



Prof. Dr.  
Oktay Güvemli



Yrd. Doç. Dr.  
Ümmühan Aslan

# Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Kendi Branşlarının Tarihi ile Meşgul Olmalı mı?

Prof. Dr. Oktay Güvemli  
Marmara Üniversitesi, E. Öğretim Üyesi  
Yrd. Doç. Dr. Ümmühan Aslan  
Bilecik Üniversitesi, Bozöyük MYO.

## Özet

20-24 Temmuz 2008 tarihleri arasında İstanbul'da yapılan dünya muhasebe tarihçileri kongresine sunulan bildiriler göstermiştir ki, Türkiye'de muhasebe uygulama ve düşüncesi, Batı ülkelerine göre çok farklı bir yapıda gelişmiştir. Bu farklılığa paralel olarak Türkiye'nin, Anadolu'nun muhasebe dokümanları da batıdan değişik yapıdadır ve hem de çok zengindir.

Yeni bir bilim dalı olan muhasebe tarihinin gelişmesinin iki aşamalı olduğu anlaşılmaktadır. İlk aşamada tarihi muhasebe materyallerinin ortaya çıkarılması, tasnif edilmesi ve değerlendirmeye hazır duruma getirilmesi çalışmaları söz konusu olmuştur. Türkiye'de muhasebe tarihi çalışmaları, gelişmekte olan öteki ülkelerde olduğu gibi bu ilk aşamayı yaşamaktadır.

Muhasebe tarihinin ikinci aşaması ise, muhasebe ile muhasebenin destek verdiği sektörlerin karşılıklı etkileşimini, çeşitli açılardan ele alan çalışmaları kapsamaktadır. Bu çalışmalar iki yönlüdür. İlki, muhasebenin özellikleri ile destek verilen sektörün özelliklerinin karşılıklı etkileşiminin incelenmesini kapsar. İkincisi ise, muhasebenin destek verdiği sektörün gelişmesi ve bu gelişmeler sonucunda değişen ihtiyaçların karşılanmasında muhasebenin başarısının inceleme konusu yapılmasıdır. Türkiye'de ilk aşamadaki çalışmalar oldukça ilerlemiştir. Ancak ikinci aşama çalışmalarıyla ilgili henüz fazla bir gelişme yoktur.

Türkiye'nin geleneksel yapısı bu çalışmaların muhasebe ve işletme finansı hocaları tarafından yapılmasını gerekli kılmaktadır. Türk akademisyenlerin, kendi branşlarının geçmişte gösterdiği gelişmeler ile ilgilendikleri ölçüde, kendi branşlarının gelişme doğrultusunu daha etkin bir şekilde takip etmek olanağını bulabilecekleri anlaşılmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe tarihi, muhasebe dokümanları, muhasebe ve destek verdiği sektör, karşılıklı etkileşim.

## Abstract (Should Accounting and Finance Academicians Busy with the History of Their Branches?):

The papers presented at the 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians that was held on 20-24 July 2008 in Istanbul showed that the accounting practice and idea developed in Turkey in a different way to the Western countries. In parallel to this difference, the book keeping documents of Anatolia are not only different from the Western ones, but also highly rich.

The development of accounting history as a relatively new area of science follows two stages. At the first stage, the accounting history materials are revealed, classified and prepared for evaluation. The accounting history studies in Turkey are at this stage similar to the other developing countries.

The second stage of accounting history includes the studies on interaction among accounting and different sectors that are supported by accounting. These studies are bidirectional. The first dimension includes the analyses of the interaction between characteristics of accounting and the characteristics of the sector supported by accounting. The second dimension analyze the developments in the sector supported by accounting and the

success of accounting to meet the changing needs of this sector as a consequence of these developments. In Turkey, the developments of the first stage have made a certain progress. However, about the second stage, there is no certain development yet.

The traditional structure of Turkey necessitates that these studies should be made by the accounting and business administration academicians. Turkish academicians will follow the direction of the development of their branches as much as they are interested in the development of their branches in the past.

**Key Words:** Accounting History, accounting documents, accounting and the sectors supported by accounting, interaction.

## Giriş

Önce birkaç tespit yapılmasında fayda var. 20-24 Temmuz 2008 tarihlerinde İs-tanbul'da yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nin ikinci günü akşamı yapılan Geçmiş ve Gelecek Başkanlar toplantısında 2016 yılı kongresini yapacak ülke seçilirken, 2012 yılı kongresini yapacak İngiltere ile sonraki kongreyi yapacak ülke seçiminde finale kalan İtalya ve Portekiz'in temsilcileri şunları ileri sürdüler. 2012 Kongresini yapmasına daha önce karar verilen İngiltere, kongre hazırlıklarını anlatırken, ülkesinde son yıllarda muhasebe tarihi ile ilgili yayınların çokluğuna dikkati çekti. Esasen bu kongrenin başkanlığını yapacak olan Dr. Olroyd, eskiden beri ülkesindeki hocaların muhasebe tarihi ile ilgilerini her zaman örnek veren bir kişi idi.

Portekiz temsilcilerinin üzerinde durdukları husus ise, örgütlenme oldu. Onlar muhasebe tarihi organizasyonlarını yapan enstitü, dernek gibi kuruluşlarını gündeme getirdiler ve bu kuruluşların muhasebe tarihini de içeren konularda yakın yıllarda yaptıkları aktivitelerin üzerinde durdular.

İtalyanlar daha değişik bir yol izlediler ve ülkelerindeki muhasebe akademisyen-lerinin kendi branşlarındaki tarihi ko-nularla ilgilerini öne çıkardılar ve İtalyan temsilcisi Massimo, her üç akademisyenden birinin kendi branşının tarihi ile ve ge-nellikle muhasebe tarihi ile ilgili olduğunu vurguladı. Bize çok iddialı gelen bu bilgi ile ilgili örnekler verdiler.

Başkanlar toplantısında 2016 kongresi için Rusya, Kolombiya, Nijerya, Japonya, İtalya ve Portekiz adaylıklarını koymuş-lardı. Finale iki ülke (Portekiz ve İtalya)

kaldı ve Kongrenin İtalya tarafından yapılması kararlaştırıldı. Bu toplantı şunu gösterdi ki, ülkeler artık muhasebe ve finans tarihi ile ilgilerini sergiliyorlar ve bu ilgilerinin derinliği ve yaygınlığı ölçüsünde bilimsel alanda başarılı sayılıyorlar.

Türkiye bu kongreyi yapan ilk Balkan ve Orta Doğu ülkesi olarak her yönü ile dikkati çeken başarılı bir kongre yapmıştır. Kongre sonrasında gelen mesajlarda, kongrede sunulan Türk bildirimlerinin Türklerin ve bu toprakların fevkalade önemli kayıt kültürüne sahip olduğunu gösterdiği vurgulanmıştır.

## Muhasebe Tarihini Etkileyen Faktörler Açısından Batı Avrupa Ülkeleri ve Türkiye

Yine bu kongrede verilen bildirimler göstermiştir ki Türkiye'nin kayıt kültürü, batı ülkelerinden farklı yapıdadır. Bu farklılıkları aşağıdaki noktalarda toplamak olanağı vardır.

