

# ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİNİN OLUŞMASINDA GAYRİMÜSLİMLERİN ROLÜ

The Role Of Non-Muslims On The Formation  
Of The National Accounting System

Derleme

Ayşenur İBİŞ\*

Gönderim Tarihi: 16.01.2018

Kabul Tarihi: 18.01.2018

**ÖZ:** Osmanlı toplumu; müslümanlar ve gayrimüslimler (müslüman olmayanlar) olmak üzere iki temel unsurdan oluşmaktaydı. Ermeniler, Rumlar ve Yahudiler başta olmak üzere müslüman olmayan birçok toplum dilini, kültürünü ve benliğini korumak suretiyle yüzyıllarca Osmanlı hakimiyeti altında yaşamıştır. Sosyal ve hukuki statüleri 19. yüzyıla kadar İslam anlayışı ve padişah iradesi çerçevesinde şekillenen gayrimüslimler önemli bir toplumsal yükümlülük olarak belirli vergilerin ödenmesi karşılığında Osmanlı toprakları üzerindeki varlıklarını devam ettirmiştir. Elbette ki bu toplulukların devlete karşı yükümlülükleri vergi ödemekle sınırlı değildir; ancak birey olarak devletle en önemli temas noktaları ödedikleri vergiler olmuştur. Gayrimüslimlerin mükellef kılındığı bu vergiler içerisinde kaynağını İslam'dan alan cizye vergisi önemli bir yere sahiptir ve gayrimüslimlerin muhasebeye olan katkıları hakkında bizi bilgilendirmektedir. Bu çalışmada, Osmanlı Devleti'ndeki gayrimüslimlerin ulusal muhasebe sistemine etkileri üzerinde durulacak ve muhasebeye katkısı olan Ermeni ve Yahudi kökenli akademisyenler ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Osmanlı Devleti, Gayrimüslimler, Cizye.

**Jel Sınıflandırması:** M41, M49

**ABSTRACT:** Ottoman society has two basic items as muslims and non-muslims. As being in the first place Armenians, Rums and Jews are various non-muslim societies, which had lined under Ottoman era for centuries without losing their culture and self-respect. Non-muslims, whose social and legal status were shaped under the framework of Islamic sense and Sultan's will, continued their existence on condition that they paid some taxes as an important

\* Doktora Öğrencisi, Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü/Muhasebe ve Finansman, ayse.nur90@hotmail.com

social liability. Of course, these societies' liabilities against the government were not only paying taxes, but as an individual, paying taxes was the only contact with the government. Among these taxes non-muslims were to pay, jizya based on Islam had an important place and informs us about the contribution of non-muslims to accounting. In this study, the effects of non-muslims in the Ottoman State on national accounting system will be investigated and Armenian and Jew origin academicians will be discussed.

**Key Words:** Ottoman State, Non-muslims, Jizya.

**Jel Classification:** M41, M49

## GİRİŞ

Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti dönemine kadar gayrimüslümlerin muhasebeye pek çok katkısı olmuştur. Bu katkılar zaman zaman devletin en önemli gelir kalemlerinden biri olan ve gayrimüslim halktan alınan cizye vergisi sayesinde gün yüzüne çıkmış olup, zaman zaman da özellikle gayrimüslim bilim insanlarının Türkiye'ye gelmesi ve buradaki üniversitelerde muhasebe biliminin gelişmesine doğrudan katkıda bulunması suretiyle kendisini göstermiştir.

Devletlerin temel gelir kaynaklarından biri toplanan vergilerden elde edilen vergi gelirleridir. Vergi gelirleri, verginin uygulanış ve toplanma biçimi, vergi türleri gibi konular yalnızca iktisadi konular olmayıp, muhasebe işlemleri açısından oldukça önem arz eden konulardır.

Türk devletlerinde yürürlükte olan vergi düzenine bakıldığında, vergiyi veren açısından tek kayıt düzeni unsuru olarak, egemenlik altına alınan topraklarda yaşayan halkın erkek nüfusundan alınan cizye vergisinin olduğu anlaşılmaktadır. Cizye vergisi esas itibariyle, egemenlik altına alınan topraklarda yaşayan erkeklerin askere alınmaması neticesinde ortaya çıkmış olan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Askere alınmama karşılığında, söz konusu erkeklerden bu vergi alınmıştır. Selçuklular'da ve daha sonraki Osmanlı'da cizye adı ile uzun süre alınan bu vergi, Tanzimat'tan sonra askerlik bedeli biçiminde adını değiştirerek devam edebilmiştir. Egemenlik altına alınan topraklarda yaşayanların sayımının yapılması ve bu sayımın sık sık tekrarlanması şeklinde bir uygulamayla cizyenin toplanması gerçekleştirilmiştir. Cizye, yalnızca cizye defterlerinde kayıtlı olan kişilerden alınmış olup, bu kişiler vergilerini, o bölgenin vergisini toplamaktan sorumlu olan sipahiye ödemek, sipahi de kendi payına düşeni almak ve kalanı da merkezi yönetime vermek şeklinde bir akış içerisinde bu vergiden yararlanıldığı anlaşılmaktadır. Bütün bu akış içerisinde, verginin tüm aşamaları

kayıt düzeni içinde yer almıştır. Bahsi geçen bütün bu kayıtların devlet muhasebesi niteliğinde olduğu gözlemlenmektedir.

Türkiye'de muhasebe biliminin bir disiplin olarak gelişim sürecine bakıldığında, bu sürecin geçmişten bugüne uzanan taşlarını gayrimüslim bilim insanlarının döşediği görülmektedir. Muhasebenin defter tutma anlayışından bir bilim dalı ve önemli bir meslek alanı olarak doğmasında ve gelişmesinde gayrimüslimler oldukça önemli bir rol üstlenmişlerdir.

Buçalışmada, gayrimüslimlerin Osmanlı Devleti döneminde ödedikleri çeşitli vergiler tanıtılacak olup, bu vergilerin muhasebeleştirilmesi ve merdiven yöntemi incelenecektir. Ayrıca gayrimüslimlerin muhasebe uygulamaları ile muhasebe öğreti kitaplarının yapısı, niteliği ve muhasebeye çok önemli katkıları olan Ermeni kökenli Serkiz Nihad ve Kırkor Kömürcüyan ele alınarak, Nazi Almanyası'nın baskısı ile Türkiye'ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim adamlarının muhasebeye olan katkılarından bahsedilecek ve bunlara ilişkin çeşitli konular ele alınacaktır.

### **GAYRİMÜSLİMLERDEN ALINAN BİR VERGİ OLARAK CİZYE**

İslam hukukunda, insanlar inançlarına göre sınıflandırılmakta *müslim* ve *gayrimüslim* olarak ikiye ayrılmaktadır. Bir İslam ülkesinde sürekli yaşayan gayrimüslimlere, aynı anlama gelen *ehl-i zimmet*, *zimmî* veya *gayrimüslim tebaa* gibi adlar verilmektedir. Osmanlı Devleti'nde de ehl-i zimmet için *gayrimüslimtebaa* ya da *reaya* tabirleri kullanılmıştır. *Reaya* başlangıçta Müslüman olsun olmasın bütün halkı ifade ettiği halde sonraları sadece gayrimüslimler için kullanılan bir kavram haline gelmiştir (Kazancıoğlu, 2016).

İslam devletlerinde müslüman olmayan anlamına gelen gayrimüslim kavramı, hakim olduğu toprakların kapsamından ötürü farklı etnik özelliklere, dinlere ve dillere sahip heterojen bir demografik yapılanmayı içeren Osmanlı İmparatorluğu'nda, Müslüman olmayan toplulukların genel adı olarak kullanılmıştır. Osmanlı kayıtlarında müslüman olmayanları tanımlamak için kullanılan tek kavram gayrimüslim kavramıdır. Kanunname, ferman, fetva, mali kayıtlar gibi resmi belgelerde genel olarak zimmi(ler), kefere tarifesi, kafirler, haraç-güzar kefere, ehl-i zimmet, zimmi taifesi, kefere reayası, ehl-i zimmet reaya gibi adlandırılmalarına da çeşitli kaynaklarda rastlanmaktadır. Eğer belli bir topluluğun işaret edilmesi söz konusu ise Rum taifesi, Rum keferesi, millet-i Rum, ehl-i zimmet Rum reayası, ehl-i zimmet Rum reayası, ehl-i zimmet Ermeni reayası, taife-i Ermeni, millet-i Ermeniyan, Yahudi taifesi, taife-i Yehud gibi belirli bir din ya da milleti betimleyen kavramlar kullanılmıştır (Akkuş, 2010).

Osmanlı toprakları üzerinde yaşayan gayrimüslimler, dinî açıdan bağlı oldukları bir topluluğun üyesi olup inanç merkezli bu siyasî oluşuma genel olarak “millet” denmiştir. İnançlarına göre gruplandırılmış olan gayrimüslimler Osmanlı Devleti'nin neresinde yaşarlarsa yaşasınlar, hangi dili konuşurlarsa konuşsunlar, hangi ırka mensup olurlarsa olsunlar yönetim merkezi İstanbul'da olan bir milletin üyesi olarak Osmanlı siyasî ve idarî sistemine bağlanmışlardır (Kazancıoğlu, 2016).

Millet sisteminde din ve mezhep esasına göre tasnif edilen zimmiler, Rumlar, Ermeniler ve Yahudiler üç ayrı millet olarak kabul edilmiştir. Böylece gayrimüslimlerin devletle olan ilişkileri yeni bir yapıya kavuşturulmuştur. 18.yüzyıldan itibaren Katolikler ve Protestanlar da millet sistemi içerisinde yerlerini almışlardır. Bu sistemle gayrimüslimlerin idare edilmesi daha kolay hale gelmiştir. Zira daha önce devlet bir bütün olarak gayrimüslimler ile muhatap iken, şimdi bölümlere ayrılmış ve her birinin başında devlete karşı cemaatinden sorumlu olan liderlerle muhatap olmaya başlamıştır. Bu sistemle, gayrimüslimler bakımından İslâm hukukunun kendilerine tanıdığı haklarda bir kayıp olmamışken, devletin zimmi tebaayla olan ilişkilerinin düzene girmesi sağlanmıştır (Karataş, 2006).

İslam hukukunun egemen olduğu bu erken dönemden itibaren toplumun içinde bulunan gayrimüslimlerin, içten ve dıştan gelebilecek her türlü tehdide karşı Allah adına korunması ve himayesi, devlet tarafından taahhüt edilmiştir. Bu bağlamda, Arapça'da himaye (koruma), sahip çıkma, birisinin güvenliğini taahhüt etme gibi anlamları olan zimme kelimesi, İslam dininin toplumsal yaşamın örgütlenmesinde fonksiyonel olduğu devletlerin tamamında olduğu gibi Osmanlı İmparatorluğu'nda da gayrimüslimlerin hukuki statülerini gösteren bir olguya işaret etmektedir(Akkuş, 2010).

