



Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans
Tarihi Vakfı (MUFTAV)

MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ ARAŞTIRMALARI DERGİSİ
ACCOUNTING AND FINANCIAL HISTORY RESEARCH JOURNAL

Sayı / Issue: 14

ISSN 2146-4928

Ocak/ January 2018



PROF. OSMAN FİKRET ARKUN

(1906-1994)

XX. Yüzyılda Türk Muhasebe Eğitime Katkıda Bulunan
Büyük Akademisyen



Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV) Yayınıdır

Publication of the Oktay Güvemli Waqf of Accounting and Financial History (GWAFH)

MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ ARAŞTIRMALARI DERGİSİ

Advisory Board Accounting and Financial History

Research Journal

Yıl / Year: 8, Sayı / Issue: 14

Ocak/January 2018

Hakemli Dergi

Refereed Journal

Sahibi ve Genel Yayın Yönetmeni

Director and Editor in Chief

Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Sudi APAK

Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Prof. Dr. Cengiz TORAMAN

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Editör / Editor

Dr. Muhsin Aslan

Yabancı Dil Editörü / Foreign Language Editor

Doç. Dr. Batuhan Güvemli

Haberleşme / Contact Details

Halaskargazi Cad. 113, Koza Apt. D.17 80260 Osmanbey - İstanbul / TURKEY

Tel: 0212 248 19 36 - 240 33 39

Fax: 0212 231 01 69

Web: www.muftav.org

E-mail: güvemli.muftav@yahoo.com

İçerikten yalnızca makale yazarları sorumludur.

The authors are solely responsible for the content.

Altı ayda bir yayınlanır. Published twice a year.

ISSN 2146-4928

Baskı / Print

Panel Medya

Maltepe mah. Davutpaşa cad. Topkapı İş Merkezi

TİM-2 8/304 Zeytinburnu / İstanbul

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi
Accounting and Financial History Research Journal

Bilim ve Hakem Kurulu / Advisory

- Prof. Dr. Sudi APAK - İstanbul Esenyurt Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ - Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Nuran Cömert - Marmara Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Adem ÇABUK - Uludağ Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT - Trakya Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Jean-Guy DEGOS - University of Bordeaux, France
Prof. Dr. Mehmet ERKAN - İstanbul Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Mikail EROL - Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ - Atatürk Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Esteban Hernández-ESTEVE - Autonomous University of Madrid, Spain
Prof. Dr. Shawki FARAG - The American University in Cairo, Egypt
Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ - Marmara Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Vasfi HAFTACI- Kocaeli Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Yunus KİSHALİ - Kocaeli Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Mikhail I. KUTER - Kuban State University, Russia
Prof. Dr. Akira NIN - The University of Kitakyusyu, Japan
Prof. Dr. David OLDROYD - Durham University, UK
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Mustafa Kemal Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN - Gazi Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Gary J. PREVITS - Case Western Reserve University, Cleveland, USA
Prof. Dr. Alan SANGSTER - Middlesex University, London, UK
Prof. Dr. Massimo SARGIACOMO - University G.d'Annunzio, Pescara Italy
Prof. Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU - Anadolu Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Rezarta SHKURTI (PERRI) - University of Tirana, Albania
Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR - Afyon Kocatepe Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Yusuf SÜRMEYEN - Karadeniz Teknik Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY - Marmara Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Cengiz TORAMAN - Gaziantep Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Alexandru TRIFU - University "Petre Andrei" of Iasi, Romania
Prof. Dr. Sema ÜLKER - İstanbul Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Stephen WALKER - Cardiff Business School, UK
Prof. Dr. A. Göksel YÜCEL - İstanbul Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ - Dokuz Eylül Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Luca ZAN - University of Bologna, Italy
Doc. Dr. Batuhan Güvemli - Trakya Üniversitesi, Türkiye
Dr. Miruna-Lucia NACHESCU - West University of Timisoara, Romania

Bu dergi EBSCOhost tarafından indekslenmektedir (www.ebscohost.com).

The journal is indexed by EBSCOhost (www.ebscohost.com).

Bu dergi ASOS Index tarafından indekslenmektedir (www.asosindex.com).

The journal is indexed by Asos Index (www.asosindex.com).

İÇİNDEKİLER

Değerli Okuyucular	6
Muftav'ın Dünya Kayıt Kültürüne Büyük Katkısı: Orta Doğu Muhasebe Tarihi (MÖ 3000 - MS 2000)	7 - 22
<i>Prof. Dr. Oktay Güvemli</i>	
Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Yalnızlık (1839 - 1989)	23 - 63
<i>Prof. Dr. Oktay Güvemli</i>	
Türkiye Muhasebeciler Günü Hangi Gün Olmalı ?	64 - 91
<i>Prof. Dr. Oktay Güvemli - Dr. Muhsin Aslan</i>	
Dünya ve Osmanlı Devleti'nde Enflasyon	92 - 123
<i>Prof. Dr. Mustafa A. Aysan</i>	
Auditing of a Waqf in the Ottoman Empire in the Beginning of 19 th Century	124 - 156
<i>Prof. Dr. Adem Çabuk - Doç. Dr. Arıkan Tarık Saygılı</i>	
Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarını Uygulama Dönemi (1950-1980)	157 - 201
<i>Prof. Dr. Oktay Güvemli - Doç. Dr. Batuhan Güvemli- Dr. Muhsin Aslan</i>	
Türkiye' de Muhasebe Bilgi Sisteminden Sağlanan Bilginin Yeterliliği ve Enflasyon Muhasebesi Uygulanması Gereği	202 - 217
<i>Prof. Dr. Fehmi Yıldız</i>	
Prof. Osman Fikret Arkun: XX. Yüzyılda Türk Muhasebe Eğitimine Katkıda Bulunan Büyük Akademisyen (1906-1994)	218 - 236
<i>Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan</i>	

Orta Doğu Muhasebe Tarihinden Sayfalar

Türkiye’ de İşletme Eğitiminin Tarihçesi İle İlgili Bir Görüş 238 - 241

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Yüksek TicaretllilerAnkara’da 242 - 243

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Cumhuriyet’in İlk Döneminde Muhasebe Düşüncelerine Katkı
Veren Muhasebe Düşünürleri (1923-1950) 244 - 246

Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan

Prof. Dr. Cevat Yücesoy’un Muhasebe Dersleri Cilt I (1943)
Kitabından Muhasebenin Tarihçesi 247 - 248

İsmet Alkan’ın Endüstri İşletme Ekonomisi ve Esas Meseleleri
Adlı Kitabının Başlangıcı (1938) 249 - 252

Dr. Esat Demirel’in Banka Muameleleri ve Muhasebeleri
Kitabının Başlangıcı (1938) 253 - 254

Prof. Dr. Abdullah Aker’in Logismografi Devlet Muhasebesi
Adlı Kitabının Başlangıcı (1943) 255 - 256

Hamdi Karaçivi’nin Genel Muhasebe Bilgileri Adlı Kitabından
(1947) 257 - 261

Dr. Alfred Isaac ve Aziz Tahsin Balkanlı’nın Kitabının Başlangıcı
(1947) 262

Prof. Dr. Cevat Yücesoy’un Yüksek İktisat ve Ticaret
Mektebinin İkinci Sınıfı Büro Komercial Desi Programı 263 - 264

Etkinlikler ve Duyrular

2017’de 150. Kuruluş Yılını Kutlayan Türk Sayıştay Başkanlığı	266 - 268
<i>Prof. Dr. Oktay Güvemli</i>	
Prof. Dr. Ömer Faruk Batırel’i Kaybettik	269 - 271
36. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Yapıldı	272 - 273
36. Muhasebe Eğitimi Sempozyumun’da Prof. Dr. Oktay Güvemli Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesine Etkileri Konusunda Bir Konuşma Yaptı	274 - 275
Prof. Dr. Oktay Güvemli Ordu Üniversitesi Rektörünü Ziyaret Etti	276
Prof. Dr. Oktay Güvemli Ordu SMMM Odasında Konferans Verdi	277
Prof. Dr. Oktay Güvemli ve Doç. Dr. Batuhan Güvemli 10. Eurasia Toplantısında Konuşma Yaptılar	278
Prof. Dr. Oktay Güvemli’nin Prof. Dr. Salih Özel’e Ziyareti	279
2. Uluslararası Trakya Muhasebe, Finans ve Denetim Sempozyumu Yapıldı	280 - 281
Saint-Petersburg State University’den İki Akademisyen Muftav’ da Çalışma Yapmak Üzere Geldi	282 - 285
Ekim Ayı Doçentlik Sınavını Kazananlar	286
Yayın Politikası İlkeleri	287 - 288

Değerli Okuyucular...

Muhasebe ve finans tarihinin ülkemizde hızlı bir gelişim sürecine girdiğini memnuniyetle görüyoruz. Daha çok yayın yapılıyor, daha çok tez hazırlanıyor... Bunun dayanağı, kaynak zenginliği olduğu kadar, Türklerin tarihleri ile her zaman barışık olmaları olsa gerektir.

Bu yayını yapan Vakfımız kütüphanesi de hizmet vermeye devam ediyor. Sadece yurt içinden değil, yabancı ülkelere de genç akademisyenler araştırma yapmak için geliyorlar. St. Petersburg State University ile yapılan görüşmeler sonucunda iki genç akademisyen geçtiğimiz aylarda İstanbul'a gelmiş ve Türk akademisyenler ile çalışmalar yapmışlardır. Amaç 2020 yılında Rusya'da yapılacak olan Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'ne hazırlıklarını birlikte sürdürülmek olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, giderek deneyimlerini artıran Türk muhasebe tarihçilerinin üç yıldır üzerinde çalıştıkları, bin sayfayı aşan Orta Doğu Muhasebe Tarihi projesinin başarı ile tamamlandığını belirtmek uygun olacaktır. Türk muhasebe tarihçileri bu çalışmalarını ile yalnız Anadolu'nun kayıt kültürünü değil, bütün Orta Doğu'nun derin kayıt kültürüne ışık tutmuş olmaktadır. Daha sonra İngilizce olarak da basılacak olan bu eserin dünyada önemli yankılar uyandırması beklenmektedir.

Geçtiğimiz aylarda Marmara Üniversitesi'nin önemli yöneticilerinden Prof. Dr. Ömer Faruk Batırel'i kaybettik. Batırel, maliye profesörü idi, ama muhasebeyi hep önce tutardı. Üniversitenin ve arkadaşlarının acısını paylaşıyoruz.

Değerli okuyucuların, yeni yıllarını kutlar, mutluluklar dileriz.

Saygılarımızla

**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 kùltürü fazla bir kayıt mirası bırakmadan, fazla bir iz bırakmadan XV. yüzyılın ortalarında Anadolu'dan çekilmiştir.

B. Anadolu'ya Damgasını Vuran İslami Kayıt Kùltürü (750 -1879)

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

Abbasilerde (750- 1258) doğan, İlhanlılarda (1256- 1353) gelişen ve Osmanlılarda (1299- 1922) mükemmelleşen bir devlet muhasebesi yöntemi olan Merdiven Yöntemi'nin, bu topraklarda 1100 yıl süren muhteşem kayıt izleri, Türk akademisyenlerinin dünyaya tanıtma çabası içinde oldukları bir kùltür olmuştur. Anadolu, hem devlet muhasebe kayıtları ve hem de Vakıf muhasebesi dolayısıyla bu kayıt kùltürü 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 kùltürünün benimsenme döneminde terk edilmiştir (1879). Uzun ömürlü olmasının nedeni, yaşanan iktisadi kùltürün ortaya çıkardığı bir yöntem olmasıdır. Bu husus, iktisadi rejimlerin kendi muhasebe kayıt kùltürlerini yaratmak zorunda olmalarının bilimsel bir ispatı konumundadır. Nitekim Tanzimat ile birlikte batı kapitalizmine yaklaşım yapan Osmanlı çift 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 hükümeti 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 Yılığ*, 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.



TÜRKİYE MUHASEBE MESLEĞİNDE YÜZ ELLİ YILLIK BÜYÜK YALNIZLIK (1839 – 1989)

Prof. Dr. Oktay Güvemli
Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

ÖZ

Tanzimat'ın ilanı (1839) ile TÜRMOB'un kuruluş yılı olan 1989 yılları arasında Türk muhasebe mesleğinin örgütü olmamıştır, muhasebecinin unvanı sadece *kâtip* olarak anılmıştır. Tanzimat öncesi devlet muhasebe örgütü Hazine-i Amire'de yüzlerce muhasebeci devletin mali işlerini yürütüyordu. 1470'lerde kullanılan Hazine-i Amire, Tanzimat'ta kaldırıldı. Yerini Maliye Nezareti'ne bıraktı. Devlet muhasebesi de Muhasebat-ı Umumiye adı ile bir genel müdürlük oldu.

Tanzimat sonrası, Osmanlı, kapitalizm ile tanıştı ve İslami kurallar nedeni ile yavaş bir gelişme seyri izledi. Cumhuriyet döneminde, batılılaşmanın ikinci hamlesi başladı, birçok kez muhasebe mesleğini örgütleme çalışmaları yapıldı, ama hepsi başarısız oldu. Ne zaman ki, 1980'de, ekonominin dışa açılma çabası başladı, Türk muhasebe düşüncesi dünya ile etkileşime girdi ve 1989'da TÜRMOB kuruldu. Muhasebeci mesleğinin örgütüne, muhasebeci unvanına kavuştu.

XXI. Yüzyılın başlarında ekonomik küreselleşme hızlanınca, yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türk muhasebe düşüncesi de uluslararası muhasebe ve denetim standartlarından yararlanmaya başladı. Türk muhasebe meslek örgütleri de küreselleşme ile ilgilenerek dışa açılma çabası içine girdiler.

Anahtar sözcükler: Osmanlı döneminde meslek örgütü,
Cumhuriyet döneminde meslek örgütü.

Jel kodu: M41, M42, B19, G29

HUNDRED AND FIFTY YEARS OLD SOLITUDE OF THE TURKISH ACCOUNTING PROFESSION (1839-1989)

ABSTRACT

No Turkish accounting organization existed between the proclamation of the Tanzimat (1839) and the establishment of TÜRMOB (Union of Chambers of Certified Public Accountants). The title of an accountant is only referred as *clerk*. Before the Tanzimat edict of 1839, hundreds of accountants were conducting the financial affairs of the state within the central accounting organization called Hazine-i Amire. Hazine-i Amire (1470 A.D.) is replaced by the Maliye Nezareti (Ministry of Finance) with the Tanzimat reforms. State accountancy became a general directorate titled Muhasebat-ı Umumiye. After the Tanzimat, the Ottoman Empire met capitalism and the developments had a slow pace because of Islamic rules. Second reform for westernization started in the Republic era. Several efforts were initiated in order to organize accounting profession, but they all failed. In 1980, Turkey opened its borders to foreign capital. Turkish accounting thought started to interact with the globe and TÜRMOB is established in 1989.

Once economic globalization expanded in the 21th century, new Turkish Commercial Code and the Turkish accounting thought started to benefit from international accounting and auditing standards. Thus, the Turkish profession organizations aimed for international expansion.

Keywords: Profession organizations, Ottoman Empire, Republic of Turkey.

Jel code: M41, M42, B19, G29

1. TANZİMAT ÖNCESİNDE MUHASEBE MESLEĞİ

Yüz elli yıllık bu yalnızlık, 1839 – 1989 yılları arasını kapsar. Başka bir deyişle, ilk batılılaşma hareketinin başladığı Tanzimat'ın ilanı ile TÜRMOB'un kuruluşu arasındaki zamanı içerir. Bu süre içinde, Türkiye'de muhasebecilerin örgütü yoktur. Unvanları yoktur. Sadece meslek vardır.

Türk muhasebe mesleğindeki bu büyük yalnızlığı anlamak için Fatih Sultan Mehmet (1451- 1481) döneminde yayınlanan *Kanunname-i Ali Osman* adını taşıyan yasaya bir göz atmak gerekmektedir. Yasa, Osmanlının ilk yasalarındandır. Elli bir maddeden oluşur ve genellikle mali yapıyı anlatır, muhasebecileri anlatır. Protokol, meslekte ilerleme ve önemli görevler üzerinde durur. Ve en önemlisi *Hazine-i Amire*'nin devlet muhasebesinin örgütü niteliği taşıdığını ortaya koyar (*madde 57*). 1470'li yıllarda yürürlüğe girdiği tahmin edilen *Hazine-i Amire*, Osmanlı devlet muhasebecilerinin çalıştığı kurumdur.

İktisadi açıdan devletçi bir yapıya sahip olan Osmanlı'da muhasebe düşüncesi devlet muhasebesinde gelişmiştir (Güvemli, 1988: 127-150). Sermaye birikimi yapamayan ve genellikle esnaf düzeyinde olan özel kesimin basit muhasebe kaydı ile yetindiği anlaşılmaktadır. Devlet muhasebesinde merdiven yönteminin kullanıldığı, bu yöntemin Abbasilerde (750-1258) doğduğu, İlhanlılarda (1256–1353) geliştiği ve Osmanlılarda (1299-1922) mükemmelleştiği bilinmektedir (Güvemli, Toraman, Güvemli 2014: 21-157). Osmanlı muhasebecileri bu yöntemi asırlar boyu kullanmışlar ve değişen koşullara göre geliştirerek kullanmışlardır. Türkiye, 1850 yılında yürürlüğe giren *Kanunname-i Ticaret* ile çift yanlı kayıt yöntemine geçmiştir. Devlet muhasebesinde de bu geçiş 1879'da Padişah Fermanı ile gerçekleşmiştir (Güvemli, 2000: 427-593).

Türk muhasebecilerinin ilk örgütü olan Hazine-i Amire'ye geri dönerek, bu örgütü anlatmaya devam edelim. 250 Yılda daha uzun süre (1470-1838) yaşayan Hazine-i Amire ve orada çalışanlar ile ilgili olarak A. Akgündüz'ün tercümesinden yararlanarak, Kanunname-i Ali Osman'ın büyük bölümüne, kısmen bugünkü dile çevirerek Ek I'de yer verilmiştir.

Yasa defterdar ağırlıklıdır. Defter sözcüğü Yunancadır. Onlardan Araplara ve Farslara (İran) geçmiş, onlardan da Osmanlı'ya geçmiştir. Bu sözcük İlhanlı (1256–1353) devlet muhasebesi ile birlikte XIV. yüzyılın ortalarına doğru Osmanlıya geçmiştir. Muhasebe defteri anlamındadır. Defterdarlar, muhasebe defterlerini tutan departmanların başıdır. Baş defterdar da en üstte bugünkü Maliye Bakanı konumundadır.

Yasa, devletin mali yönetimini organize ettiği halde maliye sözcüğü geçmemektedir. Örneğin hazine günlük defterin (ruznamçe) uzantısı olarak organize edilmiştir. Çünkü hazineye giren ve çıkan paralar günlük defter kayıtları ile kontrol edilir. Burada Osmanlı muhasebe organizasyonu üzerinde biraz daha ayrıntılı durmak gereği vardır.

Devlet muhasebesi, iki amaca yönelik olarak örgütlenmiştir. Bu hedeflerden birisi hazinenin yönetimidir. Öteki de yıllık gelir-giderin hesaplanmasıdır. Bunun için önce *ruznamçe* denilen günlük defter bölümü vardır. *Ruznamçe* günlük defter demektir, Farsçadır. Tanzimat sonrasında *yevmiye* (Arapça günlük demektir) sözcüğü literatüre girmiştir. Büyük defter hesabı niteliğindeki yardımcı defterler, defter sisteminin ikinci bölümünü oluşturur. Yardımcı defterler ve günlük defter arasında bilgi aktarma belgeleri (*tahvil*) kullanılır. Osmanlı yardımcı defter demez, muhasebe defteri der. Osmanlı tahakkuk muhasebesi kullanır. Yani yılın başında vergi yükümlüsüne ödeyeceği vergiyi bildirir, yıl içinde tahsilat yapar. Maaş ve öteki ödemeler de böyledir.

Bu durumda devletin, yıl başında (Muharrem ayı), ne kadar vergi isteyeceğini ve ne kadar gider yapacağını hesaplayabilmesi için, önceki yıl gelir ve giderlerini bilmesi gerekir. Bunun için XVII. yüzyılın ortalarından itibaren dokuz aylık fiili sonuçlara üç aylık tahminleri ekleyerek yıllık tahmini gelir ve gider unsurlarından yararlanıldığı gözlenmektedir. %2,5 Yanılma payı ile bu hesapların yapılabildeği gözlenmektedir. Başarının boyutunu; ortaya koymak açısından, on dokuz milyon kilometre karelik bir imparatorluktan söz edildiğinin ve yelkenli ve at ile ulaşım dışında bir bilgi gönderme aracı olmadığının altını çizmek gerekiyor. Bu arada Osmanlının kimi uzak eyaletler için, ademi merkeziyet anlayışı çerçevesinde özel sistemler geliştirdiğini de belirtmek uygun olacaktır. Ancak bütün bunları, Osmanlı muhasebecisinin başarısı olarak görmek gereği vardır.

Bu anlatılanlara biraz daha açıklık getirebilmek için, Hazine-i Amire'nin departmanlarına bir göz atarsak, bu örgütte muhasebenin yapısı ortaya konulabilir (Akgündüz, 1992: 594-610).

XVI. Yüzyılın ikinci yarısı ortalarında (1566-67) defterdarlığa bağlı kalemler aşağıdaki gibidir.

1. *Ruznameci-i evvel ve ruznameci-i sani* (Birinci ve ikinci günlük defter departmanları).

2. *Muhasebeci-i Rumeli* (Devletin Avrupa topraklarına Rumeli denir, buraların muhasebesi bu departmanda tutulur).

3. *Muhasebeci-i Anadolu* (Anadolu'da devletin gelir ve giderlerini kayıt eden departmandır).

4. *Mukabeleci* (İ denetçi, özellikle askeri birliklere yapılan ödemelerde, vefat etmiş ya da ayrılmış askerlerin varmış gibi gösterilmesini önlemek için denetleme görevini yerine getiren kişinin adı).

5. *Mukataacı-ı evvel ve mukataacı-i sani* (Birinci ve ikinci mukataacı. Mukataa: Devletin gelir yerlerinin (göl, tuzla, maden, gümrük vb.) sözleşme ile kiraya verilmesi ve gelirlerin kayıtlarının yapıldığı departmanlar).

6. *Mefkufatçı kalemi* (Geciken ya da olağan üstü gelirlerin kayıt edildiği bölüm).

7. *Varidatçı kalemi* (Varidat: gelir. Bu departmanda yıl sonu kesin hesabı yaparken devletin gelirleri bir araya getirilir ve kesin hesabın tutulduğu yere –başdefterdarlık- gönderilir)

8. *Tezkereci-i kıla* (Kalelerde görev yapan askerlerin ücret bordrolarını hazırlayan ve ödemeleri takip eden departman).

9. *Tezkereci-i Ahkamı Rumeli ve Anadolu* (İmparatorluğun mali kararlarının hazırlanıp, duyurulduğu departman. Başdefterdarlığın, Divan –bakanlar kurulu- ile görüşerek belirlediği mali kararların yazılıp duyurulduğu yer).

10. *Cizye muhasebesi* (Müslüman olmayan halktan, onların askere alınmaması ve güvenliklerinin sağlanması karşılığında alınan vergi)

11. *Teşrifatçı* (Padişaha gelen hediyelerinin defterini tutan muhasebe bölümü).

12. *Teslimatçı* (Sarayda yaşayanların kumaşlarını terziye gönderen ve elbiselerin dikilmesini izleyen departman, perdeler ve oda döşemesi dahil).

Burada sıralanan defterdarlara bağlı departmanlardan sadece, Ahkamı Rumeli ve Anadolu departmanı (Ahkam – hükümler) mali anlam taşır. *Maliye kavramının ilk bölümü, hangi vergiler alınacak, hangi oran ya da tutarlarda alınacak işlevlerini kapsar.*

Tanzimat  ncesi bu kararlar Divan'da (Bakanlar Kurulu) alınır. Başdefterdar, maliye bakanı olarak (başdefterdar denir, maliye bakanı denmez) divanda alınan bu kararları sözü edilen departman kanalı ile duyurur.

Maliyenin ikinci işlevi, ücretler ve harcamalar ile ilgilidir. Asker  cretleri ve belirli makamların ücretleri, tersane, darphane, baruthane gibi yerlerin harcamaları ile yol, bina yapımı gibi giderlerin kararları da Divan'da verilir (memurlar genellikle yaptıkları içten pay alarak ücretlerini tahsil etmiş olurlar kadı böyledir, vergi tahsildarı böyledir, Hazine-i Amire'de çalışanlar dahi tayinler için düzenlenen belgelerden harç alırlar ve ücret olarak bölüşürler, kadıasker tayini, kadı tayini gibi). Divan'da alınan kararlar da sözü edilen bu departmanda kayıt edilir ve duyurulur.

Maliyenin   nc  işlevi, vergileri tahsil etmek ve hazineden ödemeleri yapmaktır. Bu iki işlev de muhasebe departmanları tarafından yerine getirilir.

Bütün bu açıklamalar göstermektedir ki, Tanzimat (1839)  ncesi devletin mali yönetimini yürütenler muhasebecilerdir. Kimi işlevleri ayrıdır. Bu da tek bir departmanda toplanmıştır (Ahkam departmanı). Bu nedenle maliye sözcüğü yoktur. Maliye, muhasebe kavramı, kayıt kavramı içinde yürütülür.

Bu durumu Hazine-i Amire'de çalışanların unvanlarından da görmek olanağı vardır. Hazine-i Amire'de çalışanların unvanları aşağıdaki gibidir (Güvemli ve Gücenme, bildiri, 2002).

Başdefterdar: Maliye Bakanı, devlet muhasebesinin başı.

Defterdar: Muhasebe departmanlarının bağlı olduğu üst düzey yönetici, XVI. yüzyılda üç defterdar vardır. Bu sayı küçük değişiklikler ile 1839 yılına kadar devam eder. Önce imparatorluğun bölgelerini aralarında bölüştürmüşlerdir. Sonra (1666-67) muhasebe departmanları bölgelere göre değil, konulara göre departmanlara ayrılınca, departmanları aralarında bölüşmüşlerdir.

A. Kayıt İşlerini Yürüten Kadrolar

Serhalife: Baş muhasebecinin devlet kadrolarındaki genel adı, daire başkanı gibi. Muhasebe departmanlarının yöneticisi.

Halife (hacegan): Büyük muhasebe departmanının bir bölümünün yöneticisi, başı. Muhasebeci. Bugünkü şube müdürü gibi. Hacegan da denilir.

Muhasebeci: Kayıt işinin sorumlusu. Kayıt işini yapan usta. Kıdemlisine baş muhasebeci denir.

Kalfa: Usta seviyesinde bir unvandır. Başka işlerde olduğu gibi muhasebede de kullanılır. Çıraklıktan sonra gelen bir unvan konumundadır.

Kâtip: Yazışmaları yapan, muhasebeye kayıt için yardım eden kişi. 1839 Sonrası muhasebecinin tek unvanı olarak kalmıştır.

Emin: Memur, özellikle devlet muhasebesinin dışarda yapılan aşamalarında görev alan kişi.

Başsakird: Çırakların deneyimli demektir. Bugünkü Őef gibi, usta gibi Muhasebede bugünkü ön muhasebenin, o zamanki işlerini yapan çırakların başı.

Şakird: Çırak demektir. Muhasebe yardımcısı, bugünkü memur.

B. Tahsilat ve ödeme işlerini Yürüten Kadrolar

Hazinedar: Devlet hazinesinden sorumlu olan kişi, muhasebeci.

Sergi muhasebecisi: Belgelere dayanarak hazineden çıkış ve hazineye girişleri kayıt eden muhasebeci. Hazine para hareketlerinin sorumlusu: *Sergi halifesi*.

Muhassıl: Devletin tahsilat işlerini yapan kişi, Devletin alacağını tahsil eden memur.

Kisedar- Veznedar: Paralar (akçe), kese içinde geldiği için ve 500 akçe bir kise olduğu için kisedar unvanı kullanılır. Kisedar, kasa defterini tutan kişidir. Kayıt işlerinde bu unvan ile görev alır.

Mefkufatı: Devletin geciken alacaklarının tahsilini izleyip kayıtlarını tutan, olağan üstü devlet gelirlerinin tahsilatını yapan kişi.

C. Devletin Denetim Organları

Baş Mukabeleci - mukabeleci: İ denetçi, özellikle devlet ödemelerinde (askeri bordrolar gibi) kontrol fonksiyonunu yerine getiren denetçi. Baş mukabeleci, baş denetçi demektir.

Baş baki kulu, baki kulu: Devletin vadesi geçmiş alacaklarını, yolsuzlukları izleyip tahsil eden bağımsız denetim rgütü.- *başbaki kulluğu*. Kısa süre önceki hesap uzmanları gibi. Baki devletin kalan alacağı demektir. Kul, memur, uzman anlamındadır.

XVI. Yüzyılda doğmuş, Tanzimat'a kadar görev yapmıştır.

Bu noktada belirtilmesi gereken hususlardan birisi, muhasebecinin yetişmesidir. Hazine-i Amire'de meslekte eğitim esastır.

Devlet muhasebe örgütünde çalışmak üzere 15-16 yaşlarında işe şakird (çırak) olarak alınırlar. Sonra *kalfa* olurlar, daha sonra *halife*, *serhalife* olurlar. Ve *muhasebeci*, giderek *baş muhasebeci* unvanını alırlar. *Defterdar* ve *başdefterdar* bunlar arasından seçilir. Mesleğin icraat safhasında iş yaparken eğitim söz konusudur. Bütün kademeler otuz beş, kırk yılda aşılır.

Belirtilmesi gereken bir ikinci husus, muhasebecilerin hizmetinin yaygınlaşmasıdır. Hazine-i Amire merkezi bir teşkilattır. Ama tüm imparatorluğa yaygınlaşan bir düzene sahiptir. Muhasebeciler sadece merkezde değil imparatorluğun her yerinde görev yaparlar. Yani defterdarlık teşkilatı, İmparatorluğun eyalet düzeninde de vardır.

Başka bir deyişle Osmanlı muhasebecilerinin hizmeti imparatorluğa yaygınlaşmış durumdadır.

Hazine-i Amire'de görev yapanların unvanları da incelendiğinde muhasebe ve muhasebede görev alması gerekenlerin hâkim olduğu görülmektedir. Yani maliyenin muhasebe kavramı ve anlayışı içinde ele alındığı gözlenmektedir.

Bu açıklamaların gösterdiği husus, Hazine-i Amire'nin devlet muhasebesinde çalışanların bir örgütü olduğudur. Bu örgüt 1470'de kurulmuştur (EK 1). O halde Hazine-i Amire, maliye işlevini de içeren bir muhasebe örgüt olarak kurulmuştur. Yani Hazine-i Amire, Türk muhasebeciliğinin ilk örgütüdür.

Bunu yasal bir örgüt haline getiren Kanunname-i Ali Osman'dır. Biraz çalışma ile bu yasanın tarihi, günü de saptanır ve böylece Türk muhasebecilerinin, muhasebecilik günü, 650 yıl öncesinde saptanabilir.

Kuşkusuz böyle bir saptama, dünyanın en eski muhasebecilik günlerinin başında yer alır. Çünkü Hazine-i Amire, TÜRMOB gibi yasa ile oluşturulmuştur. Bu açıklama ortaya koymaktadır ki, Hazine-i Amire, TÜRMOB' dan önce Türk muhasebecilerinin ilk örgütüdür.

Hazine-i Amire'de çalışanlar devlet muhasebecisidir. Özel kesim gelişemediği için muhasebe kayıt ihtiyacı ilkel seviyede kalmıştır. Ve bu nedenle özel kesim muhasebecileri örgütlenememiştir. Osmanlıda bunun üzerinde biraz daha durmak yararlı olacaktır.

Öteki Orta Doğu ülkeleri gibi Osmanlı da iktisadi açıdan devletçi bir anlayışla yönetilmiştir. Ama özel kesimin gelişmemesinin başka nedenleri de vardır. Bu nedenler arasında, mahalle ihtiyacına dönük esnaf yapısının hâkim olmasının etkisi vardır. Birbirini izleyen ve hepsi de mahalle üretimini benimseyen *Ahilik*, *Lonca düzeni* ve *Gedik düzeninin* uzun süre (1220-1909) devam etmesi bu sonucu doğurmuştur.

Bu gelişmeler üzerinde kısaca durmak yararlı olacaktır. Türklerin Anadolu'ya ilk gelmesi 800 - 1000 yılları arasındadır. Ancak bu gelenler hayvancılıkla geçinen göçmen Türklerdir. Şehirli Türkler, Moğol İmparatoru Cengiz Han'ın batı seferlerinin başladığı 1220'li yıllarda Anadolu'ya gelmişlerdir (Neşet Çağatay, 1989: 5-15). Bunlar kentli oldukları için meslekleri vardır. Tarım ile uğraşmazlar, dolayısı ile Anadolu'ya geldiklerinde Fırat'ın batısındaki kentlerin kenar mahallerine yerleşmişlerdir. Bu gelenlerden Ahi Evran dericidir. Ve Türk mahallesinin ihtiyacını karşılamak için satın aldığı büyük ve küçük baş hayvanların etinden derisinden yararlanır. Ve başka ihtiyaç konusu mallarada yaygınlaşarak bu düzen, Türk mahallesinin

ihtiyaçlarını karşılar. Böylece kentlerde yaşayan Türkler, mahalle ihtiyacını karşılamaya dönük bir düzen oluştururlar ve Anadolu'da kentlerde mahalleler kurarlar, yerleşirler.

Ahilik denen bu düzen Türk-İslam sentezi çerçevesinde gelişir, sadece iktisadi alanda değil misafir severlik, yardım severlik şeklinde Anadolu'ya iki asır boyunca yaygınlaşır. O dönemde kentlerde oturan Rum ve Ermeniler de sistemi uygulamaya başlarlar. Ancak sistem bir Türk-İslam sentezi özelliği taşır. Bu durumda sistemin adı Lonca düzeni şeklinde değişir.

Lonca düzeni de aynı esaslara göre gelişir. Yani esnaf boyutunda mahalle ihtiyacını karşılamaya yönelik bir üretim biçimidir. Bir mahallede yapılan üretimin bir başka mahallede satışı güçtür. Bu da kuşkusuz sermaye birikimine engel olan bir düzendir. Lonca düzeni, kendi içinde teşkilatlanmış önemli bir sistemdir. Birkaç yüzyıl devam etmiştir. Ama XVII. yüzyılda yeniçeriler ve zorbalar esnaf loncalarına musallat olmuşlar ve esnafın iş yerine sahip çıkmaya başlamışlardır.

Bunun üzerine, usta oğluna ya da çırağına iş yerini devir etmekte zorlukla karşılaşınca, özellikle Müslüman olmayan esnafın şikâyeti üzerine devlet Gedik düzenini getirmiştir.

Gedik düzeni de aynı sistemdir. Usta, emekli olduğunda iş yerini istediğine devretmekte özgür olmuştur. Ama mahalle üretimi esası değişmemiştir. Bu düzenin XX. yüzyılın başlarına (1909) kadar devam ettiğini belirtmek gerekmektedir. Bu açıklamaların ortaya koyduğu üzere, Osmanlı İmparatorluğu'nda, yedi yüz yıl boyunca, Ahi Lonca ve Gedik düzeni adları ile devan eden mahalle üretimini esas alan sistem sermaye birikimine engel olmuş ve esasen iktisadi açıdan devletçi bir görüşe hâkim olan Osmanlıda özel gelişmemiştir.

Esnaf dzeninin muhasebe ihtiyacı da basit kayıt dzeni ile karşılanabilmiştir. Zaman zaman bnyk işletmeler doğmuştur. Ama bunlar, bir muhasebe sisteminin gelişmesini gerektirecek kadar yaygın olamamıştır.

Osmanlı'nın kapitalizm ile karşılaşmasının Tanzimat ile başladığını ve bir devlet muhasebe dzeni olan merdiven sisteminin kâr hesaplamaya elverişli olmaması nedeni ile, XIX. yzyılın ikinci yarısında, kapitalist sistem çerçevesinde gelişmiş olan sis çift yanlı kayıt yöntemine geçildiğini belirtmek uygun olacaktır.

2. TANZİMAT'TAN CUMHURİYET'E GELİŞMELER (1839 - 1922)

Tanzimat, Osmanlının klasik dönemini sona erdiren reformlar paketidir. İlk çağdaşlaşma (batılılaşma) sürecidir. İkinci batılılaşma süreci, Cumhuriyet ile başlayan harekettir.

Tanzimat ile, idari ve mali reformlar başlamıştır.

İnceleme konusu olan devlet muhasebesi ağısından gelişme şu şekilde olmuştur: Batı ylkelerinde, mali kararların alınması, planlamanın yapılması (bütçe), uygulanması ve sonuçların gözden geçirilmesi (değerlendirilmesi) evreleri, maliye (finans) kavramı çerçevesinde toplanmaya başlanmıştır. Vergilendirmenin ve harcamaların sosyal ve hukuki boyutu hızlı bir gelişme sürecine girmiştir. Bnyle bir düzende muhasebenin görevi, bir hizmet sektörü olarak, sadece kayıt tutmak ve kayıt bilgilerini raporlamak ile sınırlıdır. Osmanlıda da önce Maliye Nezareti kurulmuş (1838); devlet muhasebesi, Muhasebat-ı Umumiye adı ile bu nezarete bağlanmıştır.

Bugün Maliye Bakanlığı içinde bunun adı Muhasebat Genel Müdürlüğü'dür. Ve Tanzimat'tan bu yana adı aynı kalan birkaç örgütten biridir.

Batı ülkelerindeki gelişmelere paralel olarak, muhasebe maliyenin içine girmiş, onun bir parçasını oluşturmuş oldu. Eskiden muhasebeci unvanı ile planlama, tahsilat işlerini yapanlar, hazineyi yönetenler, aynı işleri yapmak üzere, unvan değiştirip maliyenin çeşitli bölümlerine dağıldılar. Muhasebat-ı Umumiye küçük bir örgüt haline geldi. Sadece kayıt yapıyor ve raporluyordu. Muhasebeci unvanını taşıyanlar azaldı. Ve muhasebe mesleğini temsil özelliklerini kaybetti. Artık halife, serhalife unvanlı muhasebeci sayısı azalmıştı. Ve böylece muhasebe mesleğindeki büyük yalnızlık Tanzimat ile birlikte (1839) başlamış oldu.

Hazine-i Amire muhasebecilerinin eğitimi konusunda, XIX. yüzyılın başlarında, Tanzimat'ın ilanından hemen önce bir girişimde bulunmuştu. Kısaca eğitimdeki bu çağdaşlaşma girişiminden söz etmekte yarar vardır. O zamana kadar çocuk yaşta alınan adaylar meslek içinde eğitiliyorlardı. Ama muhasebeci sayısı çoğalmış ve bine yaklaşmıştı (D'Ohsson, 1787). Her ustaya çok sayıda çırak (şakird) düşüyordu. Türk maarif tarihçisi Osman Ergin (Engin, 1977) İstanbul Sultanahmet'te bugünkü Yerebatan Sarnıcı'nın yanında ki Cevat Paşa Konağı'nda (daha sonra yanmıştır) ilk devlet muhasebesi eğitiminin yapıldığına değinir. Tarihteki bu ilk muhasebe eğitiminde muhtemelen işe yeni alınmış şakirdlere (çırak), Hazine-i Amire'nin usta muhasebecileri tarafından bir-iki yıllık eğitim yapılıyordu.

Önce hızlı toplama, çıkarma, çarpma, bölme teknikleri anlatılıyor, Osmanlının asırlarca devlet muhasebesinde yararlandığı Merdiven Yöntemi uygulamalı olarak öğretiliyordu.

Daha sonra da tahakkuk muhasebesi, mukataa muhasebesi, cizye muhasebesi örnekleri ile anlatıyor ve devletin yıllık kesin hesabının çıkarılması üzerinde duruluyordu.

Örneğin mukataa geliri (devletin gelir yerlerinin kiraya verilmesi) şu aşamalarda anlatılıyordu: Bir tuzla, açık artırma ile üç yıl için ihaleye çıkarılıyordu. Tuzlayı işletip, tuzları satarak para kazanacak kişilerden devlete en çok pay veren ihaleyi kazanıyordu. Buna ihale aşaması deniyordu ve belirli kuralları vardı.

Daha sonra, ihaleyi kazanan kişi ile sözleşme yapmak ve tahakkuk muhasebesi kaydı aşamasına geçiliyordu. Sözleşme üç yıl için yapılıyor ve yıl içinde üç taksit halinde alınacak devlet geliriyle ilgili tahsilat tarihleri belirleniyordu. Bu sözleşme özel olarak hazırlanmıştı. Ve bu sözleşmeye dayalı olarak Mukataa departmanında büyük defter hesabı niteliği taşıyan defter açılıyor ve tahakkuk muhasebesi kaydı yapılıyordu. Tahsilat üçüncü aşamayı oluşturuyordu. Taksitler gelince, tahakkuk muhasebesinin kaydı yapılan deftere tahsilat işleniyordu. Gelen taksit tutarı, tahvil belgesi (bilgi aktarma belgesi) ile birlikte Ruznamçe (günlük defter) bölümüne geliyor, günlük deftere madde numarası konularak kaydı yapılıyor ve Ruznamçe departmanının yanında bulunan Hazine'ye (Sergi muhasebecisi) para teslim ediliyordu. Tahvil belgesine hem günlük defter madde numarası ve hem de sergi muhasebecisinin teslim alma notu yapılıyor ve bu belge mukataa departmanına geliyordu. Bu departmanda tahvil belgesindeki bilgiler, daha önce yapılan defter kaydına ekleniyor ve tahvil belgesi hıfzediliyordu (dosyalanıyor, saklanıyordu).

Tahsilatta aksama olunca deneyimli muhasebeciler, müfettiş unvanı ile olay yerine gidiyor, inceleme yapıyor ve izlenecek yol ile ilgili rapor (risale) hazırlıyorlardı. İşte eğitimde bunlar öğretiliyordu.

Şimdi gelelim, Tanzimat sonrası, muhasebe mesleğini etkileyen gelişmelere:

- Devlet muhasebesi, Türk muhasebe düşüncesini temsil etmek özelliğini kaybedince, doğal olarak özel kesim muhasebesi, mesleği temsil etmeyi devralmak durumunda kaldı. Ancak ne özel kesim vardı ne de özel kesimin muhasebecisi.

- Türkler kapitalizm ile Tanzimat sonrası tanıştı. Özel kesim gelişemediği için, 1840'larda devlet Fabrika-i Hümâyûn (devlet fabrikaları) adı ile iktisadi devlet teşekküllerini kurmaya başladı. Bu devlet fabrikaları kâr edecek ve devlet yatırdığı parayı geri alacaktı. Ama ne mühendis vardı ne kârı hesaplayacak muhasebe yöntemi vardı ne muhasebeci vardı ne de işletmeci vardı. Teşebbüs bu nedenle fazla başarılı olamadı (Güvemli, 2000: 427-593).

- Devlet yurt dışına, eksiklerini gidermek için, (Fransa) öğrenci göndermeye başladı.

- Bu arada Osmanlı, kapitalizm denemesi için Batı Avrupa ticaret hukukuna ihtiyaç duyulduğunu anladı. Napolyon'un 1807 tarihli *Code de Commerce*'inin ilk iki kitabını *Kanunname-i Ticaret* adı altında 1850'de yayınladı. Yasa, iki yenilik getiriyordu. Bunlardan ilki, Batı Avrupa'daki anonim şirket, limited şirket gibi ticari kuruluşlara ait ticaret hukuku idi. İkincisi de çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi (ilk kez) Türkiye'ye geliyordu.

- Ticarete İslam hukuku geçerli idi. Bu nedenle yasa yaygın olarak uygulanamadı ve genellikle yabancı yatırımcıların kurdukları işletmelerle sınırlı kaldı. Osmanlı Bankası (1856) gibi.

- 1880'lere yaklaşıldığında ikinci bir hamle başlatıldı. Önce yeni örgütlenen Maliye Nezaretine (Ministry of Finance) bağlı Heyet-i

Teftişiye (1879) kuruldu. Sonra İstanbul Ticaret Odası (Cemiyet-i Ticariye) kuruldu (1882). Sonra ilk kez lisans düzeyinde muhasebe eğitimi yapacak olan Hamidiye Ticaret Mektebi (1883) kuruldu. Ve Fransızcadan çift yanlı kayıt yöntemini tanıtan kitaplar tercüme edilmeye başlandı (Yüzyılın sonuna kadar yaklaşık yirmi kitap yayınlandı). Aynı dönemde önemli bir gelişme de Maliye Nezareti'nde yaşandı ve 1880'de devlet muhasebesinde çift yanlı kayıt yöntemine geçildi. Kâr hesaplamaya elverişli olmayan, asırlarca devlet muhasebesinde kullanılan Merdiven Yöntemi tarihteki görkemli yerini almak üzere yürürlükten kaldırılmış oldu. Böylece ülkede çift yanlı kayıt yöntemi yürürlüğe girdi. Devletin yeni muhasebecileri, çift yanlı kayıt düzenini, yavaş da olsa ciddi bir şekilde uygulamaya başladılar. Muhasebede yine devlet muhasebecilerinin öncülüğü vardı.

- Hamidiye Ticaret Mektebi (bugünkü Marmara Üniversitesi) çift yanlı kayıt yöntemini bilen ve genellikle yabancı kuruluşlarda uygulayan muhasebeciler yetiştirmeye başladı. Bunlar öncü idi ve genellikle *kâtip* olarak adlanıyorlardı. 1880 Sonrası Duyun-ı Umumiye (devlet borçları) idaresi tarafından kurulan Reji İdaresi (Tütün şirketi) gibi işletmelerde görev almaya başladılar.

- Hem Hamidiye Ticaret Mektebi yavaş geliyor hem fazla mezun veremiyor ve hem de çift yanlı kayıt yöntemini uygulayan işletme sayısı fazla artış gösteremiyordu. Tabi bu durumun sonucu olarak muhasebe mesleği önemli bir gelişme sürecine giremiyor ve bir örgütlenmeyi düşünemiyordu.

XIX. Yüzyılın ikinci yarısı, bu fevkalade önemli, temel girişimlerin ve kuruluşların kendilerini kabul ettirme çabaları içinde geçmiştir.

Bu arada belirtmek gerekir ki, *Kanunname-i Ticaret*'in ve onun güncelleşmesinden oluşan, 1926 ve 1957 tarihli Türk Ticaret Kanunlarının muhasebe düşüncesine iki önemli etkisi olmuştur: İlki Türk muhasebe düşüncesinin batılılaşma sürecini, yani muhasebe düşüncesinin batı ile entegrasyonu sürecini devam ettirmesi, bu sürece hâkim olmasıdır. İkincisi ise, Türk muhasebe düşüncesinin gelişmesini yüz elli yıl boyunca yönlendirmeye çalışmasıdır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunları ile muhasebeye yaptığı etki, vergisel alanın ötesine geçmemiştir. Bunun tek istisnası 1926-1949 döneminde yaşanmıştır. Türk muhasebe tarihinde çok defterli dönem olarak adlandırılan bu süreç üzerinde aşağıda kısaca durulacaktır.

2011 Yılı Türk Ticaret Kanunu ile de batılılaşma süreci yerini küreselleşme sürecine bırakmıştır.

XIX. Yüzyılın son çeyreği ve XX. yüzyılın başlarında muhasebe düşüncesinin batılılaşma süreci bir gelişme ve bir yenilik göstermemiştir. XIX. Yüzyılın sonları, yukarıda belirtildiği üzere, yapılan yeniliklerin iktisadi yapı tarafından kabul edilme çabaları ile geçmiştir. XX. Yüzyılın başlarında ise, önce Balkanlardaki ülkelerin bağımsızlık hareketleri ve 1912'den itibaren de savaşlar yer almıştır. Balkan Savaşları (1912-1913), Birinci Dünya Harbi (1914 -1918) ve Türk İstiklâl Savaşı (1919 -1922) birbirini izlemiştir. On yıllık savaş dönemi sonlarında özellikle kaliteli insan gücü yok olmuş, yorgun ve iktisadi açıdan yoksul bir ülkeyi Cumhuriyet dönemi devralmıştır.

3. CUMHURİYET DÖNEMİNE KISA BİR BAKIŞ

Türk muhasebe mesleğindeki yüz elli yıllık büyük yalnızlığın ilk 84 yılı Osmanlı döneminde (1839- 1923), 66 yıllık dönemi de (1923 –1989) Cumhuriyet döneminde yaşanmıştır. Batılılaşmanın ikinci hamlesini başlatan Cumhuriyet döneminde, mesleğin örgütlenmesi ve bir düzene kavuşması için birçok fırsat ele geçmiş, ama bu fırsatlardan yararlanılamamıştır.

Bu incelemede Cumhuriyet dönemini iki bölümde ele almak olanağı vardır. İlk dönem karma ekonomi anlayışının ve iktisadi devlet teşebbüslerinin hâkim olduğu 1922–1950 dönemidir. İkinci dönem liberal ekonomiye geçişin yaşandığı ve serbest piyasa ekonomisinin giderek etkinliğini arttırdığı 1950 sonrasıdır. Ancak bu dönemde 1980 sonrasında yaşanan dışa açılma vardır. Ve bir de 2011’den sonra yeni Türk Ticaret Kanunu ile başlayan küreselleşme olgusu vardır.

1980 Sonrası, Türk iş dünyasının dışarı açılmaya başladığı, yabancı sermaye ile Türkiye’nin giderek daha fazla tanıştığı ve ekonominin küreselleşme sürecine girme denemelerinin yaşandığı dönemdir.

2011 Yılında kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe düşüncesinde batılılaşma süreci sona ermiş ve uluslararası muhasebe ve denetleme standartları ile küreselleşme dönemi başlamıştır. Bu yeni bir dönemdir.

A. Muhasebede Çok Defterli Dönem (1923 – 1950)

Cumhuriyet’in, Osmanlıdan kalan İslami kurallara dayalı vergi dönemini öncelikle ele alması, batılılaşmanın bir parçası olarak görülmektedir.

Vergi düzeninin batı ile entegre olması, 1923-1950 yılları arasında uygulanan karma ekonomi anlayışının egemen olduğu dönemde gerçekleşmiştir. Fevkalade önemli gelişmelerin yaşandığı bir dönemdir. Bu dönemde muhasebe açısından yapılan her şey yüz yılın sonuna kadar muhasebe düşüncesini etkilemiştir.

Aslında Cumhuriyet, sosyal altyapıyı, batılılaştırmaya hazır hale getirecek temel yasaları öne almıştır:

- Önce 1924’de TBMM yönetimini öne çıkaran çağdaş alt yapıyı hazırlayan *Cumhuriyet Anayasası* yürürlüğe konulmuştur (Savaş sırasında çıkarılan 1921 Anayasası kadın-erkek eşitliğine dönük Cumhuriyet’in öncü yasasıdır.)

- Anayasanın peşinden de kadın-erkek eşitliğini pekiştiren ve özel mülkiyet anlayışının temellerini belirten, *Türk Kanun-ı Medenisi* yürürlüğe konulmuştur (1925).

- Hemen ardından *Türk Ticaret Kanunu*, çağdaşlaştırılarak kabul edilmiştir (1926). Bu üç yasal düzenleme ile, sosyal ve iktisadi yapıda İslami kurallar yerine, batı ülkelerinin kurallarının oluşturulması temin edilmeye çalışılmıştır.

Bu temel yasalar yürürlüğe konulurken, Osmanlıdan kalan ve İslami kurallara göre alınan vergi düzeni ile, aynı doğrultuda, yani batılılaşma doğrultusunda ilgilenmek ihmal edilemezdi. Ne oldu ise, Cumhuriyet’in bu kararının uygulanmasında oldu. Cumhuriyet bu konuda şu şekilde bir yol izledi.

- Osmanlının vergi düzeninin simgesi aşar (öşür-onda bir) idi. Ve devletin en önemli geliri durumundaydı. 1924 Yılında bu vergi kaldırıldı. Boşalan gelirin yerini hemen doldurmak gerekiyordu. Bunun için de batıdaki örneklerine benzer vergilerin hızlı bir şekilde

Cumhuriyet yönetimi emrine getirmek gerekiyordu. Bu yeni vergi düzenine göre vergilerin büyük bölümünü yine, %77'si kırsal alanda yaşayan halk ödeyecekti. Ama tarımsal ürününden pay vererek (aşar) değil, hayvan varlığından (adet-i ağnam) değil, sanayi ürünlerini satın alırken ödeyecekti. O halde vergiler, tuz üreten, tekstil, giyecek, ayakkabı üreten, sabun üreten, mutfakta kullanılan tabak, çanak vb. reten sanayi kuruluşlarından ve bunları köylüye, kentliye satan ticaret şirketlerinden alınacaktı. Bu büyük dönüşüm için acele etmek gerekiyordu.

- Ve 1926-1930 yılları arasında batıdan alınan vergi yasalarının peş peşine yürürlüğe konulduğu grlmektedir. Bunlardan ilki nl *Kazanç Vergisi Yasası*'dır (1926). 1949 Vergi reformunda e bölünmüştür: Kurumlar Vergisi Yasası, Gelir Vergisi Yasası ve muhasebe düşüncesine ağırlığını koyan Vergi Usul Yasası. İkincisi de bugünkü katma değer vergisinin ilksel durumu olan *Muamele Vergisi Yasası*'dır (1927). Bunları başka vergi kanunları da izlemiştir, İstihlak Vergisi yasası gibi (1930).

- Bu vergiler, krdan, satıştan ve başka muhasebe verilerinden yararlanılarak tespit edilecekti. Bu durum, o zamana kadar kendisine gelişme yolu aamayan çift yanlı kayıt yöntemi için bulunmaz bir fırsattı. Muhasebe düşüncesinin batılılaşma süreci artık hızlanacak ve muhasebecilerin n açılmış olacaktı. Çünkü yeni vergi düzeni, çift yanlı kayıt yöntemine dayanıyordu. Ama bu yöntem yeterince yaygınlaşmamış ve yeteri sayıda bu yöntemi bilen muhasebeci yoktu. Hızlı bir muhasebeci yetiştirilmesine başlanmalıydı. Ama hiç de öyle olmadı.

- 1926 Tarihli Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan çift yanlı kayıt yönteminin temel defterleri, henüz geniş bir uygulama alanı bulamamıştı. Belki bu nedenle, vergi yasalarını düzenleyenler, her yasaya o verginin hesaplanmasını ve tahsilini kolaylaştıracadı sanılan

birçok defter ekleme yoluna gittiler. Ticaret kanununda yer alan günlük defter, envanter defteri yanında, satış defteri, fatura defteri, ambar defteri gibi defterler eklemişlerdi Türk muhasebe tarihinde çok defterli dönem denilen ve 1949 Vergi Reformuna kadar, yirmi yılı aşkın devam eden bir dönem yaşandı.

- Yirmi yılı aşkın süre devam eden uygulama boyunca düzeltilebilir ve Ticaret Kanunundaki defterlere, büyük defter eklenerek kayıt düzeni geliştirilebilirdi. Bu yol izlendiğinde hem muhasebe düşüncesi geliştirilebilir ve hem de kaliteli muhasebeci yetiştiren okullar açılabilirdi. Ama buna fırsat vermeyen bir gelişme yaşandı, o da vergilerin beyan usulüne göre alınmasına karar verilmesi idi. Bu karar, çağdaş vergi kanunlarına uygun, çağdaş bir karardı. Ama muhasebenin geleceğini önemli ölçüde etkileyen bir karar oldu. Çünkü bu karar, denetim organizasyonlarını, muhasebe organizasyonlarının önüne geçmesine neden oldu. Maliye Vekâlet'ine bağlı denetim organları peş peşine uygulamaya kondu. Heyet-i Teftişîye daha önce (1879) kurulmuştu. Gelirler Kontrolörlüğü (1936) ve Hesap Uzmanları Kurulu (1945) kuruldu. Maliye Vekâlet'inin denetim örgütleri, Cumhuriyet'in ilk tamamlanan örgütleri oldu. Bu kritik noktada konunun muhasebe çerçevesinde değil, güçlü bir denetleme çerçevesinde ele alınması, muhasebenin gelişmesini, 1989'da TÜRMOB'un kurulmasına kadar; 1992'de tek düzen hesap planı hazırlanmasına kadar geciktirdi.

- Cumhuriyet'in ilk döneminde yaşanan bu olgu, muhasebe düşüncesinin özel kesimdeki uygulamasında vergisel boyutun elverdiği ölçüde gelişmesini gündeme getirdi. 1949 Vergi Reformunun önemli yasası olan Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde, muhasebeye vergi usul kanununun yön vermesi gerektiğinin, vergi idaresince dile getirilmesi ile, muhasebe düşüncesine vergisel yaklaşımın egemen olması kesinleşmiş oldu.

- Oysa, muhasebe mesleğinin büyük yalnızlığını giderecek olan özel kesim muhasebecileri idi. Muhasebeye vergisel yaklaşımın hedefinde, böyle bir gelişmeyi desteklemek doğal olarak bulunamazdı.

- Örgütlenme onlardan bekleniyordu, ama muhasebenin tek gelişme boyutu özel kesim işletmeleri değildi. Bu dönemde muhasebe düşüncesinin gelişmesini etkileyen iki olgu daha vardı. Bunlardan birisi akademik dünya idi. Cumhuriyet'in ilk dönemi boyunca lisans düzeyinde dört okul muhasebe eğitimi veriyordu. Bunlar Ulum-û Aliye-i Ticariye Mektebi – 1883 (İstanbul Yüksek Ticaret Okulu), Mekteb-i Mülkiye (1858), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi (1936), İzmir Yüksek Ticaret Mektebi (1945) idi. Bunların yanında önemli sayıda Anadolu'da Ticaret Liseleri açılmıştı. Ve bütün bu okullarda çok sayıda muhasebe öğretmeni ve akademisyeni görev yapıyordu. Bunlar, özellikle soldan sağa kayıt düzenine göre gelişmiş olan çift yanlı kayıt yönteminin önünü açan 1928'deki yazı devriminden sonra, çok sayıda muhasebe öğretme kitabı (yaklaşık dört yüz dolayında) yayınladılar. Amaçları çift yanlı kayıt yöntemi eğitimi desteklemektir.

Çok sayıdaki bu kitaplarda, vergi düzenine fazla değinilmediği, vergi yasalarında öngörülen çok sayıdaki defterlerin tutulmasına yönelik fazla bir bilgi verilmediği gözlenmektedir.

Bu Türk muhasebe yazarlarının, çok defterli muhasebe döneminin sessiz bir protestosu idi. Bu eğitimciler, muhasebe mesleğinin örgütlenmesinin gecikmesinden de rahatsızdılar. Ve yanlarına birkaç uygulamacı alarak, Türkiye'de ilk kez akademisyen ve uygulamacıları bir araya getiren bugünkü Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ni kurdular.

- Bu dönemde muhasebe düşüncesini çağdaş anlamda etkileyen en önemli gelişmenin, büyük Atatürk'ün başlattığı İktisadi Devlet

Teşekküllerinde yaşandığını belirtmek uygun olacaktır. Atatürk'ün ekibi, bilimsel bir yaklaşım yaparak, önce 1930'da Sanayi Kongresi'ni düzenledi ve sanayileşmenin yollarını, iş kolları itibarı ile tespit etti. Sonra, daha öne (1924) kurulmuş Türkiye İş Bankasını, 1933'de kurulan Sümerbank'ı ve bir yıl sonra kurulan Etibank'ı holding gibi kullanarak, Birinci Sanayileşme Planı (1934-1938) çerçevesinde Orta Doğu'nun en büyük sanayileşme hamlesini gerçekleştirdi. Bu iktisadi devlet teşekküllerinin kuruluşunda, 150 dolayında, çoğu işletme mühendisi (ve Alman) uzmanlar ile Türk uzmanlar görev aldı.

Bu ekip, maliyet muhasebesi kavramını Türkiye'ye getirdi. Tek tip mali tablo ve konsolide mali tablo uygulamalarını gerçekleştirdi. Ve en önemlisi işletme denetimi kavramı ile Türk muhasebe düşüncesinin tanışmasını sağladı. 1934-1939 Yılları arasında bu konulardaki gelişmelerin Türk muhasebe düşüncesine etkileri, birkaç doktora tezi dışında henüz gereği gibi incelenmiş değildir.

Bu arada belirtmek gerekir ki, Dünya Harbi'nin başlaması sonrası ülkelerine dönen ve bir kısmı akademisyen olan bu yabancı uzmanların yerini, Nazi Almanyasının baskıları dolayısı ile ülkelerini terk eden Musevi asıllı akademisyenler alacak ve muhasebe akademik alanda gelişmesini sürdürecekti.