- Batı ülkeleri, özel girişim ve dini kuruluşlar ağırlıklı bir kayıt kültürüne sahiptir. Türkler ise devletçi bir kayıt kültürüne ve vakıf yapısı altında bir kayıt kültürüne sahiptir. Örneğin onlar, 17. – 18. yüzyıllarda deniz aşırı taşımacılık muhasebesini öne alırlar, biz de Tersane-i Amire'nin gemi yapım muhasebesi ile Osmanlı askeri deniz filolarının Akdeniz seferlerinin muhasebesi bulunur. Onlar genellikle bankacılığı muhasebe tarihinin dışında tutarlar ve finans tarihinin içinde ele alırlar. Biz bankacılığı hem muhasebe ve hem finans tarihi içinde ele alırız. Bunun nedeni onların bankalarının, genellikle sermaye birikimini sağlayan ve muhasebe kayıtlarını geliştiren özel girişim tarafından kurulmuş olmasıdır.

Bizde ise, ilk bankalar 150-160 yıl önce devlet tarafından kurulmuşlar ve bu bankalar ileri bir kayıt düzenine sahiptirler ve kredi verdikleri özel girişimin kayıtlarının düzene sokulması için büyük çaba göstermişlerdir. Bu çaba 20. yüz yıl boyunca devam etmiştir. Ve bu konuda bir örnek de vermek olanağı da vardır. 1879 Yılında çift yanlı kayıt yöntemine geçmeyi öngören hazırlıklarda ve padişah fermanında Osmanlı Bankası'nın çift yanlı kayıt ile yürütülen muhasebesi örnek gösterilmiştir. Yani bankacılık örnek alınan muhasebe yapısına sahiptir.

- Osmanlıca, Arap harfleriyle sağdan sola yazılan bir yazıdır. Osmanlı'nın devlet muhasebesinde kullandığı Merdiven Yöntemi de bu yazının özelliklerine göre gelişmiş bir yöntemdir. Osmanlı beş yüz yıl boyunca bu yöntemi kullanmıştır. Batı ülkelerinde ise, 14. yüzyıldan beri çift yanlı kayıt yönteminin çeşitli aşamalarından yararlanılmıştır. Ve çift yanlı kayıt yöntemi soldan sağa yazı kültürüne göre gelişme göstermiştir. Bu nedenle 19. yüzyılın ikinci yarısı boyunca ve 20. yüzyılın ilk çeyreği boyunca çift yanlı kayıt yönteminden Türkiye'de yararlanma sınırlı kalmıştır. Sağdan sola yazı kültürü, ne günlük defter kayıtlarında başarılı olmuştur ve ne de bilanço gibi mali tabloların aktif ve pasif taraflarının kayıtlarında istikrarlı bir uygulama gösterebilmiştir. Bu nedenden dolayıdır ki, 1928 yazı devriminden sonra çift yanlı kayıt düzeni, Türkiye'de hızlı bir gelişme göstermiştir. Burada ortaya konulmaya çalışılan farklılık, iki kültürden batıda çift yanlı kayıt yöntemi ile muhasebe kültürünün gelişmesi, Osmanlı'da ise merdiven yöntemi ile muhasebe kültürünün gelişmesidir.

- Üçüncü farklılık ise ticaret kuralları ve anlayışında kendini gösterir. Batı ülkeleri kapitalizmin çeşitli evrelerini yaşarken, Osmanlı İslamiyet'in Şeriat kuralları çerçevesinde işlerini yürütüyordu. Bu anlayış farkı Türklerin, Cumhuriyete kadar batı ticaret kültürünü benimsemeye güçlük çekmelerine neden olmuştur. Örneğin, Tanzimat sonrası 19. yüzyıl ortasında, Napolyon'un 1807 yılında yayınlanan Code de Commerce'inden tercüme edilerek kabul

edilen Kanun-ı Ticaret, hem ticaret kurallarını batılılaştırmada önemli maddeler içeriyordu ve hem de kayıt düzeni ile ilgili çağdaş ilkeleri vardı. Ama şeriat kurallarının uygulandığı bir ortamda bu yasanın uygulanması olanağı bulunamamıştı. Atatürk devrimleri, medeni kanun başta olmak üzere alt yapıyı oluşturduktan sonra 1926 yılında yeniden kaleme alınan Ticaret Kanunu uygulanma olanağı bulabilmiştir. Yani Türkiye'de Cumhuriyet dönemine kadar, kayıt kültürünü etkileyen ticaret anlayışında önemli farklar vardır.

- Bir başka farklılık muhasebenin hizmet verdiği alanlarda kendini gösterir. Osmanlı muhasebesi devletçilik anlayışı çerçevesinde uygulandığı için Cumhuriyet sonrasında vergi muhasebesi biçiminde gelişme göstermiştir. Bütün 20. yüzyıl boyunca muhasebenin önde gelen görevi, devletin vergi alacağına tespiti amacına dönük olmuştur. 21. Yüzyılda da aynı amaç önde gelmeye devam etmektedir. Ve bu amacın daha uzun süre etkin olması da beklenmektedir. Batıda bu amaç, kapitalist görüş çerçevesinde yönetime, kredi verenlere ve ilgililere bilgi vermek yönünde gelişme göstermiştir. Bu, temel farklılıklardan birisidir.

- Muhasebe literatürü, batı ülkelerinde çift yanlı kayıt yönteminin gelişme çizgisi doğrultusunda ortaya çıkmıştır. 19. Yüz yılda muhasebe sanat olma, bir teknik olma yapısından bilim olma yoluna girdiğinde, İtalya, Fransa ve daha sonra Almanya'da ortaya çıkan muhasebe okulları, çift yanlı kayıt yöntemini 20. yüzyılın karışık düzenine hazırlamak ile uğraşmışlardır. Bu hazırlık evresinde muhasebe bilim olurken, ilke ve kuralları da oluşmuştur. Bu uğraş boyunca da muhasebe literatürü doğmuş ve gelişmiştir. Etkin literatürün doğuş noktası kuşkusuz 1794 yılında, yani 18. yüz yılın sonlarında İngiliz Jones'un İngiliz *Sistemi ile Defter Tutma* adıyla kaleme aldığı kitabı olmuştur. Jones'un bu yapıtı, batı ülkelerinde 19. yüzyıl boyunca muhasebe düşüncesinin gelişimine hareket veren atılım olmuştur. Osmanlı'da asırlar boyu muhasebe öğretisi kitabı yayınlanmamıştır. Ya da şimdiye kadar bu tür bir kitap ortaya çıkarıla-

mamıştır. Muhasebe öğretisi usta-şakird (çırak) ilişkisi çerçevesinde gelişme göstermiştir. İlk muhasebe öğretisi kitapları çift yanlı kayıt yöntemini tanıtmak amacı ile Fransızcadan 19. yüzyıl ortalarında tercüme edilen kitaplarla başlamıştır. Bu hali ile Türk muhasebe literatürünün batı muhasebe kültürü çerçevesinde başladığı söylenebilir. Burada eklenmesi gereken bir husus vardır. O da, batı ülkeleri literatüründe 19. yüzyıl boyunca tek yanlı kayıt yönteminin çift yanlı kayıt yöntemi ile birlikte ele alınmasıdır. Giderek çift yanlı kayıt yöntemi ağırlığını koymuş ve tek yanlı kayıt yöntemi literatür dışında kalmıştır. Bu durum, Türk literatüründe de aynen yaşanmıştır. Ancak çift yanlı kayıt yönteminin tanıtımı hep öncelik taşımıştır. Denilebilir ki Türk muhasebe literatürü çift yanlı kayıt yönteminin tanıtımı ile başlamış ve gelişmiştir. Dolayısı ile batı kültürü ile Türk muhasebe kültürü bir paralellik göstermektedir. Muhasebe eğitimi öyledir. 19. yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı'yı yöneten üst düzey kadrolar, Fransa'da yüz yılın ortalarında eğitim görmüş kişilerdir. Bu kadrolar çift yanlı kayıt yöntemi ağırlıklı muhasebe eğitim düzenini ilkokuldan Dar'ül Funun'a (üniversite) kadar bütün okullarda eğitim programına koymuşlardır. Bu eğitim çabaları, Türkiye'nin 20. yüzyıl muhasebe kültürünün temelini oluşturmuştur. Bu açıklamalar göstermektedir ki, Türkiye ile batı ülkeleri arasında muhasebe kültüründe en az farklılık literatürdedir.