Öncelikle belirtmek gerekir ki, muhasebe tarihi; iktisat tarihi ve vergi tarihi ile yakından bağlantılı olup, bu üç tarih de birbiriyle ilişkili olarak gelişme göstermiştir. Devlet muhasebesi öncelikle vergi düzeni ile ilişkili olduğundan, Türk devletleri muhasebe tarihi de, bu devletlerin vergi düzenleri ile yakından bağlantılı olmuştur. 19. yüzyıla kadar, hemen hemen tüm Türk devletlerinde vergi verenin kayıt düzenini gerektirir bir vergi düzeninin varlığından söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle de, devletin muhasebe düzeni ile vergi düzeni arasındaki ilişkilerin incelenmesi söz konusu olmakta; ancak vergiyi verenin kayıt düzeni ile vergi düzeni arasındaki ilişkilerin araştırılması olanağı bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle girişimcinin, vergi alan devlete karşı bir kayıt tutma ihtiyacı hissetmediği anlaşılmaktadır. İşletmelerin muhasebeye ihtiyaç duyması, Batı Avrupa'da Luca Pacioli ile birlikte 15. yüzyılda, karın hesaplamasına doğru gelişme gösterirken, henüz yeterli sermaye birikimi olmadığından Osmanlılar'da aynı dönemde ne üretim ne de yönetim açısından

ticaret birimleri muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duymamıştır. Böylece Türk girişimcisi ne devlete hesap vermek için ne de kendi yönetimi için muhasebe kaydını tutma zorunluluğu hissetmemiştir. Alışverişten doğan borç ve alacak ilişkileri için de, işletme sahibi, küçük işletmesinin fazla olmayan ticari alışveriş hareketlerini kendine özgü basit hesaplarda yürütmüştür. İlanlılar ve Selçuklular'da Türk girişimciler iktisadi yaşamda giderek daha etkin duruma gelmişlerse de, Osmanlılar'da her zaman ticarete gayrimüslimler egemen olmuştur. Batı Avrupa'da yukarıdaki gelişmeler olurken, Osmanlılar'da muhasebede aynı doğrultuda gelişme olmamasının nedenlerinden birisinin bu durum olduğu anlaşılmaktadır. Türk devletlerinde muhasebe; vergi almaya ve harcamaya dayalı devlet muhasebesi biçiminde gelişme göstermiştir (Güvemli, 1995).

Ermeniler, Rumlar ve Yahudiler başta olmak üzere müslüman olmayan birçok toplum dilini, kültürünü ve benliğini korumak suretiyle yüzyıllarca Osmanlı hakimiyeti altında yaşamıştır. Sosyal ve hukuki statüleri 19. yüzyıla kadar İslam anlayışı ve padişah iradesi çerçevesinde şekillenen gayrimüslimler önemli bir toplumsal yükümlülük olarak belirli vergilerin ödenmesi karşılığında Osmanlı toprakları üzerindeki varlıklarını devam ettirebilmiştir. Aile hukuku, eğitim, ibadet gibi birtakım konularda kendi içlerinde serbest olmak kaydıyla özerk bir statüye sahip olmuşlardır. Elbette ki bu toplulukların devlete karşı yükümlülükleri vergi ödemekle sınırlı olmamıştır ancak birey olarak devletle en önemli temas noktaları ödedikleri vergiler olmuştur. Gayrimüslimlerin mükellef kılındığı bu vergiler içerisinde kaynağını İslam'dan alan cizye vergisi önemli bir yere sahiptir (Eken ve Şen, 2016).

Osmanlı Devleti'nin fethettiği bölgelerde oturan gayrimüslimler İslam Hukuku'na uygun olarak vergilendirilmiştir (Bozkurt, 1996). Gayrimüslim denince ilk akla gelen vergi türü haraç ve cizyedir. Cizye, gayrimüslim halk içinde belirli birtakım koşulları taşıyan kimselerden, kişi başına alınan verginin adı olarak karşımıza çıkmaktadır (Ercan, 2001).

16. yüzyıla kadar bu vergiye “haraç” denilmiştir. Bu vergiyi toplayanlara ise önceleri “haracı” ya da “haracı” daha sonraları ise “cizyedar” denildiği görülmektedir. Cizye, Osmanlılar için toplanması ve harcanması “özel bir itina” isteyen şer'i bir vergi olarak ifade edilmektedir (Elitaş vd., 2008).

Daha önceden hüküm sürmüş olan İslam devletlerinden, Osmanlı'ya kadar uzanan süreçte şer'i orana bağlı kalınmak kaydıyla cizye miktarında, mükellefiyet koşullarında, tahsil usullerinde çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Osmanlı döneminde ise cizye, geniş bir coğrafyada oldukça uzun bir süre uygulandığı için çok çeşitli değişim ve uygulamalara tabi tutulmuştur. Fakat söz konusu değişimin büyük ölçüde şer'i kurallar

çerçevesinde gerçekleştirildiği söylenilebilir (Eken ve Şen, 2016).

Osmanlı İmparatorluğu'nda bir bölgeye veya kişiye cizye veya haraç konulacağı zaman verilen ferman, berat, hüküm, nişan ve benzeri belgelerle konunun kökeninin İslam Hukuku'ndan geldiği ve İslamiyet'in ilk yıllarında cizye ve haracın dinselliği gösterilmeye çalışılmıştır. Bu dinsel gerekçe bir yana bırakılsa bile, Osmanlı İmparatorluğu'nun gayrimüslim halktan aldığı cizye ve haraç vergisinde, müslümanlara kıyasla bir yasadışı hatta bir eşitsizlik görülmektedir. Cizyeyi zekat ve askerlikten bağışlanmış olmanın karşılığı olarak kabul edilmesi halinde, haraç da müslümanların ödediği “çift resm-i” ve “resm-i dönüm” de denilen toprak vergisinin karşılığı olarak düşünülebilecektir. Ancak müslümanların ödediği toprak vergisi ile gayrimüslimlerin ödediği haraç vergisi arasında kimi zaman, müslüman lehine bir fark ortaya çıkmıştır (Ercan, 2001). Cizye vergisi ilk başta gayrimüslim tebaanın ekonomik açıdan zararına gibi görünüyorsa da müslümanlar, ülkenin korunması için askere giderlerken, gayrimüslimler sahip oldukları bu rahat ortamda ticaretle meşgul olup, kar ve kazanç elde etmişlerdir. Pek fazla gelir sağlamayan devlet memurluğunun ve hemen hiçbir getirisi olmayan askerlik görevinin gayrimüslimlere kapanmış olması, onlara ticaretin kapısını açmıştır ki bu durum pek çok İslam devletinde ve son olarak Osmanlı İmparatorluğu'nda maddi gücün hatırı sayılır bir ölçüde gayrimüslimlerin eline geçmesine neden olmuştur. Ehl-i zimmet, her türlü tehlike ve gelir getirmeyen görevlerden uzak olarak büyük bir güven içinde ticaret ve sanatla uğraşmış ve imparatorluğun ekonomik yaşamını hemen hemen bütünü ile ele geçirmiştir (Önder, 2005).

Cizye'nin sözlük anlamı “*kafi gelmek, karşılığını vermek*”tir (Şafakçı, 2016). Cizye, Müslüman olmayan buluş çağına ermiş erkeklerden alınan vergi olarak tanımlanmaktadır (Güvemli, 1995). Cizye kelimesi ceza kelimesiyle ilgilidir ve iyi veya kötü bir şeyin karşılığı, tazmini anlamını taşımaktadır. Bu vergi, bir yandan müslümanların gayrimüslimlerden üstün olduklarını sembolize eden ideolojik bir vergi vasfını taşıırken, bir yandan da gayrimüslimlerin devlet tarafından can, mal, ibadet güvenliklerinin sağlanmasının ve askerlik yükümlülüğünün dışında tutulmalarının bir bedeli olarak ifade edilmektedir (Bekçi, Apalı ve Apalı, 2014). Gayrimüslimlere bahşedilen “himaye” ile “askerlik hizmetinden muafiyet”in karşılığı olarak konulan bu vergi din adamları, çocuklar, kadınlar, ihtiyarlar, sakat ve iş yapamaz halde olanlarla devlet hizmetinde bulunan bazı kimselerden alınmayan bir vergi olarak nitelendirilmektedir (Elitaş vd., 2008).

Cizyenin miktarı İmparatorluğun her bölgesinde aynı olmamıştır. Bunun yanında cizyenin toplanması hususundaki yöntem ve usuller bütün memleket için aynı olmamıştır. Cizye gelirlerinin bazı yerlerde (mesela Kıbrıs) kişi üzerinden değil, hane üzerinden belirlenmiştir (Elitaş vd., 2008). Fakat

özellikle 1689-1691 tarihleri arasında tekrar eski sisteme dönülmüştür (Dündar ve Aydın, 2012). Cizye vergisi hasta, sakat, işsiz ve din adamı olmayan 14-75 yaş arasındaki faal bütün gayrimüslim erkeklerin iktisadî durumları dikkate alınarak zengin (âlâ), orta (evsat) ve fakir (ednâ) olmak üzere üç sınıfa ayrılmıştır. Sözü edilen oranların nakit karşılığı her zaman aynı olmamakla birlikte üç gruba ayrılması ilkesi, Osmanlı yöneticileri tarafından da kabul edilmiştir (Yörük, 2014).

Verginin kimi yerlerde kişi başından 15 akçe, kimi yerlerde 30-35 akçe olarak alındığı görülmektedir. Devletin mali durumunun bozuk olduğu dönemlerde bu verginin de arttırıldığı anlaşılmaktadır. Bu vergi, 1855'te bedel-i askeriyeye dönüşene kadar devam etmiştir. Cizye ödeyeceklerin öncelikle Cizye-i Gebran denilen bir deftere kayıtları yapıldığı ve tahsilat zamanının Muharrem Ayı olduğu bilinmektedir (Güvemli, 1995). Ayrıca, cizye resminin alınma zamanı olarak bazı kanunnamelerde Nevruz'da, bazılarında da yarısı Nevruz'da, yarısı Kasım'da olmak üzere iki taksit olarak alındığı zikredilmektedir (Dündar ve Aydın, 2012). Çeşitli kurumlara yapılan tahsilat konusunda Köprülü Fazıl Mustafa Paşa zamanında önemli düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. 1689'da önce cizyenin tek elden toplanmasına karar verilmiş, uygulama için, yukarıda sözü edilen üç ayrı vergi yükümlüsü sınıf için üç ayrı mühür kullanılmaya başlanılmış, ayrıca üç ayrı renk kağıt kullanımı da söz konusu olmuştur. Bu kağıtlar üzerinde cizyenin hangi yıla ait olduğu ve sınıfı yazılı olup, kağıtta ayrıca cizye muhasebecisinin adı, baş hazinedar ve genel cizye mülteziminin, yani cizyeyi toplayacak olanın adı yer almaktadır. Birkaç sancak birleştirilerek, cizye cibayeti yani cizyenin toplanması tek kişiye iltizam usulü verilmeye başlanmıştır. Ancak, bu kişinin daha küçük yerleri küçük memurlara iltizama verilmesine izin verilmiştir (Güvemli, 1995).

