

**MUFTAV'IN DÜNYA KAYIT  
KÜLTÜRÜNE BÜYÜK KATKISI:  
ORTA DOĞU MUHASEBE TARİHİ  
(MÖ 3000 – MS 2000)**

**Prof. Dr. Oktay Güvemli**

*Proje Koordinatörü*

**ÖZ**

Yirmi dolayında akademisyen, uzunca bir sürede elde ettikleri deneyimleri ışığında, üç yıla yaklaşan bir çalışma ile Orta Doğu Muhasebe Tarihi adını taşıyan bu eseri hazırlamışlardır. Eski Mısır'dan başlayan beş bin yıllık bir süreç incelemiş ve ansiklopedik nitelikte bir eser meydana getirilmiştir.

Eski Mısır'dan başka Anadolu'nun Mezopotamya ile ticari ilişkileri, batı Anadolu'nun ilk metal para bulgusunun incelenmesi ele alınmıştır. Milattan sonra ise Anadolu'daki Bizans kültürü ve İslami dönem inceleme konusu yapılmıştır. Bir de Orta Doğu'nun batı ile entegrasyon süreci vardır. Bu sürece ise, Tanzimat (1839) ile Osmanlı öncülük yapmıştır.

**Anahtar sözcükler:** Orta Doğu, muhasebe kültürü.

**Jel kodu :** M41, B19

**ACCOUNTING HISTORY IN THE MIDDLE EAST( 3000 BC – 2000 AD)**

**ABSTRACT**

Around twenty academicians researched for the Accounting History in the Middle East project for three years. This encyclopedia styled work covers a period of five thousand years beginning from the Ancient Egypt.

The study continues with the commercial relationships between Anatolia and Mesopotamia and addresses the first metal coin usage in western Anatolia. After Christ, the study deals with the Byzantium culture in Anatolia and the Islamic era. Another important aspect is the integration process of the Middle East with the Western civilizations. This continuum was pioneered by the Ottoman Empire with the Tanzimat Edict in 1839.

**Keywords:** Middle East, accounting culture.

**Jel code :** M41, B19

**GİRİŞ**

Muhasebe tarihi, eserler vermiş yeni bilim dallarından birisidir. Orta Avrupa'nın XX. yüzyılın ilk yarısında münferit olarak çalışan ve kitap yazan muhasebe tarihçileri vardır. Ama muhasebe tarihinin Avrupa'dan öteki kıtalara yaygınlaşması XX. yüzyılın ikinci yarısında olmuştur. Bu yaygınlaşmada ABD'de 1972'de kurulan Academy of Accounting Historians'ın büyük etkisi olmuştur. Bu kuruluş dünyadaki aktiviteleri yönlendirmiştir. Peşinden 1976'da Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongrelerinin başlaması, yaygınlaşmayı hızlandırmıştır. Yukarıda belirtilen gerçek kişiler için kullanılır. Akademi, sadece dünya kongrelerini yönlendirmemiş, bölgesel aktiviteleri de desteklemiştir.

Türkiye’de XX. yüzyılın ilk yarısının sonlarında itibaren Türk akademisyenleri kitaplarının, başlarında muhasebe tarihinden ve finans tarihinden söz etmeleri ilginçtir. Bu Türklerin tarih sevgisine paralellik göstermektedir. Ancak bu çabalar konunun bilimsel boyutta ele alınmasına yeterli olmamıştır. Türkiye’de konuyu ciddi biçimde ele alan bir akademisyen değil, bir muhasebeci olmuştur İsmail Otar. Sayın Otar bu disiplinin Türkiye’deki kurucusu değildir ama XIV. yüzyıla ait de olsa ilk bağımsız yayını o yapmıştır. Orta Doğu’da 1100 yıl (750-1879) boyunca devlet muhasebesinde kullanılan Merdiven Yöntemi, siyakat yazı ve rakamları ile ilk tanıtan odur. Sayın Otar’ı burada saygı ile anmak isterim. 1984 Yılında İtalya’da yapılan Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi’nde ilk bildiriye Prof. Dr. Çiğdem Solaş ile birlikte Sayın Otar sunmuştur. Marmara Üniversitesi’nde lisans üstü eğitimde 1997’den sonra üç, dört yıl süre ile muhasebe tarihi derslerini programa koydurmak ve okutmak da bu satırların sahibine kısmet olmuştur.

