşmak isteyenlerin miras paylaşımı konusunu mutlaka iyi bilmeleri gerektiğini vurgulamıştır.

SONUÇ

İktisadi düzenin en önemli araçlarından biri olan muhasebe, içinde bulunduğu toplumun ihtiyaçları, kültürel değerleri ve yaşadığı hadiseler ile etkileşim içerisinde. Bununla birlikte toplumların geçmiş dönemlerde yaşadıkları olayların, muhasebe sisteminin gelişiminde önemli rol oynadığını söylemek mümkündür. Bu noktada ise muhasebe ve tarih bilimlerinin etkileşimi ortaya çıkmaktadır. Zira muhasebe sisteminde meydana gelen değişim ve gelişmelerin izlenmesinde tarihsel sürecin incelenmesine ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaçtan hâsıl olan ve gelişim evresinde bulunan muhasebe tarihi alanında yapılan çalışmalarla muhasebenin gelişim süreci ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Muhasebe tarihine ilişkin olarak yapılan çalışmalarda genellikle muhasebeye ait ilk bulguların milattan beş bin yıl öncesinde Mezopotamya medeniyetlerinde ortaya çıktığı daha sonraları Eski Yunan ve Roma uygarlıklarında geliştiği ve XV. yüzyılda çift yönlü kayıt yönteminin bulunmasıyla birlikte müstakil bir disiplin haline gelmeye başladığı belirtilmiştir. Bununla birlikte muhasebenin tüm bu tarihsel süreci içerisinde Türk ve İslam medeniyetlerinin mevcudiyetine pek değinilmemiştir. Bu durumun en önemli nedenlerinden biri Türklerle ilgili muhasebe tarihi belgelerinin henüz yeterince gün yüzüne çıkmamış olmasıdır. Bir başka neden ise Türk muhasebe tarihi alanında yapılan çalışmaların sayısının henüz arzulanan seviyeye ulaşamamış olmasıdır. Bu açıdan bakıldığında, Türk muhasebe tarihi alanının teşekkülü ve gelişimi için muhasebe alanında çalışma yapan araştırmacıların bu alanın tarihi ile ilgilenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu gereklilikten hareketle, bu tez çalışmasında XV. yüzyıl Osmanlı Devleti muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler ele alınmış ve bu kapsamda 1494 yılında Muhyeddin Muhammed Hacı Atmacaoğlu tarafından kaleme alınan Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser incelenerek, Türk İslam Medeniyetlerinin, muhasebenin tarihsel gelişimindeki yeri ve öneminin belirtilmesi amaçlanmıştır.

Osmanlı Devleti'nin mali uygulamaları ve muhasebe düzeninin oluşumunda kendinden önce hüküm sürmüş Türk Devletlerinin iktisadi ve mali uygulamalarından kaynaklı kısmi etkilerden söz etmek mümkündür. Bu nedenle çalışmada öncelikle XV. yüzyıla kadar hüküm süren önemli büyüklükteki Türk Devletlerinin genel iktisadi durumları mali yapıları ve muhasebe düzenleri ele alınmıştır.

Türklerin İslamiyet’i kabulünden önce kurulmuş olan Türk Devletlerinden günümüze ulaşan bazı destanlar, yazıtlar ile hukuki ve iktisadi vesikalardan bu devletlerin muhasebe düzenlerine ilişkin bilgiler elde etmek mümkündür. Örneğin Hunlar döneminden günümüze ulaşan Oğuzhan Destanı’nda faiz, kâr, sermaye, vergi vb. muhasebe terimlerinin kullanıldığı görülmektedir. Bununla birlikte vergilerin hesaplanması ve toplanması için görevlilerin tayin edildiği de belirtilmiştir. Oğuzhan Destanında geçen “Faizli kâr ümidiyle sermayeden harcamak olmaz” sözü ile günümüz muhasebe ilkelerinden ihtiyatlılık arasında ilişki kurmak da mümkündür. Göktürkler dönemine bakıldığında ise Çin, İran, Hindistan ve hatta Bizans ile ticari ilişkilerin kurulduğu görülmektedir. Ayrıca ticarete paranın kullanılmaya başlandığı ve vergi sisteminin geliştiği de bilinmektedir. Tüm bu gelişmelerin sonucunda ise kayıt ihtiyacının ortaya çıkacağı düşünülmektedir. Türklerin ilk yazılı belgeleri olarak bilinen Orhun Yazıtları’nda ise envanter amaçlı olması muhtemel olan bazı ifadeler rastlamak mümkündür. Bu durumda hüküm sürdüğü dönemin şartları da göz önünde bulundurularak; Göktürklerin muhasebe, kayıt düzeni ve envanter işlemlerinde gelişmiş bir seviyede olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İlk Türklerin muhasebe düzenlerine ilişkin en önemli belgelerin ise Uygurlar dönemine ait olduğu söylenebilir. Yerleşik hayata geçen Uygurların ticari ve mali konuları sistematik bir şekilde kaydettiği görülmektedir. Günümüze kadar ulaşan belgelerin içerisinde borç senetleri, ödeme emirleri, satış ve kiralama belgeleri, mal teslim belgeleri vb. birçok belge mevcuttur. Çeşitli ölçü ve para birimleri kullanan Uygurların gelişmiş bir muhasebe terminolojisine sahip oldukları da belgelerin muhteviyatından anlaşılmaktadır.

Türklerin İslamiyet’i kabulünden sonra ise İslami iktisadın da etkisiyle mali yapı ve muhasebe düzenine ilişkin önemli gelişmelerin yaşandığı görülmektedir. İlk Müslüman Türk Devleti olarak bilinen Karahanlılar döneminde kaleme alınan Kutadgu Bilig ve Dîvânu Lugâti’t-Türk adlı eserlerden bu gelişmeleri öğrenmek mümkündür. Yusuf Has Hacib tarafından kaleme alınan Kutadgu Bilig’de seksen beyitlik bölüm, devletin mali işlerinden sorumlu memuru olan ve dönemin muhasebecisi olarak da nitelendirilebilecek hazinedara ayrılmıştır. Eserde, ticari ve mali işlemlerin kaydedilmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar, hazinedarın sahip olması gereken ahlaki özellikler, mesleki bilgiler ve sorumluluklar ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Türkçenin ilk sözlüğü olarak bilinen Kaşgarlı Mahmud tarafından kaleme alınan Dîvânu