- Kuşkusuz bir Orta Doğu ülkesi olan Türkiye ile Batı Avrupa ülkelerinin muhasebe kültürlerini etkileyen başka farklılıklar da vardır. Örneğin Osmanlı'nın sosyal yapısı batı ülkelerinden çok farklıdır. Bu sosyal yapının bugüne yansıyan gölgesi, muhasebecinin eski deyimle katip olarak adlandırılan konumunda kendini göstermektedir. Bugün muhasebeciye katip denilmemektedir. Ancak muhasebeci kavramı gelişme yolundaki bir meslekten çok tutucu niteliğe sahip meslek anlamını ifade etmektedir. Örneğin orta öğretimde yabancı dil öğrenen öğrenci yüksek tahsilinde muhasebe eğitimi almak ve muhasebeci olmak istememektedir. Oysa bugün muha-

sebecilik iyi kazandıran bir meslektir. Bir de yabancı dil bilgisi varsa muhasebecinin kazancı daha da yükselmektedir. Bugün mühendisten daha fazla, kaliteli muhasebeci açığı vardır. Muhasebe meslek odalarının bu durumu çok ciddi bir şekilde ele almaları gerekir. Yurt dışındaki konferanslarda çeşitli ülkelerin meslek mensupları İngilizce bilgisi ile bu toplantılara katılmakta iken, Türk muhasebe meslek odalarının temsilcileri ortalarda görülmemektedirler. Bu farklılıkları yaratan örnekleri çoğaltmak olanağı vardır.

Bu örnekleri burada bırakalım ve bu kültür farklılıklarının muhasebe tarihi araştırmalarına etkilerini gözden geçirmeye çalışalım.

### **Muhasebe Tarihi Çalışmalarının Gelişme Süreci**

Muhasebe tarihi yeni bir bilim dalıdır. Henüz gelişme sürecini yaşamaktadır. İlke ve kuralları yeni yeni belirlenmektedir. Muhasebe tarihinin sınırlarını belirleyecek ve genel kabul görececek kavramsal bir tanıtımı dahi henüz yapılmış değildir.

Denilebilir ki muhasebe tarihi, henüz dokümanlarının ortaya konulmaya çalışıldığı bir süreci tamamlamamıştır. Bu nedenle bu bilim dalı ile bugün meşgul olmaya başlayanların gelecekte, bu bilim dalının gelişimine yön vermek gibi bir şansları vardır.

En önemli muhasebe tarihi eserleri 20. yüzyılın ikinci yarısı boyunca yazılmıştır. Bunların öncüleri kuşkusuz Orta Avrupalı yazarlardır. Burada iki yazarın adına yer vermek gerekir. Bunlardan birisi J. Vlaeminck, öteki de Raymond de Roover'dır. Vlaeminck'in *L'Histoire de Comptabilite* adlı kitabı öncü bir ana kitap niteliğindedir. Daha sonra İngiliz Yamey ve Rusya'dan Y. Sokolov gelir. Denilebilir ki, muhasebe tarihinin bilim olması yolundaki en büyük çabayı bu dört yazar göstermişlerdir. Bu yazarların bir özelliği de muhasebe tarihini aynı bakış açısından, yani muhasebe yazarları ve düşünürleri açısından ve biraz da muhasebe dokümanları açısından ele almalarıdır. Bunlardan sonra dünyanın çeşitli yerlerinde onbeş-yirmi

yazar bugün muhasebe tarihine değişik açılardan yaklaşan önemli çalışmalar yapmaktadırlar. ABD'li akademisyenlerin başlattıkları Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongreleri ve çeşitli uluslararası muhasebe tarihi araştırma konferansları ile yine ABD'li akademisyenlerin kurdukları Muhasebe Tarihçileri Akademisi ve dünyanın çeşitli yerlerinde kurulmuş bulunan dernekler dünya üzerine yayılmış muhasebe tarihi materyallerini toplamak, tasnif etmek ve değerlendirmeye hazır duruma getirmek gibi bir işleve sahiptirler.

Yukarıda belirtilen 50-60 yıllık dönemde aşağıdaki üç temel husus ortaya konulmuştur.

- Muhasebe tarihi, her ülkenin kültürel hazinesini oluşturacak nitelikte dokümanlara sahiptir. Bu husus, muhasebe tarihinin kültürel yanını oluşturur. Ve araştırmaların kültürel boyutunu ortaya koyar. Türkiye bu açıdan çok zengindir. Müzelerdeki kil tabletler üzerinde MÖ 2000'li yıllara kadar uzanan hesaplaşma kayıtları, İstanbul'daki müzelerde yer alan 14. yüzyıla ait merdiven yöntemi ile ilgili muhasebe öğretimi kitapları, Osmanlı Arşivi'nde yer alan yüz milyon dolayındaki dokümanın yaklaşık yarısını oluşturan muhasebe materyalleri bu kültür hazinesinin örnekleri arasında yer alır. Bunlara seksen beş yıllık Cumhuriyet'in birikimlerini de eklemek gereği vardır. Bu dokümanlar aynı zamanda muhasebe tarihinin araştırma kaynaklarını da oluşturur. Bu dokümanların ortaya konulması, tasnif edilmeleri ve değerlendirmeye hazır duruma getirilmesi bu süreç içinde yer alır.

- İkinci husus, bu dokümanların tasnifinden sonra onlar üzerinde çalışmalar yapılması sürecini kapsar. Bu çalışmaların kapsamı, muhasebe belgesinin içeriğini ortaya koyarak, onun geleneksel muhasebe işlemleri içindeki yerinin belirlenmesi ve belgenin içinde bulunduğu muhasebe düzeninin ve sisteminin ortaya çıkarılması çalışmaları ile ilgilidir. Sözü edilen 50-60 yıllık dönemde muhasebe tarihinde bu çalışmaların ağırlıklı olduğu görülmektedir.

- Sözü edilen yarım asırlık bir geçmiş, ortaya bir üçüncü husus daha çıkarmıştır. O da, muhasebe tarihinin öteki bilim dalları ile ilişkisidir. Bu husus, muhasebenin bir hizmet mesleği olmasından kaynaklanmaktadır. Yani muhasebe tarihinin materyalleri, aynı zamanda ticaret tarihinin, mali tarihin, sanayi tarihinin, bankacılık tarihinin de materyalleridir. Bu tarihlerden herhangi birisi ile muhasebe tarihi birbirini etkiler durumdadırlar.