1856'da ismen kaldırılışına kadar, tahsilat biçimindeki bazı değişikliklerle cizye uygulaması devam etmiştir. Kırım Savaşı'nda asker ihtiyacı nedeniyle, cizyenin kaldırıldığı ve gayrimüslimlerin de nüfusları oranında askere alınacakları belirtilmiştir. Ancak Hristiyanların tepkileri üzerine bu uygulama durdurulmuştur. 1856 Islahat Fermanı ile yürürlükten kaldırılmış cizyenin yerine isim olarak farklı, özellikleri itibarıyla cizyeye benzeyen "*bedel-i askeri*" getirildi. Bedel-i askerinin miktarı bile bazı yerlerde cizyeye kıyasla belirlenmiştir. Kişi başına ortalama 28 kuruş olan bedel-i askeri, 15-75 yaş arasındaki gayrimüslim erkeklerden tahsil ediliyordu. Bu uygulama da 1909 yılında kaldırılmış ve herkes için mecburi askerlik sistemi kabul edilmiştir (Şafakçı, 2016).

## CİZYE MUHASEBESİ

Osmanlı Devleti'nde, bürokrasinin genişlemesi, iktisadi ve sosyal alandaki gelişmeler neticesinde klasik tahrir geleneğinin değişimine paralel olarak merkezde de yeni bürolar oluşturulmuştur. Nitekim 1570'ten sonra Defterhane-i Âmire'de Hristiyan ve Yahudiler'den alınan cizyenin her türlü idari ve mali işlemlerine, bu arada cizye kağıtlarının hazırlanıp dağıtımına ve özellikle cizye vergisinin tahsiline bakan Muhasebe-i Cizye Kalemî ortaya çıkmıştır. Ayrıca, defterhanenin birçok bürosu ortadan kalkarken, yüzyılın ikinci yarısında sultan ve vezir vakıflarındaki cizye, âdet-i ağnâm ve avârız türünden bazı gelirlerle ilgilenen Cizye Ziyâdesi Kalemî kurulmuştur. Bu Kalem 1691 cizye reformundan sonra feshedilerek Cizye Muhasebesi Kalemî'ne devredilmiştir (Dündar, 2012).

Cizye Muhasebe Defterleri, her yıl cizye vergisini toplamaya memur edilmiş olan tahsildarların hesap vermek için tanzim ettikleri, devlet merkezine dönüşlerinde tetkik ve tasdik edilmek üzere, belgeleriyle birlikte, Cizye Muhasebesi Bürosu'na vermiş oldukları muhasebe bilançolarıdır. Bu bilançolarda bölgedeki cizye tahsilatının taksit sayısı ve miktarları yer aldığı gibi tahsildarların bu iş için muhtelif tarihlerde yapmış oldukları masraflara ait hesaplar da bulunmaktadır. Her cizye tahsil bölgesi için ayrı ayrı ve teferruatlı bir şekilde tanzim edilmiş olan bu bilançolar incelenip tasdik edildikten sonra merkez maliye idaresinin ana defterlerinden birine kaydedilmektedir. Cizye Muhasebe Defterleri, cizye vergisinin Osmanlı ülkesinin çeşitli bölgelerinde nasıl belirlenip toplanacağını, vergi yükünün her bölge için ortalama değerini ve miktarını hesaplamaya yarayacak rakamları içermektedir. Ayrıca; tahsildarlarla hesapları tutanların ve kontrol edenlerin kimliğini; tahsil edilen cizye malının hazineye teslim taksitlerinin miktar ve tarihlerini, Cizye Muhasebesi Bürolarının defter ve hesap tutma usullerini açık ve kesin şekilde gösteren resmî vesikalardır. Bu itibarla, Cizye Muhasebe Defterleri Türk iktisat tarihi için büyük bir önem taşımaktadır (Dündar, 2012; Bozkurt, 1996).

Cizye Muhasebe Kalemî Defterleri 1551-1862 yılları arasındaki döneme aittir. Defterlerde yalnız gayrimüslimlere özgü olan cizye vergisinin kayıtları vardır. Defterler dört grupta toplanmıştır. Bu grupların içerdiği yıllar şunlardır (Ercan, 2001):

- A grubu, 1690-1781,
- B grubu, 1551-1848,
- C grubu, 1587-1862,
- D grubu, 1715-1845.



Gayrimüslimlerle ilgili vergilerin toplanmasına bakan cizye muhasebesinde defterler son derece düzenli ve itinalı tutulmuştur. Önce merkezden görevlendirilen bir memur vergi toplanacak bölgeyi yazmakta ve cizye muhasebesinde buna dayanılarak vergi yükümlülüklerine ait bir defter hazırlamaktadır. Her cizye toplama bölgesi için bu işlem ayrı ayrı yapılmaktadır. Padişah tuğrası ile onaylanan bu defterler cizyedarlara verilerek, ilgili bölgelere gönderilmektedir. Bu arada o bölgenin kadısına da bir ferman gönderilmekte ve cizye toplamada yardımcı olması istenmektedir. Cizye, cizyedarın elindeki deftere dayanılarak toplanmakta ve bu toplanırken de ayrıca bir defter cizyedar ve bir defter de kadı tutmaktadır. Cizye toplandıktan sonra defterler birbiriyle karşılaştırılarak kontrol edilmektedir. Bundan sonra defter, kadı tarafından imzalanır, mühürlenir ve bir torba içine konduktan sonra tekrar torbanın ağzı mühürlenir ve cizyedar eliyle cizye muhasebesine gönderilmektedir. Bu sıkı kayıtlarla hem devletin hem de gayrimüslimin herhangi bir zarara uğraması önlenmektedir. Gerektiğinde cizye defterine vergi yükümlüsünün özelliklerini gösteren belirtiler de deftere yazılmaktadır (çatık kaşlı, kara gözlü, uzun boylu gibi). Bu kayıtlar bugünkü fotoğraf yerini tutmaktadır (Ercan, 2001).

Kanunnameye göre, Rumeli muhasebe kalemi olarak adlandırılan bir muhasebe kaleminde, İstanbul ile Rumeli'de olan Padişah ve Vezir vakıflarının hesapları ile bütün cizye defterlerinin tutulduğu anlaşılmaktadır. Bu kalemin amiri Muhasebeci-i Rumeli olarak adlandırılmaktadır. Bütün cizye gelirlerinin kaydedildiği bu muhasebe kalemine, bu gelirlerin kayıt biçimi kanunnamenin iki ayrı yerinde belirtilmektedir. Bu açıklamalara göre, cizye gelirlerini haraccılar getirmektedir. Muhasebeci rakamları görmekte, eski muhasebe rakamları ile karşılaştırmakta, her yönden incelemekte, kendi şakirdlerine kayıt için verimekte ve kayıt ettirmektedir. Bu muhasebecinin, kalem içinde yer alan cizye muhasebecisi olduğu anlaşılmaktadır. Kaydının suretini Ruzname'ye göndererek, paranın hazineye alındığı da bilinmektedir. Suret yeniden muhasebeciye gelmekte, (cizye muhasebecisi) muhasebeci cizyeyi fihrist edip, sene sonunda muhasebeyi oradan okumaktadır. Cizye muhasebesinin kimi özelliklerinin olduğu da bilinmektedir. Bu özelliklerine göre, gayrimüslimlerin hanelerinden ve kişi başından alınan cizyenin önce sayım işleri olup, sonra geçen yılla kıyaslamalı tahakkuk işleri bulunmaktadır, en sonunda da yine kıyaslamalı olarak tahsil işlemi yapılmaktadır. Defterler bu işlemleri kapsamakta olup, yukarıdaki anlatımda bu kayıt işlemlerinin sonucunu, yani tahsil işlemlerinin kayıt aşamalarını göstermektedir (Güvemli, 1998).

Buradaki ifadelerle göre, Hazine-i Amire'de bir Ruzname bulunmaktadır. Ruzname, hazineye giren ve çıkan gelir ve giderlerin tamamının günlük olarak kaydedildiği defterdir. Ruznameci-i Evvel, Ruznameci-i Sani tarafından

tutulmaktadır. Merkezi yönetimindeki cizye kayıtlarını daha iyi anlamak için cizye defterlerini tanımak gerekmektedir. Bu defterler; cizye sayım defterleri, cizye tahakkuk defterleri ve cizye tahsil defterleridir. İdari örgütlemenin sırası ile karye (köy), nahiye, kaza, sancak (liva) ve eyalet biçiminde olduğu, XVI. yüzyılda büyük sancaklar için ve küçük eyaletler için vilayet sözcüğünün kullanıldığı bilinmektedir. Sayımların karyeden başlayarak yazıldığı ve sancak ya da eyalet olarak tahrir defterlerinin bulunduğu görülmektedir. Cizye tahakkuk ve cizye tahsil defterlerinin ise vilayet ya da eyalet düzeyinde hazırlandığı bilinmektedir. Bu sayım, tahakkuk ve cizye tahsil defterlerinin merkezi yönetime geldiği ve ilgili yasa hükümlerine göre değerlendirildikleri anlaşılmaktadır. Asıl cizye kayıtlarının ilgili yörede tutulan bu üç deftere göre yürütüldüğü anlaşılmaktadır. Osmanlı Devleti'nden kalan Başbakanlık Arşivi'ndeki cizye defterlerinin sayısının çok fazla olduğu bilinmektedir. Ancak, Avrupa'da birçok devletin arşivinde Osmanlı'nın cizye defterleri bulunmaktadır. Sadece, cizye defteri değil, mukataa defterleri gibi çok sayıda defterin de bulunduğu bilinmektedir. Bu defter örneklerine L. Fekete, Almanca olarak yayınladığı kitabında yer vermiştir (Güvemli, 1998).

Tepedelen Vilayeti'nin 1588-89 Dönemine ait cizye sayım defteri, “Defter-i Cizye-i Gebran Vilayeti-i Depedelen” adını taşımaktadır. Cizye vergisi hesaplamalarının yapıldığı cizye tahakkuk defterinin başlangıcında “muhasebe-i cizye-i gebran...” kaydı görülmekte ve hesaplamaların hane sayımından soyutlanması için olsa gerek, kaydın başında “erkam” yani “rakamlar” deyimine yer verilmiştir. Cizye vergisinde bir üçüncü aşama olan cizye tahsili ile ilgili defterin başlangıcında ise yine “muhasebe-i cizye-i gebran –i vilayet-i ...” kaydı görülmektedir. Bu açıklamalardan cizye gelirinin tespiti için yapılan kayıtları içeren defterin bir muhasebe defteri değil, bir tespit defteri olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Defterin başlangıcında tuğra bulunmaktadır. Defterin içeriğinde vilayetin çeşitli yerleşim birimlerinin sayımları ayrı ayrı yapılmıştır. Elli sayfalık olan defterin son sayfasında bölge kadısının mührü ve tarihi vardır. Mührün altında da merkezi örgütte yüksek seviyeli bir memurun, belki de defterdarın olması muhtemel imza bulunmaktadır. Ayrıca, bölgedeki sayımın kadı tarafından onaylanarak, defterin tahakkuk işlemi yapılmak üzere merkeze gönderildiği, merkezdeki kontrolden sonra üst düzey yetkilinin onaylanarak tahakkuka izin verdiği anlaşılmaktadır (Güvemli, 1998).