Lugâti't-Türk adlı eserde de iktisadi yapı ve muhasebe düzenine ilişkin birçok sözcük yer almaktadır. Selçuklular döneminde ise mali yapıya ilişkin düzenlemelerin geliştirildiği, para ekonomisinin başladığı ve özellikle de deniz ticaretinin önemli boyutlara ulaştığı bilinmektedir. Nizamü'l-Mülk'ün Siyasetname adlı eserinin "vilayetlerin hesaplarının tutulması ve nizama konulması" başlıklı 51. faslında ise dönemin kayıt düzenine ilişkin bilgiler mevcuttur. Devlet muhasebe uygulamalarının ileri seviyede olduğu Selçuklularda vergi gelirlerinin ve giderlerin hesaplanıp tespit edilmesi, kaydedilmesi, gelirlerden pay ayrılması ve en önemlisi ise denetlenmesine ilişkin uygulamaların mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Osmanlı Devleti'nden önce hüküm sürmüş Türk Devletlerinde yaşanan bu gelişmelerin doğrudan ya da dolaylı etkileri bulunmakla birlikte Osmanlı muhasebe düzeninin esasen İlhanlıların tesiri altında geliştiğini söylemek mümkündür. Zira İlhanlı yönetimindeki beyliklerden biri olan Osmanlıların özellikle de mali alanda döneme damgasını vuran İlhanlılardan etkilenmemesi mümkün değildir. Bununla birlikte Osmanlılar özellikle de kuruluş döneminde İlhanlı Devleti siyasi kuruluşlarında görev alan tecrübe sahibi bürokratlardan da faydalanmıştır. Bu süreçte devlet muhasebe sistemi ve Anadolu kayıt kültürünün teşekkülü hızlanmıştır. İlhanlılardan alınan merdiven kayıt yöntemi ve siyakat yazısı geliştirilerek Osmanlılarda beş yüz yılı aşkın bir süre boyunca kullanılmıştır.

Osmanlı Devleti mali düzeni ve muhasebe uygulamaları açısından ise XV. yüzyıl ayrı bir önem taşımaktadır. Zira bu dönemde yaşanan önemli siyasi olaylar, iktisadi düzen ve özellikle de ticari hayatta bazı önemli gelişmelerin yaşanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler ise mali düzen ve muhasebe uygulamaları üzerinde etkisini göstermiştir. Diğer taraftan siyasi tarih açısından bakıldığında XV. yüzyılın ilk yarısı Osmanlı Devleti'nin kuruluş dönemine, ikinci yarısı ise yükseliş dönemine denk gelmektedir. Mali yapı ve devlet muhasebe uygulamalarının bu iki dönemde farklılık arz edeceği düşüncesi ile çalışmada bu gelişmeler 1400-1453 ve 1453-1500 yıllarını kapsayan iki ayrı dönemde incelenmiştir.

XV. yüzyılın ilk yarısı boyunca Osmanlı muhasebe uygulamaları; tımar ve cizye gelirleri, çeşitli vergiler ve haraçlar, ücretler, miraslar ve vakıf hesaplarına ilişkin kayıt ihtiyacının giderilmesi paralelinde gelişim göstermeye devam etmiştir. Kayıt ihtiyacının

giderilmesi çabalarının, muhasebe kayıt kültürünün gelişiminde önemli rol oynadığını da belirtmek gerekmektedir. Kuruluş dönemine tekabül eden bu süreçte, özellikle de vakıf ve tereke kayıt defterlerinin mevcudiyetinden söz etmek mümkündür. Ayrıca kuruluş döneminin son yıllarında devletin gelir ve gider kalemlerinin merdiven yönteminin basit teknikleriyle de olsa kaydedilmiş olması muhtemeldir. Ancak belirtmek gerekir ki; Osmanlı Devleti'nin kuruluş dönemi boyunca kayıt düzeni ve kayıt ihtiyacının giderilmesi ile ilgili olarak günümüze kadar ulaşan belge ve bilgiler diğer dönemlere nazaran daha azdır. Bununla birlikte Osmanlı mali örgütlenmesi ve devlet muhasebe düzeninin oluşmasına ilişkin önemli gelişmeler yükselme döneminin ilk yıllarına tekabül eden XV. yüzyılın ikinci yarısında yaşanmıştır. Özellikle de Fatih Sultan Mehmed döneminde çıkarılan kanunnamelerle, defterdarlık teşkilatı ve muhasebe kadrolarının oluşumu ve güçlendirilmesi sağlanmıştır. Bunun yanı sıra ücretler ve vergiler ile ilgili yasal düzenlemeler yapılarak vergi türleri, miktarları, oranları ve tahsil yetkilileri belirlenmiştir. Mali yapıya ilişkin yasal düzenlemeler, II. Bayezid döneminde de devam etmiştir. Bu dönemde yaşanan bazı siyasi olayların yarattığı iktisadi sıkıntılar sebebi ile farklı vergiler de tahsil edilmeye başlanmıştır. Tüm bu gelişmeler ise bu dönemde kayıt ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Zira merdiven yöntemi ile tutulan muhasebe kayıt örneklerine, çeşitli muhasebe defterlerine ve gelir-gider cetvellerine bu dönemde rastlamak mümkündür. Bununla birlikte muhasebe denetimi kavramının da bu dönemde önem kazanmaya başladığını belirtmek gerekmektedir.

XV. yüzyıl, Osmanlı Devleti'nde olduğu gibi Avrupa'da da önemli iktisadi gelişmelere sahne olmuştur. Orta Çağ'ın sonlarına doğru, Avrupa'nın birçok yerinde ekonomik duraklamaların meydana geldiği görülse de XV. yüzyılın ikinci yarısından itibaren iktisadi eğriler tekrar yükselmeye başlamıştır. Özellikle de İtalya merkezli gelişen ticarete bağlı olarak yaşanan iktisadi canlılık, mali yapıya ilişkin düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. XV. yüzyıl Batı Avrupası'nda muhasebe düzeninde yaşanan gelişmelerin ilk ipuçlarını ise, ilk profesyonel kadın yazar olarak da bilinen, Christine de Pisan'ın Fransa'da kaleme aldığı "Le Trésor De La Cité Des Dames" (Kentli Kadınların Hazinesi) adlı eserden öğrenmek mümkündür. Söz konusu eserde dönemin farklı sosyal seviyelerdeki kadınlara yönelik tavsiyeler yer almaktadır. Bu tavsiyelerin bir bölümü; hesap işleri, bütçe yönetimi, mülk idaresi ve denetim gibi muhasebeye ilişkin bazı konuları içermektedir. Diğer taraftan XV. yüzyılın ilk yarısında Batı