Bu etkileşim çift yönlü araştırma yapılması gereğini ortaya çıkarır. Bunlardan birincisi karşılıklı etkileşimin incelenmesidir. Hizmet verilen sektör kendi ihtiyacı için muhasebe düzeninden kimi taleplerde bulunur, bu talepleri muhasebe düzeni kendi kuralları çerçevesinde karşılar. Bu karşılıklı etkileşimde hizmet alan sektör ile hizmeti veren sektör (muhasebe) ün kurallarının karşılıklı değerlendirilmesi söz konusudur. Bu karşılıklı etkileşimdir. İkincisi ise, bu etkileşimin muhasebe tarafının incelenmesi ile ilgilidir. Bu inceleme, muhasebenin sürekli gelen talepleri karşılayabilmek için kendini ne ölçüde geliştirebildiğinin tespiti ile ilgilidir.

Konuyu, Osmanlı'da mali tarih ile muhasebe tarihini ele alarak kısaca açıklamak olanağı vardır. Osmanlı'da mali tarihin materyallerinin büyük bölümünün devlet muhasebesinin dokümanları olduğu bilinmektedir. Ve mali tarihçiler, bu muhasebe bilgilerinden yararlanarak mali tarihi oluştururlar.

Karşılıklı etkileşim açısından muhasebe tarihçilerinin bu konuda araştırmaları gereken husus, mali bilgileri hazırlamak açısından merdiven yönteminin özelliklerini incelemeleridir. Yani bir devlet muhasebesi yöntemi olan merdiven yönteminin mali bilgileri hazırlama ile ilgili özelliklerini saptamaktır. Merdiven yöntemi bir devlet muhasebesi yöntemidir. Kimi özellikleri vardır. Bu özellikler mali bilgileri ortaya koyabilmek açısından ne derece uygundur? Bunun belirlenmesi önem taşır. Bu özelliklerin uygunluğu ölçüsünde merdiven yöntemi bir devlet muhasebesi yöntemi olabilir ve bir devlet muhasebe yöntemi olarak kabul edilebilir, inceleme değerine sahip olabilir.

İkinci husus ise bu etkileşimin merdiven yönteminin gelişmesi açısından incelenmesi ile ilgilidir. Muhasebe tarihçileri bu açıdan, merdiven yönteminin yüzyıllar boyunca gelişen, değişen mali bilgi ihtiyacını karşılayabilmek için kendisini nasıl geliştirdiğinin saptanması çalışmalarını yapmaları gerekir. Bir başka deyişle yöntemin değişen ihtiyaçlar karşısında kendini ne ölçüde yenileyebildiğinin ortaya konulması gerekir? Bu açıdan yöntemin kendini yenilemesinin, ihtiyacı karşılamada yeterli olup olmadığının saptanması önem taşır.

Konuyu biraz daha açabilmek için batı ülkelerinden de bir örnek vermek uygun olacaktır. Bilindiği gibi 19. yüzyılın sonlarına doğru gelişme gösteren seri üretim bir sanayi devrimidir. Bu sanayi devri-minin özellikleri ile çift yanlı kayıt yönteminin özelliklerinin incelenmesi sonucu ortaya konulabilecek husus, çift yanlı kayıt yönteminin mevcut özellikleri ile sanayi devriminin özelliklerinin uygun olmadığıdır. Çünkü çift yanlı kayıt yönteminin o zamana kadar geliştirdiği ve sahip olduğu özellikler karşılıklı hesaplaşma ile ilgili idi. Maliyet hesaplama özelliği yoktu. İşte bu noktada ikinci açıdan durumun değerlendirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu değerlendirmede şu sorunun yanıtlanması gereği vardır: Maliyet muhasebesi ihtiyacını karşılayabilmek için çift yanlı kayıt yöntemi kendisini ne ölçüde geliştirebilmiştir? Bu sorunun yanıtında, maliyet hesaplamalarının muhasebe bilgileri ile kayıt dışında yapıp, bu şekilde hesaplanan maliyetlerin muhasebe içine alınması biçiminde sonuçlanan bir gelişmeden söz edilebilir. Yani çift yanlı kayıt yöntemi maliyet için gerekli verileri ortaya koyma becerisini ancak gösterebilmiştir. Yoksa hesaplamaları kendi içine alamamıştır.

Benzer durum yönetim muhasebesinde de görülür. Yönetim muhasebesinin 20. yüzyılda ortaya çıkıp gelişmesi, çift yanlı kayıt yöntemini sürekli zorlamıştır. Çift yanlı kayıt yönteminin tarihi gelişiminde her zaman karşılıklı hesaplaşma özelliği öne çıkmıştır. Bunu da çift yanlı kayıt ile yani bir olayı borç ve alacak kaydı ile ye-rine getirir. Bu özellik ile yönetim muhasebesinin gelişmesinin ortaya koyduğu

özellik her zaman uyuşma göstermemiştir. Bu durumda çift yanlı kayıt yöntemi kendisini geliştirmeye çalışmışsa da bunda başarılı olduğu söylenemez. Ama çözüm maliyet muhasebesinde olduğu gibi olma-mıştır. Çift yanlı kayıt yöntemi kendi özelliklerini bir yana bırakarak yönetim muhasebesini kendi içine almayı denemiştir. Bunu dikey gelir tablosu ile yapmıştır. Bugün Türkiye’de de kullanılan dikey gelir tablosu, çift yanlı kayıt yönteminin borç-alacak ilişkisini ortaya koyan kayıt özelliğinden uzaktır. Bu durum, çift yanlı kayıt yönteminin, yönetim muhasebesinin ihtiyaçlarını karşılayabilmek için kendi özelliklerini bir yana bıraktığını gösterir. Başka bir deyişle yönetim muhasebesi kendi özelliğini çift yanlı kayıt yöntemine kabul ettirmiştir. Belki yüz yıl sonra çift yanlı kayıt yöntemi tarihteki yerini alınca, muhasebe tarihçileri *çift yanlı kayıt yöntemi değişen ihtiyaçları karşılayamadığı için tarih oldu* diyecekler ve örnek olarak da dikey gelir tablosunu göstereceklerdir. Bugün dünyayı zorlayan uluslararası muhasebe standartlarını bu açıdan incelemek, yani çift yanlı kayıt yönteminin özelliklerini zorlayıcı yanlarını ortaya koymak yararlı olabilir.

12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi’nde bu karşılıklı etkileşim konusu ile ilgili birçok olay yaşanmıştır. Örneğin, 20. yüzyılın başlarında muhasebe ve vergi arasındaki ilişkileri inceleyen bir bildiri sunan TOBB üniversitesi öğretim üyesi Doç. Dr. Abdüllatif Şener, bildirisini sunarken şöyle bir soru sormuştur: *20. Yüzyılın başlarında devlet birçok vergi yasasında değişiklik yaparak vergicilik anlayışını çağdaştırmaya çalışmıştır. Bu çağdaştırma çabalarına muhasebe kendisini geliştirerek yanıt verebilmiş midir?* Bu soruya Dr. Şener’in yanıtı *hayır* olmuştur. Muhasebe tarihçileri henüz hazır olmadıkları için bu soru ile ilgili görüşlerini ortaya koyamamışlardır. Dr. Şener’in iddiasına göre, sözü edilen yüzyılın başlarında temettü vergisi (kar vergisi) uygulanmaya konulmaya çalışılmış, ama bu verginin alınabilmesi için yükümlü kuruluşların muhasebeleri martahın hesaplanmasında fazla başarılı olamamışlardır. Bu husus muhasebe tarihlerince incelenmesi gereken bir konudur. Konu, çağın gelişen ihtiyaçlarını

karşılayamayan merdiven yönteminin terk edilmesinden sonra çift yanlı kayıt yöntemine yeni geçilen bir ülkede bu yöntemin uygulanmasında karşılaşılan güçlüklerle ilgili görülmektedir.