Tamaşvar Kazası'nın 967 (Miladi 1359) yılına ait cizye tahakkuk kayıtlarını içeren defter, dönem başındaki tespite göre dönem içinde cizye vergisi yükümlülerinin sayısındaki değişimler ayrıntılı olarak incelenmekte ve bu değişimlere göre söz konusu yılda alınması gereken cizye vergisi ile aynı yükümlülüklerden alınan bir başka vergi olan resmi-i hanenin hesaplanış biçimleri açıklanmaktadır. Defter bir bölgeyi tümü ile kapsamakta ve bölgede

yer alan yerleşim birimlerinde ayrı ayrı yer vermektedir. Son sayfada da bölgenin toplam vergi geliri gösterilmektedir. Defterin tamamı on bir sayfadır. Defterde siyakat değil arap yazısı rakamları kullanılmıştır. Defterde çok sayıda dört işlem yapılmasının buna neden olduğu tahmin edilmektedir. Ayrıca, Manastır Vilayeti'nin 996 (Miladi 1587-88) dönemine ait bir yıllık cizye tahakkuk kayıtlarını içeren defter, 22 sayfadır. Her sayfasında bir vilayetin cizye tahsil durumu belirtilmektedir. Son iki sayfa olan 21. Sayfada Kroye Vilayeti'nin, 22. sayfada da Manastır Vilayeti'nin Cizye gelirleri tahsiline yer verilmiştir. Kaydın başlangıcında, bu tahsilatta görev alanlara yer verilmiş, geçen yılsonunda devreden yükümlü sayısı ve yükümlülük tutarının açıklanması ile kayıtlara başlanmıştır. Rakamlar siyakat yazısı ile yazılmıştır (Güvemli, 1998).

Bu verginin muhasebe kaydını önemli kılan husus, birbirini izleyen yıllarda Müslüman olmayan halktan ne ölçüde vergi alındığının kişi olarak takip edilmesi gerekliliğidir. Ayrıca bir sonraki yıl kimden ne kadar vergi isteneceğinin belirlenmesi de (tahakkuk esası) muhasebe kaydının önemini artırmaktadır. Bu durum muhasebe kaydının ayrıntılı olması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Cizyenin kişilerden para olarak tahsil edilen bir vergi olduğunu da belirtmek gerekmektedir (Elitaş vd., 2008).

### **MERDİVEN YÖNTEMİ**

Zamanımıza kadar gelen defterlerin çoğu cizye defteridir ve bu kayıtlar da devlet muhasebesi niteliğindedir. Osmanlı İmparatorluğu'nun devlet muhasebe kayıt yöntemi Merdiven Yöntemi olarak adlandırılmakta olup, Orta Doğu'da doğmuş ve gelişmiş olan aynı zamanda Osmanlı tarafından 500 yıl kullanılan bir devlet muhasebesi kayıt yöntemidir. Yöntem yaklaşık olarak 1100 yıl kullanıldıktan sonra yerini batı ülkelerinde kullanılan çift taraflı muhasebe kayıt yöntemine bırakmış ve ömrünü tamamlamıştır. Merdiven Yöntemi'nin doğduğu ve geliştiği üç devlet, Abbasi Devleti (750-1258), İlhanlı Devleti (1251-1353) ve Osmanlı Devleti (1299-1922) dir (Güvemli, 1995; Aydemir ve Erkan, 2011; Akçay, 2017).

Cizyenin toplanmasında Osmanlı'da tahakkuk esasına dayalı muhasebeden yararlanılmıştır. Çünkü devlet yıl başında tahsil edilecek vergi tutarını ilgili mükellefe bildirmekte ve tahsil edilecek olan bu vergi alacağı, konusuna göre ilgili deftere (büyük defter) kayıt edilmekteydi. Yıl içinde vergi tahsilatı yapıldıkça ilgili mükellefin borç tutarı mahsup edilirdi. Bu yöntemde göre, devletin yapmış olduğu giderler de, yıl başında ilgili hesaplara kayıt edilir ve yıl içerisinde de ödemeleri yapılırdı. Büyük defter niteliğindeki bu defterlerden toplanan bilgiler yıl sonu itibariyle de bir araya getirilirdi. Böylece devletin yıl sonu gelir ve giderlerinin toplam tutarları saptanmış olurdu. Böylece bütçe

gerçekleşmesi ortaya konulmuş olurdu. Devletler tarafından kullanılan bu yöntemde, mali işlemle ilgili asıl tutarın yazılması ve onu oluşturan tutarların alt alta merdiven basamağı biçiminde sıralanması Merdiven Yöntemi isminin kullanılmasına neden olmuştur. Osmanlı Devleti'nde bu yöntemden 1879 yılına kadar yararlanılmıştır. Sözü edilen yılda, çıkarılan bir Padişah Fermanı ile bu yöntem terk edilerek çift taraflı kayıt yöntemi kabul edilerek kullanılmaya başlanmıştır. Bu yöntemle ilgili bir diğer önemli konu da yöntemin uygulanmasında siyakat harf ve rakamlarının kullanılmasıdır. Bu yazı türü noktasız Arap harfleri ile yazılan bir yazı türü olup, herkesin okuyamayacağı ancak konu ile ilgili uzmanların okuyabileceği çoğunlukla mali işlerde kullanılan kimilerine göre şifreli bir yazı kimilerine göre ise bir meslek dili olarak tanımlanmaktadır (Aydemir ve Erkan, 2011; Küçükler ve Can, 2016).

Merdiven Yöntemi'nin temel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Elitaş vd., 2008):

- Devletçiliğin egemen olduğu ülkelerde devlet muhasebesi için kullanılmıştır.
- Devletin gelirleri ve giderleri açısından vergi gelirlerinin toplanması ve harcanması esasına dayanır.
- Vergi gelirlerinin eyaletlerden alınması, her eyaletin toplam vergi gelirlerinin ve vergi türlerinin alt alta yazılarak toplanması şeklinde gerçekleştirilir.
- Harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanması esastır.
- Sistemin muhasebenin tahakkuk esasına göre çalışması esastır. Ancak tahakkuk maddesi yapılmadan işlemlerin yürütüldüğü bilinmektedir. Tahakkuk tutarı ise başka bir yerde takip edilmektedir.
- Sistem hem miktar ve hem de tutar yazmaya müsait bir özelliğe sahiptir.
- Devletin bir yıllık gelirlerinin tek bir kayıt ile yapılabilmesini sağlar.

## TÜRKİYE'DE ULUSAL MUHASEBE SİSTEMİNE KATKISI OLAN GAYRİMÜSLİMAKADEMİSYENLER VE ÇALIŞMALARI

XV. ve XVI. yüzyıllarda gayrimüslimlerin üretim ve iç ticarete hakim olmalarının nedenleri arasında, Osmanlı ile ticari ilişkide bulunan yabancıların dillerini konuşan ve çoğu aynı dinden olan bu kişilerle ilişki kurmak istemelerinin bulunduğu ve Türkler'in ticaretten genel olarak hoşlanmamakta oluşları gösterilmektedir. Sözü edilen yüzyıllarda, Galata'daki gayrimüslimlerin uluslararası ticaret deneyimlerinden de yararlanarak, özellikle gelişen kayıt düzeninden esinlenerek muhasebe defterleri tuttukları bilinmektedir. Ne var ki, değişik ırkların, değişik diller ve yazılar ile tutulan bu defterlerden bugünlere gelen örnekler yoktur. Bugünlere gelen örnekler de daha sonraki yüzyıllara ait bulunmaktadır (Güvemli, 1998). Muhasebe eğitimi ile ilgili bu dönemde özellikle Ermeni okullarının programlarında muhasebe dersine yer verildiği görülmektedir (Arıkan, 2004).

Osmanlı'da kitap ve dergi basımı daha çok devlet tarafından yapılmıştır. Tüm Osmanlı İmparatorluğu boyunca muhasebe öğretimiyle ilgili kitap sayısının az olduğu bilinmektedir. Devletin gelişmiş muhasebe düzenine rağmen, devlet muhasebesiyle ilgili de olsa muhasebe öğretimi kitabının yazılmamış olmasının nedeninin, Hazine-i Amire'de muhasebe öğretiminin usta-şakird (çırak) ilişkisi içinde yapılması olduğu düşünülmektedir. Bu durum aynı zamanda çift yanlı kayıt yönteminin Türkiye'de uygulanmasını da geciktirmiştir (Güvemli, 2000). XIX. yüzyıl boyunca Türk toplumunda özel kesim kuruluşların bulunmadığı bir ortamda, özel kesim muhasebesine ait herhangi bir doküman bugüne kadar ortaya çıkarılmış değildir. Ancak Ege bölgesinde, yörenin tarımsal ürünlerinden olan kuru incir, kuru üzüm ve pamuk gibi ürünlerin dışsatımı ile uğraşan kimi Ermeni ve Rum tüccarların çift yanlı kayıt yöntemini muhasebelerinde denediklerine dair izlere rastlamak olanağı bulunmaktadır (Çabuk ve Saygılı, 2012).

Dünyada çift yanlı kayıt yönteminin anlatıldığı yaygın olarak kabul edilmiş olan ilk kitap Luca Pacioli'nin 1494 yılında yayımlanan "Summa de Arithmetica" adlı yapıtıdır. Osmanlı'da çift yanlı kayıt düzenine ilişkin ilk yapıt ise, 1828 yılında Ermenice olarak hazırlanmış olup, kitap bulunamamış olmakla beraber, kitabın varlığını Ermenice kaynaklardan öğrenmek mümkündür. Bu alanda yazılan ikinci kitap 1830 yılında basılmış olup, Ermeni bir papaz tarafından Osmanlı topraklarında ticaretle uğraşan Ermeni tüccarlar için yazıldığı anlaşılan "Hesap Defteri Prensipleri" adını taşır. Toplam kırk üç sayfa olan kitabın kapağında; "Hesap defteri prensipleri, ilk başlayanların gerekmesini karşılamak için halk diliyle yazılmış özet, Venedik, Aziz Gazar Ruhban Okulu 1830" gibi bilgiler yer alır. Kitabın giriş bölümünde hesap defterinin tanıtımı yapılır. Kitabın tanıtım bölümünde hesap defteri özetiyle

ilgili konulara yer verilirken bu hususların ticaretle uğraşan kişilere dönük bir anlatım özelliği taşıdığı görülür. Kitapta tanıtım bölümünün ardından “Hatırlatma Defteri” başlığı taşıyan bölüm gelir. Bu bölümde 1 Ocak 1830 – 30 Ocak 1830 tarihleri arasındaki ticari olaylar açıklanıyor. Kitabın 13-17. sayfalarında günlük defterine ilişkin bilgiler bulunmaktadır (Arıkan, 2004; Güvemli, 2000).