Türkiye’nin muhasebe tarihi ile bilimsel nitelikte ilk tanışması Pacioli’nin Summa’sının 500. yılının kutlandığı 1994 yılında olmuştur. Bu satırların yazarı, önce Pacioli’nin kitabını tercüme etmiş, 1994-2000 yılları arasında dört cilt halinde Türk Devletleri Muhasebe Tarihi kitaplarını yayınlamış daha sonra 2000 yılında Madrid’de yapılan Dünya Muhasebe Tarihçileri kongresine bildiri sunmuştur. Madrid kongresine üç kişi olarak gidilmiştir.

2000-2016 Yılları Türkiye’de muhasebe tarihinin bilim olarak kabul görme ve yaygınlaşma dönemidir. Türk akademisyenler 2012 Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi’ni uzun süre erişilemeyecek rekorlar ile İstanbul’da düzenlemişlerdir. Üç kez (2007-2010-2013) Orta Doğu ve Balkan Ülkeleri Muhasebe Tarihi Konferanslarını düzenlemişler ve dünyayı üç kez dolaşacak biçimde çok sayıda kongre ve konferansa katılmışlardır. Son defa İtalya’da yapılan 14. Kongre’ye

18 bildiri ve 45 kişi ile gidilmiştir. Şimdiye kadar Türk akademisyenler bu toprakların kayıt kültürleri ile ilgili 400'e yakın bildiri sunmuşlardır (bunların 357'si MUFTAV sitesinde yer almaktadır). Bugün bir çok üniversitede muhasebe tarihi, ders programlarında yer almaktadır. Çok sayıda akademik hazırlanmış ve hazırlanmaktadır.

2015 Yılında bir grup Türk muhasebe tarihçisi, edinilen deneyimlerden yararlanarak büyük bir projeye başlama kararı almışlardır. Yirmi kişilik akademisyen ve muhasebecilerden oluşan bu grup (onlara Mısır'dan da katılım olmuştur) üç yıla yakın bir süre kesintisiz çalışmışlar ve ansiklopedik bir eser ortaya koymuşlardır. Orta Doğu Muhasebe Tarihi (MÖ 3000-MS 2000) şimdi bu büyük eseri biraz tanıtmaya çalışalım.

## **2. MİLATTAN ÖNCEKİ BULGULAR**

Orta Doğu muhasebe tarihi, bu eserde altı ana konu ve XXI. yüzyılın başında Orta Doğu ülkelerinin genel durumlarının özetlendiği bir bölümden oluşan toplam yedi bölümdür. Ancak eserin altı ana konusu vardır. Bu ana konuların üçü milattan önceye aittir. Öteki üçü de milattan sonraya aittir. Bu durum, dünya muhasebe tarihinde Orta Doğu'nun sahip olduğu derinliği göstermektedir.

### **A. Eski Mısır**

Kahire Amerikan Üniversitesi'nden Prof. Shawki Farag'ın hazırladığı bu bölümün adı *Eski Mısır Medeniyeti ve Kayıt Kültürünün Gelişimi*'dir. Bilindiği gibi Mısır medeniyeti MÖ 3000'den başlar. Prof. Farag, kayıt kültürünü hesaplaşma ihtiyacının ortaya çıkardığı ve hesaplaşma ihtiyacını ortaya çıkaran olgunun medeniyet olduğu gerçeğine dayanarak, eski mısır medeniyetlerini uzunca bir şekilde

özetlemiştir. Bu MÖ 3000’li yıllarda başlayan bir medeniyet olduğu için ilginç açıklamaları içermektedir. Sözü edilen medeniyetin Nil Nehri’nin oluşturduğu medeniyet olduğu bilinmektedir. Eski Mısır kayıt kültüründe, piramitlerin yapımı ile ilgili bir bilgi yoktur. Ama Nil Nehri boyunca yaşanan bir kaç bin yıllık medeniyetin yarattığı kayıt kültürü vardır. Tahıl ambarlarının envanter kayıtları ve işçilik hesaplaşmalarının kayıtları söz konusudur. Bu kültürlerin kendilerine özgü yazı dili ve rakamları vardır. En önemlisi Nil boyunca yetişen papirüs bitkisinden yapılan ve kağıt yerine kullanılan kayıt malzemesi vardır. Nil kayıt kültürüne damgasını vuran, bu buluş ve Nil nehri çevresine ilişkin yaşamdır.

