



Oktaý Güvemli Accounting and
Financial History Foundation
(MUFTAV)

SAYI/ISSUE: 2021 Özel Sayı / 2021 Special Issue

E-ISSN: 2651-3870

ARALIK/DECEMBER 2021

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

KTU 1955

MUFTAV 2012

**INTERNATIONAL
CONGRESS ON ACCOUNTING
AND FINANCE HISTORY**

"The historical effects of accounting and finance on the development of economies."

**14-16
OCTOBER
2021
TRABZON
TURKEY**

For Detailed Information About Congress
Web: <https://www.ktu.edu.tr/itcafh2021>
Full paper submission deadline: 31 July 2021
Full paper submission e-mail: itcafh2021@gmail.com



Oktaý Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV) Yayınıdır.
Publication of the Oktaý Güvemli Accounting and Financial History Foundation.

MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ ARAŞTIRMALARI DERGİSİ

Accounting and Financial History Research Journal

Yıl / Year: 11 Sayı / Issue: 2021 Özel Sayı / Special Issue 2021

Aralık / December 2021

Hakemli Dergi

Refereed Journal

Genel Yayın Yönetmeni ve Editör

Director and Editor in Chief

Prof. Dr. Batuhan GÜVELİ

Editör Yardımcısı / Editorial Assistant

Dr. Muhsin ASLAN

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Sudi APAK

Prof. Dr. Shawki FARAG

Prof. Dr. Esteban Hernández-ESTEVE

Prof.Dr. Vyacheslav SOKOLOV

Prof.Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

Prof.Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Prof.Dr. Mikail EROL

Alan Editörleri / Field Editors

Prof. Dr. Cengiz TORAMAN – Muhasebe Tarihi / Accounting History

Prof. Dr. Özer ERTUNA – Finans Tarihi / Finance History

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ – İşletme Tarihi / Business History

İletişim / Contact

19 Mayıs Mh. 19 Mayıs Cd. No: 37/16 UBM Plaza. Şişli / İstanbul / TURKEY

Tel: 0212 248 19 36 - 240 33 39

Fax: 0212 231 01 69

Web: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad>

E-mail: guvemli.muftav@yahoo.com

İçerikten yalnızca makale yazarları sorumludur.

The authors are solely responsible for the content.

Altı ayda bir yayınlanır. Published twice a year.

E-ISSN 2651-3870

Bilim ve Hakem Kurulu / Scientific Board

- Prof. Dr. Sudi APAK - İstanbul Esenyurt Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ - Süleyman Demirel 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. Mehmet ERKAN - İstanbul Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Mikail EROL - İstanbul Esenyurt 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. Ayşe Ümit GÖKDENİZ - Marmara Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Vasfi HAFTACI- Kocaeli Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Yunus KİSHALİ - Beykent 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 – Hacı Bayram Veli 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. Vyacheslav SOKOLOV - St.Petersburg State Economic University, Rusya
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 - İnönü 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
Doç. Dr. Fatih BAYRAMOĞLU, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Türkiye
Dr. Muhsin ASLAN - Yıldız Teknik Üniversitesi, Türkiye
Dr. Nurgul CHAMBERS, University of Hertfordshire, UK

Bu dergi EBSCOhost ve ASOS Index tarafından indekslenmektedir.

The journal is indexed by EBSCOhost and ASOS Index.

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Kongre Düzenleme Kurulu Başkanı Prof. Dr. Yusuf Sürmen'in Açılış Konuşması	1 - 4
K.T.Ü. Rektörü Prof. Dr. Hamdullah Çuvalcı'nın Açılış Konuşması	5 - 6
Türkiye'de Muhasebe Eğitiminin Tarihsel Gelişimi ve Geleceğe Bakış	7 - 10
<i>Mehmet Yazıcı</i>	
Savaş Tarihi Muhasebesi: Bir Vaka Analizi	11 - 24
<i>Süleyman Yükçü / Tolgay Berke Polat / Canan Yükçü</i>	
Trabzon Valisi Üçüncüoğlu Ömer Paşa'nın (1739 - 1742) Terekesi ve Muhasebe İşlemleri.....	25 - 44
<i>Temel Öztürk / Yusuf Sürmen</i>	
Osmanlı Devletinin İlk Anonim Şirketlerinden Birisi Olarak Şirket-i Hayriye ve 1888 (1303) -1890 (1305) Dönemi Mali Tablolarının Analizi	45 - 64
<i>Cengiz Toraman / Taha Taştan</i>	
Osmanlı Devletinde Feshane-i Amire ve Muhasebe İşlemleri.....	65 - 88
<i>İsmail Köse / Hasan Abdioğlu</i>	
Tarih Öncesi Dönemlerde Bulla Tekniği ile Muhasebe Denetimi	89 - 102
<i>Hakan Erkuş / Dilek Küçük</i>	
Muhasebe Düzeni Açısından Osmanlı Bürokrasisinde Maliye Ahkâm Kâtipliği: Yabancı Seyyah ve Yazarların Gözlemlerine Dayalı Bir İnceleme	103 - 116
<i>Uğur Bellikli / Abdulkerim Daştan</i>	
Kudretli Bir Galata Bankeri Yorgo Zarifi (1810-1884)	117 - 132
<i>Recep Karabulut / Ahmet Emre Toraman</i>	
Harp Kazançları Vergisinin 1919 Yılında Belirlenen Uygulama Esasları ve Muhasebeleştirilmesi.....	133 - 154
<i>Uğur Kaya / Ömer Yazan</i>	
Osmanlı Devleti'ndeki Rumların Ticaret Eğitime Bakış Açısı; İstanbul - Heybeliada Rum Ticaret Mektebi ile Milli Lisanlar ve Ticaret Mektebi.....	155 - 176
<i>Seda Sağlamyürek Taşdemir</i>	
Osmanlı Devletindeki İlk Bankacılık Uygulamalarından Birisi Olarak Smyrna Bankası (Bank Of Smyrna)	177 - 188
<i>Cengiz Toraman / Elif Ulucenk</i>	

İç Kontrol Kavramı ve Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi.....	189 - 204
<i>Nevzat Tetik / Halime Karaca</i>	
Osmanlı Devletinde Çeltik Tarımı ve Muhasebe İşlemleri.....	205 - 224
<i>Hasan Abdioğlu / Baki Çakır</i>	
Sayıların Dili Muhasebe.....	225 - 236
<i>Süleyman Yükçü / Canan Yükçü / M. Yılmaz İçerli</i>	
Muhasebe ve Hesap Teorilerinin Tarihsel Gelişimi: Ticari Hesap Teorisi.....	237 - 252
<i>Yusuf Sürmen / Yaşar Bayraktar</i>	
Geçmişten Günümüze Paranın Tarihi: Fiziki Paradan Kripto Paraya.....	253 - 264
<i>Bekir Elmas / Salih Aydın</i>	
Adli Muhasebecilik Uygulaması Olarak Osmanlı Arşivlerinde İşten El Çektirme	265 - 278
<i>İsmail Kaban</i>	

2. ULUSLARARASI MUHASEBE ve FİNANS TARİHİ KONGRESİ

“Ekonomilerin gelişimi üzerinde muhasebe ve finans biliminin tarihsel etkileri”

14 - 16 Ekim 2021 - Trabzon / TÜRKİYE

Kongre Düzenleme Kurulu Başkanı'nın Açılış Konuşma Metni

Sayın Rektörüm,
Sayın Dekanım,
Değerli Meslektaşlarım,

Öncelikle, T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi ile Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı tarafından Trabzon'da bugün ikincisini gerçekleştireceğimiz Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi vesilesi ile sizlerin karşısında olmaktan duyduğum mutluluğu ve heyecanı paylaşmak istiyorum. Hepinizi, Kongre'yi düzenleyen iki Kurum adına saygıyla selamlıyorum.

Bilindiği üzere; rahmetli Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ hocam, Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfını kuran ve 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi'nin gerçekleştirilmesine öncülük eden kişi olmuştur. Uluslararası alanda ve Türkiye'de muhasebe ve finans tarihi konusunda yaptığı çalışmalar ile iz bırakan hocamızı huzurlarınızda rahmetle ve saygıyla anıyorum. Onun bize emaneti olan Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi'ni devam ettirmeyi görev biliyoruz.

Türkiye'de uluslararası muhasebe ve finans tarihi alanında ilk Kongre, T.C. İnönü Üniversitesi ev sahipliğinde “1923'den Günümüze” teması ile 10 -12 Ekim 2019 tarihlerinde İnönü Üniversitesi ile Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı işbirliği ile gerçekleştirilmiştir. İki yıl ara ile düzenlenmesi kararlaştırılan Kongre'nin bugün ev sahipliğini yapmaktan T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi ve Trabzon adına onur ve gurur duymaktayım. Bu Kongremizin teması “Ekonomilerin gelişimi üzerinde muhasebe ve finans biliminin tarihsel etkileri” olarak belirlenmiştir. Temanın seçiminde ekonomik işlemlerin raporlanması ve bilginin test edilmesinde muhasebe ve finans bilimlerinin oynadığı rol etkili olmuştur. Her ne kadar ana tema bu şekilde belirlenmiş olsa da muhasebe ve finans tarihi konulu diğer bildiriler de Kongre Bilim Kurulumuzca değerlendirmeye alınmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda 24 adet bildiri kabul edilmiştir. Bildirilerin sunumu ise 3 gün süresince 8 oturum halinde gerçekleştirilecektir.

Kongreyi yüz yüze gerçekleştirerek sizleri T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi'nde ve Trabzon'da ağırlamayı çok istememize rağmen COVID – 19 Pandemi şartlarının buna el vermemesi sebebiyle online gerçekleştirmek zorunda kaldık. Ancak normal dönem şartlarına

geçildiğinde her bir Kongre katılımcımızı T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi'nde ve Trabzon'da ağırlamaktan büyük bir memnuniyet duyacağımızı da ifade etmek isterim.

Sözlerime son vermeden önce, Kongremizin düzenlenmesi aşamasında verdikleri desteklerden dolayı Karadeniz Teknik Üniversitesi Rektörü Sayın Prof. Dr. Hamdullah ÇUVALCI' ya, Genel Sekreter Sayın Prof. Dr. Bünyamin ER' e, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Fakülte Dekanı Sayın Prof. Dr. Uğur KAYA' ya, İnönü Üniversitesi – İşletme Bölümü öğretim üyeleri Sayın Prof. Dr. Cengiz TORAMAN' a ve Sayın Prof. Dr. Hakan ERKUŞ' a şükranlarımı sunuyorum.

Ayrıca Kongrenin düzenlenmesi sırasında bir yıl boyunca büyük emek veren değerli çalışma arkadaşlarım Sayın Prof. Dr. Hasan ABDİOĞLU' na, Sayın Dr. Yaşar BAYRAKTAR'a, Sayın Dr. Tuğba KAPLAN' a, Sayın Arş. Görv. Oğuz Yusuf ATASEL'e ve Sayın Arş. Görv. Yusuf GÜNEYSU'ya ve de Kongremize gönderilen çalışmalarını titizlikle inceleyerek görüşlerini paylaşan Kongre Bilim Kurulumuzun değerli üyelerine huzurunuzda ayrı ayrı teşekkür ediyorum.

Kongremizin muhasebe ve finans tarihi alanındaki çalışmalara ön ayak olmasını ve bu alanda uluslararası işbirliklerinin geliştirilmesine katkıda bulunmasını diliyor, tüm katılımcılara saygılarımı sunuyorum.

Prof. Dr. Yusuf SÜR MEN
Kongre Düzenleme Kurulu Başkanı

2. INTERNATIONAL CONGRESS ON ACCOUNTING AND FINANCE HISTORY

“The historical effects of accounting and finance on the development of economies”

14-16 October 2021 – Trabzon / TURKEY

The Congress Organizing Committee Chair’s Speech Text

Dear Rector,

Dear Dean,

Dear Colleagues,

First of all, I would like to share my happiness and excitement to be in front of you on the occasion of the International Accounting and Finance History Congress, which we will hold today in Trabzon by Karadeniz Technical University (KTU) and Oktay Güvemli Accounting and Finance History Foundation (MUFTAV). I greet you all with affection and respect on behalf of the two institutions organizing the Congress.

As known; The late Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ was the person who founded MUFTAV and pioneered the realization of the 1st International Congress on Accounting and Finance History. Leaving a trace with studies in accounting and finance history in Turkey and international arena, I commemorate him with mercy and respect. We take it as our duty to continue the International Congress of Accounting and Finance History, which is entrusted to us.

The 1st International Turkish Congress on Accounting and Finance History was held in cooperation with Inonu University and MUFTAV on 10-12 October 2019 with the theme "From 1923 to Present", hosted by Inonu University. On behalf of Karadeniz Technical University and Trabzon, I am honored and proud to host the Congress, which was decided to be held biennially. The theme of the Congress has been determined as " the historical effects of accounting and finance on the development of economies ". The role played by accounting and finance sciences in reporting economic transactions and testing knowledge was influential in the theme selection. Although the main theme was determined in this way, other papers about the history of accounting and finance were also evaluated by the Congress Scientific Committee. As a result of the evaluation, 24 number of papers were accepted. The presentation of the papers will be made in 8 sessions for 3 days.

Although we wanted to host you in Karadeniz Technical University and Trabzon by holding the congress face to face, we had to hold the congress online due to the fact that COVID – 19 Pandemic conditions did not allow this. However, I would like to express that we will be very pleased to host each participant in Karadeniz Technical University and Trabzon when the normal term conditions are passed.

Before ending my words, I would like to express my gratitude to Karadeniz Technical University’s Rector Prof. Dr. Hamdullah ÇUVALCI, General Secretary Prof. Dr. Bünyamin ER and Faculty of Economics and Administrative Sciences Dean Prof. Dr. Uğur KAYA,

Faculty members of İnönü University, Department of Business Administration Prof. Dr. Cengiz TORAMAN and Prof. Dr. Hakan ERKUŞ for their support during the organization of Congress.

In addition, I would like to thank my dear colleagues Prof. Dr. Hasan ABDİOĞLU, Ph.D. Yaşar BAYRAKTAR, Ph.D. Tuğba KAPLAN, Res. Asst. Oğuz Yusuf ATASEL, Res. Asst. Yusuf GÜNEYSU who worked hard for a year during the organization of the Congress and precious members of our Congress Scientific Committee who meticulously examined the papers and shared their opinions.

I wish the congress to initiate studies in the field of accounting and finance history and contribute to the development of international cooperation, and I present my respects to all participants.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEŒ
Congress Organizing Committee Chair

2. ULUSLARARASI MUHASEBE ve FİNANS TARİHİ KONGRESİ

**“Ekonomilerin gelişimi üzerinde muhasebe ve finans biliminin tarihsel etkileri”
14- 16 Ekim 2021 - Trabzon**

T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi olarak bugün, “2. ULUSLARARASI MUHASEBE ve FİNANS TARİHİ KONGRESİ” ne ev sahipliği yapmanın haklı gururu ve mutluluğunu yaşamaktayız. Uluslararası nitelikli online bu Kongreyi COVID – 19 Pandemi şartlarında gerçekleştirerek bilimsel buluşmalara imkân sağlamak bizim için onur vericidir. Kongreye katılım gösteren meslektaşlarıma, uygulamacılara, öğrencilerimize ve tüm ilgililere teşriflerinden ötürü teşekkür ederek, hoş geldiniz diyorum.

Kongre’nin düzenlenmesinde emeği geçen başta Kongre Düzenleme Kurulu Başkanı Sayın Prof. Dr. Yusuf SÜRME’ e, “ Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı”nın değerli yöneticilerine, Kongre Düzenleme ve Bilim Kurulu’nun kıymetli üyelerine, katılımlarıyla Kongreyi onurlandıran siz meslektaşlarıma ve misafir konuşmacılara teşekkür ediyorum. Türkiye’de muhasebe ve finans tarihi alanında çalışmalara öncülük eden, muhasebe ve finans tarihi kongrelerinin Türkiye’de de başlatılmasına öncülük eden ve Aralık 2019 ayında kaybettiğimiz Sayın Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ’ yi de burada huzurlarınızda rahmet ve saygıyla anıyorum. Bu kongrelerin, güncel bilgilerin uluslararası alanda paylaşılmasına imkan vermesinin yanı sıra genç araştırmacılarında kendilerini ifade edebilecekleri bir ortam sunması ve akademik kaynaşmayı sağlaması yönleriyle verimli değerlendirilmesi gereken birer fırsat olarak görüyorum.

Bu Kongre teması “Ekonomilerin gelişimi üzerinde muhasebe ve finans biliminin tarihsel etkileri” olarak belirlenmiştir. Mustafa Kemal Atatürk’ün sözü ile “Türkiye’mizi layık olduğu seviyeye yükseltebilmek için mutlaka ekonomimize birinci derecede önem vermek mecburiyetindeyiz”. Bu gerçekten hareketle ekonomik faaliyetlere esas teşkil eden finans bilgisinin kayıt altına alınması, raporlanması, analizi ve ilgililere sunulmasında muhasebe ve finans bilimlerinin katkısı çok büyüktür. Bu yönüyle her ülkenin ekonomik gücünün tespiti, geçmiş çalışmaların değerlendirilmesi ve gelecek beklentilerinin ortaya koyulması noktasında muhasebe ve finans bilimlerinin katkısı yadsınamaz.

Özellikle belirtmek isterim ki, her bir Kongre katılımcımızı COVID – 19 Pandemi şartları sonrasında düzenleyeceğimiz kongrelerde, T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi’nde ve Trabzon’da ağırlamaktan büyük bir memnuniyet duyacağımızı ifade etmek isterim. Eğitim, kongre ve sosyal faaliyet alanlarında T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi’nin kapıları her zaman siz değerli katılımcılarımıza açık olduğunu ifade etmek isterim. Bu Kongre’nin muhasebe ve finans tarihi alanındaki çalışmalara katkı sunacağını ve ayrıca Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı’nda yer aldığını öğrendiğim

zengin arşiv belgelerinin muhasebe ve finans literatürüne kazandırılması noktasında ön ayak olacağını düşünüyor, Kongremizin tüm ilgilere faydalı olması dileğiyle , saygılarımı sunuyorum.

Prof. Dr. Hamdullah ÇUVALCI
T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi Rektörü

TÜRKİYE'DE MUHASEBE EĞİTİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ ve GELECEĞE BAKIŞ

Mehmet Yazıcı¹

Türkiye'de muhasebe eğitiminin tarihsel gelişimini, Cumhuriyetin kuruluşundan sonraki dönem olarak, ele alıp öz olarak anlatmak ve muhasebe eğitiminin geleceğine bakış olarak da kimi düşüncelerimi aktarmak istiyorum.

Muhasebe eğitiminde, Cumhuriyet dönemine kadar, 1883 yılında kurulmuş olan İstanbul Hamidiye Ticaret Mektebi Alisi'nin büyük etkisi olmuştur. Bu Mektebin amacı, özel kesim için muhasebe ve diğer işletme, ticaret, finansman gibi alanlarda eleman yetiştirmektir. 1859 yılında kurulan Mektebi Mülkiye de vardı, ancak bu Kurumun ana amacı devlet için personel yetiştirmektir.

Kuruluşundan sonra İstanbul Hamidiye Ticaret Mektebi Alisi, değişik adlarla eğitim hayatına devam etmiştir.

Ulumu Aliye-i Ticariye Mektebi, Ticaret Mektebi Alisi, Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi ve 1959 yılında İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi adları ile muhasebe eğitiminde öncü olmuştur. Üniversitelerde de, iktisat fakülteleri ve benzeri fakültelerde, siyasal bilgiler fakültelerinde muhasebe dersleri okutuldu. Ayrıca orta öğretimde, ticaret liselerinde de okutuldu. 1982 yılında iktisadi ve ticari ilimler akademileri üniversitelere dönüştürülmüş olup, bunların iktisadi ve idari bilimler fakülteleri, işletme fakülteleri gibi birimlerinde muhasebe eğitim devam etmektedir.

Cumhuriyet döneminden önce, Türkiye'de işletmelerde muhasebe uygulaması vardı. Bu uygulamalar daha çok yabancılar tarafından yapılıyordu. Bu yabancılarda, muhasebe eğitimini genellikle kendi ülkelerde alan kişilerdi. Bunların arasında, Türkiye'den gidenlerde olurdu. Bazı kişilerde, Türkiye'de mevcut ticaret okullarında aldıkları eğitimle bu işleri yapıyorlardı.

Cumhuriyet kurulduktan sonra, Atatürk iktisadi devlet kuruluşlarına önem verdi, bunları kurmaya ve süratle sayılarını artırmaya başladı. Bunlardan biri Sümerbank idi. Diğerleri Etibank idi. Sümerbank'ta muhasebe sistemleri, başta Almanya olmak üzere, diğer bazı Avrupa ülkelerinden gelen muhasebe uzmanları tarafından kuruldu. Sümerbank, muhasebe eğitiminde, muhasebe uygulamasında, diğer iktisadi devlet kuruluşlarına ve özel kuruluşlara örnek oldu, bunlara öncü oldu.

¹ Prof.Dr.(E), Karadeniz Teknik Üniversitesi - Davetli Konuşmacı / Invited Speaker

Sümerbank muhasebe açısından, bütün iktisadi devlet kuruluşlarına rehber olduğu gibi özel sektöre de örnek oldu. Buradan yetişen muhasebeciler, özel sektör kuruluşlarına geçerek oraların muhasebe sistemlerini oluşturdu. Oralara da Sümerbank'ta öğrendikleri sistemi aktardılar. Böylece Sümerbank hem eğitim, hem de uygulamada öncü oldu, muhasebe sisteminin Türkiye özel sektörde yaygınlaşmasına örnek oldu.

Sümerbank'ın muhasebe sistemi, büyük işletmeler için yapılmıştı, bu nedenle Türkiye'de o günlerdeki çoğunluğu oluşturan küçük işletmelere uygulaması zordu.

Sümerbank'ta, öteki iktisadi devlet kuruluşlarında uygulanan hesap planı, Almanya ve diğer Avrupa ülkelerinde alınan fikirlerle oluşturulmuştu, uygulama güçlükleri ile karşılaşılıyordu. Özel kesimde de bu sistem büyük ölçüde uyarlanmış ve uygulanmakta idi, ancak uygulama sorunları bu kesimde de vardı. Bunun revizyonu gereksinimi ortaya çıktı. 1963 yılında, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK) kuruldu ve bu Komisyon, hesap planı çalışması başlattı. Amacı iktisadi devlet teşekküllerinde ve özel sektörde uygulanabilir tekdüzen hesap çerçevesi yapmaktı. Uzun yıllar süren çalışmalardan sonra 1968 yılında Tekdüzen Genel Hesap Planı adı altında bir hesap çerçevesi kabul edildi ve yayımlandı. Bu hesap çerçevesi İktisadi Devlet Teşekküllerinde kullanılması zorunlu kılındı. Özel sektörde, bu hesap çerçevesinden büyük ölçüde yararlandı. Ancak bu Tekdüzen Genel Hesap Planı'nın özel sektörde uygulanma zorunluluğu yoktu.

Türkiye'de muhasebe ve denetim mesleği de henüz yasal düzene kavuşturulamamıştı. Uzun çalışmalardan sonra 1989 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu kabul edildi. Bu Kanun çıkınca, özel sektör için tekdüzen hesap planı gereksinimi ortaya çıktı.

Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı), özel sektörün gereksinimini karşılayacak yeni tekdüzen hesap planı yaparım ve bunu zorunlu kılarım görüşü ile , yeni tekdüzen hesap planı çalışmaları başlattı. 1992 yılında, uygulanması zorunlu Tekdüzen Hesap Planı yayımladı. Ancak bu Tekdüzen Hesap Planının, hemen hemen İDTYDK nun Tekdüzen Genel Hesap Planının benzeri olduğu dikkati çekti. Bu Tekdüzen Hesap Planı (THP) bugün kadar uygulanana geldi, halende uygulanmaktadır. Ancak bu plana karşı önemli eleştiriler de yapılmaktadır.

Bu THP zorunlu olarak kullanılmakta iken, 1957 tarihli eski Türk Ticaret Kanunu yerine, 2012 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu kabul edildi. Bu Kanunda, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını benimsedi. Bu standartların uygulanması ile, THP yetersizliği daha da orta çıktı.

Her iki kanunun gereksinimlerini karşılayacak ortak bir THP çalışmaları başlatıldı. Bu çalışmalar halen sürdürülmektedir. Hesap planlarındaki bu uyumsuzluğun, muhasebe eğitimine de olumsuz etkisi olmaktadır.

Muhasebe sistemi oluşturulmasında, tekdüzen hesap çerçevesinin önemi, bu gelişmelerde ortaya çıkmıştır. Sümerbank'tan başlayan hesap planı serüveni, İDTYDK'da, sonra Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) THP, Türkiye Muhasebe Standartlarında yerini almıştır.

Böyle önemli bir konuda, benimde Tekdüzen Hesap Çerçevesi (THÇ) çalışmam ile Türkiye'deki muhasebe eğitimine katkı olmuştur. Şöyle ki: Avusturya'da doktora yaptım. Bu

çalışmaları yaparken, tekdüzen hesap çerçevesi fikrim oldu, bunun işletmelerin muhasebe örgütlenmesi için ve kamu otoriteleri tarafından bunları denetimi için gerekli olduğunu anladım. Doktoramı tamamladım, Türkiye'ye döndüm. İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi'nde öğretim kadrosuna katıldım. Bu kurumda, THP konusunu, doçentlik tezi olarak hazırlamaya karar verdim. Sonuçta Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi Üzerine Bir Öneri (THÇ) adlı doçentlik tezimi tamamladım. THP ismi, benim doçentlik tezim ile muhasebe literatüründe yerini almış oldu. İDTYDK'nun Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) THP isimleri, benim bu doçentlik tezimden alıntılandı. Bugün THP ismi, muhasebe eğitime ve uygulamalarına yerleşmiştir.

Her şeyin bir gelişimi olduğu gibi muhasebenin de bir gelişimi vardır. Gelişimin ise sonu yoktur. Bilim sürekli gelişim halindedir. Muhasebenin geleceği içinde hem akademik olarak, hem de uygulamada, muhasebenin önemli olduğu, dünyadaki gelişmelere uygun olmak zorunda olduğu görülmektedir. Türkiye 'deki muhasebe alanındaki gelişmelerinde dünyadaki gelişmelere uyumlu hareket ettiği anlaşılmaktadır. Bilgi teknolojilerindeki süratli gelişim, muhasebe eğitimini ve uygulamasını da derinden etkilemekte ve yeniden oluşturmaktadır.

Muhasebe konusunda bilimsel olarak ve uygulamada daha çok işlerin olduğunu belirtmek isterim.

Prof. Dr. Mehmet Yazıcı

SAVAŞ TARİHİ MUHASEBESİ: BİR VAKA ANALİZİ*

Süleyman Yükçü¹

Tolgay Berke Polat²

Canan Yükçü³

ÖZ

Tarih boyunca yaşanan toplumsal olaylarda alınan kararların getirileri ve götürüleri zamanla ortaya çıkmaktadır. Muhasebe ve özellikle yönetim muhasebesi, alınan kararların analizini yapma fonksiyonuna sahiptir. Özellikle büyük kayıplara ve kazançlara sahip dünya savaşlarında ortaya çıkan vakaların ve bu vakalarda alınan kararların analizi yapılırken, yönetim muhasebesinden faydalanılması ile yeni bir boyut kazandırabilmektedir. Bu makalenin amacı 1919 yılında Scapa Flow denizinde yaşanan gemi batırma vakasında ve benzer gemi batırma vakalarında alınan gemi batırma kararlarını, yönetim muhasebesinde uygulanan karar analizleri ile analiz etmektir.

Anahtar Kelimeler: Savaşlar, Yönetim Muhasebesi, Karar Verme Analizi.

Jel Kodu: H12, M40.

WAR HISTORY ACCOUNTING: A CASE ANALYSIS

ABSTRACT

The gains and losses resulted from the decisions taken in social events throughout history are revealed by the time. Accounting, and especially management accounting, has the function of analyzing

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleştirilen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi'nde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof.Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, orcid.org/0000-0002-1514-5953, e-posta: suleyman.yukcu@deu.edu.tr

² Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, Muhasebe Programı, rcid.org/ 0000-0003-2134-6265, e-posta: tolgayberke.polat@ogr.deu.edu.tr

³ Öğr.Gör., Ege Üniversitesi, Ege Meslek Yüksekokulu Bilgisayarlı Muhasebe Programı, orcid.org/0000-0001-8225-7114, e-posta: canan.yukcu@ege.edu.tr

Atıf (Citation): Yükçü, S., Polat, T. B., & Yükçü, C. (2021). Savaş Tarihi Muhasebesi: Bir Vaka Analizi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 11-24.

Qualitative Research Article / Nitel Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi / Received: 19.11.2021
Revizyon Tarihi / Revised: 20.12.2021
Kabul Tarihi / Accepted: 22.12.2021

the decisions taken. Especially when analyzing the cases that happened in the world wars which caused great losses and gains focusing on the decisions taken in these cases, use of management accounting can add a new dimension. The aim of this article is to analyze the ship submerging decisions taken in the shipwreck incident in Scapa Flow sea in 1919 and in similar ship sinking cases, with the decision analysis applied in management accounting.

Keywords: Wars, Management Accounting, Decision Making Analysis.

Jel Code: H12, M40.

1. GİRİŞ

Muhasebe toplum ile bütünleşmiş, sosyal bir kavramdır. Sosyal ortamda sürekli rasyonel karar almaya çalışan kişilerin yolları farkına varmadan, mutlaka muhasebe ile kesişmektedir. İnsanlar örgütsel veya bireysel kararlar alırken, bu kararlardan doğacak götürülerin ve getirilerin hesaplamasını yapmaktadır. Muhasebenin kullanımı sadece mali nitelikli olaylarla sınırlı değildir. Ölçümünün yapılmasına olanak sağlayan tüm sosyal olaylarda, muhasebe biliminin fonksiyonları kullanılabilir. Çeşitli toplumsal olaylarda karar verilirken risklerin değerlendirilmesi, elde edilecek faydaların ölçülmesi hatta yeni seçeneklerin hesaplanması için muhasebe biliminin kullanılması rasyonel bir davranış olabilir. Özellikle muhasebenin bilgileri özetleyip analiz etmeyi kolaylaştırması, her kararın sonuçları ve nedenlerini ortaya çıkarma kabiliyetini arttırmaktadır. Toplumun her kesimini ilgilendiren sonuçların ortaya çıktığı savaşlarda, muhasebe biliminin uygulanabilmesi ve kararları etkilemekte ne ölçüde rol oynayacağı bilinmemektedir. Savaş dönemlerinde kaynakları etkin kullanmak önemli bir unsurdur. Üretilen savaş veya güvenlik araçlarının üretim maliyetlerinin yönetim muhasebesi ile değerlendirilmesi, savaşlarda alınacak ani kararlardaki nedenleri açıklamakta yardımcı olabilir.

Tarih boyunca birçok gemi batırma vakası ile karşılaşmıştır. Jutland Deniz Muharebesi, 1.Dünya Savaşının en büyük deniz savaşlarından birisidir. Savaştan 3 sene sonrasında Scapa Flow denizinde teslim olan Alman filosunun, kendisini batırmasında verilen kararlar ve sonuçlar yönetim muhasebesi içerisinde ortaya çıkan karar verme analizleri ile ilişkilendirilmeye çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Savaş tarihi ve muhasebe uygulamaları arasında literatürde ilişki kurulmuş genel bir çalışma olmamakla birlikte ilgili vakanın, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi içerisinde bir karar verme analizi olarak incelenmesi için aşağıdaki tarih ve yönetim muhasebesi ile ilgili kaynaklar taranmış ve aşağıda özetlenmiştir.

Öncelikle yönetim muhasebesi içerisinde yer alan ve karar verme süreçlerinde işletmede önem kazanan maliyet türleri hakkında yapılan çalışmalar taranmıştır. Güneş, fırsat maliyeti kavramını açıklarken, tercihlerin ve ortaya çıkan fedakârlığa değinmiştir (Güneş, 1997: 80).

Tarakçı ve Göktaş Batık maliyeti açıklarken, batık maliyetlerin işletmenin ileride alacağı kararlarda etkili bir rol oynayacağını savunmuştur (Tarakçı ve Göktaş, 2021: 58-59). Yükçü, geçerli maliyetlere dikkat etmemenin, hatalı kararları beraberinde getireceğini açıklamıştır (Yükçü, 2014: 20-21). Ek maliyetler ise Akdoğan'a göre tercihlerin farklılığı durumunda yarattığı toplam maliyetteki değişimlerdir (Akdoğan, 2000: 15).

Vaka ile ilgili öncelikle İngiliz ve Alman güçlerinin 1.Dünya Savaşı'nda karşı karşıya geldikleri ve Scapa Flow' unda bulunduğu Kuzey Denizi'nde İngiliz hâkimiyetinin kaynağı olan Jutland deniz muharebesi ile ilgili Bennett ve çeşitli internet kaynakları taranmıştır (Bennett, 2015). Sonrasında Scapa Flow' da bulunan Alman filosunun amirali Reuter' ın notlarında olayla ilgili parasal olmayan getiri ve maliyetler hakkında bilgiler edinilmiştir. Dönemle ilgili gemi yapım maliyetleri (Pollard, 1957) ve dönemin çelik üretim kapasiteleri, gemilerin değerleriyle ilgili çıkarımlar sağlanmıştır (Webb, 1980). Staff' ın Alman gemilerinin değerleri ve maliyetleri hakkında yaptığı derlemede, yüksek sınıf Alman gemilerinin yüksek çelik kullanımına değinilmiştir (Staff, 2010). Shepherd çalışmasında Scapa Flow'da yaşanan kayıplarla ilgili bilgilere değinmiş (Shepherd, 1974), aynı zamanda Herwig gemilerin maliyetleri ve ortaya çıkan kayıplarla ilgili bilgileri çalışmasında belirtmiştir (Herwig, 1980). Gemilerin batmasından sonra yürütülen batıkları çıkarma operasyonunda en önemli kişi olan Ernest Cox'un yazılarında gemileri çıkarmanın maliyetlerine ve zorluklarına değinmiştir (Cox, 2010).

Taranan diğer çalışmalarla birlikte vaka, yönetim ve maliyet muhasebesi içerisindeki bir karar verme analizi olarak incelenmeye çalışılmıştır.

3. PARASAL – PARASAL OLMAYAN GETİRİ VE MALİYETLER

Bir olayda alınacak karar sonucunda elde edilecek getiriler, sadece parasal getirilerle sınırlı değildir. Parasal getiriler, parasal bir karşılığı olan getirilerdir. Parasal getirilerin yanında, kişiye veya topluma göre değeri değişen ve parayla ölçülemeyen getiriler de mevcuttur. Bu getirilerin, parasal olmayan getirilerden ayrıldığı en önemli nokta, getiriye elde edecek kişi ya da topluma göre öznellik içermesi ve parasal karşılığının olmamasıdır. Örneğin bir işletmenin, onlarca farklı satıcı arasından, piyasa fiyatı üzerinde hammadde satan bir satıcıdan, iyi bir ilişki kurmak için hammadde almasında hammaddenin piyasa değeri, parasal getirisini oluştururken, iyi ilişkiler kurmak için ürün alması ile kişi kendisine bir parasal olmayan getiri de sağlamıştır. Burada parasal olmayan getiri, ticaret sonrasında oluşan pozitif ilişkisidir.

Getiriler gibi maliyetlerinde parasal olmayan yönleri vardır. Literatürdeki maliyet tanımları genel olarak parayla ölçülme üzerinde durmaktadır. Yapılan tanımlar kâr, istikrar ve benzeri genel hedefleri olan bir işletme üzerinden yapılmaktadır. Maliyet kavramı birey veya toplum yaşamında sadece işletme içinde değil, bütün alanlarda gerek parasal gerekse parasal olmayan bir biçimde yaşamaktadır. Parasal olmayan maliyetler de bu yaşam döngüsü içerisinde kişilerin, milletlerin özelleştirdiği maliyetlerdir. Örneğin bir milletin bir olay sonucunda kendisine özel bir değerinin zarar görmesi, kaybedilmesi bir maliyettir. Bu parasal olmayan maliyetler için bir kişiselleştirme aranmamalıdır. Parasal olmayan maliyetler tüm dünya tarafından kabul görmüş; saygınlık, onur gibi değerlerin kayıpları ile de ortaya çıkabilmektedir.

Parasal olmayan maliyetlere verilebilecek en önemli ve nesnel örnek insan kayıplarıdır. İnsan işletmede işçi olarak bir parasal maliyet kalemi olarak hesaplanabilir fakat aynı zamanda bir orduda savaşırken hayatını kaybettiği zaman parasal olmayan bir maliyet olmaktadır. Kısaca parasal maliyetler ile parasal olmayan maliyetler arasında ki fark aynı getiriler gibi parayla ölçülemeyen değere sahip olmasıdır.

Parasal olmayan getiri ve maliyetler, bu değeri yaratan kişi, işletme veya milletin hedeflerine bağlıdır. Dolayısıyla bir olay içerisinde bu sosyal taraflar bir karar vermeden parasal değerleri hesaplarken parasal olmayan değerleri de kendileri için hesaplamalı veya hesaba katmalıdırlar. Her iki getiri ve maliyetleri karar aşamasında hesaplayan, gözden geçiren kişi veya topluluğun alacağı kararlarda doğru seçim yapması kolaylaşacaktır.

4. YÖNETİM MUHASEBESİNDE ALINAN KARARLARLA İLGİLİ KAVRAMLAR

Yönetim muhasebesini özellikle diğer muhasebe alanlarından ayıran en önemli özelliklerinden birisi finansal olmayan olguları da karar verme analizlerine dâhil etmesidir. Aynı zaman da yönetimin hedeflerinin farklılaşması ile maliyetlerin karar üzerinde önem derecesi de değişmektedir. Parasal olmayan getiriler ve maliyetlerin önem derecesi, yönetimin hedeflerine göre değişmektedir. Yönetim kararları nihai olacağı için sunulan maliyetler ve getirilerin birçok farklı açıdan ele alınması, amaçlara uygun olması önemlidir. Bu nedenle yönetim muhasebesi sistemi içerisinde maliyet kavramları çeşitlilik kazanmaktadır.

4.1. Batık Maliyetler

Batık maliyetler, geçmiş dönemde katlanılan maliyetlerdir. Katlandıktan sonraki dönemlerde alınacak kararlar, batık maliyetler üzerinde etki yaratmamaktadır. Örneğin bir işletme üretimine başlanılacak bir ürün için araştırma maliyetlerine katlanmıştır. Bir süre sonra bu ürünü üretme kararından vazgeçen işletme için katlanılan araştırma maliyetleri batık maliyetlerdir. İşletmenin alacağı üretme veya üretmeme kararı, katlanılan araştırma maliyetlerini değiştirmemektedir.

Tam tersine bir etki söz konusudur. Batık maliyetler kararları etkileyebilirken, alınan kararların batık maliyetlere etkisi söz konusu değildir. Tarihi maliyet olarak da adlandırılan batık maliyetler, işletmelerin gelecek kararlarında önemli bir unsur olmaktadır (Tarakçı ve Göktaş, 2021: 58-59).

4.2. Geçerli ve Geçersiz Maliyet

Geçerli maliyetler, farklı kararlar, yöntemler veya seçenekler doğrultusunda değişebilen maliyetlerdir. Örneğin bir ürünün üretiminde iki farklı teknik belirlenmiştir. Birinci teknik ile ürünler için ambalaj maliyeti adet başına 0,5 TL'dir. İkinci tekniğin kullanımı ile ortaya çıkan ambalaj maliyeti ise adet başına 0,2 TL'dir. Burada iki seçenek arasında maliyetlerde bir fark ortaya çıkmakta olduğu için ambalaj maliyeti geçerli bir maliyet olmaktadır.

Geçersiz maliyetler ise farklı seçeneklere tepkisiz kalan maliyetlerdir. Yukarıdaki örnekten yola çıkarak; Her iki teknikte de ambalaj maliyeti 0,5 TL oluyor ise ambalaj maliyeti geçersiz bir maliyet olmaktadır. İki farklı kararında maliyet üzerinde bir fark yaratmaması nedeniyle batık maliyetlere benzemektedir.

Alınan kararlarda geçerli maliyetlerin yerine geçersiz maliyetlerin dikkate alınmaması gereklidir. Asıl etkiyi yaratacak geçerli maliyetlerin arka planda kalması, kararların da hatalı olmasına yol açabilmektedir (Yükçü, 2014: 20-21).

4.3. Fırsat Maliyeti

Fırsat maliyeti, seçilen durumun alternatiflerinin maliyetidir. Seçilmeyen işlemin maliyeti ile ortaya bir fedakârlık çıkmaktadır (Güneş, 1997: 80). Örnek vermek gerekirse, gideceği yere taksi kullanmak yerine yürüyerek giden bir insan için, taksiye ödeyeceği para bir fırsat maliyetidir. Eğer kişi taksi kullanarak gitseydi, bu sefer de yürürken tüketileceği enerjisi ve zamanı bir fırsat maliyeti olacaktı. Bu durumda kişi enerjisi ve zamanından fedakârlık etmiş olmaktadır.

Karar alma aşamasında fırsat maliyetlerinin hesaplanması gereklidir. Seçeneklerin fırsat maliyetlerinin bilinmesi ve hesaplanabilmesi önemlidir. Fırsat maliyetleri sadece parasal nitelikte olmamaktadır. Yönetimin hedefleri sadece parasal kazançlarla sınırlı kalmayabilir. Bu nedenle fırsat maliyetinin parasal veya miktara dayalı olmayan çeşitleri bir öznelik içermektedir.

4.4. Ek Maliyetler

Ek Maliyet, seçenekler arasında tercih farklılığı sonucunda toplam maliyetlerde ortaya çıkan değişimler olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2000: 15). Örneğin, işletme 10 ton ürettiği mamulünü 15 tona çıkardığı zaman toplam maliyetleri 500.000 TL'den 700.000 TL'ye yükselmektedir. Arada ortaya çıkan 200.000 TL bir ek maliyettir. Burada işletme bir üretim artışı tercih etmiş ve bu tercih sonucunda ortaya ek maliyet çıkmıştır. Örnekte işletmenin üretim kapasitesinin 15 tona imkân tanıdığı varsayılmıştır. Bu nedenle ek maliyetler değişken maliyetler üzerinden gelmektedir. Eğer işletmenin mevcut kapasitesi 15 tonun altında olsaydı, bir takım kapasite arttırıcı sabit maliyetlere katlanacaktı. Bu durumda da ek maliyetler hem sabit hem de değişken maliyetler ile ortaya çıkacaktır (Yükçü, 2014: 20).

4.5. Kontrol Edilebilir - Kontrol Edilemeyen Maliyetler

Kontrol edilebilir maliyetler, Yöneticinin alacağı kararlar doğrultusunda etkilenebilen maliyetlerdir. Yönetici aldığı karar ile maliyeti arttırabilir veya azaltabilir. Örneğin, üretim bandındaki iki makineden birisini pasif hale getirip, makineden kaynaklı elektrik ve çalışan maliyetleri üzerinde azalış sağlayabilir. Burada yönetici kararı aldığı zaman, ilgili maliyet kaleminde bir değişim yaratmaktadır.

Maliyetin kontrol edilebilir olması için aynı zamanda yöneticinin o maliyet üzerinde sorumluluğu ve yetkisi bulunmalıdır. İşletme içerisinde bölümlerle ilgili yöneticiler, sadece alakalı oldukları bölümlerin maliyetlerini kontrol edebilirler.

Kontrol edilemeyen maliyetler ise, Yöneticinin kararları doğrultusunda etkileyemediği maliyetlerdir. Yukarıdaki örnekte yönetici, üretim ile ilgili bir yöneticidir. Örneğin pazarlama bölümünden sorumlu yöneticinin alınan üretim bölümü kararı üzerinde sorumluluğu ve yetkisi olmadığı için, yukarıda verilen üretim işçileri ve makine elektrik giderleri üzerinde bir kontrolü söz konusu değildir. Fakat işletmeyi bir bütün olarak ele aldığımızda da kontrol edemeyeceği maliyetler vardır. Bu maliyetlere verilen en yaygın örneklerden birisi vergi maliyetleri ve hammadde fiyatlarında değişimlerden kaynaklanan maliyetlerdir.

5. BENZER BİR VAKA: GEMİLERİ YAKMAK

Emevi Devleti'ne bağlı bir komutan olan Tarık Bin Ziyad, Endülüs'ün fethi için 7.000 kişilik bir ordu ile 711 yılında İspanya'ya gitti. Karşısında Vizigot Kralı Rodrigo vardı. Tarık Bin Ziyad askerleri ile İspanya'ya adım attıktan sonra bütün gemilerini yaktığı iddia edilmektedir (Atçeken, 2002:32). Gemiler yandıktan sonra ise; “ *Arkanızda düşman gibi deniz, önünüzde deniz gibi düşman. Nereye kaçacaksınız? Vallahi sizin için ancak sadakat ve sabır kalmıştır.* ” demiştir (İslam Ansiklopedisi, 2010). Tarık Bin Ziyad, düşmanın asker topladığını haber aldıktan sonra 5.000 asker daha takviye olarak gelmiştir. Kendi ordusundan on binlerce fazla olan Vizigot'larla çarpışan Tarık Bin Ziyad Guadalete Muharebesi'ni kazanmıştır.

Tarık bin Ziyad'ın gemilerini yakıp kendi ordusuna bir cesaret vermeye çalışmak istemesinden kaynaklanmaktadır. Alınan kararın maliyeti yakılan gemiler olmuştur. Karşılığında ise kendisinden birkaç kat büyüklüğünde bir orduyu yenmiştir.

Savaşlarda elde edilen kazançlar karşı tarafa bir maliyet, kayıplar ise karşı tarafa bir kazanç olarak geri dönmektedir. Bu kazanç sadece parasal olmamaktadır. Tarık bin Ziyad, gemileri yakmadan düşmana saldırsaydı, sayı üstünlüğünün getirdiği kaybetme korkusu ile askerler gemiler ile firar edebilirdi ya da yeterli cesaret sağlanamadığı için hem ordusunda can kaybı ve esirler meydana gelebilir hem de gemilerin tasarrufu karşı tarafa geçebilirdi. Savaşlarda alınan bazı yönetim kararlarının sonuçları kesin olmamaktadır. Olayda alınan karar altında gemi maliyetleri dışında kesin sonuca götürecek bir neden yoktur. Özellikle parasal olmayan getiri ve maliyetlerin sonuçlarına kesin olarak bakmak, yanlış kararları beraberinde getirebilir.

6. SCAPA FLOW VAKASI

1916 Yılında Mayıs ayının sonunda, Kuzey Denizi'nin Jutland'a yakın bir bölgesinde İngiliz ve Alman deniz kuvvetleri karşı karşıya gelmiştir. Bu karşılaşma 1.Dünya savaşının en büyük deniz muharebelerinden birisidir. Alman filosu kendisinden üstün olan İngiliz gemilerini küçük filolarla Kuzey Denizi'nde yıpratmak için harekete geçmişti. İngiliz istihbaratının edindiği bilgiler ile İngilizler Grand Fleet'i⁴ iki gruba ayırarak Almanlar'a karşı saldırıya geçtiler. Drenot olarak adlandırılan güçlü ve maliyetli savaş gemilerinin kullanıldığı savaşta kesin bir sonuç alınmazken binlerce denizci ise hayatını kaybetmiştir. İngiliz filosunun sayı üstünlüğü ve gemilerinin gücünün baskın olmasından dolayı, Alman gemileri geri çekilerek en az kayıpla muharebeyi sonuçlandırmaya çalışmışlardır (Mercan, 2014).

⁴ Büyük Filo. İngilizlerin (Kraliyet Donanması) ana filosudur.

Tablo 1: Jutland Muharebesi Kayıpları

KAYIPLAR	ALMAN	İNGİLİZ
SAVAŞ KRUVAZÖRÜ	1	3
ZIRHLI KRUVAZÖR	-	3
ÖNCÜ DRENOT	1	-
HAFİF KRUVAZÖR	4	-
DESTROYER	5	8
TOPLAM	11	14
TOPLAM HAYATINI KAYBEDEN İNSAN	2551	6097

Kaynak: worldwar1.co.uk

Alman Filosu Jutland muharebesinden sonra hem Kuzey Denizi'nde hem de İngiliz filosu üzerinde bir hakimiyet sağlayamamıştır. 1918'de başlayan ateşkes görüşmelerinde Alman su üstü deniz birliklerinin silahsızlaştırılıp Müttefik Devletlerin belirlediği bir limanda bekletilmesi kararı alındı. Bu liman ise İngiliz filosunun da üssü olan Scapa Flow olmuştur. 74 Gemiden oluşan Alman filosu kontrollü bir şekilde Scapa Flow'a yerleştirildi. Uzun süren barış görüşmelerinden dolayı gemilerdeki alman denizciler aylar içerisinde ortalama 20 bin kişiden, 2 bin kişinin altına düşmüştür. Gemilerin komutasına Ludwig Von Reuter atanmıştır. 1919 senesinin haziran ayında Reuter, barış antlaşmasından sonra müttefiklerin gemileri kendi aralarında bölüşeceği ve gemileri haber vermeden, silahlı bir şekilde ele geçireceği haberlerini almaya başlamıştır. Reuter için son karar, bütün gemilerin organize bir şekilde batırılması olmuştur. Reuter, İngiliz birlikleri eğitim için ayrıldıktan sonra bir fırsat yakalayıp filoya emri vermiştir. Gemiler kolay batırılacak şekilde günler önceden hazırlanmıştır. Su basıncının yüksek olduğu borulara balyoz vb. araçlar ile yapılan müdahaleler ve iyi bir ekip çalışması ile çok hızlı bir şekilde batmaya başlamıştır. 21 Haziran günü Toplam 74 gemiden 52 tanesi batırılmıştır (Shepherd, 1934: 137).

Tablo 2: Scapa Flow'da Batan Alman Filosu

TÜRLER	BATIRILAN	BATMAYAN VE KARAYA OTURAN
SAVAŞ KRUVAZÖRÜ	15	1
HAFİF KRUVAZÖR	5	3
DESTROYER	32	18
TOPLAM	52	22

Kaynak: Shepherd, 1934: 190.

Reuter tarafından verilen kararda, gemilerin batırma veya batırmama maliyeti kontrol edilebilir olarak görünmesine rağmen aslında kontrol dışıdır. Müttefikler tarafından kontrol altına alınan gemiler, Reuter batırma kararını almadığı takdirde bile barış antlaşmasından sonra müttefikler tarafından paylaşılacaktır. Burada gemilerin maliyeti konusunda sorumlu yönetici olan Reuter tarafından bir kontrol söz konusu olsa da, gemiler her durumda Almanlar'ın ellerinden alınacaktır. Dolayısıyla bir kontrol dışı durum söz konusudur. Fakat gemilerdeki denizci sayısını azaltarak hem erzak maliyetini kontrol etmiş hem de bir fırsat maliyeti oluşturmuştur. Eğer denizciler evlerine dönmezse erzak gerekecek, denizcilerin moralleri düşecek ve disiplinsizlikler artacaktı. Reuter, mürettebatı ciddi ölçüde azaltıp erzak maliyeti ve

kontrol maliyeti üzerinde iyileştirme yapmasıyla bir fırsat maliyeti yaratmıştır. Bir diğer fırsat maliyeti ise batırma sırasında ortaya çıkacak çatışmalardan kaynaklanan insan kayıplarıdır. Reuter 20 bin kişilik filonun büyük bir kısmını ülkeye geri göndermeseydi, yaşanan olayda ortaya çıkacak denizci kaybı çok daha fazla olabilirdi. Gemileri batırma sırasında yaşanan kargaşada kalan az sayıda kemik mürettebattan 9 kişi hayatını kaybetmiştir ve bu dokuz kişi aynı zamanda 1.Dünya Savaşı'nın son kayıplarıdır (iwm.org.uk, 2021).

Scapa Flow İngilizlerin kontrolünde olan bir denizdir. Almanlar'ın 1.Dünya Savaşı'nda gerçekleştirdiği Kuzey Denizi'ne hakim olma yarışındaki en büyük engel İngilizler' in büyük filosudur. Jutland Muharebesi'nde, toplam savaş gücüne göre kesin bir galibiyet elde edemeyen İngilizler için Scapa Flow, tüm dünyaya Kuzey Denizi ve bütün dünyadaki en güçlü deniz kuvveti olduğunu gösterme fırsatı vermiştir. Özellikle Jutland Muharebesi'nde gemileri batırılan Amiral David Richard Beatty, Scapa Flow'a gelen bütün Alman gemilerinin bayraklarını indirmesini emretmiştir. Almanlar'ın savaşı kaybettikten sonra gemileri İngilizler'e teslim etmesi tüm dünyada İngiliz'lerin zaferinin bir propagandası olacaktır.

Tablo 3: 1892-1914 Yıllarında Ortalama Yıllık Denize İndirilen Savaş Gemisi Ağırlığı

ÜLKE	AĞIRLIK (TON)
İNGİLİZLER	112.000
ALMANLAR	49.000
DİĞER ÜLKELERİN TOPLAMI	179.000

Kaynak: Sidney, 1937:427.

Scapa Flow'da sadece batan ve karaya oturan gemilerin ağırlığı ortalama 500.000 ton civarındadır (Herwig, 1980). Teslim edilecek 74 savaş gemisi İngilizler ve diğer müttefik devletlerarasında paylaşılacaktır. Bu durumda İngilizler için dünyanın en büyük ikinci filosunun dağılması ve gemilerin bir kısmını da alması, İngiliz filosunu dünya üzerindeki mutlak güç konumuna getirecektir. Alman limanlarına yapabileceği saldırılar karşısında, engelleyebilecek bir Alman filosu bulunmayacak ve kesin zaferler elde edecektir.

Savaş tarihi literatüründe yer alan bu önemli mücadele kanımızca muhasebe, özellikle de yönetim muhasebesi açısından iki önemli "Karar verme analizi "ne konu olmaktadır;

- 1- Gemileri Batırıp, batırmama kararı,
- 2- Batan gemileri çıkarıp çelik üretiminde kullanma ve kullanmama kararı

7. GEMİLERİ BATIRMA YA DA BATIRMAMA KARARI

Scapa Flow' da Alman gemilerindeki ortalama 20.000 kişilik mürettebat, zamanla sadece gemilerde kemik personel kalacak şekilde azaltılmıştır. Reuter komutasındaki bu personellerin iki seçeneği vardı; Gemiyi İngilizler'e teslim etmek ya da batırmak. Gemiler batırılacaksa, bu İngiliz'ler müdahale edemeden hızlı bir şekilde gerçekleşmesi gerekiyordu çünkü İngilizler engellemek için gemilere çıkmaya başlayacaklardı. Reuter, 21 Haziran günü İngilizler' de oluşan kontrol açığını kullanarak gemilere gerekli talimatı verir. Bütün suyun gemiye dolma hızını arttıracak kapıları, kapakları hatta vidaları söken mürettebat makine dairesine dışarıdan hızlı bir şekilde su girmesini sağlayacak boruları balyozlarla patlatarak

geminin dakikalar içerisinde batmasını sağlamıştır. Borular hasar alıp içeriye su dolmaya başladıktan sonra mürettebatın dakikalar içerisinde güverteye ulaşması gerekmektedir.

İngilizler gemilerin batırılacağını fark ederlerse bütün mürettebatı öldürebilir ve batışı engelleyebilirlerdi. İngilizler geç kalsa da müdahaleye başlamış ve 9 Alman denizciyi öldürmüşlerdir. Bu mezarlar olay yerinde bulunmamaktadır. Muhtemeldir ki; batırma anında İngilizler çok daha fazla Alman gemici öldürmüş ve cesetleri ise denizde kaybolmuştur. 74 gemiyi 9 personelin batırması ihtimali düşünüldüğünde personel sayısı yetersiz kalacaktır. En makulü her gemiyi bir personel batırma 74 personele ihtiyaç duyulacaktır. Gemiler İngilizler' in kontrolündedir, sadece Alman kilit personel mevcuttur. Karar bu noktada verilmektedir.

Gemilerin batırıp batırmama kararını Alman yetkililer vermektedir. Bu kararın hem Almanlar hem de İngilizler için parasal ve parasal olmayan getirileri ve maliyetleri olacaktır. Bu getiri ve maliyetleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz. Kararı Almanlar verdiği için, analiz Almanlar açısından yapılmalıdır. Ancak biz konuya İngilizler açısından da bakmaya çalışacağız.

Almanların savaş ve hafif kruvazörlerinin adet başına toplam katlandıkları maliyet ortalama 45 milyon, Muhrip (Destroyer) tip gemiler için ise 25 milyon goldmarktır (Staff, 2010). Scapa Flow'da bulunan filonun toplam değeri ise 855.890.000 Milyon Goldmark olarak belirtilmiştir (Herwig, 1980:256). Almanlar savaşla birlikte hiper enflasyonla da mücadele etmekteydi. Dönem için 20 milyon goldmark yaklaşık olarak 1 Milyon Sterline karşılık gelmektedir.

1920-1930 seneleri arasında büyük bir kısmı çıkarılan gemiler, sahilde parçalara ayrılarak çelik hurdalara dönüştürülmüştür. Yapılacak işler için mühendis olan Ernest Cox çalışmalara başlamış ve büyük bir çabayla gemileri önce karaya çıkarıp sonra parçalara ayırmaya başlamıştır. İngilizler için batan gemileri çıkarmanın ve sahile götürmenin maliyeti gemi başına ortalama 30.000 Sterlin tutmaktaydı. Buradan yola çıkarak toplam operasyonun ortalama maliyeti 2.220.000 Sterlindir. Sahile çıkarılan gemiler, direkt olarak sahilde parçalara ayrılıyordu (Cox, 2010). Gemiler batırıldığı için satılırken hurdaları çelik kaynağı olarak getiri sağlamaktadır. Cox notlarında 25.000 tonluk bir gemiden 70.000 Sterlin kar sağladığını belirtmiştir. Ton başına Scapa Flow'da batırılan veya karaya oturan gemilerin toplam ağırlığını ortalama 450.000 ile 500.000 ton arasındaydı. Bu gemilerin büyük bir kısmı çelikten oluşmaktadır. Herwig, toplam bütün filonun ağırlığını 500.000 ton olarak belirtmiştir (Herwig, 1980:256). Buradan hareketle toplam 500.000 tonluk gemi batığından 1.400.000 Sterlin kâr elde etmektedir. Yapılan maliyetler ve hurda satışları sterlin üzerinden yapıldığı için aşağıdaki tablolarda sterlin para birimi kullanılmıştır.

Tablo 4: Almanlar Açısından Kararın Getirisi ve Maliyetlerinin Karar Analizi

ALMANLAR AÇISINDAN	GEMİLERİ BATIRMA	BATIRMADAN TESLİM
GETİRİLER		
A-Parasal Getiriler		
1- Batırılan Gemilerin Geri Kazanım Değeri	1.400.000,00 £	Yoktur
B- Parasal Olmayan Getiriler		
1- Batıran Personelin Hayatı	9 Gemici dışında kalan mürettebat	?
2- Prestij Kaybının Önlenmesi	?	Hayır
3- İleride Gemilerin Savaşta Vereceği Zararın Önlenmesi	?	Önlenemez
TOPLAM GETİRİ	1.400.000,00 £	Yoktur
MALİYETLER	GEMİLERİ BATIRMA	BATIRMADAN TESLİM
A-Parasal Maliyetler		
1- Gemilerin Gerçeğe Uygun Değeri	42.794.500,00 £	42.794.500,00 £
B- Parasal Olmayan Maliyetler		
1- Batırılan Personelin Hayatı	?	?
2- Dünyada Prestij Kaybı	Vardır	?
3- Gemilerin Savaşta Vereceği Zarar	Alman Toprakları	?
TOPLAM MALİYET	42.794.500,00 £	42.794.500,00 £
KARARIN NET GETİRİSİ	- 41.394.500,00 £	- 42.794.500,00 £

Yukarıdaki bilgilerden hareketle, Almanlar'ın vereceği batırma veya batırmama sonucunda elde edilecek parasal net bir getiri söz konusu değildir. Bu nedenle verilecek kararda parasal olmayan getiri ve maliyetlerin dikkate alınması olağandır. Filosunu çoktan kaybetmiş olan Almanlar için yaklaşık 43 Milyon Sterlin değerinde bir batık maliyet söz konusudur. Gemileri batırmak veya batırmama tercihinin, batık maliyetler üzerinde etkisi yoktur. Batık maliyetlerin ise alınacak kararı etkilemesi daha muhtemeldir. Çok yüksek bir maliyete katlanılarak oluşturulmuş filonun direkt İngilizler'e ve diğer müttefiklerine bırakılması hem Alman topraklarının savunmasını zorlaştıracak hem de İngilizler'e yüksek bir getiri sağlayacaktır (Tablo 5). Bütün bu durumların yanında, savaşı kaybetmesiyle dünyada ve ülkesinde yeterince prestij kaybı yaşamış Alman hükümeti, gemileri teslim ettiği taktirde İngilizler önünde küçük düşürülmüş olacak ve prestij kaybını engelleyemeyecektir.

Aynı zamanda gemilerin maliyetleri kontrol edilemeyecek bir maliyettir. Hayatını kaybeden personelin batırmama durumunda da zarar görmeyeceğinin bir garantisi yoktur. Bu nedenle Almanlar'ın kontrol edebileceği prestij kaybı ve gemilerin aleyhine kullanılmasının ortaya çıkaracağı zarar, kontrol edilebileceği maliyetlerdir.

Tablo 5: İngilizler Açısından Kararın Getirileri ve Maliyetlerinin Karar Analizi

İNGİLİZLER AÇISINDAN	GEMİLERİ BATIRMA	BATIRMADAN TESLİM
A-Parasal Getiriler		
1- Gemilerin Gerçeğe Uygun Değeri	Yoktur	42.794.500,00 £
2- Gemilerin Hurda Olarak Satışının Getirisi	3.620.000,00 £	Yoktur
B- Parasal Olmayan Getiriler		
1- İngilizlerin ve Donanmasının Kazanacağı Prestij	?	Vardır
2- Almanlara Karşı Zafer Sağlanmasının Kolaylaşması	?	Evet
TOPLAM GETİRİ	3.620.000,00 £	42.794.500,00 £
A- Parasal Maliyetler		
1- Batırılan Gemileri Çıkarmanın Maliyeti	2.220.000,00 £	Yoktur
B- Parasal Olmayan Maliyetler		
1- Batırmayı Engellemediği İçin Prestij Kaybı	Vardır	?
TOPLAM MALİYET	2.220.000,00 £	Yoktur
KARARIN NET GETİRİSİ	1.400.000,00 £	42.794.500,00 £

İngilizler'in alınan gemileri batırma kararı sonucunda elde edeceği getiri ile gemileri sağlam bir şekilde teslim aldığı durumda elde edeceği getiri arasında büyük bir fark vardır. Almanlar'ın batırma kararı arkasında yatan nedenlerden birisi bu büyük getirin engellenmeye çalışılmasıdır. Gemilerin hurdalarından bir kazanç sağlayabilmesi mümkündür. İngilizler'in Alman filosunun batışını engelleyememesi, İngilizler'i küçük düşürmüştür. Bu durum bir prestij kaybı yaratırken, eline geçecek yeni gemilerle deniz savaşlarında sağlayacağı fayda da ortadan kalkmıştır. Bu durum da alınan gemileri batırma kararının parasal olmayan getirilerinin, Almanlar'ın lehine, İngilizler'in ise aleyhine sonuçlandığını göstermektedir.

8. BATIK GEMİLERİ, ÇIKARMA YA DA ÇIKARMAMA KARARI

Savaş gemileri Almanlar tarafından batırılmış, battıkları noktalar ve kaç tane oldukları ise bellidir. Yapılan araştırmalar sonucunda, günümüzde hala bu gemilerden 7 tanesinin Scapa Flow denizinin derinliklerinde oldukları bilinmektedir. 67 gemi öncelikle dalgıçlar tarafından, gövdeleri tamir edilip ambarlarının içlerine hava basılarak su yüzeyine çıkarılıyor ve kara çıkarılarak parçalara ayrılıyordu. Satılan bu hurdalar çelik üretiminde kullanılmaktadır. Bazı kaynaklara göre bu işlemi Hitler' in yaptırdığına dair görüş bildirilmektedir.

Gemi batığını çıkarmanın alternatifi, batığı çıkarmayıp aynı miktarda çeliği doğrudan demir cevheri olarak sağlamak veya dünyanın başka noktalarından hurda olarak satın alarak çelik üretmektir. Batıkları çıkardığımız zaman hurdaya bir bedel ödemiyorsunuz. Çıkarmadığımız zaman ise hurdaya veya demir cevherine önemli bir bedel ödemek gerekiyor.

Batığı çıkarma veya çıkarmama kararında önceki karardaki gibi parasal veya parasal olmayan getiri ve maliyetler söz konusu olabilir. Bu karara ilişkin aşağıdaki analiz yapılabilir. Dönem için hurdayı çeliğe dönüştürmek, demir cevherinden üretmekten daha avantajlıdır (Birkett, 1920)

Tablo 6: Gemileri Çıkarma ya da Çıkarmama Kararlarının Analizi

GETİRİLER	GEMİLERİ ÇIKARMA	GEMİLERİ ÇIKARMAMA
A-Parasal Getiriler		
1- Hurda Parçaların Gerçeğe Uygun Değeri	4.000.000,00 £	Yoktur
B-Parasal Olmayan Getiriler		
1- Bilerek Batırılan Gemilere Sahip Çıkmanın Gururu	?	Yoktur
2- Çıkarılan Hurda İle Silah Yapımının Ülkeye Sağlayacağı Avantaj	?	Yoktur
3- Batırılan Gemilerden Elde Edilecek Tersine Mühendislik Bilgisi	?	Yoktur
TOPLAM GETİRİLER	4.000.000,00 £	Yoktur
MALİYETLER		
A-Parasal Maliyetler		
1- Fizibilite Maliyeti	86.000,00 £	Yoktur
2- Gemileri Yüzeye Çıkarma Maliyeti	1.370.000,00 £	Yoktur
3- Gemileri Karaya Çıkarma Maliyeti	350.000,00 £	Yoktur
4- Gemileri Parçalara Ayırma Maliyeti	414.000,00 £	Yoktur
2- Dışarıdan Aynı Miktarda Hurda Alma Maliyeti	Yoktur	4.000.000,00 £
B-Parasal Olmayan Maliyetler		
1- Gemileri Terk Etmenin Ulusa Verdiği Acı	Yoktur	?
TOPLAM MALİYETLER	2.220.000,00 £	4.000.000,00 £
KARARIN NET GETİRİSİ	1.780.000,00 £	- 4.000.000,00 £

Döneme ilişkin çelik hurda fiyatları ortalama ton başına 8 sterlidir (Birkett, 1920). Daha önce Cox bizlere gemilerin karaya çıkarma maliyetlerini vermiştir. Yukarıdaki tabloda bütün gemilerin çıkarıldığı (500.000 ton) varsayılmış ve gerçeğe uygun değeri dönemin piyasa fiyatı olan 8 sterlin olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki bilgilere göre, İngilizler'in elde edeceği hurda kaynağını dışarıdan almak yerine gemileri parçalayarak elde ettikleri zaman 1.780.000,00 £ kadar maliyeti ortadan kaldırarak bir getiri sağlamaktadırlar. Gemileri parçalamakla ortaya sağlanan parasal getirinin yanında Alman gemilerinin sahip olduğu teknolojiyi, tersine mühendislik yaparak elde etmek de bir avantaj sağlayabilir. Batık gemilerin hurdaları ile olası savaş durumuna karşılık silah yapılma olasılığı da söz konusudur.

İngilizler gemileri çıkarıp hurdaya çevirme kararı vererek doğru kararı seçmişlerdir. Karardan sonra ortaya çıkacak parasal olmayan getiri ve maliyetlere göre değerlendirildiği zaman, gemileri çıkarmak ve hurdaya çevirmek İngilizler için birçok fırsat yaratabilmektedir.

9. SONUÇ

Yönetim muhasebesini diğer muhasebe uygulamalarından ayıran en önemli özellik bir sorumluluk taşımasıdır. Nihai kararı veren yöneticiye yol göstermesi için yönetim muhasebesi uygulamalarının yapılması, olası risklerden korunmayı sağlayabilir. Bu noktada yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi kullanılarak yapılacak karar verme analizleri, kararın doğru bir şekilde alınmasına yardımcı olacaktır.

Yukarıda anlatılan Scapa Flow vakasında, alınan kararların getirdiği sonuçların altında yatan maliyetler ve getiriler karar verme analizi çerçevesinde ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Savaşlar toplumlar üzerinde büyük etkileri olan olaylardır. Savaşlarda alınacak kararların etkileri küresel çapta olabilmektedir. Bu nedenle dikkatli analizler yapılarak, doğru kararların alınması önemli olmaktadır. Yukarıda gemilerin batırılması sadece Almanlar'ın değil, İngilizler' in elde edeceği getiriler üzerinde de önemli etkilere sahiptir.

Gemileri batırıp, batırmama kararında, gemilerin kontrol edilemeyen bir batık maliyet olması, Kararı veren yöneticinin parasal olmayan nedenleri de hesaba katmasında etkili olmuştur. Alınan karar batık maliyeti etkilememiş, batık maliyet kararı etkilemiştir. Sonrasında gemileri çıkartıp hurdaya çevirme kararında oluşan fırsat maliyeti ve diğer parasal olmayan olası getiri ve maliyetler, karar alınırken etkili olmuşlardır.

Sonuç olarak tarih boyunca savaşlarda yer alan önemli vakalardaki kararların, maliyet ve özellikle yönetim muhasebesindeki karar verme analizleri ile değerlendirilmesi, kararlara birçok farklı boyuttan bakılmasına olanak sağlayabilmektedir. Yönetim muhasebesinin parasal unsurları ele alırken, parasal olmayan diğer unsurlara da önem vermesi, yapılan karar analizlerinin savaşlar gibi toplumsal olaylara uyarlanmasına olanak sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- Atçeken, İ. H. (2002), Tarık bin Ziyad Endülüs Fethi Öncesinde Gemileri Yaktı Mı?, *Marife Dini Araştırmalar Dergisi*, 1(3), 31-41.
- Akdoğan, N. (2000), *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitapevi, 5.Baskı, Ankara.
- Bennett, G. (2015), *The Battle Of Jutland*, Pen & Sword Books, 4. Baskı, İngiltere.
- Birkett, M. S. (1920). The Iron and Steel Trades During the War, *Journal of the Royal Statistical Society*, 83(3).
- Coşkun, A. M. (2017), Yönetim Kararlarında Geçerli Maliyet Analizlerine Alternatif Bir Yöntem: Bulanık TOPSIS Yöntemi, *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 3(2), 72-101.
- Cox, E. F. (2010) , *Cox's Navy: Salvaging the German High Seas Fleet at Scapa Flow, 1924–1931*, Pen and Sword Maritime, U.K..
- Clydesdale, A. (2005). Postcards from Scapa Flow: Developing a Conservation Strategy for Material Recovered from SMS Karlsruhe, *Journal of the Society of Archivists*, 26(1), 87–104.
- Çolak, F. (2019), *Alman Arşiv Belgelerine Göre Almanya'nın Türkistan Siyaseti*, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Konya.
- Davidson, J. (2015). German Battlecruisers of World War One: their design, construction and operations , *Intelligence and National Security*, 31, 779-783.
- Güneş, R. (1997), Fırsat Maliyeti ve Fırsat Maliyetlerinin İşletme Yönetimi Kararlarında Kullanılması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(Güz), 77-94.
- Herwig, H. H. (1980), *LUXURY FLEET The Imperial German Navy 1888–1918*, George Allen & Unwin Ltd, 1. Baskı, İngiltere.
- Kefe, İ., Turhan, M. S. (2017), Stratejik Performans Yönetiminin Finansal Olmayan Boyutları ve Çağdaş Maliyet-Yönetim Muhasebesi Yaklaşımları, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(1), 12-25.
- Marder, A. J. (2013), *From The Dreadnought To Scapa Flow – Volume 2: To The Eve Of Jutland*, Pen & Sword Books, UK.
- Mccartney, I. (2019) *Scapa 1919*, Osprey Publishing, İngiltere.
- Mercan, E. (2014), “Dretnotların Düellosu: Jutland Muharebesi”, C4 defence Dergisi, https://www.academia.edu/7873352/Dretnotlar%C4%B1n_D%C3%BCelloso_Jutland_Muharebesi, (09.07.2021)
- Shepherd, D. N. (1974). *Death Of A Fleet: Responsibility For The Scuttling Of The German High Seas Fleet At Scapa Flow, June 21, 1919*, Texas Christian University, ProQuest Dissertations Publishing, USA.
- Staff, G. (2009). *German Battleships 1914-1918 (1)*, Osprey Publishing, İngiltere
- Staff, G. (2010). *German Battleships 1914-1918 (2)*, Osprey Publishing, İngiltere
- Özkan, M. (2013). Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (1) , 155-182
- Pollard, S. (1957). British and World Shipbuilding, 1890–1914: A Study in Comparative Costs, *The Journal of Economic History*, 17(03), 426–444.
- Seligmann, M. S. (2012). *The Royal Navy and the German Threat, 1901-1914: Admiralty Plans to Protect British Trade in a War Against Germany*, Oxford University Press, U.K..

- Tarakçı, E. İ., Gökteş, B. (2021). *Muhasebe ve Finans Alanında Bilimsel Çalışmalar*, Efe Akademi Yayınevi, İstanbul.
- Vat, D. V. D. (1982). *The Sinking of The German Fleet at Scapa Flow in 1919*, Birlinn Ltd, İngiltere.
- Webb, S. B. (1980). Tariffs, Cartels, Technology, and Growth in the German Steel Industry, 1879-1914, *The Journal of Economic History*, (2), 309-330.
- Yükçü, S. (2014). *Yönetim Muhasebesi*, Altın Nokta Yayınevi, 2.Baskı, İzmir.
- <https://www.iwm.org.uk/history/the-scuttling-of-the-german-fleet-1919>, (10.07.2021)
- <https://www.dw.com/en/germanys-navy-marks-100-years-since-scuttling-at-scapa-flow/a-49281737>, (10.07.2021)
- <http://www.worldwar1.co.uk/jutland.html>, (09.07.2021)
- <http://www.worldwar1.co.uk/scuttle.html>, (09.07.2021)
- <http://www.worldwar1.co.uk/scapa-flow.html>, (09.07.2021)
- <https://www.history.navy.mil/browse-by-topic/wars-conflicts-and-operations/world-war-i/history/scapa-flow.html>, (10.07.2021)
- <https://www.northlinkferries.co.uk/orkney-blog/wrecks-of-scapa-flow/>, (08.07.2021)

TRABZON VALİSİ ÜÇÜNCÜOĞLU ÖMER PAŞA’NIN (1739 - 1742) TEREKESİ ve MUHASEBE İŞLEMLERİ*

Temel Öztürk¹
Yusuf Sürmen²

ÖZ

Tereke, ölen ya da gaipliğine karar verilen kişilerin mal varlığı, hak ve borçlarının tümünü verilen addır. Osmanlı maliyesinde tereke kayıtları, bilhassa miras bölüşümü olmak üzere bazen taşranın yönetim organlarına bazen de Osmanlı Maliye Hazinesine gelir sağlamak amacı ile tutulmuştur. Bu Çalışma’da terekelerin tam anlamıyla bir muhasebe kaydı özelliği göstermesi hususu bir örnek ile açıklanacaktır. Bu örnek Osmanlı Arşiv belgelerine dayanarak taşrada önemli bir kişi olan Trabzon Valisi Üçüncüoğlu Ömer Paşa’nın (bundan sonra Ömer Paşa) Osmanlı Devleti tarafından el konulan terekesi üzerindeki değerlendirmeyi içermektedir.

Muhasebe, insanın yeryüzündeki varlığıyla başlamıştır. Böylece geniş bir tarihi sürece sahip olan muhasebe, yıllar boyunca gerek insanoğlunun faaliyetleri gerekse toplumların uygulamaları sonucu farklı yapılarda meydana gelmiştir. Ancak bu uzun süreçte birçok değişenin yanında tek bir unsur sabit kalmıştır. O da hesap verebilirliktir. İşte hesap verebilirlik gerek kişilerin kendi muhasebeleri gerekse onların toplum ya da toplumun organize edilmiş yapıları ölçüsünde devlet unsurlarına karşı sorumlu tutulmalarını gerekli kılmıştır. İncelemeye konu olan tereke de Ömer Paşa’nın hayatı boyunca gördüğü muhasebesinin kalanı olarak dikkate değerdir. Haliyle bu kayıt, Ömer Paşa’nın hayat muhasebesini yansıtırken mal varlığı, nakdi, köleleri ve bunların toplam değerleri üzerinden çeşitli giderleri yönünde tam bir muhasebe kaydı özelliğini de ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Tereke, Üçüncüoğlu Ömer Paşa, Müsadere.

Jel Kodu: M41, M49.

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleştirilen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi’nde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi-Tarih Bölümü, ozturk61@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7856-9809

² Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi - İİBF, yusufsurmen@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9200-9920

Atıf (Citation): Öztürk, T., Sürmen, Y. (2021). Trabzon Valisi Üçüncüoğlu Ömer Paşa’nın (1739 - 1742) Terekesi ve Muhasebe İşlemleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 25-44.

TRABZON GOVERNOR ÜÇÜNCÜOĞLU ÖMER PAŞA'S (1739-1742) TEREKE AND ACCOUNTING TRANSACTIONS

ABSTRACT

Tereke is the name given to all of the assets, rights and debts of the deceased or those who are decided to be absent. In the Ottoman finance, estate records were kept for the purpose of providing income to the administrative bodies of the provinces and sometimes to the Ottoman Finance Treasury, especially the division of inheritance. In this Study, the fact that the estates show a full accounting record will be explained with the help of an example. Based on the Ottoman Archives documents, this example includes the evaluation of the estate of Trabzon Governor, Üçüncüoğlu Ömer Pasha (hereafter Ömer Pasha), who was an important person in the province, on the estate confiscated by the Ottoman State.

Accounting began with the existence of man on earth. Accounting, which has a wide historical process, has emerged in different structures over the years as a result of both the activities of human beings and the practices of societies. However, in this long process, only one factor remained constant in addition to many changes. This is accountability. Accountability has necessitated that individuals be held accountable to the elements of the state in terms of their own accounting and the society or the organized structures of the society. The estate, which is the subject of the examination, is also noteworthy as the remainder of Ömer Pasha's accounting throughout his life. As a result, while this record reflects Ömer Pasha's life accounting, it also reveals the feature of a full accounting record in terms of his assets, cash, slaves and various expenses over their total values.

Keywords: Accounting, Tereke, Üçüncüoğlu Ömer Pasha, Confiscation.

Jel Code: M41, M49.

1. ÜÇÜNCÜOĞLU ÖMER PAŞA

Ömer Paşa (- 1742) Gümüşhane – Torul İlçesi'nin Demirkapı (*Manastır*) Köyü'nde doğdu. Ömer Paşa'nın babasının adı bazı kaynaklarda Ahmet olarak geçse de Başkanlık Osmanlı Arşiv (BOA) kayıtlarında iki kardeşten Osman *Üçüncüzâde Osman Bey ibn-i el-Hacc Mustafa* ve İsmail de *Üçüncüzâde İsmail Ağa ibn-i el-Hacc Mustafa* olarak yer almaktadır. Buradan Ömer Paşa'nın babasının adının Hacı Mustafa olduğu anlaşılmaktadır. Ömer Paşa, 12 yaşında Demirkapı Köyü'nden alınarak İstanbul'a götürülmüş ve Saray'da eğitim almıştır. Ömer Paşa, 1736 – 1737 Osmanlı- Rus - Avusturya Savaşı'nda etkin rol oynamıştır. Ömer Paşa, gösterdiği üstün başarısı sonucunda Padişah I. Mahmut (1730 – 1754)'un gözüne girmişti.

Ömer Paşa birçok idari görevde de bulunmuştu. Bu görevler arasında en önemlileri Karahisar- i Şarki (*Şebinkarahisar*) Sancağı Mutasarrıflığı (*sancak mülki amiri*), Van Muhafızlığı ve Trabzon Valiliği'dir.

Ömer Paşa, Trabzon Valiliği'ne 07.11.1739 tarihinde *Rum-ili Payesi* ile tayin edilmişti. Ömer Paşa, hem nüfuzunu artırmak hem de çeşitli yatırım faaliyetlerinde bulunmak için Üçüncüzâde Ömer Paşa Vakfı'nı kurmuştu. Haliyle Ömer Paşa maddi açıdan da Trabzon'un önde gelen kişilerindendi. Zira Canik Sancağı da dâhil olmak üzere Trabzon'un çeşitli yerlerinde malları bulunduğu iki³ geminin hissedarı olduğu ve ticaretle uğraştığı bilinmektedir.

³ BOA, Cevdet-Maliye, Nr.: 5558, 24840, 25415, 26213.

Ancak bu önemli kişiliğine rağmen, harcırah adıyla Hatuniye Vakfı'na⁴ bağlı köylerin halkından zorla Para toplamış⁵ ve Osmanlı Devleti'ne karşı bazı yersiz hareketlerde bulunmuştu. Ömer Paşa 1742 yılında Van Muhafızlığı görevinde iken başı vurularak öldürülmüş ve tüm mallarına el konulmuştur.⁶ Ömer Paşa ölümü sonrası arkasında eşi ve çocuklarına uzunca bir tereke listesi bırakmıştır.⁷

Görüldüğü üzere Ömer Paşa Osmanlı Devleti içerisinde dikkat çekici güç ve servete sahibi bir yöneticiydi. Ayrıca, Ömer Paşa'nın aile fertleri de eşkıyalık hareketleri ve aralıklarla devam eden İran Savaşları dolayısıyla yaşanan kargaşalık döneminde Görele ve Tirebolu ilçelerinde mal-mülk edindikleri bilinmektedir.⁸ Ayrıca Ömer Paşa'nın, Anadolu'nun Trabzon gibi önemli bir şehrinde savaş ve kargaşa yıllarında görevinde iken⁹ ölümü akabinde terekesinin mali kontrol sistemi gereğince titizlikle bir muhasebe kaydı niteliğinde Osmanlı Devleti görevlileri tarafından tespit edilmesi tarihi süreç açısından da dikkat çekicidir.

2. TRABZON VALİSİ ÖMER PAŞA'NIN TEREKESİ

Tereke¹⁰ (*metrukât, muhallefat. kassam*) defterlerinin iktisadî ve içtimaî tarihimiz açısından önemi büyüktür. Tereke, ölen ya da gaipliğine karar verilen kişilerin mal varlığı, hak ve borçlarının tümünü verilen addır. Bu yönüyle tereke çalışmaları sadece iktisadî, sosyal ve kültürel tarihimize değil, biyografi araştırmaları ve muhasebe tarihine de katkılar sağlamaktadır. Bu noktada tereke ölen kişilerin medenî halleri ve aile yapıları yanında hayat seviyeleri ve sosyal yönleri hakkında da bilgiler sunmaktadır.¹¹

Müsadere ise Osmanlı Devleti'nde haksız kazançla zengin olmuş yüksek dereceli memurların mallarına istediği zaman el konulabilme yöntemidir. Müsaderenin temel amacı önemli mevkilere yükselenlerin, öldükten sonra varislerine bir şey bırakamayacaklarını düşünmesi ve dürüst davranmalarını sağlamaktır. Osmanlı Devleti'nde Padişah Fatih Sultan

⁴ Bu Vakıf, Yavuz Sultan Selim'in vefat eden annesinin hatırasına hürmeten kurulmuştur. Vakıf, cami ve külliyyeden oluşup birçok köy buraya bağlıdır. Bkz. Evliya Çelebi, *Evliya Çelebi Seyahatnamesi*, Haz. Zekeriya Kurşun vd., 2. Kitap, YKY, İstanbul 1999, s. 52; Hanefi Bostan, *XV-XVI. Asırlarda Trabzon Sancağı'nda Sosyal ve İktisadî Hayat*, TTK Yayınları, Ankara 2002, s. 396-397.

⁵ BOA, Cevdet-Maliye, Nr.: 7236.

⁶ BOA, Cevdet-Maliye, Nr.: 26525, 30374; BOA, Cevdet-Adliye, Nr.: 1599.

⁷ Bu Vakıf, Yavuz Sultan Selim'in vefat eden annesinin hatırasına hürmeten kurulmuştur. Vakıf, cami ve külliyyeden oluşup birçok köy buraya bağlıdır. Bkz. Evliya Çelebi, *Evliya Çelebi Seyahatnamesi*, Haz. Zekeriya Kurşun vd., 2. Kitap, YKY, İstanbul 1999, s. 52; Hanefi Bostan, *XV-XVI. Asırlarda Trabzon Sancağı'nda Sosyal ve İktisadî Hayat*, TTK Yayınları, Ankara 2002, s. 396-397.

⁸ Bkz. N. Aygün, "XVIII. Yüzyılda Bir Osmanlı Valisi", s. 44-69.

⁹ Ömer Paşa öldürüldüğü zaman kayıtlarda Van Muhafızı olarak belirtilmekteydi. Ancak bu durum Ömer Paşa'nın Van'a tayin edildiği anlamını taşımaz. Zira Devletin bazı stratejik noktalardaki muhafızlık görevi valiler aracılığıyla yürütülmektedir. Trabzon Valiliği için de bu durum bilhassa cephelere göre değişmektedir. Örneğin, Kuzey Savaşları sırasında Trabzon valileri daha çok Azak ve Özü muhafızlığı görevini de üstlenmişlerdi. Bkz. Temel Öztürk, *Osmanlıların Kuzey ve Doğu Seferlerinde Savaş ve Trabzon*, Serander Yayınevi, Trabzon 2011.

¹⁰ M. Z. Pakalın halk arasındaki bu kullanımın yanlış olduğunu ve doğrusunun "terike" olması gerektiğini ifade eder (Mehmet Zeki Pakalın, *Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*, c. III, MEB Yayınları, İstanbul 1993, s. 460-461).

¹¹ Muhallefat defterlerinin önemi ve içerikleri hakkında geniş bilgi için Bkz. Halil İncalcık, "15. Asır Türkiye İktisadî ve İçtimaî Tarihi Kaynakları", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, XV/1-4 (1953-1954), s. 51-75; Ömer Lütfi Barkan, "Edirne Askerî Kassamı'na Ait Tereke Defterleri (1545-1659)", *Belgeler*, III/5-6 (1966), s. 1-6; Said Öztürk, *Askerî Kassama Ait Onyedinci Asır İstanbul Tereke Defterleri (Sosyo-Ekonomik Tahlil)*, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul 1995; Hüseyin Özdeğer, *1463-1640 Yılları Bursa Şehri Tereke Defterleri*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1988. Ayrıca tereke kayıtlarının Osmanlı toplumsal tarihi açısından değeri ve tereke çalışmalarının geniş bir kaynakçası için Bkz. Orlin Sabev, "Osmanlı Toplumsal Tarihi İçin Değerli Kaynak Teşkil Eden Tereke ve Muhallefat Kayıtları", *Osmanlı Coğrafyası Kültürel Arşiv Mirasının Yönetimi ve Tapu Arşivlerinin Rolü Uluslararası-Bildiriler*, c. I, Ankara 2013, s. 259-272.

Mehmet (1451-1481) döneminde başlayan müsadere uygulaması Padişah II. Mahmut (1808 – 1839) döneminde *mahkeme kararı olmaksızın hiç kimsenin mallarına el konulamayacağı esası kabul edilmiş*, keyfi müsadere uygulamalarına son verilmişti. Osmanlı Devleti'nde müsadere kadılar (*İlçelerde padişah adına hem mülki amirliği, hem belediye başkanlığı hem de hâkimlik makamını temsil eden kişi*) tarafından yapılırdı. Kadının terekeyi ya normal yollardan ya da ölenin Devlet'e borcunun olması durumunda gerçekleştirildi. Askerîlere ait tereke ise Devlet tarafından her durumda müsadere edilirdi.¹²

Ömer Paşa'nın hem askerî sınıftan olması hem de borcunun olması yüzünden müsadere edilmesine sebep olmuştu. Ömer Paşa'nın ölümünden sonra borcunun olduğu tespit edilmişti. Bu yüzden Ömer Paşa'nın sahip olduğu mal ve eşyasına Devlet tarafından el konulması bir ferman ile emredilmişti.¹³ Bu Ferman kadının terekeye müdahalesi açısından önemli idi. Bu Ferman'da, Ömer Paşa'nın Trabzon ve ilçelerinde borcu, alacağı, nakit, mal, eşya, cariyeye-gulâm (*hizmetli*), davar, mücevherat, çiftlik, gemi, silah her nesi var ise dikkatlice yazılıp İstanbul'a gönderilmesi bildirilmekteydi.¹⁴ Ömer Paşa'nın terekesine ilişkin tüm malları İstanbul'dan gönderilen çeşitli görevliler (*mübaşir ve diğer yetkililer*) gözetiminde tespit edilmiş ve borçları ödendikten sonra kalan tutar Maliye Hazinesi (*Beytü'l-Mal*)'ne aktarılmıştır.

Tüm bu muhasebe işlemleri alacaklarının tespiti yanında tereke üzerinden satışı yapılan mallar ve değerleri cinsinden belirli toplamları yansıtarak nakdi olarak kayıtlara geçmiştir. Bu muhasebe düzenlemeleri yapılırken Saray ve dışında farklı yerlerde olan mallarının da ayrıca kaydedildiğini görmekteyiz.

3. TRABZON VALİSİ ÖMER PAŞA TEREKESİ'NİN NAKDİ VE AYNİ MUHASEBESİ

Ömer Paşa 1742 yılında Van Muhafızlığı görevinde iken başı vurularak öldürüldükten sonra Trabzon'daki Sarayı mühürlenerek köle ve cariyeleri kiralanın evlere nakledildiler.¹⁵ Hemen ardından Akçaabat'ta Çolak Ali'deki 1600 koyunu ile Keşap, Tirebolu ve Görele'deki koyunlarına Osmanlı Ordusu'nun ihtiyacı için el konuldu.¹⁶ Sadece 8890 koyunu ile köle ve cariyeleri yanında diğer mallarının Trabzon Çarşısında satılması ve elde edilen nakdin İstanbul'a gönderilmesi emredildi.¹⁷ Aslında yapılan teftişler sonucu mal varlığının önemli bir kısmının Trabzon'daki Sarayı'nda olduğu anlaşıldı. Bu arada Ömer Paşa'nın kardeşi olan Osman Bey'in anılan Saray içerisindeki mekânı da mühürlendi. Zira Ömer Paşa'nın Sürmene, Akçaabat ve Rize 'den alacağı 20 000 Kuruştan¹⁸ fazla tutarın senetlerinin Osman Bey'de olması onun mallarına da el konulmasına vesile oldu.¹⁹ Aslında Ömer Paşa'nın kendisi, oğulları, kardeşi ve aile fertlerinin isimlerine kaydedilmiş senet ve şeri hüccetlerde çeşitli kaza

¹² Müsadere, hakkında geniş bilgi için bkz. Cavit Baysun, "Müsadere", *İA*, VIII (1979), s. 669-673; Ahmet Tabakoğlu, *Gerileme Dönemine Giren Osmanlı Maliyesi*, Dergah Yayınları, İstanbul 1985, s. 295-298; Mehmed Ali Ünal, "Osmanlı İmparatorluğu'nda Müsadere", *TDA*, 49 (1987), s. 95-111; Klaus Röhrborn, "Osmanlı İmparatorluğu'nda Müsadere ve Mutavassıt Güçler", *I. Milletlerarası Türkoloji Kongresi-I*, İstanbul 1979, s. 253-260; Tuncay Ögün, "Osmanlı Devleti'nde Müsadere Uygulamaları", *Osmanlı*, c. VI, ed. Güler Eren, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara 1999, s. 372-380.

¹³ Trabzon Şer'iyye Sicili (*bundan sonra TŞS*), Nr.: 1907, s. 166.

¹⁴ TŞS, Nr.: 1907, s. 166.

¹⁵ Bu kölelerden Acem ve yaşları küçük olanlar serbest bırakılmışlardı(N. Aygün, a.g.m., 52, 58).

¹⁶ TŞS, Nr.: 1907, s. 161.

¹⁷ TŞS, Nr.: 1907, s. 168.

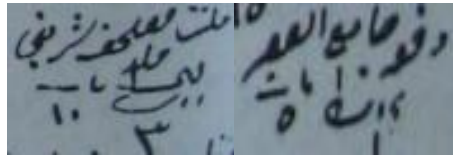
¹⁸ **Kuruş** (*Grossus*), Osmanlı Devleti'nde Padişah II.Süleyman döneminden itibaren kullanılan para birimidir.

¹⁹ TŞS, Nr.: 1907, s. 168.

ve köy ahalileri yanında bazı kimselerin toplam 536 562 Kuruş borçları olduğu anlaşılmaktadır.²⁰ Bunlardan 10 000 Kuruş İstanbul'a gönderilmekle birlikte, Hatuniye Vakfı reayasının 48 810 Kuruşluk borcunun Gümüşhane Emîni'ne teslim edilmesi, Görele ahalisinin 125 000 Kuruşluk borçlarının sefer dolayısıyla Orduya gidecek buğdayın taşıma ücretine sayılması, geri kalanın da acilen tahsil ve hazineye gönderilmesi emredilmişti.²¹ Yine Ömer Paşa'nın Trabzon cizye ve cebel-i bedeliyesine ilişkin 50 000 Kuruş alacağı olduğu da kayıtlarda yer almaktadır.²² Ayrıca Trabzon eşrafından Gümüşgerden Hacı Mahmud ve arkadaşlarının Ömer Paşa'ya 23 500 Kuruş borcu olduğu da bilinmektedir.²³ Ömer Paşa'nın alacaklarına ilişkin kayıtlar onun Trabzon'da müzayedesini yapılan tereke listesinde yer almamaktadır. Bunlar bazı arşiv kayıtlarında ve yine terekenin yer aldığı sicilde merkezden gönderilen emirler kısmında ayrı hükümler olarak yazılmıştır. Zira Devlet, Ömer Paşa'nın alacakları ve mallarına yönelik başlattığı araştırmalar sonucu çeşitli ihbar ve senet gibi belgelere dayalı olarak tespitlerde bulunmuştu. Zaman içerisinde kesinleşen alacaklara yönelik olmak üzere de geniş yetkilerle donatılmış mübaşirler görevlendirilerek Trabzon'a gönderilen emirler buradaki sicile kaydedilmiştir.

Görüldüğü üzere Ömer Paşa'nın alacaklarına yönelik muhasebe bilgileri sadece hükümlerde kaydedildiği biçimiyle yer almaktadır. Ancak bunların tahsili ve ilgili yerlere teslimi noktası sürecin muhasebesini göstermesi açısından dikkate değerdir. Öte yandan denilebilir ki asıl muhasebe kaydını ön plana çıkaran belge onun müzayede sonucu tüm mallarının satılmasını içeren terekesi olmuştur. Zira çok sayıda değerli giyim ve ev eşyası yanında 20 kadar cariye ve kölelerinin (*itknamesi/azat belgesi ve hasta olanlar hariç*) müzayede ile satılma süreci birçok muhasebe terimini içeren terekesine yansımıştır. Ömer Paşa'nın sicildeki 4 sayfalık tereke listesinin girişinde Trabzon'daki Güzelhisar olarak bilinen sarayının içinde ve dışında tüm mal, eşya, köle ve cariyelerinin Trabzon Valisi Vezir Mehmed Paşa ve Mübaşir Abdurrahman Bey ile şehrin önde gelenlerinin yardımıyla satılmasına ilişkin emrin içeriği yer almaktadır.²⁴

Valilik Sarayı'ndaki malzemesini yansıtan liste belirli gruplar halinde eşyaların isim, adet ve fiyatlarını içeren maddelerden oluşmaktadır. Bu yönde tereke listesinde ilk olarak Ömer Paşa'nın sahip olduğu kitaplar yer alır. Haliyle 89 cilt kitap, onun küçük bir kitaplığa sahip olduğunu göstermektedir. Bu husus onun okumaya düşkün olduğunu da gösterir. Zira gördüğü tahsil ve Trabzon'daki valiliği bunun teyididir. Kitapların yer aldığı listelerde onların ismi, kaç cilt oldukları ve kıymetlerinin Kuruş ve Para²⁵ cinsinden değeri yazmaktadır.



Bu husus buradaki örneklerin ilkinde "Mushaf-ı Şerif cilt 1 Kıymet 3 Kuruş 10 Para", ikincisinde ise "Defa Câmî'u's-Sağîr 1/ 1 Kuruş 5 Para" olarak kaydedilmiştir. Tümü tek cilt

²⁰ TŞS, Nr.: 1907, s. 169.

²¹ TŞS, Nr.: 1907, s. 169.

²² TŞS, Nr.: 1907, s. 167.

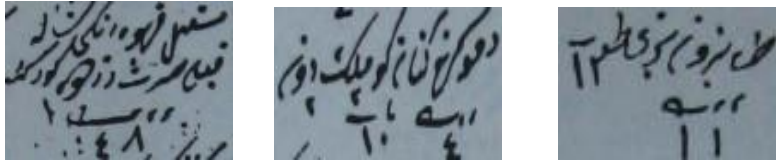
²³ BOA, Cevdet-Maliye, Nr.: 24840.

²⁴ TŞS, Nr.: 1907, s. 49.

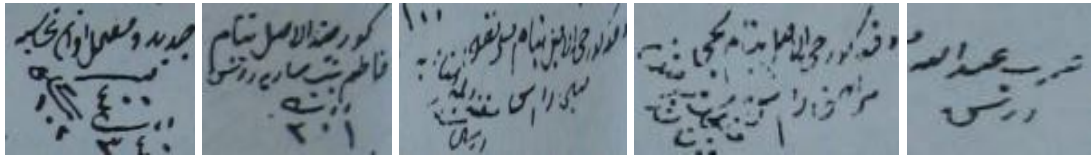
²⁵ Para, Osmanlı Devleti'nde kullanılan bir para birimidir. 40 Para = 1 kuruş'tur. 1 Para = 3 akçe'dir.

olan kitapların genellikle fiyatları düşük olup tereke listesine yansımayan toplam miktarları 110 Kuruş 80 Paradır. Öte yandan Ömer Paşa'nın bu kitapları içerisinde 43 cildi muhtelif ciltte kitaplar başlığıyla belirtilip isimlerine değinilmediğinden ancak toplamda 46 adet kitabın ismi hakkında bilgi edinebilmekteyiz. Hatta bunların içinde bile bir kitabın benzer bir başka cildinin olduğunu da görmekteyiz. Böylece Ömer Paşa'nın kitap listesinde isimleri açık yazılı olarak farklı konularda tespit edebildiğimiz kitap sayısı 41'dir.²⁶

Terekedeki mal ve eşyaların satımına ilişkin oluşturulan muhasebe sürecinde mevcut malların kitaplarda olduğu gibi farklı gruplar şeklinde tespit edilerek yazıldığını görmekteyiz. Kitaplardan sonra giyim ve çeşitli ev eşyaları gelmektedir. Listede giyim eşyaları önce, bakır kap kaçak ve silah gibi diğer çeşitli eşyalar da sonra yazılmaktadır. Bunların kayıt sitilinde de eşyaların isimleri ile adetlerini belirten rakam ve değerlerini belirten para birimleri yer almaktadır.



Konu ile ilgili buraya aldığımız bu örneklerden ilki “Müstamel kahverengi şale kaplı sırt zerdeva kürk 1 / 48 Kuruş”, ikincisi “defa köhne keten gömlek 2 don 2 / 4 Kuruş 10 Para”, sonuncusu ise “Trabzon bezi 11 top 11 Kuruş” olarak kaydedilmiştir. Ayrıca bu listede yer alan diğer bakır türü eşyalar, ağırlıklarının birim fiyatları üzerinden hesaplanarak değerlendirilmiştir. Yine bu listede Ömer Paşa'nın cariyeleri, onların isimleri ve kişi sayıları üzerinden hesaplanarak yazılmıştır. Cariyelerden nakdi muhasebe ölçüsünde satılmayanlar da vardı. Bunlar ya fevt (*ölen*) olanlar ya da İstanbul'a gönderilenlerdi. Aralarında erkek kölelerin de bulunduğu bu tarz bir uygulama tereke yazımında aynı muhasebe özelliğini de göstermektedir. Bu yönde cariyeye ve kölelerden 5 kişinin satışları yapılmadan işlem gördüğü yani aynı muhasebe uygulamasına göre kayıt olunduğu anlaşılmaktadır.



Bu husustaki örneklerden ilki “Cedit ve müstamel avani-i nühas 400 kıyye²⁷ beheri 102 meblağ (akçe²⁸) 340 Kuruş”, ikincisi “Gürciyyetü'l-asl be-nâm-ı Fatma seb cariyeye 1 re's 201 Kuruş”, üçüncüsü “defa Gürciyyü'l-asl be-nâm-ı Murteza sebi 1 re's sefine ile Âsitaneye irsal-şod”, dördüncüsü “defa Gürciyyü'l-asl be-nâm-ı Yahya serahak 1 re's fevt şod”, sonuncusu ise “Arap Abdullah 1 re's” olarak yazılmıştır. Bu işlemler sonucu Ömer Paşa'nın terekasının Trabzon'daki eşya, mal ve cariyesine yönelik yapılan müzayededen 13 384 Kuruş nakdi gelir elde edildi.²⁹ Bu husus buraya kadarki tüm toplamı gösteren “ceman yekûn” ifadesiyle hem rakam hem de yazı olarak terekeye kaydedildi. Osmanlı muhasebesinde toplam

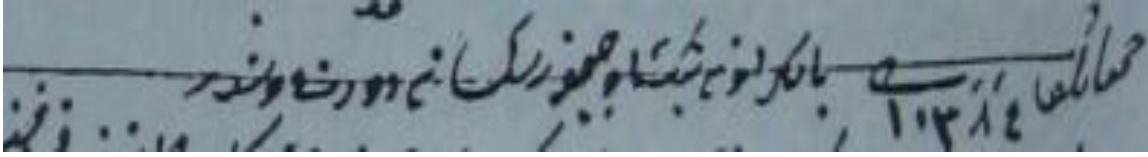
²⁶ TŞS, Nr.: 1907, s. 49.

²⁷ **Okka**: 1283 gramlık bir ağırlık ölçüsü birimidir. Bkz..Cengiz Kallek, “Okka”, *DİA*, 33 (2007), s.338-339.

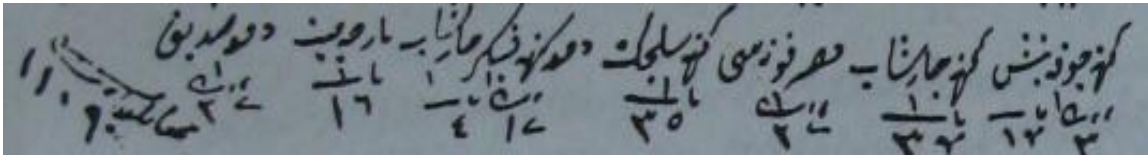
²⁸ **Akçe**, *Osmanlı Devleti*'nde bastırılan ve kullanılan **gümüş para birimidir**.

²⁹ TŞS, Nr.: 1907, s. 49-52.

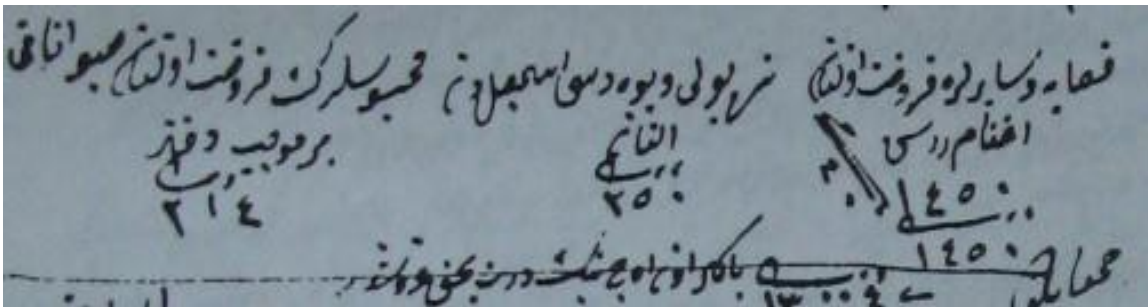
için “yekûn” ifadesi, bazen de hemen aşağıdaki örnekte görüldüğü gibi uzunca bir listenin sonunda ya da ara toplamların sonundaki toplamlarda “ceman yekûn” ibaresi kullanılır.



Ömer Paşa'nın Trabzon Çarşısı'nda satılan terekesi içerisinde ayrı bir bölüm Tirebolu'daki mallarına tahsis edilmiştir. Bu kategoride birçok kalemden meydana gelen çeşitli ev ve giyim eşyası yer almaktaydı. Bunlar Trabzon'dakiler gibi maddenin ismi, adedi ya da ağırlık birimi üzerinden Kuruş ve Para cinsinden toplam değerini kaydedildiği eşyalardı. Listede ev eşyası olan bakır kap kaçak dışında kıyyesi 55 akçe olmak üzere 300 kıyye külçe bakır 137,5 Kuruş olarak kaydedilmiştir. Tereke listesinin Tirebolu'daki eşyaların yer aldığı son kısmında bir önceki toplamda yer alan Trabzon'dakiler de hesaplanarak ayrı bir yekûn altında 11.090,5 Kuruş nakit olarak kaydedilmiştir.



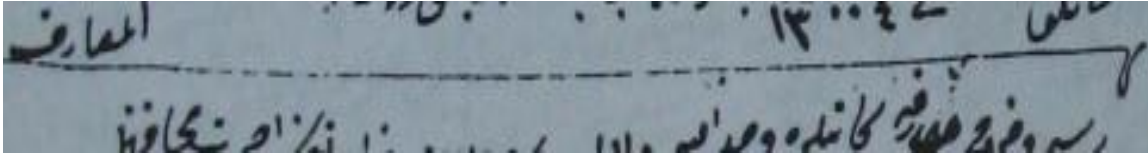
Ömer Paşa'nın Tirebolu'daki eşyalarını yansıtan uzunca listenin örnek olarak verdiğimiz bu son kısmında Trabzon'daki eşyaların toplamı da yer aldığından “ceman yekûn” ifadesiyle her iki yerdeki ana toplamı görebilmekteyiz. Öte yandan bu ana toplam dışında yine Tirebolu'da Voyvoda İsmail'den alınan 250 Kuruş ve buradaki kasaplar ile çeşitli ahaliye tanesi 40 Paradan satılan 1450 koyundan elde edilen 1450 Kuruş yanında gözetim altında bulunan çeşitli hayvanların satışından da elde edilen 214 Kuruş terekeye kaydedilerek Tirebolu ve Trabzon'daki tüm muhasebe işleminden ortaya çıkan kesin toplamda 13.004,5 Kuruş nakit gelir sağlanmıştır.³⁰ Bahsi geçen bu işlemler örnekte de görüldüğü üzere kesin toplamı yansıtan “ceman yekûn” ibaresiyle kayıtlara işlenmiştir.



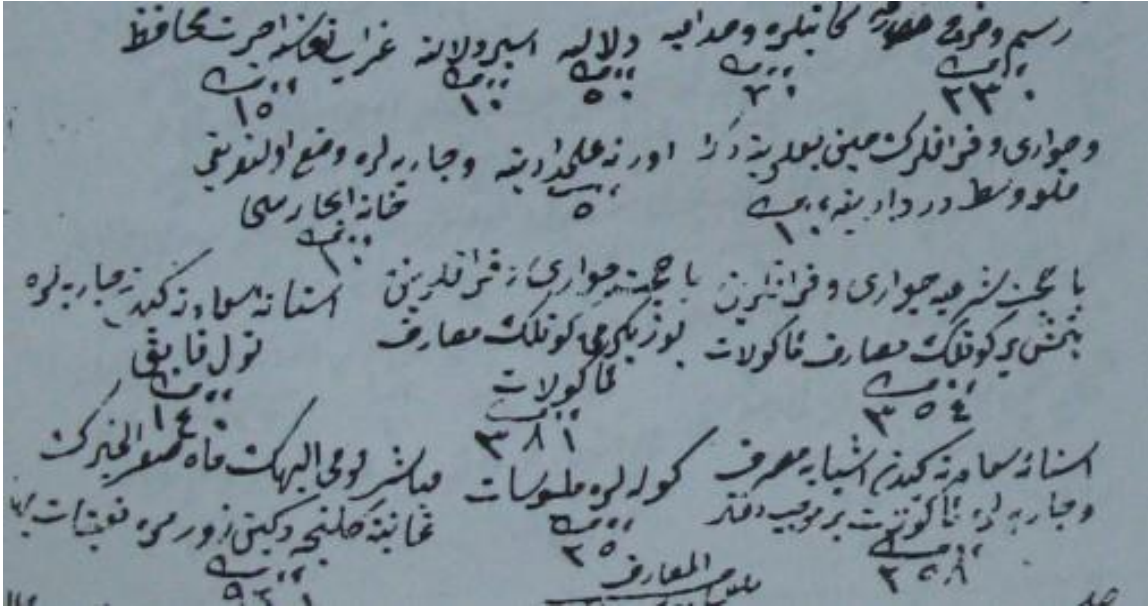
Muhasebe açısından terekenin son kısmı masraflardan oluşmakta ve genel toplamdan düşmektedir. Kayıtlara göre bu masraflar çeşitli vergi, harç, ücret ve hizmetleri içermektedir.³¹

³⁰ TŞS, Nr.: 1907, s. 52.

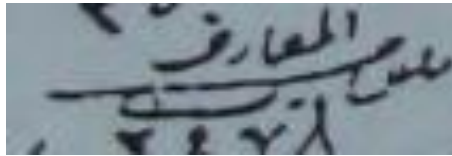
³¹ TŞS, Nr.: 1907, s. 52.