B. 1950 Sonrası Liberal İktisat Politikaları ve Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi

a. 1950 – 1980 dönemi

Yukarıda belirtildiği üzere bu dönem iki alt bölümden oluşmaktadır. İlk alt bölüm, ulusal ekonominin liberal iktisat politikaları çerçevesinde gelişmesi ve bu gelişmelerin muhasebeci ihtiyacını hızlı bir şekilde arttırdığı 1950-1980 dönemidir. Bir yandan Atatürk döneminden

kalan iktisadi devlet teşebbüsleri ekonominin ana ve ara mal ihtiyacını karşılamaya devam ederken, bir yandan da tüketickiye dönük ürünleri üretmek üzere özel kesim işletmeleri sayısının hızla arttığı gözlenmiştir. Bu gelişme, muhasebeci ihtiyacının birden artmasına yol açmıştır. Bu ihtiyacı karşılayan eğitim kurumları, 1959'dan 1982'ye kadar varlıklarını sürdüren İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri olmuştur (Güvemli, 2003: 105-199). Sırası ile İstanbul, İzmir, Ankara, Eskişehir, Adana, Bursa ve Trabzon'da kurulan bu akademiler, Türk eğitim tarihinde ve özellikle muhasebe eğitim tarihinde özel bir yere sahiptirler. Bu dönemin işletmecilik eğitimi veren en etken eğitim kuruluşları bu akademiler ve bağılı yüksek okullar olmuştur. Tabi bu dönemde üniversiteler az da olsa çoğalmışlar ve işletme eğitimi vermişlerdir. Ama akademiler, bu dönemin kaliteli insan gücü açısından, iktisadi gelişmesinin temel taşı olmuşlardır.

Bu dönemde muhasebe mesleği örgütlenemediği için ne kadar muhasebeci yetiştirildiği bilinmemektedir. Ancak, 1950'de lisans düzeyinde yukarıda adları verilen dört okuldan 450 dolayında mezun varken, bu sayıların 1980'de kırk okuldan 7000 dolayında öğrencinin işletme eğitimi alarak mezun olduğu bilinmektedir. Bu sayı 2000'li yılların başlarında kırk bin mezun öğrenciye çıkmıştır (Erol ve Atmaca, 2015).

Liberal iktisat politikalarının etkisi ile artan işletme sayısının yarattığı muhasebeci ihtiyacı, bu sayısal verilerin ifade ettiği mezun öğrencilerden karşılanmıştır ve kuşkusuz muhasebeci sayısı hızla artmıştır. Bu sayısal artışın önemi, hızla artan özel kesimin, kamu kesimi ile birlikte, örgütlenebilecek bir muhasebeci kitlesine sahip duruma gelmiş olması idi. Bunun nedenlerini bu dönemin özelliklerinde aramak olanağı vardır.

- Öncelikle belirtmek gerekir ki, 1950-1980 dönemi, Tanzimat ile başlayan batılılaşmanın askıya alındığı dönemdir. Böyle bir ortamda çağdaş ülkelerin muhasebe düşüncesine verdikleri önemi Türkiye'den bekleme mümkün değildi.

- Muhasebe düzeninde her işletme kendisine en uygun olduğunu sandığı hesap planını uyguluyordu. Muhasebecilerden de yeni bir arayış gelmiyor ve kimi etkisiz istekler gündemde ağırlıklarını hissettiremiyorlardı. Bu etkisiz tartışmalar daha çok akademisyenler arasında oluyordu. Cumhuriyet'in ilk yıllarında muhasebe düşüncesini etkileyen Fransız ve Alman ekolleri yerini, İkinci Dünya Harbi (1939-1945) sonrası Amerikan ekolüne bırakmıştı.

- İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri'nin sayısının artması ve ülkeye yayılması, muhasebe eğitiminin de yaygınlaşmasına neden olmuştu. Literatüre, işletme finansı, mali tablolar tahlili, muhasebe kontrolü ve denetim de girmişti. Giderek yönetim muhasebesinin de maliyet muhasebesinin yanında dönemin sonuna doğru bunlara katıldığı görüldü. Bu gelişmeler, muhasebedeki en önemli çağdaşlaşmanın yine akademik dünyada olduğunu ortaya koyuyordu.

- Bu dönemin muhasebe uygulamalarında göze çarpan en etkin çalışmanın İktisadi Devlet Teşekküllerinde yaşandığını belirtmek uygun olacaktır. 1960'lı yılların ortalarından 1970'li yıllara kadar devam eden İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun Tekdüzen Hesap Planı olmuştur. Bu plan 1971 yılında İDT' de uygulamaya konulmuştur. Yapılan incelemelerde bu hesap planının esası alınarak 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin hazırlanmış olması idi. Bu 21 yıllık zaman kaybının nedenleri üzerinde durulmadı.

- Burada belirtmek gerekir ki, muhasebede vergisel anlayışın etkisi bu dönemde en yüksek seviyesine çıkmıştır. Ancak devlet etkin bir vergi denetim düzenini kurmuştur. Bu denetim çalışmalarının zaman zaman muhasebenin gelişmesine olumlu etkilerde bulunduğu da gözlenmiştir.

- Bu dönem ile ilgili gelişmelere eklenmesi gereken husus şudur: şimdiye kadar Türkiye’de dört ticaret kanunu yürürlüğe girmiştir. Bunlardan ikisi Cumhuriyet’in ilk dönemlerinde 1926 ve 1957 yıllarında yayınlanmıştır. Bu iki ticaret kanunundan özellikle ikincisi (1957 tarihli), muhasebenin vergisel gelişmenin etkisine girme süreci içinde yürürlüğe girdiği için, muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşmasına bir etkide bulunamamıştır.

Türk muhasebe düşüncesini büyük boyutlarda etkileyen 1850 ve 2011 tarihli ticaret kanunlarıdır. Bunlardan ilki çift yanlı kayıt düzenini Türkiye’ye getirmiş; ikincisi de muhasebe düşüncesinin küreselleşmesinin yolunu açmıştır.

b. 1980 ve sonrası

1980’li yılların özelliklerinin incelenmesine geçmeden önce, 1950–1980 döneminde, muhasebecilerin örgütlenme ve uluslararası boyuta geçme çabaları üzerinde kısaca durmak yararlı olacaktır.

Muhasebe mesleğinin başarısız olan yasal düzenleme girişimlerinin, 1932’de başladığı bilinmektedir. Ancak 1950’li, 1960’lı ve 1970’li yıllarda bu teşebbüslerin artış göstermesi tesadüf değildir. Bu artışın nedeni, liberal iktisat politikalarının yarattığı ortamdır. Ama bütün teşebbüsler sonuçsuz kalmıştır. Çünkü gerek iktisadi gelişmeler ve gerekse muhasebe uygulama ve bilim dünyasındaki gelişmeler, ulusal boyutta kalmıştır. Türklerin katıldıkları 1957, 1962, 1967 ve 1972 Dünya Muhasebeciler Kongrelerine katılımlar sınırlı sayıda olmuş, Türkiye bu kongrelerin yapılmasına talip olamamıştır.

Bu kongrelerde Türkiye ancak 1977'de Almanya'da yapılan kongrede Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kanalı ile etkin olabilmıştır. Yani bu dönem, Türk muhasebecilerin başka ülkelerin örgütlenmiş muhasebecileri ile ve uluslararası muhasebe kongreleri ile tanışma dönemi olmuştur.

1980'de Türk inşaat müteahhitleri kanalı ile ekonominin dışa açılmaya başlaması, her şeyin değişmesinin başlangıcı olmuştur. İş adamları, yabancı ülkelerin sosyal ve ekonomik koşulları içinde çalışmalarını yürütürken, Türk kayıt kültürünün muhasebecileri de bu ülkelerin kayıt kültürleri ile tanışmaya başlamışlardır. Bir süre sonra da Türkiye'ye yabancı sermaye akımı başlamıştır.

Böylece kayıt kültürlerinin karşılıklı olarak birbirlerini tanımaları yolu açılmıştır. İletişim ve ulaşımın kolaylaşması, bu hareketleri hızlandırınca, küreselleşme olgusu da ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu olgular çeşitli alanlarda karşılıklı etkileşimi sağlarken, Türk muhasebecileri de eksiklerini giderme, gecikmeleri daha fazla uzatmama çabası içinde olmuşlardır.

Önce muhasebe mesleği örgütlenmiş (1989), peşinden Tekdüzen Hesap Planı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yayınlanmıştır (1992). Bütün yüzyıl boyunca, Cumhuriyet döneminde muhasebe düşüncesi Maliye Bakanlığının etkisi altında geliştiği için, bu yenilikler de sözü edilen bakanlık tarafından gerçekleştirilmiştir.

Ancak bu iki temel yasal düzenlemenin (TÜRMOB'un kuruluşu ve Tekdüzen Hesap Planı) altında yatan etken, Türk ekonomisinin dışa açılma süreci olgusudur. Çünkü ekonominin dışa açılması, ekonomiye hizmet veren muhasebenin de eksiklerinin giderilmesini gerekli kılmıştır.

Bu dönemin artan muhasebeci ihtiyacının, 1982 Üniversite Reformunun kesintisiz olarak devam etmesi sayesinde, kalitenin başlangıçta biraz düşmesine rağmen karşılanabildiğini belirtmek uygun olacaktır.

4. TÜRK MUHASEBE MESLEĞİNDE BÜYÜK YALNIZLIĞIN SONA ERMESİ VE YİRMİ BEŞ YILDA SAĞLADIĞI GELİŞMELER

Türk muhasebe mesleğindeki büyük yalnızlık 1989'da TÜRMOB'un kuruluşu ile sona ermiştir. Unvanlar Tanzimat öncesindeki (1839) kadar görkemli değildir. Artık şakirden (çırak) başmuhasebeciye kadar uzanan göz kamaştırıcı unvanlar ortada yoktur. Ama muhasebeci yüz elli yıllık *kâtip* yaftasından kurtulmuştur. Muhasebeci, ne olduğu tam belli olmayan, vergisel bir anlam çağrıştıran Mali Müşavirdir. Ama hiç değilse bir unvanı vardır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, Türk muhasebe mesleğinin geç örgütlenmesi, yirmi beş yılda hızlı bir gelişmenin önünü açmıştır.

Bir başka husus, birçok atılımın birlikte yapılması zorunda kalınmış olmasıdır. Odalar tarafından, çok sayıda kongreler, konferanslar, sempozyumlar başlatılmıştır. Bu arada 2006 yılında da Dünya Muhasebeciler Kongresini organize etmişlerdir. Sayısız dergi ve yayın yapılmaya başlandığı da görülmüştür. Ama hem konferans ve sempozyumlar ve hem de yayınlar zamanla azalmış, sürdürülebilir düzeylerine indirilmişlerdir.

1989-2017 Yılları arasında otuz yıla yakın bir sürede önemli gelişmeler gerçekleştiren muhasebe meslek odalarının 2017 yılının ortalarında (Temmuz-2017) oda sayısı ve üye sayısının durumu aşağıdaki gibidir.

Oda sayıları:

<i>Yeminli Mali Müşavirler oda sayısı</i>	8
<i>Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler oda sayısı</i>	77

Odaların üye sayıları:

<i>Serbest muhasebeci (müktesep hakkı kullananlar)</i>	9.238
<i>Serbest muhasebeci mali müşavirler</i>	93.454

Ara toplam: **102.692**

<i>Yeminli mali müşavir</i>	4.745
-----------------------------	-------

Örgütte kayıtlı toplam üye sayısı: **107.437**

<i>Stajyer sayısı (TESMER bilgisi)</i>	17.340
--	--------

<i>Kadın üye sayısı (SM ve SMMM)</i>	29.334
--------------------------------------	--------

<i>Kadın sayısı (YMM)</i>	368
---------------------------	-----

Toplam kadın sayısı: **29.702**

Yukarıda yer alan sayısal veriler, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) 28. yılında toplam üye sayısının 108.000'e, bu sayının stajyerler ile birlikte 135.000'e yaklaştığı gözlenmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları 77 ilde kurulmuş olan örgütlerdir. Yeminli Mali Müşavir Odaları ise 8 ilde (İstanbul, Ankara, Bursa, İzmir, Samsun, Adana, Antalya ve Gaziantep) örgütlenmiştir.

Odalara kayıtlı toplam üye sayısının yaklaşık 85.000'inin lisans ve lisans üstü eğitim almış olduğu, kadın sayısının 30.000'i bulduğu görülmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, odalara kayıtlı meslek mensuplarının %55'i kırk beş yaşın altındadır. YMM'lerin yaş ortalamasının SMMM'lerin oldukça üzerinde olduğu dikkati çekmektedir.

Bu sayısal veriler mevcut muhasebeci potansiyelinin yüksek bir kültürel yapıda bulunduğunu, kadınların muhasebe mesleğine ilgi gösterdiklerini ve orta yaşlı bir meslek gurubunun bulunduğunu ortaya koymaktadır.

Odalara ağırlıkları açısından İstanbul'un ayrı bir yeri vardır. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin İstanbul odasındaki sayısı 40.460'dir. İstanbul'un YMM odasının üye sayısı ise 2.224'dir. Bu sayılara göre odalara kayıtlı meslektaş sayısının yaklaşık %40'ı İstanbul odalarında bulunmaktadır. Aktiviteler açısından da İstanbul meslek odalarının farklı bir konumda oldukları ve aktivitelerinin öteki odalara göre fazla olduğu görülmektedir.

Burada ayrıca belirtmek gerekir ki, Türkiye'de bağımlı çalışan meslek mensubunun odaya kayıt olma zorunluğu bulunmadığı için, yukarıda belirtilen 107.437 meslek mensubu Türkiye'nin tüm potansiyelini göstermemektedir. Yapılan tahminler Türkiye'de muhasebe mesleğinin çeşitli kademelerinde çalışanların sayısının 400.000 dolayında olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sayıya göre Türkiye'de ortalama 200 kişiye bir muhasebeci düştüğünü göstermektedir.

Üye sayısı çok fazla olan İstanbul SMMM odasının örgütlenme açısından değişik bir yol izlediğini ve örnek oluşturabilecek bir düzeyde bulunduğunu söylemek gerekir. Odanın 25 yılı aşkın başkanlığını yapmış olan Yahya Arıkan'ın ve arkadaşlarının bu çabalarının, yönetim ve organizasyon disiplini araştırmacıları tarafından incelenmeye değer özellikleri vardır.

Öncelikle ilçe temsilcilikleri kanalıyla, üyeleri ile ilişki kurabilecekleri bir düzene sahip olmaları dikkati çekmektedir. 3000'i bulan stajyeri ile birlikte 40.000'i aşkın muhasebe meslek mensubunu barındıran İstanbul SMMM odasının yasal organları yanında, meslekte eğitimi sürdüren TESMER şubesi, Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu,

Mesleki gelişmeleri izleme kurulu, Yayın kurulu gibi organları vardır. Oda faaliyetleri arasında bir eğitim birimi olarak İSMMM Akademi, Entelektüel sermayeyi geliştirme platformu dikkati çekmektedir. Komiteler olarak ise, başta Avrupa Birliği uygulamaları komitesi ve Basel komitesi olmak üzere, Çevre – Sosyal Sorumluluk Komitesi, Mesleki etik komitesi, Ücret tespit komitesi, Uluslararası ilişkiler Komitesi gibi toplam 24 komitenin faaliyette bulunduğunu da belirtmek uygun olacaktır.

İstanbul SMMM Odası'nın, Türkiye'nin en büyük sivil toplum kuruluşlarından birisi olan İstanbul Ticaret Odası'nın üç yüz bin dolayındaki üyelerine hizmet verdiği bilinmektedir. Her iki odanın ilişkilerinin müşteri memnuniyeti ve iş çeşitlendirmesi açısından bir ilişkiye girmesi zamanının geldiği izlenimi edinilmektedir. Ekonominin küreselleşmesi çerçevesinde İTO'nun İSMMM Odası üyelerinden kimi taleplerinin olması beklentisi vardır. Odanın öncülüğüne, iki odanın işbirliğinin muhasebe mesleğine yeni ufukları getireceğinden, mesleğin Maliye Bakanlığına bağımlılık dışında önemli gelişmeler göstereceğine kuşku yoktur.

Çünkü zamanımızın muhasebe eğitimi, sadece kayıt yapmak, beyanname düzenlemeden çok fazlasını veriyor. Zamanımızın muhasebe eğitimi her şeyden önce işletmecilik eğitimidir. Bu çalışmada küçük bir bölümü üzerinde durulan büyük Türk muhasebe kültürü, bu öncülüğü bekliyor.

Osmanlı İmparatorluğu'nda devletin maliyesinin muhasebecilere teslim edildiğini unutmamak gerekiyor. Bu yol açılırsa, TÜRMOB gelecekteki muhasebeci talebinin tespiti çalışmalarına yönelecek ve gelecekteki muhasebecinin nasıl eğitilmesi konusunda muhasebe eğitimi sempozyumlarına rapor getirecektir. Çünkü TOBB ile ilişkiye girmek ihtiyacını duyacaktır.

Burada üzerinde durulamamakla beraber, öteki muhasebe meslek odalarının da muhasebe ile ilgili fevkalade olumlu ve etkin çalışmalar yaptıkları bilinmektedir. MUFTAV' ın tespitlerine göre birçok odanın muhasebe tarihi köşesi vardır. Kütüphanesi vardır.

Meslek odalarının kendilerini geleceğe hazırlamaları için yapacakları çok şey vardır. Bu konuda çalışmalar yaptıklarına kuşku yoktur. MUFTAV' ın gelecekle ilgili çalışmalarının ışığında, gelecek on yıldaki kimi gelişmeler üzerinde durulması uygun olacaktır.

Muhtemelen on yıl gibi kısa bir süre içinde küreselleşmenin bütün ağırlığını göstermesi beklenmektedir. Dünyanın uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası denetim standartları bağlamında tek bir dil konuşur hale gelmesi kaçınılmaz görülmektedir. Bu büyük değişime Türk muhasebe mesleği hazır duruma getirilmelidir. Hızlı gelişen ve küreselleşen liberal iktisat politikalarının etkisi ile Türk işletmelerinin büyük bölümünün de sermayeleri borsaya kote edilmiş hale gelecektir. Vergisel görüş engellese de kâr yerini uzun vadede işletme değerine bırakacaktır. Bilanço varlığı yanında, çalışanların değerini de kapsayan işletme varlığı kavramı gelişme gösterecektir.

Meslek odaları, bu ve benzeri gelişmelerin yönlendirilmesinde etkili olabilecekler midir? Eğer meslek, ilk ciddi örgütlenme girişimlerinin yapıldığı 1950'lerde örgütlenebilse idi, bu sorunun yanıtı tartışmasız *evet* olurdu. Ama yaklaşık otuz yıllık bir birikimin, küreselleşmeye uyum sağlamanın üstesinden gelmesini beklemek güç görülmektedir. Ama Türk muhasebe mesleğinin yüz elli yıllık yalnızlığının verdiği eksiklikleri çabuk telafi etmekte olduğu görüşü doğrultusunda, bu çok büyük ve önemli beklentilerin üstesinden gelmek için odaların yanlarına, hizmet verilen işletmelerin üyesi olduğu TOBB'u almak zorunluğu vardır.

Çünkü TOBB ve ona bağlı odalar da kendi üyelerini bu önemli değişikliklere hazırlamaya çalışmak zorundadırlar. Bu hazırlıkların, TÜRMOB ve TOBB birlikteliğinde yapılmasının, başarı şansını artıracığında kuşku yoktur.

Şimdiye kadar alınan yolu ortaya koymak açısından, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun' na dayalı olarak gerçekleşen gelişmeler üzerinde aşağıda özet olarak ayrıca durulmuştur.

5. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE BAŞLAYAN KÜRESELLEŞME (2012 SONRASI)

XXI. Yüzyıla girildiğinde küreselleşme olgusunun artık kendisini daha fazla hissettirmeye başladığı görülmüştür. Yeni ticaret kanunu hazırlıklarının yeni yüzyılın ilk yıllarında başlatılması bu nedene dayanmaktadır. Biraz gecikmeli de olsa 2011 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi, her şeyin yeniden ele alınmasını zorunlu kılmıştır.

Tekdüzen hesap planının uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde gözden geçirilmesi, bilinen geleneksel muhasebe denetiminin yerini uluslararası bağımsız denetim standartlarına bırakması, muhasebe mesleğinin bu değişikliklere adaptasyonunun sağlanması gereği ortaya çıkmıştır.

Yeni ticaret kanunu da bunları öngörmektedir. Ancak yasadaki gecikme, uygulamada da devam etmektedir:

Yasa 2005 yılında hazırlanmış ve meclise sunulmuştur.

Türk Ticaret Kanunu (6102 sayısı ile) 2011'de yasalaşmış, 2012'de yürürlüğe girmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları ve bağımsız denetimin uygulanma durumu da 2016 sonu itibarı ile aşağıdaki gibidir.

2016 Sonu itibarı ile itibarı ile:

<i>Faal haldeki anonim ve limited şirket sayısı</i>	<i>711.156</i>
<i>SPK, BDDK'ya bağılı olanlar, sigorta şti. leri</i>	
<i>Aracı kurumlar sayısı</i>	<i>1.540</i>
<i>Enerji piyasası (EPDK), Bilim teknoloji (BTDK)'na,</i>	
<i>Bağılı kurumlar, RTÜK</i>	<i>486</i>
<i>Yıllık satışları 80 mil. TL varlık toplamı 40 Mil.TL,</i>	
<i>Çalışanlar sayısı 200'ü geçen firmaların sayısı</i>	<i>3.249</i>
<i>Toplam uygulamadaki firma sayısı</i>	<i>5.277</i>

Not: 1. Satış, varlık ve çalışanlar sayısından ikisini iki yıl üst üste gerçekleşmesi aranmaktadır.

2. Bu üçüncü gruptakiler için TMS uygulaması isteğe bağılıdır.

Belirtmek gerekir ki, yasanın hazırlanmasından bu yana on iki yıl, yürürlüğe girmesinden bu yana altı yıl geçmiştir, ama uygulama çok düşük bir seviyededir. Kaldı ki KGK yirmi bin dolayında SMMM ve YMM'yi eğitmiş ve bağımsız denetçi sertifikası vermiştir. Anlaşılan o dur ki, bu açık ve üzücü gecikmeleri önlemek için uygulama yapılacak firmaların üyesi olduğu TOBB ve Ticaret Bakanlığı'nın devreye girmeleri, Kamu Gözetim Kurumu'na destek olmaları, yardımcı olmaları gerekmektedir.

Eğer Ticaret Bakanlığı, yüksek oranlarda olan kayıt dışı ekonomiden rahatsızsa konuyla bu doğrultuda ilgilenmek gereğini duymalıdır.

Orta Doğu'da Mısır'ın ve İran'ın muhasebedeki çağdaş gelişmeler ile (hesap düzeni, denetim) 1960'lı yıllarda (1963) tanıştığını, İsrail'in kuruluşundan (1948) bu yana gelişmelerin içinde olduğunu göz önünde tutarsak, Türkiye'nin değil Avrupa Birliği ile, Orta Doğu ülkeleri ile karşılaştırılmasının dahi güçleşeceği anlaşılmaktadır.

KAYNAKLAR

- Akgündüz, A. ((1990). Osmanlı Kanunnameleri, 4. Kitap. 318-350, İstanbul.
- Akgündüz, A. (1992). Osmanlı kanunnameleri, 4. Kitap. 594-600, İstanbul.
- Çağatay, N. (1989). Bir Türk Kurumu olan Ahilik. 5-10, Ankara: Türk Tarih Kurumu yayını.
- D'Ohsson (1787). Le Tableau General de l'Empire Ottoman.
- Ergin, O. (1977). İstanbul Mektepleri ve İlim, Terbiye ve Sanat Müesseseleri dolayısı ile: Türkiye Maarif Tarihi. 2. Cilt, İstanbul.
- Erol, M. ve Atmaca, M. (2015). Türkiye'de Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Gelişimi. Muhasebe ve Finans Tarihi Dergisi (9). İstanbul: MUFTAV.
- Güvemli, O. (1988). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu, Tanzimat'a Kadar. Cilt 2,127- 155, İstanbul.
- Güvemli, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e. 427-593, İstanbul.

Güvemli, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e. 427-593, İstanbul.

Güvemli, O. ve Gücenme, Ü. (2002). The Government Accounting Profession During the Ottoman Impire Hazine-i Amire (1470-1839). Avustralya: IX. World Congress of Accounting Historians.

Güvemli, O. (2003). İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi. 105-199, İstanbul.

Güvemli, O., Toraman, C. ve Güvemli, B. (2014). Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi – Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü. 21-151, İstanbul.

www.turmob.org.tr turmobwebkurumsaluyeistatistikleri,2017

EK I

Kanunname-i Ali Osman'ın maliye, muhasebe ve hazine ile İlgili maddeleri kısmen günümüz Türkçesi (1470'ler)

1. ... Vüzeranın başı vezir-i azamdır (sadrzam, başbakan).
Cümle umurun vekil-i mutlakıdır. Ve malımın vekili defterdardır...

3. ... Divan-ı Humayunda önce vüzera, sonra kadiaskerler (büyük yargıçlar), daha sonra defterdarlar ve onlardan sonra yeniçeri ağası ve sair özengi ağalar, mir-i alem, kapıcı başı ve mirahur oturur.

4. ... mal defterdarlarım, asitane-i saadetim 'de olan ağalarımın yukarıdadırlar ve yukarıda otururlar...

6. ... Ve divan-ı humayumda Sadrda oturmak vüzeranın, kadi askerlerin, defterdarların ve nişancılının (yazışmaları mühür basan) yoludur.

7. ... ve nişancının mertebesi eğer vezaret ya da beylerbeylik (eyalet yöneticisi) ise, defterdarlardan önce gelir. Eğer saccak (idari bölüm) ile nişancı ise, defterdarlardan aşağı oturur.

8. ... ve mal defterdarlarım, şehzade lalalarının üzerinde otururlar.

9. Hilat, kışlık, yazlık ve ekmekte vüzera, kadiaskerler ve defterdarlar beraberdirler...

10. Divan-ı Ali 'de oturmak beylerbeylerin yoludur. Beylerbeyler vüzeram altına, defterdarlar kadiaskerler altına otururlar.

11. Ve cümle mal defterdarlarım gerek asitanemde gerek memalik-i mahrsamde olanlar, mertebede, oturmakta... bera berdirler.

12. Beylerbeyler, vüzeradan bir tabaka aşağıdadırlar ve taht kadılarına tasaddur ederler ve Dar-üs Saltanatım kadısından gayrisi defterdarımdan aşağıda otururlar.

13. *Bizzat rikab-ı hümayunuma sahib-i arz olanlar vüzerâ, kadiaskerleri ve defterdarlarıdır.*

14. *Beylerbeylik dört kisenin yoludur. Mal defterlerimin, beylik ve nişancı olanın ve beş yüz akçe olan kadılarının...*

15. *... mal defterdarlığından nişancı olsa, önce beylerbeylik hükmü ile olur...*

16. *Mal defterdarları sancak kabul etse 450 bin akçe ile verilir.*

17. *Divan-ı Humayunum'da taamda (yemekte), vezir-i azam ile başdefterdar yer, sair vüzerâ ile defterdarlar, nişancı, kadiaskerler, başka yerler.*

18. *Divan'da... beylerbeyleri vüzerâ altına... beyler defterdarlar altına otururlar. Hizmet anlarına müceveze giydirmek vüzerânın, kadiaskerlerin, defterdarların yoludur.*

19. *Başdefterdar (defterdarların başı, maliye bakanı) cümle malımın nazırıdır. Onun izni olmadan bir akçe hazineye giremez ve hazineden çıkamaz. Ve o Rumeli Beylerbeyi ile beyra berdir. Cümle mal defterdarlarım malımın vekilidir.. Vezir-i azam, sair vüzerâ ve defterdarlarım ile müşavere ederler, onlardan başka kimse bilmeye.*

20. *Tuğra-ı şerifim ile ahkâm buyrulmak üç kişi tarafından yapılabilir: Umuma vezir-i azam buyruldu su ile yapıla malıma müteallik olan ahkâmı defterdarların buyruldu su ile yapıla, Şer-i şerif konusunda kadiaskerlerin buyruldu su ile yapıla baş deftarım umurnu vezir-i azam ile müşavere eder.*

21. *Evladımın vefatında vüzeram, kadiaskerlerim ve defterdarlarım hazır ola.*

22. *Mal defterdarlarımın başdefstardar olmak yollarıdır. Defterdarlığa üç payeden çıkılır: Önce defter emini (muhasebe defterlerini koruyan bölümün başı) ve şehir emin-i (İstanbul şehri*

hesaplarını yürüten kişi, belediye başkanı) defterdar olmak kanunumdur. Üç yüz akçe kadı (yargıç) dahi defterdar olmak kanunumdur. Reis-ül Küttap (yazışmaları yapanların başı) dahi riayet olunursa defterdar olmak kanunumdur.

23. *Meratıpte defter emini, onun altına şehir emin-i, onun alnareis-ül küttap oturur... Küttap (yazışmaları yapanlar, katipler) meratibimde reis-ül küttab (katiplerin başı, daha sonra dış işleri görevlisi), onun altına ruznameci (günlük defteri tutmakla sorumlu üst düzey muhasebeci), onun altına siphiler katibi, (sipahi – atlı asker- muhasebecisi) onun altına mukabeleci (muhasebe denetçisi), mukataacı (devletin gelir getiren yerlerinin kiraya verilmesini izleyen muhasebeci), onun altına tezkireci (muhasebede görevlendirme belgelerini düzenleyen kişi), onun altına reis katipleri (yazışmaları yapanlar) otururlar...*

Reis katipleri neferdir (sıradan memur), küttab-ı azil ve nasbı defterdarlarım aittir.

24. *... ulufe müteferrikalarının (ulufe dağıtımını kayıt edenler) yolu tımar defterdarlığıdır. Tımar (arazinin bir hizmet karşılığı tahsisi) defterdarının yolu, defter kethüdarlığıdır (muhasebe defterlerini koruma bölümü başı). Rumeli'nin defter kethüdası riayet olundukta mal defterdarı olmak caizdir... Reis katiplerinin yolu hazine kâtibi olup, mukataacı ve muhasebeci olmak kanunumdur.*

28. *Yılda bir kere rikab-ı hümayunuma defterdarlarım, irad ve masrafım okuyalar. Hilat-ı fahireler giydirile... Defterdarların mal-ı miriye hizmet eden kimselere, çavuşluk, sipahilik, katiplik her kişinin istihkakına göre arzermeye memur ola...*

30. *... Divan'a her gün vüzeram, kadıaskerlerim ve defterdarlarım geldiğinde çavuş başı ve kapucular kethüdası önlerine düşüp istikbal etsinler.*

33. ... bayramlarda meydan-ı divan'a taht kurup, çıkmak emrim olmuştur. El öpüldükçe vüzeram, kadiaskerlerim ve deferdarlarım kafadarım olup, dururlar. Ve hocama, müfti – l enama, vüzerama, kadiaskerlerime, başdefterdarıma ve nişancıma beninle birlikte olmaları kanunumdur.

... ehl-i mansıp olan muhasebeci, yeniçeri kâtibi, sipahiler kâtibi, ruznameci el öpmek kanunumdur.

34. Cenâb-ı şerif-i zafere müteveccih olsa, yanaşmak vüzeramın, kadiaskerlerimin ve defterdarlarımın kanunudur... Develerim ve katırlarımdan, elli kadar katır vüzerama, beşerr katır defterdarlarımaya versinler, zahirelerini götürmek için...

37. Her kimseye evladımdan saltanat müyesser ola, karındaşlarını nizam-ı alem için katletmek münasıptir. Ekser ulema dahi tecviz etmiştir. Onunla amel olalar.

39. Mühr-i şerifim, vezir-i azam'da dursun. Hazinem ve defterhanem mühürlenmek ve açılmak lazım gelse, defterdarlarım huzurunda açılınsın ve kapansın... Hazineye giren ve çıkan akçe, defterdarlarım emri ile girer ve çıkar...

43. ... Humayunuma her nereden haraç /vergi) ve adet-i ağnam (hayvan vergisi) ve pişkeş (hediye) gelirse vüzerama ve defterdarlarımaya dahi hisseleri gelsün... Defterdarlarımaya has (geliri olan arazinintahsisi) verirlerse 120 bin akçe verilsin...

45. ... Başdefterdar 90 bin akçe ile mütekait ola, mal defterdarlarım 80 bin akçe ile mütekait olalar.

48. ... Hazine –i Amire'me akçe teslim olundukta, defterdarlarım bin akçeden yirmi akçe kese-i mizan alalar. Defterdarlara hizmet eden kütaba dahi hakkı kitabet olalar. Humayunum aşar'ından defterdarlarımın zahirelerini muavenet edeler.

TÜRKİYE MUHASEBECİLER GÜNÜ HANGİ GÜN OLMALI?

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

Öğr. Gör. Dr. Muhsin ASLAN

Yıldız Teknik Üniversitesi

ÖZ

Ülkeler mesleklerini anmak için gün saptarlar. Türkiye’de de birçok mesleğin günü vardır. Meslek gününün, meslektaşların bir araya gelmeleri, topluma mesaj vermeleri gibi yararları vardır. Türkiye’de birçok meslek, XIX. yüzyıldaki olaylara dayalı olarak mesleki günlerini belirlemişlerdir. Türk muhasebe kültürünün, çift yanlı kayıt yöntemi ile tanışması da muhasebeciler günü olarak önem taşımaktadır. Yüz yetmiş yıldır kullanılan çift yanlı kayıt yöntemi ile Türk muhasebecilerin ilk tanışması, 25 Şubat – 6 Mart 1849 tarihleri arasında, padişahın emri ile, Napolyon’un Code de Commerce’inin ilk bölümlerinin Fransızcadan tercüme edilerek, yayınlanması ile gerçekleşmiştir. Bu tarih, 1 Mart olarak kabul edilebilir. Sözü edilen kitapta yer alan Code de Commerce’in ilk dokuz maddesinin yedisi çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi ile ilgilidir. 18 Temmuz 1850 tarihinde de Kanunname-i Ticaret adı ile ve tercüme edilmiş hali ile kanunlaşmıştır.

Anahtar sözcükler: Muhasebeciler günü, Kanunname-i Ticaret, XIX. yüzyıl.

Jel kodu: M41, G29

WHICH DAY SHOULD BE THE TURKEY’S ACCOUNTA DAY?

ABSTRACT

Countries decide a day to commemorate their professions. Several professions have a day in Turkey. Deciding a day for a profession has benefits like congregating professionals and delivering messages to the public. Several professions have decided their days according to the events of the 19th century. The meeting of Turkish accounting culture with the double entry bookkeeping method has significance as accountants’ day. The first meeting between the Turkish accountants and double entry bookkeeping occurred between February 25th and March 6th 1849 with the edict of the Sultan to translate and publish the first sections of Napoleon’s Code de Commerce from French. This date can be recognised as March 1st. The first seven articles of the Code de Commerce are about double entry bookkeeping. It was translated with the title Kanunname-i Ticaret and became law on July 18, 1850.

Keywords: Accountants’ day, Kanunname-i Ticaret, 19th century

Jel code: M41, G29

1. GİRİŞ

Dünyada ve Türkiye’de birçok meslekte, meslektaşların mesleklerini anma günü saptadıkları bilinmektedir. Hatta kimi meslek Odaları, o yılla ilgili mesleğin ihtiyacı olan bir yeniliği ya da mesleki konuyu yılın konusu olarak ilan edebilir. Örneğin Türkiye mimarlar odası 2017 için *yaşamak için daha iyi bir dünya tasarla sloganını* seçmiştir. Hukukçular, *barışın en büyük güvencesi olan hukukun üstünlüğünün benimsendiği, herkese eşit olarak bir dünyada yaşamak umudu ile* şeklinde açıklama yapmıştır.

Öncelikle dünyada ve Türkiye’de kimi mesleklerin anma günlerine kısaca göz atmak yararlı olacaktır.

Hukukçular günü: Dünya hukukçular günü, 10 Temmuz olarak belirlenmiştir. Bu tarih, Cenevre’de *Hukuk yolu ile dünya sulhu* adlı konferansın 10 Temmuz 1967’de toplanması anısına saptanmıştır. Türkiye’de avukatlar günü 5 Nisan olarak Barolar Birliği tarafından kutlanmaktadır. Bu tarih şöyle saptanmıştır: Türkiye’de 3 Ocak 1934’de İzmir’de ilk avukatlar birliği toplantısı yapılmıştır. 5 Nisan 1958’de İzmir’de toplanan baro başkanları, 5 Nisan 1878’de, İstanbul Barosunun ilk genel kurulunun yapıldığını açıklayarak, 5 Nisan’ı Türkiye avukatlar günü olarak kabul etmiştir.

Tıp bayramı: Türkiye’de 14 Mayıs tıp bayramı olarak kutlanmaktadır. Bu tarih, II. Mahmut döneminde 14 Mayıs 1827 tarihinde modern tıp merkezinin açılış tarihidir. Hekim başı Mustafa Behçet’in önerisi ile ilk cerrahane Şehzadebaşı’nda Tulumcubaşı konağında *Tıphane-i Amire* ve *Cerrahane-i Amire* adı ile açılmıştır.

Mimarlar günü: Dünya mimarlar günü ekim ayının ilk pazartesi olarak belirlenmiştir. Bu tarih, Birleşmiş Milletlerin Dünya Habitat günü olarak belirlemiş olmasından alınmıştır. Türkiye’de ise mimarlar günü, 9 Nisan olarak belirlenmiştir. Bu tarih 9 Nisan 1588’de Mimar Sinan’ın ölüm tarihinden alınmıştır. Bu nedenle 9 Nisan, Türkiye’de, *Mimar Sinan’ı anma ve Türk mimarlar günü* olarak belirlenmiştir.

Eczacılık günü: 2009 Yılında Türkiye’de Dünya Eczacılar Kongresi’nde iki karar alındığı anlaşılmaktadır. Bunlardan birincisi, Uluslararası Eczacılık Federasyonunun kuruluş günü olan 25 Eylül’ün dünya eczacılık günü olarak kutlanmasına, ikincisi de Mekteb-i Tıbbiye-i Şahane’de ilk eczacılık sınıfının açıldığı 14 Mayıs 1839’a dayanarak Türkiye eczacılık günününün 14 Mayıs tarihi olarak belirlenmesine karar verilmesidir.

Diş Hekimleri günü: Mekteb-i Tıbbiye yanında İstanbul'da Dişçi Mekteb-i Alisinin kurulduğu 22 Kasım 1908 tarihine dayanılarak, 22 Kasım günü Türkiye diş hekimleri günü olarak kutlanmaktadır.

Bu birkaç örnek göstermektedir ki, dünyada ve Türkiye'de meslekler, tarihi köklerinden yararlanarak mesleki günlerini saptamak eğilimindedir. Cumhuriyet ile Mecelle'den batı hukuk modeline geçilmiş olmasına rağmen, yine de XIX. yüzyıldan bir olayın tarihi, avukatlar günü olarak kabul edilmiştir.

Bu örnekler ayrıca göstermektedir ki, Türkiye'de meslek günü, mümkün olduğu kadar, önemli ve eski bir tarihe ait mesleki olaya dayandırılmak istenmektedir. Eczacılık, dişçilik gibi yeni meslekler çağdaş eğitim kurumlarının kuruluş günlerine bağlanmıştır. Yeni olmalarına rağmen onlar da yüz- yüz elli yıllık eski tarihlere dayanmaktadır.

Türkiye'de muhasebe mesleğinin eskiliği ve önemli olayları maalesef iki binli yıllarda ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu nedenle muhasebeciler günü de haklı olarak yakın tarihe dayandırılmak durumunda kalınmıştır. TÜRMOB'un kuruluşu, tekdüzen hesap planının kabul edilmesi ya da yürürlüğe girmesi gibi olaylar ile ilgili her tarih kuşkusuz çok önemlidir. Ama Türk muhasebe tarihindeki derinliğin, bu açıdan gözden geçirilmesi de şüphe yok ki büyük önem taşımaktadır.

2. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE MUHASEBECİLER GÜNÜ ÜZERİNE YAPILAN ÇALIşMALAR

Dünya'da muhasebeciler günü: Batı dünyası, çift yanlı kayıt yöntemine dayalı bir muhasebe tarihine sahiptir. Çift yanlı kayıt yöntemi, XIV. yüzyılın başlarında, Akdeniz ticaretini yürüten Cenevizliler gibi İtalyan kent devletlerinde yaşayan tüccarların hesaplaşma kayıtlarında

kendini göstermiş ve o ortam içinde doğmuştur. Bu yöntemi tanıtan ilk bilimsel bilgiler de İtalyan Luca Pacioli tarafından 1494 yılında yazılan bir matematik kitabının içinde bir bölüm olarak yer almaktadır. Pacioli'nin kitabı, *Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni, Proportiona* adını taşımaktadır. Bu kitap, Venice'de 10 Kasım 1494 tarihinde yayınlanmıştır. Bu nedenle dünyada muhasebeciler günü olarak, çift yanlı kayıt yöntemini bilimsel olarak ilk tanıtan kitabın yayın tarihi olan 10 Kasım günü kabul edilmiştir (*International Accounting Day, 2014*).

Türkiye'de muhasebeciler günü çalışmaları: TÜRMOB'un kuruluşu, tekdüzen hesap planı, bunların ikisi de önemli olaylardır. TÜRMOB, meslek örgütünün kuruluşu ile ilgilidir. Ancak tarihte meslek örgütleri gider, yenileri gelir. Bu nedenden olsa gerek meslek örgütlerinin kuruluşu, meslek günü olarak fazla benimsenmemektedir. Kaldı ki derin bir muhasebe kültürüne sahip olan bu topraklarda, tarihi derinliği olmayan yeni bir kuruluşu gün olarak kabul etmek uygun olmasa gerektir. Eğer örgüt kuruluşu kabul edilecekse, Osmanlıda muhasebe mesleğini yürüten Hazine-i Amire'nin kuruluşu araştırılmalıdır. Çünkü Osmanlı devlet muhasebecileri Hazine-i Amire'yi kurmuşlar ve asırlarca yönetmişlerdir. Fatih'in Kanunname-i Ali Osmani'de sözünü ettiği defterdarlar devlet muhasebesini yönetenler ve yürütenlerdir. Tanzimat'tan sonra bunlar maliye yani Maliye Nezaretine geçmişlerdir. Sözü edilen yasada sık sık sözü edilen defterdar, mühürdar gibi muhasebe defterleriyle iç içe olan kişilerdir (Güvemli, 1998: 121-135).

Öte yandan tekdüzen hesap planınının 1992'de kabul edilmesi de önemli bir olaydır. Ancak, araştırıldığında görülür ki, tekdüzen hesap planı, ülkedeki ilk hesap planı değildir ve 1971 yılında iktisadi devlet teşekkülleri için kabul edilen tekdüzen hesap planından alınmıştır.

Bu iki nedenden dolayı Tekdüzen Hesap Planı'na dayalı bir gün, fazla anlamlı olmaz.

Önemli tarihi olaylar yeni yeni ortaya çıktığından haklı olarak muhasebeciler günü için, şimdiye kadar yakın tarihteki olaylar üzerinde durulmuştur. Hasan Aykın, bu konuda bir yazı yayınlamıştır (Aykın, 2017). Bu yazısında 1994 yılında Sakarya'da yapılan başkanlar toplantısında, daha sonra 3568 numara ile yasalaşacak olan meslek kanununun Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sevk tarihi olan 1 Mart tarihinin muhasebeciler günü olarak belirlendiğinden söz etmektedir. Bu tarih herhalde bir kayıttan alınmıştır. Daha önemli olduğu için yasa teklifinin mecliste gündeme alınan gün mü diye araştırma yaptığımızda, 1 Mart 1989 tarihinde meclis gündemine alınan konular arasında bu konunun bulunmadığı tarafımızdan saptanmıştır. Ama, meclise gönderme de olsa, 1 Mart tarihi olarak bir tarihe ulaşılammıştır. Belki Maliye Bakanlığı'nın kayıtlarında vardır. Bu tarihin açık ve herkes tarafından ulaşılabilen bir olaya dayanmadığı ortadadır. Dolayısı ile güçlü bir etkinlikle saptanmadığı da gerçektir. Nitekim sayın Aykın, 1 Mart'la ilgili açıklanmalarına aşağıdaki gibi devam etmektedir.

- 1 Mart baharın ilk günüdür.
- 1 Mart, mali takvimin birinci ayının başlangıcıdır.
- Roma takviminde mart birinci aydır.
- Mart ayı ismini savaş tanrısından almıştır.

Bunlar kuşkusuz saygı duyulacak bilgilerdir. Ama Türk muhasebe düşüncesinin derin tarihi ile ilgileri yoktur. Dayanağı olan olay kolay ulaşılabilir ve hatırlanabilir bir olay değildir. Kuşkusuz yasanın yürürlüğe girdiği 1 Haziran tarihinin de söz konusu olduğu bilinmektedir.

Sonuç olarak yasa taslağının Meclise sevk tarihi ya da yasanın yayınlandığı tarihler yakın tarihlerdir ve onların değerlendirilmesini üç-beş nesil sonraya bırakmak gerekir. Çünkü meslekle ilgili gün yüz yıl yaşayacaktır. Bunun için Dünyada ve Türkiye’de, yukarıdaki örneklerden görüldüğü üzere en az yüzyıldır yaşayan tarihler benimsenmiştir. Bırakalım 1989 – 2011 (yeni Türk Ticaret Kanununun muhasebede küreselleşmenin önünü açması) yılları arasındaki olayları 2050’den sonraki meslek mensuplarına bırakalım. Onlar belki bu tarihleri daha iyi değerlendirirler.

1 Mart tarihinin saptanmasında, yakın bir olay tarihi üzerinde durulmuştur. Ama Türk muhasebe düşüncesine ait otuz milyon dolayında Osmanlı Arşivinde belge olduğu göz önünde tutulursa ve Orta Doğu muhasebe düşüncesine öncülük eden ve çok önemli kayıt kültürüne sahip bir ülkenin çocukları olduğumuz düşünülürse, daha önemli olabilecek tarihi olaylar üzerinde durulması uygun olur.

3. TÜRK MUHASEBE TARİHİNDE GÜN OLARAK BENİMSENEBİLECEK TARİHLER

30. XIX. Yüzyılda Muhasebedeki Gelişmeler

Yukarıdaki örneklerden görüleceği üzere, modern Türkiye mesleklerinin kökenlerini XIX. yüzyılda aramak doğru olur. Muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşması da bu yüzyıldadır. Çift yanlı kayıt yöntemi de bu yüzyılda hem son şeklini almış hem bilim olmuş ve hem de kendini kabul ettirmiştir. Bugünleri muhasebe açısından değerlendirmek için bu yüz yıla kısaca bakmak yararlı olacaktır.

XIX. Yüzyılın ilk yarısı çift yanlı kayıt yönteminin olgunlaşma çabaları ile geçer. İkinci yarısı ise, çift yanlı kayıt yönteminin hem bilim olma sürecini ve hem de kendisini kabul ettirme sürecini kapsar.

Muhasebe tarihinde XIX. yüzyılın ilk yarısında kolonlar savaşı denilen bir dönem yaşanmıştır. İngiliz Thomas'ın *En İyi Muhasebe Sistemi İngiliz Sistemi*'dir adı ile bir eser yayınlaması bu savaşı başlatmıştır. Kara Avrupası ülkeleri yazarları peş peşe kitap yayınlamaya başlamıştır. En iyi sistem Fransız sistemidir. En iyi sistem Hollanda sistemidir. İsviçreliiler dahi en iyi sistemin kendi sistemleri olduğunu ileri sürmüşlerdir. Ancak İsviçreliilerin ileri sürdüğü sistem, daha sonra Amerikan usulü defter tutma (günlük ve büyük defter bir arada) adını almıştır. Mesele, o güne kadar günlük defterin tek kolona sahip olması idi. İngiliz yazar üç kolon öneriyordu. Ortadaki kolon, günlük defter maddesinde yer alan borçlu ve alacaklı kolonların ayrı ayrı toplamlarını yapıyor ve günlük defter madde tutarının doğruluğunu kontrol ediyordu. Yani bir kontrol kolonu idi. İngiliz ve Kara Avrupa ülkelerinin yazarları arasında büyük tartışmalar yaşanmış ve Osmanlının Tanzimat'ı ilan ettiği yıllarda (1838-39) her iki tarafın yazarları günlük defterde iki kolonda anlaşmışlardır. Böylece kolonlar savaşı sona ermiştir (*Güvemli, 2000: 251*). Ve çift yanlı kayıt yöntemi son şeklini aldığında Osmanlı da Tanzimat dolayısı ile konu ile ilgilenmeye başlamıştı. Yani Osmanlı tam zamanında çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgilenir duruma gelmiştir.

Bu arada bir yandan Avrupalı yazarlar çift yanlı kayıt yöntemini, son hali ile, tanıtıcı kitap yayınlıyorlar, bir yandan da kapitalist Avrupa çift yanlı kayıt yöntemini ticaret hukuku içine almaya çalışıyordu. 1807 Yılında Napolyon, Almanya ve İngiltere hariç (Almanya kendi ticaret kurallarını saptamak için zamana ihtiyacı olduğunu söylüyor, İngiltere Kara Avrupası'na karşı çıkma stratejisini uyguluyordu) bütün Avrupa'nın benimsediği *Code de Commerce*'i yayınlamıştı (*Code de Commerce, 1807*). Ve bu öncü ve çağdaş ticaret kanununda çift yanlı kayıt yönteminin o tarihteki yapısı yer alıyordu. Ticaret Kanunundan yer alması çift yanlı kayıt yönteminin yaygınlaşmasını sağlayan bir etken olmuştur. XIX. Yüzyılın ikinci yarısında da muhasebe teorilerinin öncüsü olan ekollerin doğmaya başlaması ve muhasebe öğreti kitaplarının peş peşe yayınlanması da muhasebenin bilim olmasını açmıştır.

Tanzimat ile başlayan batılılaşma hareketi, yeniliklere açıldı ve Batı Avrupa kültürünü adapteye çalışıyordu. Bu arada kapitalizme yaklaşma çabaları da başlamıştı. Özel kesimde sermaye olmadığı için devlet kendi parası ile *Fabrika-i Hümayun* adı altında holding benzeri bir yapı oluşturmuş ve 1840'ların başlarında kâr amaçlı fabrikalar kurmaya başlamıştı. Fabrikalar üretim yapacak, ürünlerini satacak, elde ettiği kârla yatırdığı sermayeyi geri alacaktı. İktisadi devlet teşekkülleri gibi. Türk sanayi tarihinde fazla başarılı olamadığı kabul edilen bu girişim sonrası, Fransa ile temas geçildiği ve öğrenci gönderilmeye başlandığı bilinmektedir (*Duran, 2012*). Bu öğrenciler döndüklerinde batıdaki yenilikleri de Türkiye'ye getiriyorlardı. Ya da Tanzimat yöneticileri yenilikleri Fransa'daki elçilikleri kanalı ile temin ediyorlardı (Bu temaslar sırasında *Les Ecoles de Haute Etude Commercial* adını taşıyan okulun programını alınarak 1883'de bugünkü Marmara Üniversitesi, *Hamidiye Ticaret Mekteb-i Ali'si* adı ile kurulacak ve lisans düzeyinde ilk muhasebe eğitimi başlayacaktı).

Türk muhasebe tarihinde, çift yanlı kayıt yöntemi ile ilk tanışan ve bu yöntemi Türkiye'ye getiren bu öğrenciler olmalıdır (*Güvemli,2017*) ya da Tanzimat'ın batı ile ilişki kuran uzmanları olmalıdır. Bu öğrencilerin ya da Tanzimat görevlilerinin, Türkiye'ye döndüklerinde yanlarında Napolyon'un beş bölümden oluşan *Code de Commerce* 'ini de getirmiş olmaları muhtemeldir. Onların ilgisini bu beş bölümden ilk ikisini içeren kara ticaret hukuku çekiyordu. İsmi henüz bilemediğimiz, Fransızcası iyi olan bir uzman ya da uzmanlar, devlet yöneticilerinin teşvik ve desteği ile 1849 yılında 315 maddelik ilk iki bölümü Osmanlıcaya tercüme etmişler ve Matbaa-i Amire'de basmışlardır (*Kanunname-i Ticaret, 1265*).

Bir buçuk yıl kadar sonra, 1850’de de Kanunname-i Ticaret yürürlüğe girmiştir. Türk muhasebe düşüncesini çağdaşlaştıran, çift yanlı kayıt yönteminin Türk işletmeleri ve muhasebecileri tarafından tanınmasını sağlayan bu iki öncü girişimdir. Muhasebeciler gününü bu girişimlerde aramak, hem Türk muhasebe düşüncesini yüz yetmiş yıldır yönlendiren çift yanlı kayıt yöntemine saygı göstermek olacaktır hem de dünyadaki meslek günü kültürüne uyum sağlamayı kolaylaştıracaktır.

Kanunname-i Ticaret’in bu baskılarının ayrıntısına geçmeden muhasebe tarihinde, muhasebe ve ticaret hukuku birlikteliğine de değinmek uygun olacaktır. şurası kesindir ki, Tanzimat sonrası Türk muhasebe düşüncesine yön veren Türk Ticaret Kanunlarıdır. 1850, 1926 ve 1957 Ticaret Kanunları, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunu sağlayan yasal düzenlemelerdir. 2011 Tarihli Türk Ticaret Kanunu ise, Türk muhasebe düşüncesinin küreselleşme sürecine girmesinin önünü açan yasal düzenlemedir. Çünkü yeni ticaret kanununun hazırlandığı 2005 yılında Batı Avrupa ülkeleri de uyguladıkları AB direktiflerini bırakmışlar ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına geçmişlerdir. Yani 2005 yılında Batı Avrupa muhasebe kültürü yerini küresel muhasebe kültürüne bırakmıştı.

31. Kanunname-i Ticaretin Yasalaşmadan Önceki Tercümesi

Hicri olarak Evaili Rebi ül ahir 1265 (Miladi 25 şubat – 6 Mart 1849) tarihinde, Kanunname-i Ticaret başlığını taşıyan, ilk üç sayfası yasa gerekçesi niteliğinde olan ve 315 yasa maddesini içeren bir kitap, Matbaa-i Amire’de basılmıştır. Bu bir yasa değildir. Ama 1-1,5 yıl sonra kabul edilip yürürlüğe girecek yasa maddelerini kapsamaktadır. Bir bilgilendirme kitabıdır. Bu kitap hem batı ticaret hukukunun ve hem de çift yanlı kayıt yönteminin bilinen ilk tanıtım kitabıdır. İçinde hem kara ticaret hukuku, deniz ticaret hukuku, iflas konusu ve hem de çift yanlı kayıt yöntemi doğrultusunda tutulacak defter sistemi yer almaktadır.

Hicri 1265 yılı Rebi ül ahir ayının ilk on günü (evaili) içinde basılmıştır. Bu tarih 25 Şubat – 6 Mart tarihlerine denk gelmektedir ki, bu tarihlerin arası olarak 1 Mart tarihini kabul etmek mümkün görülmektedir.

Padişah I. Abdülmecit (1839-1861)'in batılılaşma hareketi çerçevesinde desteklediği yeniliklerden birisi olarak görülen bu kitabın ilk üç sayfası, daha sonra yasalaşacak olan kanunun gerekçesini içermektedir. Kitabın ilk üç sayfası Ek I'de, transkripsiyonu ise Ek II'de dir. Ek: II'de yer alan transkripsiyonun bugünkü Türkçe ile özeti aşağıdadır.

Cihan padişahımızın emri ile ticaretin adaletli olarak gerçekleşmesinin ve yaygınlaşmasının sağlanması istenmektedir. Zati şahanelerinin isteği, her zaman millet ve memleketin yanında olmuş, halkın menfaat ve çıkarları göz önünde tutulmuştur. Malum olduğu üzere, ticaret kanunu halkın huzur ve refahı ve ülkenin kalkınması için gereklidir. Böylelikle ticari faaliyetlerin düzen içinde gelişmesi, yaygınlaşması, padişahımızın isteği doğrultusunda gerçekleşecektir.

Ticarethaneler ile ilgili görülen hususlar ve ticari davaların, imparatorluk topraklarında usul ve nizam içinde görülmesi padişahımızın da isteğidir. Mevcut usul ve kurallar pek de muntazam ve uygun değildir. Bu nedenle yeni şartlara ve ihtiyaçlara göre yeni bir ticaret kanunu, padişahımızın emirleri doğrultusunda hazırlanmıştır. Böylece hükümlerlik toprakları üzerinde tek bir ticaret kanunu ve usullerinin uygulanması ve ticari işlerin kolaylaştırılması amacı ile, uygun belge ve evrakların ve defterlerin düzenlenmesi gerekmektedir. Usul ve kurallar dahilinde bunların düzenlenmesinde zaruret hasıl olmuştur.

Devlet-i Aliye'nin itibarı ve düzeni için bunların kabulü gerekmektedir. Bu yasal düzenleme dört kısımdan oluşmuştur. İlk bölümde tüccar, ticaret şirketleri ve defter düzenleri ele alınmıştır. İkinci bölümde deniz ticaret hukukuna yer verilmiştir. Üçüncü bölümde iflas ve tasfiye konuları yer almıştır. Dördüncü bölüm ticaret mahkemelerini ve bu mahkemelerin düzeni üzerinde durulmuştur (Yasaya bunun sonra eklendiği anlaşılmaktadır).

Ali Osmani'de uygulanacak ticari defterlerin düzenlenmesi, şirket ana sözleşmelerinin ve ticari poliçelerin hazırlanması, iflas maddelerini de kapsayacak şekilde yasa tasarısı 315 madde halinde hazırlanmış ve Padişahımıza arz olunmuştur.

Kanunnamenin yayınlanacağı ve uygulanacağı herkese duyurulmuştur.

Bunlar, bir süre sonra yürürlüğe girecek olan yasal düzenlemenin gerekçeleridir. Öncü duyurularıdır. Batı Avrupa ticaret hukukunu ve defter sistemini, yani çift yanlı kayıt yöntemini ilk duyuran cümlelerdir. Çağdaşlaşmak arzusunda olan bir devlet yönetiminin yeni bir muhasebe düşüncesini halka duyurmak isteyen bir çabasıdır. Bütün bu nitelikleri ile, kitap öncüdür. Nitekim aşağıda ayrıca üzerinde duyurulacağı üzere, bu yasa gerekçesinden hemen sonra tüccarın tanımına ve uzunca maddeler halinde çift yanlı kayıt yöntemine ait defter sisteminin anlatımına geçilmektedir.

1849 Yılında yayınlanan bu kitap, bir buçuk yıl kadar sonra yasalaşacaktır. Yasalaştıktan sonra da birçok konu zaman içinde *zeyl* adı ile eklenecektir.

Tanzimat sonrası çağdaşlaşma sürecinde ceza kanunu gibi kimi yasalar Osmanlı toplumuna adapte edilmiş, kimi yasalar da iktibas edilmiştir. Yani olduğu gibi aktarılmıştır. Kanunname-i Ticaret iktibas

edilen yasalardandır. Bu nedenle, sözü edilen kitabın tercümesinde hatalar olmuştur. Ama bu hatalar yasalasma sürecinde düzeltilmeye çalışılmıştır. Yasa yürürlüğe girdikten sonra iki açıdan tepki ile karşılanmıştır. İlki şirket şekilleridir. Anonim şirket, limited şirket gibi batı ticaret hukukunun öngördüğü hukuki şirket şekilleri, İslami kurallara göre kurulan hukuki şirketlere uymadığı için tepki almıştır. İkinci tepki ise, faiz konusunda yaşanmıştır. Bu nedenle yasanın halk tarafından benimsenmesi gecikmiştir (Üçok & Mumcu, 1981: 329). Yeni ticaret kanununa gösterilen bu tepki nedeni ile bu hukuk, daha çok yabancı sermayeli şirketlerde kullanılmıştır. Cumhuriyet'in kuruluşundan sonra *Türk Kanun-ı Medenisi* ile (1925) alt yapı oluşturulduktan sonra, ticaret hukukunun önü açılmış ve yeni Türk Ticaret Kanunu da (1926) yürürlüğe girmiştir.

Önerilen muhasebe düzeni, yasanın tepki almayan yanını oluşturmuştur. Çift yanlı kayıt yöntemini ne bilen muhasebeci vardı ne de uygulayan işletme vardı. Sermaye birikimi yapamamış özel kesim işletmelerinde basit muhasebe düzeni olduğu için, çift yanlı kayıt yöntemi, mevcut bir yöntemin yerini almıyordu. Tepki çekmemesinin nedeni bu idi. Devlette merdiven yöntemi uygulanıyordu.