Bu örnekleri fazlalaştırmak mümkün-dür. Ortaya çıkan tablo, muhasebe tarihinin, hizmet verdiği branşların tarihleri kadar gelişmemiş olmadığını göstermektedir. Bizim muhasebe tarihi dokümanlarımız o kadar zengindir ki, hizmet verdiği sektörlerin tarihine ışık tutuyor, ama kendi tarihini henüz aydınlatamıyor. Örneğin Mimar Sinan'ın 16. yüzyıl ortalarında Süleymaniye Camii'nin maliyet muhasebesi defterlerini inceleyen Prof. Süleyman Yükçü, bu defterlerde yer alan maliyet muhasebesi hesaplamalarının çağdaş maliyet muhasebesi anlayışının ilginç ipuçlarını içerdiğini ortaya koymuştur.

Yukarıda açıklanmaya çalışılan karşılıklı etkileşim konusu, bir hizmet mesleği olan muhasebenin kendisinden beklenen hizmetleri ne ölçüde karşıladığı, ne ölçüde karşılayabileceği ile ilgilidir. Bu karşılıklı etkileşim incelenmeden, değil çift yanlı kayıt yönteminin geleceğinin, muhasebeyi gelecekte bekleyen sorunların ortaya ko-nulması dahi mümkün görülmemektedir. Muhasebe eğitimi, bugünün ihtiyacı ya-nında gelecekteki ihtiyacı da göz önünde tutmak zorundadır. Yetiştirilen muhasebecilerin bilinçli olmaları isteniyorsa, yani muhasebecinin bir bilgisayar monotonluğundan çıkması isteniyorsa bu gereklidir. Türkiye bağlamında bu hususları göz önünde tutan bir eğitim iki önemli sonuç verecektir. Bunlardan ilki genel muhasebe anlayışının vergi muhasebesinden kurtul-ması fırsatı yakalanabilecektir. İkincisi de muhasebe mesleğinin itibarı artacak ve muhasebecilik yaratıcı niteliğine kavuşacaktır.

Bugün muhasebe tarihi, hizmet verdiği sektörlerin tarih boyunca gelişmelerine nasıl katkıda bulunduğunu ortaya koyma çabası içinde görülmektedir. Yani karşılıklı etkileşimin incelemeleri yapılmaktadır. Bu karşılıklı etkileşim ne kadar aydınlığa kavuşursa, muhasebe bilimi gelecekte o kadar başarılı olacaktır.

Son yarım yüzyıl içinde muhasebe tarihindeki gelişmelerin açıklanmasını tamamlamadan çağdaş muhasebe tarihçilerinin, muhasebe tarihi çalışmalarını tasnif çabalarına da göz atmak yararlı olacaktır.

Çağdaş muhasebe tarihçilerinin muhasebe tarihinin uğraş alanları üzerinde ilginç görüşleri vardır. Burada bunlardan ikisi üzerinde durmak olanağı vardır. Örneğin Prof. Dr. Gary J. Previts, Lee Parker ile birlikte 1990'lı yıllarda yaptığı araştırmasında muhasebe tarihi ile ilgili formal bir gruplama yapmıştır. Bu gruplamada bibliyografi, histiyografi (tarihin tarihi), teknik çalışmalar (muhasebe kayıt yöntemleri gibi), kurumsal çalışmalar (Osmanlı muhasebe düzeni gibi), muhasebe düşüncesi tarihi üzerinde durulmuştur. Adı geçen kişilerin bir başka çalışması da muhasebe tarihinde köklere inme metodolojisini araştırmaları olmuştur. Bir ikinci örnek verilmesi gerekirse Fransız Dr. Jean Guy Degos'un çalışmasıdır. Degos, muhasebe tarihinin üç koldan gelişme yaşadığını söyler. Bunların ilki, muhasebe yazarlarınca kaleme alınan muhasebe uygulama kitapları ile muhasebe doktrinleri üzerine yazdıklarının incelenmesidir. Degos, bu çalışmaların 1950'li yıllarda revaçta olan bir araştırma yöntemi olduğunu belirtir.

İkinci inceleme konuları ise, muhasebe uygulamacılarının tarihi ve onların yarat-tıkları etkilerle ilgilidir. Degos, bu ikinci inceleme konusunu ortaya koyan kişinin M. Chatfield olduğunu yazar. Chatfield'e göre, muhasebe yazarları ve akademisyenler muhasebe tarihinin tek aktörleri değildir. Muhasebe, teknolojik, sosyal ve kurumsal etkilerin toplamının ürünüdür. Muhasebe bilim ve tekniğin kavşağında bulunmaktadır. Ve vergicilik, mali yönetim, üretim ile ilişkilidir. Bizim yukarıda muhasebe tarihinin hizmet verdiği sektörlerle karşılıklı etkileşimi olarak ortaya koyduğumuz çalışmalar bu inceleme konuları içinde yer alır.

Degos'un muhasebe tarihinin üçüncü inceleme alanı olarak belirttiği husus, muhasebenin sosyal tarihi ve etkileridir. Muhasebenin ekonomik sistemlerle ilişkisinin incelenmesi söz konusudur. Bu açıdan muhasebeyi inceleyen kişi W. Sombart'tır.

Sombart, çift yanlı kayıt yöntemini kapitalizmin bir parçası olarak ortaya koymuş ve kapitalizmin yaşaması ve gelişmesi için bu yönteme ihtiyaç duyduğunu ileri sürmüştür. İngiliz B. Yamey bunun doğru olmadığını ortaya koymaya çalışmıştır. Bizim Osmanlı'nın devletçi ekonomik yapısı ile bağıntılı olarak incelediğimiz merdiven yöntemi Degos'un belirttiği bu üçüncü inceleme alanının içinde yer alır.

Bu kısa açıklamalar göstermektedir ki, muhasebe tarihi araştırmaları gruplandırılmasında henüz birliklilik oluşmuş değildir. Bu durum muhasebe tarihinin henüz yeni bir bilim dalı olmasından kaynaklanmaktadır.

### **Türkiye'de Muhasebe Tarihinin Gelişme Olanakları**

Yukarıda yapılan açıklamalar, Türkiye açısından üç hususu ortaya koymuştur.

- Batı ülkeleri ile Türkiye arasında muhasebe kültürünün gelişmesinde önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıklar, Türkiye'deki muhasebe tarihi çalışmalarının önemini artırıcı niteliktedir.

- Türkiye, muhasebe tarihi dokümanlarının ortaya konulması konusunda bir ölçüde de olsa gelişme göstermiştir. Bu dokümanlar göstermektedir ki, Türkiye çok zengin tarihi muhasebe materyallerine sahiptir. Ve yine Türkiye'de bu dokümanlar üzerinde, az sayıda olmakla beraber, muhasebe tarihi açısından önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar, muhasebe materyallerinin muhasebe işlevindeki yerinin tespiti ile ilgili olmuştur.