Avrupa’da tek taraflı kayıt yönteminin bazı eksikliklerine rağmen muhasebe uygulamalarında kullanıldığı bilinmektedir. Ancak ticarete yaşanan gelişmeler ve özel kesim girişimlerinin oluşması çift yönlü kayıt yönteminin keşfini ve ticari uygulamalarda kullanılmasını sağlamıştır. 1494 yılına gelindiğinde ise Luca Pacioli, “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” adlı eserinde uygulamada kullanılan çift yönlü kayıt yönteminin esaslarını açıklamıştır. Bu noktada XV. yüzyıl Batı Avrupa’sı ve Osmanlı Devleti muhasebe uygulamaları arasındaki en önemli farkın kullanılan kayıt yöntemi temelinde ortaya çıktığını söylemek mümkündür. Osmanlı Devleti’nde yüzyıllar boyunca merdiven kayıt yöntemi kullanılırken Batı Avrupa’da XV. yüzyıldan itibaren çift yönlü kayıt yöntemi kullanılmıştır. Osmanlı’nın merkezî yönetim ve devletçilik anlayışından kaynaklı olarak özel kesim girişimlerinin kurulmaması, devlet muhasebesi temelli merdiven yönteminin gelişmesine zemin hazırlamıştır. Bu siyasi ve iktisadi durumun bir sonucu olarak Osmanlı Devleti’nde söz konusu dönemde çift yönlü kayıt yöntemine gereksinim duyulmadığını da söylemek mümkündür.

Osmanlı Devleti muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler, çeşitli kayıt defterleri ve muhasebe belgelerinin yanı sıra telif edilen bazı eserlerden de takip edilebilmektedir. Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed tarafından 1494 yılında (Hicri 899) kaleme alınan Mecma’ü’l-Kavâ’id adlı eser de muhteviyatı bakımından Osmanlı muhasebe uygulamalarının tarihi gelişim sürecine ışık tutmaktadır. Zira Mecma’ü’l-Kavâ’id’in mukaddime kısmında, eserin divan memurlarının ve devletin maliye teşkilatı birimlerinde çalışan muhasebeci ve kâtiplerin faydalanması için kaleme alındığı belirtilmiştir. Bu bağlamda Mecma’ü’l-Kavâ’id’in genel olarak bilim tarihi, özelde ise muhasebe tarihi alanı için oldukça önemli bir yere sahip olduğunu söylemek mümkündür. Bilim tarihçisi Prof. Dr. İhsan Fazlıoğlu’nun Osmanlı muhasebe matematiğinin kurucu eseri olarak nitelendirdiği Mecma’ü’l-Kavâ’id’in bu yönüyle Türk ve İslam Medeniyetleri bilim tarihi açısından taşıdığı önemi de ayrıca belirtmek gerekmektedir. Mecma’ü’l-Kavâ’id’i Türk bilim tarihi açısından önemli kılan bir başka özelliği ise dilinin Türkçe olmasıdır. Bu yönüyle eser, Türkçe’nin bilim dili olarak gelişimine de katkı sağlamıştır.

Yurt içi ve yurt dışındaki kütüphanelerde birçok nüshası bulunan Mecma'ü'l-Kavâ'id adlı eser bu tez çalışmasında muhasebe uygulamaları açısından ele alınmıştır. Eserdeki muhasebe terminolojisi tespit edilmiş ve eserde yer alan konular, örnekler ve hesaplamalar muhasebe konuları açısından analiz edilmiştir. Bu kapsamda Mecma'ü'l-Kavâ'id'in özellikleri ilgili olarak aşağıdaki değerlendirmelerde bulunmak mümkündür:

- Mecma'ü'l-Kavâ'id genel olarak hesap ilmi ya da bir başka ifade ile muhasebe bilimi üzerine kaleme alınmıştır. Eserin yazarı Muhyeddin Muhammed, hesap ilminin oldukça önemli, gerekli ve de şerefli bir ilim olduğunu vurgulayarak, eseri muhasebecilerin faydalanması için kaleme aldığını belirtmiştir. Eserde bir muhasebecinin ihtiyaç duyacağı tüm matematiksel hesaplamalar ve uygulamada karşılaşılabileceği birçok konu örneklerle açıklanmıştır.
- Muhasebenin işlevleri açısından ele alındığında, Mecma'ü'l-Kavâ'id'in daha çok muhasebenin kaydetme işlevi için bir hazırlık aşaması olarak nitelendirilebilecek hesaplama sürecini konu edindiğini söylemek mümkündür. Bununla birlikte Mecma'ü'l-Kavâ'id'in ilk bölümünde muhasebe kayıtları için gerekli olan siyakat rakamları anlatılmıştır. Yazar siyakat rakamlarının muhasebeciler için oldukça önemli olduğunu vurgulamış ve eserin ilk konusu kayıt fonksiyonu için gerekli olan siyakat rakamlarına ayrılmıştır. Ancak muhasebe kayıt tekniklerine ve raporlama fonksiyonuna ilişkin bilgilere eserde doğrudan değinilmediğini belirtmek gerekmektedir. Bu durumun iki temel sebebi olduğu düşünülmektedir. Birincisi; eserin yazıldığı dönemde muhasebe biliminin fonksiyonları, yöntem ve teknikleri henüz müstakil olarak teşekkül etmemiştir. İkincisi ise Osmanlı muhasebe uygulamaları devlet muhasebesi ekseninde gelişmiştir. Zira mali bilgilerin gizliliği esastır ve yalnızca konunun uzmanı olarak tayin edilmiş görevliler tarafından kayıt altına alınmaktadır.
- Mecma'ü'l-Kavâ'id'in iktisadi düzen ve özellikle de ticari hayat açısından oldukça zengin bir kelime varlığına sahip olduğunu söylemek mümkündür. Bu zenginlik muhasebe terminolojisinde de etkisini göstermiştir. Borç, alacak, hisse, kâr, ücret, vergi vb. birçok sözcüğün yanı sıra çeşitli para birimleri eserde yer almaktadır. Bununla birlikte ticari hukuk ve miras hukuku açısından da eserin zengin bir terminolojiye sahip olduğu söylenebilir.

- Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eseri bilim tarihi açısından önemli kılan en önemli özelliklerinde biri de eserde çok sayıda ölçü biriminin açıklanmış olmasıdır. Eser bu yönüyle yazıldığı dönemde Osmanlıların matematik bilimine verdiği önemi göstermekle birlikte dönemin bazı ticari uygulamalarına da ışık tutmaktadır. Eserde yer alan para ve ölçü birimleri tüm detayları ile ve mukayeseli olarak açıklanmıştır. Ölçü birimlerinin ifade ettiği değerlerin belirlenmesinin yanı sıra, hesaplamalarda bu ölçü birimlerinin hangi düzende yazılması gerektiğine dair açıklamalara yer verildiği ve ölçülerin belirlenmesinde en küçük küsuratın bile dikkate alındığı görülmektedir. Özellikle de maliyet, vergi ve işçi ücretlerine ilişkin hesaplamalarda kullanılan ölçülerdeki bu hassasiyet eksiksiz ve sağlıklı sonuçlara ulaşılmasını sağlamıştır.
- Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserin sistematığı incelendiğinde konuların temelden daha detaylı konulara doğru bir sıralamayla ele alındığı görülmektedir. Eserin son bölümü ise çözümlü muhasebe uygulamalarına ayrılmıştır. “Çeşitli Meseleler” olarak adlandırılan bu bölümde, kırk adet mesele çözümleri ile birlikte açıklanmıştır. Teknik matematiksel hesap bilgilerinin uygulamada nasıl kullanılacaklarına dair tasarlanan çözümlü meselelerden eserin pratik kuralları da içerdiği anlaşılmaktadır. Bu yönüyle Mecma‘ü’l-Kavâ‘id Osmanlı Devleti’nde yazılmış ilk Türkçe uygulamalı muhasebe kitabı olarak da kabul edilebilir.
- Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de, borç alacak ilişkileri, kâr dağıtımı, faiz uygulaması, vergi muhasebesi, maliyet ve fiyat tespiti, işçi ücretleri, tereke muhasebesi vb. konularda hesaplamaların yer aldığı görülmektedir. Eserde yer alan bu hesaplamalara ilişkin yöntem ve tekniklerin günümüz muhasebe uygulamalarında da geçerliliğini koruduğu söylenebilir. Ayrıca söz konusu hesaplamalar incelendiğinde; dönemsellik, tam açıklama, önemlilik gibi bazı muhasebe kavramlarının izlerine rastlamak mümkündür.
- Eserin çeşitli meseleler bölümünde açıklanan çözümlü örneklerde maliyet ve fiyat tespitine ilişkin hesaplamaların sayıca fazla oluşu dikkat çekmektedir. Özellikle de birim ve toplam maliyetlerinin hesaplanması, ticari malların alış maliyetleri ve fiyat tespitleri, fiili ve tahmini maliyet hesaplamaları gibi birçok konu anlatılan meselelerdeki örnek olaylar üzerinden izah edilmiştir. Bununla

birlikte bazı meselelerde ileri maliyet yöntemlerine ilişkin bir takım hesaplamaların kullanıldığını da söylemek mümkündür. Bu bağlamda eserin maliyet ve yönetim muhasebesi açısından da önem arz ettiği düşünülmektedir. Ayrıca oldukça ayrıntılı ve kusurlu maliyet ve fiyat hesaplamalarının eserde yer alması; adalet temelli olan Osmanlı Devleti maliye ve muhasebe sisteminde, bu tür konulara önem verildiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

- Eserdeki hesaplamalar çoğunlukla oran-orantı prensipleri çerçevesinde açıklanmıştır. Bu özellik, eserin çağdaşı olan diğer muhasebe matematiği eserlerinde de görülmektedir. Örneğin Mecma‘ü’l-Kavâ‘id ile aynı yılda kaleme alınan, Luca Pacioli’nin “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” kitabının adındaki Proportioni et Proportionalita ifadesi de oran orantı demektir. Zira muhasebe uygulamalarının temelinde oran orantı prensipleri yer almakta ve muhasebe bir eşitliği açıklamayı amaç edinmektedir.
- Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de, muhasebe uygulamalarını dolaylı olarak ilgilendiren bir takım matematiksel hesaplamalara da yer verilmiştir. Örneğin bir mesele de ardışık sayıların toplamının pratik yöntemle nasıl hesaplanacağını açıklanmıştır. Kullanılan yöntem literatürde Gauss yöntemi olarak ifade edilmektedir. Ancak Gauss’tan üç yüz yıl kadar önce kaleme alınan Mecma‘ü’l-Kavâ‘id’de bu yöntemin açıklanması şimdiye kadar literatüre yansımamıştır.
- Eserdeki konuların açıklanmasında çoğunlukla İslam Hukuku ve Şer’i hükümlere riayet edilmiştir. Özellikle de tereke muhasebesi kapsamındaki miras hesaplamaları konusunda bu durum açıkça görülmektedir. Eserdeki bazı hesaplamalar ise Hz. Ali’nin halifeliği döneminde yaşanan olaylar üzerinden yine şer’i hükümlere göre örneklendirilmiştir. Bu yönüyle eserin İslam Hukuku açısından önem arz ettiğini de belirtmek gerekmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında XV. yüzyılda Osmanlı Devleti’nde gelişmiş bir muhasebe sisteminin mevcudiyetinden söz etmek mümkündür. Esasen uzun yıllar boyunca geniş coğrafyalarda hüküm sürmüş bir medeniyetin, muhasebe konusundaki yetkinliği çok sayıda belge ile ortaya koyulabilecek ve ispata gerek duyulmayacak bir konudur. Ancak Muhyeddin Muhammed’in kaleme aldığı Mecma‘ü’l-Kavâ‘id adlı eserin muhasebe bilimi açısından taşıdığı önemin belirtilmesi elzemdir. Diğer taraftan