Devlet, merdiven yöntemini 1879 yılına kadar uygulamaya devam etti. Ve bu yılda devlet muhasebesinde çift yanlı kayıt yöntemine geçildi. Devletin bu uygulaması, özel kesimin çift yanlı kayıt yöntemine geçmesinin önünü açmış oldu.

32. Kanunname-i Ticaret'in Yasalasma

Kanunname-i Ticaret'in, yukarıda üzerinde durulan öncü tercüme kitabın yayınlanmasından yaklaşık 1,5 yıl sonra (Kenanoğlu, 2005: 76) Hicri 8 Ramazan 1266, Miladi 18 Temmuz 1850 tarihinde yasalastığı bilinmektedir. Bu yasa 315 maddeden oluşan *Kanunname-i Ticaret-i*

Berriye adı ile yasalaşmıştır. İçinde üç bölüm vardır. İlk bölümde ticaret şirketleri ve çift yanlı kayıt sistemi yer almakta; ikinci bölümde deniz ticaret hukukuna yer verilmekte; nc bölümde ise iflas hukuku bulunmaktadır. Daha sonra yine Napolyon'un 1807 tarihli Code de Commerce'inden alınan yenilikler, aşağıdaki şekilde eklenmiştir.

<i>Kanunname-i Ticaret-i Berriye (kara)</i>	1850 (H 1266)
<i>Ticaret mahkemelerinin kuruluşu</i>	1870 (H 1276)
<i>İflas hükümleri hakkında ekleme</i>	1905 (H.1321)
<i>Sigorta muamelatı hakkında ekleme</i>	1906 (H 1322)
<i>Kanunname-i Ticaret-i Bahriye (deniz)</i>	1864 (H 1280)
<i>Usul- Muhakeme-i Ticaret nizamnamesi</i>	1862 (H 1278)

Not: Yasada bu konuların birçoğu yer alıyordu. Zaman içinde ya yenilik olarak ya da eksikliği gidermek için eklemeler yapıldığı anlaşılmaktadır.

Yasanın ilk dokuz maddesine bugünkü dille aşağıda yer verilmiştir.

BİRİNCİ FASIL

Tüccar Hakkında

Madde 1. Ticaretle meşgul olan ve senetlerle işlem yapan kişiler tüccar kabul olur.

Madde 2. Yirmi bir yaşını dolduran kişi, usulüne göre ticaret yapabilir. On sekiz yaşını dolduranlar da velisi tarafından kefil olunması ve ticarethane için ruhsat alması halinde tüccar sayılır.

İKİNCİ FASIL

Tüccarın Tutmaya Mecbur Olduğu Defterler

Madde 3. Her bir tacir gün be gün, madde be madde borçlarını ve alacaklarını deftere kayıt etmek için journal tabir edilen yevmiye defterini tutmaya mecbur olup, ticarete ait bütün muamelatını, aldığı poliçeyi ya da kendisine çekilmiş olup kabul ettiğini ve başkasına ciro ettiğini, alış – verişini deftere geçirir; kendi masraflarını dahi ayda bir kalem halinde deftere kayıt eder. Bundan başka bir defter daha tutup, ortaklarına ve adamlarına (iş yaptığı kişiler) gönderdiği mektupları kayıt eder ve ortak ve adamlarından gelen mektupları da ay be ay bir araya getirerek saklar.

Madde 4. Tacir olan kimse, 3. Maddede yazılı olan defterlerden başka, her sene bilanço tabir edilen diğer bir defter daha tutmaya mecbur olup, taşınmaz ve taşınır mallarını, borçlarını ve alacaklarını bu deftere teker teker geçirir ve yazar.

Madde 5. Önceki maddede üzerinde durulan iki defterde, kayıt mümkün olabilecek şekilde boş yer bırakılmayacak, bozuk yazı olmayacak, satıra kelime ve işaret eklemesi yapılmayacak, herhangi bir ibare eklenmeyecek, çıkarılmayacak (silinti olmayacak) Journal (günlük) defterinde her sene sonunda ticarethanede görevli bir kişi (muhasebeci), tacir adına bu kayıtların sah (gerçek) olduğunu keşide (doğrulama) etmelidir. Ayrıca bu kişi sözü edilen defterlerin herhangi bir kelimesine dokunmaya yetkili değildir. Defterlere kayda başlanmadan önce, yine ticarethaneden görevli bir memur defterleri sayfalarına numara koyup, defterin başına o defterin kaç sayfa olduğunu yazar ve imzalar.

Madde 6. *Tüccarın defterleri tutmakla görevli memuru (muhasibeci), kayıt koşullarına uymayıp, defterlerini uygunsuz ve nizamsız tutmuşsa, anlaşmazlıklarda o kayıtlara itibar edilmez.*

Madde 7. *Anlaşmazlık hallerinde, tüccar, defterlerinin ibrazı emrolunmaz, ancak şirket işlerinde, veraset, şirketin bölünmesi ve iflas durumunda, gerekli defterler ticarethaneden resmen talep edilebilir.*

Madde 8. *Genel kaidelere ve kurallara uygun olarak düzenlenmiş tüccar defterleri, tüccarlar arasında vuku bulan davalarda delil ve ispat belgesi olarak kabul edilir.*

Madde 9. *Bir davanın görülmesi sırasında, üzerinde anlaşmazlık olan konunun açıklığa kavuşturulması açısından, yalnız üzerinde anlaşmazlık olan hususun aydınlatılması için ticaret defterlerinin ibrazı ticarethane tarafından önerilebilir.*

Bu yasa maddelerinden Türk toplumunun çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili defter sisteminin üç defteri ile tanıştığı görülmektedir. Bunlar günlük defter, envanter ve bilanço defteri ve kopya defteridir. Kopya defteri, öteki iki defter ile birlikte 1926 ticaret kanununda da yer almış ve bu defter 1949 yılına kadar uygulamada kalmıştır. Ticari yazışmaların birer kopyasının, gelecekte bir anlaşmazlık çözümünde yararlanılan belge olur beklentisi ile bir defterde toplanmasını içeren defter ve klasörden (gelenler için) oluştuğu anlaşılmaktadır. Maddelerdeki açıklamalarda ayrıca, muhasebe defterlerinin düzgünlüğünün ticaret hukukunda delil olabilmesi için fevkalade önemli olduğu da anlaşılmaktadır.

Kanunname-i Ticaretin ilk dokuz maddesinin ilk ikisinin tüccarın tanımına ait olduğu, sonraki yedi maddenin ise, çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi ve defterlerin ticaret hukukundaki yeri ile ilgili olduğu dikkati çekmektedir.

Bu durum, 1850’de Batı Avrupa’da çift yanlı kayıt yönteminin ticaret hukuku içindeki güçlü bir yere sahip olduğunu göstermektedir.

Çift yanlı kayıt yönteminin, kendisini kabul ettirme süreci içinde iken, Osmanlının buna uyum sağlamaya başlaması bir başka önemli noktadır.

Ayrıca, uygulamada, ticarete İslami kuralların geçerli olduğu bir dönemde, Tanzimat yöneticilerinin çağdaş ticaret hukukunu ve çift yanlı kayıt yöntemini, çağdaşlaşma konusunda cesaretli bir adım atarak, uygulamaya koymalarının, büyük önemi vardır. Aynı zamanda Osmanlının çağın gereklerine uyum sağlamada gösterdiği önceliği gösterir.

Ellerinde 1,5 yıl önce tercüme edilmiş bir metinden başka bir şey olmayan, bu topraklara yabancı bir konuyu yasalaştırmaya çalışan bu yürekli bir avuç cesaret sahibi kişiye, bugünkü muhasebe dünyası çok şey borçludur.

4. SONUÇ

Bu incelemede son yüz yetmiş yıl (1849- 2017) içinde muhasebe düşüncesine önemli katkılarda bulunan bir dizi olayın ortaya çıktığı görülmektedir. Bunları aşağıdaki şekilde sıralamak olanağı vardır.

- Kanunname-i Ticaret adını taşıyan ilk tercüme kitabın yayını, 25 Şubat – 6 Mart 1849 arasında gerçekleştirilmiştir. Tarih 1 Mart olarak kabul edilebilir. Bu, padişahın emri ile yapılan, büyük dönüşümü başlatan, yayındır. Türklerin çift yanlı kayıt yöntemi ile tanışmalarını sağlayan kitaptır.

- Kanunname-i Ticaret, 18 Temmuz 1850 tarihinde yayınlanmıştır. Büyük dönüşümün kanunudur. Yüz yetmiş yıldır muhasebe düşüncesini

etkileyen yasal düzenlemedir. Çift yanlı kayıt yöntemini Türkiye'ye getiren yasadır.

- Çift yanlı kayıt yönteminin devlet muhasebesinde uygulanması için çıkarılan padişah fermanı, Hicri 9 Sefer 1297, Miladi 22 Ocak 1880 tarihinde yayınlanmıştır. Osmanlı Devleti, Osmanlı Bankası'nın çift yanlı kayıt yöntemini başarı ile uyguladığını öğrenmiş ve devlet muhasebesinde çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasına ait fermanı yürürlüğe koymuştur. Çift yanlı kayıt yönteminin devlet muhasebesinde kullanılmaya başlanması, uygulama alanının özel kesimde de yaygınlaşmasının önünü açan bir etken olmuştur

- Hamidiye Ticaret Mektebi, lisans düzeyinde ilk çift yanlı kayıt yöntemi eğitimini başlatan okuldur, 16 Ocak 1883 tarihinde açılmıştır. Bugünkü Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi'dir.

- Cumhuriyet'in ilk Ticaret Kanunu, 29 Mayıs 1926 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Tanzimat'tan sonra muhasebe düşüncesinde çağdaşlaşmanın ikinci hamlesini başlatan yasal düzenlemedir. Çift yanlı kayıt yönteminin çağdaş uygulamalarının önünü açan kanundur.

- 1 Mart 1989, TÜRMOB yasının Meclise sevk günü, 1 Haziran 1989 TÜRMOB yasının yürürlüğe girdiği gündür. 150 Yıllık bir aradan sonra, yani 1839'da yaşantısı sona eren Hazine-i Amire'den sonra muhasebe mesleğinin örgütlenmesi ile ilgilidir. Daha önce Hazine-i Amire'de muhasebeciler bir örgüt yapısına sahipti. Fatih Sultan Mehmet zamanında 1475-80 yılları arasında Kanunname-i Âli Osman ile muhasebeciler örgütlenmişlerdi. Bir süre sonra da Hazine-i Amire adını almıştır. Tarihin tam saptanması fazla güç değildir. Hazine-i Amire, iki yüz elli sene muhasebecilerin örgütü olmuştur.

- Tekdüzen hesap planının yayınlandığı tarih, 26.12.1992'dir. Çift yanlı kayıt yöntemine, disiplin içinde uygulama kolaylığı getirerek, Türkiye uygulamalarının önünü açan yasal düzenlemedir.

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yayınlandığı tarih: 14 Şubat 2011'dir. Uluslararası muhasebe standartlarını ve uluslararası denetim standartlarını gündeme getirerek, muhasebe düşüncesinin küreselleşmesinin önünü açan yasal düzenlemedir. Önceki ticaret kanunları Batı Avrupa ile entegrasyonu ön görüyordu. Üç-beş nesil sonraki muhasebecilerin, bu tarihi çok daha fazla önemsemeleri beklenebilir.

Bu bilgiler ışığında Türkiye muhasebe mesleğinin gününe karar verilebilir. 1 Mart tarihi, hem halen muhasebeciler günü olarak kullanıldığı, hem de muhasebe düşüncesinin büyük dönüşümünün başlangıcı olması nedeni ile uygun olabilir.

Mart ayının mevsim olarak uygunluğu da göz önünde tutulursa bu uygunluk kendini daha kolay kabul ettirmektedir.

KAYNAKLAR

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011, 14 Şubat). Resmî Gazete

Aykın, H. (2017, Mart 3). Muhasebeciler günü neden 1 Mart?

Dünya hangi tarihte kutluyor? (H. Aykın, Düzenleyen)

Haziran 9, 2017 tarihinde <https://vergidosyasi.com> adresinden alındı.

Code de Commerce: Fransa Ticaret Kanunu. (1807). Fransa

- Duran, S. (2012). The Influences of the French Accounting Culture on Ottoman Accounting Thought in the Second Half of the XIX. century. 13. 7 New Castle.
- Gürzumar, F. ve Gürzumar, T. (1952). Kanunname-i Ticaret ve Zeyilleri (s. 3-6, 43-46) Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırmalar Enstitüsü.
- Güvemli, O. (1998). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı Dönemi (cilt 2, s. 121-135). İstanbul.
- Güvemli, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, XIX. yüzyıl (s. 251). İstanbul.
- Güvemli, O. (2017, Mayıs 29). Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesine Etkileri. 36. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. Antalya.International Accounting Day. (2014). Haziran 9, 2017 arihinde <http://accountants-day.info> adresinden alındı.
- Kanunname-i Ticaret. (1265). İstanbul: Matbaa-i Amire. Kenanoğlu, M. M. (2005). Ticaret Kanunnamesi ve Mecelle Işığında Osmanlı Ticaret Hukuku (s. 76). Ankara: Lotus Yayınevi.
- Pacioli, L. (1494). Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni, Proportiona, 10 November. İtaly.
- Türk Ticaret Konunu. (1926). İstanbul.
- Üçok, C. & Mumcu, A. (1981). Türk Hukuk Tarihi (2. Baskı, s.329). Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

EK I

Kanunname-i Ticaret yaslaşmadan önceki tercümesinin ilk basımı
25 Şubat/6 Mart 1849

10388



«» قانوننامه تجارت «»

دیساجہ مجلداں قانوننامہ خلافت و سرلوحہ کتب مدونہ شان و شوکہ
اولان ذات مکارسمات حضرت جہاندارینک بارکاء فیض پشاه دولت واقبا
ملوکا ناری قواتین عدل و داد واس قوی تأییدات جناب رب العباد ایلہ مشا
وہر برہمہام خیریت انجام شاہانہ لری توفیقات باہرۃ التسهیلات الہیہ
دلالتیہ مہمد اولدینشہ و ہمیشہ افکار مکارمشعار شہنشاہیاری اعمار ملک
و ملت و ترقیہ احوال اہالی و رعیت قضیہ مرئیہ سنہ مصروف و معظوف
اولوب جملہ یہ معلوم اولدینی اوزرہ تجارت مادہ می اسایش و رفاہ رعیت
و عمرانی مملکتک جزو اعظمی و بلکہ روسی مثا بہ سندہ اولغسلہ بونک
کون بکون توسع و تکثری اہم مہامدن اولہ رق بودنی معاملات تجارتک
انظامات قویہ و منحصنہ تختندہ بولغسنہ موقوف اولدینتدن بومطلب
معتامک دخی سایہ موقیبتوایہ حضرت ملوکا ناریندہ جاوہرہ نمای سرآت حصول
اولاسی

EKI (devamı)



اولسی ضمننده تجارتخانه عامره زنده امور تجارته دائر رؤیت و فصل اولمقدمه اولان دعاوی واقعهک اصول تجارته تطبیقا رؤیت و تنظیم و مبانی محاکم دادوستد دخی سایه معدلتوایه ملوکانه زنده قوانین عدل و انصاف ایله ترین و تحکیم اولغسی نزد معالوفد حضرت کیتی ستانیده مطلوب و ملتزم عالی بولندیغنه و اگر چه شمیدی به قدر اومقوله دعاوی تجارت قواعد مرعیهسی وجهله رؤیت اولمقدمه ایسه ده بو اصول بکده مضبوط و منظم اولدیغینی جهته احتیاجات حاضره تجارته و محافظه کامله منافع تبعه به کافی درجده اولدیغنه منی اصول تجارته موقوف علیهی اولان شرائط لازمه به دائر برقانوننامه جدیدک ترقیم و املا و سایر منفردات و مقتضباتی ترتیب و اجرا اولمنسه بوندن اقدام امر و اراده اصابتعاده جناب تاجدارای سانجه ارای صدور بولمش اولسبله تبعه سلطنت سنیه تک اجرای معامله دادوستدلرنده بسر و سهولتی موجب و یدلرنده تداول ایده چک سندات ایله دفاتر و سایر اوراق اصول تجارته موافق و مطابق اولهرق لیدی الحاجه احتیاجه صالح اولوب بویله توثیقات ایجابیه تک اجراستدن طولانی برقاندخی اخذ و اعطاجه حصول امنیتی مستوجب اوله جق صورته قوانین متداوله تجارتن ترتیب ایندیریلان مجموعه اصول و نظامات معتبره دولت علیه به موافق صورته قرارلشدیرلمق اوزره بوندن اقدام تجار و سایرمدن لازم کاترک جمع و جلیله مجلس ذراعنده لیدی القرانه مجموعه مذکوره درت قسمه منقسم اولوب قسم اولی علی الاطلاق معامله تجارت و عقد شرکت و اصول بویجه و قسم ثانیسی تجارت بحریه و اکا متعلق نامینات و قسم ثالثی مصالح افلاسک تحقیق و تسویه سی و قسم رابعی دخی تجارت محکمه لرتیک تنظیم و ترتیبی مادهلرتی شامل و اقسام مذکورمدن تسویه محاکمه دائر اولان قسم رابعک مسائل و احکامی اصول حالیه و داخبله دولت علیه به توافق ایندیگی جهته اجرایی فسیر قابل اولتی و سایه معدلتوایه جناب پادشاهیده تجارت بحریه دخی واجب الاعتنا مواددن اولهرق لیک دخی اصول بحریه دولت علیه به تطبیق و توفیق ایله صورت تنظیمینه باقمسی لازمه دن

EKI (devami)



ایستاده درجه لزوم واهمینی علی الاطلاق معامله تجارتی دائر اولان دیگر
ایکی قسمک مادوننده بولمق ملاسه سبله تسویه محاکمه دائر اولان قسم رابعدن
صرف نظاره تجارت بحر به به متعلق اولان مواد بندنوبله تسویه و تنظیم ابله
ذیل و علاوه اولمق اوزره لزوم حقیقی بدیجی اولان قسم اول و ثانیست
مراد مندرجه سی بالذکره تدقیق و اصول جاریه و داخلیه دوات علیه به توفیق
و تطبیق اولنه رفی تنظیم دفاتر و عقد شرکت و کسبه و بیججه و تسویه امور
افلاسی مین و ایکی قسمی متضمن اولمق اوزره اوچوز اون بش ماددی شامل
اوله رفی اشوقانوننامه تجارت ترقیم و تنظیم و خاکای همایون ملوکانه به عرض
و تقدیم اولمش و قانوننامه مذکورک طبع و تمیل و هرکسه اعلان و اشاعه سیله
بوندن بوبله صفت تجارتنده اولان اخذ و اعطاء حقیقه مرعی الاجرا و دستور العمل
طوئلیسی باینده مبارک خط همایون مهاجغرون جناب شهنشاهی شرف افزای
صحیفه صدور بیورلس اولغسله همان جناب ترتیب فرمای اجراء مجموعه کاتبان
تعالی شله عن جمیع الموجودات سرلوجه ارای صحایف کتب سلطنت و شوکت
و شیرازه بند نسخه انتظام ملک و ملت اولان پادشاه اسکندر منقبت و شهنشاه
مکار مخلصت ولی نعمت پختمز پادشاهمزا فندمز حضرتلر بنگ ایام عمر و اقبال
فیض اشمال شاهانه لرینی متراید و افزون و سایه اهنواید ملوکانه لرینی جمله مز
حقیقه اید نمون بیورسون آمین

EK II

25 Şubat/6 Mart 1849 Kanunname-i Ticaret'in tercümesinin giriş kısmı

Sayfa 2

Kânûnnâme-i Ticâret

Dîbâce-i mücellidât kânûnnâme-i hilâfet ve ser-levha-i kütüb müdevvene-i şân ve şevket olan zât-ı mekârim-simât-ı hazret-i cihândârînin bârgâh-ı feyz-penâh-ı devlet ve ikbâl-i mülûkâneleri kavânîn-i adl-i vedâd ve üss-i kavî-i te'yîdât-ı cenâb-ı Rabbü'l-ibâd ile meşîd ve her bir mehâm-ı hayriyet-encâm-ı şâhâneleri tevfikât-ı bâhîretü't-teshilât-ı ilahiyye delâletiyile mümehhid olduğuna ve hemîşe-efkâr-ı mekârim-şî'âr-ı şehinşâhîleri i'mâr-ı mülk ve millet ve terfih-i ahvâl-i ahâlî ve ra'ıyyet-i kazıyye-i marziyyesine masrûf ve ma'tûf olup cümleye ma'lûm olduğu üzere ticâret mâddesi asâyiş ve refâh-ı ra'ıyyet ve ümrânî-i memleketin cüz-i a'zamı ve belki ruhu mesâbesinde olmağla bunun gün be gün tevessü' ve tekessürü ehemmiyet-i mehâmdan olarak bu dahi mu'âmelât-ı ticâretin nizâmât-ı kaviyye ve müstahsene tahtında bulunmasına mevku' olduğundan bu matlab-ı mu'tenânın dahi sâye-i muvaffakiyet-vâye-i hazret-i mülûkânelerinde cilve-nümâ-yı mir'at husûl

EK II (devamı)

Sayfa 3

olması zımnında ticârethâne-i âmirelerinde umûr-ı ticârete dâir rü'yet ve fasl olunmakda olan de'âvî-i vâkî'anın usûl-i ticârete tatbîkan rü'yet ve tanzîm ve mebânî-i mehâkim-i dâd u sited dahi sâye-i ma'delet-vâye-i mülûkânelerinde kavânîn-i adl ve insâf ile tezyîn ve tahkîm olunması nezd-i me'âlî-vefd-i hazret-i kiti-sitânîde matlûb ve mültezim-i âlî bulunduğuna ve eğer ki şimdiye kadar o makûle de'âvî-i ticâret kavâ'id-i mer'iyyesi vechile rü'yet olunmakda ise de bu usûl pek de mazbût ve muntazam olmadığı cihetle ihtiyâcât-ı hâzire-i ticârete ve muhâfaza-i kâmile-i menâfi'-i tebe'aya kâfi derecede olmadığına meb-nî usûl-i ticâretin mevkûf-ı aleyhi olan şerâit-i lâzımeye dâir bir kânûn-nâme-i cedîdin terkîm ve imlâ vesâire müteferri'ât ve mukteziyâtı tertîb ve icrâ olunmasına bundan akdem emr ve irâde-i isâbet-âde-i cenâb-ı tacdârî sâniha-ârâ-yı sudûr buyrulmuş olmasıyla tebe'a-i saltanat-ı seniyyenin icrâ-yı mu'âmele-i dâd ü sitedlerinde yesr ve suhûleti mûcib ve yedlerinde tedâvül edecek senedât ile defâtir vesâir evrâk usûl-i ticârete muvâfık ve mutâbık olarak lede'l-hâce ihticâca sâlih olup bu bâbda tevsîkât-ı îcâbiyenin icrâsından dolayı bir kat daha ahz ve i'tâca husûl-i emniyeti müstevcib olacak sûretle kavânîn-i mütedâvele-i ticâretten tertîb ettirilen mecmû'a usûl ve nizâmât-ı mu'tebere-i devlet-i aliyyeye muvâfık sûretle kararlaştırılmak üzere bundan akdem tüccâr vesâirenden lâzım gelenlerin cem' ve celbiyle meclis-i zirâ'atden lede'l-kıra'e mecmû'a-i mezkûre dört kısma münkasım olup kısım-ı evveli ale'l-ıtlâk mu'âmele-i ticâret ve akd-i şirket ve usûl-i poliçe ve kısım-ı sâniye ticâret-i bahriye ve ona müte'allık te'mînât ve kısım-ı sâlisî mesâlih-i iflâsın tahkîk ve tesviyesi ve kısım-ı râbi'i dahi ticâret mahkemelerinin tanzîm

ve tertîbi maddelerini şâmil ve aksâm-ı mezkûreden tesviye-i mehâki-me dair olan kısım-ı râbi‘in mesâil ve ahkâmı usûl-i hâliye ve dâhiliye-i devlet-i aliyyeye tevâfuk etmediği cihetle icrâsı gayr-ı kâbil olmak ve sâye-i ma‘delet-vâye-i cenâb-ı pâdişâhîde ticâret-i bahriye dahi vâci-bü’l-i‘tinâ mevâddan olarak onun dahi usûl-i bahriye-i devlet-i aliyyeye tatbîk ve tevfiik ile sûret-i tanzîmine bakılması lâzımeden

EK III

25 Şubat/6 Mart 1849 tarihli kitabın son sayfası

﴿ ۷۰ ﴾

اگر چه قابل اسعافی اولدیغنی حکم اولتور ایسه برسنه مدت مرور ایتمدکجه
مفلس تکرار اعاده اعتبار اسنه تشبث ایده مز
اوچبوز اون آیکنجی ماده مفلسک اعاده اعتبارینی حاوی تسطیر اولنه جق
اعلام مفلسک افلاسی ظهور ایدن محل در سعادتده ایسه تاجار نخسینه مأمورزی
و طشره محلارده ایسه اورالده بولسان تجارت و کیلاری جابینه تسلیم و تسیر برله
معرفتیه لازم کانسر حضورنده علنا قرائت اولندقدنصکره ایجاب ایدن
محلاره ثبت و قید ایندریلور

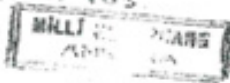
اوچبوز اون اوچنجی ماده حبله لو افلاس و سرقت و دولاندر یجبلق
وید امانتیرنه توزیع اولنان اشیا به تعدی و خیانت و یا خود صحیحجا متصرف
اولدقلری اموال بیع و فروخت ایتمک تمهتیریه متم اولدقلری حکم و اعلام
اولنش اولان کسنه لک و کرك محول عهده اداره زی اولان اشیا تک حسابی
اعطا و ذمترینی ابرا و اسقاط ایندیر مامش اولان و صبر و مدبرل و علی الاطلاق
حساب اعطا سنه مجبور مال مأمور لیک کا فی السابق اعاده اعتباری
خصوصنی تحصیله صلاحیتلری یوقدر مع مافییه تقصیراتلری مفلس حقنده
حکم اولنش اولان نادیب و تریسه اجرا اولندقدنصکره اعاده اعتباره
مظهر اوله ییلور

اوچبوز اون دردیجی ماده اعاده اعتباره نائل و دسترس اوله میان هر بر
مفلسک قامیو اخذ و اعطاسنه مخصوص اولان بروس تعیر اولتور محله
دخول و قامیو اخذ و اعطاسنه مباشرتی جائز دکدر
اوچبوز اون بشیجی ماده مفلس اولدیغنی حالده وفات ایتمش اولان کسنه تک
وفاتدنصکره ورثه سی طرفندن تکمیل عرض و اعاده اعتباری جائز دکدر

طبع فی دار الطباعة العامرة لسنة خمس وستين

و ما تین والف فی اوائل ربیع الاخر

6
E117 1966 A 163



EK IV

25 Şubat/6 Mart 1849 tarihi kitabın son sayfasının transkripsiyonu

ise de derece-i lüzûm ve ehemmiyeti ale'l-ıtlâk mu'âmele-i ticârete dair olan diğeri iki kısmın mâdûnunda bulunmak mülâbesesiyle tesviye-i mehâkime dâir olan kısm-ı râbi'den sarf-ı nazarla ticâret-i bahriyeye müte'allık olan mevâdd bundan böyle tesviye ve tanzîm ile zeyl ve ilâve olunmak üzere lüzûm-ı hakîkîsi bedîhî olan kısm-ı evvel ve sâlisin mevâdd-ı mündericesi bi'l-müzâkere tedkîk ve usûl-i câriye ve dâhiliye-i devlet-i aliyyeye tevfiğ ve tatbîk olunarak tanzîm-i defâtir ve akd-i şirket ve keşide-i poliçe ve tesviye-i umûr-ı iflâsı mübeyyin ve iki kısmı mutazammın olmak üzere üç yüz on beş maddeyi şâmil olarak işbu kânûnnâme-i ticâret terkîm ve tanzîm ve hâkipâ-yı hümayûn-ı mülûkâneye arz ve takdîm olunmuş ve kânûnnâme-i mezkûrun tab' ve temsîl ve herkese i'lân ve işâ'asıyla bundan böyle sıfat-ı ticâretde olan ahz ve i'tâ hakkında mer'ıyyü'l-icrâ ve düstûrû'l-amel tutulması bâbında mübârek hatt-ı hümayûn-ı mehâbet-makrûn-ı cenâb-ı şehinşâhî şeref-efzâ-yı sahîfe-i sudûr buyrulmuş olmağla hemen cenâb-ı tertîb-fermâ-yı eczâ-i mecmû'a-i kâinât te'âlâ-şânuhu an cemî'ü'l-mevcûdât serlevha-i ârâ-yı sahayîf-i kütüb-i saltanat ve şevket ve şîrâze-bend-i nüsha-i intizâm-ı mülk ve millet olan pâdişâh-ı iskender-menkıbet ve şehinşâh-ı mekârim-haslet velî-ni'met-i bî-minnetimiz pâdişâhımız efendimiz hazretlerinin eyyâm-ı ömr ve ikbâl-i feyz-iştîmâl-i şâhânelerini mütezâyid ve efzûn ve sâye-i übbehet-vâye-i mülûkânelerini cümlemiz hakkında ebed-nümûn buyursun. Amin.

DÜNYADA VE OSMANLI DEVLETİ'NDE ENFLASYON

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan *

İstanbul Üni. E. Öğr. Üyesi

ÖZ

MÖ VI. yüzyılda ilk metal paranın Batı Anadolu'da Lidyalılar tarafından bulunmasından sonra, dünyaya yayılan metal para kültürünün altın ve gümüş para olarak başladığı bilinmektedir. Daha sonra bu iki maden birbiri ile karıştırılmış ve daha sonra da başka madenler bunlara eklenmiştir.

Osmanlı Devleti'nde metal paranın kullanılmakta olduğu yükselme döneminin sonlarında (1585) *tağşiş* adı altında ilk enflasyonun başladığı görülmektedir. Duraklama ve gerileme dönemleri boyunca Osmanlıda enflasyonun devam ettiği anlaşılmaktadır. XIX. Yüzyılın ikinci yarısında, bir yandan dış borçlanma başlamış ve bir yandan da *kaime* adı altında kâğıt para piyasaya sürülmüştür.

XX. Yüzyılda peş peşine yaşanan iktisadi buhranlar, dünya harpleri birçok ülkede büyük enflasyonlara neden olmuştur. 1929 Ekonomik buhranından sonra uluslararası para sistemlerinin devreye girdiği ve İkinci Dünya Harbi sonrasında da IMF'nin çalışmaya başladığı görülmektedir. Karmaşık uluslararası para ilişkileriyle birlikte enflasyonun tüm yüz yıl boyunca devam ettiği dikkati çekmektedir.

Anahtar sözcükler: Paranın Doğuşu, Osmanlı Devleti, Enflasyon.

Jel kodu: N25, G39

*Prof. Dr. Mustafa Aysan'ın Enflasyonsuz Türkiye adlı çalışmasından alınmıştır.

INFLATION IN THE WORLD AND IN THE OTTOMAN EMPIRE

ABSTRACT

It is known that the metal coin culture spread to the world as gold and silver coins after the Lydians found the first metal coin in western Anatolia during the 6th century. Afterwards, these two minerals were mixed and other minerals were added to them.

It is observed that the first inflation under the name tağşış occurred during the rise period (1585) when metal coins were used in the Ottoman Empire. Inflation continued during the stagnation and decline period of the Ottoman Empire. 19th century was the period of external borrowing and paper money called kaime.

Consecutive economic crisis and world wars created huge inflations in many countries during the 20th century. It is observed that after the 1929 economic crises, international monetary system took affect and IMF started to operate. Inflation continued throughout the century with complex international monetary relations.

Keywords: Birth of Money, Ottoman Empire, Inflation.

Jel code: N25, G39

1. ENFLASYON NEDİR? NE DEĞİLDİR?

Türk Dil Kurumu enflasyonu şöyle tanımlıyor; *dolaşımdaki para miktarıyla, malların ve satın alınabilir hizmetlerin toplamı arasındaki açığın büyümesinden ortaya çıkan ve fiyatların toptan yükselmesi, para değerinin düşmesi biçiminde kendini gösteren ekonomik parasal süreç; para şişkinliği*¹

Bu anlamda kullanacağımız bu terimin ifade ettiği toplumsal olayın, tarih içindeki gelişmelerini kısaca gözden geçireceğiz.

2. PARANIN DOĞUŞU

Tarihçilerimize göre² ilk çağlarda insanlık, ekonomik yaşantısını para kullanmadan yürütüyordu. *Homo Sapiens* diye adlandırılan bugünkü insan türü, ilk çağlarda herhangi bir biçimde (avlanma, toplama, eşeleme, hırsızlık gibi) elde ettiği mal ya da hizmet karşılığında, kendi ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetlere sahip olan öteki insanlardan alarak, çağımızdaki adıyla *Trampa*, *değiş-tokuş* yaparak, ihtiyaçlarını gidermeye çalışıyordu.

Prof. Harari'ye göre, *Homo Sapiens*ler ilk *para kokusunu*³ XV-XVI. yüzyıllarda duymaya başlamışlardı: İspanyol Herman Cortes ve fatihleri, Meksika'yı işgal ettikleri 1519 yılında, ülkeleri işgal edilen Azteklerin, sarı renkli bir madene özel ilgi gösterdiklerini görerek şaşırılmışlardı: *yenip içilemeyen, dikilemeyen, alet ve silah yapımında kullanılamayacak kadar yumuşak olan bu sarı madene neden bu kadar önem verilmekteydi?*

1 Türk Dil Kurumu, "*Türkçe Sözlük*", TDK-Yayın No:549, Ankara, 1988 ISBN 975-16-0070-7

2 Prof. Dr. Noah Harari, Hebrew University, Jerusalem, Israel. Doktora derecesini İngiltere'nin ünlü Oxford Üniversitesinde kazanmış bir tarihçidir.

3 Yuval Noah Harari, "*Sapiens- A Brief History of Humankind*", Vintage Books, London.

Özellikle bakınız: "The Scent of Money-Para Kokusu", s.193-197. Harari kitabının Türkçe çevirisi, Ertuğrul Genç tarafından yapılmıştır. Kolektif Yayınevi, Nisan 2016: "Hayvanlardan Tannılara SAPIENS-İnsan Türünün Kısa Bir Tarihi". (11. Baskı)

Meksikalılar (Aztekler) zamanla Hristiyanların, Müslümanların, İsa'nın ve Allah'ın öğütlerini insanlar arasında yaygınlaştırabilmek için kanlı meydan savaşları yapmış olsalar da sonradan bu sarı madenden ve benzerlerinden para basmayı ve karşılıklı olarak birbirlerinin bastıkları paraları kullanmayı yanlış bulmamakta idiler. Böylece para(lar) insanlığı işgal ederek, alış-verişi kolaylaştırmakla birlikte onların devletlerce yönetilmesini kolaylaştırmak hedefiyle de bol bol kullanılmaya başlandı.

Sahneye *para* gibi bir aktörün girmesi, ekonomi oyununun da temel kurallarının bu aktörün gerektirdiği biçimde değişmesi sonucuna ulaştı. Böylece para, her türlü mal ve hizmet karşılığında verilecek değer(lerin) ölçüsü olarak kullanılmaya başlandı; devletin, derebeyinin, kralın, şahın yani devleti yönetenlerin, para uzmanı sarrafların ölçülerine göre her türlü değeri ölçmek için de kullanılmaya başlandı.

Bu uluslararası kabullere göre para;

-Değer ölçüsü, fiyatlama,

-Tasarruf (biriktirme), servet saklama,

-Genel kabul gören alış-verişleri fiyatlama,

-Değerli taşınmaz servetleri taşıma,

işlevleriyle, çok amaçlı bir uygulama aracı biçimine dönüştü.

Bu konuya çok önem vererek *paraya* özel ilgi gösteren ilk ekonomi uzmanı Keynes'e göre,

Para kuramının birincil kavramı, borçların, fiyatların ve genel satın alma gücünün ifade edildiği hesap parasıdır. (Money of account)¹

¹ John Maynard Keynes, "*Para Üzerine Bir İnceleme*" (A Treatise on Money), T. İş Bankası Yayınları, 2015. S.3. Türkçesi: Cihan Gerçek.

Paranın kullanılmadığı ekonomik ortamlarda uygulanan *mal ve hizmet karşılıklarının birbiriyle takas edildiği* trampa, takas, barter ortamlarında her mal ve hizmet biriminin karşılığında alınabilecek mal ve hizmet birimleri türünden fiyatlarını bilmek ve binlerce karşılaştırılabilir mal ve hizmet birimlerini akılda tutmak, başkalarına anlatmak ve alıcı ile satıcıyı pazar yerlerinde karşılaştırmak gerekecekti.

Uzmanlar diyor ki; *takas ekonomisinde her gün ayakkabı yapımcısı ile elma üreticisinin, düzinelerce mal ve hizmet fiyatlarını öğrenmeleri gerekecekti. O pazarda alıp satılan 100 değişik mal ve hizmet birimi varsa alıcı ile satıcıların 4950 takas fiyatını, (takas biriminin öteki mal ya da hizmet biriminden alabileceği öteki mallar türünden karşılığını) bilmesi ya da öğrenmesi gerekecekti.*

*Olası takas birimleri sayısını 1000'e yükselttiğiniz zaman mal ve hizmetler arası takas yapmak isteyenlerin 499-500 değişik takas birimi fiyatını öğrenmeleri gerekecekti.*¹

3. TEK DEĞERLİ MADENLE YARATILAN PARALAR

İnsanlık, her malın öteki mal ve hizmet birimlerinden satın alabileceği mal ya da hizmet birimleri miktarlarının hesapları ve takas merkezlerini işletmenin güçlükleri ile yıllar boyu uğraştı. XIV. ve XV. Yüzyıllarda *parayı* keşfedince, satabilecekleri mal ve hizmet birimlerini ortak bir değer ölçüsüne çevirmeye ve bu değerle mal ve hizmet fiyatlarını belirlemeye başladılar. Bu çalışmalar sonunda insanlık, sonunda *parayı* buldu. Tarihçilerimiz, kullanılan ilk para birimlerinin altın tozu olduğunu söylüyorlar.²

1 Harari, a.g.e. S.196

2 Paranın siyasal, toplumsal, ekonomik, nümizmatik yaklaşımlarla gelişmesi hakkında ayrıntılı tarihsel bilgiler için bakınız: Catherine Eagleton ve Jonathan Williams, "*Paranın Tarihi*". T. İş Bankası, 2011. Özgün Adı: "Money: a History". Çeviri: Fadime Kahya. Son Baskı 2013.

Başlangıçta, deniz kabukları, altın ve öteki metal parçaları, sigara gibi dayanıklı araçları kullandıktan sonra XV. yüzyılda insanlık damgalı yumuşak metal parçalarından oluşan madeni parayı, sikkeyi keşfetti.¹ Böylece, deniz kabukları, büyük ve küçükbaş hayvanlar, bu hayvanların derileri, tahıl miktarları, bilyalar, dokunmuş kumaşlar ve şimdi adına poliçe dediğimiz borç senetleri para yerine kullanılmaya başlanmıştı.

İnsanların, devletlerin ve toplumların güvenine dayanan para, günümüzde en yaygın ve genel kabul gören ve en verimli bir karşılıklı güven aracı olarak kabul edilmektedir.² Bugün kullandığımız *paralara* insan topluluklarının *güvenini* sağlamak kolay olmamıştır. Şimdi de türlü paralara duyulan güven dereceleri arasında büyük farklılıklar vardır.

Tarihçilerimiz, insanlığın ilk kullandığı *paranın*, ülkemizin *Mezopotamya* adı verilen güneydoğu bölgesinde kurulmuş ve uzun yıllar boyu büyük bir imparatorluk olarak yaşamış Sümerlerde ortaya çıktığını tespit etmişlerdi. Bu imparatorlukta MÖ 3000 yılında kullanılmaya başlanmış *Arpa-para* sistemi, böylece kanıtlanmıştı. Bu sıralarda dünyanın en gelişmiş uygar ülkesi olan Sümerler İmparatorluğu'nda yaşamın, geniş topraklarda yaşayan büyük halk topluluklarının, verimli yönetim modellerinin ve politik yöntemlerin geliştiğı bu devlette paranın icat edilmesi rastlantı olmasa gerektir.

Arpanın para birimi olarak kullanıldığı para sisteminde, aynı zamanda bir gıda maddesi olan arpa değişik ölçeklerde tüm öteki mal ve hizmet birimleri ile değıştirilebilen arpa taneleri idi. Bu para biriminin ölçeğı, *sila* adı verilen ve yaklaşık bir litreye eşit olan ölçü birimi idi.

1 Harari, a.g.e. S.193-200

2 Harari, a.g.e. S.201

4. ALTIN VE GÜMÜŞ PARA DÖNEMLERİ

Ancak arpanın para birimi olarak kullanılmasında güçlükler vardı: İnsanlar arpayı gıda maddesi olarak kullanmaktaydı. Arpanın depolanması, taşınması ve korunması türlü güçlükler çıkarmakta, yüksek maliyetli önlemlerin alınmasına neden olmaktaydı.

Bu nedenle insanlar, mal ve hizmet olarak değeri olmayan, insanların güvenini kazanmış bir para birimine gerek duydular. Sümerler, zaman içinde MÖ 3000'lerin ortasında bunu da bulup adına *şekel* dediler. İnsanlar zamanla bu metal paralarına kültürel değerler yüklediler; gümüş paralar yenilip içilmiyor, sadece halkın güvenini kazanmış olarak mal ve hizmet birimlerinin alınıp satılması işlemlerinde değer ölçüsü olarak kullanılıyordu. Zamanla altın, gümüş ve bakır paralar belirli ölçü birimleri olarak kullanılmaya başlandı. Bu metal paraların ağırlıklarının ve biçimlerinin standart (herkes tarafından kabul edilen) ölçülere uygulanması sağlandı ve insanlık sonunda madeni paraların tümünü içine alacak *sikkeleri* yarattı.¹

İlk sikkelerin ülkemizin batısındaki *Lydia Krallığında*, MÖ 640 yılında ortaya çıktığı tespit edilmiştir.² Sikkeler, içlerinde standart ölçeklerde altın ve gümüş miktarları ile pazarlara sürülmekte, bu ölçülere toplum güveninin sağlanması için belirli damgalar ile işaretlenmekte idiler.

1 Numismatics: Para ve Madalya İlmi (Nüvizmatik) Alışverişlerde kullanılan bir sila arpayı içine alan kupalardan büyük miktarlarda üretilerek alış-veriş noktalarında (pazarlar, dükkanlar ve alış-veriş yapılan her yerde) hazır bulundurulmaktaydı. Para uzmanları, paranın tarih boyunca aldığı türlü biçimleri inceleyen bilim dalına "Nüvizmatik" diyorlar.

2 J.M. Keynes, a.g.e. S.10. Keynes düz paranın başlangıcının MÖ VI-VII. yüzyılda Yunan tarihçi Herodot tarafından yapıldığını söylemektedir. İlk yayınlanması Büyük Ekonomi Bunalımı içinde 1930'da yapılan bu önemli eserinde Keynes, klasik iktisatçıları para sorununu ihmal etmiş oldukları için eleştirmiştir.

Zamanla sikkeler, onları dolaşıma koyan ve sahtecilikten koruyan devlet büyüklerinin onlara sağladığı toplum güveninin derecesi ölçüsünde tüm dünya ülkelerinde yaygın biçimde kullanılmaya başlandı.

Paraların dünya genelinde kabul görebilmeleri, dünya ülkelerinde onlar için sağlanan güven, her mal ve hizmetle aynı değer ölçeği ile değiştirilebilir olmaları oranında mümkün olmuştur.

İlk Lidya sikkelerinin Batı Anadolu'da MÖ VI. yüzyılda ve belki de bu tarihten önce ortaya çıkmasından bu yana, Eski Yunan, Roma, Sesami, Bizans, İslam ve Batı Avrupa sikkeleri bu geniş bölgede birbirleriyle bazen sıkı bazen de daha gevşek ilişki içinde gelişmişlerdir.

Anadolu'daki ilk sikkelerin genel olarak çıkarılan altın ve gümüş karışımı bir madenden üretildiğini biliyoruz. Daha sonra sikkeler üretime geçildi. MÖ IV. yüzyılda Büyük İskender'in fetihleriyle birlikte Mısır'da ve Pers İmparatorluğu'nda da büyük miktarlarda sikkeler kullanılmaya başlandı.

Bu nedenle Roma sikkeleri Avrupa- Akdeniz- Orta Doğu geleneğinin evriminde önemli bir aşamayı temsil etmektedir. Nitekim, bugün hem Avrupa'da hem de Orta Doğuda kullanılmakta olan pound, libre-lira ve dinar gibi pek çok parasal terimin kökenleri Roma dönemine gitmektedir.¹

5. OSMANLI İMPARATORLUĞU'NUN PARA DÜZENİ

Orta Çağ'da (Batı Roma'nın çöküşü, MS 476 yılı ile İstanbul'un fethi 1453'e, ya da Amerika'nın keşfine,1492'ye kadar geçen süre) Avrupa'daki para düzeni fazla değişmemiş, çok madenli (altın, gümüş, bakır ve bronz) sikkelerin kullanılması sürdürülmüştür.

¹ Şevket Pamuk, "Osmanlı Ekonomisi ve Kurumları", 5. Basım, 2014 T.İş Bankası Kültür Yayınları, ISBN 978-9944-88-202-6 S. 34-35.

Derebeyliğin Avrupa’da egemen olduğu bir dönemde, altın dolaşımı kaybolurken, diğer madenlerden yapılmış olan sikkelerin dolaşımı süregelmiştir.

Batı Avrupa sikkeleri ancak XIII. yüzyılda yeniden dolaşımda yaygınlaşmaya başlayacak ve üç madenli (altın, gümüş, bakır) sikkeler dolaşımda yaygınlaşacaktır.

Bu dönemde tüm dünyada, sikkelerin geçirdiği gelişmeler içinde, üç ayrı para geleneği belirgin olarak ortaya çıkmaya başladı.

1. *Hint Geleneği,*
2. *Avrupa, Akdeniz-Orta Doğu geleneği,*
3. *Çin Geleneği¹*

Elimizdeki veriler, Osmanlılar (1299-1914) adına ilk gümüş akçenin ...1326 yılında Orhan Bey tarafından darp ettirildiğine işaret ediyor.²

XIV ve XV. yüzyılları kapsayan Osmanlı İmparatorluğu’nun kuruluş döneminde parasal gelişmeler, akçe ve sikkelerin kullanımı, en belirgin olarak İlhanlı ve Moğol uygulamalarının etkisinde gelişti.

XVI. yüzyılın sonları ile XVII. yüzyılın başlarında Osmanlı Devleti parasal açıdan son derece istikrarsız bir döneme girmiştir.

Osmanlı para düzenini yönetenler bir vergi alma yöntemi olarak enflasyonu bu istikrarsızlık döneminde keşfetmişlerdi. En hızlı enflasyon, Tazminat’tan hemen önce, iç ve dış bunalımlarla dolu Padişah II. Mahmut’un saltanatı (1808-1839) sırasında ortaya çıkmıştı.

1 Daha fazla bilgi için bakınız: Şevket Pamuk, a.g.e., S.34

2 Şevket Pamuk, a.g.e. S.41

Bu ekonomik kargaşa döneminde Osmanlı para yöneticileri, enflasyonu keşfetmişler ve bunu bol bol kullanmışlardı.

XVI. yüzyıla kadar Balkanlar ve Anadolu’da altın *sultaniye* ve gmşte *akçeye* dayalı bir para düzeni vardı. Bakır *mangır* ve *pul* da kk işlerde kullanılan *bozuk para* ve *ufaklık* paraları oluşturmaktaydı.¹

Bununla birlikte bu bölgelerde, Alman, Mısır, Trablus, Tunus, Cezayir kökenli sikkeler ve akçeler de kullanılmaktaydı.

Osmanlı Devleti tarafından saptanan ve darphanelere gönderilen sikke standartlarında 100 dirhem *halis ayar* gümüşten kaç tane akçe darp edileceği belirtiliyordu. Akenin retimi sırasında gümüşün içine bakır veya başka metal katmak yasaklanmıştı. Sikke retiminde kullanılan ağırlık ls birimi *dirhem* 3,07 grama eşitti.

Bu standartlara ne lde ve hangi koşullarda uyulduğu, devletin darphaneler üzerindeki denetiminin etkinliğine ve piyasalarda tedavül eden gümüşün miktarına bağlıydı. Denetimlerin gevseediği dönemlerde önemli kalpazanlık (para sahtekarlığı) olaylarına rastlanıyordu.

Osmanlı yönetimi, darphanelerde üretilmekte olan ve çok küçülen akçenin yerine, Avrupa’nın büyük boy gümüş sikkelerini örnek olarak, yeni bir sikke ve onun çevresinde yeni bir para birimi oluşturdu. 1688 Aralık ayından başlayarak *mangır* adı verilen bakır sikkeler üretilmeye başlandı. 1690’da da *guruş* adı verilen büyük boy gümüş sikkeler üretildi.

Uzun yıllar süren deneyimlerden sonra Osmanlı para düzeninde 1 altın lira=100 gümüş kuruş sabit değeri üzerinden çift metalli düzene geçildi. 1843 yılına kadar türlü aşamalardan sonra tespit edilen altın ve gümüş sikke standartları, Osmanlı Devleti’nin son günlerine kadar yürürlükte kaldı.

¹ şevket Pamuk, a.g.e., s.11

6. OSMANLI DEVLETİ'NİN ENFLASYONU KEŞFETMESİ: MADENİ PARA TAĞŞIŞLARI

Osmanlı'nın para düzeni uygulamalarında 1585-86 tağşışine (enflasyonuna) kadar, akçenin değeri fazla değışmemiştir. 1586 sonrasındaki parasal istikrarsızlıkların fiyatlarda büyük artışlara ve dalgalanmalara yol açtığı görülmektedir. 1585-86 tağşışinin (enflasyonunun) üç yıl içinde tüketici fiyatlarını ikiye katlamış olduğu tespit edilmiştir: İktisat tarihçilerimize göre, Osmanlı para düzeninin temelini oluşturan akçenin, 1469 yılında 0,86 gram olan saf gümüş içeriğı, 1489 yılında 0,68 grama, 1569'a 0,61 grama, 1586'da 0,34 grama ve 1596'da 0,23 grama düşürülmüştü.¹

Şevket Pamuk (a.g.e.), tağşışler konusunda şu gerçeğın altını çizmektedir:

Osmanlı Devleti'nin para konusundaki uygulamalarının en önemli örneklerinden biri de tağşışler, ya da para biriminin gümüş içeriğinin devlet tarafından azaltılmasıdır. İktisadi ve mali nedenleri ve sonuçlar bakımından madeni sikke döneminin tağşışlerini kâğıt para döneminde (bugün) devletin para basmasına benzetebiliriz.

Osmanlı tağşışlerinin büyük çoğunluğunu ortak bir çerçevede incelemek ve birkaç boyutu öne çıkarmak mümkündür. Birinci olarak, tağşışleri gelişigüzel girişilen uygulamalar olarak değil, tam tersine, devlet açısından belirli bir yararlar-zararlar hesabının sonucu olarak görmek gerekir. İkinci olarak, Osmanlı tağşışlerinin büyük bir bölümü mali nedenlerden kaynaklanmaktaydı.

Devletin tağşışlerden sağladığı en önemli yarar ise, kısa vadeli ek mali gelirdi. Buna karşılık tağşışler, uzun vadeli mali sakıncalarının yanı sıra ciddi bir siyasal muhalefet yaratıyorlardı.²

¹ Yukarıda belirtilen eser (y.b.e.) s.37

² y.b.e. s.28

şevket Pamuk'un adı geçen eserindeki ayrıntılı bilgiler, Osmanlı yöneticilerinin, vergi koymadan devlet gelirlerini artırmalarının en pratik ve kolay yolu olarak tağşişi (paranın içindeki değerli maden miktarını azaltmayı) 1489 yılında keşfettiklerini göstermektedir. Yıllar boyu üst üste yapılan tağşişler sonucunda 1700 yılında akçe, 1471'deki saf gümüş değerinin %15'ine düşürülmüştür.

İktisat tarihilerimizin verdikleri bilgiler, incelemekte olduğumuz dönemde (1469-1914) İstanbul'daki tüketici fiyatlarının yaklaşık 300 kat arttığını göstermektedir.¹

Bu dönemin tüketici fiyat indeksleri, 1650'de son bulan yüzyılda tüketici fiyatlarının yaklaşık 5 kat arttığını göstermektedir. Bu hızlı enflasyonu tetikleyen gelişmeler içinde Amerika'dan Avrupa'ya akan altın ve gümüş maden miktarlarının çokluğu da vardır. Ama asıl büyük artışların, tağşişlerden (akçenin içindeki saf gümüş miktarının devletçe azaltılmasından) kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

XVIII. Yüzyılın sonlarından, 1850'ye kadar çok daha güçlü bir enflasyon dalgasının yaşandığı da görölmektedir. Bu ikinci dönemde fiyatların 12-15 kat arttığı görölmektedir. 1780'lerde başlayan ve 1808-1839'da hızlanan tağşişlerin bu fiyat artışlarını tetiklediği kuşkusuzdur.²

Bu hızlı Osmanlı enflasyonları, Cumhuriyet Türkiye'sinin bu günkü enflasyonlarına çok benzemektedir. Son dönemlerde yaşadığımız, 1957-59, 1970-79, 1998-2000 dönemi enflasyonlarındaki olaylar da son Osmanlı tağşiş dönemlerindeki enflasyona, fiyat artış hızlarına, katlanılan sıkıntılara ve enflasyonlardan sonra yaşanan siyasal, sosyal, ekonomik bunalımlara ve sonuçlarına çok benzemektedir.

1 y.b.e. s.110

2 şevket Pamuk, a.g.e., s.111, Tablo I'de fiyat indeksleri 10 yıllık ortalamalarla özetlenmiştir.

Bugünkü para düzenlerinde devletler, Merkez Bankaları'ndan bankacılık sistemine fonlama yaparak, borçlanma senetleri vermek yolu ile de enflasyon yapabilmekte ve dolaşımdaki para miktarını artırarak enflasyon yaratmaktadırlar.¹ Çağdaş bankacılık sistemleri de bankalar ile müşterilerine verdikleri krediler ile mevduat yaratarak enflasyonu hızlandırabilmektedirler.

Osmanlı para düzeninde, ilk dönemlerde akçenin ve 1720'den sonra da kuruşun (1 kuruş=120 akçe) saf gümüş içeriğinin azaltılması, devlete azalma oranında ek gelir sağlamaktaydı.

Osmanlı parasının gümüş içeriği 1650-1770 yılları arasında az değişmiş ve 1844 sonrasında hiç değişmemiştir.

Osmanlı para düzeninde oldukça sık kullanılan taşışların uzun vadeli sonuçlarından olumsuz etkilenen gruplar, esnaf ve sanatkâr loncaları, dükkân sahipleri, küçük tüccarlar, ücretli çalışan zanaatkarlar ile ücretleri devlet tarafından tayin edilen devlet memurları, ulema ve yeni çeri askerleri idi.

1769-1843 dönemi Osmanlı para düzeninin en dengesiz dönemi olmuş ve bu dönemde paranın gümüş içeriğindeki azalma, ortalama yılda yüzde 3,49'a ulaşmıştır. Fiyatların bu dönemdeki yıllık artış hızı %3,81 olmuştur.²

1 Finansal pazarlar geliştikçe ve borsalarda yeni işlem ve finansal araçlar yaratıldıkça, merkez bankalarının finansal pazarlara satın alma gücü verip alma işlem türleri artmaktadır. Bugünün merkez bankaları, dolaşımdaki banknot miktarını artırmadan da re-eskont, repo, ters repo, diğer açık piyasa işlemleri yaparak, bankalardan bono ve benzeri araçları satın alarak ve bunlara benzeyen çok sayıda işlemlerle finansal pazarlara satınalma gücü verebilirler. Daha geniş bilgiler için; Para/Banka kitap ve açıklamalarına ve internette merkez bankası sitelerine başvurulmalıdır.

2 y.b.e.S.121

1844-1914 dönemi daha dengelidir; bu dönemde paranın gümüş içeriği değişmemiş, fiyatlar Birinci Dünya Savaşı'nın başına kadar yılda % 0,67 oranında yükselmiştir. Bu gelişmeler içinde 1808-1844 yıllarının, Osmanlı tarihinin *En Büyük Tağış Dönemi* olduğu ortaya çıkmıştır.

Osmanlı İmparatorluğu'nun sonunda (1914), Cumhuriyet'e aktarılan para düzenindeki durum şöyleydi;

Pul ve mangır, *paradan* küçük olan ve bakır madeninden basılan küçük sikkeler,

-1 para = 3 akçe

-120 akçe = 40 para = 1 kuruş

-100 para = 2,5 kuruş

-100 kuruş = 1 Lira = 1 Altın Lira (Sultani)

7. OSMANLI DÖNEMİ ENFLASYONLARI ¹

Osmanlı Devleti'nin en hızlı tağışı (enflasyonu), 1808-1844 yılları arasında yaşanmıştır.

1770'lerden 1840'lara kadar hızla yükselen bütçe açıkları, devlet borçlanmaları ve tağışlarla karşılandı.

1789-1808 döneminde Osmanlı kuruşunun içinde 5,9 gram gümüş bulunmaktaydı. Osmanlı para biriminin gümüş içeriği 1831'de 0,5 grama düşürülmüştü. Bu hızlı düşüş, devletin itibarı açısından sakıncalı bulunduğu için 1832'de kuruşun gümüş içeriği, 0,94 grama, 1844'te de 1,0 grama yükseltildi. Böylece Osmanlı kuruşu, 1808-1844 döneminde değerinin %83'ünü (4,9 /5,9) kaybetmiş oldu.

¹ Burada özetlenen Osmanlı Dönemi'nin parasal gelişmeleriyle ilgili bilgilerin tamamı, Şevket Pamuk'un daha önce adı geçen "Osmanlı Ekonomisi ve Kurumları" kitabından aynen aktarılmıştır.

Bu orandaki tağışlar, fiyatların yükselmesine neden oldu. 1788’de 1 Venedik Dükası (altın lirası) 5,5 kuruş, İngiliz Sterlini 11 Kuruş değerinde idi. 1844’de bir düka 50-52 kuruşa, Sterlin ise 110 kuruşa yükselmişti.

Bu altmış yıllık dönemde Osmanlı kuruşu, değerinin %90’ını yitirmişti. 1780-1850 döneminde gıda fiyatları 10 kat artmıştı.

Bu hızlı tağışlar, devlete aynı miktarda gümüşle itibari değeri daha fazla miktarda sikke basmakta ve o para cinsinden ifade edilen ödemelerin daha büyük bir bölümünü karşılayabilmekteydi. Bir tağış sonrasında devlet, eski sikkelerin dolaşımını yasaklayarak ve darphaneye getirilen eski sikkeleri düşük fiyattan satın alarak da ek gelir sağlayabilmekteydi.

Çok kullanıldığı için tağışlar, 1844’te kullanılamaz hale geldi. 1839’da gelen yeni padişah (Abdülmecit) ve onun hükümeti, altın lira ile gümüş kuruştan oluşan çift-metalli bir para düzeni kurdu: Bu düzende, 1844’den başlayarak 1 altın lira= 100 gümüş kuruş üzerinden uygulama yapılmaya başlandı. Kuruşun gümüş içeriği 1,00 gram olarak tespit edildi ve bir daha değişmedi. Bu tarihte 1 Sterlin, 110 kuruş olarak tespit edilmişti.

8. KÂĞIT PARANIN DOĞUŞU

Osmanlı İmparatorluğu’nda devlet, kâğıt para düzenine XIX. yüzyılın sonlarında, devletin iç ve dış borç senetlerini çıkarmak suretiyle başlamıştır. Osmanlı devleti tarafından dolaşıma sunulan devlet borç senetlerine *Kaime* (para yerine geçen kâğıt)¹ adı verilmekle Osmanlı toplumu kâğıt para ile tanışmış oldu. Toplum için bu borç senetleri para yerine kullanılmakta olsa da onlara kâğıt para biçimi verilmesi Birinci Dünya Savaşı öncesine (1914’e) rastlamaktadır.

¹ Osmanlıca tam adı *Kaime-i muteber-i nakdiye* olan borç senetleri üzerine daha sonraları *faiz* hadleri de konmuştu.