- Türkiye'de muhasebe tarihi ile hizmet verdiği sektörlerin tarihi karşılaştırıldığında, muhasebe tarihindeki gelişmelerin, hizmet verdiği çoğu sektörün tarih çalışmalarındaki gelişmelerden daha geri durumda olduğu görülmektedir. Türkiye'de mali tarih vardır. Ticaret tarihi vardır. Sanayi tarihi vardır. Ama muhasebe tarihi bu tarihlerin ulaştığı seviyenin çok gerisindedir. Muhasebe tarihi bugün şu soruya cevap aramak aşamasındadır. *Hizmet verdiğim sektörün geçmişte ihtiyaçlarını ne ölçüde karşıladı?* Bu soru, bir arayış haline dönüşürse muhasebe tarihine verilen önem ar

tacağı gibi, muhasebenin gelecekteki gelişme sürecine duyulan ilgi de artacaktır.

12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'ne muhasebe tarihi ile yeni ilgilenen ülkelerden sunulan bildirimlerin, muhasebe tarihi dokümanlarının ortaya çıkarılması çalışmaları ile ilgili olduğu görülmüştür. Muhasebe tarihi ile uzun süredir ilgilenen ülkelerden sunulan bildirimlerin ise, genellikle muhasebe tarihi çalışmalarının çağdaş örneklerini ortaya koyan özelliklere sahip oldukları dikkati çekmektedir.

Bu tespitlerden sonra Türkiye'de muhasebe tarihi konusunda yapılabilecek çalışmalar üzerinde kısaca durmak uygun olabilecektir.

- *Muhasebe kültürünü oluşturan muhasebe kaynaklarının ortaya çıkarılması ve bu dokümanlar üzerinde muhasebedeki işlevlerinin belirlenmesi açısından çalışmalar yapılmasıdır:* Muhasebe tarihinin birinci ve ikinci aşamalarını oluşturan bu konulardaki çalışmalar henüz sınırlı sayıda olmakla birlikte önemli bulgular ortaya çıkarılmıştır. Bu konuda henüz 10-15 yıllık bir geçmiş sahibiz. Kitap sayısı onu bulmaz, daha çok araştırma niteliğinde çalışmalardan söz edilebilir. Çoğu uluslararası muhasebe kongre ve konferanslarına sunulmak için hazırlanmış sayısı yüzü geçen bildiri vardır. Bir de çeşitli yayın organlarında yayınlanmış araştırmaların bulunduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu envanter o kadar yetersizdir ki, bunlar Türk muhasebe kültürü kaynaklarının bulunduğu büyük göle atılmış bir-kaç taş gibidir. Ama bu bildiri ve araştırmaların oluşturduğu dalgalar, hem yurt içinde ve hem de yurt dışında Türk muhasebe düşüncesinin ortaya konulması açısından iz bırakır nitelikte olmuştur.

Muhasebe kültürünün Cumhuriyet'e kadar olan kaynakları genellikle Osmanlıcadır. Bir de Osmanlı öncesi Farsça, Arapça ve Anadolu'nun eski çağlarına ait (Sümerce gibi) dillerde kaynaklar vardır. Bu kaynaklar, hem yazı ve hem de sözcükleri anlamak bakımından kendi dönemlerinin kültürlerini ve dillerini anlayan yardımcıları gerektirmektedir. Osmanlı Arşivi'nde en önemli çalışma, merdiven yönteminin 16. yüzyıldan itibaren 19. yıl sonla



rına kadar yüzyıllar boyu gelişme sürecinin incelenmesidir. Bu incelemenin öncelik taşıdığını belirtmek uygun olacaktır. Bu öncelik, merdiven yöntemi konusunda başlayan çalışmaların devam ettirilmesi ile yerine getirilebilir.

Osmanlı kaynaklarının, merdiven yöntemi çerçevesinde incelenmesini gerektiren daha birçok alanı vardır. Mukataa muhasebesi, Cizye muhasebesi gibi sayısı ona yaklaşan devletin farklı muhasebe ihtiyacı duyduğu branşlarda muhasebe dokümanları vardır. Bu materyallerin muhasebe işlevleri açısından değerlendirilmeleri henüz yapılmamıştır.

Osmanlı'nın vakıf muhasebesi ayrı bir dünyadır ve yarı kamu kuruluşu niteliği taşıyan vakıf kurumu, ayrı bir muhasebe anlayışının uygulama alanı olmuştur. Bu materyallerin de üzerinde muhasebe işlevleri açısından yeterli çalışmalar yapılmış değildir.

Cumhuriyet dönemi incelemeleri daha kolaydır. Çünkü hem yazı sorunu yoktur, hem de dil sorunu azdır. Cumhuriyet muhasebesi düşüncesine, Türk muhasebesinin çağdaşlaşma evresi olarak bakmak gerekir. Bu evre 85 yıllık bir evredir ve çok az incelenmiştir. Cumhuriyet'in ilk dönemi dediğimiz 1950 yılına kadar olan zaman dilimindeki muhasebe gelişmelerinin materyallerinin tespiti, tasnifi ve değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Aynı şekilde 1950 yılı sonrası dönemdeki gelişmelerin de tam incelendiğini söylemek güçtür.

Cumhuriyet dönemi muhasebe eğitiminin incelenmesi eğitim tarihi kitaplarında yer almaktadır. Ama bu eğitimin okullara, ders programlarına doğru uzanan incelemeleri eksiktir.

Bir başka konu da muhasebe literatürüdür. Cumhuriyet dönemini iktisadi gelişmelere göre dönemlere ayırarak yapılabilecek olan bu incelemede, muhasebe literatürünün dış gelişmeler, yurt içi gelişmeler karşısındaki durumunun tespiti mümkün görülmektedir.

Bu örnekleri artırmak olanağı vardır. Burada bu konuların sıralanmasının ne-deni, Türkiye'de Osmanlı döneminde ve

Cumhuriyet döneminde muhasebe materyallerinin tespit ve tasnifi ile bunların değerlendirilmesi çalışmalarının henüz çok başında bulunduğunu ortaya koymaktır. Başka bir deyişle bu konuda yapılacak daha çok iş vardır.

- *Muhasebe tarihi çalışmalarının üçüncü aşamasını oluşturan muhasebenin hizmet verdiği sektörlerle olan karşılıklı etkileşiminin incelenmesi çalışmaları:* Bu amaçla yapılabilecek çalışmalar üzerinde biraz daha ayrıntılı olarak durulması gerekmektedir. Öncelikle Türkiye'de giderek ortadan kalkan eski bir alışkanlıktan söz etmek uygun olacaktır. Birçok muhasebe hocası eskiden, yazdığı kitapların ilk bölümünde ele aldığı muhasebe konusunun tarihine kısaca yer verirdi. Örneğin hesap planlarını inceleyen bir kitapta hesap planlarının dünyada ve Türkiye'de tarihi gelişimine kısaca değinilirdi. Genel muhasebe, maliyet muhasebesi gibi kitaplarda bunun örneklerini görmek olanağı vardır. Ama özellikle 1990'lı yıllarda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yayınlanmasından sonra muhasebe hocaları bu geleneği bıraktılar. Esasen fazla bir gelişme göstermeyen ve ender rastlanan uygulama ortadan kalktı. Muhasebe ve işletme finansı literatürü 1990'lı yıllarda yeni hesap planı ve mali tablolara göre yeniden oluşturulurken her sene yüz dolayında muhasebe ve işletme finansı öğretici kitabı yayınlandı. Bu çok önemli bir atılım idi ve daha önce Türkiye'de hiç yaşanmamıştı. Az sayıda muhasebe ve finans hocası kısa sürede tüm literatürü değiştirdi. Ama kendi muhasebe konularının tarihlerine birçoğu yer vermedi. En azından tek düzen hesap planına geçişi, kendi muhasebe konuları açısından tarihi gelişmişlik perspektifi ile değerlendirmek onlara yeni ufuklar açacaktı. Örneğin tek düzen hesap planında maliyet muhasebesine gerekli önemin verilmediği bilinmektedir. Bunun tarihi nedenlerini incelemek ve maliyet muhasebesi kitabını bu tarihi saptamalar ışığında yazmak onlara çok şey kazandırabilecekti.