Türk İslam Medeniyetlerinin bilim ile ilişkisinin bir delili niteliğindeki bu eser aynı zamanda bir bilim geleneğinin temsilcisidir. Zira olaylar yaşanmadıkça kaidelerin koyulamayacağı düşünüldüğünde, eserde yer alan muhasebe terminolojisi ve hesaplamaların, Osmanlı Devleti'nden önce hüküm sürmüş Türk ve İslam Medeniyetlerinde de etkin bir şekilde kullanılmış olma ihtimali ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda özellikle de batılı yazarların bir takım ön yargılı varsayımlarını yeniden gözden geçirme gerekliliği hâsıl olmuştur.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Acar, D. ve Tetik, N. (2009). *Genel Muhasebe*. 8. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Adivar, A. A. (1970). *Osmanlı Türklerinde İlim*, İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Alexander, J. R. (2002). *History of Accounting*. New York: Association of Chartered Accountants.
- Anat, H. Y., ve Almaz, A. (2003), *Karahanlılar Tarihi*. İstanbul: Oku Yayınları.
- Arat, R. R. (1979), *Kutadgu Bilig I. Metin*, 2. Baskı, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Arat, R. R. (1988), *Kutadgu Bilig II. Çeviri*, 4. Baskı, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Barkan, Ö. L. (1980). *Türkiye'de Toprak Meselesi, Toplu Eserler 1*, İstanbul: Gözlem Yayınları.
- Devellioğlu F. (2015). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat Eski ve Yeni Harflerle*. 31. Baskı. Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları.
- Elitas, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özcan, U., ve Oğuz, M. (2008), *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*, Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.
- Elker, S. (1989). *Divan Rakamları*, 2. Baskı. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Ercilasun, A. B. ve Akkoyunlu Z. (2014). *Dîvânü Lugati't-Türk Giriş-Metin-Çeviri-Notlar-Dizin*. Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Ferrel, V. (1998). *The Truth About Tithe – A Spirit of Prophecy Analysis*, Beersheba Springs: Pilgrims Books.
- Genç, M. (2013). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet ve Ekonomi*. 9. Baskı, Ankara: Ötüken Neşriyat.
- Goody, J. (2002). *Batıdaki Doğu*. B. M. Angılı, İ. M. Bezgin (Çev.) 1. Baskı, Ankara: Dost Kitabevi.
- Gülensoy, T. (2011). *M.Ö 4500 - M.S. XIII. Yüzyıllar Arasında Barbar Türkler, Dil, Din, Kültür, Bilim, Sanat, Uygarlık*. Ankara: Akçağ Yayınları.
- Günday, D. (2013). *Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı Özellikleri ve Divan Rakamları*, 3. Baskı, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.

- Güvemli, O. (1995a). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar, 1. Cilt*. İstanbul: Avcıol Yayınları.
- Güvemli, O. (1998). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu (Tanzimat'a Kadar) 2. Cilt*. İstanbul: Avcıol Yayınları.
- Güvemli, O., Toraman, C., ve Güvemli B.. (2015). *State Accounting In the Ottoman Empire –Anatolian Accounting Recording Culture-* First Edition. Ankara: Public Oversight Accounting and Auditing Standarts of Board of Turkey.
- Halaçoğlu, Y. (1991). *XIV-XVII. Yüzyıllarda Osmanlılarda Devlet Teşkilâtı ve Sosyal Yapı*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Heaton, H. (1995). *Avrupa İktisat Tarihi İlkçağdan Sanayi Devrimine*. M.A. Kılıçbay (Çev.) 1. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi Yayınları.
- Hiçşmaz, M. (1970). *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Ankara: TİSA Matbaacılık.
- Hinz, W. (1990). *İslam'da Ölçü Sistemleri*. A. Sevim (Çev.) İstanbul: Marmara Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Yayınları.
- İhsanoğlu, E., Şeşen, R., ve İzgi, C. (1999). *Osmanlı Matematik Literatürü Tarihi*. E. İhsanoğlu (Ed.). İstanbul: İslam Tarih, Sanat ve Kültür Araştırma Merkezi (IRCICA) Yayınları.
- İnalcık, H. (2003a). *Osmanlı İmparatorluğu Klasik Çağ (1300-1600)*. R. Sezer (Çev.) 1. Baskı, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- İnalcık, H. (2009). *Osmanlı İmparatorluğu Toplum ve Ekonomi Üzerinde Arşiv Çalışmaları, İncelemeler*. 4. Baskı, İstanbul: Eren Yayıncılık.
- İnalcık, H. (2011). *Osmanlı İdare ve Ekonomi Tarihi*. Ankara: Türk Diyanet Vakfı İslam Araştırmaları Merkezi (İSAM) Yayınları.
- İnalcık, H. (2015). *Devlet-i 'Aliyye Osmanlı İmparatorluğu Üzerine Araştırmalar – I, Klasik Dönem (1302-1606) Siyasal, Kurumsal ve Ekonomik Gelişim*. 55. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- İzgi, Ö. (1989). *Çin Elçisi Wang Yen-Te'nin Uygur Seyahatnamesi*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Karabınar, S. (2004). *Genel Muhasebe*, 1. Baskı, Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Karabınar, S. (2005). *Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi – Muhasebeye Kültürel Bakışlar-*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Keyman, H. (1967). *L. Pacioli'den Çağımıza Kadar Muhasebede Nazariyeler Üzerindeki İncelemeler Muhasebenin Tanımı*. Ankara: Kardeş Matbaası.

- Koca, S. (2005). *Selçuklularda Ordu ve Askerî Kültür*, Ankara: Berikan Yayınları.
- Mazendarani A. (2013). *Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat)*. O. Güvemli ve C. Toraman, (Ed.) İ. Otar (Çev.) İstanbul: ISMMMO Yayınları.
- Nizamü'l-Mülk (2009). *Siyasetname*, M. T. Ayar (Çev.) İstanbul: İş Bankası Kültür Yayınları.
- Otar, İ. (1990). *Risâle-i Felekiyye "Kitab - Us - Siyaqat" Hakkında*. İstanbul: Formül Matbaası.
- Otar, İ. (1991). *Muhasebede Siyakat Rakamları*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Öztürk, N. (2012). *Çadırdan Saraya 14. 15. Yüzyıl Osmanlı Devlet Düzeni*. İstanbul: Yitik Hazine Yayınları.
- Öztürk, S. (1996). *Osmanlı Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı ve Tarihi Gelişimi*, İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları.
- Öztürk, Y. (2000). *Osmanlı Hâkimiyetinde Kefe 1475-1600*. Ankara: T.C. Kültür Bakanlığı Milli Kütüphane Basımevi.
- Rosenthal, M., ve Yudin, P. (1972). *Materyalist Felsefe Sözlüğü*. A. Çalışlar (çev.), İstanbul: Sosyal Yayınları.
- Sarı, M. (2004). *El-Mevarid, Arapça Türkçe Lûgat*. İstanbul: İpek Yayınları.
- Sayar, N. (1978). *Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları*. İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları.
- Sertkaya, O. F., ve Alimov, R. (2006). *Eski Türklerde Para (Göktürklerde; Uygurlarda ve Türkişlerde)*. Ankara: Ötüken Neşriyat.
- Şemsettin Samî. (2002). *Kâmûs-ı Türkî*. 12. Baskı. İstanbul: Çağrı Yayınları
- Tabakoğlu, A. (2016). *Osmanlı Mali Tarihi*. 1. Baskı. İstanbul: Dergâh Yayınları.
- Togan, Z. V. (1982). *Oğuzhan Destanı*. 2. Baskı. İstanbul: Enderun Kitabevi.
- Turan, O. (1965). *Selçuklular Tarihi ve Türk İslam Medeniyeti*. Ankara: Türk Kültürünü Araştırma Enstitüsü Yayınları.
- Turan, O. (1988). *Türkiye Selçukluları Hakkında Resmi Vesikalar*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Uzunçarşılı, İ. H. (1982). *Osmanlı Tarihi 1. Cilt*. 4. Baskı, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Uzunçarşılı, İ. H. (1983). *Osmanlı Tarihi 2. Cilt*. 4. Baskı, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.