Kaimeler, faizli borç senetleri olarak küçük (10 kuruş, 20 kuruş gibi) basılarak borç verenlere verilmiş, devletin harcama ihtiyaçları arttıkça daha yüksek kupürlerle sürdürülmüş ve başlangıçta miktarlar fazla artmamıştı. 1852’de harcama ihtiyaçları ile birlikte artan faizsiz devlet borç senetleri, bir yıl içinde 175 milyon kuruşa yükselmiş, (1,6 milyon sterlin) ve elden ele ödemeler için kullanılmaya başlanmıştı. Başlangıçta kaimelerle metal paralar (kuruş ve türevleri) başa baş değerlerle basılmakta iken, devlete borç para sağlama kolaylığı açısından bol bol borç senetleri (kaimeler) basılması ile metal paralarla bire bir ilişkiler de kopmuş ve başlangıçta 100 kuruşluk kaime, bir altın liraya eşitken, kaimelerin hızla basılması ve dolaşımdaki miktarların artması yüzünden 200-220 kuruşluk kaimeler 1 altın liraya eşdeğer hale gelmiş, yani kaimelerde %100 oranında bir enflasyon ortaya çıkmıştı. 1861’de 1250 milyon kuruşluk kaimeyi dolaşıma süren Osmanlı Devleti, 1 altın liranın kaime cinsinden değerini 400 kuruşa kadar yükseltmişti. Görüldüğü gibi kaimelerin kullanımı, enflasyonun hızını çok yükseltmişti. Tıpkı bugünkü kâğıt paralarda olduğu gibi. Kaime enflasyonu o kadar hızlandı ki, devlet 1862’de bu gizli kâğıt para düzenine son verdi; Osmanlı Bankası’ndan alınan büyük bir kredi ile dolaşımdaki tüm kaimeler satın alınarak, tümü dolaşımdan kaldırıldı. Bununla birlikte, harcama ihtiyaçları yüksek olan devlet, faizli borç senetleri ile bankerlerden borçlanmayı sürdürmüştü.

Hızlı enflasyonun ekonomik, sosyal ve siyasal sonuçları, iktisat tarihçilerimiz tarafından şöyle özetlenmiştir:¹

1 Şevket Pamuk, a.g.e. S.163-165. Konunun daha geniş bir anlatımı, Profesör Pamuk’un şu kitabında vardır: “*Türkiye’nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*” T. İş Bankası Yayın No:2910 Ocak 2014, İstanbul. ISBN: 978-605-332-020-3.

Bu sonuçlar:

1. 1469-1914 arasındaki 445 yılda fiyatlar genel düzeyi (TÜFE indeksi, gibi) 300 kat artmıştır. (Yılda %1,3)

2. Endeksler, İstanbul'un XVI. yüzyıl başlarından XVII. yüzyılın sonlarına kadar, fiyatların yedi kat arttığını göstermiştir. 1770-1860 yılları arasındaki 90 yılda İstanbul'da fiyatlar, 25 kat artmıştır.

3. Bu hızlı fiyat artışlarının en önemli nedeni, yukarıda özetlenen taşıma olaylarıdır.

4. Bu dört buçuk yüzyıllık dönemde, süt, un, yumurta gibi bazı gıda maddelerinin fiyatları 400 ile 600 kat arasında, gümüş cinsinden 4-6 kat arasında artarken, zeytinyağı, bal, kahve ve soğan gibi gıda maddelerinin ve bazı mamul malların fiyatları 200 kat artmıştır.

5. Fiyatlar, hızla artarken, bu dönemde düz ve vasıflı inşaat işçileri ücretleri de ancak 300 kat artmıştır. Bu dönemde, 1469-1585 arasında paranın gümüş içeriği, yılda ortalama %0,52 oranında azalmış, fiyatlar yılda %1,13 oranında artmış, reel ücretler ise yılda yüzde 0,64 oranında azalmıştır.

1. 1585-1690 arasında ise, paranın gümüş içeriği, yılda yüzde 1,05 oranında azalmış, fiyatlar yılda %0,67 oranında, reel ücretler yılda yüzde 0,29 oranında yükselmiştir.

2. 1690-1768 döneminde ise, paranın gümüş içeriği yılda 0,30 oranında azalmış, fiyatlar yılda %0,44 oranında yükselmiş, reel ücretler ise yılda %0,15 oranında düşmüştür.

3. 1769-1843 arasında paranın gümüş içeriği yılda yüzde 3,49 oranında azalmış, fiyatlar yüzde 3,81 oranında artmış, reel ücretler ise yılda yüzde 0,49 oranında yükselmiştir.

4. 1844-1914 arasında paranın gümüş içeriği değişmemiş, fiyatlar yılda %0,67 oranında, reel ücretler yılda %0,21 oranında yükselmiştir.

5. Bu hızlı enflasyon dönemi sonunda ortaya çıkan siyasal, sosyal ve politik gelişmeler, olağanüstüdür.

a. 1914'te Birinci Dünya Savaşı başlamış, Osmanlı İmparatorluğu, biraz da *emrivaki* ile savaşa girmiştir.¹

b. 1808'de Osmanlı Padişahı olan II. Mahmut'un kurduğu yeni orduyu (Sekban-ı Cedid) beğenmeyen Yeniçeri Ordusu isyan etmiş, Sadrazam Alemdar Mustafa Paşa'nın konağını basarak paşayı öldürmüş ve Topkapı Sarayı'nı işgal etmiştir.

c. Yeniçerilerin baskısı sonucu yeni ordu dağıtılmış; 1809'da Rusya, Osmanlı Devleti'ne savaş ilan etmiş; Sırlar ve Yunanlılar isyan etmişti. Ruslar Sırlara özgürlük kazandırınca Yunanlılar isyan çıkarmışlardı.

d. 1812'de Mısır Valisi M. Ali Paşa isyan edince ona Girit ve Mora Valilikleri de verilmişti.

e. 1826'da Yeniçeri İsyanlarından bıkan devlet bu ocağı kaldırdı ve yerine *Asakir-i Mansure-i Muhammediyye* adıyla yeni bir ordu kuruldu.

f. İngiltere, Fransa ve Rusya birlik olarak Yunanistan'a özgürlük verilmesini istemişler, teklif reddedilince 1827'de Navarin'de Osmanlı Donanmasını yakmışlardı.

¹ Birinci Dünya Savaşı'nın ekonomik, sosyal ve siyasal sebep ve sonuçlarının iyi bir incelemesi için bakınız: Eugene Rogan, "The Fall of the Ottomans, The Great War in the Middle East, 1914-1920". Penguin Random House, UK, 2015. ISBN: 978-1-846-14438-7.

g. 1828’de Osmanlı, Rusya’ya savaş ilan etmiş, M. Ali Paşa, devletin istediği askeri yardımı reddetmiş. Rusya Doğu’da Erzurum, Batı’da Edirne kapılarına dayanmıştı. 1829’da Osmanlının isteği üzerine Edirne Antlaşması yapıldı.

h. Edirne Antlaşması Yunanistan’a bağımsızlığını vermişti.

i. Fransa, 1830’da Cezayir’i işgal etmiş, M. Ali Paşa ve oğlu İbrahim Paşa, Filistin, Suriye ve Hatay’ı alarak 1832’de Konya’ya kadar gelmiş, Mısır Ordusu geri çekilmeyi zorla kabul etmişti.

j. 6 yıl sonra, Haziran 1839’da Osmanlı-Mısır Ordusu’nun Nizip Savaşını Mısır ordusu kazanınca, Büyük Enflasyonları ve Devrimleri yapan padişah, kahrından verem olup, ölmüştü.

Sonunda Osmanlı Devleti’nin parçalanarak sona ermesinde hızlı enflasyonların büyük etkisi olduğu öne sürülebilecektir.

Çünkü ekonomik, sosyal, siyasal ve büyük savaşların çıkmasına neden olan en önemli olay, hızla yükselen fiyatlar nedeniyle halkın çektiği sıkıntılar ve halk ile yeniçeri isyanlarıydı ve bu isyanların temel nedenlerinden en büyüğü, devlet çalışanlarının ücretleri ile yeniçeri bahşişlerinin (ücretlerinin) artırılması taleplerinin yeterince karşılanamaması idi.¹

9. TEK VE ÇOK MADENLİ PARA SİSTEMLERİNİN YETERSİZLİKLERİ

MÖ 44 yılından beri değerli madenlerle yürütülen ilk para sistemlerinde basılan sikkelerin değeri, resmi damgalarla belirtilmiş bulunan içeriklerindeki değerli madenlerin miktarlarıyla ölçülmekteydi. Eski Roma’da bile, MS 253-268 yılları arasında ortaya çıkan yüksek

1 1469-1914 Döneminde Osmanlı hazinesinin ve bütçe açıklarının durumu ve Yeniçeri isyanlarının sebep ve sonuçlarının ayrıntıları için:

a. Şevket Pamuk, a.g.e.S.111-125

b. Şevket Pamuk, “Osmanlı Ekonomisi ve Kurumları”, a.g.e. S.122-146.

enflasyon nedeni ile fiyatlar ve ücretlerin dondurulması yoluna gidilmişti. Ancak, bu metal paralarla yaratılmış olan enflasyon hızlarının, yıllık %3-4 düzeyinde olabileceği tahmin edilmiştir.¹

İlk kâğıt paraların, tarihte ilk kez 1271-1295 yılları arasında Çin’de kullanılmaya başlandığı anlaşılmaktadır. Ziyet eşyası, ev süslemeleri için de kullanılabilen, taşınması zor ve darphanelerde yetersizlikleri olan metal paralara göre, kolay basılan ve ülkelerin devletleri tarafından itibarı korunan kâğıt paraların birçok üstünlükleri vardı ve en önemlisi, kısa sürelerde ve güvenilir biçimde çok sayıda verimli biçimde çoğaltılabilmekteydi.

Ancak kâğıt para kullanımının sağladığı kolaylıklar ve devletin para ihtiyaçlarının (harcamalarının) yüksekliği nedeniyle, Çin yüksek bir enflasyon dönemi yaşamıştı. 1190’dan 1240’a kadar dolaşımdaki kâğıt para miktarı 6 katına yükseltilebilmiş ve bu da fiyatlar genel düzeyinin 20 misli yükselmesine, yıllık faizin de %6’nın üzerine çıkmasına neden olmuştu.²

Avrupa ülkeleri, yukarıda sözü geçen tarihlerden 200-300 yıl sonralarına kadar (yaklaşık 1600’e kadar) iki ya da üç metalli madeni para düzenlerini kullanmayı sürdürmüşlerdi. Fransa ve İngiltere’de kurgulanan ve pound, şiling ve penny gibi sikkelere bölünen metal para düzenleri, uzun yıllar kullanılagelmişti. 1600 yılına doğru, yeni keşfedilen Yeni Dünya (Amerika) ülkelerinden Avrupa’ya getirilen çok yüksek miktarlardaki altın, gümüş ve bakır miktarları, Avrupa ülkelerinde o tarihe kadar görülmemiş bir enflasyonun ortaya çıkmasına neden oldu. İngiltere ve Fransa’da yıllık enflasyon hızı, günün düşük enflasyon hızlarına göre çok yüksek sayılan yıllık 2-3 gibi düzeylere fırladı.

1 Roger Bootle, a.g.e, S.166-180.

2 Roger Bootle, a.g.e, S.166.

Bununla birlikte İspanyol altınlarının Avrupa'ya giriş noktasındaki Anadolu'da, 1550-1600 tarihleri arasında fiyatlar genel seviyesi %500, yıllık enflasyon hızı da %8'e fırladı.

Bu dönemde Avrupa ülkelerinde ufak-tefek değer farkları ile oluşmuş bulunan 3 farklı metal para düzeni yan yana kullanılmakta ve ülkeler arasındaki ticarete büyük kargaşa yaratılmaktaydı.

Uzun tartışmalardan sonra İngiltere 1711'de iki maden (altın ve gümüş)'li sisteme, daha sonra tek maden (altın) esaslı para düzenine ve en sonunda da *Altın Standardı*na ulaştı.

1 ounce¹ saf altın=3 sterlin, 17 şiling, 9 peni olarak tespit ve dünyaya ilan edildi.

Altın standardı, sadece İngiltere'de değil tüm gelişmiş Avrupa ülkelerinde uzun süreli fiyat istikrarı dönemlerinin yaşanmasını sağladı. Bu standardın tespitinden sonra düzenlenen fiyat indeksleri bu dönemde İngiltere'de 1264'ten 1950'ye kadar (586 yıl) arasında, fiyat istikrarının sağlanabildiğini göstermişti.

Dünyanın en hızlı enflasyonları kâğıt para sistemlerinde görülmüştür. Örnekler aşağıdadır.

ABD bağımsızlık savaşı sırasında fiyatlar, iki yılda (1779-80) 10 katına (%1000) yükselmişti. ABD iç savaşı sırasında (1861-1865) fiyatlar 90 kat artmıştı.

Fransa'da 1790'da 100 olan fiyat indeksi, 1796'da 38 850'ye yükselmişti.

1919-1925 döneminde fiyatlar genel seviyesi (fiyat indeksi) Avusturya, Macaristan, Polonya, Rusya ve Almanya aynı sırayla 14 bine, 23 bine, 2,5 milyona ve 1 milyara yükselmişti.

1 1 Ounce= 28,349 gram.

Çok bilinen 1922-23 Alman yüksek enflasyonunun aylık hızı %322 idi. Ama Macaristan'ın 1945-46 dönemindeki enflasyonunun hızı aylık %19 800 ile onu da geçmişti.

Çin'de 1937-1949 dönemindeki enflasyonun aylık %50 hızı göze çarpmaktaydı.

Özellikle ekonomik krizlerden sonra, dünyanın tüm ülkelerinde uzun dönemli fiyatlar genel düzeyi düşüşleri (deflasyon) ya da hız yavaşlaması (dezenflasyon) görülmüştür. Ama hiçbir dönemde fiyatlar genel düzeyi düşüşleri, yukardaki yüksek enflasyon (hiperenflasyon) oranlarında olmamıştır. 1931'de dünya ülkeleri Altın Standardını terketmek zorunda kaldılar.

İkinci Dünya Savaşı'nı izleyen 1945-1960 dönemi uzunca (25 yıl) bir fiyat istikrarı, hızlı büyüme, düşük işsizlik dönemi ve mutlu refah artış yılları olmuştur.

En önemli gelişmelerden biri, 1971'de uluslararası sabit döviz kurları düzeninin sona ermesi idi. Bu düzen ünlü iktisatçı J. M. Keynes'in etkili çalışmaları sonunda kurulan uluslararası sabit kur düzeni ¹ 1944'ü izleyen 25 yılda kesiksiz uygulanmış ve iyi sonuçlara da ulaşmıştı. 1971'de ABD'nin altın karşılık düzenini terketmesi, uzunca bir fiyat istikrarsızlığı dönemini yeniden başlattı.²

1 Bazıları ABD'nin Bretton Woods kentinde toplanan gelişmiş ülke liderlerinin, Keynes'in önerilerine uygun olarak Dünya Bankası (Kuruluşu: 1947) ile Uuslararası Para Fonu'nu (Kuruluşu: 1945-47) kurmaları yüzünden bu kuruluşlara "Bretton Woods İkizleri" diyorlar.

2 1934'te ABD 1 ounce altının fiyatını 35 dolar olarak sabitlemiş ve altına bu fiyatıödemeyi garanti etmişti. ABD ağır baskılar nedeniyle 1971'de 35 dolarlık bu fiyat garantisini kaldırdıca altın fiyatı o yıl içinde 40 dolara, bunu izleyen 10 yıl sonunda 1000 dolara fırladı; 1980'lerde 450 dolara indikten sonra, 1990'larda 283 dolara düştü. 2010'da 1200 dolara yükseldi.

10. ULUSLARARASI KURUMLARCA YARATILAN VE YÖNETİLEN PARA SİSTEMLERİ

Biraz da 1929 bunalımı ile ortaya çıkan durgunluk (deflasyon) dönemindeki üretim azalmalarından kaynaklanmış olan geçim zorluklarını yenmek için devletler, yüksek açıklı bütçeler düzenlemeye başladılar.

Devletler, açık bütçelerin gerektirdiği harcamaları kolaylaştırmak amacıyla 1931’de altın standardının getirdiği sıkı kurallardan kurtulunca, hızla para basarak üretimi ve istihdamı artırmak istediler

Ancak, altın standardının disiplin kurallarından kurtulan devletler, kâğıt paralar basarak bu harcamaları yapmaya başlayınca dünyayı hızlı enflasyonlar kapladı.

Devletlerin ekonomik krizden kurtulmak ve üretimi artırmak amacıyla uyguladıkları yüksek bütçe açıkları ve yüksek devlet harcamaları düzeni, 1930’lu ve 1940’lı yıllarda fiyatlarda hızlı artışlar yapmaya başladı. Dolaşımdaki para miktarındaki artışlar, düşüşlerden yıllar sonra yatırımları hızlandırmış, ama aynı zamanda fiyatların da artmasına neden olmuştu. Finansal pazarlar, birbirini izleyen enflasyonlar ve devalüasyonlarla sarsılmaya başladı. Gelişmiş ülke liderleri, Keynes’in önerilerinden de yararlanarak bir uluslararası ödemeler düzeni kurdular.

1945’te kurulan Dünya Bankası (International Bank for Reconstruction and Development-IBRD) gelişmekte olan ülkelere orta ve uzun vadeli kredileri vermeye, 1947’de çalışmaya başlayan Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund- The IMF)’da devletlerin birbirlerine olan kısa vadeli ödeme ihtiyaçlarını karşılamaya, devletlerin cari döviz açık ve fazlalarını dengelemeye çalışıyordu.

Uluslararası anlaşmalarla tespit edilen ABD dolarına bağlı *sabit döviz kurları* düzeni işler duruma getirildi ve bu düzen İkinci Dünya Savaşı'nı izleyen 25 yıl yürürlükte kaldı. Bu kararlar, uluslararası para ve fiyatlar alanında istikrar yarattı.

İkinci Dünya Savaşı hazırlıkları sırasında bozulan üretim-tüketim dengelerini izleyen savaş sonrasında üretimlerin sivilleşmesini sağlama çabaları, önemli uzunlukta bir kararlılık dönemi yaratmıştı.

Bu uluslararası ödemeler sistemi güzelce işlerken, bu sefer ABD kurulmuş bulunan sabit kurlar düzenini bozdu ve 1971 yılında basılan kâğıt dolarlar için altın depo etme yöntemini terk etti. Bundan sonra ülkeler, ekonomistlerin *dalgalı kur* (floating exchange rates) dedikleri sisteme geçtiler ve işte bundan sonra enflasyonlar ve devalüasyonlar birbirleriyle yarış etmeye başladılar. Böylece uluslararası para düzeninde fazla kısıtlayıcı kural kalmadı ve ülke yönetimleri serbestçe kâğıt para basmaya başladılar.

1972-73 yıllarında tüm dünya ülkelerini saran petrol fiyatları artışları, bütün ülkelerde enflasyonları ve devalüasyonları hızlandırdı ve birçok kâğıt para sistemleri serbest dolaşıma (free float) terkedildi.

Petrol fiyatlarının 1972-74 döneminde 6 kat artması ve artışların sürmesi, petrolü olmayan ülkelerde fiyat şokları ve petrol kıtlıkları yaratmaya başladı¹.

Devlet yöneticileri bu hızlı enerji maliyeti artışlarını, öteki fiyatları düşürerek, yani karşılıklı fiyat oranlarını yeniden düzenlemek yerine, öteki fiyatların da yükselmesine izin vermek gibi kolay yolu seçtiler ve ülke enflasyonları birbirlerini kovalamaya başladı.

¹ Petrolün varil fiyatı, 1970'lerin başında 2,50 dolar idi; yıl sonunda 40 dolara çıktı, 1985'te 12 dolara düştü, 1990'da 40 dolara, 2008 yazında 150 dolara yükseldikten sonra 2016 sonunda 40 dolara kadar indi.

Bu sonuçta, geçim için gerekli ücret artışlarını talep eden işçilerin ve örgütlerinin de önemli payları olmuştur.

11. ÇOK SAYIDAKİ SERBEST KÂĞIT PARA SİSTEMLERİ

Hızla yükselen fiyatlar ve uluslararası kâğıt para düzenleri bolluğu, 1970'lerden başlayarak tüm ülkelerde faizleri yükseltmek ve devalüasyon sayısını artırmak yönünde etkili olmaya başlayınca, uluslararası para düzenlerini yeniden düzenleme ihtiyacı belirgin olarak ortaya çıktı. Ama, bu sorun 2016 sonunda da henüz çözüme bağlanamamıştı.

Yüksek enflasyonlar, ülkelerdeki kısa vadeli kredi faizlerini de çok yükseltiyor ve bu yüksek faiz düzeylerinde (1981'de ABD'de yıllık %19) birçok yatırımlar yapılamıyordu. Bu nedenlerle gelişmiş batılı ülkeler (özellikle ABD ve İngiltere), ne pahasına olursa olsun enflasyon hızlarının düşürülmesine karar verdiler.

ABD ve İngiltere başta olmak üzere tüm gelişmiş ülkelerde bilimsel çalışmalar ve uygulamalar enflasyon ile faiz hadlerini birlikte incelediler. 1979'daki ikinci petrol fiyatları şokunun, ülkelerde ikinci bir enflasyonlar karmaşası yaratacağı 1973-74 uygulaması nedeniyle bilindiğinden bu ülkelerdeki hükümetler ve merkez bankaları, soruna artık daha dikkatli ve temkinli yaklaşmakta idiler. Beklenen yüksek enflasyon fırtınasına göğüs gerebilmek için, bu ülkelerdeki çalışmalar, kısa vadeli faiz hadlerini kullanarak enflasyonu düşürme yolunu seçtiler. 1980 ve 1981'de ABD'de kısa vadeli kredi faizleri bu ülke için önceki tarihlerde düşünülemez kadar, aynı yıl sırasıyla %17 ve %19 yıllık düzeylere yükseltildi. İngiltere'de bu tür faizler, 1979'da %27 düzeyine yükseltildi. ¹

¹ Roger Bootle, a.g.e. S.183

Bu yüksek kısa vadeli faiz ortamlarında yatırımlar haliyle çok azaldı. Buna rağmen, bu ülkelerde işsizlik oranları çok yükselmedi; enflasyon hızları da düştü.

Bu sonuçlar gösterdi ki, kısa vadeli faiz hadleri yüksek tutulduğunda, pazara çıkarılan paralar ve öteki satınalma olanakları (Merkez Bankası borç senetleri, merkez bankalarının bankalara açtığı krediler gibi) fiyat düzeylerinin artmasına neden olmuyordu. Bu olay, o dönemin bilimsel çalışmalarının bize sağladığı yararlı sonuçlardandır: Gelişmiş ekonomiler, enflasyonu kontrol etmek için 1980'lere kadar bilinmeyen bir gerçeği keşfetmişlerdi: Enflasyonu ve işsizliği arttırmadan milli gelir büyümesini ve yatırımları istenen düzeylerde tutmanın yolu. Gelişen ekonomilerde böyle olduğu anlaşılmış, ama 2016 sonuna kadar gelişmekte olan ülkelerde yüksek enflasyonlar tüm hızıyla sürdürülmüştü. Aşağıda verilen yüksek enflasyonlarla ilgili bilgiler, bu yargımızın kanıtlarıdır.

Ancak gelişmiş batı ülkeleri de dahil olmak üzere insanlık henüz bizlere çok zarar veren enflasyonu finansal sistemlerden uzak tutmanın yolunu bulamadılar. Ama 2016 sonunda sıfır enflasyon hedefi, hiç olmazsa akademik planda daha çok konuşulmaya başlandı. Sanıyorum ki, uluslararası para düzenini tüm ülkelerde sıfır enflasyon hedefine ulaştıracak yeni bir uluslararası para düzenine ihtiyaç vardır.

2016'nın son çeyreğinde, gelişmiş 7 büyük ülkede, yıllık enflasyon sıfıra yaklaşmıştır.

12. 2016'DAYÜRÜRLÜKTE BULUNAN ULUSLARARASI PARA DÜZENİ

İnsanlık, 1931'de *Altın Standardının*, 1971'de de Bretton Woods Konferansı sonrasında kurulan ABD dolarına bağlı *Sabit Döviz Kurları* düzenininin terkedilmesinden sonra uluslararası bir para düzenini henüz kuramamıştır. Bugün uygulanan daha çok, zengin G-20 ülkeleri konferanslarının bu ülkeler ekonomilerine hizmet edebilmek için aldıkları siyasal, sosyal ve ekonomik kararlara uyum sağlayabilmek için çabalayan ülke, ya da bölgeler vardır. Ancak, gelişmekte olan ülkeler, henüz enflasyonların üstesinden gelmenin yollarını bulamamışlardır.

Madeni para sistemleri içinde enflasyon (tağış) yaratmanın güçlükleri ve standart ölçülerin terkedilmesinden sonra yaratılan kâğıt para sistemleri, hükümet yöneticilerinin enflasyon yaratma yeteneklerini çok arttırmıştı. Uygulanan uluslararası para sistemleri, madeni para standartlarının baskısından kurtulan para yetkililerinin ve bankaların enflasyon yaratma yeteneklerini çok arttırdı.

Borsalarda gelişen serbest alışveriş olanakları, kısa vadeli faiz oranlarının yükseltilmesi ile enflasyonu yavaşlatma olanaklarının araştırılmasına neden oldu. Gelişen ülkelerde uygulanan ileri teknolojileri kullanarak vergi gelirlerini artırma olanakları ve gelişmiş denetim yöntemleri, enflasyonla vergi alma yolunu kullanmayı gereksiz kılmaya başlamıştı. Bugünkü finansal pazarlar ile Menkul Kıymet Borsaları, kişi ve kuruluşların sahip olmadıkları menkul kıymet alışverişlerine ve bu hayali alış-verişler için borçlanma yapmalarına izin veriyor.

Finansal pazarlarda kredili işlem yapanlar, özel ve kamu kesimi kuruluşları, birbirlerine borçlanıp, ödeyemeyecekleri borç düzeylerine çıkmış bulunmaktadır.

Kurulması birçok uzman tarafından önerilen yeni *Uluslararası Para Düzeninin* (IMS) bu sorunu da çözmesi gerekecektir.

Ödeme sistemlerindeki son gelişmeler ve sürekli enflasyonun ekonomilerde yarattığı çarpıklıklar nedeniyle zayıf hükümetlerin enflasyon yolunu kullanmaları da gittikçe zorlaşmaktaydı.

2016 sonunda, gelişmiş ülkelerin liderleri ve ekonomi uzmanları, özellikle az gelişmiş ülkelerde kontrolden çıkmış enflasyonları ve gelişmiş ülkelerdeki düşük oranlı ama süregelen enflasyonları daha iyi kontrol etmenin yollarını aramaktadırlar. Çözüme, enflasyonun finansal sistemlerden tümüyle çıkarılması görüşüne yaklaşmaktadırlar.

Konu ile ilgili en önemli ümit verici gelişme, yeni bir uluslararası para düzeninin özlemini içeren bilimsel çalışmaların artmış olmasıdır.

Uzmanlar, 1947'den 1971'e kadar sürdürülmüş bulunan uluslararası para düzenine benzer bir ödemeler düzeninin kurulması ile ilgili çalışmalarının sonunda bu amaç için uluslararası bir kurumun kurulması özlemi içindedirler.

Şimdilik, burada çok yararlandığımız ve temel görüşüne katıldığımız Prof. Bootle'nın son sözünü sizlere sunmakla yetiniyoruz. Yaklaşık 15 yıl eskimiş olsa da bu yargı hala değerini korumaktadır ve uluslararası parasal düzenin kurulması yönünde kullanılabilecek çok değerli görüşleri içinde toplamaktadır. Şimdi yapılan çalışmalar hiç olmazsa akademisyenler tarafından bu hedeflere yönlendirilmelidirler.

*Enflasyonun Ölümü*¹ kitabı iyimser bir yargı ve geleceğe güven duygularıyla sona eriyor:

Savaş sonrasında enflasyon oluşumunun kalıcılığını sağlayan görüşlerin yaşamı, bunlara inanan insanlar ve bunları yaşatmak için

¹ Roger Bootle, "The Death of Inflation", a.g.e. s.244

geliştirdikleri kurumlarla birlikte artık sona eriyor. Buna ek olarak, çok gürültü yapsa da eski teknoloji, kendini ilgisizlik tuzağında parçalanmaktan alıkoyamamış bulunmakta. Bu nedenle şimdi artık enflasyonun sonunun geldiğinden, ya da enflasyonun yenilgiye uğratıldığından değil, belki de enflasyonun ölümünden söz edilmelidir.

Ama enflasyon ölürken, onun yerine geçecek olan sıfır enflasyon düzeni de çok ciddi riskler (tehlikeler) yaratmış olsa da yine de önemli ve büyük yararlar sağlayabilecektir. Aynı zamanda ve kısmen de bu sebeple enflasyon ölürken teknolojideki ve örgütlenme yapılarındaki büyük değişimler, refah düzeyinde de önemli artışlar yaratabilecektir.

Endüstriyel kalkınma ve geniş atılımlar ile başlayarak büyük maddi kazanım beklentileri yaratan yirminci yüzyıl, dört büyük felaketle sarsılmıştı: Birinci Dünya Savaşı, Büyük Ekonomi Bunalımı, İkinci Dünya Savaşı ve 1970'lerin Büyük Enflasyonu. Bu büyük beklentiler ancak 1945'i izleyen ilk 25 yılda karşılanabilmişti.

XX. yüzyıl şimdi sona ererken önümüzdeki günler, bizlere yeniden büyük ümitler veriyor. Toplum önderlerimizin düşünce ve atılımlarında bu büyük ümitlerin gereklerini yerine getirebilecek kadar cesur ve atılgan olabileceklerini beklemeliyiz.

1970'lerden başlayarak dünya ülkelerini pençesine alan yüksek oranlı enflasyonlara bakılınca 2016'ya kadar toplum önderlerimizin enflasyonu öldürecek ve toplumlara ümidi verilen kalkınma ve refah değerlerine ulaştıracak uygulamaları gerçekleştiremedikleri görülebilmektedir. XXI. yüzyılın ilk yıllarında toplumlarımızın, *sıfır enflasyon* hedefinden oldukça uzakta oldukları görülmektedir.

Bu koşullar altında gelişmiş dünya ülkeleri yeni krizlere **yönelmiş bulunmaktadır.**¹

¹ George Friedman; "Avrupa Krizi- Yaklaşan Avrupa Krizi ve Olası Sonuçlarının Patlama Noktaları" Pegasus, 2015. Çeviri: İrem Sağlamer. Daha çok siyasal, sosyal ve jeopolitik gelişmelerle ilgilenen bu "kehanet" kitabının 14. Bölümü (S.283-299) ülkemizle ve karşı karşıya bulunduğu tehlikelerle ilgilidir.

Tarihteki hızlı enflasyonların listesi, enflasyonun kontrol edilmesinin hala önemli olduğunu göstermiş olmalıdır.

DÜNYADA HİPER ENFLASYONLAR

Fiyatlar genel düzeyinin yılda %200 artış hızını aştığı ülkeler ve dönemler

<u>DEVLETLER</u>	<u>YIL</u>
1. Eski Roma İmparatorluğu	150-301 (M.S.)
2. Çin	1191-1240
3. Avrupa	1348-1351
4. İspanya	1501-1600
5. Fransa	1717-1720
6. Amerika Devrimi	1775-1780
7. Fransız Devrimi	1790-1796
8. ABD-İç Savaş, Kuzey	1861-1864
9. ABD- İç Savaş, Güney	1861-1865
1. Avusturya	1921-1922
2. Almanya	1922-1923
3. Yunanistan	1943-1944
4. Macaristan I	1923-1924
Macaristan II	1945-1946
1. Polonya	1923-1924
2. Rusya	1921-1924
3. Meksika	1913-1916
4. Almanya	1910-1923

5. Rusya	1913-1924
6. Macaristan	1945-1946
7.Çin	1938-1947
8. Angola	1994-1996
9. Arjantin	1989-1990
10. Bolivya	1984-1985
11. Brezilya	1989-1990
12. Nikaragna	1986-1991
13. Kango I	1991-1992
Kango II	1993-1994
14. Ermenistan	1993-1994
15. Azerbeycan	1992-1994
16. Gürcistan	1993-1994
17. Tacikistan I	1993-1993
Tacikistan II	1995-1995
18. Türkmenistan	1995-1996
19. Ukrayna	1991-1994
20. Sırbistan	1993-1994

Kaynak: *wikipedia.org Türkiye’de Enflasyonun Tarihi, a.g.e.*

KAYNAKLAR

- Bootle, R. (1997). The Death of Inflation-Surviving and Thriving in the Zero Era. Nicholas Brealy, Londra.
- Eagleton, C. ve Williams, J. (2011). Paranın Tarihi (F. Kahya, ev:). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları
- Friedman, G. (2015). Avrupa Krizi- Yaklaşan Avrupa Krizi ve Olası Sonuçlarının Patlama Noktaları (İ. Sağlamer, ev:). İstanbul: Pegasus.
- Harari, Y. N. (2016). Hayvanlardan Tanrılara SAPIENS-İnsan Türünün Kısa Bir Tarihi (E. Genç, ev:). İstanbul: Kolektif Yayınevi.
- Keynes, J. M. (2015). Para Üzerine Bir İnceleme (C. Gerçek, ev:). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Pamuk, Ş. (2014). Osmanlı Ekonomisi ve Kurumları. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Pamuk, Ş. (2014). Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Rogan, E. (2015). The Fall of the Ottomans, The Great War in the Middle East, 1914-1920. UK.: Penguin Random House.
- Türkçe Sözlük (1988). Ankara: Türk Dil Kurumu

AUDITING OF A WAQF IN THE OTTOMAN EMPIRE IN THE BEGINNING OF 19th CENTURY

Prof. Dr. Adem abuk

Uludağ University

Prof. Do. Arıkan Tarık Saygılı

Izmir Economy University

Dr. Mustafa Oğuz

Istanbul 29 Mayıs University

ABSTRACT

When Turks came to Anatolia, they started to establish waqfs (foundations) within the framework of Turkish–Islamic synthesis. Those waqfs undertook important tasks in the social environment for centuries. It is understood that these waqfs were founded upon solid legal infrastructure and due to their importance in Ottoman economy and social order, waqfs were subject to very strict audit and control procedures performed with due diligence. It can be concluded that because of solid legal infrastructure and audit and control policies, waqfs in Ottoman Empire had a long life cycle.

With Tanzimat Edict (1839), the organization dealing with the administration of accounting and auditing of state founded waqfs was titled *Harem Dairesi*. The administrators of this organization were known as *Darus saade Agalari* (Masters of Harem). These individuals established an accounting organization called *hamereyn accountants* for the auditing of both imperial waqfs and the ones founded by Ottoman dignitaries and wealthy individuals.

This paper examines the audit reports of a major waqf in Istanbul for the year 1230 Hegira (1814-1815 AC). The audit report was prepared and signed by Master of Harem, (*Darus saade Agasi*) in charge. The report shows the annual income-expenditures and prepared with the *mardiban* method. Also, it is observed that the *Darus saade Agasi* prepared two copies of reports and sent one of them to *Sadrizam* (prime minister).

It is observed that the annual auditing reports including related details are submitted to Sultan, which gives us an opinion that auditing had great importance in the administration of waqfs under Ottoman influence.

Keywords: Waqf in the Ottoman Empire, Anatolia, Administration of waqfs, foundations, auditing of waqfs.

Jel code: M41, M42.

1. INTRODUCTION

Waqfs as institutions of beneficence, providing a wide range of social and cultural services to citizens of Islamic empires and states in Middle East, South East Asia, North Africa as well as the Balkans is a well-known concept among Islamic scholars and had been very important components of social and economic orders from the beginning of 8th century until the end of 19th century (Isin, 2011; Orbay, 2006)). Similarly, waqfs, established according to Turkish-Islamic synthesis, by Turks in Anatolia, had been a very important part of social and economic lives for centuries by undertaking a very important social task of transferring funds raised through endowments and revenues earned through activities to mosques, schools, cookhouses for poor, roads, bridges and various social services.

Activities of Ottoman waqfs, promoting social benefit continued not only in Anatolia but also in other areas under Ottoman influence, continued until second half of 19th century. Ottoman waqfs were

operated within a very well designed legal framework over a very solid legal foundation. However, real success and long duration of waqfs stem from not only a solid legal system governing them but also from a very effective accounting and auditing system investigating income and expenditures as well as other related financial and operational activities of waqfs with due diligence.

Academic researches and studies of waqf as Islamic endowment institutions were quite marginal compared to other fields of Islamic studies. This was mainly due to difficulties in accessing to archival documentation and researchers being concerned with legal aspects of waqfs; therefore missing social and economic aspects that are actually the more important features and main reason of their emergence. However, towards the end of 20th century, waqfs started to gain attention of researchers and even have been included in both undergraduate and graduate curriculums of well-known universities (Hoexter, 1998, Orbay, 2006).

Both Turkish and foreign researchers have published valuable conference papers, articles and books about waqfs regarding their political, social economics aspects as truly very important components of social and economic welfare of Islamic Nations. Orbay (2006) analyzed economic importance of imperial waqfs and the reasons prevented them from getting involved in commercial activities. Isin (2011) analyzed roles and activities of waqfs as an act of citizenship in that era and provided valuable insights of social and economic aspects of waqfs. Dilek et al (2012) and Apak et al. (2010) analyzed accounting applications of Ottoman Waqfs. The researches of Orbay (2006), Dilek et al. (2012) and Apak et al. (2010) are extremely important in terms of showing not only economic and social roles of waqfs, but also the scales of operations and budgets as well as well-designed organizational

structure. Other researchers and academicians such as Ozturk (1983), Cizakca (2006), Toraman et al. (2006), Kilicalp (2008), Ozcan (2008) have analyzed social, legal and economic aspects of waqfs including cash waqfs and provided valuable information related to their importance and Ottoman social and economic order.

Foreign researchers and academicians have contributed to literature related to waqfs with valuable studies regarding political, legal, social and economic aspects of waqfs. Anderson studied the religious element within waqf concept in his researches as early as 1951 and 1952. Peri (1992) viewed Ottoman waqfs as a very important component of enhancing the empire's influence over people. Waqfs are undoubtedly very important political instruments performing various social and economic services. Gerber (1983), Bonine (1987) and Lambton (1997) all analyzed the role and importance of waqfs in social and economic order in Islamic nations. Baer (1981) analyzed the roles and activities of waqfs in Islamic nation and compared them to similar institutions in other cultures.

Waqfs rightfully deserve attention of all these researchers. They were very well organized and performed crucial social services, Also, they were performing services that would trigger economic welfare as well as seen in study of Heywood (1998) describing the impact of Ottoman waqfs on economic activities in the Middle East. Waqfs can definitely be considered political instruments for enhancing public policies, state influence and authority as well.

In this study it is aimed to understand financial and audit system waqfs operated in. Financial data and audit reports of a state owned waqf called waqf of Kaptan Hasan Pasha is be analyzed through original archival documents. In the second part of the study, literature related to waqfs will be reviewed. In the third part types of waqfs and in the fourth

part audit and control system related to waqfs in the Ottoman Empire will be explained briefly. In the fourth part, *merdiban* accounting system as an important component of audit procedures of waqfs will be explained along with other aspects of waqf audits. The fourth part also includes translations and explanations related to original archival documents. Conclusion of the study will be given in the fifth part.

2. TYPES OF WAQFS AND WAQFS

Because of statist approach of Ottoman Empire, imperial waqfs and waqfs, founded either by high level government officials or wealthy individuals, had very important roles in allocation of resources to poor and needy as well as contribution to other areas of social and economic order (Dilek et al., 2012).

Every waqf had an *alms deeds* called “wakfiyye” and a *board of trustees* called mutewelli that will run waqf accordingly. Boards were not fully independent while operating waqf. Types and scopes of waqfs’ operations as well as number of employees and other important details, sets of rules and constraints were stated in wakfiyye. Sometimes, even quality standards were included in wakfiyye for certain operations i.e. operations of bakery shops and imarets. Boards of trustees as well as head of board of waqfs founded by state were assigned by state itself. On the other hand, head of board of waqfs founded by wealthy individuals were either the founders or from one of their kin. Head of board was solely responsible from operations of waqf. Upon death of waqf’s founder and absence of his/her kin, state itself would appoint a new head of board, since this position required undertaking important responsibilities and duties.

Waqfs can be classified into two main categories (Ozturk, 1983). The first group of waqfs called “mazbut waqfs” was state owned ones

including imperial waqfs, founded and financed by emperors as well as other high level government official such as prime ministers, ministers, high ranked army officers. The boards of mazbut vakılar were assigned directly by state. Also, administration of private waqfs upon death of founder and absence of an eligible individual to replace him/her were taken under control of state and a new head of board was assigned to them also by state, so that they could continue their services. Waqfs in the second category were the ones founded by wealthy individuals including successful state officials and soldiers rewarded by state upon their successful services with allotment of land and other forms of real estate. Services of these types of waqfs were financed by rent, interest earned through waqf operations and properties possessed as well as other revenues of founding wealthy individuals. Audit of both types of waqfs were performed by state accountants and auditors.

Imperial waqfs, in particular, were social instruments of enhancing state influence (Peri, 1989), symbols of legitimization of social and economic activities and welfare, besides being very efficient redistributive institutions that raise funds from various agricultural and commercial activities and channeling these funds to economy in forms of purchases from local markets, promoting educational institutions and activities, operating public kitchens called “imaret”, building roads, bridges, hospital, schools etc. or simply wage payments to their employees. Imperial waqfs and waqfs founded by dignitaries possessing vast agricultural lands, other forms of income generating real estates, thousands of shops and workshops, were especially important in social and economic order of the Empire. For example, waqf of Suleymaniye in Istanbul and waqf of Beyazid in Amasya, two of the well-known imperial waqfs had control and over incomes of hundreds of villages. The annual income of Suleymaniye was around five million akças (silver coin) and annual income of Beyazid II was around one million akças towards the end of 16th century (Orbay, 2006).

3. CONTROL AND AUDIT SYSTEM FOR WAQFS IN THE EMPIRE

Audit of financial statements is an indispensable component of today's business life. Audits provide the users of financial statements an assurance regarding the financial statements are prepared properly in compliance with an established criteria, reflects the actual amounts of assets, liabilities, equity as well as revenues and expenses and free from any material misstatement that will mislead users during their decision making processes. An independent and competent individual need to gather evidence in order to form an opinion about whether financial statements are accurate and free of any material misstatement (Cosserat and Rodda, 2004). As progressed through the audit procedures of Ottoman waqfs, most of the aspects of in definition modern time financial audits can be seen. However, it will be helpful to describe state's central control mechanism and organization for waqfs briefly:

Although, control and audit of waqfs were performed very carefully and efficiently, there was not a formal department in state until Sultan Mahmud II centralized imperial endowments and endowments of other state officials under control of the Ministry of Waqf Affairs (Evkaf Nezareti) in 1826. Tanzimat Reforms of 1839, controlling power and responsibilities of the Ministry of Waqf Affairs were improved to a level where the ministry was granted authority to collect waqf revenues.

Ministry of Waqfs Affairs first founded in 1826 and reorganized in Tanzimat period, brought a well-designed and uniform procedure to audit of waqfs. Waqfs were no longer autonomous and the *boards* had become state officials. As mentioned previously waqfs played a major role in socially benefitting services in Ottoman Empire, therefore it was very common among members of dynasty and high rank state official

to found waqfs that would provide work of charity and contribute to social and economic welfare of society. Because of their importance, board of state owned waqfs were usually selected among very reliable, experienced and successful state officials. For example, Sinan Pasha a very high status state official was assigned as head of board to a waqf founded by Orhan Ghazi, the second emperor of Ottomans, in Bursa, the capital of Ottoman Empire in 1358. In a similar way, Fatih Sultan Mehmet assigned Mahmut Pasha, his most successful and reliable prime minister, as head of board to a waqf founded in his time. This tradition changed slightly during throne of Kanuni Sultan Suleyman, better known as Suleyman the Magnificent among Europeans, as empire expanded geographically. Women in harem starting with Hurrem Sultan got involved in charity work by founding waqfs and assigned their boards since the harem systems were composed of many well trained and educated members and officials. Palace officials called Masters of Harem (Darus Saade Agasi), the head directors in harem, were assigned to control accounting and auditing processes of state owned waqfs, in a way, promoted to a higher status. They became officials mainly responsible from operations of waqfs after women in harem got involved in the system. This promotion in their status is an indicator of the importance given to charity works and the people in this system. After harem took the responsibility of waqfs in the empire, the Ministry of Waqf Affairs called Evkafi Haremeyn was created and administrations of waqfs were institutionalized. This system has evolved in years and built its own accounting and auditing systems and departments that would enable Evkafi Haremeyn to control the waqfs founded by state.

Evkafi Haremeyn was solely responsible from state owned waqfs' operations as well as their accounting and auditing procedures. Also, waqfs founded and operated by wealthy individuals of the empire were similarly subject to very strict accounting and control mechanisms.

The audits of private waqfs' financial reports were performed by Hazine-i Amire (Treasury) accountants in a similar manner.

Today, various accounting documents and reports of Ottoman waqfs are filed in Ottoman Archive of Turkish Prime Ministry in Istanbul. These documents include income-expenditure records and operating reports along with audit reports of waqfs prepared by Evkafi Haremeyn and Hazine-i Amire (Treasury) accountants. Unfortunately there are few copies of accounting records as prepared by local accountants of area where waqfs founded. In these copies, it can be seen that a simpler version of *merdiban* method was used by local accountants before these reports were sent to states accounting departments. As seen in these documents the main sources of funds for waqfs are incomes through real estates and agricultural activities. Waqfs' reports prepared towards and after of the midst of 16th century show that interest incomes included too as another source of cash waqfs operated as some sort of credit institutions. Operations of waqfs seemed to have a broad range including building schools, mosques, hospitals, cookhouses for poor, repairing buildings, roads, bridges and helping people in need and helping other waqfs. The documents disclose very high income and expenditure totals, where most of the time income exceeding expenditures and maintained for coming years. The amount of income and expenditure explains the reason of state's close control and audit of waqfs.

A. Merdiban Accounting System As An Audit Tool

At this point, it is worth to explain *merdiban* accounting method that had been used in Ottoman Accounting System for five hundred years. This accounting method was created and used by Abbasid Empire. Upon termination of Abbasid Empire by Moguls in 1258, intellectuals immigrated to Tabriz, the capital of Ilkhanid Empire and

merdiban method taught by Abbasid immigrants had been improved and successfully used by accountants of Ilkhanid Empire for many years. Four books explaining *merdiban* method, the most famous being *Risale-I Felekiyye* (Mazenderani, 1363), were published between 1309 and 1363 in Ilkhanid Empire. This method had been adopted and efficiently used by Ottoman State Accountants until adaptation of double entry bookkeeping method in 1879. Recording transactions in *merdiban* system required a special writing and numerical system called “*siyakat*” that were known by elite state accountants. The reason of this system being called *merdiban* (stairs) is due to its form where a total balance of an account was written to top followed by details of that total listed underneath resembling steps of a stair.

Besides account records of state, the only area *merdiban* method used was waqfs’ accounting systems, which is thought to be due to pressure of state rather than waqf founders’ will in order to strengthen a centrally control state system and promote audit process related financial matters of waqfs. Central control structure of Ottoman Empire had been a real obstacle for development of private sector and entrepreneurship, therefore, well designed and detailed accounting systems such as *merdiban* were of interest of state and never really needed by private businesses usually operating at small scale.

At the end of each fiscal year, head of board would have an accountant to prepare a report including incomes and expenditures of that year. The report was then submitted to kadi (judge) of the region who were the local authority of law in Ottoman legal structure. Kadi would then have an expert audit the accounting report and submit it to Hazine-i Amire (Treasury), where the report including incomes and expenditures of waqf would be reassessed and a final report of income-expenditure would be prepared according to *merdiban* (stairs) accounting method.

By this process, the accounting report of waqfs prepared according to *merdiban* method would become more formal and understandable and the accounting experts of state would be compelled to audit the operations of waqf. In cases of material misstatements and/or complaints received, state would interfere and take necessary precautions.

As mentioned before, components of modern audit procedures can be found in audit procedures of Ottoman waqfs. Auditing of today can be described as “the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria” (Arens et al., 2003). Moreover, there are ten Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) that determine the framework of auditing process today and main purpose stated in these standards today seemed to be followed by officials of Ottoman Empire in audits of waqfs by then.

The list annual incomes and expenditures of waqfs are recorded by accountants appointed by kadi of the region. Later these accounting records are sent to state accountants who were totally independent from the accountants and board of the waqfs as it is mandatory today. State accountants were very competent in *merdiban* accounting system being the established criteria that financial statements have to be in compliance with. Employing competent and independent individuals to perform audit satisfies the first standard of GAAS.

The whole recording process by using *siyakat* and *merdiban* method requires a very careful analysis of every single record that satisfies the second general standard of due diligence according to GAAS. Moreover, investigating sources of incomes and the items of expenditures as well as their amounts requires cross check between types and scopes of operations and set of rules and constraints related

to these operations in wakifiyye, that correspond to thorough analysis and understanding of internal control structure and gathering sufficient amount of evidence standards of today's modern financial audits.

Finally reports are prepared and carefully studied by Darus Saade Agasi and Sadrazam before submitted to Emperor, being a very good example of peer review or concurring partner review audit quality standards. The reports as, seen in Appendixes 1 and 2 are titled, signed and list totals of incomes and expenses along with ending cash balances state a opinion related to financial data including any material issue needed to be disclosed. The report is produced as multiple copies, one sent to board and one kept in files so that years of financial data can be saved and compared.

B. Waqf Of Kaptan Hasan Pasha

Waqf to be analyzed here was founded by Kaptan Hasan Pasha a very high ranked officer in Ottoman Navy. He was assigned to this mission by state and became the first head of board to his waqf. Upon his death, state took control and through decisions of Evkafi Haremeyn assigned his daughters Esmā, Necibe and Serife Hatice as head of boards respectively. Main source of funds were rent and income of agricultural land owned by this waqf. As it has been mentioned before, it was particularly important to verify that waqfs, especially with very high income, were carrying on their operations and fulfilled their responsibilities properly and within the frame defined in their alms of deeds upon foundation. Therefore, accounting and auditing processes were emphasized and performed strictly and with due diligence. In Appendix 1, income expenditure data of Hegira 1230, prepared with mardiban system and signed by head of board Serife Hatice to be submitted to Master of Harem-Darus Saade Agasi is presented. In Appendix 2, the report of Master of Harem, including his comments

and opinions, to be submitted to Prime Minister-Sadrazam¹ and in Appendix 3, the report of Prime Minister, including his comments and opinion about waqf, to be submitted to Ottoman Emperor-Padisah are seen. Since Kaptan Hasan Pasha Waqf had a high budget surplus according to report and was run by state (Evkafi Haremeyn), close attention of high level officials and emperor himself were necessary. However, it is worth to mention again that waqfs that were not owned by state were also subject to very same strict accounting and auditing procedure. If audited reports did not have any material problem, then income expenditure records along with audit reports including reports of Master of Harem and Prime Minister were kept in files with previous years' accounting and audit reports. However, in cases of wrong acts and misleading data discovered through audits and/or complaints received, auditors of state would investigate the operations and related accounting records thoroughly.

a. annual income and expenditure report of kaptan hasan pasha waqf

As it was mentioned before, accountants other than ones employed by Evkafi Haremeyn and Hazine-i Amire (Treasury) did not have sufficient knowledge of *merdiban* accounting method. Therefore, income and expenditure data and records prepared by waqf accountants needed to be reviewed by state accountants who had qualifications to prepare accounting reports with *merdiban* method written in *siyakat* letters and numbers. Only after preparation of a new version of accounting records including income and expenditure recorded according to *merdiban* method, the report would be submitted to opinions of Master of Harem, Prime Minister and Emperor. In the beginning of 19th century

¹ Darussaade Agasi: A high ranked official in Harem, Midhat Sertoglu Osmanli Tarih Lugati, 1986, Istanbul.

merdiban method had already been perfected and were efficiently used by state accountant. This process enabled researchers to understand and interpret related accounting documents today.

The document in Appendix 1 is a version of Kaptan Hasan Pasha Waqf accounts prepared with *merdiban* accounting method by state accountants assigned by Master of Harem. This process could be perceived as a mean of financial audit as well, since it required a thorough analysis of each item of income and expenses, journal books, documents and other related details. During this process, classification of transactions and accounts, mathematical accuracy, existence and completeness of accounts and cut offs are checked and recorded properly. Certain terms such as *receipts*, *uncollected* that were mentioned in report of state accountant, but not in original version of records are indicators of a careful investigation and classification of items by state accountants.

In the income and expenditure report of waqf, total cash balance at the beginning of the related period was presented first and cash collected during the period was listed totaling to 607.194 Akcas. After deducting uncollected income of 61.374 Akcas, total cash available amounting to 540.820 Akcas was calculated and then expenses of the same period accumulating to 205.540 Akcas were listed and deducted from total cash available and finally reached to ending cash balance of 340.280 Akcas for the end of the period. Ending cash balance to be transferred to next year was also stated as Kurus. Accountants of Evkafi Haremeyn prepared their accounting report and had it signed by head of waqf board Serife Hatice in order to prove that everything on their report was presented to knowledge of Serife Hatice and verified by her.

In report of Master of Harem in Annex 2, issues related to waqf and board such as name and location of waqf and genealogy of board, beginning and ending days of accounting period audited were clearly mentioned. The ending cash balance that would be transferred to next year was stated in writing in order to avoid any numerical mistake and prevent attempts for alteration. The short report of Master of Harem can be considered an audit report submitted to opinion of Prime minister. The date on this report is Rebiulevvel 1231 (Hegira) showing that control and audit had been completed within three months after end of the accounting period investigated.

Report of Prime Minister in Annex 3 is composed of three main paragraphs. In the first paragraph, name and location of waqf as well as genealogy of board are stated. It was also mentioned that related accounting records and documents of waqf were analyzed and reassessed by state accounts employed in Evkafi Haremeyn. In the second paragraph, types of incomes of waqf are explained and totals were stated in writing. In the third paragraph, types of expenses were explained and totals of expense groups along with total ending cash balance to be transferred to next year were stated in writings. The most emphasized part of third paragraph is where permission of emperor to submit the related documents to authorities and any other order of emperor were asked; for showing the direct involvement of highest level official and emperor's involvement in audit process of waqfs.

As understood, Prime Minister's report is positive. At the end of this process, the reports and all other related documents were returned to Master of Harem to be kept in files. Also, copies of reports and all related documents including details were submitted to Serife Hatice, head of board, so that they could be kept in files of waqf as well.

Annex I

Translation of document

Transcription.....

Income report of Kaptan Hasan Pasha Waqf, responsible from maintenance and other needs of Hasanpasa Mosque and Schools, located in Gedikpasa in Istanbul, headed by Serife Hatice after Esmâ and Necibe from same family of Hasan Pasha for the period through beginning of Muharrem until end of Zilhice in Hegira 1230

(December/14/1814- December/2/1815)

*Akca*¹.....

607.194

Receipts.....

545.820

Uncollected.....

61.374

Retained Earnings of Previous Years.

In safe

Akca...

19.560

Retained Earnings of Previous Years.

Petty cash

Akca.....

288.000

Income of Current year.....

Akca.....

299.634

¹ Ottoman Currency

Accounting and Financial History Research Journal January 2018 (14)

<i>Receipts.....</i>		<i>Uncollected....</i>
<i>Akca.....</i>		<i>Akca.....</i>
252.300		47.334
<i>Income.....</i>	<i>Income.....</i>	<i>Income.....</i>
<i>Rent income of real estate</i>	<i>Income of dairy farm</i>	<i>Rent Income of far</i>
<i>Annual.....</i>	<i>Annual</i>	<i>Annual.....</i>
<i>Akca....</i>	<i>Akca.....</i>	<i>Akca.....</i>
56.634	194.400	3.000
<i>With Receipts..</i>	<i>Without Receipts</i>	<i>45.630 increment</i>
<i>Akca....</i>	<i>Akca....</i>	-----
12.300	44.334	240.000
	<i>Expenses.....</i>	
	<i>Akca....</i>	
	205.540	
	<i>Salary payments.....</i>	
	<i>Payroll of permanent staff</i>	
	<i>Annual....</i>	
	<i>Akca....</i>	
	72.000	
	<i>Other payments.....</i>	
	<i>Akca.....</i>	
	133.540	

*Payments for trip to
Mecca for Pilgrimage
Annual.. .
Akca....
17.820*

*Payments for Great
Ayasofya Waqf
Annual...
Akca....
1.195*

*Payments for
Gedikpasa Waqf
Annual.....
Akca....
1.080*

*Payments for Sehzade
Mehmet Waqf
Annual....
Akca....
400*

*Payments for Ibrahim
Pasha canal
Annual...
Akca...
120*

*Payments for Gazi
Mehmet Han Waqf
Annual...
Akca...
50*

*Payments for
Dairy Farm
Annual.....
Akca....
1.000*

*Payments for Commander
of Rumeli Castle
Annual....
Akca....
1.500*

*Payments for Rumeli
Castle from Income
Of Dairy Farm*

Annual....

Akca.....

5.000

Payments for Asure

Annual ..

Akca....

1.500

*Payments for Waqf's
Stationary and
other supplies*

Annual...

Akca...

1.500

*Payments for candle
olive oil for mosque*

Annual

Akca...

3.200

*Payments for candle
And olive oil for
Kefeli Mosque*

Annual..

Akca...

3.200

*Payments for mat,
oil lamp and broom
for Kumkapi Mosque*

Annual..

Akca..

920

*Payments for
Gedikpasa
school books*

Annual..

Akca...

2.000

*Payments for
Sinanpasa
school books*

Annual..

Akca...

8.400

*Payments for
heating material of
Gedikpasa Mosque*

Annual...

Akca...

1.820

*Payments for
heating material of
Sinanapasa Mosque*

Annual ..

Akca...

900

*Payments for
Sanitation and
cleaning*

Annual...

Akca....

720

*Payments for
salaries of
school staff*

Annual....

Akca...

600

*Payments for
Repair of hamams
In Filibe and Kefeli*

Annual

Akca...

14.050

*Payments for
woodcutters*

Annual

Akca...

600

*Payments for
carpets and mats
of Gedikpasa Mosque*

Annual

Akca...

600

*Payments for
other daily
expenses of Waqf*

Annual

Akca...

6.000

*Payments for
repair of
drinking fountains
Annual
Akca...
7.200*

*Payments for
taxes of
dairy farm
Annual
Akca...
24.000*

*Payments for
previous debt
Annual
Akca...
5.760*

*Payments for
repair work
for schools
Annual
Akca...
3.073*

*Payments for
Repair of Hasan
Pasha school
Annual
Akca...
2.467*

*Payments for
repair of
Hasanpasa Mosque
Annual
Akca...
4.869*

*Payments for sewerage services
for mosques mentioned above
and repair of pavements
Annual
Akca....
996*

*Salary of Waqf
Accountants
Annual.
Akca....
600*

*Salary of Waqf cashier
and secretary
Annual....
Akca....
40*

Sum up (Trial Balance).....

<i>Akca</i>	
<i>545.820 total income</i>	
<i>205.540 total expenses</i>	
<i>340.280 current cash balance</i>	
<i>Cash balance in Kurus¹</i>	
<i>Kurus</i>	<i>Akca</i>
<i>2.835, 5</i>	<i>20</i>

It is verified that a cash surplus of 2.835,5 Kurus and 20 Akcas has been made up

by Waqf through the period starting at the beginning of Muharrem and ending at the end of Zilhicce in Hegira 1230 (December/12/1814 – December/2/1815)

Serife Hatice
Head of Board of Waqf
(Signature)

b. report of master of harem (darus saade agasi) to prime minister (sadrazam)

Annex II

Translation of document

18 Rebiulevvel 1231 (February/2/1816)

Accounting books and records prepared by waqf accountant for the period between beginning of Muharrem and end of Zilhicce in 1230 of Kaptan Hasan Pasha Waqf, one of waqfs we are responsible of, run by

¹ Another Ottoman currency equivalent of 120 Akca

Serife Hatice, representative of late Hasan Pasha the founder and his late daughters Esma and Necibe, as head of board, have been analyzed and compared to records of previous years' accounting records. As a result of our analysis, it is understood that there is an ending cash balance of two thousand eight hundred thirty five and a half Kurus and twenty Akcas in waqfs account. We crave your permission for starting necessary work to transfer current cash balance to next fiscal year and submit copies of related documents to authorities.

*Your Obedient Servant
Assigned Master of Harem
(Signature)*

c. report of prime minister (sadrazam) to emperor (padisah)

Annex III

Translation of document

Propounded to admission,

Accounting books and records prepared by waqf accountant for the period between beginning of Muharrem and end of Zilhicce in 1230 of Kaptan Hasan Pasha Waqf, among the waqfs we are responsible of, run by Serife Hatice, representative of late Hasan Pasha, the founder and his late daughters Esma and Necibe, as head of board, have been analyzed and compared to records of previous years' accounting records.