Muhasebe tarihi ile uğraşan bir mısırlı muhasebe profesörünün eski mısır medeniyetini ve kayıt kültürünü anlatması ilginç olmuştur. Onun araştırmasının sonlarında, önce Osmanlı yönetiminin, sonra da XIX. ve XX. yüzyıllarda Fransız ve özellikle İngiliz yönetiminin bugünlere kadar gelen kalıcı etkilerinin izlenmesi mümkündür. 1950’lerde bir ara Sovyetler ile ilişkilerinin etkileri de ilginç görünüm sergilemektedir.

### **B. Dünyanın İlk Uluslararası Ticaretin Hesaplaşma Kayıtları (Anadolu – Mezopotamya arasında MÖ 2000- 1700)**

Doç Dr. Halil Emre Akbaş ve arkadaşları tarafından hazırlanan bu bölüm, Anadolu ve Mezopotamya’nın, dünya kayıt kültüründe bu bölgenin öncülüğünü ve derinliğini ortaya koymaktadır. Bu dönemde Anadolu’da şehir krallıkları halinde yaşayan Hititler nedeni ile Anadolu’nun adının Hatti Ülkesi olarak adlandırıldığını öğreniyoruz. Ve Anadolu’ya Mezopotamya’dan gelen Asurlu tüccarların kentlerin eteklerinde kurdukları Karum’larda konaklayarak yaptıkları ticaretin kil tabletler üzerindeki hesaplaşma kayıtlarının, ticaret kültürünü, kredi mekanizmalarını, alış veriş konusu malları, bugünkü tır filoları gibi

kara eşek kervanları ile yapılan bin kilometrelik yolculuğun, kullanılan para birimlerini ortaya koyduğu görülmektedir. Anadolu'da Ankara, Çorum ve Kayseri üçgeninde yer alan çok sayıda Karum'un henüz sadece Kültepe kazılarında elde edilen kil tabletlerin değerlendirildiği göz önünde tutulursa, gelecekte Anadolu'nun dünya kayıt kültürüne katkılarının ne boyutlara ulaşacağını görme olanağı vardır.

Bugün İsrail'in parası Şekel olarak adlandırılmaktadır. O zamanlar tartı para dönemi yaşanmaktadır 10- 13 gr. gümüş 1 Şekel'dir. Tunç Devri'nin, Mezopotamya'dan gelen kalay ile Anadolu'da bol bulunan bakırın birleştirilmesi suretiyle üretilen askeri silah yapımına başlanması ile doğduğunu görüyoruz. Kalayın yanında hayvan postu ve kumaşlar geliyor. Gıda ürünleri Mezopotamya'ya gidiyor. Bunlar kil tabletler üzerine kayıt ediliyor. Kil tabletler kil zarflar içine konuluyor. Muhtemelen iki nüsha düzenleniyor, bir kopyası Karum'da kalıyor. İşte Anadolu'nun ilk kayıt kültürü. Bugünkü İngilizce gibi, her iki taraf Sümerce yazı dilini kullanıyor. Bu kitapta Mezopotamya'nın öteki kültürleri üzerinde durulmamış olmakla beraber, bu coğrafyada çok uzun yıllar kullanılan Sümer (çivi) yazısının bol örneklerini kil tabletlerde görmek olanağı bulunmaktadır.

Hititler ve Asurlular arasındaki ticarete ait bu hesaplaşma kayıtlarının dünya kayıt kültürüne bu eser ile tanıtıldığını belirtmek uygun olacaktır.

### **C. Batı Anadolu'da İlk Metal Paranın Bulunuşu (Lidyalılar MÖ 550)**

İlk metal paranın bugünkü Gediz ovasında yaşayan Lidyalılar tarafından bulunduğu bilinmektedir. Prof. Dr. Süleyman Yükçü başkanlığında bir ekibin hazırladığı bölümün adı, *Batı Anadolu'da Metal Para Bulguları Persler ve sonrası (MÖ 650- MÖ 30) dır.*