Bu örnekte de görüldüğü üzere “Minha’l-Masârif” ibaresiyle başlayan bu kısım Osmanlılarda harcamaların ne yönde gerçekleştiğini gösterir. Yani “minha” da Osmanlı muhasebesinin temel yapısındaki toplama değil çıkarma mantığı görülür. Bu da sağlama amacıyla uygulanır. Terekenin muhasebesinde harcama alanları parasal değerleriyle aşağıdaki kalemlerden oluşmaktaydı.

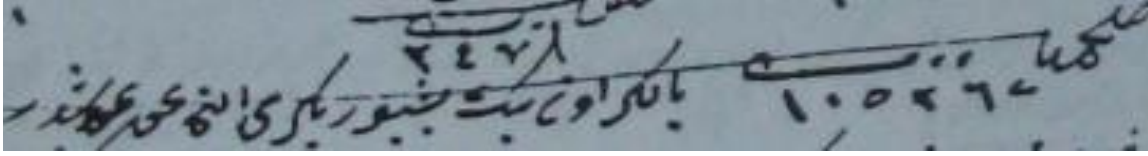


Vergi ve çeşitli giderlerin harcına 230 Kuruş, kâtip ve hizmetlilere 70 Kuruş, tellallara 50 Kuruş, esir tellalına 10 Kuruş, Azap Ağasına muhafaza ücreti 15 Kuruş, kale dizdarına 10 Kuruş, Orta Alemdarına 5 Kuruş, cariyelerin bulunduğu hane kirasına 10 Kuruş, cariyeye ve kölelerin 191 günlük yiyecek masraflarına 735 Kuruş, İstanbul’a giden cariyelere kayık ücretleri için 140 Kuruş, İstanbul’a giden eşyanın masrafı ile cariyelerin yiyeceği için 258 Kuruş, kölelerin elbiselerine 25 Kuruş harcama yapılmıştır. Yapılan harcamaların toplamı hemen alttaki örnekte görüldüğü üzere “yekûnü’l-mesârif” ibaresiyle kaydedilip 2478 Kuruş olarak belirtilmiştir.



Ömer Paşa’nın terekesinin nakdi hesabı eşyalarının, cariyeye ve kölelerinin ve sair diğer mallarının satışından elde edilen toplam miktardan yapılan harcamaların çıkarılmasıyla son bulmuştur. Buna göre hemen aşağıdaki Osmanlıca belgede de görüleceği üzere “sahihu’l-yekûn” ibaresiyle Ömer Paşa’nın terekesinin satışından geriye kalan 10.526,5 Kuruş hem rakam hem de yazı ile kaydedilmiştir. Böylece bu uygulamada da Osmanlı muhasebesindeki

“sahihu'l-yekûn” kavramıyla mevcut toplamdan yapılan tüm harcamaların çıkarılması sonucu geride kalan gerçek miktarın kaydı görülmektedir.



4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ömer Paşa'nın tereke defteri verdiği bilgiler açısından hesap kaydı özelliğini göstermektedir. Hatta malî kontrol içerisinde Ömer Paşa'nın terekesine Devlet tarafından el konulması üzerine alacaklarıyla tüm mal varlığının araştırılıp bulunması ve tespit edilenlerin satışının yapılarak Maliye Hazinesi'ne aktarılması yönünde en ince ayrıntıyı yansıtan bilgilerin kayıtlarda yer aldığı görülmüştür. Böylece terekenin muhasebesi merkeziyetçi yapının ekonomik yönetim ve denetimi alanında önemli bir unsur olarak öne çıkmıştır. Merkezin taşrada ya da uzak bölgelerdeki alacaklarını bu yolla denetlemesi siyasi otoritesine de güç kazandırmıştır.

Bu süreçte görüldü ki; Ömer Paşa'nın en ufak bir ayrıntı geride bırakılmadan tüm mal varlığı titizlikle tespit edilmiş ve nakde çevrilmek üzere satışı gerçekleştirilmiştir. Uygulamanın nakdi muhasebesi yönünde önemli bir tutar elde edilirken aynı muhasebe açısından da cariyelerinden birkaçı İstanbul'a gönderilmiştir. Satışı yapılan terekede her şey adet ya da ağırlığı üzerinden birim fiyatı dikkate alınarak Kuruş ya da Para olarak hesaplanmıştır. Haliyle satışa yönelik muhasebede önce Trabzon'daki tüm eşya, cariye, köle ve hayvanlarının toplam değerleri tespit edilmiş buna Tirebolu'dakiler de eklenmiştir. Elde edilen toplam değerden terekenin Devlet tarafından zaptı aşamasından satışına kadarki süreçte yapılan masraflar hesaplanarak çıkarılmıştır. Böylece Devletin el koyduğu Ömer Paşa'nın terekesinden geriye kalan toplam nakit Maliye Hazinesi'ne aktarılacak tutarı göstermekteydi. Ancak Ömer Paşa'nın müzayede ile satılan mallarından elde edilen gelir Gümüşhane Emni'ne teslim olunacakken bilhassa taşıma ücretleri olmak üzere çeşitli sefer giderlerinde harcanmak için Erzurum'a Osmanlı Ordu Hazinesi'ne gönderilmiştir.³²

Sonuç itibariyle denilebilir ki; incelenen Ömer Paşa terekesi üzerinden Osmanlı Devleti' iktisadî faaliyetlere ilişkin en spesifik harcamaları ya da muhasebe denetimini ortaya koyduğu anlaşılmaktadır. Nitekim gelir ve harcamalarıyla bu alandaki kayıt unsurları hemen hemen tüm muhasebe işlemlerinde bunu işaret etmektedir.

³² BOA, Trabzon Ahkâm Defteri Nr.: 1, s. 22; BOA, Cevdet-Maliye, Nr.: 21777, 24590, 30374; TŞS, Nr.: 1907, s. 170.

KAYNAKÇA

- Albayrak, H. (2008). *Tarih İçinde Trabzon Valileri 1461-2007*, Trabzon: Trabzon Valiliği Yayınları.
- Aygün, N. (2009). XVIII. Yüzyılda Bir Osmanlı Valisi: Üçüncüoğlu Ömer Paşa ve Muhallefatı, *Uluslararası Karadeniz İncelemeleri Dergisi*, 7, 39-77.
- Barkan, Ö. L. (1996). Edirne Askerî Kassamı'na Ait Tereke Defterleri (1545-1659), *Belgeler*, III/5-6, 1-6.
- Baysun, C. (1979). Müsadere, *İA*, VIII, 669-673.
- BOA, Cevdet-Adliye, No: 1599.
- _____, Cevdet-Askeriye, No: 10736.
- _____, Cevdet-Bahriye, No: 9776.
- _____, Cevdet-Maliye, No: 5558, 7236, 24840, 25415, 26213, 26525, 30374.
- _____, İrade, Evkaf No: 1332/N-10
- Bostan, H. (2002). *XV-XVI. Asırlarda Trabzon Sancağı'nda Sosyal ve İktisadî Hayat*, Ankara: TTK Yayınları.
- Evliya Çelebi (1999). *Evliya Çelebi Seyahatnamesi*, Haz. Zekeriya Kurşun vd., 2. Kitap, İstanbul: YKY.
- Goloğlu, M. (2000). *Trabzon Tarihi Fetihden Kurtuluşa Kadar*, Trabzon: Serander Yayınevi.
- İnalçık, H. (1953 - 1954). 15. Asır Türkiye İktisadî ve İçtimaî Tarihi Kaynakları, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, XV/1-4, 51-75.
- Kallek, C. (2007). Okka, *DİA*, 33, 338-339.
- Kılıç, O. (1999). *XVIII. Yüzyılın İlk Yarısında Trabzon Eyaleti'nin İdarî Taksimatı ve Tevcihatı*, Trabzon Tarihi Sempozyumu (6-8 Kasım 1998-Bildiriler), haz. Kemal Çiçek vd., 179-192, Trabzon: Trabzon Belediyesi Kültür Yayınları.
- Öğün, T. (1999). *Osmanlı Devleti'nde Müsadere Uygulamaları*, Osmanlı, c. VI, ed. Güler Eren, 372-380, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.
- Özdeğer, H. (1988). *1463-1640 Yılları Bursa Şehri Tereke Defterleri*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Öztürk, S. (1995). *Askerî Kassama Ait Onyedinci Asır İstanbul Tereke Defterleri (Sosyo-Ekonomik Tahlil)*, İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları.
- Öztürk, T. (2011). *Osmanlıların Kuzey ve Doğu Seferlerinde Savaş ve Trabzon*, Trabzon: Serander Yayınevi.
- _____, (2010). Arşiv Belgelerine Göre Trabzon'da Üçüncüoğlu Sarayı, *Trabzon Kent Mirası Yer-Yapı-Hafıza*, ed. Ömer İskender Tuluk ve Halil İbrahim Düzenli, 237-265, İstanbul: Klasik Yayınları.
- Pakalın, M. Z. (1993). *Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*, c. III, İstanbul: MEB Yayınları.
- Röhrborn, K. (1979). Osmanlı İmparatorluğu'nda Müsadere ve Mutavassıt Güçler, *I. Milletlerarası Türkoloji Kongresi-I*, İstanbul, 253-260.

Sabev, O. (2013). Osmanlı Toplumsal Tarihi İçin Değerli Kaynak Teşkil Eden Tereke ve Muhallefat Kayıtları, *Osmanlı Coğrafyası Kültürel Arşiv Mirasının Yönetimi ve Tapu Arşivlerinin Rolü Uluslararası-Bildiriler*, c. I, Ankara, 259-272.

Tabakoğlu, A. (1985). *Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi*, İstanbul: Dergâh Yayınları.

Texier, C. (2002). *Küçük Asya*, Çev. Ali Suat, c. III, Ankara: Enformasyon ve Dokümantasyon Hizmetleri Vakfı Yayınları.

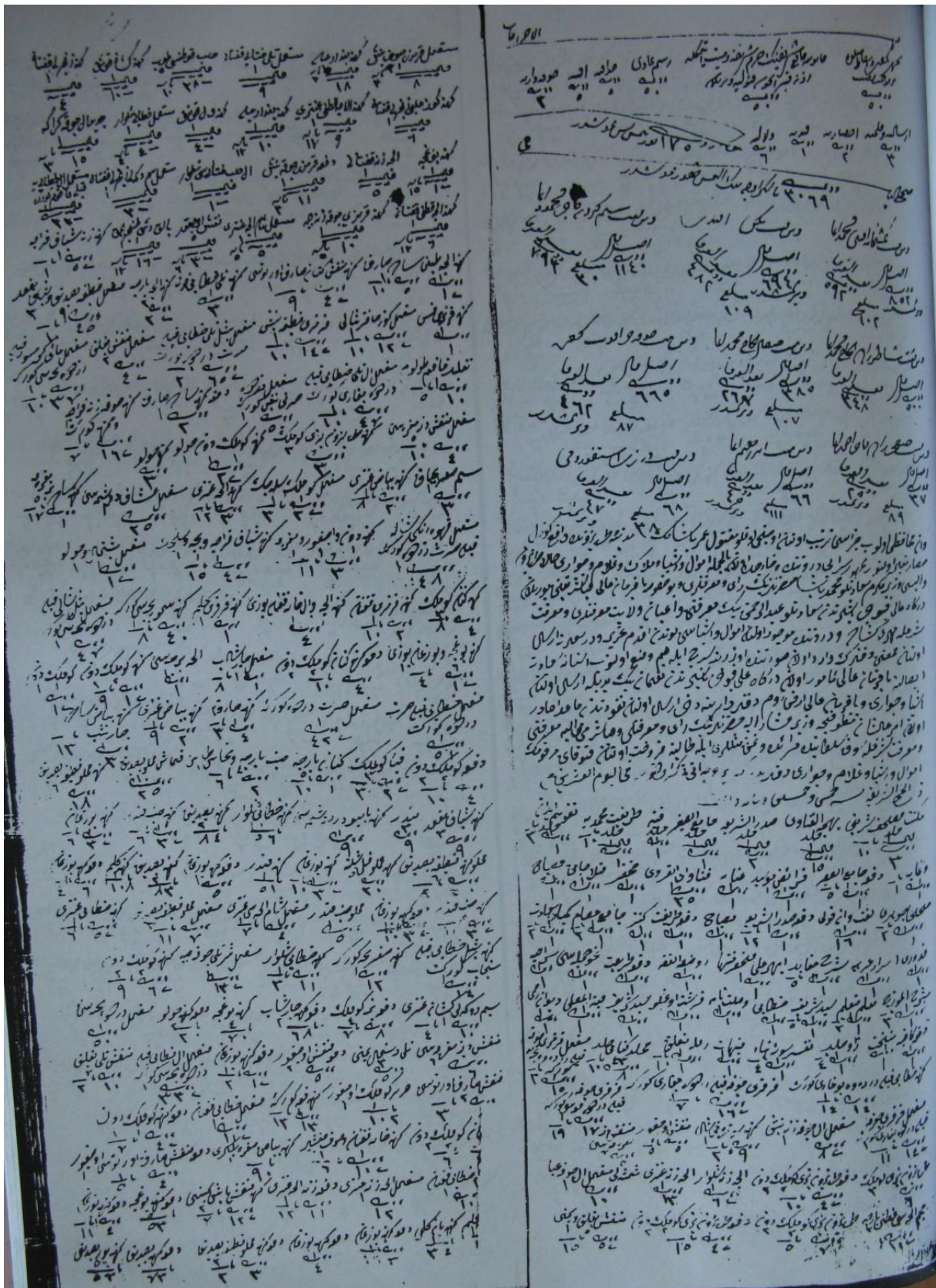
TŞS, Nr: 1905, 1907.

Ünal, M. A. (1987). Osmanlı İmparatorluğu'nda Müsadere, *TDA*, 49, 95-111.

VGMA, *Üçüncüzâde Ömer Paşa Vakfıyesi*, Defter Nr: 489.

EKLER

EK-1: Üçüncüoğlu Ömer Paşa'nın Trabzon Kadı Sicilinde Yer Alan Terekesinin Orijinali (TŞS, Nr 1907, s. 49-52)



<p>دو کله ماشا بورنه مصل لومارش بعدنی مصل بورنه دوقوم بورنه دوقوم بورنه ۱۰ ۱۱ ۱۲ ۱۳ ۱۴ ۱۵ ۱۶ ۱۷ ۱۸ ۱۹ ۲۰ ۲۱ ۲۲ ۲۳ ۲۴ ۲۵ ۲۶ ۲۷ ۲۸ ۲۹ ۳۰ ۳۱ ۳۲ ۳۳ ۳۴ ۳۵ ۳۶ ۳۷ ۳۸ ۳۹ ۴۰ ۴۱ ۴۲ ۴۳ ۴۴ ۴۵ ۴۶ ۴۷ ۴۸ ۴۹ ۵۰ ۵۱ ۵۲ ۵۳ ۵۴ ۵۵ ۵۶ ۵۷ ۵۸ ۵۹ ۶۰ ۶۱ ۶۲ ۶۳ ۶۴ ۶۵ ۶۶ ۶۷ ۶۸ ۶۹ ۷۰ ۷۱ ۷۲ ۷۳ ۷۴ ۷۵ ۷۶ ۷۷ ۷۸ ۷۹ ۸۰ ۸۱ ۸۲ ۸۳ ۸۴ ۸۵ ۸۶ ۸۷ ۸۸ ۸۹ ۹۰ ۹۱ ۹۲ ۹۳ ۹۴ ۹۵ ۹۶ ۹۷ ۹۸ ۹۹ ۱۰۰</p>	<p>دو کله ماشا بورنه مصل لومارش بعدنی مصل بورنه دوقوم بورنه دوقوم بورنه ۱۰ ۱۱ ۱۲ ۱۳ ۱۴ ۱۵ ۱۶ ۱۷ ۱۸ ۱۹ ۲۰ ۲۱ ۲۲ ۲۳ ۲۴ ۲۵ ۲۶ ۲۷ ۲۸ ۲۹ ۳۰ ۳۱ ۳۲ ۳۳ ۳۴ ۳۵ ۳۶ ۳۷ ۳۸ ۳۹ ۴۰ ۴۱ ۴۲ ۴۳ ۴۴ ۴۵ ۴۶ ۴۷ ۴۸ ۴۹ ۵۰ ۵۱ ۵۲ ۵۳ ۵۴ ۵۵ ۵۶ ۵۷ ۵۸ ۵۹ ۶۰ ۶۱ ۶۲ ۶۳ ۶۴ ۶۵ ۶۶ ۶۷ ۶۸ ۶۹ ۷۰ ۷۱ ۷۲ ۷۳ ۷۴ ۷۵ ۷۶ ۷۷ ۷۸ ۷۹ ۸۰ ۸۱ ۸۲ ۸۳ ۸۴ ۸۵ ۸۶ ۸۷ ۸۸ ۸۹ ۹۰ ۹۱ ۹۲ ۹۳ ۹۴ ۹۵ ۹۶ ۹۷ ۹۸ ۹۹ ۱۰۰</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Handwritten mathematical text in Ottoman Turkish script, featuring numerous tables of numbers and calculations. The text is organized into columns and rows, with some sections starting with headings like "مستعمله" (Used) and "مستعمله" (Used). The numbers are arranged in a structured manner, often with vertical lines separating columns, suggesting a systematic approach to arithmetic or algebra. The script is dense and fills most of the page area.

EK-2: Trabzon Valisi Vezir Ömer Paşa'nın Tereke Listesindeki Kitapları (TŞS, Nr: 1907, s. 49)

- Mushaf-ı Şerif 1 cilt 3 Kuruş 10 Para
 Behçetü'l-Fetâvâ 1 cilt 15 Kuruş
 Sadru'sh-Şerî'a 1 cilt 2 Kuruş
 Câmi' u's-Sağîr 1 cilt 1 Kuruş
 Fiten 1 cilt 1 Kuruş
 Tarîkat-ı Muhammediyye 1 cilt 1 Kuruş 10 Para
 Takvîmu'l-Ebdân 1 cilt 1 Kuruş 3 Para
 Vikâye 1 cilt 1 Kuruş 1 Para
 Def'a Câmi' u's_Sağîr 1 cilt 1 Kuruş 5 Para
 Ferâ'iz 1 cilt ma'a Seyyid 1 cilt 1 Kuruş
 'Înâye 1 cilt 1 Kuruş
 Fetâvâ-yı Ankaravî 1 cilt 25 Kuruş
 Muhtasar 1 cilt 1 Kuruş
 Molla Câmi' 1 cilt 1 Kuruş
 Misbâh 1 cilt 1 Kuruş
 Sıhah-ı Cevherî 1 cilt 1 Kuruş 2 Para
 Lügat-ı Vankulu 1 cilt 16 Kuruş
 Def'a Sadru'sh-Şerî'a 1 cilt 1 Kuruş 16 Para
 Misbâh 1 cilt 1 Kuruş
 Def'a Tarîkat 1 cilt 1 Kuruş
 Kenz 1 cilt 1 Kuruş
 Câmi'-i 'Îsâm 1 cilt 1 Kuruş 2 Para
 Kimya-yı Sa'âdet 1 cilt 1 Kuruş 2 Para
 Kudûrî 1 cilt 1 Kuruş
 Esrâr-ı 'Arabiyye 1 cilt 1 Kuruş
 Şerh-i 'Akâyid 1 cilt 1 Kuruş 5 Para
 Ebher-i alâ Muhtasar-ı Müntehâ 1 cilt 1 Kuruş
 Ravzatü'l-Guzza 1 cilt 1 Kuruş
 Def'a Tarîkat 1 cilt 1 Kuruş
 Nahiv Cümlesi 1 cilt 1 Kuruş
 Sirâciyye 1 cilt 1 Kuruş

- Şerhu'l-Mûceẓ 1 cilt 1 Kuruş 3 Para
Mu'allim-i Müte'allim 1 cilt 1 Kuruş 2 Para
Seyyid Şerif 1 cilt 1 Kuruş 5 Para
Hattâbî 1 cilt 1 Kuruş
Vuslatnâme 1 cilt 1 Kuruş
Firişteoğlu 1 cilt 1 Kuruş
Seyyid Şerif 1 cilt 1 Kuruş
Münyetü'l-Musallî 1 cilt 1 Kuruş
Dîvân-ı Rahmî 1 cilt 1 Kuruş
Def'a Kâfiye 1 cilt 1 Kuruş
Minhat 1 cilt 1 Kuruş
Zâv 1 cilt 1 Kuruş 4 Para
Tefsir-i Sûre-i Nebe' 1 cilt 1 Kuruş 4 Para
Münebbihât 1 cilt 1 Kuruş
Remle Müte'allik 1 cilt 1 Kuruş 10 Para
Mücelled Kitab 43 cilt 8 Kuruş 10 Para

Ek-3: Üçüncüoğlu Ömer Paşa'nın Terekesinden Bazı Maddeler (TŞS, No: 1907, s.49-52)

- Müstamel kırmızı çuha niş 8 Kuruş 3 Para
 Köhne Bağdat abası 18 Kuruş 3 Para
 Müstamel telli hatayî kaftan 9 Kuruş
 Halep kutnisi beş tob 28.5 Kuruş 10 Para
 Köhne Keşan kuşak 10.5 Kuruş
 Köhne zincirli kaftan 1/ 4 Kuruş
 Köhne göz halebi zincirli kaftan 1/ 6 Kuruş
 Köhne alaca kutni entari 1/ 9 Kuruş 17 Para
 Köhne Bağdat abası 10 Kuruş 12 Para
 Müstamel hatayi şalvar 1/ 4.5 Kuruş 4 Para
 Köhne alaca kutni kaftan 1/ 6 Kuruş 12 Para
 Köhne kırmızı çuka zenne cübbe 1/ 10 Kuruş 5 Para
 Müstamel şal alaca entari 1/ 5 Kuruş 5 Para
 Nakışlı uçkur 5/ 3.5 Kuruş 6 Para
 Sade sarık 1/ 5 Kuruş 10 Para
 Köhne münakkaş keten sarık örtüsü 1/ 4.5 Kuruş 9 Para
 Köhne alaca parçası 2/ 2.5 Kuruş
 Müstamel gömlek 1 silecek 1/ 3.5 Kuruş 3 Para
 Köhne boğca ve yorgan yüzü 6/1/ 1.5 Kuruş 4 Para
 Müstamel sırt zerdeva kürk 1/ 42.5 Kuruş
 Defa gömlek don 2/2/ 4 Kuruş 10 Para
 Kaba gömlek 3/ 2.5 Kuruş 3 Para
 Kumaş mimlu yastık 1/ 25 Kuruş
 Köhne mimlu kadife yastık 6/ 18 Kuruş
 Minder 3/ 9 Kuruş
 Köhne Bayburt döşemesi 1/ 9 Kuruş
 Köhne kilim 1/ 108 Para
 Köhne kıl yorgan 1/ 111 Para
 Defa kıl minder 3/ 6.5 Kuruş
 Köhne yeşil şal 1/ 5 Kuruş
 Defa kırmızı çuka zenne cübbesi 1/ 6.5 Kuruş

Bez berber gömleği 3/ 82 Para
Şeritli mai telli hatayı kaplı kakım kürk 1/ 57 Kuruş 5 Para
Cedit şeritli leh hatayisine kaplı kakım cübbe kürk 1/ 90 Kuruş
Cedit telli hatayı kaplı zerdeva becesi kürk 1/ 73 Kuruş 15 Para
İşleme yağlık 3/ 5 Kuruş 3 Para
Müstamel hamam tası 1 kıymet-i Kuruş 2.5/12 Para
Köhne sof çakşır 1 kıymet-i Kuruş 10
Tülbent örtüsü 3 kıymet-i Kuruş 5.5/16 Para
Münakkaş bağlık ve yemeni 3/1/ 6 Kuruş 15 Para
Müstamel şeritli kırmızı Şamî cübbe 1/ 14 Kuruş 12 Para
Köhne hamam takımı 1/ 1.5 Kuruş 17 Para
Defa Uşak döşemesi 1/ 23 Kuruş
Defa kenarlı gömlek 2/ 7 Kuruş
Defa sepet sandığı 2/ 12 Para
Köhne tulumba şeridi 1 Kuruş 10 Para
Elvan harir 4 Kuruş

OSMANLI DEVLETİNİN İLK ANONİM ŞİRKETLERİNDEN BİRİSİ OLARAK ŞİRKET-İ HAYRİYE ve 1888 (1303) -1890 (1305) DÖNEMİ MALİ TABLOLARININ ANALİZİ *

Cengiz Toraman ¹
Taha Taştan ²

ÖZ

Tanzimat'la birlikte ivme kazanan Batılılaşma hareketleri ile beraber Osmanlı ekonomik ve toplumsal yapısında meydana gelen gelişmelere paralel olarak ticari kurumların yapısında da değişimler meydana gelmiştir. Servet ve gelişimin göstergesi olan Anonim Şirketlerin (Şirket-i Hayriye gibi) kurulmasıyla ticari alanlarda farklı alternatifler ortaya çıkmıştır. Şirket-i Hayriye, Osmanlı döneminin ilk anonim şirketlerden birisi olması nedeniyle ticari hayatta önemli bir yere sahiptir. Şirket-i Hayriye, 19.Yüzyıl'da artan deniz ulaşımı talebini, geleneksel ulaşım aracı olan kayıkların karşılayamaması sonucu ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmanın temel amacı; Şirket-i Hayriye'nin 1888(1303)-1890(1305) dönemine ait finansal tablolarını finansal analiz tekniklerini kullanarak analiz etmek ve yorumlamaktır. Çalışmada, Osmanlı Devleti'nin ilk anonim şirket örneklerinden biri olan Şirket-i Hayriye'nin muhasebe raporları incelenerek şirketin muhasebe yapısı hakkında bilgiler verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Şirket-i Hayriye, Anonim Şirket, Tanzimat Dönemi.

Jel Kodu: M40, M41

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., İnönü Üniversitesi İİBF, cengiz.toraman@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8601-5542

² Öğr. Gör., Muş Alparslan Üniversitesi SBMYO, t.tastan@alparslan.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1801-0568

Atıf (Citation): Toraman, C. & Taştan, T. (2021). Osmanlı Devletinin İlk Anonim Şirketlerinden Birisi Olarak Şirket-i Hayriye ve 1888 (1303) -1890 (1305) Dönemi Mali Tablolarının Analizi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 45-64.

ŞİRKET-İ HAYRİYE AS ONE OF THE FIRST CORPORATE PRACTISES IN THE OTTOMAN STATE AND ANALYSIS OF ITS FINANCIAL STATEMENTS FOR THE PERIOD 1888(1303)-1890(1305)

ABSTRACT

Acceleration of westernization by incidence of Tanzimat and the impact on changing economic and social dynamics of Ottoman correspondingly has led up the transformation of trade associations. Establishment of Companies Limited by Share (as Sirketi Hayriye) which are regarded as measures of wealth and progress has provided alternative options for trade areas. Sirketi Hayriye has an important place for business life as it has been one of the first corporate practices of Ottoman Period. The Company was established as a result of increasing demand for sea transportation in 19th century because the boats as traditional vehicles could not meet the demand.

The main purpose of this study is to analyse and evaluate the financial statements of Sirket-i Hayriye for the period of 1888 (1303) -1890 (1305) by utilizing financial analysis technics. In this study, the accounting records of Sirketi Hayriye were studied and information about its accounting structure has been presented.

Keywords: Sirketi Hayriye, Corporation, Tanzimat Period.

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Osmanlı İmparatorluğu döneminde kurulan ilk anonim şirketlerden biri olan Şirket-i Hayriye, Batılılaşma ile ortaya çıkan sosyal ve ekonomik gelişmelerde önemli bir faktör olarak rol almıştır. Batı temelli ekonomik kurumsallaşmasının önemli örneklerinden biri olarak, takip eden dönemdeki şirketleşme faaliyetlerine öncülük etmesi açısından da önemlidir. 1851’de kurulan Şirket-i Hayriye, ilk şehir içi toplu taşıma işletmesi olarak yaklaşık yüz yıl boyunca Boğaziçi’nde faaliyetlerini sürdürmüştür.

Şirket-i Hayriye’nin kuruluş amacı, Batı’da büyük servet birikimlerinin ve ekonomik hayatın gelişimini sağlayan anonim şirketlerin bir örneği olarak açıklanmıştır (Şensoy, 2018:239-265). Şirket-i Hayriye’nin, bir diğer amacı ise boğazdaki seferlerin ve vapur sayılarının artırılması ile birlikte yaz dönemi boyunca boğaza taşınma mecburiyetini ortadan kaldırmak ve boğaz çevresindeki تنها yerlerin imara açılmasını sağlamaktır (Daloğlu, 2007).

Şirket-i Hayriye’nin yönetim ve işleyişine ilişkin kurallar 1872’de çıkarılan tüzüklerle düzenlenmiştir. Çıkarılan bu tüzüklerde şirketin işleyiş şekli, şirket organlarının oluşturulması, organların görev ve yetkileri ile müdürün görevlerine ait hususlar detaylı şekilde açıklanmıştır.

Bu çalışmada Osmanlı İmparatorluğu’nda batılılaşma hareketleriyle beraber ortaya çıkan mali ve sosyal temelli değişimler ve şirketleşme süreci ele alınmıştır. Osmanlı’da şirketleşmenin en önemli örneklerinde biri olan Şirket-i Hayriye’nin 1888,1889 ve 1890 dönemlerine ait mali tabloları, satışların kârlılığını gösteren oranlar esas alınarak söz konusu dönemlere ilişkin şirketin kârlılık analizleri yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu dönemlere ilişkin

karşılaştırmalı analiz yapılmak suretiyle yıllar itibariyle şirketin gelir-gider kalemlerinde ve kârlılığında ortaya çıkan değişimler değerlendirilmiştir.

2. BATILILAŞMA VE OSMANLI'DA SANAYİLEŞME HAREKETİ

18.yüzyıl'ın ikinci yarısında buhar gücü ile çalışan makinelerin bulunması ve bu buluşların sanayide kullanılması ile üretim alanında ortaya çıkan değişimle beraber Avrupa'da meydana gelen sermaye birikimi Sanayi Devrimi'ni ortaya çıkarmıştır. Sanayi Devrimi, ilk olarak İngiltere'de ortaya çıkmış ve sonraki süreçte Batı Avrupa, Kuzey Amerika gibi dünyanın birçok bölgesini etkilemiştir.

Sanayi Devrimi ile beraber gelişen ülkeler, üretmiş oldukları mallarını satabilmek, yeni ham madde kaynakları elde etmek amacıyla farklı pazar alanlarına yönelmeye başladılar. Yabancıların ülke içindeki faaliyetlerini sınırlayan durumların, İngilizlerle 1838 de imzalanan Balta Limanı ticaret antlaşmasıyla ortadan kalkması Avrupa mallarının yerli pazara girmesine zemin hazırladı (İnalçık, Seyitdanlıoğlu, 2020).

1838 de İngilizlerle imzalanan ve sonraki dönemlerde de diğer Avrupa ülkeleriyle aynı şartlar kabul edilerek imzalanan ticaret antlaşmaları hükümlerine göre, Osmanlı Devleti ithalattan %5 ve ihracattan ise %12 oranında gümrük vergisi alacaktı. Serbest ticaret koşulları altında alına bu kararlar Osmanlı'nın ekonomik koşullarına aykırı olması nedeni ile sonraki dönemlerde bu antlaşma koşulları Osmanlı Devleti lehine değiştirilmiştir. Bu teşebbüs yerli sanayinin yabancı sanayi ile rekabet etmesi açısından devletçe alınmış ilk tedbirdir (Önsoy, 1984).

Klasik dönem Osmanlı sanayisi, küçük el zanaatları usulüne dayalıydı. Genel olarak iş hayatını düzenleyen kurallar loncalar tarafından belirlenirdi ve bu asırlar boyunca böyle devam etti. Dolayısıyla Osmanlı'da sanayi henüz gelişme aşamasına geçmişken özellikle Avrupa'da sanayi gelişimini nerede ise tamamlamış birçok ekonomi söz konusuydu (Eldem, 1994).

Batılı anlamda Osmanlı sanayileşmesi Tanzimat ile beraber gelişme göstermiş ve bu gelişme devlet teşebbüsleri ve özel teşebbüsler olmak üzere iki şekilde kendisini göstermiştir. Bu dönemde ivme kazanan sanayileşmenin birinci boyutunu oluşturan devlet teşebbüsleri, büyük oranda sermaye gerektiren kuruluşlar şeklinde ortaya çıkmıştır. Osmanlı sanayileşmesinin ikinci boyutunu oluşturan özel kuruluşlar ise daha lokal düzeyde ve küçük sermayeli işletmeler şeklinde faaliyet göstermişlerdir (Şener, 2007).

Osmanlı'da küçük el sanatlarına dayalı küçük ölçekli günlük geçimlik sanayiden büyük ölçekli ve fabrikasyona dayalı seri üretim sanayisine geçiş 19.Yüzyıl gerçekleşmiştir. Tanzimat döneminde ise bu faaliyetleri daha belirgin bir biçimde görüyoruz. Bu dönemde devlet adamlarının ekonominin ve sanayileşmenin ne kadar önemli olduğunun farkına varması ekonomik anlamda önemli adımlar atmalarına olanak sağlamıştır.

1840-1860 yılları arasında ticari ve ekonomik hayatta özel sektör düşüncesinin gelişmemiş olması ve özel girişimcilerin olmaması sanayi faaliyetlerinin devlet marifetiyle yapılmasına zemin hazırlamıştır. Bu dönemde ekonominin devlet eli ile yürütülmesi politikası, bilinçli bir politika değil koşulların dayattığı zorunlu bir politikadır. 1960 'tan sonra eğitim için Avrupa'ya gönderilen ve dönen aydınların ekonomik olaylar üzerine farklı düşünceler ortaya

koymaları ve yeni çözüm önerileri getirmeleri ekonomi politikalarının seyrini değiştirmiş ve bu tartışmalar sonucunda özel teşebbüs yolu ile sanayileşme faaliyetlerinin yürütülmesinin önu açılmış oldu (Seyitdanlıoğlu, 2009).

3. OSMANLI DÖNEMİNDE TİCARİ İŞLETMELERİN KURULMASI VE ŞİRKETLEŞME SÜRECİ

Osmanlı ekonomisinde işletmelerin kurulması ve şirketleşme faaliyetlerinin başlaması Tanzimat Fermanı'nın ilanından sonraya dayanmaktadır. Osmanlı yöneticileri, Sanayi Devrimi ile beraber hızlı bir ekonomik büyüme sürecine giren Batılı Ülkeleri'nin küçük ölçekli esnaf faaliyetlerine dayanan üretim tarzı ile gerisinde kalınacağını, dolayısıyla bu şekilde daha büyük oranda üretimin gerçekleştirilemeyeceğini düşünerek farkı çareler aramaya başlamışlardır. Bu çerçevede hukuki ve mali birçok düzenlemeye gidilmiştir. Özellikle hukuk ve mali alanda meydana gelen gelişmelerle birlikte Kanunname-i Ticaret'in yayımlanması, yeni işletmelerin kurulmasına ivme kazandırmıştır.

Ticaretin geliştirilmesi çerçevesinde Umur-u Nafi-a Meclisi kurulmuş, Karma Ticaret Mahkemeleri faaliyete geçmiş ve Kanunname-i Ticaret çıkarılmıştır. Bu dönemde sanayi ve ticaret alanında meydana gelen büyük gelişmeler, küçük sermayelerin bir araya getirilerek büyük ve daha kazançlı işletmelerin (Anonim Şirketler) kurulmasına zemin hazırlamıştır (Köse, 2012).

Osmanlı döneminde sanayileşme süreci şirketlerin kurulmasıyla, özellikle de büyük sermayeli Anonim Şirketlerin kurulmasıyla beklenenin üstünde ticaret ve sanayi alanında gelişmeler meydana gelmiştir. Tünel, köprü, demir yolu, kanal ve benzeri alt yapı çalışmalarının geliştirilmesi ve yürütülmesinde söz konusu anonim şirketlerin büyük payı olmuştur.

Ticaret Bakanlığı'nın, Ticari Mahkemelerin kurulması ve ticaret kanununun çıkarılmasıyla beraber farklı iş kollarında faaliyetlerde bulunan yerli ve yabancı birçok şirket kurulmuştur. Bu dönemde yerli halkın büyük sermaye gerektiren şirketler kurabilecek sermaye ve tecrübe birikimi olmadığı için kurulan şirketlerin çok az bir kısmı Türkler tarafından kontrol edilirken geriye kalan büyük bir kısmı yabancılar tarafından kontrol ediliyordu. Batılılarla yapılan antlaşmalar neticesinde Osmanlı şirketleri üzerinde Batı sermayesinin yoğunluğu artmıştır (Kazgan, 1999).

Osmanlı ekonomisinde şirketleşmeyi önemli olduğuna dair yapılan bütün mülahazalara rağmen şirketleşme alanında yapılan çalışmaların başarılı sonuçlar verdiği söylenemez. Osmanlı'da şirketleşmesinin başarısız olmasının birçok nedeni vardır ve en önemlileri ise şunlardır (Koraltürk, 2007).

- II. Abdülhamit Dönemi'ndeki yönetim anlayışı.
- II.Meşrutiyet'in ilanını izleyen dönemde meydana gelen grevler ve işçi eylemlerinin yarattığı korku ortamı.
- Bürokrasinin hantal çalışması ve yasal düzenlemelerin yetersizliği.
- Ticaret eğitiminin yeterli olmaması.

Osmanlı Devleti'nde, şirketleşme sürecinin ilk dönemlerinde şirketleşmeye karşı duyulan büyük bir kuşku ve kararsızlık çok açık olarak görülmektedir. Bunun en açık göstergesi, Osmanlı Devleti'nin ilk anonim şirketi olarak kabul edilen Şirket-i Hayriye'nin kuruluşu esnasında şirket hisselerinin alıcı bulmakta zorlanması ve dönemin sadrazamı olan Mustafa Reşit Paşa'nın nüfuzunu kullanarak hisselerin devlet ileri gelenleri, banker, sarraf ve tüccarlar tarafından satın alınmasının sağlanmasıdır (Koraltürk, 2007).

Osmanlı Klasik Dönemde, geleneksel sanayi ve ticaretin temelini oluşturan küçük esnaf ve sanatkarların çalışma standart ve prensiplerini belirleyen ahilik ve lonca teşkilatları Tanzimat'la beraber fonksiyonlarını yitirince, esnaf ve sanatkarlık faaliyetlerinin tekrar fonksiyonel hale getirilmesi için 1863 yılında Islah-ı Sanayi Komisyonu kuruluyor. Bu komisyonun temel amacı gittikçe küçülen sanayi dallarını şirketler haline getirmek ve tekrardan işlevselliğini artırmak olmuştur. Ancak söz konusu komisyon işlevsiz kalınca belli bir dönem sonra yetkileri Belediye ve Şurayı Devlet Nafia Dairesi'ne devredilerek kapatılmıştır. Islah-ı Sanayi Komisyonu'nun görevi, kısmi de olsa belli bir rekabet gücü potansiyeline sahip, geleneksel olarak faaliyet gösteren küçük esnaf faaliyetlerini bir araya getirerek daha büyük ölçekli esnaf şirketlerinin kurulması olmuştur. Böylece küçük sermayelerin bir araya getirilmesiyle maliyet avantajları sağlanarak, büyük sermayeli Batılı şirketlerle rekabet etme kabiliyeti elde edilmiştir (Kazgan, 1999 akt. Erdem, 2016). Islah-ı Sanayi Komisyonu'nun görevi kapsamında aşağıdaki şirketler kurulmuştur (Önsoy, 1984).

Tablo 1: Islah-ı Sanayi Komisyonu'nun Görevi Kapsamında Kurulan Şirketler

ŞİRKET ADI	KURULUŞ TARİHİ
Şimkeşhane ve Klabdancı Şirketi	2 Ramazan 1283 (1866)
Saraçlar Şirketi	22 Sefer 1284 (1868)
Kumaşçılar Şirketi	16 Zilkade 1284 (1868)
Dökmeciler Şirketi	21 Zilhicce 1284 (1868)
Demirciler Şirketi	6 Muharrem 1285 (1869)
Tabakçılar Şirketi	21 Şevval 1287 (1870)
Dabbağcı Şirketi	28 Muharrem 1290 (1873)

1849'dan II. Meşrutiyet'e (1908) kadar uzun bir zaman diliminde Osmanlı Devleti'nde sadece 86 adet anonim şirket kurulmuş iken, 1908-1918 dönemi gibi kısa bir sürede ise toplamda 236 şirket kurulmuştur. Meşrutiyet'ten sonraki 5 yılda ise toplamda 113 adet anonim şirket faaliyete geçmiştir. Liberal dönem olarak nitelendirilen Meşrutiyet'in bu 5 yıllık döneminde kurulan anonim şirketlerin çoğu yabancı sermaye ağırlıklıdır. Milli İktisat anlayışının egemen olduğu 1914-1918 yıllarında ise faaliyete başlayan anonim şirketlerin çoğu Müslüman Osmanlı vatandaşları tarafından gerçekleştirilmiştir (Toprak, 2019).

4. ŞİRKET-İ HAYRİYE'NİN KURULMASI VE FAALİYETLERİ

Osmanlı ticari hayatında önemli bir yeri olan Şirket-i Hayriye, 1851'de kurulmuş ve ilk şehir içi toplu taşıma işletmesi hüviyetine sahiptir. Şirket-i Hayriye, 19.Yüzyıl'da büyük oranda artan deniz ulaşımı talebini, geleneksel ulaşım aracı olan kayıkların oluşan talebi karşılayamaması sonucu ortaya çıkmıştır. Söz konusu talebi, kayıklara göre daha güvenli, daha konforlu ve daha hızlı olan vapurlarla karşılamak daha makul bir yoldu.

Şirket-i Hayriye, Tanzimat'la beraber hız kazanan Batı tipi işletme anlayışının bir sonucu olarak üretim olgusunun yeniden şekillenmesi bağlamında önemli bir pratik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Şirket-i Hayriye'nin, daha önce sayılan amaçlarının yanında bir diğer amacı ise boğazdaki seferlerin ve vapur sayılarının artırılması ile birlikte yaz dönemi boyunca boğaza taşınma mecburiyetini ortadan kaldırmak ve boğaz çevresindeki تنها yerlerin imara açılmasını sağlamaktır (Daloğlu, 2007).

Şirket-i Hayriye'nin sermayesi, tanesi 3.000 kuruştan 2.000 eşit hisseye ayrılarak 6.000.000 kuruş olarak belirlenmiştir. Şirketi-i Hayriye'nin hisselerinin büyük çoğunluğu Sadrazam Mustafa Reşit Paşa gibi devlet adamları, bankerler ve tüccarlar tarafından satın alınmıştır (Koraltürk, 2007).

Şirket-i Hayriye'nin kuruluşu esnasında şirketin genel kurulu ve yönetim kurulu henüz oluşturulmadığından şirket yönetimi, şirketin ortaklarından oluşan bir komisyon tarafından atanacak bir müdür tarafından yönetilmesi kararlaştırılmıştır (Koraltürk, 2007).

Şirket-i Hayriye'nin yönetim ve işleyişine ilişkin kurallar tüzüklerle düzenlenmiş ve ilk tüzük 1872'de çıkarılmıştır. Çıkarılan bu tüzükte şirket organlarının oluşturulması, organların görevleri ve müdürün görevlerine ait hususlar detaylı şekilde açıklanmıştır (Daloğlu, 2007).

2 Ağustos 1903'te Şirket-i Hayriye'nin tüzüğünde yapılan değişikliği ile şu esaslar belirlenmiştir (Yılmaz, 2011).

- *Hisse senetleri nama yazılı ve Osmanlı vatandaşlarına özgüdür.*
- *Şirket gerek doğrudan ve gerek tahvil çıkartılması suretiyle sermayesinin yarısını geçmemek üzere borçlanabilir. Ancak borçlanma sözleşmesi, hissedarların 3/2 sini temsil eden genel kurul oy çokluğu ile karar alınmasını gerektirir.*
- *Hangi sebeple olursa olsun, yabancı bir ülkenin vatandaşlığına geçen hissedarlar veya miras yolu ile hisse senedine sahip olan yabancılar üç ay içinde hisselerini Osmanlı vatandaşlarına satmaya mecburdurlar. Bu müddet geçtikten sonra, piyasa fiyatı üzerinden hisselerin bedeli şirketçe karşılanarak hisse sahiplerinin isimleri Ortaklar Pay Defteri'nden silinir.*
- *Bazı istisnalar hariç şirketin bütün memur ve çalışanlarının Osmanlı vatandaşı olması gerekir.*

3.1. Şirket-i Hayriye'nin Organları

Şirket organları genel kurul ve müdürler heyeti olarak iki başlıkta incelenmiştir.

3.1.1. Genel Kurul

Genel kurul ile ilgili olarak;

- Genel kurul her yıl haziran ayı içinde merkezde toplanır. Yönetim kurulu gerekli gördüğünde veya 4.000 hisseye sahip hissedarlar tarafından teklif edildiği takdirde kurul olağan üstü olarak toplantıya davet edilir.
- Yönetim kurulu, bir başkan ve altı üyeden oluşur. Başkanın 200 ve üyelerin de her birisinin 100 hisse senedi sahibi olması gerekir.
- Yönetim kurulu başkanı dört üyeler ise iki yıl süre ile seçilirler. Yönetim kurulunda bir başkan üç veya dört üye bulunursa oy birliği ile karar alınabilir.
- Yönetim kurulu, şirketin işlemlerinin görülmesinde ve mal varlığının tasarrufunda şirketin genel vekilidir.

3.1.2. Müdürler Heyeti

Müdürler heyeti ile ilgili bilgiler;

- İdari işlemler müdürler heyeti tarafından yapılır.
- Müdürler heyeti dışarıdan veya yönetim kurulunca atanan veya tayin edilen bir genel müdür ve iki müdürden oluşur.
- Müdürlerden biri sadece şirket işlemlerinden diğeri levazım, satın alma, ambar ve tamirat işlerinden sorumludur.
- Müdürler heyeti oy birliği ile karar alır. Görüş ayrılığının olması durumunda yönetim kurulu devreye girer.

5. ŞİRKET-İ HAYRİYENİN MUHASEBE YAPISI

Bilindiği gibi Osmanlı Devleti'nde Batılılaşma hareketinin hız kazandığı Tanzimat Dönemi'ne kadar muhasebe alanında yöntem olarak Merdiven Kayıt Yöntemi uygulanmıştır. Özel teşebbüsü geliştirme girişimleri kapsamında 1978 yılında Heyet-i Teftişîye ve İstanbul Ticaret Odası kurulurken aynı zamanda Çift Yanlı Kayıt Sistemi'ne geçiş yaşanmıştır. Bu tarihten itibaren uygulanan Çift Yanlı Kayıt Sistemi, çağdaş muhasebe sisteminin oluşmasına büyük katkı sunmuştur.

Şirket-i Hayriye'nin 1867 dönemine ait bilançosunda yer alan bilgilere göre, "Tetkik Komisyonu" adı ile bir heyet oluşturuluyor. Komisyonun hazırladığı rapora göre bu tarihten itibaren muhasebe kayıtlarının yıldan yıla kontrol edilmesi ve her yılın bilançosunun düzenlenmesi kararı alınmıştır. Rapordan da anlaşılacağı üzere, Şirketi Hayriye'nin bilançolarının yıldan yıla düzenli olarak düzenlenmediği, hesapların yeterli ve düzenli bir biçimde kontrol edilip denetlenmediği, tutulan muhasebe defterlerinin karmaşık bir halde

olduğu görülmektedir. Ayrıca suiistimallerin olduğu ve şirket kasasının açıklar verdiği görülmektedir (Tutel, 2008).

1866'da Şirket-i Hayriye'nin İdare Meclisi Reisliği'ne Hüseyin Hakkı Efendi'nin getirilmesi ile şirketin muhasebe sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Hüseyin Hakkı Efendi, mali kontrolün sağlanması ve suiistimallerin engellenmesi için ilk olarak muhasebe kayıtlarını gözden geçirmiş ve "Çift Yanlı Kayıt Sistemi" uygulamasını getirmiştir (Tutel, 2008).

Şirketin düzenlenen raporları, işletmenin yıllar içinde gösterdiği gelişmelere bağlı olarak şekilsel açıdan farklılıklar göstermiştir. Şirketin faaliyetlerinin gelişmesi, bu gelişmelere bağlı olarak daha fazla bilgiye olan ihtiyacın artmasıyla beraber finansal tablolarda da paralel bir değişim olduğu görülmektedir. Örneğin 1855-1856 dönemine ilişkin olarak hazırlanan ilk rapor sonraki yıllarda düzenlenen raporlara göre çok daha sadedir. 1857-1858 yıllarında düzenlenen raporlar gelir ve giderleri daha detaylı bir şekilde göstermektedir ancak buna rağmen şirketin bilanço kalemlerini gösteren bir tablo düzenlenmemiştir. İlk olarak 1882'de düzenlenen raporda şirketin varlık ve borçlarının gösterildiği görülmektedir (Daloğlu, 2007).

1908'de "*Şirket-i Hayriye İdaresinde Görevli Memur ve Hizmetlilerin Görevleri ile İlgili Kararname*" çıkarılarak muhasebe bürosunun görevlerinin bazıları şu şekilde belirlenmiştir (Daloğlu, 2007).

- *Muhasebeci ve emrinde bulunan memurları şirketin gelir ve giderlerine ait yevmiye defteri, defter-i kebir ve diğer defterler son derece temiz tutulacak, işlemler günü gününe yazılacak ve defterlerde kesinlikle silinti ve kazıntı olmayacak*
- *Muhasebeci şirketin gelir ve giderlerini gösteren bir istatistik çizelgesi tutmak zorundadır. Her ay sonunda aylık bilanço ve yıl sonunda yıllık bilanço düzenlemek muhasebecinin görevidir.*
- *Muhasebeci vezne işlerini gelirlerin vezne tarafından alım ve sarfını her zaman inceleyecek ve izleyecektir. Müsaade dışı vezneden yapılacak ödemelerden müdür, muhasebeci ve veznedar birlikte sorumludur.*
- *Muhasebeci tutulacak kasa, yevmiye defterinin bir nüshası veznedarın yanında bulunacak ve günlük gelir ve masraflar veznedar tarafından bu defterlere kaydedilecek. Her akşam muhasebe tarafından tutulan kasa ve yevmiye defterleri ile karşılaştırılarak müdür, veznedar ve muhasebeci tarafından imzalanacaktır.*
- *Vezneye yatırılan paraların eksilmesinden veya kaybolmasından veznedar sorumludur.*

Yukarıdaki maddeler incelendiğinde genel olarak işletme varlıklarının korunmasına dönük tedbirlerin alındığı görülmektedir. Aynı zanda şirketin iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine dönük faaliyetlerde de bulunulduğu görülür.

6. ŞİRKET-İ HAYRİYE’NİN FİNANSAL TABLOLARININ ANALİZİ

Şirket-i Hayriye’nin 1303 – 1305 (H) yıllarındaki gelir ve masrafları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2: Şirket-i Hayriye’nin Yılları İtibariyle Gider ve Gelirleri (Kuruş)

	Rumi	1303	1304	1305
	Miladi	1888	1889	1890
MASRAFLAR	Kömür	2.242.881	2.149.525	2.601.327
	Umum mâhiyât	3.466.909	3.362.814	3.357.205
	Vapurlar levazımatı	328.402	300.340	352.275
	İskeleler Tamirâtı	82.475	83.976	98.758
	Masarıfat-ı Kırtasiye	176.094	158.536	166.502
	Rüsûmat	51.800	49.600	47.600
	Emlak Vergisi	16.286	17.355	19.792
	Deavi Masrafı	40.220	42.255	44.188
	İcraat-ı Medfua	105.500	96.916	91.150
	Müteferrika masarîfı	251.033	223.664	197.827
	Fevkalâde masarîf	10.000	-	-
	Köprü İskele Tamiriyesi	-	-	20.000
	Aidat	82.050	77.550	84.900
	Komiserlik Aidatı	-	-	24.000
	Vapurlar tamirâtı	1.859.873	1.869.452	1.022.464
	Akçe zararı	559.624	538.067	469.226
	Tenakus Hesabı	796.500	796.500	799.897
	Şigorta Hesabı	10.000	10.000	200.000
	Mükerrer Fâiz	1.000.000	1.000.000	1.000.000
TOPLAM MASRAF		11.079.647	10.776.550	10.597.111
Bilet Hâsılâtı		11.434.907	11.106.501	11.004.514
Vapur İcârâtı		70.772	74.972	63.928
Perakende Hâsılât		75.896	85.402	85.335
Tazminat		3.778	3.848	5.090
İcârât-ı Me’huze		30.073	26.900	47.855
Kahve Ocakları		96.090	120.000	120.000
İkrâzâtan Alınan Fâiz		39.433	160.183	201.548
Enkâz Bahâsı		-	-	48.440
TOPLAM HASILAT		11.750.950	11.577.809	11.576.712
KÂR ZARAR HESABI	Sırf hasılat üzerine %5 hesabıyla şehremanetine ait olan	33.565	40.063	48.980
	Dahili nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mucebince ihtiyat akçesi			55.837
	Dahili nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mucebince emvâl-i gayr-ı menkulenin tedennî-i kıymet karşılığı			55.837
	Şartnamenin dördüncü maddesi mucibince muhtaç-ı iane ve kazazede müstahdemin akçesi			25.000
	HASILAT-I SAFİYE BAKİYESİ (NET KÂR)		637.738	761.196
HASILAT-I SAFİYE (DÖNEM KÂRI)		671.303	801.259	979.601

Kaynak: Pınar Daloğlu, *Şirket-i Hayriye Finansal Raporlaması*, İstanbul Arel Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2021, s.128.

Şirket giderlerine baktığımızda, toplam giderlerin %20'sinin vapurların yakıtı olan kömür, yaklaşık %30'unun umum mahiyat (genel gider), yaklaşık olarak %17'sinin ise vapurların tamirâtı ile ilgili olduğunu görüyoruz. Dolayısıyla bu üç gider kalemi toplam giderlerin üçte ikisini oluşturmaktadır. Ayrıca toplam giderlerin yaklaşık %10'u civarında olan “mükerrer faiz” kaleminden de borçlanarak alınan vapurlar olduğunu anlıyoruz ki dönemin kısıtlı imkânları nedeniyle böyle bir yöneme başvurulmuş. İncelememize konu üç yılda bu giderlerin toplam giderler içerisindeki yüzdesel dağılımında pek değişiklik olmamıştır. Sadece vapur tamirâtı giderinde 1890 yılında yaklaşık %45 civarında bir azalma olmuştur. Şirket gelirlerinin ise tamamına yakını (yaklaşık %97'si) bilet hasılatından oluşmaktadır. Şirketin kâr zarar hesaplarına baktığımızda ise Şirket-i Hayriye'nin esas alınan yıllar itibariyle, yani 1888-1889-1890 yılları arasında özellikle gelirlerinde önemli bir değişiklik söz konusu olmamıştır. Şirketin ele aldığımız dönemlerden önceki dönemlerini incelediğimizde de hasılatta pek bir değişikliğin olmadığı görülmektedir. Ancak, maliyetlere baktığımızda bazı dönemlerde az da olsa değişmelerin olduğu anlaşılmaktadır. Bu değişmeleri incelediğimizde daha çok “Müteferrika masrafları” olarak tanımlanan ufak tefek maliyetlerdeki değişmelerden kaynaklandığını ifade edebiliriz.

Çalışmamıza konu olan 1888-1890 döneminde şirket hasılatının sürekli olarak aynı kalmasında şirketin taşıma filosunda (vapurlarında) bir artışın olmamasının etkisi önemlidir.

6.1. Şirket-i Hayriye'nin Satışların Kârlılığı Analizi

Şirketin karlılık oranları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3: Şirket-i Hayriye'nin Satış Kârlılığı Tablosu

Satışların Kârlılığını Gösteren Oranlar		1888	1889	1890
Satışların Kârlılığı oranı (Net Kâr Marjı)	Net Kâr/Net Satışlar X 100	%5,5	%6,5	%6,8
Faaliyet Kâr Marjı	Faaliyet Kârı / Net Satışlar X 100	%14	%15,5	%17
Dönem Kâr Marjı	Dönem Kârı / Net Satışlar X 100	%5,7	%7	%8,4

Şirketin yıllara göre net kâr marjı %5,5, %6,5 ve %6,8 oranlarında gerçekleşmiştir. Yani şirket net satışlarının 1888'de %5,5, 1889'da %6,5 ve 1890'da ise %6,8 oranında dönem net karı elde etmiştir.

Her ne kadar elde ettiğimiz oranları karşılaştırabileceğimiz ve/veya referans oran olarak kullanabileceğimiz değerlerimiz mevcut olmasa da faaliyetlerinin sonucunu gösteren bir oran olarak “Satışların Kârlılığı Oranı”nın genellikle yüksek çıkması beklenen bir durumdur. Ortakların satış karlılığı yüksek olan işletmeleri tercih ettiği göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu yıllarda (1888-1890) işletmenin net karlılık oranının şirket ortaklarının beklentilerini karşılayacak derecede yüksek olduğu söylenebilir. Ayrıca net karlılığın sürekli olarak bir artış trendi göstermesi işletmenin normal koşullarda gelecekte daha fazla kar elde edeceği beklentisini arttırır.

Genel olarak işletmelerin net karlılığı hakkında kesin bir sonuca varabilmek için işletmenin faaliyette bulunduğu sektörün koşullarına bakmak gerekir. Ancak Şirket-i Hayriye'nin faaliyette bulunduğu dönemde şirketin karlılığını etkileyecek ve karlılıkta göz

önünde bulundurulacak bir sektör ve sektör değerleri olmadığından şirketin net karlılığını ortaya çıkan veriler üzerinden değerlendirmek mümkündür.

Şirket-i Hayriye'nin söz konusu dönemlere ilişkin faaliyet kâr marjları yıllara göre %14, %15,5 ve %17 olarak gerçekleşmiştir. Yani net satışların %14, %15,5 ve %17 oranlarında faaliyet kârı elde edilmiştir. Bu oranlar bir işletme için kendi koşulları içerisinde yüksek olarak değerlendirilebilir.

İşletmenin faaliyet kâr marjının yüksek olması faaliyet giderlerinin düşüklüğünü gösterir. Şirket-i Hayriye'de, Faaliyet Kâr Marjının Net Kâr Marjına göre çok yüksek çıkmasının nedeni şirketin mükerrer olarak ödemiş olduğu faizlerin miktarının çok yüksek olmasıdır. Ödenen faiz miktarının çok yüksek olması işletmenin net kârını düşürmüştür.

Şirket-i Hayriye'nin söz konusu dönemlere ilişkin dönem kâr marjları ise yıllara göre %5,7, %7 ve %8,4 olarak gerçekleşmiştir. Burada işletmenin dönem kâr marjlarının net kâr marjlarına yakın olduğunu da görebiliyoruz. Bunun nedeni (muhasabe kayıtlarına göre) o dönemde dönem kârı üzerinden şehremanetine (belediye) ödenen %5 oranındaki vergi dışında herhangi bir ilave kesintinin olmamasıdır.

1890 yılında Dönem Kâr Marjı ile Net Kâr Marjı arasındaki farkın 1888ve 1889 yıllarına oranla daha fazla olduğu görülür. Bu farkın temel nedeni ise Dahili Nizamname (İç tüzük)'ye göre yapılan bazı kesintilerin Safi Kârdan düşürülmesidir.

6.2. Şirket-i Hayriye'nin finansal Tablolarının Eğilim Yüzdeleri (Trend) Analizi

Şirket-i Hayriye'nin 1888-1890 yılları itibariyle göstermiş olduğu gelişmeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Gelen olarak işletme giderlerine bakıldığında belli bazı kalemler dışında baz alınan yıla göre çok fazla bir değişimin olduğu söylenemez. Özellikle kömür maliyetlerinde, emlak vergisinde, dâva maliyetlerinde ve sigorta maliyetlerinde gözle görülür bir artış söz konusu iken müteferrika (çeşitli giderler) ve vapur tamirat maliyetlerinde de ciddi azalışlar meydana gelmiştir.

1881-1890 yılları arasında şirketin vapur filosuna birçok vapurun eklenmesiyle filodaki araçların yenilenmiş olması nedeniyle tamirat giderlerinin azalmış olduğunu söyleye biliriz. Filodaki vapur sayısının artması kömür giderlerini arttırırken aynı zamanda sigorta giderlerinin artmasına neden olduğunu söyleyebiliriz. Ancak sigorta giderlerinin baz yıla göre %2000 artış göstermesi sadece vapur sayısının artışıyla izah edilemez.

İşletmenin gelir kalemleri incelendiğinde gelirlerin %97,3'ünün bilet hasılatlarından elde edildiğini görüyoruz. Bilet hasılatı dışındaki gelirler toplan gelirlerin küçük bir kısmını (%2,7) oluşturmaktadır. Yıllar bazında incelendiğinde bilet hasılatlarında %3 ve %4'lük bir azalmanın olduğu görülse de bu önemli bir değer ifade etmemektedir.

Trend analizi açısından gelirleri incelediğimizde, bilet hasılatı ve vapur icârâtı dışındaki bütün kalemlerde yıllar itibariyle büyük oranda artış olmuştur. Şirket bilet hasılatının yanında diğer kalemlerden de gelir elde etmeyi başarabilmiş ve sürekli olarak bu gelirlerde bir artış trendi meydana gelmiştir. İkrâzâtan Alınan (Borç verilen paralar üzerinden alınan) Fâizlerden elde edilen gelirlerin çok yüksek oranda artış trendi gösterdiği görülmektedir. Bu durum şirketin ihtiyaç fazlası fonlarını âtil bırakmayıp gelire dönüştürdüğünü göstermektedir. Dönem

itbarıyla işletmenin temel amacı maksimum kâr elde etmektir. İşletmenin net karı ilk yıl %19, ikinci yıl ise baz yıla göre %24 artış göstermiştir. Bu durum işletme açısından iyi değerlendirilse de günün koşullarını göz önünde bulundurmamak gerekir.

Tablo 4: Şirket-i Hayriye'nin Yılları İtibariyle Gelir ve Giderleri

	Rumi	Kuruş Cinsinden			Trend Değişimi		
		1303	1304	1305	1303	1304	1305
	Miladi	1888	1889	1890	1888	1889	1890
MASRAFLAR	Kömür	2.242.881	2.149.525	2.601.327	100	96	116
	Umum mâhiyât	3.466.909	3.362.814	3.357.205	100	97	99
	Vapurlar levazımatı	328.402	300.340	352.275	100	91	107
	İskeleler Tamirâtı	82.475	83.976	98.758	100	102	120
	Masarıfat-ı Kırtasiye	176.094	158.536	166.502	100	90	95
	Rüsûmat	51.800	49.600	47.600	100	96	92
	Emlak Vergisi	16.286	17.355	19.792	100	107	122
	Deavi Masrafı	40.220	42.255	44.188	100	105	110
	İcraat-ı Medfua	105.500	96.916	91.150	100	92	86
	Müteferrika masarîfı	251.033	223.664	197.827	100	89	79
	Fevkalâde masarîf	10.000	-	-	100	-	-
	Köprü İskele Tamiriyesi	-	-	20.000		-	-
	Aidat	82.050	77.550	84.900	100	95	103
	Komiserlik Aidatı	-	-	24.000	100	-	-
	Vapurlar tamirâtı	1.859.873	1.869.452	1.022.464	100	101	55
	Akçe zararı	559.624	538.067	469.226	100	96	88
	Tenakus Hesabı	796.500	796.500	799.897	100	100	101
	Sigorta Hesabı	10.000	10.000	200.000	100	100	2000
	Mükerrer Fâiz	1.000.000	1.000.000	1.000.000	100	100	100
	TOPLAM MASRAF	11.079.647	10.776.550	10.597.111	100	97	96
Bilet Hâsılâtı	11.434.907	11.106.501	11.004.514	100	97	96	
Vapur İcârâtı	70.772	74.972	63.928	100	106	90	
Perakende Hâsılât	75.896	85.402	85.335	100	113	112	
Tazminat	3.778	3.848	5.090	100	102	135	
İcârât-ı Me'huze	30.073	26.900	47.855	100	89	159	
Kahve Ocakları	96.090	120.000	120.000	100	125	125	
İkrâzâtan Alınan Fâiz	39.433	160.183	201.548	100	406	511	
Enkâz Bahâsı	-	-	48.440	-	-	-	
TOPLAM HASILAT	11.750.950	11.577.809	11.576.712	100	99	99	
KÂR ZARAR HESABI	Sırf hasılat üzerine %5 hesabıyla şehremanetine ait olan	33.565	40.063	48.980	100	119	146
	Dahili nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mucebince ihtiyat akçesi			55.837		-	-
	Dahili nizamnamenin ilk sekizinci maddesi mucebince emvâl-i gayr-ı menkulenin tedennî-i kıymet karşılığı			55.837		-	-
	Şartnamenin dördüncü maddesi mucibince muhtaç-ı iane ve kazazede müstahdemin akçesi			25.000		-	-
	HASILAT-I SAFİYE BAKİYESİ (NET KÂR)	637.738	761.196	793.946	100	119	124
HASILAT-I SAFİYE (KÂR ZARAR HESABI TOPLAMI)	671.303	801.259	979.601	100	119	146	

Kaynak: Pınar Daloğlu, *Şirket-i Hayriye Finansal Raporlaması*, İstanbul Arel Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2021, s.128-138.

7. SONUÇ

Şirket-i Hayriye, Osmanlı Devleti'nde Batılılaşma ile başlayan hukuki, ticari ve mali reformların bir sonucu olarak kurulan ilk anonim şirketlerden biridir. Osmanlı ticari kurumlaşmasının önde gelen bir şirketi olarak sosyal refahın artırılmasında, sermaye birikiminin ve ekonomik gelişmenin sağlanmasında önemli bir etkiye sahiptir. Anonim şirket olarak sonraki dönemlerde kurulan şirketlere örneklik teşkil etmesi anlamında da önemli bir yere sahiptir. Şirket-i Hayriye, Tanzimat'la başlayan yeni dönem işletme anlayışının bir sonucu olarak üretim kavramının yeniden şekillenmesinde de öncü bir kuruluş olarak yerini almıştır.

Şirket-i Hayriye, Boğaziçi'nde artan yolcu talebinin karşılanması, daha güvenli ve konforlu bir yolculuğun yapılması amacı ile kurulmuştur. Şirket-i Hayriye'nin kurulduğu dönemde Boğaziçi yolcu taşımacılığı güvenli ve konforlu olmayan küçük kayıklarla sağlanıyordu. Bu kayıklar hem taşıma kapasitesi anlamında hem de güvenlik anlamında ihtiyaçlara cevap verecek durumda değillerdi. Bu durum şirket-i Hayriye'nin kurulmasını zorunlu kılmıştır.

Şirket-i Hayriye, sadece ilk anonim şirketlerden biri olarak değil, birçok alanda işletmecilik anlayışına yenilikler getirmiştir. Özellikle hukuk ve muhasebe alanındaki uygulamaları önemlidir. Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Dönemine kadar muhasebe uygulamalarında yöntem olarak Merdiven Kayıt Yöntemi kullanılmıştır. Tanzimat'la beraber Batılılaşmanın da etkisiyle birçok hukuki ve mali düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlilerinden birisi Çift Yanlı Kayıt Yöntemidir. Kuruluşundan belirli bir döneme kadar Şirket-i Hayriye'nin gelir ve giderleri Merdiven Kayıt Yöntemine göre kaydedilmiştir. 1867'den sonra Şirket-i Hayriye'nin muhasebesinde Çift Yanlı Kayıt Yöntemi uygulamasına geçilmiştir (Şensoy, 2018).

Gelirinin tamamına yakını bilet hasılatı olan şirketin, giderlerinde, doğal olarak, kömürün payı önemlidir. Vapurların tamiratının giderden aldıkları pay da anlaşılabilir de toplam giderin %30'unu umum mahiyât giderinin oluşturması dikkat çekici ve bir o kadar da can sıkıcıdır.

Şirketin düzenlenen raporları, işletmenin yıllar içinde gösterdiği gelişmelere bağlı olarak şekilsel açıdan farklılıklar göstermiştir. Şirketin faaliyetlerinin gelişmesi, bu gelişmelere bağlı olarak daha fazla bilgiye olan ihtiyacın artmasıyla beraber finansal tablolarda da paralel bir değişim olduğu görülmüştür. Özellikle işletmenin Çift Yanlı Kayıt Yöntemini kullanmaya başlamasıyla beraber düzenlenen mali raporlardaki gelir- gider kalemlerinin daha ayrıntılı gösterildiği ve günümüz raporlama sistemine daha uygun rapor düzenlendiği gözlenmiştir. Şirket-i Hayriye'nin düzenlemiş olduğu finansal raporlar her ne kadar tam anlamı ile günümüz muhasebe analizlerine olanak vermese de özellikle kârlılık analizleri, dikey analiz ve trend analizleri gibi analizlerin yapılmasına olanak tanımaktadır.

KAYNAKÇA

- Daloğlu, P. (2021). *Şirket-i Hayriye Finansal Raporlaması*, İstanbul Arel Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Eldem, V. (1994). *Osmanlı İmparatorluğu'nun İktisadi Şartları Hakkında Bir Tetkik*, Türk Tarih Kurumu Yayınları: Ankara.
- Erdem, E. (2016). "Sanayi Devriminin Ardından Osmanlı Sanayileşme Hamleleri: Sanayi Politikaların Dinamikleri ve Zaafiyetleri", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (48), 17-44.
- İnalçık, H. & Seyitdanlıoğlu, M. (2020). *Tanzimat Değişim Sürecinde Osmanlı İmparatorluğu*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları: İstanbul.
- Kazgan, G. (1999). *Tanzimat'tan XXI. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi*, Altın Kitaplar Yayınevi: İstanbul.
- Koraltürk, M. (2007). *Şirket-i Hayriye (1851-1945)*, Acar Matbaacılık: İstanbul.
- Köse, M. (2012). "Tarihi Süreçte Şirketler ve Fonksiyonları", *AKEV Akademi Dergisi*, 16(50), 277.
- Önsoy, R. (1984). "Tanzimat Dönemi Sanayileşme Politikası", *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 5-12.
- Seyitdanlıoğlu, M. (2009). "Tanzimat Dönemi Osmanlı Sanayii (1839-1876)", *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 28 (46), 53-69.
- Şener, S. (2007). "Osmanlı Sanayileşme Süreci ve Bu Süreçte Özel Girişimin Rolü", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü dergisi*, 9 (3), 59.
- Şensoy, F., (2018). "Şirket-i Hayriye: Osmanlı Boğaziçi Taşımacılık Şirketi", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Özel Sayı, 239-280.
- Toprak, Z. (2019). *Türkiye'de Milli İktisat (1908-1918)*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları: İstanbul.
- Tutel, E. (2008). *Şirket-i Hayriye*, İletişim Yayınları: İstanbul.
- Yılmaz, C. (2011). *Osmanlı Anonim Şirketleri*, Scala Yayıncılık: İstanbul.

EK-2: 1888 Yılına Ait Şirket-İ Hayriye'nin Gider Tablosu

۲

صافیات

واقعہ کے جنس و مقدار کے مجموعہ خلاصہ در

تفصیل	گور	حاصل غنہ	حاصل غنہ	حاصل غنہ	حاصل غنہ
وامیر المذاہب اور شرفاء کے لئے وقف شدہ ایک سو تالیس سو تالیس گور	۲۴۹۲۸۸۱	۴۰			
مظہرہ اور تقسیمہ شدہ صافیات	۲۶۶۶۹۰۹	۵۰			
گور سے ماہوار وقفہ لہرک و زبیرہ وقفہ اور شریفہ وقفہ اور انم	۴۲۸۹۰۲	۵۸			
بکریں ہفت روزہ لہرک اور شریفہ	۸۲۹۷۵	۵۸۲			
تاریخ و تاریخ پندرہ ماہی و عینا سے وقفہ اور اس سے بقیہ طایفہ	۱۷۶۰۹۹	۲۵			
شاہانہ و قضا	۵۱۸۰۰				
سوداگروں کے لئے	۱۶۲۷۶	۲۵			
حکومت کا بھروسہ کر کے وقفہ شدہ ایک سو ایک سو ستر صاف	۹۰۲۲۰				
بچہ و بچوں کے لئے وقفہ شدہ اور	۱۰۰۰۰				
ادارہ خزانہ کے لئے وقفہ شدہ اور بچہ اسکول کے لئے وقفہ شدہ اور دیگر صاف	۲۵۱۰۲۹	۹			
صاف شدہ	۱۰۰۰۰				
اناطہ قسط نہ کی گئی اور عینا اور دیگر صاف اور دیگر	۸۲۰۵۰		۶۸۰۲۶۵۲	۵۰۲	
اور دیگر صاف					
وامیر المذاہب کے لئے وقفہ شدہ اور دیگر صاف			۱۸۰۹۸۷۳	۲۷۲	
سیرت و عینا اور دیگر صاف			۵۰۶۶۲۹	۵۰۲	
			۹۲۷۴۹۱۰	۹۹	
سوداگروں کے لئے	۱۰۰۰۰۰				
سوداگروں کے لئے	۷۹۶۵۰۰				
مقرر شدہ	۱۰۰۰۰۰۰		۱۸۹۶۵۰۰		
			۱۱۶۶۶۶۰	۹۹	
کارخانہ	۲۹۰۶۵	۵۰			
کارخانہ	۵۰۲۲۲۹	۶۲			
			۵۸۱۲۱۰	۱۲	
			۱۱۷۵۰۹۵۰	۵۶	

EK-3: 1889 Yılına Ait Şirket-İ Hayriye'nin Gelir Tablosu

تکلیف غیر بنانه شخصیس دارادات و مصارفات

دارادات

		مصارف		مصارف	
پولین حاصولات	۰۰۰۰۰	۱۱۱.۶۵۰	۱	۱۱۱.۶۵۰	۱
و ایلیز باقی ارف	۷۹۹۴	۵۰			
برکت حاصولات	۸۵۹۰۲	۹۲	۱		
فصلیات	۲۸۶۸	۲۷			
اجازت و مؤخریه	۲۶۹۰۰	۵۰			
قریه امانت	۱۲۰۰۰				
فایده	۱۶.۱۸۶	۱۸	۲	۲۷۱۲.۷	۶۲
جمع				۱۱۵۷۷۸.۹	۵۱
مصارف					۱
بیش خارجیه و ایلیز حاصولات					
بیش و تکلیف حاصولات					
دائره لیه و قرضه و ایلیز حاصولات					
بیش و ایلیز حاصولات					
دائره لیه و قرضه و ایلیز حاصولات					
بیش و ایلیز حاصولات					
جمع	۵۱۸.۶۸	۶۵			
بیش و ایلیز حاصولات	۲۵۷.۸۸۵	۱۹۶			
بیش و ایلیز حاصولات	۱۶.۱۸۶	۱۸			

EK-4: 1889 Yılına Ait Şirket-İ Hayriye'nin Gider Tablosu

واضعه: جنس و مقدار بقیه بیبده خوار و مرد

۳

مصارفات

تخلیه بقیه بدهت	کودر	مصارف	مصارف	مصارف	مصارف
۲.۹۲۲.۰۲	واریز شده بقیه بدهت و امداد و کمد و بدهت و بقیه بدهت	۲۱۹۹۰۲۰	۹۵		
	مصارف مخصوصه مصارفات	۴۴۶۲۸۱۹			
	کمد و امداد و بقیه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت	۲۰۰۲۹۰	۴۹		
	انگیزه انجمن	۸۹۹۷۶			
	تایید و نه بقیه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت	۱۰۸۰۵۶	۱۲۲		
	سود و نه بدهت	۶۹۶۰۰			
	امداد و بقیه	۱۷۲۵۵			
	بدهت و امداد و بقیه بدهت	۲۲۲۵۵			
	اداره و بقیه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت	۹۶۹۱۶			
	سود و نه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت	۲۲۲۶۶۶	۹۸		
	اداره و بقیه بدهت	۴۷۵۵۰		۶۵۶۲۵۲۲	۴۸۲
	واریز شده بقیه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت			۱۸۶۹۶۵۲	۲۲۲
	سود و نه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت			۵۴۸.۶۳	۵۴۲
				۸۹۲.۰۵۲	۴۶
	سود و نه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت	۱۰۰۰۰۰			
	سود و نه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت	۷۹۶۵۰			
	سود و نه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت	۱۰۰۰۰۰		۱۸۹۶۵۰۰	
	سود و نه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت	۲۵۵۶۹			
	سود و نه بدهت و بقیه بدهت و بقیه بدهت	۶۷۵۶۹۳	۴۵	۴۱۱۲۵۶	۴۵
				۱۱۵۷۴۸.۹	۵۶

EK-5: 1890 Yılına Ait Şirket-İ Hayriye'nin Gelir Tablosu

۶

شخصیه ماه شمس واردات و مصارفات

واردات

بیلیر دیرکه حاصلات	بولیت حاصلات			۱۱۰۰۶۵۱۶	۸۷
بیرته ناچند و بیلیر حاصلات	واپر اچا رات	۶۴۹۶۸	۵۰		
سکه قشقه حاصلات	براکنه حاصلات	۸۵۴۲۵	۹۱		
واپر لره و قشقرده خا نظیر	نصونات	۵۰۹۰	۶۱		
بیلیر ایلرکده انا و اچا رات	اچا رات مأخره	۶۷۸۵۵			
واپر لره اوجا نلرکده برسته اچا رات	قوه اوجا نلرک	۱۲۰۰۰۰			
اقرضا نده انا و قاصه	قاصه	۲۰۱۵۶۸	۱۴		
لرغنه اولان و بیلیرکده حاصلات	انقاصات	۶۸۶۶	۶۷	۵۷۶۱۹۸	۰۶
				۱۱۵۷۶۳۱۲	۹۰

EK-6: 1890 Yılına Ait Şirket-İ Hayriye'nin Gider Tablosu

۲

واقفینک جنس و مقدارینک مبداء خلاصه در

صافیات

تفصیل	کدر	مقدار	قیمت	مجموعه	تاریخ
۲۱۱۶۶ ۱۴	کدر	۶۶.۱۹۲۷	۹۰		
واپس داده و یا بر طرفه امانت که در بدو ج نقدی	صندوق ماهیات	۲۹۵۷۴۰۰	۶۱		
مصرف و تقسیم ماهیات	واپس داده و یا بر طرفه امانت	۹۵۴۴۷۵	۶۱		
گند در ماهی و در ماهی که در بدو ج نقدی و یا بر طرفه امانت	اسکله از طرفه امانت	۹۸۷۵۸	۶۱		
یکای بر طرفه امانت	طرح از طرفه امانت	۱۶۶۵۰۰	۲۷		
تا بگذرد تا بگذرد و یا بر طرفه امانت	سنوات	۴۲۶۰۰			
شماره و وقتا - در هر	املاک و کسب	۱۹۷۹۴	۵۰		
ماهی که تا بگذرد و یا بر طرفه امانت	معامله و صرف	۴۹۱۸۸			
بهره - معالجه و یا بر طرفه امانت	ایجاد و صرف	۹۱۱۵۰			
از هر ماه که در ماهی و یا بر طرفه امانت	تصرف ماهیات	۱۹۷۸۴۷	۲۹		
شماره و وقتا - در هر	کسب و اسکنان	۰۰۰۰۰			
تا بگذرد تا بگذرد و یا بر طرفه امانت	عانات	۸۶۹۰۰			
اراضی و یا بر طرفه امانت	تقسیم و یا بر طرفه امانت	۴۹۰۰۰		۷۱.۵۵۴۶	۴۹
قرصه و یا بر طرفه امانت	واپس داده و یا بر طرفه امانت			۱.۰۴۴۶۶	۱۶
در هر ماه که در ماهی و یا بر طرفه امانت	اقبضه و کسب			۹۶۹۴۴۷	۶۸
سهم و یا بر طرفه امانت				۸۵۹۷۴۱۸	۸۰
شماره و یا بر طرفه امانت	سپرده و یا بر طرفه امانت	۰۰۰۰۰			
از هر ماه که در ماهی و یا بر طرفه امانت	سپرده و یا بر طرفه امانت	۷۹۹۸۹۷			
شماره و یا بر طرفه امانت	مقدار و یا بر طرفه امانت	۱۰۰۰۰۰۰		۱۹۹۹۸۹۷	
شماره و یا بر طرفه امانت	کار و یا بر طرفه امانت	۰۰۰۰۰			
با هر ماه که در ماهی و یا بر طرفه امانت		۶۸۹۸۰		۱۰۵۹۷۱۱۵	۰۸
از هر ماه که در ماهی و یا بر طرفه امانت		۵۵۸۹۷			
از هر ماه که در ماهی و یا بر طرفه امانت		۵۵۸۹۷			
از هر ماه که در ماهی و یا بر طرفه امانت		۴۵۰۰۰			
از هر ماه که در ماهی و یا بر طرفه امانت		۷۹۹۹۹۹	۸۴	۹۷۹۵۹۷	۸۴
				۱۱۵۷۶۷۱۴	۹۰

OSMANLI DEVLETİNDE FESHANE-İ AMİRE VE MUHASEBE İŞLEMLERİ *

İsmail Köse ¹
Hasan Abdioğlu ²

ÖZ

Osmanlı Devletinde tekstil sanayiinin temeli 1828 yılında İstanbul Kadırgada kurulan ve 1835 yılında Eyüp'e taşınan Feshane-i Amire ile atılmıştır. Bu fabrika Osmanlı Devletinde 1826 yılında Yeniçeri Ocağının kapatılmasından (Vak'a-i Hayriyye) sonra yerine kurulan "Asâkir-i Mansûre-i Muhammediyye" ordusunun fes ihtiyacının karşılanması amacıyla dönemin padişahı II. Mahmud (1808-1839)'un emri ile kurulmuştur. Ayrıca fabrika ile halk tarafından geniş talep gören fesin yurtdışından getirilmesinin ekonomide oluşturduğu yükün önüne geçebilmek de amaçlanmıştır. Bu fabrikaya "Kâtibzâde Mustafa Efendi" ilk idareci olarak tayin edilmiştir. Çalışmada, "Feshane-i Amire Muhasebe Defteri" başlıklı arşiv belgesinin transkripsiyonu gerçekleştirilerek muhasebe işlemlerine yer verilmiştir. Arşiv belgesi 1843 Şubat - 1844 Nisan ayına kadar geçen 13 ay 22 günlük süredeki yaklaşık bir yıllık muhasebe kayıtlarını içermektedir. Kayıt defterinin kapsadığı 13 ay 22 günlük mali dönemin 1843 senesine denk gelen kısmında üretilen fes miktarı 105.570 adet, fes başına birim maliyet 24 kuruştur. Kayıt defterine göre 1844 senesinde üretilen fes miktarı ise 158.747 adet ve fes başına birim maliyet 24,7 kuruştur. Arşiv belgesine göre bu fesler ortalama 40 kuruşa satılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Feshane-i Amire, Osmanlı Devleti, Muhasebe, Osmanlı Arşivi.

Jel Kodu: M40, M41, M49.

FESHANE-İ AMİRE AND ACCOUNTING TRANSACTIONS IN THE OTTOMAN STATE

ABSTRACT

The foundation of the textile industry in the Ottoman Empire was laid with Feshane-i Amire, which was established in Istanbul Kadırga in 1828 and moved to Eyüp in 1835. This factory was established in the Ottoman Empire to meet the fez needs of the "Asâkir-i Mansûre-i Muhammediyye" army, which was established after the Janissary Corps was closed (Vak'a-i Hayriyye) in 1826. Factory

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, ismailkosetr@ktu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-8489-5088>

² Prof.Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, hasanabdioglu@ktu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-7943-1847>

Atıf (Citation): Köse, İ. & Abdioğlu, H. (2021). Osmanlı Devletinde Feshane-i Amire ve Muhasebe İşlemleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 65-88.

Qualitative Research Article / Nitel Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi / Received: 17.10.2021

Kabul Tarihi / Accepted: 20.12.2021

it was established by the order of Sultan II. Mahmud (1808-1839). In addition, with the establishment of the factory, it was aimed to prevent the burden on the economy of bringing the fez, which was in great demand by the public, from abroad. “Kâtibzâde Mustafa Efendi” was appointed as the first manager of this factory. In the study, the transcription of the archive document titled "Feshane-i Amire Accounting Book" was carried out and accounting transactions were included. The archive document contains approximately one year of accounting records for 13 months and 22 days from February 1843 to April 1844. The amount of fez produced in the part of the 13-month and 22-day fiscal period that corresponds to the year 1843 included in the registry is 105,570, and the unit cost per fez is 24 kurus. According to the registry, the amount of fez produced in 1844 was 158,747 and the unit cost per fez was 24.7 kurus. According to the archive document, these fezs were sold for an average of 40 kurus.

Keywords: Feshane-i Amire, Ottoman Empire, Accounting, Ottoman Archive.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Bütün canlılar içerisinde giyinmeye ihtiyaç duyan yegâne varlık insanoğludur. Bu durum mitolojik öykülere de konu olmuş, diğer canlılar karşısında bedenen yetersiz olan insana bazı tamamlayıcı yeteneklerin verildiği kaydedilir. Nitekim insanlık tarihinin başlangıcından günümüze barınma, beslenme ve üreme ile birlikte üç temel yaşam kriteri arasında yer almıştır. Barınma, hayatta kalabilmek için giyinmeyi de kapsadığından insanoğlu içgüdüsel olarak doğal şartlardan korunmak amacıyla kıyafete ihtiyaç duymuştur. Ağaç liflerinden, yapraklardan ve avlanılan hayvanların postlarından üretilen ilkel kıyafetlerle başlayan giyinme serüveninde zaman içinde devrimsel değişimlerle birlikte tekstil endüstrisinin temeli atılmıştır.

Tekstil sektörü insanlığın var oluşundaki temel ihtiyaçlarını ve bugün itibarıyla değişen taleplerini (moda, lüks giyinme, güzel giyinme, vb.) karşılamaya çalışmaktadır. Sanayi Devrimi'ne kadar el tezgahlarında üretilen dokumalarla karşılanan bu ihtiyaç 18. yüzyıl ortalarında İngiltere'nin Manchester bölgesinde başlayıp hızla bütün Avrupa'ya yayılan Sanayi Devrimi sonrasında makineli dokumacılığa evrilmiştir.

Osmanlı Devleti her ne kadar Sanayi Devrimi'ne adaptasyonda esaslı sorunlarla karşılaşmış olsa da tekstil ihtiyacının yerli olanaklarla karşılanması için tedbirler uygulanmaya konulmuştur. Feshane-i Amire Osmanlı devletinde tekstil sanayinin temellerinin atıldığı, sanayileşme sürecinin başladığı ve daha sonra Osmanlı Devleti yerine kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devletine miras kalan önemli bir üretim sahasıdır.

Osmanlı Devleti'nde sanayi üretimi “loncalar” aracılığı ile merkezi yerleşim alanlarında, bireylerin sahip olduğu tezgah ve atölyelerde mahalli alanlarda gerçekleştirilmekte, teknoloji kullanılarak seri halde yapılan batı tarzı üretim bulunmamaktaydı. Ancak yine de Osmanlı pazarlarının Batının sanayileşmiş malları ile tanışmadığı önceki dönemlerde “lonca” sistemi içerisinde örgütlenen geleneksel üretim oldukça önemli bir büyüklüğe ulaşmış ve oluşan talebi karşılama noktasında çok önemli bir işlev görmüştür (Kurt vd, 2016: 247). Osmanlı Devletinde tarım dışı üretimde tekstil ilk sırada yer almaktadır. Özellikle yünlü ve pamuklu dokuma toplam üretimde önemli bir paya sahiptir (Kurt vd, 2016: 255). Feshane kurulmadan

önce Avusturya, Fransa, Tunus ve Fas'tan ithal edilen fesler çok büyük maliyetlere neden olarak (Kurt vd, 2016: 260) fabrikanın açılmasında önemli etken olmuştur (Şahin, 2019: 4).

Esasen Osmanlı Devleti 18. yüzyılda Tanzimat Fermanıyla (3 Kasım 1839) birlikte devlet destekli sanayi politikası ve fabrika kurma gayretine girmiştir (Erdal, 2019: 611). Burada devlet desteğine ihtiyaç duyulmasının en önemli sebebi zengin bir halk (burjuva) sınıfının Osmanlı Devletinde olmayışı ve bu nedenle özel teşebbüs girişiminin (sermayenin) yetersiz kalmasıdır. Zira sermaye; sanayi tesisi için öncelikli şartlardandır. Bununla birlikte, enerji ve hammadde kaynaklarına yakınlık ile beraber yetişmiş insan gücü de önem arz eden diğer üretim faktörlerindedir (Doğan, 2013:513).

Anadolu'da Frigya Kralı Midas'ın geliştirdiği külâh şeklindeki başlık, feşin ilk örneği olarak kabul edilmektedir. Romalıların ve Bizanslıların giydikleri kırmızı külâhlar, fesin Frigler'den sonraki ilk örnekleridir. Bu başlık Ortaçağ'da Avrupalılar ve özellikle Rönesans asırlarında İtalyanlar tarafından giyilmiştir (Kuzucu, 2017: 790). Dolayısıyla fes, II. Mahmud'dan önce de Osmanlı toplumu tarafından bilinen bir başlıktı diyebiliriz. Fes, 17. ve 18.yüzyılda Anadolu'nun çeşitli bölgelerinde (Edirne, Adana, Antalya, Tokat, Gaziantep gibi) hem erkekler hem de kadınlar tarafından kullanılıyordu. Dolayısıyla fes II. Mahmud'un kıyafet düzenlemesiyle Osmanlıların hayatına girmemiş, bu dönemde resmî bir başlık özelliği kazanarak kullanımı hızla yaygınlaşmıştır (Şahin, 2019: 3). Dolayısıyla Osmanlı Devleti'nin resmi başlığı olmadan önce fesin, hem Müslüman hem de Gayrimüslim erkek ve kadınlar arasında bilindiği ve kullanıldığı söylenebilir. Osmanlı Devlet'inde 1829 yılında yapılan kıyafet düzenlemesi ile fes resmi başlık özelliği kazanmıştır (Şahin, 2019: 9). Osmanlı'da fes sadece bir kıyafet değil ayrıca milli öge taşıyan bir nesne olarak siyasi ve askeri değere de haizdir (Kuzucu, 2017: 789).

Feshane, II. Mahmud tarafından 1826 yılında artık yozlaşmış, askeri anlamda herhangi bir katkısı olmayan Yeniçeri Ordusunun kaldırılması ile yerine kurulan "Asâkir-i Mansûre-i Muhammediyye" ordusuna üniforma sağlamak için kurulup, Osmanlı Devletinde sanayileşmenin öncüsü olmuş bir kurumdur. Feshane hem Osmanlı Devleti hem de Türkiye Cumhuriyeti döneminde faaliyet yürüten bir fabrikadır (Şahin, 2019: 5). Osmanlı Devleti'nde böyle bir işletmenin kuruluşu kültürel değişimlere vesile olmuş ve çalışma yaşamını etkilemiştir. Zira Osmanlı Devleti kültürel sembolleri arasında fes önemli bir yere sahiptir. Zira 19. ve 20. yüzyıl "*Osmanlı kültürünün*" tanımlayıcı simgesi "*kırmızı fes*", Feshane-i Amire'de üretilmiştir. Feshâne-i Amire Osmanlı Devleti'nde sanayi istihdamının artışına da büyük katkıda bulunmuş, Osmanlıda sanayileşme sürecinin en önemli tesislerinden biri olarak yerli dokuma sanayinin çekirdeğini teşkil etmiştir (<https://islamansiklopedisi.org.tr/feshane>).

Fabrikada üretilen başlıca ürünler; fes, çuha, askeri çizmeler, düğmeler, silahlıklar, rütbeler, battaniye, elbise kumaşı, döşeme kumaşı, seccade, halı ve kilimler gibi geniş bir dağılım gösteren çeşitli tekstil ürünleridir (Küçükerman, 2021). Osmanlı kurum ve kuruluşlarının işleyişinin belli kurallar dahilinde düzenlendiği bilinmektedir. Feshan-i Amire de gerek kuruluş, gerekse çalışma usulleriyle belli kurallar dairesinde faaliyet gösteren bir kamu teşekkülüdür. Kuruluşun mali işleri muhasebe defteri ile tutulmuştur. İlgili defter dönemlere ayrılmış olarak Başbakanlık Osmanlı Arşivleri'nde bulunmaktadır.

Çalışmanın devam eden ikinci bölümünde Osmanlı Devletinde tekstil sektörü ve Feshane-i Amire'nin çalışma usulleri ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise Başbakanlık Osmanlı Arşivi'ndeki Muhasebe Kayıt Defteri'nin transkripsiyonu yapılarak Feshane-i Amire' de muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe kayıt bilgilerine yer verilmiştir. Bu bölümde çalışmanın konusunu oluşturan “Feshane-i Amire Muhasebe Defteri”nin fabrikanın kuruluşundan 17 yıl sonra: Hicri 1259 Muharrem aydan 1260 Safer [1843 Şubat - 1844 Nisan] ayına kadar geçen 13 ay 22 günlük süredeki yaklaşık bir yıllık muhasebe kayıtları ve tutulma düzeni irdelenmiştir. Çalışma konu ile ilgili genel bir değerlendirmenin yapıldığı sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

2. OSMANLI DEVLETİNDE TEKSTİL SANAYİİ VE FESHANE-İ AMİRE

Tekstil, örme/dokuma manasında kullanılmaktadır. Osmanlı Devletinde, Sarayın ve Ordunun ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik olarak ve özellikle dokuma ve deri sektörlerinde yoğunlaşan Feshane, Basmahane, Hereke ve Beykoz fabrikaları doğrudan birer Devlet işletmesi olarak kurulmuşlardır (Özyazgan, 2012: 72).

Türk insanının fesle tanışması 16.yüzyılda Cezayirli denizciler aracılığı ile olmuştur. Fes, Serasker Kaptan-ı Derya Hüsrev Paşa vesilesiyle Osmanlı Devletine getirilmiştir. Sonra da II. Mahmud'un isteğiyle resmi başlık olarak kabul edilmiştir (Özcan, 2019: 831). II. Mahmud'un bir genelge yayımlayarak tüm ordu mensuplarının fes giymelerini zorunlu kılması ile birlikte ilk etapta Tunus'a 50 bin fes siparişi verilmiştir. Daha sonra sivil ve asker tüm devlet memurlarına, İstanbul'da yaşayan erkeklere fes giyme zorunluluğunun getirilmesi üzerine Fransa ve Avusturya'dan da fes ithaline gidilmiştir. Ancak fesin toplumun diğer kesimlerince de ilgi görmesi ve hatta kadınların ilgi alanına girmesiyle mali açıdan zor durumda olan Devlet'e büyük bir gelir kaynağı sağlayacağı düşüncesiyle bu ihtiyacın içeriden karşılanması fikri gündeme gelmiştir (Çakır, 2004: 29).

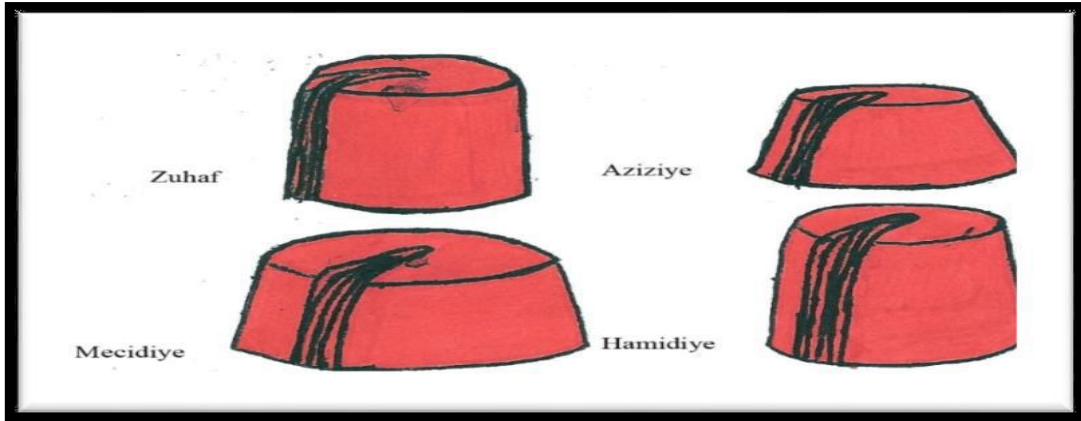
1826-1870 yılları arasındaki 44 yıllık devre Osmanlı Devletinde sanayileşmenin daha da yoğun bir şekilde yaşandığı ve birçok devlet fabrikasının kurulmaya başlandığı bir dönemdir (Kurt vd, 2016: 250). Feshane-i Amire bu dönemin başında kurulmuştur. Sanayileşme çabalarının temel motivasyon kaynağı askeri ihtiyaçların karşılanması, ekonomik birikime ve ekonomik gelişmeye katkı sağlanması olmuştur. Osmanlı Devletinin girişimi ile ilk fes üretimi İstanbul Kadirga'da gerçekleştirilmiştir (Dölen 1992: 405). Fabrikanın kuruluş sermayesi Mukataat Hazinesi'nden yapılan ödemeler ile karşılanmıştır (Aşkın, 2020: 24). Buradaki üretim tamamen Saray ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla gerçekleştirilmiştir. Ancak teknik donanım, makine hattının yetersizliği ve yetişmiş işgücünün olmaması sebebiyle üretimden verim alınamamıştır. Ayrıca Kadirga'daki Feshane üretim koşulları ve kapasitesi itibarıyla bir fabrikadan çok küçük bir atölye özelliğindedir. Fes imalatının deniz kenarına yakın bir yerde ve makine donanımına uygun daha büyük bir alanda yapılması düşüncesi ile Feshane Eyüp, Defterdar Sahili'ndeki yerine taşınmıştır. Feshane'nin tam bir fabrika görüntüsü kazanması 1833 yılında bu taşınma sonrasında gerçekleşmiştir (Şahin, 2019: 28).

Aşağıda Osmanlı'nın son dönemde kültürel simgesi haline gelmiş bir fes örneği yer almaktadır.



Görsel 1: Fes

Fes, kırmızı çuhadan yapılır ve tepeye doğru daralan silindir şeklinde olup üstünden sarkan bir püskülü bulunmaktadır. Feste yaygın olarak kullanılan renk kırmızıdır. Kırmızı renginin yanında güvez, siyah, beyaz gibi çeşitli renklerde de fesler üretilmiştir (Özcan, 2019: 832). Osmanlı Devletinde fes kalıplarında, tahta çıkan padişahın yahut dönemin zevk ve tercihlerine bağlı olarak değişiklikler meydana gelmiş ve feslerin adlandırılmasında dönemin padişah isimleri belirleyici olmuştur (Şahin, 2019: 22). Buna göre fesler dönemin padişahının ismiyle “Mahmudiye, Mecidiye, Aziziye, Hamidiye” gibi isimlerle anılmıştır. Aşağıdaki görselde Osmanlı Devletinde kullanılan fes örnekleri yer almaktadır.



Görsel 2: Osmanlı Devlet’inde Kullanılan Fesler

Kaynak: Lale, 2006: 55

Yukarıda da ifade edildiği gibi Osmanlı sanayileşmesinde Ordu ihtiyaçlarının karşılanmasına verilen öncelik sürükleyici ve şekillendirici etkiye sahiptir. Sanayileşmenin ana motivasyonlarından biri de Osmanlı’nın Batı teknolojisini kullanarak üretim yapma gayretidir (Kurt vd, 2016: 273). Feshane de kilimler, battaniye, seccade ve halı da üretilmiştir. Aşağıda Feshane’de üretilmiş halı görseli örnekleri yer almaktadır.



Görsel 3: Feshane'de Üretilmiş Halı



Görsel 4: I. Dünya savaşı sonrasında üretilmiş ve sonra Gazi Mustafa Kemal Atatürk'e hediye edilmiş Çanakkale Boğazı desenli Feshane Halısı

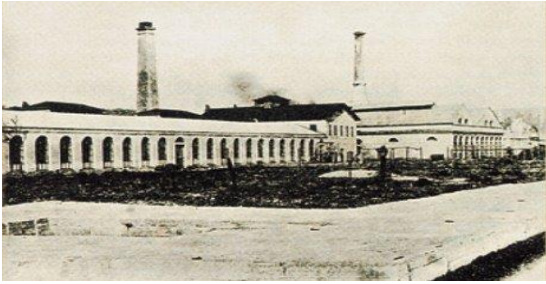
Kaynak: Önder Küçükerman Arşivi

Feshane-i Amire bazı ilklere de sahne olmuştur. Türkçe basında ilk ciddi ticârî reklam örneği Feshane Nâzırı Ömer Lütfü Efendi döneminde, Feshane feslerinin Avrupa fesleri ile giriştiği rekabet yarışında Osmanlı Devletinin resmi yayın organı “Takvîm-i Vekâyî” de verilmiştir. Bu reklam metninde özetle; Feshane feslerinin Tunus feslerine göre daha kaliteli ve daha uygun fiyatlı olduğu, Feshane’de üretilen feslerin Yeni Cami Avlusunda açılan dükkânlarda satışının yapıldığı ve üç ayrı kalitede üretilen Feshane feslerinin toptan alımlarında indirim yapılacağı bilgilerine yer verilmiştir (Çakır, 2004: 30).

Fesin üretiminde en önemli faktörlerden biri, yapımında kullanılan yündür. Çünkü fesin iyi boya tutması ve kolay sertleşmemesi için iyi kalite bir yapağıdan üretilmesi gerekiyordu. Koyunlardan kırılarak elde edilen işlenmemiş (kirlî yün) yün elyafa yapağı denilmektedir. Fes üretimi için en uygun yapağı, Merinos koyunundan elde edilen ve İspanyol yapağı olarak bilinen yapağıdır (Tezcan, 1995: 416). Fes’in üretim maliyetini belirleyen ana maliyet giderleri; işçi ücretleri, malzeme (yapağı, boya, ipek ve püskül adedi) ve makine enerji kullanımları, yıpranma payları ve boya işleme sürecinde kullanılan odunlar gibi unsurlardır: “Fesin imalatında ilk aşamada dokuma ile çorap örgüsüne benzer torba şeklini alması, sonra bol su ile keçeleştirilmesi, feslerin su ile yıkanarak dink işlemi yapılarak külah haline gelmesi, havalandırma ve tüylendirme işlemleri sonrası kalıplama ve perdahtlama aşamaları ile imalatın tamamlanmasıdır” (Tezcan, 1995: 416). Fes üretiminin en önemli aşamalarından biri fesin dinklenmesi işlemidir. Dinkleme, sıcak su ve sabun karışımında dövülme işlemidir.

Osmanlı Devletinde fes üretimi ilk olarak Kadirga’da bulunan Cinci Meydanı’nda başladı. Kâtibzâde Mustafa Efendi göreve başladığında fabrikaya yetişmiş eleman olarak Tunus’tan yirmi üç fes ustası, yanlarında çalıştırılmak üzere Bursa’dan da on beş kalfa getirmiştir. 1833 yılında Kadirga’da devam eden üretim esnasında Tunuslu ustaların üretimi “*sabote etme ve hileli üretim*” çabalarının ortaya çıkarılması sonrasında istihdam edilen kişilerin, malzemenin ve üretim yerinin tercihinde daha hassas davranılmaya başlanmıştır (Aşkın, 2020: 12). Zira fes imalatında yetişmiş insan gücü olarak getirilen Tunuslu ustalar hileli işlemleri ile Tunus fesine benzer bir renk de fes imalatını gerçekleştirmemişlerdir. Dönemin nazırı Ömer Lütfü Efendi, Ankara Ermenilerinden boyama işlemlerine bilen “Avedis Ağa Efendi”yi fabrikaya gizli bir kimlikle alarak Tunuslu ustaların yaptıkları hileyi ortaya çıkarmış ve onları aynı gün kovmuştur (İrmak, 2013).

Fabrikanın 1833 yılında Eyüp'deki yerine taşınması ile birlikte üretim imkânlarının gelişmesine bağlı olarak üretim hacmi de artmıştır. Feshane-i Amire'de ikinci bir üretim tesisi olarak yünlü kumaş (çuha) tezgâhları da kurulmuştur. Böylece imalathane, dokuma fabrikası işlevi de kazanarak yünlü kumaş üretimine de başlamıştır (Dölen 1992: 408, Şahin, 2019: 4 ve <https://islamansiklopedisi.org.tr/feshane>). Osmanlı Devleti'nin 1835 yılı ve sonrasında malî teşkilatında meydana gelen büyük ve hızlı değişiklikler Feshane'nin idaresine de etki etmiş ve fabrika Darphane'ye bağlanmıştır (Aşkın, 2020: 26). Fabrikanın Eyüp'e taşınması sonrasında yönetimi Belçikalı uzmanlara verilen Feshane'de bu tarihten itibaren fes üretimine ek olarak dokumacılık da yapılmıştır. 1860'lı yıllarda fabrikada 200-250 kişi çalışmakta, günde 1300-1500 adet fes üretilmekteydi. Fabrika bünyesinde çırak ve işçi eğitimi için “*Sanayi Sıbyan Mektebi*” açılmıştı. Ayrıca Feshane yönetimi İstanbul Vezneciler'de, Kapalıçarşı'da, Tophane'de, Beşiktaş'ta dükkân kiralarak halka satış da yapmıştır (Buluş, 2000: 105). Osmanlı Devletinde Haliç'in (Eyüp) endüstri yapılarının kurulum yeri olarak tercih edilmesinin temel nedeni dönemin ulaşım imkânlarında deniz yolunun sağladığı üstünlük ve doğal liman yapısıdır (Gürsoy, 2019: 21). Aşağıda yer alan görsellerde Feshane-i Amire'nin dış ve iç görünümü yer almaktadır.



Görsel 5: Feshane-i Amire, Defterdar Caddesi, Eyüp, İstanbul



Görsel 6: Feshane-i Amire'nin içinden bir görüntü

Fabrika binasını taşıyan kolonlar Belçika'da döküm olarak imal edilerek İstanbul'a getirilmiştir. Bina bu özelliğiyle mimarlık açısından önem ihtiva etmektedir (Irmak, 2013). Fabrikada çalışan başlıca görevli kişiler; *fes nazırı*, *ruznamçe*, *fabrikatör*, *boyacı*, *perdahçı*, *ambar görevlisi*, *tarakçı*, *kapıcı*, *odacı*, *çıkırık çarhlarında* ve *örme çarhlarında çalışanlar*, *fes ve çuha satışından sorumlular* gibi oldukça kalabalık bir personel kadrosu söz konusudur. Fabrikada kuruluşundan 1838 yılına kadar fes nazırı unvanı ile sırasıyla; *Katipzâde Mustafa Efendi*, *Ömer Lütfi Efendi*, *Süleyman Ağa*, *Selim Efendi*, *Ahmet Muhtar Efendi*, *Mehmed Said Efendi* görev yapmışlardır. 1838 yılında fabrika yöneticisi için fes müdürlüğü unvanı kullanılmıştır. Fes müdürü olarak *Avanis Efendi* ve sonrasında *Ohannes Efendi*'nin görev yaptığı tespit edilmiştir (Şahin, 2019: 52). Katipzâde Mustafa Efendi fesin yerli olarak üretilmesi hususunda bilgi sahibi olan İzmirli Katipzade Mustafa Efendi ilk Fes Nazırı olarak tayin edilen kişidir. Ömer Lütfi Efendi fes üretim yerinin Eyüp'te Defterdar Caddesi üzerinde yer alan ve Hatice Sultan'ın ikametine tahsis edilen Haliç'teki saraya taşınması sürecinde işin başına getirilen idarecidir.

Osmanlı Devletinde 1864 yılında “İslah-ı Sanayi Encümeni” kurularak esnaf birliklerinin fabrikalaşmaya yönlendirilmesi, okulların açılması ve gümrük tarifelerinde yeni düzenlemelerin getirilmesi sağlanmıştır (Erdal, 2020: 613). 1865'teki yangında büyük zarar

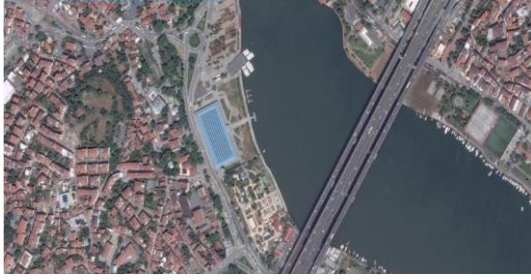
gören Feshâne 1868’de dönemin Padişahı Abdülaziz tarafından yeniden inşa edilmiş ve yine o dönemin modern makineleriyle üretim sürecine başlamıştır (Önsoy 1988: 51 ve <https://islamansiklopedisi.org.tr/feshane>). Feshâne 1877’de Harbiye Nezâreti’ne bağlı olan “Levâzımât-ı Umûmiyye-i Askeriyye” dairesine dahil edilmiştir. 1894’te genişletilerek yenilenen fabrikanın içinde 1895 yılında “Sanayi Sıbyan Mektebi” adıyla bir okul açılarak öğrencilere dokuma alanında teorik dersler verilmesinin yanında uygulama da yaptırılarak kaliteli işçi ve usta ihtiyacının karşılanmasına gayret edilmiştir.

Feshane – i Amire, Osmanlı Devletinde tekstil sanayi açısından büyük bir önem taşımaktadır. Fabrikanın tarihsel süreç içerisindeki önemini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Gürsoy, 2019: 22-23).