- Uzunçarşılı, İ. H. (1988). *Osmanlı Devlet Teşkilatına Medhal*, 4. Baskı, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Yazıcı, M. (1990). *Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi*, İstanbul: M.Ü. Nihat Sayar Eğitim ve Yayın Vakfı.
- Yeğın, A., Badıllı, A., İsmail, H., ve Çalım, İ. (1981). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Büyük Lügat (Eski ve Yeni Harflerle)*. İstanbul: TÜRDAV Ofset Tesisleri.

Sürelî Yayınlar

- Adum, S. O. (2015). Luca Pacioli's Double-Entry System of Accounting: A Critique. *Research Journal of Finance and Accounting*. (6)18, 132-139.
- Ağdemir, Z. (2017). XVI. Yüzyıl Fransa'sında Vergiler ve Vergi İsyânları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (10)2, 141-157.
- Arat, R. R. (1964). Eski Türk Hukuk Vesikaları. *Türk Kültürü Araştırma Enstitüsü Dergisi*, 1-2, 5-53.
- Aydemir, O., ve Erkan, M. (211). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1, 110-128.
- Aydın, M. A. (1982), Osmanlı Hukukunda Nikâh Akitleri. *Osmanlı Araştırmaları Dergisi*, 3, 1-12.
- Barkan, Ö. L. (1963). Fatih Cami ve İmareti Tesislerin 1489-1490 Yıllarına Ait Muhasebe Bilançoları. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, (43)1, 297-341.
- Bülbül, Y. (1999). Klasik Dönem Osmanlı Muhasebe Sistemi, *Divan: Disiplinlerarası Çalışmalar Dergisi*, 6, 151-182.
- Caferoğlu, A. (1934). Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstılahları. *Türkiyat Mecmuası*, (4), 1-43.
- Can, A. V. (2007). Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" mıdır? *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Elektronik Dergisi*, 12, 1-15. <http://www.akademikbakis.org/eskisite/12/makale/pacioli.pdf> (02 Şubat 2017).
- Can, A. V. (2008). Bir Ayetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Elektronik Dergisi*, 15, 1-10. <http://www.akademikbakis.org/eskisite/15/acan.pdf> (13 Mart 2017).
- Can, A.V., Karabınar, S., ve Küçüker, M. (2012). Kutadgu Bilig de Muhasebe Ticari Hayat ve Etik İle İlgili Beyitler ve Güncel Yorumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2. 68-100.
- Cruz, G. J. A. (2001). Las Matemáticas en Luca Pacioli. *Seminario Orotava de Historia de la Ciencia X*. <http://jagcruz.webs.ull.es/Articulos/pacioli.pdf> (6 Haziran 2017).
- Çabuk, A., ve Saygılı, A. T. (2013). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminden Çift yönlü Kayıt Yöntemine Geçiş. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 4. 168-196.

- Dosay, M. (1992). Matematik Rönesansına İslam Dünyasının Etkisi. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Felsefe Bölümü Dergisi*, 14, 147-153.
- Efe, A. (2011). İslam Miras Hukukunda Kadın-Erkek Hisselerinin Farklı Oluşu Üzerine Bir Değerlendirme. *İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi*, 18, 157-168.
- Ertaş, F. C., ve Şişman, B. (2013). XVI. ve XVII. Yüzyıllarda Osmanlı'da Tereke Uygulaması ve Muhasebesi - Sosyo-Ekonomik Yapıya ve Miras Hukukuna Etkileri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 4, 197-222.
- Fazlıoğlu, İ. (2003). Osmanlı Klasik Muhasebe Matematik Eserleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Türk Araştırmaları Literatür Dergisi*, 1(1), 345-367.
- Fazlıoğlu, İ. (2010). Devlet'in Hesabını Tutmak: Osmanlı Muhasebe Matematiğinin Teknik İçeriği Üzerine. *Kutadgu Bilig Felsefe-Bilim Araştırmaları Dergisi*, 17, 165-178.
- Günay, Ü. (2003). XV. Yüzyıl Osmanlı Toplumunda Sosyo-Kültürel Yapı, Din ve Değişme. *Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1,14, 21-48.
- Güvemli O., ve Güvemli, B. (2015). Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 9, 18-42.
- Güvemli, O. (2015). Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri (Orta Asya Kültüründen – Batılılaşmaya), *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 9, 5-17.
- Güvemli, O., ve Aslan Ü. (2009). Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Kendi Branşlarının Tarihi ile Meşgul Olmalı mı? *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41, 30-41.
- Hayes, B. (2006). Gauss's Day of Reckoning. *American Scientist*, (94)3, 200-205.
- Kafesoğlu, İ. (1955). Büyük Selçuklu Veziri Nizamü'l-Mülk'ün Eseri, Siyasetname ve Türkçe Tercümesi, *Türkiyat Mecmuası*, 12, 231-256.
- Kayaoğlu, İ. (1981). Anadolu Selçukluları Devrinde Ticari Hayat. *Ankara Üniversitesi, İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 24.1, 359-373.
- Kazıcı, Z. (1978). Esnaf Teşkilatı (Ahilik). *Diyanet Dergisi*, XVII.3, 250-255.
- Küçükler, M. ve Can, A. V. (2016). 15. YY. Osmanlı Muhasebesinde Kârın Sermaye Paylarıyla Orantılı Dağıtımının Hesaplanmasına İlişkin Bir Örnek. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR'16 Özel Sayısı 120-127.
- Küçükler, M. ve Can, A.V. (2018). Tarihi Belgeler Işığında Uygurlarda Sağış. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10. Yıl Özel Sayısı 233-252.