XIX. yüzyıl başındaki muhasebe ile ilgili Ermenice kitaplar yerini yüzyılın ortasında Fransızca ya da Fransızca'dan tercüme edilmiş Türkçe kitaplara bırakmış olup, Fransızca kaynakların etkinliği uzun süre devam etmiştir. Fransız kültürü ağırlıklı muhasebe öğretiminin XIX. Yüzyılın ilk yarısı sonlarından XX. Yüzyılın ortalarına kadar yaklaşık yüzyıl boyunca devam ettiği ileri sürülebilir (Gücenme Gençoğlu, 2009). Bu tercüme yapanlar arasında Ermenilerde yerini almıştır (Güvemli, 2000). Özellikle Cumhuriyet döneminde Ermeni profesörlerin çokluğu dikkat çekmektedir. 1928-1940 yılları arasında muhasebe eğitim dünyasının muhasebe düşünce seviyesini ortaya koyabilmek için Serkiz Nihad'ın “Devlet Muhasebesi Usulü” adlı eserinin oldukça önem taşıdığı görülmektedir. Ermeniler'in muhasebe öğretimindeki etkinliklerinin 1952 yılında Serkiz Nihad'ın emekli olması ile son bulduğu anlaşılmaktadır (Güvemli, 2001).

### **Serkiz Nihad**

XX. yüzyılın başlarında sürekli savaşlar nedeniyle muhasebe düşüncesinde fazla bir gelişme sağlanamamış ve bu gelişmeler, Ticaret Mekteb-i Alisi'nde kümelenen hocaların mesleği geliştirme çabaları ile sınırlı kalmıştır. Bu hocalar arasında Serkiz Nihad, Kirkor Kömürcüyan gibi Ermeni asıllı eğitimciler de vardır. Cumhuriyet ile birlikte muhasebe kayıtlarından ve mali tablolardaki veriler üzerinden vergi alınmaya başlanması muhasebe düşüncesinin hızlı bir gelişim sürecine girmesini temin etmiştir. Bu süreç içinde muhasebe düşüncesinin gelişme düzeyini Serkiz Nihad'ın eserlerinden izlemek olanağı bulunmaktadır (Küçük, 2012). Serkiz Nihad'ın kitaplarının, Türk muhasebe literatürüne mesleki kelimelerinin girişi ve muhasebenin gelişmesine büyük katkıları olmuştur. Bu kitaplar (Sözbilir, Yılmaz ve Demirel, 2008):

Usul-i Muhasebe-i Maliye	1914 Serkiz Nihad
Defter-i Kebirli Yevmiye Yahud Amerikan Usulü	1914 Serkiz Nihad
Muhasebe-i Tüccariye Mebadisi	1920 Serkiz Nihad
Sigorta Muhasebesi-Harik, Nakliyat, Hayat	1926 Serkiz Nihad

Serkiz Nihad başlangıçta “Muhasebe-i Maliye” şeklinde yazarken daha sonra “Sigorta Muhasebesi” şeklinde ifadeye bulunduğu görülmektedir. Deyimlerin de giderek Arapça'dan Türkçe'ye kaydığı, dayin, medyun yerine alacaklı, borçlu deyimlerinin ya yalnız ya da Arapça ve Türkçesi birlikte kullanılmaya başlandığı görülmektedir (Güvemli, 2001).

Serkiz Nihad'ın kitaplarının yazar kısmına, Ulum-ı Aliye-i Ticariye Mektebi Müderrisi olarak kendisini tanıtmaya dikkati çekmektedir. Serkiz Nihad'ın adı, soyadı yasasından sonra Serkiz Nihad Kiver olarak değişmiştir. Ermeni asıllı bu muhasebe hocası hakkında fazla bir bilgi yoktur. Fransızca ve Almanca bildiği, bu ülkelerde yayımlanan muhasebe kitaplarından yararlanmasından anlaşılmaktadır. Serkiz Nihad, 1920'li yıllardan 1950'lere kadar İstanbul Yüksek Ticaret Mektebi'nde muhasebe hocalığı yapmıştır. Bu okulun öteki hocaları gibi o da, hocalığı yanında büyük işletmelerde danışman olarak görev almıştır. Bu durum Yüksek Ticaret Mektebi'nde genellikle uygulanan bir yoldur. Okul, muhasebeci yetiştiren başlıca yüksek eğitim kurumudur. Muhasebe uygulamacısı yetiştiren okulun hocalarının da uygulama içinde olmaları doğal karşılanmakta idi. Serkiz Nihad'ın da kitaplarında uygulama deneyimlerini görmeimkanı bulunmaktadır (Küçük, 2012).

Serkiz Nihad, Usul-i Muhasebe-i Maliye adlı yapıtında, işletmede tutulacak defterleri tanıtmaktadır. Ama kitabın asıl özelliği zamanının bankaları hakkında geniş bilgi vermesidir. Kitapta ayrıca sigorta muhasebesi de örneklerle tanıtılmaktadır. Aynı yazarın Amerikan usulü defter tutmayı tanıtan kitabı ise, Alman muhasebe yazarlarının eserlerinden yararlanarak hazırlanmıştır. Yazar Amerikan usulü muhasebeyi anlatırken bu usul fazla iş gücüne ihtiyaç göstermemekte, yasalara uygun defter tutmaya elverişli durumda bulunmakta ve muhasebe ilmini en uygun bir biçimde uygulamaya olanak sağlamaktadır demektir. Muhasebe-i Tüccariye Mebadisi, yani tüccarın muhasebesine giriş adını taşıyan eseri ötekilerden farklıdır ve zamanının muhasebe öğretilerinde önemli bir yeri vardır. Yazar kitabın önsözünde çağdaş yazarların muhasebe kitaplarını Batı Ülkelerinden tercüme ettiklerini belirterek, bunun zararlarından söz etmektedir (Güvemli ve Güvemli, 2006).

Kitapları arasında 1926 yılında yayınlanan *Sigorta Muhasebesi'nin* yanında, ticaret matematiği öğretilerine dönük 1915 yılında yayınlanmış 176 sayfalık *Faizli Hesabat-ı Cariye* ve 1926 yılında yayınlanmış *Nazari ve Ameli Muhasebe* adlı kitapları da bulunmaktadır. Türk muhasebe düşüncesine hem genel muhasebe eğitimcisi ve yazarı olarak hem de uygulamacı olarak önemli katkılarda bulunmuştur. Ama asıl katkısını, uzlanım muhasebeleri kavramını ülkeye getiren öncüler arasında yer alması ile sağlamıştır. Eğitimciliği yanında, yukarıda belirtildiği gibi, İstanbul'daki büyük şirketlerde muhasebe

danışmanlığı yapması muhasebe bilgisini genişletmede her zaman yardımcı olmuştur. Bunlar arasında sigorta şirketleri de vardır. Serkiz Nihad'ın 1926 yılında yazdığı *Sigorta Muhasebesi - Harik, Nakliyat, Hayat* adlı kitabı, 1920'lerde Türkiye'de muhasebe düşüncesinin seviyesini göstermesi, çift yanlı kayıt yönteminin uygulanış durumunu ortaya koyması, sağdan sola yazı tekniği ile çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasındaki güçlükleri göstermesi ve nihayet uzlanım muhasebesi uygulama örneklerine yer vermesi açısından önem taşımaktadır (Küçük, 2012).

Bu kitap incelendiğinde, hem defterlerin hem de mali tabloların, sağdan sola yazıyı esas alan Osmanlıca'nın kullanımı nedeni ile borç tarafına (aktif) sağda, alacak tarafına (pasif) solda yer verildiği görülmektedir. Bu ters uygulamaya rağmen, bilançonun varlık ve kaynak taraflarının kavramsal olarak uygun yapıda olduğu, ancak varlık ve kaynak unsurlarının sıralanmasında bir düzen bulunmadığı dikkati çekmektedir. Kar ve zarar tablosunun ise, gelir tablosu anlayışına uygun bir nitelik taşıdığı ve özellikle sigorta türleri itibarı ile gelir ve giderlere ayrı ayrı yer verildiği gözlenmektedir. Cumhuriyet'in ilk yıllarında çift yanlı kayıt yöntemindeki bu gelişmelerin 1928 yılında Latin Alfabesi'ne geçilmesi ile hızlandığını belirtmek gerekmektedir (Küçük, 2012). Fransız ve Alman muhasebe kültürlerinden yararlanarak 1930'lu yıllarda önemli muhasebe kitapları yazmıştır. Ancak Serkiz Nihad'ın 1930'lu yıllarda en önemli eseri, devlet muhasebesindeki yenileşmeyi gündeme getiren Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun (1927) uygulanmasına dönük olarak, 1935 yılında yayınladığı *Devlet Muhasebesi Usulü* kitabıdır (Güvemli, Aytulun ve Şişman, 2013). Kitabın içeriği şu şekilde düzenlenmiştir (Nihad, 1935):

- I. bahis Türkiye'nin maliye tarihçesi,
- II. bahis Muhasebe-i umumiye kanunu,
- III. bahis Maliye teşkilatına umumi bakış,
- IV. bahis Muhasebe-i umumiye kanununun bazı ahkâmının izahı,
- V. bahis Bütçe,
- VI. bahis Hazinesinin usulü hesabiyesine dair malumat.

Devletin mali yönetimini, bütçe düzenini, belge düzenini ortaya koymayı amaçlayan Serkiz Nihad, bu eserinde muhasebe-i umumiye kanunu, bütçe talimatnamesi ve 1932 bütçe kanununa dayanarak yazmıştır. Kitap, muhasebe eğitimi gören Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi öğrencilerine devletin mali idaresi hakkında bilgi vermeyi amaçlamıştır. Böylece yazar, Cumhuriyet'in yasaları yenileme heyecanı yanında, örgüt yapısının gözden geçirilme heyecanını da gözler önüne sermek gereği duymuştur. S. Nihad bir muhasebe



profesörü olmasına rağmen, devletin muhasebe defterinin kayıtları üzerinde durmayarak, konuyu daha genelinden de almak suretiyle mali yönetim ile ilgili bilgi vermeyi yeğlemesi, kendisinin bu konudaki boşluğu doldurmak istemesinden ve mali yönetime muhasebeci bakışı ile yaklaşmak istemesinden kaynaklanmış olsa gerekir. Bu özelliği ile kitap, devletin bütçeye dayalı mali yönetimini öğretici niteliktedir. Divanı muhasebet tarafından denetlenme mekanizmasının ortaya konulması, muhasebe-denetim ilişkisi anlayışının açıklanması açısından önem taşımaktadır. Ayrıca, yazarın kitabı yazdığı yıllarda yazı dilinin Türkçeleşme uğraşı veriliyordu. S.Nihad'ın bir ölçüde de olsa bu çabalara katılmaya çalıştığı anlaşılmaktadır (Güvemli, 2001).