Bu bölüm Anadolu'nun bir başka kültürünü ortaya koymaktadır. Metal paranın önemi şudur: Alış verisi kolaylaştırarak ticaretin gelişmesini sağlamış ve kayıt ihtiyacını arttırmıştır. Bunun öncülüğünü yapan Batı Anadolu'dur. Gediz ovasıdır. Prof. Yükçü ve ekibi olayı ortaya koymak için farklı bir yol izlemiş ve bugünkü kalıntılardan hareketle metal para bulgusunu ortaya çıkaran gelişmeleri analiz etmiştir. Onun anlatımından anlaşılıyor ki metal para bulgusunun ortaya çıkışı bir medeniyetin ve zengin bir coğrafyanın ürünüdür. Dağdan inen suyun içinde pırıltılar halinde görülen altın zerreciklerinin koyun postunun suya bırakılarak toplanması ve sonra da ilk metal paranın, ilginç kalıplama yöntemi ile elde edilmiş öyküsü. İşte Anadolu'nun dünya kültürüne bir başka katkısı, bir başka öncülüğü...

Orta Doğu'nun bir başka kayıt kültürü Persler ile ilgilidir. Onların, bölgenin devletçilik anlayışı çerçevesinde hesaplaşma kaydına ve denetleme kültürüne etkileri çok tanınmıştır. Kitapta Persler ayrı bir konu halinde ele alınmamış, ama MÖ 500'lü yıllarda Anadolu'ya gelmeleri ve Lidyalıları tarih sahnesinden silmeleri konusu işlenmiştir. Persler üzerinde ayrıca durulmamış olmakla beraber, metal para kültürünün Anadolu'dan, İran'a dönen Persler tarafından Hindistan ve Çine doğru yaygınlaştırıldığı anlaşılmaktadır. Kuzey Akdeniz ülkelerine ise İyonya medeniyetinin İzmir üzerinden batıya gerçekleştirdiği ticaret ile yaygınlaştığı muhtemel görülmektedir.

Bütün bunlar Anadolu'nun dünya kültürüne hesaplaşma kayıt tarihine katkılarıdır.

### **3. MİLATTAN SONRA ORTA DOĞU'DAKİ GELİŞMELER**

Ansiklopedik eserde yer alan sonraki üç ana konu miladi yıllarda ortaya çıkmaya başlamıştır. Bunlar üzerinde kısaca aşağıda durulmuştur.

### **A. Bizans Kayıt Kültürü**

Doğu Roma İmparatorluğu unvanı ile Anadolu'ya uzun süre hakim olan bir başka kültür, Bizans kültürüdür. Prof. Dr. Yusuf Sürmen ve arkadaşlarının Doğu Roma İmparatorluğu'nun Kayıt Kültürü (330-1453) adı ile hazırladıkları bu bölüm, fazla bilinmeyen bir tarihe ışık tutmaktadır. İstanbul'un fethine kadar bu topraklarda egemenliğini sürdüren bir kültür söz konusudur.

Günümüze yeterli sayıda belge ulaşmamıştır. Elde edilen belgeler de sınırlı bilgiler vermektedir. Ama kayıt kültürü'nün dini yapılarda ve İstanbul'un ticaret merkezi olması nedeniyle Akdenizli tüccarların, Anadolu, Balkanlar ve Karadeniz'e uzanan bölgelerdeki ticari faaliyetleri ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Metal para kültürünün yaygınlaşmasına büyük katkıları olmuş Yunanistan'ın uzun yıllar kullandığı Draghmi adlı parayı kullanmışlardır.

Bizans, Roma merkezli Avrupa kültürünü Anadolu'ya getiren medeniyettir. Türkler bu kültür ile 1071 Malazgirt Meydan savaşında tanışmışlar ve önce Selçuklular ve sonra da Osmanlılar, Bizanslılar ile sürekli temas halinde olmuşlardır. Nihayet 1453 yılında Osmanlı'nın İstanbul'u fethi ile bu kültür Anadolu'dan çekilmiştir. Asırlar sonra (1839) Osmanlı Batı Avrupa'nın kültürüne yönelmiştir. Böylece Bizans kanalı ile Anadolu'ya gelen Avrupa kültürüne dönüş yaşanmıştır. Cumhuriyet bu yönelişin devamıdır. Esasen askeri amaç ile de olsa, sürekli batıya doğru ilerlemek Osmanlı'nın temel stratejisi olmuştur.

Bizans kayıt kültürünün bugünlere kadar gelen fazla bir katıntısı olmasa da, Selçukluların ve Osmanlı'nın bu kayıt kültüründen çok az etkilendikleri bilinmektedir. Bunun nedeni, aynı zaman diliminde İslami kayıt kültürünün büyük yükselişi olsa gerektir. Çünkü, gerek Selçuklular ve gerekse Osmanlılar, yükseliş sürecinde olan İslami kayıt kültürünün etkisinde kalmışlardır.