- Eyüp’ün eski uygarlıkların bir yerleşim bölgesi olması sebebiyle, Feshane-i Amire’nin süregelen bir endüstriyel birikimin merkezinde kurulu bulunması,
- Feshane-i Amire’nin Dünya’daki endüstri devriminden sonra, Osmanlı Devletinde endüstrileşme sürecinin ilk ve en önemli fabrikası olması,
- Osmanlı Devleti endüstri ağının en önemli bölgesi olan Haliç’in birbiri ile ilintili endüstri yapılarının bir parçası olması,
- Osmanlı Devletinin endüstri üretiminin Dünya çapında başarılı bir üretim kolu olması ve bu üretimin ilk fabrikası olması,
- Osmanlı Devletinden, Cumhuriyet dönemine miras kalan bir endüstriyel işletme olarak, Cumhuriyet dönemi fabrikalarına rol model olması,
- Osmanlı Devletinin endüstri devrimi sürecinin ve Osmanlı yenileşme hareketinin önemli bir tanığı ve hatta başrol oyuncularından biri olması,
- Osmanlı Devletinde endüstriyel birikimin başladığı ve geliştiği bölgenin en önemli fabrikası olması,
- Feshane-i Âmire binasının ilk prefabrik çelik konstrüksiyon tekstil fabrikası olması,
- Fabrikada üretilen ürünlerin toplumsal yapı üzerinde oluşturduğu etkinin sosyolojik ve kent planlama kavramları açısından oldukça önemli değişimlere yol açması.

Feshâne 1921 yılında askerî yönetimden alınarak Sanayi ve Maâdin Bankası’na devredilmiştir. 1925’te ise Türkiye’de fes giyiminin yasaklanması üzerine fes üretimi durdurulmuştur. Feshâne 1937 yılında Sümerbank yönetimine girmiştir. Fes dokuma makineleri 1940’tan sonra İstanbul Şehir Müzesi’ne kaldırılmıştır. Feshane-i Amire’nin Osmanlı Devleti’nden, Türkiye Cumhuriyeti’ne miras kalan bir fabrika olarak 1986 yılına kadar üretimine devam etmiş bir işletme olduğunu söyleyebiliriz. Feshane 1986 yılında ise Haliç çevresini yeniden düzenleme projesi kapsamında İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından faaliyetinin durdurulması üzerine “yap-işlet-devret” usulüyle kırk beş yıllığına Eczacıbaşı Vakfı’na verilmiştir (<https://islamansiklopedisi.org.tr/feshane>). Feshane 1835 yılından 1986 yılına kadar üretim faaliyetine bir fiil devam eden fabrika günümüzde ise uluslararası fuar, kongre ve kültür merkezi olarak hizmet vermekte olan İstanbul Haliç kıyısındaki tarihi yapıdır.

Feshane, İstanbul İli, Eyüp İlçesi, 20 Pafta, 143 Ada, 9 Parselindedir. Aşağıda yer alan görsellerde Feshane-i Amire'nin uydu görüntüsü ve gökyüzünden çekilmiş görüntüleri yer almaktadır.



Görsel 7: Feshane-i Amire uydu görüntüsü



Görsel 8: Feshane-i Amire gökyüzünden görüntüsü

3. FESHANE-İ AMİRE VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

Feshane-i Amire'nin 1843-1844 yılları arasındaki 13 ay 22 günlük dönemini ele alan muhasebe defteri fabrikanın satışları ve işletme politikası hakkında önemli bilgiler vermektedir. Defter (*BOA*, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844])'dir. 1830-1841 yılları arasındaki dönem, Osmanlı Devleti'nin Mısır Valisi Asi Mehmet Ali Paşa'nın çıkardığı isyanlarla meşgul olduğu ve Mehmet Ali Paşa güçlerinin Osmanlı Ordusunu mağlup etmesi neticesinde siyasi istikrarsızlığın yaşandığı bir dönemdir. Bu dönemde Mısır tehdidine karşı Rusya ile mecburen Hünkâr İskelesi Antlaşması imzalanmıştır. Avrupalı büyük devletlerin de dahil olduğu bu kriz dönemi 1841 senesinde Londra'da imzalanan Londra Antlaşması ile sona ermiştir. Siyasi istikrarsızlığın yoğun olarak yaşandığı, Asi Mehmet Ali Paşa güçlerinin Başkent önlerine kadar ilerleyebildiği bu dönemdeki gelişmelerden iktisadi teşebbüslerin etkilenmemesi olanaksızdır. Buna karşın Feshane-i Amire üretimini sürdürmüştür.

Arşiv belgesinin kapsamını oluşturan muhasebe defteri incelendiğinde dikkati ilk olarak 1843-1844 yılları arasındaki 13 ay 22 günlük sürede yapılan satışların başlık dökümü çekmektedir. Buna göre söz konusu dönemde Hassa Ordusu'na; Nizamiye Ordusu'na ve Bahriye [Deniz] Kuvvetleri'ne teslim edilen feslerin dökümüdür (*BOA*, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]). Feshane-i Amire'de sadece askeri amaçlı fes üretilmeyip, sivil talepleri karşılamaya yönelik de üretim yapılmaktaydı. Nitekim, muhasebe defteri kaydı 1843-1844 yılları arasındaki dönemde Ordu kuvvetlerine ek olarak Derun-u Çarşı (Merkez Pazarlar), diğer sair mahallelerdeki dükkanlara da halka fes satışı yapılmıştır. Satışlardan elde edilen gelir, satış adetleri, evvelki yıldan devreden püskül ve diğer malzeme ile maliyetlerle 13 ay 22 günlük gelir gider durumu muhasebe defterinde net rakamlarla kaydedilmiştir (*BOA*, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]).

Muhasebe defteri şekil açısından incelendiğinde akla, neden 13 ay 22 günlük dönemi kapsadığı ve neden bir yıl değil de 1843-1844 yıllarına yayıldığı gelir. Öncelikle, her ne kadar defter tarihi Hicri olsa da Osmanlı Devleti muhasebe kayıtları Rumi takvime göre tutulmaktaydı. Rumi takvimin başlangıcı günümüzde kullanılan Miladi takvimden farklı olarak Ocak değil Mart ayıdır. Nitekim ülkemizde halen vergi ödemelerinin yıllık dönümleri Osmanlı Devleti'nden kalan bir gelenekle Mart ayındadır.

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Fermanı'na kadar (1839) Hicri Takvim kullanılmış olup, 1840 senesinde 13 Mart 1840 tarihi 1 Mart 1256 Cuma günü olarak tespit edilip iki takvim birlikte kullanılmaya başlanmıştır. Batılı devletlerle ilişkilerde yaşanan sorunlar bir üçüncü takvim olan Miladi takvimin kullanımını zorunlu kıldığından 1840 yılı sonrasında Osmanlı Devleti'nde üç takvim birlikte kullanılmıştır. Daha önce de ifade edildiği gibi mali işlemler, Rumi takvime göre düzenlenmiştir.

Nitekim defter kaydında yer alan 22 Safer 1260 tarihi Rumi takvimde 13 Mart 1844 tarihine denk gelmektedir. Miladi bu tarih Rumi takvimde Mart ayının 1. günüdür ve bu tarih defterin düzenlendiği tarihtir. Kayıt 13 ay 22 gün geriye doğru ilerletildiğinde Miladi yılda 1843 yılı Ocak ayının 22'sine ulaşılır. Bu tarih Hicri 20 Zilhicce 1258 tarihidir. Zilhicce Hicri takvimde yılın son ayıdır. Aynı tarih Rumi takvimde 10 Kanunusani [Ocak] 1258 tarihidir. Rumi takvimin son ayı Şubat'tır. Şubat'ın öncesindeki Kanunusani Rumi takvimin 11. ayıdır.

Açıkça görüldüğü gibi muhasebe kaydı Hicri takvime göre 1259 senesinde başlatılıp, mali yıl dönemi olan 1260 Mart ayında sonlandırılmıştır. Bu nedenle süresi bir yıldan bir ay 22 gün uzundur. Hicri takvimden Rumi takvime geçiş üç yıl önce, 1840 senesinde gerçekleştiğinden büyük olasılıkla geçiş döneminde yaşanması mümkün eski alışkanlıkla muhasebe kaydı Hicri takvim yılının sonunda başlatılıp, yeni uygulamada olan Rumi takvimle sonlanmıştır. Bu saptama sonrasında muhasebe defterinin mali kaydını irdelemek yerinde olacaktır.

Üretilen feslerin hemen tamamı püsküllüdür ve kırmızı renktedir. Fes biçimleri muhasebe defterinin tutulduğu dönemde fesh-i kebir diğer bir ifadeyle büyük fes şeklindedir.

Hassa Ordusu'na bu dönemde 1843-1844 yılları arasında verilen büyük fes miktarının 33 bin 149 adet olduğu görülür. Satıştan elde edilen gelir: $33.149 * 40 = 1.325.960$ (1 milyon 325 bin 960 bin) kuruştur. Bu dönemde büyük fesin tanesi 40 kuruştur. Aynı dönemde Nizamiye Ordusu'na Hassa Birliklerinin yaklaşık dört katı: 113.678 adet fes satılmıştır. Bu satıştan $113.678 * 40 = 4.547.120$ (4 milyon 547 bin 120) kuruştur. Muhasebe kaydının bu kalemdeki çarpım kısmı ya hatalı hesaplanmıştır ya da vesika üzerindeki mürekkepte kayma vardır.

Osmanlı Devleti'nin gerileme döneminde, dönemin yeniliklerine adaptasyonda en çok sorun yaşanan askeri sınıfı Deniz Kuvvetleri'dir. Bu alandaki ıslahatlar hiçbir şekilde beklenen sonucu vermemiştir. Nitekim bu nedenle 1911 yılındaki Trablusgarp Savaşı'nda İtalyanlar Oniki Ada'yı, 1912-1913 yılları arasındaki Balkan Harbi'nde ise Yunanistan Ege'deki Adaların hemen tamamını işgal edebilmiştir. Yunan isyanı esnasında donanmanın Navarin'de yakılması, Asi Mehmet Ali Paşa isyanı esnasındaysa Donanmanın Mısır'a teslim olması Osmanlı Devleti'nin deniz gücünü yok etmiştir. Yeniden kurulmaya çalışılan Deniz Kuvvetleri'ne 1843-1844 yılları arasında 9.100 adet büyük fes satılmış, bu satıştan 364.000 kuruş gelir elde edilmiştir. Irak'ın Basra ve Musul ile üçüncü vilayeti olan Bağdat'taki birliklerin bir kısmını oluşturan Nizamiye Birlikleri'ne aynı dönemde 6.000 büyük fes gönderilip, 240.000 kuruş gelir elde edilmiştir (BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]).

Muhasebe kaydının kapsadığı dönemde askeri birliklere satılan toplam büyük fes yekûnu: 153.157 adettir. Bir devlet kurumu olan Feshane-i Amire'den diğer devlet kurumu

olan ordu birliklerine satılan feslerden elde edilen gelir $153.157 * 40 = 6.149.480$ kuruştur. Bu hesaplamalarda bütün birliklere aynı fiyattan ve aynı ebatta fes satıldığını kaydetmek gereklidir.

Muhasebe defterinin askeri satışlardan sonraki kısmı masraflar, diğer bir ifadeyle giderler bölümüdür. Öncelikle bir önceki yıldan (H. 1258; M. 1842) devreden püskülsüz büyük feslere püskül bendi eklenerek satışları yapılmıştır. Bu fesler 53.177 adettir ve muhasebe kaydına göre söz konusu feslerin maliyeti fes başına yaklaşık 26 kuruştur. Kayıt defterinin kapsadığı 13 ay 22 günlük mali dönemin 1843 senesine denk gelen kısmında üretilen fes miktarı 105.570 adettir. Bu feslerin tamamı satılmıştır. Ortalama fes başın maliyet 24 kuruştur. Bu fesler ortalama 40 kuruşa satılmıştır (BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]). Mali yılı kapsayan 1844 yılında üretilen fes miktarı 158.747 adettir. Fes başına maliyet önceki yıldan az daha maliyetli olarak 24,7 kuruştur. Bu fesler de ortalama 40 kuruşa satılmıştır.

Bu dönemde askeri birliklere verilen feslerin miktarları yukarıda belirtilmiştir. Askeri birliklere verilesin feslerin büyük boy ve püsküllü olması dikkat çekicidir. Askeri satışlardan muhasebe defterinin kapsadığı dönemde toplam 6(?)477.080 hasılat elde edilmiştir. Söz konusu feslerin toplam imalat masraf yekunu 4.031.311 kuruştur. Askeri satışlardan 2.445.768 kuruş temettü diğer bir ifadeyle gelir elde edilmiştir (BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]).

Diğer dikkat çekici durum askeri birliklere verilen feslerin ortalama maliyetlerinin 24 kuruş civarında olmasına karşın Galata esnafı, Çarşı esnafı gibi sivil talebe yönelik üretilen feslerin maliyetinin 27 kuruş 42 para, diğer bir ifadeyle 4 kuruş daha pahalı olarak yaklaşık 28 kuruş olmasıdır. Bu feslerin parankuli boyasıyla boyandığı defter kaydında yer almaktadır. Büyük olasılıkla maliyet artışının nedenlerinden birisi boya farklılığı iken diğeri püskül çeşitliliğidir. Sivil talebe yönelik üretilen büyük feslerin bir kısmı püskülsüz olarak satılırken bir kısmı kır renkli olarak püskülle satılmıştır.

Defter kaydı, 1844 senesinde (H. 1259) parankuli boyasıyla boyanmış, mükemmel şekilli kırmızı püskülsüz 107.09 fesin sivil talebe satıldığını göstermektedir. Bu feslerin üretim maliyeti fes başına 27 kuruştur. Aynı yıl yine püskülsüz fakat parankuli boyasıyla boyanmamış olanların fes başına maliyeti 24 kuruş 8 paradır. Bu feslerden 25.555 adet satılmıştır. Bir yıl öncenin son döneminde Feshane-i Amire'nin 1843 senesi (H. 1258) püsküllü kır feslerden 3.326 adet satılmıştır. Bu fesler fesah-i kebir diğer bir ifadeyle büyük boy fes değildir. Söz konusu feslerin maliyeti 10 kuruştur. Aynı yıl 36.264 büyük fes ve 3.907 adet büyük boy olmayan kırmızı fes imal edilip satılmıştır (BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]).

Kaydın kapsadığı mali yılın tamamında sivil satıştan elde edilen hasılat 1.222.127 kuruş 30 para; imalat masrafı yekunu 969.393 kuruş; temettü (gelir) 252.734 kuruş 30 paradır. Fes püsküllerinin 2.752'si; kırmızı feslerin 3.907 adedi ve büyük feslerin 36.264 adedi 1844 (H. 1259) senesine devretmiştir. Bu feslerin toplam maliyet tutarı 969.393 kuruştur (BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]).

Kayıt defterinin son kısmında zikr-i ati tüccar ve mahall-i seriyye diğer bir ifadeyle siparişi alınıp gelecek yıl ya da yıllarda tüccarlara ve farklı bölgelere satılacak fes miktarına yer verilmiştir. Buna göre; 7.647 adet püsküllü büyük fes; 15.705 adet kırmızı büyük fes; 1.703

adet kır püskül fes siparişi alınmıştır. 1.446 adet püskül evvelki yıldan devredecektir. Siparişlerin tutarı 793.263 kuruş 96 paradır. Bu durumda fes başına ortalama maliyet 31 kuruş 4 paradır. Gelecek yıldaki ortalama üretim bedeli iki yılda maliyetlerin ortalama %34 bedelle 7 kuruş arttığını göstermektedir (BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]).

Gelecek yıl sipariş alınan fesler Mabeyn-i Hümayun'a; tüccara; İzmir, Ankara, Trabzon, Tokat, Yanya'ya, parankoli boyası mübayası için, Kamil Paşa'ya, Bursa fesçi esnafına, Manastır, iki Gayrimüslim Avenis, Aznor, Mankesar, Bedros, İpek, Akıl Karaban, Naum, Ramuhi, Haçador, Bakor, Harimos, Vasil, Gregos, Kosti, Yorgi, Rum oğluna, serpuşçulara, Terzibaşı oğluna, İşçi oğluna, Kabalcı oğluna, Pez ve Kirkor nam tüccarlara teslim edilecektir. Kayıta teslim edilecek feslerin türü, adedi ve şekli not edilmiştir (BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]).

Kaydın açıkça gösterdiği gibi 1843-1844 yılları arasındaki dönemde Osmanlı topraklarının taşra dahil bir uçtan diğer ucuna fese talep vardır. Fes talebi sadece Müslümanlardan değil Gayrimüslim Osmanlı tebaasından da gelmektedir. Kaydın gösterdiği diğer keyfiyet Anadolu ve Balkanlar'daki tüccar sınıfının büyük oranda ya Ermeni, Rum ya da Yahudi olduğu gerçeğidir. Türk tüccar sayısı yekun içerisinde bir elin parmaklarını geçmeyecek kadar azdır.

Feshane-i Amire muhasebe defterinin son kısmında 1844 (H. 1259) yılı gelir gider değerlendirmesi yapılmıştır. Buna göre 1844 (H. 1259) yılında püskülsüz parankuli boyalı 1.128 büyük fes vardır. Bu feslerin adet maliyeti 26 kuruştur. Parankuli boyasının pahalı olması nedeniyle maliyetin 1844 senesinde diğer feslerden yüksek olması olağandır. Aynı yıl püskülsüz kırmızı boyalı 3.299 fes mevcuttur. Bu feslerin adet maliyeti 24 kuruştur. Bir önceki yıldan devreden ve halen elde bulunan 186 büyük fes vardır. Yine 1843 (H. 1258) senesinden 21 büyük fes vardır ve 21 adet fes de imalat sürecindedir. Bu feslerden 482 püskül devretmiştir. Diğer üretilen ya da üretim aşamasında olan büyük ve kır fesler 4.453 adettir. Bunların üretim maliyetinin 172.491 kuruş 59 paradır. Söz konusu feslerin beher üretim maliyeti 38 kuruş gibi yüksek bir maliyetle hesaplanmıştır (BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]).

Feshane-i Amire'nin kirada birkaç dükkânı da bulunmaktaydı. Bu dükkânlardan elde edilen gelir de muhasebe kayıt defterinde yer almaktadır. Defterin son kısmında yazı ile 1843-1844 yılları arasındaki 13 ay 22 günlük dönemde Feshane-i Amire tarafından satılan feslerden elde edilen gelir 5.464 kese akçe, 79.5 kuruş olarak hesaplanmıştır (BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844]).

Feshane-i Amire muhasebe defteri başlıklı belge "merdiven usulü kayıt yöntemi" kullanılarak büyük bir kısmı "rika" hattıyla ve bazı kısımları ise "siyakat" tekniği ile yazılmıştır. Merdiven usulü kayıt yönteminde muhasebe kaydı, rakamların yukarıdan aşağıya doğru alt alta yazılması ve rakamların öncesinde veya devamında ya da üstünde açıklamalara yer verilmesi, sonunda ana tutar, sonra diğer tutarlar alt alta ve yukarıdan aşağıya doğru merdiven basamakları biçiminde sıralanması ile oluşmaktadır (Kurt, 2013: 20-21). Siyakat yazısının muhasebe kayıtlarında kullanılmaya başlamasında ve yazının yaygınlaşmasında, yazı tekniğinin kısa ve öz anlatıma imkân vermesi ve noktasız, dik ve birbirine girift bir yazı olması sebebiyle yazı alanına çok kapsamlı açıklamalara yer verme imkânlarından kaynaklanmaktadır (Öztürk, 1996:

36). Özellikle Osmanlı Devletinde yazılması ve okunması özel eğitim gerektiren mali kayıtların yazımında bu yazı tekniği kullanılmıştır (Yıldız, 2021: 47). Rika hattında ise harfler hızlı bir şekilde yazıldığından dolayı bitişik bir haldedir. Osmanlılarda bazı resmi dairelerde ve özel yazışmalarda bu hat tekniğinin kullanıldığı gözlemlenmektedir (Yıldız, 2021: 53). Feshane-i Amire'nin 1843-1844 yılları arasındaki mali dönemin bir kısmını kapsayan muhasebe kayıt defteri ve kayıt detayları Ek-1 de yer almaktadır. Kayıt detayları ve hesaplamalar "*Feshane-i Amire muhasebe defteri*" başlıklı arşiv belgesinin transkripsiyonu yapılmış halinde görülebilir.

“Feshane-i Amire muhasebe defteri” başlıklı belgenin transkripsiyonu

Feshane-i Amire imalatından iki yüz elli dokuz senesi Muharremi guresinden altmış senesi Saferu'l-Hayrının yirmi ikinci gününde vaki iki yüz elli dokuz senesi Şubat'ı gayesine değin on üç mah yirmi iki gün zarfında ba senedat-ı ruznamçe gerek asakir-i hassa ve nizamiye ve bahriye-i şahaneye verilen ve gerek derun-ı çarşı ve mahall-i sairede kain fes füturuna mahsus dekakinde ve Asitane ve Galata feşci esnafı ve tüccar ve saireye fūruht olunmuş olan ecnas-ı feslerin miktar-ı keyfiyeti ve fūruhtundan hasıl olan temettuatın kemiyetini mübeyyin hūlasa defteri.

Ba senedat-ı ruznamçe asakir-i hassa ve nizamiye ve bahriye-i şahaneye ve Bağdat'ta bulunan asakir-i nizamiye-i mülukaneye verilen feslerin miktar ve bahası

Baha guruş	Fesha-i kebir aded		Fes Bedeli Guruş							
1325960	33149	Asakir-i Hassa-i Şahaneye verilen	40							
4547120	113678	Asakir-i Nizamiye-i Şahaneye verilen	40							
364000	9100	Asakir-i Bahriye-i Şahaneye verilen	40							
240000	6000	Bağdat'ta bulunan Asakir-i Nizamiye-i Mülukaneye Verilen	40							
Masarifat-ı İmaliye	Mezkur Feslerin Masarifat-ı İmaliyesi Fesha-i kebir aded									
1399606,5 22	53177		Feshane-i Amirenin iki yüz elli sekiz senesi imalatından gayr-i ez fūruht baki kalan bila-püskül kebir fesler olup püskül bendiyle fūruht olunan							
2527157,5 30	105570		Kezalik Feshane-i Amirenin elli dokuz senesi imalatından olarak fūruht olunan							
3926764 52	158747									
104547 48	3180		Fes 551 0	Beheri 25-52,5	Fes kırmızı 100060	Fesha ber püskül 24994	Beheri 23-39	Fesha kırmızılı 28183		

	5922	180	Bila-püskül asakir-i hassa-i şahane tarafından	Püskül beheri 32-48
	49876	1516	Kezalik bila-püskül asakir-i nizamiye-i şahane tarafından	Beheri 32-48
	48349 98	1484	Ba püslük kezalik asakir-i nizamiye-i şahane tarafından	Beheri 32-48
Minha				
Hasılat	2477080			
Masarifat-ı İmaliye	4031311,5			
Temettu	2445768,5			

Derun-ı çarşı ve mahall-i sairede kain fes furuhtuna mahsus dekakinde ve Asitane ve Galata fesçi esnafı marifetiyle furuht olunan

Baha	Fesha-i kebir	Fesha-ı kırmız	Mamul beheri 450	Devri püskül	Parankuli boyasıyla boyanmış olan kebir feslerden nizami vecihle bila-püskül ve kır feslerden ba-püskül furuht olunan
442142	1079	3907			Kırmızla boyanmış olan kebir feslerden kezalik nizami vecihle bila-püskül furuht olunan
766650	25555				Defa dükkanlarda furuht olunan
13335 kuruş 30 para			28 kuruş 42 para	2752	
1222127 kuruş 30 para	36264	3907	28 kuruş 42 para	2752	
Fesha-i Kebir	Fesha-i Kırmız	Fes bedeli			
10709	0	35			
0	146	30	ba-püskül		
0	131	28			
0	198	25			
0	595	20			
0	28	18			
0	2662	15			
0	181	15	bila-püskül		
10709	3907	0			

Masrifat-ı İmaliye	Mezkur feslerin masarifat-ı imaliyesi		Der Mamul	Devri Püskül	
	Fesha-i Kebir	Fesha-i Kırmızı			
289264 kuruş 58 para	10709	0	0	0	Feshane-i Amirenin elli dokuz senesi imalatından bila-püskül mükemmel parankuli
636132 kuruş 42 para	25555	0	0	0	Kezalik sene-i mezkura imalatından bila-püskül mükemmel kırmızı
33339 kuruş 52 para	0	3326	0	0	Feshane-i Amirenin elli sekiz senesi imalatı kır feslerinden ba-püskül
1366 kuruş 6 para	0	181	0	0	Kezalik sene-i mezkura imalatından kır feslerden bila-püskül
9601000 kuruş 38 para	36264	3907	0	0	
9292 kuruş 22 para	0	0	28 kuruş 42 para	2752	Elli dokuz senesine mahsuben imal ve mubayaa olunan
969393 kuruş	36264	3907	28 kuruş 42 para	2752	
		Minha			
		Hasılat	1222127 kuruş 30 para		
		Masarifat-ı İmaliye	969393 kuruş		
		Temettu	252734 kuruş 30 para		

Zikr-i Atı Tüccar ve Mahall-i Saireye Furuht Olunan

Baha	Fesha-i kebir ber püskül	Fesha-i kebir kırmızı	Fesha-i kır püskül	Fesha-i bila-püskül	Der mamul	Devri püskül	
9679 kuruş 12 para	87	1	27	0	244 aded 17 krş	0	Mabeyn-i hümayun taraf-ı zi-şerefine furuht olunan
24994 kuruş	516	103	137	0	3 aded 388 krş	0	Anbar marifetiyle furuht olunan
625 kuruş	0	0	0	0	1 aded 100 krş	0	Defa anbar marifetiyle furuht olunan
270 kuruş	0	0	0	0	100 krş	0	Defa anbar marifetiyle furuht olunan
3600 kuruş	60	50	0	0	0	0	Tüccardan Abdullah Efendiye furuht olunan
39169 kuruş 12 para	663	154	164	0	23 aded 232 krş	0	
1800 kuruş	0	60	0	0	0	0	Tüccardan Trabzonlu Mahmud Ağay furuht olunan
							Feshane-i Amire imalatı'çün elli dokuz mahsuben Yanyada husule gelen Parankoli boyasının mübayaasına memurlara furuht olunan
1420 kuruş	0	0	6	0	0	0	

1415 kuruş	28	1	0	0	0	0	Devletlü Kamil Paşa hazretlerine fûruht olunan
1060 kuruş	11	15	15	0	0	0	Tüccardan Mustafa Ağaya fûruht olunan
1500 kuruş	0	50	0	0	0	0	Tüccardan Emin Efendiye fûruht olunan
46364 kuruş 12							
para	722	314	186	0	23 aded 232 krş	0	
360 kuruş	0	12	0	0	0	0	Bursa Feşci esnafından Hacı Ahmed Ağaya fûruht olunan
1200 kuruş	0	40	0	0	0	0	Tüccardan Manastırlı Hasan Ağaya fûruht olunan
11700 kuruş	0	390	0	0	0	0	Tüccardan Alim Efendiye fûruht olunan
1335 kuruş	25	30	0	0	0	0	Tüccardan Avenis zımmiye fûruht olunan
1560 kuruş	24	24	0	0	0	0	Dayakçı esnafından Kırkor zımmiye fûruht olunan
62959 kuruş 12							
para	331	810	186	0	23 aded 232 krş	0	
1500 kuruş	0	50	0	0	0	0	Serpuşçu esnafından Aznor zımmiye fûruht olunan
3300 kuruş	0	110	0	0	0	0	Kalıpçı esnafından Mankesar zımmiye fûruht olunan
3150 kuruş	30	30	0	0	0	0	Tüccardan Akıl Kabaran Oğluna fûruht olunan
855 kuruş	3	25	0	0	0	0	Tüccardan Bedros zımmiye fûruht olunan
1080 kuruş	0	36	0	0	0	0	Serpuşçu esnafından İpek zımmiye fûruht olunan
72844 kuruş 12							
para	804	1101	186	0	23 aded 232 krş	0	
2250 kuruş	0	75	0	0	0	0	Tüccardan Naum Bezirgana fûruht olunan
750 kuruş	0	25	0	0	0	0	Tüccardan Ramuhi Oğluna fûruht olunan
2135 kuruş	15	55	0	0	0	0	Kalpakçı esnafından Haçador zımmiye fûruht olunan
1825 kuruş	5	55	0	0	0	0	Serpuşçu esnafından Bakor zımmiye fûruht olunan
630 kuruş	0	21	0	0	0	0	Ankara tüccarından Harimos zımmiye fûruht olunan
80474 kuruş 12							
para	824	1332	186	0	23 aded 232 krş	0	
335 kuruş	5	5	0	0	0	0	Kalıpçı esnafından Vasil zımmiye fûruht olunan
13050 kuruş	35	387	0	21	0	0	Tophaneden Gregos Oğluna fûruht olunan
10800 kuruş	0	360	0	0	0	0	Tüccardan Manastırlı Kostiye fûruht olunan
4725 kuruş	45	105	0	0	0	0	Kalpakçı esnafından Yorgi zımmiye fûruht olunan
1290 kuruş	0	43	0	0	0	0	Tüccardan Ankaralı Rum Oğluna fûruht olunan
110764 kuruş 12							
para	909	2372	186	21	23 aded 232 krş	0	
1450 kuruş	20	25	0	0	0	0	Serpuşçulara fûruht olunan
16300 kuruş	50	400	0	0	6 aded 350 krş	300	Tüccardan Ankaralı Terzibaşı Oğluna fûruht olunan
5302 kuruş	75	75	0	0	1 aded 50 krş	182	İzmirli tüccara fûruht olunan
1320 kuruş	24	16	0	0	0	0	Tüccardan İşçi Oğluna fûruht olunan
12250 kuruş	50	350	0	0	0	0	Bursa tüccarından Kabalcı Oğluna fûruht olunan

147386 kuruş 12 para	1128	3098	186	21	31 aded 236 krş	482	
2400 kuruş	0	80	0	0	0	0	Tokatlı tüccara fûruht olunan
3630 kuruş	0	121	0	0	0	0	Tüccardan Pez zımmiye fûruht olunan
300 kuruş	0	0	20	0	0	0	İmalat-ı atik kır feslerinden fûruht olunan
887 kuruş	26	0	16	0	0	0	Bazı mamul ve gayri mamul olarak fûruht olunan
154604 kuruş 12 para	1159	3299	222	21	31 aded 236 krş	482	

Mezkur Feslerin Masarifat-ı İmaliyesi

Masarifat-ı İmalie	Fesha-i kebir	Fesha-i kebir	Fesha-i kır	Der mamul	Devri püskül	
29351	1128	0	0	0	0	Feshane-i Amirenin elli dokuz senesi imalatından bila-püskül Parankuli
79349 40	3299	0	0	0	0	Kezalik sene-i mezkura imalatından bila-püskül kırmızı
1622	0	186	0	0	0	Feshane-i Amirenin elli sekiz senesi imalatından ba-püskül kırmızı
158 6	0	21	0	0	0	Kezalik sene-i mezkura imalatı kır feslerden bila-püskül kır fes
9788 13	0	0	0	21 aded 232 krş	482	Sene-i mezkura imalat ve mubayaattan
120669 59	4427	208	0	21 aded 232 krş	482	
518 22	26	16	0	0	0	Mamul ve gayri mamul bazı kebir ve kır fes
228 25	0	20	0	0	0	İmalat-ı atik kır fes
121416 56	4453	245	0	21 aded 232 krş	482	
	Minha Hasılat	154602 12				
	Masarifat-ı İmalie	121416 56				
	Temettu	33183 16				
Hasılat	7853811 42					

	5122121	
Masarifat-ı İmaliye	36	
Temettu	2731689 6	
	5463	
	390 6	Derun-ı Feshane-i Amirede kain bir bab aşçı dükkanının icarı olarak tahsil olunan

Balada muharrer sene-i merkumede Feshane-i Amirede bi'l-imal fûruht olunmuş olan feslerden husule gelen temettu-i şahanenin miktarı beş bin dört yüz altmış dört kese akçe küsur yetmiş dokuz buçuk kuruş altı akçeye balığ olmuş olmakla şerh olundu

4. SONUÇ

Tekstil sektörü sanayileşme sürecinde önemli bir yeri olan sektörlerden biri tanesi olarak ülkelerin ekonomik kalkınmasında rol oynamaktadır. Feshane-i Amire'nin kurulması, Osmanlı Devletinin sanayileşme hamlesinin ön adımı olmasının yanı sıra ekonomik, askeri, kültürel ve siyasi yönlerinden dolayı özel bir öneme sahiptir. Feshane-i Amire Osmanlı Devletinde gerek sivil ve gerekse askeri yaşamda önemli bir yeri olan fabrikadır. Esasen fes üretimi için kurulan fabrika tekstil sanayiinin ilk örneklerinden biri olmuştur.

Dünya'da endüstri devriminin başlaması, Osmanlı İmparatorluğunda da 18.yüzyıl'dan itibaren karşılığını bulmuş ve endüstrileşme sürecine başlanmıştır. Osmanlı Devletinde sanayileşme esasen 1827-1914 yılları arasında devlet destekli bir süreçte ilerlemiştir. Osmanlı İmparatorluğu sanayileşme süreci, Haliç Vadisi'nde temellenmiş olduğunu söyleyebiliriz (Küçükerman, 2019). Feshane-i Amire, Haliç kıyısının imalat ve tasarım bölgesi haline dönüşmesine katkı sağlayan ilk fabrikalardan bir olarak Osmanlı Devletinde tekstil sanayinin temelini oluşturan bir kurumdur (Gürsoy, 2019). Feshane-i Amire Osmanlı Devletinde siyasi ve iktisadi öneme sahip bir kuruluş olarak Avrupa ve Tunus'da üretilen feshlere karşı büyük bir rekabet yarışına giren işletme olmuştur. Ayrıca Osmanlı Devletinden, Türkiye Cumhuriyetine miras kalan işletmelerden de bir tanesi olmuştur (Aşkın, 2020) .

Feshane üretim alanında yaşanan yenilikleri takip ederek kendini modern teknik ve aletlerle geliştirebilmiştir. Bu sayede üretim kapasitesini arttırmış ve üretim maliyetini düşürmüştür. Devletin ve halkın daha uygun fiyata fes satın almasına olanak sağlamıştır (Şahin, 2019: 57). Bu fabrika hem devletin resmi başlığını üretmiş hem de geniş bir işçi grubuna iş olanı sağlamıştır. Diğer taraftan Feshane Osmanlı sanayileşmesinin iyi örneklerinden biri olarak tarihteki yerini almıştır (Şahin, 2019: 58). Sanayi Devriminin verdiği güçle Osmanlı Devletini tahakküme başlayan Avrupalı devletlere hatta Tunus'a karşı kıyafet reformu sonrası büyük bir darbe yiyen tekstil sanayii içinde Feshane-i Amire, zorlu ama başarılı bir kuruluş olmuştur. Fabrika buhar gücüne dayalı makineleşmede önemli atılımlarda bulunarak maliyetlerini düşürmüş ve üretim hacmini yüz binlerce fese yükseltebilmiştir (Aşkın, 2020: 125).

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, Devlet Arşivleri Başkanlığı'ndan temin edilen arşiv belgesi 1843-1844 yılları arasındaki 13 ay 22 günlük dönemde Feshane-i Amirenin satışları ve işletme politikası hakkında önemli bilgiler vermektedir. Buna göre söz konusu dönemde Hassa Ordusu'na; Nizamiye Ordusu'na ve Bahriye [Deniz] Kuvvetleri'ne teslim edilen feslerin dökümü yer almaktadır. Muhasebe defteri kaydında Feshane-i Amire'de 1843-1844 yılları arasındaki dönemde Ordu kuvvetlerine ek olarak Derun-u Çarşı (Merkez Pazarlar), diğer sair mahallelerdeki dükkânlara da halka fes satışı yapıldığı görülmektedir. Satışlardan elde edilen gelir, satış adetleri, evvelki yıldan devreden püskül ve diğer malzeme ile maliyetlerle 13 ay 22 günlük gelir gider durumu muhasebe defterinde net rakamlarla kaydedilmiştir. Kayıt defterinin kapsadığı 13 ay 22 günlük mali dönemin 1843 senesine denk gelen kısmında üretilen fes miktarı 105.570 adettir. Bu feslerin tamamı satılmıştır. Ortalama fes başına maliyet 24 kuruştur. Bu fesler ortalama 40 kuruşa satılmıştır (BOA, HH.d.12235; (H)

22 Safer 1260 [13/03/1844]). Mali yılı kapsayan 1844 yılında üretilen fes miktarı 158.747 adettir. Fes başına maliyet önceki yıldan az daha fazla olarak 24,7 kuruştur. Bu fesler de ortalama 40 kuruşa satılmıştır. Arşiv belgesinde yer alan diğer bir durum ise askeri birliklere verilen feslerin ortalama maliyetlerinin 24 kuruş civarında olmasına karşın Galata esnafı, Çarşı esnafı gibi sivil talebe yönelik üretilen feslerin maliyetinin 27 kuruş 42 para, diğer bir ifadeyle 4 kuruş daha pahalı olarak yaklaşık 28 kuruş olmasıdır. Bu feslerin parankuli boyasıyla boyandığı defter kaydında yer almaktadır. Büyük olasılıkla maliyet artışının nedenlerinden birisi boya farklılığı iken diğeri püskül çeşitliliğidir. Kaydın kapsadığı mali dönemde askeri satışlardan 2.445.768 kuruş, sivil satıştan ise 252.734 kuruş 30 para kar elde edilmiştir. Kaydın açıkça gösterdiği gibi 1843-1844 yılları arasındaki dönemde Osmanlı topraklarının taşra dahil bir uçtan diğer ucuna fese talep vardır. Fes talebi sadece Müslümanlardan değil Gayrimüslim Osmanlı tebaasından da gelmektedir. Kaydın gösterdiği diğer keyfiyet Anadolu ve Balkanlar'daki tüccar sınıfının büyük oranda ya Ermeni, Rum ya da Yahudi olduğu gerçeğidir. Türk tüccar sayısı yekun içerisinde bir elin parmaklarını geçmeyecek kadar azdır. Feshane-i Amire muhasebe defteri başlıklı arşiv belgesinin “merdiven usulü kayıt yöntemi” kullanılarak büyük bir kısmı “rika” hattıyla ve bazı kısımları ise “siyakat” tekniği ile yazıldığı görülmüştür.

KAYNAKÇA

- Argıt, Betül İpşirli (2015). Osmanlı İstanbul'unda Giyim Kuşam, *Antik Çağdan XXI. Yüzyıla Büyük İstanbul Tarihi - Toplum*, c.VI, İstanbul: İBB Kültür A.Ş. Yayınları: 230-263.
- Aşkın, Bekir Emre (2020). Sanayileşme Sürecinde Feshane-i Amire, *T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, İktisat Tarihi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul.
- BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844], *Feshane-i Amire Defteri*.
- Buluş, Abdulkadir (2012). Ann Binns'in Türkiye Günlüğü'nden Seçmeler: Dindar Bir İngiliz Kadının Gözlemleri ve 19. Yüzyıl Osmanlı Sanayileşmesinden Manzaralar, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Sayı: 12: 49-61.
- Çakır, Hamza (2004). Türkçe Basında İlk “Marka” Rekabeti, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, No.16: 27-36
- Doğan, Mesut (2013). Geçmişten Günümüze İstanbul'da Sanayileşme Süreci ve Son 10 Yıllık Gelişimi, *Marmara Coğrafya Dergisi*, Sayı: 27, Ocak: 511-550
- Dölen, Emre (1992). *Tekstil Tarihi “Dünyada ve Türkiye’de Tekstil Teknolojisinin ve Sanayiinin Tarihsel Gelişimi, İstanbul: ”*, Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Yayınları No: 92/1, Matbaa Eğitimi Bölümü Yayın No:6.
- Erdal, İbrahim (2020). Cumhuriyetin İlk Yıllarında Yabancı İşçi ve Uzman İstihdamı Politikası; Hereke Kumaş Fabrikası Örneği, *TAD*, C. 39/S. 6: 611-624
- Kurt, İsmail (2013). *Şer’i Açından Vakıf ve Vakıfların Muhasebe Usulü*. İslâmî İlimler Araştırma Vakfı Yayını, İstanbul, ss. 1-52.

- Küçükerman, Önder (2021). *Feshane-i Amire*, Kültür A.Ş, İstanbul
- Küçükerman, Önder (1988). *Feshane Defterdar Fabrikası: Türk Giyim Sanayii Tarihindeki Yeri*, Sümerbank Kültür Yayınları, Ankara.
- Küçükerman, Önder (2019). *Türk Sanayi ve Tasarım Mirasının Ana Eksenini Altın Boynuzun Altın Zinciri "Haliç"* Haliç Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Lale, Mehmet (2006). II. Mahmut Dönemi Kıyafet Alanında Yapılan Yenilikler, Isparta: *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Önsoy, Rifat (1988). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Sanayii ve Sanayileşme Politikası*, 1. Baskı, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1988.
- Özcan, Nurgül (2019). Türk Sosyo-Kültürel Hayatına Fesin Yansıması Bağlamında Antepî'nin Divanında Fes, *İnsan & İnsan*, Yıl 6, Sayı 22, Güz: 831-851
- Öztürk, Said (1996), *Osmanlı Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı ve Tarihi Gelişimi*, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayını, No:12, ISBN: 975-7268-12-7, İstanbul
- Özyazgan, Vedat (2012). Türk Tekstil Sektörünün Sorunları ve Çözümü Üzerine Bazı Düşünceler, *ABMYO Dergisi*. 25: 70-81.
- Şahin, Ahsen (2019). *Osmanlı Devleti'nde Başlık Olarak Fesin Kullanımı ve Feshane-i Amire (1829-1850)* T.C. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya
- Tezcan, Hülya (1995) Fes, *TVD İslam Ansiklopedisi*, c. 12, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları: 415-416.
- Yaramış, Ahmet (2009). Feshane'nin İlk Kuruluş Yılları, *Tarihi, Kültürü ve Sanatıyla Eyüp Sultan Sempozyumu VIII Tebliğler*, İstanbul.
- Yıldız, A.Vahap (2012). Osmanlılar'da Yazı Çeşitleri, *Harran Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 17 (28): 47-62.

EK: FESHANE-İ AMİRE MUHASEBE DEFTERİ

The image shows a page from a handwritten accounting ledger titled "EK: FESHANE-İ AMİRE MUHASEBE DEFTERİ". The page is filled with handwritten text in Ottoman Turkish, organized into several sections. At the top, there are introductory lines. Below these, there are several tables or ledgers. The most prominent one is a large table with multiple columns, containing numerical entries and descriptive text. The handwriting is in a cursive style typical of the 19th century. At the bottom of the page, there are two circular stamps or seals, one of which contains the letters "d d".

BOA, HH.d.12235; (H) 22 Safer 1260 [13/03/1844], Feshane-i Amire Defteri.

TARİH ÖNCESİ DÖNEMLERDE BULLA TEKNİĞİ İLE MUHASEBE DENETİMİ *

Hakan Erkuş¹

Dilek Küçük²

ÖZ

Günümüzden yaklaşık olarak 10.000 yıl önce, insan toprağı işlemeye başlamış, avcı-toplayıcı yaşam biçimini bırakarak yerleşik düzene geçmiştir. Toprakta elde ettiği ürünlerle yaşamayı öğrenen insan, ürettiklerinden ihtiyacından fazla olanları takas ederek ilk ticari faaliyetlere başlamıştır. Ancak takas yönteminin yeterli olmamasından dolayı ticareti yapılan malların kayda geçirilmesi ve denetiminin yapılabilmesi amacıyla, dönemin insanları tarafından bir denetim ve kayıt aracı olduğu düşünülen bullalar geliştirilmiştir.

Bu çalışmada MÖ 3000’li yıllara kadar yaygın bir şekilde kullanılan “Bulla’ ların ticaretteki yeri inceleme konusu yapılmıştır. Bulla’ ların ortaya çıkışı, gelişimi, bir muhasebe, kaydetme ve denetim sistemi olarak rolleri arkeolojik bulgular ile desteklenerek açıklanmıştır ve böylece muhasebe denetimi biliminin temeline erişilmeye çalışılmıştır. Ayrıca Bulla’ ların zaman içinde en eski yazı sistemi olarak kabul edilen piktografik yazıya nasıl dönüştüğü arkeolojik kanıtlara dayanılarak anlatılmıştır. Sonuç olarak yapılan literatür araştırması ve arkeolojik bulgulara göre, Bulla’ ların ticarete özellikle uzak yerlere gönderilen malların teslimine kadar geçen sürede denetimini yapabilmek, teslim sırasında eksik yada yanlışlık olup olupmadığını kontrol etmek gibi amaçlarla kullanıldığı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Denetimi Tarihi, Bulla, Denetim.

Jel Kodu: M40, M41, M42

* Bu çalışma, 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleştirilen 2. Uluslararası Türkiye Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde tam metin olarak sunulan bildirinin revize edilerek düzenlenmiş halidir.

¹ Prof. Dr. İnönü Üniversitesi İİBF, İşletme, Malatya, Hakan.erkus@inonu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-0925-9396.

² Öğr. Gör. Harran Üniversitesi Akçakale MYO, dkucuk@harran.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4047-6276.

Atf (Citation): Erkuş, H. & Küçük, D. (2021). Tarih Öncesi Dönemlerde Bulla Tekniğı ile Muhasebe Denetimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 89-102.

ACCOUNTING AUDIT WITH THE BULLA TECHNIQUE IN PRE-HISTORICAL PERIODS

ABSTRACT

Approximately 10,000 years ago, man discovered the process of soil and gave up the hunter-gatherer way of life and settled down. The person who learned to live with the products obtained from the soil started the first commercial activities by swapping more than he needed. However, due to the insufficient clearing method, bullas, which are thought to be an audit and registration system, were developed by the people of the period in order to register and control the traded goods.

In this study, the place of "Bullas" in trade, which was widely used until the 3000s BC, was examined. The emergence, development, and role of the Bullas as an accounting, recording and auditing system were explained by supporting archaeological findings and thus trying to reach the basis of accounting audit science. In addition, how the Bullas became pictographic writing, which is considered the oldest writing system over time, was explained based on archaeological evidence. As a result, according to the literature research and archaeological findings, it is thought that these are used in trade especially for the purposes of being able to check for incomplete or inaccurate goods sent to remote locations in the period bringing them to remote locations.

Key words: Audit History, Bulla, Audit.

Jel Codes: M40, M41, M42.

1. GİRİŞ

Tarih öncesi dönem, insan yaşamının başlangıcından yazılı kayıtların ortaya çıkışına kadar olan dönemi kapsar. Dünyanın çeşitli bölgelerinde tarih öncesi dönemlerden beri insanlığın, ticari amaçlı çok farklı yöntemleri kullandığı bilinmektedir. Tarih öncesi dönemlere ilişkin yazılı bir kaynak olmadığı için bu döneme ilişkin bilgiler kullanılan eşya ve araçlar yorumlanarak elde edilmeye çalışılmaktadır.

Yazının icadının M.Ö. 3.200'lerde gerçekleştiği bilindiğine göre yazının ve rakamların olmadığı bir dönemde gerçekleşen ticari faaliyetler nasıl kayıt altına alınabilmekteydi ve denetimi nasıl yapılabilmekteydi? Çalışmaya bu sorulara cevap bulmak amacıyla başlanmıştır.

Bu çalışmada tarihöncesi dönemlerden başlayarak, yazının icat edildiği tarih olan MÖ. 3200'lü yıllara kadar yaygın şekilde kullanılan arkaik muhasebe sistemi inceleme konusu yapılmıştır. Bu muhasebe sisteminde kullanılan kaydetme ve denetleme araçları olarak düşünülen bulla' lar (mühür baskı) hakkında ayrıntılı bilgi verilerek, ortaya çıkışı, tarihsel süreçteki gelişimi, bir muhasebe, kaydetme ve denetim sistemi olarak rolleri arkeolojik bulgular ile desteklenerek açıklanmıştır ve böylece muhasebe denetimi biliminin temeline erişilmeye çalışılmıştır.

2. TARİH ÖNCESİ DÖNEMLER

İlk insan topluluklarının ortaya çıkmasıyla tarih öncesi dönemler başlamış, günümüzden yaklaşık iki milyon yıl öncesine (Afrika ve Avrasya'da, Avustralya'da 40.000 bin ve Amerika'da 15.000 bin yıl) kadar devam etmiştir (Ayvazoğlu, 2021: 1).

Tablo 1: Anadolu' da Tarih Öncesi Çağlar

Paleolitik Çağ (M.Ö...-10.000)
Mezolitik Çağ (M.Ö. 10.000-8.000)
Neolitik Çağ (M.Ö. 8.000-5.500)
Kalkolitik / Maden - Taş Çağı (M.Ö. 5.500-3.000)
Tunç/ Bronz Çağı (M.Ö. 3.000-1.200)

Kaynak: (Yıldız, 2019 ve Karafakı, 2020).

Erkuş vd., 2008 yılında Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde ve Erkuş vd., 2018 yılında Malatya Arslantepe Kongresinde sunmuş olduğu tebliğlerde “Tarih öncesi dönemin, modern yaşamımızın hala ekonomik temelini oluşturan en önemli gelişmelerden bazılarının köklerine sahip olduğunu belirtmiştir.

Bu gelişmelerin bazıları (Ayvazoğlu, 2021: 2):

(1) Temel geçim yöntemi olarak yiyecek aramadan tarıma geçilmesi; (2) Kaynak kullanımının yoğunlaştırılması ve genişletilmesi teknikleri ve Yakın Doğu ve Avrupa'nın bazı bölgelerinde, (3) Üretim, zanaatta uzmanlaşmanın, işbölümünün, metalaştırmanın, eşitsizliğin, parasal olmayan para biriminin, takasın ve ticaretin kökenleri olmuştur.

Neolitik Dönem, insanoğlunun iktisadi tarihi incelendiğinde bir devrim niteliğindedir (Şeker ve Şeker, 2019:109). Kıt olan mal ve kaynakların yönetimi kapsamında gelişen ekonominin Neolitik Çağ ile birlikte hayatın vazgeçilmez bir parçası olduğu açıktır (Aksoy, 2018:1475).

Bu dönemlerde iklimsel şartların elverişli bir hal almasıyla avcı-toplayıcılıktan vazgeçerek yerleşik hayata geçen insanoğlu doğaya hükmeder hale gelmişti. Elde ettiği hayvansal ve tarımsal ürünlerle ihtiyaç duyduğundan fazlasını üreterek ilave ürüne geçen insanların, ihtiyaç duydukları diğer malları elde edebilmek için değiş-tokuş esasına dayanan ticari faaliyetlerinin Neolitik Dönem 'de de sürekli olarak devam ettiği görülmüştür (Şeker ve Şeker, 2019:109). Bu dönemde kendi kendine yetinebilen, üretim ve tüketim birimlerinin eş değer olduğu bir ekonomik sistem bulunmaktaydı. Bu durum Neolitik Çağ sonlarında yavaş yavaş değişmiştir (Aksoy, 2018:1475).

Ayrıca ilk mühür örneklerine de Neolitik Çağ'da rastlanılmaktadır. Mühür ve mühürleme işlemi yazıdan da önce keşfedilmiş ve kullanılmıştır. Arkeolojik bakımdan büyük önem taşıyan mühürler, dönemin sanatsal yönünü yansıttığı için buldukları tabakalarda tarihlemeye yardımcı olurlar (Nazlı, 2020: 4).

Malatya Arslantepe Höyüğünde yapılan kazılar sırasında ortaya çıkarılan depolar ve bu depolarda bulunan mühürler bilinen muhasebe tarihinin temelini çok daha eski zamanlara dayandığını göstermiştir. Yaklaşık olarak 5000 yıl öncesine ait olan depoların kapılarında ve saklama kapları ağızlarında kullanılan mühürler Arslantepe Saray Devletinde hem muhasebe işlemlerinin varlığına ve hem de gelişmiş bir iç kontrol sisteminin kullanıldığına dair çok önemli bulgular sunmuştur (Erkuş vd., 2018: 331).

Neolitik yerleşimlerin bir bölümünde yerleşime devam edilirken büyüklü küçüklü yeni yerleşimler kurulmuştu ve yaygınlaşmıştı. Neolitik dönem bazı bölgelerde yangınla son buldu ve bunu takip eden bazı yeniliklerin yaşanmış olduğu dönem Kalkolitik olarak isimlendirildi. Ancak yeni dönem bu geniş coğrafyada aynı zamanlarda başladı, bazı bölgelerde Neolitik kültür bir süre daha devam etmiştir. Geç Neolitik ve Erken Kalkolitik Çağ kültürlerinin ayrımı Türkiye'de birçok kazı yapılmasına rağmen henüz tam olarak ortaya çıkarılamamıştır. İki dönem arasında kültürel bir kesinti olmaması bunun sebebi olarak gösterilebilir. Aksine bu iki dönem arasında bir süreklilik ve buna bağlı gelişmişlik söz konusudur (Öztan, 2009: 2).

Kalkolitik Çağ, sergilediği ekonomik çeşitlilikle beraber, kentsel toplumların ortaya çıkışına kadar uzanan yolun açıldığı dönemdir. Kentsel toplumların en erken örnekleri ile karşılaştığımız Güney Mezopotamya ile Anadolu'daki kentleşme süreçlerindeki temel ayrım ekonomik yapıdan kaynaklanmaktaydı (Aksoy, 2018:1489).

3000 yıla yakın bir zaman dilimi yaşanmış olan bu çağ genel olarak Erken ve Geç Kalkolitik olarak ayrılır. Bazı yerleşim bölgelerinde bunların arasında olan dönem Orta Kalkolitik olarak isimlendirilmiştir. Öte yandan bugüne değin Kalkolitik Çağın tamamını içeren bir yerleşim yeri de henüz geniş ölçüde kazılmamıştır. Kalkolitik Çağ'ın ileri seviyede üretime dayalı düzeni içerisinde yerleşmeler kalabalıklaşmış, köyler küçük kent boyutuna ulaşmıştı. Bunun ile beraber yeni yönetim tarzları ortaya çıkmıştı. Farklı iş dallarında uzmanlaşan zanaat grupları daha belirginleşmişti. Üretim fazlası yerel ticareti aşarak bölgesel ve komşu ülkelere uzanan bir sistem haline gelmişti. Bu sayede, ticaret giderek kurumsallaşmış ve ekonomik güce ulaşmak isteyenler belli bölgelere sahip olmaya çalışmıştı (Öztan, 2009: 2).

Eski Tunç Çağı, çok daha gelişkin bir ekonomik altyapı ve ticari sisteme sahip ve Anadolu'nun pek çok bölgesinde herhangi bir keskin bir farklılık olmaksızın, yerli Geç Kalkolitik üzerinde gelişmiştir. Ayrıca Anadolu'da devletleşme sürecinin de işlemeye başladığı bir dönem olan Tunç Çağı'nın ekonomik ve sosyal yapısının Kalkolitik Çağ temelleri üzerinde kurulduğunu kabul etmek gerekir (Aksoy, 2018: 1491).

3. TARİH ÖNCESİ DÖNEMLERDE MUHASEBE DENETİMİ

Neolitik Dönem 'de insanlar zaman içinde yerleşik yaşama geçerken, hayvanları ve bitkileri de kendileri yetiştirmeye başladı. Yaşam ve üretim tarzındaki bu değişime; sosyal, ideolojik ve siyasal değişimler de eşlik etmiş, bu sayede günümüzdeki mülkiyet odaklı, hiyerarşik toplumsal yaşamın ilk adımları atılmıştır. Ortadoğu'da, bu döneme ait birçok yerleşim yerinde, değişen mülkiyet ilişkilerinin yansıması olarak, günümüz damga mühürlerine benzeyen nesnelere bulunmuştur. Genel olarak kilden yapılan bu ilk mühürler ateşte pişirilerek sertleşmeleri sağlanırdı. Henüz yazı bilinmediği için çeşitli baskı alanlarında desenler kullanılıyordu. Kimisi spiral, iç içe daire kare, vb. geometrik desenler içerirken; kiminde ayı, tilki, çiçek, leopar gibi figürler bulunurdu (Bozbay, 2017).

Eski ve Ön Asya'da silindir ve damga mühürler kullanılmıştı. Sümerlerden önce Mezopotamya'da damga mühür kullanılırken, M.Ö. 4. binyılda Sümerler ile birlikte silindir mühür ortaya çıkmış ve damga mühürlerin yerine geçmişti. Anadolu halkı damga mühürleri kullanmaya devam ederken, Mezopotamya'da silindir mühür kullanılmıştı. Anadolu'ya Asur Ticaret Kolonileri Çağı'nda gelen Asurlu tüccarlar ile beraber Anadolu'da silindir mühürler kullanılmaya başlanmıştır (Nazlı, 2020: 4).

Ticareti en basit anlamda mal mübadelesi olarak tanımlayabiliriz. Başka bir tanımla mal edinme olarak isimlendirebiliriz. İnsanoğlu tüm ihtiyaçlarını karşılayabilmek için insanlığın var olduğu ilk çağlardan günümüze kadar mal veya hizmet edinmiştir. İhtiyaç duyduğu malı, ilk çağlarda doğadan toplarken, günümüzde internette satın alabilmektedir. Toplayıcılık ya da avcılıktan, internete kadar insanlar çok uzun bir süreçte ticaret yapmışlardır (Yükçü ve Atağan, 2011: 94).

Mezopotamya'da, bugün adına "devlet" dediğimiz organizasyon, zamanda günümüze doğru gelindikçe mal birikiminin artması, toplumsal-ekonomik hiyerarşinin keskinleşmesi ve ticaret hacminin genişlemesiyle, yaklaşık MÖ 4 binlerden itibaren ortaya çıkmıştı. Devletin ortaya çıkmasıyla beraber, mali ve idari işlerde kullanılan mühürler önemli hale geldi. Mühürcülük bir zanaat dalı oldu, mühürlerin çeşitliliği ve sayısı artar. Bu dönemde damga mühürlere ilave olarak; akik, fildişi, ametist gibi değerli, yarı-değerli malzemeden yapılan silindir mühürler moda olmuştu ve uzun bir süre tüm Ortadoğu'da kullanılmıştır. Silindir şeklinde olan bu mühürler kil gibi yumuşak nesnelere üzerinde yuvarlanır, bu sayede üzerindeki negatif nakışlar kil üzerinde pozitif halde çıkardı. Bunların ortası delik olduğu için çoğunlukla bir ip geçirilerek kolye gibi boyunda taşınırdı. Mühürlerin ilk örnekleri genellikle kolye olarak taşınan amuletlerdir. Amuletlerin mühürlenme de kullanılan ilk araçlardan olduğu kabul edilir (Bozbay, 2017 ve Nazlı, 2020: 4).



Şekil 1: Küp ve Çuvalların Mühürlenmesini Gösteren Resimleme

Kaynak: (Frangipane, 2004: 36).

Gerek geçmişte, gerekse günümüzde, mühürlerin belli başlı işlevleri bulunmaktadır. Bunları biraz açarsak: Geçmişte kil, hamur, balmumu vb. yumuşak nesnelere üzerine kişilerin, ailelerin veya kurumların mührü basılarak, o malın ya da içeriğinin, mührün temsil ettiği kişiye, aile veya kuruma ait olduğu belirtilirdi. Resmi yazışmaların ve belgelerin yetkili olmayan kişiler tarafından açılarak okunmasına engel olmak amacıyla mühürlenmeleri de çok yaygındı. Arşiv odası ve hazine dairesi gibi sadece yetkili kişilerin girebileceği mekânların kapıları da ip ve kille kapatıldıktan sonra mühürlenirdi (Bozbay, 2017).



Şekil 2: Eşya ve Çuval Üzerine Mühür Kapatılmasını Gösteren Resimleme

Kaynak: (Frangipane, 2004: 82).

Ayrıca, ticaret amacı ile bir yere gönderilen paket, sepet, çömlek vs üzerleri kille kapatıldıktan sonra kilin üzeri mühürlenirdi. Kil kuruduktan sonra kırılmadan açılması mümkün olmadığından, o mühür baskısı sağlam olduğu sürece, içeriğin korunduğu garanti ediliyordu. Bu kil mühür baskıları bir tür muhasebe belgesi oldukları için korunmuş ve günümüze kadar saklanarak ulaşmıştır (Bozbay, 2017).

Bu yöntem ile mühür baskı kırılmadığı sürece içeriğinin korunduğu düşünüldüğünden, ticaret amacıyla bir yere gönderilen ürünlerin ilgili kişiye güvenli şekilde ulaşip ulaşmadığı denetlenebilmekteydi. Aynı şekilde gönderilen ürünü teslim alanda mühür baskının kırılmamasından beklediği ürünlerin doğru ve tam şekilde geldiğini kontrol edebilmektedir.

4. BULLA TEKNİĞİ İLE MUHASEBE DENETİMİ

Token ya da Latince adıyla calculi olarak isimlendirilen hesap taşları, fikir yazısının bir örneğidir. Bu yazı, Mezopotamya’da ortaya çıkmış olması sebebiyle ve gelişkin yazıya bir geçiş oluşturması açısından önemlidir. Kilden değişik biçimlerde yapılmış ve genellikle üzerleri şekillere ayrılmış, sonunda ise bu tokenlerden her biri pişirilerek sertleştirilmiş, farklı bir

nesneye karşılık geliyor ve ticari bir malın türü hakkında bilgi veriyordu. Taşların sayısı ise nesnenin sayısı anlamına geliyordu. Tarifinden de anlaşılacağı üzere, tokenler genellikle ticarete ve özellikle malların uzağa gönderilmesinde kullanılan bir yazı türü idi (Alparslan, 2009:52-53).



Şekil 3: Hesap Taşlarının İlk Örnekleri

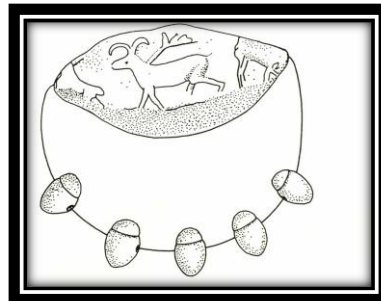
Kaynak: (Woods, 2010: 61)

Bu kil objeler ortaya çıkışlarından itibaren gündelik hayatta yaygın bir şekilde yerleşmiş ve Neolitik, Kalkolitik ve Erken Tunç Çağları boyunca sadece dış yüzeylerinde ufak değişikliklerle kullanılmaya devam edilmişti (Schmandt-Besserat, 1992: 17-24).

3500 yıllarından sonra, genellikle tokenlerin yerleştirilmesi için kil bullalar kullanılmaya başlandı. Tokenler bu kil zarfların içerisine konulurdu. Bu eserler, küresel şekilli içi boş kil toplardı. Bazı zarflar yüzeyinde, içerisinde tutulan tokenlerin izlenimini gösterirdi (<https://sites.utexas.edu>).

İlk kalkolitik dönemde hesap taşları, bulla denilen içi boş kil toprakların içinde muhafaza edilir; değiş tokuş ya da mal sevkiyatları sırasında bunlarla beraber gönderilirdi. Bullaların üstü genellikle mühürleniyor ve içinde bulunan hesap taşı miktarı yine kil topun üstüne taşların basılmasıyla yapılan izlerle belirtiliyordu. Bulla hesap taşlarını saklayan bir zarf görevi görüyor ve ancak yetkili kişi tarafından kırılarak açılıyordu (Karul vd., 2017).

Yapılan araştırmalar, hesap taşlarının iki farklı şekilde kullanıldığını ortaya çıkarmıştır. İlk yöntem bir kentten diğerine iki koyun ve üç ölçü yağ ve göndermek isteyen bir tüccar malları temsil eden tokenleri bir ipe geçirir ve ipin uçlarını bir kil topak ile birleştirerek mühürlerlerdi(Alparslan, 2009: 52-53). Bu bir irsaliyedir ve aynı zamanda iç kontrol sisteminin ve denetimin bir parçası olarak düşünülebilir.



Şekil 4: Bağlama Tekniği

Kaynak: Schmandt-Besserat, D. (1992): 109

Bir diğer yöntem yukarıda da bahsedildiği gibi malları gösteren tokenleri nemli kil ile sarıp ve içi görülemeyen bir top(bulla) haline getirerek üzerini mühürlemektir. İkinci yöntem kullanıldığında topun üzerine içindeki sembol sayısı kadar şekil basılırdı. Malı getiren kişi, bu “makbuz”u alıcıya teslim etmek zorundaydı. Bu sayede malı teslim alan kişi ilk anda malın miktarı, türü ve gönderen kişi hakkında bilgi sahibi olabilir, şüphelenilmesi halinde, topağı kırarak içindeki tokenleri kontrol edebilirdi (Alparlan, 2009:52-53). Bu şekilde hazırlanmış olan bullalar aynı zamanda dönem sonu envanter ve hesaplaşmanın da en önemli aracını oluşturmaktadır.



Şekil 5: Bulla Tekniği

Kaynak: <https://sites.utexas.edu/dsb/tokens/tokens/>

Bu sayede tarih öncesi dönemlerde malı gönderen kişi bulla’ yı gönderdiği malların cinsi ve miktarı hakkında bilgi veren bir makbuz gibi hazırlayabiliyorken aynı zamanda bulla bir çelik kasa görevi görerek arşivleme tekniği olarak da kullanılabilirdi. Ayrıca malını teslim alan kişi doğru kişiden, doğru malı ve miktarı aldığını kontrol edebilmenin yanı sıra istediği zaman bulla’ yı kırarak gerekli denetimi yapabiliyordu.

Sümer ekonomik sisteminde ise ekonomik sistemin merkezi olarak tanrılar için yapılan tapınaklar görülmekteydi. Toprağı işleyen halk topraktan elde ettiği ürünlerinden ihtiyaç duyduğu kadarını aldıktan sonra kalan kısmını tanrılar için yapılmış tapınaklara teslim etmek zorundaydı. Teslim edilen malların kayıtlarını, tapınak ekonomisine bağlı olarak tapınaktaki rahipler tutmaktaydı. Teslim aldıkları malları kaydetme amacıyla Token sistemini kullanmakta olan rahipler teslim edilen malı simgeleyen Token’ların kil tablet üzerine baskılarını alarak ilk yazılı muhasebe kayıtlarını oluşturmaya başlamışlardı. Tapınakta biriken mallar zamanla ticari faaliyetlerin artmasına sebep olmuş, tapınak yöneticileri belli bir işleme ilişkin kayıt altına aldıkları Token’ları bir arada tutmak için arşivleme teknikleri geliştirmişlerdi. Bu tekniklerden ilki yukarıda bahsedilen şekil 4’deki bağlama tekniği olarak tanımlanmıştır (Şeker ve Şeker, 2019:115).

Zamanla geliştirilen bir diğer arşivleme yöntemi Mezopotamya’da M.Ö. IV. binyıldan itibaren çoğunlukla tokenler bulla adı verilen kilden yapılmış topçuklar içine yerleştirilerek, bilhassa hesap işlerinde yaygın bir biçimde kullanım alanı bulmuştu. Bu kilden topçukların içine yerleştirilen hesap taşları, “belli bir malı temsil ederdi (Pulhan,2003:47).

Kil kuruduktan sonra bir tür çelik kasaya dönüşüyor ve kil topak kırılmadan ticari işlemin içeriği tam olarak anlaşılıyordu. Bu soruna çözüm bulabilmek için Sümerli

muhasebeciler henüz kil ıslak iken bulla üzerine Token şekillerinin baskılarını alıp sonrasında kil topak içerisine yerleştirmesini yapmaya başladılar. Geliştirdikleri bu işaretleme yöntemi sayesinde Bulla kırılmadan da ticari işlemin içeriğinin anlaşılabilmesi mümkün hale gelmiştir. (Şeker ve Şeker, 2019:115). Bu objektif belgelendirme kavramının temelini oluşturan bir sistem olarak ve yapılan tapınak kayıtlarını belgelendirme yöntemi olarak değerlendirilebilir

Bu nedenle, bullalar, hedeflenen alıcıya (belki de profesyonel tüccarlar veya bir tür kurye tarafından) teslim edilecek ve kendilerine gönderilen tüm malların teslim edildiğinden emin olmak için, içindeki tokenleri ortaya çıkararak kil bullaları parçalayacaklardı. Sayabilecekler ve alınan mallarla karşılaştırabileceklerdi. Çünkü her bir token tipinin sayısı, her bir mal tipinin miktarına eşit olmalıdır. Herhangi bir sayısal tutarsızlık varsa, o zaman ya satıcının bir hata yaptığı ya da daha büyük olasılıkla teslimatçının mallar ve tokenler arasındaki tutarsızlıkla doğrudan belirlenebilecek belirli bir miktarı çaldığı anlaşılabilir (West, 2019).

Bulla tekniği ile aynı zamanda mallar taşınma sırasında oluşabilecek hilelere karşı da koruma altına alınabilmekteydi. Malı teslim etmek üzere gönderen, taşınma sonrasında bulla üzerinde belirtilen cins ya da miktarda mal olmaması durumuyla karşı karşıya kalmamak için malı teslim alana bulla ile denetim yapma şansı vermektedir.

Tokenler, yazının ve soyut rakamların icadı ile sonuçlanacak olan bir muhasebe ve kaydetme sisteminin ilk aşamasını temsil etmekteydi. Bu aşamalar sırasıyla; (Şeker ve Şeker, 2018: 799).

- Bullaların ortaya çıkışı,
- Bullaların yüzeylerine tokenlerin mühür baskılarının yapılması,
- Mühür baskılı kil tabletlerin ortaya çıkışı ve
- Piktografik (resim yazısı) tabletlerin ortaya çıkışı izlemiştir. Bilinen en eski yazı sistemi olarak kabul edilen piktografik yazı ise zaman içinde Sümer çivi yazısına dönüşmüş, çivi yazısı ile birlikte rakamları temsil eden işaretler de geliştirilmişti.

M.Ö. IV. binyılın sonlarına gelindiğinde, bu hesap taşları ve kil topçuklar üzerinde görülen çizimler, Sumer coğrafyasının en önemli kentlerinden Uruk şehrinde ortaya çıkarılan ve resim yazısının ilk örnekleri olarak kabul edilen tabletler üzerindeki sembollerle ya aynı veya çok benzer şekildeydi (Albayrak, 2016: 20).

M.Ö. 4000 civarı Uruk döneminin başlangıcı olarak tarihlendirilir. Bu dönemde, hem silindirik hem de damga tipte yapılan mühürler yaygındı. Bu mühürlerde, insan ve hayvanların yer aldığı sahneler ve geometrik motifleri içeren tasarımlar bulunurdu. Uruk döneminde ilk kent devletleri ortaya çıkmış, sosyal yaşantıda önemli değişimler meydana gelmişti (Çelik, 2008: 1).

Tarihteki ilk finansal ilişkilerden biri Sardes'de gerçekleşmişti. M.Ö. 3.200 yılında tarihte ilk irsaliyenin kullanılışı Uruk dönemindedir. Mezopotamya'da o döneme ait Bulla adı verilen, kilden yapılmış içi boş, mal üzerindeki hakka saldırıya karşı kullanılan küreler bulunmuştu. İlk irsaliye olarak Cretula adı verilen, kapların üzerine yerleştirilen, kaptaki malın

miktarını ve cinsini belirten kil kullanılmıştı. Cretula malın miktarını ve cinsini gösteren simgeler içermekteydi (Yükçü ve Atağan, 2011: 86).

Cretula Uruk öncesinde de var olduğu bilinen ve kapların ağzına kapatılan kile basılan mühür türüdür. Geç Urukta ortaya çıkan Bulla ise yeni bir bürokrasi aletiydi. Bunlar kilden üretilmiş içi boş küre şeklindeydiler. Ticari ürünün güvenliği için bu kil topun içine token konulurdu. Bunlar malın cinsini, miktarını, kalitesini gösteriyordu (Kalkan, 2015: 125).

Uruk kolonilerinin bir diğer özelliği de güney Mezopotamya’da yönetim araçlarının varlığıdır. Bu ticaret yönetimi araçları; silindir mühürler, bullalar, tokenlar ve sayısal işaretli kil tabletler gibi malların taşınması, depolanması ve ödenmesini denetlemek amacıyla kullanılmaktaydı (Stein, 2000: 15).

Güney ve Kuzey Mezopotamya’ da ve İran’ da bulunan bulla ve hesap taşları Anadolu’da çok az kullanılmıştı. Hacinebi’ de bulunan bulla örneği, nadir örneklerdendir. Hacinebi höyüğü Şanlıurfa il merkezinin kuzeybatısında, Birecik ilçesinin 5 km kuzeyinde, Uğurcuk (Hacinebi) köyünün yanındadır (Karul vd., 2017).

Hacinebi standart Uruk yönetim nesnelere tümünü barındırmaktaydı. Bu nesnelere içinde mühürler, küp kapamaları, tokenlar ve bullalar ile silindir mühür baskıları taşıyan kil bir tablet bulunmuştur. Bu kayıt tutma araçları Güney Mezopotamya kentlerinde ve Habuba Kabira, Jebel Aruda, Tell Sheikh Hassan ve Hassek Höyük gibi Uruk kolonilerinde yaygın olarak görülmekteydi (Stein, 2000: 18).

Hacinebi Uruk tabakalarının en önemli güneyli maddi kültür bulgusu, üzerine iki ayrı silindir mühür basılmış ve içine tokenler konulmuş bir bulladır. Bullalar genellikle Warka gibi Uruk yerleşiminde ya da kuzeyde Habuba Kabira- güney gibi yerleşimlerde görülmekteydi ancak Anadolu’ da ilk kez Hacinebi’de bu bullalardan birine rastlanmıştır. Bu buluntu Güney Mezopotamya ile Anadolu’ nun doğrudan bir ilişki içerisinde olduğunun somut kanıtıdır (Kalkan, 2015: 124-125).



Şekil 6: Hacinebi’ de Bulunan Bulla Örneği.

Kaynak: (Stein, 2000:19).

En önemlisi Hacinebi’deki, yerleşimin kuzey bölümünde hem Mezopotamya hem de Anadolu mühürlerinin görülmesiydi. Mezopotamya silindir mühür kullanırken Anadolu baskı mühür teknolojisine sahipti (Stein, 2000: 18).

Resim yazısının tarih sahnesine çıktığının ilk işaretleri Uruk şehrinde ele geçen tabletlerdir. Elbette bu aşamaya kadar uzun bir süreç geçirilmiş, ama resim yazısından çiviyazısına giden süreç bir süre daha devam etmişti. Yazıldığı malzeme ve uygulandığı dile göre, resim yazısı hem yapısal (ortografik) hem de görünüş (paleografik) gelişimini sürdürmüştü. Uruk kentinde gerçekleştirilen kazılarda bulunan ilk tabletler, adeta bir tapınağın muhasebesini gösteren ve temsil ettiği eşyanın karakteristik bir resmi olarak çizilmiş basit listeler şeklindedir. Sümer döneminde yoğunlaşan mabet ekonomisinin kayıt altına alınması gerektiği ve ilk tabletlerin bu gibi pratik sebeplerle yazıldığı düşüncesi artık alan uzmanlarının neredeyse tamamının kabul ettiği bir durumdur (Albayrak, 2016: 20).

Uruk dönemi sonunda, ekonomik, toplumsal ve kültürel bilgilerin artmasının neticesinde, insanlık tarihi için çok önemli bir adım olarak kabul edilen yazının icadı gerçekleşmiştir. Yazının icadı ile beraber kayıt işlemleri yapılmaya başlanmış ve bu kayıtlar tapınaklarda saklanmıştır (Çelik, 2008: 1).

5. SONUÇ

İnsanoğlu on binlerce yıl önce iklimsel koşulların elverişli hale gelmesiyle avcı-toplayıcılıktan vazgeçerek yerleşik hayata geçmiştir. Dünyanın çeşitli bölgelerinde tarih öncesi dönemlerden beri insanlığın, ticari amaçlı çok farklı yöntemleri kullandığı bilinmektedir. Toprakten elde ettiği ürünlerle yaşamını sürdürmeyi öğrenen insan, ürettiklerinden ihtiyacından fazlasını takas ederek ilk ticari faaliyetlere başlamıştır. Ancak takas yönteminin yeterli olmamasından dolayı ticareti yapılan malların kayda geçirilmesi ve denetiminin yapılabilmesi amacıyla, dönemin insanları bir denetim ve kayıt sistemine ihtiyaç duymaktadır. Öncelikli olarak ticari faaliyetlerini kayıt altına alabilmek için token olarak isimlendirilen hesap taşlarını kullanmıştır. Ancak malların bir yerden bir yere gönderilmesinde tokenlerin zarar görme durumundan dolayı ilerleyen zamanlarda bulla olarak isimlendirilen bir arşivleme ve denetim tekniği olduğu düşünülen yöntem kullanılmıştır. Bu aynı zamanda bir irsaliyedir ve iç kontrol sisteminin ve denetimin bir parçasıdır.

Bunun neticesinde Mezopotamya'da bulunan en eski bullalar muhtemelen MÖ 8000'den biraz daha eskidir ve MÖ 4. binyılın sonlarına (c.3100) kadar yaklaşık 5000 yıl boyunca kullanılmıştır. Yazının nasıl ortaya çıktığına dair anlayışımızdan (şehir yaşamının gerekli örgütlenmesi ve idaresi tarafından yönlendirilen) bir şekilde çıkarım yaparak, bulla sisteminin avcılık ve toplayıcılıktan geçişten sonra yerleşik yaşamın farklı taleplerine bir yanıt olarak geliştiğine inanılmaktadır. Bullalar dönem sonu envanter ve hesaplaşmanın da en önemli aracı olduğu düşünülebilir. Bu sayede hem ticari faaliyet kayıt altına alınabilmekte hem de ilgili yere ve kişiye güvenilir bir şekilde malların ulaşım ulaşımadığı denetlenebilmekteydi. Ayrıca bu objektif belgelendirme kavramının temelini oluşturmaktadır. İnsanoğlu yazının icadından önce bile ticari faaliyetlerini gerçekleştirirken mallarını sayma, kontrol etme ve denetleme gereği duymuştur.

Yapılan araştırmalar günümüzde Güney ve Kuzey Mezopotamya' da ve İran' da bulunan bulla ve hesap taşlarının Anadolu'da çok az kullanıldığını göstermektedir. Hacinebi' de bulunan bulla örneği, nadir örneklerdendir. Dahası Bulla kayıt ve denetim sisteminin ilk ortaya

çıktığı zamandan itibaren insanlık için büyük bir keşif olarak değerlendirilen yazının icadına öncülük etmiştir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, B. (2018). Üretim Ekonomisi ve Toplumsal Altyapı: Neolitik ve Kalkolitik Çağlar. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(2), 1475-1495.
- Alparslan, M. (2009). *Hititolojiye Giriş*. Türk Eskiçağ Bilimleri Enstitüsü.
- Ayvazoğlu, (2021). Ç. C. F. Tarih Öncesi Ekonomisi. https://www.academia.edu/44905947/TAR%C4%B0H_%C3%96NCES%C4%B0_EKONOM%C4%B0S%C4%B0 (08.07.2021 00:56).
- Bozbay, Heval. (2017). *Mührün Tarihi: Eski Mezopotamya ve Anadolu'da Mühür* <https://www.evrensel.net/haber/316879/muhurun-tarihi-eski-mezopotamya-ve-anadoluda-muhur> (24.06.2021).
- Çelik, B. (2008). *Arkeolojide Urfa (Arkeolojik Araştırmalar Işığında Urfa)*. Şanlıurfa Valiliği İl Kültür Ve Turizm Müdürlüğü Yayınları.
- Erkuş, H., Aksu, İ., & Oral, T., (2018). *Beş Bin Yıllık Muhasebe Belgesi ve İç Kontrol Sistemi Aracı Olarak Mühürler*. I. Uluslararası Arslantepe Arkeoloji Sempozyumu, Malatya, Turkey.
- Frangipane, Marcella. (2004). 'Arslantepe' Electa Basımevi.
- Kalkan, E. (2015). *Uruk Yayılım Kuramları Tarihteki En Eski Koloniciler Barışçı mı Savaşçılar mı? Kurumsal Bir Değerlendirme*. Ege Yayınları.
- Karabulut, R., Erkuş, H., & Durmuş, A. F. , (2008). Account Culture İn The Period Of Assyrian Trade Colonies 2000 1500 B C And The Origin Of The Present Day Accounting Transactions . *12th World Congress Of Accounting Historians*, İstanbul, Turkey.
- Karafakı, Çetinkaya, F. (2020). https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/152380/mod_resource/content/1/4.HAFTA%20ORTA%20C3%87A%C4%9E%20ARKEOLOJ%C4%B0S%C4%B0.pdf
- Karul, N., Kozbe, G. Ve Yavuzkır, A. (2017). *Şanlıurfa Müzesi Arkeolojik Eserler Kataloğu*. Kültür ve Turizm Bakanlığı Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü.
- Nazlı, B. (2020). *Anadolu'da Mühürcülük Sanatı*. Adıyaman Üniversitesi Arkeoloji Bölümü.
- Öztan, A. 2009, T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı, Türkiye Kultur Portalı Projesi, *Eski Anadolu Uygarlıkları, Kalkolitik Çağ*. Ankara (e-kitap).
- Pulhan, G. (2003). Yakınoğu'da Yazının Ortaya Çıkışı. *Toplumsal Tarih Dergisi*, 109, 46-51.
- Schmandt-Besserat, D. (1992). *Before Writing Volume:I From Counting To Cuneiform*. USA: The University of Texas Press.
- Stein, G. J. (1999). *Material Culture and Social Identity: the Evidence for a 4 TH Millennium BC Mesopotamian Uruk Colony at Hacinebi*, Turkey. *Paléorient*, 11-22.
- Şeker, S., & Şeker, F. (2018). Soyut Hesaplamanın Ortaya Çıkışında Muhasebenin Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 790-809.
- Şeker, S., & Şeker, F. (2019). MÖ 8. Binyıl'dan Yazının İcadına Kadar Kullanılan Muhasebe Sistemi: Token'ler. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 107-119.
- West, B. (2019). *Bullae :: Archaic Accounting System of the Near East*. <http://www.projectglobalawakening.com/bullae-ancient-accounting/> (17.07.2021 14:50).

- Woods, C. (2010). *The earliest Mesopotamian writing. Visible language: Inventions of writing in the ancient Middle East and beyond*, 33-84.
- Yıldız, S. (2019). *Anadolu ve Tarih Öncesi Çağlar*. İKSAD Publishing House. Ankara.
- Yükçü, S., & Atağan, G. (2011). Ortadoğu'da Zaman Tünelinde Ticaret. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 86-109.
- <https://sites.utexas.edu/dsb/tokens/tokens/> (03.07.2021).

MUHASEBE DÜZENİ AÇISINDAN OSMANLI BÜROKRASİSİNDE MALİYE AHKÂM KÂTIPLİĞİ: YABANCI SEYYAH VE YAZARLARIN GÖZLEMLERİNE DAYALI BİR İNCELEME *

Uğur Bellikli ¹
Abdulkerim Daştan ²

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Osmanlı bürokrasisi içerisinde yer alan maliye ahkâm kâtiplerinin muhasebe düzeni açısından önem arz eden mesleki titizlik ve özenlerini yabancı seyyah ve yazarların gözlemleri eşliğinde incelemektir. Literatür araştırmasına dayalı ele alınan çalışmada, Osmanlı bürokrasisi ve kâtiplerin genel özellikleri ile maliye ahkâm kâtipliği hakkında özet nitelikte açıklamaların ardından muhasebe düzeni açısından maliye ahkâm kâtipleri hakkında yabancı seyyah ve yazarların gözlemlerine dayalı bir incelemeye yer verilmiştir. Osmanlı'da özellikle maliye ahkâm kâtipliğinde görev alanların tartışmasız üstün meziyetlere sahip, yazı sanatının kendilerine vermiş olduğu rahatlık ve huzurla işlerini yapan, dürüst ve güvenilir kimseler şeklinde etkileyici özelliklere sahip oldukları Türk tarihçilerinin yanı sıra birçok çağdaş yabancı seyyah ve yazarın da dikkatini çekmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe düzeni, Maliye ahkâm kâtipliği, Babialı, Osmanlı bürokrasisi.

Jel Kodu: M41

* Bu çalışma, 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında Trabzon'da gerçekleştirilen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi'nde sözlü olarak sunulmuş bildirinin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, Alucra Turan Bulutçu MYO, bellikliugur@gmail.com, (ORCID: 0000-0002-4571-6200).

² Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, akdaştan@ktu.edu.tr, (ORCID: 0000-0002-8244-1648).

Atıf (Citation): Bellikli, U. & Daştan, A. (2021). Muhasebe Düzeni Açısından Osmanlı Bürokrasisinde Maliye Ahkâm Kâtipliği: Yabancı Seyyah ve Yazarların Gözlemlerine Dayalı Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 103-116.

THE FINANCE CLERKS IN THE OTTOMAN BUREAUCRACY IN TERMS OF ACCOUNTING SYSTEM: A STUDY BASED ON THE OBSERVATIONS OF FOREIGN TRAVELERS AND WRITERS

ABSTRACT

The aim of this study is to examine the professional care and competence of the finance clerks in the Ottoman bureaucracy, which is important in terms of the accounting system, with the observations of foreign travelers and writers. In the literature-based study, after brief explanations about the Ottoman bureaucracy, the general characteristics of the clerks and the finance clerk, a review based on the observations of foreign travelers and writers about the finance clerks was included in terms of the accounting system. In addition, many contemporary foreign travelers and writers have attracted the attention of Turkish historians, especially those who were appointed as the finance clerk's office, with their impressive qualities as honest and reliable people who had unquestionably superior virtues, who did their work with the comfort and peace that the art of writing gave them.

Keywords: Accounting system, Finance clerks, Babiali, Ottoman bureaucracy.

Jel Code: M41

1. GİRİŞ

“Kılıç ve kalem ikiz kardeş gibidir. Her ikisi de idareye ortaktır. İnanılan yolda her ikisi de sağlam birer delil, en iyi neticeyi almak için her ikisi de doğru araçlardır. Onlar olmaksızın bir ülkenin düzeni yok hükmündedir. Ancak kalemde faydalar daha fazladır. İçi bereket dolu olan kalem ülkeyi aydınlatan güneş, karanlığı delen aydır. Kalemle kılıç bulunur da kılıçla kalem bulunamaz. Çünkü kılıcın işi yıkıp yok etmek, kalemin işi ise imar ve inşadır. İşte Osmanlı'nın o dillere destan düzeni birkaç âsaf görünümlü vezir ve birkaç büyüleyici kâtiplerle olmuştur” (Uğur ve Çuhadar, 1990: 222-234).

Osmanlı Devleti'nde kalem simgesi ve nitelemesi ile karşılık bulan kitabet ilmi, bir diğer ifadeyle kâtiplik, Celal-zade Mustafa (1490-1567) tarafından da öz biçimde ifade edildiği üzere toplumsal düzen, devlet yapısı, yönetim başarısı ve bu başarının geleceğe taşınmasında önemli bir rol üstlenmiştir. Belgelerin düzenlenmesi ve ilgili defterlere kaydedilmesinde gösterilen özen ve ayrıca sözkonusu kayıtların muhafazasındaki titizlik, Osmanlı bürokrasisini şeffaflık ve hesap verilebilirlik konusunda övgüye layık bir yapıya kavuşturmuştur. Nitekim bürokrasiye hâkim olmuş sözkonusu kâtiplik anlayışı Osmanlı Devleti arşivinin, tarihte eşi görülmemiş bir şekilde, bugünlere ulaşmasını ve araştırmalara konu edilmesi sağlamıştır. Kâtiplik, devlet için önem arz eden en küçük bir olayı dahi kayıtlara geçirmek suretiyle Osmanlı Devleti için hayati bir rol oynayan meslek olmuştur.

Muhasebe için *“denge, ölçme, hesabını bilme, hesap verme, durum bilme, açıklık, doğruluk vb.”* nitelemesinde bulunan Sürmen (2016: 15), toplumlarda sağlam hukuk düzeni için muhasebenin gelişiminin gerekli olduğunu ifade etmektedir. Bu bağlamda Can (2008: 3), *“mülkiyetin muhafazası, adaletin tecellisi, toplumsal düzenin sağlanması, israfın önlenmesi ve verimliliğin artırılması”* konularında muhasebe düzeninin önemine işaret etmektedir. Benzer

şekilde toplumsal gelişim için “ekonomik” ve “bilimsel” bileşenin gerekliliğine işaret eden Yaz (2014: 11-13), ekonomik bileşenin “muhasabe temeli” üzerinde yükseldiğini ileri sürmektedir. Üretim sistemleri, sermaye hareketleri, mülkiyet meselesi, vergi politikası ve ticari ilişkiler muhasabe temelli ekonomik bileşenler olarak sıralanmaktadır (Daştan, 2017: 1258). Bütün dinlerde bir hesaplaşma kavramının bulunduğu ve muhasabenin de kelime anlamı açısından hesaplaşmayı çağrıştırdığına dikkat çeken Ülkü (2015: 192), muhasabenin varoluş amacının adaleti sağlamak ve mülkiyetin adil bir biçimde paylaşımına aracılık etmek olduğunu ifade etmektedir. Kuşkusuz hesaplaşmanın adil bir şekilde yapılabilmesi için küçük, büyük ayrımı yapmaksızın her türlü işlemin kayıt altına alınması gerekmektedir.

Yukarıdaki esaslar ışığında ele alınan bu çalışmanın amacı, Osmanlı bürokrasisi içerisinde yer alan kâtiplerin genel özellikleri ile yetiştirilme usulleri çerçevesinde kâtiplik mesleği içerisinde yer alan maliye ahkâm kâtiplerinin muhasabe düzeni açısından önem arz eden mesleki titizlik ve özenlerini yabancı seyyah ve yazarların gözlemleri eşliğinde incelemektir.

Literatüre dayalı ele alınan çalışmada, sözkonusu amaç doğrultusunda öncelikle Osmanlı bürokrasisi hakkında özet nitelikte bilgiler verilmiş, ardından Osmanlı’da kâtiplerin genel özellikleri ile maliye ahkâm kâtipleri hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Muhasabe düzeni açısından Osmanlı bürokrasisi ve maliye ahkâm kâtipleri hakkında yabancı seyyah ve yazarların gözlemlerine dayalı yapılan incelemenin ardından sonuç kısmı ile çalışma tamamlanmıştır.

2. OSMANLI BÜROKRASİSİNE GENEL BAKIŞ

Osmanlı bürokrasisinin temelini anlayabilmek, öncelikle toplum yapısı hakkında kısa bir bilgi edinmekle mümkün olabilmektedir. Osmanlı toplumunda yapının iki ana sınıfa ayrılmış olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki yönetici sınıfını tamamen içine alan “Asker” veya “Osmanlı” sıfatıyla bilinen sosyal sınıftır (Findley, 1994: 11). Bu sınıf genel olarak, vermiş oldukları devlet hizmeti karşılığında vergiden muaf, padişah tarafından kendilerine yetki verilen yönetici kesimini oluşturmaktadır. Toplumunu oluşturan ikinci kesim ise “reaya” olarak adlandırılan, emekleri üzerinden devleti vergi ile destekleyen Müslüman ve Müslüman olmayanların tamamıdır (Veinstein, 2011: 200).

Osmanlı bürokrasisi genel anlamda ele alındığında, bürokrasiyi oluşturan ve “Asker” olarak bilinen yönetici sınıfın, kendi içinde “Seyfiye” (yönetici sınıfın asker kanadı), “İlmiye” (ulema olarak da bilinen hukuk uzmanları, kadı ve müderrisler) ve “Kalemîye” (devletin bürokratik işleriyle ilgilenen ve kâtiplik hizmetini yerine getiren kimseler) olarak üçe ayrılmasıyla şekillenir (Fleischer, 1996: 5).

Osmanlı bürokrasisinin en yetkili mercii olarak tanımlanabilecek, idari fonksiyonların yanı sıra siyasal fonksiyonların da yerine getirildiği Divan-ı Humayun, Osmanlı Devleti için bürokratik imparatorluk deyimini geliştiren bir kurumdur. İdari, mali, hukuki ve örfî işlerle ilgili tüm kararların alındığı Divan-ı Humayun’da, padişah dışında bürokrasinin en üst düzey

yetkilileri olarak bilinen Vezir-i Azam ve diğer vezirlerden başka Anadolu ve Rumeli kazaskeri, defterdar, nişancı ve Reisü'l- küttab bulunmaktaydı (Uzunçarşılı, 2003: 324; Belge, 2005: 161).

Divan-ı Humayun'un bir alt kademesi gibi gözükse de zamanla bu yapının zayıflaması ile yönetim ağırlığının kaydığı; yüksek, büyük, yüce kapı gibi anlamları içinde barındıran, bir anlamda Osmanlı'da bürokratik bir merkez olan kurum ise Babıali'dir. Tarihsel süreçte özellikle 18. yüzyıl ortalarından itibaren Divan-ı Humayun toplantıları üç ayda bir yapılmaya başlanınca zamanla bu kurum eski önemini kaybetmiş, devletin yönetim merkezi Babıali'ye kaymıştır (Gündoğan, 2011: 341). Babıali esasen çoğu kimselerin ifade ettiği gibi fiziki olarak büyük devasa bir kapıyı tanımlamak için değil, idari kurumların yer aldığı binalar ya da binalar dizisini tanımlamak için kullanılmıştır (Findley, 1994: 3).

Hiç şüphesiz Osmanlı bürokratik yapısı yukarıda kısaca özetlenmeye çalışıldığı gibi yalın bir anlatımla geçirilemeyecek kadar geniş bir yapıya sahip ve üzerine kitaplar yazılacak kadar kapsamlı bir konudur. Ancak bu çalışmanın sınırları dâhilinde olabilecek en genel hatlarıyla ifade edilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmanın esas olarak ağırlık noktası Osmanlı bürokrasisi içinde yer alan kâtipler ve kâtipler içinde odak nokta olan maliye ahkâm kâtiplerinin muhasebe düzeni açısından önemidir. Bu çıkış noktasından hareketle çalışmanın sonraki kısımları bu konuya ayrılmıştır.

3. OSMANLI BÜROKRASİSİNDE KÂTİPLER

Osmanlı tarihi boyunca, bürokrasinin oluşumu ve gelişiminde en önemli yere sahip personellerin başında hiç şüphesiz kalemlerde görev alan kâtipler gelmekteydi (Günalan, 2017: 125). Osmanlı tarihçiliği incelendiğinde, çalışmaların kâtiplik ve kâtipler üzerinde yoğunlaştığı çalışmalarda³ Divan-ı Humayun kâtiplerinin öne çıktığı, ancak muhasebe bilimi açısından önem arz eden maliye ahkâm kâtipleri hakkında çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir.

Yukarıda verilen bilgiler doğrultusunda bu başlık altında öncelikle Osmanlı bürokrasisi içinde önemli bir yere sahip kâtipler hakkında genel bilgilere değinilecek, ardından muhasebe düzeni açısından önemli olan maliye ahkâm kâtiplerinin özenli ve titiz çalışmalarına kanıt olarak gösterilebilecek bilgilere yer verilecektir.

Osmanlı'da Divan Kâtipliği de yapmış ve zamanla yükselerek Reisü'l-küttablık makamına erişmiş olan meşhur Celal-zade Mustafa, Selim-name adlı eserinde kâtiplikle ilgili şu ifadelerle yer vermiştir: “Şüphesiz yazı sanatı rahatlık ve huzurdan kinaye olup, kalemin meyveleri her çeşit elem ve üzüntüyü giderir. Kişide samimiyet ve güveni karakter hâline getirir, şahsî çıkar ve aşırı isteklerden uzaklaştırır. Az-çok verilen rızıkla yetinmeyi öğretir. Şüphesiz ki bunlar mutluluk derecesi ve şeref mertebesini yükseltir” (Uğur ve Çuhadar, 1990: 278). Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere Osmanlı Devleti'nde kâtiplik müessesesi ve mesleği önem verilen, kendine güvenilen kimselerin yapacağı, aynı zamanda bu mesleği icra edene üstün meziyetler kazandıran bir müessesedir.

³ Örnek çalışmalar için bkz. İnalçık (1964), Emecen (1994), Fleischer (1986), Woodhead (1982), Aydın (2007).

Yukarıda da ifade edildiği gibi kişiye üstün meziyetler kazandıran, aynı zamanda kişiliği de inşa eden kâtiplik müessesesi için yetişen kâtipler nasıl yetiştirilmektedir sorusu akla gelmektedir. Osmanlı eğitim sisteminde asker yetiştirmek hariç olmak üzere XIX. ve XX. yüzyıllara kadar doğrudan meslek erbabı yetiştirmeye yönelik eğitim kurumları bulunmadığı için, bu yönde tasarlanmış bir eğitim sistemi de bulunmamaktaydı. Bunun doğal bir sonucu olarak devlet kurumlarında verilen usta-çırak eğitimi sayesinde memurların yetiştirilmesi usulü benimsenmiştir. Uzun yıllar boyunca da bu usul devam etmiştir (İpşirli, 1999: 192).

Bu çerçevede kâtip olması düşünülen ve belirli bir birikime de sahip olan aday hangi kalemde göreve başlayacaksa, orada işin ehli kimseler tarafından usta-çırak usulü ile yetiştirilmek üzere yoğun bir eğitime alınırdı. Bu kimseler genellikle hâlihazırda memurluk görevini yürütenlerin çocuklarından 10-12 yaş aralığındakilerden seçilirdi. Bu çocukların eğitimine, aldıkları mahlasları sonrası başlanır ve özel bir eğitim kurumu da olmadığı için çocukların kâtip olarak yetiştirilmesi hayli meşakkatli ve bir o kadar da uzun bir süreyi kapsardı. Burada dairenin kıdemli kâtiplerinin yanında eğitim alan çocuklar kitabet, inşa, yazı çeşitleri, hesap ve defter tutma usullerini öğrenirlerdi. Kâtip olarak yetiştirilenlere bu eğitimin yanı sıra kendilerini daha da iyi geliştirebilmeleri için başta İslami İlimler (Tefsir, Fıkıh, Kelam, Hadis vs.) olmak üzere coğrafya, tarih ve edebi ilimler alanında da dersler verilirdi (Kavak, 2015: 2-3).

Eğitim hususunun bir diğer önemli konusu ise kâtiplerin kaleme alacakları name, ahitname ve diğer yazışmalardı. Bunların hepsinin birtakım kurallar çerçevesinde kaleme alınması gerekliliği hem devletlerarası ilişkilerde hem de devletin istenilen her bilgi ve belgeye anında ulaşılması gerekliliğinde önem arz etmekteydi. Bu nedenle kâtiplerin yazıyı güzel yazmak kadar yazılacak metnin inceliklerine de her yönüyle vakıf olmaları son derece önemliydi (İpşirli, 1999: 193).

Yukarıda ifade edilen eğitim sırasında kâtiplerin başvurabilecekleri ve kendilerini yetiştirmek için kullanabilecekleri kaynaklardan da bahsedilmektedir. Bunlardan ilki öğretici eserler olup, el-Meyani'nin Düstur-ı Debiri'si buna örnek verilebilir. İkinci olarak Münşeât Mecmuaları,⁴ son olarak da Kalkaşandi'nin Suhhu'l-a'ş'a fi sınaati'l-inşası gibi ansiklopedik eserler kâtiplerin yazılı başvuru kaynakları olarak sıralanabilir (Ekinci, 2005: 422).

Kâtip olmaya aday olan genç kimseler “*mülazım*” unvanı ile başladıkları uzun eğitim süresince “*şakird, kâtip, halife, serhalife, mübeyyiz, şerhli*” gibi basamakları geçtikten sonra “*Nişancı ve Reisü'l-küttablık*” makamına kadar erişebilirlerdi (Yılmaz, 2006: 2). Ayrıca XVI. yüzyılda medrese mezunu olup kadı ve müderris kadrosu bulamayan kimselerin de kâtiplik mesleğini seçtikleri görülmektedir. Bunun yanında kâtiplik mesleğinde dini, ahlaki değerlere sahip ve devlet sırrını koruyacak sorumluluk sahibi kimselerin mesleği icra etmesine özen gösterildiği de bilinmektedir (Kavak, 2015: 3).

⁴ Münşeât mecmuaları inşâ ilminin kurallarına uygun olarak yazılmış resmî ve özel mektupların veya şiirlerin bir araya getirilmesi ile oluşturulan eserlerdir. Münşeât mecmualarının yazılmasının en önemli amaçlarından biri Emevîler döneminden itibaren İslam devletlerinde çok önemli roller üstlenen kâtiplere yazışma usul ve kaidelerini öğretmek bu bilgileri gelecek nesillere aktarmaktır (Kırca, 2016).

Osmanlı bürokrasisinde kâtiplerin dikkat etmesi gereken bir diğer husus ise mesai kavramıydı. Kâtipler daireye sabah namazının hemen akabinde gelmeye başlarlar, genellikle o günkü işlerin bitirilip sonlandırılmasına da özen gösterilirdi. Hatta birçok defa kâtiplerin dairelerine geç gelip, erken gitmelerini önlemek için emirname bile çıkarılmıştır. Ayrıca daireye gelen kâtiplerin, kendilerine mahsus kıyafetler olan kâtibi sarık ve kavukla gelmeleri zorunlu kılınmıştır. Sanılanın aksine bu kâtiplerin gösteriş için giydikleri bir kıyafet değildi. Dairede işi olan halk bu sayede kâtipleri başkalarından ayırt edebilir ve orada bulunan diğer kişiler tarafından dolandırılmaktan kurtulurdu. Hatta zamanla bu zorunluluk, yazılı hale getirilerek emredilmiştir (Kavak, 2015: 3).

Yukarıda da anlatılmaya çalışıldığı üzere kâtiplerin yetiştirilme usullerinden eğitimlerine, çalışma hayatlarına kadar önemli bilgiler üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Uzun yıllar boyunca özel bir eğitim kurumunun yokluğuna rağmen, kâtiplerin bizzat uygulama içinde yetişmesi ve bu sürecin hoşgörü ve sabırla devam ettirilmesi, Osmanlı bürokrasisindeki kâtiplerin ne kadar iyi yetişmiş görevliler olduğunun bir kanıtı olarak sunulabilir. Ayrıca hangi dairede görev alacak olursa olsun kâtiplerin her eğitim dalından dersler alması, hepsinin hemen her konuda donanımlı olduğunu ve birbirlerinin yerini doldurabilecek yeteneklere sahip olarak yetiştirilmelerini sağlamaktaydı. Ayrıca yazışmalar üzerine titiz davranmaları konusunda öğütlenmeleri, güzel yazı yazabilmeleri de kâtiplerin maharetli kimseler olduğunu göstermektedir. Ayrıca unvan almalarının önünde hiçbir engelin bulunmaması, yalnızca liyakatin esas alınması da Osmanlı bürokrasisinin ne denli siyasetten bağımsız olduğunu ifade etmektedir. Kâtiplikte mesai kavramının önemsenmesi, kıyafetin gösteriş için değil halkın menfaatini koruma amacını taşıması gibi incelikler bile kâtiplik mesleğine verilen önemin birer göstergesidir.

4. MUHASEBE DÜZENİ AÇISINDAN OSMANLI BÜROKRASİSİNDE MALİYE AHKÂM KÂTİPLERİ

Osmanlı bürokrasisi içinde maliyenin bürokratik olarak örgütlenmesi her ne kadar genel bürokrasinin bir parçası olarak görülse de zamanla kendi içinde uzmanlaşmış ve genel yapıdan ayrı bir karakter kazanmıştır. Dolayısıyla özellikle XVI. yüzyılda oldukça genişlemiş ve kendine has özellikleri içinde barındıran karmaşık bir yapı haline gelmiştir. Osmanlı'daki bu yönetim biçimi, yani bürokratik yapı Weber'e göre padişahın şahsi iktidarının araçları durumundadır ve dolayısıyla bürokratik yapı içinde tayin, terfi ve mevkiler yasal düzene göre değil, sultanın lütfuna göre belirlenir. Yani bürokratik yapı içerisindeki görevliler resmi görevliler olmayıp padişahın kişisel hizmetçileri konumundadır. Weber bu durumu Sultanizm olarak adlandırır (Weber, 1981: 331).

Ancak yukarıda ifade edildiği gibi Osmanlı bürokratik yapısı özellikle 16. yüzyıldaki gelişmiş haliyle yalnızca hükümdara bağlı ve onun isteklerini yerine getiren bir yapı olarak görülemez. Aksine bürokrasi hükümdara mutlak şekilde bağlı değil, belirlenmiş kural ve kaidelere göre kısmen rasyonel bir yapıya sahip, kendi içinde özerk bir kuruluştur (İnalçık, 1994: 9-10). Bunun yanı sıra bürokratik imparatorluğun siyasal yapı içinde aşırı bağımsızlık

kazanması hem idari fonksiyonları hem de siyasi fonksiyonları yerine getirmesi bürokratik yapının iki temel özelliği olarak adlandırılabilir (Heper, 1974: 2).

Weber'in Sultanizm olarak adlandırmasının aksine açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Osmanlı bürokratik yapısının Osmanlı padişahına mutlak bir tabiiyetinin aksine profesyonel bir yapıda olduğu kendi içindeki kural ve esaslara göre işlediği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu durum anlaşıldığında Osmanlı bürokrasisi içindeki maliye ahkâm kâtiplerinin de ne denli titiz bir yapının parçası olduğu görülebilmektedir.

Osmanlı bürokrasisinin profesyonel bir yapıya kavuşması ve rasyonelleşmesinin hemen akabinde maliye teşkilatının başı olan defterdara bağlı kâtipler de kendi içinde iki gruba ayrılmaktaydı. Bunlardan ahkâm kâtibi olanlar mali hükümleri yazıyor, diğer grup ise bunun tamamlayıcısı olan muhasebe kayıt ve işlemleriyle ilgileniyorlardı. Hüküm yazmak en az muhasebe işlemleri kadar önemli bir iş olduğundan mali hükümleri yazan kâtiplerin muhasebe ve hesap bilgisi yanında edebi bir yeteneğe de sahip olması gerekiyordu (Akgündüz, 1990: 323).

Maliye ahkâm kâtipleriyle ilgili mevcut literatür ışığında ayrıntılı bir bilgiye ulaşılmasa da sınırlı sayıdaki maliye personelinin unvan ve görevlerini belgeleyen ilk belge Fatih Kanunnamesidir. Kanunnameye göre kâtip sınıfı içerisinde yer alan ve defterdarlığın çekirdek kadrolarındaki görevliler; *ruznameci*, *mukabeleci*, *mukâtaacı* ve *tezkireci* olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca Kanunnamede geçen bir metne göre divan toplantılarında Reisü'l-küttab ve maliye kâtiplerinin aynı protokol esaslarna tabi olduğu bilinmektedir (Akgündüz, 1990: 323).

Özellikle Fatih döneminden (1451-1481) sonra, Kanuni Sultan Süleyman döneminin (1520-1566) başlarına kadar maliye teşkilatı ve burada görev yapan kâtipler daha da uzmanlaşmış, sayıları artmış ve bürokratik işleyiş içerisinde kendilerine has özel bir yapı haline bürünmüşlerdir. Kanuni döneminde de bu gelişim devam etmiştir. Nitekim Fatih Kanunnamesi'nde Maliye'de görev alan kâtiplerle ilgili ayrıntılı bir bilgiye rastlanılamazken, XVI. yüzyılın ilk çeyreğine ait bir İn'âmât defterinde, maliyede görev alan personele kıdem ve derecesine göre inam akçesi verildiği, ayrıca defterdeki 29 Ağustos 1503 tarihli bir kayda göre, maliye görevlilerinin sayısının 11 olarak belirtildiği dikkat çekmektedir (Günalan, 2017).

Maliye ahkâm kâtiplerinin seçiminde ehl-i kalem olup, kitabet hizmetinde mahir olanların kendi istekleri doğrultusunda hizmet etmeleri esas olarak benimsenmekteydi. Ancak XVI. yüzyıldaki ruus defteri⁵ kayıtları, maliye ahkâm kâtiplerinin tayinlerinde devletin en üst düzey bürokratlarının tavsiyelerinin de önemli bir yeri olduğunu göstermektedir. Bu tavsiye mektuplarının vezirler ve beylerbeyi tarafından verildiği bilinmektedir. Bunların yanı sıra hanım sultanlar gibi sarayın nüfuzlu kişileri ya da defterdarların tavsiyeleri de dikkate alınmaktaydı (Günalan, 2017: 131-132).

Muhasebe düzeni açısından önem arz eden maliye ahkâm kâtipleri ile ilgili yukarıda verilen genel bilgiler maliye ahkâm kâtiplerinin Osmanlı bürokrasisi içindeki yerini kısaca

⁵ Osmanlı bürokrasisinde XVI. yüzyıl sonlarına kadar birtakım resmî tayinlerin kaydedildiği defterleri ifade eder.

özetler niteliktedir. Bundan sonraki kısımda ise maliye ahkâm kâtiplerinin mesleki özenine, titizliğine, dürüstlüğüne ve çalışma esaslarına dair birtakım bilgilere yer verilecektir.

Osmanlı bürokrasisi içinde yetişmiş ve devletin çeşitli kademelerinde görev yapmış olan ünlü bir düşünür olan Koçi Bey (17.yy-ölüm 1650) maliye ahkâm kâtipleri ile ilgili şu satırları dile getirmiştir: “Şanı yüksek divan kâtipleri de eli kalem tutan, hesaptan anlayan, yazı erbaplarıydı, kanun bilir, maharetli ve etraftaki hükümdarlara mektup yazmaya kadir kimselerdi. Maliye kâtipleri bilgili, doğru, şuurlu ve sadık olanlardı. Her zümrenin belirli bir sınırı olup, fazla ve noksan kabul etmezdi” (Koçi Bey, 2008: 30-31). Koçi Bey’in ifadelerinden de anlaşılacağı üzere Osmanlı bürokrasisi içerisindeki üst düzey bürokratik mesleklerde olduğu gibi, kâtiplik gibi orta ve alt düzey kamu görevlileri için de beşerî ve mesleki yeterlilik esas alınmaktaydı. Bunların yanı sıra hangi dairede kaç kişinin istihdam edileceği işin mahiyetine göre belirlenir, bu sayıdan az veya fazla kişinin istihdam edilmesi kabul görmezdi (Temel ve Çelebi, 2017: 426-427).