Denilebilir ki, muhasebe ve finans hocalarının kendi kitaplarının baş taraflarına kendi konularının tarihi gelişimini koymaları, onları muhasebe ve finans tarihine

yakınlaştıracak bir uygulamadır. O zaman kendi konularının tarihi ile uğraşmak ihtiyacı daha fazla duyacaklardır. Yukarıda İtalyan Massimo'nun kendi ülkesindeki muhasebe hocaları için söyledikleri, Türk muhasebe hocaları için de giderek geçerli olacaktır. Yani daha çok sayıda muhasebe ve işletme finansı hocası kendi konularının tarihi ile ilgileneceklerdir.

Şimdi gelelim muhasebe ile muhasebenin hizmet verdiği sektörlerin karşılıklı etkileşiminin incelenmesi olanaklarına. Burada amaç, muhasebenin verdiği hizmet ile bu hizmeti veren sektörlerin ihtiyaçlarının karşılaştırılmasıdır. Bu çok geniş bir konudur ve bugünkü çağdaş muhasebe tarihi düşüncesinin uğraş alanını oluşturmaktadır. Konu genellikle farklı biçimde ortaya konulmaktadır. Muhasebenin hizmet vermedeki başarısından önce, hizmet verilen alandaki muhasebe uygulamalarının incelenmesi söz konusudur. Örneğin 2009 yılının Mart ayında Paris'te yapılacak olan *14. Yönetim ve Muhasebe Tarihi Uluslararası Araştırma Kongresi*'nin konusu *Ulaştırma Muhasebesi* olarak tespit edilmiştir. Amaç, Akdeniz ticaretinden çağdaş ulaştırma tekniklerine kadar uzanan bir perspektifte muhasebe uygulamalarının incelenmesidir. Burada Orta Çağda Akdeniz ticaretinin kayıt düzeninden, 16. yüzyıl ve sonrasında Okyanus ticaretine uzanan muhasebe kayıtları söz konusudur. Ve çağımıza doğru kara taşımacılığında, deniz ve hava taşımacılığına kadar uzanan çizgide muhasebe uygulamaları vardır. Taşıtların üretiminden, taşımacılığa doğru gelişen muhasebenin incelenmesi söz konusudur. Kongre sona erdiğinde ortaya çıkacak olan tabloda, yüzyıllar boyunca taşımacılığın gelişmesi ile muhasebenin bu konudaki gelişmesinin paralelliği ortaya konulmuş olacaktır. Ve muhasebenin, taşımacılığın gelişmesine hizmet vermek için nasıl gelişmeler gösterdiği örneklerle anlatılmış olacaktır.

Gelelim Türkiye'deki inceleme olanaklarına. Yukarıda belirtildiği üzere karşılıklı etkileşimde iki açıdan inceleme yapmak söz konusudur. Bunlardan birincisi hizmeti veren sektörle (muhasebe) hizmeti alan sektörün özelliklerine dayalı inceleme-

lerdir. İkincisi de hizmeti veren sektör (muhasebe) ün ihtiyaçları karşılamak için sağladığı gelişmelerin incelenmesidir. Her iki açıdan da Türkiye'nin zengin araştırma kaynaklarına sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

19. Yüzyılın ikinci yarısında Türkiye'de muhasebe düşüncesinde ve uygulamalarında önemli değişim yaşanmıştır. Çift yanlı kayıt yöntemi, literatürü ile, uygulamaları ile ve eğitim programları ile Türkiye'ye girmeye başlamıştır. Tek yanlı kayıt ve çift yanlı kayıt batıda olduğu gibi önceleri birlikte ele alınmış ve giderek çift yanlı kayıt ağırlığını hissettirmiştir. Bu durum, Türkiye'de çağdaşlaşmaya yönelik bir muhasebe akımıdır. Bu gelişmeler karşısında devlet, o zamana kadar devlet muhasebesinde yararlandığı merdiven yöntemini terk edip çift yanlı kayıt yöntemine geçmiştir (1879). Bu değişimin altında hangi ihtiyaçlar yatmaktadır. Bu değişimi sadece ileri toplumların değişimlerine ayak uydurmak olarak açıklamak yeterli olmaz. Bunun altında şirketleşmeler vardır, bankacılıktaki gelişmeler vardır. Kanun-ı Ticaret'in kabul edilmesi vardır...

20. Yüzyılın başlarında Türkiye büyük çalkantılar yaşamaktadır. İmparatorluğun dağılım süreci yaşanmaktadır. Ancak, bir yandan da vergicilikte önemli reformlar yapılmakta, İttihat Terakkiciler bankacılıkta önemli atılımlar gerçekleştirmekte-dirler. Bunların muhasebe ihtiyaçları hangi yönde gelişme göstermektedir? Muhasebe, literatürü, eğitimi, uygulamaları ile bu ihtiyaçları karşılayabilmekte midir?

1850-1930 Yılları arasında Türkiye'de muhasebe, çağdaşlaşma açısından iki önemli atılım gerçekleştirmiştir. Bunlardan ilki, yukarıda belirtildiği üzere, 19. yüzyılın ikinci yarısında gerçekleştirilmiştir. İkinci atılım ise, Cumhuriyet ile yapılmış ve 1920'li yıllarda beş-altı yıl içinde Atatürk devrimleri ile gerçekleştirilmiştir. Bu ikinci değişim rüzgârı, karşılıklı etkileşim açısından ilginç gelişmeleri kapsamaktadır. Bir yandan peş peşine yürürlüğe giren yasal düzenlemeler vardır. Bunlar arasında medeni kanun vardır. Ticaret Kanunu vardır. Vergicilik ile ilgili yasalar vardır. Bir yandan yazı dili değişmekte; bir yandan sana-

yileşme, şirketleşme değişmekte; bir yandan da bankacılıkta önemli atılımlar gerçekleşmektedir. Cumhuriyetin getirdiği bu hızlı değişimlere muhasebe ayak uydurabilmiş midir? Bunun yanıtı *hayır*'dir. Eğitimde, yazı dilinin değişmesi dolayısı ile kimi gelişmeler sağlanmıştır. Literatürde de kimi atılımlar vardır. Ama ne tek düzen hesap planı kabul edilebilmiştir, ne de bir Türk muhasebe düzeninin ortaya konulabilmesi için etkin çalışmalar yapılmıştır. Bu konuda, Atatürk devrimlerinin yarattığı ulusal nitelikleri ön plana çıkaran ortamdan yararlanılamamıştır. Muhasebe dünyası bir fırsat kaçırmıştır. Bu fırsat 20. yüzyıl boyunca bir daha ele geçmemiştir. Fransız ekolü, Alman ekolü ve nihayet Anglo Sakson ekolü arasında devamlı bir yalpalanma olduğu gözlenmektedir. Burada, karşılıklı etkileşim çerçevesinde muhasebenin kendisini, gelişen ve değişen ihtiyaçlara göre yenileyemediği açık bir şekilde görülmektedir. Bunun nedenleri incelenmeyi bekleyen önemli hususlardır.