Bu açıklamalar göstermektedir ki, Bizans kayıt kültürü fazla bir kayıt mirası bırakmadan, fazla bir iz bırakmadan XV. yüzyılın ortalarında Anadolu’dan çekilmiştir.

### **B. Anadolu’ya Damgasını Vuran İşlami Kayıt Kültürü (750 -1879)**

Bugün Anadolu’nun dünya muhasebe kayıt kültürüne bıraktığı kayıt kültürü mirası, İşlami dönemde gelişme gösteren Merdiven Yöntemi’dir. Prof. Dr. Cengiz Toraman, Doç. Dr. Recep Karabulut ve arkadaşlarının *Orta Doğu Muhasebe Tarihinde İşlami Dönem (750-1879)* başlığı ile hazırladıkları bölüm, milat sonrası kayıt kültürünün ana bölümüdür.

Abbasilerde (750- 1258) doğan, İlhanlılarda (1256- 1353) gelişen ve Osmanlılarda (1299- 1922) mkemmelleşen bir devlet muhasebesi yöntemi olan Merdiven Yöntemi’nin, bu topraklarda 1100 yıl süren muhteşem kayıt izleri, Türk akademisyenlerinin dünyaya tanıtma çabası içinde oldukları bir kültür olmuştur. Anadolu, hem devlet muhasebe kayıtları ve hem de Vakıf muhasebesi dolayısıyla bu kayıt kültürü ile yoğrulmuştur. Bugün eski kütüphanelerde ve Başbakanlık Osmanlı Arşivin’de mevcut milyonlarca belge bu yönteme düzenlenmiştir.

Bölgenin iktisadi açıdan devletçi yapısına uygun olarak, devlet muhasebesi çerçevesinde doğup gelişen ve genellikle siyakat yazı ve rakamları ile uygulanan bu yöntem, Tanzimat ile Batı Avrupa kültürünün benimsenme döneminde terk edilmiştir (1879). Uzun ömürlü olmasının nedeni, yaşanan iktisadi kültürün ortaya çıkardığı bir yöntem olmasıdır. Bu husus, iktisadi rejimlerin kendi muhasebe kayıt kültürlerini yaratmak zorunda olmalarının bilimsel bir ispatı konumundadır. Nitekim Tanzimat ile birlikte batı kapitalizmine yaklaşım yapan Osmanlı ift yanlı kayıt yöntemine geçmek zorunda kalmıştır. İktisadi rejimlerin kendi kayıt

kültürlerini yaratmaları gereği Sovyetlerde de yaşanmıştır. Ünlü Rus muhasebe tarihçisi Prof. Yaroslav Sokolov (1938-2010), Sosyalist düzenin yıkılmasında muhasebenin rolü başlığı altında kitaplarında bu durumu açıklamaktadır.

Osmanlılar, biraz Selçuklulardan, ama daha fazla İlhanlılardan aldıkları merdiven yöntemini sürekli olarak geliştirmişler ve tahakkuk muhasebesini kullanarak, devlet gelir ve giderleri ile ilgili kesin hesabı, yeni yılın ilk aylarında çıkarma becerisini göstermişlerdir. Siyasi ve iktisadi büyük değişimlerin yaşandığı ve Osmanlıyı etkileyen XVII. yüzyılın ortalarındaki bunalımdan çıkabilmek için, Osmanlı muhasebecileri tarihte eşi çok az görülebilecek yenilenme çalışmaları yapmışlar, hem örgütsel yapıyı yenilemişler ve hem de devletin gelirlerinin düzene sokularak gelir – gider dengesinin kurulmasına katkıda bulunmuşlardır. Bu dünya muhasebe tarihinde çok az görülen bir olaydır. Osmanlı katibi kültürlüdür, işinin ehlidir ve devletine hizmet veren seçkin bir meslek grubunu oluşturmaktadır. Eldeki belgelere göre, Fatih'in Kanunname-i Ali Osman başlıklı yasası ile kurulan muhasebe sistemi dört yüzyıla yakın bir süre, küçük değişikliklerle varlığını sürdürmüştür. Dört yüzyıl boyunca değişmeyen muhasebe departmanı adı vardır Mukataa muhasebe kalemi, Cizye muhasebesi kalemi gibi.