Muhasebe kayıtlarıyla ilgilenen kâtiplerin siyakat yazı ve rakamlarını kullanmasının mali düzeni sağladığı, bu yazı ve rakamların kolaylıkla okunamamasının ise mali bilgilerin herkes tarafından bilinmemesinin gereği olduğu, ayrıca bu sayede hilelerin de önüne geçildiği ifade edilmektedir (Güvemli, 2000: 45). Ayrıca Avrupa’nın muhasebe kayıtlarında Romen rakamlarını kullanması, tersine Osmanlı Devleti’nde siyakat rakamlarının ve Arap rakamlarının beraber kullanılmasının hem kayıtlarda yer tasarrufu sağlaması hem de işlemlerde büyük kolaylık sağlaması yine Osmanlı bürokrasisi içerisindeki muhasebe kayıtlarıyla ilgilenen kâtiplerin titizlik ve özenini, ayrıca işlem ve kayıtları çabukça yapabilme yeteneklerini ifade etmektedir (Güvemli, 2000).

Elbette yukarıda belirtilen özen ve titizlik, ayrıca dürüstlük ve çalışkanlık maliye kâtiplerinin görev ihmalini kaldıramazdı. Bundan dolayıdır ki maliye kâtiplerinin çeşitli nedenlerle görevlerine son verilebiliyordu. Görevden alınmanın en başta gelen sebebi sahtekârlıktı. Bunun yanında görevin suiistimal edilerek kötüye kullanımı, görevde tembellik edilmesi ve göreve sebepsiz şekilde gelmemek gibi nedenlerle de maliye kâtiplerinin görevleriyle ilişkileri kesilmekteydi. Ayrıca kâtibin ihtiyarlaması, hastalanması gibi sebepler de mesleği icrayı zorlaştırdığı için bu gibi durumda olanların yerine de yeni atamalar yapılabilmekteydi. Elbette görevine sözkonusu sebeplerle son verilenin yerine yapılacak atamalarda, atanacak kişinin kitabet ilminde usta, mümkünse kalem erbabından, müstakim ve güvenilir olmasına da oldukça dikkat edilirdi (Günalan, 2017: 134).

Yukarıdaki bilgilerin yanı sıra kâtiplerin yine iş görürken kullandıkları yazı ve kırtasiye malzemeleri hakkında da bazı bilgiler mevcuttur. İstanbul Hassa Harcı Eminine⁶ yazılan tezkirelere göre maliye ahkâm kâtiplerine üç ayda bir yüz deste kâğıt tahsis edildiği, bu sayının ihtiyaç ve işlemler doğrultusunda artırılıp azaltılabildiği ifade edilmektedir. Yine bir başka ifadeye göre üç ayda bir sekiz huzme⁷ kâğıt verildiği de anlaşılmakta olup, bu bilgilerin maliye ahkâm kâtiplerinin iş yoğunluğunu anlamak açısından önem arz ettiği ifade edilebilir.

⁶ Osmanlı’da kişi veya kurumların ihtiyaçları için yapılan masrafları gören kuruluşur.

⁷ Demet anlamına gelmektedir.

Kâğıtların verilmiş sebepleri arasında devletin mali işlemleri ayrıca muhasebe kayıtlarının da olduğu ifade edilmiştir (Günalan, 2017).

Osmanlı'nın maliye teşkilatındaki bu titizlik, dürüstlük, özen ve çalışma ahlakı, devletin son yıllarına kadar diğer bürokratik kurumlardaki yolsuzluklara rağmen devam ettirilmiştir. Her ne kadar Koçi Bey aşağıdaki ifadelerinde Maliye teşkilatını hariç tutmasa da sonraki kısımda yer alan Kuntay (2014: 49-50)'ın ifadeleri, maliye teşkilatının bu yolsuzlukların içinde olmadığını kanıtlar niteliktedir. Koçi Bey sözkonusu yolsuzlukları şu şekilde ifade etmiştir:

“Rüşvet kapısını açarak Sancaklara, Beylerbeylere ve diğer Padişah mansıplarına karışmaya başladılar. Bir alay ehliyesiz ve hak sahibi olmayan (kişinin verdiği) rüşvet leşine tamah edip, kimine Beylik, kimine Beylerbeylik alıverdiler. Hak sahibi olan bir alay iş görmüş ve emektar, yarar ve yiğit kullar itibarsızlık köşesinde namsız ve nişansız kalıp, ayaklar altında çiğnenerek fakirlik ve hiçlik içinde kaldılar” (Koçi Bey, 2008: 44).

Koçi Bey'in yukarıdaki ifadelerinden de anlaşılacağı üzere kamu görevlileri ehil olmayan üst düzey bürokratlar tarafından kullanılmış, kamu görevlisi olmak için gerekli olan liyakat göz ardı edilmiş, görevler rüşvet gibi yolsuzluklarla dağıtılmıştır. Ancak daha önce de ifade edildiği üzere romanlara bile konu olmuş Osmanlı bürokrasisi içinde maliye teşkilatının bozulmadan kaldığının ve sözkonusu değerleri koruduğunun bir kanıtı olarak Mithat Cemal Kuntay'ın *“Üç İstanbul”* romanındaki şu ifadeler oldukça dikkat çekicidir:

“Maliye Nazırı, Abdülhamit'in vükelasından olduğu halde namusludur. Yalnız kaldığı zaman zulme kızar, yanında kimse yoksa memlekete acırdı...” (Kuntay, 2014: 49-50). Buradan anlaşıldığı üzere Osmanlı üst düzey bürokratları arasında olumlu yanları ile anılan ve güvenilir olarak bilinen tek kişi Maliye Nazırıydı. Maliye Nazırı dürüstlüğü ve memleket meselelerindeki hassasiyetiyle diğer üst düzey bürokratlardan ayrı tutulmuştur. Bu da göstermektedir ki Osmanlı bürokrasisi içinde maliye teşkilatı devletin yıkılış sürecine kadar kendinden bekleneni eksiksiz bir biçimde yerine getirebilmiştir (Çetin, 2016: 514).

5. MUHASEBE DÜZENİ AÇISINDAN OSMANLI BÜROKRASİSİNDE MALİYE AHKÂM KÂTİPLİĞİNİN YABANCI SEYYAH VE YAZARLARIN GÖZLEMLERİNE DAYALI İNCELENMESİ

Osmanlı bürokrasisi içinde önemli bir konuma sahip olan kâtipler hakkında verilen bilgiler dikkate alındığında Osmanlı maliye teşkilatının kendine hayran bırakan yapısı, ayrıca hem burada görev alan kâtiplerin hem de divandaki diğer kâtiplerin dürüstlükleri, mesleklerindeki özenleri, kendilerine verilen görevin önemini bilincinde oldukları ve buna uygun şekilde hareket ettikleri kolaylıkla ifade edilebilir. Öyle ki bu durum Osmanlı bürokrasisi hakkında araştırma yapan yazarların ayrıca ülkeyi ziyaret eden yabancı seyyahların bile dikkatini çekmiş, bu yapıya olan hayranlıklarını gizleyememişlerdir.

Çalışmanın bu bölümünde kaynaklara ulaşabilme dâhilinde yabancı seyyah ve yazarların Osmanlı bürokrasisi ve maliye ahkâm kâtipleri hakkındaki görüşlerine yer verilecek ve ardından bu görüşlere ilişkin kısa bir değerlendirme yapılacaktır.

Osmanlı bürokrasisinin ne denli mükemmel ve insanı hayrete düşürecek kadar etkin çalıştığını Osmanlı arşivlerini inceleyen birçok yazar ifade etmiştir. Bunlardan Türk düşünörlere ait olanlardan bazıları çalışmaların önceki kısımlarında belirtilmiştir. Osmanlı bürokrasisi, sözkonusu etkileyici yönüyle birçok çağdaş yabancı seyyah ve yazarın dikkatini de çekmiştir.

Bunlardan ilki 1746-1762 yıllarında İstanbul'da İngiliz elçisi olarak görev yapmış olan Sir James Porter'dır. Osmanlı bürokrasisi hakkında genel bir fikir beyan eden elçi görüşlerini şu şekilde dile getirmiştir:

“Bürokraside dikkat ve itina bakımından hiçbir Hıristiyan devlet Babıali ile yarışamaz. Muameleleri çok büyük bir titizlikle yaparlar. Herhangi bir emri veya kararı yahut belgeyi şayet tarihi bilinmekte ise ne kadar eski olursa olsun hemencecik bulup çıkarabilirler” (Laprent, 1854: 268).

Hemen hemen aynı yıllarda İstanbul'da beş yıl kadar kalarak incelemelerde bulunmuş olan İtalyan bir oryantalist olan Toderini ise Babıali bürokrasisi hakkında şu satırları kaleme almıştır:

“... sayılar ilmine pek düşkünlüdürler. Öyle iyi eğitim almışlardır ki en iyi Avrupalı aritmetikçileri bile hayrete düşürürler. Yıllık geliri 2,5 milyar akçe olan devlet bütçesini, bir akçe bile hata olmaksızın ustaca kayıtlara geçirirler. Çok kısa, sade ve anlaşılır bir metotla çok hızlı hesap yapabilirler. Bizim 4 tabaka kâğıtla 2 saatte yaptığımız hesapları, onlar 1 tabaka kâğıtla dakikalar içinde yapabilirler” (Toderini, 1789: 89).

Ortadoğu ve Balkanlar üzerine araştırmalarda bulunan bir tarih bilgini olan Lybyer ise kâtiplerin yetiştirilmiş oldukları okullardan biri olan Enderun hakkındaki görüşlerini şu şekilde dile getirmiştir:

“Bu eğitim kurumunun işleyişi ile ilgili sistem baştan sona kadar mükemmel kurgulanmıştır. Liyakata dayalı bir sistemde; yetenek, çaba ve yeterli donanımla beslenen her türlü hırs ve özlem doyurulduğu gibi aynı zamanda ödüllendirilir. Hatta buradan yetişen en yetenekli kimseler sultana en yakın mevkii olan Has Oda'ya kadar alınabilir” (Lybyer, 2000: 83).

Osmanlı ve Türkiye tarihi üzerine araştırmalar yapan Rus yazar J. R. Morrell kâtip yetiştirme üzerine görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir:

“Sistemsal açıdan ulema sınıfından (kâtip) olabilmek için oldukça zorlu ve sıkıcı bir sürecin başarıyla tamamlanması şarttır” (Morrell, 1854: 141).

Laprent ise bu zorlu sürece ilişkin düşüncelerini şu satırlarla paylaşmıştır:

“... eğitimin en zor yönü insanın kafasını karıştıran isimler, terimler, metinler ve ayrıntıların ezber yoluyla kazandırılmaya çalışılmasıdır. Öyle ki bu bilgiler birkaç yılda elde edilemeyecek kadar çoktur. Bu sürecin bu kadar zor olmasının yegâne sebebi cahil kişilerin bu onuru elde etmesini engellemektir” (Laprent, 1854: 144).

Gerek Osmanlı bürokrasisine gerekse kâtiplere ve kâtiplerin yetiştirilme ve eğitim tarzlarına ilişkin yabancı seyyah ve yazarların görüşlerine genel olarak göz atıldığında, kâtiplerin çekirdekten nasıl mükemmel bir yapının parçası haline geldikleri, mesleklerindeki

titizlik ve özenleri, dürüstlükleri, ayrıca eğitim aşamasındaki zorlu sürece sabırları dikkat çekmektedir. Muhasebe düzeni açısından devletin tek kuruluşunu dahi önemsemeleri, kayıtlarda hata yapmamaları, yazılan emir ve kararnamelerdeki düzenleri takdire şayandır. Elbette kâtiplerin bu denli mükemmel yetişmesinde ve meslek icrasındaki özenlerinde liyakatin esas alınması, terfi ve ilerlemelerinde çalışmalarının tek ölçüt olarak benimsenmesinin çok ayrı bir yeri olduğu gerçeği de yadsınamaz. Ayrıca Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde dahi maliye teşkilatının ve bu yapı içerisindeki kâtiplerin diğer yapılarıdaki bozulma ve deformasyona rağmen görevini eksiksiz yürütmesinin devlet hazinesi açısından önemi çok büyüktür. Tüm bu açıklamaları çalışma boyunca ifade edilen Türk düşünürlerin görüşleri, ayrıca bu başlık altındaki yabancı seyyah ve yazarların görüşleri de açıkça desteklemektedir.

Batının bile hayranlığını bu şekilde açıkça ifade ettiği Osmanlı bürokrasisi ve bu yapı içerisindeki kâtipler hiç şüphesiz mükemmelliğin birer göstergesi olarak araştırmalara konu edilmiş ve her yönüyle anlatılmaya çalışılmıştır. Muhasebe düzeni açısından önem arz eden maliye ahkâm kâtipleri ise Osmanlı bürokrasisi içinde hiç şüphesiz devletin her politik yönüyle ilişkili olan devlet bütçesini idame ve idare eden kimselerdi. Devletin bütçesiyle asker yetişmesini, reayadan toplanan verginin her kuruluşunun etkin ve verimli kullanılmasını sağlayan bürokrasiye bunları kayıt altına alan, mali hükümleri yazan ve icra eden onlardı. Bu bakımdan Osmanlı bürokrasisi içinde oldukça önemli bir görevi icra eden kesim olarak en az diğer görevliler kadar hatta daha da fazla derecede övgüyü hak etmektedirler. Şüphesiz ki bu övgü hem içte hem de dışta karşılığını bulmuş, 600 yıl kadar hüküm sürmüş devletin yaşam süresince kendini hissettirmiştir.

6. SONUÇ

Yedi kıtaya hükmetmiş olan bürokratik imparatorluk Osmanlı, devletin kurulma ve yükselme aşamasında askerler dışında devlet görevlilerini yetiştirecek özel bir eğitim kurumuna sahip değildi. Sözkonusu görevlilerin yetişmesindeki usta-çırak ilişkisine dayanan zorlu ve uzun sürece gösterilen sabır, hoşgörü, titizlik ve özen belki de devletin sağlam köklere dayanan Babıali gibi eşsiz bir kuruma sahip olmasını sağlamıştır. Öyle ki Babıali çatısı altındaki Osmanlı bürokrasisinin yüzyıllar alan kurumsallaşma sürecine katkıda bulunanlar arasında hiç şüphesiz kalemlerde görev alan kâtiplerin yadsınamaz bir payı vardır. Osmanlı'da kalemlerde görev alan kâtipler tartışmasız üstün meziyetlere sahip, yazı sanatının kendilerine vermiş olduğu rahatlık ve huzurla işlerini yapan, dürüst ve güvenilir kimseler olarak yetişmişlerdir. Görevlerinin bilincinde olan kâtipler, işlerini yaparken titizlikle hareket ederler, mesaiye önem verirler ve işlerini tamamlamaya gayret gösterirlerdi.

Divan kâtipleri içinde muhasebe düzeni açısından ayrı bir yere sahip olan maliye ahkâm kâtipleri ise kâtipler zümresi içerisinde çok daha ayrı bir öneme sahiptir. Maliye ahkâm kâtipleri devlet bütçesini idame ve idare eden, mali hükümleri yazan bunun yanı sıra devletin gelir ve giderlerini kayıtlara geçiren edebi yeteneğe sahip matematik ve aritmetikte mahir olan kimselerden oluşmaktaydı. Maliye ahkâm kâtipleri devletin her akçesini önemser, kendilerine emanet edilen devlet bütçesini fazla ya da noksan olmadan kendilerinden sonra gelenlere aynı vazife bilinciyle teslim ederlerdi. Maliye ahkâm kâtiplerinde de diğer kâtipler gibi dürüstlük,

güvenilirlik, titizlik ve mesleki özen olmazsa olmaz nitelikler olarak aranırdı. Onların görevleri, en ufak ihmali dahi kaldırmaz sahtekârlık gibi kötü hasletler maliye ahkâm kâtiplerinde vazifeden el çektirme için en geçerli sebep olarak görülürdü.

Yukarıda ana hatlarıyla özetlenen bu çalışmada Osmanlı bürokrasisi içindeki kâtipler ve bu kâtipler içerisinde muhasebe düzeni açısından önem arz eden maliye ahkâm kâtiplerinin genel özelliklerine, yetiştirilme usullerine, onların mesleki özen ve titizliklerine yabancı seyyah ve yazarların gözlemleri eşliğinde yer vermeye çalışılmıştır. Yabancı seyyah ve yazarların ayrıca bu çalışmanın genelindeki Türk düşünürlerin görüşleri de dikkate alındığında kâtiplerin ve kâtiplik mesleğinin Osmanlı bürokrasisi içinde çok ayrı bir yeri olduğu ve bunun imparatorluk için oldukça önemli olduğu ifade edilebilir. Her daim kendilerinden övgü ile söz edilen bu kâtiplerin, devletin gelir ve giderlerini imparatorluğun çöküş dönemine kadar bile ustalıkla kayıtlara geçirmeleri ve diğer bürokratların aksine dürüstlüklerini muhafaza etmeleri sözkonusu övgüyü sonuna kadar hak ettiklerini göstermektedir.

Çalışma girişinde de ifade dildiği üzere, en küçük bir olayı dahi kayıtlara geçirmek suretiyle Osmanlı Devleti için hayati bir rol oynayan kâtiplik mesleği ve bu kapsamda maliye ahkâm kâtipliği faaliyetlerinin muhasebe düzeni açısından Kur'an'ın en uzun suresinin en uzun ayeti olan Bakara Suresi 282. Ayetine uygun olduğu ifade edilebilir. İslamoğlu (2009: 99-100), ayetteki “kayda geçirme” emrinin gerekçesini, “adalet, güvenin sağlanması ve kuşkunun giderilmesi” şeklinde açıklamaktadır. İslamoğlu, ayetin indirildiği dönemde okuma-yazma bilenlerinin sayısının oldukça sınırlı olduğuna dikkat çekerek, emrin/ifadenin ne denli önemli olduğuna ayrıca vurgu yapmaktadır. Can (2008: 9) ise ayetin; “Sosyal Sorumluluk”, “Tarafsızlık ve Belgelendirme” ile “Tam Açıklama” gibi muhasebe temel kavramı ile uyumuna dikkat çekmektedir. Bu kapsamda Osmanlı maliye ahkâm kâtipliği faaliyetlerinin “Sosyal Sorumluluk” kavramı ile tamamen uyumlu olduğunu iddia etmek için yeterli delil sunulmasa da “Tarafsızlık ve Belgelendirme” ile “Tam Açıklama” gibi muhasebe temel kavramları ile uyumlu olduğu not edilebilir.

Toplumsal düzlemde gerek ekonomik ve gerekse sosyal problemlerin çözümünde “adil, dengeli, hakkaniyete uygun, şeffaf bir yapıda gerçek resmi ortaya koyabilecek kayıt kültürü formunda özetlenebilecek” muhasebe düzeni (Daştan, 2017: 1261) ile başarı elde edilebilir. Bu kapsamda muhasebe düzeni içinde kayıt kültürünün geliştirilmesinin ve küçük-büyük ayrımı yapılmaksızın iktisadi faaliyetlerin tümünün kayıt altına alınmasının hakların korunması, adalete işlerlik kazandırılması, sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi, ayrıca şeffaflık ve hesap verebilirlik açılarından önemli ve gerekli olduğu ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

- Akgündüz, A. (1990). *Osmanlı Kanunnameleri ve Hukuki Tahlilleri, 1. Kitap Osmanlı Hukukuna Giriş ve Fatih Devri Kanunnameleri*, Fey Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Aydın, B. (2007). XV-XVI. Yüzyıl Osmanlı Bürokrasisinde Divan-ı Hümayun Kâtipleri, *Journal of Turkish Studies*, 31(1), 41-49.
- Belge, M. (2005). *Osmanlı'da Kurumlar ve Kültür*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Can, A.V. (2008). Bir Ayetin Işığında İslam Dinin Muhasebeye Bakışı, *Akademik Bakış Dergisi*, 15, <http://www.akademikbakis.org>.
- Çetin, E. (2016). Üç İstanbul Romanında Osmanlı Bürokrasisi, *Uluslararası Edebiyat ve Toplum Sempozyumu*, 28-30 Nisan, 511-521.
- Daştan, A. (2017). Muhasebenin Toplumsal Gelişime Katkısı: Türkiye'nin Muhasebe Bilgisi İhtiyacı, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 31 (5), 1253-1275.
- Ekinci, E.B. (2005). Osmanlı Devleti'nde Mahkemeler ve Kadılık Müessesesi Literatürü, *Türkiye Araştırmaları Literatür Dergisi*, 3(5), 417-439.
- Emecen, F.M. (1994). Osmanlı Divanı'nın Ana Defter Serileri: Ahkâm-ı Mîrî, Ahkâm-ı Kuyûd-ı Mühimme ve Ahkâm-ı Şikâyet, *TALİD*, 3(5), 107-139.
- Findley, C.V. (1994). *Osmanlı Devleti'nde Bürokratik Reform: Babıali (1789-1922)*, (Çev. L. Boyacı ve İ. Akyol) İstanbul: İz Yayıncılık.
- Fleicher, H.C. (1996). *Tarihçi Mustafa Ali*. (Çev. A. Ortaç), Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul.
- Fleischer, C.H. (1986). Preliminaries to the Study of the Ottoman Bureacracy, *Journal of Turkish Studies*, X, 35-141.
- Günalan, R. (2017). Maliye Ahkâm Defterlerinin Osmanlı Donanması ve Deniz Ticareti Açısından Önemi (16. Yüzyıl), *IX. Türk Deniz Ticareti Tarihi Sempozyumu*, 4-5 Mayıs, 1-33.
- Günalan, R. (2017). XVI. Yüzyıl Osmanlı Bürokrasisinde Mâliye Ahkâm Kâtipleri, *The Journal of Ottoman Studies*, XLIX (2017), 125-153.
- Gündoğan, A.S. (2011). *Babıali'nin Mimari Gelişimi. Sigma 3. Yıldız Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü Doktora Tezlerinden Üretilmiş Yayınlar*. İstanbul.
- Güvemli O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat'tan Cumhuriyet'e 3. Cilt*, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat'a Kadar 2. Cilt*, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul.
- Heper, M. (1974). *Bürokratik Yönetim Geleneği*, ODTÜ Geliştirme Vakfı ve İletişim A.Ş., Ankara.
- İnalçık, H. (1964). *Reîsülküttâb*, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul.
- İnalçık, H. (1994). Sultanizm Üzerine Yorumlar: Max Weber'in Osmanlı Siyasi Sistemi Tiplemesi, *Dünü ve Bugünüyle Toplum ve Ekonomi*, 7, 5-26.
- İpşirli, M. (1999). *Klasik Dönem Osmanlı Devlet Teşkilatı*, Cilt: 1, İstanbul.
- İslamoğlu, M. (2009). *Hayat Kitabı Kur'an - Gereçeli Meal-Tefsir*, Düşün Yayıncılık, Nr.165, İstanbul.
- Kavak, N. (2015). Osmanlı Muhakeme Sisteminde Kâtiplik Mesleğinin Yeri ve Önemi, *Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies*, 2(2), 1-10.
- Kırca, E. (2016). Münşeât Mecmuâlarının Tarihi Gelişimi ve Râmi Mehmed Paşa'nın 'Hulâsa-i İnşâ' İsimli Eseri, *Tarih ve Gelecek Dergisi*, 2(3), 84-100.
- Koçi Bey, (2008). *Koçi Bey Risaleleri* (Çev. S. Çakmakcıoğlu), İstanbul: Kabalcı Yayınevi.

- Kuntay, M.C. (2014). *Üç İstanbul, Oğlak Klasikleri*, İstanbul.
- Laprent, S.G. (1854). *Turkey, Its History and Progress from the Journals and Correspondence of Sir James Porter, Fifteen Years Ambassador at Constantinople (1746-1762)*, I, London.
- Lybyer, A.H. (2000). *Kanuni Sultan Süleyman Döneminde Osmanlı İmparatorluğunun Yönetimi*, Sarmal Yayınevi, İstanbul.
- Morell, J.R. (1854). *Turkey, Past and Present: Its History, Topography & Resources*, Routledge & Co., London.
- Sürmen, Y. (2016). *Muhasebe-I*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Temel, R. ve Çelebi, N. (2017). Koçi Bey Risalelerinin Malî Tarih Açısından Analizi, *Türkiye Günlüğü*, 131, 415-450.
- Toderini, M.A. (1789). *De La Literature des Turcs*, I, Paris.
- Uğur, A. ve Çuhadar, M. (1990). *Celal-zâde Mustafa Selim-Nâme*, Kültür Bakanlığı Yayınları, Ankara.
- Uzunçarşılı, İ.H. (2003). *Osmanlı Tarihi, Cilt: I- IV, XIII. Dizi- Sa. 16*, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara.
- Ülkü, S. (2015). Üç Semavî Dine Ait Prensiplerin Muhasebe Biliminin Oluşumu Üzerindeki Muhtemel Etkileri, *Uluslararası İslam Ekonomisi ve Finansı Araştırmaları Dergisi*, 1(1), ss.171-197.
- Veinstein, G. (2011). *Büyüklüğü İçinde İmparatorluk*, R. Mantran (Ed.), Osmanlı İmparatorluğu Tarihi I; Kuruluş ve Yükseliş Yılları içinde (197-279 ss), S. Tanilli (çev), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Weber, M. (1981). *Toplumsal ve Ekonomik Örgütlenme Kuramı*, (çev. E. R. Fığlalı), Ankara: Umran Yayınları.
- Woodhead, C. (1982). From scribe to litteratuer: the career of a sixteenth-century ottoman katib, *Bulletin of the British Society for Middle Eastern Studies*, IX, 55-74.
- Yaz, D.A. (2014). *Muhasebe Felsefesi*, 1. Baskı, Minval Yayınları, İstanbul.
- Yılmaz, M.Ş. (2006). "Koca Nişancı" of Kanun: Celalzade Mustafa Çelebi, *Bureaucracy and "Kanun" in The Reign of Suleyman The Magnificent (1520-1566)*, Bilkent Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

KUDRETLİ BİR GALATA BANKERİ YORGO ZARİFİ (1810-1884)*

Recep Karabulut ¹
Ahmet Emre Toraman ²

ÖZ

1850’li yıllara kadar ticari faaliyetleri hakkında tam bilgi sahibi olamadığımız Georgios Yorgo Zarifi, Kırım Savaşı öncesi devlete verdiği kredilerle tanınmaya başlamış olan, 1860 yılından itibaren Abdülaziz, V. Murat, II. Abdülhamid gibi Osmanlı padişahlarına borç veren, servetlerini idare eden, özellikle II. Abdülhamit ile arasındaki ilişkileri çok daha yoğun ve bir o kadar da özel olan, ulusçu kimliği fazlasıyla güçlü ve oldukça kudretli bir Galata Bankeriydi. Bu bibliyografik çalışmada Yorgo Zarifi’nin, Osmanlı Devleti’nin iç-dış borç sorunu olmak üzere, Osmanlı Devleti’nin finansmanına olan etkileri üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Yorgo Zarifi, Osmanlı Mali Sistemi, Galata Bankerleri

Jel Kodu: M40, M41, M49

GEORGIOS ZARIPHIS AS A PROMINENT OTTOMAN GALATA BANKER (1810-1884)

ABSTRACT

We do not have complete information about the commercial activities of Georgios Y. Zariphis, who started to be known for the loans he gave to the state before the Crimean War, until the 1850s. Zariphis was a very powerful Galata Banker who had a strong nationalist identity, lent money to the Ottoman Sultans like Abdulaziz, Murat V and Abdulhamid II and managed sultans’ wealth, had intense and special relations especially with Abdulhamid II, since 1860. In this bibliographic study, the effects

* Bu çalışma, 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında Trabzon’da gerçekleştirilen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi’nde sözlü olarak sunulmuş bildirinin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., İnönü Üniversitesi İİBF, recep.karabulut@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4927-9789.

² Doktora Öğrencisi, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ORCID: 0000-0003-2422-2567.

Atıf (Citation): Karabulut, R. & Toraman, A. E. (2021). Kudretli Bir Galata Bankeri Yorgo Zarifi (1810-1884). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 117-132.

of Zarifi on the Ottoman financial system, especially the Ottoman public debt problem, will be emphasized.

Keywords: Georgios Y. Zarithis, Ottoman Public Debts, Galata Bankers.

Jel Code: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Zarifi ailesi, Baltazzi, Lorando Tubini, Korpu, Kamondo, Ogenidi, Mavrogordato, Fernandez, Köçeoğlu ve Mısıroğlu gibi Osmanlı Levanten³ ailelerinden birisi olarak olup, adını daha çok bankerlik faaliyetleriyle duyuran Rum asıllı tüccar aileydi.

Yorgo Leonidas Zarifi'nin hayatı üzerinde yapılan, maalesef, çok az çalışma bulunmaktadır. Bu nadir çalışmalardan birincisi, yakın zamanlarda, 2006 yılında torunu Yorgo L. Zarifi tarafından yazılan ve Karin Skotiniyadis tarafından Türkçeye çevrilen ve Literatür Yayıncılık tarafından yayımlanan "Hatıralarım-Kaybolan Bir Dünya İstanbul 1800-1920" birincil kaynak niteliğindeki bu çalışma ile Zarifi ailesinin 1800-1920 yılları arasındaki 120 yıllık serüveni anlatılmaktadır. Bu hatırat çalışmasında dönemin Rum diasporasından, Kavalalı Mehmet Ali Paşa'ya, İstanbul Rumlarından eski Nihoriye kadar geniş bir yelpazede pek çok önemli detay hakkında bilgi sahibi olunabilmektedir.

Yorgo Zarifi hakkındaki diğer önemli çalışma ise değerli araştırmacı Öğr. Gör. Murat Hulkiender tarafından kaleme alınan "Bir Galata Bankerinin Portresi George Zarifi 1806-1884" isimli çalışma olup Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi tarafından 2003 yılında yayımlanmıştır. Değerli araştırmacı Murat Hulkiender bu çalışmasında Yorgo Zarifi'nin 1850'lerin başında Dersaadet Bankası'nın tasfiyesi ile başlayan ve 1880'lerin başında, hastalığı nedeniyle, ticari işlerine son verdiği dönemi araştırmıştır.

Bu çalışmada Osmanlı Hanedanının her daim yakın dostu ve mali danışmanı olabilmeyi başarmış, "Osmanlı Ticaretinde Gayri Müslimler" adı altında bir başlığın açılmasına sebebiyet vermiş, Osmanlı Devleti'ne fon temin ederken Yunanistan'a da fon sağlayan, dönemi itibariyle Avrupa'nın bile sayılı zenginlerinden olan Yorgo Zarifi'nin hayatı, Osmanlı Devletindeki "derin" izleri, Osmanlı Devleti'nin finansmanına etkileri ele alınmaya çalışılmıştır.

Osmanlı Devleti'nin son dönemine damgasını vuran bu kadar etkili bir şahsiyetle ilgili çok az çalışmanın bulunması da hayret veren bir diğer noktadır. Çalışmamızda yukarıda belirttiğimiz iki kaynaktan, özellikle Murat Hulkiender'in çalışmasından oldukça istifade edilmiştir.

³ Fransızca Lever sözcüğünden türeyen ve Doğmak ve Doğu anlamlarına gelen Levanten kelimesi, Avrupalı bir aileden gelerek, bir Doğu Akdeniz ülkesi olan Türkiye'de İzmir'e ve/veya İstanbul'a yerleşenler için kullanılmaktadır. Ortak kabul edilen bir tanımlaması olmayan Levantenler, yerli azınlık gruplar ile Batılılar arasında farklı bir toplum ve kültür olarak görülmüşlerdir (Oban Çakıcıoğlu, 2007:338).

2. ZARİFİ AİLESİ VE YORGO ZARİFİ

Zarifi ailesinin kökenleri Osmanlı sancaklarından birisi olan ve “Berat Sancağı” olarak da bilinen ve 1466 yılında Elbasan kalesinin inşa edilmesinden sonra kurulan, bugün güney Arnavutluk’ta önemli bir liman şehri olan Avlonya (Vlora) sınırları içerisinde bulunan Avlonya Sancağına bağlı iki kazadan birisi olan Paşalimanı’na⁴ dayanmaktadır. XVIII. yy. sonlarına doğru İstanbul’a gelen ailenin bilinen ilk ferdi George Zarifi’nin babası Jean (Yani) Zarifi’dir. İstanbul’da ilk olarak Arnavutköy’e yerleşen aile burada ticaretle uğraşmaya başlamıştır. Jean Zarifi’nin Theresa Kaplanoğlu ile olan evliliğinden George Zarifi’nin dışında Michel, Pierre, Alexandre, Jordan, Nicolas ve Sultanitza adlarında altı çocuğu daha dünyaya gelmiştir (Hulkiender, 2003: 1).

Yorgo Zarifi’nin doğum tarihi kesin değildir. Nitekim farklı kaynaklarda 1806,1807 ve 1810 gibi farklı tarihleri görmekteyiz.⁵ Ancak çalışmaların çoğunda 1810 tarihi çoğunlukla öne çıktığı gibi Marsilya’da yaşayan torunları da 1810 yılında doğduğunu belirtmektedirler (Hulkiender, 2003:1). Ancak Sturdza gibi yazarların 1806 tarihini doğum tarihi olarak esas almalarını da yabana atmamak gerekir. Zira, 28 Mart 1884 tarihinde İsviçre’de öldüğü gazete haberleri ve diğer mevsuk kaynaklarla sabit olan Yorgo Zarifi’nin öldüğünde 78 yaşında olduğu gazete haberleri ile sabittir. Bu durumda Yorgo Zarifi’nin doğum tarihinin 1806 olması gerekmektedir. Dolayısıyla Yorgo Zarifi hakkında yapılan yerli ve yabancı çalışmalarda genel olarak 1810 doğum tarihi olarak kabul edildiğinden, çalışmamızda da 1810 yılı doğum tarihi olarak kabul edilmiştir.

Ailenin bir süre sonra Odessa’ya, oradan da tekrar Yunanistan üzerinden İstanbul’a geri döndüğünü torun Yorgo L. Zarifi’nin hatıratından anlıyoruz. Aile, 1821 Mora-Rum isyanı sonrası Philiki Eterya’nın⁶ faal bir üyesi olmamasına rağmen bacanağı Samatas’ın “Philiki Eterya”ya yaptığı yardımların anlaşılacağından korkarak İstanbul’dan ayrılır ve Odessa’ya gider (Zarifi, 2005: 30-33). Yorgo Zarifi eğitimini Odessa’daki Lycée Richelieu’da tamamlar. Baba Jean (Yani) Zarifi, Yunanistan’ın kurulmasına müteakip Yunanistan’a döner ve Yunanistan’ı yöneten Capodistrias’ın⁷ yanında yer alır. Ancak Capodistrias’ın 1831 yılında suikaste uğraması ve ticari kaygıları nedeniyle İstanbul’a geri döner. Bu dönem torun Yorgo L. Zarifi tarafından şöyle anlatılmaktadır (Zarifi, 2005: 52-54):

“Edirne Barışı⁸ ile evlerine dönmek isteyen Rumların önünde engel yoktur. Yorgo Zarifi öğrenimini tamamlamıştır. Odesa’da kalmaları için bir sebep yoktur. İlk düşünce tekrar Polye dönmektir, fakat servetlerini kaybetmişler, arazilerine el konulmuştur. Yunanistan bağımsız bir

⁴ Diğer kaza, Berat kazasıdır.

⁵ bkz. Sturdza, Mihail Dimitri, Dictionnaire historique et généalogique des grandes familles de Grèce, d’Albanie et de Constantinople, Paris, 1983.

⁶ Philike Hetairia, Filiki Eterya ya da daha çok bilinen ismi ile Etniki Eterya, Yunan bağımsızlık savaşının organizasyonunda oldukça etkin rol oynamış güçlü bir örgüttür (Özdemir ve Çiydem,2017:25). Rum isyanları 1821 yılında Mora Yarımadası’nda başlayan isyanla yeni bir dönemece girdi. İsyancılar kısa zamanda bütün adaları ve Yunan coğrafyasını sardı. 1821 Mora isyanı Yunanistan’ın bağımsızlık kazanmasında önemli bir rol üstlenmiştir (Toprak, 2011:317).

⁷ 1821 yılında Mora Yarımadasında Osmanlı Devleti’ne karşı çıkan isyanların üzerine 1822 yılında Rusya’nın dışişleri bakanlığından ayrıldı. 1827 yılında Mora’daki isyancılar tarafından kurulan Yunan meclisi tarafından Capodistrias, Avrupa’da en iyi tanınan Yunan asıllı diplomat olduğundan, Yunanistan’a vali olarak seçildi. 1828 yılı Ocak ayında Mora Yarımadası’nda görevine başladı. Fakat henüz Yunanistan’ın bağımsızlığı henüz uluslararası düzeyde tanınmadan 1831 tarihinde bir suikast sonucu öldürüldü.

⁸ 1828-1829 Osmanlı-Rus savaşı sonunda 14 Eylül 1829 tarihinde imzalanan antlaşma (Turan, 1994:442).

devlet olmuştur. Kapodistriyas yeni devletin yöneticisidir. Bağımsızlık mücadelesi, yurtdışında yaşayan Rumların yüreğinde, güçlü bir gurur ve vatanseverlik duygusu uyandırmıştır. Gemiyile Nafplio'ya (Mora Anadolu'su) doğru yola çıkarlar.....Yani Zarifi, Tahir Bey sayesinde sarayda bir göreve atanır. Lakin Yorgo Zarifi babasının ağır çalışma gerektirmeyen bu "arpalık" memuriyetinden (mabeyincilik) memnun değildir. Nafplio'ya dönerler. Yorgo Zarifi Mora'da Tripoli şehri yakınlarında idari genel sekreterlik (vali sekreteri benzeri) görevine atanır. "Altı ay boyunca Arkadya'nın Dağları hem millî hem de şahsî gelişim açısından parlak bir dönem hayal eden bu gencin tüm vaktini Gortinia köylülerinin sorunlarına ve eski çete reislerinin kavgalarına harcamasına tanık olur. Bu sıkıcı görev dedemi çarçabuk bıktırır. Zeki, kültürlü ve açık fikirli olan dedem, ezelden beri yaptığı çalışmalarıyla başkaları tarafından fark edilmeyi hürsle isteyen biridir. Büyük işler için yaratıldığına inanmaktadır. Dedem her ne kadar vatanına hizmet etmek istiyorsa da Yunan taşrasının sefil ortamının kendisini boğacağını hisseder. Yaptığı iş yeteneğiyle uyuşmamaktadır. Üstelik Yunan kültürüyle yoğrulmuş, Yorgo Zarifi'nin durumunda Yunanistan'dan uzak olmasının hiçbir önemi yoktur; çünkü millet zaten kişinin mevcut özelliklerini geliştirmesinden başka ne işe yaramaktadır ki? Böylece, Yunanistan'ın idari yönetim mekanizması sorumluluk sahibi bir memurunu kaybederken, İstanbul Rumluğu parlak bir temsilci kazanmaktadır."

Yorgo Zarifi bir müddet babasının yanında şarap ticaretiyle uğraşmış ve kısa sürede işbirliği ve dürüstlüğüyle Rum ticaret erbabına kendisini kabul ettirmiştir. O dönemde İstanbul'un ve hatta Avrupa'yla olan ilişkileri nedeniyle Osmanlı Hükümetinin de akıl hocası konumunda olan Dimitri Zafiropoulo'nun dikkatini çeken Yorgo Zarifi, Dimitri Zafiropoulo'nun kızı Helene-Eleni (1817-1910) ile evlenmiştir (Akan, 2014: 47). Evlilik tarihi net olarak bilinmemekle birlikte Yorgo Zarifi'nin büyük oğlu Leonidas'ın 1839'da doğduğu Sturdza tarafından ifade edilmektedir. Bu evlilikten Leonidas dışında, Pericles, Sophie, Therese ve Etienne adlarında çocukları da dünyaya gelmiştir. Ayrıca Helene Zafiropoulo evliliği ile Zafiropoulo & Zarifi Şirketi de (1840) ortaya çıkmıştır. Daha sonraları 1842'de Marsilya'da bir şube açmışlardır.



Kaynak:https://en.wikipedia.org/wiki/Georgios_Zarifis#/media/File:Georgios_Zarifis_1881.jpg

Yorgo Zarifi'nin finansal konulara ilgi duyması 1845'te İstanbul Bankası'nın (Banque de Constantinople) tasfiyesiyle başlamıştır. Osmanlı Hükûmeti Yorgo Zarifi ve diğer Galata Bankerlerinin de aralarında bulunduğu bu heyete bankanın tasfiyesi görevini vermiş; Zarifi de bu görevdeki gayreti ve başarısıyla Galata Bankerleri içinde kendine iyi bir yer edinecek ve ilerleyen zamanlarda sadece Osmanlı Devleti'ni değil, aynı zamanda Yunanistan'a fon tedarik eden kudretli bir banker olacaktır.

Bu arada Zarifi'nin Odessa'da 1812 de doğan diğer oğlu Alexandre, merkezi İstanbul'da bulunan ve başında kardeşi George'un bulunduğu şirketin Odessa sorumlusu olarak ailenin Karadeniz limanlarındaki buğday ticari işleriyle ilgilenmiştir. Daha sonraki süreçte Alexandre, Karadeniz limanlarındaki buğday ticareti işine devam edecek ve 1870 yılında Zarifi Bros.'u kuracaktır. Önceleri kendisinin idare ettiği işleri daha sonra çocuklarının yardımıyla devam ettirecektir. Alexandre Zarifi'nin Odessa'daki ticari girişimlerinden elde ettiği gelir, 1837-1860 tarihleri arasında sürekli bir gelişme göstermiş ve Odesa'daki önde gelen Rum tacirler arasında ön sıralardaki yerini almıştır. 1850 yılında Karadeniz ve Doğu Akdeniz'in limanlarıyla Marsilya arasında Zarifi Bros., 20 gemiyle ticaret yapıyordu. 1860 yılında Zarifi-Zafirapoulo ortaklığı ise, aynı güzergâhlarda 13 gemiyle çalışmaktaydı. 1900'lere gelindiğinde ise, İngiliz limanları da ticaret yaptıkları yerler arasına girmişti. Ticari ilişkileri gittikçe güçlenen Zarifi ailesinin; Zafiropoulo ailesinin dışında Sakızlı Negroponte, Nicolopulo, Radocanachi, Sechiari, Voura aileleriyle ve Kefalonya orjinli Vagliano ailesiyle sıkı ticari bağları oluşmuştur (Sarısır,2011: 192).

Yorgo Zarifi'nin 1850'lerden sonraki ticari faaliyetleri hakkındaki bilgimiz çok daha az, sadece Kırım savaşının başlangıcından evvel devlete kredi veren bir banker olduğunu ve devleti kısa vadeli fonlarla fonladığını, pek çok şirkette kurucu sıfatıyla ortaklıkları bulunduğunu biliyoruz. Yorgo Zarifi 1881'de sebebi bilinmeyen ciddi bir rahatsızlık geçirir ve doktorlarının da tavsiyesiyle hava değişimi için İsviçre'ye gider.⁹ Zarifi'nin İsviçre'ye gittiğini Sultan Abdülhamid'e, padişahın cülus yıldönümü nedeniyle Cenevre'den çektiği telgraftan biliyoruz (Hulkiender, 2003: 2):

“İsviçre dağlarında bulunduğum halde cülus-u Hümayun yevm-i mes’udu münasebetiyle atebeyi ulya-yı mülukhaneye arz-ı ubudiyette müsaraat eylerim. Gerçi mesafe-i ba’idede bulunmakta isem de küllü yevmin temadi-i ömr ve afiyet-i şehinşahi ed’iyesi ile meşgulüm. Etibba tarafından İsviçre’ye tebdil-i hava zımnında izam edilmiş ve lillahilhamd sıhhatim yerinde bulunmuş olduğu cihetle müddet-i kalile zarfında hak-pay-i hümayuna yüz sürmek şerefiyle teşerrüf etmek ümidindeyim.

21 Ağustos 1881

Zarifi”

Ancak Zarifi'nin sağlık durumundaki gidişat, Zarifi'nin telgrafında bahsettiği gibi olmamış ve rahatsızlığı gittikçe ilerlemiştir. 1883'te ağır bir felç geçirmiş ve sağlığı daha da

⁹ Ancak, Yorgo Zarifi'nin vefatından sonra büyük oğlu Leonidas, eşi Helene, damadı Ulysses ve doktoru Stecoulis'in bir kimyagerle birlikte Yorgo Zarifi'nin hatıra olarak kalbini çıkarma istekleri sonrası kilisede bekletilen Yorgo Zarifi'nin naaşından kalbi çıkartıldığında, koroner atardamarların tamamen tıkanmış ve plaklandığı, kalbin neredeyse iki katına yakın büyüdüğü anlaşıldığından, Zarifi'nin rahatsızlığının kalb ve solunum yetmezliği olduğu anlaşılmaktadır. Doktorların İsviçre'de dinlenmesi tavsiyesi de temiz havanın solunumunu olumlu etkileyeceği düşüncesi idi. Fakat aşırı kalp-damar problemlerinin çözülmesi açısından bu tedbirin oldukça yetersiz olduğu birkaç sene sonra vefatıyla anlaşılmış oldu.

kötüleştirmiştir. Sekiz ay kadar bu durumda kaldıktan sonra 1884 yılı Nisan ayı başlarında, doktorlarının da tavsiyesiyle Yunan adalarına bir seyahat yapılmasına karar verildi. Bu amaçla buharlı bir gemi hazırlandı. Bu gezide kendisine doktoru Stecoulis ve bazı dostlarının da eşlik etmesi planlandı. Ancak, Yorgo Zarifi bu seyahate çıkmadan 8 Nisan 1884’de kalp krizinden vefat etti (La Moniteur Oriental).

Yorgo Zarifinin cenaze töreni 9 Nisan 1884 günü yapıldı. Yunan kralı çektiği telgrafla gönderdiği başsağlığı mesajı için İstanbul’daki sefir Coundouritti’yi bizzat vazifelendirdi. Taksim’deki Aya Triada Kilisesi’ndeki cenazeye bir gazeteye göre 20.000 kişi katılır. Kortej eşliğinde cenaze, daha sonraları eşi Helene’nin de defnedileceği, Şişli Rum Ortodoks mezarlığına götürüldü (Hulkiender, 2003: 2).

Yorgo Zarifi’nin torunu, yazdığı hatıratında Sultan II. Abdülhamit’in dedesinin vefatı nedeniyle iki şehzadesini bizzat taziye için göndermesinden sitayişle bahsederek ve şöyle ifade eder (Zarifi, 2005: 52-54):

“Hamid son zamanlarda dedemden soğumuştur ve görüldüğü kadarıyla bu kırgınlığını biraz katı bir şekilde sürdürüyordu, fakat ölüm geçmiştire yaşananların unutulmasına neden olmuş ve Türkiye’nin padişahı eski dostuna karşı vefa borcunun bir göstergesi olsun diye iki şehzadesini taziye göndererek eşi benzeri görülmemiş bir girişimde bulunmuştu.”

Yorgo Zarifi’nin vefatından sonra büyük oğlu Leonidas, eşi Helene, damadı Ulysses ve doktoru Stecoulis’in bir kimyagerle birlikte Yorgo Zarifi’nin hatıra olarak kalbini çıkarma istekleri sonrası kilisede bekletilen Yorgo Zarifi’nin na’sından kalbi çıkartılmış ve altın bir kavanoza konmuş ve böylece Yorgo Zarifi’nin Şişli Rum Ortodoks mezarlığına defni gerçekleştirilir. Zarifi’nin kalbinin sonraları, Yeniköy’de yaptırdığı kilisenin duvarında özel bir bölüme yerleştirildiği söylenmektedir.

Zarifi ailesi edindiği muazzam servetin yanı sıra hayır işleriyle de tanınan bir aile olmuştur. Fener’deki büyük Rum Okulu, Rum öğretmen okulları, Filibe’de adı Zarifia diye anılan büyük Rum cemaat koleji, Heybeliada Ruhban Okulu, Rum Ticaret Okulu ve Beyoğlu, Galata, Tarabya ve Bursa’daki Rum ilk ve orta öğretim kurumları, Balıklı Rum Hastanesi ve düşkünler evi Zarifi ailesinin eserleridir.

3. YORGO ZARİFİ’NİN GALATA BANKERLİĞİ DÖNEMİ

Zarifi’nin bankerlik faaliyetlerinin tam olarak ne zaman başladığını bilemiyoruz. Bankerlikle bağdaştırabileceğimiz ilk faaliyeti ise Dersaadet Bankasının (Banque de Constantinople) tasfiye komisyonuna atanmasıyla ilgili 13 Ocak 1853 (2 Rebiülevvel 1269) tarihli 4746 no’lu “İrade”den anlıyoruz (Al, 1997: 97). 1840’lara geldiğimizde Galata bankerleri olarak bilinen Rum, Ermeni ve Yahudilerden müteşekkil Levanten grup Baltazzi, Kamondo, Koronio, Eugenides, Mavrokordato, Mısırlıoğlu, Ralli gibi aileler Osmanlı Devleti için kısa vadeli borç bulma beceri ve kapasitelerini hayli geliştirmişlerdi.

3.1. Dersaadet Bankası (Banque de Constantinople) Tasfiye Komisyonu Üyeliği

1847 yılında Th. Baltazzi ile Fransız Devriminden sonra Osmanlı Devleti’ne gelip yerleşen J. Alleon, Osmanlı Devleti’nin de desteği ile Dersaadet Bankasını (Banque de

Constantinople) faaliyete geçirdiler (Pamuk, 2008: 143). 1849 yılı ortalarına doğru faaliyete geçtiği tahmin edilen Dersaadet Bankası'nın kuruluş gayesi piyasada sürekli dalgalanma gösteren ve istikrarsız bir seyir izleyen kaimenin değerine istikrar kazandırmaktı. Bu durumu teyit eden en önemli gösterge Osmanlı arşiv belgelerinde bankanın sıklıkla “evrak-ı nakdiye bankası” olarak zikredilmesidir. Bankanın sermayesi 250.000 kuruş olup bunun %40'ı Babıali, kalan %60'lık kısmı ise Jacques Alléon ve Emmanuel Baltazzi tarafından karşılanmıştı. Banka kendisine ibraz edilecek kaimeleri %3 komisyonla iskonto ederek değiştirecek, bu komisyonun %2,5'i devlete kalanı ise adı geçen iki tüccara ait olacaktı. Bankanın tali fonksiyonu ise daha önce adı geçen tüccar tarafından sürdürülen kambiyo istikrarı uygulamasının banka çatısı altında yürütülmesiydi. Bu açıklamalardan da görüleceği üzere banka bir ticaret ya da devlet bankası özelliklerini sahip olmayan, sadece kaime değerine istikrar kazandırmak ve kambiyo istikrarının devam ettirmekle görevliydi. Sadece devlet ve tüccar ortaklığı ile kurulan, merkezi bir binası olmayan ve eskiden beri adı geçen tüccarın ofisinde görülmeye devam eden, ortak bir bilançoya sahip olmayan, Alléon ve Baltazzi'nin kendi tuttıkları hesapların konsolide edilmesinden ibaret olan bir oluşumdur. Banka olarak adlandırılmakla birlikte kaime değişim hizmeti veren ve kambiyo kuru istikrarı sağlayan bir nevi fiyat istikrar fonu olarak hizmet görüyordu. Kambiyo istikrarı uygulaması nedeniyle oluşan maliyet eskiden olduğu gibi devlet tarafından üstleniliyordu. Zaten bankanın 1852 yılı sonuna doğru kapanmasından sonra da Babıali'yi en çok uğraştıran konu giderek devlete maliyeti artan kambiyo istikrarı uygulamasına yönelik banka hesaplarının muhtelif komisyonlarca tetkikiydi. Bankanın batmasında etkili olan faktörler ise kaime spekülasyonları ve hükûmete verilen avansların geri dönüşünün sağlanamamasıydı. Hükûmetin finansal yönden ciddi sıkıntı içerisinde bulunması bankanın hesaplarının tasfiyesi için bir dış borçlanma girişimine neden oldu. Bu girişim başarısızlıkla sonuçlandı. Kambiyo istikrarı uygulaması nedeniyle bankanın Avrupa piyasalarına biriken borçlarının tasfiyesi ise Zarifi'nin de içinde bulunduğu İstanbul'daki tüccar ve bankerlerden oluşan bir konsorsiyumun sağladığı finansmanla gerçekleştirilebildi (Ortabağ, 2018: 23). Ancak Zarifi o günlerde kurucu ortak sıfatıyla müzakerelerinde bulunduğu Bank-ı Osmani'deki iş yoğunluğu nedeniyle tasfiye komisyonundaki bu göreve fazla devam edememiştir.

3.2. Bank-ı Osmani Kurucu Ortaklığı

Bank-ı Dersaadet (Banque de Constantinople) kapandıktan sonra Osmanlı Bankası adıyla kurulması düşünülmüş ve bu banka sağlayacağı kredilerle, bir yandan tarım kesiminin ihtiyaç duyduğu sermayeyi tedarik ederek bu kesimin tefecilere yüksek faizlerle borçlanmalarına mâni olunması, dolayısıyla tarımdan sağlanan hazine gelirlerinin artırılması hedeflenmişti. Ayrıca banka icra edeceği olağan bankacılık faaliyetleriyle ticaretin gelişimine imkân verecek, diğer yandan hükûmetin ihtiyaç duyduğu ödemeler için gerekli parayı kaime basmadan sağlayacaktı. Banka, Dersaadet Bankası'ndan farklı olarak banknot ihraç etme hakkına da sahip olacaktı (Bayraktar, 2002: 77).

Osmanlı Devleti'nin daha çok İngiliz sermayesi kanalıyla borçlanmaya yönelmesinin de etkisiyle, bir İngiliz girişimi olarak Bank-ı Osmani (Ottoman Bank) İngiltere Kralı'nın fermanı ile 1856 yılında kurulmuştur. Banka'nın merkezi Londra'da olmakla beraber, esas iş merkezi İstanbul'da olup, Banka İmparatorluk'un her yerinde, Mısır hariç, şube açmak yetkisine sahip bulunuyordu (Açgüç, 2007: 7).



Kraliçe Victoria tarafından Bank- 1 Osmani (Ottoman Bank) için verilen Kuruluş Fermanı (Royal Charter), 24 Mayıs 1856

Kaynak: SALT Araştırma, Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Koleksiyonu

Bank-1 Osmanî projesinde devlet sermayedar değildi. Mali imkânsızlıklar içerisindeki devlet, banka konusunda yerli ve yabancı sermayedarların projeleri ile ilgilenmeden bu işi doğrudan Meskûkât-ı Şâhâne müdürü Düzoğlu Hoca Mihran'a verdi. Adı geçen kişinin liderliğindeki kurucu hissedarlar heyeti şu isimlerden oluşuyordu: Düzoğlu Hoca Bogos, Hoca Diran, Yağlıkçioğlu Hoca Bedros, Bilezikçioğlu Hoca Mıgırdıç, Jean Pysichari, Allahverdioğlu Hoca Abraham, Hoca Maksud, Tıngıroğlu Hoca Ohannes, David Glavany, Charles Hanson ve Yorgo (George) Zarifi (Eldem, 1999: 24). Bank-1 Osmanî'nin temel görevi Osmanlı para reformunun tam anlamıyla hayata geçirilmesini temin etmekte. Banka bu fonksiyonunu yerine getirmek için para reformu kapsamında piyasadan çekilmesi planlanan ancak bir türlü çekilemeyen meskûkât-ı mağşûşe ile para piyasasında büyük kargaşaya neden olan kaimeleri tedricen piyasadan çekecekti. Zarifi, Hanson ve Glavany dışındaki kurucu hissedarlar heyetinin tamamı Osmanlı uyrukluymdu. Heyette yer alan yabancı uyruklu sayısının kesinlikle değiştirilemeyeceği hükme bağlanmıştı. 400.000 keselik banka sermayesinin 60.000 kesesini devlet taahhüt etti. Bankerler ise sermayenin bir kısmını Avrupa piyasalarından, bir kısmını da halka hisse arzı yoluyla temin edeceklerini taahhüt ettiler. Banka sözleşmesi Türkçe ve Fransızca olarak iki nüsha hazırlandı ve birisi Maliye ve Hazine-i Hassa nazırlarınca, diğeri de bankerler tarafından mühürlenerek, karşılıklı mübadele edildi (Hulkiender, 2003: 13). Bank-1 Osmanî'nin 39 maddeden oluşan nizamnamesi Cerîde-i Havâdis gazetesinin 13 Mayıs 1853

tarihli nüshasında yayınlandı. Ayrıca para reformu kapsamında yapacağı işlerle ilgili hükümetle kurucular arasında ayrı bir sözleşme imzalandı. İmtiyaz gereği banka, banknot ihraç yetkisine sahip olmadığı gibi nizamnamesi gereği hükümete kredi de açamayacaktı. Ancak banka daha faaliyetine başlamadan Kırım Savaşı'nın patlak vermesi, hükümeti artan savaş masrafları için banka kurucularına başvurmak zorunda bıraktı. Banka kurucuları da bankaya koyacakları sermayeyi temin edemeden hükümete kaynak sağlamaya çalıştılar. Ancak Avrupa finans piyasalarında savaş nedeniyle durumun kötüleşmesi buradan kaynak sağlayarak bankayı faaliyete geçirmeyi düşünen kurucuların planlarını bozdu. Sermaye bulma amacıyla Trouvè-Chauvel adında bir sermayedarla ilişkiye geçen kurucular gerekli sermayeyi bir türlü temin edemedi. Bu aracının çıkarttığı sorunlar nedeniyle sürüncemede kalan banka imtiyazı kuruculardan geri alınarak Bank-ı Osmanî konusu 1854 yılı sonlarına doğru kapandı. (Akar ve Al, 2015: 285).

Bank-ı Osmani teşebbüsü ile ilgili olarak bir noktanın üzerinde durulması gerekmektedir. Bank-ı Osmani'nin kuruluş müzakereleri devam ederken İzak Kamondo ve Theodore Baltazzi de hükümete banka kurma teklifinde bulundular. Ancak bu ikilinin esas amacı Bank-ı Osmani projesini akamete uğratmak olduğu için Zarifi'nin teşebbüsü ile, Zarifi ve ortakları, hükümete bir iyi niyet jesti göstererek kaime sahiplerine verilen %6'lık faizi %3'e çektiler. Bu uygulama kaimenin değerini düşürse de %3'lük kısım banka tarafından karşılanacak; şayet kaime değer kazanır ve faiz %3'ün altına düşerse de kar bankaya ait olacaktı. Bu uygulamaya Haziran 1854'den itibaren başlandı (Hulkiender, 2003: 13).

3.3. Kırım Savaşının Finansmanı

Kırım Savaşı başladığında Osmanlı hazinesinin durumu iyi değildi. 27 Ağustos 1853 tarihinden 27 Eylül 1855 tarihine kadar hazineye 11.200.000 sterlinlik mali bir yük getiren Kırım Savaşının finansmanında Osmanlı Devleti, hazinenin içine düştüğü sıkıntıyı giderebilmek adına, çeşitli iç ve dış borçlanma yolları ile iane (iane-i cihadiye, iane-i nakdiye, iane-i askeriye, halk ve memurların gönüllü yardımları vb.) usulünü kullanmıştır (Keleş, 2010: 108).

Kırım Savaşı'nın çıkış nedeni, Kutsal Yerler sorununun diplomatik yollardan çözülememesidir. Fransa ile Rusya'nın Osmanlı Devleti toprakları içinde bulunan Kudüs ve çevresindeki Hıristiyanlık için kutsal yerlerin korunması, yönetilmesi ve onarılması konularındaki rekabetinden dolayı ortaya çıkan gerginliği çözebilmek adına Osmanlı Hükümeti, Mayıs 1851 de tarafları memnun etmek için Ortodoks ve Katolik taraflarının kutsal yerlerdeki hak ve imtiyazlarını inceleyip açıklama görevi ile yükümlü bir komisyon kurdu. Müslümanların temsilcisi baş tercüman, Rum Patriği'nin temsilcisi ve Fransa'nınki ise Kudüs konsolosu ile İstanbul elçilik tercümanından ibaretti. Komisyon, elde bulunan vesikaları inceleyerek Fransız iddialarının haklı olduğu sonucuna varmak üzere idi. Fakat Fransız sefiri, karma komisyon görevini tamamlamadan sırf Ortodokslara ait olan üç kutsal yerin tamamının da ortak kullanıma açılmasını teklif etti. Osmanlı hükümeti, Fransa ile bu konuda görüşürken Rus tarafı, Ortodoksların lehine olan statükonun bozulmasını protesto ederek komisyonu terk etti. Osmanlı Hükümeti sadece Türklerden oluşan ikinci bir komisyon kurdu

Rusya, ikinci komisyonun aldığı kararı da beğenmeyerek, itiraz etti. 15 Aralık 1852 tarihinde Rusya'nın isteklerine uygun bir şekilde konu sonuca bağlanmasına rağmen Rusya

gerilimi tırmandırmaya devam etti. Uzun süren diplomasi sürecinde çözülemeyen ve Osmanlı Devleti ile Rusya arasında karşılıklı notalaşmalar ile devam eden Kutsal Yerler Sorununu diplomasiyle çözülemedi (Taşkın, 2007: 23-34).

Osmanlı Devleti ile Rusya arasındaki Kutsal Yerler Meselesi'nden dolayı patlak veren bu kriz, Rusya'nın 2 Temmuz 1853'de Memleketeyn (Eflak-Boğdan) topraklarını işgal etmesiyle yeni bir boyut kazandı. Osmanlı Devleti, Rusya'nın Memleketeyn topraklarını boşaltmamasını savaş sebebi sayarak, 4 Ekim 1853'de savaş ilan etti. Fakat hazinenin içinde bulunduğu durum herkes tarafından biliniyordu. Savaş masraflarının nasıl karşılanacağı uzun zamandır devlet adamları arasında müzakere edilmekte, hatta daha savaş ilan edilmeden önce yapılan toplantılarda çözüm yolları aranmaktaydı (Keleş, 2010: 109).

Banka müessislerinden, yapılan anlaşmalara rağmen yeterince finansal destek sağlanamayınca, mali sıkıntıları çözmek adına evrak-ı nakdiye çıkarma, kaime basma gibi iç borçlanma yöntemleri denendi. Baron Rothschild'in Avrupa piyasalarından da borç bulamaması üzerine boyunca 3 Nisan 1854 - 28 Haziran 1855 tarihleri arasında toplamda 856.250 liralık ordu kaimesi piyasaya sürüldü. Ayrıca Haziran 1854'de tedavül süresi üç yıl olan 1.350.000 liralık esham-ı mümtaze piyasaya sürüldü. Başvurulan iç borçlanma yöntemlerinden birisi de Galata Bankerlerinden borç almaydı. Galata bankerleri oldukça fahiş faiz hadleriyle çalışıyorlardı. Avrupa piyasasında faizlerin %4-6 arasında olduğu bir dönemde %12'ler civarında yıllık faiz uyguluyorlardı. Mali konularda sıkışan Osmanlı Devleti kısa vadeli çözüm adına Galata Bankerlerine borçlanıyordu. Bu kapsamda Bank-ı Osmani'yi kurma çalışmalarını yürüten Galata Bankerlerinden 90.000 kese akçe borç alınması için müracaat edilmişti. Alınan borcun 6 ayda 15.000 keselik taksitler halinde ödenmesi ve yıllık %10 faiz uygulanmasına karar verildi. Karşılık olarak ise Haziran 1854'den itibaren başlamak üzere aşar bedeli veya sarrafın müteahhit olduğu emvalden ödenmesine karar verildi. Bank-ı Osmani'yi kurucu ortaklarından Yorgo (George) Zarifi ve sarraf arkadaşları önce 75.000 lira olan borç antlaşmasını 125.000 liraya çıkartmışlardır. Osmanlı Devleti, Galata Bankerlerine 1854 senesinde Mısır Eyaleti'nin vergi gelirlerini garanti göstererek 60.000 kese borç alınması hususunda bir kontrato müsveddesi hazırlatarak Meclis-i Meşveret'e sundu (Keleş, 2010: 111).

3.4. Société Générale de L'Empire Ottomane (Osmanlı İmparatorluğu Genel Ortaklığı) ve Midilli Bankası

Société Générale de L'Empire Ottomane şirketi 10 Ekim 1864 tarihinde idare merkezi İstanbul'da ve 30 yıl süreli olmak üzere 2 milyon Sterlin sermaye ile kurulmuştur. Aslında bir banka olan bu Şirketin kurucuları Osmanlı Şahane Bankası ile A.Baltacı, Christaki Zografos, Boghos Mısıroğlu, A.A.Ralli, J.Camondo ve Ortakları, Zafiropulo ve Zarifi, Oppenheim, Alberti ve Ortakları, Sulsbach, Fruling ve Grochen, Stern Kardeşler, Bischoffsheim ve Goldschmidt adlı banker ve sarraflardır.

Şirket Hükûmete kısa vadeli kredi açmak, iç istikraz akdetmek veya iç istikrazlara katılmak ve yerel idarelerde esnaf dernekleri ile iç borç sözleşmeleri yapmak yetkisine sahip olup, dış borçlanmalarla ilgili işlemlere taraf olamayacaktır. Bu bankanın hisse senetlerinin bir bölümü de İstanbul ve Londra'da halka arz edilmiş ve büyük ilgi görmüştür. Bu şirket 1893 yılında tasfiye edilmiştir (Özdemir, 2009: 37).

Midilli Bankası 1891 yılında o devirde İstanbul'un en önemli bankeri olan ve Padişah Abdülhamid 'in mali danışmanı olduğu söylenen Zarifi ile Midilli'deki Rum ve Türk iş adamları tarafından kurulmuştur. Bu bankanın özelliği de o devirde kurulan diğer bazı bankalar gibi, bankacılık işlemleri yanı sıra mültezimlik de yapmak idi. Bankanın merkezi İstanbul'da idi. Midilli, İzmir, İskenderiye, Selanik, Atina'da birer şubesi ve Dikili, Nazilli, Söke, Ayvalık, Atosdağı, Sakız adası, Plumari ve Ayasoo'da büroları vardı. Bankanın sermayesi 1894 yılında 6 milyon Frank idi. Banka, gemicilik işleri ile Ereğli Kömür madenlerinin işletmesine de iştirakçi bulunuyordu (Özdemir, 2009: 40).

4. ZARİFİ'NİN OSMANLI HANEDANI İLE OLAN YAKIN İLİŞKİLERİ

Zarifi'nin Galata Bankerliği dönemi Abdülmecid, Abdülaziz, V. Murad ve II. Abdülhamit'in padişahlık dönemlerine rast gelmektedir. Bunların içerisinde II. Abdülhamit ile şehzadelik dönemlerinden itibaren başlayan dostluğu ve yakın ilişkileri çok özeldir. II. Abdülhamit'in cülus-u hümayun yıldönümü törenlerine, padişah tarafından bizzat davet edilmesine ve kendisinin de çok istemesine rağmen sağlık sorunları sebebiyle İsviçre'den gelememiş ve telgraf çekmek zorunda kalmıştır.

Öncelikle şunu belirtmek isteriz ki, hayatının büyük kısmını ve ticari yaşamının da neredeyse tamamını Osmanlı Devleti sınırları içerisinde geçirmesine rağmen hiçbir zaman Osmanlı vatandaşı olmamıştır. Edirne Barış antlaşması Türk vatandaşlığına geçmeleri şartıyla Yunan İsyanı sırasında kaçan Rumların İstanbul'a dönmesine izin verdiği halde Yorgo Zarifi, Nafplio'da elde ettiği Yunan vatandaşlığını bırakmaz. Hatta onun bu konudaki ısrarını II. Abdülhamit'in de yenemediğini ve bu yüzden Zarifi'ye kırıldığını yine Yorgo L. Zarifi'nin hatıratından anlıyoruz (Zarifi, 2005: 70):

“Sultan sık sık dedeme:

“Reaya ol seni vezir yapacağım” demektedir. Fakat dedem Yunan vatandaşlığından vazgeçmeyi asla istememektedir.”

Zarifi'nin Sultan Abdülhamid'le şehzadelik dönemlerinden itibaren kurduğu ilişki Zarifi'yi Galata Bankerleri arasında en kritik şahsiyet haline getirmiştir. Nitekim Kırım Savaşının finansmanına yaptığı katkılar, Rusların İstanbul'a girmemeleri için istenen tazminatın verilmesinde Osmanlı Devleti'nin yanında olduğunu ilk açıklayan kişi olması Zarifi'yi Osmanlı Hükümeti açısından değerli bir şahsiyet kılmıştır. Zarifi'nin Padişahla olan ilişkileri dostluktan çok karşılıklı çıkarlar üzerine bina edilmişti. Zira padişah, Zarifi gibi bir bankerle olan yakın ilişkisi sayesinde Hazinesi tam takır olan ve yurt dışından da kredi bulamayan bir devletin savaş harcamalarını finanse etme imkânı bulmuştu. Özellikle II. Abdülhamit'in şehzadelik döneminden itibaren maaşını yönetmesi, padişahın kendisine finansman sağlaması ve yatırım danışmanlığı yapması nedeniyle Yıldız Sarayı ile ilişkisi oldukça ileri seviyeydi. Bu ilişkilerin Zarifi açısından sonucu ise çok ciddi bir servet edinmek olmuştu (Akan, 2014: 47).

Zarifi, Sultan Abdülaziz döneminden itibaren başta Şirket-i Umumi olmak üzere pek çok şirketin kurucusu veya ortağı olarak devletin finansmanında önemli bir rol üstlenmişti.

Abdülmeccid, Abdülaziz ve V. Murad ile olan ilişkileri hakkında II. Abdülhamit ile olan ilişkileri kadar bilgi yoktur. Kaldı ki II Abdülhamit ile şehzadeligi döneminde nasıl tanıştığı hakkında da tam bilgi sahibi değiliz. Veliyaht V. Murad olduğu için kimse Şehzade Abdülhamid'in sultan olacağını beklemiyordu. Hulkiender, devletin iktisadi ve mali bunalım nedeniyle maaşlarını ödeyememesi nedeniyle Abdülhamid Efendi'nin de sarraflara maaş kırdırmak zorunda kalması nedeniyle tanışmış olabileceğine dair bir ihtimali ifade eder. Sultan Abdülaziz'in tahta çıktığı günlerde devlet içinde bulunduğu sıkıntı nedeniyle Murad ve Reşad Efendilerin maaşları üç ila sekiz ay arasında, Abdülhamid Efendinin ki ise altı ay kadar tedahülde kalmıştı (Hulkiender, 2003: 93). Yorgo L. Zarifi hatıratında Zarifi'nin Şehzade Abdülhamid ile tamamen şans eseri tanıştığını ve kendisini çok samimi bulduğunu ifade eder. Zarifi, büyük serveti olan ancak danışmanlarının kötü yönetimi neticesinde borç içerisinde kalan şehzade Abdülhamid'e şahsi borç vermiş, maaşını iskonto etmiş, kalan miktarı işletmiş ve sonuçta II. Abdülhamid hatırı sayılır bir servet sahibi olmuştu (Zarifi, 2005: 75):

“Hamid gözündeki kahramana dönüşen bu insana şükran duygularını ve sevgisini nasıl ifade edeceğini bilememektedir. Bu coşkuyla onu “babam” diye çağırmağa başlar. Dedem eğer bir gün şans yüzüne gülerse Türkiye'nin onun asası altında ileri ve refah dolu günler göreceğine emindir. Hamid 1876'da tahta geçer. Dedem hayal ettiği altın çağın hemen başlayacağını zanneder. Türkiye tarihinde ilk kez mutlakiyetçi bir hükümdar Anayasa ilan eder. Fakat trajik olaylar birbirini kovalar. En önemlisi Osmanlı Rus savaşı ve ortaya çıkan rezil koşullardır. Hayal kırıklığına uğramış olan Abdülhamid, halka verdiği özgürlükleri daha büyük kötülöklere sebebiyet vereceği fikriyle geri alır. Dedemle olan ilişkileri Türk milleti için hoş olmayan bu olaylardan etkilenmez.”

Zarifi-Abdülhamid Efendi ilişkisine ait ilk belge 1866 yılına aittir. Bu belge de 2492 kese Abdülhamid Efendi'nin Zarifi'ye borcu olduğu ifade edilmektedir. Maaşı bu meblağı ödemeye yetmeyince Sultan Abdülaziz tarafından bu paranın Hazineden ödenmesi emredildi. Bu borç Edirne Vilayetinin 1866 yılı gelirleri üzerine çıkarılacak havalelerle 1867 yılından itibaren aylık 100.000 kuruşluk taksitler halinde ödenecekti. II. Abdülhamid'in Mabeyn başkatipliğini yapan Tahsin Paşa, padişahın şehzadeligi döneminde maaşını %25 iskonto ile kırdırıldığını ve kalanını da şehzadeye cari hesap açarak faiz işlettiğini, emlak ve akarlarından elde edilen gelirleri yönettiğini, borsayla (hava oyunları¹⁰) ifade etmektedir. Bu nedenle Abdülhamid Efendi, Zarifi'yi sık sık bizzat misafir eder veya Galata'daki bankasında görüşürdü (Hulkiender, 2003: 94).

Chirstaki Zografos'a (1820-1898) rehin edilen Sultan Abdülaziz'e ait nakit ve mücevherlerin yeni bir darbeye istimal edilmemesi ve asıl sahibi olan Abdülaziz ailesi adına bir dava açıldı. Zografos'un elindeki sözleşmeye göre borcun vadesi 27 Ağustos 1877'de doluyor ve Zagrofos mücevherleri satışa çıkarma hakkına sahip oluyordu. 225.000 sterlin civarındaki borcu kapatmak için Hazine aracılığı ile yeni bir istikraz yapmaya karar verdi. Bu noktada Zarifi devreye girerek padişaha kefil oldu ve Zografos'un alacaklarına karşılık hazine-i hassaya ait bazı çiftlik ve gayri menkullerin on iki yıllık gelirleri bedelsiz olarak kendisine satıldı. Gayrimenkullerin bedeli beş sene zarfında işleyecek %7 faizi ile beraber Zografos'a ödenecekti. Zarifi bu borcun ödeneceğini taahhüt etti (Hulkiender, 2003: 105).

¹⁰ Vadeli ve türev borsa işlemleri; kaldıraçlı işlemler

Galata Bankeri Zarifi'nin ilginç projelerinden bir tanesi de Berlin Kongresinin yapıldığı günlerde Osmanlı Devleti ile Yunanistan'ı tek çatı altında birleştirilmesiydi. Buna göre Yunanistan Osmanlı Devleti hakimiyetinde özerk bir krallık olacak, Teselya, Epir ve Makedonya bu krallığa bağlanacaktı. Hatta Zarifi bu konuda Yunan kralı George'nin tahttan indirilmesi hususunda İngiltere'nin desteğini alabilmek için konuyu İngiliz Elçisi Henri Layard'a bile açtı. Ancak Sultan Abdülhamid projeyi tamamen reddetti. Bir başka ilginç şey de Zarifi'nin Selanik vilayetine bağlı Pravişte gölü ve bataklığının kurutulması için çıkılan ihaleye girerek, bu ihaleyi kazanmasıydı. Ancak bataklığın bulunduğu arazide Bulgar eşkıyalarının yoğun şekilde faaliyet gösterdikleri, bu nedenle de böyle karışık bir bölgenin asayiş temin edilinceye kadar yabancı uyruklu birine terk edilmesinin doğru olmayacağı Mabeyn tarafından diplomatik bir dil ile belirtilerek imtiyaz verilmedi. Bu durum Zarifi'nin gizli niyetlerini gerçekleştirmesine de bir bakıma engel oldu diyebiliriz. Çünkü ihalesine katıldığı bu bataklık Yunanistan'ın topraklarına dahil etmek istediği Teselya ve Epir'de bulunuyordu (Hulkiender, 2003: 107).

II. Abdülhamid'in Zarifi'ye gösterdiği ilgi ve alaka konusunda 16.04.1881'de İngiliz Globe Gazetesi'nde Yorgo Zarifi hakkında şu satırlar yazılmıştır:

“Söylentilere göre beyaz saçlı arkadaşına saygı gösteren Sultan, sadece mali konularda ve yeniliklerde değil, Yunan sorununda da Bay Zarifi'nin tavsiyelerine kulak veriyor ve Avrupa'daki barış, şüphesiz ki büyük bir ölçüde, Yorgo Zarifi'den kaynaklanıyor.”

Yorgo L. Zarifi hatıratında dedesiyle sultan arasındaki bu güven ilişkisinin onur verici olduğunu; ancak bunun hareketlerini ve faaliyetlerini sürekli kontrol altında tuttuğunu belirtir. Zarifi'nin saygınlığı arttıkça onu çekemeyenler de ortaya çıkar. Bununla beraber Sultan'ın karakteri de değişir ve çevresindekiler onun zaaflarından yararlanırlar. Bunlardan bir tanesi de Sultan'ın başhekimi Spiridon Mavrogenis'tir. Zarifi'nin seyahatlerinin Sultana komplo için yapıldığını iddia eder. Zarifi'nin bir defasında sultanın iznini beklemeden yurt dışına çıkması üzerine Mavrogenis “Zarifi'nin hain olduğunu söylemekte haklıyım” der. Aralarına bir soğukluk girer. Sultan ona olan güvenini kaybeder (Akan, 2014: 48). Ancak, Sultan II. Abdülhamid, yine de Zarifi'yi unutmaz, sağlık sorunları nedeniyle İsviçre'ye gitmesinden sonra da telgraflaşmalar devam eder. II. Abdülhamid, Zarifi'nin vefatı sonrasında, taziye için evine bizzat iki şehzadesini gönderecek kadar kendisine değer vermiştir. Bu durumun Zarifi ailesi tarafından da büyük takdirle yad edildiğini Y.L. Zarifi'nin hatıratından anlıyoruz.

6. SONUÇ

George (Yorgo) Zarifi, bilebildiğimiz kadarıyla, 13 Ocak 1853 yılında Dersaadet Bankasının (Banque de Constantinople) tasfiye komisyonuna atanmasıyla başlayan ve sağlık sorunları nedeniyle işlerini büyük oğlu Leonidas'a devretmek zorunda kaldığı 1881 yılına kadar devam eden, yaklaşık 28 yıllık bankerlik kariyeri boyunca Osmanlı Devleti'ni fonlayan en önemli banker olarak ifade edersek abartmış olmayız. Çünkü Osmanlı Devleti'nin fonlanmasında lider bankerlerden birisi olmasına rağmen, Osmanlı Devleti'nin Galata Bankerleri aracılığıyla gerçekleştirdiği tüm finansmanlarda da her zaman belirleyici ve kilit faktör olmuştur. Sultan Abdülaziz ile birlikte Osmanlı Devleti'nin finansmanında önemli bir

rol oynamaya başlayan Zarifi, şehzadelikten itibaren tanıdığı ve şahsi servetini yönettiği Sultan Abdülhamid'in padişahlığı ile birlikte en önemli Galata bankeri haline geldi. Avrupa ile "yakın ilişkileri" sayesinde, Osmanlı Devleti'nin hazinesinin tam takır olduğu zor zamanlarında, Kırım Savaşı'nın finansmanı gibi kritik konularda Osmanlı Devleti'ni fonladı. Gerçi talep ettiği yüksek faiz ve komisyonlar zaman zaman padişahı bile rahatsız etti ancak Osmanlı Devleti Zarifi sayesinde, doğrudan veya dolaylı olarak, finansman problemini hep bir şekilde halletti. Zarifi finans faaliyetlerinin tam olarak ne zaman başladığını bilemiyoruz. Bankerlik, Zarifi'ye inanılmaz bir servet kazandırdı.

Zarifi, II. Abdülhamid ile tanışmasını tamamen tesadüf olarak ifade etse de II. Abdülhamid'e şehzadelik döneminde yapmış olduğu finansörlük, servet yönetimi, yatırım danışmanlığı gibi hizmetleri nedeniyle güvenini fazlasıyla elde etmiş olması bir anda Zarifi'yi gerek Galata Bankerleri gerekse Avrupa nezdinde bir anda en kritik kişi haline getirdi. Hatta Galata Bankerleri ifadesinin bile Zarifi'nin bu etkisi nedeniyle ortaya çıktığı bile ifade edilmiştir. Sonrasında Abdülhamid'in, Abdülaziz'in mücevherleri gibi meselelerdeki sıkıntılarının çözümünde, Avrupa ile ilişkilerini kullanarak, çözümler üretmesi, Zarifi'yi Osmanlı Devleti için çok stratejik bir şahsiyet haline getirmiştir. Şirket-i Umumi, Tütün Rejisi, Duyun-u Umumiye gibi kilit kurumların oluşumunda kritik roller oynamıştır.

Zarifi, Sultan II. Abdülhamid gibi bir padişahın Osmanlı tebaasına geçme konusundaki ısrarlı ricalarını, kibarca reddedecek kadar da Yunanlı kimliğine düşkün birisiydi. Osmanlı Devleti'ni fonlarken, bir yandan genç Yunanistan'ı da fonluyordu. Ama Yunanistan'ın iflasını ilan etmesi Zarifi'yi güç duruma düşürdü ve bu konudaki kırgınlığı hiç geçmedi. Zarifi'nin bu ulus kimlikçi tarafına dair Osmanlı Devleti'ne karşı aleni takındığı veya Devlet tarafından tespit edilebilmiş bir faaliyetine kayıtlarda göremiyoruz. Ancak Yunanistan'ı Osmanlı Devleti'ne bağlı özerk bir krallık haline getirme teşebbüsü Sultan II. Abdülhamid tarafından net bir şekilde reddedildiği gibi zamanın sadrazamı da bu konuda uyarılarak ilgili olabilecek yemek davetlerine katılmaması gerektiği net bir şekilde ifade edilmiştir. Ayrıca Selanik vilayetine bağlı Pravişte gölü ve bataklığının kurutulması için çıkılan ihaleyi kazanması nedeniyle verilmesi gereken imtiyaz, bölgenin hassasiyeti nedeniyle yabancı uyruklu birine terk edilmesinin doğru olmayacağı endişesiyle, verilmemiştir. Zarifi'nin bu ilginç girişim ve projeleri aslında Zarifi'nin gizli bazı niyetleri olduğunu da ihsas etmektedir.

Ülkeleri fonlayan, Osmanlı Devleti'nin bir dönemine damgasını vurmuş, Yunanistan'ının şekillenmesinde etkileri oldukça fazla olan, İngiltere başta olmak üzere döneminin Avrupa devletleri ve finans dünyası ile ilişkileri mükemmel olan, vefatı sonrası cenaze törenine Avrupa'nın dört bir yanından en üst düzeyde katılımın olduğu bu kadar etkili ve önemli bir şahsiyet hakkında çok az kaynak ve akademik çalışma olması da bir diğer ilginç noktadır. Buradan tüm araştırmacı meslektaşlarımızın bu konunun üzerine giderek akademik araştırmalar yapmalarında önemli faydalar bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akan, Seriiye (2014). “Osmanlı Rum Bankeri Yorgo Zarifi”, *Toplumsal Tarih Dergisi*, (246), 43-51,
- Akar, Şevket Kâmil, Al, Hüseyin. (2015). “Osmanlı Dönemi İstanbul'unda Finans”, *Antik Çağ'dan XXI. Yüzyıla Büyük İstanbul Tarihi, Cilt VI-İktisat, Ulaşım ve Haberleşme*, İstanbul: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Kültür A.Ş. (260-293)
- Akgüç, Öztin. (2007). “Türkiye’de Yabancı Bankalar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), 6-17. <https://dergipark.org.tr/en/pub/mufad/issue/35607/395617>
- Al, Hüseyin (1997). *Tanzimat Dönemi Bankacılık Teşebbüsleri (1840-1852)*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Fakültesi Türk İktisat Tarihi Anabilim Dalı.
- Bayraktar, Kaya (2002). “Osmanlı Bankasının Kuruluşu”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3 (2), 71-88.
- Eldem, Edhem (1999). *A History of the Ottoman Bank*. İstanbul: Ottoman Bank Historical Research Center.
- Hulkiender, Murat (2003). *Bir Galata Bankerinin Portresi George Zarifi 1806-1884*, Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları, İstanbul, ss.1-148.
- Keleş, Erdoğan. (2011). Kırım Savaşı'nın (1853-1856) Finansmanı ve Buna Dair Bir Defterin Değerlendirmesi. *Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi-OTAM*, (108-141).
- La Moniteur Oriental (1884), *Daily in English and French Gazette*, nr. ss.313-317, İstanbul. <https://archives.saltresearch.org/handle/123456789/129336>
- Oban Çakıcıoğlu, Raziye. (2007). “Levanten Kavramı ve Levantenler Üzerine Bir İnceleme”. *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, (22), 337-356.
- Ortabağ, Erol. (2018). *Osmanlı İmparatorluğunda Bankacılığın Gelişimi ve Regülasyon*, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Yayın No: 326, İstanbul.
- Özdemir, Biltekin. (2009). *Osmanlı Devleti Dış Borçları 1854-1954 Döneminde Yüzyıl Süren Boyunduruk, 1854-1914 Borçlanmaları Galata Bankerleri ve Osmanlı Bankası Duyun-u Umumiye İdaresi Türkiye Cumhuriyeti'nin Kabul Ettiği Osmanlı Devlet Borçları*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2010/403, Ankara.
- Özdemir, Yavuz, Çiydem, Erol. (2017) “Osmanlı Coğrafyasında İlk Devrimci Örgüt: “Philiki Eterya”, *Kilis 7 Aralık Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (14), Aralık, 25-45.
- Pamuk, Şevket. (2008). *Osmanlı Ekonomisi ve Kurumları*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul
- Sarısr, Serdar. (2011). Yunanistan'ın Ekonomik ve Siyasî Hayatına Yön Veren Anadolu Kökenli Bazı Sermaye Sahipleri, *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 30 (49), 183-204.
- Taşkın, Figen. (2007). *Kırım Savaşı'nın Osmanlı İmparatorluğu'na Ekonomik Etkileri ve İaşe Sorunu*, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı
- Toprak, Serap. (2011). “1821 Mora İsyanı”, *Tarihin Peşinde, uluslararası Tarih ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 2011, Sayı: 6, ss.317-328.
- Turan, Şerafettin (1994). Edirne Antlaşması, *TDV İslam Ansiklopedisi*, Cilt:10, ss.42-43 Türk Dil Kurumu Sözlüğü; <https://sozluk.gov.tr>
- Zarifi, Yorgo L. (2005), (çev. Karin Skotiniyadis) *Hatıralarım-Kaybolan Bir Dünya İstanbul 1800-1920*, Literatür Yayınları, İstanbul, ss.1-477.

https://en.wikipedia.org/wiki/Georgios_Zariphis#/media/File:Georgios_Zarifis_1881.jpg, Erişim tarihi:
14.08.2021.

HARP KAZANÇLARI VERGİSİNİN 1919 YILINDA BELİRLENEN UYGULAMA ESASLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ *

Uğur Kaya ¹
Ömer Yazan ²

ÖZ

Birinci Dünya Savaşı yıllarında karaborsacılık gibi bir kısım işlemler ile savaş koşullarının oluşturduğu ortam sebebiyle olağanüstü kazançlar elde edilebilmiştir. Bu tür kazançları savaştan hemen her ülke vergilendirme yoluna gitmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nda harp kazançlarının vergilendirilmesi süreci görece geç ele alınmış ve yasal düzenlemeler ancak Mütareke'den sonra 1919 yılında hayata geçirilebilmiştir. Bu düzenlemeler ile 1916, 1917 ve 1918 yıllarını kapsayan son üç savaş yılında elde edildiği tespit edilen olağanüstü kazançlar vergilendirilmiştir. 1919 yılında Harp Kazançları Vergisi'nin uygulanmasına yönelik ayrıntıları belirleyen bir Tâlimâtname yayımlanmıştır. Bu Tâlimâtname'de harp kazançlarının belirlenmesi, maktu ve müterakki harp kazançları vergileri, vergi mükellefiyetini gösteren karineler, verginin tahakkuku, verginin tahsili, ceza uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgiler tanımlanmıştır. Ayrıca Tâlimâtname beyannameler, vergi kayıt defterleri, vergi makbuzları, ihtarname kayıtları, itiraz ve ihbarname kayıtları gibi çeşitli belge, defter ve kayıt örneklerini de içermektedir. Bu çalışmada ilgili Tâlimâtname esas alınarak Harp Kazançları Vergisi'nin 1919 yılında belirlenen uygulama esasları değerlendirilmiş, belge örnekleri sunulmuştur. Ek olarak Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesine yönelik bir yaklaşım geliştirilerek muhasebe kayıtları da sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Harp Kazançları, Vergi, Muhasebe

Jel Kodu: M41, K34.

* Bu çalışma, 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında Trabzon'da gerçekleştirilen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi'nde sözlü olarak sunulmuş bildirinin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF İşletme, ukaya105@yahoo.com, ORCID: 0000-0003-2000-6090.

² Doç. Dr., Aksaray Üniversitesi İİBF İşletme, omer_yazan@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-8680-3442.

Atıf (Citation): Kaya, U. & Yazan, Ö. (2021). Harp Kazançları Vergisinin 1919 Yılında Belirlenen Uygulama Esasları ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 133-154.

IMPLEMENTATION FUNDAMENTALS AND ACCOUNTING OF WAR EARNINGS TAX IDENTIFIED IN 1919

ABSTRACT

During The First World War, extraordinary earnings were achieved due to some transactions such as engrossing and the environment created by the war conditions. Almost every warring country has resorted such earnings to taxation. The taxation of war earnings in Ottoman Empire was handled relatively late and legal regulations could only be implemented in 1919 after the Armistice. With these regulations, the extraordinary earnings that were determined to be obtained in the last three war years covering the years 1916, 1917 and 1918 were taxed. In 1919, a Bylaw was published specifying the details for the implementation of the War Earnings Tax. In this Bylaw, detailed information about determination of war earnings, fixed and progressive taxes, presumptions showing tax liability, tax assessment, tax collection, penalty applications are defined. Otherwise the Bylaw includes various documents, books and records such as declarations, tax registry books, tax receipts, warning records, objection and notification records. In this study, the application of the War Earnings Tax determined in 1919 has been evaluated on the basis of the relevant Bylaw and document samples have been presented. In addition, an approach has been developed for the accounting of the War Earnings Tax and the accounting records have been tried to be presented.

Keywords: War Earnings, Tax, Accounting.

Jel Code: M41, K34.

1. GİRİŞ

Osmanlı İmparatorluğu'nda savaş zamanlarında duyulan kaynak ihtiyacını karşılamak üzere çeşitli olağanüstü mali yükümlülüklerin uygulandığı bilinmektedir. Örneğin İmdâd-ı Seferiyye yükümlülükleri (Tabakoğlu, 2000, s.221-222), Balkan Savaşları'ndan önce yayınlanıp I.Dünya Savaşı sonuna kadar yürürlükte kalmış olan Harp Vergisi (Arslan, 2016, s.76) bu tür mali yükümlülüklerdendir. Bununla birlikte savaş yıllarında başta gıda maddeleri karaborsacılığı olmak üzere çeşitli yöntemlerle olağanüstü kazançlar elde edildiği görülmüştür. Savaş döneminde elde edilen olağanüstü kazançlar üzerinden ayrıca bir vergi alınması uygulaması Almanya, Avusturya-Macaristan, Fransa gibi savaşan hemen her ülkede olduğu gibi Osmanlı İmparatorluğu'nda da gündeme gelmiş ve bu düşünce I. Dünya Savaşı'nın ilk yıllarında Sabah ve Tanin gazetelerinde örnekleri görüleceği üzere halkın önemli bir kısmı ve basın tarafından da büyük ölçüde desteklenmiştir (Tüzün, 2019). Mondros Mütarekesi'nden yaklaşık yedi ay önce 4 Nisan 1918 tarihinde – esas vergi kanunu yayınlanmadan evvel- mükellef şirketlerin harp kazançları vergisini karşılamak amacıyla ihtiyat akçesi ayırmalarını zorunlu tutan bir tedbir kanunu çıkarılmıştır. Harp Kazançları Vergisi'ne esas teşkil eden Kararname, Mütareke'den bir yılı geçkin bir süre sonra 14 Aralık 1919'da yayınlanmıştır. Bu açıdan Osmanlı Hükümeti'nin ilgili vergiye ilişkin düzenlemelerde çok geç kaldığı değerlendirilmekte birlikte verginin geriye yönelik yürütülen bir düzenleme ile geçmiş savaş yıllarını da kapsaması sebebiyle bu gecikmenin telafi edilebileceği düşünülmüştür (Eldem, 1994, s.92). Harp Kazançları Vergisi'nin tahsili işlemleri dönemin olağanüstü koşulları nedeniyle çeşitli gecikmelerle 1925 yılına kadar sürdürülmüştür (Eldem, 1994, s.93-94).

1919 yılında Harp Kazançları Vergisi'ne ilişkin Kararname'nin yayınlanmasını takiben bu vergi ile ilgili yürütülecek işlemlere yönelik ayrıntıları belirleyen “*Harb Kazançları Hakkında Kararnamenin Suver-i Tatbikiyesini Mübeyyin Tâlimâtname*dir” başlığıyla bir Tâlimâtname yayınlanmıştır. Bu Tâlimâtname’de harp kazançlarının belirlenmesi, maktu ve müterakki harp kazançları vergileri, vergi mükellefiyetini gösteren karineler, verginin tahakkuku, verginin tahsili, ceza uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgiler tanımlanmıştır. Buna ek olarak Tâlimâtname beyannameler, vergi kayıt defterleri, vergi makbuzları, ihtarname kayıtları, itiraz ve ihbarname kayıtları gibi çeşitli belge, defter ve kayıt örneklerini de içermektedir. Bu çalışmada ilgili Tâlimâtname esas alınarak Harp Kazançları Vergisi'nin 1919 yılında belirlenen uygulama esasları değerlendirilmiş, belge örnekleri sunulmuştur. Ek olarak Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesine yönelik bir yaklaşım geliştirilmeye çalışılarak ilgili muhasebe kayıtları da sunulmaya çalışılmıştır.

2. HARP KAZANÇLARI VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Harp Kazançları Vergisi, savaş dönemlerinin oluşturduğu koşullar nedeniyle olağanüstü kazançlar elde eden kişi ve kurumların bu tür kazançları üzerinden alınan olağanüstü bir vergi türüdür. Bu nitelikteki vergiler savaşın hemen her ülkede ilgili dönemde uygulanmıştır. Bununla birlikte benzer vergileri uygulayan diğer ülkelere göre Osmanlı İmparatorluğu'nda harp kazançları vergisi görece daha geç ele alınmıştır. Örneğin harp kazançlarını benzer bir uygulama ile vergilendiren Almanya'da ilgili verginin 1916 yılında çıkarıldığı bilinmektedir. Görece geç kalınmışlığın telafisi düşüncesiyle Osmanlı İmparatorluğu'nda Harp Kazançları Vergisi savaşın nihayetinden itibaren son üç savaş yılı olan 1916, 1917 ve 1918 (Aralık ayı sonuna kadar) yıllarını kapsar bir biçimde geriye dönük olarak uygulanmıştır (Bostancı, 2019, s.34).

Vergi mükelleflerinin böyle bir vergi ile muhatap olacaklarını bilmeleri ve gerekli hazırlıkları yapmaları için 4 Nisan 1918 tarihinde sekiz maddelik “*Harp Kazançları Vergisi'nin Temin-i Tahsili İçin Tedabir-i Evveliyeye Muhtevi Kanun*” kabul edilmiştir (Bostancı, 2019, s.35). Bu kanunla anonim şirketler, eshamlı komandit şirketler ile anonim şirket yapısında örgütlenmiş kooperatifler vergiyi karşılamak üzere ihtiyat akçesi ayırmak durumunda bırakılmıştır (Gönüllü, 2017, s.454). Ancak savaşın kaybedilmesi ve İttihat ve Terakki hükümetinin düşmesini müteakiben Hürriyet ve İtilaf Hükümeti tarafından 14 Aralık 1919 tarihinde yedi fasıl ve kırk maddeden oluşan bir “*Harp Kazançları Vergisi Hakkında Kararname*” ile bu vergi uygulamaya konulmuştur (Gönüllü,2017, s.454; Bostancı, 2019, s.35).

Harp Kazançları Vergisi, mütareke döneminde uygulanmaya konulması, ardından yaşanan işgal ve Kurtuluş Savaşı'nın oluşturduğu koşullar gibi gerekçelerle tam olarak uygulanamamış, vergi tahsil işlemleri gecikmiştir (Bostancı, 2019, s.35; Gönüllü, 2017). Verginin tahsiline Büyük Millet Meclisi tarafından 25 Ekim 1920 tarihli “Harp Kazançları Vergisinin Tahsiline Mezuniyet Veren Kanun”un yayınlanmasından sonra başlanmış olup 1925 yılına kadar bu tahsilat sürmüştür (Eldem, 1994, s.93-94).

Büyük Millet Meclisi tarafından 21 Şubat 1922 tarihinde “1922 Senesi Emlâk ve Temettü Vergileri ile Ağnam Resmi'nin ve Harp Kazançları Vergisi'nin Sûret-i Tahsiline Dair

Kanun” çıkarılarak ilgili verginin tahsili hızlandırılmaya çalışılmıştır (Gönüllü, 2015, s.76). Harp Kazançları Vergisi olarak 1921- 1923 yılları arasında toplam 1,327 milyon lira, 1924 yılında 1,5 milyon lira ve 1925 yılında 2,5 milyon lira tahsilat yapılmıştır.. Bununla birlikte ilgili vergi toplam dolaysız gelir vergileri içinde düşük bir pay oluşturmuştur. Örneğin 1922-1925 yılları arasındaki Harp Kazançları Vergisi tahsilatının toplam dolaysız gelir vergisi tahsilatı içindeki oranı %2,51 gibi bir oranda kalmıştır (Bostancı, 2019, s.35; Gönüllü 2017, s.462, 471).

1916, 1917, 1918 yılları arasında elde edilmiş harp kazançlarına yönelik vergi matrahının toplam 20 milyon lira olması –eğer matrah gerçekçi bir şekilde tespit edilebilmiş ise- harp kazançlarının boyutlarının çok yüksek olmadığı şeklinde yorumlanmıştır (Eldem, 1994, s.75). Harp Kazançları Vergisi’nden 20 milyon liralık bir matraha tekabül eden 6 milyon liralık bir gelir elde edilmiştir. Bununla birlikte benzer vergileri uygulayan diğer ülkelere nazaran ülkemizde harp kazançları üzerinden düşük seviyede vergi tahsilatı yapıldığı anlaşılmaktadır. Öyle ki benzer vergi uygulamaları sonucu Amerika Birleşik Devletleri’nde 5,5 milyar dolar, İngiltere’de 2 milyar dolar, Almanya’da 1 milyar dolar, Avusturya- Macaristan’da 240 milyon dolar, Fransa’da ise 200 milyon dolarlık tahsilat yapıldığı ifade edilmektedir (Eldem, 1994, s.93-94).

Harp Kazançları Vergisi’ni 13 Ağustos 1912 tarihinde yayınlanan Harp Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş olan vergi uygulamasından ayırmak gerekir. Zira Harp Vergisi ile savaş koşullarının oluşturduğu ağır mali yükü karşılamak için savaş dönemi boyunca uygulanmak üzere bir kısım vergi ve bazı kamu gelir kalemlerinde oransal artışlar yapılmıştır (Arslan, 2016, s.76). Harp Kazançları Vergisi ise savaş döneminin oluşturduğu özel koşullar sebebiyle elde edilen olağanüstü kazançların vergilendirilmesi düşüncesiyle ve bir defaya mahsus olmak üzere uygulanmıştır. Ek olarak Harp Kazançları Vergisi’nde bazı kişi, kurum ve faaliyetlerin de vergiden muaf tutulduğu görülmektedir (Tâlimâtname, 1919). Örneğin Hilal-i Ahmer Cemiyeti bu vergiden muaf tutulmuştur (Akgün, 2012, s.131).

Harp Kazançları Vergisi’ni İkinci Dünya Savaşı yıllarında uygulanan Varlık Vergisi’ne benzeten görüşler bulunmaktadır (Yeşilyurt, 2016, s.302). Savaş koşullarında oluşan olağanüstü kazançların vergilendirilmesi yönüyle her iki vergi uygulaması arasında benzerlik kurulabilmekle birlikte Varlık Vergisi’nin uygulama boyutu ve cezai yaptırımların niteliği itibarıyla Harp Kazançları Vergisi’nden önemli ölçüde farklılaştığı belirtilebilir.

Bu çalışmanın ana konusunu 1919 yılında ilgili vergiye ilişkin yasal zemini düzenleyen Kararname’nin ardından çıkarılmış olan Talimatname’nin incelenmesi ve bu yasal düzenlemeden yola çıkılarak ilgili verginin muhasebeleştirilmesi oluşturmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın takip eden kısmında söz konusu Talimatname değerlendirilmiştir.

3. HARP KAZANÇLARI VERGİSİ'NE YÖNELİK TÂLİMÂTNAME (1919)'NİN İNCELENMESİ VE VERGİNİN 1919 YILINDAKİ UYGULAMA ESASLARI

“*Harb Kazançları Hakkında Kararnamenin Suver-i Tatbikiyesini Mübeyyin Tâlimâtname*” İstanbul’da Matbaa-i Amire’de basılarak 1919 yılında yayınlanmıştır. Tâlimatnâme, 7 fasıl 72 madde ve 10 adet ekten oluşmakta olup Harp Kazançları Kararnamesi ile belirlenen esasların uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan ayrıntıları içermektedir. Tâlimâtname’nin Osmanlıca tam metnine İslam Araştırmaları Merkezi (İSAM) Osmanlıca Risaleler Veri Tabanı’ndan ulaşılmıştır (<http://isamveri.org/pdfrisaleosm/R255609.pdf>). Ekleriyle birlikte 47 sayfadan oluşan bu Tâlimâtname metni araştırmacılar tarafından transkripte ve tahlil edilmiştir. Bu yönüyle çalışmada birincil kaynak kullanılmıştır.

Tâlimâtname (1919)’de de belirtildiği üzere Harp Kazançları Vergisi 1916, 1917 ve 1918 yıllarını kapsamak üzere Birinci Dünya Savaşı’nın son üç yılında elde edilen olağanüstü getiriler üzerinden alınan bir kazanç vergisi olarak ortaya atılmıştır. Bu vergide hem **maktu** hem de **müterakki vergi** biçiminde ikili bir uygulama söz konusudur. Burada maktu vergi, verginin bir veya birkaç misli ile tarh edilmesi, müterakki vergi ise olağanüstü harp kazançları üzerinden artan oranda tarh olunması biçiminde uygulanmıştır (Gönüllü, 2017, s.455).

Maktu vergi uygulamasında 1918 mali yılı itibariyle haklarında temettü vergisi tarh ve tahakkuk etmiş olanlar vergiye tabi sayılmıştır. Bu vergi mükellefiyetinde 1916 ve 1917 yıllarında ticaretle uğraşmış olanlar kapsam dışı bırakılırken 1918 yılı itibariyle temettü vergisi mükellefiyeti bulunsa bile tacirin geçmiş iki yılda harp kazancı bulunup bulunmadığı araştırılmamıştır (Tâlimâtname, 1919, s.3). Temettü vergisi toplamı yıllık 2.500 kuruşu geçmeyen tacir maktu vergiye tabi sayılmıştır. 1.500 kuruşa kadar temettü vergisi veren tacire Harp Kazançları Vergisi, temettü vergisinin üç katı olarak uygulanmıştır. 1.500-2.500 kuruş arasında temettü vergisi veren tacirin Harp Kazançları Vergisi ise temettü vergisi tutarının altı katıdır. Maktu vergiye tacir yanında orman veya maden işletenler, müskirat işleyenler ve bayiliğini yapanlar, tütün ve enfiye bayileri ile çeşitli limanlar arasında seyrüsefer yapan kayıkçılar da dahil edilmiştir. Bu grupta yer alanlar kazançları dolayısıyla ödedikleri verginin bir katını harp kazancı vergisi olarak ödemekle mükellef tutulmuşlardır (Tâlimâtname, 1919, s.9).

Müterakki vergi, 1916, 1917 ve 1918 yıllarında elde edildiği tespit edilen olağanüstü harp kazançları üzerine uygulanmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.3). Artan oranlı bu vergi uygulamasına bir örnek Tablo 1’de sunulmaktadır.

Tablo 1’de verginin alınacağı ilk dönemi ifade eden 1916 yılında harp kazancı 75.000 lira olan bir anonim şirketten artan oranda alınacak olan toplam 21.700 liralık vergi tutarı gösterilmiştir. Anonim şirketlerde hissedar sayısının fazlalığı sebebiyle diğer şirketlere oranla hissedar başına daha az temettü düşmesi nedeniyle sermayesi paylara bölünmüş diğer şirketlere müterakki vergi daha yüksek oranda uygulanmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.11). Müterakki Harp Kazançları Vergisi mükellefleri, buldukları bölgenin en büyük mal memuruna veya gelir teşkilatı bulunan yerlerde bölge tahakkuk memuruna Harp Kazançları Kararnamesi’nin yayın

tarihinden itibaren bir ay içerisinde EK-1’de yer alan beyanname ile tüm kazançlarını bildirmek zorunda bırakılmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.4).

Tablo 1: Müterakki Harp Kazançları Vergisi Uygulama Örneği

Toplam kazanç		Vergiye esas tutar	Oran	Vergi tutarı
	İlk	1000 Lirasından	%5’ten	50 Lira
1001den 5000	Liraya kadar olan	4000 “	%10’dan	400 Lira
5001den 10000	“	5000 “	%15’ten	750 Lira
10001den 25000	“	15000 “	%20’den	3000 Lira
25001den 50000	“	25000 “	%30’dan	7500 Lira
50001den 75000	“	25000 “	%40’tan	10000 Lira
TOPLAM		75000 Lira		21700 Lira

Kaynak: Tâlimâtname, 1919, s.10.

EK-1’de yer alan beyanname Osmanlıca orijinal beyannamenin doğrudan transkripte edilmiş şeklindedir. Bu yönüyle beyanname sağdan sola doğru okunmalı ve yorumlanmalıdır. Bir ay içerisinde geçerli mazeretleri sebebiyle beyanname düzenlemeyenler için Harp Kazançları Komisyonu tarafından bir ay ek süre verilebilmektedir. Ek süre içerisinde de beyanname düzenlemeyenler için yeni bir ek süre vermeye Komisyonlar yetkili olmayıp ancak Maliye Nezareti tarafından azami bir ay daha ek süre verilebilmektedir. Tüm bu süreler içinde gerekli işlemleri yürütmemiş olan mükellefle ilgili olarak cezai işlemlerin uygulanması için komisyonlar Müdde-i Umumilik (Savcılık) makamına başvuru yapmaktadır (Tâlimâtname, 1919, s.17-18). Vergiye yönelik cezai işlemler için Sulh Mahkemeleri yetkili kılınmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.27).

EK-1’de sunulan beyannamede yer alan her bir soruya açık ve anlaşılır yanıtlar verilecek olup Komisyonlar gerek gördükleri hallerde temettü tutarını açıkça gösterecek bir biçimde beyanname talep etmeye yetkili kılınmıştır. Yanlış beyanda buldukları tespit edilen mükelleflere vergi borcunun bir misli ceza uygulanması kararlaştırılmıştır. Süresi içinde beyanname düzenlemeyen ve kendisine ihtarname gönderilerek on beş gün ek süre verilen mükellefler bu süre zarfında da beyannamelerini vermedikleri takdirde vergi tutarı Komisyonlarca re’sen belirlenerek tahakkuk ettirilen verginin yarısı kadar da ceza uygulanması istenmiştir (Tâlimâtname, 1919).

EK-1’de yer alan beyannamenin 7.sorusunun 1, 2 ve 3. fıkralarıyla 8 ve 9. sorular hakkında mali idareye verilmesi gereken bilgilerin hiç verilmediği veya bilgileri içeren evrakın gerçeği yansıtmadığının belirlenmesi durumunda bu bilgileri vermekle görevli olan memurlar ile kolluk kuvvetleri ve askerler üç aydan üç seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Asker sınıfı memurlar askerlikten atılmakta ve diğer memurlar ise memuriyetten çıkarılmaktadır. Hiç malumat vermeyen veya eksik ve yanlış malumat veren bir anonim, eshamlı komandit veya kooperatif şirketlerin yöneticilerinden 100 liradan 2.000 liraya kadar para cezası alınmaktadır. Eksik ve yanlış evrak düzenleyerek imzalayan şirket memurları hakkında bir haftadan üç seneye kadar hapis cezası verilmektedir. Mali idareye yeterli bilgi vermeyen veya eksik ve yanlış bilgi veren şahıs tacirler 25 liradan 1.000 liraya kadar para cezası ve bir haftadan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır Kolektif ve adi komandit şirketlerde bu cezalar sorumlu müdürlere uygulanmaktadır (Tâlimâtname, 1919).

Harp Kazançları Vergisi ile ilgili sorumlu olan görevlilerin ticari sır niteliğindeki bilgileri ifşa etmeleri yasaklanmıştır. Aksi takdirde 5 liradan 25 liraya kadar para cezası ve bir aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadırlar. Eğer bu görevliler memur iseler ek olarak memuriyetten de çıkarılmaktadırlar (Tâlimâtname, 1919).

Beyannameler teslim alındıktan sonra EK-2’de örneği sunulan bir beyanname kayıt defterine kaydedilmekte ve mükellefe de beyannamesini teslim ettiğini gösteren EK-3’te örneği sunulan bir makbuz verilmektedir. Talimatname’de yer alan bu ve takip eden diğer defter ve belge örnekleri de Osmanlı’ca aslından araştırmacılar tarafından transkripte edilmiştir.