Daha derine inildiğinde, bu dönemde muhasebenin özelliklerinin henüz oluşmadığı görülmektedir. Yani 1850-1930 yılları arasında muhasebe kültüründe bir değişim yaşanmıştır. Ama bu değişim çok uzun süreye yayılmış ve çok uzun zaman almıştır. Bu değişim o kadar uzamıştır ki, muhasebenin özelliklerini, çağdaş anlayış çerçevesinde var edecek bir gelenek yaratılamamıştır. Niçin böyle olmuştur? Bunun birden fazla nedeni vardır. Ve araştırma konusu olacak niteliktedir.

### **Sonuç**

Muhasebe tarihini etkileyen faktörler açısından Batı Avrupa ülkeleri ile Türkiye arasında önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıkları yaratan hususlar arasında, batıda özel girişimin önde gelmesine karşın Türkiye'de devletçiliğin önde gelmesi, batıda Latin harflerinin kullanımına karşılık Osmanlı'da sağdan sola yazının kullanılmasının muhasebenin biçimsel yapısını etkilemesi, şeriata dayalı ticaret kurallarının Osmanlı'da geçerli olması gibi nedenler bulunmaktadır. Devletçilik anlayışının uzantısı olarak muhasebenin vergicilik doğrultusunda gelişme göstermesi farklı

ğını da belirtmek gerekmektedir. Bütün bu farklılıklar, Türkiye'de muhasebe tarihi çalışmalarının batıdan daha farklı niteliklere sahip olduğunu da ortaya koymaktadır.

Muhasebe tarihi yalnız Türkiye'de değil bütün dünyada yeni bir bilim dalıdır. Muhasebe tarihi araştırmalarında, muhasebe dokümanlarının ortaya çıkarılması, tasnif edilmesi muhasebe tarihinin ilk aşamasını oluşturur ve kültürel kimlik saptaması niteliğini taşır. Bu dokümanların muhasebe işlevleri açısından değerlendirilmesi ikinci aşamayı oluşturur. Üçüncü aşamayı oluşturan çalışmalar, muhasebenin bir hizmet mesleği olmasından kaynaklanır ve muhasebenin hizmet verdiği sektör ile muhasebenin karşılıklı etkileşiminin incelenmesini kapsar. Türkiye'de ilk ve ikinci aşamayı oluşturan çalışmalar bir ölçüde de olsa yapılmıştır. Ama üçüncü aşamayı oluşturan çalışmalar ile henüz belirli ölçülerde meşgul olunmamıştır.

12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi sonrası ortaya çıkan tablo, batı ülkelerinin çoğunda yukarıda belirtilen her üç aşamadaki çalışmaların büyük ölçüde ilerlediğini ortaya koymuştur. Türkiye'nin de içinde bulunduğu gelişmekte olan ülkeler ile eski Sosyalist Blok ülkeleri ve üçüncü dünya ülkelerinde, önemli kültürel bir dünya mirası olan muhasebe materyallerinin gün ışığına çıkarılmakta olduğu ve bu dokümanlar üzerinde önemli çalışmalar yapılmağa başlandığı görülmüştür.

Bu çalışmaları yapan ve yapacak olan kadroların araştırmacı ya da akademisyen olması gerekmektedir. Türkiye'nin gelecekteki yapısı bu işin muhasebe ve işletme finansı hocaları tarafından yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Bir akademisyenin kendi branşının tarihi gelişimi ile ilgilenmesinin, onun kendi branşının gelişme doğrultusunda da bilgi sahibi olmasını temin edeceğini bilmek gereği vardır. Muhasebe ve işletme finansı ile ilgili bir akademik ders programı, geçmişten geleceğe uzanan zaman çizgisinde konunun tarihi gelişiminin bir noktasıdır. Bu nokta o kadar güçlü olmak zorundadır ki, hem geçmişten kopmayacak, hem mevcut zaman diliminin ihtiyaçlarını karşılayacak ve

hem de sağlam bir geleceğin temellerini oluşturacak nitelik taşıyacaktır.

Burada son olarak değinilecek olan husus, son üç yılda muhasebe ile ilgili dünya kongrelerinin Türkiye’de kümelenmiş olmasının, muhasebe ve işletme finansı akademisyenlerince iyi değerlendirilmesi gereğidir. 2010 Yılında Avrupa Muhasebeciler Birliğinin 33. yıllık Kongresi de Türkiye’de yapılacaktır. Her akademisyenin kendi branşı açısından son üç yıl içinde gerçekleştirilen ve 2010 yılında gerçekleştirilecek olan bu uluslararası olayları değerlendirmesi, hem yapılan çalışmaların ve verilen emeklerin boşa gitmesini önleyecek ve hem de Türk muhasebe ve işletme finansı düşüncesine önemli katkılarda bulunacaktır.

#### **Kaynaklar**

Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı Dönemi, Cilt: 2, 2.baskı, 2000, İstanbul.

O. Güvemli, M. Erkan, C. Elitaş, O. Aydemir, M. Oğuz: Osmanlı İmparatorluğunda 500 yıl boyunca kullanılan muhasebe yöntemi: Merdiven Yöntemi, 2008, Ankara.

Süleyman Yükçü: Construction of Suleymaniye Mosque İn İstanbul and Cost Accounting (1550-1557), Birinci Balkan Ülkeleri Muhasebe ve Denetim Konferansı, 7-9 Mart 2007, Edirne.

O. Güvemli, F.C.Ertaş, B. Sipahi: The Appearance and Development of The Vertical Income Statement and its Affect on Managerial Accounting; International Conference on Accounting and Management Information Systems, Octobre 2006, Bucharest.

12th World Congress of Accounting Historians, July 20-24 2008, İstanbul, Program and Abstracts, 2008, İstanbul.

12th Woerld Congress of Accounting Historians, July 20-24 2008, Congress Proceeding, 3 volume, 2008, İstanbul.

Prof. Dr. Gary Previts ile söyleşi: MUFAD Dergisi, Ocak 2007, Sayı 33.

Muhasebe Tarihinde Araştırma Yöntemleri, MUFAD Dergisi, Ocak,2007, Sayı: 33.

Prof. Dr. Barbara Merino ile söyleşi: MUFAD Dergisi, Ekim 2007, Sayı 36.

*Yeni  
Yılınız  
Kutlu  
Olsun...*

### **MUFAD – MUHASEBE ve FİNANSMAN DERGİSİNE BAĞIŞ KARŞILIĞINDA ABONE OLUNUZ**

**Yıllık abone bedeli**

• Öğretim üyeleri ve yardımcıları için

**45,00 YTL**

• Başkaları için

**50,00 YTL**

**Banka Hesabı: Osmanbey, İş Bankası 304400-233888**

*Not: Banka dekontunun fotokopisinin Dergi adresine postalanması ricası ile.*