Osmanlı muhasebesinde meslekte eğitim vardır, yani muhasebeci çocukluğunda muhasebe örgütüne girer ve devlet muhasebesinde en yüksek unvanlı kişi olan defterdarlığa kadar yükselir. Ortalama kırk yıl meslek süresi olur. Çok önemli bir fonksiyonu vardır. Çünkü, Divan-ı Humayun'da alınan mali kararların, duyurulmasını takiben bütün aşamaları o gerçekleştirir. Vergileri toplayan kadrolar onlara bağlıdır. Giderleri onlar yapar, devlet hazinesini onlar yönetir. Yani hem ülke alanında çalışırlar ve hem de merkezde muhasebe kayıtlarını yaparlar hem raporlama işlerini üstlenmişlerdir. Bunların hepsini

muhasebeci adı ile yaparlar. Kuşkusuz kademeli bir unvan zinciri içinde kadrolaşmışlardır. Osmanlı muhasebe dzeneni, örgütü ile, muhasebecisi ile, başardığı büyük işler ile dört yüz yıl boyunca varlığını sürdüren dünyanın ender kültürlerinden birisini temsil etmektedir. Eldeki belgeler, 1450’den sonraya ait olduğu için, daha öncesi ile ilgili değerlendirme yapamıyoruz. Bu süre belki daha da fazladır...

Denilebilir ki, Osmanlının büyüklüğünün simgelerinden birisi de muhasebe düzenidir.

### **C. Türk Muhasebe Düşüncesinde Batılılaşma Süreci (1839-2011)**

Bu süreç, batılılaşma - çağdaşlaşma olarak Tanzimat (1839) ile başlamış ve bazen yavaşlaşa da kesintisiz olarak XXI. yüzyılın başlarına kadar devam etmiştir. Son elli yıl Avrupa Birliği üyeliğine başvuru çerçevesinde devam etmiştir.

Prof. Dr. Oktay Güvemli ve arkadaşları tarafından hazırlanan bölüm, idari ve mali reformlar zinciri olarak yürürlüğe giren Tanzimat Fermanı (1839) ile başlar ve beş bölümde ele alınabilir.

- 1839 - 1879 Yılları arası, Tanzimat’ın arayış yıllarıdır. İlk yapılan işlem, Maliye Nezareti’nin kurularak, çağdaş gelişmelere uyum sağlayacak şekilde Maliye kavramının öne alınması ve devlet muhasebesinin büyük bir departman olarak ona bağlanması bugünkü Muhasebat Genel Müdürlüğü olmuştur. Napolyon’un 1807 tarihli Code de Commerce’nin iki kitabının Kanunname-i Ticaret adı altında yürürlüğe girmesi(1850) ile Türk toplumu ilk kez hem batı ticaret kültürü ile, hem de çift yanlı kayıt yöntemi ile tanışmıştır. Ama bu yasa, ticarete İslami kuralların geçerli olması dolayısı ile, yabancı sermayeli kuruluşlar dışında fazla bir uygulama alanı bulamamıştır.

Bu dönemde, 2011 yılına kadar varlığını sürdüren Heyet-i Teftişiye'nin kurulması önemli bir gelişme olmuştur.

- *1879 – 1922 Yılları arası*, yine bir arayış dönemi niteliğini taşır. Bu dönemin ilk dört- beş yılı önemlidir. Çift yanlı kayıt yöntemini kendisi için kabul ederek (1879) devlet özel kesime öncülük yapmış yol göstermiştir. İstanbul Ticaret Odası'nın kurulması (1882) ve muhasebeci eğitmek üzere yüksek okul olarak Hamidiye Ticaret Mektebi'nin (bugünkü Marmara Üniversitesi) kurulması (1883) ile özel kesimin canlandırılması girişimleri önem taşır. Geri kalan süre, o zamana kadar oluşturulan kurumların kendilerini kabul ettirme çabası içinde geçer. Bilindiği gibi, XX. yüzyılın başları sürekli savaşlar içinde geçtiği için fazla bir gelişme sağlanamaz.

- *1923 – 1950 Dönemi*, Cumhuriyet'in kuruluş dönemidir. Batılılaşma hareketinin yeni bir atılım kazandığı dönemdir. Batılılaşmayı hızlandıran devrim yasalarıdır. Bunlar arasında Anayasa vardır, Türk Kanun-ı Medenisi vardır, Türk Ticaret Kanunu (1926) vardır.