### **Kirkor Kömürcüyan**

1928-1950 yılları arasında muhasebe öğretisinin İstanbul ağırlıklı olduğu bilinmektedir. Bu dönemin muhasebe öğretim üyeleri arasında Kirkor Kömürcüyan başta gelmektedir. Kirkor Kömürcüyan da tüm mesleki yaşamında hem Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde öğretim üyeliği yapmış hem de şirketlerde danışmanlık yapmıştır. Kitaplarında Fransız kültürünün etkisi görülmektedir. Kirkor Kömürcüyan, 1931 yılında yayınlanan “İhtisas Muhasebeleri” adlı yapıtın başında eski yazı ile basılmış kitaplarının sayısını yirmi dört olarak vermektedir. Bu kitaplar; “İlm-i cebir”, “İlm-i hesap”, “Cebr-i mali”, “Hesab-ı ticari”, “Çaprast Kaidesi” gibi adları taşımakta olup, kitapların ilk mektepler, orta mektepler, liseler, ticaret mektepleri ve tüccarlar için yazıldıkları belirtilmektedir. İçlerinde “Esnafın Hazır Defteri (Ameli Usul Defteri)” adını taşıyan bir muhasebe kitabı bulunmaktadır. Kitapta “el defteri, yevmiye, defter-i kebir” kayıtları anlatılmaktadır. Yeni harflerle basıma geçildikten sonra Kömürcüyan'ın 1929-1933 yılları arasında “Ticari Malumat”, “Ticari Malumat ve Bankacılık”, “İhtisas Muhasebeleri”, “Ticaret ve Mali Hesap”, “Ameli ve Tatbiki Kambiyo”, “Yeni Muhasebe Usulü” ve “İktisat” adlı kitaplarını yayınladığı görülmektedir. Arap harflerinden Latin harflerine hızlı bir dönüş yaşayan Türkiye'nin, ticaret ve muhasebe dünyasının gereksemelerini karşılamak üzere, Kömürcüyan'ın, büyük bölümü eski harfli kitaplarını yenilemesinden oluşan bu eserleri içinde muhasebe ile ilgili olarak kuşkusuz en önemli olanı “İhtisas Muhasebeleri”dir (Çabuk ve Saygılı, 2012; Güvemli vd., 2013).

Kirkor Kömürcüyan'ın “İhtisas Muhasebeleri” adlı yapıtı 1931 yılında yayınlanmış 228 sayfalık yapıtının, Yüksek Ticaret Mektepleri talebesinin, şirket, banka, sigorta memurları ile fabrika sahiplerinin ihtiyaçları için yazıldığı belirtilmektedir (Örten, 2016). Bu kitabın başlıkları ve aşağıda listelenen sayfa numaraları aşağıda belirtilmiştir (Sözbilir, Yılmaz ve Demirel, 2008):

Umumi Malumat-paragraf	: 1-66
Şirketler Muhasebesi-paragraf	: 17-55
Hissedarlık Şirketleri-paragraf	: 56
Sanayi Muhasebesi-paragraf	: 57-94
Ziraat Muhasebesi-paragraf	: 95-99
Banka Muhasebesi-paragraf	: 100-173

Bu kitapta, çift yanlı kayıt yönteminin tanıtımı yanında şirketler muhasebesi, sanayi muhasebesi, ziraat muhasebesi ve bankacılık muhasebesi bölümleri yer almaktadır. Kömürcüyan'ın muhasebe eğitimine yardımcı olmak üzere, dört beş haneli sayıları alt alta yazıp, bir satır halinde bunların çarpımını yapmak gibi buluşları vardır. Buna, *Kömürcüyan Çaprast Teorisi* demektedir. Kömürcüyan bu teorisine 1933 yılında yayınladığı *Ticari ve Mali Hesap Kitabında* yer vermiştir. Kömürcüyan çağının muhasebe literatüründe önemli bir yeri olan bir muhasebe düşünürüdür (Güvemli vd., 2013).

Kömürcüyan'ın “İhtisas Muhasebeleri” kitabı dışında, 1930'larda yayınladığı “Yeni Muhasebe Usulü” adlı yapıtının, zamanının muhasebe öğreti kitapları içinde önemli bir yeri vardır (Çabuk ve Saygılı, 2012). Bu kitapta Kömürcüyan bilançoğu düzenlerken deyimleri Türkçeleştirmeye, Arapça harflerin yazım kurallarını kullanmamaya çalışmıştır. Öte yandan, Kömürcüyan'ın bu eserinde ve bilançoda hesap sınıfı kümelemesi açısından deneme yaptığı da görülmektedir. Ama bu denemenin başarılı olduğunu söylemek güçtür. Ayrıca, Kömürcüyan'ın bilançonun envanter ile bağlantısını zayıflatarak, zamanının gelişmesine uygun olarak hesap planına bağlanması düşüncesinin bulunduğunu da kitabındaki açıklamalardan görülmektedir (Güvemli, 2007).

### **Yahudi Asıllı Alman Bilim İnsanlarının Muhasebeye Katkıları**

Nazi Almanyası'nın baskısı ile Türkiye'ye göç eden çeşitli alanlardaki Yahudi asıllı Alman bilim insanlarının Türk yüksek öğretiminde belirleyici rol oynadıkları bilinmektedir. Bu bilim adamlarından Alfred Isaac'ın, Fritz Neumark'ın ve Ernst Hirsch'in muhasebe düşüncesinin çağdaş anlayış içerisinde gelişmesine çeşitli yönlerden katkıları olmuştur (Uçma, 2012).

Alfred Isaac (1888- 1956); Yahudi asıllı bir işletme uzmanıdır. Nürnberg Üniversitesi'nde öğretim üyesi olarak çalışırken İstanbul Üniversitesi'nin daveti üzerine Türkiye'ye gelerek 1936 -1942 yılları arasında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Umumi İktisat Kürsüsü'nde görev yapmış ve bulunduğu süre boyunca muhasebe ve işletme iktisadı dersleri vermiş ve bu alanlarda kitaplar yazmıştır. Batı tarzı işletmeciliğin Türkiye'de oluşumu için

çalışmış Türk işletmeciliğinin gelişimine, sunduğu bilgiler ve yazdığı kitaplarla büyük katkısı olmuştur ve çalışmalarında işletme iktisadına yoğunlaşmıştır (Keçetep, 2016).

II. Dünya Harbi sırasında Nazi Almanyası'ndan Türkiye'ye gelen, Alman kültürü ile yetişmiş, işletme iktisadı kitapları olan ve aynı zamanda muhasebe düşünürü olan Alfred Isaac'ın en önemli özelliği analitik bilanço anlayışını Türk yüksek öğretimine sokmuş olmasıdır. Isaac, Aziz Tahsin Balkanlı ile birlikte yazdıkları Muhasebe Tatbikatı adlı eserinde dönemsonu sonuçlarının ortaya konulmasında değişik bir yol izlemiş ve büyük defter kayıtlarında ve mizan üzerinde denetleme yapılmasının ve bu denetleme sonuçlarına göre düzeltmeler yapıldıktan sonra bilançonun düzenlenmesi üzerinde durmuştur. Isaac, bu çalışması ile envanteri denetleme fonksiyonu içine almış olmaktadır (Güvemli, 2007). Yine bu kitapta sanayi muhasebesi ve kambiyo muhasebesi ile bilanço tanzimine ilişkin örnekler verilmiştir. Muhasebe alanına aktarılan bu bilgiler uzun yıllar Türk muhasebe uygulamalarına rehber olmuştur (Banar ve Aslan, 2009).

Fritz Neumark (1900–1991); Yahudi asıllı bir Alman iktisatçı olup, 1933 yılında Hitler'in zulmünden kaçarak Türkiye'ye göç etmiş ve İstanbul Üniversitesi'ne öğretim üyesi olarak katılmıştır. 20 Temmuz 1936'da kurulan ve 1937 yılı yaz semestrinde faaliyete geçen İktisat Fakültesi'nde Umumi İktisat ve Maliye Teorisi Kürsüsü Başkanlığı da yapmıştır. Türkiye'de batı tarzı iktisat öğreniminin gelişmesinde ve gelir vergisi yasalarının hazırlanmasında önemli katkıları olmuştur. 1952 yılı başına kadar Türkiye'de kalmış ve İstanbul Üniversitesi'nde maliye ve iktisat dersleri vermiştir. Nazi Almanyası'ndan kaçarak Türkiye'ye sığınan yahudi asıllı bilim, sanat ve siyaset adamlarını anlatan, Boğaziçi'ne Sığınanlar isimli bir kitap yazmıştır (Keçetep, 2016).

Neumark, 1949 yılında tamamlanıp 1950 yılında yürürlüğe girmiş bulunan vergi reformuna ilişkin mevzuatın, eskisine kıyasla çok daha geniş bir mükellef kitlesinin muhasebe konuları ile yakından ilgilenmesini gündeme getirmiştir. Bu reform ile birlikte gelen bazı hükümlerin muhasebe üzerindeki etkileri günümüzdeki muhasebe uygulamalarının temelini atmıştır (Uçma, 2012).

Bununla birlikte bu dönemde 1957 yılında çıkarılan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu için de yine Alman etkisinden bahsetmek söz konusudur. Neumark ile benzer şekilde Türkiye'ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim adamı Prof. Ernst Hirsch başkanlığında bir komisyon tarafından bu kanun hazırlanmıştır. Bu kanun ile de özellikle anonim ortaklıkların muhasebe düzenine ilişkin bazı şekil ve esas zorunlulukları getirilmiştir. Bu kanunun temel özelliği vergi tekniği ve muhasebe uygulamaları açısından belli prensipler getiren Vergi Usul Kanunu'ndan etkilenecek, kayıt düzeni açısından işletmeleri yeni bir düzene

sokmuş olması ve işletmeleri ilgilendiren maddeleri modernize etmiş olmasıdır (Uçma, 2012).

## SONUÇ

Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyet'in ilk yıllarına kadar gerek ticaret gerekse de muhasebe alanına gayrimüslimlerin çok önemli katkıları olmuştur. Özellikle Osmanlı Devleti'nde ticaret hayatında söz sahibi olan gayrimüslimlerin muhasebeye olan katkıları devlete ödemiş oldukları ve devlet muhasebesi düzeni içerisinde kayıt altına alınan cizye vergileri ile şekillenmiştir. Osmanlı döneminde usta – çırak ilişkisi içerisinde gelişen muhasebe sistemi, neredeyse tamamen vergi ve devlet muhasebesine dayanmakta olup, muhasebe yöntem ve tekniklerine ilişkin herhangi bir yazılı kaynak bulunmamaktadır. Bu yapıya sahip muhasebe sistemi içerisinde gayrimüslimlerden alınan cizye vergilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak tutulan defterler incelendiğinde, gayrimüslim halkın Osmanlı'nın ticari hayatına ve ulusal muhasebe sisteminin gelişmesine olumlu yönde katkı sağladığı görülmektedir.