During mentioned period, total income of five hundred forty five thousand eight hundred thirty five and a half Akcas had been raised including rent revenues of farm and other real estates' and income from additional charges imposed on tax collector (multezim¹) of dairy farm of waqf.

¹ In tax system of Ottoman Empire, income taxes of a region were collected by tax collectors called multezim who knew economic potential of the region. Multezims were chosen among the highest bidders in tax biddings.

From this income, total expense of two hundred five thousand five hundred forty Akcas including two thousand Akcas of annual salary paid to waqf staff, one hundred thirty three thousand five hundred forty five Akcas paid for ordinary activities of waqf had been paid. Therefore, after deducting total expenses from total income and verifying totals and details through a sum up (trial balance), a cash surplus of three hundred forty thousand two hundred eighty Akcas, that is, two thousand eight hundred thirty five and a half Kurus and twenty Akcas were realized and ordered to be transferred to waqf's accounts for the next fiscal year. We crave your order and firman (imperial edict) for submitting copies of related documents to authorities.

To be submitted to Sultan, the Master of Blessings

4. CONCLUSION

Ottomans paid very close attention to operations of waqfs that played a major role in social and economic areas by providing socially benefitting services. Waqfs were also very efficient means of enhancing state's influence, creating loyalty among different nations living together, promoting acceptance of political ideas in addition to contributing social welfare and economic prosperity. Waqfs had lasted for a very long period in Ottoman Empire as they had in other Islamic nations. Waqf activities were reassessed and continued within a cultural aspect rather than socially benefitting work due to changing state system that promote sparing allowances from state budget for social and economic activities previously performed through waqfs. In Turkish Republic, social assistance has become state obligation and the local municipalities have burdened the responsibilities of social services previously performed by waqfs.

Waqfs, that had served as very important social, financial, political and economic units in Ottoman Empire were forgotten for years. Fortunately, both foreign and Turkish academicians and researchers have started their analysis and researches about this very important component of economic and social order of the empire (Hoexter, 1998). Various researches conducted for analyzing and understanding types and scopes of activities, legal infrastructure, political influence, contribution to social welfare and economy have almost all bring up the notion that they were very well organized and therefore long lasted institutions that performed very important tasks under control of state. They were not commercial ventures designed for profit maximization, although they could. They were mainly redistributive institutions and poor relief agents (Orbay, 2006).

Due to getting involved in financial matters they operated in a very solid legal system as well as a well-designed control and audit mechanism were structured in order to closely monitoring waqfs. Therefore, procedures regarding accounting and audit applications of waqf of Kaptan Hasan Pasha with a considerable scale of operations and budget have been searched in this study within the context of audit system back then. The findings can be briefly summarized as follows:

Audit of waqfs in the empire had always been a major concern. Therefore reforms related to waqf audits starting with Sultan Mahmut II in 1826 and followed by Tanzimat Edict, led to the audit and control mechanism to be institutionalized and formation of Evkafi Haremeyn, the Ministry of Waqf Affairs. This institution, under control of Master of Harem (Darus Saade Agasi) founded a special state accounting department, where accountants whose sole responsibility were analyzing waqfs' records. Haremeyn accountants and specialized in mardiban accounting methods as well as siyakat system helped to design more

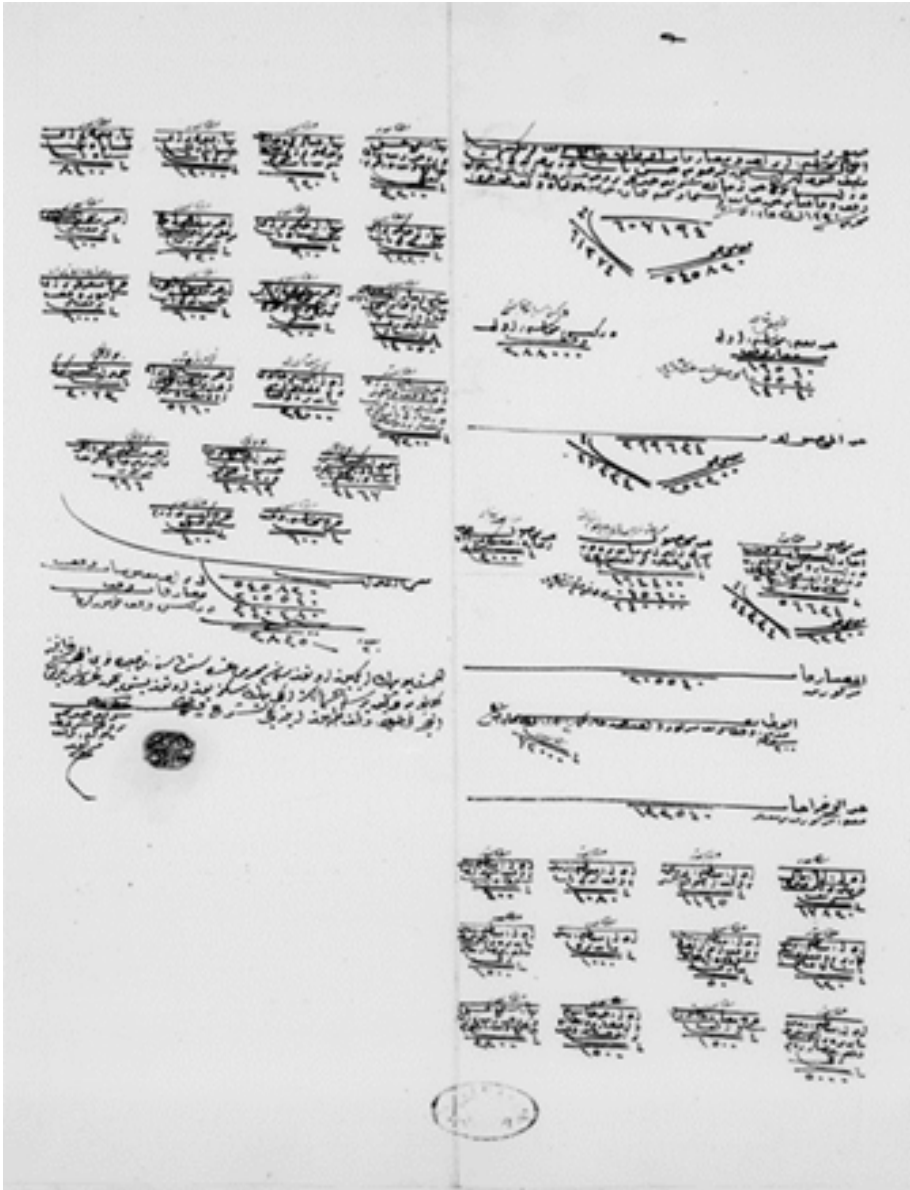
formal and uniform methods for more thorough control and audit of waqfs. Also, highest authorities of Ottoman Empire including emperor himself were closely involved in monitoring waqfs' operations.

Also, it believed to be quite important that audit procedures applied by state auditors and the audit system in general are similar to the ones of modern times. Therefore, it is quite possible to explain the long duration and efficiently provided services of Ottoman Waqfs by very well designed, seriously and diligently applied solid accounting and audit systems. Hopefully, more researches related to waqfs will be available, since there is always a lesson to learn from past.

Annex I

*Annual Income and Expenditure Report of Kaptan Hasan Pasha
Waqf*

Hegira 1230 (1814-15) (Prime Ministry Archives D.HMH 21784)



Annex II

*Report of Master of Harem (Darus Saade Agasi) to Prime Minister
(Sadrazam)*

Hegira 1230 (1814-15) (Prime Ministry Archives D. HMH) 21784



Annex III
Report of Prime Minister (Sadrazam) to Emperor (Padisah)
Hegira 1230 (1814-15)
(Prime Ministry Archives D. HMMH 21784)

عرض منہ لریبرک
عہدہ کوثریہ تا بیع اوقافہ منہ سنا سنیہ کہ ایست نہ نہ و لغت نہ
کسیند مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک بر و کسیند مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
سکونہ مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک بر و کسیند مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک بر و کسیند مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
قوی الخیر سنا سنیہ لریبرک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
قطرہ و روئی بر قطرہ مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
و اجماع اوقافہ حسنہ ایست اوقافہ شک

سنا سنیہ لریبرک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
مشاھرا حسنہ و مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
سنا سنیہ لریبرک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک

مبلغ منہ و بیع منہ ایست اوقافہ شک
و بریوگا اوقافہ شک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
و معارضہ لریبرک و لریبرک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
معارضہ با لریبرک و لریبرک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
و بیروگا اوقافہ شک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
قد کسیند لریبرک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
اوزرہ اوقافہ شک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک
قوی الخیر سنا سنیہ لریبرک مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک

عرض منہ لریبرک
مرعوضہ حسنہ ایست اوقافہ شک

PRIMARY SOURCES

Başbakanlık Osmanlı Arşivi, (Prime Ministry Ottoman Archives)
D. HMM – 21784.

SECONDARY SOURCES

C. Elitas, M. Erkan, O. Aydemir, O. Guvemli: Osmanli Imparatorluğunda
Beş Yüzyıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yontemi: Merdiban
Yöntemi (Accounting Method Used by the Ottoman Empire for
500 Years: Merdiban Method), 2008, Ankara.

Abdullah Mazenderani (Translation: Ismail Otar, Edt: O. Guvemli,
Cengiz Toraman: Risale-i Felekiyye – Kitab-us Siyakat (1363),
English, Turkish and Persian, 2011, Istanbul.

Nazif Ozturk: Mense-i ve Tarihi Gelisimi Açısından Vakıflar
(Waqfs According to their Origin and History), pp. 92-104,
1983, Ankara.

Ahmed Akgündüz: Vakif Muessesesi, 3rd ed. pp. 363-366, 2013,
Istanbul.

O. Guvemli, C. Toraman, B. Guvemli: Osmanli Imparatorlugunda
Devlet Muhasebesi – Anadolu Muhasebe Kayit Kulturu (State
Accounting in the Ottoman Empire: Anatolian Accounting
Culture) – pp. 484 – 492, 2014, Ankara.

Darussaade Agasi: Sarayda harem ile gorevli ust duzey yoneticisi, Midhat
Sertoglu Osmanli Tarih Lugati, 1986, Istanbul.

D. Demirhan, T. Susmus, S. Gonen: Cash Waqfs and Their Accounting Application at the end of the 18th Century in the Ottoman Empire, Paper, 13 WCAH, July 17-19 2012, New Castle England.

Anderson, J.N.D., The Religious Element in Waqf Endowments' Journal of the Royal Central Asian Society 38: 292-99, 1951

Anderson, J.N.D, Recent Developments in Sharia Law: IX. The Waqf System. The Muslim World 42: 257-76, 1952.

Baer, G., The Muslim Waqf and Similar Institutions in Other Civilizations. Paper presented at the Workshop on Economic and Social Aspects of the Muslim Waqf, Jerusalem, 1-20 February 1981.

Bonine, M.E., Islam and Commerce: Waqf and the Bazaar of Yazd, Iran. Ó Erdkunde, Archiv für wissenschaftliche Geographie 41: 182-96, 198

Gerber, H., The Waqf Institution in Early Ottoman Edirne. Ó Studies in the Social History of the Middle East in Memory of Professor Gabriel Baer, Asian and African Studies 17: 29-45, 1983.

Lanbton, A.K.S., Awqaf in Persia: 6th-8th/12th-14th Centuries. Islamic Law and Society 4: 298-318, 1997.

Peri, O., Waqf and Ottoman Welfare Policy, Journal of the Economic and Social History of The Orient, Vol: XXXV, pp: 1167-186, 1989

- Hoexter, M., WAQF STUDIES IN THE TWENTIETH CENTURY: THE STATE OF THE ART, Koninklijke, NV, Leiden, pp. 474-495, 1998.
- Demirhan, D.; Susmus, T. and Gonen, S., Cash Waqfs and Their Accounting Applications at the End of the 18th century in the Ottoman Empire, Ataturk Universitesi IIBF Dergisi, Vol. 26, Issue: 3-4, 2012
- Isin, E.F., Ottoman Waqfs as Acts of Citizenships.
- Orbay, K., The Economic Efficiency of Imperial Waqfs in the Ottoman Empire, XIV International Economic History Congress, Helsinki, 2006.
- Kılıçalp, Sevinç Sevda: “Centralization of the Ottoman State and Modernization of the Waqf System”, Master in International Studies in Philanthropy and Social Entrepreneurship, 4th ed., University of Bologna, February 2008-July2009.
- Özcan, Tahsin: “Osmanlı Toplumuna Özgü Bir Finansman Modeli: Para Vakıfları”, Çerçeve, October 2008.
- Öztürk, Nazif: Menşe-i ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1983.
- Toraman, Cengiz, Bedriye Tunçsiper, Sinan Yılmaz: “Cash Awkaf in the Ottomans as Philanthropic Foundations and their Accounting Practices”, Paper, 11th World Congress of Accounting Historians, 2006.

Apak, Sudi, Mikail Erol, Osman Uluyol, Ahmet Akcan : “Waqfs in the Ottoman Empire and the Accounting Record System in the Waqfs”, Paper, 2 th Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, September 15 18, İstanbul, 2010.

Çizakça, Murat: “Osmanlı Dönemi Vakıflarının Tarihsel ve Ekonomik Boyutları”, Türkiye’de Hayırseverlik: Vatandaşlar, Vakıflar ve Sosyal Adalet Araştırması, TÜSEV, İstanbul, 2006.

***HÜSEYİN COŞKU’NUN DERLEMESİNDEN 2017
M. KEMAL ATATÜRK’DEN ÖZLÜ SÖZLER - I***

- Akıl ve mantığın halledemeyeceği mesele yoktur.
- Öğretmenler! Cumhuriyet sizden düşünceleri hür, irfanı hür nesiller ister.
 - Okul sayesinde, okulun vereceği ilim ve fen sayesinde ki, Türk milleti, Türk sanatı, Türk iktisadiyatı, Türk şiir ve edebiyatı bütün güzellikleriyle gelişir.
 - Milletleri kurtaranlar yalnız ve ancak öğretmenlerdir. Öğretmeden, eğiticiden mahrum bir millet henüz bir millet adını alma yeteneği kazanmıştır.

**CUMHURİYET’İN MUHASEBE
DÜŞÜNCESİNDE İKİNCİ EVRE :
LIBERAL İKTİSAT POLİTİKALARININ
UYGULANMA DÖNEMİ (1950 -1980)**

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

Doç. Dr. Batuhan Güvemli

Trakya Üniversitesi İİBF

Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan

Yıldız Teknik Üni. MYO

ÖZ

Atatürk’ün, Cumhuriyet ile birlikte başlattığı karma ekonomi modelinde, bir yandan iktisadi devlet teşekküllerine ve bir yandan da özel kesimin özendirilmesine dönük iktisadi kalkınma modelinin, 1950 yılında iktidara gelen Demokrat Parti tarafından özel kesim ağırlıklı liberal iktisat politikalarına dönüştürüldüğü görülmektedir. Bu değişiklik küçük boyda işletme sayısını artırmış, işletmeci ve muhasebeci sayısını artırmıştır. İktisadi ve ticari ilimler akademileri ve yeni kurulan üniversiteler hızlı bir gelişme sürecine girerek bu ihtiyacı karşılama çabası içinde olmuşlardır. Yönetim muhasebesi, işletme finansı gibi disiplinlerin de eğitim dünyasına bu dönemde girmeye başladığı gözlenmektedir.

Ancak 1839 yılında açıklanan Tanzimat Fermanı ve 1850 yılında yayınlanan Kanunname-i Ticaret ile başlayan, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyon çabalarının, bu dönemde durakladığı ve bu konuda yeni bir girişimde bulunulmadığı dikkati çekmektedir.

Anahtar sözcükler : Türk muhasebe düşüncesi, batılılaşma süreci

Jel kodu : M41, M49, B21

**SECOND STAGE IN THE ACCOUNTING THOUGHT OF THE
REPUBLIC: THE PERIOD OF LIBERAL ECONOMY POLICIE
(1950 – 1980)**

ABSTRACT

The mixed economy model initiated with the Republic by Atatürk encouraged the establishment of public economic enterprises as well as the private sector. However, this policy concentrated heavily towards the private sector with the liberal economy policies of the Democratic Party as of 1950. This change increased the number of small sized enterprises as well as the number of businessman and accountants. Economics and commercial sciences academies, and new universities grew rapidly and aimed to serve the purpose. Management accounting and business finance also started to become part of the educational world. However, it is noteworthy that the integration efforts of the Turkish accounting thought with Western Europe, which was initiated with the Tanzimat Edict of 1839 and the Turkish Commercial Code of 1850, paused during this era and no new initiative has been made in this regard.

Keywords: Turkish accounting thought, westernization process.

Jel code: M41, M49, B21

1. GİRİŞ

Osmanlı İmparatorluğu'nun klasik dönemi olan Tanzimat (1839) öncesi, sadece merdiven yöntemine dayalı devlet muhasebesinin varlığı söz konusu idi. Tanzimat Fermanı ile batılılaşma hareketi başlayınca, önce devlet kurumlarının batı tarzına dönüştürülmesi çabasının başladığı görülmektedir. 1850 Yılında yayınlanan Kanunname-i Ticaret ile çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi yürürlüğe girince, Türk muhasebe düşüncesinde batılılaşma süreci de başlamıştır. Bu sürecin ilk aşaması, yabancı sermayeli kuruluşların çift yanlı kayıt yöntemini kullandığı dönem olarak 1879 yılına kadar sürmüştür. 1879 Yılında başlayan ve Cumhuriyet'e (1923) kadar devam eden ikinci evrede, önce devlet çift yanlı kayıt yöntemine geçişi resmen açıklamış, sonra özel kesimi örgütlemiş (İstanbul Ticaret Odasının kuruluşu) ve daha sonra da işletmeci ve muhasebeci yetiştirmek üzere Hamidiye Ticaret Mektebi'ni (bugünkü Marmara Üniversitesi) kurmuştur. Bu arada devletin de batı tarzı denetime geçmek üzere Heyet-i Teftişiye'yi kurduğu gözlenmektedir.

Türk muhasebe düşüncesinde üçüncü evre, Cumhuriyet ile başlamaktadır. Bu üçüncü evrenin özellikleri, beyan usulü ile vergi alınmasını öngören vergi yasalarının, muhasebe tarihinde çok defterli dönemi başlatması, Atatürk'ün iktisadi devlet teşekküllerinin muhasebe düşüncesinde batılılaşma sürecini hızlandırması ve akademisyenlerin çift yanlı kayıt yöntemini tanıtma ve yayma çabası içinde olmalarıdır. 1923–1950 Yılları arasını kapsayan bu dönem, aynı zamanda Cumhuriyet'in muhasebe tarihindeki ilk evresidir. İkinci evre, aşağıda inceleme konusu yapılan 1950-1980 dönemidir. Batılılaşmanın dördüncü, Cumhuriyet döneminin ikinci evresi olma özelliğine sahiptir. 1980–2011 Yılları arası ise, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunun beşinci, Cumhuriyet'in üçüncü evresidir.

Bu dönemin özelliği, Türk ekonomisinin dışa açılmaya başlaması ile birlikte Türk muhasebe düşüncesinin batı ile entegrasyonunun hızlanmasıdır.

2011 Yılında yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü ile birlikte, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyon dönemi sona ermiş ve küreselleşme dönemi başlamıştır. Uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası denetleme standartları ile bu dönemin başladığı görülmektedir.

2. LİBERAL İKTİSAT POLİTİKALARI VE MUHASEBE DÜŞÜNCESİNE ETKİLERİ

Mayıs 1950'de, iktidarın seçimle el değiştirmiş olması, Türk demokrasisi için bir ilk olduğu kadar, asırlarca süren iktisadi devletçiliğin bir yana bırakılarak liberal iktisat politikası uygulamalarına geçilmesi açısından da önem taşır. Bu büyük iktisadi anlayış değişikliğini, Demokrat Parti'nin iktidara gelmesinin ardından başbakan olan Adnan Menderes'in hükümet programında görmek olanağı vardır. Menderes'in hükümet programında bugünkü anlatımla aşağıdaki hususları belirtmek uygun olacaktır (TBMM, 1950).

Bizden önce, müdahaleci kapitalist, bürokratik ve tekelci bir devlet ortaya çıkmıştı... Bu, iş ve üretim hayatını kısırlaştırmaktadır... bu, yerli sermaye terakümünü ve bu sermayenin istihsale akımını engellemektedir...

İktisadi ve mali düşüncemize göre, özel kesimin kendisini hukuki ve fiili emniyet altında hissetmesini sağlayacak bütün önlemler alınacak ve onun hızlı bir şekilde gelişmesine yardım edilecektir... Ülkede mevcut sermayenin istihsale akması kolaylaştırılacaktır... Yabancı sermayenin teknik olanaklarından yararlanabilmek için gerekli önlemler

alınacaktır.. Üretim hayatı, devletin zararlı müdahalelerinden ve bürokratik engellerden kurtarılacaktır..

Devlet işletmeciliği, yalnız ve yalnız, özel kesimin ele alamayacağı işlere dönük ve bir de kamu hizmetine dönük işlerle ilgili olacaktır.. Devletin iktisadi işlere girişmesi bir istisna teşkil etmelidir.. Şimdiye kadar kurulan iktisadi devlet teşekkülleri, kamu hizmeti görenler hariç, özel kesime birer birer devredilecektir. Üretim hayatını baskı altında tutan bir çok vergide indirim yapacağız... Nüfusun %80'i tarımsal alanda çalışmaktadır, Tarım, ulusal ekonominin, ticaretin ana kaynağıdır.. Tarımın kredi olanaklarını artıracacağız...

Belirtmek gerekmektedir ki, 1960'a kadar devam eden Demokrat Parti hükümetleri, bu hükümet programını, olanaklar ölçüsünde uygulamaya çalışmıştır. 1960'dan sonra planlı ekonomiye geçilmiş ve Beş Yıllık Kalkınma Planları uygulanmaya başlanmıştır. Ama izlenen karma ekonomi modeline rağmen iktisadi devlet teşekkülleri 1950 öncesi güçlerine ulaşamamışlardır. 1990'lardan sonra da özelleştirilme ile sayıları giderek azalmış ve 2000'li yıllarda ekonomideki etkinlikleri yok seviyesine inmiştir.

İktisadi devlet teşekküllerinden her biri dev üretim gücüne sahip iken, özel kesimin küçük işletmelerinin sayısal artışları talebi karşılanmaya çalışılmıştır. İşletmeci ve muhasebeci gereksemesini fazlaştıran bu işletmelerin sayısal artışları aşağıdaki gibi olmuştur (Güvemli , 2001: 22).

Tablo 1
İmalat sanayi iş yeri sayısı (1950-1980)

İş kolu	1950	1960	1970	1980
<i>Gıda, içki</i>	1.023	1.868	1.264	1.851
<i>Dokuma, giyim, deri</i>	526	1.223	1.130	1.688
<i>Orman ürünleri, mobilya</i>	234	424	258	352
<i>Kağıt ve kağıt ürünleri</i>	92	194	253	367
<i>Kimya, petrol, kömür</i>	364	758	376	1.009
<i>Taş ve toprağa dayalı sanayi</i>	101	404	318	596
<i>Metal ana sanayi</i>	50	115	160	492
<i>Metal eşya, makina</i>	186	411	859	2.274
<i>Çeşitli</i>	42	106	202	81
Toplam	2.618	5.508	4.817	8.710

Kaynak : İstatistik göstergeler 1923-1995, DİE, 1996, Ankara.

Not:1) En az 10 çalışanı olan işyerlerine tabloda yer verilmiştir.

2) Bu iş yerlerinden devlete ait olanların sayıları 1950'de 103, 1960'da 219, 1970'de 254, 1980'de 408'dir.

Bu tablodaki verilerden, liberal iktisat politikalarının 1950 sonrası geniş bir uygulama alanı bulduğu, otuz yıl içinde özel kesim sanayi işletmelerinin sayısının 2.513'den 8.302'ye çıktığı dikkati çekmektedir.

Bulunabilen istatistik verilerine göre, yaklaşık aynı dönemde toptan ve perakende iş yeri sayısı da aşağıdaki gelişmeyi göstermiştir.

Tablo II

Toptan ve perakende iş yeri sayısı (1963- 1985)

<i>Toptan iş yeri sayısı</i>	<i>1963</i>	<i>1970</i>	<i>1985</i>
<i>Toptan iş yeri sayısı</i>	<i>20.104</i>	<i>22.650</i>	<i>49.408</i>
<i>Perakende iş yeri sayısı</i>	<i>134.163</i>	<i>173.044</i>	<i>369.133</i>
<i>Toplam</i>	<i>154.267</i>	<i>195.604</i>	<i>418.541</i>

Kaynak : İstatistik göstergeleri, 1923 -1995, DİE, 1996 Ankara.

Not : 1963 ve 1970 yıllarına ait veriler, nüfusu 2000'i geçen yerleşim yerlerindeki işletmelerin sayısıdır. 1985 bütün yerleşim yerlerine ait istatistikleri kapsamaktadır.

1986'da, aynı kaynaklara göre, 10 kişiden fazla çalışanı olan otel- lokanta, sigorta kuruluğu, banka, eğitim - sağlık, kültür - eğlence vb. işyerini oluşturan hizmet sektörlerinin sayısının da 175.000'i bulduğu ve bu sayının da yukarıdaki tabloya eklenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bütün bu veriler, 1950-1980 yılları arasında uygulanan liberal iktisat politikalarının işletme sayısının büyük ölçülerde arttığını ortaya koymaktadır. Kkl büyüklü bu iş yerlerinin her birinin farklı nitelikte de olsa işletmecilik bilgisine ihtiyaç gösterebileceği ve farklı muhasebe bilgisine sahip de olsa giderek artan sayıda muhasebecinin hizmetini talep edeceği gerçeği ortadadır. Özellikle sanayi kuruluşlarının sayısal artışı bu görüşü doğrulamaktadır.

Bu verileri tamamlayıcı nitelikte olarak, bütün Cumhuriyet döneminin nüfus artışı üzerinde de durulması uygun olacaktır (Vikipedi, 2016).

Tablo III
Türkiye nüfusu (1000)

	1927	1950	1980	2010	2015
Toplam nüfus	13.648	20.944	44.982	73.722	78.741
Artış oranı		%53,4	%113,7	%63,8	% 6,8

Kaynak : *Türkiye İstatistik Kurumu, www. tuik gov. tr/2016.*

En fazla nüfus artışının 1950–1980 döneminde olduğu görülmektedir.

Yukarıda, 1950-1980 döneminin, Türkiye'nin sosyal ve iktisadi gelişmeler açısından özellik taşıdığını göstermektedir.

Bu gelişmelerin sağlanması için alınan önlemlerden birkaçı üzerinde aşağıda durulmuştur.

a. 1949 vergi reformu

1926 – 1949 Yılları arasında yürürlükte olan Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi ve Dahili İstihlak Vergisi yasalarında, TTK'da yer alan defterler dışında kendi defterlerinin de tutulmasını öngördüğüne daha önce değinilmiş ve bu döneme Türk muhasebe tarihinde çok defterli dönem denildiği belirtilmişti. 1949 Vergi reformunda, Vergi Usul Yasasının yürürlüğe girmesi ile bu durum değişmiş ve ayrıca iki çağdaş vergi yasası uygulamaya konulmuştur.

Çağdaş vergi yasalarının yürürlüğe konulması Kazanç Vergisi yasasının, üçe bölünmesi ile sağlanmıştır. Bu yasa kaldırılmış ve yerine Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Yasası yürürlüğe konulmuştur. Öteki vergi yasaları da zaman içinde bu anlayışa uygun duruma getirilmiştir.

aa. Gelir vergisi yasası: Şahsın bir takvim yılı içinde elde ettiği bütün kazanç ve gelirlerinden, tutar arttıkça yükselen oranlarda ödediği vergidir (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987: 8). Verginin gerekçeleri, mali açıdan artan devlet giderlerinin karşılanması, sosyal adalet açısından en az kazancın vergi dışı bırakılması, aile durumunu göz önünde tutması ve verginin yüksek gelirlerden daha fazla alınması, iktisadi açıdan ekonominin gelişmesinde tarafsız kalan bir vergi olması şeklinde sıralanmıştır. Gelir vergisi kanunu, 1949 vergi reform içinde 5421 sayı ile yer almıştır.

ab. Kurumlar vergisi yasası: Yasanın gerekçesine özet olarak değinmek gerekirse, kurumların şahıslardan farklı olarak defter tutmaları, muhasebe düzenine sahip olmaları onların ayrı vergilendirilmelerini gerektirmiştir (Güvem , 2001: 168-171). Vergi yükümlüleri, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerdir. Kazançları ticari kazanç tanımına girer. Kâr, değişmez bir oran ile (halen–2016-%20) vergilendirilir. Reform paketinde,5422 sayı ile yasalaşan Kurumlar Vergisi Yasasında, vergilendirilecek kârın saptanmasında, gider olarak kabul edilecek ve edilmeyecek masraflara yer verilmiştir. Tekdüzen hesap planı olmayınca, kâr tespiti ile ilgili sıralamaların, çağdaş bir anlatım biçimine sahip olmadığı dikkati çekmektedir.

Kurumlar vergisi yasası, vergicilik düzeninin çağdaşlaşmasında önemli bir yere sahiptir. Çünkü vergi düzenine kurumsallık boyutu getirilmiş oluyordu.

ac. Vergi usul yasası : 1949 Vergi reformunun en önemli yasasıdır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1988: 10-30). Gerekçede, Türk hukuk dünyasında önemli tartışma konusu olan ticaret ve vergi hukuku arasında yer alan defter tutma zorunluluğu ile ilgili açıklamalar vardır. Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde yapılan açıklamalar, defter tutmanın, Ticaret Kanunundan çok Vergi Usul Yasasında yer almasının

daha doğru olacağı doğrultusunda olmuştur. Bu yaklaşımı ilginç kılan, muhasebe defterlerinin, tarihi gelişme içinde Batı Avrupa’da olduğu gibi, Türkiye geleneğinde de 1850’den beri Ticaret Kanunları içinde yer almasının değiştirilmek istenmesidir. Batı ile entegrasyonda da, bu konuda ticaret kanunları önde gelmektedir. Bu geleneğin 1807 yılında Napolyon döneminde yürürlüğe giren Code de Commerce’e kadar uzandığı bilinmektedir. Ekonomik küreselleşmede ticaret kanunlarının rolü, vergi yasalarından daha etkindir. Nitekim bu durumun, Türkiye’de muhasebe düşüncesinin küreselleşmesinin önünü açan, 2011 yılında yayınlanan Türk Ticaret Kanununda da değişmediğini belirtmek uygun olacaktır.

1949 vergi reform paketinde 5432 sayı ile yer alan Vergi Usul Kanunu’nun Türk vergiciliğine ve muhasebesine getirdiği yenilikler, belgeler, değerlendirme ve benzeri konularda olmuştur. Fatura, irsaliye, makbuz, ücret bordrosu gibi muhasebe belgeleri bu yasa ile biçimlendirilmiştir. Değerleme konusu, sınai maliyetin saptanmasına açıklık getirmesi bakımından önem taşımaktadır.

1949 vergi reformu, Türk vergiciliğinin çağdaşlaşması açısından önemli bir hamledir. Ancak Türk muhasebe düşüncesinin vergi muhasebesi haline dönüşmesinin de belgesi olmuştur. Bunda vergi usul kanununun büyük rolü vardır. İşte 1950’de liberal iktisat politikaları, işletme – maliye ilişkilerini öne çıkaracak böyle bir vergi reformu sonrasında uygulanmaya başlanmıştır.

Vergi reformu ve 1950 öncesi gelişmesini tamamlayan vergi denetim örgütlerinin gücü, vergi – muhasebe ilişkilerinin giderek etkin duruma gelmesini kolaylaştırmıştır.

b. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961)

Vergi Usul Kanunu'nda muhasebeye dönük önemli değişiklikler, 1961 yılında yasa yeniden yazıldığında yapılmıştır. Bu konudaki değişiklikleri, defterler ile ilgili maddelerinde görmek olanağı vardır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, madde 171-178). Yasada defterler ile ilgili maddelerin konu ile ilgili olanları özet olarak aşağıdaki gibidir

Madde 171: Vergi uygulamaları açısından defter tutmanın amaçları: yükümlünün vergi ile ilgili, servet, sermaye ve hesap durumunu, faaliyet ve hesap neticelerini, işlemlerini, vergi karşısındaki durumunu tespit etmek...

Madde 172: Ticaret yapanlar ve sanayiciler; ticaret şirketleri, iktisadi devlet teşekkülleri, dernekler ve vakıflar; serbest meslek erbabı defter tutacaktır.

Madde 175: Yükümlüler... defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulde düzenlemekte serbestlerdir... Ticaret kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri saklıdır..

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, maliye – işletme ilişkisini güçlendirdiği gibi, muhasebe – maliye ilişkisini de güçlendiren bir yasa olmuştur. Yasada muhasebe defterlerinin vergi açısından önemi vurgulanmıştır. Bu durum, muhasebenin, vergi muhasebesi çerçevesinde gelişmesini kolaylaştırıcı etkide bulunmuştur.

Öte yandan bu yasanın esnaf için işletme defteri (Madde 193 – 196) adı ile bir defteri yürürlüğe koyduğu da bilinmektedir. Bu defterde, dönem başı stokları, satın almalar ve giderler bir yanda, hasılat öte yanda yer almakta ve dönem sonu envanterinin gider yanından düşülmesi ile kârın saptandığı gözlenmektedir. Bilanço öngörülmemektedir.

Bu yasanın 175. maddesinde yer alan defter tutmadaki serbestliğin, XX. yüzyılın incelenen döneminde hesap planı karmaşasına yol açtığını belirtmek yanıltıcı olmayacaktır. Bu serbestlik karşısında, tekdüzen hesap planına geçilmesini geciktirici etkide bulunmuştur. Tekdüzen hesap planı, bu dönemde sadece akademik çalışmalarda ele alınabilmiş ve iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanabilmiştir.

***c. 5590 Sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları ve Borsalar
Birliği Yasası***

Liberal iktisat politikalarının savunucusu olan Demokrat Parti, henüz iktidara gelmeden (Mart 1950) özel kesimin gelişmesine dönük yasal düzenlemenin gündeme geldiği gözlenmektedir (*5590 sayılı TOBB yasası, Mart 1950*). Yasada önce odalar düzenleniyor, sonra da Ankara'daki birliğin kuruluşu üzerinde duruluyordu. Özel kesimi örgütlemek için Cumhuriyet'in kuruluş yıllarında yürürlüğe giren yasal düzenlemeden sonra, ikinci büyük yasal düzenleme yapılmış oluyordu. Yasanın ilk maddesinde, *odaların, mesleki hizmetleri yerine getirmek, meslek ahlâk ve dayanışmasını korumak, ticaret ve sanayinin genel menfaatlere uygun surette gelişmesine çalışmak amaçları olan tüzel kişiliğe sahip kamu kurumları olduğu* belirtilmiştir.

Odaların kuruluş şekillerini, yönetimlerini, Ankara'da oluşturulan birliğe doğru giden örgüt yapısının nasıl olacağını hükme bağlayan bu yasa, liberal iktisat politikalarının işletmelere doğru giden uygulamalarının alt yapısını daha başlangıçta hazırlaması bakımından büyük önem taşımıştır.

Yasanın 5. maddesinde odaların görevleri sıralanmış olup, bu görevler arasında aşağıdaki hususlar dikkati çekmektedir.

- Odalar, bölgelerinin ticaret ve sanayi ile ilgili iktisadi yapısına dönük araştırmalar yaparlar..

- *Mesleki faaliyetlerine ait konular hakkında bakanlıklara tekliflerde bulunurlar...*

- *Kurslar açabilirler, iktisadi bilimler için öğrenci okutabilirler...*

Odalar bu görevleri çerçevesinde, üyelerinin muhasebeleri ile ilgili çalışmalar yaparak onlara yardımcı olmak, istenilen bilgileri tekdüzen hesap planı olursa, daha doğru ve daha standart yapıda elde edebilecekleri doğrultusunda bir çalışma içinde olamamışlardır. En azından, bu doğrultuda kendileri tarafından başlatılan, ciddi bir çabaya rastlanmamaktadır.

Odaların muhasebe ile ilgilenmemeleri, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunda gecikmeye yol açan nedenler arasında yer almaktadır.

d. 6224 Sayılı Yabancı Sermaye Kanunu (1954)

Bu yasa, Demokrat Parti'nin hükümet programı doğrultusunda gündeme getirdiği bir yasal düzenleme olmuştur (*6224 sayılı kanun, 1954*).

Bu yasa ile liberal iktisat politikaları doğrultusunda Türk ekonomisinin yabancı sermaye ile karşılaşması sağlanıyor, Türk işletmelerinin, başka ülkelerdeki işletme kültürü ile tanışma olanağı yaratılıyordu.

Yasada yabancı sermaye ile kurulacak işletmelerin, ekonomiye yararlı olması ve Türk işletmelerine açık sahalarda çalışmaları koşulu (*madde 1*) öngörülüyordu. Ayrıca elde edilecek kârın bir bölümünün sermayeye eklenmesi isteniyor (*madde 3*), yabancı kuruluşun yurt dışından borçlanabilmesi düzene sokuluyor (*madde 6*), yasanın yürütülebilmesi için TC Merkez Bankası'nda yetkili bir komite kurulması sağlanıyor (*madde 8*), yabancı sermaye ile kurulan işletmenin

Türk işletmesi ile aynı haklara sahip olacağı garantisi veriliyordu (*madde 10*).

Türkiye’de yabancı sermaye yatırımlarını yönlendiren bir yasa olarak uzun süre yürürlükte kalan bu yasal düzenleme ile kurulan işletmelerin, işletme yönetimi yanında, hesap planı, bütçe çalışmaları gibi yönetim muhasebesi uygulamalarında yenilikler getirdiğini belirtmek uygun olacaktır.

e. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (1957)

1949 Vergi reformu yürürlüğe girdiğinde 1926 tarihli Türk Ticaret Kanunu uygulamada idi. Aradan geçen zaman içinde değişen gelişmelere göre, yasanın gözden geçirilmesi, 1949 vergi reformuna karşı, ticaret kanunlarının geleneksel etkinliğini korumaya çalışması ve dilinin yenilenmesi gerekiyordu (*6762 sayılı TTK, 1957*).

Yasanın getirdiği yenilikleri aşağıdaki gibi sıralamak olanağı vardır.

Madde 66: Tutulması zorunlu olan defterler : Yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri ve şirketler için karar defteri.

Madde 67: Tacirin defterlerini tutmaya yetki verdiği kimsenin defterlere geçirdiği kayıtlar tacirin kendisinin tutması hükmündedir.

Madde 68: Tutulması zorunlu olan defterler on yıl süre ile korunmak zorundadır...

Madde 69: Tutulması zorunlu olan defterler notere yıl başından önce onaylatılmak zorundadır...

Madde 70: Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemleri, belgelerden çıkararak tarih sırası ile madde halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir...

Madde 71: Büyük defter, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri, buradan alarak sistemli bir şekilde hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Madde 72 - 73: Envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve izleyen her iş yılı sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kayıt edilir.... Envanter çıkarmak, saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek sureti ile bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kesin bir şekilde ve ayrıntılı olarak tespit etmektir....

Madde 74 : Bilanço, envanterde gösterilen değerlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarı ile tertiplenmiş bir zet tablodur.

Madde 75: ... ilgililerin işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında, mümkün olduğu kadar, doğru bir fikir edinebilmeleri için. envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde ülke parası ile düzenlenmesi gerekmektedir....

Yasanın 82. ve 83. maddelerinde ticari defterlerin ispat ve delil olması ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Buraya yasanın muhasebe ile ilgili maddeleri zet olarak alınmıştır. Bu yasa ile Türkiye'nin, XX. yüzyılın ortalarında çağa uygun bir ticaret kanununa sahip duruma getirildiği grlmektedir. Bu hali ile yasa, muhasebe düşüncesinin açıklık, doğruluk ilkeleri çerçevesinde kamuyu aydınlatmaya dönük bir çizgi izleyebilecek alt yapıyı sağlamış oluyordu. İşletme yönetimi, işletme ile ilgili kişiler (teki işletmeler, bankalar vb.) mali tablolardan yararlanabilir, ticari anlaşmazlıklarda işletme defter kayıtlarına güven duyulabilirdi.

Yasanın sağladığı alt yapı, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunun önünü aar nitelikte idi. Küreselleşme sürecinin başladığı 2011 yılına kadar yürürlükte kalan bu yasa, sözü

edilen niteliğini korumuştur. Ama sözü edilen entegrasyon bu yasa ile sınırlı kalmış ve ne tekdüzen hesap planına geçilebilmiş, ne kâr – zarar hesabının gelir tablosuna doğru giden çizgisi izlenebilmiş ve ne de muhasebe mesleği, ticaret kanununun, mesleği kabul ederek açtığı yoldan (*madde 67*) giderek yasal düzene kavuşturulabilmiştir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar, liberal iktisat politikalarının yasal alt yapısının, vergi reformu, özel kesimin örgütlenmesi, çok etkin olmamakla beraber yabancı sermayeye kapıların açılması ve ticaret kanununun çağın gereklerine uygun duruma getirilmesi ile oluşturulduğunu ve bu politikaların uygulanmaya çalışıldığını göstermektedir.

Bu dönemde, işletmelerde uygulanan muhasebenin, muhasebe -vergi yaklaşımı çerçevesinde gelişme gösterdiğini belirtmek gerekmektedir. Beyan usulüyle başlayan bu ilişki, denetimin etkin duruma gelmesi ile gelişmiş ve 1949 vergi reformu ile hızlanmıştır.

3. TEKTİP MALİ TABLO VE TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇALIŞMALARI VE UYGULAMALARI

30. Tektip Mali Tablo Düzenleme Çalışmaları

Bu dönemde mali tablo olarak bilanço ve kâr – zarar hesabı vardır. Gelir tablosu henüz gelişme gösterememiştir. Bu tabloların tek tip olarak düzenlenmeleri konusunda ilk çalışmaların 1939 yılında iktisadi devlet teşekküllerinde başladığına daha önce değinilmişti. 1950 Sonrası, liberal iktisat politikalarının etkisi ile gelişen özel kesim kuruluşlarının kredi talepleri, kısa süreli banka kredileri yanında orta süreli kredileri de önemli duruma getirince, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (1951), Sınai Yatırım ve Kredi Bankası (1963) kurulmuştur. Mali tabloların geliştirilmesi konusunda bu iki kalkınma bankasının

ve aynı dönemde faaliyette bulunan Devlet Yatırım Bankası'nın (1964) büyük katkıları olmuştur. Bu dönemde bankacılığın gelişmesi, tekdüzen hesap planından önce, tektip mali tablolar üzerindeki çalışmaların fazlalaşmasını sağlamıştır.

1992 Yılında Tekdüzen Hesap Planı ve tektip mali tablolar yayınlanana kadar geçen sürede, tektip bilanço ve kâr – zarar tabloları ve açıklama bilgileri üzerindeki çalışmalarını aşağıdaki şekilde sıralamak olanağı vardır (Yazıcı, 2001).

1950-1963 Yılları arasında, kredi talep edenlerindüzenleyecekleri bilanço ve kâr-zarar tablosu, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası.

1963 Yılında Türkiye Bankalar Birliğı'nin yayınladığı, kredi talep edenlerden alınacak hesap vaziyeti ve açıklamaları tebliğı. Türkiye Bankalar Birliğı'nin sözü edilen 20 sayılı tebliğı ile tektip mali bilgi verme (tektip mali tablo) uygulaması, bütün bankalara yaygınlaştığı için önemli bir dönüm noktası niteliğı taşımıştır. Bankalardan kredi talep eden şletmeler, mali tablolarıyla ilgili bilgileri, bu tebliğ doğrultusunda hazırlanan kapsamda vermeye başlamışlardır. Tebliğın uzun süre uygulamada kalması, muhasebeciler için eğitici olmuştur.

1963 Yılında, İktisadi Murakabe (denetim) Rehberi ile önerilen tektip mali tablolar (Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti, 1963). İktisadi devlet teşekküllerinin tektip mali tablo düzenlemelerine dönük bu girişim, 1938-39 girişiminden sonra ikinci hamle olmuştur. Murakabe (denetim) heyeti, 1938 yılında benimsediğı, karlılık ve verimlilik esaslarını da gündemine alarak bir rapor düzeni içinde tektip bilanço ve kâr – zarar hesabı düzenlenmesini öngörmüştür. Bu, bir yıl sonra oluşturulacak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun çalışmalarının ilk dayanağı olmuştur.

1964-1968 Yılları arasında, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nca hazırlanan Rapor Sistemine (DPT, 1970c) dayalı olarak, aşağıda ayrıca üzerinde durulacağı üzere, iktisadi devlet teşekküllerinde 1972 yılından itibaren ilk kez tekdüzen hesap planı ve bu plana dayalı tektip mali tablolar uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre, 1939'da uygulanan tektip mali tablolar yenilenmiş ve Türkiye'de ilk tekdüzen hesap planı uygulamaya konulmuştur.

1981 Yılında oluşturulan Sermaye Piyasası Kurulu'nun işletmelerin muhasebelerine dönük ilk çalışmalarından birisi tektip mali tablo hazırlıkları olmuştur. Bu tektip mali tabloların, İstanbul Borsası'nın 1986 yılında faaliyete geçmesinden sonra, pay senetleri borsaya kote olan işletmelerce kullanılma olanağı bulunmuştur.

1978-1991 Yıllarında Türk Standartları Enstitüsü (TSE), tarafından muhasebe ve denetim standartları çalışmaları yapılmıştır. Türk Standartları Enstitüsü (TSE) tarafından yapılan tektip mali tablo düzenlenmesi hazırlıklarının da uygulama olanağı bulunamadığı bilinmektedir.

Görüleceği üzere, 1950 yılından 1990'lı yıllara kadar geçen süre içinde bir çok kamu kuruluşu, tektip mali tablo düzenlemeye ihtiyaç duymuştur. Bu hazırlıklar, ya çalışmayı yapan kurumun kendi ihtiyacının ya da genel ihtiyacın karşılanmasına dönük olmuştur. Tekdüzen hesap planına dayanmayan, dolayısı ile müşterek muhasebe alt yapısından yoksun olarak gerçekleşen münferit nitelikteki bu girişimler, bir mali tablo kargaşası dönemi yaşanmasına neden olmuştur.

31. İktisadi Devlet Teşekkülleri İçin Tekdüzten Hesap Planı alışmaları

Bu dönemde yaşanan en önemli gelişme, iktisadi devlet teşekküllerinde 1972 yılından itibaren tekdüzten hesap planı uygulaması olmuştur. Bu Türk muhasebe tarihinde bir ilktir.

1950 Yılı sonrası uygulanmaya başlanan liberal iktisat politikaları doğrultusunda özel kesim işletmeleri gelişme gösterirken, bir yandan da Atatürk döneminde kurulan iktisadi devlet teşekküllerinin ekonomideki varlıklarını sürdürmekte oldukları gözlenmektedir. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda (1963-1967) ekonominin bu durumu şu şekilde özetleniyordu Türk ekonomisi, *devlet ve özel sektörün yan yana bulunduğu karma bir ekonomidir*. Karma ekonominin bir parçası olan iktisadi devlet teşekkülleri 1930'lu, 1940'lı yıllarda edindikleri kültürel yönetim alt yapılarını kaybetmemiştir. İşte 1960'lı yıllardaki yeniden düzenleme çalışmalarına, bu kültürel alt yapıya dayalı olarak, 1938 yılında yürürlüğe konulan 3460 sayılı yasanın yenilenmesi ile başlandığı ve 1964 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun'un yürürlüğe girdiği görülmektedir (*440 Sayılı İDT kanunu*).

Yasanın amacı, 2. maddesinde özet olarak şu şekilde belirtilmiştir İDT'lerinin *karma ekonominin kurallarına uygun olarak, kârlılık ve verimlilik anlayışı içinde çalışmalarını, sermaye birikimine yardımcı olmalarını ve bu amaca ulaşmak için denetlenmelerini sağlamaktır*.

Yasanın Geçici 1. maddesinde, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak, Ticaret ve Sanayi Bakanlıklarının katılımı ile İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun kurulması öngörülmüştür. Aynı yasa maddesinde bu komisyonun sıralanan görevleri arasında: *Teşekküllerin mali bünyelerini incelemek ve alınması gereken önlemleri tespit etmek; ayrıca Teşekküllerin aktif*

ve pasif kıymetlerinin yeniden değerlendirilme esaslarını saptamak... İşte bu iki fıkraya dayalı olarak komisyon, iktisadi devlet teşekkülleri ile sınırlı olsa da, Türkiye’de ilk kez uygulanan tekdüzen hesap planını ve yeniden değerlendirme esaslarını belirlemiştir.

Bu yasaya dayalı çalışmalar, büyük ölçüde uygulanma olanağı bulunduğu için, Türk muhasebe tarihinde önemli bir yeri olmuştur. Yasa, 1984 yılında değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla yenilenerek, iktisadi devlet teşekküllerinin yasal düzenlemeleri canlı tutulmuştur (*233 Sayılı KHK, 1984*).

Komisyonun çalışmaları 1964 yılı ortalarında başlamış ve 1968 yılına kadar devam etmiştir. Komisyonun görev süresi dolduktan sonra Devlet Planlama Teşkilatı’nda kurulan Yeniden Düzenleme Grubu, çalışmaları devralmıştır. DPT, hem kaynak, hem kılavuz niteliğinde olan kitapların yayınına tamamlamış ve hem de uygulamanın izlenmesini sağlamıştır. İlk tekdüzen hesap planının pilot uygulaması da, bir iktisadi devlet teşekkülü olan Azot Sanayi AŞ’de 1969 yılında yapılmıştır (Kartal, 2005: 230).

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu çalışmalarını 1968 yılında tamamladığında yedi kitaplık bir set hazırlamıştır. Yukarıda belirtildiği gibi bu kitapların bir bölümü, görevi daha sonra devralan Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yayınlanmıştır. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi öğretim üyelerinden Prof. Dr. Mustafa A. Aysan’ın aktif rol oynadığı İDT’lerinin mali işlerine dönük, uygulama olanağı bulan hususları, bu yayınlardan izlemek olanağı vardır.

a. Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması

(Giriş): Komisyonun durumun tespitine dönük olarak hazırladığı ilk eserdir (DPT, 1970a). Eserin birçok özelliği vardır. Çift yanlı kayıt yönteminin tarihi gelişimi ve Cumhuriyet döneminin muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesi, ilk kez kamusal bir komisyon tarafından bu eserde yapılmıştır. Tekdüzen muhasebenin, genel ya da özel olarak uygulanma esasları bu kitapta incelenmiştir. Komisyonun, tekdüzen hesap planının hazırlanmasında Orta Avrupa (Fransa) ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki gelişmeleri incelemesi dikkati çekmektedir. Böylece, Türk muhasebe düşüncesinin Avrupa ülkeleri yanında Amerika Birleşik Devletleri'ndeki gelişmelerden de etkilenmesi yolu açılmış oluyordu.

b. Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş

Muhasebe prensipleri:

Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun ikinci aşamada hazırladığı bu eserde (DPT, 1970b), muhasebenin temel kavramlarının şu şekilde sıralandığı görölmektedir : *Sosyal sorumluluk kavramı, Kişilik kavramı, İşletmenin süreklilik kavramı, Para ölçüsü kavramı, Dönemsellik kavramı, Maliyet esası kavramı, Objektif belge kavramı, Rapor sistemi kavramı, Tam açıklama kavramı, Muhafazarkârlık kavramı.* İDT'nin özellikleri de göz önünde tutularak yapılan bu sıralama, Cumhuriyet döneminin kavramsal olarak kamu açısından muhasebeye ilk yaklaşımı olmuştur. Yine aynı doğrultuda değerlendirilebilecek bir başka husus, ortaya konulan genel kabul görmüş muhasebe prensipleridir (ilkeleri). *Gelir ve gider ilkeleri, Varlıklar ile ilgili ilkeler, Yabancı kaynaklar ile ilgili ilkeler ve Özkaynaklar ile ilgili ilkelerin* ayrıntılı olarak saptandığı gözlenmektedir. Türk muhasebe uygulamalarında kâr – zarardan gelir tablosuna henüz geçilmediği bir dönemde gelir tablosu kavramının geliştirilmeye çalışılması, bilançonun

kaynak yapısının ilk kez, yabancı ve özkaynak olarak bölümlere ayrılmasının, bu dönemde, komisyon tarafından ileri görüşlülükle ortaya konulması önem taşımaktadır.

Komisyonun bu çalışmalarının, sadece iktisadi devlet teşekküllerine değil, kuramsal alandaki çalışmalara da katkıda bulunduğunu belirtmek uygun olacaktır.

c. Tekdüzen hesap planı ve açıklamaları

Komisyon, mali tabloların ilkelerini belirledikten sonra, iktisadi devlet teşekküllerinde tekdüzen hesap planı çalışmalarına başlamıştır (İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu, 1968a). Komisyon tekdüzen hesap planının ana gruplarını aşağıdaki gibi saptamıştır.

Tablo IV
İktisadi devlet teşekkülleri için hazırlanan
tekdüzen hesap planı ana hesapları

<i>Dönen varlıklar</i>	<i>100 - 199</i>
<i>Duran varlıklar</i>	<i>200 - 299</i>
<i>Kısa Süreli borçlar</i>	<i>300 - 399</i>
<i>Uzun süreli borçlar ve Özsermaye</i>	<i>400 - 499</i>
<i>Hasılat hesapları</i>	<i>500 - 599</i>
<i>Giderler (maliyet)</i>	<i>600 - 699</i>
<i>Fonksiyonel maliyet ve gider hesapları</i>	<i>700 - 799</i>
<i>Kâr ve zarar, icmal ve dağıtım hesapları</i>	<i>800 - 899</i>

Kaynak : İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu yayını, 1968

Yukarıda ana hesapları gösterilen tekdüzen hesap planı, Türkiye’de ilk uygulanmak üzere hazırlanan ve uygulanan plandır.

1992’de uygulamaya konulan Türkiye genel hesap planının, bu hesap planındaki uzun süreli kaynaklar ve özsermayenin ana hesap kodları ayrılarak oluşturulduğunu belirtmek uygun olacaktır.

Gelir (hasılat) ve gider hesapları ile maliyetleme hesaplarının, bütçeleme ve farklara dönük yapıda ele alındığı görülmektedir. Ancak bu, kâr–zarar hesabından gelir tablosu kavramına geçiş sürecindeki uygulamaların ilk denemelerindedir. Ve Türk muhasebe kültürüne, gelir ve gider hesaplarının ilk düzenli olarak yer almasını sağlayan uygulamadır. Gelir ve gider hesaplarındaki karmaşa 1992 tekdüzen genel hesap planında büyük ölçüde giderilmiştir.

İDT’leri için hazırlanan bu tekdüzen hesap planı, Türk muhasebe tarihinde birçok açıdan öncü nitelik taşımaktadır.

d. Rapor sistemi

İDT’leri tekdüzen hesap planının tamamlayıcısı olarak düzenlenecek mali tablolar için bu kitaptaki hazırlıkları yapmışlardır (DPT, 1970c). Rapor sisteminde bilanço, gelir tablosu ve yardımcı mali tablolar (*Kâr dağıtım tablosu, Fon akış ve net işletme sermayesi değişim tablosu ve Nakit hareketleri tablosu*) yer almaktadır. Sadece iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmak üzere hazırlanmış olsa da Türkiye’de muhasebenin devlet tarafından önerilen devrim niteliğindeki ilk uygulamaları olması dolayısı ile rapor sisteminde yer alan tektip bilanço ve gelir tablosu üzerinde kısaca durulması uygun olacaktır.

Tablo V
İDT'leri için hazırlanan tektip bilanço

AKTİF	PASİF
<i>I. Dönen varlıklar</i>	<i>I. Kısa vadeli yabancı kaynaklar</i>
<i>A. Kasa - bankalar</i>	<i>A. Alınan krediler</i>
<i>B. Hisse senetleri ve tahviller</i>	<i>B. Uzun vadeli kredi taksitleri</i>
<i>C. Alacaklar</i>	<i>C. Borçlar</i>
<i>1. Alacak senetleri</i>	<i>1. Borç senetleri</i>
<i>2. Satıştan (senetsiz) alacaklar</i>	<i>2. Satıcılar</i>
<i>3. Personelden alacaklar</i>	<i>3. Personele borçlar</i>
<i>4. İştiraklerden alacaklar</i>	<i>4. İştiraklere borçlar</i>
<i>D. Verilen Avanslar</i>	<i>D. Alınan avanslar</i>
<i>E. Stoklar</i>	<i>E. Vergi, resim vb borçları</i>
<i>1. İlk madde stoku</i>	<i>F. Gider tahakkukları</i>
<i>2. Yarı mamuller</i>	<i>G. Gelecek aylara ait gelirler</i>
<i>3. Mamuller</i>	<i>Kısa vadeli kaynak toplamı</i>
<i>4. Ticari mallar</i>	
<i>5. Diğer</i>	<i>II. Uzun vadeli yabancı kaynaklar</i>
<i>Stok değer düşme karşılığı (-)</i>	<i>A. Alınan krediler</i>
<i>Dönen varlık toplamı</i>	<i>B. Borçlar</i>
<i>II. Duran varlıklar</i>	<i>C. Alınan avanslar</i>
<i>A. Uzun vadeli alacaklar</i>	<i>D. Gelecek yıllar gelirleri</i>
<i>B. İştiraklerdeki sermaye payı</i>	<i>E. Özel karşılıklar</i>
<i>C. İşletmeler bağlantı hesabı</i>	<i>F. İştirakler bağlantı hesabı</i>
<i>D. Maddi duran varlıklar</i>	<i>U.V. Y. kaynaklar toplamı</i>
<i>Birikmiş amortismanlar (-)</i>	<i>III. Öz kaynaklar</i>
<i>E. Maddi olmayan duran varlık</i>	<i>A. Sermaye</i>
<i>Birikmiş amortismanlar (-)</i>	<i>B. Ödenmemiş sermaye (-)</i>

<i>F. Özel tüklenmeye tabi varlıklar</i>	<i>C. Yeniden değerleme farkı</i>
<i>Birikmiş amortismanlar (-)</i>	<i>D. Yedek akçeler</i>
<i>D. Diğer duran varlıklar</i>	<i>E. Kârlar</i>
<i>Duran varlık toplamı</i>	<i>F. Zararlar (-)</i>
<i>AKTİF TOPLAMI</i>	<i>Öz kaynaklar toplamı</i>
	<i>PASİF TOPLAMI</i>

Kaynak : Rapor Sistemi, DPT yayını 864 KD 97, 1970

Yukarıdaki tabloda görülen bilanço, Türkiye’de o tarihlerde uygulanan bilançoların çok ilerisinde özelliklere sahip bir mali tablodur. Ve daha önemlisi tekdüzen hesap planına dayalı olarak uygulanan ilk bilançodur. Dar bir alanda da olsa, bu bilanço anlayışı ile hem uygulama dünyası ve hem de akademik dünya batı ile entegrasyonda önemli bir hamle yapmış olmaktadır. Ne var ki, özel kesimdeki hesap kargaşasını önleyememiştir. Devlet bu çağdaş bilanço anlayışını özel kesime doğru uzatacak bir girişimde bulunamamıştır. Oysa daha önce değinildiği üzere bu dönemde özel kesim, hem sayısal olarak ve hem de işletmelerin büyüklüğü bakımından hızlı bir gelişme göstermiştir. Dikkati çeken en önemli husus ise, 1992 yılında Türkiye’de genel olarak uygulanmak üzere açıklanan tektip bilanço, bu bilanço anlayışının küçük değişikliklerle aynısı olmasıdır. Ve ayrıca belirtmek gerekmektedir ki, bilançonun tekdüzen hesap planı ile bağıntısı da aynen korunmuştur. 1992 Yılı hazırlıklarında, 1972 uygulamasına göre büyük bir değişiklik olmadığına göre, tekdüzen hesap planına ve tektip mali tablolara geçişte Türkiye’nin yirmi yıllık bir süreyi kaybettiği sonucuna varılabilmektedir.

Aşağıda ayrıca üzerinde durulacağı üzere, bu dönemde eğitim dünyasının muhasebeci yetiştirmek üzere aldığı önemli önlemler söz konusu olmuş ve önemli sayıda muhasebeci yetiştirilmiştir.

Yani tekdüzen hesap planına geçiş için eğitim dünyası alt yapıyı hazır duruma getirmişti. İktisadi devlet teşekküllerinde 1972’de uygulamaya konulan tektip gelir tablosu da aşağıdaki gibidir.