- Lauwers, L., ve Willekens, M. (1994). Five Hundred Years of Bookkeeping, A Portrait of Luca Pacioli. *Tijdschrift voor Econornie en Management*, XXXIX (3), <https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/119065/1/TEM1> (04 Nisan 2018).
- Majer H. G. (1987). Fatih Sultan Mehmet Zamanında Bir Osmanlı Bütçesi, S. Kortantamer (Çev.). *Ege Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Tarih İncelemeleri Dergisi*, 3, 115-140.
- Mattessich, R. (2002). The Oldest Writings, and Inventory Tags of Egypt. *Accounting Historians Journal*. 29(1). 195–208.
- Miley, F., ve Read, A. (2017). Choreography of The Past: Accounting and The Writing Of Christine De Pizan. *Sussex Research Online*, <http://sro.sussex.ac.uk/67233/> (1 Eylül 2017).
- Oğuz, T. (2017b). Muhasebecilerin Eserlerinde Muâmele-i Şer'iyenin Yeri: Çözüm Yöntemleriyle Murabaha Problemleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 13. 205-249.
- Oğuz, Z. T. (2017a). Ondalık Kesirlerin Osmanlı Muhasebe Matematiği Eserlerindeki Yeri (15-17. Yüzyıl). *DTCF Dergisi*. 57(1). 446-492.
- Oktay, S. (1938). Maliyet Muhasebesinin Prensipleri. *Maden Tetkik ve Arama Dergisi*, (13). 112-117.
- Örten, R., Kurt, G., ve Torun S. (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-us Siyakat. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1, 34-69.
- Özcan. T. (2008). Osmanlı Toplumuna Özgü Bir Finansman Modeli: Para Vakıfları. *Çerçeve Dergisi*, 48, 124-128.
- Özçelik, S. (2015). Eski Anadolu Türkçesiyle Yazılmış Bir Muhasebe Matematiği Eserinin Dili ve Eserdeki Matematik Terimleri, *Turkish Studies - International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic* (10)8. 1761-1786.
- Özergin, M. K. (1968). Hacı Atmacaoğlu ve Eseri, *İslâm Düşüncesi Üç Aylık İslami Fikir ve Edebiyat Mecmuası*, 5, 312-316.
- Öztürk, Y. (1999). Osmanlı Klâsik Sisteminin Teşekkülü ve Çözülüğü. *Türkiye Günlüğü Dergisi*, 58, 133-136.
- Palamut, M. E. (1987). Âşar ve Düşündürdükleri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, (43)1-4, 69-78.
- Sangster, A., ve Scataglinibelghitar, G. (2010). Luca Pacioli: The Father of Accounting Education. *Accounting Education: An International Journal* (19)4, 423–438.

- Smith, L. M. (2018). Luca Pacioli: The Father of Accounting. *Article in SSRN Electronic Journal*.
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2320658 (14 Ekim 2018).
- Usul, H. ve Çağlan E. (2018). Muhasebe Dilinde Çeviri Sorunları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 23(1). 305-317
- Yuvalı, A. (1995). Osmanlı Müesseseleri Üzerinde İlhanlı Tesirleri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 249-254.
- Yücel, Y. (1974). Osmanlı İmparatorluğunda Desantralizasyona Dair Genel Gözlemler. *Türk Tarih Kurumu Belleten Dergisi*, 38(152), 657-708.

Diğer Yayınlar

- Akkuş Y. (2009). Osmanlı ve Avrupa'nın İktisat Politikaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz (XIV. ve XV. Asırlar). *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan*. 52, 107-140.
- Avder, E. (2007). Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> (1 Haziran 2017).
- Barkan, Ö. L. (1979). Timar. *İslam Ansiklopedisi*, C. XII/I, 286-33. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları.
- Berlin - Brandenburg Academy Digital Turfan Archives <http://turfan.bbaw.de/dta/u/images/> (17 Mart 2018).
- Boston Public Library, Special Collections, Le Livre Des Trois Vertus, MS f. Med. 101, (<https://archive.org/details/lelivredestroisv00chri/page/n11>) (11 Ocak 2019).
- Dosay Gökdoğan, M. (2002). Osmanlılarda Matematik, *Türkler Ansiklopedisi*, C.11, 267-276. Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Dosay Gökdoğan, M. (2014). Hacı Atmaca'nın Hesap Kitabı Vesilesiyle Matematik Tarihiyle İlgili Bazı Değerlendirmeler. *Uluslararası Katılımlı Osmanlı Bilim ve Düşünce Tarihi Sempozyumu 8-10 Mayıs 2014 Bildiriler Kitabı*. Gümüşhane: Gümüşhane Üniversitesi Yayınları.
- Döndüren, H. (1991). Avl. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.4, 117-118. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Emecen, F. (1993). Cebelü. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.7, 188-189. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Erkal, M. (1991). Arşın. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.4. 411-413. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Fazlıoğlu, İ. (1998). Hesâb-ı Hataeyn. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.17, 268-271. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Genç, M. (2006). Mukātaa. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.31 129-132. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Güvemli, O. (1995b). Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi, *Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış 500. Yıl Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, Ankara: TÜRMÖB Yayınları.
- Güvemli, O., ve Güvemli, B. (2007). The Birth and Development of The Accounting Method in the Middle East (Merdiban Method). *The 5th Accounting History International Conference, Banff, Canada*. https://www.researchgate.net/publication/228429508_The_birth_and_develop

ment_of_the_accounting_Method_in_the_Middle_East_Merdiban_Method (17 Mart 2018)

- İnalçık, H. (1993). Cizye. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.8, 42-45. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- İnalçık, H. (2003b). Mehmed I. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.28, 391-394. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Kallek, C. (1998). Hisbe. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.18, 133-143. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Karaman, H. (1991). Asabe. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.3, 452-453. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Koçsoy, Ş. (2002). Türk Tarih Kronolojisi, *Türkler Ansiklopedisi*, C.1, 73-188. Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Kuşçu, A. D. (2016). Selçuklu Deniz Ticaretinin Anadolu Ekonomisinin Dünya Ekonomisine Entegrasyonundaki Rolü, *International Conference On Eurasian Economies*. <https://www.avekon.org/papers/1533.pdf> (02 Şubat 2017).
- Küçükler, M. (2011). Kutadgu Bilig'de Geçen Muhasebe Terimlerinin Günümüz Muhasebe Terminolojisi Açısından Analizi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Muhyeddin Muhammed b. Hacı Atmacaca el-Katib, Mecma'ü'l-Kavâ'id, Koyunoğlu Nüshası, T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Milli Kütüphane Arşiv No: 14016, Mikrofilm Arşiv No: A-1467.
- Muhyeddin Muhammed b. Hacı Atmacaca el-Katib, Mecma'ü'l-Kavâ'id Afyon Nüshası, T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, Arşiv No: 17224.
- Muhyeddin Muhammed b. Hacı Atmacaca el-Katib, Mecma'ü'l-Kavâ'id Köprülü Nüshası, T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, Köprülü Yazma Eser Kütüphanesi Arşiv No: 341.
- Muhyeddin Muhammed b. Hacı Atmacaca el-Katib, Mecma'ü'l-Kavâ'id, T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Milli Kütüphane, Arşiv No: 4766.
- Muhyeddin Muhammed b. Hacı Atmacaca el-Katib, Mecma'ü'l-Kavâ'id, Afyon Nüshası, T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, Arşiv No: 17219.
- Öz, M. (2000). Agriculture In Tthe Ottoman Classical Period. *The Great Ottoman - Turkish Civilization*. C.2, 32-40. Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.