Gayrimüslimlerin Türkiye'deki ulusal muhasebe sistemine katkıları yalnızca Osmanlı dönemiyle sınırlı kalmayıp, Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk otuz yılına da yayılmıştır. Bu dönemde özel işletmelerin muhasebe uygulamalarının yanı sıra akademik anlamda muhasebe teorisinin gelişmesi de sağlanmıştır. Aynı dönemde İstanbul'da var olan Serkiz Nihad ve Kırkor Kömürcüyan gibi Ermeni asıllı uygulama özellikleri ön plana çıkan eğitimciler ile Almanya'dan Nazi tehlikesi nedeniyle kaçan ve ülkemizdeki önemli üniversiteler tarafından davet edilerek buralarda akademik faaliyetlerine devam etmesi sağlanan Alfred Isaac, Fritz Neumark ve Ernst Hirsch gibi akademisyenler sayesinde Türkiye'deki muhasebe sistemi yazın ve uygulama hayatı açısından bilimsel olarak oldukça önemli düzeyde ilerleme kaydetmiştir.

## KAYNAKÇA

Akçay, S. (2017). *Merdiven Yöntemi Ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Ekseninde Devlet Muhasebesinin Gelişimi (1299-2017)*. Ulakbilge Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt 5. Sayı 17.

Akkuş, T. (2010). *Meşrutiyet'ten Cumhuriyet'e Bursa Kent Tarihinde Gayrimüslimler*. Libra Kitapçılık ve Yayıncılık. İstanbul.

Arıkan, Y. (2004). *Dünden Bugüne Muhasebecilik ve İSMMM Tarihi*. İSMMM Yayınları. İstanbul.

Aydemir, O. ve Erkan, M. (2011). *Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi*. MUFTAV Dergisi. Temmuz.

Banar, K. ve Aslan, Ü. (2009). *İktisat Politikalarının, Yasal Düzenlemelerin ve Teknolojik Gelişmelerin Yüksek Öğretimde Muhasebe Eğitimine Olan Etkisi: EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Örneği – I.* [Muhasebe ve Finansman Dergisi](#), 2009,(42):90-102.

Bekçi, İ, Apalı, A. & Apalı, Y. (2014). *Semavi Dinlerin Görünmeyen Muhasebe Panoraması: İslamiyette Muhasebe Bulguları.* Cappadocia Journal of History and Social Sciences. Volume 2. s. 101-118.

Bozkurt, G. (1996). *Gayrimüslim Osmanlı Vatandaşlarının Hukuki Durumu.* Türk Tarih Kurumu. Ankara.

Çabuk, A. ve Saygılı, A. T. (2012). *Osmanlı İmparatorluğunda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminde Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçiş.* 13. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi. Newcastle. İngiltere.

Dündar, R (2012). *H. 1269 (1852-1853) Tarihli Kıbrıs Cizye Muhasebe Defteri.* Zeitschrift für die Welt der Türken (ZfWT). Vol 4. No.2.

Dündar, R. ve Aydın, M. (2012). *3924 Nolu Cizye Defterine Göre Kıbrıs Eyaleti BAF ve Kukla Kazalarında Gayrimüslimler (H.1061/M.1650-51).* TÜBAR-XXXI-/2012-Bahar.

Eken, G. ve Şen, H. (2016). *Tanzimat Dönemi Cizye Defterlerine Göre Amasya'da Gayrimüslimler.* Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. (Yaz 2016). 11/1. S. 105-132.

Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özkan, U. ve Oğuz, M. (2008). *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi.* Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını. Ankara.

Ercan, Y. (2001). *Osmanlı Yönetiminde Gayrimüslimler Kuruluştan Tanzimat'a Kadar Sosyal, Ekonomik ve Durumları.* Turhan Kitabevi. Ankara.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2009). *Türkiye'de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi.* Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi. Cilt 1. Sayı 1.

Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar.* 1. Cilt. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. (1998). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar.* 2. Cilt. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat'tan*

*Cumhuriyet'e*. 3.Cilt. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*. 4.Cilt. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. (2007). *Mali Tablolar Evrimi*. Avcıol Basım Yayın. İstanbul.

Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2006). *Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 76. Haziran-Temmuz 2006.

Güvemli, O., Aytulun, A. ve Şişman, B. (2013). *Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği – 1942*. MUFTAV Dergisi. Ocak 2013.

Karataş, A. İ. (2006). *Osmanlı Devleti'nde Gayrimüslimlere Tanınan Din Ve Vicdan Hürriyeti*. Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi Cilt: 15. Sayı: 1. s. 267-284.

Kazancıoğlu, H. (2016). *XVIII. Yüzyıl Osmanlı Dönemine Ait Bir Gayrimüslim Vakfiyesi Örneği: Edirneli Keresteci Agop'un Vakfiyesi*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Haziran 2016. Cilt 18. Sayı 1. s. 283-297.

Keçetep, İ. (2016). *Türkiye'de İktisat Biliminin Doğuşu*. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. ICAFR 16 Özel Sayısı.

Küçük, İ. (2012). *XX. Yüzyılın ilk Yarısında Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişimi Etkileyen Eğitici: Serkiz Nihad*. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi. Sayı 3. Temmuz 2012.

Küçüker, M. ve Can, A. V. (2016). *15. yy. Osmanlı Muhasebesinde Karın Sermaye Paylarıyla Orantılı Dağıtımının Hesaplanmasına İlişkin Bir Örnek*. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. ICAFR 16 Özel Sayısı.

Nihad, S. (1935). *Devlet Muhasebesi Usulü*. İstanbul Arkadaş Matbaası. İstanbul.

Önder, K. (2005). *Tanzimat'tan Lozan'a Azınlıklar*. Yeditepe Yayınevi, 2. Baskı. İstanbul.

Örten, R. (2016). *Development Of Accounting In The First Half Of 20th Century In Turkey*. 11th World Congress of Accounting Historians. Nantes. July 19-22, 2016.

Şafakçı, H. (2016). *Sosyo-Ekonomik Yönleriyle Bozkır Kazasında Gayrimüslimler*. Türkiyat Araştırmaları Dergisi. Uluslararası Sempozyum: Geçmişten Günümüze Bozkır. 6-8 Mayıs 2016.

Sözbilir, H., Yılmaz, C. ve Demirel, B. L. (2008). *Serkiz Nihad and Kirkor Kömürcüyan in Turkish Accounting History*. 12th World Congress of Accounting Historians.

Uçma, T. (2012). *Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması*. MUFTAV Dergisi. Ocak 2012.

Yörük, D. (2007). *XVI. Yüzyılın İkinci Yarısında Osmanlı İmparatorluğu'nda Yaşayan Gayrimüslimlerin Nüfusu*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 17.s. 625-652.

## IDA ACADEMIA DERGİSİ MAKALE YAZIM KURALLARI

### MAKALE BAŞLIĞI\*

(Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde, 12 Punto, Times New Roman, Kalın, 1 Satır Aralığı, Büyük Harf)

### Makalenin İngilizce Başlığı

(Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde, 12 Punto, Times New Roman, Kalın, 1 Satır Aralığı, Her Kelimenin İlk Harfi Büyük)

**Ad SOYAD 1\*\***, **Ad SOYAD 2\*\*\***, **Ad SOYAD 3\*\*\*\***,  
**Ad SOYAD 4\*\*\*\*\***

(Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde, Kalın, 12 Punto, Times New Roman, 1 Satır Aralığı, Adın İlk Harfi Büyük, Soyad Tamamen Büyük Harflerle)

\* Eğer hakkında yazılan çalışma bir bildiri, tez veya proje çalışmasının bir kısmı ise buraya o açıklama konulmalıdır. Aksi halde ilk yazara tek yıldız verilerek sadece yazarlarla ilgili bilgilere yer verilir. Çalışma daha önce bildiri olarak sunulmuşsa burada belirtilmelidir. (9 punto, Times New Roman, İki yana yaslı)

\*\* Unvan 1, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

\*\*\* Unvan 2, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

\*\*\*\* Unvan 3, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

\*\*\*\*\* Unvan 4, Kurum veya Üniversite/Fakülte/Bölüm/Anabilim Dalı, e-posta (9 punto, Times New Roman, Sola yaslı)

**ÖZ :** İki yana yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı verilerek yazılır. Makalenin özeti araştırmanın amacını, yöntemini ve elde edilen bulguları yansıtabilecek şekilde, en fazla 300 sözcük olarak, Türkçe ve İngilizce hazırlanmalıdır. Makalenin dili Türkçe ise “ÖZ,” yabancı dilde ise “ABSTRACT” başa gelmelidir.

Anahtar Kelimeler: Anahtar Kelime 1, Anahtar Kelime 2, Anahtar Kelime 3 (Sola yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı)



**ABSTRACT :** İki yana yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı verilerek yazılır.

**Keywords :** Keyword 1, Keyword 2, Keyword 3 (Sola yaslı, 11 punto, Times New Roman, 1 satır aralığı)

**Jel Sınıflandırması :** Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

### ANABAŞLIKLAR

Ana başlıklar 1 paragraf girintisi verilerek, 11 punto, kalın ve düz olmalı, büyük harfle yazılmalıdır. Makalelerde problem/çalışmanın konusu, giriş bölümü içinde açıkça belirtilmelidir. Giriş bölümünü sırasıyla yöntem, varsa bulgular, yorum/tartışma ve sonuç ve öneriler bölümleri izlemelidir. Alanlara göre farklı bölümler yer alabilir. Metin içindeki diğer bütün kısımlar, 11 punto ve tek satır aralıklı olarak, biçimlendirme bozulmadan yazılmalıdır.

### Alt Başlıklar

Alt başlıklar 1 paragraf girintisi verilerek, 11 punto ve sözcüklerin ilk harfleri büyük olmak üzere kalın olarak yazılmalıdır.

### Tablo, Çizelge, Şekil, Grafik Örnekleri

Tablo / Çizelge 1: Tablo / Çizelge / Grafik / Şekil Başlıklarının İlk Harfleri Büyük Olmalıdır (11 Punto, Times New Roman, Sayfa Ortasına Gelecek Şekilde)

### KAYNAK GÖSTERMEDE GENEL KURALLAR

		Wwww	Xxxx	Yyy	Zzzz
	A1.	44	26,3	34	26,3
Aaaaaa	A2.	55	40,5	63	40,5
	A3.	66	33,5	47	33,5
	B1.	70	27,0	35	27,0
Bbbbb	B2.	30	22,1	41	22,1
	<b>TOPLAM</b>	172	100	196	100

\*Tablo / Çizelge içindeki veriler 11 ile 9 punto arasında verilerin yoğunluğuna göre değişebilir. (Kaynak kullanılmış ise 11 punto, Times New Roman ve sayfa ortasına gelecek şekilde yazılmalıdır.

Kaynak göstermede kesinlikle dipnot kullanılmamalıdır.

Metin içerisindeki dolaylı alıntılara atıfta bulunurken sayfa numaraları belirtmek yazar(lar)ın inisiyatifine bırakılmıştır. Doğrudan alıntılarda ise sayfa numarası belirtmek ve alıntıyı tırnak içerisinde belirtmek gerekmektedir.