Tablo VI

İDT'leri için hazırlanan tektip gelir tablosu

1. Gayri safi satış hasılatı
<i>Mal ve hizmet satışları</i>
<i>Alınan sübvansiyonlar</i>
<i>Vergi iadeleri</i>
2. Hasılattan indirimler (-)
<i>Kasa indirimleri</i>
<i>İadeler</i>
<i>Diğer indirimler</i>
3. Net satış hasılatı (1-2)
4. Satışların maliyeti (-)
5. Gayri safi satış kârı (3-4)
6. Devre giderleri (-)
<i>Araştırma giderleri</i>
<i>Pazarlama giderleri</i>
<i>Genel yönetim giderleri</i>
7. İşletme faaliyet kârı (5-6)
8. Faaliyet dışı gelirler ve kârlar (+)
<i>Faiz gelirleri</i>
<i>İştirak kâr payları</i>
<i>Geçmiş yıllar giderlerinden tahakkuk</i>
9. Faaliyet dışı giderler (-)
<i>Faiz giderleri</i>
10. Dönem kâr ya da zararı (7+8-9)

Kaynak : *Rapor Sistemi, DPT yayını no 864 KD 97, 1970*

Not : Tabloda sıralamadaki rakamlar, anlaşılmayı kolaylaştırmak için yazarlar tarafından konulmuştur.

Satışların maliyeti tablosu da aşağıdaki gibidir.

Tablo VII

İDT'leri için hazırlanan satışların maliyeti tablosu

<i>1. Üretim maliyeti</i>
<i>Direkt ilk madde ve malzeme</i>
<i>Direkt işçilik</i>
<i>Genel imal giderleri</i>
<i>En direkt malzeme</i>
<i>En direkt işçilik</i>
<i>Ücretler ile ilgili ek ödemeler</i>
<i>Hariçten alınan faydalar, hizmetler</i>
<i>Sigorta primleri ve üretimle ilgili vergiler</i>
<i>Amortismanlar ve tükenme payları</i>
<i>2. Yarı mamul stok değişimi (+-)</i>
<i>Dönem başı yarı mamuller (+)</i>
<i>Dönem sonu yarı mamuller (-)</i>
<i>3. Üretilen mamul ya da hizmet maliyeti (1 + - 2)</i>
<i>4. Dağıtılmayan giderler (-)</i>
<i>Yedek (çalışmayan) duran varlık giderleri</i>
<i>Özel mamul mühendislik giderleri</i>
<i>5. Mamul stokları (+-)</i>
<i>Dönem başı mamuller (+)</i>
<i>Dönem sonu mamulleri (-)</i>
<i>6. Satılan malın maliyeti (3+4 +-5)</i>

Kaynak : *Rapor Sistemi, DPT yayını 864 KD 97, 1970.*

Not : *Tablodaki rakamlar anlaşılmayı kolaylaştırmak için yazarlar tarafından konulmuştur.*

Burada üzerinde durulan dikey gelir tablosu ve satılan malın maliyeti tablosu, Türk muhasebe tarihinde devlet tarafından önerilen ilk

gelir tablosudur. İktisadi Devlet Teşekkülleri, bu tabloları uygulayarak öncülük yapmışlardır. Ancak, yukarıda belirtildiği gibi, özel kesim tarafından uygulanması zorunlu olmadığından yaygınlaşmamıştır. Özel kesimde, kâr ve zarar tablosu uzun yıllar uygulanmaya devam edilmiş ve gelir tablosu kültürü yaygınlaşmamıştır. Bu süre 1992 yılına kadar uzamıştır. 1992’de tekdüzen hesap planı ile birlikte kabul edilen dikey gelir tablosu, özel kesimde, daha önceden kısmen de olsa mevcut bir kültüre dayalı olmadan yürürlüğe girmiştir. Bu durum, dikey gelir tablosunun, çok sayıda kâra yer vermesi gibi nedenlerle eleştirilmesine ve deneyimsizlik dolayısı ile benimsenmesinde güçlüklerle yol açmıştır.

e. Terimler ve açıklamalar

Bu dönemde mali işler ve muhasebe ile ilgili uygulamaya dönük çalışmaları, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu’na bağlı olarak çalışan mali işler ve muhasebe grubu yapmıştır. Bu grup, o zamana kadar yaptığı muhasebe düzenlemelerine ait terimlerin açıklamaları üzerinde durmuştur. Genel hesap planını ve tektip mali tabloların uygulanmasında terim birlikteliğini sağlamak amacıyla güden bu eserde (DPT, 1970d) üç yüz elliyi aşkın, muhasebe, finansman terimleri ile hesaplaşmada kullanılan deyimlere, belgelerin tanıtımına, mali işlerin organizasyon yapısına dönük ve bir de muhasebe – ticaret çizgisinde yer alan terimlere yer verilmiştir. Türk muhasebe tarihinde, alfabetik olarak hazırlanmış az sayıda açıklamalı sözlükten birisidir. İDT’lerine dönük olarak hazırlanmış olsa da, XX. yüzyılın ikinci yarısındaki muhasebe literatüründe özel bir yeri vardır.

f. Mali işler ve kontrol dairelerinin organizasyonu

Sözü edilen komisyonun mali işler ve muhasebe grubunun son çalışmalarından birisi de, İDT’lerinin hesap işleri düzenini oluşturmaya dönük olmuştur. Komisyon ileri bir görüşlülükle hesap işleri düzenini

üçe bölmüştür (DPT, 1970e). Bunlar Mali işler, Muhasebe ve Kontrol departmanlarıdır. Mali işler departmanı, ağırlıklı olarak bütçe ve planlamayla ve finansman işleri ile uğraşan departmandır. Muhasebe bölümü, hesap işlerinin kayıt düzenini yürüten, mali tabloları ve mali raporları hazırlayan departmandır. Maliyet muhasebesi bir şube halinde bu bölümde yer alır. Kontrol departmanı ise, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmek ve bu kayıtların kabul edilmiş standart ve prosedürlere uygun olarak yürütülmesini sağlamak olarak belirlenmiştir. İDT'lerinde uygulama olanağı bulan bu görev dağılımı ve organizasyon anlayışı, XX. yüzyılın ikinci yarısında işletmelerin yönetimine kılavuzluk yapma özelliğine sahip olmuştur.

g. Teşebbüs bilançolarının yeniden değerlendirme yoluyla düzeltilmesi

İDT'lerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, mali işler ve muhasebe grubu, işletmelerin enflasyon karşısında mali tablolarının yeniden değerlendirilmesini temin etmek üzere bir dizi çalışma yapmış ve bir kitap yayınlamıştır (İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu, 1968b). XX. Yüzyılın ikinci yarısının son yirmi yılında ve XXI. yüzyılın başlarında Türk ekonomisinin karşılaştığı para değerindeki düşmeler karşısında mali tabloların yeniden değerlendirilmesi sık sık gündeme gelen bir konu olmuştur. Bu ihtiyacı çok önceleri gören komisyon bu eserde, Batı Avrupa değerlendirme kültürü doğrultusunda, yeniden değerlemede, önce aktif ve sonra da pasif unsurlar üzerinde durmuştur. Değerleme yöntemi açısından ise, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme metodlarının ele alındığı görülmektedir.

Komisyonun bilançoları yeniden değerlendirme konusunu ele alan bu çalışmaları, öteki bir çok aktivitesinde olduğu gibi, Türk muhasebe literatüründe öncü niteliği taşımıştır.

Türk muhasebe tarihinde, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun muhasebeye dönük çalışmaları, hem teori ve hem uygulama açısından bir dönüm noktası olmuştur. İncelenen 1950-1980 döneminde, bu komisyonun çalışmaları, akademik çalışmalar ile birlikte, Batı Avrupa ile entegrasyona dönük az sayıdaki aktivite arasında yer almıştır.

4. MUHASEBE EĞİTİMİNDE VE AKADEMİK ALANDAKİ GELİŞMELER

40. Muhasebe Eğitimindeki Gelişmeler

1950 Yılına gelindiğinde muhasebe eğitimi veren yüksek öğretim kurumları, İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi ve İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'ndan oluşuyordu. Bir de daha çok devlete dönük eleman yetiştiren Siyasal Bilgiler Fakültesi'nde muhasebe eğitimi yapılıyordu. Bunlara 1950-1960 yılları arasında iki yüksek okul eklenmiştir: Ankara Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu (1955), Eskişehir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'dur (1958). Daha sonra 1960 yılında, Orta Doğu Teknik Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi de bu eğitime katılmıştır..

Liberal iktisat politikalarının uygulanmaya başlanmasından sonra hızlı bir şekilde özel kesim işletmelerinin sayısal artışının yaşanması (*Tablo XV ve XVI*), genelde işletmecilik eğitimi, özelde muhasebe eğitimi almış eleman talebinin hızlı bir şekilde artışına neden olmuştur. Artan bu eleman ihtiyacının karşılanması için 1959-1960'dan sonra eğitim dünyasında iki önlem alındığı görülmektedir. Bunlardan ilki, iktisadi ve ticari ilimler akademileri ve bağlı yüksek okullardır. İkincisi de üniversitelere bağlı fakültelerdeki artışlardır. Bu eğitim kurumları üzerinde aşağıda durulmuştur.

A. İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri ve Bağlı Yüksek Okullar

Türk muhasebe eğitimi tarihinde iktisadi ve ticari ilimler akademilerinin (1959–1982) özel bir yeri vardır. Liberal iktisat politikalarının eleman ihtiyacı talebi ilk önce kendisini 1950’li yılların sonlarına doğru hissettirmiştir. Bu ihtiyaç da, iktisadi ve ticari ilimler akademilerini yaratmıştır (15.6.1959 tarih ve 7334 sayılı kanun). Türk muhasebe eğitiminde bir dönüm noktası olan akademilerin kurulmasında öncülüğü, dört yüksek iktisat ve ticaret okulunun müdürleri (Prof. Dr. Orhan Oğuz, Prof. Dr. Nihat Sayar, Prof. Dr. Ekrem Edęü ve Prof. Saffet R. İrtenk) yapmışlardır. Yüksek iktisat ve ticaret okullarını akademi haline getiren bu yasanın gerekçesinde aşağıdaki hususlar dikkati çekmektedir.

-Ülkemizde özel kesimin gelişmesine büyük önem verilmektedir. Dolayısı ile işletmecilik eğitimini yeni bir düzene sokmak gereği vardır.

- İlk yüksek iktisat ve ticaret okulu, 1883’de İstanbul’da açıldığında, bu müessese, dünyada kendi türünün dört okulundan birisi idi. Bugün dünyadaki sayıları hızla artmış olmasına rağmen, Türkiye’de sayıları ancak dörde çıkabilmiştir. Bu sayıyı artırmak gerekir.

- Halen dört okuldan mezun olanların %40’ı özel kesim işletmelerinde, %35’i banka ve sigorta şirketleri gibi kurumlarda ve %25’i de iktisadi devlet teşekküllerinde çalışmaktadır.

-Ülkede sayıları hızlı bir artış göstermiş olan ticaret liselerinden mezun olanların, daha yüksek kaliteli hale gelmesi, onların bu okullara girmesine bağlıdır.

Yasanın yukarıda özetlenen gerekçelerinden, özel kesimin gelişmesine paralel olarak artan kaliteli insan gücü ihtiyacının karşılanmasına dönük bir eğitim yapılanmasının amaçlandığı gözlenmektedir.

Bu amaç doğrultusunda, yasanın kabulünden sonra üç iktisadi ve ticari ilimler akademisinin daha açıldığı bilinmektedir. Bunlar Adana (1967), Bursa (1970), Trabzon (1978) akademileridir. Akademilerin üniversiteye dönüştürüldüğü 1982 eğitim reformu tarihine kadar sayısı yediye yükselen iktisadi ve ticari ilimler akademileri ülkenin işletmeci ve muhasebeci ihtiyacını büyük ölçüde karşılamışlardır.

Burada Türk işletme eğitimi tarihinde önemli bir yeri olan iki gelişmeden söz etmek gerekmektedir. Bunlardan ilki, iktisadi ve ticari ilimler akademilerinin birbirlerine akademisyen ve yönetici desteği vererek kurulmuş olmalarıdır (Güvemli, 2003: 217, 280, 302, 325). Eskişehir akademisi, İstanbul akademisinin desteği ile, Adana akademisi, Ankara akademisinin desteği ile, Bursa akademisi Eskişehir akademisinin desteği ile ve Trabzon akademisi İstanbul akademisinin desteği ile kurulmuşlardır. 1959 Yılından üniversiteye dönüştürüldükleri 1982 yılına kadar, iktisadi ve ticari ilimler akademileri birlikte hareket etmişler ve birlikteliklerini akademiler arası kurul çerçevesinde sürdürmüşlerdir.

İkinci belirtilmesi gereken husus, işletme eğitimi almış eleman ihtiyacını karşılamak üzere 1970'li yıllarda kurulan özel yüksek okulların devletleştirilmesi sonucu, bu okulları bünyelerine alan akademilerin büyüyerek birer üniversite halini almış olmalarıdır. Devletleştirilen ve akademilerin bünyesine katılan bu yüksek okullar arasında, sadece işletmecilik eğitimi veren okullar değil dişçilik, eczacılık gibi okullar da vardır. Bu durumları itibarı ile akademilerin kısa süre içinde birer üniversite haline geldikleri görülmektedir.

Burada belirtilmesi gereken bir husus da, 1960'larda iktisadi ve ticari ilimler akademilerinin başarılı gelişmesi karşısında, aynı doğrultuda mimarlık ve mühendislik akademilerinin de kurulmaya başlanmış olmasıdır. Böylece 1960-1980 döneminde Türk yüksek eğitiminde akademiler çok yönlü bir gelişme içinde olmuşlardır.

1960 Sonrası hızlı bir artış gösteren işletmeci talebini karşılamada sadece iktisadi ve ticari ilimler akademileri değil, aşağıda görüleceği üzere, üniversiteler de işletme eğitimi veren fakülteler kurarak bu talebi karşılamaya çalışmışlardır.

a.İşletme eğitimi vermek üzere kurulan fakülteler

1960 Sonrası hem yeni üniversitelerin kurulduğu hem de eskiden kurulmuş olan üniversitelerin işletme eğitimi veren fakülteleri oluşturdukları görülmektedir. 1970'de, Boğaziçi Üniversitesi'nin İktisadi ve Ticari İlimler Fakültesi'nin; Erzurum'da Atatürk Üniversitesi İşletme Fakültesi'nin; İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'nin öğrenci aldıkları gözlenmektedir. 1975'li yıllarda ise, Bursa İktisat ve Sanayi Bilimleri Fakültesinin; İstanbul Teknik Üniversitesi İşletme Mühendisliği Fakültesinin; Ege Üniversitesi İktisat Fakültesi ve İşletme Fakültesi'nin; Çukurova Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi'nin; Kayseri Üniversitesi İşletme Fakültesi'nin öğrenci aldıkları görülmektedir (Güvemli, 2001, 389-396).

1950'de işletme eğitimi veren yüksek eğitim kurumu sayısı dört iken; akademiler ve bağlı yüksek okullar ile üniversitelerin işletme eğitimi veren fakülteleri ile bu sayının 48'e ulaştığı gözlenmektedir.

1980 Yılında işletmecilik eğitiminin ulaştığı seviye, öğrenci sayısı, mezun sayısı ve akademisyen sayısı olarak aşağıdaki gibi olmuştur.

Tablo VIII

1950 -1980 Yılları arasında işletmecilik eğitimi

<i>Yıllar</i>	<i>Okul sayısı</i>	<i>Öğrenci sayısı</i>	<i>Diploma alan sayısı</i>	<i>Akademisyen sayısı</i>
1950-51	4	3.471	442	183
1955-56	5	6.673	481	197
1960-61	7	16.131	1.006	338
1965-66	11	25.177	2.099	381
1970-71	20	42.838	4.409	653
1975-76	31	56.338	5.991	1.083
1980-81	48	60.653	7.282	1.793

Kaynak : *O. Güvemli, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt 4 Sayfa 395, 2001, İstanbul.*

1982 Yılında gerçekleştirilen üniversite reformu ile kimi akademiler üniversite haline dönüşmüş, kimi akademiler de kurulan üniversitelere fakülte olarak katılmıştır. Sözü edilen üniversite reformu ile her vilayete bir üniversite kurulması hedefi benimsenmiştir. XXI. Yüzyılda da izlenen bu politika sonucu, XX. yüzyılın sonlarında ve XXI. yüzyıl başlarında işletme eğitimi almış fakülte mezunu eleman sayısının kırk bini aştığını belirtmek uygun olacaktır.

XXI. Yüzyılda tamamen liberal ekonomi politikaları uygulanmaya başlanmış ve küçük ve orta boy işletme sayısı büyük artışlar göstermiştir. Vakıf üniversiteleriyle desteklenen eğitim politikaları ile, artan işletme eğitimi almış eleman talebi karşılanmaya çalışılmıştır.

41. Muhasebenin Akademik Alanda Gösterdiği Gelişmeler

1950 -1980 Yılları arasında Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunda iki alanda başarılı gelişmeler yaşanmıştır. Bunlardan birisi, İktisadi Devlet Teşekküllerinde tekdüzen hesap planına geçilmesi ve tektip mali tablo uygulaması olmuştur. İkincisi ise, akademik alanda muhasebe düşüncesindeki gelişmelerdir.

Bu dönemde, Tablo XXII’de görüldüğü üzere çok sayıda işletme eğitiminde görev alan akademisyen yetişmiştir. Bunların bir kısmının muhasebe ve işletme finansında görev aldığı gözönünde tutulursa akademik alanda önemli gelişmeler sağlayacak kadroların yetiştiğini anlamak kolaylaşır. Bu kadrolar, Fransa, Almanya ve ABD’deki muhasebe düşüncesindeki gelişmeleri izleyerek Türk teori ve uygulamalarına yön vermeye çalışmışlardır. Bu değişik ekollerden yararlanmak, Türk muhasebe düşüncesine zenginlik katmıştır. Dönemin sonlarına doğru ABD kaynaklı gelişmelere uyum süreçlerinin etkin olmaya başladığını belirtmek uygun olacaktır.

1951 – 1980 Yılları arasında Türk muhasebe akademisyenlerinin çalışmalarını ortaya koyabilmek için, bu dönemde yayınlanan muhasebe ve işletme finansı kitaplarının yaklaşık %60-70’ini oluşturan 400 kitap üzerinde inceleme yapılmıştır. Akademik muhasebe yayınlarının konularının dağılımını ve literatüre yeni giren işletme finansı eserlerini tespit amacına dönük bu araştırma aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo IX

1951 – 1980 Döneminde yayınlanan muhasebe kitaplarının konularına göre dağılımı ile işletme finansı kitaplarının sayısal artışları

Konular	1951-60	1961-70	1971-80	Toplam
<i>Genel muhasebe</i>	20	29	38	87
<i>Uzlanım muhasebesi</i>	9	21	25	55
<i>Maliyet muhasebesi</i>	6	13	22	41
<i>Yönetim muhasebesi</i>	3	14	20	37
<i>Mali tablolar tahlili</i>	3	12	13	28
<i>Denetim</i>	4	5	15	24
<i>Vergi muhasebesi</i>	4	7	11	22
<i>Muhasebe teorisi</i>	3	5	7	15
<i>Envanter – bilanço</i>	5	6	3	14
<i>Enflasyon muhasebesi</i>	2	-	9	11
<i>Devlet muhasebesi</i>	3	2	2	7
<i>Çeşitli muhasebe konuları</i>	-	4	13	17
<i>İşletme finansı</i>	2	13	27	42
Toplam	64	131	205	400

Kaynak : *OG Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV) Kütüphanesi, 2016, İstanbul.*

Not : 1. İşletme finansı yayınları, mali tablolara dayalı olarak yapıldığı ve aynı ana bilim dalına dahil olduğu için bu tabloya alınmıştır.

2. Çeşitli muhasebe konuları , tekdüzen hesap planı, yatırım projeleri değerlendirilmesi, amortismanlar, muhasebe terim ve açıklamaları, muhasebe organizasyonu gibi konuları içermektedir.

Bu tablo ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Onar yıllık zaman dilimlerinde, yayınlanan kitap sayısında giderek daha fazla artış olduğu dikkati çekmektedir.

Uzlanım muhasebeleri, 1950 öncesi sadece banka, sigorta, tarım muhasebelerini ieriyorken, bu dönemde sözü edilen konulara, inşaat, turizm, otelcilik muhasebesi gibi konuların eklendiği gözlenmektedir.

Yönetim muhasebesi, mali tablolar tahlili, enflasyon muhasebesi gibi konular, muhasebeye bu dönemde eklenen ve Türk muhasebe düşüncesini batı ülkelerindeki gelişmelere uygun duruma getirmeye çalışan akademik çalışmalar arasında yer almaktadır.

Muhasebe denetimi konuları, başlangıçta Orta Avrupa'daki revizyon ve kontrol mantığı ile iç denetim şeklinde ele alınan konulardan oluşurken, 1980'lere doğru yavaş yavaş konunun dış denetime doğru kaydığı grlmektedir.

Vergi muhasebesi, muhasebe düşüncesinde vergiciliğin etkisinin artması lsnde gelişme göstermiştir. Bu konudaki yayınları ise, daha çok vergicilikten muhasebe akademisyenliğine geçen uzmanlar (Rasim Saydar, Prof. Mehmet Ali Canoğlu gibi) tarafından yazılmıştır.

Enflasyon muhasebesinin tabloda ayrı olarak ele alınmasının nedeni, 1980'lere doğru fiyat seviyelerindeki artışların, yeniden değerleme doğrultusunda muhasebe düşüncesini etkilemeye başladığının gösterilmek istenmesidir.

Çeşitli muhasebe konuları arasında yer verilen tekdüzen hesap planı konusundaki yayınlar (1971-80 döneminde sayısı sekizdir) akademisyenlerin konunun önemini gündemde tutmalarını göstermektedir.

Maliyet muhasebesi kültürü, 1950 öncesi iktisadi devlet teşekkülleri uygulamalarından gelmiş ve dönem içinde istikrarlı bir şekilde gelişmesini sürdürmüştür.

Yönetim muhasebesi ve işletme finansı, 1950 sonrası Türk işletmecilik literatürüne girmiş ve bu otuz yıllık dönem içinde en önemli gelişme gösteren konular içinde yer almışlardır. Bu ABD'nin başı çektiği kültür gelişmesi kaynaklı sürecin etkisi olarak ortaya çıkmıştır.

Bu gelişmeler göstermektedir ki, Türk muhasebe akademisyenleri, bu dönemde Türk muhasebe düşüncesinin batı ülkeleri ile entegrasyonunda öncülük yapmışlar ve batılılaşmanın sürdürülmesine önemli katkıda bulunmuşlardır.

5. 1950 – 1980 YILLARI ARASINDA ULUSAL MUHASEBE KONGRELERİ VE ULUSLARARASI KONGRELERE KATILIM

50. Ulusal Muhasebe Kongreleri

XIX. Yüzyılın ikinci yarısı, uluslararası ticaretin önünü açan fuarlar dönemi olmuştur. Bu fuarlara Osmanlılar, hem katılmışlar ve hem de kendileri uluslararası fuarlar düzenlemişlerdir. XX. Yüzyılın ikinci yarısında da benzer durum kongrelerde yaşanmıştır. XX. Yüzyılın başlarında başlayan dünya muhasebeciler kongreleri, yüzyılın ikinci yarısında hem muntazam olarak yapılmaya başlanmış ve hem de ülkelerin ulusal kongreleri fazlalaşmıştır.

Türkiye muhasebe kongreleri de XX. Yüzyılın ikinci yarısında başlamış ve bu kongreler 1957–1966 yılları arasında her yıl yapılmıştır.

Daha sonra 1969, 1976, 1980, 1987, 1992, 1997, 2002, 2010, 2014 yıllarında yapılmıştır. 1987 Yılı sonrası Türkiye muhasebe kongreleri, dünya muhasebeciler kongrelerine paralel olarak yapılmaya başlanmıştır. 2006 Yılında dünya muhasebeciler kongresi Türkiye’de yapıldığından, bu yıl Türkiye muhasebe kongresi yapılmamıştır.

Türkiye’de mesleğın örgütlenmesi (1989) sonrası, muhasebe kongreleri, bu örgüt (TÜRMOB) tarafından, dünya kongrelerine paralel olarak yapılmaya başlanmıştır. Bu nedenle, Türkiye Muhasebe Kongrelerini iki döneme ayırmak ve TÜRMOB’dan önceki ve sonraki kongreler olarak incelemek gereğı vardır.

Burada öncelikle ilk dönemle ilgili olarak bir kaç husus üzerinde durulmasında yarar vardır.

1958 Yılından itibaren kongrenin yayın organı olarak *Muhasebe Mecmuası*’nın çıkarılmaya başladığını belirtmek gerekmektedir. Üç ayda bir yayınlanan bu dergi, uzun yıllar Türk muhasebe dünyasının

Bu dönemde organize edilen kongrelerde, önceden hazırlık komitelerinin konuları saptadığı, kongrede bu konuların alt komisyonlarda görüşülerek birer komisyon raporu düzenlendiğı ve genel oturumda bu komisyon raporlarının tartışılarak kongre bildirisinin hazırlandığı görölmektedir.

Burada belirtilmesi gereken son husus, bu dönem kongrelerinin Türk Yüksek Eğitim Kurumları tarafından organize edilmiş olmasıdır.

şimdiye kadar yapılan 19. Türkiye Muhasebe Kongresinin 13’ü ilk dönemde yapılmıştır. Bu kongreler üzerinde, düzenleyen kurum, ele alınan konular itibarı ile aşağıda durulmuştur (Güvemli, Gücenme, Toraman, Sipahi, ve Arsoy, 2006: 631-642).

I. Kongre : Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi tarafından 1957 yılında organize edilmiştir. Kongrenin konusu, *İktisadi kalkınma ve muhasebe* olarak belirlenmişti. Kongrede muhasebecilerin eğitimi ve muhasebe terminolojisinin ele alındığı da gözlenmektedir.

II. Kongre : 1958 Yılında İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu tarafından organize edilen bu kongrede ilk kez ağırlıklı olarak *muhasebe mesleğinin örgütlenmesi* konusunun gündeme getirildiği gözlenmektedir. Ve ayrıca Türkiye’de çeşitli kesimler tarafından düzenlenen *mali tabloların* da bu kongrede tartışıldığı dikkati çekmektedir.

III. Kongre: 1959 Yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi tarafından organize edilen bu kongrede üç konunun öne çıktığı görülmektedir : *Mesleğin örgütlenmesi, muhasebe kavram ve ilkeleri, maliyet muhasebesi uygulamaları.*

IV. Kongre:1960 Yılında İzmir İktisadi ve Ticari ilimler Akademisi tarafından düzenlenen kongrede yoğun bir şekilde *mesleğin örgütlenmesi ve muhasebe meslek yasasının tartışıldığı* bilinmektedir. Mesleğin örgütlenmesi konusu bu kongrede ve sonraki kongrelerde sürekli olarak gündemde yer alan bir konu olmuştur.

V. Kongre: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi tarafından 1961 yılında organize edilen kongrede *muhasebecinin sosyal sorumluluğu* ilk kez gündeme gelmiş ve *muhasebe mesleğinin örgütlenmesi* konusu ile birlikte tartışılmıştır.

VI. Kongre: İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinin aktif olduğu bu dönemde Ankara akademisi tarafından 1962 yılında organize edilen kongrede, para değerindeki düşme karşısında mali tabloları (bilanço) yeniden değerlendirme konusunun ilk kez gündeme getirildiği görülmektedir.

VII. Kongre: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi tarafından 1963 yılında gerçekleştirilen bu kongrede aşağıdaki konu başlıklarının ele alındığı görölmektedir : *İktisadi kalkınma ve muhasebe, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, muhasebe terimleri, maliyet muhasebesinde standart uygulamaları...*

VIII. Kongre: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nin 1964 yılında organize ettiğı bu kongrenin özelliğı, komisyon çalışmalarının uygulama dünyasına dönük anketlere dayalı olarak yapılması olmuştur. İşletme finansı da ilk kez bir komisyonun çalışma konusu olarak ele alınmıştır. Ve böylece bir kez daha Türkiye'de muhasebe-işletme finansı birlikteliğı gündeme gelmiştir.

IX. Kongre: İzmir akademisinin 1965 yılında organize ettiğı bu kongrede *mesleğın örgütlenmesi, işletme finansı, tekdüzen hesap planı* komisyonlarının ağırlıklı olarak görev aldığı gözlenmektedir. Tekdüzen hesap planı konusu, geniş kapsamlı akademik çalışmalar ile birlikte ilk kez bu kongrede ele alınmıştır.

X. Kongre: İstanbul'daki bir özel yüksek okul tarafından 1966 yılında organize edilen bu kongrenin konuları : *Muhasebe mekanizasyonu, ticari ve mali bilançolar (vergi muhasebesi), tarım işletmelerinde muhasebe düzeni* olarak tespit edilmişti. Muhasebede mekanizasyon konusunun ilk kez bu kongrede ele alındığını belirtmek uygun olacak

XI. Kongre: Her yıl muntazam olarak yapılan Türkiye muhasebe kongreleri, ilk kez bu kongre ile birlikte aralıklı olarak yapılmaya başlanmıştır. 1969 Yılında yapılan bu kongre ile birlikte tekdüzen hesap planı ve tektip mali tablolar sık sık tartışılmaya başlanmıştır. Kongrede de bu konunun ağırlık olarak ele alındığını ve bildiriler sunulduğunu belirtmek gerekmektedir.

XII. Kongre: 1976 Yılında yapılan bu kongre, ilk kez bir muhasebe derneği (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) tarafından organize edilen kongre olmuştur. Ve muhasebecinin sosyal sorumluluğunun kongrenin ana konusunu oluşturduğu dikkati çekmektedir

XIII. Kongre : İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi tarafından 1980 yılında organize edilen bu kongrede önceki kongrelerin bir değerlendirmesinin yapıldığı, kongrelere yeni bir yön verilmeye çalışıldığı ve ekonomi – muhasebe ilişkilerinin yeniden gündeme getirildiği dikkati çekmektedir.

1957-1980 Yılları arasında yapılan 13. Türkiye Muhasebe Kongresi'nin değerlendirilmesi üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur.

1980 Yılına kadar yapılan kongreler ile sonraki kongrelerde tartışılan konular birbirinden farklı olmuştur. Bunun nedeni önceki kongrelerin yüksek eğitim kurumları tarafından yapılması, sonraki kongrelerin de genellikle meslek örgütleri tarafından organize edilmiş olmasıdır.

Bu dönemde yapılan kongrelerde ağırlıklı olarak muhasebenin akademik konuları ile meslek örgütlenmesi ve tekdüzen hesap planı gibi konuların sıklıkla gündeme getirildiği gözlenmektedir. 1989'da mesleğin örgütlenmesi, 1992'de tekdüzen hesap planının kabulünden sonra, konuların bunların işlerliklerine yöneldiği görülecektir. Bu duruma, kongreleri meslek örgütünün organize etmeye başlaması da etkide bulunmuştur.

Akademisyenlerin muhasebe terimleri konusunda birlikteliği sağlamak ve maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi ders programlarını mükemmelleştirmek için bu kongrelerden yararlandıkları görülmektedir. Bu durum, Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumlarının başladığı 1979 yılına kadar devam etmiştir.

51. 1950 – 1980 Yılları Arasında Dünya Muhasebeciler Kongrelerine Katılım

XX. Yüzyılın ikinci yarısında uluslararası boyutta etkisini artıran dünya muhasebeciler kongrelerine Türk akademisyenler ve muhasebeciler giderek daha fazla ilgi göstermeye başlamışlardır. Türklerin ilk katıldığı dünya kongresi 1957 yılı dünya muhasebeciler kongresi (Amsterdam) olmuştur. Bunu daha fazla katılımıla 1962 New York, 1967 Paris, 1972 Sydney kongreleri izlemiştir. 1977’de Münih’te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’ne Türk muhasebe akademisyenleri ve uygulamacıları büyük bir grup halinde katılmışlar ve Prof. Dr. Mustafa A. Aysan IFAC’ın (*International Federation of Accountants*) kuruluş statüsünü *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği* (TMUD) adına imzalayarak, derneğin IFAC’a üyeliğini sağlamıştır. Bundan sonraki kongrelere daha fazla sayıda katılım olmuştur.

Bu açıklamalar göstermektedir ki, 1950 – 1980 yılları arasında Türk muhasebe akademisyenleri hem ulusal boyutta kongreleri başlatmışlar ve hem de uluslararası kongrelere katılarak Türk muhasebe düşüncesinin dışı açılma sürecinin başlamasına öncülük yapmışlardır.

KAYNAKLAR

- Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti. (1963). İktisadi Murakabe Rehberi. Ankara: Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti.
- DPT. (1970a). Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş). İstanbul: DPT Yayınları No:867, KD: 100.
- DPT. (1970b). Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri. İstanbul: DPT Yayınları No:863, KD:96.
- DPT. (1970c). Rapor Sistemi. Ankara: DPT YDK No: 864, KD:97.

- DPT. (1970d). Terimler ve Açıklamalar. İstanbul: DPT Yayınları
No:865, KD:98.
- DPT. (1970e). Mali İşler ve Kontrol Dairelerimin Organizasyonu.
İstanbul: DPT Yayınlar No:866, KD:99.
- Güvemli, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan
Cumhuriyet'e (Cilt III). İstanbul: İstanbul Y.M.M.Odası.
- Güvemli, O. (2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet
Dönemi, XX.Yüzyıl (Cilt IV). İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Güvemli, O. (2003). İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi.
İstanbul.
- Güvemli, O., Gücenme, Ü., Toraman, C., Sipahi, B., & Arsoy, A.
P. (2006). World Congresses, Relevant to Accounting and
Turkish Accounting Congresses and Symposiums. İstanbul:
İSMMMO Yayın No:67.
- İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu. (1968a). Tekdüzen Genel Hesap
Planı ve Açıklamaları. Ankara.
- İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu. (1968). Teşebbüslerin
Bilançolarının Yeniden Değerleme Yolu ile Düzeltilmesi.
Ankara: İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu.
- Kartal, A. (2005). Maliyet Muhasebesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı. (1987). Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri,
Gelir Vergisi Kanunu (Cilt 1). Ankara: Maliye ve Gümrük
Bakanlığı.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı. (1988). Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Cilt 3). Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı.

T.B.M.M. (1950, 05 22). 1. Menderes Hkmeti Programı. 10 13, 2016 tarihinde T.B.M.M.: <https://www.tbmm.gov.tr/hükümetler/HP19.htm> adresinden alındı.

Vikipedi. (2016, 08 29). Türkiye’de Genel Nüfus Sayımı. Vikipedi - zgr Ansiklopedi: https://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye%27de_genel_n%C3%BCfus_say%C4%B1m%C4%B1 adresinden alındı.

Yazıcı, M. (2001). Muhasebe Bilim ğeleri. İstanbul: M-İİBF-Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

YARARLANILAN YASAL DÜZENLEMELER

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.1.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

5590 Sayılı Ticaret ve sanayi odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği yasanı, 15.3.1950 tarih ve 7457 sayılı Resmi Gazete.

6224 Sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, 25.1.1954 tarih ve 8615 sayılı Resmi Gazete.

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 9.7.1956 tarihli Resmi Gazete. 13.3.1964 tarih ve 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, 21.3.1964 tarih ve 11663 sayılı Resmi Gazete.

8.6.1984 tarih ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

15.6.1959 tarih ve 7334 sayılı İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Kanunu.

TÜRKİYE’DE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN SAĞLANAN BİLGİNİN YETERLİLİĞİ VE ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULANMASI GEREĞİ

Prof. Dr. Fehmi YILDIZ ¹

Trakya Üniversitesi İİBF

ÖZ

XX.Yüzyılın son çeyreğinde Türkiye’de yaşanan yüksek enflasyon işletme kararlarının alınmasının dayanağı olan, muhasebece düzenlenen mali tabloların doğru bilgileri vermekten uzaklaşmasına neden olduğu bir dönem yaşanmıştır. Bu dönemde enflasyon muhasebesi kavramı ortaya çıkmış ve bir literatür doğmuştur. Bir yandan akademisyenler mali tablolarda fiyat değişikliklerinin ortaya koyduğu yanıltıcı durumu düzeltmeye çalışırken, bir yanda da devlet fiktif kârlardan vergi almamak için vergi kanunlarında düzenleme yapmaya başlamıştır.

Sözü edilen dönemde alınan önlemlerle işletmelerin bilanço ve gelir tablolarına enflasyonun etkileri giderilmeye çalışılmış ve Türkiye’de başarılı sayılabilecek önlemler alınmış, başarılı uygulamalar yapılmıştır. Yasal düzenlemelerle alınan önlemler genellikle yeni yüzyıla da sarkmıştır.

Anahtar sözcükler : Enflasyon, işletme yönetimi.

Jel kodu : M41, G39

¹ Trakya Üniversitesi öğretim üyesi iken 1.6.2014 tarihinde vefat eden yazarımızın yeni yüzyılın başında kaleme aldığı tahmin edilen enflasyon muhasebesi ile ilgili yazısını onun anısına yayınlıyoruz

**EFFICIENCY OF ACCOUNTING INFORMATION SYSTEMS
IN TURKEY AND THE NEED FOR INFLATION ACCOUNTING
PRACTICES**

ABSTRACT

During the last quarter of the 20th century, financial statements gave inaccurate informations because of the high inflations that occurred in Turkey. The concept of inflation accounting occurred during that period and created a literature. On one side, academics tried to fix the misleading accounting informations and on the other side the state began to develop regulations in order to overcome fictional taxations. Successful precautions and practices aimed to eliminate the inflationary effects on balance sheets and income statements. Precautionary regulations generally moved on towards the new century.

Keywords: Inflation, business management.

Jel code: M41, G39

1. GİRİŞ

Ülke ekonomilerinin dünya ekonomileri ile birleşmesi anlamında kullanılan ekonomik küreselleşme olgusu dünya genelinde olduğu gibi ülkemizde de tartışılmaktadır. Ülkemiz de son yıllarda, hızlı bir biçimde dışa açılma sürecine girmiş bulunmaktadır. Ekonomik küreselleşme olgusu, ulusal rekabetin yerini küresel rekabetin almasına neden olmuştur.

Günümüz işletmeleri artık daha geniş veri kaynaklarına ulaşmak, bilimsel esaslara dayalı ayrıntılı bilgi üretmek ve ürettiği bilgileri daha geniş bilgi kullanıcı kitlelere iletmek durumundadır. Çünkü, küresel ekonomide bilgi, iş gücü ve sermayeden sonra üçüncü bir girdi unsuru olarak kabul edilmekte ve onu kullananlar için bir güç kaynağı

oluşturmaktadır. İşte bu noktada ürünü bilgi olan muhasebeye büyük sorumluluk düşmekte ve ondan ekonominin önemli girdisi olan bilgiyi istenilen kalitede üretip, ilgi gruplarının gereksinmelerine göre sunması beklenmektedir.¹

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde yaşanan enflasyon ortamında muhasebeden sağlanan bilginin yetersizliğini elimine edebilmek için, enflasyon muhasebesi uygulanmasının önemini vurgulamak ve ülkemizde enflasyon muhasebesi uygulama olanağını tartışmaya açmaktadır.

2. ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİ

Ülkemizde yıllardır kronik enflasyon yaşanmaktadır. Enflasyon ortamında çalışan işletme yöneticileri, yönetim işlevlerinden planlama, karar verme ve denetim işlevlerini gerektiği biçimde yerine getirmekte güçlük çekmektedir. Dolayısıyla işletme faaliyetlerine yön verecek doğru işletme politikaları oluşturamamaktadırlar. Yüksek enflasyon ortamında çalışmak durumunda olan işletme yöneticileri, uygun alanlara yatırım yapma kararı vermede, işletme faaliyetleri için gerekli fazlası uygun koşullarla uygun kaynaklardan sağlamada, uygun üretim miktarını ve ürün bileşimini planlamada, yoğun rekabet yaşanan piyasada uygun ürün fiyatını belirlemede, kar payı dağıtımında uygun kar payı dağıtım politikasını belirlemede ve işletmenin öz kaynaklarını koruyacak kararları almada zorlanmaktadır.

¹ Ülkü Ergun :Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetiminin Gerekliliği, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 2, Haziran 1999.

a. Enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkileri

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürebilmek için, sürekli karar alma durumundadırlar. Doğru kararlar alabilmek için de, bir takım bilgilere gereksinim vardır. İşletmenin finansal durumu hakkında bilgi veren mali tablolar, karar alma sürecinde işletme yöneticisine yardımcı olan önemli araçlardır.

Finansal kararlarda ilk başvurulacak belgeler, mali bilgiler, dokümanlar, finansal tablolardır. Belirlenen amaçlar için bir yargıya ulaşabilmekte, finansal tabloların kesin ve güvenilir bilgileri taşıyabilecek bir yapıda olması gerekmektedir. Fiyatlardaki dengesizlik, klasik muhasebe sistemine göre hazırlanmış tablolarda gerekli Şekilde görülmediği, daha açık bir ifade ile, bilançonun görünümü firmanın gerçek finansal etkinliğini temsil etmekten uzak olduğu için, mali tabloların yönetime ışık tutma gücü azalmakta yahut yanlış bir değerlendirmeye gidilebilmektedir.¹

Modern ekonomilerde muhasebe ve finansal raporlamanın amacı, işletmenin faaliyetleri ve durumu hakkında bilgi sağlamaktır. Bilgiyi kullanacak ajanlar, işletme yöneticileri, hissedarlar, yatırımcılar, kredi kuruluşları ve devlettir. Bilgi sağlama fonksiyonunun gerçekleşebilmesi için finansal raporların, işletmenin faaliyetlerini, varlıklarını, bu varlıkların kaynaklarını, varlıklar üzerindeki hak iddialarını ve likidite durumunu açık ve eksiksiz bir biçimde yansıtmaları gerekir. Ayrıca raporlar, nakit akımlarının zaman ve kesinliğini tahmin etmede gerekli verileri de kullanıcılara sağlamalıdır. Enflasyonist dönemlerde muhasebe ve finansal araçlar, kendilerinden beklenen bilgi sağlama fonksiyonunu yerine getiremezler. Sürekli fiyat artışları, finansal tablo ve raporların doğruluk ve güvenilirliklerini olumsuz yönde etkiler. Enflasyonun finansal raporlar üzerindeki bu tahribatı, fiyat dengesi sağlandıktan sonraki yıllarda da devam eder.²

1 DİLEK, Şener: "Fiyatlar Umumi Seviyesindeki Değişikliğin İşletmelerin Mali Yapısına Etkileri".

2 ÖCAL, Halit : "Enflasyon Muhasebesi zerine", Yaklaşım Dergisi, Yıl:7, Sayı:79, Temmuz 1999, s. 92-93

Bilindiği üzere, mali tablolar muhasebenin *para ölçüsü* kavramı gereği, ulusal para biçimi üzerinden düzenlenir. Farklı dönemlere ait tabloların karşılaştırılması ile edinilecek bilgiler, mali analiz açısından büyük önem taşımaktadır. Tabloların karşılaştırılmasından anlamlı sonuçların çıkarılabilmesi ise tablolarda yer alan verilerin dayandığı paranın, dönemler itibarıyla aynı satın alma gücünü korumasına bağlıdır. Bu koşul gerçek durumla çoğu kez uyuşmadığı için, çok açıktır ki fiyat hareketleri, analizci açısından en büyük sorunlardan birini oluşturmaktadır.¹

Muhasebe, işletme ile ilgili bilgileri üçüncü şahıslara, planlama, denetleme ve diğer amaçlar için yeterli, zamanlı, pratik, ekonomik boyutlarda muhasebe temel ilkeleri çerçevesinde verir. Muhasebenin temel ilkeleri, paranın ölçü birimi olma, maliyet, sosyal sorumluluk, kişilik, dönemsellik, tutarlılık, karşılaştırma, tam açıklama, objektiflik, tahakkuk, tutuculuk ilkeleri, enflasyon dönemlerinde bilançoların ve gelir tablolarının homojenliğini, gerçekliliğini, doğruluğunu ve karşılaştırma yapma olanağını ortadan kaldırmaktadır.²

Muhasebenin bilimsel dayanakları arasında yer alan *para ölçüsü* ve *maliyet* kavramları, mali tabloların düzenlenmesine esas oluşturan kayıtların dayandığı diğer tüm kavram ve genel kabul görmüş ilkeler yanında enflasyon karşısında durumları bir kez daha düşünülmesi gereken esaslardır.³

Parayla ölçülme kavramı, iktisadi olayların muhasebeye, ortak bir ölçü birimi olan para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Bu kavram, dolaylı bir biçimde, kullanılan paranın değerinin zaman içinde

1 SAYARI, Mehmet: "Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1, Sayı:3, Eylül 1999, s.11-12

2 HACI RÜSTEMOĞLU, Rüstem: Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları, Ders Kitapları Anonim Şirketi Yayını, İstanbul, 1997, s. 17-18

3 SAYARI, Mehmet: a.g. makale, s.13

değişmediğini kabul etmektedir. Maliyet esası kavramı işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Para değerinin ya da satın alma gúcünün sabit olduğu varsayımı, úlkemizde geçerliliğini yitirmiştir.¹

b. Enflasyonun bilanço üzerindeki etkileri

İşletmenin varlık ve kaynak yapısını gösteren bilanço, fiyat hareketlerinden büyük ölçüde etkilenmektedir. Bilançonun gerek işletme içi, gerekse işletme dışı çevrede bulunan kişilere uyumlu, anlaşılabilir, tamam, tarafsız ve karşılaştırılabilir bilgileri her zaman vermesi gerekir. Ancak fiyatların yüksekliği dönemlerde, bilançonun gerek varlık gerekse kaynak yapısı enflasyondan değişik biçimlerde etkilenmekte ve bilanço bilgi verme görevini tam olarak yerine getirememektedir. Bu durumda fiyat hareketlerinin bilanço kalemleri üzerindeki etkisinin iyi analiz edilmesi, gerekli düzeltmelerin yapılması ve daha sonra bu bilgilerin kullanılması gerekmektedir.²

Bilançonun aktif ve pasif kalemleri içerisinde, enflasyonun etkisi ile farklı para değeriyle ifade edilen kalemler vardır. Bunlar, parasal ve parasal olmayan kalemler olarak incelenmelidir. Bu ayırmadaki kriter, bu kalemlerin fiyat hareketlerini izleyip izleyemediklerini dikkate almaktır.³

Parasal kalemler, lira değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynen kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kalemlerdir. Parasal olmayan kalemler ise, lira değerindeki değişmelere paralel olarak nominal değerleri değişen kalemlerdir.⁴

¹ OCAL, Halit: a.g. makale, s.93

² DALGEÇ, Aşen: “Enflasyonun Finansal Tablolara Üzerindeki Etkilerini Gidermek için Geliřtirilen Yöntemler Toplu Bir Bakış”, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi

³ HACI RÜSTEMOĞLU, Rüstem: a.g.e, s.19

⁴ Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu: “Türkiye Muhasebe Standartları, Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama”, Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TÜR-MOB Yayın No:95, TMMOB Seri No:2, Ankara, 2000, s.68

c. Enflasyonun gelir tablosu üzerindeki etkileri

Gelir tablosu, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile, aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını gösteren bir tablodur. Gelir tablosu, ancak gerçeği yansıttığı takdirde işlevini yerine getirebilir.

Enflasyon dönemlerinde, işletmenin üretilip sattığı mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları artmakta, bu durum da satış gelirlerinin artmasına yol açmaktadır. Ancak bu artışın gerçek olup olmadığını belirleyebilmek için, paranın satın alma gücündeki azalmanın ve sağlanan satış gelirlerinin karşılaştırılması gerekir.

Geleneksel muhasebede yer alan bazı gider unsurları enflasyon dönemlerinde, önceki dönemlere göre, olduğundan az olarak gelir tablosunda yer almakta, dolayısıyla dönem sonucu olduğundan fazla gözükmektedir, fiktif kârlar ortaya çıkmaktadır.¹

3. ENFLASYON MUHASEBESİ MODELLERİ

Enflasyon muhasebesi terimi, birçok farklı yaklaşımı anlatan genel bir terimdir. Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin giderilmesinde, özellikle üç yöntemin muhasebe literatüründe ağırlık kazandığı görülmektedir. Bunlar: *Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi*, *İkame Maliyeti Muhasebesi* ve *Genel Fiyat İkame Maliyet Muhasebesidir*.

a. Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi

Fiyatlar genel seviyesi muhasebe yöntemi, genel fiyat değişimlerinin finansal tablolar üzerinde oluşturduğu etkileri

¹ DALGEÇ, Ayşen: a. g. Makale, s.44

gidermek ve fiyat hareketlerinin işletmenin ekonomik durumunda yarattığı değişmeyi belirtmek amacıyla, finansal tabloların genel fiyat endeksleriyle düzeltilmesini öngören bir yöntemdir. Başka bir deyişle, finansal tabloların düzenlediği tarihteki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmesini ve hesapların bu tarihteki para değerine göre ifadesini esas alan bir yöntemdir.¹

Bu yöntemde, finansal tablolardaki bilgilerin, dönem sonlarında paranın satın alma gücü cinsinden gösterilebilmesi için düzeltme katsayısı (endeks) ile düzeltilmesi gerekir.

b. İkame maliyet muhasebesi

Fiyatlar genel seviyesindeki artışın tüm mal ve hizmetlerde aynı düzeyde olmaması sonucu, özel fiyat değişmeleri, ikame maliyeti muhasebesinin esasını oluşturmaktadır. Cari değer muhasebesi olarak da anılan ikame maliyeti muhasebesinde faaliyet karı ile elde tutma karı ayrı ayrı ele alınmakta, bunlar toplandığında toplam kar oluşmaktadır. İkame maliyeti muhasebesinde sermayenin korunması ve varlıkların değerlenmesi esas alınmakta ve ikame maliyetinin saptanması önemli rol oynamaktadır. İkame maliyeti muhasebesinde, finansal tablolar cari nitelik taşımaktadır. Özellikle gelir tablosu ayrıntılı bilgi vermektedir.²

c. Genel fiyat – ikame maliyeti muhasebesi

Bu yöntem, hem fiyatlar genel seviyesi hem de özel fiyatlardaki değişmelerin birlikte ele alındığı, her iki yöntemin üstünlüklerini bir araya getiren birleşik bir muhasebe yöntemidir.

Her iki yöntemin birlikte kullanılmasındaki amaç, hem fiyatlar genel seviyesi hem de özel fiyatlar seviyesindeki değişmelerin birlikte ele alınarak, finansal tabloların dönem sonlarında düzeltilmesidir.

¹ AKDOĞAN, Nalan: Enflasyon Muhasebesi, Kalite Matbaası, Ankara, 1980, s.89

² HACI RÜSTEMOĞLU, Rüstem: a.g.e. , s.34.

Bu modelde, özel fiyatlar seviyesine öncelik veren ikame maliyeti muhasebesi finansal tabloların dönem sonlarında fiyatlar genel seviyesi indeksleriyle düzeltilmesi önerilmektedir. Böylece, nakdi değerlerle ilgili elde tutma kazançlarının, enflasyon ortamındaki önemi nedeniyle saptanması, finansal tablolarda sunulması sağlanabileceği gibi, nakdi olmayan değerlerle ilgili ikame maliyeti muhasebesinde saptanmış elde tutma kazançlarının veya maliyet tasarruflarının da gerçek ve gerçek olmayan tutarları ayıklanabilmektedir.¹

Sayılan yöntemlerin hangisi ele alınır sa alınsın, muhasebe temel ilkeleri çerçevesinde ele alınan modelin yaygın, devamlı, ekonomik, zamanlı, pratik olması sağlanmalıdır. Bu özellikler çerçevesinde, fiyatlar genel seviyesi muhasebe modeli, diğer modellere göre daha uygulanabilir düzeydedir.²

4. TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİ AZALTMAYA YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER

Ülkemizde fiyat artışlarının doğurduğu fiktif karların vergilendirilmesini önleyici hükümler, uzun yıllardır vergi kanunlarında yer almaktadır. Bu yasal düzenlemeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

Yeniden değerlendirme, Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman, Duran varlık yenileme fonu, Alacak ve Borç senetlerinin iskontosu, Finansman fonu, Gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan karın sermayeye ilavesinden vergi istisnası, Stok değerlemede LIFO yöntemi, Araştırma ve geliştirme fonu, Yatırım indirimi...

¹ YÜKSEL, Ahmet: Enflasyon Muhasebesi, Literatür Yayınları: 23, Birinci Basım, İstanbul, Aralık 1997, s. 132

² HACI RÜSTEMOĞLU, Rüstem-İBİŞ, Cemal-GÖKÇEN, Gürbüz:Beşyüz Büyük Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti. , İstanbul, 1999, s.11

Bu vergisel önlemlerin kullanımı dışında aşağıdaki önlemler ile de enflasyondan işletme ve muhasebe korunmaya çalışılmaktadır. Enflasyonist ortamda kar dağıtmamak, dikkatli finansman politikası, etkin alacak tahsili, borçların konsolidasyonu, teşviklerden yararlanma, halka açılma, şirket evlilikleri, fason iş yaptırmak, yeni teknolojiler, mamul çeşitlendirilmesi, dış pazar aranması, yatırımları kısa sürede gerçekleştirme, stok devir hızını arttırarak asgari stokla çalışmak gibi uygulamalar bu önlemlere örnek olarak verilebilir.¹

5. TÜRKİYE’DE ENFLASYON MUHASEBESİNİN UYGULANMASI GEREĞİ

Mali tablolar, karar alma sürecinde işletme yöneticisine yardımcı olan önemli araçlardır. Finansal muhasebe raporlarının kullanıcıları, yatırımcılar, borç verenler, müşteriler, sendikalar, rakipler, mahkemeler ve vergi koyan birimdir.²

Yüksek enflasyon, XX. yüzyılın son çeyreğinde Türkiye’de etkin olmuştur. Yeni yüz yılda da ekonomik krizler ile dünyada olduğu gibi Türkiye’de de etkisini sürdürmektedir. Bu durum karşısında birçok ülkede, varlıkların muhasebeleştirilmesinde geleneksel maliyet esasının yeterliliği hakkındaki kuşkuları arttırmıştır. Yüksek enflasyon dönemlerinde, varlıkların tarihi maliyet değerlerinin önemi, işletmede karar alıcılar açısından oldukça azalmıştır.³

Ülkemizde sermaye piyasasının yeterince gelişmemiş olması, muhasebenin 1980’lere kadar daha çok devletin zoruyla ve vergisel amaçlarla tutulması sonucunu doğurmuştur. 1980’den sonra da, muhasebenin kullanım alanı ve muhasebe bilgisini kullanan ajanlar fazlaca değişmemiştir.

¹ HACI RÜSTEMOĞLU, Rüstem: a.g. e. , s.38

² STICKNEY, CP- WEIL, R L Financial Accounting, The Dryden Press, Harcourt Brace College

³ MEIGS, F -MEIGS, Z B : Accounting: The Basis for Business Decisions, Mc Graw- Hill Inc.,1993, s.17

Bu durum aslında Almanya, Fransa ve İtalya gibi Kıta Avrupası ülkelerinde de böyledir. Muhasebe bilgisinin ve bunun sonuçları olan finansal raporların hemen hemen bütün ekonomik ajanlarca kullanılması ABD, İngiltere, Kanada ve Avustralya'da görülmektedir. Muhasebenin ülkemizdeki söz konusu gelişimi, bilanço ve gelir tablolarının çoğunlukla işletmelerin gerçek durumlarını yansıtmamaları sonucunu doğurmuştur. Bu, enflasyonist olan ve olmayan bütün dönemler için geçerlidir.¹

Yüksek enflasyon dönemlerinde, tarihi maliyet verileriyle hazırlanmış finansal tablolar, işletmenin gerçek gelirini ya da ekonomik kaynaklarını tam olarak yansıtmamaktadır.²

Birçok muhasebeci, işletme yöneticisi ve ekonomist, tarihi maliyetler kullanarak düzenlenen finansal raporlama, fiyat değişimlerinin etkilerinin yansıtılarak, finansal raporların ayarlanması gereğine inanmaktadırlar.³

Nitekim enflasyon muhasebesi uygulamalarında düzenleme, 29 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı ile yapılmıştır. 29 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı, Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama adını taşımakta olup, 1990 yılı başında yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından 1996 yılında yayınlanan muhasebe standartlarından 2 nolu standart, Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardıdır. Büyük ölçüde 29 nolu Uluslararası Muhasebe Standardının hükümlerinin yer aldığı 2 nolu Türkiye Muhasebe Standardı 1997 yılında yürürlüğe girmiştir.

¹ OCAL, Halit: a.g. makale, s. 99

² MEIGS, RF-MEIGS, W B: a.g.e. , s. 931.

³ MEIGS, R F-MEIGS, WB: a. g. e. s.470

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yürürlüğe girmesiyle, muhasebe uygulamaları 1994 yılı başından itibaren tekdüze edilmiştir. Günümüz ekonomik şartlarında sıra, enflasyon muhasebesine gelmiştir. Enflasyon muhasebesi ile ilgili yapılacak yasal düzenleme sonucunda, muhasebede enflasyonun etkisi ortadan kalkacak ve muhasebeden yararlanma sağlıklı ve gerçekçi olacaktır. Böylece muhasebenin ürettiği finansal tablolar bir anlam ifade edecek, işletmeleri tam tanımlayacak ve güvenilir olacaktır.¹

Ülkemizde yüksek kazanç tespitini önleyecek, fiktif karları hesaplayarak reel karlardan ayrılmasını sağlayacak enflasyon muhasebesinin, vergi karı açısından da yasalarımızca kabul edilmesi, işletmeleri rahatlatacak başlıca önlemdir. Devlet, enflasyonu düşürme iddiasıyla ve vergi gelirinde azalma olacağı kaygısıyla, enflasyon muhasebesine son vergi düzenlemeleri içinde yer vermemiştir. Oysa ülkemizde yaşanan yüksek enflasyondan işletmelerin korunması için uygulanabilecek genel fiyat düzeyi muhasebesi, 2 nolu Türkiye Muhasebe Standardı ile getirilmiştir. 1997 yılı başından itibaren meslek mensupları tarafından uyulma taahhüdü verilen bu standardın, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmeler tarafından uygulamaya geçirilmesi üzerinde çalışmalar devam etmektedir. Eğer standardın uygulanması vergi yasaları açısından da mümkün kılınırsa, bu sözünü ettiğimiz sıkıntıları ortadan kaldıracak ve işletmeleri rahatlatacak önemli bir adım olacaktır.²

Ülkemizde bu durumda, gerçekte yapılması gereken en doğru uygulama, enflasyonu kesinlikle tek haneli rakamlara indirmektir. Bu gerçekleşmediği takdirde, enflasyon muhasebesi, akademik bir tartışma konusu olmaya devam edecektir.

¹ HACI RÜSTEMOĞLU, Rüstem-İBİŞ, Cemal-GÖKÇEN, Gürbüz: a.g.e. , s.69

² GÜCENME, Ümit : "Ekonomik Kriz Dönemlerinde Geçici Vergi Uygulamaları" , Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:2, Nisan 1999, s. 76

SONUÇ

Enflasyonun yarattığı belirsizlik ortamında çalışmak zorunda kalan ülkemiz işletmelerinin yöneticileri, planlama, karar alma ve denetleme işlevlerini gerçekleştirmekte güçlük çekmektedirler. İşletmeler üzerinde enflasyonun olumsuz etkilerini azaltacak doğru kararlar alınması, politikalar oluşturulması, ancak işletme dışı ve işletme içi bilgi akışının bu amaca hizmet edecek uygun bir ortam hazırlanmasına bağlıdır. Bu aşamada muhasebe sistemi önem kazanmaktadır.

Geleneksel muhasebe sistemine göre, elde edilen finansal veriler, enflasyon ortamında işletmenin gerçek durumunu yansıtmamaktadır. Geleneksel muhasebenin temel varsayımlarını, fiyat düzeyindeki değişimler geçersiz kılmaktadır. Fiyat hareketlerini yok sayan bir sistemin ürettiği bilgiler ve finansal raporlar, işletmeden bilgi bekleyen tarafları yanıltmaktadır. Enflasyonun uzun yıllardır varlığını sürdürmesi, geleneksel muhasebe sisteminin yetersizliklerinin sorgulanmasına neden olmuştur. Bu konuda süregelen tartışmalar, geleneksel muhasebe sisteminin yetersizliklerini ortadan kaldırmaya yönelik geçici modeller yanında, tarihi maliyet muhasebesinin yerini alacak değişik muhasebe uygulamalarının da geliştirilmesine yol açmıştır.