Tâlimâtname, sermayesi paylara bölünmemiş şirketleri kolektif ve adi komandit şirketler olarak belirtmektedir. Bu şirketler içinde temettü vergileri yıllık 2.500 kuruşu geçenler Harp Kazançları Vergisine tabi tutulmuştur. Buna göre 1916, 1917 ve 1918 yıllarında tarh olunan temettü vergileri toplamı 33 ile çarpılmakta ve toplamın $\frac{1}{4}$ ’ü kadar bir tutar temettü dışında bazı olağanüstü kazançları olduğu düşüncesi ile toplama eklenmektedir. Tacirin hane masrafları gibi ihtiyaçlarını temin etmek amacıyla yıllık 350 lira gibi bir tutara da ihtiyaç duyacağı düşüncesiyle 3 yıl x 350 lira= 1.050 lira tutarı da bu toplama eklenmekte ve üç yıllık adi temettü tutarı bu yolla hesap edilmektedir. Bu tutar tacirin üç yıllık kazancından düşülerek Harp Kazançları Vergisi matrahı tespit edilmektedir (Tâlimâtname, 1919, s.5-6). Vergi uygulanacak yıllarda harp sebebiyle zarar ettiği belirlenen tacirin bu zararı kar ettiği diğer yılların toplam kar tutarından mahsup edilmektedir (Tâlimâtname, 1919, s.7).

Harp Kazançları Vergisi, savaş yıllarında olağanüstü kazanç elde ettiği tespit edilen tüm kişilere uygulanmış, tacir olmasa dahi kadın-erkek tüm vatandaşlar vergiye tabi sayılmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.13).

Tâlimâtname’de olağanüstü kazanç ile harp yıllarının oluşturduğu şartlar içerisinde elde edilen kazançların anlaşıldığı görülmektedir. Örneğin tütün satışının üç yıllık normal piyasa değeri harp kazancı olarak değerlendirilmezken ortalama değer üstüne çıkmış olan tutarlar harp kazancı olarak görülmüş ve vergilendirilmiştir. 1915 ve önceki yıllara ait mamul olduğu halde henüz elde tutulan tütünlerin ortalama maliyet bedellerine %25, 1916 yılı mamul tütünlere %50, 1917 yılı mamul tütünlere %100 ve 1918 yılı mamul tütünlere %150 oranında ilave ile belirlenecek satış fiyatı normal piyasa değeri olarak kabul edilmiştir. Bu oranın üzerindeki satış fiyatları yoluyla elde edilen kazançlar ise Harp Kazançları Vergisi’ne tabi tutulmuştur. Haliyle bu oranların altında kalmış olan kazançlar harp kazancı olarak değerlendirilmemiştir (Tâlimâtname, 1919, s.15).

3.1. Komisyonların Oluşturulması, Görevleri, Denetimi, Ödül ve Ceza Sistemi

Harp Kazançları Vergisi beyannameleri ilgili Maliye memuruna teslim edildikten sonra sıra numarası ve tarihle Beyanname Kayıt Defteri’ne kaydedilmekte ve akabinde Harp Kazançları Komisyonu’na ulaştırılmaktadır. Komisyon, liyakatli ve bu işe zaman ayırabilecek bir başkan ve üyelerden müteşekkil görevlilerden oluşturulmaktadır. Komisyonlar vergi tarh işlemlerini azami üç ay içerisinde tamamlamalıdır. Her gün için o gün sonuçlandırılmış işlemler Hülâsa-i Karar Defteri’ne kaydedilerek imza altına alınmalıdır (Tâlimâtname, 1919, s.19-20).

Komisyonların, gelir teşkilatı olan bölgelerde gelir idaresi müdürleri ile defterdarların, olmayan bölgelerde ise komisyon başkanı veya başkanın tayin edeceği mal müdüründen daha

yüksek unvanlı ikincil memurların denetiminde faaliyetlerini sürdürmeleri planlanmıştır. Maliye müfettişleri ise lüzum gördükleri her an her komisyonu teftiş etmeye ruhsatlı sayılmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.20). Komisyonları denetleyen görevliler herhangi bir usulsüz işlem tespit ettiklerinde komisyonu fesih ve üye değişimine yetkili olmayıp durumu merkezi idareye bildirmek durumundadır. Bu gibi işlemlerin tesis edildiğinin kesinleşmesi durumunda komisyonların feshi veya üye değişiklikleri defterdarların teklifi ile illerde valiler tarafından il komisyonları için ise Maliye Nezareti tarafından gerçekleştirilmektedir (Tâlimâtname, 1919, s.20).

Memur olup komisyon görevini layıkıyla yürüten görevlilerin memuriyet derecelerine göre birden üç maaşa kadar ikramiye ile ödüllendirilmeleri düşünülmüştür. Memur olmayan komisyon üyelerine ise kazalarda günlük yüz kuruş, ilçelerde günlük 150 kuruş, illerde günlük 200 kuruş, İstanbul'da ise günlük üç yüz kuruş huzur ücreti ödenmesi planlanmıştır. Komisyonlarda görev yapan bilirkişilere de bu derecede ücret ödenirken tercümanlara bu ücretin yarısının ödenmesi kararlaştırılmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.21-22). Komisyon üyelerinin mesai günlerinde aksatmadan görev başında bulunması gerekmektedir. Bir ay içinde üç gün görev başında bulunmayan üye müstafi sayılmakta ve yerine yeni bir üye görevlendirilmektedir (Tâlimâtname, 1919, s.25). Komisyonların ortalama görev süresi üç ay olarak tanımlanmıştır. Komisyonlar geçerli bir mazeret sunmaları durumunda bir ay ek süre talep edebilmektedir. Bununla birlikte ek süre zarfında aldıkları ücret normal dönemin yarısı kadar olmaktadır (Tâlimâtname, 1919, s.25).

3.2. Mükellefe İhtarname Gönderilmesi

Müterakki Harb Kazancı Vergisi'ne kararnamenin yayınlanma tarihinden itibaren otuz gün süre zarfında beyanname vermekle mükellef oldukları halde bu sürenin sonunda beyanname vermeyenlere EK-4'te örneği sunulan bir ihtarname gönderilerek on beş gün mehil verilmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.23).

Belirlenen sürede beyanname vermediği için mükelleflere EK-4'te örneği sunulan bir ihtarname gönderildikten sonra bu ihtarnameler EK-5'te gösterildiği üzere bir deftere kaydolunarak on beşinci günün sonunda kaydı kapatılmayanların isimlerini gösteren bir liste derhal memuru tarafından komisyona tebliğ edilerek bu gibilere komisyonlarca re'sen vergi tarh olunması kararlaştırılmıştır (Tâlimâtname, 1919, 23).

3.3. Vergi Kayıt Defterinin Düzenlenmesi

Harp Kazançları Vergisi tarh komisyonları tarafından mükelleflere tarh olunan vergiler ister maktu ister müterakki olsun EK-6'da örneği sunulan deftere tahakkuk kaydedilmiştir. Komisyonlar defterden yola çıkarak ayda bir EK-7'de örneği sunulan bir listeyi ilçelere, ilçelerde kaza kaza gösterecek biçimde Maliye Nezaretine göndermeye mecbur tutulmuştur Burada belirtilen defter üzerinde kazıntı ve silinti yapılması yasaklanmış, hata yapılması durumunda düzeltme kaydı ile gösterilmesi zorunlu tutulmuştur. Aksi bir davranış görevli memurun azline dahi sebep olmaktadır (Tâlimâtname, 1919, s.23).

3.4. Vergiye İtiraz İşlemleri ve Kayıtları

Harp Kazançları Vergisi tarh komisyonlarının kararlarına yönelik olarak mükelleflere ve maliye memurlarına on beş gün içinde itiraz hakkı tanınmıştır. İtiraz dilekçelerinin o bölgenin en büyük mal memuruna, gelir teşkilatı olan bölgelerde ise bölge tahakkuk memuruna verilmesi kararlaştırılmıştır. İtiraz dilekçeleri karşılığında itirazda bulunana üzerinde “*harb kazançları vergisine aid*” ibaresi yazılan bir makbuz verilmiş ve itiraz dilekçeleri EK-8’de bir örneği sunulan defterlere kaydedilmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.23).

Mükellef itiraz ederek harp kazancı bulunmadığı veya kendisine yüksek vergi tarh edildiği gerekçeleriyle itiraz eder ancak Komisyon tesis edilen işlemin doğru olduğunu tespit ederse mükellefe %10 nispetinde ceza uygulanmakta (Tâlimâtname, 1919, s.24) ve kendisine EK-9’da örneği sunulan bir ihbarname gönderilmektedir.

3.5. Harp Kazançları Vergisinin Tahsil İşlemleri

Harp Kazançları Vergisi’nin taksitlerle tahsil edilmesi yoluna gidilmiştir. Sorumlu olduğu vergi tahsilatının %80 ve fazlasını tahsil edebilmiş olan memurların birden üç maaşa kadar ikramiye ile ödüllendirilmeleri kararlaştırılarak tahsil işlemleri memurlar için teşvik edilmeye çalışılmıştır. Sermayeleri paylara bölünmüş şirketlerin vergi borçları için *Tedabir-i İhbariye Kanunu* uyarınca daha önceden bloke edilmiş kar tutarlarından, bu tutar yeterli gelmediğinde ihtiyat akçelerinden bu da yeterli gelmediğinde sonraki yılların temettülerinden tahsil yoluna gidilmiştir. Eğer söz konusu şirket tasfiye olunmuş ise vergi şirketin tasfiye sonrası mevcut varlıklarından tahsil edilmeye çalışılmıştır. Şirket kolektif veya adi komandit şirketler gibi şahıs şirketleri ise bu gibi şirketlerin vergi borçlarının ortaklarından doğrudan tahsil edilmesi planlanmıştır. Yurtdışında faaliyet gösterip ülkemizde şubeler şeklinde örgütlenmiş şirketlerin vergi borcu için en büyük şube mesul tutularak vergi tahsilinin tek elden yapılması amaçlanmıştır. Tâlimâtname, anonim şirketleri korumaya yönelik bir yaklaşım içindedir. Nitekim harp kazançlarını sermaye olarak muhafaza ettiği belirlenen anonim şirketlerin ilgili vergi tutarına isabet eden hisse senetlerini Hazine’ye devretmeleri istenmiştir. Ancak hisse senetlerinin piyasa fiyatı defter değerinin altına düşmüş ise bu hisse senetleri defter değeri üzerinden devralınarak anonim şirketlerin korunması hedeflenmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.26-27).

Komisyonlar tarafından tarh olunan Harp Kazançları Vergisinin tahsili için mükellefe EK-10’da örneği sunulan bir ihbarname gönderilmektedir. Bu ihbarnamenin bir nüshası maliye memurunda kalmaktadır (Tâlimâtname, 1919).

3.6. Vergi Evrakının Saklanması

Harp Kazançları Vergisi komisyonlarından görevlerini tamamladıklarında ellerinde bulunan tüm evrakı bölgelerinin en büyük mal memuruna teslim etmeleri istenmiştir. Bu evrak başka hiçbir resmi işlemde kullanılmamak üzere saklanacak ve ancak gerekli hallerde Maliye müfettişlerinin incelemelerine sunulacak, inceleme sonunda da müfettiş imza ve mührü ile teslim alındıktan sonra yine mal memuru tarafından arşivde saklanacaktır (Tâlimâtname, 1919, s.27).

4. HARP KAZANÇLARI VERGİSİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tâlimâtname’de (1919) muhasebe ile ilgili bir kısım bilgiler yer almaktadır. Tâlimâtname ekinde sunulan belgelerin önemli bir kısmının aynı zamanda muhasebe belgeleri niteliği de taşımasının yanında Tâlimâtname’de şirket bilançoları ve muhasebe defterlerine yönelik dikkat çekici hükümler de bulunmaktadır.

Bilanço, Harp Kazançları Vergisi’nin tarihinde önemli bir araç görevi üstlenmiştir. Harp Kazançları Vergisi beyannamesi doldurulup teslim edilirken ilgili mali yıla ait bilançoların da sunulması bir zorunluluk olarak gösterilmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.18). Nitekim ticaret şirketlerinin bilançolarının vergi tarh komisyonları tarafından incelenmesi gerektiği de belirtilmiştir. Bununla birlikte bilançoların şirket karını açıkça gösteremiyor olması endişesi de belirtilmiştir. Tâlimâtname’nin Dokuzuncu Maddesi’nde bilançolarda yer alan kara eklenecek ve çıkarılacak unsurlar sıralanarak vergiye tabi karın tespiti için bir kısım ek uygulamalar önerilmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.5). Bu durum henüz gelir tablolarının düzenlenmiyor olduğu bu dönemlerde gelir tablosu gibi bir tabloya duyulan ihtiyacı göstermesi açısından da önemli görülebilir. Yine bu yaklaşım vergi kanunları açısından vergiye esas karın özsermaye ile karşılaştırılması yoluyla tespiti uygulaması ile de büyük benzerlik göstermektedir.

Tâlimâtname şirketleri sermayesi paylara bölünmüş olanlar ve olmayanlar olarak iki ayrımla ele almaktadır. Sermayesi paylara bölünmüş şirketler olarak anonim, eshamlı komadit şirketler ile kooperatifleri sıralanmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.5). Burada kooperatiflerin sermaye şirketi olarak değerlendirilmiş olması dikkat çekicidir. Bilançolarda belirtilen karın düzeltilmesi yoluyla vergi tarhi ise sermaye şirketleri için söz konusudur.

Bilanço, Tâlimâtname içerisinde farklı açılardan da ele alınmış durumdadır. Nitekim Harp Kazançları Vergisi komisyon üyelerinin görev süresi boyunca ne kadar işlem yürüttüğü, kaç itirazla muhatap olduğu, bu itirazları nasıl değerlendirildiği ve sonuçları, itiraz neticesinde mükellefe cezai işlem uygulanmışsa bu işlemlerin sonuçları gibi unsurları rakamsal bilgiler içeren bir liste halinde hazırlanmakta ve komisyon üyelerinin tamamı tarafından imzalanarak Maliye Nezareti’ne gönderilmektedir. Burada hazırlanan iş listesi “*Bilanço*” olarak adlandırılmış ve görev süresi sonunda düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur (Tâlimâtname, 1919, s.25).

Bilanço gibi başka muhasebe terimlerinin de Tâlimâtname’de farklı anlamlarda ele alındığına rastlanılmaktadır. Örneğin özellikle XIX. yüzyılın öncül muhasebe eğitimi eserlerinde yevmiye defteri yerine Fransızca karşılığı olan “jurnal” terimi, komisyon üyelerinin mesai takiplerinin yapıldığı liste için “Mesai Jurnalı” şeklinde kullanılmıştır. Bu jurnalın her on beş günde bir Maliye Nezareti’ne gönderilmesi istenmiştir (Tâlimâtname, 1919, s.25).

Tâlimâtname, Harp Kazançları Vergisi’nin tespiti için muhasebe defterlerinin önemine vurgu yapmaktadır. Örneğin Tütün İhisar İdaresi’nin harp kazancı söz konusu olduğunda müstahsile zimmet kaydedilen tütün miktarının, toplam üretim ve kazanç tutarlarının tespiti için İdare’nin muhasebe defterlerinin incelenmesi gerektiği vurgulanmıştır (Tâlimâtname, 1919, s.15). Gerekli hallerde muhasebe defterlerini ibraz etmek bir tacirin yükümlüğü olarak gösterilip bu defterlerin intizamlı ve kanaat oluşturmaya uygun bir biçimde tutulmuş olması gerektiği hususu üzerinde de önemle durulmuştur (Tâlimâtname, 1919, s.22). Muhasebe

defterlerinde sahtecilik, mükerrer kayıt, tahrifat veya hile yaparak karını kısmen eksik gösteren veya kar etmemiş görüntüsü sunan mükelleflere para cezasının yanında üç aydan üç yıla kadar da hapis cezası öngörülmüştür (Tâlimâtname, 1919).

Kanunname-i Ticaret (1850)'ten bu yana muhasebe defterleri üzerinde kazıntı, silinti işlemleri yasaklanmış, muhasebe kayıtlarındaki hataların düzeltme kaydı ile gösterilmesi istenmiştir. Talimatname'de belirtilen ve EK-6'da örneği sunulan maktu ve müterakki vergilerin tahakkuk defterlerinde de aynı anlayışın takip edildiği görülmektedir.

Harp Kazançları Vergisi Beyannamesi'nde yer alan maddeler incelendiğinde de muhasebe ile ilgili önemli unsurların yer aldığı dikkat çekmektedir. Örneğin 1916, 1917 ve 1918 yılları Aralık ayı sonuna kadar net kar tutarını gösteren son üç ticari yılın bilançolarının onaylı birer suretinin sunulması zorunluluğu, şirket ana sözleşmesinde yazılı oran doğrultusunda ayrılan amortisman (beyannamede "imha" sözcüğü ile ifade edilmiştir) tutarının gösterilmesi, amortisman oranı ana sözleşmede yazılı değilse ilgili sabit varlıkların defter değerlerinin %2'si üzerinden ayrılan tutara beyannamede yer verilmesi, amortisman tutarı ilgili sabit varlığın defter değerinin %12'sinden fazla ise fazla tutarın gösterilmesi, bilanço düzenlenirken maliyet bedelinin altında gösterilen ticari malların ilgili farklarının gösterilmesi ve yıllık olarak ayrılan ihtiyat akçesi (ilgili vergiye kaynak teşkil etmesi için mevzuat gereği ayrılması istenen yedek) tutarlarının sunulması gibi hususlar bu duruma açıkça işaret etmektedir.

4.1. Harp Kazançları Vergisi'nin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Yaklaşım

Araştırma kapsamında Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesi işlemlerini doğrudan ele alan bir kaynağa ulaşılamamıştır. Bununla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesi anlayışından yola çıkılarak ilgili döneme yakın kamu gelirlerinin muhasebeleştirilmesini ele alan bazı düzenlemelerdeki kayıt anlayışından yola çıkılarak söz konusu vergiye yönelik muhasebe işlemleri için çalışmanın bu kısmında bir yaklaşım sunulmaya çalışılmıştır.

Araştırmacılar tarafından 1913 yılında "Vilayat Muhasebe-i Hususiyelerinde Tutulacak Kuyud ve Defatir-i Hesabiye Hakkında Târifname" ismi ile İstanbul'da Matbaa-i Osmaniye'de basılmış bulunan bir Târifname'ye ulaşılmıştır. Bu Târifname'de ilgili dönemde illerde müteşekkil bulunan il özel muhasebe kalemlerinin kayıtları, kullanacak oldukları defterleri ve muhasebe hesaplarını içermektedir.

Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesine yönelik doğrudan bir kaynağa erişilememiş olduğundan bu Târifname (1913)'de işleyiş kuralları belirlenen bir kısım muhasebe hesabından yola çıkılarak verginin muhasebeleştirilmesi hakkında bir fikir elde edilmesi amaçlanmıştır. Târifname her ne kadar 1913 yılında yayınlanmış olsa da devlet muhasebesi mantığı ile değerlendirildiğine kullanılan hesapların isim ve nitelik olarak değişmediği öngörülmektedir.

Târifname (1913, s.18) illerin icmal defterlerinde açılacak hesapları listelemiş ve hesapların çalışma prensipleri hakkında da bilgiler sunmuştur. Bu doğrultuda Târifname'de toplam 16 farklı muhasebe hesabının ele alındığı görülmektedir. Bu hesaplar Târifname'deki sıraları ile Varidat-ı Husuiye-i Vilayet, Sene-i Haliye Varidat-ı Mütihakıkası, Muhassasat,

İdare-i Hususiye Masarifi, Tediye Çeki, Emanat, Sarfiyat-ı Muvakkate, Eşhas Zimmeti, Müstakrizat, Avans, İdare-i Hususiye Hesab-ı Carisi, Mahsubat, Münakalat, Mal Sandığı Hesab-ı Carisi ve Ziraat Bankası Hesab-ı Carisi isimli hesaplardır (Târifname, 1913, s.18).

Târifname (1913) “vilayat muhasebe-i hususiyeleri” ile ilgili olması hasebiyle 1913 yılında yürürlüğe giren “İdare-i Umumiye-i Vilayat Kanun-u Muvakkatı” ‘nın (Torun, 2018) muhasebe işlemlerini ele alan bir düzenleme hüviyetindedir. Bu açıdan Târifname (1913)’nin bugünkü adıyla İl Özel İdaresi olan kurumun muhasebe işlemleri için yayınlandığı belirtilebilir. Bununla birlikte devlet muhasebesi anlayışının ortak yansımaları sonucu farklı kurumlar arasında olsa dahi benzer işlemlerin benzer muhasebe hesaplarında takip edildiği görülmektedir. Örneği Jandarma Teşkilatı’nın 1914 yılı muhasebe uygulamaları ele alındığında Târifname’de ele alınan hesaplar ile önemli bir kısmı örtüşen veya benzeşen Mahsubat, Jandarma Mesarif-i Mütchakkıkası, Sene-i Haliye Varidat-ı Mütchakkıkası, Emanet, Merkeze İrsalat, Diğer Sandıklar Namına Tahsilat, Mülhakattan Mahfuzat, Diğer Sandıkların Mahfuzatı, İstirdad ve Sarfiyat-ı Muvakkate gibi hesapların kullanıldığı görülmektedir (Yazan, 2017, s.27). Şüphesiz Türkiye Cumhuriyeti’nin devlet muhasebesi anlayışı Osmanlı devlet muhasebesinin devamı niteliğindedir. Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk dönem devlet muhasebesi anlayışını yansıtan önemli eserlerden biri Serkiz Nihad (Kiver) tarafından 1935 yılında yayınlanmış olan Devlet Muhasebesi Usulü isimli eserdir. Bu eserde kullanılan muhasebe hesaplarının da önemli benzerlikler gösterdiği görülmektedir. Bu doğrultuda tahakkuk esaslı devlet muhasebesi anlayışından yola çıkarak Harp Kazançları Vergisinin tahsiline yönelik muhasebe kayıtlarına ilişkin varsayımsal gösterimler aşağıda değerlendirilmiştir.

- i. Mükellefin mal sandığına nakden vergi ödemesi durumunda; vergi mükellefinden nakden tahsil edilen Harp Kazançları Vergisi için *Vezne Hesabı* borçlandırılırken ilgili senenin vergi gelirleri tahakkukunu gösteren *Sene-i Haliye Varidat-ı Mütchakkıkası* (Tahakkuk etmiş dönem gelirleri) hesabı alacaklandırılacaktır:

Vezne	x	x
	Sene-i Haliye Varidat-ı Mütchakkıkası	

- ii. 192 Numaralı 1922 Senesi Emlâk ve Temettu Vergileriyle Ağnam Resmî’nin ve Harp Kazançları Vergisi’nin Suret-i Tahsiline Dair Kanun, Harp Kazançları Vergisi’nin ilgili mahaldeki Ziraat Bankası şubesi aracılığıyla ödenmesi hükmünü düzenlemiştir (Gönüllü, 2017, s.457). Bu doğrultuda mükelleflerin Ziraat Bankası aracılığıyla vergi ödemesini gerçekleştirmesi durumunda ise Vezne Hesabı yerine Ziraat Bankası nezdinde açılmış kurum hesabı olan Ziraat Bankası Hesab-ı Carisi kullanılabilir:

Ziraat Bankası Hesab-ı Carisi	x	x
	Sene-i Haliye Varidat-ı Mütchakkıkası	

- iii. Harp Kazançları Vergisi'ne ilişkin Kararname ve Talimatname 1919 yılında yayınlanmış olmasına rağmen vergi tahsil işlemlerine 1920 yılsonundan itibaren başlanabilmiştir (Eldem, 1994; Gönüllü, 2017). Bunun yanında itiraz, taksitlendirme, cezai işlem vb. sebeplerle vergi alacaklarının takip eden dönemde tahsili gerçekleşebilmiştir. Bu durumda Sene-i Haliye Varidat-ı Mütihakkası hesabı yerine Sene-i Sabıka Varidatı'nın kullanıldığı bir kayıt mantığı öngörülebilir:

Vezne veya Ziraat Bankası Hesab-ı Carisi	x	x
		Sene-i Sabıka Varidatı

- iv. Mal sandığınca verginin bütçe gelirlerine aktarılması durumunda Sene-i Sabıka Varidatı hesabı borçlandırılırken karşısında bütçe gelirlerine aktarılmak üzere Varidat hesabı isimli gelir hesabı alacaklandırılabilir:

Sene-i Sabıka Varidatı	x	x
		Varidat

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Harp Kazançları Vergisi savaş koşullarının oluşturduğu olağanüstü şartlarda elde edilen olağanüstü kazançlardan alınması planlanmış bir vergi türüdür. Savaş yıllarında uzun tartışmalara muhatap olmakla birlikte Birinci Dünya Savaşı'nın bitiminden yaklaşık bir yıl sonra yasal zemine kavuşmuş ancak uygulanmasına Kurtuluş Savaşı yıllarında başlanabilmiş ve 1925 yılına kadar ilgili verginin tahsilatı yapılmıştır. Bu vergiden elde edilen kamusal gelir benzer vergileri uygulayan ülkelerle kıyaslandığında düşük seviyelerde kalmıştır. Nitekim dolaysız gelir vergileri içindeki payı da oldukça düşük seyretmiştir.

Harp Kazançları Vergisi'nin uygulama zeminini ele alan ilk yasal düzenleme –daha önceden yayınlanmış olan Kararname'nin genel hatlarını açıklayan- 1919 yılında yayınlanan Tâlimâtname'dir. Bu düzenlemede verginin mükellefiyeti, matrahı, tarhı, vergi muafiyetleri, şahıs ve şirketlerin vergi karşısındaki durumu, verginin tarh ve tahsili için oluşturulmuş komisyonların nasıl teşekkül edeceği, görevleri, sorumlulukları, denetimleri ve vergiye yönelik cezai işlemler gibi hususlar hakkında ayrıntılı bilgiler yer almıştır. Buna ek olarak Tâlimâtname'yi önemli kılan bir diğer husus, bir kısmı muhasebe belgesi olarak da değerlendirilebilecek vergiye yönelik belge örnekleri ile vergi kayıt defterlerine ilişkin örnekler sunuyor olmasıdır. Çalışma kapsamında Tâlimâtname metninin yanında bu belge ve defter örnekleri de transkripte ve tahlil edilmeye çalışılmıştır. Özellikle belge ve defterlerin Osmanlıca örneklerinin transkripte edilmesi yoluyla birebir sunumu tercih edilmiş, biçim ve kavramlar orijinalliği yansıtması açısından dönüştürülmemiştir.

Tâlimâtname, muhasebe açısından da dikkat çekici yaklaşımlar içermektedir. Bilançoların bir denetim unsuru olarak değerlendirilmesi, muhasebe defterlerinin taşınması gereken nitelikler, bilanço ve yevmiye defterinin kavramsal olarak farklı kullanılışları gibi hususlar bu yaklaşımları yansıtmaktadır.

Bu çalışmada Tâlimâtname'nin ilgili hükümleri ele alınarak değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte Harp Kazançları Vergisi'nin muhasebeleştirilmesine yönelik doğrudan bir kaynağa ulaşılamamış olması nedeniyle dönemin devlet muhasebesi anlayışını yansıtan bazı düzenlemelerden yola çıkılarak ilgili verginin muhasebeleştirilmesi için bir yaklaşım geliştirilmiştir. Bu yaklaşım devlet muhasebesi anlayışı zaviyesinden verginin tahsiline yönelik kayıtlarla sınırlı tutulmuştur. Elbette vergi alacağının oluşması, vergi terhini ve terkini, cezai işlemlerin uygulanması, önceden vergiye tabi iken daha sonra vergi muafiyeti tanınması gibi pek çok işlem gerek devlet gerekse mükellef açısından muhasebeleştirme boyutu ile ele alınabilecektir. Takip eden çalışmalarda konu bu yaklaşım üzerinden değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- Akgün, S. K. (2012). Cumhuriyet duyurulurken geride bırakılmayan bir kurum: Hilal-i Ahmer cemiyeti. *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 39, 111-136.
- Arslan, C. B. (2016). Birinci dünya savaşı ve harp vergisi. *Akademik Bakış Dergisi*, 57, 73-83.
- Bostancı, E. (2019). Harp kazançları vergisi'nde muafiyet durumu ve uygulaması. *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, 35/1, 31-50.
- Eldem, V. (1994). *Harp ve Mütareke Yıllarında Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomisi*. Türk Ankara: Tarih Kurumu Basımevi.
- Gönüllü, A. R. (2015). Milli mücadele ve cumhuriyet döneminde hayvanlar vergisi (1920-1962). *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, 38, 69-102.
- Gönüllü, A. R. (2017). I. dünya savaşı sonundan cumhuriyet'in ilk yıllarına kadar harp kazançları vergisi (1919-1925). *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, 42, 451-485.
- Harb Kazançları Hakkında Kararnamenin Suver-i Tatbikiyesini Mübeyyin Tâlimâtname* (1919). İstanbul: Matbaa-i Amire. <http://isamveri.org/pdfrisaleosm/R255609.pdf> (Erişim Tarihi: 13.03.2021)
- Nihat, S. (1935). *Devlet Muhasebesi Usulü*. İstanbul: Arkadaş Matbaası.
- Tabakoğlu, A. (2000). "İmdâdiyye" maddesi. TDV İslam Ansiklopedisi, 22.Cild. <https://islamansiklopedisi.org.tr/imdadiyye> (Erişim Tarihi: 15.03.2020).
- Torun, S. F. (2018). 1913 Tarihli idare-i hususiye-i vilâyât talimâtname'sine göre vilâyet bütçelerinin yasalaşması. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi*, 58/1, 59-81.
- Tüzün, N. (2019). Birinci dünya savaşı sürecinde ortaya çıkan harp zenginlerinin sabah, tanin ve vakit gazeteleri'ne yansımaları. *Tarih ve Gelecek Dergisi*, 5/2, 375-392.
- Vilayât Muhasebe-i Hususiyelerinde Tutulacak Kuyûd ve Defâtîr-i Hesâbiye Hakkında Târîfname* (1913). İstanbul: Matbaa-i Osmaniye.

- Yazan, Ö. (2017). 1914 yılında osmanlı jandarma teşkilatında muhasebe uygulamalarına yönelik bir inceleme. *Akademik Bakış Dergisi*, 62, 11-33.
- Yeşilyurt, Ş. (2016). Varlık vergisi hakkında bir değerlendirme. *Uluslararası Yönetim, İktisat ve İşletme Dergisi*, 12/27, 293-310.

EKLER:
Ek-1: Harp Kazançları Hakkında Mükellefin Vereceği Beyanname

CEVAP	SUAL
	1
	2
	3
	4
	5
	6
	7
CEVAP	SUAL
	5
	6
	7

Ek-2 Beyanname Kayıt Defteri

MÜKELLEFLİN TARAFINDAN VERİLEN BEYANNAMELERİN KAYDINA
MAHSUSTUR

Şube:.....
Kaza:.....

MÜLAHAZAT	Beyanname mukabilinde mükellefine verilen makbuzun		Beyannamenin Numerosu	Beyannamenin tarih-i teslimi	Mükellefin isim ve sıfat ve zanaatı ve mahal-ikametiyile mevki-i ticareti	Kaydın Mütessesil Numarası
	Numerosu	Tarhi				

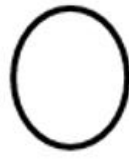
Ek-3 Beyannamesini Teslim Etmiş Mükellefe Verilen Makbuz

Varak

Cild

MAKBUZ

Şube:.....
Kaza:.....

Beyannamenin Numerosu	Beyannamenin Tarih-i Teslimi	Mükellefinin İsim ve Sıfat ve Sanatı ve Mahal-i İkametiyile Mevki-i Ticareti	Kaydın Mütessesil Numerosu
Tarih Komisyonu Mühr-ü Resmisi			
			
133			L

Ek-4: İhtarname Örneği

Varak ----- Harb Kazançları Vergisi Hakkında İhtarname Diproçanı	Cild ----- Kazası--- Şubesi---
Mükellefin İsim ve Şöhreti ve Mahal-i İkametiyle Ticaretgahı	Mükellefin İsim ve Şöhreti ve Mahal-i İkametiyle Ticaretgahı
Mükellefin rühbü veya arzısı	Harb Kazançları Vergisi hakkındaki kararınemrin yitirübirinci maddesinde (beyanname itasıyla mübellef olanlar müddet-i rımayyene zarfında beyannamelemin vermeyişinden dolayı beş gün mehlul verilir. Bu müddet zarfında dahi beyannamelemin vermeyişini vergisi komisyonca zarfından ve 'sentakdir obumur ve bu halde tahakkuk ettirilen vergiye rısfıkadar da ceza zam obumur) diye mülhazır bulurmasına nazaran işbu ihtarname tairünderitibaren on beş gün zarfında icap eden beyanname ita oburmedüğü takdirde halkımızla kararname ahk am-ı cezasıysı tafrik obunacağı beyan obumur efendim.
Mükellefe tarih-i tebliğ	Tarih Komisyon Mühürü Esması
133	133
İmza	L

Ek-5: İhtarname Kayıt Defteri

İHTARNAMENİN KAYDINA MAHSUS DEFTERDİR		Sahife Numerosu-----			
MULHAZAT	Merbut Olduğu Kaza veya Şube	İhtarnamenin		Mükellefin İsim ve Şöhreti ve Mahal-i İkameti ile Ticaretgahı	Defterin Sıra Numerosu
		Numerusu	Tarihi		

Ek-8: İtiraz Dilekçesi Kayıt Defteri

MULHAZAZAT	Vergi Tarzına Mahsus Defterin Sıra Numerosu	İSTİDADA MAKAMINDA MUKELLEFINİ VERİLEN MAKBUZAT		İSTİDANIN		MUKELLEFIN İSİM VE ŞÖHRETİ	Kayıt Sıra Numerosu
		Numerosu	Tarhi	Tarih-i Sevki	Numerosu		

Ek-9: İkinci İhbarname Örneği

Varak		Kazakistan Şubesi		Şubesi	
HARB KAZANÇLARI HAKKINDA MERKEZ KOMİSYONUNCA MÜTEAHHİZ KARARIN TEBLİĞİNİ MÜBEYYİN İKİNCİ İHBARNAMEDİR					
Haber İtiraz zamanı icap eden cezası	Komisyonca kabul olunan miktar	İtiraz olunan miktar	Eldayet tarh komisyonunca tarh olunan vergi miktarı	İtiraz eden mükellefin isim ve şubesi ve mülk-1, ikamet-1, ticaret-1	İtiraz eden mal mermumun isim ve sanat-1, mermumiyeti
Kuruş	Kuruş	Kuruş	Kuruş		
Para	Para	Para	Para		
Tarih Komisyonu Mühür-ü Fesmusi					
133					
L					
O					

Ek-10: Harp Kazançları Vergisinin Tahsili İçin Mükellefe Verilen İhbarname

Vazak ----- -----		MUKELLEFE TARH OLUNAN HARPKAZANCI VERGİSİNİ MUBEYYİN İHBARNAMEDİR				Cild----- Şubesi-----	
Kazaine istinadent tahdedilmiş ise nev-i kazine	Verginin müstened olduğu maddesi.	Tarih obunan müterakki vergi miktarı	Harp kazançları vergisine matrah teşkil eden temettü-ü ferkalade		Adi temettü mukabili olarak temzili icap eden	Mükellefin tayin obunan temettüat-ı safiyesi	Mükellefin İsmi ve Şöhreti
			Kuruş	Para			
Tarih komisyonu mühürü resmisi							

OSMANLI DEVLETİ'NDEKİ RUMLARIN TİCARET EĞİTİMİNE BAKIŞ AÇISI; İSTANBUL - HEYBELİADA RUM TİCARET MEKTEBİ İLE MİLLİ LİSANLAR VE TİCARET MEKTEBİ *

Seda Sağlamyürek Taşdemir ¹

ÖZ

Osmanlı Devleti'nde (1299 – 1922) tarihleri arasında birçok cemaat okullar açmıştır. Açılan bu okullarda hiçbir zaman tekdüze bir eğitim verilmemiştir. Okulların programlarına mutlaka mesleki, dini eğitim veren şubeler ya da dersler eklenmiştir. Osmanlı sosyo ekonomik düzeninde tüccar sınıfının gayrimüslimlerden oluşmasından dolayı özellikle dikkat çekilmesi gereken nokta yine bu meslek grubunda okullaşmanın da gayrimüslimler tarafından atılan adımlarla gerçekleşmiş olmasıdır.

Dönemin en iyi ticaret okullarından ve Osmanlı Devleti'nin ilk ticaret okulu olma özelliğini taşıyan Heybeliada Rum Ticaret Mektebi de yine gayrimüslimler tarafından yani Rumlar tarafından 1831 yılında kurulmuştur.

Çağının çok üstünde eğitim sunan Heybeliada Rum Ticaret Mektebi, Rumlar tarafından açılan tek ticaret okulu değildir. Bilhassa ticarete aktif rol oynayan Rumlar, günümüzde adı pek duyulmamış ve üzerine pek bir çalışma yapılmamış olan Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi 'ni de açan cemaattir.

Bu çalışmada Heybeliada Rum Ticaret Mektebi üzerine yapılan çalışmalara ek olarak ticaret okulunun Rumca kaynaklarından elde edilen bilgiler ve okul üzerine yapılan çalışmalar değerlendirilmiştir. Ek olarak Rumlar tarafından kurulan Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi'nin Rumca ve Fransızca kaynaklarından elde edilen bilgilerle okul tanıtılmaya çalışmıştır.

Anahtar Kelimeler: Rumlar, Ticaret eğitimi, Heybeliada Rum Ticaret Mektebi, Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi.

Jel Kodu: A20, J15, N0, N7, I21

* Bu çalışma, 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında Trabzon'da gerçekleştirilen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi'nde sözlü olarak sunulmuş bildirinin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Dr., saglamyurekseda@gmail.com, Orcid ID: 0000-0002-1162-9037.

Atıf (Citation): Taşdemir, S. S. (2021). Osmanlı Devleti'ndeki Rumların Ticaret Eğitimi Bakış Açısı; İstanbul - Heybeliada Rum Ticaret Mektebi ile Milli Lisanlar ve Ticaret Mektebi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 155-176.

**PERSPECTIVES OF THE GREEKS IN THE OTTOMAN EMPIRE TO
TRADE EDUCATION; ISTANBUL – THE GREEK TRADE SCHOOL OF
HEYBELIADA HALKI / NATIONAL LICENSES AND TRADE HIGH SCHOOL**

ABSTRACT

Many congregations and state schools opened in the Ottoman Empire (1299 – 1922). In these opened schools, a uniform education was never given. Branches or courses providing vocational and religious education were added to the programs of the schools. Since the merchant class was composed of non-Muslims in the Ottoman socio-economic order, the point that should be especially noted is that the schooling in this occupational group also took place with the steps taken by non-Muslims.

Heybeliada Halki Greek Commercial School, which is one of the best trade schools of the period and the first trade school of the Ottoman Empire, was also founded by non-Muslims, namely the Greeks. Heybeliada Greek Trade School, which offers education far ahead of its time, is not the only trade school opened by the Greeks. Especially the Greeks, who play an active role in trade, are the community that opened the National Languages and Trade High School, whose name is not heard much these days and not much work has been done on it.

In this study, in addition to the studies on the Greek Commercial School in Heybeliada, the information obtained from the Greek sources of the trade school and the studies on the school were evaluated. In addition, the school tried to be introduced with the information obtained from the Greek and French sources of the National Languages and Trade High School founded by the Greeks.

Keywords: Greeks, Trade education, Heybeliada Greek Trade School, National Languages and Trade High School.

Jel Code: A20, J15, N0, N7, I21

1. GİRİŞ

Osmanlı Devleti millet sistemi ile yönetilen ve dini inançlara göre müslüman/gayrimüslim olarak şekillenen bir devlettir. Farklı dini inanca sahip milletler, devlet içerisinde serbest bırakılarak idari, siyasi, mali ve ticari alanlarda yer almalarına olanak tanınmıştır.

Duman'a göre Osmanlı Devleti'nde iktisadi faaliyetlerin devletin alanı dışında bırakılması sadece basit bir etkinlik olarak görülmesinden kaynaklanmamaktadır. Osmanlı'nın kendine özgü olan teokratik yönetim anlayışında merkeze karşı yükselecek her türlü oluşumun önünün kesilmesi gerektiği düşünülmüştür. Bu durumda sadece gayrimüslimlerin iktisaden yükselmelerini sağlamamış, aynı zamanda müslümanların sivil bir oluşuma yönelmelerinin de önü kesilmek istenmiştir. Dolayısıyla Osmanlı'nın müslüman tebaasından olanların ticari faaliyetlerde bulunma istemleri doğrudan devlet nezdinde engellenmiştir (Duman, 2007: 36,37).

Osmanlı ekonomisinin uzantısı olan ticaretin büyük bir çoğunluğunun gayrimüslim halka bırakılmasının etnik iş bölümü oluşturulmak istenmesinden kaynaklandığını düşünen araştırmacılar bulunmaktadır. Bu düşüncenin yanı sıra müslüman halkın hakim millet statüsünde görülüp tarımsal faaliyetlerde ön plana çıkarıldığını, önemsenmeyen sanayi ve ticaretin ise gayrimüslim halka bırakıldığını düşünenleri eleştiren araştırmacılar da bulunmaktadır (Sağlamyürek, 2014: 28).

Her ne kadar bu konuda tartışmalar devam etse de gayrimüslimler, Osmanlı ticarinde çok uzun yıllar varlıklarını sürdürmüşlerdir. Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyet dönemi kadar geçen süreçte ticari hayatı ve uzantılarının belirli gayrimüslim gruplar arasında şekillenmesi de bu alanda açılan okullara yansımıştır. Bu anlamda açılan ve Osmanlı'nın ilk özel ticaret mektebi sayılabilecek okul Elen Ticaret Okulu ya da başka bir adıyla Heybeliada Rum Ticaret Mektebi'dir. 1831 yılında Sultan II. Mahmut döneminde zengin Rum tüccarlar ve bankerler tarafından kurulan okul, bu alanda kurulan birçok okula örnek teşkil etmiştir.

Özellikle II. Meşrutiyet'in ilanından sonra Rum okullarındaki artış, ticaret okullarının açılmasına etki etmiştir. 1905 yılında kapatılan Elen Ticaret Okulu'ndan 4 sene sonra 1909 yılında Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi kurulmuştur. İstanbul'da bulunmuş olan her iki okulda Rumlara aittir.

2. RUM OKULLARINDA EĞİTİM

Osmanlı Devleti'nde Rumca konuşanların dışında kalan, Sırlar, Bulgarlar, Romenler, Ortodoks Arnavutlar, hatta Türkçe konuşan Karamanlılar "Rum" olarak tanımlanmaktaydı (Işıksal, 1969: 39). Rum Ortodoks cemaatinin başında ise Rum Patriği bulunmaktaydı. Patrik, Rum Ortodoks Kilisesi'nin başı olduğu için hem din hem de yönetimde cemaat lideri aracılığıyla siyasi güce sahipti. Bu sebepten Patrik, Rum cemaati ile ilgili Osmanlı Devleti'ne karşı hukuki, mali ve eğitim kanalında tek sorumlu kişi olmuştur.

Osmanlı Devleti'ndeki Rum okulları, Rum cemaati tarafından kurulup yönetilmenin yanı sıra devlet içerisinde yönetim bağımsızlığına sahiptiler. Fakat Rum Ortodoks Kilisesi'nin ağırlığı okulların üzerinde her zaman hissedilmekteydi.

XIX. yüzyıla kadar geleneksel bir şekilde ilerleyen kilisenin etkinliği, 1869 yılında Maarif-i Umumiye Nizamnamesi ile tamamen değiştirilmiştir. Bu Nizamname ile Osmanlı Devleti'nde bulunan tüm okullar iki kısma ayrılmıştır. Yönetim ve idaresi Osmanlı Devleti'ne ait olanlara Mekâtib-i Umumiye, denetimi devlete kuruluşu ve idaresi kişi veya cemaatlere ait olanlar ise Mekâtib-i Hususiye denilmiştir. Mekâtib-i Umumiye yani resmi okullar, iptidai (ilkokul), Rüşdiyye (orta okul), idadi (lise), sultaniye (saray okulu) ve Ali (yüksek okul) olarak beş kısma ayrılırken, Mekâtib-i Hususiye yani özel okullar ise müslim, gayrimüslim (azınlık ve cemaat) ve ecnebi (yabancı) devletler tarafından açılan okullar olmak üzere üç kısma ayrılmıştır (İbnü's- Şeyh Nafi, 2001: 445).

Maarif-i Umumiye Nizamnamesi 1869 yılında düzenlenmeden önce Rum cemaatinde ortaya çıkan ayrışmalar sonucunda ciddi değişimler olmuş ve bu süreçte 1862 yılında Rum Patrikliği Nizamnamesi düzenlenmişti. Yapılan düzenlemelerle cemaatin işleyişinden sadece ruhban üyeleri değil aynı zamanda cemaatin sivil temsilcilerinden oluşan karma meclis üyelerinin de sorumlu olacağı kararlaştırılmıştır (Eksertzoglou, 2004). Yeni düzenlemeler sayesinde Rum okulları, Patrikhane'nin parçası olmaktan bir nebze olsa kurtularak laik eğitim düzenine geçiş yapmıştır (Davison, 1963).

Rum Patrikliği Nizamnamesi ile Rumlara eğitim alanında laik, din dışı bir kimlik kazandırılmak istenmiştir. XIX. yüzyılın ikinci yarısında Patrikhane'nin yanı sıra Rum

burjuvazisinin de etkisi görülmeye başlanmıştır. Bu iki gücün dengesi zaman içinde Rum burjuvazisinin lehine bir hal almıştır. Fakat İstanbul Rum Filoloji Cemiyeti (Ellinikos Filologikos Sillogos Constantinupoleos) katkıları sayesinde 1880'lerde tamamen dini kurumlar etrafında şekillenmeyen bir eğitim ağı oluşturulmuştur (Anagnostopulu, 1999).

Osmanlı Devleti eğitim sisteminde ise Rumların eğitim kurumlarını açması diğer azınlıklara göre farklılıklar göstermiştir. Bu farklılıklar Rum cemaatine bir bakıma üstünlükler sağlandığını ortaya koymaktadır. Rum cemaati dışındaki cemaatler, okullarını açabilmek için ders programlarını, derslerde okutulacak kitaplarını, öğretmenlerin isimlerini ve diplomalarını, metropolitler tarafından mahalli maarif müdürüne sunmak zorunluluğu ile karşılaşırken, Rum Patrikhanesi'ne bağlı okullar ruhsat alabilmek için yalnızca okulun bulunduğu yer ve derecesini içeren bilgileri sunmaları yeterli görülmüştür (Vahapoğlu, 1992). Bu sayede Rum okullarında ciddi bir artış gözlemlenmiştir.

Rum okullarının artması ile Rum eğitim-öğretiminin niteliği de hızla gelişmiştir. Böylece Rum çocukların daha iyi eğitim beklentisiyle misyoner okullarına gitmeleri engellenmeye çalışılmıştır. Ayrıca Rum burjuvazisinin nitelikli orta sınıf oluşturma çabası ve ticaretle uğraşan Rum tüccarlarının eleman açığı da bu okullarla kapatılmıştır.

Rum burjuvazisi sosyal dönüşümü gerçekleştirmek için en etkili yolun eğitimden geçtiğini düşündüğünden, eğitim-öğretim etkinliklerinde başı çekmeyi sürdürmüştür. Bilim faaliyetlerini yayacak cemiyetler kurup okullar açmış, kitaplar ve çeşitli yayınlarda bulunmuştur. Örneğin, 1870-1880 yılları arasında, Osmanlı Devleti'nde 125 civarında Rum ilim/kültür derneğinin olduğu ve bu sayının ileriki yıllarda artarak ikiye katlandığı bilinmektedir (Ergün, 1996).

Bazı yıllar itibariyle İstanbul ve taşra illerinde bulunan Rum okul türü ve öğrenci sayıları aşağıdaki Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 1: İstanbul'da bulunan Rum Okulu türü ve Öğrenci sayıları (1893)

Türü	Okul Sayısı	Kız	Erkek	Toplam
İptidai	91	5291	9212	14503
Rüşdiyye	59	4854	8171	13025
İdadi	10	632	1690	2322
Toplam	160	10777	19073	29850

Osmanlı Devleti'nde 1902-1903 yıllarında Ankara, Adana ve İstanbul dışındaki yerlerde ise, 821 Rum okulu ve bu okulların -Edirne ve Erzurum hariç- 44025 erkek ve 12911 kız öğrencisi vardır. 1905-1906 eğitim yılında ise Adalar ve Anadolu'daki Rum okulları 1496, öğrenci sayısı da 119690'dır. İstanbul ve Edirne'de ise farklı düzeylerde 602 okul ve 51909 öğrenci bulunmaktadır (Ergün, 1996).

Tablo 2: Taşra İllerdeki Rum Okulu Türü ve Sayısı (1908)

Türü	Gece (Yatılı)			Gündüz			Toplam
	Erkek	Kız	Karma	Erkek	Kız	Karma	
İptidai	2	1	-	742	197	647	1589
Rüşdiyye	1	2	-	110	31	49	193
İdadi	7	2	-	19	6	5	39
Dârümuallimîn	1	-	-	-	-	-	1
Ruhban Mektebi	1	-	-	-	-	-	1
Toplam	12	5	-	871	234	701	1823

Tablo 2’deki karma eğitim günümüz anlamında kız ve erkek öğrencilerin aynı sınıfta beraber eğitim aldığı gibi düşünülmemelidir. Buradaki karma eğitim kız ve erkek öğrencilerin aynı kurumda fakat ayrı sınıflarda eğitim gördüğünü göstermektedir. Osmanlı Devleti’nde günümüz koşullarındaki gibi bir karma eğitim söz konusu değildir (Güçtekin, 2012: 126).

Tablo 3: 1907-1908 Yıllarında Taşra Vilayetlerindeki Rum Okullarındaki Öğrenci Sayısı

Türü	Gece (Yatılı)		Gündüz		Toplam
	Erkek	Kız	Erkek	Kız	
İptidai	-	-	33667	12157	45824
Rüşdiyye	143	117	14651	7537	22448
İdadi	921	281	4254	1824	7280
Dârümuallimîn	147	-	-	-	147
Ruhban Mektebi	40	-	-	-	40
Toplam	1251	398	52572	21518	75739

Tablo 2 ve 3 ‘te görüleceği üzere, Rum cemaatinde en fazla öğrenci iptidai ve Rüşdiyye okulu türlerinde bulunmaktadır. Bu okullar arasında iptidailerin yatılı okulları bulunmaz iken rüştiyelerin yatılı öğrencileri bulunmaktadır. Rüştiyelerin yatılı ve gündüzlü öğrencileri arasında erkeklerin sayısı kızlara göre daha fazladır. Aynı durum idadi seviyesindeki okullar içinde geçerlidir. Dârümuallimîn (öğretmen okulu) ve ruhban (din okulu) okulunda ise sadece erkek öğrenci bulunmaktadır.

2.1. Rumlar ve Ticaret Eğitimi

Rumlar, Osmanlı Devleti’nde ticaretin yansıra bankacılık ve finans alanında da önemli rol oynamışlardır. O yıllarda (Arzova, 2020: 39).

XVIII. ve XIX. yüzyıllarda Osmanlı toplumu içerisinde tüccarlar ağırlık ve önem kazanmaya başlayarak yükselişe geçmiştir. Doğu ve batı ile ticari ilişkileri yürüten Ortodoks Rumlar önce servet, ardından Osmanlı bürokrasisi içinde siyasi statü ve Patrikhane üzerinde nüfuz kazanmıştır.

Kurulan ticari ilişkilerle birlikte edinilen Batılı yaşam deneyimi Rumlar üzerinde son derece yaratıcı etkileri oluşturmuştur. Ekonomik gelişme, kendi etnik cemaatlerine tarihsel bir geçmiş sunan ve geleceği aydınlanmanın getirdiği açılımlar doğrultusunda yorumlayan yeni bir entelektüel kesim yaratmıştır (Karpat, 1983; Berkes, 1970). Bu kesim her geçen gün ticarete etkin bir duruma gelmiş ve söz sahibi olmuştur. Özellikle Rumların ellerinde bulundurdukları ticari faaliyetleri sürdürmek adına kazandıkları servet sayesinde çocuklarını eğitim için daha

iyi olduğunu düşündükleri Batı ülkelerine göndermiş aynı zamanda da Osmanlı Devleti sınırları içinde okullar kurmuşlardır (Jusdanis, 1998).

Böylece Osmanlı Devleti'nde ilk ticaret okullarının temelleri Rumlar tarafından atılmıştır. Bu ticaret okulları şüphesiz Rum tüccarların orta sınıf eleman ihtiyacının karşılanmasına ve ticaret bilincinin oluşmasına büyük katkılar sağlamıştır.

İlk olarak Heybeliada'daki Rum Ticaret Okulu (Ellinoemboriki Sholi Tis Halkis) sonrasında da Milli Lisanlar ve Ticaret Okulu (Ethnikı Sholı Grammaton Kai Emporiou) kurulmuştur. Bu okullar İstanbul'da ticaret eğitimi adına açılan en önemli okullardır.

2.1.1. Heybeliada'da Rum Ticaret Okulu (Ellinoemboriki Sholi Tis Halkis)

Osmanlı Devleti'nde kurulan ilk özel ticaret okulu Heybeliada'daki Rum Ticaret Mektebi'dir. 1831 yılında zengin Rum tüccarlar ve bankerler, şehrin gürültüsünden uzakta, öğrencilerin sadece derslerle ilgilenebileceği en uygun yer olarak seçilen Heybeliada'daki Panayia (Meryem Ana) Kamariotisa adı ile bilinen manastırda ticaret okulunu kurmuşlardır (Nejat Gülen, 1985: 133; Arzova, 2020: 70).



Fotoğraf 1: Heybeliada Rum Ticaret Mektebi'nin 1835 ve 1905 Tarihli Mühürleri

Kaynak: Tuğlacı, 1992: 175-176



Fotoğraf 2: Heybeliada Rum Ticaret Mektebi

Kaynak: Agos Gazetesi, 2020

Heybeliada Rum Ticaret Mektebi çağdaş bilgilere sahip üretim ve ticaret konularında çalışacak, aynı zamanda kültür düzeyi yüksek ve sağlam ahlaka sahip gençler yetiştirmek amacıyla kurulmuştur (Agos Gazetesi, .2012).

2.1.1.1. Rum Ticaret Mektebinin Eğitim Kadrosu

1831 yılında İstanbul'da kurulan Rum Ticaret Okulunun ilk müdürü ve ilk profesörü (öğretmen) Antoine Silymnios dur (Chassiotis, 1881: 433).

1834'te Abraham Homerolis, Silymnios'un yerine getirilmiştir. 5 öğretmenle eğitimine devam eden okul, 1839 yılına kadar bu kadroyla eğitimini sürdürmüştür. Sonraki bir yıl boyunca görevi Daniel Magnis devralmış ve okulun tarihinde üçüncü müdür olarak kayda geçmiştir. Magnis'ten sonra göreve gelen keşiş Barthélemy Coutloumouciou zamanında okul büyük ün kazanmıştır (Chassiotis, 1881: 433-434).

1851 yılında Sélencie Piskopos'u M.Antime Mazarakis döneminde ticaret okulu ciddi ilerlemeler kaydetmiştir. 1868 yılında okulun yapısı yeniden tasarlanarak 2 ayrı bölüme ayrılmıştır (Chassiotis, 1881:434). Böylece tam bir lise görünümüne kavuşan okulda, pratik ve ticari bölümler kurulmuştur (Arzova, 2020: 72).

Başlangıçta yatılı ve beş sınıftan oluşan okul, 1870'lere doğru geçirdiği düzenlemelerle yedi sınıflı bir eğitim kurumuna dönüşmüştür. Bu dönemde müteveli heyetinde bulunan kişilerce okulun laboratuvar kısmı da geliştirilerek fizik aletleri, mineraloji ve paloeontoloji koleksiyonları getirilmiştir (Tuğlacı, 1992: 175).

1873 yılındaki müdürü Hristos Papadopulos zamanında uygulanan reformlarla ticaret okulu, bütün Osmanlı Devleti sınırlarında tanınır hale gelmiştir (Agos Gazetesi, 2012).

Heybeliada Rum Ticaret Mektebi, 1876 yılında Ulusal Üniversite tarafından tam donanımlı yüksekokul olarak tanınmıştır. Fransız ve Alman Ticaret Okullarının yapısı izlenerek ticarete gerekli bilgilerin verilmesi amacıyla bir sınıf daha okula eklenmiştir (Arzova, 2020: 72). Devamındaki süreçte ise eğitim sekiz sınıf üzerinden yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 4: Heybeliada'da Rum Ticaret Okulu Öğretmen Listesi

Bilinmiyor-1834	Stelzimnios Antonios	(Bilgin)
Bilinmiyor- 1839	Homeris Abramios	(Bilgin)
Bilinmiyor- bilinmiyor	Xanthopoulos Konstantinos	(Bilgin)
	Trpezountios	
Bilinmiyor-bilinmiyor	Voulisma Efstathios	(Bilgin)
Bilinmiyor- bilinmiyor	Evelpidis Dorotheos	(Bilgin)
Bilinmiyor- bilinmiyor	Papadopoulos Christos	(Bilgin)
Bilinmiyor- bilinmiyor	Dimitriadis D.	(Bilgin)
Bilinmiyor- bilinmiyor	Paranikas M.	(Öğretmen)
Bilinmiyor-bilmiyor	Spatharis Andreas	(Öğretmen)
1839-1840	Daniel Magnis	(Öğretmen)
1840-1846	Cottbus'tan Bartholomew	(Alim)
1840-1846	Lefakis Stephanos	(Öğretmen)
1846-1847	Philates Ioannis	(Bilgin)
1849-1850	Lefakis Sfanos	(Öğretmen)
1850-1851	Razis Gerasimos	(Alim)
1851-1866	Mazarakis Anthimos	(Alim)

Bu yeni sisteme göre Rum ticaret okulunun son üç sınıfı, Âlî olarak nitelendirilmiştir. Mektebin Âlî sınıfları da kendi içerisinde iki şubeye ayrılarak; ilk şubesinde ticaret ile ilgisi

olmayan bilimler, diğerinde ise ticaret ve banka ile ilgili dersler verilmiştir (Cevdet, 1905: 165).

1881 yılına gelindiğinde okulun müdürü M.C. Chranthopoulos'un eğitim kadrosunda 10 profesör bulunmaktadır (Arzova, 2020: 72).

2.1.1.2. Rum Ticaret Mektebinin Öğrenci Durumu

1831 yılında kurulan okula, 1881 yılına kadar 4.180 öğrenci devam etmiştir. Öğrencilerin çoğunluğu okul ücretini, yemek ve eğitim için yıllık ödemişlerdir. Okul ücreti öğrenci başına yıllık 50 TL ya da 1.150 Frank dır. 20 kadar maddi durumu elverişsiz öğrenciye tüccar zümre burs verilmiştir.

Heybeliada Rum Ticaret Okulunun sunduğu hizmetler çok büyüktür. Rum hazırlık okulu ve tam ticaret okulu olarak ikiye ayrılan okulda normal eğitimin dışında yoğun bir şekilde Fransızca, İngilizce, Türkçe ve Almanca dil dersleri verilmiştir. 1881 yılında okulun öğrenci sayısı 265 öğrenciye çıkmış, okulun gideri de 92.000 franka yükseltilmiştir. Ticaret okulu her ne kadar varlığını devam ettirmesi için devrin zengin Rumları tarafından desteklenmiş olsa da öğrencilerin yatılı olması ve tüm ihtiyaçlarını burada karşılaması sebebiyle öğrencilerden her zaman belli bir eğitim ücreti alınmıştır (Türker, 2003: 41).

Ticaret Okulu eğitim verdiği süre içerisinde oldukça geniş bir coğrafyaya ulaşmıştır. Bunun sayesinde sadece Atina'dan değil Odessa, Köstence, İskenderiye, Marsilya'dan Rum öğrenciler öğrenim görebilmek için gelmiştir (Türker, 2003: 40).

Ayrıca geneli Rum olmakla beraber Rumca öğrenmek amacıyla okula girmiş birkaç İngiliz öğrencinin de olduğu bilinmektedir. Öğrenim verdiği süre boyunca ticaret okulundan binlerce öğrenci diploma alarak mezun olmuştur. Bunlar arasında büyük bankerler, tacirler bulunmaktadır. Örneğin 1900'lü yılların başlarında Atina Bankasının başmüdürü olan Mösyö Eliaco, zamanın hem bankeri hem de Galata'da büyük petrol taciri olan Mösyö Arvantidis ve bir dönem İngiltere'nin Manchester şehrinin büyük tacirlerinden Nikola Konyadis de bu okulun mezunlarındandır (Cevdet, 1905: 166).

2.1.1.3. Rum Ticaret Mektebinde Ticaretle İlgili Dersleri

8 yıl eğitim verilen okulda ticaret dersleri 5. yıldan itibaren başlamaktadır. 5. sınıf dersleri ticari eğitim adına verilen derslerin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Kaynaklarda detaylandırılan ticaret derslerinin, sınıflara göre ana başlıklar halinde sıralaması şu şekildedir;

5. Sınıf Dersleri

A-Ticaret Kavramı ve Ticari Belgelerin İncelenmesi

Ticaret, Tüccar, Borsa Simsarı, Satış ve Satın Almada Kullanılan Belgeler, Satış ve Satın Almadaki Yasal Düzenlemeler, Taşımacılık

B. Muhasebe: Muhasebenin Genel Teorisi ve Unsurları, Muhasebenin Temel Kavramları, Ticari Defterler.

6. Sınıf Ticaret Dersleri

Ticari Coğrafya: Kıtalar Üzerine Genel ve Ekonomik Değerlendirmeler;

Fiziki Coğrafya ile Doğal ve Sanayi Ürünlerinin Üretim Olgusu Arasındaki İlişki, Madenlerden Üretim, Tarım, Sanayi, İç İletişim Yolları, Ticaret, Temel Bilgiler, Ticaretin Doğası, Avrupa, Amerika, Ticaret Kavramı, Bankacılık İşlemleri, Muhasebe, Hesapların Sınıflandırılması ve Analizi, Gerekli Ticari Defterler, Ticari Matematik, Faiz-İskonto-Komisyonlar

7. Sınıf Ticaret Dersleri

Ticari Coğrafya

Mal Bilgisi: Hayvanlardan Elde Edilen Ürünler, Bitkilerden Elde Edilen Ürünler, Pratik Muhasebe

8. Sınıf Ticaret Dersleri

Mal Bilgisi: Tekstil ürünlerinin incelenmesi, kâğıt üretimi, ticaret kavramı, borsa faaliyetleri, ticari muhasebe, faaliyetler kapsadığı işlemler (Arzova, 2020: 78-83).

2.1.2. Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi (*Ethnikí Sholí Grammaton Kai Emporiou*)

Heybeliada'daki Rum Ticaret Okulu 1831-1916 yılları arasında eğitimini sürdürdüğü zaman içerisinde Rumlar tarafından ticaret eğitimi veren bir lisede açılmıştır. Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi 1909-1925 tarihleri arasında eğitim veren bir Rum ticaret lisesidir. Bugün az bilinen bu ticaret lisesinin tarihi Atina Üniversitesinin arşivinde bulunmaktadır. Bu arşivde lisenin yönetim kurulunun tutanaklarında lisenin 15 yıl eğitimine devam ettiği belirtilmektedir. Ayrıca raporlarda ticaret lisesinin etkinlikleri ve karakteri de anlatılmaktadır.

2.1.2.1. Ticaret Lisesinin Kuruluşu

Devrin Ekümenik Patriği 3. Yuakim başkanlığında 11 Haziran 1909 günü yapılan toplantıda lisenin Patrikhanenin gözetimi altında kurulması kararlaştırılmıştır.

2 sene Zoğrafyon Lisesi'nde geçici olarak eğitime başlayan okulun, eğitim faaliyetleri için İstanbul Rum Edebiyat Cemiyeti'nden (Ellinikos Philologikos S;yllogos Konstantinoiipoleos) bu yeni okul için bir organizasyon raporu hazırlanması istenmiştir. 1861'de kurulan cemiyet, zaman içinde Anadolu ve Rumeli'deki tüm Rum okullarını denetimi altına alarak, hem Rum milletinin ideolojisini üreten hem de eğitim sistemine yön veren en önemli merkezlerden biri haline gelmiştir. Lisenin kaynaklarına göre ilerleyen tarihlerde okul Beyoğlu Rum Vakfına ait kule dibinde (Galata Kulesi) bir binaya taşınmıştır.

Lisenin kuruluş aşamasında Eftim Evgenidis (armatör ve girişimci) başkanlığında ilk yönetim kurulu görevlendirilmiştir. Yönetim kurulunun 3 yıl süre ile görev alması öngörülmüştür. Okulun Müdür ve öğretim üyelerinin ise yönetim kurulu (Eforia) tarafından atanmasına ve azledilmesine karar verilmiştir. Müdür ve öğretim üyelerinin yönetim kuruluna karşı sorumlu olması istenmiştir.



Fotograf 3: Galata Kulesi Yakınlarındaki Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi Binası

Ticaret lisesi müdürünün yüksek ticaret fakültesi mezunu veya doktora ünvanı olan Edebiyat Fakültesi ya da Matematik Fakültesi mezunu olmasının yanı sıra eğitim tecrübesine ve benzer seviyede bir tecrübeye sahip olması talep edilmiştir. Alınan bu kararların yanı sıra ticaret okulunun ilk aşamada eğitim süresinin 4 yıl, ambleminin ve mührünün Hermes'in kafası olmasına da karar verilmiştir.



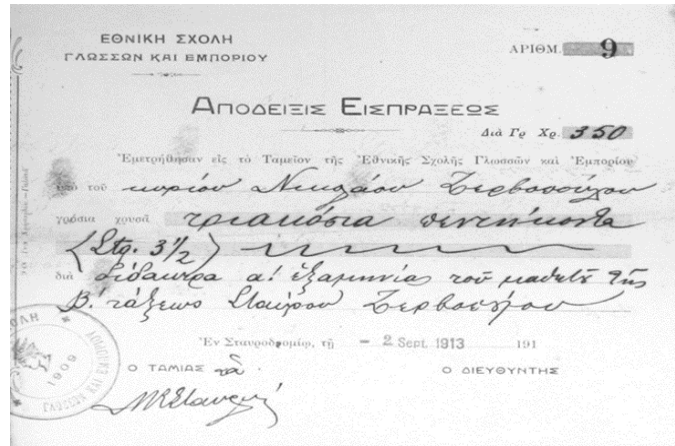
Fotograf 4: Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi 1909-1925 Amblem ve Mührü

Okulun kuruluş amacı ise yabancı devletlerin desteği ile İstanbul'da ve Anadolu'da benzer liselerin Rum öğrencileri çekerek mezhep değişiminin önüne geçilmesini engellemek şeklinde açıklanmıştır. Bu durum Rum Patrikhanesi için 19. yüzyıl boyunca endişe kaynağı olmuştur. Öte yandan Rumların ticari faaliyetlerdeki devamını sağlamakta belirlenen diğer amaçlar arasında yer almaktadır.

2.1.2.2. Ticaret Lisesinin Eğitim Sistemi ve Yönetim Kurulu

Eylül 1909'da eğitime başlayan okulda, 1909-1913 yılları arası ilk dönem kabul edilmiştir. Bu yıllarda yönetim kurulu başkanı Eftim Evgenidis yerini Solon Kazanova'ya bırakmış, ilk müdür olarak da Heybeliada Rum Ticaret Okulu hocalarından K. Çarlton atanmıştır.

Öğrenci ücretlerinin 12 TL olduğu lisede, masraflar öğrenci ücretlerinden, hibelerden ve cemiyetlerin desteklerinden karşılanmıştır.



Resim 5: Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesinin Öğrenci Ücreti Tahsil Makbuzu

Yönetim kurulu Fransa'dan da maddi destek alınması önerisinde bulunmasına karşın lisenin Osmanlı-Rum müessesesi olması sebebi ile bu fikir Patrik tarafından reddedilmiştir.

Ticaret lisesinde öğretilen diller arasında Rumca (kadim, modern), Türkçe, Fransızca, Almanca veya İngilizce (seçmeli) yer almaktadır. Ayrıca lisede birçok dersin Fransızca okutulmasına karar verildiği bilinmektedir. Matematik, Fizik, Kimya, Coğrafya, Genel Ticaret Bilgisi, Siyasi Ekonomi, Ticaret Hukuku, Tarihi Rumca, Din Bilgisi, Kaligrafi ve Çizim dersleri okulun programında yer alan dersler arasındadır. Lisan ve ticaret eğitimi verilmesi düşünülen okulda ilerleyen yıllarda fizik- kimya laboratuvarları, kütüphane ve ticaret müzesinin kurulması da kararlaştırılmıştır.

Eğitime 4 yıl olarak başlayan okul 1912'de 5 yıla çıkarılmıştır. Solon Kazonova istifa ettiği için 1913-1914 eğitim döneminde Patrikhane tarafından yönetim kurulu başkanı olarak Midilli Metropoliti Kiril'i atanmıştır. Dönemin müdürü ise Niko Kalamarçis'tir. 1915'e gelindiğinde Midilli Metropoliti İstanbul'dan ayrıldığı için yerine İzmir Metropolit Hrisostam okulun başkanlığını üstlenmiştir. 1917'de ise okulun başkanlığına Kırklareli metropolit Aġathangelos müdürlüğüne de Yani Karablian'dan atanmıştır. Yani Karablian'dan sonra Yani Papodopolas müdür olarak getirilmiştir. Okulun son dönemlerinde milli meclis kararı ile eski müdürlerden N. Kalamarçis'in müdür olarak atanması yönetim kurulunda büyük krize sebep olmuştur. Lisenin son toplantı kayıtları 1923 yılı tarihlidir.

2.1.2.3. Ticaret Lisesinin Öğrenci Durumu

Eylül 1909'da eğitime başlayan ticaret lisesinin önce yalnız gündüz öğrencileri için eğitim verdiği ilerleyen yıllar da geceli-gündüzlü öğrenci kabulüne başladığı görülmüştür. Geceli öğrencilere Beyoğlu semti yazıcı sokakta yurt verilmiştir. Bu öğrencilere okula kabul giriş imtihanlarında 7 yıl ilk-ortaokulu bitirmesi şartı koyulmuştur.

Okul kayıtlarında 1912-1913 dönemi sonu öğrenci sayısı şu şekilde kayıt edilmiştir.

Sınıf	Öğrenci Sayısı
1	70
2	60
3	87
4	47
5	33

Daha önce değinildiği gibi yeni bir sınıfın eklenerek okulun 5 yıl olduğu görülmektedir. Bu dönemde 28 öğrencinin okulu bıraktığı bir önceki dönemde ise 84 öğrencinin okulu bıraktığı ticaret lisesi kaynaklarından öğrenilmektedir. Bu kaynaklara göre mezun öğrenci sayısının 22, yeniden sınava girecek öğrenci sayısının 8, vefat eden öğrenci sayısının 1, sınıfta kalan öğrenci sayısının ise 1 kişi olduğu belirtilmektedir.

1917-1918 yıllarında öğrencilerden alınan ücret 2300 TL, karne harcı 30 TL, öğretmenlere ödenen maaş ise 1978 TL olarak kayıtlara geçmiştir. Okulun 12 TL olan öğrenci ücretlerinin zaman içerisinde 2300 TL ye çıkması yüksek enflasyonun olduğunu göstermektedir.

1918-1919 eğitim-öğretim yılına gelindiğinde öğrenci sayıları şu şekilde karşımıza çıkmaktadır;

Sınıf	Öğrenci Sayısı
1	90
2	100
3	60
4	40
5	30

Okul kaynaklarına göre öğrenci artışının sebebi yabancı okulların kapanmasına bağlanmıştır.

2.1.2.4. Ticaret Lisesinin Müfredatı ve Ticaret Dersleri

Eğitim yılı 5 yıl olan ticaret lisesinde zorunlu lisanlar Türkçe, Rumca ve Fransızca iken Almanca ve İngilizce seçmeli lisanlar arasındadır. Okulda birçok ders Fransızca okutulmaktadır. Lisede Türkçesi iyi olmayan öğrencilere ise ek ders verilmektedir.

Ayrıca lisedeki derslere ek olarak bir pedagoji şubesinin açılarak, mezunların okullarda öğretmen olarak atanması istenmiştir.

Kaynaklarda detaylandırılan ticaret derslerinin, sınıflara göre ana başlıklar halinde sıralaması şu şekildedir;

1910 eğitim- öğretim yılı (Eğitimin 4 yıl olduğu yıllar)

2. sınıf

Ticaret (Haftada 4 Saat)

Ticaret, tüccarlar, tüccar çeşitleri, borsa, bankacılar, brokerler, komisyoncular, temsilciler, ticaret kuralları, ticari belgeler, nakit (para, kağıt para, para transferi), çek senet, konşimento,

Ulaşım: Kara, deniz, demiryolu ile ulaşım, nakliye, nakliye oranları, sigorta

Genel ilkeler: Ticaretin ilkeleri ve defter tutma

Hesap: Hesaplarının tanımı ve işleyişi, hesapların raporlanması, hesap açma/ kapama, destekleyici belgeler, karşılık oranları, tek ve çift taraflı kayıt yöntemi, sermaye hesapları ve diğer hesaplar, gelir/gider tablolar, stok bilançosu, yıl içi hesaplar.

Muhasebe defterleri, portföy analizi, para değişimi veticari bir işletme uygulaması (pratik)

3. Sınıf

Ticaret (Haftada 3 Saat)

Muhasebenin genel ilkeleri, ortalık çeşitleri, hisse senetleri ve tahviller, işletme muhasebesi, endüstriyel muhasebe, madencilik muhasebesi, denizcilik muhasebesi, sigorta muhasebesi, borsa muhasebesi, muhasebecilik ve ticari bir işletme uygulaması (pratik) vb konular.

Ticaret hukuku (Haftada 2 Saat)

Tüccarlar, ticaret yapamayan kişiler, evlilik sözleşmesinin yayınlanması, iş defterleri, defter tutma, mevzuat, cari hesaplar, şirketler, ortaklıklar, şirketlerin yönetimi, denetim kurulu, anonim şirket (katılım, tasfiye, fesih ve yan şirketler) ticaret borsaları, aracılar, komisyon temsilcileri, komisyon temsilcilerinin hak ve yükümlülükleri, ticari rehin, acentenin yükümlülükleri senetler ve kambiyo senetleri, iflaslar, yükümlülükler hakkında genel bilgiler, satış, konkordato, alacakların rehin verilmesi, ipotek sahibinin hakları, ticaret mahkemelerinin kurulumu ve bu mahkemelerin temsilcileri, sözleşmelerle veya sözleşmesiz taahhütler, deliller, taahhütler, faturalar, defterler, alıcı ve satıcının yükümlülükleri vb konular.

Deniz hukuku; gemi milliyet, gemi mülkiyeti, gümrükte devir, gemilerin ortak mülkiyeti, gemi sahipleri, alacaklıların gemide sahip olacağı çeşitli haklar, armatörler, terk edilmiş gemi, gemi taşımacılığı hasar teorisi, sigorta, deniz sigortası vb konular.

Malların incelenmesi (Haftada 1 saat)

Demir, bakı, bronz, pirinç çinko, kurşun, manganez, kükürt, cıva, gümüş, altın, platin, brosit vb madenlerin incelenmesi

4. Sınıf

Muhasebe (Haftada 8 Saat)

Para: Paralar ve madeni paralar, para birimleri, para değişimi, Türk ve Latin birliği, İngiltere, Almanya, Hollanda, Rusya, Japonya, Amerika birleşik Devletleri'nin çeşitli ağırlık ölçü birimleri ve para birimleri, Türkiye, Paris, Berlin, Londra, Viyana'da para birimlerinin üretimi ve kavramları, İstanbul, Paris, Londra, Berlin, Viyana'daki madeni paraların büyüklüğü, türkiye, Fransa, İngiltere'deki altın ve gümüş oranları, para birimlerinin nominal değeri, dövizin Türk lirasına çevrilmesi, mecidiye ve Türk lirası arasındaki sabit oran, İstanbul, Paris, Londra, Berlin, Viyana'daki döviz kurunun incelenmesi, yabancı değerlerin ulusal değerlere dönüşümü.

İndirim: İndirimler, komisyonlar, Türkiye'de iskonto uygulaması, borç iskonto fişleri, kambiyo zararı, komisyon, döviz kaybı vb

Kıymetler ve kamu fonları: rant, konsolide borç, değişken borç, amortismanına tabi rant, sürekli rant, rantın değişimi. Hisse senetleri; sermaye payları, katkı payları, menfaat payları, hisse öncelikli paylar, tercih payları, fon payları, serbest bırakılan ve serbest bırakılmayan paylar.

Galata'daki borsada işlem gören ana hisse senetleri.

Paris'te listelenen Osmanlı değerleri, Osmanlı borcunun Paris'te hesaplanması, Osmanlı İmparatorluk Bankası, Londra'da listelenen hisse senetleri, Osmanlı kredilerinde borç paritesi, Berlin'de işlem gören menkul kıymetler, Anadolu hisseleri, Türk lotları, Berlin'de Türk lotlarının özel düzenlenmesi, Brüksel, Viyana ve Amsterdam'da işlem gören Osmanlı hisse senetleri, finansal muhasebe, mevduatlar, menkul kıymetler portföyü ve ilgili konular.

Ticaret Hukuku (Haftada 1 saat)

Sanayi mevzuatı, gümrük mevzuatı, gümrük idaresi, iş mevzuatı, iş sözleşmeleri, toplu iş sözleşmesi, sözleşmenin ihlali, çalışma koşullarının düzenlenmesi, Türkiye'de bağlayıcı ve tahkim kurumları, işçi, işçi yükümlülükleri, işçi sigortası, işsizlik ve hastalığa karşı sigorta, işçi emekli maaşları.

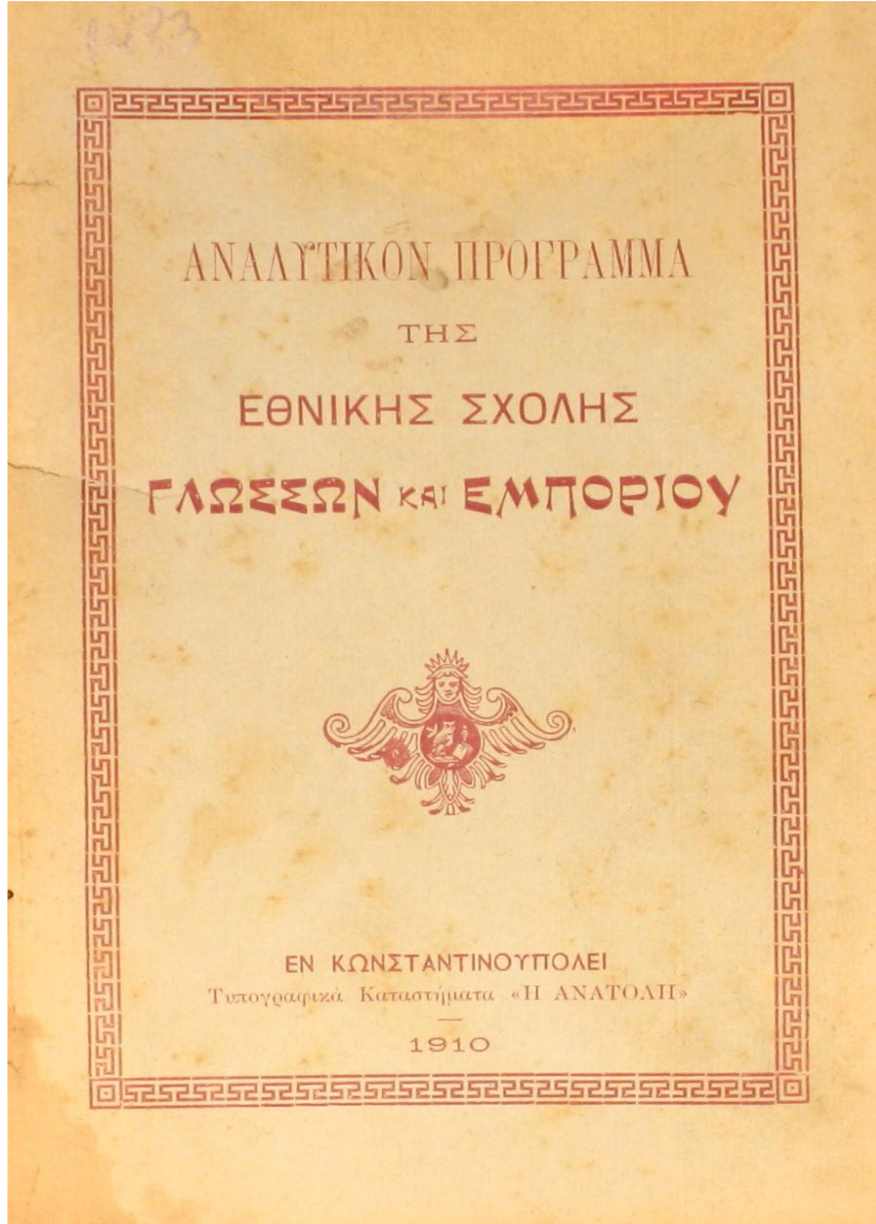
Siyasi Ekonomi (Haftada 2 saat)

Servet üretimi, ekonomi politikasının amacı, (toprak, emek, sermaye ve girişimci) üretimdeki yeri, iş hukuku, modern toplumlarda zenginlik dağılımı, bankalar, kamu kredisi, devlet tahvilleri, itfa payları, devlet borçlarının dönüştürülmesi, kamu/ devlet borçlanması, iç ve dış ticaret, ithalat,

Uluslararası ticaret, ticaret krizleri nedenleri ve çareleri, tasarruflar, artan tasarrufun nedenleri, fonların kullanımı, kamu maliyesi, devletin tanımı ve rolü, bütçe, bütçe tanımı, bütçenin hazırlanması ve sunumu, gelir ve gider bütçesi, ek ödenekler

Malların incelenmesi (Haftada 3 saat)

Ticari faaliyetlere konu olabilecek madenler ve endüstriyel maddelerin incelenmesi.



Fotoğraf 7: Milli Lisanlar Ve Ticaret Lisesi 1910 Yılı Ders Programı Kitap Kapağı

1912 eğitim- öğretim yılı (Eğitimin 5 yıl olduğu yıllar)

Eğitimi 5 yıla çıkarılan okulun ders programı değiştirilmemiş bir önceki sınıfların tekrarı ve ders eklemeleri yapılmıştır. 1910 ve 1912 dönemleri dersleri, ders saatleri paralellik göstermiştir.

3. sınıf

Ticaret/ Muhasebe (Haftada 4 saat)

Ticaretin unsurları, tüccarlar, iç ve dış ticaret, ithalat/ihracat, ticaret eylemleri, üreticiler, tüccarlar, bankacılar, borsacılar, brokerler, komisyoncular, aracılar, borsa ve pazarlar, değişim belgeleri, piyasalar ve piyasa fırsatları, borsa belgeleri, borsaların teçhizatı, ticari belgeler, ticaret düzenlemeleri, çeşitli belgeler(akreditif, havale vb.)

Hesap: Hesap tanımı, genel ilkeler, defter tutma yöntemleri, işletme defterleri, ticaret defterlerine ilişkin kanunlar, envanter defteri, defterlerin kullanımı, genel hesap teorileri, hesap açma, hesapların niteliklerine göre sınıflandırılması, hesap bakiyesi, borç bakiyesi, kredi bakiyesi, yabancı para cinsinden hesap, sabit döviz kurları, muhasebe kitapları, muhasebecilik (pratik), ticari aritmetik, cari ve faiz hesapları

Malların incelenmesi (Haftada 1 saat)

Endüstriyel mallar, madenler, kimyasal (azotik asit, hidroklorik asit, sodyum sülfat, kimyasal gübreler vb.) maddelerin incelenmesi gibi konular.

4.Sınıf

3. Sınıfın hızlandırılmış versiyonu

Muhasebe ve defter tutma (Haftada 3 Saat)

Çift taraflı kayıt yöntemi, envanter işlemleri, ticari kar, gelir/ gider değerlendirmesi, amortisman hesaplamaları, stok dengesi, bilançoların okunması ve değerlendirilmesi, vb.

İş yazışmaları (Haftada 1 saat)

Genel kavramlar, yazışmaların rolü ve kullanışlılığı, yasal gereklilikler, anlaşmazlıklar,

5. Sınıf

Teorik Muhasebe (Haftada 2 Saat)

4. Sınıfın hızlandırılmış versiyonu

Monografi, endüstriyel muhasebe, silahlanma muhasebesi, deniz sigortası muhasebesi, tarımsal muhasebe, bankalar muhasebesi vb konular.

Ticari ve Bankalarla İş Yazışmaları (2+1=3 Haftada Toplam 3 Saat)

Borsa İşlemleri (Haftada 1 Saat)

Emtia ve borsalar, değerlendirme borsası, kamu fonları, hisse senetleri, tahviller, sürekli ve amortisman tabi yıllık ödemeler, borsa işlemleri, nakit işlemleri, vergi ve aracılık oranları, nakit işlemleri, Osmanlı borç tarihi, Osmanlı menkul kıymetleri (Paris, Londra, Berlin, Brüksel, Amsterdam ve Viyana), spekülasyonlar vb. konular.

Finansal Matematik (Haftada 2 saat)

İndirimler, borsa, arbitraj, değerli metaller ve para birimleri, Latin Birliği, viyana, Berlin, Paris ve Türkiye'deki madeni para üretimi ile ilgili kavramlar, Türkiye, Fransa ve İngiltere gümüş ve altın oranları arasındaki farklılıklar, dünyanın çeşitli ülkelerinin para sistemleri, ticari, endüstriyel ve finansal yönetimin temel kavramları

Malların incelenmesi (Haftada 2 saat)

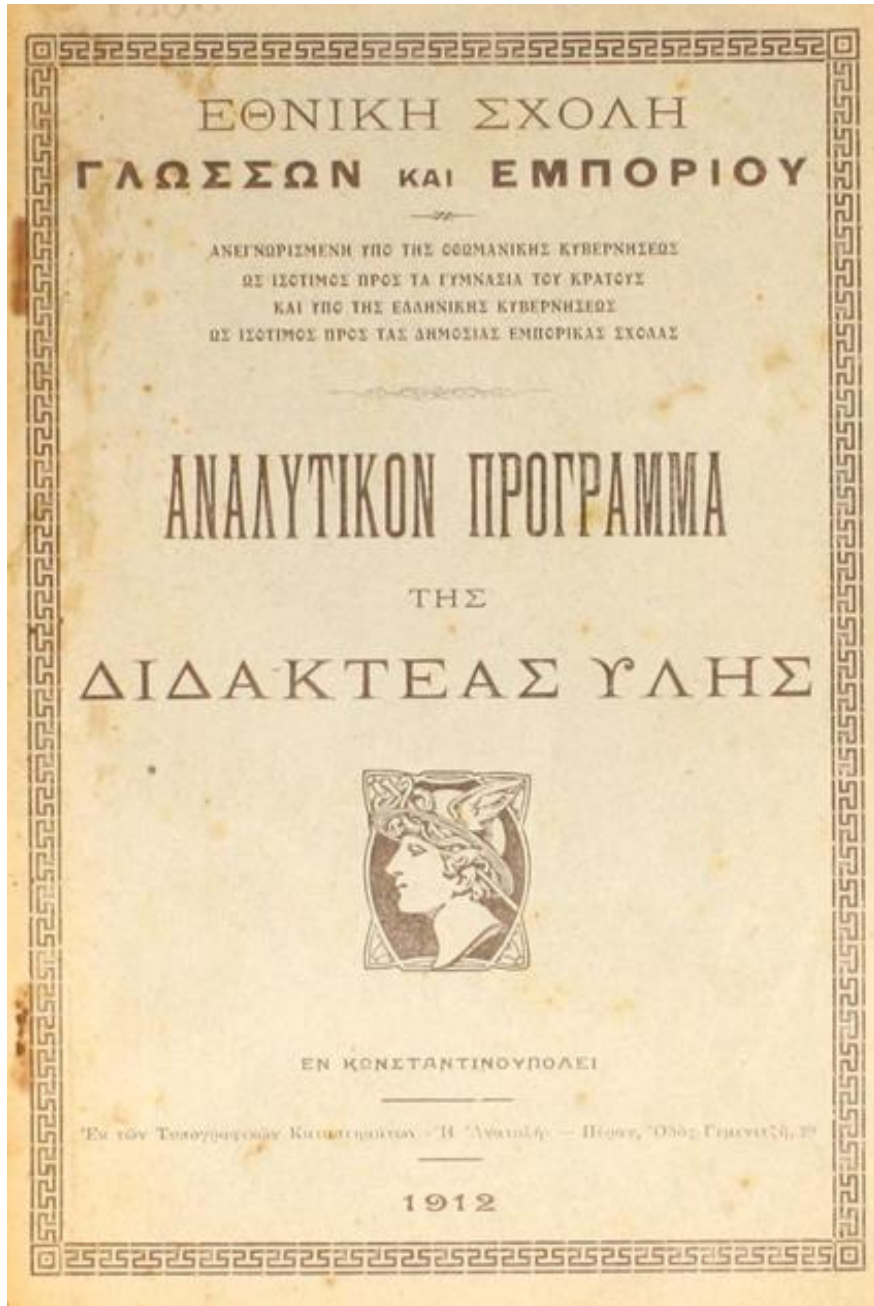
Tekstil malzemeleri, tahıllar ve kurutulmuş sebzeler, yağlı tohumlar, fermantasyon, alkolik fermantasyon, sömürgelerden gelen ürünler, petrol ticareti ve endüstrisi, doğal yakıtlar vb.

Tablo 5: Ticaret Lisesinde 1912 Yılında Verilen Derslerin Haftalık Saatleri

Dersler	Sınıflar					Toplam
	1	2	3	4	5	
Din Dersi	1	1	1	-	-	3
Rumca	7	5	5	5	5	27
Matematik/ Çizim	4	3	3	3	2	15
Fizik	2	2	3	2	-	9
Tarih (Rumca)	2	2	-	-	-	4
Rumca (Ticari Yazışma)	-	-	-	1	-	1
Fransızca	9	8	5	5	4	31
Tarih (Fransızca)	-	-	2	1	-	3
Ticaret Bilgisi	-	-	4	3	7	14
Fransızca Ticari Yazışma	-	-	-	1	1	2
Fransızca Hukuk	-	-	-	1	1	2
Siyasi Ekonomi	-	-	-	-	2	2
Coğrafya	2	2	2	2	2	10
Ticari Çalışmalar	-	-	-	1	2	3
Türkçe	5	5	5	5	5	25
Almanca veya İngilizce	-	5	4	4	4	17
Kaligrafi	2	1	-	-	-	3
Jimnastik	2	2	2	2	1	9
Stenografi/ Daktilo	-	-	1	1	1	3
Toplam	36	36	37	37	37	183

Τάξεις	A'	B'	Γ'	Δ'	Ε'	Σύνολον
Μαθήματα ἑλληνιστὶ διδασκόμενα						
Θρησκευτικά	1	1	1		—	3
Ἑλληνικά	7	5	5	5	5	27
Μαθηματικά	4	3	3	3	2	15
Φυσικά	2	2	3	2		9
Ἱστορία	2	2	—	—		4
Ἑλληνικὴ ἐμπορικὴ ἀλληλογραφία				1		1
						59
Μαθήματα γαλλιστὶ διδασκόμενα						
Français	9	8	5	5	4	31
Histoire			2	1		3
Commerce, comptabilité			4	3	7	14
Correspondance commerciale				1	1	2
Législations				1	1	2
Economie politique					2	2
Etude de marchandises				1	2	3
Géographie commerciale	2	2	2	2	2	10
						67
Ἄλλαι ξέναι γλῶσσαι						
Τουρκικά	5	5	5	5	5	25
Ἀγγλικά ἢ Γερμανικά		5	4	4	4	17
						42
Τεχνικὰ μαθήματα						
Καλλιγραφία	2	1				3
Δακτυλογραφία καὶ στενογραφία			1	1	1	3
Γυμναστική	2	2	2	2	1	9
Σύνολον	36	36	37	37	37	183

Φωτογραφ 8: Ticaret Lisesinde 1912 Yılında Verilen Derslerin Haftalık Saatleri Orijinal Metni



Fotoğraf 9: Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi 1912 Yılı Ders Programı Kitap Kapağı

3. SONUÇ

Osmanlı Devleti'nde gayrimüslimler genellikle refah içinde yaşamışlardır. Devlet görevlisi olarak çalışmayan, askerlik yapmayan gayrimüslimler, bilim, sanat ve ticaretle uğraşmışlardır. Bunun da doğal sonucu olarak zenginleşerek toplumun bu alanlarda aranan kesimini oluşturmuşlardır. Osmanlı tebaası içerisinde yaşayan birçok cemaatin kendilerine ait okulları bulunmaktadır. Fakat devlet içerisinde en önemli okullar Rum cemaatine aittir. Özellikle ruhban okulu Osmanlı Devleti içerisindeki en eski Rum kaynaklı okullardandır.

Rumlar daha çok ticaret ve bankacılıkla ilgilendikleri için açtıkları okullar arasına ticaret okullarını da eklemişlerdir. Şüphesiz eleman ihtiyaçlarını gidermek için açtıkları bu okullarda lider durumda oldukları ticari faaliyetleri daha bilinçli yürütme isteği de yatmaktadır. Bunun yanı Avrupalılar ve diğer cemaatler tarafından açılan okullardan kendi öğrencilerini koruyarak bir anlamda asimile olmalarını da engellemeye çalışmışlardır.

Osmanlı Devleti'nde her ne kadar tüccar ve ticari bilgin yetiştirilecek ticaret okulu kurma fikri Sultan Abdülmecid döneminde gündeme getirilmiş olsa da devlet tarafından ticari eğitim verilebilecek bir okul açılmamıştır. Ancak bu girişim Sultan II. Abdülhamid döneminde, 1883 yılında Hamidiye Ticaret Mektebi'nin kurulması ile gerçekleştirilebilmiştir. 1883 yılında Hamidiye Ticaret Mektebi kurulmadan önce Rumlar tarafından 1831 yılında Heybeliada'da Rum Ticaret Okulu kurulmuştur. 1916 yılına kadar eğitim verdiği belirtilen okulun balkan savaşlarının başlaması ile 1913 yılında geçici süre ile devlete teslim edilmiştir.

Rumların ticaret eğitimi veren tek okulu Heybeliada'daki Rum Ticaret Okulu değildir. Bu okulun yanı sıra 1909 yılında ticaret eğitimi üzerine temellendirilen Milli Lisanlar ve Ticaret Lisesi'ni de (Ethnikı Sholı Grammaton Kaı Emporiou) kuran yine Rumlardır. Ticaret lisesi hakkında günümüze ulaşan çok az bilgi mevcuttur. Lisenin orijinal belgelerinden elde edinilen bilgilere göre lisenin kuruluşunda Heybeliada'daki okulun ve Rum Edebiyat Cemiyetinin etkileri bulunmaktadır.

Her iki okulunda yabancı okullarla rekabet edebilmesi için Avrupa dilleri müfredatına eklenerek eğitim kalitesinin yükseltilmesi amacı ile sürekli düzenlemeler yapılmıştır.

Rum burjuvazisi sosyal dönüşümün gerçekleşebilmesi için en etkili yolun eğitimden geçtiğini düşündüğünden, maddi ve manevi desteğini hiçbir zaman esirgememiştir.

Rum ticaret eğitiminde her zaman temel referans Batı Avrupası olduğundan, Avrupa'daki yenilikler yakından takip edilmiştir. Ticaret eğitiminde Rumların çağına göre, bu kadar hızlı modernleşmesinin ve ilerlemesinin nedeni budur. Şüphesiz bilinçlenmenin yolunu açan Avrupa ile bağlantıları yüksek olan Rum aydınları ve Rum burjuvası olmuştur.

KAYNAKLAR

- Agos *Gazetesi* (2012). Heybeliada'daki Rum kurumları Deniz Kuvvetleri'nin elinde. <http://www.agos.com.tr/tr/yazi/3549/heybeliadadaki-rum-kurumlari-deniz-kuvvetlerinin-elinde>).
- Anagnostopulu, A. (1999). *Tanzimat ve Rum Milletinin Kurumsal Çerçevesi-Patrikhane, Cemaat Kurumları, Eğitim*. Stathis P.,(edt.), 19, 1-35.
- Arzova S.B. (2020). *Rumlar ve Ticaret Elen Ticaret Mektebi*, Expoze Kitap, Mikyas Basım Yayın Matbacılık San. Tic. Ltd.Şti., İstanbul.
- Berkes, N. (1969). *100 soruda Türkiye iktisat tarihi* (Vol. 1). Gerçek Yayınevi.
- BOA., MF.İST., 9/39 (1 R.ahir 1328/13 Mart 1910). I. Cetvel.
- BOA., MF.İST., 9/39 (1 R.ahir 1328/13 Mart 1910). II. Cetvel.
- BOA., MF.İST., 9/39 (1 R.ahir 1328/13 Mart 1910). III. Cetvel.
- Braude, B. (2014). *Christians and Jews in the Ottoman Empire: The abridged edition*. Boulder: Lynne Rienner.

- Cevdet, A. (1905). *Rum Ticaret Mektebinde*. İctihad, 5, 164.
- Chassiotis, G. (1881). *L'instruction publique chez les Grecs*. E. Leroux.
- Davison, R. H. (1963). *Reform in the Ottoman Empire, 1856-1876*, Princeton.
- Duman, M. Z. (2007). Türkiye'de Burjuva Sınıfının Sosyal Profili. *Sosyoekonomi*, 5(5).
- Eksertzoglou, H. (1999). *Osmanlı'da Cemiyetler ve Rum Cemaati Dersaadet Rum Cemiyet-i Edebiyyesi, 1861-1912*, (çev. Foti Benlisoy-Stefo Benlisoy), Tarih Vakfı Yurt Yay.
- Ergün, M. (1996). *İkinci Meşrutiyet devrinde eğitim hareketleri*. Ankara: Ocak.
- Güçtekin, N. (2012). Osmanlı Devleti'nin 1907-1908 Yılına Ait Eğitim İstatistiği. *Yakın Dönem Türkiye Araştırmaları*, 11(22), 125-167.
- Hidayet, V. M. (1992). *Osmanlıdan Günümüze Azınlık ve Yabancı Okulları*. İstanbul: Boğaziçi Yayınları.

OSMANLI DEVLETİNDEKİ İLK BANKACILIK UYGULAMALARINDAN BİRİSİ OLARAK SMYRNA BANKASI (BANK OF SMYRNA) *

Cengiz Toraman¹
Elif Ulucenk²

ÖZ

Bu çalışmanın amacı Osmanlı İmparatorluğu'nda kurulmuş ilk batı tarzı banka işletmesi, "Smyrna Bank'ın" tanıtılmasıdır. Smyrna Bank; İzmir'de 2 Mayıs 1842 tarihinde ve çoğunluğunu İngiliz sermayesinin oluşturduğu kuruluş izni alamamış bankacılık teşebbüsüdür. Kuruluşundan itibaren Bâb-ı Âli'nin tepkisiyle karşılaşan banka, 460 gün faaliyet göstermiş ve nihayetinde Osmanlı hükümeti tarafından 6 Ağustos 1843 tarihinde kapatılmıştır. Ancak Smyrna Bank tecrübesi, Osmanlı İmparatorluğu için modern bankacılık uygulamalarına duyulan ihtiyaca yönelik önemli bir farkındalık oluşturmuştur. Başta İngilizler olmak üzere diğer yabancı sermayedarlarda imparatorluğun egemenliğini ihlal edecek finansal bir teşkilatlanmaya gidemeyeceğini anlamıştır.

Anahtar Sözcükler: Smyrna Bankası, İzmir, Osmanlı, Bankacılık.

Jel Kodu: F23, F39, G29.

THE BANK OF SMYRNA AS ONE OF THE EARLY BANKING PRACTICES IN THE OTTOMAN STATE

ABSTRACT

The aim of this study is introduced of the bank of Smyrna, the first western-style bank enterprise that established in the Ottoman Empire Bank of Smyrna; it is an illegally established banking enterprise in İzmir on 2 May 1842 and mostly formed British capital. The Bank that faced with the reaction Bâb-ı Âli's since its establishment, operated for 460 days and was eventually closed by the Ottoman government on 6 August 1843. However, the bank of Smyrna experience created an important awareness

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., İnönü Üniversitesi İİBF, cengiz.toraman@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8601-5542

² İnönü Üniversitesi, SBE Dr. Öğrencisi, elifulucenk@outlook.com, ORCID: 0000-0001-6545-6621

Atıf (Citation): Toraman, C. & Ulucenk, E. (2021). Osmanlı Devletindeki İlk Bankacılık Uygulamalarından Birisi Olarak Smyrna Bankası (Bank Of Smyrna). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 177-188.

Qualitative Research Article / Nitel Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi / Received: 21.10.2021

Revizyon Tarihi / Revised: 07.11.2021

Kabul Tarihi / Accepted: 16.12.2021

of the need for modern banking practices for the Ottoman Empire. Other foreign investors, especially the British, understood that they couldn't go to a financial organization that would violate the sovereignty of the empire.

Keywords: Smyrna Bank, Izmir, Ottomans, Banking.

JEL Codes: F23, F39, G29

1. GİRİŞ

Batı Anadolu'nun en önemli ticari merkezlerinden biri olan İzmir, 15. yüzyıldan itibaren Osmanlı İmparatorluğu'nun hâkimiyetine geçmiştir. İzmir'in Avrupa'ya açılan limanı yüzyıllar içerisinde kenti kozmopolit bir dünya şehri konumuna ulaştırmıştır. Osmanlı İmparatorluğu ve İngiltere arasında imzalanan Balta Limanı Antlaşması'yla birlikte, başta İngilizler olmak üzere diğer Avrupalı devletler imtiyazlar elde etmiş ve Osmanlı'da çok uluslu ticari hareketlilik giderek hızlanmıştır. 19. yüzyıl, Osmanlı ekonomisinin mali sıkıntılar ile mücadele ettiği öte yandan Levantenlerin imtiyazları fırsat bilerek özellikle İzmir limanına akın ettiği bir dönemdir. Bu yüzyılda İzmir tarihinin en parlak devrini yaşamıştır. Limanın etkisiyle hammadde ve emtia ticaretinde İzmir'in payı giderek büyümüş ve şehrin para piyasasında farklı para birimleri dolaşıma girmiştir. Böylece şehirde kambiyo işlemlerinin hacmi artmıştır. Şehrin büyüyen ticari kapasitesi nakit sıkıntısının artmasına sebep olmuş ve İzmir'in geçirdiği ticari evrim, piyasa katılımcılarının ek finansmana ihtiyaç duymasına yol açmıştır. Böylece İzmir'de tüm mali sorunlara çözüm üretebilmek üzere finansal bir teşkilatlanmanın hazırlıkları başlamıştır.

Bu çalışmada Osmanlı İmparatorluğu'nda kurulan ilk batı tarzı ve fakat Bab-ı Ali'den bankacılık imtiyazını alamadığı için "yasadışı" kalmış, bu nedenle ilk banka olup olmadığı konusu tartışmalı tuhaf bir yasadışı banka işletmesi olarak "Bank of Smyrna" ele alınmıştır. Çalışmada ilk olarak İzmir'in tarihsel gelişimi açıklanmış, ardından 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisi ve İzmir'in sosyoekonomik yapısına değinilmiş ve daha sonra "Bank of Smyrna"nın kuruluşundan kapanışına dek geçen 460 günlük kısa hayat öyküsü ve Osmanlı dönemi bankacılığına etkileri ortaya konmaya çalışılmıştır.

2. SMYRNA'DAN İZMİR'E

Küçük Asya'nın batısında, Ephesus'un kuzeyinde yer alan "Smyrna" antik çağda 7 kilisenin diğer şehirleriyle birlikte dairesel bir rota oluşturmuştur (Grave, 2005: 115). Antik kent Smyrna, yaklaşık 8500 yıllık köklü ve zengin bir tarihe sahiptir. Akdeniz'in en eski liman kentlerinden biri olan şehir, Küçük Asya'nın Ege Deniz'i üzerinden Akdeniz'e açılan kapısıdır. Rivayete göre, efsanevi kadın savaşçılar olan "Amazonlar" tarafından kurulduğu iddia edilen şehir, antik çağdan beri bölgenin gözdesidir (Eylemer ve Memişoğlu, 2015). Şehrin kurucularıyla ilgili başka rivayetlerde bulunmaktadır. Bunlardan biri, Frigya Kralı Tantalos'un şehri kurduğu ve burada krala ait bir mezarında bulunduğudır. Bir diğer iddia ise Smyrna'yı Yunanlıların kayıtlarında yer alan bilgiye göre "Ege'nin en eski halkı olarak kabul edilen Lelegler'in" kurduğudur. Fakat bu iddiaların hiçbiri arkeolojik kazılar sonucunda, Smyrna'nın

ilk kuruluş yeri olan Bayraklı'dan edilen bulgularla kanıtlanamamıştır (Yılmaz & Yetkin, 2002: 25).

“Smyrna” ismi şehrin kuruluşuna dair izler taşımaktadır. “Smyrna’dan İzmir’e” dönüşüm etkileyici bir tarihsel süreci içerir. Zaman içerisinde şehrin ismindeki bu değişim, kültürel yapıdaki değişimi ortaya koyarak, ismin ve şehrin özdeşleştiği nadir örneklerden birini oluşturmuştur. Smyrna’nın kurulduğu yerin yakınında, Halkapınar kaynağı ve bu kaynağın oluşturduğu gölcüğün bulunduğu bilinir. Burası Ana Tanrıça tapınma alanıdır. Şehrin adının da, “Tanrıça Kaynağı/Gölcüğü veya Ana Tanrıça/Kutsal Ana” anlamlarıyla ilgisi olduğu düşünülmektedir. Zira bu bölge, kent için kutsal bir alandır. 17.yüzyıl ortalarında Smyrna’yı ziyaret ettiği bilinen Evliya Çelebi; Halkapınar’ı tasvir etmiş ve yerel halk için bu bölgenin öneminden bahsetmiştir (Yetkin & Yılmaz, bt.: 5). Smyrna’nın taşıdığı anlama yönelik başka rivayetlerde bulunmaktadır. Bunlardan biri, Yunan kaynaklarında da yer alan ve Amazon kraliçesinin adını yerleştiği köye koyması ile kentin “Smyrna” olarak anılmaya başlamasıdır. Ancak Smyrna Yunanca değil, Anadolu kökenli bir kelimedir (Akurgal, 2000: 293). Benzer bir isim hikâyesi ise bu bölgede yaşayan “Erektidlerin hükümdarı These’in”, “Amazon Kraliçesi Smyrna” ile evlenip yerleştiği şehre onun adını verdiğiidir. Öte yandan bir diğer etkileyici rivayet ise; Artemis’in diğer adının “Samornie” olduğu ve ömrünün son günlerini Efes’te geçirdiği ileri sürülen “Hz. Meryem’e”, Havariyun tarafından “Smyrna” adında bir çiçek verildiğine inanılmaktadır (Baykara, 2001: 34’dan aktaran: Ünal, 2013: 68). Smyrna, Türkler tarafından fethedildikten sonra, Smyrna isminin başına Türkçe’ye uygun biçimde “i” sesi getirilmiş ve “İsmir” olarak telaffuz edilmeye başlanmıştır (Yılmaz & Yetkin, 2002: 21). Öte yandan Helenlerin “Sm” sesini “Zm” biçiminde söyledikleri ve kentin adını “Zmirni” olarak okuduklarını, Türklerin ise bu adı, eta veya ita artikeli ile “(İ)”, Zmirni’yi sonundaki “(ni)” yi atarak günümüzdeki adıyla “İzmir” biçiminde okudukları da ifade edilmiştir (Doğar, 2006: 66’dan aktaran: Ünal, 2013: 68). Her iki koşulda da Türklerin Smyrna’yı fethetmesiyle birlikte şehrin son ismi olan İzmir’e kavuştuğu ileri sürülebilir.

3. BAYRAKLI HÖYÜĞÜNDEN, OSMANLI İMPARATORLUĞU’NA: İZMİR

Antik dönemde batısı ve güneyi denizlerle çevrili yarımada olan Smyrna, yüz ölçümü yaklaşık 100 dönüm olan Bayraklı höyüğü üzerinden ovaya doğru geniş alana yayılıp kurulmuştur. (Akurgal, bt.) Meles Irmağı Sipvlos (Yamanlar) Dağı’ndan gelen sellerin getirdiği mil ile bugünkü Bornova ovası oluşmuş ve yarımada tepe halini almıştır (<https://izmir.ktb.gov.tr> (04.05.2021)). Smyrna, Akdeniz ikliminin verimliliği ve denizlerle çevrili doğal güzelliğiyle asırlar boyu hükümdarların gözde kentlerinden biri olmayı başarmıştır. Uygarlıkların etkisiyle zenginleşen şehir; tarih, edebiyat, filoloji, sosyoloji ve antropoloji olmak üzere sosyal bilimlerin her daim ilgi ve çalışma alanlarından biridir.