Bu dönem de muhasebesi birbiri ile fazla ilişkisi olmayan üç koldan gelişme süreci yaşar. İlki vergi yasaları ile muhasebenin Maliyeye bağlı olarak gelişmesinin yolunun açılmasıdır. Bu açıdan devletin vergi denetim örgütlerini 1945'e kadar tamamladığı başarılı çalışmalar yaptığı görülür. İkinci gelişme Atatürk'ün İktisadi Devlet Teşekküllerinde (İDT) yaşanır. Az sayıda işletme eğitimi görmüş Türk eleman ve Alman işletme mühendislerinin katkısı ile Beş Yıllık Sanayileşme Planı (1934-1938) başarı ile gerçekleşir. Maliyet muhasebesi, işletme denetimi, konsolide mali tablolar, tek tip mali tablo kavramları Türk muhasebe düşüncesine katılır. Üçüncü kol, Türk muhasebe akademisyenlerinin çalışmalarıdır. Tek hedefleri, çift yanlı kayıt yönteminin tanıtımı ve yaygınlaştırılması olur. Bu akademisyenler önce, Hamidiye Ticaret Mektebinin devamı olan İstanbul Ulum-ı Aliye-i Ticariye mektebinde, sonra İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesinde

(1936) ve daha sonra da İzmir Yüksek Ekonomi ve Ticaret Mektebinde (1945) kümelenirler. Bir de Osmanlıda Mekteb-i Mülkiye adı ile (1857) kurulmuş Siyasal Bilgiler Fakültesi vardır.

- *1950 – 1980 Yılları arası*, Türkiye’de liberal iktisat politikalarının uygulanmaya başlandığı dönemdir. Menderes hkmeti İDT yerine özel kesimin küçük boy işletmeleri ile kalkınma modeline yönelir. Batılılaşma süreci askıya alınmış ve muhasebe düşüncesinde somut bir gelişme olmamıştır. Ancak, yeni yeni sermaye birikimi sağlamaya başlayan özel kesimin sayıca artan işletmelerin muhasebeci ihtiyaçı ortaya cıkınca, lisans düzeyinde eğitim yapan dört yüksek okulun mezunları yetmez ve yüksek ticaret okulları, İktisadi ve Ticari ilimler Akademileri haline dönüştürülür ve sayıları yediye yükseltilir. Böylece 1950’de dört yüksek okul yılda 450 mezun verirken, 1980’de okul sayısı kırka yaklaşır ve işletmecilik eğitimi almış mezun sayısı yedi bine ulaşır. Bu dönemde iktisadi devlet teşekküllerinin tek düzen hesap planı denemesi (1971) dışında muhasebedeki gelişme, işletme finansı, mali tablolar analizi ve yönetim muhasebesi gibi yeni disiplinlerin muhasebe – finans bilimine katılması ile sınırlı kalır.

- *1980 – 2011 Yılları arası*, Türk ekonomisinin dışa açılma dönemidir. Ve Türk muhasebecilerinin dünya muhasebecileri ile ilişki kurma dönemidir. Türk muhasebe uygulamaları, ekonominin dışa açılması ile yeniden batı ile entegrasyon sürecini yaşamaya başlar. nce TÜRMOB kurulur (1989) ve muhasebeciler Tanzimat sonrası başlayan yalnızlıklarından kurtulurlar bir örgüte kavuşurlar. Peşinden tek düzen hesap planı (1982) yayınladılar. 2000’li yıllara doğru UFRS’ler ve bağımsız denetim kavramı gündeme gelir. Bu dönem Türk muhasebe düşüncesinin batı ile ilişkilerinin güçlendiği dönemdir. nce kongre ve konferanslar başlar, sonra yurt dışı aktivitelere katılmalar artar. Artık batılılaşma süreci hızlanmak zorundadır. Çünkü ekonomide küreselleşme başlamıştır.