Fiyat değişikliklerinin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin giderilmesinde özellikle üç yöntemin muhasebe literatüründe önem kazandığı görülmektedir. Bunlar, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi, ikame maliyeti muhasebesi ve genel fiyat – ikame maliyeti muhasebesi yöntemleridir. Bu yöntemlerden fiyatlar genel seviyesi muhasebesi, diğer modellere göre daha uygulanabilir düzeydedir.

Ülkemizde enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermeye yönelik olarak, mevcut vergi yasaları çerçevesinde bir takım düzenlemelere gidilmiştir. Ancak bu düzenlemeler, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermede yeterince yararlı olamamaktadır.

Yüksek enflasyon ortamında yaşayan ülkenizde, enflasyon muhasebesinin uygulanması zorunlu hale gelmiştir. Maliye Bakanlığı'nın, yapacağı hukuki düzenlemeler ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan muhasebe standartlarını benimsemesi ve 2 nolu Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama standardını bir an önce uygulanmaya koyması, gerçek karların saptanmasına olanak verecektir.¹

Mali tablolar, enflasyon muhasebesi uygulanarak düzeltilendiğinde, muhasebe bilgileri gerçek durumu yansıtır hale gelecektir. Mali analizler daha sağlıklı yapılabilecek ve işletme kararları daha gerçekçi bilgiler ışığında verilebilecektir. Muhasebeden bilgi bekleyen taraflara, işletme hakkında doğru bilgiler sunulabilecektir. Bu durumda sermaye piyasalarında işlem gören finansal araçlara güven arttıracaktır. Kamu kuruluşlarının geleceğe yönelik hazırlayacakları ekonomik planlar da gerçekçi verilere dayanılarak yapılabilecektir.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Nalan : Enflasyon Muhasebesi, Kalite Matbaası, Ankara, 1980.

AKDOĞAN, Nalan : “Enflasyon Muhasebesi ile Gerçek Karın Saptanması ve Fazla Vergi Ödenmesinin Önlenmesi”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni, Sayı:7, Temmuz 1997.

DALGEÇ, Ayşen: “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gidermek İçin Geliştirilen Yöntemlere Toplu Bir Bakış” , T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:6 , Sayı:1 , Yıl:1991.

¹ AKDOĞAN, Nalan: “Enflasyon Muhasebesi ile Gerçek Karın Saptanması ve fazla Vergi Ödenmesinin Önlenmesi”, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni, Sayı:7, Temmuz 1997, s.31

- DİLEK, Şener: “Fiyatlar Umumi Seviyesindeki Değişikliğin İşletmelerin Mali Yapısına Etkileri” ,
- Ergun, Ülkü : “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetiminin Gerekliliği” , Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1, Sayı:2 , Haziran 1999.
- GÜCENME, Ümit : “Ekonomik Kriz Dönemlerinde Geçici Vergi Uygulamaları” , Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 2, Nisan 1999.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem : Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları, Ders Kitapları Anonim Şirketi Yayını, İstanbul , 1997.
- HACI RÜSTEMOĞLU, Rüstem – İBİŞ, Cemal – GÖKÇEN, Gürbüz: Beşyüz Büyük Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti. İstanbul, 1999.
- DİLEK, Şener: “Fiyatlar Umumi Seviyesindeki Değişikliğin İşletmelerin Mali Yapısına Etkileri” , Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Merkezi İşletme Dergisi, Cilt:5 , Sayı:3-4 , Şubat 1982, s. 284.
- MEIGS, Robert F. – MEIGS, Walter B. : Accounting The Basis for Business Decisions, Ninth Edition, Mc Graw-Hill, Inc. USA, 1993.
- STICKNEY, Clyde P. – WEIL, Roman L. : Financial Accounting, An Introduction to Concepts, Methods, and Uses, Seventh Edition, The Dryden Press, Harcourt Brace College Publishers, USA, 1994.
- MEIGS, RF-MEIGS, WB: Accounting: The Basis for Business Decisions, Mc Graw- Hill Inc. , 1993.

ÖCAL, Halit : “Enflasyon Muhasebesi Üzerine” , Yaklaşım Dergisi, Yıl:7 , Sayı:79, Temmuz 1999.

SAYAR, Mehmet: “Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi” , Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1 , Sayı:3 , Eylül 1999.

STICKNEY, CP- WEIL, RL: Financial Accounting, The Dry den Press, Harcourt Brace College Publishers, Orlando, Florida, 1994.

Türkiye Muhasebe Standardı – 2, Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama” , Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TÜRMOB Yayın No:95, TМУDESK Seri No: 2 Ankara, 2000.

YÜKSEL, Ahmet: Enflasyon Muhasebesi, Literatür Yayınları: 23, Birinci Basım, İstanbul, Aralık 1997.

***HÜSEYİN COŞKU’NUN DERLEMESİNDEN 2017
M. KEMAL ATATÜRK’DEN ÖZLÜ SÖZLER - II***

- Süngülerle, silahlarla ve kanla kazandığımız askeri zaferden sonra, kültür, bilim, fen ve ekonomi alanlarında da zaferler kazanmaya devam edeceğiz.
- Çocukken fakirdim. İki kuruş elime geçince bunun bir kuruşunu kitaba verirdim. Eğer böyle olmasaydı bu yaptıklarımın hiçbirini yapamazdım.
- Yeni kuşak, en büyük cumhuriyetçilik dersini bugünkü öğretmenler topluluğundan ve onların yetiştirecekleri öğretmenlerden alacaktır.

**PROF. OSMAN FİKRET ARKUN -
XX. YÜZYILDA TÜRK MUHASEBE
EĞİTİMİNE KATKIDA BULUNAN BÜYÜK
AKADEMİSYEN (1906-1994)**

Öğr. Gör. Dr. Muhsin ASLAN

Yıldız Teknik Üniversitesi



Prof. Osman Fikret Arkun

ÖZ

Prof. Osman Fikret Arkun (1906-1994), XX. yüzyılın ortalarında Türk muhasebesine hem akademisyen olarak ve hem de uygulama alanında büyük katkılarda bulunan bir muhasebe düşünürüdür. Mezun olduğu Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nda (bugünkü Marmara Üniversitesi) uzun süre muhasebe profesörlüğü ve sigorta sektörünün gelişim sürecinde onlara danışmanlık yapmıştır. Çok yönlü bir akademisyendir. Örgütçüdür, kendi alanındaki akademik dünyada öncüdür, uluslararası aktivitelere ilk

katılanlardan birisidir. Bir muhasebe devidir.

Anahtar sözcükler: XX. yüzyıl, muhasebe akademisyeni, Osman Fikret Arkun.

Jel Kodu: M41, M49

**GREAT ACADEMICIAN AND CONTRIBUTOR TO THE TURKISH ACCOUNTING EDUCATION IN THE 20TH CENTURY:
PROF. OSMAN FİKRET ARKUN (1906 – 1994)**

ABSTRACT

Prof. Osman Fikret Arkun (1906 – 1994) was an accounting philosopher who had major contributions to the Turkish accounting thought as an academician during the 20th century. He was a long time professor and consultant at the Marmara University (firstly Higher Economics and Commercial School) during the development years of the insurance sector. As a versatile organizer and a pioneer in his academic field, he was one of the academicians to attend international activities. He was an academic giant.

Keywords: 20th century, accounting academician, Osman Fikret Arkun.

Jel Code: M41, M49

1906 Yılında Selanik'te doğan Arkun, Osmanlı döneminin Gümrük Nazırı (Bayer, 2001) olan babası Osman oğlu Esat Behçet'in (Otar, y.y.) arzusu üzerine 1925 yılında Ulum-ı Aliye-i Ticariye Mektebine başlamış ve 1928'de mezun olarak Tekel idaresinde muhasebede çalışmaya başlamıştır (Güvemli, 1994, 41).

1936 yılında İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulunda (YİTO) öğretim görevlisi sıfatıyla ders vermeye başlayan Arkun, ayrıca Eskişehir'de önce YİTO'da sonrasında ise Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi (İTİA)'nde muhasebe kürsüsünü kurmuş, onbeş yıl boyunca İstanbul'dan oraya giderek yönetmiş ve ders vermiştir (Güvemli, 2003, 377). Bu arada İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'ndaki (1959'da İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi) görevine devam etmiştir.

1940’larda doçent olan ve 1952 yılında profesörlüğe yükseltilen Arkun muhasebe alanında hem akademik olarak ve hem de uygulamada uzun yıllar hizmet vermiştir. 1988 yılında Marmara Üniversitesinde Fahri Doktora unvanı alan Arkun, 1936’dan 1982’ye kadar 45 yılı aşkın sürede Türk işletme eğitimi dünyasına damgasını vuran, muhasebe eğitim dünyasında ve uygulamasında derin izler bırakan bir devdir. (Güvemli, 2003, 377).

Osman Fikret Arkun’un Akademik Yönü

Sultanahmet’te Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu’nda (1959’da İİTİA) uzun yıllar ihtisas muhasebesi kürsü başkanlığı yapan Arkun (Bayer, 2001) 1936 yılında İstanbul YİTO’da Serkiz Nihat’a yardımcı olarak muhasebe grubu dersler vermeye başlamıştır (Güvemli, 2003, 377). 1939-1940 ders yılında 1. ve 2. Sınıfları Osman Fikret Arkun’la birlikte Rasim Saydar okuturken 3. Sınıfları ise Serkiz Nihat okutmaktadır. 1950 Yılında Serkiz Nihat emekli olduktan sonra 2. ve 3. sınıflara Arkun’la birlikte Rasim Saydar, 1. sınıflara ise öğretim görevlisi Cevat Yücesoy girmeye başlamıştır (Güvemli, 1994).

Muhasebe-finans alanında İstanbul’da Fikret Öcal, Kenan Erkural, Mehmet Yazıcı, Vural Akarçay, Ümit Ataman, Osman Altuğ, Eskişehir’de ise Yılmaz Büyükerşen, Erhan Kotar, Sabri Bektöre, Tuğrul Tüfekçioğlu ve Doğan Bayar gibi birçok muhasebe-finans akademisyeninin yetişmesine öncülük yapmıştır (Bayer, 2001).

16 Ocak 1937’de İstanbul Pera Palas’ta Yüksek Ticaret okulunun 54. Kuruluş yıldönümüne, Ankara’da bir yıl önce kurulmuş bulunan Yüksek Ticaretliler Derneği’nce düzenlenen baloya Atatürk de katılmış ve bu törende Osman Fikret Arkun yeni mezunlar adına Atatürk’e Yüksek Ticaret Okulunun müfredatında o günlerin iktisadi gelişmelerine uygun olarak yapılması gereken değişiklikler hakkında bir yazı takdim etmiştir (Kökçü, 2014).

Prof. Osman F. Arkun, 1982’de üniversite haline dönüşen Marmara Üniversitesi’nden (İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi) aynı yıl emekli olmuştur. Prof. Arkun, böylece okulun, Yüksek Ticaret, Akademi ve Üniversite dönemlerinde görev yapan ender hocalardan birisi olmuştur.

Muhasebe Alanında Kongre ve Sempozyumlara Katkısı

Osman F. Arkun’un 1942 yılında Türkiye’nin ilk muhasebe örgütlenme girişimi olan ve daha sonra adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği adına dönüşen girişimin kurucuları arasında görüyoruz. Arkun, uzun yıllar bu derneğin yöneticiliğini yapmıştır.

Arkun 1948 İktisat kongresine katılmış ve Vergi Reformu Komisyonunda görev almıştır (Vikipedi, 1948).

1957 Yılında Prof. Osman Fikret Arkun’un, İstanbul YİTO ve Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi’nin işbirliğiyle (Türker, 2006, 20-21 Nisan) ilk Türkiye Muhasebe Kongresinin düzenlenmesinde aktif olarak görev aldığını görüyoruz. Prof. Arkun’un önderliğinde Türkiye Muhasebe Kongrelerinin yayın organı olarak Muhasebe Dergisi yıllarca, ilk süreli muhasebe dergisi olarak yayın hayatını sürdürmüştür. Prof. Arkun Türkiye Muhasebe Kongrelerinin devamını sağlamak için çalışmalar yapan akademisyen olmuştur.

Muhasebe kongrelerini başlatmadan önce uluslararası kongreye katılmış bir kısmının ise belgelerini getirterek Türkçe’ye çevirtmiştir (Güvemli, 2003).

Arkun bu arada, 1962 yılında New York’da düzenlenen IX. Dünya Muhasebe Kongresine de Prof.Dr. İsmail Özaslan ile, 1967’de Paris’te düzenlenen X. Dünya Muhasebe Kongresine Prof.Dr. Oktay Güvemli ve Prof.Dr. Çiğdem Solaş’ın da bulunduğu Türk akademisyenler ile katılmıştır (Güvemli, 2003, 378).

Muhasebe Uygulamalarına Katkısı

Çalışma hayatına 1928 yılında Tekel İdaresi muhasebe servisinde başlayan Arkun, 1936 yılında bir taraftan İstanbul YİTO'da muhasebe dersleri verirken diğer taraftan iş dünyasında bir profesyonel olarak da çalışmıştır. 1936'da Milli Reasürans Şirketinin Umumi Koordinatörlüğünü yapmaktayken 1937 yılında Anadolu Sigorta'ya genel müdür yardımcısı olarak geçmiştir (Toprak, 2010, 40). Ayrıca 1947'de İstanbul Sanayi ve Ticaret Odası'nın mali müşavirliğini yaptığı; aynı zamanda Muhasebe ve Maliye Dergisine yazmış olduğu bir makalesinden (Arkun, 1947, 13) anlaşılmaktadır.

1976 Yılında yaş haddinden emekli olmuşsa da, 1982 yılına kadar ders vermeye devam etmiş, ayrıca vefat ettiği 1 Şubat 1994 tarihine kadar da aktif olarak muhasebe danışmanlığı yapmaya devam etmiştir (Güvemli, 1994).

Mesleki Örgütlenmeye Katkıları

Muhasebe mesleğinin örgütlenme çalışmalarına önemli katkılarda bulunan (Timur, 2006, 20-21 Nisan, 5) Arkun, muhasebe mesleğinin yasal altyapıya kavuşması için de çalışmalara aktif olarak katılmıştır. Öncelikle, yukarıda sözü edilen ve 1942'de kurulan Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği)'nin kuruluşunda aktif olarak yer alan Arkun'un deneyimlerinden yararlandığını belirtmek uygun olacaktır. Bu derneğin 28 yıl başkanlığını yapan Arkun, Türk muhasebe düşüncesinin batı Avrupa ile entegrasyonunun, Cumhuriyet dönemindeki öncüleri arasındadır (Aysan, 2008, 51).

Türkiye'nin ilk muhasebe tarihçilerinden olan İsmail Otar'ın anılarında, Arkun'la 1926 yılında Ulum-ı Aliye-i Ticaret Mektebinde tanıştıklarını ve Arkun'un Otar'a yaşamı boyunca birçok kez yardımının dokunduğunu belirtmiştir. II. Dünya Harbi sonrasında, 1953 yılında

muhasebe meslek örgütlerinin Avrupa’da nasıl çalıştıklarını tetkik etmek için Avrupa seyahatine çıktıklarını ve 1,5 aydan daha uzun bir süre Avrupa’da İtalya, İsviçre, Almanya, Fransa, Hollanda, Belçika ve İngiltere’de muhasebe meslek örgütlerini dolaşarak bilgi topladıklarını ve incelemelerde bulduklarını, Otar belirtmektedir. Edindikleri bilgi ve deneyimleri Türkiye’ye döndüklerinde muhasebe uzmanları derneğinde uygulamaya çalıştıklarını belirtmektedir. Otar, bu incelemelerin amaçlarının, Türkiye’de muhasebe mesleğinin örgütlenmesini sağlamak olduğunu söylemektedir (Otar, y.y.).

Arkun muhasebe meslek yasası ihtiyacını “Vergi mevzuları üzerinde salahiyet sahibi maliye müfettişleri, maliye hesap uzmanları gibi zevatla birlikte ticari sahada çalışan ve mesleki tahsil görmüş muhasipleri birlikte sinesinde toplayacak ‘Muhasebe ve Vergi Uzmanları’ mesleki kanunun bir an evvel tedvini imkanlarını hazırlamak lazımdır. Bu konunun mali ve iktisadi sahada faydalar sağlayacağından emin bulunmaktayız” (Arkun, 1947, 13) ifadeleriyle ortaya koymuştur.

Mesleğin yasal altyapıya kavuşturulmasının önemini 1975 yılında yayınladığı ‘İşletmelerde Muhasebe Denetimi’ kitabının ön sözünde; “Türkiye’de muhasebe uzmanlığı (mesleği), henüz özel yasalarla düzenlenmemiştir. Bununla beraber meslek mensuplarının Dernekler Kanununa göre 1942 yılında kurdukları¹ TMUD faaliyetini sürdürmekte ve mesleğin kurulması ve yürütülmesi için gerekli tedbirleri almaktadır.

Bu durumda yurdumuzda muhasebe uzmanlığı (mesleği), kanunen olmasa da kendini kabul ettirmiştir’ (Arkun, 1975, 7), tespitinde bulunan Arkun, mesleğin yasal altyapıya kavuşması doğrultusunda çalışmalarını aralıksız sürdürmüştür.

¹ Kurucuları arasında kendisi de bulunmaktadır.

Arkun, 1944 yılında yayınladığı bir başka kitabında ise işletmeler için iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun gerekliliği ve bunun da uygulamada muhasebe bilgilerinin işletmede çalışan ve çalışacaklara kazandırılmasıyla mümkün olacağını (Arkun, 1944, 4) vurgulayarak işletmeler için muhasebenin önemini ortaya koymuştur.

Bildikleriyle yetinmeyen yurtdışından kitaplar getirterek kendisini geliştiren Arkun, muhasebe mesleğinin gelişimi için 1938 yılında Berlin’de gerçekleştirilen Dünya Muhasebe Kongrelerinin belgelerini getirterek Türkçeye çevirtmiş, muhasebenin serbest meslek olarak düzenlenmesi gerektiğinin farkına varmış (Güvemli, 1994), mesleğin gelişimi için öncelikle mesleki örgütlenmenin gereğini kavrayarak başta kendisi ve İsmail Otar olmak üzere toplam 14 kişiyi biraraya gelerek 1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği’nin kurulmasına öncülük yapmıştır (Güvemli, 2003, 378).

Prof. Aysan’ın (1996) deyimiyle 3568 sayılı yasanın kabulünde ve mesleğin saygınlık kazanmasında Prof. Osman Fikret Arkun’un ve İsmail Otar’ın ayrı bir yeri vardır (Aysan, 1996).

Prof. Arkun’un Yayınları

Yayınlandığı tespit edilebilen 3 kitabı (tablo 1) ve 50’nin üzerinde makalesi (tablo 2) bulunan Arkun’un muhasebe alanını ilgilendiren çalışmaları aşağıdaki tabloda (tablo 2) verilmiştir.

Arkun’un çalışmalarında muhasebe konuları yanında muhasebe mesleği konularının da makalelerinde yer aldığı görülmektedir: Gelir Vergisi Dolayısıyla Müesseselerde Muhasebe ve Muhasipliğe Verilmesi Lazım Gelen Ehemmiyet Ne Olmalıdır? (1947), İşletmelerde Muhasebenin Önemi (1947), Hesap Plânları (1948), Muhasiplik Mesleği (1948), Serbest Uzman Muhasip Lüzum ve Ehemmiyeti (1949),

Serbest Uzman Muhasip Lüzum ve Ehemmiyeti (1949), Serbest Uzman Muhasip Lüzumu ve Ehemmiyeti (1950), Ekonomi Alanında Muhasebe Mesleğinin Yeri ve Önemi (1973), Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi ve Muhasebe Uzmanlığı (1973), Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği (1974), Kalkınmada Muhasebenin ve Muhasebe Uzmanlığının Önemi (1974), Ekonomik Kalkınmada İşletmecilik ve Muhasebenin Önemi (1977), Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Yasalaşması (1990), Sigorta Şirketlerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Zorunlu Denetimi (1990) vb. (tablo 2) araştırmaları bunlar arasında yer almaktadır.

Özellikle muhasebe alanında hesap planlarıyla ilgili makalelerinde; Planlı Muhasebe (1942), Hesap Plânları (1948), Hesap Plânları (1967), Muhasebe Standartları, Tek Düzen Mali Tablo ve Hesap Planları (1974), Bankaların Muhasebesinde Hesapların Planlanması (1974), vb. hesap planlarının eksikliğini ortaya koyması ve öneriler sunması da (tablo 2) muhasebe alanındaki sorunlara duyarlılığını göstermektedir.

Arkun’un çalışmalarında en çok yer verdiği üçüncü konu ise sigorta sektörü ve muhasebesidir. Sigorta konusunda fazlaca yayın yapmasında uzun yıllar sigorta sektöründe danışman olarak çalışması önemli etken olmuştur.

İyi derecede Fransızca bilen Arkun, bir kısım makalelerini de Fransızca olarak kaleme almıştır (tablo 2).

Diğer taraftan bakıldığında Arkun, 1940’dan 1990’a kadar 50 yıl boyunca muhasebe yayın alanına katkı sunmuştur. Üstelik 84 yaşındayken bile bilimsel üretime katkı sağlaması da takdire şayandır.

Tablo I

Prof. Osman Fikret Arkun'un basılmış kitapları

S. NO	Eser Adı	Yayınevi	Yıl	B. Yeri
1	<i>Muhasebe Teorisi ve Pratiği</i>	<i>İşletme Yayın Bürosu</i>	<i>1944</i>	<i>İstanbul</i>
2	<i>İşletmelerde Muhasebe Denetimi</i>	<i>İİTİ Akademisi Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı</i>	<i>1975</i>	<i>İstanbul</i>
3	<i>Muhasebe Organizasyon ve Sistemleri</i>	<i>Beyazıt İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu Yayın ve Yardım Derneği</i>	<i>1976</i>	<i>İstanbul</i>

Tablo II

Prof. Dr. Osman Fikret Arkun'un yayınlanmış makaleleri

S . NO	Makale Adı	Yayın Adı	Yıl	Cilt	Sayı	S.S
1	<i>Sigorta Şirketlerinde Teknik Rezervin ve Bunun Sigortalıların Hukukunu Muhafaza Bakımından Ehemmiyeti Nedir?</i>	<i>İktisadi Yürüyüş</i>	<i>1940</i>	<i>2</i>	<i>23</i>	<i>9-19</i>
2	<i>Planlı Muhasebe</i>	<i>Ticari Birlik Mecmuası</i>	<i>1942</i>		<i>5</i>	<i>2-3</i>

3	<i>Doğan Sigorta Şirketi</i>	<i>İktisadi Yürüyüş</i>	<i>1942</i>	<i>5</i>	<i>51-53</i>	<i>77-89</i>
4	<i>Sigorta Prodoktörlüğü</i>	<i>İktisadi Yürüyüş</i>	<i>1942</i>	<i>6</i>	<i>65</i>	<i>7-19</i>
5	<i>Sigorta ve Sigorta İşletmeleri</i>	<i>İşletme Ekonomisi ve Organizasyonu Mecmuası</i>	<i>1943</i>	<i>1</i>		<i>23-25</i>
6	<i>Sigorta İşletmelerinin Kuruluş ve Organizasyonu</i>	<i>İşletme Ekonomisi ve Organizasyonu Mecmuası</i>	<i>1943</i>	<i>2</i>		<i>55-57</i>
7	<i>Gelir Vergisi Dolayısıyla Müesseselerde Muhasebe ve Muhasipliğe Verilmesi Lazım Gelen Ehemmiyet Ne Olmalıdır</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	<i>1947</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>11-13</i>
8	<i>İşletmelerde Muhasebenin Önemi</i>	<i>İktisadi Yürüyüş</i>	<i>1947</i>	<i>8</i>	<i>169</i>	<i>5-15</i>
9	<i>Hesap Plânları</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	<i>1948</i>	<i>1</i>	<i>10-12</i>	<i>422 425</i>
10	<i>Muhasiplik Mesleği</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	<i>1948</i>	<i>1</i>	<i>8</i>	<i>274 277</i>
11	<i>Serbest Uzman Muhasip Lüzum ve Ehemmiyeti</i>	<i>Sesimiz Mecmuası</i>	<i>1949</i>	<i>2</i>	<i>22</i>	<i>7-14</i>

12	<i>Serbest Uzman Muhasip Lüzum ve Ehemmiyeti</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	1949	2	24	600 602
13	<i>Gelir Vergisi Kanununun Mükellefiyet ile İlgili Hükümlerin İzahı</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	1949	3	25	11-15
14	<i>Eclaircissement des Clauses de la loi Relative A L'impot sur le Revenu Concernant la Contribution</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	1949	3	25	38 44
15	<i>L' Eclaircissement des Clauses Contcernat de la loi Relative a Limpot sur le Revenu</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	1949	3	27	140 144
16	<i>La Base de Declarition Dars la loi de L'impot sur le Revenu</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	1949	3	29	231 236
17	<i>Serbest Uzman Muhasip Luzumu ve Ehemmiyeti</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	1950	4	40	648 650

18	<i>Sigorta ve Sigorta İşletmeleri</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	<i>1954</i>	<i>8</i>	<i>90</i>	<i>220 225</i>
19	<i>Sigorta İşletmelerinin Kuruluş ve Organizasyonu</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	<i>1954</i>	<i>8</i>	<i>91</i>	<i>253 256</i>
20	<i>İşletmelerin Sevki İdaresinde Muhasebenin Rolü</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	<i>1957</i>	<i>12</i>	<i>133</i>	<i>49 51</i>
21	<i>İşletmelerin Sevki İdaresinde Muhasebenin Rolü</i>	<i>Vergi ve Resimler Dergisi</i>	<i>1957</i>	<i>12</i>	<i>288</i>	<i>11 16</i>
22	<i>Sanayi İşletmelerinde Maliyet ve Masraflar</i>	<i>Muhasebe Mecmuası</i>	<i>1958</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>12 18</i>
23	<i>Mali Durum Raporları ve Bilânço</i>		<i>1960</i>			<i>7-34</i>
24	<i>Sigorta ve Sigorta İşletmeleri</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	<i>1960</i>	<i>2</i>	<i>10</i>	<i>4-28</i>
25	<i>Vergi Kanunlarına Göre İktisadi Kıymetlerin Değerlendirilmesi</i>	<i>Maliye Enstitüsü Konferansları 9. Seri</i>	<i>1963</i>			<i>29 43</i>

26	<i>Vergi Usul Kanunundaki Son Değişiklikler</i>	<i>İstanbul Ticaret Odası Gazetesi</i>	1964	7	319	6
27	<i>Gelir Vergisi Kanunundaki Son Değişiklikler</i>	<i>İstanbul Ticaret Odası Gazetesi</i>	1964	7	320	
28	<i>Bina ve Arazi Vergilerinde Yapılan Son Değişiklikler</i>	<i>İstanbul Ticaret Odası Gazetesi</i>	1964	7	321	4
29	<i>Gider Vergisi Kanunundaki Son Değişiklikler</i>	<i>İstanbul Ticaret</i>	1965	8	369	3-15
30	<i>Maliyet Muhasebesi ve Bütçe Kontrolü</i>	<i>Muhasebe Dergisi</i>	1966	7	26	25 30
31	<i>Maliyet Muhasebesi ve Bütçe Kontrolü</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	1966	21	241	32 36
32	<i>Sigorta İşletmeleri</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	1967	8	89	2-23
33	<i>9. Uluslararası Muhasebe Kongresi</i>	<i>Muhasebe Dergisi</i>	1967	9	30	3-5
34	<i>Hesap Plânları</i>	<i>Muhasebe ve Maliye Mecmuası</i>	1967	22	253	10 14
35	<i>Halka Açık Anonim Şirketler</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	1969	10	112	5

36	<i>Türkiye'de Sigortacılığın Geliştirilmesiyle İlgili Sorunlar. Sigorta İşletmelerinde Maliyet Sorunu</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	<i>1972</i>	<i>13</i>	<i>155</i>	<i>4-28</i>
37	<i>Ekonomi Alanında Muhasebe Mesleğinin Yeri ve Önemi</i>	<i>İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi (İİTA)</i>	<i>1973</i>		<i>1</i>	<i>16 21</i>
38	<i>Türkiye'de Muhasebenin Gelişimi ve Muhasebe Uzmanlığı</i>	<i>İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi (İİTA)</i>	<i>1973</i>		<i>2</i>	<i>123 131</i>
39	<i>Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı</i>	<i>Finans Politik & Ekonomik Yorumlar</i>	<i>1973</i>	<i>11</i>	<i>1</i>	<i>43-47</i>
40	<i>Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği</i>	<i>Finans Politik & Ekonomik Yorumlar</i>	<i>1974</i>	<i>11</i>	<i>2</i>	<i>57-60</i>
41	<i>Kalkınmada Muhasebenin ve Muhasebe Uzmanlığının Önemi</i>	<i>Finans Politik & Ekonomik Yorumlar</i>	<i>1974</i>	<i>11</i>	<i>7</i>	<i>1923</i>
42	<i>11. Uluslararası Muhasebe Kongresi (Munich-10-14 Ekim 1977)</i>	<i>Finans Politik & Ekonomik Yorumlar</i>	<i>1974</i>	<i>11</i>	<i>9</i>	<i>23-27</i>

43	<i>Muhasebe Standartları, Tek Düzen Mali Tablo ve Hesap Planları</i>	<i>Finans Politik & Ekonomik Yorumlar</i>	1974	11	10	39-42
44	<i>XII. Türkiye Muhasebe Kongresi</i>	<i>Finans Politik & Ekonomik Yorumlar</i>	1974	11	11	21-22
45	<i>Bankaların Muhasebesinde Hesapların Planlanması</i>	<i>Finans Politik & Ekonomik Yorumlar</i>	1974	11	11	29-31
46	<i>Ekonomik Kalkınmada İşletmecilik ve Muhasebenin Önemi</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	1977	18	206	11
47	<i>Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılında Türkiye'de Mükerrerer Sigorta</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	1981	22	259 260	10-11
48	<i>Sigorta İşletmelerinde Muhasebenin Özellikleri</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	1983	24	279	11-32
49	<i>Türk Sigortacılığının Yitirdiği Büyük Değerlerden: Refi Bayar</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	1986	27	313	
50	<i>İşletme Öğreniminin Önemi</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	1987	28	325	10-40

51	<i>Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Yasalaşması</i>	<i>Sigorta Dünyası</i>	1990	31	362	6-7
52	<i>Sigorta şirketlerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Zorunlu Denetimi</i>		1990	32	370	6-7

Arkun'un Aile Bağları

Uzun yıllar İstanbul'da Moda Atıfet sokakta ikamet eden Arkun ilk evliliğini 1924 yılında Mualla Hanım'la gerçekleştirmiştir. İlk evliliğinden 1928 yılında Nurhan ve 1930 yılında ise Perran isimli kızları vardır. Osman Fikret Arkun ile Mualla Hanım bir süre sonra boşanmışlardır. Her ikisi de uzun süre evlenmemişler ve Mualla hanım 1978'de vefat etmiştir.

Arkun ikinci evliliğini, İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi öğretim üyelerinden psikolog Prof. Nezahat hanım ile yapmıştır (Milliyet Gazetesi, 1982).

Sonuç

Gerek TMUD'un kuruluşunda, gerekse Türkiye Muhasebe Kongrelerinin başlatılmasında önemli rolü olan Arkun, aynı zamanda yapacağı işlerin öncesinde iyi bir araştırma yapan, bilgiye dayalı girişimci bir özelliğe sahipti. TMUD konusunda da, muhasebe kongreleri konusunda da öncelikle yurtdışında ilgili meslek örgütlerinde ve kongrelerde araştırmalar yapmış; bizzat ilgili meslek örgütlerini ziyaret etmiş, görüş alışverişinde bulunmuş ve elde ettiği deneyimleri TMUD'da

ve muhasebe kongrelerinde uygulamaya geçirmiştir. Muhasebe kongreleri konusunda Dünya Muhasebe Kongrelerinin belgelerini getirtmiş, Türkçeye çevirterek Türkiye Muhasebe Kongrelerinin altyapısının oluşturulmasına katkıda bulunmaya çalışmıştır.

Arkun'un üç özelliğinden ilki muhasebe akademisyenliğidir. kitapları öncüdür. Uygulamaya dönük akademisyenliğin öncülüğünü yapmıştır. Arkun'un ikinci özelliği, muhasebe meslek örgütlenmesine, muhasebe mesleğinin yasal düzene kavuşmasına ve bunun yanında akademisyenler ile muhasebecilerin birlikte toplantılar ve kongreler yapmasına öncülük yapmasıdır. Üçüncü özelliği ise, işletmelerde sürekli olarak uygulamanın içinde olması ve özellikle Türk sigortacılık kurumlarının saygın duruma gelmesinde önemli katkılarda bulunmasıdır.

Çalışmayı Prof. Oktay Güvemli'nin Prof.Osman Fikret Arkun hakkında yaptığı önemli bir tespitiyle sonlandırabiliriz.

“Türkiye’de binlerce öğrenci yetiştiren, uygulamada bir çok kurumun gelişmesine katkıda bulunan, öğrencileri ile birlikte bu kurumlarda çalışan Prof. Osman Fikret Arkun’un Türkiye muhasebe tarihinde önemli bir yeri vardır.” (Güvemli, 1994)

KAYNAKÇA

- Arkun, O. F. (1944). Muhasebe Teorisi ve Pratiği. İstanbul: İşletme Yayın Bürosu.
- Arkun, O. F. (1947). Gelir Vergisi Dolayısıyla Müesseselerde Muhasebe ve Muhasipliğe Verilmesi Lazım Gelen Ehemmiyet Ne Olmadır Muhasebe ve Maliye Mecmuası, 1(1), 11-13.
- Arkun, O. F. (1975). İşletmelerde Muhasebe Denetimi. İstanbul: Çeltüt Matbaacılık Koll.Şti.
- Aysan, M. A. (1996, Ağustos-Eylül). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi. Mali Çözüm Dergisi(37).
- Aysan, M. A. (2008, Ekim). Uluslararası Finansal Raporlama StandartlarınaUlusal Uyum: Türkiye Örneği. Muhasebe ve Finansman Dergisi(40), 44-53.
- Bayer, Y. (2001, Temmuz 19). Tesadüfler Halkası. Hürriyet Gazetesi. Hürriyet Gazetesi. 07 17, 2017 tarihinde <http://www.hurriyet.com.tr/tesadufler-halkasi-5043> adresinden alındı
- Güvemli, O. (1994, Nisan). Prof. O. Fikret Arkun’un Ardından. Denge Dergisi(21), 41-43.
- Güvemli, O. (2003). İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi. İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Kökçü, E. (2014, 03 25). 16 Ocak 1937 Atatürk Yüksek Ticaretlilerle. 03 21, 2016 tarihinde Yüksek Ticaretliler: <http://yuksekticaretli.org/aturk-yuksekticaretlilerle-16-ocak-1937-2.html> adresinden alındı

- Milliyet Gazetesi. (1982, Nisan 2). Atilla Hülügü Vefat İlanı. Milliyet Gazetesi, 13. Milliyet Gazetesi.
- Milliyet Gazetesi. (1994, Şubat 2). Osman Fikret Arkun Vefat ve Başsağlığı. Milliyet Gazetesi, 27. Milliyet Gazetesi.
- Otar, İ. (y.y.). Tarihten Bir Anı: TMUD Derneğimizin Kuruluş Öyküsü. (Y. Otar, Röportaj Yapan, & A. Aytulun, Düzenleyen) Arif Aytulun - TMUD Başkanı. 07 19, 2017 tarihinde alındı.
- Timur, M. (2006, 20-21 Nisan). Açılış Konuşması. I. Türkiye Muhasebe Forumu - Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği (s. 4-5). İstanbul: TÜRMOB.
- Toprak, Z. (2010). Geçmişten Geleceğe Anadolu Sigorta - Türkiye'nin Sigortası. İstanbul: Anadolu Sigorta.
- Türker, M. (2006, 20-21 Nisan). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Faaliyetleri ve Muhasebe Mesleğinin Geleceği. I. Türkiye Muhasebe Forumu - Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği (s. 11-30). İstanbul: TÜRMOB.
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD). (tarih yok). TMUD Tarihçe. 07 17, 2017 tarihinde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği: <http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.as> adresinden alındı.
- Vikipedi. (1948, Kasım 22-27). 1948 Türkiye İktisat Kongresi. 03 2016, 2017 tarihinde Vikipedi, Özgür Ansiklopedi: https://tr.wikipedia.org/wiki/1948_T%C3%BCrkiye_%C4%B0ktisat_Kongresi adresinden alındı

MUHASEBE TARİHİNDEN SAYFALAR

TÜRKİYE’DE İŞLETME EĞİTİMİNİN TARİHÇESİ İLE İLGİLİ BİR GÖRÜŞ

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

1- Tanzimat öncesi, özel kesim esnaf düzeyindedir. Mahalle ihtiyacına dönük üretim yaparlar. Bu Ahi, Lonca, Gedik düzeninin doğal sonucudur. Ama ticaret ile uğraşan büyük tüccarlar da vardır. Ne var ki, devletçi bir iktisadi yapıya sahip Osmanlıda bunların gelişmiş bir işletmecilik kültürü yoktur. Muhasebe belgeleri bugünlere kadar gelmemiştir. Ancak muhtemelen basit kayıtlarla hesaplaşma ihtiyaçlarını görüyorlardı.

Devletin askeri amaçlar ile yaptığı üretimin miktar kayıtlarına zaman zaman rastlanmaktadır. Ama asıl kayıtlar, tersane, saray mutfağı gibi yerlere aittir. Kâr amaçlı bir işletme yoktur, muhasebesi de yoktur. Muhasebe devlet muhasebesinde gelişmiştir. Hem de çok gelişmiştir.

2- Kâra dayalı işletme anlayışı ile Tanzimat sonrası karşılaşılmaktadır. Çünkü Tanzimat (1839) batı ile entegrasyonu öngörür ve batının kapitalist tutumu Osmanlıyı kısa sürede etkiler. Özel kesimde sermaye birikimi olmadığı için, devlet Fabrika-i Hümayun adı altında iktisadi devlet kuruluşu oluşturma çabasına yönelir (1840’lı yıllar). Fabrikalar kurulacak, kâr edecek ve konulan sermaye geri alınacaktır. 140’a yakın fabrikanın kurulmasına girilir. Azı faaliyete geçer. Ama Osmanlı işletmecilik ihtiyacını duyar. Bu deneyim sonrası da 1845’ler de iki yüz öğrenciyi Fransa’ya gönderirler. Bunlar Paris’deki Les Ecoles de Haute Etude Commercial’lerde okurlar. Bunlar, XIX. yüzyılın ikinci yarısında ülkeyi yönetirler.

3- Fransa'da işletmecilik eğitimi alan bu kişiler, önce Napolyon'un Code de Commerce'ini 1850'de Kanunname-i Ticaret adı ile tercüme eder ve yayınlarlar. Bu, batı ticaret şirketleri hukukunu ve çift yanlı kayıt düzeninin defter sistemini getiren bir kanundur. Ama ticarete şeriat kuralları geçerli olduğu için fazla bir uygulama alanı bulunmaz. Yabancı sermayeli kuruluşlar yararlanır. 1856'da Osmanlı Bankası bu yasaya dayalı olarak kurulur. Ama iyi bir işletme örneği olur. Yasanın asıl işlerliği, yine yabancı sermaye ile kurulan Tünel işletmesinde, Beşiktaş – Bayazıt atlı tramvay şirketinde (1872- 1876) görülür. Bunlar da başarılı işletmelerdir. Mali tablolarını yayınlarlar, ortaklarına kâr dağıtırlar.

4- Ve bu deneyimler üzerine 1879'da kâra dayalı işletme kurma çabalarının birden ortaya çıktığı görülmektedir. Önce çift yanlı kayıt yöntemine devlet resmen geçer. Aslında 1850 Ticaret Kanunu ile geçilmiştir. Ama padişah devlet muhasebesini bahane ederek yeniden ferman çıkarır. Amaç ticaret – muhasebe birlikteliğine vurgu yapmaktır. Peşinden İstanbul Ticaret Odası kurulur (1882) ve bunun hemen peşinden de Hamidiye Ticaret Mektebi (1883) (Bugünkü Marmara Üniversitesi – İşletme Fakültesi) kurulur. Bu lisans düzeyinde ilk işletme eğitimidir. Özellikle 1870'li yıllardan sonra orta eğitim düzeyinde işletme eğitimi vardır. Müslüman olmayan kesimler özel okullar kurarlar. Ama etkinlikleri fazla değildir ve kalite sorunu vardır. Örneğin hiç muhasebe kitapları yoktur. İlk kitaplar Hamidiye Ticaret Mektebi'nin kuruluşundan sonra Fransızcadan tercüme edilir.

5- Hamidiye Ticaret Mektebi, 1936'da İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi kurulana kadar tek işletme eğitim kurumu olarak faaliyette bulunmuştur. 1914'de okulun programı yenilenirken, hazırlık sınıfları ticaret liselerinin öncüsü olarak kurulur ve Cumhuriyet'in ilk döneminde sayıları hızlı bir artış gösterir. 1950'ye gelindiğinde,

lisans düzeyinde eğitim yapan dört kurum olduğu görülmektedir. Bunlar, İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi (1936), İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu (1945) ve kısmen işletme eğitimi veren Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi'dir. Bu dört okulun yıllık mezun sayısı, 280'i iki yüksek ticaretten olmak üzere 432'dir.

6- 1950'de liberal iktisat politikalarının uygulanmaya başlanması ile, özel kesim işletmeleri hızla artmaya başlar. Büyük bir iktisadi devlet teşekkülünün yüzlerce küçük işletme yapmaya başlar. Ve bu işletme sayısının artışı genelde işletmeci ve özelde muhasebeci ihtiyacını artırmıştır (İmalat sanayi işletme sayısı 1950'de 2.618, 1980'de 8.710 – Toptancı işletme sayısı 1963'de 154.267, 1985'de 418.541'dir) .

7- Artan işletmeci talebini karşılamak üzere iki önlem alınmıştır. İlk önlem Yüksek Ticaret Okulları, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi haline getirilmiş olmasıdır. 1980'e gelindiğinde bu akademi sayısının yediye çıktığı, bağlı okullar ile birlikte bu sayının 23'e ulaştığı görülmektedir. 1980'de bu 23 okulun öğrenci sayısı 40.276, mezun sayısı ise 4.623'e ulaşmıştır.

İkinci önlem yeni üniversiteler kurulması ve işletmecilik eğitimi yapan fakültelerin sayısının artmasıdır. Akademi ve bağlı okullara bu fakülteler eklendiğinde işletmecilik eğitimi veren lisans düzeyindeki kurum sayısının 48'e, öğrenci sayısının 60.653'e toplam mezun sayısının ise, 7.287'ye ulaştığı görülmektedir.

Kaynak: O. Güvemli, *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Sayfa 395, 2001, İstanbul. İşletmecilik eğitiminde 1950-1980 arasında büyük değişim yaşanmıştır.*

8- 1980 Yılı sonrasında Türkiye'nin dışa açılma süreci başlamıştır. 1950- 1980 arası askıya alınan muhasebe düşüncesinin batı ile entegrasyonu yeniden gündeme gelmiş ve bu süreç 2011 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu ile küresel ekonomi ile entegrasyona dönmüştür. Bu dönüş, uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası denetim standartları ile gerçekleştirilme aşamasına gelmiştir.

Denetim, yönetim, uluslararası finans ve uzlanım muhasebeleri ile çeşitlenen muhasebe eğitimi artış eğilimini bu dönemde de sürdürmüştür. Bu döneme 1982 niversite reformu damgasını vurmυřtur. Bu reform, bugün de devam eden her ile bir niversite stratejisi ile büyük gelişme göstermiştir.

2000 Yılında lisans düzeyinde işletmecilik eğitimi alan ğrenci sayısının 123.000, diploma alan ğrenci sayısının ise, 18.722 yükseldiği grlmektedir. Açıköğretim ve nlisans ile birlikte bu sayılar sırası ile 324 ve 50000 bulmaktadır.

Kaynak : O. Güvemli Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt 4, Sayfa 400-401,2001, İstanbul.

Tablo 1

2012 - 2013 ğretim yılı lisans düzeyi işletme eğitimi

Fakülte Sayısı	Kayıt Olan ğrenci Sayısı	Diploma Alan ğrenci Sayısı
118 İİBF	65.579	35.630
4 Siyasal Bilgiler Fak.	1.291	804
3 Ticari Bilimler Fak.	3.284	1.883
2 İktisat Fakültesi	3.244	1.628
2 İİ ve Sosyal B. Fak.	181	-
Toplam: 143	74.367	40.465

Kaynak : MUFAY dergisi Temmuz 2015 Mikail Erol, Türkiye'de Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi

Not : Bu sayılara açıköğretim dahil değildir.

YÜKSEK TİCARETLİLER ANKARA'DA (1930-1938)

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

1. Atatürk devrimleri 1921-1926 temel yasaları kapsar (Anayasalar, Medeni Kanun, Ticaret Kanunu gibi. 1926-1930 Arası vergi kanunları çıkarılır. 1930'da Sanayi Kongresi yapılır. Ve ekonomik atılım başlar: Türkiye İş Bankası kurulur, Ziraat Bankası düzene sokulur. Merkez Bankası kurulur. Bunlar 1932'de tamamlanır. Sıra sanayi hamlesini yürütecek bankalara gelir.

Sümerbank (1933), Etibank (1934) kurulur. Bu iki bankaya bağlı olarak Türkiye'nin her yanına dağılan elliye yakın dev sanayi kuruluşları 1938'de tamamlanır. Bunlar Orta Doğu'nun ilk kez hayata geçen dev kuruluşlarıdır.

2. 1930'da başlayan ve 1938'de tamamlanan bu dev sanayileşme hamlesini Ankara nasıl gerçekleştirmiştir? İşletme eğitimi almış, kaliteli insan gücü var mıydı? Devletin mülki idaresi için eleman yetiştiren Mekteb-i Mülkiye bir yana bırakılırsa, işletmeciyi yetiştiren tek okul vardı: 1924 -1938 arası adı Ulum-u Aliye-i Ticariye Mektebi olan bugünkü Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi... Yıllık mezun sayısı 10'un altında iken 1926'da birden 20'nin üzerine çıkmıştır. Mezun sayısı 1930'da 30'u geçmiş, 1935'de 100'e ulaşmıştır. İkinci Dünya Harbi'nde bu sayısının 150'yi geçtiği görülmektedir.

1930 – 1938 arası toplam mezun sayısı 731'dir. Bunların içinden yüzlercesi Ankara'da görev almış olsa gerektir. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi 1936'da İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu

1945 kurulmuşlardır. Yani onların mezunları bu ilk dönemde görev almamışlardır. Sayısı hızla artan ticaret liseleri mezunları ile kadrolar desteklenmiştir.

3. Bu genç adamlar Ankara'ya gittiklerinde merkezi sanayi hamlesini başlatan kadrolar içinde yer almışlardır. Kadroları bankalardadır, iktisat vekaletindedir. 1933–28 yılları arasında çoğunlukla Alman kökenli sayısı 152'yi bulan, muhasebe eğitimi almış çoğu akademisyen işletme mühendisleri merkezi kadrolarda görev almışlar ve sanayi kuruluşlarını dolaşmış ve rapor düzenlemişlerdir. Bunlara bu genç mezunlar eşlik etmiş ve uygulamada eğitilmişlerdir. Ve bu kadrolar iktisadi devlet kuruluşlarının uzun yıllar yöneticiliğini yapmışlardır. Türk sanayi tarihinin en başarılı girişimi olan 1933-1938 sanayileşmesinde yüksek ticaretlilerin büyük payı vardır.

4. Ankara 1930- 1938 yılları arasında Ulus merkezlidir. Heykelin kuzeyinde İş Bankası, Sümerbank vardır. Güneyinde de T.C. Merkez Bankası, Ziraat Bankası ve Vakıflar sıralanır. Etibank Sıhhiye'dedir. Çalışanlar Saman pazarı – Ulus kesiminden Ankara kalesine doğru uzanan mahallelerde ikamet ederler. Ulus dolayındaki lokantalarda yemek yerler, kahvelerde otururlar. İşte yüksek ticaretlilerin yaşam alanları budur. 1936 Yılında Yüksek Ticaretliler Derneği'ni kuran bu kişilerdir.

5. Büyük Atatürk'ün onların okullarını bilmemesi mümkün değildir. Pera'daki baloya ziyaretinin bilinçli olma ihtimali vardır. Pera'da kurulan ilişki bir nezaket göstergesidir ve muhtemelen büyük Atatürk, onların çabalarına teşekkür etmek istemiş olsa gerektir.

CUMHURİYET'İN İLK DÖNEMİNDE MUHASEBE DÜŞÜNCESİNE KATKI VEREN MUHASEBE DÜŞÜNÜRLERİ (1923 – 1950)

Öğr. Gör. Dr. Muhsin ASLAN

Yıldız Teknik Üniversitesi

Cumhuriyet'in kurulduğu dönemde ülkede birçok alanda olduğu gibi muhasebe düşüncesine katkı verebilecek insan kaynakları eksikliği söz konusudur.

Bu dönemde muhasebe düşüncesine katkı sağlama konusunda üç temel faktör rol oynamaktadır.

Bunlardan birincisi, Osmanlı'nın son döneminden Kurtuluş Savaşı sonuna kadar ülkenin yetişmiş insan kaynaklarının büyük bir kısmının savaşlarda hayatını kaybetmesi nedeniyle yetişmiş insan kaynakları eksikliğidir.

İkincisi, Osmanlıda 1100 yılı aşkın bir süredir kullanılan devlet muhasebe sistemi olan merdiven yönetiminin bırakılarak 1879'li yıllardan sonra çift yönlü kayıt sistemine geçilmesi nedeniyle, henüz çift yanlı kayıt yöntemini iyi bilen ve bu alanda muhasebe düşüncesine katkı sağlayacak yeterli birikime sahip muhasebe profesyoneli eksikliğidir.

Üçüncüsü ise 1928'de Latin alfabesine geçişle birlikte yeni alfabe ile muhasebe alanında kitap yazabilecek kişilerin eksikliğidir.

Ancak bu dönemde yaşanan bütün bu zorluklara ve diğer teknolojik eksiklere rağmen O.G. Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı kütüphanesinde 1928-1950 arası basılı nüshalarına erişilebilen 102 kitap bulunmaktadır. Bu kitaplar 5'er yıllık dönemler halinde ayrılarak aşağıda verilmiştir.

- 19'u 1928-1935 arasında,
- 28'i 1936-1940 arasında,
- 23' 1941-1945 arasında ve
- 32'si 1946-1950 arasında

Toplam 102 adet kitabın dönemin zorluklarına rağmen yayınlanmış olması takdir edilmesi gereken bir durumdur.

Yayınlanmakta olan muhasebe düşünürleri serisi konuyla ilgili hazırlanmakta olan kitaptan özetlenmiştir. Cumhuriyet dönemi ilk çeyreğinde muhasebe düşüncesine katkı sağlayan muhasebe düşünürleri ile bilgi, belge, anı vb. alışmaya katkı sağlayacak paylaşımda bulunabilecekler guvemli.muftav@yahoo.com ve yazarın e-posta adresinden iletişime geçebilirler.

Cumhuriyetin ilk döneminde muhasebe düşüncesine katkı sağlayan muhasebe dşnrleriyle ilgili çalışmalarda yazarların aile bağlarının verilmesindeki temel amaç, yazarlarla ilgili bundan sonraki yapılacak çalışmalara ışık tutmaktır. Bu çerçevede verilen bilgiler hem bundan sonra araştırma yapacaklara yol gösterecek hem de bu kişilerle ilgili elinde bilgi ve belge bulunanlar ellerindeki materyalleri makalenin yazarıyla paylaşmak isterlerse hazırlanmakta olan ve gelecekte yayınlanması düşünülen konuyla ilgili kitap geliştirilmiş ve zenginleştirilmiş olacaktır.

Çalışmada bu dönemde muhasebe düşüncesine katkı veren muhasebe düşünürlerinden Süleyman şahinbaş (Aslan, 2016) Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisinin 11. sayısında

incelenmişti. Derginin bu sayısında da Cumhuriyetin ilk çeyreğinde muhasebe düşüncesine katkı sağlayan muhasebe akademisyenlerine yer verilmiştir.

KAYNAKLAR

- Aslan, M. (2016, Temmuz). XX. Yüzyılın Ortalarında Uygulamadan Yetişmiş Bir Muhasebe Düşünürü: Süleyman F. Şahinbaş. Muasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi(11), 229-237.

HÜSEYİN COŞKU'NUN DERLEMESİNDEN 2017

M. KEMAL ATATÜRK'DEN ÖZLÜ SÖZLER - III

- Müspet bilimlerin temellerine dayanan, güzel sanatları seven, fikir terbiyesinde olduğu kadar beden terbiyesinde de kabiliyeti artmış ve yükselmiş olan erdemli, kudretli bir nesil yetiştirmek ana siyasetimizin açık dileğidir.
- Eğitim ve öğretimde uygulanacak yol, bilgiyi insan için fazla bir süs, bir zorbalık vasıtası, yahut medeniyetini bir zevkten ziyade maddi hayatta muvaffak olmayı temin eden pratik ve kullanılması mümkün bir cihaz haline getirmektir.
- Kadınlarımız ilim ve fen sahibi olacaklar ve erkeklerin geçtikleri bütün öğrenim basamaklarından geçeceklerdir. Kadınlar toplum yaşamında erkeklerle birlikte yürüyerek birbirinin yardımcısı ve destekçisi olacaklardır.

**PROF. DR. CEVAT YÜCESOY'UN
YÜKSEK İKTİSAT VE TİCARET
MEKTEBİNİN İKİNCİ SINIFI BÜRO
KOMERCİAL DERSİ PROGRAMI (1943)**

1. MUHASEBENİN KISA TARİHÇESİ

A. Muhasebe hesabı hakkında genel bilgiler :

1. Bir hesabın borçlu ve alacaklı sahifeleri ve sütunları
2. Bir hesabın irtibat numaraları, izahat haneleri
3. Bir hesabın adı
4. Bir hesabın açılması, bakiyeleri, muvazenesi, kapanması

2. MUZAAF VE BASİT KAYIT USULLERİ ...

A. Hesapların muhtelif bakımdan tasnifi:

A tasnifi : Kapital, Kıymet, Şahıs, Netice hesapları...

B tasnifi : Asli hesaplar, Nazım hesaplar..

C tasnifi : Ana hesaplar, Tali hesaplar, Her nevi hesaplar üzerinde müteferrik meseleler. Tatbik edilecek borçlu ve alacaklı tarafları sahifeleri, sütunları, toplanacak bakiyelerin ifade ettiği manaların izahı... Kâr–zarar gösteren hesapların (kıymet hesapları) kâr ve zararları kayıt, tespit ve nakledilecektir.

3. DEFTERLER

A. Kanuni defterler:

Yevmiye defteri, Defter-i Kebir, Envanter ve Bilanço defteri, Kopya–Muhaberat defteri.

B. İhtiyari defterler :

Kasa defteri, Emtia defteri, Senet defteri.. Demirbaş eşya ve sabit kıymet defteri, Depo ve mübayaa defteri, sarış defteri.

Kayıt hatalarının hesaplarda, defterlerde tespiti.

4. MİZANLAR VE ENVANTER

Aylık mizan ve umumi muvakkat mizan.. Envanter... Umumi kat'i mizan.

A. Bilanço

Bilanço şekilleri: Bilançonun aktif ve pasifine geçebilen hesaplar... Hesapların kapanması ve açılması...

B. Monografi

Ders yılı sonuna doğru:

a. Kuruluş kayıtları.

b. Alım – satım işleri

c. Borçlu, alacaklı hesaplar

d. Aylık mizan

e. Envanter işlemleri

f. Kat'i mizan ve bilanço çıkarılması

g. Hesapların kapanması ve yeniden açılması

H.Monografinin bütün kayıtlarının mümkün olduğu kadar vesikalar ile irtibatlandırmak.

Defter usulü, tek yevmiye, İtalyan sistemidir.

İSMET ALKAN'IN ENDÜSTRİ İŞLETME EKONOMİSİ VE ESAS MESELELERİ ADLI KİTABININ BAŞLANGICI (1938)

BAŐLANGIÇ

Türkiye'deki milli endüstri inkiőafının ve Cumhuriyet devrinden beri bu sahada atılan adımların, yapılan hamlelerin büyüklüğünü takdir edebilmek için, istatistik rakamlarının mevcudiyetlerinden ve onların hakikati itiraz kabul etmez bir şekilde ifade ediőlerinden istifade etmek mecburiyeti vardır. Milli endüstrimizin kuruluşuna başlandığı tarihten itibaren geöen Şu kısa, aşağı yukarı on senelik bir zaman içerisinde memleketimizde bine yakın fabrika aöılmıştır. Halen Türkiye'de 1500'den fazla fabrika öalıőmaktadır ki; bilhassa son yıllar zarfında yapılan endüstrileőme planları mucibince kurulan ve kısmen öalıőmaya başlayan fabrikaların büyüklükleri nazarı itibara alınırsa, hamlenin büyüklüğü ve bu varlıkların ulusal ekonomik bünyemiz içerisindeki mevkilerinin kıymeti apaöık bir şekilde meydana öıkacaktır.¹

Türkiye'de endüstriyel sahadaki bu ilerleyiőin ve yükseliőin feyizli, değerli neticelerini ve bunların umumi ekonomik yaőayıőımız üzerine olan büyük tesirlerini, daha őimdiden gözle görünür, elle tutulur bir şekilde tespit eder, iftihar ve gururla sayarken, hiö şüphesiz bu ilerleyiőin mahsulü olan İşletmelere büyük bir önem vermek mecburiyeti hasıl olmaktadır.

¹ Bu hususta fazla malumat için: Selahiyet sahiplerinin nutuklarına, günlük gazetelere ve koleksiyonlarına, Ekonomi Bakanlığının neőriyatına muhtelif mecmualarda bu mevzu üzerine yazılmış makalelere, Sümer Bank bültenlerine, Baővekalet İstatistik Umum Müdürlüğü'nün yayınlarından Sanayi İstatistikleri ne, ve nihayet Milli Sanayi Birliğinin neőriyatına bilhassa bu birliğin onuncu yıldönümünü kutlarken öıkarttığı Türkiye de Sanayi'in İnkişafı adlı eserine müracaat.

Bu bakımdan bizde de, diğer endüstri devletlerinde olduğu gibi, bugünkü yeni doğan vaziyet icabı düşünülmesi ve üzerinde durulması lazım gelen birçok noktalar, önemle başarılması mecburi olan birçok problemler vardır. Bu noktalardan birincisi ve belki en mühimi: Kurulan bu endüstri işletmelerini ekonomik ve rasyonel şartlar, kanunlar içerisinde idare etmek ve bu ticari varlıklardan memleket, şahsi menfaat bakımından en büyük istifadeyi temin etmektedir.

Günden güne çoğalan ve daha çoğalacağı şüphesiz ve pek tabii olan bu varlıkların iyi ve mükemmel idaresi, ancak bu hususta bilgili, ekonomik ve ticari düşünüş kabiliyetini haiz olmakla kabildir. Ayrıca içerisinde bulunulan vaziyetin ve branşın icap ettirdiği seyaliyeti ve kavrayış kabiliyetini nefsinde kökleştirmek mecburiyeti de vardır. Çünkü bu işletmeler için bundan sonra mücadelesiz, rakipsiz ve rekabetsiz yaşamak, işlemek ve büyümek zorlaşacak, hatta aynı çeşit mal istihsal eden işletmeler çoğaldıkça imkansızlaşacaktır. Yalnız ekonomik ve rasyonel esaslara istinaden, ticari bilgili, ticari düşünüş ve görüş kabiliyetli kimseler tarafından ticari esaslara ve temellere göre çevrilen endüstri işletmeleri bu çetin imtihandan ve ekonomik savaştan muzaffer olarak çıkacaklar, gayelerine muvaffakiyetle erebileceklerdir. Diğerleri için vaziyet tamamen aksi olacak ve nihayet bu işletmeleri kapamak ve ticari faaliyeti bırakmak mecburiyeti hasıl olacaktır.

Buna nazaran muhakkak ve çok aşikar olan, dikkat edilmesi icap eden mühim bir nokta varsa o da, her ne bahasına olursa olsun, işletmelerin hiçbir zaman körü körüne denecek bir şekilde idare edilmemesi ve işlerin gelişi güzel ve yahut kadere bırakılarak yapılmamasıdır. Baştan itibaren planlı çalışmak, mazideki tecrübelerden istifade etmek, atide zuhur edebilecek vaziyetleri tasarlamak ve hesap etmek, iyi bir hesap işi organizasyonuyla çalışmak en birinci vazife olmalıdır.