- Özçelik, S. (2009). Muhyeddin Muhammed'in Mecma'ü'l-Kavâ'id Adlı Eseri (Giriş-İnceleme-Metin-Sözlük), *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özen, Ş. (1996). *Habbe*. TDV İslam Ansiklopedisi. C.14, 343-346. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Paul, J. (2002), Karahanlılar. Ş. Yılmaz (çev.) *Türkler Ansiklopedisi*, C.4, 460-468, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Sahillioğlu, H. (1989). Akçe. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.2. 224-227. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Sahillioğlu, H. (1991). Avarız. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.4. 108-109. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Sahillioğlu, H. (1994). Dinar. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C.9. 352-355. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Serin, M. (2009). Siyakat. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C. 37, 291-292. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Solaş, Ç. (1995). İlhanlılar Döneminde Yakın Doğudaki Devlet Muhasebe Uygulaması (1220-1350). *Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış 500. Yıl Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Şen, Serkan (2007). Orhon, Uygur ve Karahanlı Metinlerindeki Meslekler Bağlamında Eski Türk Kültürü. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Samsun: Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, <http://www.yazmalar.gov.tr/> (18 Ağustos 2018).
- Taş, H. (2010). Osmanlı Maliyesinde "Bedel" Uygulaması Üzerine Bir Değerlendirme. *İkinci İktisat Tarihi Kongresi Bildiriler -I*, Elazığ: Fırat Üniversitesi Yayınları.
- Twain, M. (2007). Who Was The First Accountant? <https://www.coursehero.com/file/20991508/who-is-the-first-accountant-1/> (07 Ekim 2018).
- Yelten M., ve Özçelik, S. (2010). Hacı Atmacaoğlu Muhyeddin Muhammed'in Mecma'ü'l-Kavâ'id'i ve Eserin Türkçenin Bilim Dili Olarak Gelişimine Katkısı. *Uluslararası Eski Anadolu Türkçesi Araştırmaları Çalıştayı Bildiriler Kitabı*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Yuvalı, A. (2000). İlhanlılar. *TDV İslam Ansiklopedisi*. C. 22, 102-105. Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.

ÖZGEÇMİŞ

Metehan KÜÇÜKER 1986 yılında Elazığ'da doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini Van'da tamamlamıştır. 2005 yılında Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümünde lisans öğrenimine başlamış ve 2009 yılında lisans eğitimini tamamlayarak mezun olmuştur. 2009 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilimdalı, Muhasebe Finansman Bilimdalında Yüksek Lisans eğitimine başlamış ve yüksek lisans eğitimini 2011 yılında tamamlamıştır. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilimdalı, Muhasebe Finansman Bilimdalında Doktora eğitimine başlamıştır. 2012 yılında Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Çaycuma Meslek Yüksekokulu'nda öğretim görevlisi olarak göreve başlamıştır. Halen aynı birimdeki görevini sürdürmektedir.

Metehan KÜÇÜKER'in yapmış olduğu bilimsel çalışmalar aşağıda sıralanmıştır:

Uluslararası hakemli dergilerde yayımlanan makaleler:

- Can, A.V., Karabınar, S., ve Küçüker, M. (2012). Kutadgu Bilig de Muhasebe Ticari Hayat ve Etik İle İlgili Beyitler ve Güncel Yorumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2. 68-100.
- Küçüker, M. ve Can, A.V. (2016). 15. YY. Osmanlı Muhasebesinde Kârın Sermaye Paylarıyla Orantılı Dağıtımının Hesaplanmasına İlişkin Bir Örnek. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR'16 Özel Sayısı 120-127.
- Küçüker, M. ve Can, A.V. (2018). Tarihi Belgeler Işığında Uygurlarda Sağış. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10. Yıl Özel Sayısı 233-252.
- Saban, M., Küçüker M. ve Küçüker, H. (2018). Çevresel Muhasebe Açısından Reklamasyon Maliyetlerinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10. Yıl Özel Sayısı, 680-698.
- Saban, M., Küçüker, H., ve Küçüker, M. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçeveleri ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü. *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(1), 101-115.
- Saban, M., Küçüker, M. ve Küçüker, H. (2019). Garantilerin Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 2(1), 47-54.

Uluslararası Bilimsel Toplantılarda Sunulan ve Bildiri Kitaplarında Basılan Bildiriler:

- Can, A.V. ve Küçükler, M. (2011). Kutadgu Bilig’de Muhasebe Mesleği ve Muhasebecinin Taşınması Gereken Ahlaki Özellikler. 9. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, 15-16 Haziran, Bakü, Azerbaycan.
- Can, A.V. ve Küçükler, M. (2013). Muhyeddin Muhammed’in Mecma’ü-l Kavâ’id Adlı Eserinin Türk Muhasebe Tarihi Açısından Önemi. 11. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi. 10-16 Haziran 2013, Celalabat, Kırgızistan.
- Can, A.V., Öztürk, E. ve Küçükler, M. (2012). Abbasiler Dönemi Muhasebe Sistemi. 10. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, 28 Ağustos - 2 Eylül 2012, Akmescit, Kırım, Ukrayna.
- Gemrik, S., Özkan, İ. ve Küçükler, M. (2013). Çifte Vergilendirme ve Türkiye Cumhuriyeti ile Sırbistan Karadağ Arasında İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması. 5. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi. 2-7 Haziran 2013, Novi Pazar, Sırbistan.
- Karabınar, S., Can, A.V., ve Küçükler M. (2013). View of Corporate Governance Principles From Kutadgu Bilig. III. Balkans And Middle East Conference on Accounting and Accounting History, 19-22 Haziran 2013, İstanbul, Türkiye.
- Küçükler, M. ve Can, A.V. (2015). Yeni Bir Meslek Mi? Tartışmaları Işığında Bağımsız Denetçilik. 1st International Congress on Economics and Business (ICEB'15). 10-14 Haziran 2015, Gosticvar, Makedonya.
- Küçükler, M. ve Can, A.V. ve Demirci Ş. D. (2018). Muhasebe Denetim Tarihinde İki Önemli Kadın: Christine de Pisan ve Ayşe Sultan. 5th International Congress on Accounting and Finance Research (ICAFR'18). 17-20 Ekim İzmir, Türkiye