Aynı yazar veya tüzel kişinin aynı yıl içerisindeki eserlerine atıfta bulunurken (Örn; Şahin, 2001a, Şahin, 2001b) şeklinde bir yol izlenir.

Birden çok kaynağa atıfta bulunurken sıralama yayım yılına göre yapılmalıdır. Örnek; (Sancak, 1991: 22; Hancı, 1998: 145; Engin, 2015: 254)

Çok yazarlı yayınlarda ilk yazar soyadı (Kaplan vd., 1999), görülemeyen bir yayın kaynak gösteriliyorsa (Raglan, 1973, Ekici, 1988'den), sözlü kaynak kullanılıyorsa kaynak kişi bilgileri Adı, Soyadı, Görüşme Tarihi ve Yeri bilgilerini içermelidir.

Yayın tarihi bulunamazsa en son telif hakkı (copyright) tarihi verilir. Tarih bilgisi hiç bir şekilde bulunamıyorsa “tarih yok” anlamına gelen “t.y.” kısaltması kullanılır.

Web kaynaklarına atıf yapılırken (balikesir.edu.tr, 01.05.2014) örneğinde olduğu gibi başında <http://www.kismiolmadanveerisimtarihiGun,Ay,Yilbelirtilmelidir>.

### **Kaynakçadaki Genel Kurallar**

Kaynaklar alfabetik sıraya göre sıralanmalı, aynı yazarın aynı yıl içerisindeki iki veya daha fazla kaynağı için 2000a, 2000b gibi gösterimler de yine alfabetik sıra ile verilmelidir.

Yazar sayısı altıdan fazlaysa, ilk altı yazarın adları kaynakçada verilir, altıncı yazardan sonra “ve diğerleri” ifadesi kullanılır.

Kitapların künyelerini verilirken 1. Basım ise belirtmeye gerek yoktur. İkinci ve sonraki basımlar için “2. Bs.” şeklinde kısaltma kullanılır.

Yayına hazırlayan kişinin adından sonra hazırlayan(lar) yerine (Haz.), editör(ler) yerine ise (Ed.) kısaltması kullanılır.

Dergi ve kitap adları kısaltılmadan eğik (italik) olarak yazılır.

Bildiri kitapları kitap gibi, bildiri kitabından alınan bir bildiri de kitap bölümü gibi belirtilir.

Tezlerde tezin adından sonra “Kitap- Yazarı Olmayan Kullanım: Kitap Adı. (Yayın Yılı). Yayın yeri: Yayınevi.

**Örnek:** Redhouse Çağdaş Türkçe-İngilizce Sözlüğü. (1985). İstanbul: Redhouse.

**Atıf:** (Redhouse, 1985: 32)

### Kitap – Çeviri

**Kullanım:** Soyad, A. (Yayın Yılı). Kitap Adı (A. Soyadı, Çev.). Yayın yeri: Yayınevi. (Kaynak yapının yayın yılı).

**Örnek:** Bloomberg, M. ve Evans, G. E. (1989). Kütüphane Teknisyenleri İçin Teknik Hizmetlere Giriş (N. Tuncerve, Çev.). Ankara: Türk Kütüphaneciler Derneği. (Orijinali 1985’te yayımlanmıştır).

**Atıf:** (Bloomberg ve Evans, 1985/1989: 182)

### Kitap İçinde Yayın (Bölüm ya da Makale)

**Kullanım:** Soyad, A. (Yayın Yılı). Yayın adı. A. Editör (Haz./Ed.). Kitap Adı (Yayının sayfa numaraları). Yayın yeri: Yayınevi.

**Örnek:** O’Neil, J. M., ve Egan, J. (1992). Men’s and Women’s Gender Role Journeys: Metaphor for Healing, Transition, and transformation. B. R. Wainrib (Ed.), Gender Issues across the Life Cycle içinde (ss. 107-123). New York, NY: Springer.

**Atıf:** (O’Neil ve Egan, 1992)

### MAKALE

#### Bilimsel Dergi Makalesi – Tek Yazarlı

**Kullanım:** Yazar, A. (Yayın Yılı). Makale Adı. Dergi Adı, cilt (sayı), sayfa numaraları.

**Örnek:** Çakın, İ. (2004). Müteferrika Matbaasının Düşündürdükleri ve Avrupa’da Basımcılığın Etkileri. Bilgi Dünyası, 5 (2), 153-167.

**Atıf:** (Çakın, 2004: 155)

#### Bilimsel Dergi Makalesi – Çok Yazarlı

**Kullanım:** Soyad, A., Soyad, B., Soyad, C., Soyad, D., Soyad, E., Soyad, F. vd.. (Yayın Yılı). Makale Adı. Dergi Adı, cilt (sayı), sayfa numaraları.

**Örnek:** Erkan, S., Tuğrul, B., Üstün, E., Akman, B., Şendoğdu, M., Kargı, E. vd. (2003). Okul Öncesi Öğretmenliği Öğrencilerine Ait Türkiye Profil Araştırması. Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 23, 108-117.

**Atıf:** (Erkan vd., 2003: 112)

#### Magazin Makalesi – Yazarı Belli

**Kullanım:** Soyad, A. (Ay yyyy). Makale Adı. Dergi Adı, cilt, sayfa numaraları.

**Örnek:** Kenar, N. (Nisan 2006). Kayıt Dışı İstihdam. Popüler Yönetim, 9, 44-47.

**Atıf:** (Kenar, 2006: 44)

### **Magazin Makalesi – Yazarı Yok**

**Kullanım:** Makale Adı. (Ay yyyy). Dergi Adı, cilt, sayfa numaraları.

**Örnek:** Yerel Bilginin Küreselleştirilmesi. (Nisan 2006). Focus, 12, 14-17.

**Atıf:** (Yerel bilginin küreselleştirilmesi, 2006: 14)

### **Gazete Makalesi**

**Kullanım:** Soyad, A. (gg Ay yyyy). Makale Adı. Gazete Adı, sayfa numaraları.

**Örnek:** Bayar, Y. (04 Nisan 2006). İnsanlık Aptallaşıyor mu? Hürriyet. s. 14.

**Atıf:** (Bayar, 2006: 14)

## **BİLDİRİ**

### **Bildiri – Yayınlanmış**

**Kullanım:** Soyad, A. (Yayın Yılı). Bildiri Adı. A. Editör (Ed.). Kitap Adı (sayfa numaraları). Yayın Yeri: Yayınevi.

**Örnek:** Uçak, N. (2005). Sosyal Bilimlerde Bilginin Üretimi, Erişimi Ve Kullanımı. O. Horata (Haz.). Sosyal Bilimlerde Süreli Yayınlar ve Bilgi Teknolojileri Sempozyumu: 2 Nisan 2005 – Ankara: Bildiriler ( 92-103). Ankara: YeniAvrasya.

**Atıf:** (Uçak, 2005: 96)

### **Bildiri -Yayımlanmamış**

**Kullanım:** Konuşmacı, A. (Ay yyyy). Bildiri Adı. Toplantı Adı, Toplantı Yeri’ de sunulan bildiri.

**Örnek:** Tonta, Y. (Şubat 2006). Bilgi Yönetiminde Son Gelişmeler: Amazoogle, İşbirliği ve Açık Erişim. Akademik Bilişim ’06, Gaziantep’te sunulan bildiri.

**Atıf:** (Tonta, 2006)

## **DANIŞMA KAYNAKLARI, RAPOR VE TEZ**

### **Danışma Kaynakları - Sözlük**

**Kullanım:** Soyad, A. (Yayın Yılı). Yapıt Adı. (Basım). Yayın Yeri: Yayınevi.

**Örnek:** Altan, N. (2003). Bilgisayar Terimleri Ansiklopedik Sözlüğü (3. bs.). Ankara: SistemYayıncılık.

**Atıf:** (Altan, 2003)

### **Danışma Kaynakları - Ansiklopedi Maddesi**

**Kullanım:** Soyad, A. (Yayın Yılı). Madde Adı. Yapıt Adı (cilt, sayfa). Yayın

Yeri: Yayınevi.

**Örnek:** Ersoy, O. (1973). Kağıt ve Kağıtçılık. Türk Ansiklopedisi (c. 21, s. 112-115). Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.

**Atıf:** (Ersoy, 1973: 113),

### Rapor

**Kullanım:** Soyad, A. (Yayın Yılı). Rapor Adı (Rapor No.). Yayın Yeri:

Yayınlayan/Hazırlayan Kuruluş.

**Örnek:** Devlet Planlama Teşkilatı. (2004). Devlet Yardımlarını Değerlendirme Özel İhtisas Komisyon Raporu (Rapor No: DPT: 2681). Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

**Atıf:** (Devlet Planlama Teşkilatı[DPT], 2004) ikinci ve sonraki gösterimlerde kısaltma kullanılır.

### Tez

**Kullanım:** Soyad, A. (Yayın Yılı). Tez Adı. Tezin Türü, Üniversite Adı, Yer.

**Örnek:** Zencir, M. B. (2007). Güzel Sanatlar Alanındaki Kullanıcıların Bilgi Gereksinimleri ve Bilgi Kullanım Özellikleri: Hacettepe Üniversitesi Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.

**Atıf:** (Zencir, 2007: 36)

## ELEKTRONİK KAYNAKLAR

### Elektronik Kaynak - Makale

**Kullanım:** Soyad, A. (Yayın yılı). Makale Başlığı. Dergi Adı, cilt(sayı), sayfa numaraları. gg aa yyyy tarihinde <http://ağ> adresinden erişildi.

**Örnek:** Tenopir, C. ve King, D. W. (2001) The Use and Value of Scientific Journals. Serials, 14(2), 113-120. 27 Mart 2010 tarihinde <http://uksg.metapress.com/media/> adresinden erişildi.

**Atıf:** (Tenopri ve King, 2001: 116)

### Elektronik Kaynak – Rapor

**Kullanım:** Soyad, A. (Ay yyyy). Rapor Adı (Rapor no). gg Ay yyyy tarihinde <http://ağ> adresinden erişildi.

**Örnek:** Devlet Planlama Teşkilatı. (Temmuz 2004). e-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı: Değerlendirme Raporu (Rapor No: 2). 02 Nisan 2006 tarihinde <http://212.175.33.22/kdep/rapor/KDEPHaziran2004.pdf> adresinden erişildi.

**Atıf:** (Devlet Planlama Teşkilatı[DPT], 2004) ikinci ve sonraki gösterimlerde kısaltma kullanılır.

**Elektronik Kaynak – Anonim Ağ Sayfası**

**Kullanım:** Kaynağın Adı. (t.y.). gg Ay yyyy tarihinde <http://ağ> adresinden erişildi.

**Örnek:** Bilim Etiği ve Bilimde Sahtekarlık. (t.y.). 04 Nisan 2006 tarihinde <http://www.aek.yildiz.edu.tr/bilim.htm> adresinden erişildi.

**Atıf:** (Bilim etiği, t.y.)