- 2011'de yeni Ticaret Kanunu ile başlayan küreselleşme, 2005 yılında Batı Avrupa muhasebe düşüncesi, İşletmelerin Newyork borsasına girebilmeleri için, o zamana kadar geçerli olan muhasebe direktiflerini bırakır ve uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaya geçer. Ve Türkiye'nin batılılaşma süreci sonra erer. Muhasebe düşüncesinin küreselleşme dönemi başlar. Kamu Gözetimi Kurumu kurulur, fiilen uluslararası muhasebe standartlarının ve uluslararası denetim standartlarının uygulanmasına geçilir. Bu ansiklopedik eser tamamlandığında, yavaş da olsa Türk muhasebe düşüncesinde küreselleşme sürecinin başladığı görülmektedir.

#### **D. XXI. Yüzyıl Başlarında Orta Doğu Ülkelerinin Muhasebe Düzeylerine Bir Bakış**

Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli ve arkadaşları, Orta Doğu'da yer alan yirmi dolayındaki ülkenin yakın geçmişine bir göz atmak ve bölgenin genel durumunu değerlendirmek amacı ile bu ansiklopedik çalışmaya bir bölüm eklemiştir. Amaç, dünya muhasebe tarihine önemli katkılarda bulunan Orta Doğu topraklarının, küreselleşme döneminin başlarında dünya muhasebe gelişmeleri karşısındaki durumunu ortaya koymak olmuştur. Böylece tarihten gelen gelişmelerin bugünkü durumu tespit edilmiş olmaktadır. Görülen o dur ki, tüm dünyada yaşandığı üzere çift yanlı kayıt yöntemi kendisini kabul ettirmiş, küreselleşmesini tamamlamıştır. Artık yapılması gereken uluslararası örgütler ile ilişkilerin tamamlanması ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının uygulamaya konulmasıdır yani Orta Doğu dünya ile entegre olma çabası içindedir.

Sonuç olarak, Ansiklopedik nitelikteki bu çalışma, Orta Doğu'nun büyük muhasebe tarihini gün yüzüne çıkarma görevini, eksiklikleri ile de olsa, ortaya koyabilmişse görevini yapmış demektir. Türk muhasebe uygulayıcı ve akademisyenlerinin yeni çalışmalar ile eksikleri tamamlayacaklarına ve konuyu daha değişik boyutlarıyla ele alacaklarına kuşku yoktur.

## KAYNAKLAR

- Al-Sayyid Marsot, A. (2007). *A History of Egypt* (2nd ed.). New York: Cambridge University Press.
- Grimal, N. C. (1992). *A History of Ancient Egypt*. Oxford: Blackwell.
- Shaw, I. (ed.). (2003). *The Oxford History of Ancient Egypt*. United States: Oxford University Press.
- Ünal, A. (1981). Hitit Kenti Ankuwa'nın Tarihçesi ve Lokalizasyonu Hakkında. *Belleten XLV/2* (180), 433-455.
- Şahin, H. A. (2005). Asurlu Tüccarların MÖ II. binyılın İlk Çeyreğinde Anadolu'da Faiz Uygulaması. *Belleten, LXIX* (255), 425-438.
- Esen, İ. (1992). Anadolu Medeniyetleri Müzesinde Bulunan Kültepe Tabletlerinden Örnekler. *Anadolu Medeniyetleri Müzesi 1990 Yıllığı*, Ankara, 119-124.
- Güneş, C. (2015). Hristiyan İdeolojisi ve Otarşı Bağlamında Doğu Roma Ekonomisi. *History Studies*. 7(2), 47-66.
- Mela, P. (1998). *Description of the World* (F. E. Romer, çev.). New York: Michigan University Publication.
- Barnes, T. (2014). *Konstantine*. London: Willey Blackwell.
- Güvemli, O., Toraman, C., & Güvemli, B. (2014). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Devlet Muhasebesi, Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü*. Ankara.

- Güvemli, O. (1998). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Cilt 2). İstanbul.
- Aykaç, M. (1997). Abbasi Devletinin İlk Dönemi İdari Teşkilatında Divanlar. Ankara: Türk Tarih Kurumu.
- Karwiese, S. (2004). Antik Nüvizmatığe Giriş. İstanbul: Arkeoloji ve Sanat Yayınları.
- Arslan, Y. (2010). Perslerin Yönetim Politikası (Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Eagleton, C. ve Williams, J. (2013). Paranın Tarihi. (F. Kayha, çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Güvemli, O. (2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl (Cilt IV). İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Güvemli, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e (Cilt III). İstanbul: İstanbul Y.M.M.Odası.
- Çelik, S. (2016). Atatürk'ün Kurduğu Kurumlar. İstanbul: Truva Yayınları.