Batı Anadolu ve İzmir, 1426’da Osmanlı Devleti’nin egemenliğine geçene dek; “Hititler, İyonyalılar, Antik Yunan, Lidyalılar, Persler, Makedonlar, Romalılar, Bizanslılar, Araplar ve Selçuklu Türkleri” tarafından ele geçirilmiş ve şehir her ulustan ayrı ayrı etkilenmiştir (Eylemer ve Memişoğlu, 2015). Denizlerle çevrili kent 15. yüzyıldan 20. yüzyıla dek Osmanlı İmparatorluğu’nun en önemli ticari merkezlerinden biri olmuştur. Kentte, Ortadoğu’dan Batı Avrupa’ya; farklı etnik kökenlere ve dini inançlara sahip topluluklar bir

arada yaşamayı başarmış, böylece kültürel yapı ve ticari faaliyetler giderek gelişmiştir (Alpaslan, 2012: 25). Her geçen yüzyılda kent, sosyokültürel açıdan ve özellikle limanın etkisiyle ticari anlamda zenginleşerek, kozmopolit yapısını korumuştur. 15. yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu'nun hâkimiyetine geçen Smyrna'nın; kentten şehre dönüşümünde tarihsel yolculuğu "İzmir" adıyla başlamıştır.

Osmanlı İmparatorluğu'nun diğer vilayetlerinde rastlanan etnik köken ayrımı bu şehirde daha belirgin bir hal almıştır. İzmir'in; Tanzimat sonrasında genel anlamda 5 etnik gruptan oluştuğu ileri sürülebilir. Bunlar: Türkler, Rumlar, Ermeniler, Yahudiler ve Levantenlerdir (Çetintahra ve Karataş: 2018: 42). Bu etnik grupların geçim kaynakları da farklılık arz etmiştir. İzmir'de Türklerin genelde tarımsal faaliyetler ile geçimlerini sağladıkları bilinir. Öte yandan gayrimüslimler de ise Rumlar, avukatlık ve doktorluk alanında başarılıydı. Yahudiler de ise en yaygın meslek tulumcılık veya tulumacı yardımcılığıydı (Atay, 1978: 24 – 25). Genel kabul gören bir tanım olmamakla birlikte "*Levantenler, Osmanlı döneminde özellikle Tanzimat sonrasında İstanbul'da ve büyük liman kentlerinde yoğunlaşan ve ticaretle uğraşan, Müslüman olmayan azınlıkların oluşturduğu topluluğu*" temsil etmiştir (Ana Britannica, 2004: 435'den aktaran: Oban, 2007: 338). Fransız tacirler, 16. yüzyılda elde ettikleri kapitülasyonlar sonucu Levant pazarını keşfetmiştir. Diğer ulusların bu imtiyazlardan yararlanmasıyla birlikte İzmir yabancı tacirlerin yeni gözdesi olmuştur (Gençer, 2017: 35). Levantenler ise İzmir'de ticaretin öncü isimleridir. Elbette bir şehri birlikte paylaşan bu etnik gruplar birbirini etkilemiş ve farklı mesleklerin icra edilmesini de hızlandırmıştır. Özellikle bu durum, ticari ve tarımsal faaliyetlerde kendini göstermiştir. Bahsi geçen etnik gruplar, ticari faaliyetlerde her daim etkin olmuşlardır.

İzmir'in; verimli topraklarında yetişen mahsule artan talep ve şehrin, denizlerden batıya açılan limana sahip olması ticaretin gelişmesini giderek hızlandırmış ve İzmir zamanla tacirlerin yerleşim yeri olmuştur. İzmir, diğer Osmanlı vilayetlerinden ayrı tutulmuş ve bir eyalet merkezi haline getirilmiştir. Padişahı hassı olarak ilan edilen şehrin, denizlerde güvenliğini sağlamak üzere bir Kaptan Paşa atanmış ve yargı ile idari işler için bir kadı göreve getirilmiştir. Padişah'ın adına toplanacak vergiler için Voyvoda çalıştırılmıştır. İzmir böylece, Osmanlı'nın merkezi yönetiminin etkisi dışında tutulmuş ve halk diğer Osmanlı vilayetlerine göre daha özgür bırakılmıştır (Yılmaz & Yetkin, 2002: 47) Liman; İzmir'de ticareti ve ekonomik yapıyı etkilemenin ötesinde, İzmir'i kozmopolit bir dünya şehri konumuna ulaştırmıştır. Şehrin gelişimine büyük bir ivme kazandıran etnik gruplardaki farklılık; ekonomik, kültürel ve mimari yapıyı giderek zenginleştirmiştir. 17. ve 18. yüzyıllarda şehir, ticarete kıtalararası köprü görevi görmüş ve 19. yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu'nda en parlak devrini yaşamıştır.

4. 9. YÜZYIL OSMANLI EKONOMİSİ VE İZMİR

13. yüzyılda Söğüt'te bir kara beyliği olarak kurulan Osmanoğulları, 15. yüzyıldan 17. yüzyılın sonuna dek başkenti İstanbul olan bir kara ve deniz imparatorluğuna dönüşmüştür. Ancak Osmanlı, 18. yüzyılın sonunda askeri ve siyasi açıdan yaşanan sorunların etkisiyle gücünü kaybetmeye başlamış ve bir çöküş sürecine girmiştir. 19. yüzyıldan itibaren ise imparatorluk için dağılma dönemi başlamıştır. Osmanlı'nın çöküş ve dağılma dönemine girmesinin başlıca sebeplerinin; batıdaki Reform ve Rönesans hareketlerine zamanında iştiğal edememesi ve Sanayi Devriminin sonuçlarına yetişememesinin olduğu ileri sürülebilir. Böylece Osmanlı'nın batıyla arasındaki iktisadi farklılık büyümüş ve zaman içerisinde devlet mali açısından büyük bir çıkmaza girmiştir (Ay, 1991: 312). Reform ve Rönesans hareketiyle birlikte sanat ve bilimsel açıdan yaşanan gelişmeler Avrupalı devletlerin sosyolojik yapısını değiştirmiştir. Ayrıca alternatif ticaret yollarını bulmak üzere başlayan ancak yeni kıtalar, okyanuslar ve deniz aşırı toprakların keşfiyle taçlanan 15. yüzyılın ilk yarısından 17. yüzyılın ortasına dek süren "Keşifler Çağı" ile Osmanlı İmparatorluğu'nun "İpek Yolu" üstünlüğüne son verilmiştir. Asya ve Avrupa arasında, keşfedilen yeni ticaret yolları Osmanlı'yı mali zarara uğrattırırken, Avrupa'nın ise yükselişini perçinlemiştir. Zira Osmanlı İmparatorluğu'nun en başından beri Akdeniz ve Hindistan ticaret yollarına hâkim olma arzusu; Batı'da yeni keşiflerin doğmasına, bu keşifler ise ticarete Atlantik Okyanusu'na yönelmeye sebep olmuştur. Amerika'nın keşfi ile birlikte yeni kıtadan gelen altın ve gümüş ise Osmanlı'da enflasyona neden olmuştur (Dumrul & Dumrul, 2014: 163). 18. ve 19. yüzyıl; Sanayi Devrimi sonucu Avrupa hegemonyasının Osmanlı İmparatorluğu üzerindeki etkisinin en şiddetli hissedildiği dönemi işaret etmektedir.

Tüm bu mali sorunlara rağmen, 19. yüzyılda Osmanlı ekonomisinin farklı gelişim düzeylerine sahip bölgelere ayrılmıştır. Osmanlı'da ulusal ekonomi ve ulusal piyasa henüz oluşmamış olsa da İstanbul, Selanik, Beyrut, Trabzon, Samsun ve İzmir gibi ticari faaliyetlerin yoğun olduğu şehirler bulunmaktadır (Tokgöz, 2000: 366). Anılan bu şehirlerin limanları sayesinde Osmanlı büyük ticari merkezlere ulaşım sağlamıştır. 19. yüzyılın ikinci yarısında başlayan İzmir-Aydın hattı gibi demiryolları, ticari malların sevkiyatının iç bölgelere erişimini hızlandırmıştır. Böylece ithalat ve ihracatın daha kolay bir şekilde gerçekleşmesi temin edilmiştir (Yıldırım, 2001: 317).

17. yüzyılın sonlarından itibaren, küçük bir liman kenti olan İzmir, önce imparatorluğun başkentini besleyen bölgesel bir liman haline gelmiştir. Daha sonra Avrupa'ya artan ihracat hacminin etkisiyle önemli bir transit liman olmuştur. 18. ve 19. yüzyıllarda İzmir, dış ticarete gittikçe büyüyerek Osmanlı İmparatorluğu için en önemli piyasalardan biri kabul edilmiştir (İnal 2015: 15). İzmir bu dönemde sosyoekonomik açıdan büyümeyi, Avrupa piyasasına sevkiyat için Suriye, İran ve Doğu Anadolu'dan ticari mal getiren deve kervanlarına borçludur. 19. yüzyılın sonlarında İzmir, daha ziyade tarımsal açıdan zengin hinterlanda odaklanmıştır. Bu dönemde İzmir, tarımsal ihracat ve mamul ithalatına dayalı uluslararası ticaretin yapısındaki ve akışındaki değişimlere daha hızlı uyum sağlamış, alt yapısını, sıhhi sistemlerini, depolama ve elleçleme tesislerini yenileyerek gelişen iletişim ve ulaşım ağına entegre etmiştir. 1840'lı yıllardan itibaren İzmir, yakın çevresindeki doğal kaynaklara erişim ve denetimini genişletmiş ve dış ticarete büyük bir ivme kaydederek ülkeler arası ana bağlantı noktalarından biri haline

gelmiştir. 19. yüzyılın sonunda İzmir, ticarete diğer tüm Osmanlı limanlarını gölgede bırakmıştır. İstanbul'dan sonra Doğu ve Batı'yı birbirine bağlayan şehir; insanların, malların ve fikirlerin deniz aşırı geç edebileceğini en iyi şekilde göstermiştir (İnal 2015: 16).

18. ve 19. yüzyıllar da İzmir; Osmanlı tarihinde “*altın çağını*” yaşamış ve özellikle Doğu Akdeniz'in önemli bir liman şehri olmuştur. İzmir, coğrafi konumuyla kazandığı bölgesel gücü yüzyıllar içerisinde dünya kenti konumuna ulaştırmış ve Osmanlı ekonomisinin önemli aktörlerinden biri olmayı başarmıştır. Bu yüzyıllarda dünya ticaretine hizmet eden yapısıyla İzmir'in artık kozmopolit bir şehir olması kaçınılmazdır. Osmanlı İmparatorluğu ve İngiltere arasında 1838'de imzalanan Balta Limanı Ticaret Antlaşması'nın sonuçları ise bu iddiayla örtüşmektedir. Nitekim bu antlaşmayla birlikte başta İngiltere olmak üzere, Fransa ve diğer Avrupa devletlerinin elde ettiği imtiyazlar sonucunda yürürlüğe giren gümrük indirimleri, Osmanlı hükümetinin ticaret üzerindeki etkisinin azalmasına ve konsolosluk mahkemelerinin yargı alanlarının genişlemesine sebep olmuştur (Yılmaz & Yetkin, 2002: 53 – 56). Böylece İzmir'e yabancı tacirlerin ilgisi artmış ve şehre adeta “*tacir göçü*” başlamıştır. Batı Anadolu'da ve İzmir'de artan bu ticari kapasitenin oluşturduğu güç ise Osmanlı İmparatorluğu'nda kurulacak ilk ve yasadışı bir bankanın ayak sesleri olmuştur.

5. BANKACILIK İMTİYAZINI ALAMAYARAK “YASADIŞI” KALAN BİR BANKA OLARAK BANK OF SMYRNA

İzmir'in en parlak devrini yaşadığı 19. yüzyılda finansman ve kambiyo işlemlerini yerine getirmek için şehirde kurulu bir bankanın bulunmaması, özellikle tacirler arasında finansal sıkıntıların yaşanmasına sebep olmuştur. Dünya ekonomisinin Sanayi Devrimi ile birlikte buharlı üretime geçtiği bu yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu'nun arz ettiği hammadde, küresel üretim ve ticaret açısından büyük önem taşımaya başlamıştır. Bu sebeple 19. yüzyılda İzmir'in ithalat ve ihracat hacminde kayda değer ve istikrarlı bir artış yaşanmıştır (Topuz, 2009: 115). Osmanlı'nın İngiltere'ye ihracatının büyük bir kısmı başta İzmir olmak üzere diğer Batı Anadolu kentleri üzerinden yapılmıştır. İngilizler de ticari faaliyetlerine devam etmek ve İzmir'den elde edeceği geliri arttırabilmek için şehirde şirketler kurmuştur. Üreticiye uygun faiz oranıyla kredi temin etmenin ve İngiliz tacirlerin bölgede hâkimiyet kuran aracılara bağımlılığını bitirmenin arzusunda olan İngilizlere göre, şehrin gelişimindeki en büyük engel İzmir'de bir banka işletmesinin bulunmamasıdır (Sönmezdağ, 2017: 30 – 31). Nitekim emtia ticaretinin yanı sıra ihracatta İstanbul'u bile geride bırakan İzmir limanı ayrıca arbitraj amacıyla başta ticari olmak üzere diğer senetlerin de aktif olduğu bir pazar halini almıştır. Dolaşımdaki farklı para birimleri ve kredi piyasaları Osmanlı İmparatorluğu'nun diğer taşra merkezlerini aşmış ve yalnızca başkentinde kalmıştır (Syrett, 2006). Ancak büyüyen ticari kapasite ve ticari faaliyetlerin doğası gereği dönemsel duraklamalar İzmir'de yaşanan nakit sıkıntısını giderek arttırmaya başlamıştır. Şehirde bankerlerin öncülüğünde yürütülen finansal işlemler; ihracatın yoğun olduğu “*Ağustos – Ekim Dönemi*” giderek artarken “*Ocak – Haziran Dönemi*” ise ölü sezon olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca 1839'da Gülhane Hatt-ı Hümayunu'nda yer alan “*vergilerin devlet yetkililerince toplanıp İstanbul'a ulaştırılacağı*” hükmü, piyasadaki nakit sıkıntısını giderek arttırmıştır. Bazı İngiliz tüccarlarda nakit sorununu aşmak için “*takası*” tercih etmiştir. Ayrıca batılılar ve yerel halk bu dönemde keyfi biçimde döviz kurlarıyla

oynamış ve nihayetinde kaybeden İzmir'in ticareti olmuşsa da Osmanlı parasının değeri düşmeye başlamıştır. Ancak batı dünyasının bu tür ekonomik kayıpları önlenmek için benimsediği yaklaşım, piyasanın finansal ihtiyaçlarına çözüm üreten “banka” uygulamasıdır (Sönmezdağ, 2017: 31). Böylece İzmir piyasasında yaşanan mali nitelikli dönemsel hareketlilik ve duraklamalar, şehirde kurulacak ilk finansal örgüte zemin hazırlamıştır. Zira Osmanlı ürünleri Temmuz ayında ihracat için pazara ulaştığında, batılıların temsilcileri veya ortakları; ürünleri satın almak için İzmir'e para gönderdiğinden bu dönemde piyasada ticari senetler sayıca çoktur. Osmanlı ürünlerine talep büyümüş ve döviz kurları en düşük seviyeyi görmüştür. Dolayısıyla ihracat sezonu zirve dönemini geçtiği zaman yeniden artmaya başladığı Kasım ayı sonlarına dek, Osmanlı para biriminin değeri artmıştır (Syrett, 2011: 4). İzmir'de ihracat sezonu temmuz ayında hububat satışıyla başlamakta ve ihracat en çok “Ağustos – Ekim Dönemi” gerçekleşmekteydi. Başlıca ihraç edilen ürünler; pamuk kuru meyve, susam, afyon, tütün ve tahıllardan oluşuyordu. Ak meşe palamudunun ve zeytinyağının ise henüz bu dönemde ihracı gerçekleşmemektedir. Kuru üzüm, pamuk ve tütün gibi ürünlerin üretimine devam edilirken, palamut ise kasım ayı piyasaya sunulmaktaydı. İzleyen 2 ayda ılımlı bir düzeyde ihracat devam etmiş ancak Ocak ayında piyasaya giren zeytinyağının ihracatı ise Şubat ve Mart sonuna dek sürmüştür. Ocak tatillerine denk gelen yılsonunda hareketlilik yaşanmasına rağmen, Mart ayında başlayan ithalat sezonu ise ihracattan elde edilen kârların gerçekleşmesini beklemiştir. Ticari bir bankerin faaliyetlerinin en yoğun olduğu dönem ise bir tacirin aksine, ağustostan ekim ayına dek geçen süredir. Öte yandan İzmir'de Ocak ayına dek kademeli azalış ve ardından Haziran ayına dek “ölü bir sezon” yaşanmıştır (Veremis & Kostis, 1984: 153 – 156'dan aktaran: Syrett, 2011: 5).

Ticari bir bankerin, düzenli ve sürekli kâr elde etmesi, en avantajlı döviz kurunu sağlaması için yılın ilk yarısında poliçeleri satması ikinci yarısında ise alması akla uygun olandır. Ancak döviz piyasalarındaki dalgalanmalar, dolaşım hacmi ve bir piyasayı tümünden etkileyen diğer spesifik varsayımlar dikkate alındığında bu tavsiyeye uyabilmek açıkçası o kadar da kolay değildir. Tecrübeli bir tacir veya bankerde dâhi bu öngörünün oluşması güçtür (Syrett, 2011: 5).

İzmir para piyasasında hem para hem de senet kıtlığı giderek ciddi bir krize yol açmaya başlamıştır. Özellikle bu dönemde yaygınlaşan ve kredi enstrümanı olarak adlandırılan havale veya takasın yaygınlaşan dolaşımı bu iddiayı desteklemektedir. 1840'larda ise şehirde kredi krizi çıkmaya başlamıştır (Syrett, 2011: 5). 19. yüzyılın ortalarından itibaren batılıların, İzmir'in ekonomisine katılmasıyla birlikte şehrin, niteliksel olduğu kadar niceliksel olarak ta büyüdüğü ileri sürülebilir. Batılılar zaman içerisinde şehrin önemli iş insanlarından biri haline gelmiştir (Syrett, 2011: 12). Bu batılı grup ise İzmir'de finansman işlemlerini yerine getirmek, tacirlere düşük faizle kredi sağlamak ve senetlerin satışını gerçekleştirmek üzere bir bankanın kurulması gerektiğine kanaat getirmiştir. Böylece Avrupa'ya daha iyi hizmet sağlanabilecek ve finansal işlemler kolaylıkla gerçekleştirilecektir (Syrett, 2011: 13). Tacirler de doğrudan bir aracıya komisyon ödemedi finansman sağlayabilecektir. İzmir'de bir banka kurulması gerektiğini savunanlar, İzmirli tacirlerin daha uygun krediyi kısa vadede temin edebileceğini ve böylece tacirlerin değerli kambiyo senetlerini vadesinden önce elden çıkarmaya ihtiyaç duymayacağını iddia etmiştir (Syrett, 2011: 15). İzmir ekonomisinde; büyüyen ticaret hacmi ve buna bağlı gelişen çok uluslu tacir profilinin etkisiyle mali nitelikli işlemlerin

gerçekleştirilebilmesi ve kurumsal bir çatı altında organize edilebilmesi için şehirde bir bankanın kurulmasıyla ilgili çalışmalar başlamıştır.

İzmir’de bankacılık ve finansal işlemlerin gelişmesinde öncü rol oynayan Levantenler, 1842 yılında “*The Smyrna Bank’ı*” kurmuştur (Akgün, 2020: 20). İsveç Konsolosu Mösyö Dankelman’ın himayesinde kurulan bankanın kurucuları; İngiliz, Fransız, Avusturyalı, Rus, Hollandalı, Amerikalı, Danimarkalı, İspanyol ve Rum tacirlerden oluşmaktadır (Al, 1984’ten aktaran: Narin, 2012: 76).

Smyrna Bank’ın işleyişinde geleneksel uygulamaların aksine batı normları esas alınmıştır. Bu bağlamda Osmanlı İmparatorluğu, ilk kez batı tarzı kurumsallaşmış bir banka işletmesiyle tanışmıştır. Bahsi geçen batılı tacirler; döviz bonolarının, tahvillerin ve diğer kambiyo senetlerinin değerini maksimize etmek için bir banka kurmak istemişlerdir. Smyrna Bank’ın kurucu ortakları; İzmir İngiliz Konsolosu Francis Werry’nin oğlu John Joseph Augustus Werry, şehre deniz subayları için yapılan hastanenin kuruluşu için gelen ve Maltass ailesinin kızıyla evli olan Charles Wood ve 1815’te Levant Kumpanyasına giren tacir James Prudie olmak üzere 3 İngiliz sermayedardır (Sönmezdağ, 2017: 31). Ayrıca yönetim kurulunu ise J.F. Hanson, J.J.A. Werry, C. Whittall, W. G. Maltass, J. Langdon (Amerikan), J. Pagy (Fransız), W. Chasseau (İngiliz) ve Frederick de La Fontaine (İngiliz) gibi şehirde ileri gelen tacirler oluşturmuştur. Smyrna Bank bazı istisna isimler dışında esasen bir İngiliz kuruluştur. İngiliz sermayesi, banka sermayesinin 3/5’ine tekabül etmiştir. Smyrna Bank, devlet izni alınmaksızın kurulmuş olduğundan Bâb-ı Âli tarafından kapatılmak ile tehdit edilmiştir. Ancak banka yönetimi ise “*C. Whittall Şirketi*” çatısı altında çalışmakta istekli olduklarını belirtmiştir. 20 Ocak 1843 tarihinde banka sermayesinin 2/3’üne tekabül eden mevduat tutarı bankanın kasasında idi. 20 Ocak 1843 tarihine dek bankaya yatırılan mevduat ile birlikte banka sermayesinin 2/3’ünü oluşturan 100.000 İspanyol Doları (veya karşılığı olan 20.000 Sterlin) İngiliz katılımcılara aittir. Öte yandan Smyrna Bank’ın 74 hissedarının yaklaşık 1/3’ü Osmanlı sermayedarıydı. Ancak Bâb-ı Âli tepkisi üzerine Osmanlı tacirleri bankadan sermayelerini yavaş yavaş çekmeye başlamıştır (Syrett, 2011: 17). Smyrna Bank kuruluşu itibarıyla %6 – 7 civarı yüksek faiz uygulamasını benimsemiş ve mevduat toplamaya başlamıştır. Banka, faiz yükümlülüğüne katlanmak şartıyla finansman ihtiyacı duyan kesime de kredi sağlamıştır. İzmir piyasasında nakit darlığı oluşunca; ödemeler aksamış ve vergi tahsilatı dahi yapılamaz hale gelmiştir. Bu dönemde, taşra da yaşayan kişiler evlerini, bağ ve bahçelerini rehin göstererek kredi sağlamaya çalışmaları bu taşınmazların, nihayetinde banka mülkiyetine geçeceğine yönelik endişeleri beraberinde getirmiştir. Öte yandan bankanın, değeri düşük ve eski döneme ait bozuk paraları, cari değerle kabul etmesi ise halkın takdiriyle karşılanmıştır. Smyrna Bank’ın kuruluş amaçlarından biri de takas oranlarını düzenlemek ve hatta takası azaltmaktır. Bankanın faaliyete geçtiği 14. günden itibaren takas neredeyse sona ermiştir. Smyrna Bank’ın yönetimi; ticarete takası ilkel bulmuş ve daha ziyade ticari işlemlerin uzun vadeli güven ortamında yürütülmesi gerektiği kanaatine varmıştır. Smyrna Bank güçlü sermaye yapısı ve sermayedar profiliyle bankerlere göre öncelikli bir alternatif olmuştur. 16 Mayıs 1842 tarihinde banka döviz kurlarının istikrar kazanması için sürece mühadil olmuş ve 3 aylığına Osmanlı parasını diğer döviz kurları karşısındaki değerini piyasa üstü bir oranla sabitlemiştir. Böylece kısa vadeli de olsa para piyasasında finansal bir dalgalanmanın önüne geçilmesi arzulanmıştır. Beşlik para sorunu, takastan kaynaklanan sorunlar nedeniyle banka yayınladığı sabit kur ve faiz

çizelgesine uyulmasını ve her türlü Osmanlı parasının kabul edilmesini yine bu kararla sağlamıştır. İzmir’de; banka, sarraflar ve tüm tacirler 3 ay boyunca bankanın uyguladığı döviz kuru ile çalışmış ve bu dövizler “*bonne monnaie*” veya “*sağ akçe*” olarak adlandırılmıştır. Sabit kur ve faiz çizelgesinin uygulanmasıyla birlikte İzmir’de Frenk Mahallesi ticarete takas işlemini terk etmiştir. 1843 Ocak ayı İzmir’de döviz kurlarında daha yavaş bir artış kaydedilirken, Frenk Mahallesi’nde diğer kesimlere göre bu artış %1’den daha düşük tutulmuştur. Kurumsal bir çatı altında gerçekleşen bu tür finansal işlemler belli kesimlerin endişelerini arttırmıştır. Tıpkı bir banka kuruluşu gibi vade, kur ve faiz vb. işlemleri ticari bir mahiyette ele alan bankerler, bu dönemde döviz kurlarında hileli yönlendirmelerin yapıldığına dair iddialarda bulunmuştur (Syrett, 2011: 26 – 30). Smyrna Bank yönetimi, ayarı düşük olan para sorununa çözüm üretebilmek üzere çek türevi bir ürün kullanılmaya başlayınca İzmir’deki bankerler Smyrna Bank’ın para bastığını ileri sürmüştür. Ancak bahsi geçen bu çek türevi finansal araç tam anlamıyla bir para ürününün karşılığı değildir. Tüm İngiliz bankaları tarafından kullanılmaya başlanan ve çek işlevi gören “*banknote*” olarak adlandırılan değerli kâğıtlar, Smyrna Bank tarafından piyasaya sürülmüştür (Sönmezdağ, 2017: 32).

Smyrna Bank, sağladığı menfaatler sebebiyle bankerler ve bilhassa merkezi hükümetin politikalarıyla çatışma haline girmiştir. İmparatorluğun dışında Osmanlı tacirinin de bankaya muhalif bir tavır aldığı ileri sürülebilir. Osmanlı tacirleri; yabancı tacirlerin ve dolayısıyla yabancı sermayenin piyasadaki varlığına karşı çıkmıştır. Nitekim Osmanlı tacirinin bu tavrı, bankanın kapanmasında etkili hususlardan biri olmuştur. Smyrna Bank’ın etkisiyle, yerel halk tarafından yapılan spekülasyonlarının sonucu olarak Osmanlı para biriminde ani düşüşler yaşanmaya başlamıştır. Smyrna Bank’ın kurulmasının en önemli nedenlerinden biri İzmir’de gerçekleşen bankacılık ve finansal işlemlerden en fazla payı alabilmektir. Dolayısıyla ilgili çıkar gruplarının ve imparatorluğun bankaya müdahale etmesi kaçınılmazdır. Esasen hem batılılar hem de Osmanlılar, Osmanlı parasının yaşadığı değer kaybıyla ilgili olarak bir çatışma içine girmiştir. Döviz kurları üzerinde yapılan spekülasyon, özelde İzmir’deki ticarete genelde ise Osmanlı parasına zarar vermiştir. Bankanın etkisiyle tacirler emtia ticaretinin yanı sıra döviz ticaretine de başlamıştır. Tacirler, özellikle uzun mesafeli uluslararası ticari faaliyetlerini bir plan çerçevesinde yürütmelidir. Bu sebeple tacirler, “*döviz tacirleri*” güdüsüyle piyasayı izlemiş ve en uygun zaman olduğuna kanaat getirdikleri anda müdahalede bulunmuştur. Smyrna Bank yerli para birimini, batılıların para birimine çevirirken % 7’ye varan iskonto oranları uygulamıştır. Dolayısıyla bu yükselen oranlar, batı para birimlerine göre Osmanlı para biriminin sahip olduğundan daha fazla değer kaybetmesine sebep olmuştur (Syrett, 2011: 29). Herhangi bir yasal izin alınmaksızın kurulan bu banka işletmesi tam 460 gün çalışmış ve nihayetinde Osmanlı Hükümeti tarafından, 6 Ağustos 1843 tarihli kanun ile kapatılmıştır (Sönmezdağ, 2017: 33).

İzmir piyasasını hedef alan bu banka, esasen Osmanlı Hükümetinin tüm ülkede döviz kurlarıyla ilgili gerçekleştirmek istediği bir düzenlemeyi sağlamış ve bu kapsamda bir farkındalık oluşturmuştur. Böylece Osmanlı Hükümeti tarafından İngiliz sermayedarlara “*Commercial Bank of Smyrna’nın*” kurulması için verilecek iznin temelleri de atılmıştır. Yasadışı kurulan ve devlet denetiminin kapsamı dışında kalan Smyrna Bank devletin hâkimiyeti için sarsıcı bir dinamiktir. Smyrna Bank, Osmanlı hükümetinin modern bankacılığa

olan ihtiyacını ortaya koymuş öte yandan yabancı sermayedara da devletin egemenliğini ihlal eden herhangi yapılanmaya gidemeyeceğini göstermiştir.

6. SONUÇ

Batı Anadolu'nun en önemli şehirlerinden biri olan İzmir; jeopolitik konumu, iklim yapısı ve sahip olduğu limanın etkisiyle birlikte dünya coğrafyasında öncü yerleşim yeri ve ticaret merkezlerinden biri olmuştur. Antik kent olarak yüzyıllardır çeşitli medeniyetlere ev sahipliği yapan şehir; 15. yüzyıldan itibaren Osmanlı İmparatorluğu'nun hâkimiyetine geçmiştir. Liman; doğu ve batı coğrafyasının bağlantısını kolaylaştırmış ve 19. yüzyılın sonunda İzmir'i kozmopolit bir dünya şehri konumuna ulaştırmıştır. Ancak şehrin artan ticari kapasitesi, finansman ve kambiyo işlemleri gibi diğer mali sorunlara çözüm getirecek finansal bir kuruma ihtiyaç oluşturmuştur. Başta İngiltere olmak üzere diğer batılı devletlerle yapılan dış ticaret sevkiyatının önemli bir kısmının İzmir limanında elleçlenmesi, şehirde finansman sağlayacak bir bankanın kurulması için gerekli çalışmaları beraberinde getirmiştir. İngilizlerin ağırlıklı olduğu Levanten sermayedarlar tarafından İzmir'de 2 Mayıs 1842 tarihinde Osmanlı hükümetinden yasal bir izin alınmadan "Smyrna Bank" kurulmuştur. Başta İngiliz olmak üzere Fransız, Avusturyalı, Rus, Hollandalı, Amerikalı, Danimarkalı, İspanyol ve Rum tacirler bankanın kurucuları arasındadır. Osmanlı İmparatorluğu'nda ilk kez batı tarzı kurumsallaşmış bir banka işletmesiyle, şehirde ve civar yerleşim yerlerinde finansman için kredi temini sağlanmış ayrıca döviz bonolarının, tahvillerin ve diğer kambiyo senetlerinin değerinin maksimize edilmesi amaçlanmıştır. Smyrna Bank, sermayesinin 3/5'ine İngilizlerin sahip olduğu bir finansal kuruluştur. Yasadışı kurulan bu banka Bâb-ı Âli tarafından kapatılmakla tehdit edilmeye başlanmıştır. Ancak banka yönetimi ise C. Whittall Şirketi çatısında çalışmakta istekli olduklarını belirtmiştir. 20 Ocak 1843'te bankaya yatırılan mevduat ile birlikte banka sermayesinin 2/3'ünü oluşturan 100.000 İspanyol Doları'nın (veya karşılığı olan 20.000 Sterlin) İngiliz katılımcılara ait olduğu bilinmektedir. Öte yandan Smyrna Bank'ın 74 hissedarının yaklaşık 1/3'ü Osmanlı sermayedarıdır. Ancak Bâb-ı Âli'nin bankayla ilgili kararından haberdar olan Osmanlı tacirleri ise sermayelerini bankadan geri çekmeye başlamıştır. Yasadışı kurulan Smyrna Bank, mevduat toplama, kredi verme, taşınmaz rehin koyma, döviz kurlarını sabitleme ve banknote kullandırma gibi modern bankacılık faaliyetlerini yerine getirmiştir.

Bâb-ı Âli ve bankerlerin çatışma içinde olduğu Smyrna Bank'ın varlığından Osmanlı tacirleri de rahatsızlık duymuştur. Yabancı sermayenin, finansal bir yapılanmaya gitmesini tehdit gören tacirler bu bankanın ivedilikle kapanması gerektiğine yönelik başkente şikâyetler de bulunmuştur. Zira şehirde tacirliğin niteliği ve kapsamı değişmeye başlamıştır. Emtia ticaretinden döviz ticaretine uzanan bu süreçte öznel yaklaşımlar sonucu tacirler piyasayı "döviz taciri" sıfatıyla izlemiştir. Spekülatif kur manipülasyonları ile Osmanlı para biriminde ani düşüşlerin yaşanmaya başlaması, İzmir'deki ticari ortama ve nihayetinde Osmanlı ekonomisine zarar vermiştir. Ayrıca İzmir'deki İngiltere Konsolosu Brant, İstanbul'un önemli bankerlerinden olan Baltazzi Kardeşlerin hükümete yaptığı baskıların da bankanın kapanmasında etkili olduğunu iddia etmiştir. Nihayetinde kuruluşundan itibaren yasal izni bulunmayan Smyrna Bank, 460 gün sonra 6 Ağustos 1843 tarihli kanun ile Osmanlı hükümeti

tarafından kapatılmıştır. Ancak Smyrna Bank'ın varlığı ile döviz kurları üzerinde düzenleme sağlanabileceği görülmüş ve Osmanlı için modern bankacılığa geçilmesiyle ilgili önemli bir farkındalık oluşmuştur. Ayrıca Osmanlı topraklarında varlığını sürdürmek isteyen İngiliz sermayedarlar imparatorluğun egemenliğini ihlal edecek bir yapılanmaya gidemeyeceğini anlamıştır. Böylece Smyrna Bank tecrübesi ile Commercial Bank of Smyrna'nın temelleri atılmıştır.

KAYNAKLAR

- Akgün, G. (2020). *İzmir Levantenleri*, Apikam: İzmir.
- Akurgal, E. (2000). *Anadolu Uygarlıkları*.
- Akurgal, M. (bt). *Bayraklı Höyüğü – Smyrna* http://www.izmirkul.turturizm.gov.tr/E_klenti/9470,bayrakli-hoyugupdf.pdf.
- Al, H. (1998). “Osmanlı Devletinde İlk Banka: İzmir Bankası(Smyrna Bank)”, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, İstanbul'dan aktaran: Narin, S. (2012). İzmir Levantenleri ve Kültürel Etkileri, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Felsefe ve Din Bilimleri Anabilim Dalı, Dinler Tarihi Bilim Dalı, Dicle Üniversitesi, Diyarbakır, (Türkiye).
- Alparslan, H. (2012). Osmanlı Dönemi İzmir'inde Milletlerin Sosyo-Ekonomik Konumların daki Değişimlerin Yerleşim Dokusuna Etkileri, *Aegean Geographical Journal*, 21 (2), ss. 25-35.
- Ana Britannica , (2004). Levant, Levanten, *Genel Kültür Ansiklopedisi*, Cilt:14, s: 435, Ana Yayınları, İstanbul.'dan aktaran: Oban Çakıcıoğlu, R . (2007). Levanten Kavramı ve Levantenler Üzerine Bir İnceleme . Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi , (22) , 337-356.
- Atay, Ç. (1978). *Tarih İçinde İzmir*, Tifset Basım ve Yayın Sanayii A.Ş,: İzmir.
- Ay, H. (2001). Osmanlı Devleti'nde Mali Bunalım ve Sebepleri, *9 Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 6 (2).
- Baykara, T. (2013). *İzmir Şehri ve Tarihi*, Akademi Kitabevi, İzmir, 2001' den aktaran: Ünal, N. (2013). İzmir ve Selanik Liman Kentlerinin Gelişim Süreçlerinin Karşılaştırmalı Analizi (1650-1750) (Yayınlanmamış doktora tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi, Tarih Anabilim Dalı, Karşılaştırmalı Tarih Programı, İzmir, (Türkiye).
- Doğar, E. (2006). *İzmir'in Smyrna'sı Paleolitik Çağ'dan Türk Fethine Kadar*, İletişim Yay., İstanbul'dan aktaran: Ünal, N. (2013). İzmir ve Selanik Liman Kentlerinin Gelişim Süreçlerinin Karşılaştırmalı Analizi (1650-1750) (Yayınlanmamış doktora tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi, Tarih Anabilim Dalı, Karşılaştırmalı Tarih Programı, İzmir, (Türkiye).
- Dumrul, C. & Dumrul, Y. (2014). Osmanlı İmparatorluğu'nun Kapitalist Paternde Sanayileşmesinin Önündeki Engeller Üzerine Bir İnceleme, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* (23) - Doi: <http://dx.doi.org/10.11611/JMER248>
- Ekşioğlu Çetintahra, G, & Karataş Ünverdi, N. (2018). Osmanlı'dan Günümüze İzmir Mahallelerinin Sosyo-Ekonomik Yapısının Mekana Yansımaları. *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 39-55. DOI: 10.33905/bseusbed.392612.
- Eylemer, S., & Memişoğlu, D. (2015). The borderland city of Turkey: Izmir from past to the present. *Eurotimes*, 19, 159-184.
- Gençer, C. (2017). "19. Yüzyılda İzmir ve Selanik'te Kentsel Dönüşüm: Rıhtım ve Limanların İnşası". *Meltem İzmir Akdeniz Akademisi Dergisi*, ss. 33-51, DOI 10.32325/iaad.2017.18
- İnal, O. (2015). *A Port and Its Hinterland: An Environmental History of Izmir in the Late-Ottoman Period*, (Doctoral dissertation)The University of Arizona.

- Kültür ve Turizm Bakanlığı, <https://izmir.ktb.gov.tr/TR-91057/tarihcesi.html> (04.05.2021).
- Sönmezdağ, U. (2017). *İzmir'in İlk Bankaları*. Teoman, A. (Ed). Kent Konak Kış 2017/30, Anadolu Matbaacılık: İzmir.
- Syrett- Frangakis, E, “*Credit and Early Banking Practices in the Ottoman Empire: the Bank of Smyrna, 1842-43*”, seminar given at the Economic History Workshop, Leitner Political Economy Seminar Series, Yale University, New Haven, CT, Nov. 28 2011.
- Syrett - Frangakis, E. (2006). *Trade and Money*, pp. 69-70, 78-83
- Th. Veremis & K. Kostis, (1984), *ΗΕθνική Τράπεζα στη Μικρά Ασία (1919-1922)* [The National Bank of Greece in Asia Minor (1919-1922)], pp. 153, 156. ‘den aktaran: Syrett- Frangakis, E, Credit and Early Banking Practices in the Ottoman Empire: the Bank of Smyrna, 1842-43”, seminar given at the Economic History Workshop, Leitner Political Economy Seminar Series, Yale University, New Haven, CT, Nov. 28 2011.
- Tokgöz, E. (2000). 19. Yüzyılda Osmanlı Ekonomisi, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18 (2), 365 – 376.
- Topuz, H. (2009). "XIX. Yüzyılda Osmanlı Limanlarından Gerçekleşen Ticaret Hacmi ve Dış Ticaretine Yönelik Bir Analiz (1878-1913)", *Vizyoner Dergisi*, (1), 114-128.
- Yetkin, S. & Yılmaz, F. (bt). *İzmir'in Tarihi*. https://www.izmir.bel.tr/CKYuklenen/icerik_sayfalari/%C4%B0zmirinTarihi.pdf (03.05.2021).
- Yıldırım, İ. (2010). “19. Yüzyıl Osmanlı Ekonomisi Üzerine Bir Değerlendirme (1838 – 1918)”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (2), 11 – 19.
- Yılmaz, F. & Yetkin, S. (2002). *İzmir Kent Tarihi*, Apikam: İzmir.

İÇ KONTROL KAVRAMI VE UYGULAMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ *

Nevzat Tetik ¹
Halime Karaca ²

ÖZ

İç kontrolün günümüzdeki kavramsal niteliğine, tarihi süreçte yaşanan olayların ve farklı kavramlarla etkileşiminin neticesinde ulaşılmıştır. İç kontrol kavram ve uygulamaları ilk dönemlerden itibaren denetim kapsamında ele alınmıştır. Ancak iç kontrolün denetimden ve muhasebe mesleğinin diğer unsurlarından önce geldiği düşünülmektedir. İç Kontrol, kâr güdüsünün, doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. İlk girişimciler kar elde etmek için bir fırsat bulduklarında, bu kârı kontrol etmenin ve korumanın yollarını araştırmışlar ve bir çeşit kontrolün kurulması gerektiğini kabul etmişlerdir. Bu çalışmanın amacı iç kontrol kavramı ve uygulamalarının tarihi süreçteki gelişimini ortaya koymaktır. Bu bağlamda, iç kontrolün tarihsel gelişimi literatür kapsamında dönemler itibariyle incelenmiş, her dönemde iç kontrolün önemi ve gelişimine katkı sunan olaylar irdelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Denetim, İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi.

Jel Kodu: M40, M41, M42.

HISTORICAL DEVELOPMENT OF INTERNAL CONTROL CONCEPT AND APPLICATIONS

ABSTRACT

Today's conceptual quality of internal control has been reached as a result of the events experienced in the historical process and its interaction with different concepts. Internal control concepts and practices have been handled within the scope of audit since the first periods. However, internal control is considered to come before auditing and other elements of the accounting profession. Internal Control emerged as a natural consequence of the profit motive. When early entrepreneurs found an

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Doç.Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF, nevezat.tetik@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3152-8217

² Öğr. Görevlisi, İnönü Üniversitesi, Malatya MYO, halimekaraca44@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-0218-3851

Atıf (Citation): Tetik, N. & Karaca, H. (2021). İç Kontrol Kavramı ve Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 189-204.

opportunity to make a profit, they sought ways to control and protect that profit and recognized that some form of control had to be established. The aim of this study is to reveal the development of the concept of internal control and its applications in the historical process. In this context, the historical development of internal control has been examined in terms of periods within the scope of the literature, and the importance of internal control and the events that contributed to its development in each period have been examined.

Keywords: Auditing, Internal Control, Internal Control System.

JEL Codes: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

MÖ. 4000 yılına kadar uzanan iç kontrol faaliyetleri birçok medeniyet tarafından uygulanmıştır. İç kontrolün tarihi gelişiminde sanayi devrimi, büyük buhran, teknolojik gelişmeler, muhasebe ve denetim skandalları ve sonrasında yaşanan küresel finansal krizler etkili olmuştur. İç kontrol, yaşanan her büyük mali depresyon sonrasında tekrardan gözden geçirilerek geliştirilmiştir. Orta Çağ denetimlerinin kanıtlarını araştıran Watts ve Zimmerman (1983), iç kontrollerin denetimlerden bile daha eski olduğunu iddia etmiştir. Denetimler gibi iç kontrollerin, uzun zamandır bir kurumun işleyişine değer kattığını vurgulamıştır (Moussalli vd., 2012: 85-86). Genellikle hileyi tespit ve caydırma aracı olarak değerlendirilen iç kontrol, aynı zamanda yönetim kararlarını bilgilendirme ve operasyonların verimliliğini artırma araçlarıdır. Ancak iç kontrollerin denetimlerle karışımı, denetçilerin bir kurumun iç kontrollerini kendi denetim prosedürlerinin rutin bir parçası olarak değerlendirmelerinin uygulaması yakın tarihe dayanmaktadır (Moussalli vd., 2012: 86). Bu konuda tarihsel çalışmalardan bazıları Brown, 1962; Chandler vd., 1993; Clikeman, 2009; Commission, 1978; Gray ve Moussalli, 2006; Hackett ve Mobley, 1976; Heier vd., 2005; Moussalli, Gray ve Karahan, 2011; Myers, 1985; Nouri ve Lombardi, 2006 tarafından yapılmıştır (Moussalli vd., 2012: 89).

Çalışmada, iç kontrolün tarihi süreçteki gelişimi dört bölüm olarak incelenmiştir. Birinci bölümde ilk medeniyetlerde uygulanan iç kontrol faaliyetleri açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde sanayi devrimi ile iç kontrolün resmiyet kazandığı 1940'lı yıllar arasında yaşanan iç kontrol gelişmeleri ve denetimdeki önemi üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde iç kontrole ilişkin yasal düzenlemeler ele alınmış, Amerikan muhasebe mesleğinin kurucularından biri olan Montgomery's Auditing serisinde, iç kontrol ve bunların değerlendirilmesine ayrılan metin üzerinden iç kontrolün literatürde kavramsal olarak gelişimi değerlendirilmiştir. Dördüncü bölümde iç kontrolün kavramsal olarak yeniden düzenlenmesine yönelik çalışmalar ele alınmış, söz konusu çalışmaların yürütülmesi için oluşturulan COSO iç kontrol modeli değerlendirilmiştir.

2. ORTA ÇAĞ ÖNCESİ DÖNEM

Tarihçiler, MÖ 4000 yılına kadar, resmi kayıt tutma sistemlerinin ilk olarak Yakın Doğu'daki yönetimler tarafından, hasılat ve ödemelerin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve vergilerin toplanması konusundaki endişelerini gidermek için kurulduğunu ifade etmiştir

(Ramamoorti, 2003: 3). Kenneth Most (1959: 563), Mezopotamya uygarlığında iç kontrolün MÖ 3600 gibi erken bir tarihte var olduğuna dair somut kanıtlar olduğunu belirtmiştir. Sümerlerin ticari işlemlerini M.Ö. 3600'lere kadar taşların üzerine ve 400 yıl sonra kil üzerinde kaydettiğine dair birçok işaret bulunmuştur. Döneme ait belgeler, şekillerin yanında kontrolün yapıldığını gösteren daireler, küçük işaretler, noktalar olduğunu ortaya koymaktadır. Kısaltma ya da işaretlerin, ödeme listelerini hazırlayanlar dışındaki katipler tarafından hazırlandığı da literatürde yer almaktadır (Hackett and Mobley, 1976: 1).

Eski Mısır'da, Firavun'un merkezi finans departmanında, "hazinenin gümüş evi" "house of silver of the treasury," iç kontrol ve denetim uygulamaları kullanılmıştır. Burada katipler, gümüş, mısır ve diğer malların hasılat ve ödemelerinin kayıtlarını hazırlamışlardır. Katiplerden biri depoya getirilen miktarı papirüse kaydederken, diğeri depo binasına boşaltılan malların kontrolünü gerçekleştirmiştir. Denetim faaliyeti bu iki kaydı karşılaştıran üçüncü bir katip tarafından gerçekleştirilmiştir. Hasılatın, ödemelerin ve envanter bakiyelerinin kayıtları, başka bir katip veya amiri tarafından periyodik olarak denetlenmiştir (Stone,1969: 286).

Çin'deki Zhao hanedanı (MÖ 1122-256) için de benzer gelişmeler yaşanmıştır. Babil, Yunanistan, Roma İmparatorluğu, İtalya Şehir Devletlerinde de ayrıntılı bir kontrol ve karşı kontrol sistemi geliştirilmiştir (Ramamoorti, 2003: 3). Bu dönemde kontrol faaliyetleri ile hata ve hileleri açığa çıkarmak amaçlanmış, bu kapsamda, para giriş çıkışlarının takibi vasıtasıyla gerçekleşen ticari işlemlerin detaylı bir şekilde doğrulanması yapılmıştır (Tüm ve Memiş, 2012: 5-9).

MÖ 549 - 330 arasında Pers uygarlığında iç kontrol uygulamalarına rastlanmaktadır (Stone, 1969: 286). Ülkesini MÖ 521'den 425'e kadar yöneten Büyük Darius, iç kontrol ve iç denetim uygulamalarından yararlanmış (Murray, 1976: 98). Darius hükümdarlığını, ülkenin farklı bölgelerine dağılmış dört başkentten (Persepolis, Ecbatana, Susa ve Ctesiphon) yılın farklı zamanlarında yönetmiştir. İmparatorluğu, her biri vilayetin zenginliğine göre imparatorluğa vergi ödeyen bir satrap tarafından yönetilen 20 vilayete bölünmüştür. Satrap kuralının dürüstlüğü için Darius, imparatorluğunun her yerine katipler göndermiştir (Pitt, 2014: 3-4).). Darius'un görevlendirdiği bu katipler "Kralın gözleri ve kulakları" olarak adlandırılmıştır. Bir iç denetçinin görevlerini yerine getiren hükümdarın katibi, satrap ve komutanın faaliyetlerini hükümdarın bakanına raporlamıştır. Katip, toplanan ve hükümdara gönderilen vergileri hesaplamıştır. Hükümet katipleri askeri korumalar eşliğinde vilayetlerin işlerini sürpriz bir şekilde denetlemiştir. Bu seyahat eden hükümet katipleri, tüm kayıtları inceleme, satrapı, kraliyet sekreteri veya diğer yetkilileri sorgulama ve gerekli olduğuna inanılırsa derhal düzeltici önlem alma yetkisine sahip olmuştur (Hackett and Mobley, 1976: 2).

Kendisinden önceki Pers İmparatorluğu gibi, Roma İmparatorluğu da fethedilen bölgelerin komutanlarını kontrol etmek için muhasebe ve denetimi etkili bir şekilde kullanmıştır. Yaklaşık MÖ 200'de "Kralın gözleri ve kulakları" nın benzeri müfettişler görevlendirilmiştir. Hazinenin velayetini elinde bulunduran Roma'ya karşı sorumlu mali görevliler olan söz konusu müfettişler, hazinenin hasılat ve ödemelerini kaydetme görevlerinde katiplere nezaret etmiş ve ele geçirilmiş ülkelerin valilerinin hesaplarını incelemişlerdir. Müfettişlerin periyodik olarak Roma'ya rapor vermeleri ve kayıtlarını bir müfettiş tarafından

denetmeleri istenmiştir. Bu uygulama sayesinde "denetçi" kelimesi kullanılmaya başlanmıştır (Stone, 1969: 287).

Roma İmparatorluğu eksiksiz bir kontrol ve karşı kontrol sisteminden yararlanmıştır. Hasılatı ve harcamaları yetkilendirme, nakit saklama ve mali işlemleri kaydetme görevlerini ayırmıştır. Harcamalar, alacaklının kimliğini ve unvanını açıklayan ve işin tamamlandığını veya siparişte istenen malın teslim alındığını gösteren belgelerle desteklenmiştir. Tahkikat hakimleri bu belgelere dayanarak ödeme yetkisi vermiş, ödemediği sonra hazine katipleri tüm işlemleri kaydetmiştir. Müfettişler, tüm devlet mali işlemlerini gözetlemiş ve denetlemiştir. Roma'da ayrıca vergi denetçileri de kullanılmış ve devlet gelirlerinin toplanmasında önemli bir rol oynamıştır (Hackett and Mobley, 1976: 2).

Charlemagne önderliğindeki Kutsal Roma İmparatorluğu, devlet işlerini kontrol etmek için hükümet denetçilerini kullanma konusunda Pers ve Roma İmparatorlukları örneğini takip etmiştir. Missi dominici, "ustanın temsilcileri", yöneticilerin işlerini incelemek üzere gönderilmiştir. Temsilciler, Charlemagne'den yerel yetkililere talimatlar taşımış, kayıtlarını denetlemiş, faaliyetlerini gözden geçirmiş ve sonuçları hükümdara bildirmiştir. Ancak, Charlemagne'ın (MS 825) ölümünden sonra onun yerine güçlü bir örgütleyici olmadığından missi dominici dağılmış, yerel yöneticilerin kontrolü kaybedilmiş ve İmparatorluk parçalanmıştır (Hackett and Mobley, 1976: 2).

3. ORTA ÇAĞ - SANAYİ DEVRİMİ ÖNCESİ DÖNEM

İslam Uygarlığının geliştiği VII. ve XII. Yüzyıllar arasındaki tarihi süreçte devlet denetimi anlayışı yerleşmiş, İslam halifeleri tarafından, özel ya da kamusal durum ayrımına gidilmeden muhasebe ve denetim birimlerinin oluşturulduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmuştur (Khan, 1995:15).

Osmanlı Devleti Hukuk Sisteminde amme menfaatinin gözetimi için tüm mali içerikli konular kadıların yetkisine verilmiş, bu yetkiler kapsamında kadılar görev yaptıkları bölgelerdeki muhasebatla ilgili tüm işlemlerin gerçekleştirilmesinden ya da gerçekleştirilen bu işlemlerin kontrolüyle yükümlü sorumlu tutulmuşlardır. Bu görevleri sırasında kadılar muhasebatla ilgili almış oldukları kararları şeriye sicillerine kayıt etmiştir. II. Mahmut sonrası dönemde Osmanlı Merkezi Hükümetinde Avrupa örneğine uygun olarak nezaretler (bakanlıklar) kurulmuştur. Bu kurumlarda müfettiş olarak teftiş birimlerinde görevlendirildikleri dolayısıyla bu dönemi itibarıyla kamu da denetleme hizmetlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütülmeye başlandığı sonucuna ulaşılmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575).

Orta çağlarda, diğer sanatlarla birlikte muhasebe, hükümetin ve Avrupa genelindeki ekonominin genel düzensiz durumu nedeniyle bir düşüş yaşamıştır. Ancak yavaş da olsa muhasebe yeniden kurulmuştur. 1500'den önce iç kontrol uygulaması, eski hükümdarların hazinelerinde tahrifatları önlemek için tasarlanmış aynı işlemlerin bağımsız kayıtlarını tutan iki katibin kullanılmasıyla kanıtlanmıştır. İkincil bir amaç, raporlamada doğruluk güvencesi oluşudur. Bu dönemde hesap verilebilirliği kanıtlamak ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunu tespit etmek için periyodik olarak envanterler alınmıştır (Brown, 1962: 696-697).

L. Fitzpatrick, B. F. Foster ve William Jackson'ın standartlaştırılmış bir çift girişli muhasebe sisteminin gerekli görüldüğü dönem olarak tanımladıkları 1500-1850 döneminde, iç kontrolün önemi ve gerekliliği kabul görmüştür (Hackett and Mobley, 1976: 2).

Çift girişli kayıt yöntemi, 1494'te Venedik'te din adamı ve matematikçi Luca Pacioli tarafından yayınlanmıştır. Luca Pacioli "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni é Proportionalite" isimli çalışmasının Particularis di Compitus é Scripturis (Defter tutma ve ona ait evrak üzerine bir etüt) başlıklı bölümünde çift girişli kayıt yöntemini açıklamıştır. İki yüzyıldır uygulanan yöntem, söz konusu kitapta anlatılmış, bu kitap, bu konudaki ilk çalışma olarak kabul edilmiştir. Ancak bu konuda Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani tarafından 1363'te farsça olarak kaleme alınan "Risale-i Felekiyye/ Kitab-us Siyaqat" adlı kitapta da bugün kullandığımız muhasebenin esasları görülmektedir. Kitab-us Siyaqat, muhasebe kitabı anlamına gelmektedir. Kitap, kamu muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri ve belgelerden söz etmekte olup, defterlerde Rüznamçe-Yevmiye, Evarece-Defterikebir, Tahvilat-Şahıs Tali Hesapları gibi çift taraflı kayıt yönteminin temel öğeleri yer almaktadır (Altıntaş, 2011: 177).

4. SANAYİ DEVRİMİ SONRASI –1940 DÖNEMİ

1850'den 1905'e kadar, Sanayi Devrimi'nin neden olduğu teknolojik gelişmeler sonucunda aile işletmeleri şeklinde faaliyet gösteren ekonomik birimler; fiziksel olarak büyümüş, fonksiyonel olarak karmaşık bir hal almış, yönetimi zorlaşmıştır. Bu durum işletme yönetimlerinin, sahiplerinden profesyonel yöneticilere geçmesine neden olmuş, sahiplik ve yönetimin birbirinden ayrılması işletme sahiplerinin çıkarlarını korumak amacıyla bağımsız denetçiler sınıfında yeni bir profesyonel denetçiler sınıfı ortaya çıkarmıştır (Hayes vd., 2005: 2-4).

Bu dönemde iç kontrolün standartlaştırılmış muhasebe sistemlerinde varlığı kabul görmüş ancak, nakit dışındaki varlıklar için herhangi bir kontrol sistemi uygulanmamış ve bağımsız denetçiler tarafından iç kontrole gerekli önem verilmemiştir. Çift girişli muhasebenin doğasında bulunan yerleşik kontrol, genellikle tüm hesaplar için önemli olarak kabul edilen tek çapraz kontrol olmuştur (Brown, 1962: 670). Bu nedenle, 1850-1905 dönemindeki denetimler, genellikle işlemlerin tamamının gözden geçirilmesi ve mali tabloların doğruluğunun gözden geçirilmesi şeklinde gerçekleştirilmiştir (Güredin ve Uyar, 2021: 15-16). Bu yöntem verimsiz ve pahalı olduğu kadar sonraki dönemlerin zayıf alanlarının güçlendirilmesini de sağlayamamıştır. Raporlanan tutarların doğruluk düzeyini artırmak ve hile eylemlerine ilişkin olasılıkları azaltmak için muhasebe sistemindeki değişikliklere duyulan ihtiyaç artmıştır. Muhasebe sistemi ve organizasyon yapısı güçlendirildikçe ve işlem hacmi artmaya devam ettikçe, örnekleme tekniği denetçiler için kabul gören bir uygulama haline gelmiştir (Hackett and Mobley, 1976: 3).

1905'ten önce, denetimde yapılacak test miktarını sınırlamanın doğal bir sonucu, muhasebe sistemlerindeki ve dolayısıyla daha büyük şirketlerde var olan iç kontrollerdeki iyileştirmeler olacağı literatürde yer almıştır. Ancak, 1905-1933 dönemine kadar denetçiler, iç kontrollerin önemini ve iç kontrollerin güçlü ve zayıf yönlerinin test programları ile ilişkisini

tam olarak anlamamıştır. Montgomery ve E. V. Spicer, E. C. Pegler, F. R. Carnegie Steele ve De Witt Carl Eggleston, test sürecine tabi olarak muhasebe verilerinin güvenilir olduğunu kabul etmede bağımsız denetçinin birincil ilgisi olarak iç kontrol sisteminden bahsetmiştir. Literatürün gerçek uygulamadan çok ileride olduğu bu dönemde uygulayıcılar, test tekniğinin kullanımını genişletmiş, ancak testin kapsamına ilişkin karar, nadiren doğrudan iç kontrollerin değerlendirilmesine bağlı kılınmıştır (Brown, 1962: 671).

1892 yılında İngiliz denetçi Lawrence Dicksee tarafından yazılan “Denetim” kitabında ilk defa iç kontrolün denetimdeki önemi dile getirilmiştir. Dicksee denetçinin amacını, işletmedeki iç kontrolü incelemek ve zayıf noktaları tespit etmek olarak açıklamıştır (Akgül, 2016: 68). İngiltere’de iç kontrole ilişkin çalışmalar yapılmasına rağmen iç kontrol konusunda profesyonel rehberlik sunan ilk ülke ABD olmuştur (Myers, 1985: 69). İlk olarak ABD’de 1920 ve 1930’larda mesleki alanda tanımlanmaya başlanan iç kontrole ilişkin önemli gelişmeler, ancak 1950’li yıllardan itibaren gerçekleşmiştir (Hay, 1993: 80).

1905 ve 1909’da Lawrence Dicksee ve Robert Montgomery, “bir denetimin amacı ve kapsamının” üç maddeden oluştuğunu ve birincil amacın “hilenin tespiti” olduğunu ifade etmiştir (Moussalli ve Gray, 2006: 16). Price Waterhouse Coopers’ın öncül firmalarından birinin ve AICPA’nın kurucusu olan ve Amerikan muhasebe mesleğinin kurucularından biri olarak kabul gören Robert Montgomery’e göre, “hilenin tespiti denetçinin en önemli görevidir (Myers, 1985: 54). Aslında, Montgomery’nin ifadesi, Birleşik Krallık’tan Amerika’ya nakledilen mesleki beklentilerin simgesi olan, dönemin geleneksel aklıydı. (Moussalli ve Gray, 2006: 15). Montgomery’s Auditing, 1912’den 1998’e kadar 12 baskı olarak yayınlanmıştır. Montgomery, 1953’te ölümüne kadar Montgomery’s Auditing, serisinin başyazarı olarak sürdürdüğü çalışmasını ölümünden sonra meslektaşları, yüzyılın sonuna kadar sürdürmüştür. (Moussalli vd., 2012: 90).

I. Dünya Savaşı dünya ekonomi düzenini altüst etmiş, kısa dönemli bir toparlanma olsa da özellikle ABD’de sanayideki üretim düşmüş ve işsizlik artmaya başlamıştır. Bu olumsuzluklar New York Borsasını etkilemiş, hisse senetleri aşırı derecede değer kaybetmiş ve 1929 sonbaharında Wall Street Borsası çökmüştür (Ezer, 2010: 429). ABD’de yaşanan ancak tüm dünyayı etkileyen ve “Büyük Buhran” olarak tanımlanan olay büyük ekonomik krizlere ve devamında denetim davalarına neden olmuştur. Yaşanan zincirleme krizler, özellikle denetimde yeni düzenlemeler yapılmasına ve denetçilerin etkinlik ve sorumluluklarının artırılmasına neden olmuş (Tüm ve Memiş, 2012: 20). Bu bağlamda, finansal tabloların incelenmesiyle ilgili denetim standartları oluşturulmuş, iç teftiş uygulamalarının yalnızca muhasebe kayıtlarıyla sınırlı kalmaması işletmedeki bütün işlemleri kapsayacak şekilde tasarlanması, ayrıca hile ve suiistimallerin tespitinde sorumluluğun denetçilerden işletme yönetimine geçmesi sağlanmıştır. Dolayısıyla, denetçilerin esas sorumluluğu, hile ve suiistimallerin tespitinden ziyade, işletmenin finansal durumunun açığa çıkarılmasına katkı sağlamak olarak tanımlanmıştır (Tüm ve Memiş, 2012: 20).

1929 Büyük Buhranı ve sonrasında yaşanan çöküş iç kontrol ve muhasebe alanında köklü değişikliklere neden olmuştur. İhtiyaç duyulan İç kontrol düzenlemeleri menkul kıymetlere ilişkin 1933 ve 1934’te yayımlanan yasalarla gerçekleşmiştir. Bu düzenlemelerde, denetlenen finansal tablolar dahil kamuya hisse senedi ve tahvil ihracıyla ilgili bütün bilgilerin

doğru biçimde açıklanma zorunluluğu getirilmiş, hilenin önlenmesi ve menkul kıymet piyasalarının dengelenmesi amaçlanmıştır. Bununla birlikte 1934'te yürürlüğe konan kanun ile Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu kurulmuş, söz konusu komisyon iç kontrol standartları, muhasebe ve denetim standartlarını belirlemeyle yetkilendirilmiştir. Fakat komisyon, tüm bu yetkilere rağmen genellikle muhasebe standartlarına yoğunlaşarak muhasebe mesleğinin özerkliğini artırmaya çalışmıştır (Eray, 2020: 21).

5. 1940 – 1985 DÖNEMİ VE MODERN İÇ KONTROLÜN KAVRAMSAL GELİŞİMİ

İç kontrolün kavramsal açıdan araştırılması ve literatürde yer alması 1940'lı yıllardan sonra olmuştur. Özellikle 1929'da yaşanan büyük buhrandan sonra çeşitli reformlara gidilmesinin gerekliliğini ve 1940'lı yıllardan sonra işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerin artması ile iç kontrollerle ilgili yeni çalışmalara adım atılmıştır. 1949 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü tarafından ilk tanımın yapılması sonrasında farklı kurumların iç kontrol üzerinde çalışmaları devam etmiştir (Tahtlı, 2019: 180).

Bu dönemde iç kontrolün öneminin artmasına katkıda bulunan faktörlerden bazıları Hackett and Mobley (1976) aşağıdaki şekilde özetlemektedir:

- 1) İşlem hacminin yüksek olması nedeniyle ayrıntılı denetiminin imkansızlığı,
- 2) Dış denetimin maliyetini düşürme ihtiyacı,
- 3) İşin artan karmaşıklığı ve boyutu;
 - Hatalar ve hile konusunda zamanında geri bildirim sağlamak,
 - Özel analizler ve iç idari kontrolleri temin etmek için daha gelişmiş kontrol teknikleri ihtiyacı,
- 4) İşletmelerin çok tesisli ve şube yapısının yüklediği ihtiyaçlar:
 - Muhasebe prosedürlerinin tekdüzeliğini ve uygulamaların tutarlılığını sağlamak,
 - Kurumlar arası işlemleri doğrulamak,
- 5) Dış denetim prosedürünün, geçmiş faaliyetlerin gözden geçirilmesinden iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesine kaymış olması, iç kontrol sistemine olan güvenin artmasına neden olmuştur.

Yapılan literatür çalışmaları, iç kontrolün kavramsal gelişiminin yönetim kavramı ile uygulamasındaki ve firmanın karmaşıklığındaki gelişmelere uyum sağladığını ortaya koymaktadır. Montgomery's Auditing'in çeşitli basımlarından alıntılar, bu gelişme sürecini açıklamaktadır (Hackett and Mobley, 1976: 5). Benzer şekilde Montgomery's Auditing'in birbirini izleyen baskılarının açıklamasından, denetçinin toplumdaki değişikliklere kavram ve yöntemlerdeki değişikliklerle yanıt verdiği görülmektedir (Myers, 1985: 69). Montgomery'nin Denetim serisinin 1912'den 1998'e kadar yapılan içerik analizi neticesinde, hem iç kontrol tekniklerine hem de bunların değerlendirilmesine ayrılan metin yüzdesinin gelişmelerle paralel olduğunu, hile tespit tekniklerine verilen önemin ise ters yönde ilerlediğini göstermektedir

(Moussalli vd., 2012: 83). Seride; muhasebe alanında kayıtları “gözden geçirme” (internal check) ve kontrol etme, denetleme (internal control) kavramları kullanılmıştır.

Montgomery's Auditing'in 2. Baskısında (1912), "iç kontrol (internal control)" veya "iç denetim" terimlerinden bahsedilmemiş, ancak denetçilerin gözden geçirmelere (internal check) güvenmeleri gerektiği vurgulanmıştır. İç kontrol sistemi (system of internal check), genel olarak bir kuruluşun muhasebe kayıtlarının, yöntemlerinin ve ayrıntılarının, hesapların hiçbir kısmının herhangi bir kişinin mutlak ve bağımsız kontrolü altında olmayacak şekilde düzenlenmesi; tersine, bir çalışanın işi diğerinkini tamamlayıcı nitelikte olacaktır ve işin ayrıntılarının sürekli bir denetimi yapılacaktır” şeklinde ifade edilmiştir. Bu açıklama, hem iç muhasebe kontrollerini hem de iç denetimi içerecek şekilde iç kontrolün kapsamını tanımlamaktadır. Bu baskıda iç kontrol sistemi altı sayfada ele alınmıştır (Hackett and Mobley, 1976: 5).

Yirmi iki yıl sonra, Montgomery's Auditing serisinin 5. Baskısı (1934), gözden geçirme (internal check) ve iç denetim birimi konularını yedi sayfada ele almıştır. "İç kontrol"(internal control) terimi henüz kullanılmamakla birlikte, iç kontrol sisteminin(system of internal check) tanımı, hem iç muhasebe kontrollerini hem de iç denetimi kapsayacak şekilde büyük ölçüde benzerdir. Ayrıntılı kayıtların doğrulanması ve varlıkların korunması, iç denetim biriminin işlevi olarak kabul edilmiştir. Denetçinin bağımsızlığı konusuna vurgu yapılmış, bağımsızlığın dış denetçinin güvenilebileceği bir iç kontrol sistemini (system of internal check) güvence altına aldığı ölçüde sağlanabileceği ifade edilmiştir (Hackett and Mobley, 1976: 5).

Montgomery'nin 6. Baskısı (1940), gözden geçirme (internal check) teriminin bir uzantısı olarak "kontrol" kelimesini açıklamış ve iç kontrol sistemi (system of internal check) ve iç denetimi altı sayfada ele almıştır. Bu baskıda gözden geçirme, "defter tutma yöntem ve prosedürlerinin, hiçbir parçanın bir kişinin mutlak kontrolü altında olmayacağı ve her bir kişinin işi diğerinkini tamamlayacağı şekilde düzenlenmesi" olarak tanımlanmıştır. Bu, iç denetimi kapsamadığı için 5. baskıda verilenden daha dar bir tanımdır. İç denetim ayrı bir alt başlık altında ele alınmıştır. Bağımsızlık konusunda, teorik olarak iç denetimin muhasebe departmanından bağımsız olması gerektiği ancak, uygulamada iç denetçinin genel olarak muhasebe departmanı müdürüne rapor verdiği, denetimin kapsamını sınırlamak için iç kontrol ve kontrol sisteminin kullanılmasından kaygı duyulduğu da ifade edilmiştir (Hackett and Mobley, 1976: 5).

İç Kontrol (internal control), Montgomery's Auditing' serisinin 7. Baskısında (1949) sekiz sayfalık bir bölümün konusunu oluşturmuştur. 1947'de Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü'nün (bugünkü AICPA) Denetim Prosedürü Komitesi tarafından, müşterinin iç kontrol sisteminin değerlendirmesini saha çalışmasının standartlarından biri olarak belirleyen bir Denetim Standartları Beyanı yayınlanmıştır (Hackett and Mobley, 1976: 5). 1949 yılında yayımlanan bu beyan ile iç kontrolün ilk resmi tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre; İç kontrol, bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, operasyonel verimliliği artırmak ve belirlenen yönetim politikalarına bağlılığı teşvik etmek için benimsenen organizasyonun planını ve tüm koordine yöntemlerini ve önlemlerini kapsar (AIA, 1949: 6). Bu tanımda iç kontrol kavramı, faaliyetlerin verimliliğini, yönetimin politika ve hedeflerini içerecek şekilde genişletilmiştir (Hay, 1993: 83).

1949 beyanı, hem ekonomik gelişmelerden hem de denetim yöntemlerindeki değişimin sonucunda muhasebecilerin iç kontrole ilgisinde artış sağlamıştır. İç kontrol denetçilere yardımcı bir araç olarak tanımlanmıştır. Bütün işlemlerin kontrolünü içeren ayrıntılı denetimin artık maliyet etkin olmadığı kabul edilmiştir. İşletmelerin fiziksel olarak daha büyük ve daha karmaşık olmasından dolayı, iç kontrol ihtiyacı ve etkin olduğu kabul görmüştür. İç kontrole ilişkin artan ilgi, hile ve hatanın tespitinden mali tabloların genel güvenilirliğine ilişkin raporlamaya kadar denetim amacındaki değişikliğe bağlanmıştır. Bununla birlikte bu dönemde ortaya çıkan 2. Dünya Savaşı sebebiyle incelemeleri ayrıntılı yapacak denetim personelinin eksik olması da bu yaklaşımın desteklenmesinde etkili olmuştur (Hay, 1993: 83).

Montgomery's Auditing' serisinin 8. Baskısında (1957), iç kontrol on iki sayfada ele alınmıştır. İç kontrol kavramı yönetsel kontrol, muhasebe kontrolü ve iç kontrol (check) olarak sınıflandırılmıştır. (Hackett and Mobley, 1976: 6).

1949'da yayınlanan iç kontrol tanımı daha sonra Byrne (1957) ve Levy (1957) tarafından eleştirilerek, denetçinin sorumluluğunun kapsamı hakkında yanlış anlaşılmalara neden olduğu ve denetçilerin yasal sorumluluklarını artırabileceği ileri sürülmüştür. Denetim Prosedürü Komitesi söz konusu eleştirilere yanıt olarak 1958'de tanımı daraltarak iç kontrolü muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller olmak üzere iki kısma ayırmıştır (Hay, 1993: 84). Bu husustaki çalışmalarını sürdüren Komite 1963 yılında 33 nolu bir bildiri ile daha somut bir sonuca ulaşmıştır. Bildiride bir denetçinin öncelikli olarak muhasebe kontrolleriyle ilgili olduğu yönünde açıklama yapılmış, muhasebe kontrollerinin doğrudan ve önemli ölçüde mali kayıtların güvenilirliği ile ilgili olduğu ve denetçinin bu hususta bir değerlendirme yapması gerektiği ifade edilmiştir. Yönetsel kontrollerin ise mali kayıtlarla dolaylı ilgili olduğu ve bir değerlendirme yapması gerektiği ancak bazı yönetsel kontrollerin mali kayıtların üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda denetçi tarafından kontrol edilmesi gerektiği belirtilmiştir (Güredin ve Uyar, 2021: 382).

Montgomery's Auditing'in 9. basımındaki (1975) iç kontrol 25 sayfada ele alınmıştır. Bu baskıda iç kontrol kavramının değiştiği kabul edilmiş ancak, iç kontrol hala yönetsel veya operasyonel kontrol, muhasebe kontrolü ve gözden geçirmeden (check) olduğu ifade edilmiştir. İç kontrol makul bir yapıda sunulmuş; sistemleştirme, yeterlilik ve bütünlük ve dokümantasyon, üç kontrol koşulu olarak adlandırılmıştır. İç kontrolün bir parçası olarak iç denetim, bu baskıda vurgulanmaktadır. İç denetime disiplin kontrolü olarak bir paragraf ayrılmıştır. Ancak, "Müşteriyle Çalışmak" başlıklı bölümde daha uzun bir ele alınmıştır (Hackett and Mobley, 1976:6).

1977'de, AICPA'nın iç muhasebe kontrol tanımına uyum hususunda kanuni düzenlemeler yapılmıştır (Hay, 1993: 85). 1974'ten 1977'ye kadar olan dönem, ABD'de aşırı sosyal ve politik çalkantıların yaşandığı bir dönem olmuştur. İlgili soruşturmalar neticesinde, mevzuatın kapsamadığı diğer şüpheli uygulamaların meydana geldiği tespit edilmiş (Moeller, 2009: 26-27), bu dönemde 400'den fazla şirketin toplamda 300 milyon dolardan fazla şüpheli veya yasadışı ödeme yaptığına dair bulgular (Watergate krizi) üzerine bir kamuoyu tepkisi oluşmuştur (Hay, 1993: 85). ABD'de Watergate skandalını takiben çıkarılan 1977 tarihli Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası (Foreign Corrupt Practices Act - FCPA) ile yolsuzluk ve rüşvetin önlenmesi amaçlanmış, muhasebe ve iç kontrollerle ilgili önemli düzenlemeler

yapılmıştır (Cömert, 2017: 52). Bu gelişmelerin sonucunda, AICPA Danışma Komitesi daha geniş iç kontrol kavramını yeniden canlandıran bir raporu yayınlamıştır. Raporda "iç muhasebe kontrol ortamı" terimi kullanılmış, söz konusu terim, günümüz COSO iç kontrol sistemine temel oluşturan kontrol ortamı bileşeninin ilk tanımını yansıtmaktadır (Hay, 1993: 85).

AICPA'nın 1980-1985 döneminde yayınlamış olduğu rapor ve standartlar, bağımsız denetçilerin iç kontrolleri değerlendirmesine yönelik önemli düzenlemeler içermektedir. Bu süreçte IIA'nın 1983'de yayınladığı ve iç denetçilere kontrolün kapsamı, tasarlanması, sürdürülmesi ve değerlendirilmesinde rehberlik eden standardı da dikkat çekicidir (Cömert, 2017: 52).

20. yy. ilk yarısında iç kontrol faaliyetlerinin denetçiler arasındaki önemi kabul görmüştür. Faaliyetlerin giderek geniş ve karmaşıklaşması bu faaliyetlere ilişkin işlemlerin makul bir maliyetle doğrulanmasını güçleştirmiştir. Bunun sonucu olarak denetçiler, mali raporları üreten muhasebe sistemlerini kapsayan kontrol faaliyetlerini inceleyerek risk odaklı yaklaşımlara güvenmeye başlamışlardır. Böylece test etmek ve örnekleme yapmak bir denetim yöntemine dönüşmüş, ancak gerekli durumlarda detaylı incelemeler yapılmış, uygulanan testlerin kapsamı iç kontrollerin etkinliğine bağlı olarak değişkenlik göstermiştir. Bu süreçte, iç kontrol ilk kez resmi olarak tanımlanmış, bununla birlikte güvence düzeyi ve denetim sürecini etkileyen kurumsal bir araç haline gelmiştir. Geline nokta da iç kontrol teoriden uygulama sürecine geçiş yapmış, denetim faaliyetlerinin unsuru olmaktan ziyade denetimin uygulanmasına yön veren yönetim aracına dönüşmüştür (Tüm ve Memiş, 2012: 23- 24).

6. 1985'TEN GÜNÜMÜZE İÇ KONTROLÜN GELİŞİMİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİ

Bu dönemde yaşanan teknolojik gelişmeler neticesinde işletmelerde elektronik ortamda bilginin işlenmesi ve saklanması, geleneksel fiziki belgelere dayalı muhasebe ortamını ortadan kaldırmış ve organizasyonun faaliyetlerinin elektronik ortamda izlenmesine, yönetilmesine ve finansal tablolarının online bir şekilde sunulmasına imkan vermiştir (Tüm ve Memiş, 2011: 147). Sürekli artan bilgi teknolojisi ve kurumsal bilgisayar kullanımı denetçilerin, denetim tekniklerini değiştirmiştir (Rezaee ve Reinstein, 1998: 465). Bu dönemde iç kontrole ilişkin oldukça önemli düzenlemeler yapılmış, özellikle işletme skandallarını takiben Treadway Komisyonu bünyesinde yapılan çalışmalar iç kontrolün gelişmesinde etkili olmuştur.

Dünyada yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları sonrasında ortaya çıkan ve büyük ölçekli işletme iflasları ile gündeme gelen hata, hile ve yolsuzluklar sebebiyle geçmişten günümüze kadar iç kontrol tanımı ve uygulamalarında birçok değişiklik meydana gelmiş ve hem yerel hem de küresel bazda iç kontrol ve iç denetimin önemi giderek artmıştır. Bu değişikliklerin büyük çoğunluğu önceki uygulamaların yetersiz kalması, yaşanan krizler ve işletme skandallarından kaynaklanmaktadır (Ağmaz, 2017: 75-76). ABD'de 1980'li yıllarda görülen işletme skandalları yasal girişimleri hızlandırmış, özellikle denetçilerin sorumluluklarıyla birlikte yönetimin iç kontrol sorumluluklarına ilişkin düzenlemelerin yapılması gereği vurgulanmıştır (Cömert, 2017: 53).

1985 yılında muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association - AAA), Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği (Financial Executives International - FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA) ve şu anda Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants - IMA) olarak faaliyette bulunan Ulusal Muhasebeciler Birliği (National Association of Accountants) bir araya gelerek hileli finansal raporlamanın nedenleri ve önlenmesine yönelik bir çalışma yapmak üzere bir komisyon kurmuşlardır (Kurt ve Uysal, 2018: 20). Treadway Komisyonu olarak bilinen Hileli Finansal Raporlamayı Önleme Ulusal Komisyonu (National Commission of Fraudulent Financial Reporting- NCFRR)'nu destekleyici kuruluşların yanı sıra sanayi, kamu, yatırımcı firmalar ve New York Sermaye Piyasası'ndan da destek almıştır (<http://www.coso.org>). Komisyon hazırlamış olduğu raporunu 1987 yılında sunmuş olup, rapor kapsamında kamu yararını ilgilendiren kuruluşların yöneticileri ve yönetim kurulları, mesleki yetkinlik belgeli kamu muhasebecileri, SEC ve diğer düzenleyici ve uygulayıcılar ile akademik dünya için önerilere yer verilmiştir (Cömert, 2017: 54). Analitik denetim yöntemlerinin ağırlık kazandığı bu dönemde "risk odaklı denetim" kavramı ortaya çıkmış, söz konusu yöntemde, denetçi hata payı yüksek alanlara odaklanmaktadır. Bu yöntemi kullanan denetçilerin, işletmenin yapısı, politikaları ve faaliyetlerine ilişkin bilgiye makul düzeyde sahip olması gerekmektedir (Eray, 2020: 26).

Komisyonun yayımladığı raporunda, hileli finansal raporların önlenmesi için iç kontrolün önemine değinerek iç muhasebe kontrolünden daha geniş bir kavram ve kapsama sahip olduğunu belirtmiştir. Komisyon, halka açık şirketlerde özellikle iç kontrol sisteminin kurulmasını önermiş, bu öneri dikkate alınarak, Ulusal Muhasebeciler Birliği tarafından "İç Kontrol Kılavuzu" yayınlanmıştır. Anılan kılavuz, iç kontrolü (1) faaliyet kontrolü, (2) yönetsel kontroller, (3) muhasebe kontrolleri olarak birbirlerinden farklı üç işlevden oluşan geniş bir fonksiyon olarak tanımlamıştır (Tuan, 2009:4).

1988'de AICPA SAS 55 ile, iç kontrolün tanımını yeni ve daha geniş bir "iç kontrol yapısı" tanımıyla güncellemiş, "belirli kurum hedeflerine ulaşılacağına dair makul güvence sağlamak için oluşturulan politika ve prosedürler" olarak tanımlanmıştır. 55 nolu standart iç kontrolle ilgili genel kabul görmüş denetim standardını da değiştirmiş, ilk tanımda yer alan "uygun bir çalışma ve değerlendirme" ihtiyacı "iç kontrol yapısının yeterince anlaşılması" olarak değiştirilmiştir. Değişikliklerin gerekçesini AICPA, "denetçinin planlama sırasında iç kontrolü dikkate alma sorumluluğunu genişletmek" ve "denetçinin iç kontrolün nasıl çalıştığını belirleme sorumluluğunu genişletmek" olarak açıklamıştır (Hay, 1993: 85).

55 no'lu standardın kapsamı ilerleyen süreçte 78 no'lu standartla önemli oranda değiştirilmiştir. 78 no'lu standart COSO'nun yapmış olduğu iç kontrol tanımını aynen benimseyerek, iç kontrol yapısı terimi yerine iç kontrol terimini kullanmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 107). 78 no'lu standarda göre iç kontrol; finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk şeklinde sınıflandırılan, amaçlara ulaşılmasını dikkate alarak makul güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir (Moeller, 2009: 32).

Treadway Komisyonunun farklı iç kontrol tanımlarını birleştirmek, ortak bir kaynak oluşturmak amacıyla mesleki kuruluşların ortak çalışmalarını önermiş, söz konusu öneri mesleki kuruluşlarca kabul edilmiş, Komisyon gözetiminde iç kontrole ilişkin yapılan tüm çalışmaların toplanması ve incelenmesiyle ilgili geçici bir kurul oluşturulmuştur. IMA kurulun yapmış olduğu çalışmaları yayımlamış, bu kapsamda iç kontrol faaliyetlerinin tasarlanması, yürütülmesi izlenmesi konularında işletme yönetimine yardımcı olacak bir çalışma yapılması ihtiyacı oluşmuştur. İhtiyaç sonucunda başlanan proje beş sponsor mesleki kuruluş tarafından desteklenmiş ve tamamlanan proje 1992 yılında COSO - İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve olarak yayımlanmıştır (Cömert, 2017: 54).Yayımlanan bu raporla iç kontrolün geniş bir tanımı yapılmış, yönetim yaklaşımını ve süreçlerini entegre eden beş bileşenli bir iç kontrol modeli oluşturulmuştur.

Yayımlanan çerçeve incelendiğinde: (1) İç kontrolün bir süreç olduğu, (2) Bir kısım talimatname ve formlardan ibaret olmadığı; kişilerin etkisine açık olduğu, (3) Önemli ölçüde teminat sayılabildiği ancak kesin güvence vermediği hususlarının öne çıktığı görülmektedir (Saltık, 2007: 60).

2000'li yılların başında Enron, HealthSouth, Tyco ve Worldcom gibi önde gelen şirketlerdeki muhasebe skandalları, kurumsal yönetişimin etkinliği, finansal raporların kalitesi ve denetim işlevlerinin güvenilirliği konusunda yatırımcıların söz konusu şirketlere güvenini sarsmıştır (Rezaee, 2005: 288). Finansal raporlamada yaşanan yaygın başarısızlık büyük ölçüde zayıf iç kontrollere dayandırılmıştır (Agrawal ve Chadha, 2005: 371-372). Yaşanan muhasebe ve denetim skandallarını önlemek ve sonrasında meydana gelen krizleri bertaraf etmek için yeni yasal düzenlemelere ihtiyaç olmuştur.

Yayımlanan ilk çerçeve sonrasında küresel boyutta yaşanan teknolojik gelişmelerin etkisiyle iş dünyasının daha da karmaşıklaşması bunun sonucunda köklü değişikliklerin meydana gelmesine neden olmuştur. Bununla birlikte menfaat gruplarının, işletme yönetimi ve kararlarına destek veren iç kontrolün hesap verilebilirliği ve şeffaflığı hususundaki beklentileri artmıştır. Teknolojik dönüşümle birlikte iç kontrol sistemi dijital iç kontrol sistemine evrilmiştir. Güncellenen iç kontrol bütünleşik çerçeveye, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin, iş çevresindeki değişimlere uyum sağlayarak hedeflerine ulaşma olasılığını artıracak şekilde geliştirmesi öngörülmüştür (Eray, 2020: 76-77). Güncellenen çerçevede söz konusu değişiklikler aşağıda sıralanmıştır (Tığdemir, 2014: 24);

- Süreçlerde ve raporlama sisteminde teknolojinin rolü üzerine ilave rehberlik,
- Kurumsal yönetim kavramlarının artan önemi,
- Küreselleşme ve değişen iş modellerine odaklanma,
- Bilgi teknolojilerinin artan önemi,
- İç ve dış finansal ile finansal olmayan raporlama faaliyetlerini kapsayacak şekilde raporlama hedeflerinin genişlemesi,
- Hile riskinin değerlendirilmesi, bu riske cevap verilmesi ve iç kontrolle ilişkisine vurgu yapılması.

ABD'de muhasebe ve denetim skandalları sonucunda oluşan kamu güveninin yeniden sağlanması amacıyla Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) çıkartılmıştır. Bu kanun kapsamında yapılan düzenlemelerle kurumsal yönetim esasında işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri, finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması için iç kontrolün oluşturulması ve etkin

olarak uygulanması zorunlu kılınmıştır (Atmaca, 2012: 193). SOX' da muhasebe ve denetim skandallarının yaşanmasında en önemli nedenlerin başında etkin bir iç kontrolün olmaması olarak belirtilmiştir (Gönen, 2009: 193).

Türkiye'de iç kontrole yönelik düzenlemeler ABD'deki düzenlemeler esas alınarak, OECD'nin faaliyetleri ve AB Müktesebatı ilkeleri kapsamında gerçekleştirilmiştir. Bazı düzenlemeler iç kontrol başlığı altında ancak çoğunluğu, kurumsal yönetim, iç denetim, bağımsız denetim, (kurumsal) risk yönetimi gibi birbiriyle aynı kurumsal çevrede oluşan diğer kavramların bir arada tasarlandığı sistemler içerisinde yapılmıştır. Buna örnek özel sektör ve kamu sektörü düzenlemeleri gösterilebilir. Özel sektörde Sermaye Piyasası Kurumuna yönelik Tebliğler ve kamu sektöründe 5018 sayılı Kanun ile başlatılan düzenlemeler bu alandaki sistem uyarlamalarını oluşturmaktadır (Eray, 2020: 30).

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İç kontrolün bugünkü kavramsal gelişimine, tarihi süreçte yaşanan önemli olayların sarmalında ve farklı kavramlarla etkileşimi neticesinde ulaşılmıştır. İç kontrol kavramı ve uygulamaları ilk dönemlerden itibaren denetim çerçevesinde ele alınmıştır. İç kontrol faaliyetlerinin kökeni MÖ. 4000 yılına kadar uzanmakta olup, birçok medeniyetin kazançlarını korumak amacıyla iç kontrolden yararlandığına dair kanıtlar literatür kaynaklarında yer almıştır.

Küresel ve ulusal düzeyde öncelikle ekonomik ve teknolojik gelişmeler olmak üzere pek çok unsur iç kontrolün tasarımında belirleyici rolleri üstlenmiştir. Sanayi devrimi sonrasında işletmelerin ölçek olarak büyümesi, işlemlerinin karmaşıklaşması, sermayenin tabana yayılması ile yönetim ve sahiplik yapılarının değişmesi, işletme faaliyetlerine ilişkin işlemlerin makul bir maliyetle doğrulanmasını güçleştirmiştir Dünyada yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları sonrasında ortaya çıkan krizler ve büyük ölçekli işletme iflasları ile gündeme gelen hile, suistimal ve yolsuzluklar sebebiyle geçmişten günümüze kadar iç kontrol tanımı ve uygulamalarında birçok değişikliğin meydana gelmesine ve hem ulusal hem de küresel bazda iç kontrol ve iç denetimin öneminin giderek artmasına neden olmuştur. Bu değişikliklerin büyük çoğunluğu önceki uygulamaların yetersiz kalması, yaşanan krizler ve işletme skandallarından kaynaklanmıştır. Buradan iç kontrol düzenlemelerinin muhasebe ve denetim skandalları ve krizler sonrasında kapsamlı olarak ele alındığı düşünülmektedir.

Antik çağdan bugüne uzanan tarihi süreçte, işletmelerin maruz kaldığı değişimlerin sonucu olarak iç kontrolün günümüzdeki anlamını kazandığı görülmektedir. İşletmelerin zamanla, örgütsel yapı ve stratejileri değiştikçe iç kontrolün kavramsal boyutları ile birlikte geliştirilerek güncellenmesi gerekecektir. Dolayısıyla bundan sonraki yapılacak bilimsel çalışmalarda; işletmelerde yaşanacak gelişmeler paralelinde, iç kontrolün teorik ve pratik uygulamalarındaki evrimler güncellenerek işlenebilir.

KAYNAKÇA

- Agrawal, A., & Chadha, S. (2005). Corporate Governance and Accounting Scandals, *Journal of Law and Economics*, 48 (2), 371-406.
- Ağmaz, S. (2017). Türkiye'deki Belediyelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Dış Denetim Bulgularına Göre Analizi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (4), 74-92.
- Akgül, Z. E. (2016). İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Denetimdeki Önemi, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1(1), 67-82.
- Altıntaş, N. (2011). Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 175-188.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1), 191-205.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (21), 571-592.
- Brown, R. G. (1962). *Changing Audit Objectives and Techniques*, *The Accounting Review*, 37(4), 696-703.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control - Integrated Framework: Framework and Appendices*. North Carolina: American Institute of Certified Public Accountants.
- Cömert, N. (2017). Bu Rehberle İşletmenin Problemlerine Etkin Çözüm Üretebilirsiniz, *İç Denetim Dergisi*, (45), 52-55.
- Eray, A. T. (2020). *Türkiye'de İç Kontrolün Performansı: Bir Model Önerisi*, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ezer, F. (2010). 1929 Dünya Ekonomik Krizi'nin Türkiye'ye Etkileri, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20 (1), 427-442.
- Güredin, E., & Uyar, S. (2021). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, (15. Baskı). Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hackett, W., & Mobley, S. C. (1976). An Auditing Perspective of the Historical Development of Internal Control, *Auditing Symposium III, Proceedings of the 1976 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, May 13- 14 (University of Kansas, KS).
- Hay, D. (1993). Internal Control: How it evolved in four English-speaking countries. *The Accounting Historians Journal*. 20 (1), 79- 102.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing an Introduction to International Standards on Auditing*, London: Pearson Prentice Hall.
- İbiş, C. & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, *Sayıştay Dergisi*, (85), 95-121.
- Khan, M. Akram (1995), Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş, (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, (19), 15-30.
- Kurt, G., & Uçma, T. U. (2018). COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Güncelleme Projesinin Getirdiği Yenilikler, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (54), 19-34.
- Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*. (7TH Edition). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

- Moussalli, S. D., & Gray, O. R. (2006). Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective, *Journal of Business Issues*, 15-25.
- Moussalli, S. D., Gray, O. R., & Karahan, G. (2012). Illuminating the Limits of Auditor Accountability For Fraud Detection through a Historical Study of Internal Control Evaluation, *Journal of Business, Industry and Economics* 17, Spring, 82-101.
- Murray, A. (1976). The first internal auditors. *Journal of Accountancy*, January, 141, 98.
- Myers, J. H. (1985). Spiraling Upward: Auditing Methods as Described by Montgomery and His Successors, *Accounting Historians Journal*, 12(1), 53-72.
- Pitt, S. A. (2014). *Internal Audit Quality: Developing A Quality Assurance And Improvement Program*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects, Research Opportunities in Internal Auditing* (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America, 1-23.
- Rezaee, Z., & Reinstein, A. (1998). The impact of emerging information technology on auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(8), 465-471.
- Rezaee, Z. (2005). Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 277-298.
- Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(26).
- Tahtlı, F. (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (2), 177-205.
- Tığdemir, S. (2014). COSO 2013'ün Yol Haritası. *KPMG Gündem*, (19), 24-25.
- Tuan, K. (2009). Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (2), 1-15.
- Tüm, K., & Memiş, M. Ü (2011). Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 0(37), 145-162.
- Tüm, K. & Memiş, M. Ü. (2012). *İç kontrol: Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme*, Karahan Kitabevi. Adana.

OSMANLI DEVLETİNDE ÇELTİK TARIMI VE MUHASEBE İŞLEMLERİ *

Hasan Abdioğlu ¹
Baki Çakır ²

ÖZ

Çalışmada, Osmanlı Devleti'nde çeltik tarımı, çeltiğin pirinç halini alma süreci ve üretimin ekonomik etkileri tarihsel süreç içerisinde açıklanmıştır. Ayrıca Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, Devlet Arşivleri Başkanlığı, Osmanlı Arşivinden sağlanan “Konrapa Enharı Muhasebe Defteri” başlıklı belgelerin transkripsiyonu gerçekleştirilerek muhasebe işlemlerine yer verilmiştir. Çalışma bulgularına göre Osmanlı Devleti'nde çeltik tarımı yeni fethedilen bölgelerde, özel düzenlemeler çerçevesinde ve öncelikle saray mutfağı özelinde gerçekleştirilmiştir. Osmanlı Devleti'nde çeltiğin uygun coğrafi koşullarda yetiştirilmesi tarımsal ekonominin gelişimine katkıları olmuş ve bu ürünün ekonomik üretim hacminin kayıt ve takibi gerçekleştirilmiştir. Arşiv belgesinde çeltik tarımına ilişkin muhasebe kayıtlarının siyakat hattı ve merdiven kayıt yöntemi ile yazıldığı görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Çeltik Tarımı, Osmanlı, Muhasebe, Ekonomik Gelişim.

Jel Kodu: M40, M41, M49.

PADDY FARMING IN THE OTTOMAN STATE AND ACCOUNTING TRANSACTIONS

ABSTRACT

In the study, paddy farming in the Ottoman State, the process of paddy becoming rice and the economic effects of production are explained in the historical process. In addition, the transcription of the documents titled “Konrapa Enharı Accounting Book” obtained from the Presidency of the Republic of Turkey, the Presidency of State Archives, and the Ottoman Archives, and accounting transactions are included. According to the study findings, paddy cultivation in the Ottoman Empire was carried out in the newly conquered regions, within the framework of special regulations and primarily in the palace cuisine. The cultivation of paddy in suitable geographical conditions in the Ottoman Empire contributed

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, hasanabdioglu@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7943-1847

² Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İİBF, baki.cakir@klu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4120-9973

Atıf (Citation): Abdioğlu, H. & Çakır, B. (2021). Osmanlı Devletinde Çeltik Tarımı ve Muhasebe İşlemleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 205-224.

to the development of the agricultural economy and the economic production volume of this product was recorded and followed. In the archive document, it was seen that the accounting records related to paddy farming were written with the siyakat line and ladder recording method.

Keywords: Paddy Agriculture, Ottoman, Accounting, Economic Development.

JEL Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Çeltiği henüz kabuğundan ayrılmamış pirinç ve bitkisi olarak belirtebiliriz. Bu ürün yılda bir kez hasadı yapılan bir buğday ürünüdür. Çeltik üretiminin tarihi geçmişinin milattan önceki yıllara dayandığı, Anadolu'ya ise yaklaşık yarım asır önce Çin den geldiği bilinmektedir (Bölükbaş ve Kaya, 2018: 99). Tarım ekonomisinin yaygın olduğu Osmanlı Devletinde pirinç en önemli besin kaynaklarından bir tanesi olup, üretimini teşvik amacıyla vergisel muafiyetlerde tanınmıştır (Çakır, 2004: 555). Edebiyat yazarımız Yahya Kemal pirinç tüketimine atfen “bizim medeniyetimiz pilav ve mesnevi medeniyetidir” sözünü söylemiştir. Çeltik, değişimi gereken bir su kaynağına ihtiyaç duyması, özel iklim koşulları altında yetişmesi ve yetiştirme sürecinde çok emek gerektirmesi nedenleri ile maliyetli bir zirai ürün olduğunu da belirtmek gerekir (Sarıkaya, 2014: 29).

Osmanlı Devletinin kuruluş yıllarında fetih edilen “Konrapa” bucağı pirinç tarımına elverişli bölgelerden biri olarak çeltik üretiminde önemli bir coğrafi bölge olmuştur. Buradaki çeltik üretim alanları padişaha ayrılan özel üretim alanları olarak takip edilmekteydi (Taş, 2020: 1253). Osmanlı Devleti çeltik üretimine özel önem vermiş olup, yeni fetih edilen bölgelerde bu bitkinin yetiştirilmesi gayretinde olmuştur. Buna en güzel örnek Rumeli bölgesidir. Osmanlı Devletinde pirincin sarayda tüketiminden gayri imarethanelerde de pilav ikramı yapılmaktaydı (TDV, 265). Pirinç uzun süre tokluk hissi sağlamanın yanında yüksek enerji kaynağı olmasından dolayı Osmanlı Devleti savaş hazırlıklarında mutlaka pirinç yanına alırdı. Osmanlıda çeltik üretimi için araziler mukataa usulü ile kiraya verilerek veya ortakçılık usulü ile işletilmekteydi. Her bir mukataanın idaresini çeltik emini yürütmekteydi. Çeltik ziraatı yapan “çeltikçi reaya” veya su kanallarını temizleyen “çeltük kürekçileri” mukataanın idaresi altında görev ifa ederlerdi yapılmaktaydı (TDV, 266). Çeltik hasatı yapıldıktan sonra bitkiler kurutulur ve kuruyan başaklardan taneler kolaylıkla ayrılırlar. Kaşgarlı Mahmut' göre Türkler çeltiğe veya pirince “tuturkan” demektedirler (TDV, 265). Pirinç, tarih boyunca çok önemli bir besin kaynağı olmuştur. Tahıl türü olarak bilinen pirincin yetiştirme evresinde büyük miktarda suya ihtiyaç duyması ve sıcak iklimleri sevmesi sebebiyle ancak uygun coğrafi alanlar içerisinde tarımı yapılabilmektedir. Ayrıca sıtma hastalığına yol açabilme özelliği sebebiyle yetiştirildiği alanlarda kontrollü davranılan bir tahıl ürünüdür.

2021 yılı Ocak ayı verilerine göre çeltik üretiminde Dünya sıralamasında başta gelen ülkeler; Çin, Hindistan, Endonezya, Bangladeş, Vietnam'dır (Tarım ve Orman Bakanlığı, TEPGE). Çeltik üretimi özellikle ılıman iklim şartlarına bağlı bir üretim şekli olup yağışların düzensizliği üretim düzeyini doğrudan etkileyebilmektedir. Doğu Asya bölgesinde nüfusun %76'sının kalori ihtiyacı ve dünya nüfusunun ise %21'nin kalori ihtiyacı çeltikten sağlanmaktadır. Artan dünya nüfusu dikkate alındığında bu tahıl ürününün öneminin giderek

artacağı anlaşılmaktadır (Kaya vd, 2017: 152). Çeltik yetiştiriciliği, dünyada tarım alanlarının yaklaşık olarak %10’unda (161 milyon hektar) yapılmakta olup, ekim alanları daha çok Asya kıtasında bulunmaktadır (Bal ve Altuntaş, 2019: 64). Çeltiğin dünya genelinde farklı damak tatlarına hitap eden çok sayıda türü bulunmaktadır (Kaya vd, 2017: 152). Çeltik tahıl ürünleri arasında buğdaydan sonra Dünya genelinde en fazla yetiştirilen ikinci üründür. Günümüzde Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım rgt (FAO) 2020 yılı verilerine göre dünyada tahıl üretiminde eltik tarımının payı %25 olarak oldukça yüksektir (zelebi ve Yılmaz, 2020: 331). Bu ürünün yetiştirildiği coğrafi alan %90’na varan bir pay ile bol yağış alan Asya kıtasıdır. Türkiye tahıl üretimi içerisinde ise ekonomik katkısı bağlamında buğday, arpa ve mısırdan sonra dördüncü sırada üretim hacmine sahiptir (Bölükbaş ve Kaya, 2018: 99). Ülkemizde, 2020 yılında 116 bin hektar alanda, 900 bin ton eltik üretimi gerçekleşmiştir

Türkiye’de 3039 sayılı *eltik Kanuna* göre eltik ekimi yerleşim alanlarından belirli uzaklıkta, tarıma uygun alanlarda ve izin verilen kişilerce yapılmaktadır. Türkiye’de coğrafi bölge olarak ağırlıklı olarak Marmara Bölgesinde eltik tarımına uygun şartların olduğu gözlemlenmektedir. Cumhuriyet döneminden önce sınırlı düzeyde üretilen çeltiğin varlıklı kesim tarafından tüketildiği bilinmektedir. Türkiye’de ilk eltik fabrikası Cumhuriyetin ilanından sonra Tosya ilçemizde kurulmuştur (Taşlıgil ve şahin, 2011: 183). Ülkemize verimi en yüksek olan ve %90 civarında alanların ekili olduğu eltik türü “Osmancık” olarak bilinen türdür. Çeltik tahıl üretimleri arasında en fazla verimin elde edildiği ürün olması, tarım alanının hasat sonrası başka ürünlerin yetiştirilmesine imkân sağlaması ve bugünün ağdaş üretim teknikleri ile eltik alanlarında balık yetiştiriciliğinin aynı anda yapılabilmesi gibi sebepler ile üretimi tercih edilen bir tahıl ürünüdür. Türkiye’de 2020 yılı içerisinde toplam bitkisel üretim %54’n (37.102.269 ton) tahıl üretimi oluşturmaktadır. Yine toplam üretim içerisinde %30 buğday (20.500.000 ton), %12 arpa (8.259.159 ton), %9,5 mısır (6.500.000 ton) ve % 1,4 eltik (980.000 ton) retiminden oluşmaktadır (TÜİK, Bitkisel retim verileri).

Çalışmanın konusunu oluşturan arşiv belgesi eltik üretim sahası olarak konrapa enharına ait muhasebe işlemlerini içermektedir. Konrapa 16. yy’da Osmanlı Devletine bağlı bir sancak olan Bolu’nun bugünkü Düzce ili sınırları içerisinde yer alan bir bucak yerleşim yeridir. Bu bucağın adının Osmanlı Devletinin kuruluş yıllarında üstün gayret sarf eden ve Karadeniz’e doğru olan bölgenin kontrolünde görevlendirilen Konur Alp (...-1328) isimli kumandanandan gelmektedir. Bölgeye bazı kaynaklara göre 14.yy’dan itibaren “Konuralp eli”ya da “Konrapa” denmektedir. Çalışmanın devam eden ikinci bölümünde Osmanlı Devletinde eltik üretimi ve ekonomik etkileri açıklanmıştır. nc blmde ise Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, Devlet Arşivleri Başkanlığından temin edilen arşiv belgesi ile Osmanlı’da eltik üretimine ilişkin muhasebe kayıt örneklerine yer verilmiştir. Çalışma konu ile ilgili genel bir değerlendirmenin yapıldığı sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

2. OSMANLI’DA ÇELTİK ÜRETİMİ VE EKONOMİK ETKİLERİ

Pirincin tarımsal ürün olarak yetiştirilme döneminde üretici tarafından kullanılan ismi “eltik”dir. Bu tabir ayrıca Osmanlı Devleti muhasebe işlemlerinde geçmektedir (Taş, 2020: 1254). Dünyada bu tarım bitkisinin iklim şartlarının en uygun olduğu Doğu Asya coğrafyasında yüksek lde yetiştiriciliği gerçekleştirilmektedir. Bu tahıl ürünün de Türklerin Anadolu’ya

giriři ile birlikte yetiřtiriciliđinde artıř olduđu dűřünülmektedir. Osmanlı Devleti mutfađında pirincin ve özellikle ‘‘Konuralp’’ pirincinin yeri önemli olmuřtur. 14. yy bařlarında bir u beyliđi olarak Osmanlı Devleti siyasi bir gű haline gelmeye bařlamıř olup Orhan Gazi döneminde idari ve askeri dűzen oluřmaya bařlamıřtır. Bu dönemde tarım ađırlıklı bir ekonomi dűzeni geliřme sűrecindedir. Osmanlı Devletinin kuruluř dönemlerinde eltik üretimi son derece zahmetlidir. rűnűn pahalı olmasından dolayı tűketimi sınırlı dűzeyde kalmıřtır. Çeltik tahıl rűnleri arasında ‘‘deđerli tahıl’’ olarak nitelendirilmektedir. Bunun nedeni çeltiđin devamlı suya ve bakıma ihtiyaç duymasıdır (Karagöz, 2004: 276). Bu sebeple 17.yy ortalarına kadar pirinç Osmanlı saray mutfađında ve varlıklı insanların özel gűnlerinde tűketildiđi söylenebilir (Karagöz, 2004: 275).

Aşağıda yer alan görseller çeltiğin yetişme alanlarını (a), pirincin çeltikten ayrılmamış kabuklu halini (b) ve pirinci (c) göstermektedir.



(a)



(b)



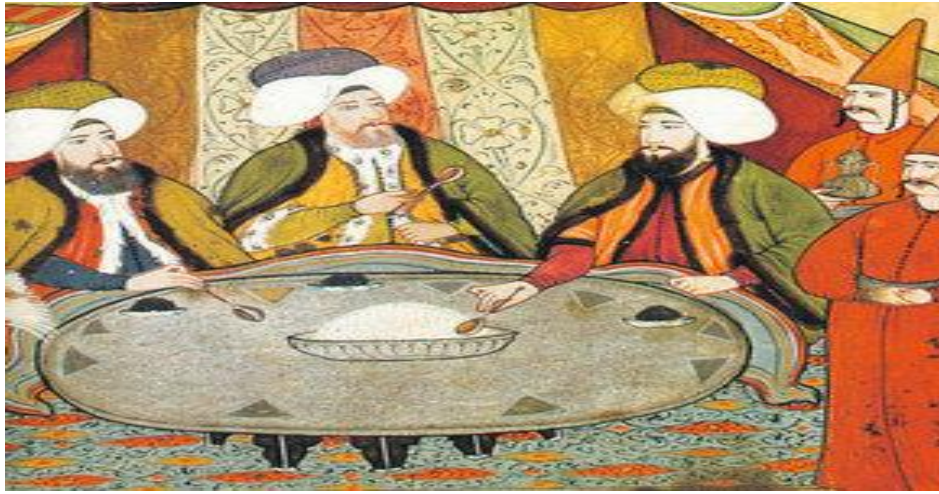
(c)

Görsel 1: Çeltik ve Pirinç

Çeltik retimi için en elveriři iki cođrafi kořuldan birincisi dűz arazinin varlıđı, ikincisi ise bol suyun mevcudiyetidir. Çeltik, suda yetiřebilen ve suda mevcut erimiř oksijeni kullanarak bűyűyen tahıl tűrű olduđunu söyleyebiliriz. Çeltik, zellikli bir toprak tercihi olmadan su altındaki arazilerde, deniz seviyesinde ve denizden yűksekliliđi 2500 metreye kadar ulařan alanlarda yetiřebilmektedir (Sűrek, 2003 ve Semerci, 2020: 1078). Anadolu’da eltik yetiřtiriciliđi Uzak dođu Asya ile kıyaslandığında yađıř dűzeyinin yetersizliđi sebebiyle akarsu delta ovalarında ve vadi yataklarında gerçekleřtirilmektedir. Dolayısıyla bitkinin yetiřtiđi toprak geniř bir çeřitlilik arz etmektedir (Sűrek 2003). Pirincin yetiřtirilme sűrecinde devamlı bir bakım ihtiyaı olması, özel cođrafi řartlara ihtiyaç durması ve Osmanlı sarayı mutfađında

ve ordu iaŒe ihtiyacının karŒılanmasında özel bir yeri olması sebebiyle pirinç üretimine yönelik düzenlemeler ve tedbirler Devletçe alına gelmiŒ, üretimine iliŒkin kayıt ve takip iŒleri yapılmıŒtır. Osmanlı Devletinde eltik üretiminin hangi alanlarda, hangi koŒullarda ve ne Œekilde yapılacağı Kanunnamelerde düzenlenmiŒtir. Osmanlı Devletinde eltik üretimine büyük önem verilmiŒtir. Zira bu tahıl ürününün besleyiciliği çok yüksektir ve bayram geceleri, Ramazan geceleri ve Cuma geceleri gibi özel zamanlarda Devlet piŒirilerek dağıtımını yapmıŒtır. Ayrıca ürünün kalitesini korumak maksadıyla tohum yetiŒtiriciye devlet tarafından sađlanmıŒtır (Sarıkaya, 2014: 30). Osmanlı Devletinde eltik üretiminde sipahi, su ve toprağı temin eden kiŒi, reaya ise üretimi gerekleŒtirenidir. Hasat, yarı yarıya taksim edilmektedir. Reayanın payından eltik öŒrü alınmaktadır (Sarıkaya, 2014: 29). Kurutulan eltikler Osmanlı Devleti döneminde “dink” adı verilen değirmenlerde kabuklarından ayıklanarak pirinç haline getirilmektedir (Emecen,1993:266). Çeltiğin hasatından pirinç haline gelme sürecinde elde edilen yan ürünler (eltik samanı, pirinç kabuğu gibi) özellikle hayvan yetiŒtiriciliđinde yem ürünü olarak kullanılması da ekonomik bir katkı olarak değerlendirilebilir.