Hiç şüphesiz bu önemli vazife, dinamik bir hamle ile kurulan bugünkü Ulusal Türk Endüstrisi için o nispette mühimleşmekte ve ciddileşmektedir. Bu çok mühim ödevin yapılmasını temin etmek, esas itibariyle müteşebbislerin omuzlarına yüklenen bir borçtur. Her ne kadar bugün Türkiye’de endüstriyel savaşın bayraktarı devlet ise de, müteşebbislerin de bu ilerleyiş ve endüstriyel savaş içerisindeki vazifeleri önemlidir. Böyle bir önderlik, memleketimizin bugünkü vaziyeti icabı, şüphesiz çok yerinde bir harekettir. Yalnız şuna inanmamız lazımdır ki, bir gün bu vaziyet değişebilecek ve hükümet daha ziyade umumi münasebatı tanzim, genel esaseti tespit ve icrasını kontrol eden bir kuvvet; müteşebbisler ise bu disiplin içerisinde ticari varlıkları çeviren, onları bir sistem dahilinde işleten mevcudiyetler olacaklardır. Aynı zamanda bir millet sınırları içerisinde ne kadar çok müteşebbis bulunursa ve onlar ne kadar fazla muvaffak olur ve kazanılırsa, o millet o derecede zenginleşecektir. Bundan dolayı inkarı kabil olmayan bir hakikat varsa o da, müteşebbisler tarafından yapılmasını mecburi olan bu vazifelerin ancak, bu sahadaki teorik esaslar ve bilgilerle mücehhez olmak, onlardan lazım gelen istifadeyi temin etmek ve bu nazari malumatı iyice kavradıktan sonra, ameli hayatın değişik vazifelerini de nazarı itibaren alarak çalışmak sayesinde başarılabileceğidir.

İşte bu sonsuz ve derininançtancesaretalarak neşrine başladığım İşletme Ekonomisi İlmi serisinden ikincisi olan ve Endüstri İşletme Ekonomisi ve Esas Meseleleri adını taşıyan bu kitap¹, endüstri işletmeleri alakadar eden problemleri genel bir şekilde incelemekte ve bu varlıklara ait mevzuları umumi bir görüşle analize etmektedir.

¹ Kitap münderecatının daha iyi anlaşılabilmesi ve bu mevzu üzerinde esaslı bir fikir edinilebilmesi için burada kullanılan birçok ilmi ve ticari ıstılahların ifade ettikleri manayı bilmek icap edecektir. Bunun için bu ıstılahların bir çoğunu inceleyen ve onların ifade ettikleri mana ve mefhumu izah eden birinci kitabımın okunmasını ısrarla tavsiye etmeyi ve sayın ve sayın Okuyucularımın dikkat nazarlarını bu husus üzerine çekmeyi bir vazife addediyorum.

Memleketimizde henüz kapatılmamış bir boşluğu doldurmaya çalışan ve bilhassa bu sahada, bu şekliyle ilk olmak şerefini taşıyan bu eser, Türkiye de endüstriyel inkişafın büyük hamlelerine önder olanlara, kuruculara, idarecilere, ekonomistlere, ticaret ve iktisat tahsili yapanlara ve nihayet iktisadi bilgiler toplayanlara ufak bir yardımda bulunursa ve bu suretle mevcudiyetinden beklediğim vazifeyi ifa ederse: Ne mutlu bana !

***HÜSEYİN COŞKU’NUN DERLEMESİNDEN 2017
M. KEMAL ATATÜRK’DEN ÖZLÜ SÖZLER - IV***

Bugün hepimize düşen ortak görev; ulusal değerlere, bilince, Cumhuriyet’e sahip çıkmak, Çanakkale’yi, Kurtuluş Savaşı’nı kazanan ruhu korumak ve bu bilinci gelecek kuşaklara aktarmaktır. Türk Milleti dili, kültürü, tarihi ve saygı kimliğiyle aydınlık yarınlara el ele güçlü biçimde yürüyecektir.

DR. ESAT DEMİREL'İN BANKA MUAMELELERİ VE MUHASEBELERİ ADLI KİTABININ BAŞLANGICI (1938)

TARİFLER

Bankalar, tucclarların emtia ticaretinde oynadıkları rolü, para ticaretinde oynarlar.

Nasıl tacir mahsulatı mümkün olduğu kadar ucuza satın alır ve kabil olduğu kadar pahalıya satarsa, banker de kazancını en aşağı bir hadle (taux) istikraz ve en yüksek bir hadle ikraz etmek suretiyle temin eder.

Bidayette, bankerler sadece sarraf idiler. Sonradan tacir ve hususi şahısların paralarını bir muhafaza ücreti mukabilinde mevduat (depot) olarak kabul ederek muamelelerini genişlettiler. Bu suretle mevduat sahipleri akçelerini emniyet altına almış oluyorlardı.

Kasalarında gelirsiz duran mühim meblağları nemalandırmak için, bankerler, bu paraları ticaret ve sanayinin emrine vermeyi düŐündüler. Bu tarzdaki hareketleri, bankerleri mevduat sahiplerine bir ücret (faiz) vermeye mecbur etti. Bu suretle hakiki manadaki depo bir istikraz muamelesi Şeklini aldı.

Diğer taraftan bankerler de kendilerine yatırılan paraları daha yüksek bir faizle-timatlarını kazanmış olan kimselere ikraz etmeye başladılar.¹

¹Kredi (credit) nin kökü itimattır. Filhakika bu kelimenin etimolojik manası da bunu gösteriyor: Credid (credere=inanmak). Yazarın eklemesi

İşte ancak bundan sonra ehimmietleri gittikçe artan kredi senetleri (poliçe, emre muharrer senet vs.) meydana çıkmış ve bankalar tam manasıyla birer kredi müessesesi haline gelmişlerdir.

Bankaların başlıca rolü paralarına yatıracak yer arayanlarla sermayeye ihtiyacı olanlar arasında mütevassıtlık etmekten ibarettir.

HÜSEYİN COŞKU'NUN DERLEMESİNDEN 2017
M. KEMAL ATATÜRK'DEN ÖZLÜ SÖZLER - V

• Geçen zamana nispetle, daha çok çalışacağız. Daha az zamanda, daha büyük işler başaracağız. Bunda da muvaffak olacağımıza şüphem yoktur. Çünkü, Türk milletinin karakteri yüksektir. Türk milleti çalışkandır. Türk milleti zekidir. Çünkü Türk milleti milli birlik ve beraberlikle güçlükleri yenmesini bilmiştir.

• Küçük hanımlar, küçük beyler! Sizler hepimiz geleceğin bir gülü, yıldızı, bir mutluluk parıltısısınız! Ülkeyi asıl aydınlığa boğacak sizsiniz. Kendinizin ne kadar önemli, değerli olduğunuzu düşünerek ona göre çalışınız. Sizlerden çok şeyler bekliyoruz; kızlar, çocuklar!

**PROF. DR. ABDULLAH AKER'İN
LOGİSMOGRAFİ DEVLET MUHASEBESİ
ADLI KİTABININ BAŞLANGICI (1943)**

TANIM

Devlete ait muhasebe ile bütçe muhasebesine müteallik muamelelerin toplamını ihtiva etmek üzere İtalya'da kullanılmakta bulunan sentetik kayıt usulüne *Logismografi* denir...

TARİHÇE

Kamaralist muhasebe XVIII. yüzyılın ikinci yarısında Avusturya'da devlet idaresi muhasebe usulünün tashihi ve muzaaf usulün kullanılması etrafında yapılan tecrübelerle, nasıl ki yeni tarzını bularak doğmuşsa, Logismografi de İtalya krallığının devlet muhasebe usulü, bir reorganizasyon mahsulü olarak uzun müşkül çalışmalarla ekspertize edildikten ve kabulüne ait müzakerelerden sonra 22 Nisan 1869 tarihli kanunla kullanılmağa başlanılmıştır. Bu kanunla muzaaf usulün devlet idaresine kabulü teklif edilmiştir.

Muzaaf usulün esas şekli ile tatbik zorluğu, devlet idaresi gibi taazzuv etmiş (ortaya çıkmış) işlerde kullanılması ve aynı zamanda kanunun talep ettiği hususatın yapılması iktihamı (kabulü) müşkül güçlükler yaratmıştı. Bu sebeple bir asır evvel Avusturya'da olduğu gibi İtalya'da da devlet idaresinde muzaaf usulün esas şekliyle tatbikinin mümkün olmadığı kanaati hasıl olmuştur.

Muzaaf usulün kabulü için Gipsepra Gaspon, Antonio Chari, MacellaBollern ve daha başkaları tarafından bir çok teklifler yapılmıştı. Devlet tarafından bir çok araştırmalar da noksan değildi. 5 İkinci kanun 1870 ve bunu takip eden 4 Eylül 1874 talimatı ile müşkülât iktihâm edilmiş (göğüslenmiş), meseleye halledilmiş nazarı ile bakılmıştır. Bu sırada Floransa'nın askeri idaresinde bulunan *Ginseppe Cerboni*, 1867 tarihinde İtalyan sistemini kullanarak birçok şekiller tecrübe etmiş ve yevmiye ile defteri kebirin bütün muamelelerini bir tablo halinde tertip ederek kullanmıştı. Bu başlangıçla yekdiğerine zıt, mütekebil iki asli hesap teorisinin esasını, logismografiyi olgunlaştırıyordu. Mal sahibi ile vekiller, muhabirler hesabı, *Cerboni*'nin İtalya Krallığının Muhasebat Umum Müdürlüğüne tayin edildiği ve bu işte çalıştığı sıralarda inkişaf etmişti.

Logismografi şiddetli hücumlara maruz kalmış, fakat çok mahir müdafiler bulmuş ve kısa bir zamanda büyük bir ehemmiyet kazanmıştır.

Logismografi İtalya krallığının devlet idaresinde 1876 yılından beri, İtalya'nın diğer yarı resmi ve hususi müesseselerinde çeşitli tatbikat sahası bulmuş ve teknik okullarda okutulmuştur.

HAMDİ KARAÇİVİ’NİN GENEL MUHASEBE BİLGİLERİ ADLI KİTABINDAN (1947)

Ekonomik Teşebbüsler- Tarihçesi

Yer yüzünde ilk insan topluluğu ile birlikte çok iptidai ve basit olarak ekonomik teşebbüslerin başladığı da farz olunabilir. Muhtelif yaşama vasıta ve maddelerini elde etmek için az çok bir emek sarfına mecbur olan insanlar, bu emekleri mukabilinde elde ettikleri çeşitli maddelerden (kendi ihtiyaçlarından arta kalan) bir kısmını ya ilerde kendi ihtiyaçlarına sarf etmek veya başkalarının başka çeşit istihsal maddeleri ile değiştirmek üzere saklamak lüzumunu duymuşlardır ki, bu suretle servet (varlık) doğmuştur.

Zamanla daha iyi ve daha rahat ve kolay yaşama mücadelesine her gün artan bir hızla atılan insanlar duydukları ihtiyaçların tesiri altında yeni keşif ve icatlarda bulunarak ekonomik teşebbüsler sahasını gittikçe genişletmişlerdir.

Tarihten evvel yaşamış olan kavimlerin o zamana ait medeni vasıta ve maddelerinden bir çoklarının izlerine, bugün dahi tesadüf edilmektedir. Hatta bu eserlerden bazıları sanat bakımından bugün bile büyük bir değer taşımaktadır. Çinliler, Türkler, Mısırlılar, Mezopotamya (Sümerliler), Akatlar, Babilliler, Asuriler, Finikeliler, Yunanlılar, Romalılarından her biri kendi devirleri içinde sanat ve ticaret bakımından büyük başarılar göstermişler, medeniyetler yaşatmışlardır.

Mısırlılardan ziraat ve mimari, Sümerlilerden astronomi, matematik ve sanat , Finikelilerden deniz ticaret ve nakliyatı, Etilerden (Hitit) zamanın en ileri sanayii ve ürün istihsalatı, Romalılardan para ve itibar ticareti gibi teşebbüslerin revaç bulduğu, tarihi araştırmalar ile elde edilen eserlerden anlaşılmaktadır.

Mahiyeti

Ekonomik teşebbüsler, genel bir tabir olarak sanat kelimesi ile ifade olunabilen emek mefhumu içinde mütalaa edilebilir. Bu emek bazen bir değer ifade etmeyen maddeleri değerlendirir. Bazen de değeri az olan maddelerin değerini çoğalmağa matuf olur. Mesela, yer altında bulunan bir maden kömürü, petrol, demir ve sairenin mevcudiyeti bilinmedikçe veya insanların ihtiyacına sarf edilmek üzere istihsal olunmadıkça birer değer değildirler. Kezalik denizin içinde sünger, mercan, balık; karada her nev'i av hayvanatı elde edilip insanların ihtiyaçlarına arz ve tahsis edilmediği müddetçe değersiz birer madde hükmündedirler. Bundan başka istihsalinin kolaylığı ve maddenin bolluğu nispeten az değerli maddeler de vardır ki yeni bir emek sarfiyatıyla şekli değiştirilerek veya değiştirilmeyerek değerleri artırılır. Ağaçtan odun ve odundan kereste, keresteden mobilya yapılması veya ham maddelerin istihsalal mıntıkasından alınıp buna daha ziyade ihtiyaç görülen yerlere götürülüp arz edilmesi gibi.

Ekonomik teşebbüsleri kat'i bir tahdide tabi tutmak mümkün olmamakla beraber konumuzla ilgili olanlarını başlıca şu kısımlar altında toplayarak mütalaa etmek mümkündür.

1. İstihsala matuf teşebbüsler.
2. Tecimel teşebbüsler.
3. Yardımcı teşebbüsler.

.....

Kanuni Bilgiler

Kazanç teminine matuf teşebbüsler muhtelif kanun ve vergilere tabidir. Her teşebbüs sahibi yaptığı işleri bu kanunların çerçevesi içinde yürütmek zorundadır. Bizim konumuz tecimel teşebbüsler olduğuna göre ticaret işleriyle ilgili kanunlar hakkında kısaca bilgi vermek faydalıdır.

Ticaret işlerini ilgilendiren kanun ve nizamların başlıcaları şunlardır:

1. *Ticaret kanunu*
2. *Kazanç (vergi) kanunu*
3. *Borçlar kanunu*
4. *İcra ve iflas kanunu*
5. *Buhran vergisi kanunu*
6. *Muvazene vergisi kanunu*
7. *Tayyare vergisi ve hava koruma kanunu.*
8. *Muamele ve istihlak vergisi kanunu*
9. *Gümrük kanunu*
10. *Pul ve damga kanunu*
11. *Posta ve telgraf kanunu*
12. *Ticaret anlaşmaları*
13. *Ticaret odaları ve Borsaları*

.....

Ticaret Defterleri

a. Her tacir mevcudat ve muvazene defteri, yevmiye defteri, kopya defteri namı ile üç defter tutmağa ve ticari işlerine ait gelen mektupları, telgrafları ve makbuzlarını muhafaza etmeğe mecburdur.

b. Tacir ticari defterlerini bizzat tutmağa mecbur değilse de, başkaları tarafından tutulabilecek olan bu defterlere yapılan kayıtların mesuliyeti kendisine aittir.

c. Tacir tutmak mecburiyetinde bulunduğu defterleri aynı mahaldeki noterliğe ibra eder. Noterlik bu defterlerin her sahifesine mürekkeple sıra numarası koyar ve resmi mühürle mühürledikten sonra ve son sahifesine, o defterin kaç sahifeden ibaret olduğunu tarih koyarak şerhen tasdik eder.

d. Mevcudat ve muvazene defterinde tacirin işe başladığı günde malik olduğu para, menkul ve gayrimenkul mallarının kıymetlerini, aksiyon ve obligasyonlarının borsa değerlerini, senetli ve senetsiz alacaklarından tahsili kabil olanlarını, bilcümle borçlarını mevcudat ve matlubatı ile borçları arasındaki (kapitalini) farkını gösteren bir bilanço tanzim etmeğe, bundan sonra en az her ticari yıl sonunda bir defa olmak üzere tanzim edeceği bilançolarını bu deftere kayıt ve tespit etmeğe mecburdur.

e. Yevmiye defterinde ise başladığı günde tanzim olunan yukarıda adı geçen bilançoda tespit edilen mali durum yazıldıktan sonra, tacir yapacağı alım ve satımı; bilcümle tahsil ve tediye, keşide ve kabul ciro ve sair akit ve muamelelerini tarih suretiyle günü gününe ve zati ihtiyaçları için sarfiyatını ay sonlarında bir kalem olarak kaydeder. Yıl sonunda son kaydı müteakip yevmiye defteri noterliğe ibraz ve tasdik ettirilir.

f. Kopya defterine ticari muamelelerine ait olmak üzere gönderdiği mektup, telgraf, irsamat ve keşidelerini harfi harfine ve sırası ile bunların altına kullandığı ticari unvanını kaydeder.

Defterlerin Sahibine Kazandırdığı Haklar

a. Tacir veya halefleri kanunen tutmağa mecbur oldukları defterlerini ve muhaberatını on beş sene için muhafaza etmeğe mecburdurlar.

b. Ticaret muamelelerinden doğan anlaşmazlıklarda ticaret defterleri tacirler için bir subut ve delil makamına kabul olunabilir. Anlaşmazlık halinde bulunan tacirlerden birinin defterleri muntazam, diğ erinin gayri muntazam veya hiç defter tutmamış ise, defterleri muntazam olmayan, aksini (makbul ve muteber) başka delillerle ispat etmedikçe defterleri muntazam olanın defterleri, lehine delil olarak kabul olunur. Yalnız bu takdirde defterleri, sahibinin lehine senet olarak kabul olunan kimseye behemhal bir yemin icra ettirilir.

HÜSEYİN COŞKU'NUN DERLEMESİNDEN 2017 M. KEMAL ATATÜRK'DEN ÖZLÜ SÖZLER - VI

• Memleketimizi bir çember içine alıp dünya ile alakasız yaşayamayız. Aksine yükselmiş, ilerlemiş, medeni bir millet olarak medeniyet düzeyinin üzerinde yaşayacağız. Bu hayat ancak ilim ve fen ile olur. İlim ve fen nerede ise orada olacağız ve her millet ferdinin kafasına koyacağız. İlim ve fen için kayıt ve şart yoktur.

• Öğretmenler! Cumhuriyet'in fedekar öğretmen ve eğitimcileri yeni nesli sizler yetiştireceksiniz. Ve yeni nesil sizin eseriniz olacaktır. Eserin kıymeti, sizin beceriniz ve fedakarlığınızın derecesiyle orantılı olacaktır. Cumhuriyet fikren, ilmen, fennen, bedenlen kuvvetli ve yüksek karakterli koruyucular ister. Yeni nesli, bu özellik ve kabiliyette yetiştirmek sizin elinizdedir...

Sizin başarınız Cumhuriyet'in başarısı olacaktır.

**DR. ALFRED ISAAC VE
AZİZ TAHSİN BALKANLI'NIN
MUHASEBE ADLI KİTABININ
BAŞLANGICI (1947)**

...Kitabımızın okuyuculara sağlamak istediği faydaları şu beş noktada hülasa edebiliriz.

1. Herhangi bir olayın doğrudan doğruya muhasebe diline çevrilmesi.
2. Herhangi bir muhasebe maddesinin esasını teşkil eden olayı tanımak.
3. Çapraşık olan bir işletme (muameleye) ait maddeleri yapabilmek.
4. Çarpışık olan maddelerine izahatının manasını kavrayabilmek.
5. Defter tutma tekniğini öğrenmek.

MUTAV DERGİSİNDEN DUYURU

Ülkemizin işletme tarihinin zenginliği dolayısıyla, işletme tarihine dönük araştırmaları yayınlamaya başladık.

MUFTAV DERGİSİ

PROF. DR. CEVAT YÜCESOY'UN MUHASEBE DERSLERİ CİLT I (1943) KİTABINDAN MUHASEBENİN TARİHÇESİ

Birçok müellifler muhasebenin eski devirlerde bile tanımış olduğunu, hatta bu devirlerde yaşayan tüccarlar, yaptıkları günlük muamelelerini muntazaman kaydettiklerini iddia ediyorlar.

Prof. Besta, Genova arşivinde 1340 senesine ve Milgao Kilisesi fabrikasında Modena şehrinde XIV. asra ait çift muhasebe usulü ile tutulmuş defterler olduğu yazıyor.

XIV. ve XV. Asırlarda yapılan muhasebe kayıtlarına Venedik usulü (Alla Veneziana) deniyordu. Bu usul bilhassa Venedik şehrinde inkişaf ederek diğer memleketlerde de kullanılmıştı. Elimizdeki mevcut eserlerden anladığımızı göre, çift muhasebe usulü XIV. asrın başlarında bilhassa ticaretin merkezi olan Venedik, Cenova, Floransa ve Milano şehirlerinde inkişaf etmiştir.

Muhasebe hakkında ilk eseri Napoli'de 1458 senesinde Benedetti Cartugli di Regusa yazmıştır. Benedetti (Della Mersatura e del Mercante perfetto – Ticaret ve tam tüccar) adlı kitabını ancak 1473 tarihinde Venedik'te tabattirerek neşredebilmiştir.

1493 Tarihinde Luca Pacioli Venedik'te (Summa di Aritmetica, Geometria, Proportionie Proportionnalita) isimindeki eserinin (Comptise Scripturis) bahsinde çift muhasebe usulünü ve İtalyan tüccarların muhasebelerini nasıl tuttuklarını izah ediyor.

XV. ve XVI. asırlarda ticaret, kredi ve tediye işlerinin inkişafı muhtelif muhasebe sistemlerinin keşfedilmesine amil olmuştur. XVII. Asrıda De la Porte günlük işleri, kasa ve mahsup yevmiyelerine geçirmekle bir muhasebe sistemi meydana getirmiştir. Almanların kullandıkları (Sammelbuch – Umumi yevmiye) XVIII. asrın başlangıçlarında ilk defa olarak Nürenberg şehrindeki tüccarlar tarafından kullanılmıştır.

Amerikan muhasebe sistemini, Degrange 1804 senesinde neşrettiği (Nuvelle Methode pour Tenir les Livres en Double Partie par les Moyens d'un seul registre...) adlı kitabında izah ediyor..

Muhasebenin inkişafında bilhassa Savary'nin 1673'de tanzim ettiği (Ordonance de Commerce – Ticaret nizamnamesi) amil olmuştur. Bu nizamname, ilk defa olarak kanun ile tanzim ve kontrol edilmiş oluyor.

Muhasebe defterleri tutmak, envanter ve bilanço tanzim etmek, ticari vesikaları muayyen bir müddet muhafaza etmek Savary'nin inisiyatif ile olmuştur. Bilâhare bu nizamnamenin esaslı maddeleri birçok memleketler tarafından da kabul edilerek tatbik edilmiştir. Muhasebe sistemlerinin sonraki inkişafında Prof. Hügli, Sahâr, Leautey ve Guibault çok rol oynamışlardır.

**ETKİNLİKLER
VE
DUYURULAR**

2017'DE 150. KURULUŞ YILINI KUTLAYAN TÜRK SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI 10. EUROSAI TOPLANTISINI İSTANBUL'DA ORGANİZE ETTİ

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üni. E. Öğr.



Sayıştay Başkanı Seyit Ahmet Baş

Avrupa Birliği ülkeleri Sayıştay Başkanlıkları birliğinin 10. Toplantısı 22-25 Mayıs tarihleri arasında İstanbul'da toplanmıştır. Daha önceki toplantıda birliğin başkanlığını üç yıl için Türkiye almıştı. Bu nedenle ve toplantının Türkiye'de yapılması dolayısıyla toplantı, Sayıştay Başkanı Seyit Ahmet Baş tarafından organize edilmişti. Eurosai toplantısına 52 ülkeden 250 dolayında yurt dışından katılım olmuştur.

Kamunun denetiminedönük çalışmaların uluslararası düzeyde değerlendirildiği bu toplantıları organize eden Eurosai (Avrupa Sayıştaylar Birliği), 1990 yılında 29 Avrupa devleti sayıştayı ve Avrupa Denetçiler Mahkemesinin katılımı ile kurulmuş ve zaman içinde gelişerek üye ülke sayısı elliye ulaşmıştır. Eurosai, dünyanın çeşitli bölgelerindeki sayıştaylar birliklerinden birisidir. En geniş birlik ise, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (Intosai) dir. 2017 Toplantısının, 2011

yılında tespit edilen 2011- 2017 stratejik planının son halkası olduğu anlaşılmaktadır (*Semih Zincirkıran, 2015, makale*).

Bu stratejik planlamanın ana başlıkları aşağıdaki gibidir.

1. *Eurosai üyelerinin kurumsal kapasitelerinin geliştirilmesi,*
2. *Uluslararası yüksek denetim kurulu standartlarının uygulamasının özendirilmesi ve kolaylaştırılması,*
3. *Eurosai üyelerinin bilgi paylaşımının özendirilmesi ve kolaylaştırılması,*
4. *Eurosai'nin iyi yönetilme (governance) ve üyeler arasında etkili iletişim (communication) sağlanması son hedef olarak benimsenmiş olup, her hedef için bir takım (goal team) seçilmiş ve görevlendirilmiştir.*

Öte yandan 2017 kongresi öncesi, 2017 -2023 dönemi stratejik planını aşağıdaki açıklamalar ile ortaya koyduğu görülmektedir. Hızla değişen ve küreselleşen dünyada etkinliğini artırarak sürdürebilmek için Eurosai, kendisini proje odaklı bir organizasyona dönüştürmek istemektedir. Eurosai'nin 2017-2023 stratejik planında, misyon ve vizyon olarak bu ihtiyaçlara cevap verebilecek iki konu belirlenmiştir (*10. Kongre taslak sonuçları*).

1. *Profesyonel iş birliğinin geliştirilmesi: Etkin, yaratıcı ve yerinde denetimin geliştirilmesinin profesyonel anlayış içinde özendirilmesi.*

2. *Yüksek denetim kurumlarının, yeni fırsatlar ve güçlükler ile ilgilenmelerini sağlamak için kurumsal kapasitelerini geliştirmek ve kolaylaştırmak.* Bu öngörülerden amaç, SAI'lerin (Yüksek Denetim Kurumları) değişen ihtiyaçlarına yanıt verebilmektir.

10. Kongrenin taslak deklarasyonunda kongre sonuçları ile ilgili şu bilgiler yer almaktadır:

10. Kongrenin ana tem'ası ISSAI' lerin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler ve çözüm olanakları olarak belirlenmişti. Bu ana konu çerçevesinde yapılan stratejik ve teknik düzeydeki 12 oturum sonucunda Eurosai üyelerinin yararlanmalarına açık taslak bir bildiri oluşturulmuştur. Bu bildiriye göre aşağıda özetlenen sonuçlara ulaşılmıştır: *küresel sorunların yaratacağı yeni gündem doğrultusunda Sayıştayların esnek bir tutum içinde olmaları gerekmektedir. Bu anlamda sayıştaylar arasındaki iş birliğinin önemi her gün biraz daha artmaktadır. Bu sorunların üstesinden gelebilmek için yeni standartlar oluşturulmasında cesaretlendirici olunmalıdır.*

Yüksek denetleme kurumları (sayıştaylar), hızla değişen dünya koşulları nedeniyle, bireysel olarak karşılaştıkları ve bölgesel olarak ortaya çıkan sorunlara çözüm üretmek için işbirliği içinde çalışmalıdırlar. 2017 Kongresinde bir sonraki Eurosai başkanlığına Çek Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığının seçildiğini belirtmek uygun olacaktır. Türk Sayıştayı 29 Mayıs 2017 tarihinde 150. kuruluş yıldönümünü kutlamıştır. Türkiye Danıştay'ı 1990' da kurulan Eurosai'nin kurucusu üyelerindendir.

PROF. DR. ÖMER FARUK BATİREL'İ KAYBETTİK



Prof. Dr. Ömer F. Batirel (1944-2017)

Marmara Üniversitesi eski Rektörü Prof. Dr. Ömer Faruk 5 Temmuz 2017 tarihinde geçirdiği kalp krizi sonucu vefat etmiştir. Marmara Üniversitesi üçüncü rektörü, Marmara Üniversitesi Vakfı kurucusu ve başkanı, M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı önceki başkanı, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi eski dekanı vefat etmiştir. 13 Ekim 1944 tarihinde Gaziantep'te doğan Prof. Batirel 1982–1992 yılları arasında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanlığında, 1992-1999 yılları arasında Marmara Üniversitesi rektörlüğünde bulunmuştur.

Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel'in ailesi aslen Elazığlıdır. Babası Abbas Fevzi, Annesinin adı Büşra'dır. Babası subaydır, Alay Emni olarak görev yapmıştır. Askerlik görevi sonrası İstanbul'a yerleşmiş, ticaret ile uğraşmak üzere geçici olarak Gaziantep'te bulunduğu sırada ailenin ilk çocuğu Ömer Faruk dünyaya gelmiştir. Ömer Faruk'un kendisinden üç yaş küçük gazetecilik ile uğraşan bir erkek kardeşi vardır. Babaları genç yaşta, 1956 yılında vefat edince İstanbul'a yerleşen aileye dayıları destek olmuştur. Koca Ragıp Paşa İlkokulu, Gedik Paşa Orta Okulundan sonra, 1963 yılında İstanbul Erkek Lisesini pekiyi derece ile bitiren Ömer Faruk, aynı yıl İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler akademisine kaydını yaptırmıştır. Ömer Faruk Batirel'in 1967 yılında Akademiden birincilikle mezun olduğunu görüyoruz.

Lise ve Akademi öğrenciliği sırasında bir muhasebe bürosunda çalıştığına da değinmek gerekmektedir.

Ömer Faruk Batirel anılarında, akademideki öğrenciliği sırasında İstanbul Üniversitesinden Prof. Sıddık Sami Onar'ın, Prof. Dr. Sulhi Dönmezer'in, Prof. Dr. Zeyyat Hatipoğlu'nun Prof. Dr. Kemal Tosun'un derse geldiğini, Prof. Dr. Ekrem Özelmas'ın, Prof. Dr. Cevat Yücesoy'un, Prof. Şekip Yeğin'in, Prof. Dr. Burhan Zihni Sanuş'un hocalıklarını anlatır. Hatta Doç. Dr. Mehmet Yazıcı ve Doç. Dr. Kıvanç Ertop'un onun hocalığını yaptıklarını belirtir.

Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel, 1969'da askerlik dönüşü komşu kızı Feriha Hanım ile evlenmiş ve Prof. Dr. Nihat Sayar'ın asistanı olmuştur. 1997 Yılında vefat eden Doç. Dr. Adnan Tezzel de onunla birlikte asistanlığa başlamıştır. Maliye Kürsüsünde Prof. Dr. Nihat Sayar ile birlikte Prof. Dr. Salih Şanver, Prof. Dr. Halil Nadaroğlu, Defterdar yardımcısı Mübin Başar ile birlikte çalışmışlardır. Ömer Faruk Hoca Maliye Kürsüsünde Bütçe, Maliye Teorisi, Vergi Hukuku gibi konularda ders vermiştir.

Ömer Faruk Batirel, 1973 yılında Türk Vergi Hukukunda Değerleme tezi ile doktorasını verdikten sonra, bir yıl süre İngiltere'de York Üniversitesinde dersleri izlemiştir. Dr. Ömer F. Batirel İngiltere'ye alışmak için kendisine İstanbul Üniversitesinden Prof. Dr. Burhan Şenatalar'ın yardımcı olduğunu anılarında anlatmaktadır.

Dr. Batirel'in 1976 yılında *KİT'lerde Fiyat Politikası* adlı eseri ile doçent olduğunu belirtmek gerekmektedir. Aynı yıl Ömer F. Batirel'i Akademi'de Başkan Yardımcısı olarak görüyoruz. Akademi ve bağlı okullarda çeşitli maliye derslerine giren Batirel'in yukarıda belirtilen doktora ve doçentlik tezleri dışında basılmış kitaplarından bir kaç şunlardır: *Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler* (1984), *Devlet Bütçesi* (1985), *Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü* (1991), *Vergi Rehberi* (1987), *Etkinlik Denetiminin Esasları* (1987), *Kamu Hizmetleri ve Nüfus Artışı* (1987), *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş* (1990), *Lecture Notes on Public Finance* (1994), *Kamu Kesimi Ekonomisi* (1994), *Kamu Bütçesi* (1996), *Katma Değer Vergisinde Global Eğilim*

ve *Sorunlar* (1998), adlı eserlerinin bulunduğunu belirtmek uygun olacaktır. Prof. Batirel'in çok sayıda yayınlanmış makalesi de vardır.

Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel'in akademik çalışmaları yanında idari görevleri de çoktur. Prof. Batirel'i, on yıl süre ile dekanlık hizmetinden sonra, Prof. Dr. Orhan Oğuz'un yaş haddinden emekli olmasından ve Prof. Dr. Hakkı Yıldız'ın kısa süren rektörlüğü sırasında vefatından sonra 20.11.1992 tarihinde Marmara Üniversitesi Rektörü olarak görüyoruz. Sresi dolduktan sonra ikinci kez yeniden rektör olan Prof. Batirel'in YÜK ile aralarındaki anlaşmazlık nedeni ile rektrlükten ayrıldığı bilinmektedir.

İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Marmara niversitesi haline dnuştkten (1982) sonra, Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel ve arkadaşları sayesinde çeyrek asır boyunca sakin, yapıcı, sulh sever, uyumlu bir yönetici kadrosuna sahip olmuştur. Ve Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel'in yöneticiliği boyunca yetiştirdiği yeni kadrolar XXI. yüzyılın başlarından itibaren Marmara niversitesi ni aynı doğrultuda yönetmişlerdir.

Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel'in 2003 yılında hükümet kontenjanından YK yeliğine getirildiğini de belirtmek uygun olacaktır. Bu arada Prof. Batirel'in, Aydın niversitesi kurucu mütevelli heyet üyeliğinde de bulunduğu bilinmektedir.

Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel'in, çok sevdiği hocalığa, Marmara niversitesi'nin çok sayıda akademisyeni ile kuruluşuna yardımcı olduğu İstanbul Ticaret niversitesi'nde vefat edene kadar devam ettiğini de değinmek uygun olacaktır.

Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel'in tıp eğitimi almış iki oğlu vardır. Bunlardan Hasan Fevzi Batirel, Marmara Üniversitesi Tıp Fakültesi'nde profesördür. Bu tıp fakültesinin bir süre önce dekanlığını yapmıştır. İkinci oğlu Halit Batirel de tıp doktorudur. Batirel hocanın dört erkek torunu vardır. Vefatı da çok sevdiği torunları ile birlikte iken olmuştur. Kendisine MUFTAV olarak Tanrıdan rahmet dileriz.

Nurlar içinde yatsın...

36. MUHASEBE EĞİTİMİ SEMPOZYUMU YAPILDI

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi tarafından düzenlenen 36. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu 3-7 Mayıs 2017 tarihlerinde Antalya, Belek'te yapıldı. Üç yüz dolayında muhasebe ve finansman öğretim üyesinin katıldığı sempozyumun ana konusu. *Muhasebe Eğitiminde E-Dönüş: Geleceğe Bakış, Yeni yaklaşımlar ve uygulamalar* adını taşıyordu. Sempozyum düzenleme komitesi, genel amacı şu şekilde ortaya koymuştur: *Hızla gelişen teknolojinin bir başka boyuta taşıdığı, e dönüşümün Türkiye'de muhasebe eğitiminde yarattığı etkiyi, geleceğin dünyasını nasıl şekillendireceğini ve bu bağlamda ortaya çıkan yeni yaklaşımları ve uygulamaları diğer ülkeler ile karşılaştırmalı bir şekilde ele almak ve bu alanda çalışan araştırmacılar ve uygulamacıları bir ortamda buluşturmak.*

Marmara Üniversitesi Rektörü Prof. Dr. M. Emin Arat'ın açılış konuşması ile başlayan ve geniş katılımlı bir panelle sona eren sempozyumda konu ile ilgili yirmi altı bildiri tartışılmıştır.

Sempozyumu Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi Dekanı ve adları aşağıda yazılı iki akademisyenden oluşan bir komite ve yardımcıları organize etmiştir.



Prof. Dr. Nuran Cömert



Prof. Dr. Cemal İbiş



Prof. Dr. Haluk Sumer



Sempozyuma katılan birinci grup



Sempozyuma katılan ikinci grup

36. MUHASEBE EĞİTİMİ SEMPOZYUMUN’ DA PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ TÜRK TİCARET KANUNLARININ TÜRK MUHASEBE DÜŞÜNÇESİNE ETKİLERİ KONUSUNDA BİR KONUŞMA YAPTI



Prof. Dr. Oktay Güvemli

Prof. Güvemli konuşmasında, 1850, 1926 ve 1957 ticaret kanunlarının Türk muhasebe düşüncesinin batı Avrupa ile entegrasyonu konusunda öncülük yaptığını, 2011 tarihli Ticaret Kanunu’nun ise, Türk muhasebe düşüncesinin küreselleşme sürecine girmesini sağladığını anlatmıştır. Prof. Güvemli özetle şunları anlatmıştır. 1850 Yılında yürürlüğe giren ve Napolyon’un 1807 tarihli Code de Commercein’ den alınan 315 maddelik ilk ticaret kanunu kara ticaret Hukukun dan oluşmaktadır. Bu yasanın ilk iki maddesi tüccarı tanımlar; sonraki iki maddesi de tüccarın tutacağı günlük defter, envanter defteri ve kopya defterini (tüccarın ticari yazışmalarının kopya edildiği defter) tanımlamıştır. 15 Temmuz 1850’de yürürlüğe giren bu yasa ile Türk toplumu ilk kez çift yanlı kayıt yöntemi ile tanışmıştır (bu yasanın ilk kaleme alınışı ve tercümesi ise 25 Şubat – 4 Mart 1848 tarihinde yapılmıştır).

Ticarette İslami kurallar geçerli olduğu için fazla uygulama olanağı bulunamayan yasa, zamana uyum sağlayacak şekilde Cumhuriyet ile birlikte yeniden hazırlanmış ve aynı defterler ile 1926’da yeniden yürürlüğe girmiştir. Ancak, vergilerin muhasebe kayıtlarına dayalı ve beyan usulüne göre alınmaya başlanması ile, muhasebenin önemi artmış ise de, denetim sorunları çerçevesinde, muhasebenin vergi muhasebesi anlayışı doğrultusunda gelişme sürecine girdiğinin görülmektedir.

Ancak batılılaşma süreninin hem akademik alanda ve hem de Atatürk'ün kurduğu İktisadi Devlet Teşekkülleri'nde maliyet muhasebesi ağırlık olarak muhasebe anlayışının geliştiği ve 1938 -39 hesap döneminde İDT'de ilk kez tek tip mali tablolar düzenlendiği ve konsolide tabloların hazırlandığı görölmektedir.

1950'de liberal iktisat politikalarına geçilmesi döneminde muhasebe düşüncesinin batılılaşma sürecinde fazla bir gelişme olmadığı, yalnız İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun çalışmaları sonucunda İDT' de tekdüzen muhasebe uygulamalarına 1971 yılında geçildiğinin dikkati çekmektedir (1992 Tekdüzen Heap Planı çalışmaları bu çalışmalardan alınmıştır).

Batılılaşma sürecinin 1980'de Turgut Özal döneminde Türk müteahhitlerinin ve iktisadi yapının yurt dışına açılmaları ile yeniden gündeme geldiği ve 1950-80 dönemindeki gecikmelerin kapatılmaya çalışıldığı ve önce 1989'da TÜRMOB'un kurulduğu, 1992'de hazırlanan tekdüzen hesap planının 1994'de yürürlüğe girdiği belirtilmiştir.

Gecikmeler batılılaşma sürecini zaman zaman aksatmıştır. Bir başka gecikme de 2005 yılında hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 2011 yılında yürürlüğe girmesi ile yaşanmıştır. Batı Avrupa ülkeleri direktiflere dayalı muhasebe düzeninden uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına 2005 yılında geçmiş ve o tarihte batılılaşma süreci yerini küreselleşme ile entegrasyona bırakmıştır. Dolayısı ile 2005-2011 arası anlamsız bir kayıp olmuştur. Ancak 2016 yılı sonu itibarı ile beş yüz binden fazla denetlenebilecek işletme bulunmasına rağmen bağımsız denetime tabi firma sayısının 5.500 dolayında olduğu dikkati çekmektedir. Oysa 2016 yılında binlerce yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci-mali müşavir eğitimden geçmiş ve bağımsız denetçi belgesi almıştır. Bu nokta da bir gecikme yaşanması ihtimaline dikkati çekmek uygun olacaktır.

PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ ORDU ÜNİVERSİTESİ REKTÖRÜNÜ ZİYARET ETTİ



Prof. Dr. Oktay Güvemli - Prof Dr. Tarık Yarılgaç

Prof. Güvemli Ordu Üniversitesi rektörü Sayın Prof. Dr. Tarık Yarılgaç'ı makamında ziyaret etti. 2006 yılında, Ünye İİBF ve TTÜ' ne bağlı Ziraat Fakültesi'nin katılımı ile kurulan ve Türkiye'nin genç üniversitelerinden olan Ordu Üniversitesi zaman içinde hızlı bir gelişme göstermiştir. Ünye İİBF ve Fatsa Deniz Bilimleri Fakültesi dışında kalan son

fakülteler üniversitenin merkez kampüsünde bulunmaktadır. 2017 yılı ortalarında 12 fakülte, on meslek yüksek okulu, bir konservatuvar, Fen, Teknik ve Sosyal Bilimler Enstitüleri konservatuvar, Fen, Teknik ve Sosyal Bilimler Enstitüleri ile on bini bulan öğrenci sayısı ile Ordu Üniversitesi Türkiye'nin önemli fakülteleri arasında yer almıştır.

Halen Doğu Karadeniz' de, Samsun'da 19 Mayıs Üniversitesi, Ordu Üniversitesi, Giresun Üniversitesi, Trabzon'da Karadeniz Teknik Üniversitesi, Rize'de Recep T. Erdoğan Üniversitesi, Artvin Çoruh Üniversitesi, Bayburt Üniversitesi, Gümüşhane Üniversitesi ve Trabzon'daki Avrasya Üniversitesi ile birlikte üniversite sayısı dokuzdur.

PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ ORDU SMMM ODASINDA KONFERANS VERDİ



Prof. Dr. Oktay Güvemli

Prof. Güvemli, 28 Mart 2017 tarihinde Ordu SMMM Odasında Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Muhasebe Tarihi konulu bir konferans verdi. Güvemli, konferansının ilk bölümünde muhasebe düşüncesinde Tanzimat ile başlayan

batılılaşma hareketinin özellikleri üzerinde durarak çift yanlı kayıt yöntemine geçiş sürecini uygulamalarının getirdiği yenilikler ve ilk muhasebe akademisyenlerinin eserleri inceleme konusu yapılmıştır.



Konferansa katılan izleyiciler

PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ VE DOÇ. DR. BATUHAN GÜVEMLİ' NİN 10. EUROSAT TOPLANTISINDA YAPTIKLARI KONUŞMALAR



Prof. Dr. Oktay Güvemli

İstanbul'da 22-25 Mayıs 2017 tarihleri arasında da Sayıştay Başkanlığı tarafından organize edilen 10. Eurosat toplantısına 52 ülkenin sayıştay temsilcileri katılmıştır. Bu toplantıda Prof. Dr. Oktay Güvemli muhasebe tarihi alanında 1363 yılında İran'da Farsça yayınlanan ve bir devlet muhasebesi öğretisi kitabı olan Risale-i Felekiyye'nin özellikleri ile ilgili bir konuşma yapmıştır. Bu konuşmada, merdiven yöntemi ile devlet muhasebesinin 770-1879 yılları arasında Orta Doğu'da önce Abbasiler de, sonra İlhanlılar da ve daha sonra da Osmanlılar da kullanıldığı anlatılmıştır.



Doç. Dr. Batuhan Güvemli

Doç. Dr. Batuhan Güvemli ise, bir Osmanlı prensesinin geçirdiği bir kamu denetimi öyküsünü anlatmıştır. Öykü, II. Bayazıt'ın kızı Ayşe Sultanın, amcası Cem Sultan'a karşı Kütahya kalesini korumak için kale kasasından aldığı paraların devletçe talep edilmesi ile ilgilidir. Öykü sonunda Ayşe Sultan, dedesi Fatih Mehmet Sultan'ın doğumunda kendisine armağan ettiği kolyeyi devlet hazinesine teslim etmektedir.

PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ'NİN PROF. DR. SALİH ÖZEL' E ZİYARETİ



Prof. Dr. Oktay Güvemli, 02.03.2017 tarihinde Ankara'da Prof. Dr. Salih Özel'i ziyaret etti. Ziyarete Gazi Üniversitesi'nden Prof. Dr. Hasan Kaval'da katıldı. Salih Özel hoca uygulamadan gelen muhasebe akademisyenlerinden dir. Gençliğinde Cumhuriyet'in kurduğu Alpullu, Uşak, Eskişehir Şeker Fabrikalarının muhasebe örgütlerinde çalışmış ve daha sonra Ankara'da Şeker Fabrikaları Genel Müdürlüğünde önemli görevlerde bulunmuştur.

Prof. Dr. Salih Özel İktisadi ve Ticari İlimler Akademelerinin Kuruluşu ile gelişen muhasebe eğitimine yıllar boyu Gazi Üniversitesine büyük katkılar da bulunmuştur.

Prof. Özel uygulamada ki deneyimlerinden yararlanarak maliyet muhasebesinin akademik alanında ki gelişmelerine katkı sağlamıştır.

2. ULUSLARARASI TRAKYA MUHASEBE, FİNANS VE DENETİM SEMPOZYUMU YAPILDI

Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi tarafından organize edilen 2. Uluslararası Trakya Muhasebe, Finans ve Denetim sempozyumu 17- 18 Ekim 2017 tarihleri arasında Edirne’de İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin Prof. Dr. Fehmi Yıldız Konferans salonun da yapıldı. Çeşitli ülkelerden gelen katılımcılar yanında, Anadolu ve Trakyadan gelen akademisyenler ve uygulayıcılar tarafından Muhasebe ve Denetim Dünyasının çeşitli konuları ile ilgili 30 dolayında bildiri sunuldu. Sempozyumda çeşitli güncel konular tartışıldı.



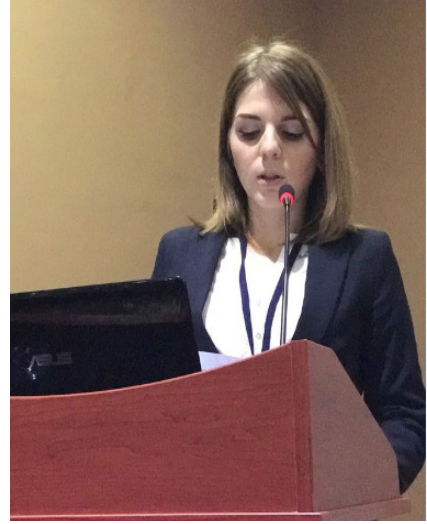
Sempozyum Başkanı Prof. Dr. Kıymet T. Çaltıyurt, Prof. Dr. Oktay Güvemli ile birlikte.



Semponyum Prof. Dr. Mehmet Erkan'ın konuşması ile açıldı.



Prof. Dr. Özer Ertuna Balkanlardaki gelir dağılımı konusunda bir bildiri sundu.



Rusya'dan katılan Irina A. Levicheva St Petetsburg kongresi ile ilgili bilgi verdi.

Sempozyumda Tartışılan Konulardan Bazıları Aşağıda Gösterilmiştir

- Integrated Reporting in Malasia.
- Malezya rural Public Library Corporate Governance.
- On the way to devising a local set of Turkish Accounting Standards.
- Evaluation of TAS 18 Revenue Standard and new TFRS 15 Revenue Standard.
- Corporate Social Responsibility and Social Responsibility of Accounting.
- Denetim Kalitesinin Kazanç Yönetimine Etkisi: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma.
- Turkish Listed Manufacturing Firms Audit Structure and Its Effects on Earnings Management.
- Investment Behavior: an Application on the Theory of Planned Behavior.
- BİST Sürdürülebilirlik Endeksi Bağlamında İnternette Kurumsal Raporlama: BİST 100 Endeksindeki Şirketler Üzerine Bir İnceleme.
- Dijital Çağda Muhasebe Mesleğinin Yeniden Tasarımı: Mali Mühendislik.

ST. PETERSBURG DEVLET EKONOMİ ÜNİVERSİTESİ'NDEN İKİ AKADEMİSYEN MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ VAKFINA GELDİ

5-7 Temmuz 2020 tarihlerinde St. Petersburg'da yapılacak 15. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi (15WCAH) hazırlıkları kapsamında, Rus akademisyenler ile Türk akademisyenlerinin birlikte çalışmalar yapmaları konusunda O.G. Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı ile adı geçen üniversite arasında yapılan anlaşma gereği İstanbul'a iki akademisyen geldi. Master ve doktora seviyelerindeki iki akademisyen (L. Irina Alekseevna ve M. Irina Nikolaevna) 9-29 Ekim 2017 tarihleri arasında İstanbul'da Türk akademisyenler ile çalışmalar yaptılar.

Bu çalışmalarda Rus akademisyenler önce muhasebe tarihçisi, finans tarihçisi, iktisat tarihçisi ve borsa tarihçisi akademisyenler ile görüştüler. Türkiye ve Rusya arasında tarihte ortaklaşa kayıt noktalarının tespiti üzerinde aşağıdaki gibi duruldu.

XIX. Yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı çift yanlı kayıt yöntemi ile tanışır ve yöntem Osmanlı'da hızlı bir gelişme gösterirken, Rusya'da Avrupa ile birlikte muhasebe düşüncesinde önemli gelişmeler yaşanıyordu. Yani Osmanlı çift yanlı kayıt yöntemi çalışmalarına sonradan katılmıştı.

1920'lerde Türkiye Cumhuriyet'i kurulurken Atatürk ve arkadaşları, bir taraftan yeni vergi düzenini getiriyor ve bunun gerektirdiği muhasebe düzenini kurmaya çalışıyor, öte yandan İktisadi Devlet Teşekküllerinin muhasebe düzenini, Alman işletme mühendisleri ve Türk uzmanlar ile oluşturuluyordu. Lenin ise, aynı zamanlarda Avrupa kayıt kültürünü almış, Rusya'ya gelmiş ve Sosyalizm muhasebedir sloganı ile planlı ekonominin muhasebe düzenini oluşturma çabası içinde idi.

Mesleğin örgütlenme çabalarında Rusya XX. yüzyıl boyunca ilginç periyodlar yaşarken, Türkiye birbiri ardına yapılan başarısız girişimleri ancak 1989 yılında gerçekleştirebiliyordu.

1989 Yılı iki ülke için de önemli idi. Rusya sosyalizmden çıkmış ve kapitalist düzene geçme araştırmalarını yapıyor. Türkiye dışı açılma sürecinin getirdiği yenilikleri, önce TURMOB'u kurarak ve peşinden de Tekdüzen Hesap Planını yaşama geçirerek gerçekleştiriyordu. Yine 1980'lerde Türkiye büyük Üniversite Reformunu (1982) yaşama geçiriyor ve her ilde bir üniversite sloganı ile yükseköğretimi Anadolu'ya ve Trakya'ya yaygınlaştırıyor ve hem muhasebe ve finans akademisyen sayısı artıyor ve hem de ders programları yenileniyordu. Rusya'da ise yeni rejim sekiz Rusya federasyonunda muhasebe eğitimini geliştirmeye çalışıyordu.

Rusya'da XX. yüzyılda denenen sosyalizm denemesinin muhasebe düşüncesine çok yönlü etkileri olduğu bilinmektedir. Sosyalist bir düzen, kapitalist düzenin yarattığı kâra dayalı gelişme gösteren çift yanlı kayıt yöntemini uygulamada fazla başarılı olamamıştır. Bu durum teorik alanda, her iktisadi rejim, kendi muhasebe düzenini kurmak zorundadır görüşünü ortaya koymuştur. En azından muhasebe düşüncesinde yenilikler, değişiklikler yapmak durumundadır. Örneğin XXI. yüzyıl başlarında başlayan ekonomik küreselleşmenin uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını gündeme getirmesi gibi.

St. Petersburg borsasının XX. yüzyılın başlarındaki aktivitesi bilinmektedir. Bu aktivite yanında bankacılıktaki gelişmeler hakkında da bilgiler vardır. Bir de 1989 sonrası aynı konularda gelişmeler yaşanmıştır. Türkiye'de ise bu konularda özellikle XX. yüzyılın ikinci yarısında önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Bankacılık ve menkul kıymetler borsası konularında XX. yüzyıl boyunca, biraz dağınık olsa da, her iki ülkede de ilginç gelişmeler yaşandığı anlaşılmaktadır.

XXI. Yüzyıl başlarında başlayan küresel ekonomiye geçişi, tüm ülkeler gibi Türkiye ve Rusya da yaşıyor. Türkiye’de olduğu gibi Rusya’da da geçiş güçlükleri yaşanıyor. Muhasebe alanında bu iki ülkenin güçlükleri nasıl aşmaya çalıştıkları üzerinde de durulabileceği anlaşılmaktadır.

Bu konuların ele alınmasından sonra seçilen araştırma konuları üzerinde çalışmak üzere ekipler oluşturulmuş ve muhasebe mesleğinde örgütlenme, muhasebe eğitiminde son otuz beş yıldaki gelişmeler ve ekonomik yapılar ile muhasebe hizmeti arasındaki bağlantılar konusunda çalışmalara başlanmıştır.

İki genç St. Petersburg’lu akademisyen Edirne’de yapılan 2. Uluslararası Muhasebe, Denetim ve Finansman Sempozyumuna katılmışlar ve 2020 St. Petersburg kongresi hakkında bilgi vermişlerdir. Akademisyenler ayrıca İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasını ve Başbakanlık Osmanlı Arşivi’ni ziyaret etmişler ve incelemelerde bulunmuşlardır.



Prof. Dr. Güvemli ile Rusya’dan gelen akademisyenler



İstanbul SMMM Odası ziyareti



Osmanlı Arşivine ziyaret



Doç Dr. Celali Yılmaz ile çalışma



Mahmoud Ashour ile çalışma



Semih Yılmaz ile çalışma



Yard. Doç. Dr. Fatma Şensoy ile çalışma

St. Petersburg Üniversitesi ile yapılan anlaşma gereği bundan sonra gelecekler 2018 yılı baharında İstanbul'da olacaktır.

**Bize Gelen Bilgilere Göre, Doçentlik Sınavını Ekim Ayı
Döneminde Kazananlar Aşağıdaki Gibidir:**

Doç. Dr. Şakir Dizman (Erzurum Atatürk Üniversitesi)

Doç.Dr. İpek Türker (İstanbul Üniversitesi)

Doç.Dr. Cevdet Kızıl (Medeniyet Üniversitesi)

**Atatürk'ten Özdeyiş
Derleyen: Hüseyin COŞKUN**

Şimdiye kadar ulusa yapamayacağım bir şeyin sözünü vermedim. Ben yapacağım dediğim zaman, buna inanmayanlar vardı. Buna karşın hareket ettim. Görüyorsunuz ki başardık. Benim ve benimle çalışanların güveni vardır ki, yeni hedeflerimize de başarıyla varacağız. Şimdiye kadar söylediklerimin gerçekleşmiş olması, bütün tasavvurlarımın beni yalanlamaması, ulusun ciddi ve içten olarak bana yardımcı ve destek olmasıyla olmuştur. Onun için yeni amaçlara erişmek içinde bu yardım ve desteğe gereksinimiz vardır; onu benden esirgemeyiniz!

YAYIN POLİTİKASI İLKELERİ

1)Yayın Politikası:

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırma Dergisi EBSCOHOST' un BUSINESS SOURCE COMPLETE veri tabanında yer almaktadır. Dergimizin diğer yerli ve yabancı veri tabanların da yer alabilmesi ve daha fazla okunan atıf alan bir dergi haline gelebilmesi için yayın kulumuzca aşağıda verilen kuralların uygulanması yönünde karar alınmıştır.

Bu çerçevede yayın kurulumuz, dergiye gelen yazılar için;

- Yayınlamama,
- Düzeltme yapılması için yazarlara geri gönderme,
- Hakem değerlendirme sürecini başlatma seçeneklerini değerlendirir.

Hakem değerlendirme sürecinde gelen yazılar en az iki farklı hakem tarafından değerlendirilir.

Hakemlere gönderilen yazılarda, yazar adı ve kurum bilgisi yer almamakta, yazarlar hakemleri, hakemler de hakemlik sürecinde inceledikleri yazının yazarlarını bilmemektedirler.

Hakem değerlendirme sürecinde hakemler kendilerine gönderilen yazı ile ilgili hakem değerlendirme formunun yazı kendilerine ulaştıktan sonra en geç 20-25 gün içerisinde dergi yayın kuruluna ulaştırırlar.

Dergi yayın kurulu hakem değerlendirmesinden gelen yazıları gerekirse düzeltme yapmaları için yazarlara gönderir. Yazarlar gerekli düzeltmeleri yaparak yazıyı dergiye tekrar yolladıkların da gerekirse yayın kurulu tekrar hakem süreci işletilebilir.

2) Yazım Kuralları:

1. Ana başlık büyük harf, 16 punto, bold ve sağa yaslı. Makalenin adı Türk ve İngilizce verilir.

2. Başlığın alt tarafında yazarın İsim, unvan ve kurum bilgileri yazılmalıdır. Boyut 14 punto, yazar ismi bold ve unvanı italik olmalıdır.

3. İkinci bir yazar varsa aradaki boşluk 2 aralıklı olmalıdır.

4. Makalenin hemen başına Türk ve İngilizce “öz (abstract)” yer alır. Öz, 100-200 sözcükten oluşur. ÖZ büyük, 11 punto ve bold olmalıdır.

5. Öz'ün altına Anahtar Sözcükler 11 punto bold olarak yazılmalı. Türk “öz” ün altında yazı hangi konuları içeriyorsa onlara ilişkin Türk “anahtar sözcük” ler belirtirler. Anahtar sözcükler bir tane olabileceği gibi beş, altı tane de olabilir.

6. Yazılar 1,5 satır aralıklı “Times New Roman” olarak yazılmalı, Yazılar 12 punto olmalı.

7. Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm ana başlıkları numaralandırılmalı 12 punto, bold ve büyük harf olmalı.

8. Alt başlıkların sadece baş harfleri büyük yazılmalı 12 punto, bold olmalı.

9. Kaynakça ve Ek büyük harf, 12 punto ve bold olmalı.

10. Sayfa sağ, sol üst taraftan 2,5 cm alt taraftan 3 cm boşluk bırakacak şekilde ayarlanmalıdır.

11. Alıntılar metin içerisinde gösterilmelidir. Metin içindeki alıntılar, ayraç içinde (yazarın/yazarların soyadı, kaynağın basım yılı: ilgili sayfa numarası sırasını izleyerek) verilmeli ve yararlanılan kaynakları eksiksiz ve tam künyesiyle içeren kaynakça listesi, metin sonunda, APA sistemine uygun olarak gösterilmelidir.

**ACCOUNTING AND FINANCIAL HISTORY RESEARCH JOURNAL
PUBLISHING POLICY AND GUIDELINES**

1) Publishing Policy:

Accounting and Financial History Research Journal is a semi annually published peer-reviewed journal. The journal is indexed at EBSCOHOST (BUSINESS SOURCE COMPLETE).

The editorial board has the right;

- Not to publish,
- Send the manuscript to the author for rectification and improvement,
- Send the manuscript to two referees for evaluation purposes.

Referees send their evaluation reports to the editorial board within 20-25 days.

Evaluation process may start once again according to the referees reports.

2) Guidelines:

1. The font of the heading should be 16, bold and aligned to the right. Heading should be written in English and Turkish.

2. The names, titles and the title of the institution should be written below the heading in 14, bold and italic.

3. If there is a second author, line spacing between authors should be

4. Manuscripts begin with Turkish and English abstracts. Abstract should be between 100-200 words. ABSTRACT should be written in capital letters, 11, bold.

5. Key words should be 11, bold. Key words should be no more than six.

6. Manuscript should be 1,5 spaced, in Times New Roman and font size should be 12.

7. All sections including the introduction and conclusion should be numbered.

8. Only the first letters of all sub sections should be written in capital letters. Font size should be 12 and bold.

9. References and annexes sections should be written with 12, bold.

10. Layout margins should be 2,5 cm from top, right and left, 3 cm from bottom.

11. Citations should appear in the text. The author's last name and the year of publication (and page if necessary) for the source should appear in the text. References should be written with APA style.