17. yüzyılın ortaların kadar Osmanlı Devletinde çoğunlukta tüketilen tahıl ürünü buğdaydır. Pirinç kıymetli bir tahıl ürünü olması sebebiyle daha çok saray mutfağında veya varlıklı, Œekkin kiŒilerin ya da üst düzey idarecilerin düğün, ölüm vb. özel günlerindeki toplanmalarda tüketilmektedir (Karagöz, 2004: 277). AŒađıda yer alan görsel de Osmanlı Sarayı ve pirinç tüketimi gösterilmiŒtir.



Görsel 2: Osmanlı Sarayı ve Pirinç Tüketimi

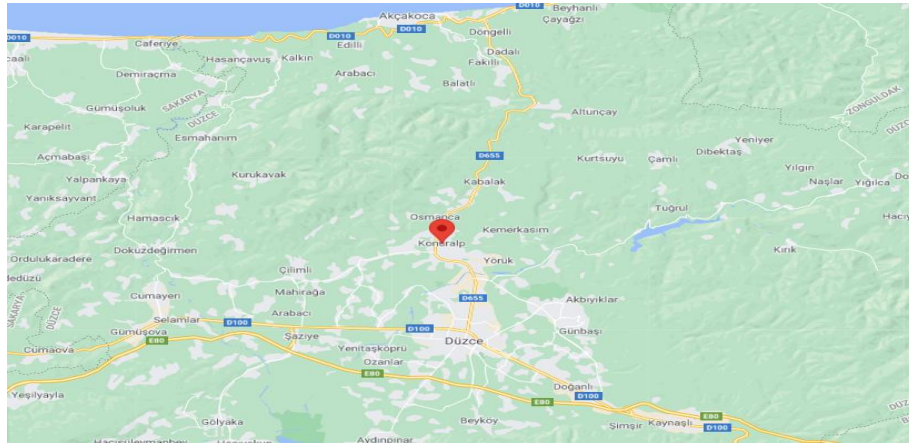
Osmanlı devleti döneminde fethedilen topraklarda yaŒayan çiftçilerin yaŒamlarına müdahale edilmemiŒ üretimin devam edilmesi sađlanmıŒtır. Bunun yanında 19. yy. da Tanzimat reformları sonucunda Osmanlı Devleti merkezileŒme süresi sonunda yeni sorumluluklar üstlenmiŒtir. Ziraat okulları da bu anlayıŒın ve çabanın sonucu kurulmuŒtur (Güran, 2003:6). Osmanlı Devletinde eltik, nehir kenarlarında özellikle baŒka bir tarım ürününün yetiŒtirilmediđi alanlara pirinç yetiŒtiriciliđi yapmak amacıyla yerleŒtirilmekteydi. Bu kiŒiler “eltükü reayası” olarak anılmaktaydılar. Osmanlı Devletinde tahıl üretimi zirai faaliyetler içerisinde özel önem verilen ve devletin politikası haline gelmiŒ bir vazife olarak görölmüŒtür (Güçer, 1964: 238). Osmanlı Devletinde eltik üretimine iliŒkin yasal düzenleme “Kanun-i eltükiyan” baŒlıđı ile gerekleŒtirilmiŒtir. Çeltik tarımının son derece zor ve maliyetli

oluşundan dolayı Osmanlı Devleti bu konuda vergi muafiyetleri ve teşvikler sağlayarak üreticiyi koruma yoluna gitmiştir (Karagöz, 2004: 278).

3. OSMANLI'DA ÇELTİK ÜRETİMİNE İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ

Osmanlı Devletinin kuruluşundan, gelişme ve çöküş dönemine kadar bakıldığında nüfusunun ağırlıklı bölümü yaşamını tarım ile uğraşarak sürdürmüştür. Devlet vergi gelirlerinin önemli bir kısmını tarımsal üretimden almaktadır (Yazan, 2018: 281). Bu sebeple Osmanlı Devletinde tarımsal üretimin mali yönden takibi ve denetimi önemli bir konu olarak görülmüştür. Konrapa'nın Osmanlı Devletinin kuruluş yıllarında Anadolu'nun çeltik üretimi yapan büyük merkezlerinden biri olduğu anlaşılmaktadır. Bu bölgedeki çeltik üretimine ilişkin padişah Kanunnamesine ayrıca bir hüküm eklenmesi Konuralp Pirincinin önemini ve özel bir düzenlemeye tabi olduğunu göstermektedir (Çakır, 2004: 555 ve URL, Tescil Belgesi). Konuralp Pirinci, Osmanlı Sarayında tüketilmektedir.

Bugün Konuralp, Düzce ilinin merkez ilçesine bağlı bir mahalledir. Bu coğrafi alanın il merkezine uzaklığı 6 km'dir. Bu bölge 16. yüzyılda Osmanlı Devleti döneminde Bolu sancağına bağlı bucak konumundaydı (Taş, 2020: 1255). Bu dönemde Osmanlı topraklarında en önemli hacme sahip üretim alanı Konuralp yöresidir (Taş, 2020: 1260). 16. yüzyılda Bolu sancağında "Padişah hasası" olan araziler içinde Konuralp bölgesinde çeltik üretimi %90'a yakın, "Padişah hasası dışındaki" araziler içinde Konuralp bölgesinde çeltik üretimi %82 civarındadır (Taş, 2020: 1261). Aşağıda yer alan harita Konuralp (Konrapa) bölgesinin harita üzerinde gösterimini sunmaktadır.



Harita 1: Konuralp (Konrapa) bölgesinin harita üzerinde gösterimi

Konuralp Pirinci menşe adıyla 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında 03.07.2017 tarihinden itibaren korunmak üzere 25.06.2019 tarihinde Düzce İl Tarım ve Orman Müdürlüğü tarafından 438 tescil numarası ile tescil ettirilmiştir. Bu pirincin coğrafi sınırı, Düzce ili merkez ilçesine bağlı Konuralp bölgesi; Taşköprü Köyü, Kaymakçı Köyü, Kadioğlu Köyü ile Çilimli ilçesine bağlı Esenli ve Dikmeli köyleridir. Kullanılacak logo aşağıdaki gibidir (URL, Tescil Belgesi).



Görsel 3: Konuralp Pirinci Ambalajlarında Kullanılacak Logo

İldeki eltik alanlarının sulanmasında ihtiyaç duyulan sulama suyu, Yığılca ilçesinden kaynağını alan Hasanlar Barajında toplanmakta ve sulama kanalları aracılığıyla dağıtım yapılmaktadır.

1893 yılında Agop Zakaryan tarafından hazırlanan “iftlik İdaresi” başlıklı kitap Osmanlı Devletinde tarım şletmeciliğine ve tarım muhasebesine ilişkin yararlı bir kaynak oluşturmaktadır (Yazan, 2018: 280). Benzer şekilde Aram Margosyan tarafından 1885 yılı Selanik basımlı “Muhasebe-i Ziraiyye” başlıklı kitap tarım şletmelerinde muhasebe konusunu anlatan kıymetli bir eser olmuştur (Yazan, 2018: 283). Tarımsal muhasebe Osmanlı Devletinde ilerleyen zamanlarda ekimi yapılacak ürünlere ilişkin bir planlama aracı olarak kullanıldığı gibi ayrıca tarımsal faaliyet içerisinde yer alan kişilerin denetlenmesinde de faydalanılmaktaydı (Yazan, 2018: 324).

Çalışmada Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, Devlet Arşivleri Başkanlığı, Osmanlı Arşivinden sağlanan “Konrapa Enharı Muhasebe Defteri” başlıklı defter değerlendirilmektedir. Defter siyakat hattıyla yazılmış olup rakamlar da divanî/siyakat rakamlarıdır. Bunlar, dört işlem yapmaya elverişli olmadıklarından sayfa kenarlarında Arap rakamlarıyla tekrar yazılıp işlem yapılmıştır.

Arşiv kaynağının isminin “Konrapa enharı (nehirleri) muhasebe defteri” olarak kayıtlı ise de defterin muhteviyatı “Keçili eltik nehrine” aittir. Söz konusu muhasebe defteri, Hicri 25.IV.938 (Miladi 6.12.1531) tarihinden itibaren üç yıllık muhasebe dönemini kapsamaktadır. Para birimi akçe olup ağırlık ölçüsü de müd ve kiledir. 1 müd 20 kileye eşit kabul edilmiştir (Osmanlı’da müd kile ilişkisi için bkz. Kallek, 2006: 458). Osmanlı muhasebe sisteminin gereği olarak, muhasebenin başlığından sonra üç ana bölüm halinde kaydedilmiştir. Muhasebenin başlığında; muhasebenin ne tür gelire, kime, hangi tarihler arasına veya yıla ait olduğunu belirtilmektedir. Birinci bölümde gelirler, önce toplam daha sonra ise ayrıntılı bir biçimde kaydedilmiştir. İkinci bölümde, gelirlerden yapılan harcamalar, hazineye teslimler vb. ödemeler kaydedilmiştir. Üçüncü bölüm ise kalan kısmı olup gelir ve ödemeler farkı bu bölümde yer almaktadır.

Defterde beş adet muhasebe kaydı olup, dört tanesi Keçili eltik nehri ile ilgilidir.

Birincisi, Keçili eltik nehrine ait muhasebe özeti (icmal) niteliğindedir. Bu eltik nehrinin şletmesini emin olarak Resul, Mehmet ve Piri isimli üç kişi üstlenmiştir. Bu muhasebenin üstünde ‘nukile be-defter-i mukataa’ (mukataa defterine nakledildi) notu bulunmaktadır.

İkincisi, Resul ve Mehmet'in 938 yılına ait muhasebe kayıdır. Burada, bu kişilerin iltizam yoluyla (ber-vech-i iltizam) emin oldukları görölmektedir.

Üçüncüsü, Piri'nin 939 yılı muhasebesidir. Piri'nin vergi tahsil işini iltizama almayı sadece emin olarak deruhte ettiği anlaşılmaktadır. Ayrıca Piri sipahi oğlanlarından (ebna-i sipahiyan) olduğu kayıtlıdır.

Dördüncüsü, yine Piri'ye ait 940 yılına ait muhasebedir.

Beşincisi, Piri'nin Konrapa kazasındaki Hüdavendigar haslarından olan birtakım vergilere ait muhasebe olup eltik nehri ile ilgili değildir.

Beş muhasebenin, muhasebe tekniği açısından ortak özellikleri bulunmaktadır. Tümü 'muhasebe' başlığıyla başlayıp ismi, vergi tahsil işlerinin sorumluluğunu alanların isimleri, hangi yöntemle deruhte ettikleri ve hangi tarihten itibaren tahsil etmeye başladıkları yazılmıştır. Bu bilgiler muhasebenin başlığını oluşturmaktadır. İlk dört muhasebenin ismi, 'Keçili nehri eltik mahsulatı muhasebesi'dir. İkinci muhasebede, Keçili nehrinin Konrapa kazasında olduğu kayıtlıdır.

Muhasebe başlığından sonra 'asl-ı mal' (asıl gelir) başlığı olup başlığın altında tahsil edilecek vergi miktarı, önce toplam sonra ayrıntıları belirtilmektedir. İkincisi 'minha' (ondan=gelirden indirilenler) başlığıdır. Burada da önce toplam miktar yazılıp altında; hazineye yapılan ödemeler, işletme giderleri, ödenmesi emredilen miktarlar yer almaktadır. Birinci ve beşinci muhasebede bu başlık olmayıp onun yerine 'vuzıa min zalik' (bundan vaz edilen) yazılmıştır. Üç ve dördüncü muhasebe 'vuzıa min zalik' minha'nın alt başlığı olarak görölmektedir.

Son başlık ise 'el-baki' (kalan) olup üç, dört ve beşinci muhasebede bu, 'nassul-baki' olarak yazılmıştır. İkinci de ise bu başlık bulunmamaktadır. El-baki, gerçekte gelirlerin tahsilini üstlenen kişilerin ödemeler sonucunda devlete olan borçlarını göstermektedir.

Ayrıca, ikinci muhasebenin sonunda yazıyla özeti yapılmıştır.

Beşinci muhasebenin eltik nehri ile ilgisi olmayıp eltik nehri eminlerinden (gelirleri tahsilden sorumlu) Piri'nin eltik dışında yapmış olduğu tahsilatların muhasebesidir.

Bu çalışmada özellikleri nedeniyle **birinci muhasebe** kaydı incelenecektir.

938 senesi Rebiyülahirinin 25 (6 Aralık 1531)'inden itibaren eminler tarafından tutulan Keçili nehrinin muhasebesi

Gelir (üç yıllık)	28.207
Emin Resul tarafından tahsil edilen	9.332
Emin Mehmed tarafından tahsil edilen	2.496
Emin Piri tarafından tahsil edilen	16.379
Ödemeler	5.535
Emin Mehmed tarafından hazineye teslim edilen	2.496
Kileci Ivaz'ın 939 yılı Rebiyülahir başından 940 Ramazan ayı sonuna kadar ücreti (günlük 2 akçe)	1.320
Dinkcilerin ² ücreti	1.719
Kalan	22.672
Emin Resul'ün zimmetinde kalan	9.332
Emin Piri'nin zimmetinde kalan	13.340
943 Rebiyülahirinin 12'sinde ödenen	12.744
Kalan	596

Bu muhasebeye göre, üç şahıs emin olarak Keçili çeltik nehrinin işletmesini üstlenmişlerdir. Üç yılda devlete ödemeleri gereken meblağı yalnızca emin Mehmet'in ödediği görülmektedir. Emin Resul hiç ödeme yapmamıştır. Emin Piri ise, üç yılda yalnız kileci ve dinkçilerin ücretlerini ödemiştir. Emin Piri tahsilat süresinin bitiminden yaklaşık üç yıl sonra büyük miktarda ödeme yapmış, ancak yine de devlete borcu kalmıştır. Sonuçta devlete ait gelirlerin %65'i tahsil edilememiştir.

3. SONUÇ

Tarım sektörün tüm dünyada eski çağlardan beri en önemli sektör olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya üzerinde yaşamış olan bütün medeniyetler topraklarının onlara bahşettiği besinler sayesinde hem ihtiyaçlarını karşılamışlar hem de ekonomilerini şekillendirmişlerdir. Tarım dünya üzerinde yaşamış ve yaşamakta olan bütün medeniyetler için önemli bir geçim kaynağı olmuştur. Bu doğrultuda toplumlar yaşamlarını idame edebilmek adına yıllarca doğadan yardım almışlardır. Verimli toprak arazilerine sahip toplumlar bahçe işleri ile uğraşmış deniz kıyısında yaşam sürdüren topluluklar su ürünlerine yoğunlaşmış bu iki faaliyeti yapamayan toplumlar ise hayvancılık faaliyetleriyle tarımsal faaliyetlere ilgi duymuşlardır. Sanayi devriminden önce devletlerin temel ekonomik gelir kaynağı topraktan sağlanmakta ve devletin devamlılığını belirleyecek kadar önem arz etmekteydi. Bu bağlamda tarımsal üretime yönelik özel sistemler uygulanmak suretiyle üretim süreci yönetilmeye çalışılmıştır.

Bitkisel üretim gıda ihtiyacının karşılanmasında önemli bir yer tutmaktadır. Bu üretim içerisinde tahıl ürünleri kapsamında çeltik yetiştiriciliği önemli bir yer tutmaktadır. Pirincin

² Çeltiğin kabuğundan ayrılması işinin yapıldığı değirmenlere 'dink' adı verilmekteydi. Bu değirmenleri işletenlere ise 'dinkciyan' denilmekteydi.

kabuğundan ayrılmamış haline eltik adı verilmektedir. Pirincin işlenmemiş hali olan eltik, su içinde imlenebilen ve kökleri suda erimiş oksijenden yararlanabilen tek tahıl cinsidir. Hasadın ardından elde edilen eltik, kavuzları çıkartılarak parlatılır ve beyaz renkli pirinç tanelerine dönüştürülür (Damar, 2006). Henüz kabuğundan çıkarılmamış pirinç ve bitkisi eltik olarak adlandırılmaktadır. Yetiştirilmesi ancak uygun coğrafi ve iklim Şartlarının varlığına bağlı olan bu rn Osmanlı Devleti zamanında da saray mutfaklarında önemli bir yer tutan ve ordu iaşe ihtiyaının karşılanmasında önem arz eden bir tahıl ürünü olmuştur. Osmanlı'nın ilk kuruluş yıllarında fetih edilen bugünkü Düzce ili sınırları içerisinde yer alan ‘‘Konrapa’’ bölgesi önemli bir eltik üretim sahası olmuştur. Konrapa 16. yüzyılda Osmanlı idari yapısı içinde Anadolu Eyaleti veya Beylerbeyliğine bağlı bir sancak (liva) merkezi olan Bolu'nun on altı nahiyesinden biridir. Henüz tarihi kaynaklar itibarıyla kesin ve açık bir Şekilde ispatlanamasa da, nahiyenin adının burada türbesi bulunan ve yörenin fethini gerçekleştiren Konur Alp'ten geldiği açıktır. Osmanlı Devletinin kuruluş yıllarında sancak dâhilinde eltik tarımına uygun Şartları taşıyan en müsait bölge olan Konuralp nahiyesidir. Osmanlı Devletinde 1908 yılına kadar pirinç üretimi sıtma hastalığına yol açması sebebiyle Nizamnameler ile düzenlenmiştir. Osmanlı Devletinde eltik tarımı ile ilgili ilk Kanuni düzenleme ise 1910 yılında, Cumhuriyet döneminde ise 1936 yılında eltik Kanunu ıkarılmıştır.

Bugün lkemizde eltik tarımını etkileyen en büyük sorunlardan bir tanesi de arazilerin parça parça olarak farklı kişilerin ellerinde olmasındır. Zira bu ürün bir bölgenin veya bir ilin sınırlarının tamamında yetiştirilmemekte uygun coğrafi ve sulama Şartlarına sahip akarsu vadi yataklarında, sulama imknına sahip alanlarda ve düze yakın yerlerde yetiştirilebilmektedir. Çeltik retiminde düze yakın ova ve vadi tabanları elverişli topografik Şartları sağlamaktadır. Bu noktada Marmara bölgesi diğer gereksinmelerle birlikte en ideal Şartları sağlamaktadır. Bu bölgemizi takiben Karadeniz Bölgesi eltik üretiminin %80'nine yakın üretim gerçekleştirildiği iki blgemizdir (TK, 2020).

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, Devlet Arşivleri Başkanlığı'ndan temin edilen arşiv belgesine göre Osmanlı Devletinde eltik üretiminde muhasebe işlemleri, mültezim defterleri üzerinden yürütülmüştür. Arşiv belgesinde Konrapa nehirleri muhasebe kayıt örneğinde muhasebe kayıtlarının merdiven kayıt yöntemi ve siyakat hattı kullanılarak kayıt altına alındığı görülmüştür.

KAYNAKÇA

- Bal, Murat ve Altuntaş, Ebubekir (2019). orum İlinde eltik retimi Yapan İşletmelerin Tarımsal Mekanizasyon Durumu, *Akademik Ziraat Dergisi*, 8(1), 63-76.
- BOA (Devlet Arşivleri Başkanlığı). *Konrapa Enharı Muhasebe Defteri*, AE.SSL.I. 2/56 (H.29.12.940/11.07.1534).
- BOA (Devlet Arşivleri Başkanlığı). *Bolu livasının nahiyelerinde sakin cemaatin ve akırcı, şahinci, zağnoscuların nüfuslarıyla hasılatını ve tmarlarını havi mufassal tahrir defteri*, TT.d. 51 (H.29.12.921/3.02.1516).
- Bölükbaş, Bora ve Kaya, İsmail (2018). Çeltik Samanının Besin Madde Bileşimi ve Yem Değerini Artırma Yöntemleri, *Lalahan Hayvancılık Araştırma Enstitüsü Dergisi*, 58 (2), 99-107.

- akır, Baki (2004). Maraş eltük Enharı Mukataası: Osmanlı Döneminde Maraşta eltik Üretimi, *I. Kahramanmaraş Sempozyumu*, 6-8 Mayıs, 555-558.
- Emecen, Feridun (1993). Çeltik, *DİA (Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi)*, Cilt 8, 265-266.
- Güçer, Lütü (1964), *XVI.-XVII. Asırlarda Osmanlı İmparatorluğunda Hububat Meselesi ve Hububattan Alınan Vergiler*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.
- Güran, Tefik (2003). *Osmanlı Mali İstatistikleri, Bütçeler 1841-1918*, T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü Tarihi İstatistikler Dizisi Cilt 7, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Ankara.
- Kallek, Cengiz (2006). Müd, *DİA (Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi)*, Cilt: 31, 457-459.
- Karagöz, Mehmet (2004). 1193/1779 senesi Rüsüm Defteri'ne Göre Bazarcık-Tatarpazarı'nda Pirinç Üretimi, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (1), 275-299.
- Kaya Yılmaz, Kuyumcu, Gülfidan , Karakütük, Selin , Arvas, Yunus Emre (2017). Kır eltik Bitkisi, *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Tarım Bilimleri Dergisi*, 27 (1), 151-156.
- Özçelebi, Mehmet Akif ve Yılmaz, Cevdet (2020). Samsun'da eltik Üretimi ve Pirinç İmalat Sanayi, *Kesit Akademi Dergisi*, 6 (24), 324-349.
- Sarıkaya, Hamza (2014). *T.T. 0008 Numaralı Tapu Tahrir Defteri'nin Transkripsiyonu ve Tahlili*, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tarih Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Semerci, Arif (2020). Çeltik Üretiminde Maliyet Faktörlerinin Farklılık Analizleri: anakkale İli Örneği *Türk Tarım ve Doğa Bilimleri Dergisi* 7(4): 1078–1086.
- Sürek Halil (2003). *eltik Tarımı*. Hasad Yayınları, İstanbul.
- Taş, Kenan Ziya (2020). Osmanlı eltik Üretim Sahası Olarak Konrapa ya da “Osmanlı Sarayının Nadidesi Konuralp Pirinci, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Cilt: 23, Sayı: 44, 1253-1268.
- Taşlıgil, Nuran ve Şahin, Güven (2011). Türkiye'de eltik (Oryza Sativa l.) Yetiştiriciliği ve Coğrafi Dağılımı, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (6), 182-203.
- TTK, *Tarih evirme Kılavuzu*, Tarih evirme Kılavuzu – Türk Tarih Kurumu Başkanlığı (ttk.gov.tr), 22.06.2021.
- URL, <https://arastirma.tarimorman.gov.tr/tepege/Belgeler/pdf>, Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü (TEPGE), 15.05.2021
- URL, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Uretim>, 15.05.2021
- URL, Konuralp Pirinci Tescil Belgesi, <https://duzce.ktb.gov.tr/Eklenti/80661,konuralp-pirincipdf.pdf?0>, 19.05.2021
- Yazan, Ömer (2018). 19.yy Sonlarında Osmanlı Tarım İşletmelerinde Yönetim ve Muhasebe Uygulamaları: “iftlik İdaresi” Örneği, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Eylül 2018 Özel Sayı, 280-332.

EKLER:**Ek -1 Belge**

Nukle be-defter-i

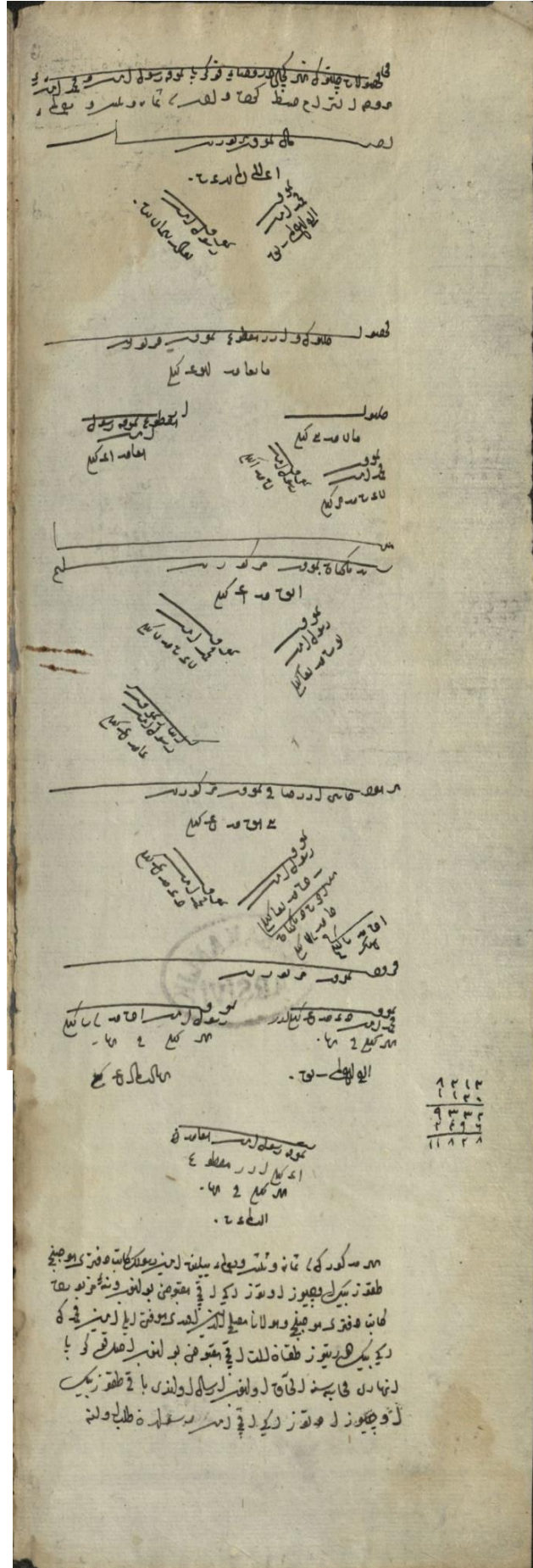
Muhase _____ be [-i]
 nehr-i Keçili bi-marifet-i ümena an 25 Rebiyülahir sene 938

1.	As _____ l-1 mal fi selase sinin		28.207*
	Bi-marifet-i Resul emin 9.332	Bi-marifet-i Mehmed emin 2.496	Bi-marifet-i Piri Emin 16.379
2.	Vuzıa min zalik _____		[5.535]
	Be-tes _____ lim-i Hazine bi-marifet-i Mehmed emin 2.496	Mevacib-i Ivaz keyyal an gurre-i R. Sene 939 ila gaye-i N. Sene 940 fi yevm 2	Ücret-i dinkciyan 540 <u>1.179</u> 1.719
3.	Yukaruda Konrapa akçesiyle mahlut		
	El-baki _____		22.672
	der-zimmet-i Resul emin 9.332	der-zimmet-i Piri el-mezbur emin 13.340 Minh _____ a teslim(?) fi 12 Rebiyulahir sene 943 an yed-i Piri el-mezbur 12.744 baki 596	

* Belgede miktarlar divanı/siyakat rakamlarıyla yazılmış olup transkripsiyonda Arap rakamlarına çevrilmiştir.

Ek – 2 Belge

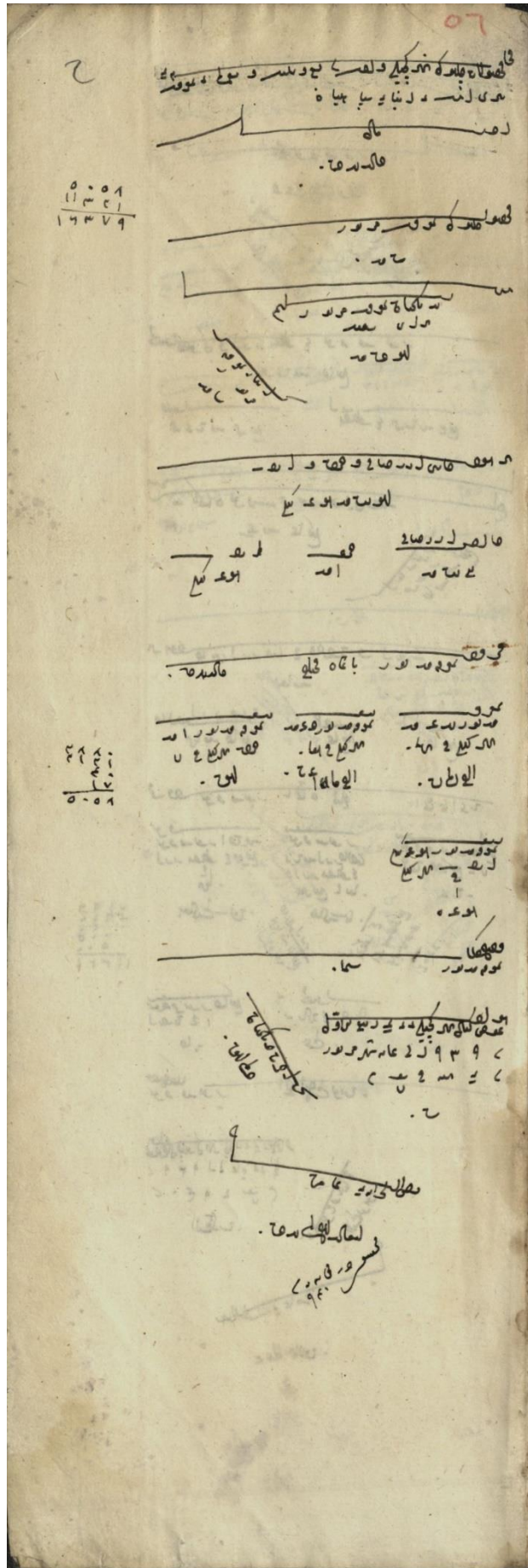
Muhase _____ be -i		mahsulat-ı çeltük-i nehr-i Keçili der kaza-i Konrapa bi-marifet-i Resul emin ve Mehmed emin ber-vech-i iltizam zabt kerde vacib-i sene semane ve selâsin ve tisa mie	
1.	As _____ l-i	mal bi-marifet-i mezburin	
		Bi-marifet-i Resul emin 9.332 kile	11.828
			Bi-marifet-i Mehmed emin 2.496 kile
1.1.	Mahsul _____ -i	çeltük ve erz-i maktu bi-marifet-i mezburin	
		109 müd 14 kile	
		Erz-i Maktu bi marifet-i Resul emin 7 müd 11 kile	Çeltük 102 müd 3 kile
		Bi-marifet-i Resul emin 80 müd 1 kile	Bi-marifet-i Mehmed emin 22 müd 2 kile
2.	Minha _____		
2.1.	Teslim _____	be-dinkciyan bi-marifet-i mezkurin	
		91 müd 11 kile	
		Bi-marifet-i Mehmed emin 22 müd 2 kile	Bi-marifet-i Resul emin 69 müd 9 kile
		Kesr-i anbar bi-marifet-i Resul emin 10 müd 12 kile	
2.2.	Ber-muceb _____ -i	...(?) erz-i safi bi-marifet-i mezkurin	
		73 müd 12 kile	
		Bi-marifet-i Mehmed emin 15 müd 12 kile	Bi-marifet-i Resul emin 56 müd 9 kile
			Minha ücret-i dinkciyan 5 müd 2,5 kile
			Baki 51 müd 6 kile 2 şinik
2.3.	Füruht _____	bi-marifet-i mezburin	
		bi marifet _____ -i	bi marifet _____ -i
		Mehmed emin 15 müd 12 kile erz	Resul emin 51 müd 2,5 kile erz
		Beher kile fi 8 [akçe] 2.496 [akce]	Beher kile fi 8 [akçe] 8.212 [akce]
		defa _____	
		bi-marifet-i Resul emin 7 müd 11 kile erz-i maktu Beher kile fi 8 [akçe] 1.120 [akçe]	



Nehr-i mezkurun sene semane selasin ve tisa mie yılında emin Resul'ün katip defteri mucebince dokuz bin üç yüz otuz iki akçe makbuzu bulunup ve sene-i mezburda ve katip defteri mucebince ve Mevlana Musluhiddin efendi marifeti ile emin Mehmed'in iki bin dört yüz doksan altı akçe makbuzu bulunup aslı Konrapa enharı muhasebesine ilhak olunup irsal olundu. Baki dokuz bin üç yüz otuz iki akçe emin Resul'den talep oluna.

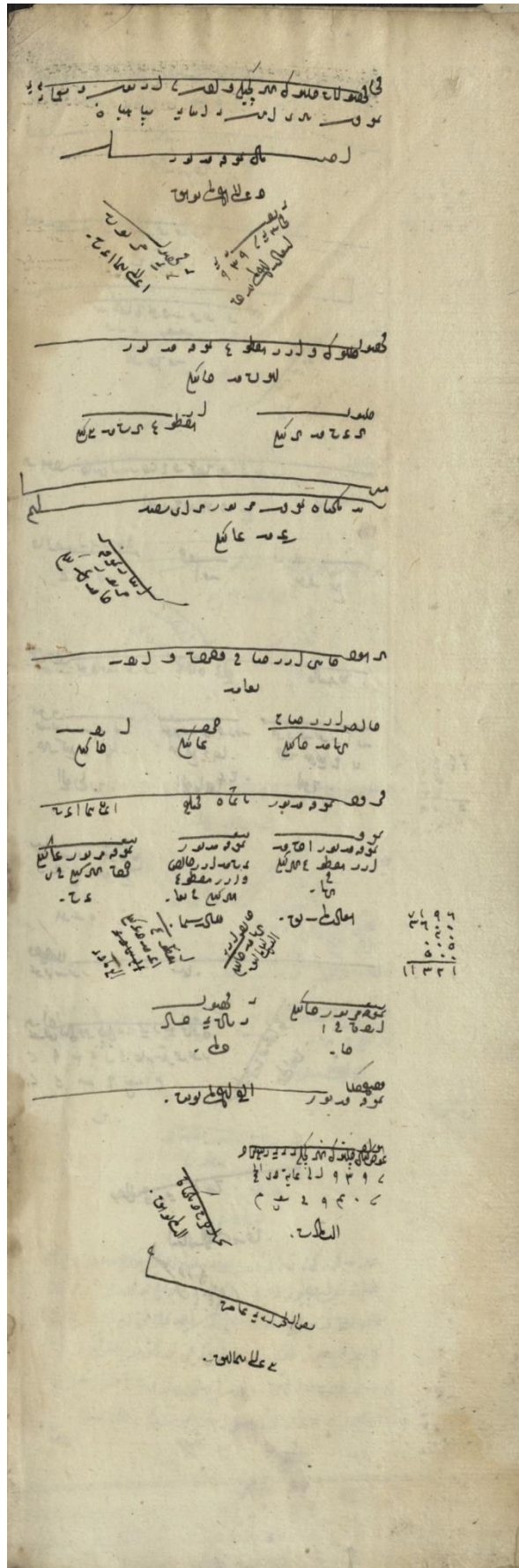
Ek- 3 Belge

	Muhase _____ be -i		
	mahsulat-ı çeltük-i nehr-i Keçili vacib-i sene tisa ve selâsin ve tisa mie bi-marifet-i Piri emin an ebna-i sipahiyan		
1.	As _____ l-i		
	mal	5.058	
1.1.	Mahsul _____ -i		
	çeltük bi-marifet-i mezbur	60 müd	
2.	Minha _____		
2.1.	teslim _____		
	be-dinkciyan bi-marifet-i mezbur beray-ı ...(?)	54 müd	
			<i>Kesr-i anbar bi-marifet-i mezbur 6 müd</i>
2.2.	Ber-muceb _____ -i		
	... (?) erz-i safi ve hurde ve erzen bi-marifet-i mezkurin	34 müd 17 kile	
	Halis-i erz-i safi	Hurde	Erzen
	33 müd	1 müd	17 kile
2.3.	Füruht _____		
	bi-marifet-i mezbur bi-esman-ı muhtelifi		5.058
	bi-marifet ____ -i	defa _____	defa _____
	mezbur 18 müd	bi-marifet-i mezbur 15 müd	bi-marifet-i mezbur 1 müd
	beher kile fi 8	beher kile fi 7	hurde beher kile fi 2
	2.880	2.121	40
	defa _____		
	bi-marifet-i mezbur 17 kile		
	erzen beher kile		
	fi 1		
	17		
2.4.	Vuzia min zalik _____		
	Bi-marifet-i mezbur	600	
	Mevacib-i		
	lvaz keyyal-i nehr-i Keçili an gurre-i Rebiyülevvel		
	sene 939 ila gayet-i şehri mezbur		
	sene-i minhü fi yevm		
	2		
	60		
			<i>Be-cihet-i ücret-i dinkciyan 540</i>
3.	Nassul-baki _____		
	li-hızane-i amire	4.458	
			<i>Mahsup der-muhasebe-i sene 940</i>



Ek – 4 Belge

1.	Muhase _____ be -i mahsulat-ı çeltük-i nehr-i Keçili vacib-i sene erbain ve tisa mie bi-marifet-i Piri emin an ebna-i sipahiyan As _____ l-i mal bi-marifet-i mezbur	15.779		
		An mahsul-i Sene-i mezbure 11.321 kile	an bakıyye-i muhasabe-i sene 4.458	
1.1.	Mahsul _____ -i çeltük ve erz-i maktu bi-marifet-i mezbur	84 müd 5 kile		
	Çeltük _____ 22 müd 2 kile	Erz _____ -i Maktu 62 müd 3 kile		
2.	Minha _____			
2.1.	Teslim _____ be-dinkciyan bi-marifet-i mezbur beray-ı ...(?)	16 müd 10 kile		
			Kes _____ r-i anbar bi-marifet-i mezbur 5 müd 12 kile	
2.2.	Ber-muceb _____ -i ...(?) erz-i safi ve hurde ve erzen	9 müd		
	Halis-i erz-i safi 8 müd 5 kile	Hurde 10 kile	Erzen 5 kile	
2.3.	Füruht _____ bi-marifet-i mezbur bi-esman-ı muhtelifi			11.321
	bi-marifet _____ -i bi-marifet-i mezbur 51 müd erz-i maktu beher kile fi 8 7.196	defa _____ bi-marifet-i mezbur 20 müd erz-i halis ve erz-i maktu beher kile fi 8 3.600	defa _____ bi-marifet-i mezbur 10 kile hurde beher kile fi 2 20	
	Defa _____ bi-marifet-i mezbur 5 kile erzen fi 1 5	An mahsul-i Ziyade-i hasad 500	Halis-i erz 8 müd 5 kile 1.440	
2.4.	Vuzia min zalik _____ Bi-marifet-i mezbur	2.439		
	Mevacib-i Ivaz keyyal-i çeltük-i nehr-i Keçili an gurre-i Rebiyülahir sene 939 ila gayet-i Zilhicce sene 940 fi yevm 2 1.260			
			Be-cihet-i Ücret-i dinkciyan 1.179	
3.	Nassul-baki _____ li-hızane-i amire	13.340		



Kaynak: BOA, AE.SSÜL.I. 2/56, (H. 29.12.940/ M. 11.07.1534).

SAYILARIN DİLİ MUHASEBE *

Süleyman Yükçü ¹
Canan Yükçü ²
M. Yılmaz İçerli ³

ÖZ

İnsanlığın varoluşundan bugüne kadar muhasebe, fonksiyonlarını sayıları kullanarak yerine getirmiştir. Sayılar “dünya gezegeni”nde yaratılıp, öğretilen kullanılan matematiğin temel taşlarıdır. Dünyada matematik okullarımızda bilinen şekliyle oluşturulmuş, geliştirilmiştir. Başka bir dünyada matematiği başka bir biçimde görebiliriz.

Muhasebede de aynı gerçeklik söz konusudur. Çift yanlı kayıt, muhasebe süreci, değerlendirme, mali tablo, denetim gibi dünyada hesaplaşma kaygısıyla bu yönde geliştirilmiştir. İhtiyaca dayanmaktadır. Hep sayılar kullanılarak hesaplaşma sağlanabilmiştir. Teknoloji, ticaretin şekli, virüs muhasebe için yeni kalıplar oluşturmaktadır. Muhasebe, bu kalıplara hep sayılar varsayımı altında uyum sağlamaya çalışmaktadır. Başka bir dünyadaki hesaplaşmayı ve muhasebeyi merak etmekle birlikte, dünyadaki insanların dışındaki canlıların aralarındaki hesaplaşma ve muhasebeyi de ibretle izliyoruz.

Timsahlar çenelerini açık tutarak dişleri arasındaki kalıntılarla beslenen kuşlarla sonsuz güvene dayanan hesaplaşma içinde yaşamaktadırlar. İri gövdeli hayvanlar vücutlarındaki zararlılarla beslenen kuşlarla hesaplaşma içinde yaşarken, iri balıklar, okyanusta kendi vücutlarına çok yakın yaşayan artıklar ile beslenen küçük balık türleriyle hesaplaşma içindedirler. Mantarlar, Likenler bakteriler hep karşılıklı çıkara dayanan hesaplaşma içinde varlıklarını sürdürürler. Bazılarını rakam ile muhasebeleştirmek mümkün iken bazılarının ilişkisi bin yıllardır karşılıklı çıkar ilişkisine dayanan, hesaplaşılabilen ve muhasebeleştirilmeyen bir ilişkidir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebenin Fonksiyonları, Sayı Kavramı, Hesap Kavramı.

Jel Kodu: M40, M49.

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof.Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, suleyman.yukcu@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1514-5953

² Öğr.Gör., Ege Üniversitesi, Ege MYO, canan.yukcu@ege.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8225-7114

³ Doç.Dr., Aksaray Üniversitesi, İİBF, yilmazicerli@aksaray.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7390-0980,

Atıf (Citation): Yükçü, S., Yükçü, C., & İçerli, M. Y. (2021). Sayıların Dili Muhasebe. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 225-236.

LANGUAGE OF NUMBERS ACCOUNTING

ABSTRACT

From the existence of humanity to today, accounting has fulfilled its functions using numbers. Being created in the "planet earth" the numbers are the cornerstones of the mathematics used. They were created and developed as they are known in our mathematics schools in the world. In another world we can see math in another way.

There is the same reality in accounting. Double-entry bookkeeping, accounting process, valuation, financial statement and audit have been developed with the aim of scoring in the world. It is based on need. This scoring was always possible by using the numbers. Technology, the form of trade, and the virus create new patterns for accounting. Accounting always tries to adapt these patterns under the assumption of the numbers. While we are curious about scoring and accounting in another world, we also watch the scoring and accounting between living beings other than the people of the world.

Crocodiles live in scoring with endless trust with birds that feed on the remains between their teeth, keeping their jaws open. While large-bodied animals live in scoring with birds that feed on pests in their bodies, large fish are scoring with small fish species that feed on leftovers that live very close to their bodies in the ocean. Fungi, lichens and bacteria always survive in scoring based on mutual interest. While it is possible to account for some by number, some are related to a relationship that has been based on a mutual interest for thousands of years and can be scored but not accounted for.

Keywords: Functions of Accounting, Concept of Number, Concept of Account.

JEL Codes: M40, M49

1. GİRİŞ

Muhasebeyi bir dil veya daha spesifik olarak işletme dili olarak adlandırmak alışılmış bir durumdur. Çünkü bu, bir işletmeyle ilgili bir durum hakkında bilgi aktarmanın önemli bir yoludur. Muhasebeyi bir dil yapan da muhasebe ve dil arasında ilişkidir (Belkaoui, 1989).

Muhasebe ve dilbilim birçok konuda benzerlik gösterir. Örneğin muhasebenin kuralları dilbilimine benzerdir. Karar vermede kullanılan muhasebenin yöntemleri ve hipotezleri gramatikal yapıda kullanıcıları ve dinleyicileri etkiler. Bir dil olarak muhasebe hem sözlü hem de gramatik kullanımları içerir (Belkaoui, 1978; 97).

Muhasebenin bir dil olarak algılanması, muhasebe sembollerinin ve kurallarının tanımlanması esasına dayanır (Belkaoui, 1989):

- a) Bir dile ilişkin semboller veya sözcüksel özellikler, herhangi bir dilde tanımlanabilir "anamlı" birim veya kelimelerdir. Bu semboller, belirli kavramları tanımlamak için kullanılan dilsel nesnelere dir. Bu sembolik temsiller muhasebede mevcuttur. Sayılar ve kelimeler, borç ve alacaklar, genel olarak kabul edilen ve muhasebe disiplinine özgü semboller olarak görülebilir.
- b) Bir dilin gramatik kuralları, herhangi bir dilde mevcut sözdizimsel düzenlemeleri ifade eder. Bu kurallar muhasebede de mevcuttur. Muhasebe verilerinin oluşturulması ve yaygınlaştırılması için kullanılan genel prosedür setini oluştururlar.

Muhasebe yapısını, dilbilgisi ile doğal dilin içsel yapısını betimlediği gibi resmileştirir.

Muhasebenin varlığını insanlık tarihi kadar eskiye götürürüz. Paradan önce trampa usulü ile mal değişimi vardı. Ticaret böyle parasız değişerek yapılırdı. İki elmayı iki armut ile veya bir torba buğdayı üç torba mısır ile değişip kâr etmek veya fayda sağlamak amaçlanmıştır. Dikkat edilirse ilk insanın varlığında bile sayılar kullanılmıştır. Mağaradaki topluluk bir keçi veya beş tavuk avlandığında o günü tok geçirebilmişlerdir. Dört tavuk avlandığında bir eksik tavuk ile yeteri kadar doymayacaklarını biliyorlardı. Eksi bir tavuğun açlık olduğunu hissederdiler belki, eksik birin sıfırdan küçük olduğunu (-1) biçiminde yazılacağını bilmeseler de.

Kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak (Yükçü, 2019; 19-20) biçiminde yazıldı kitaplarda muhasebenin görevleri. Yüzyıllarca bunu yaparken yoruldu mu? Diye düşünürken; dizayn etmek, süreç oluşturmak, tahminlemek, yönetmek, karar vermek, raporları denetlemek, denetleyeni denetlemek, elektronik olarak elektroniği yönetmek, ülkelerin gelirlerini oluşturmak, gelirleri toplamak, mali afa tepki vermek gibi birçok görevler eklendi muhasebe ve muhasebe meslek mensuplarına.

Yukarıda sayılan bu görevler; finansal tablo kullanıcılarına güvence vermek amacıyla tarihi gelişim sürecinde; kullanıcıların ihtiyaçlarına ve beklentilerine göre belirlenmiş ihtiyaçları karşılamak üzere geliştirilmiş çeşitli yaklaşımlara göre oluşturulmuş yöntemler ile kamu yararı gözetilerek gerçekleştirilir (Türker, 2018/1; 208).

Geçmişten geleceğe tüm bunları yaparken sayıları kullandı muhasebe. Sayıları doğru kullandı, kullanmaya çalıştı. Zaman zaman isteyerek olmasa da hata yaptık. Yazıları okurken yerlerini değiştirdik sayıların. 79.000 yerine 97.000 okuduk yazdık veya tuşladık. 97.000 TL'yi 79.000 TL'den çıkardık. $(97.000 \text{ TL} - 79.000 \text{ TL} =) 18.000 \text{ TL}$ kaldı. 18.000 TL'yi 9'a böldük. $(18.000 \text{ TL} / 9 =) 2.000 \text{ TL}$ kaldı. Tam sayı çıktı. Tam sayı çıktığı için birbiri ardında yer alan iki sayının yerini değiştirmek ile oluşan yanlışlığa "taktim teyir" adını verdik. Hatayı ona göre aradık. Rakamlar çok karakterli olması sebebiyle yanlışlığa gelmezler.

Finansal tablolarda meydana gelebilecek önemli yanlışlıklar muhasebe açısından hile, sahtekârlık, usulsüzlükten veya hatalardan kaynaklanmaktan açısından iki gruba ayrılır. Hatalar, finansal tablolardaki kasti olmayan yanlışlıklardan oluşmaktadır. Hatalar, finansal tabloları çarpıtmakta olup bilmeden, kasıt olmadan yapılan yanlışlıklardır ve anlaşıldıklarında işletme personeli tarafından düzeltilirler (Güredin, 2007; 132-133).

Bilerek yapılan yanlışlığa ise "hile" adını verdik. Örneğin (Kaval, 2005; 64-65);

- Yönetici personel ve işletme sahiplerinin çalışanların üzerindeki baskı ve etki gücünü kullanarak (işletmeden kayda geçmeden nakit çekmek, satışa konu olan malların bazılarını kayıt dışı tutmak, olmayan borç yaratmak, gibi) işletmenin varlıklarını kendi lehine çevirmesi ve bunun sonucunda da mali tablolara yansıyan bilgilerin gerçeği yansıtmayacak şekilde eksik veya yanlış bilgilerden oluşmasına,

- İşletmede çalışanların tek başlarına veya dışarıdan üçüncü kişiler ile organize bir şekilde (hırsızlık, dolandırıcılık, zimmet gibi) işletmenin varlıklarının bir kısmını işletmenin dışına çıkarmaları, kötüye kullanmaları, işletmenin varlıklarına zarar vermelerine,
- İşletmenin varlıkları ve borçları üzerinde fiilen bir değişiklik yaratmadan (çeşitli bilanço makyajlama yöntemleri ile) bilinçli bir şekilde muhasebeleştirme sonucunda, işletmen durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterilmesine.

Hileyi muhasebe değil, insanlar yaptı. İnsanlar yapıp muhasebeyi suçlarken muhasebe ise “hile”yi bulup raporladı. Mali tablolara hile sokanları adliyeye gönderdi.

Muhasebe “sayı”ları kullandı yıllarca. Son yıllarda daha çok “söz” kullanmaya başladı. “..... Hesabının tutarının gerçeğe uygun (veya uygun olmadığına)” dikkat çekti. “..... Hesabının tutarının ilişkili taraf olan adlı kişiye ait olduğuna”, işaret etti. “ hesabındaki tutarın ipotekli olduğunu” kamuoyuna duyurdu.

Ama sonuçta sözlerde sayıları işaret ediyordu. Sayı kavramı TDK sözlüğünde “Sayma, ölçme, tartma vb. işlerin sonunda bulunan birimlerin kaç olduğunu bildiren söz, adet” (<http://www.tdk.gov.tr/>) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanıma bakarak zaman zaman “sayılar matematik için mi? Muhasebe için mi var?” diye sormak geliyor insanın içinden.

Bu makalenin amacı sayılarla yatıp kalkan muhasebenin sayılar ile olan ilişkisine felsefi bir açıdan bakış ortaya koymaktır. Bu bakış tarihten geleceğe olacaktır.

2. MUHASEBEDE SAYILARIN ANLAMI

Muhasebenin ürettiği sayılar bazı organizasyonlarda veya örgütlerde kutlamalara neden olurken; bazılarında ise sessiz bir biçimde görev yapar. Kutlamaların veya sessizliğin nedeni muhasebe değil, muhasebenin ürettiği sayıların yarattığı ekonomik etkidir. Sayıların anlamı yüksek kâr dağıtımını gibi hoş giden duygular olabileceği gibi iflas şeklinde ortaya çıkan sukutuhayale uğratan duygular da olabilir (Christensen, 2004; 491).

Muhasebe, sayıların nasıl ve hangi koşullar altında konuşabileceğini daha iyi anlamamızı ve sosyal, ekonomik ve çevresel kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlayan yenilikçi çözümleri keşfetme olarak tanımlanan sorumlu sosyal inovasyona yön vererek, örgütsel değişimde belirli bir rol oynanmasını sağlar. Sayılar ise zaman ve mekânda olayları ve insanları önemser ve birbirine bağlar. Sayıların dilini konuşmak, belli bir noktaya kadar yenilikçi olmayı gerektirir (Fauré, B., v.d., 2019;338-340).

Sıfır (0) yokluk, hiçlik, mevcut olmamayı anlatır. Hint dilinde boşluk anlamına gelen “sunya” kelimesinden gelen “sıfır” matematikte hiçliğin ismidir. Notasyonları ortaçağda Arap âlimler tarafından Batı’ya aktarıldı. Hint dilindeki sunya, Arapçada sıfır, haline gelmiştir. Avrupalı matematikçiler, sıfırı notasyonal bir aygıt olarak hoş karşılasalar da başta sıfırın ardındaki kavrama karşı temkinli davranıyorlardı. Sıfırı, başta bir rakam olmaktan çok bir noktalama işaret olarak görüyorlardı. Ancak 14. yüzyıl İtalyasında, muhasebe defterleri çift

tarafı tutulmaya başlandıktan sonra, sıfır borçlarla alacaklar arasındaki doğal ayırım noktası olarak görülmeye başlandı (Yaz, 2017; 43).

Bir hesapta, tutar sıfır ise o hesabın karakterini yansıtan değerden hiç bulunmadığı anlamı çıkmaktadır. Muhasebede sıfır, yani yok olmak sonsuza kadar olmayacak anlamına gelmekte midir? Hayır. Muhasebede sıfır olmak, sıfırın o kalem için yazıldığı tarihte yok olduğunu, ancak daha önceki dönemlerde bir değer var olabileceği, varlık nedeni ortadan kalktığında sıfıra indiğini (sıfırlanmış), olayların gelişimi ve ihtiyaç halinde bugün sıfır olan kalemin ilerleyen tarihte 1'den yüksek bir değer ile yer almasının muhtemel olduğunu da ifade eder (hatırlatır).

Bugün (veya bir tarihte) alacağın sıfır olması daha önceki tarihte veya gelecek dönemlerde alacak yoktu veya olmayacak anlamına gelmez.

Bir sayısı temel sayıdır. Varlıklar ve kaynaklar bu sayı ile var olmaya başlar. Hesaplar kapalı ise açık olmak için bu sayı ile işe başlarlar. Bir ile başlayan varlık ve kaynak kalemi, gider ve gelirler sonsuza kadar gidebilir. “Sonsuza Gidebilir” olarak ifade edilmesine karşın muhasebede sonsuz ifadesi kullanılmaz. Hiçbir varlık veya kaynak kalemi sonsuz değildir. Gider veya gelir çok oluşabilir, fazla olabilir, yüksek bulunabilir, yapılan işin özü ile uyumsuz, orantısız olabilir; ama sonsuz olamaz. Muhasebede sonsuz (∞) işareti olmaz.

Muhasebenin yazdıklarının okunması önemli özellik gösterir. En azından hiçbir metne gösterilmeyen dikkatten daha fazla dikkat ve ilgi ister. Muhasebe metni okunurken, kritik edilirken, iyi veya kötü olduğu ifade edilirken adalet duygusunu da gerektirir (Cooper ve Puxty, 1994; 127). Muhasebenin söylendiğinin ölçülmesi objektiflik, faaliyet, gereklilik, zaman, kontrol, duruşluk, atanmışlık açısından değerlendirilmelidir (Houghton, 1988; 267).

Muhasebe söylemlerinde çok dillendirilen güven, dürüstlük, etik olma hali, çok kârlı olma veya zararlı olma hali sonsuz rakamı ile ifade edilemez. Bazı muhasebe bilgileri tutar yerine oranlar ile ifade edilebilir. Bu ifadelerde toplam olarak ifade edilen 100'ün bir parçası olarak bilgilendirilir. Bu bilgilerde de sonsuz rakamı yoktur.

3. OSMANLI'DA ÇELTİK ÜRETİMİNE İLİŞKİN MUHASEBE İŞLEMLERİ

Muhasebede hesaplarda veya anlatımda matematikteki eksi (-) değer yoktur. Muhasebede eksi değer çıkarma işlemi olarak kullanılır. Çıkarma işlemi olarak kullanılan eksi de aslında bulunması gereken yerde artı bir değeri ifade eder. Varlıkları ve kaynakları düzenleyici hesaplar böyledir.

Muhasebede gider bir azalmayı ifade eder, eksi anlamına geliyor gibi düşünülebilir. Aslında her gider sonuca bir gelir getirme amacına yönelik olarak yapılır. Bir eksilme yaratır. Ancak karşılığında, bugün veya yarın kendisinden daha fazla gelir yaratacaktır. Sonuçta tüm giderleri topladığımızda; toplamda artı bir tutar ortaya çıkar. Giderleri gelirler ile muamele (mahsup) ettiğinizde çıkan rakam artı ise kâr vardır. Eksi ise zarar vardır. Aslında zarar olarak ifade edilen zarar doğru yerine (varlıklar arasına) yazılır ise eksi değil artıdır. Eksi zannedilen zarar varlıklar arasındaki bir azalmayı ifade eder. Azalan varlığın yerine bir tamamlayıcı tutar (kaybedilen tutar) olarak artı değerle yer alır.

Muhasebede eksi değer olamayacağını ifade etmiştik ancak yönetim muhasebesinin konusu olan fiyatlandırmada eksi olur mu birlikte bakalım.

4. EKSI PETROL FİYATI SENARYOSU

Kişilerin bir muhasebe olayı ile karşılaşmaları neticesinde sergileyecekleri davranışları ele alarak bunları incelemeye çalışan davranışsal muhasebe, muhasebe bilimi ile davranış bilimlerinin bir bileşenidir. Muhasebecilerin ve muhasebe rapor ve analizleri ile etkileşim içinde olan muhasebeci olmayanların davranışları ile ilgilenen (Marşap ve Okan Gökten, 2016) davranışsal muhasebenin en önemli reaksiyonlardan bir tanesi zarardan kaçınma dürtüsüdür.

Bir malın fiyatı düşük olabilir, ucuz olabilir. Bu malın kalitesine piyasadan o mala olan talebin azlığına/çokluğuna bağlı olabilir. Malın temel ihtiyaç maddesi olup olmadığı da mala olan talebi etkiler.

Petrol hep talep edilen bir mal olmuştur. Batılılar ham petrolü ucuza alabilmek için serbest ticaretin dışına taşan eylemlere bile yönelmişlerdir. Ancak son günlerde korona virüs nedeniyle uluslararası hava ulaşımı hemen hemen tümüyle durmuş vaziyettedir. Karantina uygulaması nedeniyle insanlar evlerine kapanmış olmasından dolayı petrole olan talep de çok azalmıştır. Bundan dolayı da petrol fiyatları da düşüşe geçmiştir. Bu durum ulusal gelirin pek çoğunu petrolden sağlayan bazı ülkeler de çok zor durumda kalmışlardır.

Suudi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikleri, Rusya, İran gibi ülkeler petrolü çıkartıp nakledebilmek için bir maliyete katlanırken, petrol fiyatları bu maliyetleri karşılamakta yetersiz hale gelmiştir. Ülkede petrol çıkarılmadığı takdirde gelir elde edeceği başka bir alanı yok. O halde ülke varlığını nasıl sürdürebilecek? sorusuna yanıt bulunamıyor. Davranışsal olarak varlığını sürdürebilmek için petrol çıkarıp satmak zorunda ancak zarar etmemek için petrol satamaz durumdadır.

Yönetim muhasebesi derslerinde; mamulün fiyatını pazar koşullarının belirlediği ama maliyete dayalı fiyatlandırma formülünün de yöneticiye fiyatlandırma prosedürü için iyi bir başlangıç sağladığı, mamul ve hizmetin maliyetinin uzun vadede o mamulün fiyatının olması gereken en alt seviyesini belirlediği, bir mamul kötü durumda olsa bile işletmenin hayatta kalabilmesi için onun fiyatının maliyetini karşılaması gerektiği hatta kâr amacı gütmeyen işletmelerde bile fiyatın uzun süre maliyetinin altında kalamayacağı, fiyatlandırma kararlarında, maliyete bir miktar kârın eklenmesiyle fiyatın bulunduğu (Yükçü, 2014; 243 -244) öğretilir. Petrolün son durumu artıdan vazgeçtik maliyeti karşılayamayacak durumdadır.

Petrolün fiyatı sıfır hatta eksi değerde olabilir mi? Eksi değer? Yani petrol satmaya çalışan ülke, işletme petrolü satabilmek için bir bedel almadığı gibi üzerine para ödeyebilir mi?

Petrolü yeraltından çıkarma ve nakliye maliyeti bulunmaktadır. Bir körfez ülkesi petrolü yeraltından çıkardı, varili 5 dolara mâl oldu ABD'nin California açıklarına kadar tankerler ile taşıdı, varili 5 dolara mâl oldu. Şu anda maliyeti 10 dolar/varil seviyelerinde. Müşteri aranıyor, alıcı yok. Virüs krizi var. Petrol fiyatları çok düşük talep yok. Tankerdeki petrole 10 dolar hatta 5 dolar bile vermiyorlar. Tankerin malı boşaltması lâzım, çünkü petrolün boşaltılmadığı her gün ve saatte yeni maliyet çıkıyor. Limanda bekleme maliyeti, tanker kirası vb. petrolün

satılmadığı her gün varil başına 1 dolar maliyet arttığı varsayılırsa petrolü hemen satmak gerekmektedir. Şimdiden 10 dolara mâl olan petrolün maliyeti 11,12,13 dolar şeklinde artış gösterecektir. Beş gün sonra satılmamış olursa 15 dolar, 10 gün sonra satılmamış olursa 20 dolara yükselecektir. Bu durumda ham petrolden bedavaya, sıfır dolar'a, belki de -1 dolar'a, -2 dolar'a satılarak kurtulmak mantıklı olacaktır. Maldaki eksi fiyat böyle oluşmuş olup, satıcı da daha fazla zarar etmemek için eksi fiyata razı olmaktadır. Böylesine bir fiyat atıkların imhasına para ödeyerek atık imha şirketlerine satmaya benzeyen bir tablo yaratmaktadır.

Yönetim muhasebesinde rutin olmayan işletme kararlarında özel siparişin kabulü veya reddi konusunda, bir malın fiyatının en fazla o malı üretmek için katlanılan değişken giderleri karşılayacak kadar aşağıya çekilebileceği anlatılır. Virüs petrol fiyatı vakasında, değişken giderlerin karşılanamaması bir tarafa petrolü bedavaya bile veremiyorsunuz. Belki alıcının bu petrolü satma süreci çok uzun olacak, depolama olanakları ve talep yetersiz olduğu için finansman maliyetlerine uzun süre katlanmak zorunda kalınacaktır. Çünkü petrolü satın alan, onu rafine edip tüketiciye ulaştırmak zorunda kalırken daha pek çok maliyete katlanacaktır.

Aşağıdaki konular tartışmaya açılabilir:

- Petrol satmaya çalışan işletmenin/ülkenin kâra/zarara olan davranışı yorumlanabilir.
- Petrol yer altında mı kalmalı? Konu davranışsal mıdır? Ticari beceriksizlik midir? konuları tartışılabilir
- Petrolü rafine edecek şirketin (alıcı) eksi fiyat teklif etmesinin etik kavramı ile açıklanıp açıklanamayacağı tartışılabilir.
- Alıcı ve satıcının kâra yönelmeleri ve zarardan kaçınması kritik edilebilir

5. SAYILARIN ANLAMINA MUHASEBE YAKLAŞIMI

Sayılar matematikçiler çeşitli adlar vermekte veya anlam yüklemektedirler. Sayılara yüklenen bu ad veya anlamların karşılığını muhasebe bulmaya çalışırsak aşağıdaki gibi bir tablo oluşabilir.

Sayıların Ad veya Anlamı	Muhasebedeki Karşılığı
Sınırlı - Sınırsız	Sınırlı Sorumlu – Sınırsız Sorumlu
Tek - Çift	Geçici Vergi Dönemi – Geçici Vergi Dönemi Dışı
Bir - Çok	Sermaye – Özkaynaklar
Sağ - Sol	Varlık – Kaynak Borç – Alacak Gider – Gelir Kâr - Zarar
Erkek - Dişi	Varlıklar – Kaynaklar
Duran - Hareket Eden	Bilanço – Gelir Tablosu
Doğru - Eğri	Gerçeğe Uygun Değer – Gerçeğe Uygun Olmayan Değer Kâr – Zarar Etik--Hile
Aydınlık - Karanlık	Hata - Hile
İyi - Kötü	Hata – Hile Ödül - Ceza
Kare - Dikdörtgen	Kar Zarar Tablosu – Gelir Tablosu

6. SAYILAR MÜZİK, MUHASEBE İLİŞKİSİ

Muhasebe, sayısal verilerin, onu bir grafiğe dönüştürdüğümüz zamankinden farklı kalıpların içine sokarak bir tür müziğe dönüştürülmesini sağlayabilir. Bu farklı kalıpları, bize görsel olarak örüntüleri - bilgiyi - arayıp bulmayı öğretecek bir tür disiplin eğitimi olmadan da algılayamayabiliriz. Müziğin temel unsurları olan perde, tempo, kontur, tını, ses yüksekliği ve yankılanmadır. Bu bilgiden hareketle bir bilanço, gelir tablosu, mizandaki sayısal bilgilerin sese dönüştürülmesinde nasıl bir müzik ortaya çıkacaktır? Bir algoritma tarafından oluşturulan müzikte aynı verilerden oluşturulan bir resimde görebildiğimizden daha fazla veya en azından başka bir şey duymamızın nedenleri vardır (Bettner, M.S. v.d., 2010; 294-302).

Popüler müzikte muhasebe ve muhasebecilerin karakterizasyonu üzerine Smith ve Jacobs (2011) tarafından yapılan bir çalışmada aşağıdaki lirik tasvirleri sıralanmıştır (Jacobs ve Evans, 2012; 674-675):

- Kalıplaşmış hiciv unsuru olarak muhasebeciler,
- Kapitalizmin hizmetkârı olarak muhasebe,
- Bir baskı aracı olarak muhasebe,
- Kültürlerarası araç olarak muhasebeciler,
- Statü sembolü olarak muhasebeciler,
- Skandal olayların üreticisi olarak muhasebeciler.

Yukarıdaki tasvirlere bakılacak olursa bazılarının olumlu (statü sembolü gibi), bazılarının olumsuz olduğu (skandal üreticisi gibi) görülecektir.

Kendi adıyla anılan “Pisagor Teoremi” önermesinin sahibi olan ve “sayıların babası” olarak bilinen Antik Yunan matematikçisi Pythagoras ya da Pisagor sayılar ile ilgilenirken sayıların müzik ile ilişkili olabileceğini ilginç şekilde bulmuştur. Sıcak demir döven demircilerin dövme esnasında çıkardıkları ritmik sesleri matematik ve müzik ile ilişkilendirmiştir.

Sıcak demir işinde çalışanlar demiri döverek şekil verirler. İstedikleri şekli vermek için çekiç ve balyoz ile ocakta akkor haline getirdikleri demiri döverek şekil verirler.

Genellikle demiri usta karşısına bir çırak veya kalfa alarak döver. Usta döveceği demiri ocakta akkor haline getirdikten sonra demirci maşası ile sol eliyle tutarak “örs”ün üzerine koyar. Diğer elinde büyük bir çekiç vardır. Karşısındaki kalfada ise genellikle daha büyük ve ağır bir balyoz bulunur. Usta maşadaki dövülecek parçayı örs üzerinde uygun dövme pozisyonuna getirip dövülecek bölgeye çekiçle vurur. Hemen ardından kalfa ustasının vurduğu yere daha darbeli bir vuruş yapar. Çekiç ve balyozun kalkıp inmesi bir saniye içerisinde olur. Havada birbirine teğet geçen çekiç ve balyoz hiçbir zaman havada çarpışmaz, senkron bozulmaz. Bu arada usta sol elinde tuttuğu maşa ile dövülen parçanın uygun dövülmesi için örs’ün üzerindeki pozisyonunu devamı küçük hareketlerle değiştirir. Akkor demir kısa sürede hızla soğuduğu için demirin dövülme süresi 10 – 15 saniyede biter. Bu sürenin sonunda istenilen şekil verilememiş olursa dövülecek demir tekrar ısıtılır.

Usta ve kalfa dövme işlemini yaparken ustanın hafif çekicinden farklı, kalfanın ağır balyozundan daha farklı ses çıkar. Bu sesler 10 – 15 saniyede 20 – 30 kez (tak-tuk, tak-tuk, tak-tuk) sesiyle müziğe dönüşür. Aslında müzik gruplarında darbuka, tumba, davul, def, zil ve benzeri vurmali müzik aletlerinin çalışma biçimi demircilerin ritim biçimine dayanır.

Demir ustası daha küçük parçaları tek başına döverken bir eliyle maşa ile tuttuğu parçaya diğer elindeki çekiç ile vurur. Vurma işlemi üst üste çok sayıda (10 – 15 kez) olmaz. 2, 3, veya 4 kez üst üste şekil verilen parçaya vurulduktan sonra bir nefes almak için çekici örs’ün üzerine koyar. Koyma işlemi çekiç çok yukarıdayken gerçekleştiği için örs’ün üzerinde bir anda durmaz. Küçük sekmeler ile durma noktasına gelir. Bir topun yüksekte atılıp yerde zıplayarak durmasına benzetebiliriz bu durumu. Duruş esnasında ise kısa aralıklar ile öreste ses çıkarır. Her duruş ve nefesten sonra parçayı dövme işi tekrar başlar.

- Tak, tak, tak, tırrr.
- Tak, tak, tak, tırrr.
- Bir, iki, üç, dööörirt sesleriyle. Bu ritmik işlemin onlarca kez devam ettiğini düşünecek olursak bir müzik hazzı vermeye başlar. Demir dövmenin müzik ile ilişkisini kurmak kolaydır. Muhasebe ile ilişkilendirmek zordur. Demir dövme sesinin yarattığı ritmi hesap makinesi veya klavye ile tutar girerken hissedersiniz. Tutarı girersiniz, toplam tuşuna veya giriş (enter) tuşuna basarsınız. Peş peşe yaptığınızda aynı ritmik müzik sesini yakalayabilirsiniz. Tutar, toplam yaparken bazı meslek mensupları sadece elindeki evraktaki rakama bakar diğer eliyle tuşlara bakmadan giriş yapar. Eskiden kollu, elektrikli hesap makineleri, mekanik “Facit” hesap makineleri vardı. O makinelerde bu ritmik ses çok çarpıcı olurdu.

7. FAYDANIN ÖLÇÜLEBİLİRLİĞİ

İnsanoğlu faydaya (mutluluğa) ulaşmak için faaliyetlerde bulunur, muhasebe bunları kaydeder. Sonuçlarını kâr veya zarar olarak özetler. Faydayı (mutluluğu) sayılabilecek veya sayılamayacak büyüklük olarak düşünüp, insan ömrü boyunca en büyükleme çabası olarak ele alınabilir mi? İnsan ömrü boyunca faydayı, mutluluğu, zevki en büyükleyebilmek için insanlar sigara, içki, uyuşturucu hatta cinselliği tüketmeliler mi?

Sigara tiryakilerinin bazıları sigaranın zararlı olduğunu bildiklerini, sağlıklarını bozduğunun farkında olduklarını ama sigaradan çok zevk aldıkları için içmeye devam ettiklerini ifade ederler. Sigaradan o kadar zevk almaktadırlar ki, bunun karşılığında 5-10 yıl daha az yaşayıp, erken ölmeyi göze aldıklarını ifade ederler. Sigara satın alırken katlanılan gideri sayılar ile ölçüp muhasebeleştirmek mümkünken, sigara içerken alınan hazzı (faydayı) ve vücudun uğradığı zararı ölçmek sayılar ile ifade etmek zordur.

Yaşam boyu faydayı en büyükleme için ortaya atılan gelecekteki ihtiyaçların bugünden düşünülerek ileriki yıllarda yeni mallar ve hizmetler tasarlayıp, geliştirip kazancı en büyükleme daha davranışsal bir yaklaşım olabilir.

Günümüzde çok beğenilen “Truva” filminde Aşil ile Hektorun kavgasını sinemada seyretmek birçok kişiye haz anlamında çok faydalı olmuştur. Gelecekte zaman tüneli benzeri bir ortam tasarlayıp, insanların bizzat kendilerinin Aşil veya Hektor ile Truva önlerinde savaşmasını sağlamak sinema seyircilerinin faydasını arttırır mı? Sonuçta sanal bir ortamda da olsa Aşil’i öldürerek kahraman hazzı tattırmak, sinema seyircisini mutlu ederek fayda sağlayabilir. Bu tür bir işletmecilik ile kazanç elde etmek, müşteri olarak haz duygusunu yaşamak oldukça davranışsal bir yaklaşım olurdu.

Geçmiş anlamak bu günü anlamamıza yardımcı olur. Muhasebe ve yönetim alanındaki değişimlerin geçmişini anlamak, muhasebe ve yönetim alanlarında olup biten olaylara ilişkin nelerin olmaması gerektiğini anlamamıza yardımcı olur (Zan, 2004; 181).

8. SONUÇ

Muhasebe hemen hemen tümüyle fonksiyonlarını ticaret ve para olgularına dayalı olarak yürütmektedir. Son 3-5 yılda bu iki olguda çok büyük değişiklikler yaşanmaktadır. Ticaret daha çok e-ticarete kayarken fiziksel paranın yerini de elektronik para alacak gibi görünmektedir. Bu değişimler muhasebede de değişikliğe gitmek zorunda bırakmış ve e-muhasebe hayatın vazgeçilmezi haline almıştır.

Kâğıttan elektroniğe geçişte de muhasebenin sayıların dilinden konuşması değişmemiştir. Tüm muhasebe çıktıları rakamlar ile bir şeyler söylemeye çalışır. Mali tablo okuyucuları mali tablolarındaki rakamları yorumlayarak tutum belirlerken son yıllarda mali tabloların dip notlarında yer alan açıklamalar çok önem kazanmaktadır.

Değişimler muhasebenin çift yanlı kayıt yöntemine herhangi bir değişim getirmemiştir. Son birkaç aydır yaşanan virüs gerçeği yaşam biçimimizi, ticareti, parayı önemli ölçüde

etkilerken muhasebede dönemsellik ilkesindeki dönem kavramını kısaltabilir. Kâr beklentisindeki düzenlilikten daha çok fırsatların muhasebesi ön plana çıkacak gibi görünmektedir.

KAYNAKÇA

- Belkaoui, A. (1978). Linguistic Relativity In Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol: 3, No. 2, (pp: 97-104).
- Belkaoui, A. (1989). Accounting and Language, *Journal of Accounting Literature*, Sayı:8, (pp:281-292).
- Bettner, M.S.; Frandsen, Ann-C., McGoun, Elton G. (2010). Listening to Accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol:21, (pp:294-302).
- Christensen, M. (2004). Accounting by Words Not Numbers: The Handmaiden of Power In The Academy, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol:15, (s:485-512).
- Cooper, C. ve Puxty, A. (1994). Reading Accounting Writing, *Accounting Organization and Sock*, Vol: 19, No: 2, (pp:127-146)
- Fauré, B.; Cooren, F.; Matte, F. (2019). To Speak or Not To Speak The Language of Numbers: Accounting as Ventriloquism, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol: 32, No: 1, (s:337-361).
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 11. Baskı, İstanbul.
- Houghton, K.A. (1988). The Measurement of Meaning In Accounting: A Critical Analysis of The Principal Evidence, *Accounting Organizations and Society*, Vol: 13, No: 3, (pp. 263-280)
- Jacobs, K. ve Evans, S. (2012). Constructing Accounting in The Mirror of Popular Music, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol: 25, No: 4, (pp. 673-702)
- Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara.
- Marşap, B. ve Okan Gökten, P. (2016). Davranışsal Muhasebe: Kurumsal Yaklaşım, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8/4, (s:345-359).
- Smith, D. ve Jacobs, K. (2011), “Breaking Up The Sky: The Characterisation of Accounting and Accountants In Popular Music”, *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol: 24, No: 7, (pp: 904-931).
- Türker, M. (2018). Dijitalleşme Sürecinde Küresel Muhasebe Mesleğinin Yeniden Şekillenmesine Bakış, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mart, 20(1), (s:202-235).
- Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/>
- Yaz, D. A. (2017). *Muhasebe Felsefesi*, Minval Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.
- Yükçü, S. (2014). *Yönetim Muhasebesi*, Altın Nokta Yayınevi, 2. Baskı, İzmir.
- Yükçü, S. (2019). *Muhasebeye Giriş*, Kitapana Yayınevi, 1. Baskı, İzmir.
- Zan, L. (2004). Writing Accounting and Management History. Insights From Unorthodox Music Historiography, *Accounting Historians Journal*, Vol: 31, No: 2 December, (pp: 171.192).

MUHASEBE VE HESAP TEORİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ: TİCARİ HESAP TEORİSİ *

Yusuf Sürmen ¹
Yaşar Bayraktar ²

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, muhasebe teorisinde önemli bir yere sahip olan hesap teorilerinden Ticari Hesap Teorisi'ni ayrıntılı olarak açıklamaktır. Çalışmada öncelikle muhasebe teorilerinin tanımına ve açıklamasına değinilmiş, ardından söz konusu muhasebe teorileri açısından klasik ve modern (*çağdaş*) yaklaşımlar ortaya konmuştur. Sonrasında ise muhasebe okullarının muhasebe bilimine/teorisine katkısı açıklanmıştır. Son olarak Kişilendirilmiş (*Öğretici*), Cebirsel, Biçimsel, Maddesel ve Görevsel Hesap Teorileri detaylandırılarak G. HELD tarafından ileri sürülen Ticari Hesap Teorisi'ndeki 16 tipik işlem örneklerle somutlaştırılmıştır. Çalışma sonucunda, örneklendirilen işlemlerin önemli bir kısmının ticari hayatta sıklıkla gerçekleştirildiği ortaya konmuştur. Bununla birlikte bazı işlemlerin de sehven (*hatalı*) yapılan muhasebe kayıtlarının düzeltilmesine yönelik olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Teorisi, Hesap Teorisi, Ticari Hesap Teorisi.

Jel Kodu: M40, M41, M49.

HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND ACCOUNT THEORIES: MERCANTILE ACCOUNT THEORY

ABSTRACT

The purpose of this study is to explain in detail the Mercantile Account Theory, one of the accounting theories that has an important place in accounting theory. In the study, firstly, the definition and explanation of accounting theories are mentioned, then classical and modern (*contemporary*) approaches are presented in terms of accounting theories. Afterwards, the contribution of accounting schools to the science/theory of accounting is explained. Finally, the Personalized (*Instructive*),

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, yusufsurmen@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9200-9920

² Dr. Öğr. Üyesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, yasarbayraktar@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6974-5292

Atıf (Citation): Sürmen, Y. & Bayraktar, Y. (2021). Muhasebe ve Hesap Teorilerinin Tarihsel Gelişimi: Ticari Hesap Teorisi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 237-252.

Algebraic, Formal, Material and Functional Account Theories are detailed and 16 typical transactions in the Mercantile Account Theory put forward by G. HELD are embodied with examples. As a result of the study, it has been revealed that a significant part of the exemplified transactions are frequently performed in commercial life. However, it has been determined that some transactions are for the correction of accounting records made inadvertently.

Keywords: Accounting Theory, Account Theory, Mercantile Account Theory.

JEL Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Muhasebe, kendine özgü tanımları, terimleri, kavramları, ilkeleri, kanunları, kuralları, yöntemleri, teorileri ve sistemleri olan bir bilim³dir (Yazıcı, 2001: 2). Muhasebe ve hesap teorileri, bilim insanları, araştırmacılar, öğrenciler ve uygulayıcılardan oluşan paydaşlarına muhasebe uygulamalarının temel mantığının açıklanması noktasında yol göstererek önemli bir rol üstlenmektedir. Dolayısıyla muhasebe ve hesap teorilerinin muhasebe biliminin meşruluğu açısından önem taşıdığı ifade edilmektedir. Nitekim muhasebe ve hesap teorilerinin geliştirilmesine yönelik araştırmalar yapan bilim insanları, muhasebe uygulamalarına rehberlik edebilecek nitelikte teoriler geliştirerek söz konusu bilimselliğin inşasında kritik bir rol oynamaktadır (Al-Adeem, 2010: 35). Ancak muhasebe ve hesap teorilerinin oluşumundaki tarihsel süreçte bilim insanları bir takım nedenlere bağlı olarak fikir ayrılıkları yaşadığından muhasebe teorileri genel hatları itibarıyla klasik ve çağdaş (*modern*) yaklaşımlar çerçevesinde şekillenmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 125-151).

Bu çalışmanın amacı, muhasebe ve hesap teorisinde önemli bir yere sahip olan hesap teorilerinden Ticari Hesap Teorisi'ni ayrıntılı olarak ele alıp somut örnekler yardımıyla açıklamaktır. Çalışmanın izleyen kısımlarında öncelikle muhasebe teorilerinin tanımına ve açıklamasına değinilmiş, ardından söz konusu muhasebe teorileri açısından klasik ve modern (*çağdaş*) yaklaşımlar ortaya konmuştur. Sonrasında ise muhasebe okullarının muhasebe bilimine/teorisine katkısı açıklanmıştır. Son olarak Kişilendirilmiş (*Öğretici*), Cebirsel, Biçimsel, Maddesel ve Görevsel Hesap Teorileri genel hatları ile ele alınmış ve Cebirsel Hesap Teorileri içinde önemli bir yere sahip olup G. HELD tarafından ileri sürülen Ticari Hesap Teorisi'ndeki 16 tipik işlem birtakım örneklerle somutlaştırılmıştır.

³ Bilim, insanlık tarihi boyunca yaşamış birçok düşünürün (*bilim insanı*) görüş ve düşünceleri, tecrübe ve eylemlerinden oluşan, birbirine bağlı ve sürekli olarak büyüyen kümülatif bir bilgi kütesidir (Bernal, 2009: 43). Bilim, evrene ve topluma ilişkin olguları çözümlenme ve bu olguları birbirine bağlayan yasalara ulaşma çabasına binaen ortaya çıkmış olup, bilimsel faaliyetler "*bilinmeyeni bilme*" ve "*gerçeği bulma*" amacıyla şüpheci, sorgulayıcı ve akılcı yaklaşımlar temelinde sistematik olarak gerçekleştirilmektedir (Erat ve Arap, 2016: 9).

2. MUHASEBE TEORİSİ

*Muhasebe teori*⁴*si*, muhasebe bilimine temel olup yön veren, herhangi bir muhasebe konusu hakkında ileri sürülen varsayımlara ya da deneylere dayanılarak ispat edilen bilimsel görüştür (Yazıcı, 2001: 133).

Muhasebe teorileri, *a. mevcut muhasebe uygulamalarını değerlendirmek için kavramsal bir çerçeve sağlayan; b. yeni muhasebe uygulamalarının geliştirilmesine rehberlik eden ve c. araştırmacılar, uygulayıcılar, yatırımcılar, yöneticiler ve öğrenciler tarafından mevcut muhasebe uygulamalarının daha iyi anlaşılmasını sağlayan tutarlı, mantıksal ilkeler ve görüşler dizisi* (Hendriksen ve Van Breda, 1991: 22) olarak muhasebeye bilim olma niteliği kazandırmaktadır. Bu teorilerin; muhasebe biliminin amacını, çevresiyle ilgili önermelerini, ölçme ve değerlemeye ilişkin esaslarını ve varsayımlarını açıkça ifade etmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 121).

Muhasebe teorisi üzerine araştırma yapan bilim insanları, muhasebe düşüncesinin tarihsel süreçte nasıl bir değişim gösterdiğini incelemekte ve bu değişim üzerinde etkili olan ekonomik, politik, sosyal, çevresel ve bireysel faktörler üzerinde yoğunlaşmaktadır (Uçma, 2011a: 118). Bu noktada Hiçşamaz (1970: 67-81), muhasebenin teorik yapısına ilişkin görüşlerin; kişilik, hukuki, matematiksel ve iktisadi düşünceler etrafında şekillendiğini belirterek ortak görüşlerin *hesapların işleyişinin belirli bir esas ya da teoriye dayandırmaya yönelik olduğunu* ifade etmektedir. Diğer taraftan Hendriksen ve Van Breda (1991: 22), muhasebe bilimi açısından yaptığı araştırmada söz konusu faktörler çerçevesinde iktisadi, hukuki, vergisel, etik, davranışsal ve yapısal bir takım yaklaşımların muhasebe teorilerinin gelişimine zemin hazırladığını belirtmektedir. Bu kapsamda muhasebe teorisine duyulan ihtiyaç, Uçma (2011b: 30-34) tarafından; *muhasebenin bir bilim olarak kabul edilmesi, muhasebe bilgisinin yaşanan değişimlere göre şekillenmesi, uygulayıcı ve akademisyenlerin muhasebede bir teorisinin gereklilik arz ettiği yönünde açıklamalar yapması ve muhasebe teorisinin yokluğunda ortaya çıkan muhasebe araştırmalarının niteliksel olarak eksik kalmasına* bağlanmaktadır.

Literatürde muhasebe teorisi ile ilgili tanım, içerik ve kapsam birliği olmadığı⁵ gibi bu durumun araştırmacıların ortak bir metodoloji belirlemeksizin muhasebe teorisi üzerine çalışmasından kaynaklandığı ifade edilmektedir (Buckley, Kircher ve Mathews, 1968: 283). Ayrıca, bu durum, muhasebe teorisinin temel amacının ne olduğuna ilişkin yaşanan görüş ayrılıklarının da bir sonucudur. Literatürde muhasebe teorisi⁶ne ilişkin yaklaşımlar klasik ve çağdaş (*modern*) olarak sınıflandırılmıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 125-151). Klasik muhasebe teorileri, pozitif (*açıklayıcı*) ve normatif (*kural koyucu*) olmak üzere iki türe

⁴ Teori (*Fransızca – Theorie*), bilime temel olup yön veren, herhangi bir olay ya da olgu hakkında ileri sürülen varsayımlara ya da deneylere dayanılarak ispat edilen görüş olarak ifade edilmektedir (Yazıcı, 2001: 133). Literatürde teori kavramı yerine *kuram, nazariye* gibi ifadeler kullanılmaktadır (Taşkın vd. 2008; Keyman, 1967). Bu çalışmada “**teori**” ibaresi tercih edilmiştir.

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Devine (1999) “Essays in Accounting Theory: A Capstone”; Hendriksen ve Van Breda (1991) “Accounting Theory”; Coetsee (2010) “The Role of Accounting Theory in The Development of Accounting Principles”.

⁶ Keyman (1967), “Luca Pacioli’den Çağımıza Kadar Muhasebede Nazariyeler Üzerindeki İncelemeler Muhasebenin Tanımı” başlıklı eserinde muhasebe teorilerini; ilkel (*Embriyonel, XIII. Yüzyıl Fransız Okulu, Beşhesapçılar, Avusturya-Lombardiya Okulu*), genel (*Personalist, Materyalist ve Matematiksel Teoriler*) ve çağdaş (*Şahıslandırma, Safi Vaziyet, Kıymet ve Hak, Mekâni ve Cebirsel Teoriler*) olmak üzere üç başlıkta sınıflandırmaktadır.

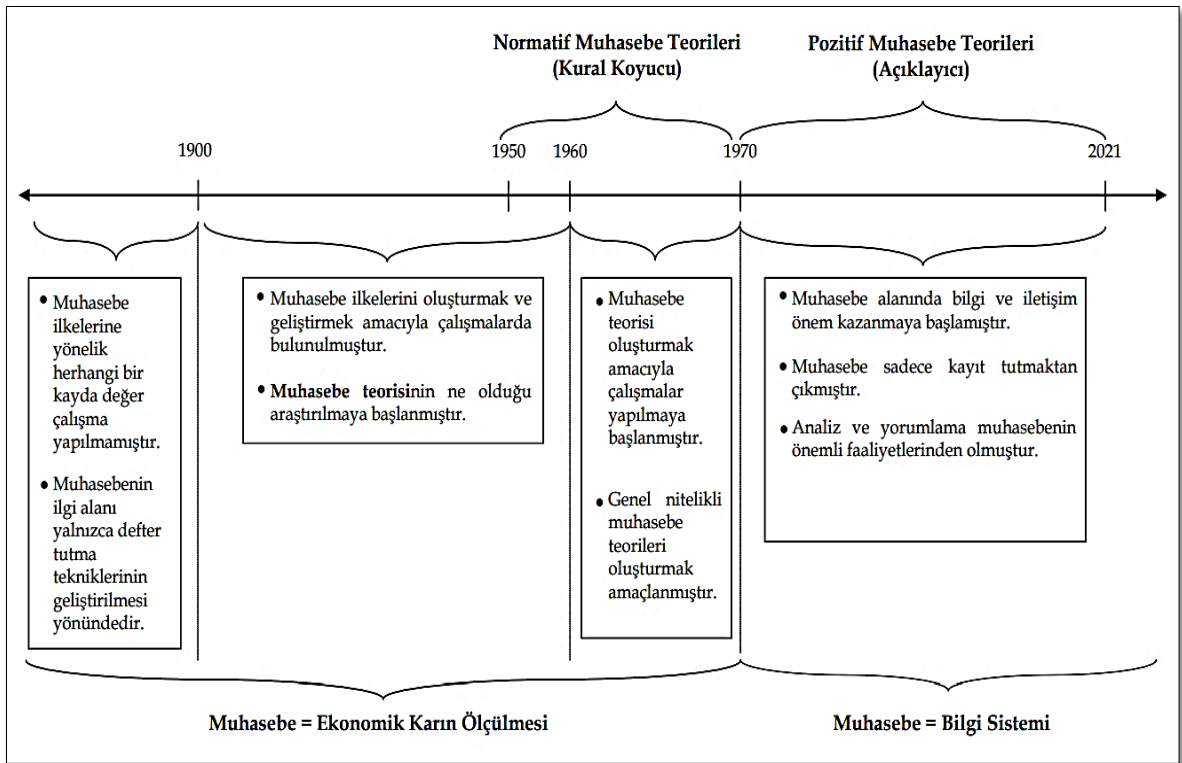
ayrılmaktadır. *Pozitif muhasebe teorisi*, muhasebenin ne olduğunu belirlemeye ve mevcut uygulamaların genel durumunu açıklamaya yönelik olup tümevarım (*endüktif-inductive*) yaklaşımını benimsemektedir. *Normatif muhasebe teorisi* ise muhasebenin ne olduğundan ziyade ne olması gerektiğini açıklarken tümdengelim (*dedüktif-deductive*) yaklaşımını benimsemektedir (Coetsee, 2010: 3; Inanga ve Schneider, 2005: 230-231).

Klasik muhasebe teorisi, ekseriyetle kural koyucu diğer bir ifadeyle normatif bir biçimde tümdengelimci yaklaşımı benimseyen muhasebe teorisyenlerinin katkılarıyla gelişmiştir (Watts ve Zimmerman, 1979: 273). Bu kapsamda araştırma yapan *John Bennet Canning*, *Raymond Chambers*, *Kenneth Macneal* ve *William Andrew Paton* gibi muhasebe teorisyenleri, finansal sistemin işleyişine doğrudan katkı yapacak nitelikte finansal bilgi üretimine yönelik muhasebe teorileri geliştirerek araştırma hipotezlerini hâkim piyasa koşullarına uygun bir biçimde muhasebenin temel görevine yönelik olarak ileri sürmüşlerdir. Diğer taraftan geleneksel teorileştirme sürecinde tümevarımcı yaklaşımı benimseyen *Henry Rand Hatfield*, *A. Charles Littleton* ve *Yuji Ijiri* gibi muhasebe teorisyenleri ise muhasebe uygulamalarını ve bu uygulamaların temel unsurlarını analiz ederek muhasebe teorisinin gelişimine katkı sağlamışlardır (Uçma, 2011b: 91-109).

Öte yandan tarihsel süreçte muhasebe meslek örgütleri, ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından yayınlanan ilke, standart ve tebliğler de normatif muhasebe teorilerinin gelişimine katkı sağlamıştır. Bu kapsamda muhasebe teorisinin oluşumu açısından özellikle 1960'lı yıllar önemli olup, American Institute of Chartered Accountants (AICPA) tarafından 1961 yılında yayımlanan "*Muhasebe Araştırma ve Terminoloji Bültenleri - Accounting Research and Terminology Bulletins*" ve American Accounting Association (AAA) tarafından 1966 yılında yayımlanan "*Temel Muhasebe Teorisi Tebliği - A Statement of Basic Accounting Theory*" (Sterling, 1967; Sorter 1969), 1971 yılında yayımlanan "*Muhasebe Teorisinin Oluşumu ve Doğrulanması Üzerine Komite Raporu - Report of The Committee on Accounting Theory Construction and Verification*" (Schrader ve Malcom, 1973) ile 1977 yılında yayımlanan "*Muhasebe Teorisi ve Teori Kabulüne Yönelik Tebliğ - Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*" (Hakansson, 1978; Peasnell, 1978) muhasebe teorisine yönelik sürdürülen tartışmalarda muhasebe araştırmacılarının da düşünce sürecine dâhil olmasını sağlamıştır. Nitekim AICPA (1961: 7-9) tarafından yayınlanan Bülten'de muhasebe uygulamalarında tekdüzenin önemi vurgulanmış olup, muhasebeyi bir bilim ve teori şeklinde tanımlamanın sınırlandırıcı bir etkisi olacağı savunulmuştur. Bu duruma Sterling (1967: 96-98) tarafından getirilen en önemli eleştiri; söz konusu *çalışmanın yalnızca olayları (events) dikkate alması ve bir bakış açısı sunmanın aksine aksaklıklara karşılık ilkelerin güncellenmesi yolunun benimsenmesine yönelik olmasıdır*. Diğer taraftan Sorter (1969: 17), AAA'nın yayımladığı 1966 yılındaki Tebliğ'in *değerden ziyade olay (event) odaklı olmasını*, Hakansson (1978: 717) ise 1977 yılında yayımlanan Tebliğ'in *bir teori oluşturma niyeti taşımadığını* ortaya koymuştur.

Zaman içerisinde muhasebe araştırmalarının yön değiştirmesi, iktisat ve yönetim bilimi teorileri uyum göstermesi (Jensen, 1983: 319), genel bir muhasebe teorisi oluşturma çabalarının yetersiz kalması (Coetsee, 2010: 4) ve muhasebe araştırma yöntemlerinin daha bilimsel bir gerçekliğe dayanması gerektiğine yönelik nedenlerle muhasebede *karar modelleri, karar verenler, sermaye piyasası, faydacı, politik, bilgi ekonomisi, ekonomik ve sosyal refah ile sistemler yaklaşımı* gibi çağdaş teorik yaklaşımlar geliştirilmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987:

125-151). Bu noktada sermaye piyasası araştırmalarında yaşanan değişimler, matematiksel iktisat ve finansın artan etkisi, ampirik yöntemlerin kullanımının yaygınlaşması, piyasa etkinliğinin analizi, muhasebe performansının ölçümü ve alternatif yöntemlerin geliştirilmesi, değer ilişkisinin ortaya çıkarılması gibi faktörler doğrudan ya da dolaylı olarak muhasebe teorisine yönelik yapılan araştırmalardaki metodolojik yaklaşımların değişiminde etkili olmuştur (Gaffikin, 2007: 4). Dolayısıyla uluslararası muhasebe literatüründeki teorilerin, 1960'lı yıllardan itibaren tanım, kapsam, içerik, felsefe ve çerçeve açısından farklı yaklaşımları benimseyen, destekleyen ve savunan araştırmacılar tarafından nitelikli araştırmalarla geliştirildiği görülmektedir (Özdoğan, 2020: 229). Pozitif muhasebe teorisinin hâkim olması ile birlikte muhasebe araştırmalarında bilimsel araştırma yöntemlerine uyum sağlanmışır. Böylelikle muhasebe uygulamaları ve muhasebenin ekonomik kararların alınmasındaki rolünün açıklanmasında ampirik araştırmalar yapılarak önemli aşamalar katedilmiştir (Coetsee, 2010: 5). Bu açıklamalar ışığında muhasebe teorilerinin tarihsel gelişimine ilişkin özet gösterim Şekil 1'de yer almaktadır.



Şekil 1: Muhasebe Teorilerinin Tarihsel Gelişimi

Kaynak: Okan Gökten, 2013: 5

Öte yandan Aristoteles (M.Ö. 384-322)'in “bir şeyi anlamak istiyorsanız, başlangıcını ve gelişimini gözlemleyiniz” ilkesinden hareketle muhasebe teorilerinin gelişimine yön veren muhasebe okullarının incelenmesi ve bu okulların tarihsel süreçte muhasebe ve hesap teorilerine etkisinin ortaya konması önemlidir. Bu okullar; İtalyan, Fransız, Alman ve İngiliz-Amerikan muhasebe okullarıdır. İtalyan ve Fransız muhasebe okulları İXX. yüzyılın ikinci yarısında; Alman ve İngiliz-Amerikan muhasebe okulları ise XX. yüzyılın ilk yarısında ortaya çıkmıştır (Uçma, 2011a: 119).

İtalyan Muhasebe Okulları açısından Lombardiya, Toskana ve Venedik Okulunun muhasebe teorisine yaptığı katkılar önem taşımaktadır. Nitekim Avusturya Okulunun devamı niteliğinde olan Lombardiya Okulu, hesapları *şahıs, emanetçi ve özet hesaplar* şeklinde sınıflandırmaktadır. Muhasebenin bir kontrol aracı olarak görülmesinde önemli bir etkisi olan bu okul sayesinde muhasebe anlayışı defter tutmanın ötesinde yönetim sürecinin bir parçası haline gelmiştir (Üç, 2009: 49-50). Bu okulun en önemli iki muhasebe düşünürü, Ludovico Crippa ve Francesco Villa'dır (Uçma, 2011a: 121). Devlet muhasebesi sisteminde (*logismografi*) hesapların kişilendirilmesi gerektiğini esas alan ve zaman içerisinde bu sistemin özel sektör de benimsenmesinde etkisi olan Toskana Okulu sayesinde muhasebe teorisi açısından disiplinlerarası yaklaşımın önemi ortaya çıkmıştır. Bu okulun en önemli üç muhasebe düşünürü, Guisepe Cerboni, Giovanni Rossi ve Francesco Marchi'dir (Uçma, 2011a: 122-123). Son olarak değer odaklı muhasebe anlayışının ortaya çıktığı Venedik Okulu ise *muhasebe süreçlerinin ekonomik birimlerin iktisadi değerlerinin izlenmesinde* önemli bir rol oynadığına işaret edilmiştir. Bu okulun en önemli üç muhasebe düşünürü, Fabio Besta, Gino Zappa (Uçma, 2011a: 123-124) ve Emanuele Pisani'dir (Üç, 2009: 50).

Fransız Muhasebe Okulu açısından hesapların sınıflandırılması önem taşımaktadır. Bu okul aracılığıyla ileri sürülen muhasebe ve hesap teorilerinde çiftyanlı kayıt yöntemi ve hesapların işleyişi noktasında mantıksal izahatlarına yer verilmiştir. Bu bağlamda Fransız muhasebe düşünürleri tarafından *Kişilikçilik Teorisi, Birleştirici Teori, Değerin Dört Durumu Teorisi* ve *Matematiksel Teoriler* ileri sürülmüştür. *Kişilikçilik Teorisi* özü itibarıyla hesapların gerçek dayanağının ilgili değer hareketinin kayıt altına alınmasına hizmet ettiği ölçüde önem taşıyan sorumlu kişisine bağlanması gerektiğine işaret etmektedir. Ekonomik birim olarak işletme ve sahibi ya da sahiplerinin birbirinden ayrılması gerektiğini ileri süren *Birleştirici Teoride* kullanılan araçların tümü muhasebede bütünleştirilmektedir. Diğer taraftan değer dönüştürme sürecini ve varlıkların faaliyet esaslı kaydedilmesini ön planda tutan *Değerin Dört Durumu Teorisi*, muhasebede değer ekonomik, hukuki ve rasyonel bir analizden ziyade daha önemli bir duruma işaret ettiğini ileri sürmektedir. Son olarak *Matematiksel Teoriler* ise muhasebenin matematiğin önemli bir parçası olduğu ve dolayısıyla değerlerin karşılaştırılmasında ilgili hesapların matematiksel olarak izahatının olanaklı olduğu açıklanmaktadır. Fransız Muhasebe Okulunun ileri sürülen teoriler açısından öne çıkan muhasebe düşünürleri, Mattieu De La Porte, Edmond Degranges, Jean Gustave Courcelle-Seneuil, Henry Lefevre, Eugene Leautey ve Adolphe Guibault'dır (Üç, 2009: 48-49; Uçma, 2011a: 124-127).

Alman Muhasebe Okulu, hesap teorileri ve bilanço teorilerinin gelişmesinde önemli bir oynamış olup muhasebe ile hukuk arasındaki dinamik ilişkinin ortaya konmasında etkisini göstermiştir. Söz konusu okul sayesinde tek hesap sınıfı ile kişilikçi teoriler, tek hesap sınıfı ile materyalist teoriler, iki hesap sınıfı ile materyalist teoriler, üç hesap sınıfı ile materyalist teoriler gibi hesap teorilerinin yanında statik (*bilançoyu birinci, dönem karı ya da zararını ikinci derecede önemseyen yaklaşım*) dinamik (*dönem karı ya da zararını birinci, bilançoju ikinci derecede önemseyen yaklaşım*) ve organik (*bilanço ve dönem karı ya da zararını aynı derecede önemseyen yaklaşım*) bilanço teorilerinin temelleri atılmıştır. Ayrıca muhasebe ve işletme iktisadı arasındaki uyumu ele alıp bütüncül bir yaklaşımı ileri süren çoklu bilanço teorisinin de ortaya konması muhasebe teorisi açısından önem taşımaktadır. Alman Muhasebe Okulunun

ileri sürülen teoriler açısından öne çıkan muhasebe düşünürleri, Eugen Schmalenbach ve Fritz Schmidt' dir (Üç, 2009: 51-52; Uçma, 2011a: 127-130).

İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulları açısından, uygulamanın hâkim olduğu bir anlayışın benimsenmesi, olası muhasebe problemlerinin üstesinden gelmede farklı metodolojik yaklaşımların izlenmesi ve teorinin dışında kalınması öne çıkan hususlardır. Bununla birlikte muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek bilgi üretmenin yanında ekonomik birimlerin yönlendirilmesinde ve alınacak kararlarda etkili olacak nitelikte bilgi sunma işlevini yerine getirmede önemli bir rol oynadığı ortaya konmuştur. Nitekim maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin temelleri bu okullar sayesinde atılmıştır (Uçma, 2011a: 130-131). Ayrıca günümüz itibarıyla uygulanan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının geliştirilmesinde de söz konusu okulların ve muhasebe teorisyenlerinin yaklaşımları etkilidir (Üç, 2009: 52).

Yukarıda ayrıntısı ile ifade edilen muhasebe okulları açısından özellikli hususları özetlemek gerekirse; İtalyan Muhasebe Okulu, muhasebenin yönetim ve organizasyonun bir parçası olarak görüldüğü *Lombardiya Okulu*, logismografinin (*bir devlet muhasebe sistemi*) temel alındığı *Toskana Okulu* ve bilanço düzenini esas alan statmografi (*bir defter tutma yöntemi*) ile *Venedik Okulu* çerçevesinde muhasebe teorisinin gelişimine yön verirken; Fransız Muhasebe Okulu, muhasebeyi hukukun bir fonksiyonu olarak gören *kişilikçilik (personalist)*, *birleştirici*, *değerin dört durumu* ve *matematiksel teorilerin* ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Diğer taraftan Alman Muhasebe Okulu *statik, dinamik ve organik bilanço teorilerinin* ortaya atılmasına; İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulu ise *yönetim ve maliyet muhasebesi* gibi hem teorik hem de uygulamalı disiplinlerin ortaya çıkmasına katkı sağlamıştır (Güvemli, 2007: 387-433). Görüldüğü üzere, muhasebe okulları ve düşünürleri tarafından benimsenen yaklaşımlar ve ileri sürülen teoriler, muhasebe literatürünün oluşmasına önemli rol oynamıştır. Bu okullar sayesinde muhasebe, disiplinlerarası bir alan olarak belirli bir bilimsel teorik alt yapı üzerine inşa edilmiştir. Diğer taraftan muhasebe bilimi üzerine ileri sürülen teorilerden birisi de hesap teorileridir. Bu çerçevede hesap teorileri aşağıdaki başlık altında tanımlanıp açıklanmıştır.

3. HESAP TEORİSİ

Hesap teorisi, çiftyanlı kayıt yöntemi⁷ndeki hesaplar üzerine ileri sürülen bilimsel görüşlerdir (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 61).

Hesap⁸, bir sonuca götüren aynı ya da zıt eğilimdeki mali nitelikli işlemlerin sistematik bir ifadesidir (Sprague, 1919: 1). Diğer bir ifadeyle hesap, üzerine aynı değer ölçü birimi ile işlem düşülen, kontrole uygun çiftyanlı bir hesaplaşma çizelgesidir (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 40). Dolayısıyla hesaplar aynı türden mali nitelikli işlemleri bir araya toplama ve bu

⁷ Çiftyanlı kayıt yöntemi, başlangıçta varlık eşittir kaynak dengesinden hareketle, her işolgusunu bir hesaba borç ve karşı bir hesaba alacak yazmak, başlangıçtaki dengenin, büyüyerek ya da küçülerek de olsa her an devamını sağlamak ve böylece işlemlerde biçimsel ve maddesel yanlışları bulmak, dönemsonlarında her istenilen dönemin gider, gelir ile varlık ve kaynak durumunu tespit etmek için tutulan düzenli ve mantiki yoldur (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 45).

⁸ Hesap, Arapça kökenli حساب (*hisab*) sözcüğünden türemiş olup, bu sözcüğün Türk Dil Kurumu (TDK) Sözlüğü'ndeki karşılığı "*sayılar üzerinde matematiğin gösterdiği işlemlerden birinin ya da birkaçının yapılması*" şeklindedir. Hesap, İtalyanca'da "*conto*", Almanca'da "*konto*", Fransızca'da "*compte*", İspanyolca'da "*cuento*", İngilizce'de ise "*account*" olarak ifade edilmektedir (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 41).

hesaplardaki artış (+) ve azalışları (-) izlemede kullanılmaktadır. Bu noktada mali nitelikli işlemlerdeki artış ve azalış iki karşıt duruma işaret ettiğinden bir hesabın, eğilimlerin ayırt edilmesini, artışın azalmadan, olumluların olumsuzlardan, (+)'nin (-)'den ayırt edilmesini sağlaması gerekmektedir (Sprague, 1919: 2). Ticari hayatta meydana gelen mali nitelikli olaylardaki sürekli değişikliklerin işlem anında mali tablolara (*bilanço-finansal durum tablosu, gelir tablosu-kar veya zarar tablosu vb.*) aktarılması kayıt tekniği açısından mümkün olmayacağından aynı türden işlemler hesapların işleyiş kuralları çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir. Böylece her yeni işlemde mali tablo hazırlamak yerine işlemin mali niteliğine göre ilgili hesapların cebirsel olarak birbirine zıt olan borç (*debit*) ve alacak (*credit*) yanına kayıt düşülmektedir. Bu bağlamda hesap çerçevesi ve hesap planları doğrultusunda mali nitelikli işlemlerin etkilerine göre asli, yardımcı, düzenleyici, geçici, cari ve nazım olarak bölümlenen hesapların çiftyanlı kayıt yöntemine göre teorik alt yapısının incelenmesi gerekmektedir.

Hesap teorileri, hesapların kendi etkinliği içerisinde işleyişini bilimsel olarak açıklama, muhasebeyi öğrenen ile muhasebeyi meslek edinen bireylere gerçekleştirilen işlemlerde anlaşılabilir, güvenilir ve dayanılabilir bir temel sağlama görevlerini üstlenmektedir (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 62). Dolayısıyla bu teoriler, bir taraftan hesapların ve çiftyanlı kayıt yönteminin tarihsel bir temele dayandığını ileri sürerken diğer taraftan hesapların ve çiftyanlı kayıt yönteminin özünü dikkate alarak hesaplara ilişkin teorik açıklamalarda bulunmaktadır (Yazıcı, 2001: 134).

Hesap teorileri, muhasebe sistemlerinin (*tümlemler*) oluşturulmasında önem arz edip uygulamadaki hesap çerçeveleri ve planlarının yapılmasına katkı sağlayan bilimsel bilgilerden meydana gelmektedir. Dolayısıyla muhasebe bilimi teorisyenlerinin yanında uygulayıcıların ve diğer ilgili tarafların hesapların işleyişine dair mantıksal açıklamaları ve temel dayanakları bilmesi nitelikli bir hesap sistematığının oluşumunda önem arz etmektedir (Yazıcı, 2001: 134). Literatürde hesap teorileri⁹ beş temel grupta sınıflandırılarak açıklanmaktadır:

Kişilendirilmiş (Öğretici) Hesap Teorileri: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların birer kişi olarak kabul edilmeleri gerektiğini ileri süren görüşlerdir (Yazıcı, 2001: 135; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 62).

Bu teorilere göre; hesaplar işletmelerde görevlendirilmiş kişiler ya da nesnel yöneticiler olarak görülmektedir. Hesaplar da kişiler gibi almakta ya da vermektedir. Kişilendirilmiş Hesap Teorileri'nin tümünde hesap tutma kuralı, her bir hesap için "*alan hesap borçlanacak ya da yükümlenecek; veren hesap alacaklanacak ya da isteme hakkı elde edecek*" şeklindedir. Başka bir deyişle hesap ne verir ya da ne için bir tutarı etkiler ise o tutar alacak yanına, ne alır ya da ne için belirli bir tutarda borçlanırsa o tutar borç yanına kaydedilmektedir. Bu kural alıcılar, satıcılar, hatta tüm varlık hesapları için geçerlidir. Ancak, bu kuralın geçerliliği gelir ve gider hesapları için tartışılmaktadır. Zira gelir ve gider hesaplarına yapılan işlemleri bu kuralla açıklamak söz konusu kuralın uygunluğunu zorlamaktadır. Diğer taraftan hesaplarda alan hesabı borçlanacak, veren hesabı ise alacaklanacak şeklinde gösterebilmek için alan ve verenin

⁹ Bu çalışmada Yazıcı (2001), Yazıcı ve Durmuş (1975) tarafından hesap teorileri konusunun yazımı dâhilinde yararlanılan "Leitner, F. (1923), Die Doppelte Kaufmännische Buchhaltung", "Scheerer, F. (1950), Kontentheorien der Doppelten Buchhaltung" ve "Nicklisch, H. (1958), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft (HWB)" başlıklı eserlere ulaşılamadığından söz konusu metnin ilgili kısımlarının yazımı yazarların anlatımları ile sınırlanmıştır.

işletme ile hesapsal ilişkisinin olması zorunludur (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 62-63). Nitekim işletme sahibinin bir dilenciye para vermesi halinde dilenci borçlu gösterilmemektedir. Çünkü dilencinin aldığı parayı işletmeye geri verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Başlıca Kişilendirilmiş Hesap Teorileri;

Kişilendirilmiş Tekhesap Teorisi: İşletme sonucunun yani kar ya da zararın tek bir kişi olan işletme sahibine teslim edildiğini diğer ifadeyle sermaye hesabına kaydedildiğini ileri süren görüştür. Bu teorinin başlıca savunucuları; Alman bilim insanlarından Büsch, Oderman, Schiebe ve Ullmann'dır. **Kişilendirilmiş İkihesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların işletme sahibi hesapları ile gelir tablosu hesapları olmak üzere iki hesap kümesinden oluştuğunu ileri süren görüştür. Bu teoride *işletme sahibi, yönetici, acenteler ve haberciler hesabı* olmak üzere dört yetkili kişinin varlığı kabul edilmektedir. **İşletme sahibi** sermaye hesabını, **yönetici** açılış ve kapanış bilançosu hesaplarını, **acenteler** kasa, mal gibi nesnel varlıkları güden ve izleyen hesapları, **haberciler** ise alıcılar, satıcılar ve bunların dışındaki borç - alacak hesaplarını ifade etmektedir. Böylece bu teori için işletme sahibi ve gelir tablosu hesapları olmak üzere iki küme hesap artakalmaktadır. Bu teorinin başlıca savunucuları; İtalyan bilim insanlarından K. Bellini, E. Mondini, D. Massa ve G. Cerboni ile Fransız bilim insanı G. Faure'dir. **Kişilendirilmiş Üçhesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların işletme sahibi, iş temsilcisi ve üçüncü kişilerin hesapları olmak üzere üç tür hesap kümesi olduğunu ileri süren görüştür. Bu teorinin başlıca savunucuları; Fransız bilim insanlarından A. Deschamps, E. Fuzet ve L. Batardon'dur. **Kişilendirilmiş Dörthesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların işletme sahibi, haberciler, elinde bulunduranlar ya da depo edenler ile iş temsilcisi ve yönetici hesabı olmak üzere dört tür hesap kümesi olduğunu ileri süren görüştür. Bu teorinin baş savunucusu, İtalyan bilim insanı F. Marchi'dir (Yazıcı, 2001: 135-138; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 63-65).

Cebirsel Hesap Teorileri: Çiftyanlı kayıt yönteminin bilanço eşitliği diğer bir ifadeyle "*Varlıklar = Yabancı Kaynaklar + Özkaynaklar*" denkleminde hareketle uygulandığını ve bu durumun basit cebir işlemleri ile açıklanabilir olduğunu ileri süren görüşlerdir (Yazıcı, 2001: 138; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 66-67).

Cebirsel Hesap Teorileri, bilançodan yani belirli bir denge ya da denklemden hareket etmektedir. Dolayısıyla hesaplaşmadaki işlemlerde bu dengenin bozulmadan tam olarak yürütülmesi gerektiği belirtilmektedir (Yazıcı, 2001: 138; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 66-67). Cebirsel hesap teorilerinin tümünde hesap tutma kuralı, "*a. Alan her aktif hesap borçlandırılır. b. Veren her aktif hesap alacaklandırılır. c. Alan her pasif hesap alacaklandırılır. d. Veren her pasif hesap borçlandırılır.*" şeklindedir.

Başlıca Cebirsel Hesap Teorileri;

Cebirsel İkihesap Teorisi: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların *varlık* ile *yabancı kaynak + özkaynak* olmak üzere iki grup hesaptan oluştuğunu ve çiftyanlı kayıt yönteminin *Aktif – Yabancı Kaynaklar = Özkaynaklar* denkleminde dayandığını ileri süren görüştür. Bu teoride ilk durum denkleminde (*Aktif – Yabancı Kaynaklar + Özkaynaklar*) alışveriş işlemleri ($+ a - a = 0$) ile karmaşık işlemler ($+ q + r - q = + r$) eklendiğinde buradan son durumun denklemi $Aktif_1 = Yabancı Kaynaklar_1 + Özkaynaklar_1$ olarak elde edilmektedir. Bu teorinin

savunucusu, Alman bilim insanı J. F. Schear'dır. **Ticari (Tecimsel - Merkantil) Hesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların *aktif, pasif, gider ve gelir* olmak üzere dörde ayrıldığını, her değer hareketinin iki hesabın iki zıt yanına kaydedildiğini ve dolayısıyla (4²) kadar 16 tipik işlem oluşturduğunu ileri süren görüştür. Bu teorinin savunucusu, Alman bilim insanı G. HELD'dir. **Diğer Cebirsel Hesap Teorileri:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesaplar açısından işletmenin başarısının diğer bir ifadeyle kar ya da zararının ölçümünü; *dönemsonu özsermaye - dönembaşı özsermaye* ya da *gelir – gider* şeklinde yapılması gerektiğini ileri süren görüştür. Bu teori de bilançonun aktif tutarları (+) pasif tutarları ise (-) rakamlar olarak görülmektedir. Sözgelimi, bütün hesapların borç yanlarına aktifin artışları ve pasifin azalışları ya da tersleri yazılmaktadır. Bu teorinin savunucuları; Fransız bilim insanları Krieger ve R. H. Stehli'dir (Yazıcı, 2001: 139-144; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 67-71).

Biçimsel Hesap Teorileri: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların uygulama yönlerini belirtmeksizin, sadece teknik işleyiş ve biçimlerinin açıklanmasını ileri süren görüştür (Yazıcı, 2001: 144; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 65).

Başlıca Biçimsel Hesap Teorileri;

Uygunluk Hesap Teorisi: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki bir hesapta meydana gelen değer artışının, başka bir hesapta değer azalışı gerektirdiğini böylece tüm hesaplardaki artış ve azalışların birbirine eşit bir biçimde uygunluk sağladığını ileri süren görüştür. Bu teoriye göre; hesaplar, çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesaplar (*aktif ve pasif, gelir tablosu ve karmaşık*) ile yonteme ait olmayan hesaplar (*bilanço, dönem karı ve zararı*) olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bu teorinin savunucusu, Alman bilim insanı G. Seidler'dir. **Biçimsel Tekhesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki aktif hesaplar ile pasif hesapların ayrı ayrı hesap kümeleri değil de bir hesap kümesi olduğunu, işlemlerin tümünün, işletme sahibi ve onun sorumlu bulunduğu işletme için yapıldığını ileri süren görüştür. Bu teoride işletme kendi başına iktisadi bir birim olarak görülmektedir. İşletme tüm varlığın sahibi ve sorumlusu olarak bir bütündür. Bu teorinin savunucuları; Alman bilim insanlarından Kohlmann ve Nowak'tır (Yazıcı, 2001: 145; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 66).

Maddesel Hesap Teorileri: Bilançodaki aktif ve pasifin maddesel yapısını özellikle duran varlıkların, stokların, alacak ve borçların durumlarını belirttiğini ileri süren görüştür (Yazıcı, 2001: 146; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 71).

Başlıca Maddesel Hesap Teorileri;

Maddesel Tekhesap Teorisi: Bilançonun pasifindeki özkaynağın borçlar gibi pasifler olduğunu ileri süren görüştür. Bu teori bilançodan hareket etmektedir. Bilançonun aktif tarafı işletmede kullanılan varlığı gösterirken pasif tarafı bir dağıtım planı gibi olası tasfiye halinde ilgili varlığın nasıl ve kimlere dağıtılacağını göstermektedir. Oluşmuş varlıklar artı (+) özkaynağa dâhil oluşmuş pasifler eksi (-) bilanço hesaplarına yerleştirilirse bu işlemler matematik olarak şöyle ifade edilebilir: *a. Aktifte bir hesaba artış o hesabın borcuna kaydedilir. b. Aktifte bir hesapta azalış o hesabın alacağına kaydedilir. c. Pasifte bir hesapta artış o hesabın alacağına kaydedilir. d. Pasif hesapta bir azalış o hesabın borcuna kaydedilir.* Bu teorinin savunucusu, Alman bilim insanı M. Berliner'dir. **Maddesel İkihesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yönteminde *varlık ve yabancı kaynak* hesapları ile *özkaynaklar* hesapları olmak üzere iki dizi

hesabın olduğunu ileri süren görüştür. Bu teoride özkaynaklar, *Aktifler – Yabancı Kaynaklar* şeklinde hesaplanmaktadır. Bu teorinin savunucuları; İsviçreli bilim insanı Hügli ve Alman bilim insanı Schear'dır (Yazıcı, 2001: 146-148; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 71-73).

Görevsel Hesap Teorileri: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların her birinin dört ayrı temel göreve (ögesel, açıklık getirme, kişilere işlerini yaptırma ve yönetimin yapısı) dayandığını ileri süren görüştür (Yazıcı, 2001: 148; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 73).

Başlıca Görevsel Hesap Teorileri;

Görevsel Üçhesap Teorisi: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların *aktif ve pasif, tahsil ve ödeme, gelir ve gider* hesapları olmak üzere üç kümeden oluştuğunu ileri süren görüştür. Bu teorinin savunucusu, Alman bilim insanı Lehmann'dır. **İşletme İktisadi Hesap Teorisi:** Bilançonun aktifinin *gelecekteki yararlı gücü*, pasifin ise *gelir beklentisini* gösterdiğini ileri süren görüştür. Bu teoride aktif ve pasif hesapların yanında gelir ve gider hesaplarının da gerekli olduğunu belirtilmektedir. Çünkü öyle işlemler vardır ki, hiç biri *aktif ve pasif* hesabında gösterilmemektedir. Bu nedenle ikinci bir hesap kümesi olan *gelir ve gider* hesaplarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu teorinin savunucusu, Alman bilim insanı Keafer'dir. **Bilançooya Değın Hesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yönteminin bilançodan hareket ettiğini ve organik işletme kavramına dayandığını ileri süren görüştür. Bu teoride çiftyanlı kayıt yönteminde hesaplar aktif, pasif, gelir ve gider olmak üzere dört kümeye ayrılmaktadır. Yine bu teoride, gider aktif kıymetlerin tüketimi ya da kullanımı, gelir ise üretim dolayısıyla giderin çözülmüş durumu olarak kabul edilmektedir. Bu hesaplar özkaynağın yardımcı hesapları olarak görünmektedir. Sonuç olarak giderler özkaynağı eksi (-), gelirler ise artı (+) olarak etkilemektedir. Bu teorinin savunucusu, Fransız bilim insanı Le Coutre'dir (Yazıcı, 2001: 149-152; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 74-77).

Yukarıda açıklanan hesap teorileri ve uygulamada kullanılan hesapların temelindeki işleyişe yönelik mantık hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olmanın, muhasebe sistemlerinin inşasında diğer bir ifadeyle hesap çerçevesi ve hesap planlarının oluşturulmasında önem taşıdığı ifade edilebilir. Çalışmanın izleyen kısmında söz konusu Cebirsel Hesap Teorileri'nden Ticari (*Tecimsel-Merkantil*) Hesap Teorisi'nin somut örnekler ışığında açıklamasına yer verilmiştir.

4. TİCARİ HESAP TEORİSİ

Ticari Hesap Teorisi¹⁰, çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların aktif, pasif, gider ve gelir olmak üzere dörde ayrıldığını, her değer hareketinin iki hesabın iki zıt yanına kaydedildiğini ve dolayısıyla (42) kadar 16 tipik işlem oluşturduğunu ileri süren görüştür (Yazıcı, 2001: 140; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 68).

Ticari Hesap Teorisi'nin savunucusu Alman bilim insanı G. HELD'e göre her değer hareketi birbiriyle uyumlu bir başka değer hareketini doğurmaktadır. Bu bağlamda söz konusu 16 tipik işlem şu şekilde sıralanabilir (Yazıcı, 2001: 141-142; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 68-70):

¹⁰ Literatürde Ticari Hesap Teorisi yerine *Tecimsel, Merkantil Hesap Teorisi* de kullanılmaktadır (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 68). Bu çalışmada söz konusu teorinin savunucusu olan G. HELD tarafından kaleme alınan asıl kaynağa ulaşılamamıştır.

İşlemler	Borç	Alacak
1	Aktif Artışı	Aktif Azalışı
2	Pasif Azalışı	Pasif Artışı
3	Gider Artışı	Gider Azalışı
4	Gelir Azalışı	Gelir Artışı
5	Aktif Artışı	Pasif Artışı
6	Pasif Azalışı	Aktif Azalışı
7	Gider Artışı	Gelir Artışı
8	Gelir Azalışı	Gider Azalışı
9	Aktif Artışı	Gider Azalışı
10	Gider Artışı	Aktif Azalışı
11	Pasif Azalışı	Gelir Artışı
12	Gelir Azalışı	Pasif Artışı
13	Aktif Artışı	Gelir Artışı
14	Gelir Azalışı	Aktif Azalışı
15	Pasif Azalışı	Gider Azalışı
16	Gider Artışı	Pasif Artışı

Ticari Hesap Teorisi, $\text{Aktif} - \text{Pasif} = \text{Gelir} - \text{Gider}$ eşitliği ile de gösterilebilmektedir. Bu teoride çiftyanlı kayıt yöntemi uyarınca mali nitelikli işlemler açısından söz konusu aktif, pasif, gider ve gelir hesaplarının işleyiş kuralları dikkate alınarak her bir hesabın birbirine zıt iki yanına kayıt yapılabilir. Bu kapsamda Ticari Hesap Teorisi'ndeki 16 tipik işleme ilişkin somut örnekler Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1'de görüldüğü üzere, Ticari Hesap Teorisi çerçevesinde ele alınan dört hesap (aktif, pasif, gider, gelir) türü hesapların işleyiş kuralları gözetilerek somut örneklerle açıklanmıştır. Söz konusu işlemlerin bir kısmı uygulayıcılar tarafından ticari hayatta sıklıkla gerçekleştirilmektedir. Ancak bazı işlemlerin hatalı (sehven) yapılan muhasebe kayıtlarının düzeltilmesine yönelik olduğu görülmektedir.

Tablo 1: Ticari Hesap Teorisi'nin 16 Tipik İşlem Türüne İlişkin Örnekler

İşlem	Borç	Alacak	Olgular
1	Aktif Artışı	Aktif Azalışı	İşletmenin cüzdanındaki çekleri tahsil etmesi, ticari bankada mevduat/tevdiaat hesabı açtırması, bankadaki mevduatını çekmesi, alacak senedini tahsil etmesi, geçici yatırım amacıyla banka aracılığıyla hisse senedi satın alması, yapımı süren yatırımın tamamlanarak ilgili duran varlığa aktarılması, dönemsellik kavramı gereği uzun vadeli alacaklarının vadesinin bir yılın altına düşmesi vb.
2	Pasif Azalışı	Pasif Artışı	İşletmenin satıcılara olan senetsiz (<i>kredili, veresiye</i>) borcuna mukabil emre yazılı senet (<i>bono</i>) düzenlemesi, dönemsellik kavramı gereği uzun vadeli mali ya da ticari yükümlülüklerinin vadesinin bir yılın altına düşmesi, vergi ertelenmesi vb.
3	Gider Artışı	Gider Azalışı	İşletmenin sehven finansman mahiyetindeki bir gideri genel yönetim gideri olarak kaydetmesi; ticaretle uğraştığı halde ticari mal maliyetini satılan ticari mallar maliyeti hesabı yerine satılan mamul maliyetine kaydetmesi gibi vb. durumdaki işlemlerin düzeltilmesi.
4	Gelir Azalışı	Gelir Artışı	İşletmenin sehven yurtiçine yaptığı satıştan elde ettiği geliri yurtiçi satışlar hesabı yerine yurtdışı satış hesabına kaydetmesi; satışlardan doğan vade farkı gelirini de yurtiçi satışlar hesabına kaydetmesi vb. durumdaki işlemlerin düzeltilmesi.
5	Aktif Artışı	Pasif Artışı	İşletmenin ticari bir bankadan kredi çekmesi, kısa vadeli finansman ihtiyacını karşılamak üzere banka aracılığıyla finansman bonusu ihraç etmesi; kısa vadeli finansman ihtiyacını karşılamak üzere tahvil ihraç etmesi; yurtiçi ya da yurtdışına satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili peşin avans alması; geçici vergi tahakkuk kaydı yapması vb.
6	Pasif Azalışı	Aktif Azalışı	İşletmenin satıcılara olan senetsiz (<i>kredili, veresiye</i>) borcunu ödemesi; ticari bir bankadan çektiği krediyi anapara ve faizi ile birlikte ödemesi; katma değer vergisi mahsup işlemini yapması; satıcıdan kasa (<i>erken ödeme</i>) iskontosu alması; vergi, sigorta primi ödemesi vb.
7	Gider Artışı	Gelir Artışı	İşletmenin sponsorluk anlaşması çerçevesinde satışı yapılan ürünlerinden vermesi; üretilmiş olan ürünlerin reklam amacı ile numune ya da hediye verilmesi vb.
8	Gelir Azalışı	Gider Azalışı	İşletmenin sevk giderlerini satış faturasına eklemesi durumunda ilgili tutarın satış hasılatından indirilmesi; sponsorluk anlaşmasını iptal etmesi vb.
9	Aktif Artışı	Gider Azalışı	İşletmenin pul kasası tutmaması (<i>gelir tablosu hesabında izlemesi</i>) halinde alıcı adına pul kullanılması; sigorta, kira, yakıt gibi masrafların dönemsonu envanter işlemleri sırasında dönem aktarma kayıtlarının yapılması; maden arama imtiyazı noktasında ifta suretiyle gider yazdığı tutarı ilgili dönemsonunda aktifleştirmesi vb.
10	Gider Artışı	Aktif Azalışı	İşletmenin giderlerini peşin ödemesi, alıcıya vadesinden önce borcunu ödemesi durumunda kasa (<i>erken ödeme</i>) iskontosu yapması; alacak senedini belirli bir acyo karşılığında iskonto ettirmesi (<i>kardırması</i>); konsiyatör işletmenin konsiyatör konsiyatör malı satmasına mukabil komisyon ödemesi; promosyon niteliğindeki bir ticari malın pazarlama stratejisi amacıyla bedelsiz teslimi vb.
11	Pasif Azalışı	Gelir Artışı	İşletmenin satıcıya olan borcuna karşılık ilgili satıcıya ticari mal satması; duran varlık satışından doğan yenileme fonunun ilgili bekleme süresinin (3 yıl) sonunda vergi matrahına eklenmesi; envanter işlemi sonucundaki kasa fazlalığının sebebinin bulunamaması nedeniyle gelirlere aktararak kapatılması vb.
12	Gelir Azalışı	Pasif Artışı	İşletmenin hisse senedi değerlendirme iptalini özkaynakta raporlaması; gelecek hesap dönemlerine ait peşin ödenmek suretiyle tahsil edilmiş kira gelirlerinin dönemsonu envanter işlemleri sırasında dönem aktarma kayıtlarının yapılması vb.
13	Aktif Artışı	Gelir Artışı	İşletmenin yurtiçi ya da yurtdışına peşin, veresiye (<i>kredili</i>) vb. şekilde ticari mal satması; yurtdışına sattığı ticari mallardan dolayı devletten teşvik primi alması; mülkiyetinde bulunan varlıkları peşin olarak kiralaması; kasasındaki yabancı paranın (<i>efektif</i>) dönemsonu itibarıyla değer kazanması vb.
14	Gelir Azalışı	Aktif Azalışı	İşletmenin ticari mevduat hesabına işleyen faizi sehven fazla kaydetmesi; yurtiçine yaptığı peşin bedelli satış iptal etmesi gibi vb. durumdaki işlemlerin düzeltilmesi.
15	Pasif Azalışı	Gider Azalışı	İşletmenin elektrik gideri karşılığında düzenleyip verdiği emre yazılı senedi (<i>bono</i>) iptal etmesi; satıcılar için yapılan taşıma masraflarının satıcılar hesabına aktarılması vb.
16	Gider Artışı	Pasif Artışı	İşletmenin ticari bankadan aldığı kredi ile ilgili dönem sonunda faiz tahakkuk etmesi; elektrik/su vb. giderler karşılığında emre yazılı senet (<i>bono</i>) düzenlemesi; yabancı para üzerinden keşide ettiği (<i>düzenlediği</i>) borç senedi için dönemsonu itibarıyla oluşan kur farkı zararını kaydetmesi; birden fazla şubesi olması durumunda şubeleri arasındaki borç ve alacak ilişkisini izlemesi vb.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Muhasebe üzerine ileri sürülen teoriler, muhasebe uygulamalarının temel mantığının açıklanmasında paydaşlara (bilim insanları, araştırmacılar, öğrenciler, uygulayıcılar vb.) rehberlik sağlamaktadır. Literatürde genel hatları itibariyle klasik ve çağdaş (modern) olarak sınıflandırılan muhasebe teorileri, muhasebe biliminin meşruluğu açısından önem taşımaktadır. Hesap teorileri ise söz konusu teoriler kapsamında ileri sürülmüş olup, muhasebe uygulamalarında kullanılan hesapların kendi etkinliği içerisinde işleyişinin bilimsel olarak açıklanmasında ve muhasebe sistemlerinin inşasında diğer bir ifadeyle hesap çerçevesi ve hesap planlarının oluşturulmasında önemli roller üstlenmektedir. Bu bağlamda hesap teorilerinin, çiftyanlı kayıt yöntemi ve hesapların özünü dikkate alarak hesapların işleyişine ilişkin teorik açıklamalar sunduğu ifade edilebilir. Ayrıca bu açıklamalar muhasebe bilimi teorisyenleri, uygulayıcılar ve diğer paydaşlar tarafından hesapların işleyişine dair mantıksal açıklamaların ve temel dayanakların anlaşılmasına ve böylelikle nitelikli bir hesap sistematığının oluşturulmasına da katkı sağlamaktadır.

Bu çalışmada, Cebirsel Hesap Teorileri'nden olup, Alman bilim insanı G. HELD tarafından ileri sürülen Ticari (Tecimsel, Merkantil) Hesap Teorisi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışma kapsamında söz konusu teoride ileri sürülen “muhasebedeki tüm mali nitelikli iş olgularının dört hesabın (varlık, sermaye, masraf, hasılat) artış (+) ve azalış (-) durumuna bağlı olarak 16 (42) tipik işlemle gerçekleştiği” hususu dikkate alınmış ve bu hesapların (aktif, pasif, gider, gelir) işleyişi somut birtakım örneklerle ifade edilmiştir. Örneklendirilen işlemlerin önemli bir kısmının ticari hayatta sıklıkla yapıldığı ifade edilebilir. Ancak bazı işlemlerin, muhasebe sürecinde hatalı (sehven) bir biçimde yapılan kayıtların düzeltilmesine yönelik olduğu tespit edilmiştir. Sonuç olarak söz konusu mali nitelikli tüm işlemlerin çiftyanlı kayıt yöntemine ve özü itibariyle hesapların işleyiş kurallarına uygun bir biçimde gerçekleştirildiği belirtilebilir.

KAYNAKÇA

- American Institute of Chartered Accountants [AICPA] (1961). *Accounting Research and Terminology Bulletins; Accounting Terminology Bulletins; Accounting Research Bulletins*. AICPA Committees, 79. https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/79 (Erişim Tarihi: 15.05.2021).
- Akdoğan, N. ve Aydın H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi Yayın Nr.: 98, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Al-Adeem, K. R. (2010). *Accounting Theory: A Neglected Topic in Academic Accounting Research*. Unpublished PhD Dissertation, Case Western Reserve University.
- Bernal, J. D. (2009). *Tarihte Bilim I*, Çev. Tonguç OK, 2. Baskı, İstanbul: Evrensel Basım.
- Buckley, J. W., Kircher, P. and Mathews, R. L. (1968). Methodology in Accounting Theory, *The Accounting Review*, 43(2), 274-283.
- Devine, C. T. (1999). *Essays in Accounting Theory: A Capstone*, Harvey Hendrickson (Ed.), New York: Garland Publishing.
- Coetsee, D. (2010). The Role of Accounting Theory in The Development of Accounting Principles, *Meditari Accountancy Research*, 18(1), 1-16.
- Erat, V. ve Arap, İ. (2016). *Dünyada ve Türkiye'de Bilim-İktidar İlişkisinin Evrimi*, Ankara: Notabene Yayınları.

- Gaffikin, M. (2007). Accounting Research and Theory: The Age of Neo-Empiricism, *The Australian Accounting, Business & Finance Journal*, 1(1), 1-19.
- Güvemli, O. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*, İstanbul: Avcıol Basım ve Yayın.
- Hakansson, N. H. (1978). Where We Are in Accounting: A Review of "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", *The Accounting Review*, 53(3), 717-725.
- Hendriksen, S. E. and Van Breda, M. F. (1991). *Accounting Theory*, United Kingdom: Irwin Professional Publishing.
- Hiçşaşmaz, M. (1970). *Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını.
- Inanga, E. L. and Schneider, W. B. (2005). The Failure of Accounting Research to Improve Accounting Practice: A Problem of Theory and Lack of Communication, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 227-248.
- Jensen, M. C. (1983). Organization Theory and Methodology, *The Accounting Review*, 58(2), 319-339.
- Keyman, H. (1967). *L. Paçoli'den Çağımıza Kadar Muhasebede Nazariyeler Üzerindeki İncelemeler Muhasebenin Tanımı*, Ankara: Kardeş Matbaası.
- Okan Gökten, P. (2013). *Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdoğan, B. (2020). Muhasebe Teorisinin Uluslararası Gelişimi Çerçevesinde Türkiye'de Muhasebe Teorisi Literatürü Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 61, 225-236.
- Peasnell, K. V. (1978). Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance, *Accounting and Business Research*, 8(31), 217-225.
- Schrader, W. R. and Malcom, R. E. (1973). A Note on Accounting Theory Construction and Verification, *Abacus*, 9(1), 93-98.
- Sterling, R. R. (1967). A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article, *Journal of Accounting Research*, 5(1), 95-112.
- Sorter, G. H. (1969). An "Events" Approach to Basic Accounting Theory, *The Accounting Review*, 44(1), 12-19.
- Sprague, C. E. (1919). *The Philosophy of Accounts*, Fourth Edition, New York: The Ronald Press Company.
- Taşkın, Ö., Çobanoğlu O. E., Apaydın, Z., Çobanoğlu, H., Yılmaz, B. ve Şahin, B. (2008). Lisans Öğrencilerinin Kuram (Teori) Kavramını Algılayışları, *Boğaziçi Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 25(2), 35-51.
- Uçma, T. (2011a). Muhasebe Okulları ve Uluslararası Muhasebe Literatürünün Gelişimine Katkıları: Tarihsel Perspektiften, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 11(35), 118-135.
- (2011b). *Muhasebenin Teorik Yapısı-Genel Bir Bakış*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Üç, M. (2009). *Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1979). The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, *The Accounting Review*, 54(2), 273-305.
- Yazıcı, M. (2001). *Muhasebe Bilimöğeleri*, I. Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi-Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınevi.
- Yazıcı, M. ve Durmuş, A. H. (1975). *Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları*, 2. Baskı, İstanbul: Çeltüt Matbaacılık.

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE PARANIN TARİHİ: FİZİKİ PARADAN KRİPTO PARAYA *

Bekir Elmas ¹
Salih Aydın ²

ÖZ

İnsanlar ilk çağlardan itibaren ihtiyaç duyduğu, ancak üretimini yapamadıkları mal veya hizmetleri elde edebilmek için farklı yollara başvurmuşlardır. İlk zamanlarda ihtiyaçların örtüşmesine bağlı olarak kullanılan takas yöntemi, zaman ilerledikçe yerini farklı ödeme yöntemlerine bırakmıştır. Takas yöntemini altın, gümüş ve bakır gibi değerli madenler ile ödemelerin yapılması takip etmiştir. Daha sonraki dönemlerde kullanım kolaylığı anlamında bu değerli madenlerin yerini kâğıt paralar almıştır. Kâğıt paralarla ödemelerin yapılması kolaylaşmış ve insanların ihtiyaçlarını daha hızlı temin etmesinin önü açılmıştır. 21. yüzyıla gelindiğinde ise paranın yapısında önemli değişiklikler ortaya koyan kripto paralar gündeme gelmiştir. Bilişim teknolojilerinin imkân sağladığı küresel yapının etkili çıktılarında olan kripto paralar, paranın tanımını ve yapısını değiştirecek ölçüde yeni bir olgunun da önünü açmıştır. İletişimin küresel çapta bu denli kolay ve hızlı yapıldığı bir dönemde maddi varlıkların dijital olarak transfer edilebilme fırsatı blockchain teknolojisini ortaya çıkarmış ve bu teknoloji kripto paraların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Teknolojik dönüşüm ile birlikte bankacılık ve ödeme sistemlerinin dijitalleşmesi ve bireylerin bu dönüşüme ayak uydurması ile nakitsiz ödemeler toplumu olmaya her geçen gün daha da yaklaşmaktadır. Günümüzde artık mobil ödemeleri, kasasız mağaza deneyimini, blockchain teknolojilerini konuşmaya başlayan insanoğlu paranın tarihi süreçte nasıl bir değişime uğradığını anlamaya çalışmaktadır. Bu çalışmada, öncelikle paranın ne anlama geldiğine değinilmiş ve özelliklerinden bahsedilmiştir. Daha sonra paranın ilk kez kullanılmaya başlanmasından günümüze kadar geçen süreye ele alınmıştır. Özellikle son yıllarda ortaya çıkan ve paranın yepyeni bir hali olarak görülen kripto para sistemi üzerinde daha fazla durulmuştur. Günümüz teknolojisinin geldiği son noktada kripto para piyasasının geleceğine ait çıkarımlara da çalışmada yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Para, Paranın Tarihi, Fiziki Para, Kripto Para.

Jel Kodu: E42, E58.

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., Atatürk Üniversitesi, belmas@atauni.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2094-2180.

² Öğr. Gör., Artvin Çoruh Üniversitesi, salihaydin@artvin.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3817-1169.

Atıf (Citation): Elmas, B. & Aydın, S. (2021). Geçmişten Günümüze Paranın Tarihi: Fiziki Paradan Kripto Paraya. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 253-264.

THE HISTORY OF MONEY FROM PAST TO PRESENT: FROM PHYSICAL MONEY TO CRYPTO MONEY

ABSTRACT

Since ancient times, people have resorted to different ways to obtain goods or services that they need but cannot produce. The barter method, which was used in the early days depending on the overlap of needs, left its place to different payment methods as time progressed. The barter method was followed by making payments with precious metals such as gold, silver and copper. In later periods, paper money took the place of these precious metals in terms of ease of use. It has become easier to make payments with paper money and it has paved the way for people to meet their needs faster. When it comes to the 21st century, cryptocurrencies have come to the fore that reveal significant changes in the structure of money. Cryptocurrencies, one of the most effective outputs of the global structure enabled by information technologies, have paved the way for a new phenomenon that will change the definition and structure of money. At a time when communication is so easy and fast on a global scale, the opportunity to digitally transfer tangible assets has revealed blockchain technology and this technology has led to the emergence of cryptocurrencies. With the technological transformation, the digitalization of banking and payment systems and the adaptation of individuals to this transformation, becoming a cashless payments society is getting closer every day. Nowadays, human beings, who have started to talk about mobile payments, cashless store experience, blockchain technologies, are trying to understand how money has changed in the historical process. In this study, first of all, what money means and its features are mentioned. Then, the period from the first use of money to the present is discussed. Especially the crypto money system, which has emerged in recent years and is seen as a brand new form of money, has been emphasized more. At the last point of today's technology, the implications of the future of the crypto money market are also included in the study.

Keywords: Money, History of Money, Physical Money, Cryptocurrency.

JEL Codes: E42, E5

1. GİRİŞ

İnsanın ihtiyaçlarındaki artış ve diğer insanlarla ekonomik mübadeleye başlaması, insan için topluluk halinde yaşamasının en önemli nedenlerinden ve sonuçlarından birisi sayılmaktadır. Hatta insan başkalarıyla etkileşimde bulunmakla ihtiyaçlarını giderdiği gibi, yeni ihtiyaçlara da yelken açmaktadır. Bu nedenle insanın tüm ihtiyaçlarını kendisi tarafından doğrudan temin edememesi, diğer insanlar ve diğer topluluklarla ekonomik ilişkilerini zorunlu kılmaktadır (Tiryaki, 2016).

Tarihin ilk dönemlerinde ekonomik ilişkiler, günümüzde olduğu kadar yaygın bir yapıya sahip değildi. Ekonomik ilişkilerin yoğun olmamasından dolayı kişiler kendi üretimi dışındaki ihtiyaçlarını mübadele yolu ile sağlamaktaydı. Diğer bir ifade ile ihtiyaç duyulan mal veya hizmetlerin edinimi için başka mal veya hizmetler mübadele edilmekteydi. İlk bakışta kolay bir sistem olarak görülen takas (trampa) sisteminin daha ayrıntılı bir incelemesi yapıldığında zorlukları ile karşılaşılmaktadır. Çünkü takas ekonomisinde işlemin gerçekleşmesi için birbirinin malına ihtiyaç duyan iki kişinin karşılaşması gerekmektedir. Aynı zamanda değişim için karşılaşan iki kişinin değişim oranı üzerinde de mutabık kalması takas ekonomisinin işleyişi için elzemdir (Fidan ve diğ., 2019)..

Uzun bir süreçte kullanılan takas sisteminin sonunda zayıflıkları fark edilmeye başlanmış, bu sistem insanların beklentilerini karşılayamaz hale gelmiştir. Bu durum, mevcut olan yapının yenilenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu süreç neticesinde fayda, fiyat, ihtiyaç ve değer kavramlarını da barındıran fiyata dayalı mübadele sisteminin kurulması süreci başlamıştır. Bu sistemde, ihtiyaçtan doğan mal veya hizmet, karşılanan ihtiyacın sonunda elde edilen fayda, mal veya hizmetin değeri ve bu değerlerin fiyatı gerçeği mevcuttur. Günümüz ekonomi sisteminde de kullanılan bu olgunu temelleri bu şekilde atılmaya başlanmıştır (Gürsoy ve Kartal, 2020).

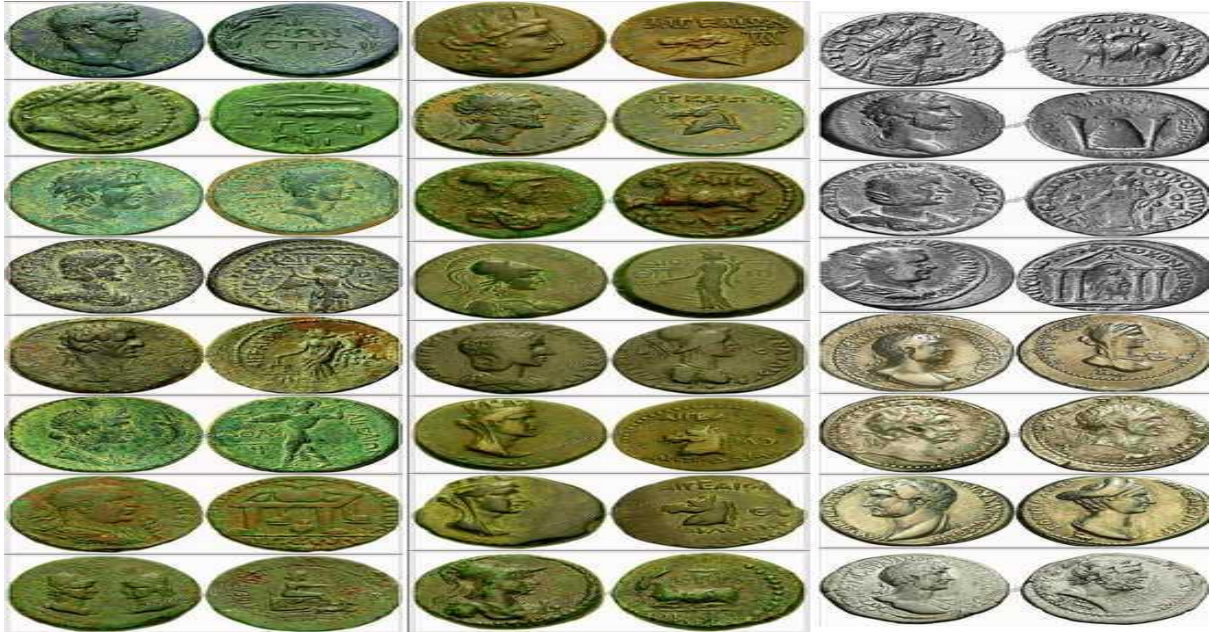
Mal ve hizmetlerin değişim aracı olarak kullanılan paranın tarihi, uygarlık tarihi kadar eskidir. Ülkelerin egemenlik ve özgürlüklerinin ifadesi anlamına gelen para, dilimize küçük parça anlamına gelen Farsça “pare” kelimesinden geçmiştir. Lira ise, Latince terazi anlamına gelen “libre” kelimesinden geçmiştir. Paranın varoluş ve gelişim süreci incelendiğinde, aslında fiziksel, biyoloji, dini veya kanuni hiçbir yapıya dayanmayan insanoğlunun zamanın ihtiyaçlarına göre şekillendirdiği ve kabul gören bir icat olduğu söylenebilir (Şenbayram, 2019). Para, mal para, madeni para, itibari para ve kağıt para olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır. Aynı zamanda paranın değişim aracı olma, değer ölçme ve değer biriktirme vb. görevleri vardır (Sürmen, 2014).

Çeşitli dönemlerde malın mal ile takası şeklinde kullanılan “mal para”, değerli madenlerin bulunması ve bu madenlerin değişim aracı olarak kullanılmaya başlanmasının ardından Lidyalıların parayı bulması ile beraber önemini yitirmiştir. (Erkuş ve Gümüş, 2019). İlk madeni para M.Ö. VII. yüzyılda Batı Anadolu’da Lydia Kralı Kroisos zamanında bastırılmıştır (Sürmen, 2014).



Resim 1: Kroisos Tarafından Bastırılan İlk Madeni Para

Zaman içerisinde insan sayısının artması ve insanların yaşam alanı olarak belirlediği yerlerde ihtiyaçlarını karşılayamadığı için bireyler ticari faaliyetlerde takas ile ödemenin eksikliklerini de tamamlayacak ve kabul görececek bir araca ihtiyaç duymuştur. Bu araçlardan ilkine sikke denilmiştir. Sikke zaman içerisinde takas ile ödemenin yerine geçmiş ve ekonomik hayatın büyümesine neden olmuştur. Alışveriş esnasında kullanılan ve fiyat ölçüsü olarak kullanılan değerli madenlerden üretilmiş nesnelere sikke adı verilmiştir (Fidan ve diğ., 2019).



Resim 2: Kilikya Döneminde Altın, Gümüş ve Bronz Paralar Olarak Kullanılan Sikkeler

Altın gümüş gibi değerli madenlere genel anlamda sikke adı verilmektedir. Paranın tarihi sürecinde uzun yıllar boyunca bu değerli madenler devletler ve bireyler tarafından ticari faaliyetlerde ödeme aracı olarak kullanılmıştır. Ancak insanların özellikle yazının icadı ile birlikte ticari hayatta yeni bir ödeme aracını ödemelerde kullanmaya başladığı görülmektedir. Bu ödeme türüne kâğıt para denilmektedir.

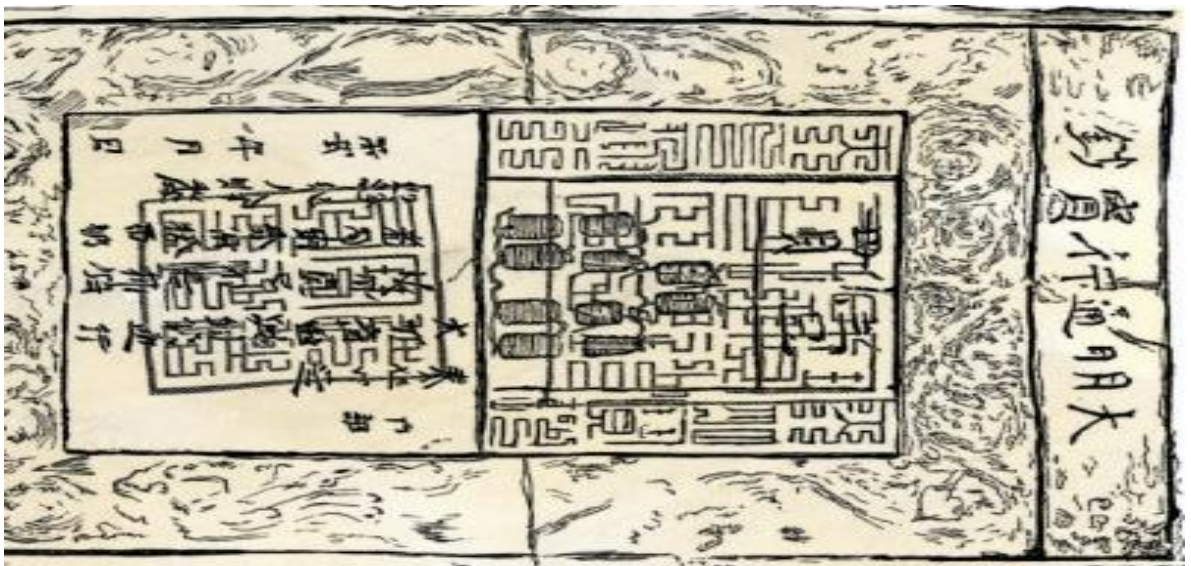
Kâğıt para sistemi; tedavüle çıkarılan ödeme araçlarının altına çevrilme zorunluluğunun bulunmadığı, para basma yetkisine sahip merkez bankası tarafından çıkarılan ve altından bağımsız paranın miktarının tespit edildiği sistemdir. Bu sistemde ödeme aracı olarak kullanılan değerli madenler yerine yeni bir ödeme aracı kullanılmaktadır. Bu sistemde paranın karşılığı değerli bir maden olarak mevcut değildir. Hükümetler kendi itibarlarına dayanarak kâğıt paraları piyasaya sürerler (Gülşen, 2009).

Kâğıdın icadıyla birlikte insanlar büyük meblağlar tutan ticaretlerinde üzerinde yazılı değeri olan bugünkü senede benzer kâğıt kullanımına geçmiştir. Kâğıt paranın ilk şeklini oluşturan bu senetlerin yaygın şekilde kullanılması Çin’de başlamıştır. Ticaret ve ekonominin gelişmesi ile birlikte metal paranın korunması, taşınması ve güvenliğine dair problemler artmış ve yeni para sistemine geçiş hızlanmıştır. Doğal madenlerden yapılmış sikkelerin hacim olarak yer kaplaması ve ağırlık anlamında problem yaratması neticesinde kâğıt para diğer bir adıyla banknot kullanılmaya başlanmıştır (Fidan ve diğ., 2019).



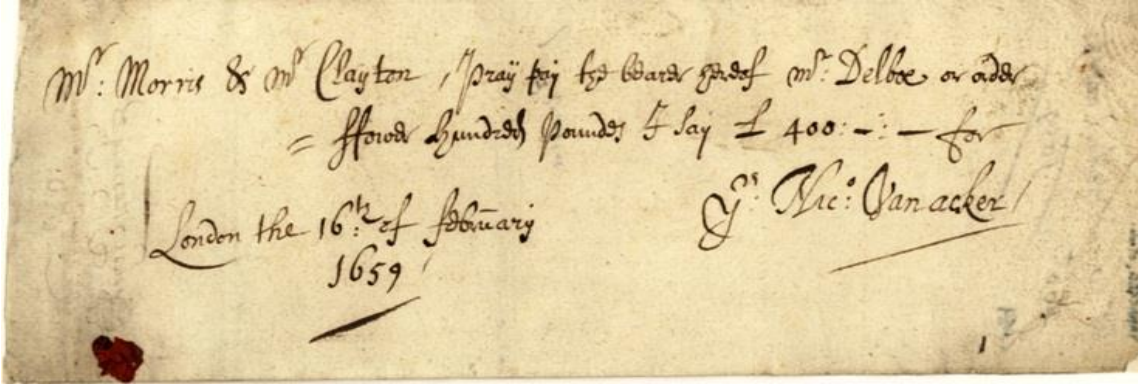
Resim 3: Tarihten Günümüze Gelen En Eski Kâğıt Belge

Kâğıt para, temsili kâğıt para ve itibari kâğıt para olmak üzere iki farklı şekilde ticari faaliyetlerde kullanılmaktadır. Temsili kâğıt para, özü itibariyle değersiz bir kâğıt parçası olup mübadele değeri, üzerinde yazan miktarda temel paraya çevrilebilir olmasından ileri gelen bir para türüdür. Kâğıt para, doğası itibariyle resmi paralarda veya bankalar tarafından sağlanan para ikamelerinde görülür. Kâğıt paranın ticari faaliyetlerde sıklıkla kullanılmasının sebepleri olarak; üretim maliyetinin çok düşük olması, kolay taşınabilmesi, üzerine istenilen miktarın yazılabilmesi ve sayılan nedenlerden dolayı kolay kullanılabilmesidir. İtibari kâğıt para ise temsili kâğıt paranın ileri bir versiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tür paralar sadece özünde değersiz değil aynı zamanda gerçek bir karşılığı da olmayan paralardır. İtibari para, mübadele değerini sadece üzerinde yazan nominal değerden alır. Bu, gerçekte bir karşılığı bulunmayan fakat iktisadi aktörlerin parayı ortaya çıkaran devlet tarafından saygı duyulmaya zorlandığı bir para türüdür. Bugün tüm dünyada dolaşımda olan kâğıt paralar bu türden kâğıt paralardır (Şahin, 2016).



Resim 4: Çin'in Ming Hanedanlığı Dönemine Ait Kâğıt Para (Kağıt Paranın En Eski Örneklerinden Birisi)

En az para kadar önemli bir araç olan çek, ticari faaliyetlerde uzun yıllar kullanılmış ve hala daha kullanılmaya devam etmektedir. Özellikle teknoloji sayesinde çekler kâğıt paranın yerini ticari faaliyetlerde almıştır. Endüstri devrimi ile birlikte yüksek düzeyde meblağların el değiştirmesi gerekliliği kâğıt para şeklinde çuval dolusu paraların bir yerden bir yere taşınmasını gerektirmektedir. Çekler bu noktada paranın daha hızlı dolaşımına imkân sağlamaktadır. Çek, kâğıt paranın dolaşımında ortaya çıkardığı problemleri bertaraf etmesi ile ticari faaliyetlerde sıklıkla kullanılan bir araç olmuştur (Usta, 2018). Dünyada hamiline yazılarak kullanılan ilk çek, 1659 yılında Londra’da ödenmiştir.



Resim 5: Dünyadaki İlk Çek

Teknolojinin gelişmesi ve ticari faaliyetlerde paranın daha dijital bir varlık hale getirilme çabaları son yıllarda artış göstermiştir. 21. yüzyılın başlarından itibaren bu noktada yapılan çalışmalar neticesinde para tamamen farklı bir şekil almıştır. Dijital para olarak da adlandırılan bu sistemde paranın, tamamen sanal ortamda dolaşımında olan bir araç haline getirilmesi çalışmaları devam etmektedir.

2. KRİPTO PARA

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen değişimler ve gelişmeler neticesinde finansal piyasalarda farklı para birimleri ortaya çıkmıştır. Çıkarılması ve dolaşımı herhangi bir kurum tarafından gerçekleştirilmeyen ve herhangi bir devletin güvencesi ile desteklenmeyen para birimleri bu teknolojiler neticesinde ortaya çıkan para birimleridir. Geleneksel para birimlerinin aksine sanal ortamda yönetilen ve adına kripto paralar denilen bu para birimleri özellikle son dönemlerde yatırımcıların uğrak noktası olmuş ve işlem hacimleri her geçen gün artan bir sürece girmiştir (Ceylan ve diğ., 2018).

Kripto, cyripto ve currency kelimelerinin birleşmesinden oluşan, Türkçe anlamı şifreli para olan kelimedir. Şifre anlamında kullanılmasının nedeni, sanal cüzdanlardan şifre ile alınıp şifre ile çıkarılmasıdır. Sadece sanal anlamda piyasada bulunması şimdiki paralardan ayırt edici bir özelliğidir. İnternet günümüzde ticari faaliyetlerde sınırlılığın ortadan kalkmasına neden olan bir olgudur. Kripto paralar ise bu sınırlılığın ortadan kalkmasına örnek olarak gösterilebilecek en etkili teknolojik gelişmedir. Bu teknolojik gelişmeler, kripto paralar ile finansal sistem üzerinde değişiklikler meydana getirmektedir (Turan, 2018). İşlem hacmi en yüksek kripto paralara Bitcoin, Ethereum, Ripple ve Litecoin örnek olarak gösterilebilir.



Resim 6: İşlem Hacmi En Yüksek Kripto Para Örnekleri

Kripto para birimleri, esas olarak benzersiz özellikleri ve mükemmel yakın performansları nedeniyle yatırım topluluğunun ve politika yapıcılarının ilgisini çekmiştir. Dijital para birimleri, önemli ölçüde daha düşük işlem maliyetleri ile anapara birimlerine bir alternatif sunmaktadır. Bununla birlikte kripto para birimlerinin piyasa fiyatları, oldukça düzensiz ve standart para birimlerinden daha geniş dağılım göstermektedir (Stavroyiannis ve Babalos, 2019).

Kripto paralar; taraflar arasında transfer edilebilecek olan değer veya para biriminin dijital gösterimine dayanır ve elektronik olarak elde edilebilir, depolanabilir erişilebilir ve işlem yapılabilirler. İşlem yapan taraflar olduğu sürece de çeşitli amaçlar için kullanılabilir dijital para birimleridir. Kripto paralar, fiziki olarak kullanılmadığı için altın ya da mücevher gibi gerçek bir değere sahip bir nesne formatında olmayan, ancak değer, talep, güven ve kabul sebebiyle var olan dijital paralardır. Kripto para birimlerinin, finans alanında dijital bir devrim meydana getirme ve ekonomik paradigmalara katkı sağlama potansiyeline sahip oldukları görülmektedir. Serbest akan bir ticaret sistemi oluşturarak serbest piyasaların yapısını dönüştürebilme özellikleri bu paraların paranın tarihinde yeni bir devrim yaptığını göstermektedir (Doğan, 2020).

Ödeme sistemleri ve ödeme araçları, gelişen finansal piyasaların ortaya çıkardığı yeni kullanıcı ihtiyaçlarını karşılamak için çeşitlenmeye ve dönüşüme devam etmektedir. Modern dünyayı şekillendiren küreselleşme ve yüksek teknolojik uygulamalar, ödemeler alanında ve finans dünyasında bugüne özgü ihtiyaçlar doğurmaktadır; kimi zaman altyapı yetersizlikleri kimi zaman da yasal çerçeve, bu ihtiyaçların karşılanmasının önüne set çekmektedir. Bu şartlar altında ortaya çıkan sanal para birimi kavramı, geleneksel ödeme araçları ve finansal hizmetlerin karşılamakta zorlandıkları yeni tüketici talepleriyle şekillenen bir varlık türü olarak görülebilir (Çetinkaya, 2018).

Kripto paralar geleneksel paralarla karşılaştırıldığında üstün ve zayıf yönleri bulunmaktadır (Erkuş ve Gümüş, 2019). Bunlar:

Kripto paraların üstün yönleri:

- Merkez bankalarına benzer bağımsız bir yapıya sahiptir, enflasyon gibi dinamiklerden olumsuz düzeyde etkilenmezler.

- Blockchain yaptığı işlemler ile ilgili doğrulamaları yaparak binlerce dolar tasarruf sağlayabilir. Bu veriler dünya genelinde kimlik doğrulamada ve diğer işlemlerde aktif bir şekilde kullanılmaktadır. Bugün her kimlik belgesini onaylama çok yüksek meblağlar tutabilmekte, bu işlemler bu süreçte daha düşük ücretle yapılabilir.
- Günümüzde bir yerden bir yere para transferi karşılıklı mutabakatların sağlanması sebebiyle hem uzun zaman almakta hem de bu sürecin maliyetleri yüksek olmaktadır. Yurtiçi ve yurtdışı para transferlerinde çok az ödemeye ya da hiç komisyon ödenmeden bu transfer gerçekleştirilebilir. Hali hazırda Mevcut sistemde oldukça yüksek komisyonlar ödenmektedir.
- Paranın gönderilmesinde herhangi bir zaman kavramı söz konusu değildir. Günün herhangi bir saatinde işlem yapılabilir.
- Para transferi görülmektedir. Ancak yapanların kim olduğu bilinmemektedir.
- İşlem hızı ve operasyonel verimlilik sağlamaktadır.
- Daha az ofis işlemleri, bankacılıktan dolayı alınan komisyonların ortadan kalkması ve daha kısa sürede para transferleri yapılabilmesi kripto paraların üstün yönleridir.

Kripto paraların eleştirilen yönleri:

- Kripto para piyasasında herhangi bir denetim mekanizması bulunmamaktadır.
- Para arzı sınırlandırılmış şekilde kripto para sistemi ortaya konulmuştur. Ancak alt coin'lerin ortaya çıkması ile bu problemi gidermek adına atılmış adımlardan birisidir.
- Kripto paraların ekonomide kullanılması fiyatının kısa süre içinde yüksek oranda değişmesinden dolayı adil olmayacaktır. Çünkü değeri bir gün yüzde 30'larda artarken diğer gün bu orandan daha fazla düşebilmektedir. Bu da kripto paraların değişim aracı olarak tercih edilmesini zorlaştırmaktadır.
- Aylık ve günlük dalgalanmalar yatırımcılara ciddi manada zarar veya kar ettirebilmektedir. Örneğin kripto para birimi kullanılarak bir ay vadeli bir alveriş yapılmış olsun. Vade sonunda anlaşılan fiyatın birkaç katı fiyatla ödeme yapılabileceği gibi daha düşük bir fiyatta ortaya çıkabilmektedir. Bu durum diğer para birimlerine göre Kripto paraların değerinin çok hızlı yükselip düşebilmesinden kaynaklanmaktadır.
- Kripto paralarla ilgili uyuşturucu ticareti ve kara para ticaretinin yapıldığı söylentileri güvenlik güçlerinin dikkatini çekmekte ve söylentiler tartışmalara neden olmaktadır.
- Kripto paraların transferinin izlenememesi nedeniyle vergi kaçakçılığı, kara para aklama ve yasa dışı işlemler ile ilgili topluma zarar verme kaygısı bu para birimi üzerinde bulunmaktadır.
- Muhasebe işlemlerinde kripto paralar kullanıldığında sürekli değeri değiştiği için kayıtları tutmak güçleşecektir.
- Mal alım satımlarında kripto paraların oynak fiyat hareketliliklerinden dolayı firmalar büyük riskler ile karşı karşıya kalabilmektedir.

- Kripto paraların ani fiyat yükselme ve düşmelerine karşı herhangi bir denetim ve kontrol yapısı bulunmamaktadır.
- Verilerin sanal ortamda paylaşılması ve bu verilerin şifrelenmiş dahi olsa herkeste bulunması risk oluşturmaktadır.
- Hükümetler için kripto paralarla yapılan ticarete vergilendirme problemi oluşacaktır.
- Kanunsuz iş yapan kişiler, yakalandıklarında yasaların mal varlıklarına el koymasını engellemek için Kripto paraları kullanarak mal varlıklarını korumaya çalışabilirler.
- Diğer para birimleri ile karşılaştırıldığında kripto paraların kullanım alanı diğer paralara göre daha sınırlıdır.
- Kripto paraların bilgisayar veya akıllı telefonda bulunan hesap cüzdanlarında çalınması veya kaybolması durumunda diğer para birimleri gibi izinin sürülme imkânı yoktur.

Takas sistemi ile başlayan süreçte paranın tarihi incelendiğinde para kullanıma başlandığı şekline göre günümüzde oldukça farklılık göstermiştir. Günümüze kadar gelen sürede paranın farklı şekillerde dönüşüm içerisine girdiği görülmektedir. Bu dönüşüm Tablo 1'de ayrıntılı şekilde aktarılmıştır.

Tablo 1: Paranın Tarihsel Süreci

MÖ 9000	Atalarımız nesnelere değış tokuş yaparak ihtiyaçlarını karşılamaya başladı.
MÖ 3000	Babil tabletlerinde ticaret kurallarına dair ilk bilgilere yer verildi.
MÖ 1200	Nadir deniz kabukları ticari faaliyetlerde kullanılmaya başlandı.
MÖ 1100	Çin’de ilk kez değerli metal parçaları takas için kullanılmaya başlandı.
MÖ 750	Hammurabi kanunlarında ticarete dair düzenlemeler yapıldı.
MÖ 600	Lidyalılar ilk kez değerli madenlerden sikkeler üretmeye başladı.
1250	Floransa’da Florin adı verilen altın sikkelerin ticarete kullanımı Avrupa’ya yayılmaya başladı.
1260	Moğol hükümdarı Kubilay Han’ın tarihte ilk kez kâğıt banknot basması
1368	Floransa’da ilk kez bir bankaya çek ile ödeme talimatının verilmesi
1609	İlk modern merkez bankasının Amsterdam’da kurulması
1661	İsviçre’de kâğıt banknotların resmen basılması
1696	İngiltere’de Isaac Newton’un ilk seri sikke basan makineyi geliştirmesi
1871	İlk kez Western Union tarafından Elektronik Fon Transferi (EFT) işleminin yapılması
1944	Bretton Woods Anlaşması, IMF ve Dünya Bankası’nın kurulması ve altın standardının getirilmesi
1949	Diners Club adı ile ilk kartlı ödeme sisteminin hayata geçirilmesi
1965	Çek takas sisteminin hayata geçirilmesi
1971	Altın standardının yürürlükten kaldırılması
1973	SWIFT sisteminin kurulması
1976	Visa ödeme şemasının doğuşu
1979	Mastercard ödeme şemasının doğuşu
1985	İlk modern ATM cihazlarının kullanılmaya başlanması
1995	Debit kartların kullanıma sunulması
1999	İlk nesil mobil cep telefonları ile temel bankacılık servis işlemlerinin yapılmaya başlanması
2005	PayPal’ın kuruluşu
2006	Avrupa’nın ilk temassız kartının Türkiye’de kullanıma girmesi
2007	Akıllı telefon devrinin iPhone ile başlaması
2008	İngiltere’de temassız kartların kullanıma sunulması
2009	İlk mobil banka uygulamalarının kullanıma sunulması
2009	Bitcoin Blockchain ağının çalışmaya başlaması
2009	Mobil POS çözümleri sunan Square’in kuruluşu
2014	Apple Pay’in hayata geçmesi

Kaynak: Usta, 2018.

3. SONUÇ

İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak için verdikleri mücadele insanlık tarihi boyunca sürekli değişim göstermiştir. İnsanlar ilk zamanlarda yaşamlarını sürdürürken kendi ihtiyaçlarını üretmek veya doğadan karşılıksız temin etmişlerdir. Daha sonra toplumsal bir sistem içerisinde yer almaya başlayan insanlar arasında ticari faaliyetler doğmaya başlamıştır. Ticari faaliyetler neticesinde insanlar bazı ihtiyaçlarını kendileri üretmemiş, diğer insanların üretimlerini ihtiyaçlarını karşılamada kullanmıştır. Parasal sürecin başlaması olarak da kabul edilen bu sistemde değiş tokuş olarak da adlandırılan takas sistemi kullanılmıştır.

Daha sonraki süreçte takas sisteminin zayıflıklarından yola çıkarak değerli madenlerin para olarak kullanıldığı ticari hayat serüveni başlamıştır. Bu süreçte ticari faaliyetlerde para olarak kıymetli madenler kullanılmış ödemeler bu araçlarla yapılmıştır. Ancak ticari faaliyetlerdeki hacim genişlemeleri neticesinde ödeme araçlarında kullanılan kıymetli madenlerin taşınması ve sevk edilmesi sürecinde yaşanan zorluklar para sisteminde yeni bir aracın önünü açmıştır. Taşınması ve saklanması kıymetli madenlere göre daha kolay olan bu araca kâğıt para denilmiştir.

Kâğıt para; kullanımı, taşınması ve dolaşımı kendinden önce kullanılan para birimlerine göre daha kolay olduğu için ticari faaliyetlerde geniş yer bulmuştur. Devletlerin kendilerine verdikleri yetki doğrultusunda üretimi yapılan ve dolaşıma sokulan kâğıt paranın üzerinde yazılan değeri dışında üretim anlamında pek bir değeri bulunmamaktadır. Günümüze kadarki süreçte farklı şekillerde kullanılan ve hala daha sıklıkla ticari faaliyetlerde kullanılmaya devam edilen kâğıt para, paranın tarihinde önemli bir yere sahiptir. Ancak günümüzde kâğıt para dijital ortamlarda daha çok kullanılan bir para olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda kâğıt paranın yanında yeni para türleri de günümüzde kullanılmaya başlanmıştır.

İnsanlığın tarihi kadar neredeyse geçmişe sahip olan para, ilk kullanıldığı şekline göre oldukça farklılık göstermiştir. İleriki yüzyıllarda hangi dönüşümle nasıl bir yapıya sahip olacağı da tam anlamıyla tahmin edilememektedir. Kripto paraların nasıl bir süreçten geçip tamamen kâğıt paranın yerini alıp alamayacağı bu yüzyılda paranın tarihi gelişimi açısından oldukça fazla önem arz etmektedir. Ancak teknoloji ile birlikte süreç içerisinde paranın değişimi de devam edecektir. Bu değişimin sonunu günümüzden tahmin etmek olanaksızdır.

Paranın en önemli özelliklerinden birisi de toplum tarafından kabul gören bir varlık olmasıdır. Kabul gören ve güven duyulan para birimleri toplumlar tarafından insanlık tarihi boyunca kullanılmıştır. Kripto paraların bu anlamda toplumlar tarafından kabul gören ve tamamen güven duyulan bir para olmaması genel anlamda kullanılabilirliğini sınırlandırmaktadır.

Sonuç olarak finansal sistemde paranın dolaşım hızının artırılması arzusu ve dijitalleşme ile birlikte dijital paraların yakın gelecekte ödeme aracı olarak kullanılacağı öngörülmektedir. Bu bağlamda bir takım kişiler veya kurumlar tarafından üretilen kripto paralar veya ülke merkez bankalarının ürettikleri dijital paralar finansal sistemde ödeme aracı olarak kullanılabilirler. Merkez bankaları tarafından üretilen dijital paralar güven problemini ortadan kaldıracığı için muhtemelen yaygın kullanım alanı bulacaktır.

Bundan sonraki süreçte hangi ülke merkez bankasının dijital para üretimi üzerine çalıştığı, hangi aşamada oldukları ve ülke ekonomi yönetimlerinin dijital paralara karşı tutum, davranış ve eylemlerinin ne olduğuna dönük güncel çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Ceylan, F., Ekinci, R., Tüzün, O. ve Kahyaoğlu, H. (2018). Kripto Para Piyasasında Balonların Tespiti: Bitcoin ve Ethereum Örneği. *Business & Management Studies: An International Journal*, 6 (3), 263-274.
- Çetinkaya, Ş. (2018). Kripto Paraların Gelişimi ve Para Piyasalarındaki Yerinin SWOT Analizi ile İncelenmesi. *Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Bilimleri Akademik Araştırmalar Dergisi*, 2 (5), 11-21.
- Doğan, Ş. (2020). Dijital Çağda Paranın Dönüşümü: Kripto Para Birimleri ve Blok Zinciri (Blockchain) Teknolojisi: Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (3), 859-870.
- Erkuş, H. ve Gümüş, A. (2019). Blockchain ve Kripto Paraların Kullanımı Üzerine Bir Değerlendirme. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (2), 41-49.
- Fidan, M., Dilek, S. ve Esev, A. (2019). Düünden Bugüne Paranın Tarihi ve Türkiye’de Kâğıt Para Kullanımı. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (18), 141-162.
- Gülşen, C. (2009). *Paranın İşlevleri ve Cumhuriyet Öncesi Kâğıt Para Kullanımı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.
- Gümüş, A. ve Erkuş, H. (2019). Blockchain ve Kripto Paraların Kullanımı Üzerine Bir Değerlendirme. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (2), 41-49.
- Gürsoy, S. ve Kartal, K. (2020). Takas Ekonomisinden Altın Paraya, Kâğıt Paradan Dijital (Sanal) Paraya Dönüşüm: Kripto Paralar; Bitcoin ve Blockchain Sistemlerinin Araştırılması. Samet Gürsoy ve Derya Ağcadağ (Ed.), *İktisat ve İşletme Alanında Değişen Yaklaşımlar*. (ss. 79-106). Ankara: İksad Yayınevi.
- Stavroyiannis, S. and Babalos, V. (2019). Herding Behavior in Cryptocurrencies Revisited: Novel Evidence From A TVP Model. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 22, 57-63.
- Sürmen, Y. (2014). *Muhasebe – I*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Şahin, H. (2016). Paranın Doğası ve Türleri Üzerine Bir İnceleme. *Liberal Düşünce Dergisi*, 21 (84), 93-102.
- Şenbayram, E. A. (2019). Paranın Geldiği Uç Nokta: Bitcoin. *Econharran Harran Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3 (4), 72-92.
- Tiryaki, G. (2016). *Para ve Finansın Dönüşümü*. Ankara: Efil Yayınevi.
- Turan, Z. (2018). Kripto Paralar, Bitcoin, Blockchain, Petro Gold, Dijital Para ve Kullanım Alanları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (2), 1-5.
- Usta, A. (2018). Paranın Serüveni: Kripto Paraların Öncesi ve Sonrası. *Bankalararası Kart Merkezi Genel Müdürlüğü (BKM)*, <https://www.bkm.com.tr/wpcontent/uploads/2018/06/PARANIN-SERÜVENİ-2.-BASKI.pdf>.

ADLI MUHASEBECİLİK UYGULAMASI OLARAK OSMANLI ARŞİVLERİNDE İŞTEN EL ÇEKTİRME * İsmail Kaban ¹

ÖZ

Adli muhasebecilik faaliyetleri arasında yer alan ve özel bir denetim görevi niteliği taşıyan inceleme ve soruştırma çalışmalarında müfettişler veya iç denetçiler tarafından bazı tedbirlere başvurulmaktadır. Bunlardan birisi, inceleme ve soruştırma çalışmalarının sağlıklı olarak yürütülmesini temin etmek amacıyla tatbik edilen işten el çekirme uygulamasıdır. İşten el çekirme, hem kamu hem de özel sektör çalışanları için uygulanan, 657 Sayılı Kanun, banka teftiş kurulu yönetmelikleri ve toplu iş sözleşmeleri gibi yasal ve iç mevzuatta düzenlenen bir tedbirdir. Arşiv belgelerinden hareketle Osmanlı Devleti'nin personel sisteminde de işten el çekirme uygulamasına başvurulduğu görülmektedir. Bu çalışmada Osmanlı Devleti'nden bugüne kadar geçerliliğini sürdüren bir adli muhasebecilik uygulaması olarak işten el çekirme tedbiri hakkında tarihsel bir perspektif oluşturulması amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda nitel araştırma tekniklerinden doküman analizi kullanılarak ilgili arşiv belgelerinin transkripsiyonu yapılmış ve uygulamanın tarihsel ve güncel içeriği ortaya konulmuştur. Belge içeriklerinden hem Osmanlı'da hem de bugünkü uygulamada işten el çektirilen memurlara farklı oranlarda da olsa maaşlarının ödendiği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan söz konusu tedbire bugün geçici olarak başvurulmakta iken bu uygulamanın Osmanlı Devleti'nde belli bir süre sınırına tabi olduğuna ilişkin transkript edilen belgelerde bir kayıt veya ifade bulunmamaktadır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Tarihi, İşten El Çektirme, Adli Muhasebe.

Jel Kodu: K12, M40.

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekteşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ SMMM Dr., Ordu Üniversitesi, ismailkaban@odu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4138-244X.

Atıf (Citation): Kaban, İ. (2021). Adli Muhasebecilik Uygulaması Olarak Osmanlı Arşivlerinde İşten El Çektirme. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 265-278.

Qualitative Research Article / Nitel Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi / Received: 21.10.2021
Kabul Tarihi / Accepted: 20.12.2021

SUSPENSION IN OTTOMAN ARCHIVES AS A FORENSIC ACCOUNTING PRACTICE

ABSTRACT

Some precautions are taken by the internal auditors in the examination and investigation studies, which are among the forensic accounting activities and have the nature of a special audit task. One of these is the suspension applied for in order to ensure that the examination and investigation works are carried out in a healthy way. Suspension is a precaution applied to both public and private sector employees and settled in legal and institutional regulations such as Law No. 657, bank internal audit directives and collective labor agreements. Based on the archive documents, it is seen that the suspension was also applied to in Ottoman Empire's personnel system. In this study, it is aimed to create a historical perspective on the forensic accounting practice, which has been valid from the Ottoman Empire until today. In this direction, using document analysis, one of the qualitative research techniques, the relevant archival documents were transcribed and the historical and current content of the practice was revealed. It is understood from the contents of the documents that salaries were paid to who were suspension from their jobs both in the Ottoman Empire and in today's practice, although at different rates. On the other hand, while this precaution is being applied temporarily today, there is no record or statement in the transcribed documents that this practice was subject to a certain time limit in the Ottoman Empire.

Keywords: Account History, Suspension, Forensic Account.

JEL Codes: K12, M40

1. GİRİŞ

Kamu kurumları, bankalar veya reel sektör kuruluşları bünyesinde çalışan memur veya işçilere yönelik olarak görevlerine devam ettikleri esnada bazı idari tedbirlere başvurulabilmektedir. Bu tedbirlerden birisi, özellikle adli muhasebecilik faaliyeti olarak fonksiyon kazanan; inceleme ve soruşturma çalışmaları sırasında öne çıkan işten el çektirme uygulamasıdır. Görevden uzaklaştırma olarak da bilinen işten el çektirmede muhtelif sebeplerle görevi başında bulunmasında sakınca görülen personelin geçici olarak vazifesi ile bağı kesilmektedir. İşten el çektirme tedbiri uygulanan personelin hukuki olarak memur veya işçi statüsü korunmakta ancak bu kişi, fiili olarak görevinin gerektirdiği işlemleri gerçekleştirememektedir. İnceleme ve soruşturma çalışmalarında özellikle delillerin karartılması, çalışma ortamının huzurunun bozulması, müşteri veya kurumun zarara uğratılması ya da mevcut zararın büyümesi, personel tarafından gerçekleştirilen denetime konu fiil veya eylemler hakkında ifadelerine başvurulacak olan çalışanların beyanlarının etkilenmeye veya yönlendirilmeye çalışılması gibi risklerin önüne geçmek yönüyle işten el çektirme müessesesi önemli bir işlev görmektedir. Bu araştırmanın gayesi öncelikle kamu sektöründe uygulanmaya başlanan ve zaman içinde bankalar ile kurumsallaşmış reel sektör kuruluşlarında uygulama alanı bulan işten el çektirme tedbirinin tarihine ışık tutmaktadır. Bu kapsamda Osmanlı arşivinde yer alan ve işten el çektirme uygulaması ile ilgili olan örnek belgelerin transkripsiyonu gerçekleştirilmiş ve böylece bugün de geçerliliğini koruyan söz konusu tedbir hakkında tarihsel bir perspektif oluşturulması amaçlanmıştır. Konusu itibarıyla alanında gerçekleştirilen diğer çalışmalar arasından özgün niteliği ile öne çıkan bu araştırmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. ADLİ MUHASEBE VE İŞTEN EL ÇEKTİRME

Adli muhasebe, iş hukuku, ceza hukuku ve disiplin hukuku gibi alanlar ile muhasebenin kesişiminden meydana gelen bir uzmanlık sahasıdır. Birlikçilik, uzman tanıklık, hukuki dava desteği ve yasalara uyum şeklinde (Singleton vd., 2006: 44-45) farklı uygulama alanları bulunmakla birlikte adli muhasebe, kamu kurumları, finansal kuruluşlar ve reel sektör şirketleri bazında çoğunlukla hile denetimi bağlamında telaffuz edilmektedir (Singleton ve Singleton, 2010: 12). Bir adli muhasebecilik tedbiri olarak işten el çektirme veya diğer bir adıyla görevden uzaklaştırma, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile kamu veya özel bankaların yönetmelikleri ve toplu iş sözleşmelerinde yer bulan bir uygulamadır. Bu bölümde işten el çektirme uygulaması hakkında kısaca bilgi verilmekte ve söz konusu tedbir konusunda 657 sayılı kanun, bankaların ilgili yönetmelikleri ve toplu iş sözleşmelerinde geçen hükümlere ana hatlarıyla değinilmektedir.

İşten el çektirme, inceleme ve soruşturma çalışmaları sırasında gerektiğinde müfettiş tarafından başvuru bir tedbir olarak uygulanmaktadır (Yurtsever, 2009: 32). Personelin lüzum görüldüğünde görevinden el çektirilmesi, bankaların teftiş kurulu yönetmeliklerinde müfettişlere verilen yetkiler arasında sayılan hususlardan birisidir (Toyran, 1990: 84). Bunun yanı sıra toplu iş sözleşmelerinde de işten el çektirilmesi konusunda hükümlerin yer aldığı görülmektedir (Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. - Banka Finans ve Sigorta İşçileri Sendikası, 2019: m. 11; Hava-İş Sendikası, 2019: m. 90). Sendikalarla imzalanan toplu iş sözleşmeleri ile şirketlerin disiplin ve insan kaynakları gibi iç yönetmeliklerinde sıklıkla rastlanan disiplin cezaları uyarı, kınama, ağır kınama, görev unvan indirimi, yükselmenin (terfinin) durdurulması, maaş kesintisi ve işten çıkarma şeklinde tatbik edilmekle birlikte nadir olarak başka bir işte veya işyerinde görevlendirme ve geçici olarak işten el çektirme biçiminde cezalar da uygulanmaktadır (Süzek, 2011: 13). 4857 Sayılı İş Kanunu'nda doğrudan düzenlenen bir tedbir olmamakla birlikte disiplin ve insan kaynakları yönetmelikleri gibi iç mevzuat ve toplu iş sözleşmesi hükümlerine dâhil edilmesi halinde işçiler hakkında da işten el çektirme uygulamasına başvurulabilmektedir (Baysal, 2016). Bu itibarla işveren tarafından bu uygulamaya başvurulabilmesi için sözleşmeye dayalı bir hakkın varlığı ön şart olarak aranmaktadır (LMS, 2016: 3). İşten el çektirmeye ancak geçici olarak başvurulabilir. Suiistimal soruşturması neticesinde kesinleşmiş bir disiplin cezasına hükmedilmediği takdirde personelin kalıcı olarak işten uzaklaştırılması hukuka aykırılık teşkil etmektedir (Mülayim, 2021: 338). Esasen süresiz olarak işten el çektirme işten çıkarma anlamına geleceği için böyle bir tedbire başvurulduğunda sınırlı bir sürenin belirlenmesi gerekmektedir (Örücü, 1996: 799-800). Dolayısıyla işten el çektirme, çoğunlukla bir disiplin cezası vasfının dışında, önlem mahiyetinde ve arızî olarak başvuru bir uygulama niteliğini taşımaktadır.

2.1. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda İşten El Çektirme Uygulaması

İşten el çektirme tedbiri, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 137 ile 145. maddeleri arasında görevden uzaklaştırma başlığı ile düzenlenmiştir. İlgili maddelerde "görevden uzaklaştırmanın tanımı, görevden uzaklaştırmada yetkililer, görevden uzaklaştıran amirin sorumluluğu, ceza kovuşturması sırasında görevden uzaklaştırma, görevden uzaklaştırılan veya görevinden uzak kalan memurların hak ve yükümlülüğü, tedbirin

kaldırılması, memurun göreve tekrar başlatılması zorunlu haller, görevden uzaklaştırma tedbirinin kaldırılmasında amirin takdiri ve süre” gibi hususlara yer verilmektedir (657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 1965: m. 137-m.145).

“Görevden uzaklaştırma, Devlet kamu hizmetlerinin gerektirdiği hallerde, görevi başında kalmasında sakınca görülecek Devlet memurları hakkında alınan ihtiyati bir tedbirdir. Görevden uzaklaştırma tedbiri, soruşturmanın herhangi bir safhasında da alınabilir” (657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 1965: m. 137).

Kanun gereğince görevden uzaklaştırma yetkisi, atamaya yetkili olan amirler, bakanlık ve genel müdürlük müfettişleri, valiler ve kaymakamlar tarafından kullanılabilir (657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 1965: m. 138). Görevden uzaklaştırılan memurlarla ilgili 10 iş günü içinde soruşturma çalışmalarına başlanması gerekmektedir. İşten el çektirilen memurlar hakkında ivedilikle soruşturmaya başlamayan, yapılan soruşturma neticesinde kişisel husumeti sebebiyle veya haksız olarak memuru görevinden uzaklaştırdığı saptanan yetkililerin hukuki, mali veya cezai açıdan sorumlulukları aranmaktadır (657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 1965: m. 139). 138. maddede sayılan yetkililer, cezai kovuşturma süreci devam eden Devlet memurlarını da görevden uzaklaştırabilirler (657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 1965: m. 140). İşten el çektirilen, tutuklanan veya gözaltında tutulan memurlara bu süre zarfında aylıklarının üçte ikisi ödenmektedir. Ayrıca bu kişilerin kanunlarca öngörülen sosyal hak ve yardımlardan yararlanma hakları devam etmektedir. Memurun tekrar göreve başlamasının zorunlu olduğu hallerden birisi gerçekleştiğinde kesilen aylıklarının üçte biri bu kişilere ödenir ve görevden uzaklaştırıldıkları süre kademe ve derece ilerlemesi hesabında dikkate alınır (657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 1965: m. 141). Soruşturma sonucunda memurluktan çıkarma cezası verilmeyen veya cezai bir işlem uygulanmasına gerek kalmayan memurların görevden uzaklaştırma tedbiri hemen kaldırılır (657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 1965: m. 142). Bir disiplin soruşturması gereğince alınan işten el çektirme kararı en fazla 3 ay devam edebilir. Memur bir ceza kovuşturması gereğince işten el çektirildiğinde ise görevden uzaklaştırma yetkisi olan kamu görevlilerince iki aylık periyotlarla inceleme yapılarak bu kişinin görevine başlayıp başlamaması konusunda karar verilir (657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 1965: m. 145). Bu itibarla 657 sayılı Kanun, görevden uzaklaştırmanın keyfi olarak yapılamayacağını, bu tedbirin ancak kanunda sayılan yetkililer eliyle uygulanabileceğini, disiplin soruşturmasında olduğu gibi ceza kovuşturması sırasında da memur için bu önlemin alınabileceğini, görevden uzaklaştırıldıkları süre zarfında memurların maaş ve sosyal yardımlarının tamamen kesilemeyeceğini ve anılan tedbirin ancak belli bir süre ile sınırlı olarak uygulanabileceğini hüküm altına almaktadır.

2.2. Bankacılık Sektöründe İşten El Çektirme Uygulaması

İşten el çektirme tedbiri, kamu kurumlarında olduğu gibi bankalarda da geçici olarak başvuru bir adli muhasebecilik müessesesidir. Bankaların teftiş kurulu yönetmeliklerinde işten el çektirmenin hangi hallerde uygulanabileceği sıralanmış olup bu şartların oluşması durumunda müfettişlerce ilgili personel görevden uzaklaştırılabilir. Diğer bir ifade ile banka müfettişleri, yürüttükleri denetim çalışmaları sırasında işten el çektirilmesi lüzumunu gördükleri personel hakkında geçici olarak görevden uzaklaştırma tedbiri uygulayabilmektedir.

Bazı bankaların iç yönetmeliklerinde düzenlenen işten el çektirilme uygulaması ve hallerine aşağıda değinilmektedir.

21 Haziran 1993 tarih ve 21614 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Halk Bankası A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliğinde görevden uzaklaştırmanın tanımı ve hangi hallerde uygulanacağı düzenlenmiştir. Buna göre (Türkiye Halk Bankası A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1993: m. 105);

“Teftiş ve soruşturma sırasında görevi basında kalması sakıncalı görülen personel geçici bir önlem olarak görevinden uzaklaştırılabilir. Görevden uzaklaştırma aşağıda belirtilen fiil ve hareketlerde bulunan personel hakkında uygulanır.

- 1) Bankanın para ve para hükmündeki evrak ve senetleri ile diğer mevcutlarına karşı veya bilanço, tutanak, rapor ve benzeri her türlü belge ve defterleri üzerinde suç isleyenler,
- 2) Kasayı, depoları saydırmaktan, para ve para hükmündeki evrak, senet veya ayniyat veya bunların kayıt ve hesaplarını göstermekten veya sorulan sorulara kanuni bir sebep olmaksızın cevap vermekten kaçınanlar,
- 3) Teftiş veya soruşturmayı önemli derecede güçleştirenler veya tanıkların ifadelerini etkilemeye çalışanlar,
- 4) Haklarında yüz kızartıcı bir suçtan dolayı cezai kovuşturma yapılanlar,
- 5) İş yerinde kişilere veya mallara karşı ağır zarar vereceği hakkında kuvvetli emareler bulunanlar.”

İşten el çektirme tedbiri Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Teftiş Kurulu Yönetmeliği, Türkiye Emlak Bankası A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliği, Etibank Bankacılık A.O. Teftiş Kurulu Yönetmeliği ve Sümerbank Holding A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliği gibi banka iç düzenlemelerinde de yer bulmuştur (Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1990: m. 13; Türkiye Emlak Bankası A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1993: m. 15; Etibank Bankacılık A.O. Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1994: m. 13; Sümerbank Holding A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1991: m. 11). Ziraat Bankası ve Emlak Bankası’na ait anılan düzenlemelerde yer alan işten el çektirme hükümleri hemen hemen özdeş bir nitelik taşımaktadır. Buna göre (Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1990: m. 13);

“Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları, Bankada yapılan teftiş, inceleme ve soruşturmanın her safhasında, bir önlem olmak üzere, aşağıda belirtilen hallerde, görevden uzaklaştırma yetkilerini resen kullanırlar.

- a) Zimmet, ihtilas, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma gibi yüz kızartıcı bir suçtan ötürü haklarında soruşturma açılanların görevleri başında kalmalarının sakıncalı görülmesi,
- b) Para ve para hükmündeki evrak ve senetlerin, malların, bunlara ilişkin kayıtların, belge ve defterlerin talep halinde derhal gösterilmemesi, verilmemesi veya bunlarla ilgili soruların cevaplandırılmasından kaçınılması,

c) Teftiş, inceleme ve soruşturmayı engelleyecek, güçleştirecek veya yanlış yönlere sürükleyecek davranışlarda bulunulması,

d) İlgilinin, Bankanın diğer personeline ve Banka mallarına karşı zarar vereceği veya mevcut delilleri ortadan kaldıracacağı yolunda güçlü belirtiler bulunması.”

Etibank ve Sümerbank’ın ilgili yönetmeliklerinde görevden uzaklaştırma konusundaki düzenlemeler diğer bankaların uygulamaları ile benzer bir mahiyet taşımaktadır. Bu doğrultuda işten el çektirme müessesesinin bankacılık sektöründe müşterek esas ve usullere tabi olarak işletildiği söylenebilir. Kamu bankalarının iç düzenlemelerinde yer bulan işten el çektirme müessesesi özel bankalarda da uygulama alanı bulmaktadır.

2.3. Toplu İş Sözleşmelerinde İşten El Çektirme Uygulaması

İşten çektirme tedbirine 657 sayılı kanun ve bankaların iç düzenlemelerinin yanında toplu iş sözleşmesi hükümleri arasında da rastlanmaktadır. Bu doğrultuda Hava-İş Sendikası ve THY A.O. 26. Dönem İşletme Toplu İş Sözleşmesi Teklifi’nin 90. maddesinde “Uçuş Değerlendirme Kurulu” adında bir heyetin oluşturulabileceği ve bu kurulun “personel hakkında Anayasa ve Uluslararası ilgili kanunlara ve insan haklarına aykırı olmamak kaydı ile, geçici veya kalıcı işten el çektirme, işten çıkartma dâhil olmak üzere mesleki, idari konularda yaptırım veya tavsiye kararları alabileceği” hükmü bulunmaktadır (Hava-İş Sendikası, 2019: m. 90).

Bazı şirketlerde işten el çektirme uygulaması disiplin cezası olarak da düzenlenebilmektedir. Türkiye Şeker Sanayii İşverenleri Sendikası ile Türkiye Şeker Sanayi İşçileri Sendikası arasında imzalanan 25. Toplu İş Sözleşmesi hükümlerine göre işten el çektirme tedbiri “üç aya kadar geçici olarak işten uzaklaştırma” adı altında bir disiplin cezası türü olarak uygulanmaktadır (Türkşeker, 2013: m. 80). İşten el çektirme uygulaması geçici olarak gerçekleştirildiği gibi söz konusu personel hakkında 4857 Sayılı İş Kanunu’nun 38. maddesi gereği çalışan ile imzalanan iş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmelerinde sayılan nedenler dışında ücret kesintisi de yapılamamaktadır (4857 Sayılı İş Kanunu, 2003: m. 38).

3. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

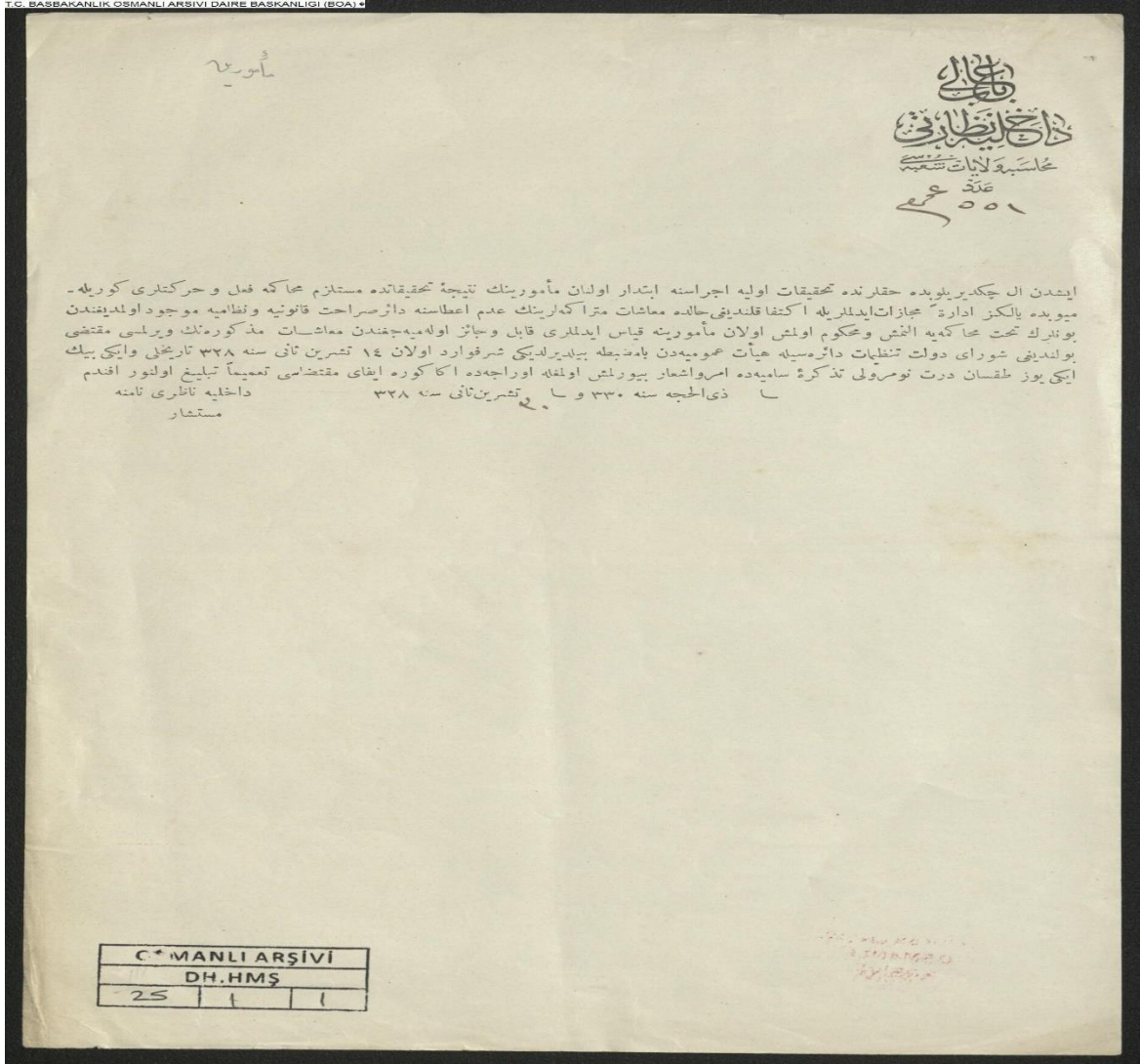
Araştırmanın amacı Osmanlı arşivlerinde yer alan belgelerden hareketle işten el çektirme uygulaması konusunda tarihsel bir perspektif oluşturmaktır. Çalışmada yöntem olarak nitel araştırma tekniklerinden doküman analizi kullanılmıştır. Osmanlı arşivinde işten el çektirme konulu belgelere ilişkin taramalar <https://katalog.devletarsivleri.gov.tr/Sayfalar/Default.aspx> bağlantısı üzerinden çevrimiçi olarak gerçekleştirilmiştir. Yapılan tarama neticesinde konusu işten el çektirme olan Dâhiliye Nezaretine ait 2 ve Rumeli Müfettişliğine ait 1 adet belge seçilmiş olup bu evrakların transkripsiyonları gerçekleştirilmiştir.

3.1. Osmanlı Arşivinde Yer Alan İşten El Çektirme Konulu Belgeler

İşten el çektirme tedbirinin günümüzde olduğu gibi Osmanlı Devleti’nde de başvurulan bir uygulama olduğu arşiv kayıtlarından anlaşılmaktadır. Aşağıda söz konusu uygulamanın konu edildiği örnek belgelerin transkripsiyonları yer almaktadır. Ayrıca ilgili belgeler hakkında değerlendirmeler de sunulmaktadır.

3.1.1. İşten El Çektirilip Tahkikat Neticesinde Mahkumiyete Sebebiyet Verecek Bir Fiil İşlemeyip İdareten Tecziye Edilenlerin Maaşları Konulu Belge

Bu belge işten el çektilirilen ve kanuni soruşturma neticesinde suçlu bulunmayan memurların maaşları hakkında bir değerlendirmeyi ihtiva etmektedir.



DH.HMŞ.00025.00001.001

Arşiv Belgesi 1: İşten El Çektirilen ve İdareten Tecziye Edilen Memurların Maaşları Konulu Yazı

Kaynak: BOA, DH.HMŞ. 25-1, H-03-01-1331

Aşağıda söz konusu belgenin transkripsiyonu yer almaktadır.

“İşten el çektilirip de haklarında tahkikat-ı evveliyeye icrasına ibtidar olunan memurinin netice-i tahkikatta müstelzim muhakeme fiil ve hareketleri görülemeyip de yalnız idareten mücazat edilmeleriyle iktifa kalındığı halde maâşât-ı müterakimelerinin adem-i itasına dair sarahat-ı kanuniye ve nizamiye mevcut olmadığından bunların taht-ı muhakemeye alınmış ve mahkum olmuş olan memurine kıyas edilmeleri kabil ve caiz olamayacağından maaşat-ı mezkurenin verilmesi muktezi bulunduğu şurayı devlet tanzimat dairesiyle heyet-i umumiyyeden ba-mazbata bildirildiği şeref varid olan 14 teşrinisani 328 tarihli ve iki bin iki yüz doksan dört numaralı tezkire-i samiyede emr-ii

işar buyurulmuş oraca da ona göre ifayı muktezası tamimen tebliğ olunur efendim. Fi zilhicce sene 330 ve fi 20 teşrinisani sene 328”

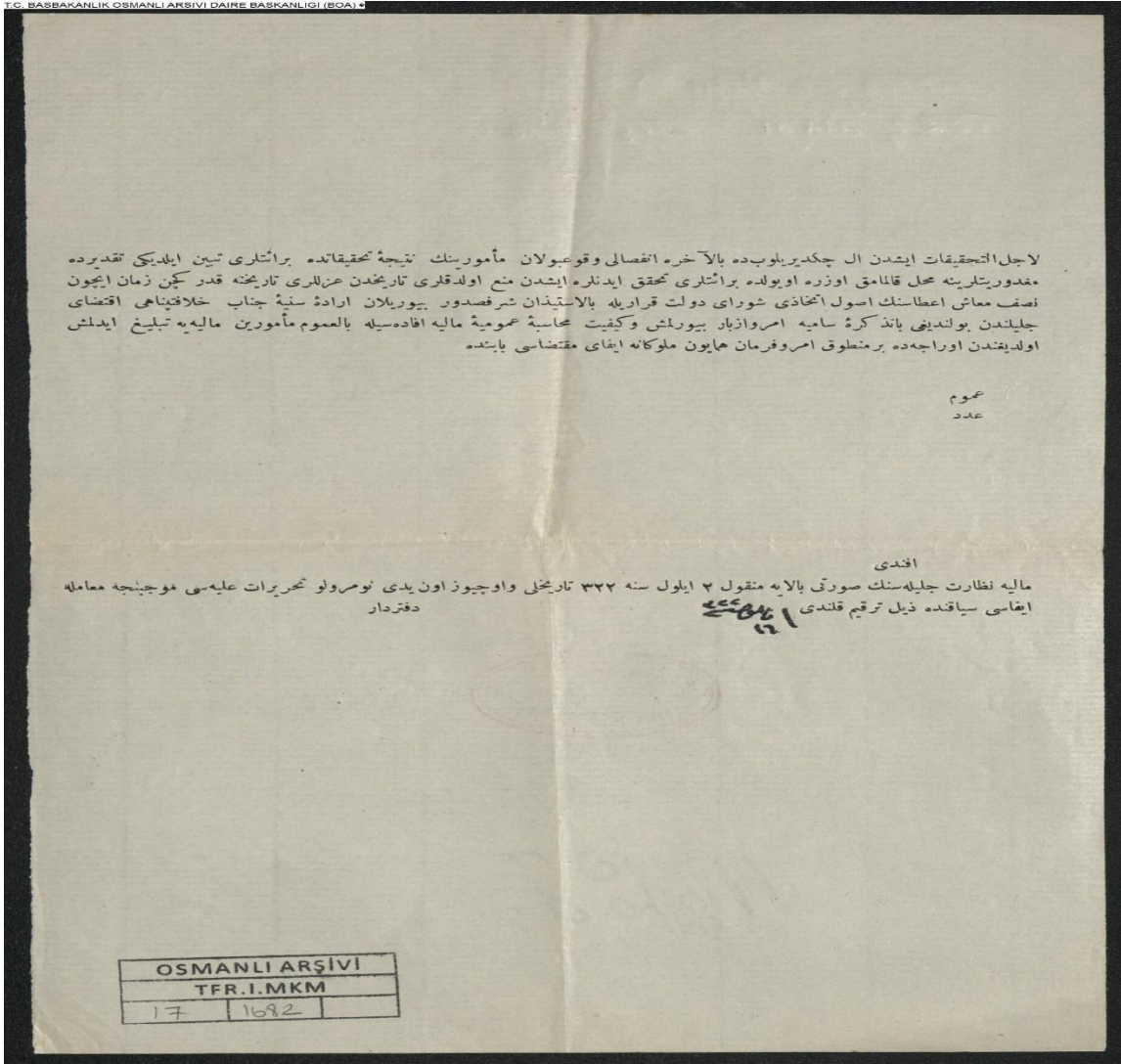
Dahiliye Nazırı namına

Müsteşar

Söz konusu belgede, fiilleri sebebiyle yasal tahkikat yapılan memurların bu tahkikat sonucunda bir cezaya çarptırılmaması sadece idari olarak tecziye edilmeleri durumunda mahkûm olan memurlara uygulandığı gibi birikmiş maaşlarının ödenmemesi şeklinde bir kararın verilemeyeceği, memurların işten el çektirildikleri süre boyunca ödenmeyen maaşlarının ita edilmesinin gerektiği ifade edilmektedir.

3.1.2. Tahkikat Nedeni ile İşten El Çektirilip de Sonradan İşten Ayrılanlardan Beraat Edenlere, İşten Men Olundukları Tarihten Azl Tarihlerine Kadar Geçen Süre İçin Yarım Maaş Tahsis Edilmesine Dair Maliye'nin Talimatı Konulu Belge

Bu belge, kanunî soruşturma nedeni ile işten el çektirilen ve sonrasında işten ayrılan kişilere, tahkikat neticesinde beraat etmeleri halinde işten el çektirildikleri tarih ile işten ayrıldıkları tarih arasındaki maaşlarının ödenmesine ilişkin Maliye'nin talimatını ihtiva etmektedir.



TFR.I.MKM.00017.01682.001

Arşiv Belgesi 2: Tahkikat Nedeni ile İşten Ayrılıp Beraat Eden Memurların Maaşları Konulu Yazı

Kaynak: BOA, TFR.I..MKM 17-1682 H-10-08-1324

Aşağıda söz konusu belgenin transkripsiyonu yer almaktadır.

“Li-eclit-tahkikat işten el çektirilip de bilahare infisali vuku bulan memurinin netice-i tahkikatta beraatleri tebeyün eylediği takdirde mağduriyetlerine mahal kalmamak üzere o yolda beraatları tahakkuk edenlere işten men oldukları tarihten azilleri tarihine kadar geçen zaman için nısf-ı maaş itasının usul ittihazı şurayı devlet kararıyla bil-istizan şerefsudur buyurulan irade-i seniye-i cenab-ı hilafetpenahi iktizayı celilinden bulunduğu bâ-tezkire-i sâmiye emir ve izbar buyurulmuş ve keyfiyet muhasebe-i umumiye-i maliye ifadesiyle bilumum memurin-i maliyeye tebliğ edilmiş olduğundan oraca da ber-mantuk emir ve ferman-ı hümayun mülükane ifayı muktezası babında.

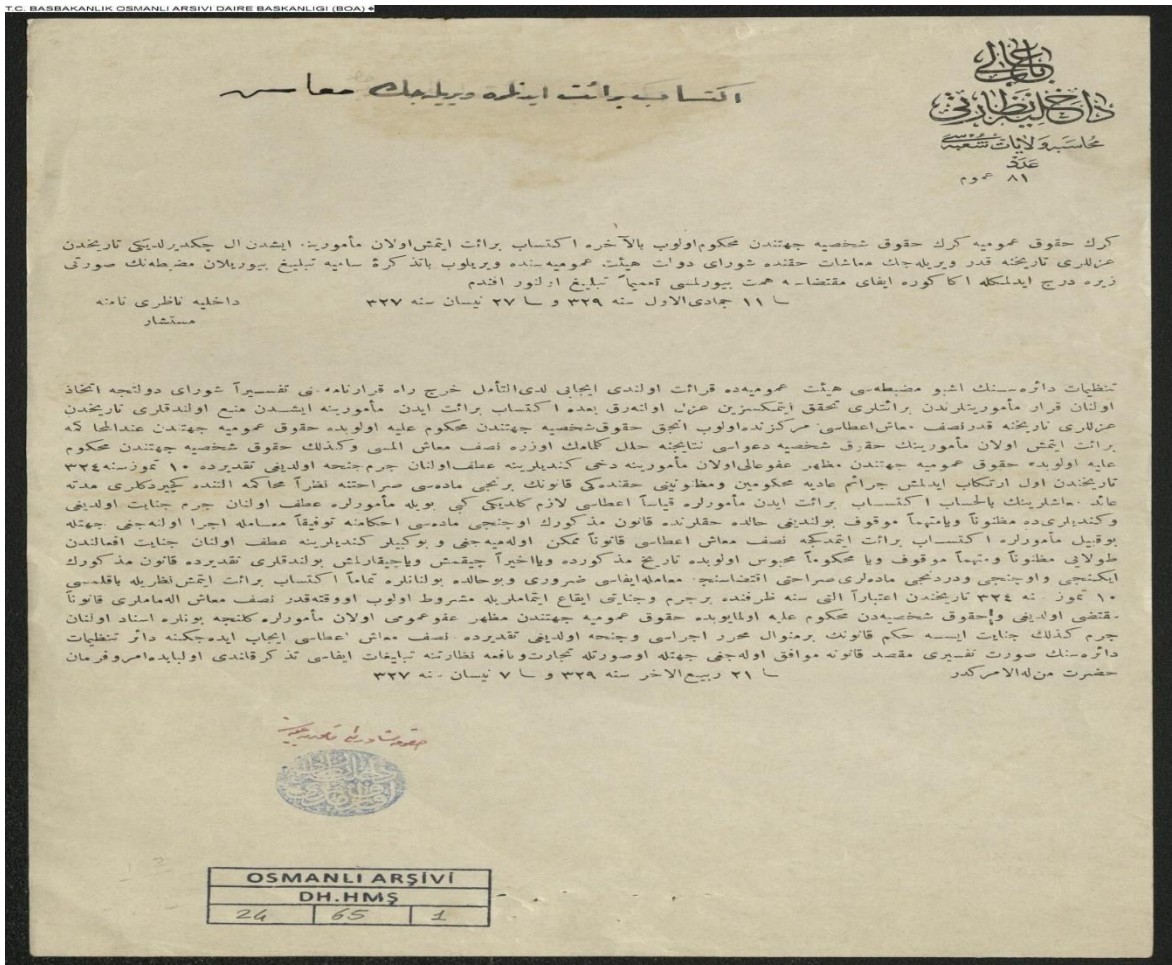
Maliye nezaret-i celilesinin sureti balaya menkul 2 Eylül sene 322 tarihli ve üç yüz on yedi numaralı tahrirat-ı aliyyesi mucibince muamele ifası siyakında zeyl terkim kılındı.
Fi 16 mayıs sene 322”

Defterdar.

Transkripsiyonu yapılan belgede, haklarında açılan soruşturma sebebiyle işten el çektirilen ve ayrıca memurlukları da sona eren kişilerden soruşturma neticesinde üzerlerine atılı suçlardan beraat edenlere mağduriyetlerini gidermek amacıyla işten el çektirildikleri tarih ile memurluklarının sona erdiği tarih aralığında işleyen maaşlarının yarısının ödenmesi gerektiği ifade edilmektedir.

3.1.3. Umumi ve Şahsi Hukuktan Dolayı Mahkûm Olup Bilahare Beraat Eden Memurine İşten El Çektirildiği Andan İtibaren Maaşının Verilmesi Konulu Belge

Bu belge haklarında kamu davası veya şahsi hak davası açılmış olan ve mahkeme neticesi beklenmeksizin memuriyetten çıkarılan kişilerin maaşlarının nasıl ödeneceğini ihtiva etmektedir.



DH.HMŞ.00024.00065.001

Arşiv Belgesi 3: Umumi ve Şahsi Hukuktan Dolayı Mahkûm Olup Beraat Eden Memurların Maaşları Konulu Yazı

Kaynak: BOA, DH.HMŞ. 24-65, H-21-04-1329

Aşağıda söz konusu belgenin transkripsiyonu yer almaktadır.

“Gerek hukuk-i umumiye gerek hukuk-i şahsiye cihetinden mahkûm olup bilahare iktisab-ı beraat etmiş olan memurine işten el çektirildiği tarihten azilleri tarihine kadar verilecek maaşat hakkında şurayı devlet heyet-i umumiyesinde verilip ba-tezkire-i samiye tebliğ buyurulan mazbatanın sureti zîre derc edilmekle ona göre ifay-ı muktezasına himmet buyurulması tamimen tebliğ olunur efendim.

Fi 11 cemazülevvel sene 329 ve fi 27 nisan sene 327

Dahiliye nazırı namına müsteşar

Tanzimat Dairesi'nin işbu mazbatası heyet-i umumiyede kıraat olundu icabı ledetteemmül harcırah kararnamesini tefsiren şurayı devletce ittihaz olunan karar memuriyetlerinden beraatleri tahakkuk etmeksizin azl olunarak badehu iktisab-ı beraat eden memurine işten men olundukları tarihten azilleri tarihine kadar nisf-ı maaş itası merkezinde olup ancak hukuk-u şahsiye cihetinden mahkum-ı aleyh olup da hukuk-u umumiye cihetinden indelmuhakeme beraat etmiş olan memurinin hukuk-i şahsiye davası netayicine haleb gelmemek üzere nisf-ı maaş alması ve kezalik hukuk-i şahsiye cihetinden mahkum-i aleyh olup da hukuk-i umumiye cihetinden mazhar-ı afv-ı ali olan memurine dahi kendilerine atf olunan cürm-i cünha olduğu takdirde 10 temmuz sene 324 tarihinden evvel irtikab edilmiş ceraim-i âdiyye-i mahkumin ve maznunini hakkındaki kanunun birinci maddesi sarahatine nazaran muhakeme altında geçirdikleri müddete ait maaşlarının bi'l-hesab iktisab-ı beraat eden memurlara kıyasen itası lazım geldiği gibi böyle memurlara atf olunan cürm-i cinayet olduğu ve kendileri de maznunen ve müttehemen mevkuf veya mahkumen mahpus olup da tarih-i mezkurda veya ahiren çıkmış veya çıkarılmış buldukları takdirde kanun-u mezkurun ikinci ve üçüncü ve dördüncü maddeleri sarahati iktizasınca muamele ifası zaruri ve bu halde bulunanlara tamamen iktisab-ı beraat etmiş nazarıyla bakılması 10 temmuz sene 324 tarihinden itibaren altı sene zarfında bir cürüm ve cinayeti ikâ etmemeleriyle meşrut olup o vakte kadar nisf-ı maaş alamamaları kanunen muktezi olduğu ve hukuk-i şahsiyeden mahkum-u aleyh olmayıp da hukuk-i umumiye cihetinden mazhar afv-ı umumi olan memurlara gelince bunlara isnad olunan cürüm kezalik cinayet ise hükm-ü kanunun berminval-i muharrer icrası ve cünha olduğu takdirde nisf-ı maaş itası icap edeceğine dair tanzimat dairesinin suret-i tefsiri maksad-ı kanuna muvafık olacağı cihetle o suretle ticaret ve nafia nezaretine tebligat ifası tezekkür kılındı ol babda emr ü ferman hazreti men lehül emrindir. Fi 21 rebüü-l ahir sene 329 ve fi 7 nisan sene 327”

Transkripsiyonu yapılan belgede, memurlardan haklarında kamu davası veya şahsî hak davası açılanlardan dava neticelenmeden evvel kamu görevinden çıkarılanların maaşları ile ilgili bir karara yer verilmektedir. Kamu davasından veya şahsî hak davasından beraat edenlerin maaşlarının ödenmesi konusunda davanın niteliğine göre ayrı değerlendirmeler sunulmaktadır. Buna göre ilgili belgenin içeriğinden;

- Şahsî hak davasından mahkûm olup kamu davasından beraat eden memurlara yarım maaş ödenmesinin gerektiği,

- Yine şahsî hak davasından mahkûm olup kamu davası yönüyle affa uğrayanların cinayetten hafif kabahatten ağır bir suçla isnat edilmeleri halinde beraat edenler gibi maaşlarının ödenmesinin icap ettiği,
- Affa uğrayan memurlardan cinayet suçuyla mahkûm olup mezkûr tarihte veya önceden hapisten çıkan kişilere beraat etmiş nazarı ile bakılabilmemesinin 10 Temmuz 324 tarihinden itibaren altı sene boyunca bir cürüm veya cinayet işlememelerine bağlı olduğu ve o tarihe kadar yarım maaş almamalarının kanunen gerekli olduğu,
- Şahsi hak davasından aleyhinde bir mahkûmiyet olmayıp kamu davası açısından genel affa uğrayan memurların cinayet suçuyla suçlanması durumunda kanun hükmünün yazıldığı biçimde uygulanması gerektiği,
- Şahsi hak davasından aleyhinde bir mahkûmiyet olmayıp cinayetten hafif bir suçla suçlanan ve kamu davası açısından genel affa uğrayan memurlara ise yarım maaş ödenmesinin kararlaştırıldığı anlaşılmaktadır.

3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Adli muhasebecilik faaliyetleri kapsamında memurlar veya işçiler hakkında çeşitli tedbirlere veya yaptırımlara başvurulabilmektedir. Müfettişler veya iç denetçiler tarafından yürütülen inceleme veya soruşturma çalışmaları sırasında denetim görevinin sağlıklı olarak yerine getirilmesi amacıyla personel hakkında işten el çektirme kararı verilebilmektedir. İşten el çektirme tedbiri 657 sayılı kanunda görevden uzaklaştırma adı ile yer almakta olup bu yasal düzenleme ile yetki, süre ve görevden uzaklaştırılan personelin mali ve sosyal hakları bakımından belirli hükümler getirilmiştir. Ayrıca söz konusu uygulamaya bankaların teftiş kurulu yönetmeliklerinde ve çeşitli şirketlerin toplu iş sözleşmelerinde de rastlanmaktadır.

Çalışmada incelenen arşiv belgeleri, işten el çektirme tedbirinin kamu görevlileri hakkında alınan tedbirlerden birisi olarak Osmanlı Devleti'nde de uygulandığını işaret etmektedir. Bu yönüyle bir adli muhasebecilik müessesesi olarak işten el çektirmenin uzun bir tarihsel arka plana sahip olduğu görülmektedir. Osmanlı Devleti'nde memurlar için uygulanan bu tedbirin, zaman içinde bankalara ve diğer kurumsal şirketlere de yayılarak kapsamının genişlediği görülmektedir. Dolayısıyla köklü bir tarihi zemine sahip olan işten el çektirme tedbiri, bugün de kamu kurumları, kamu bankaları ve özel bankalar ile muhtelif şirketler açısından işlevini korumaktadır.

Osmanlı Devleti'nde, işten el çektirilen memurların sadece idari bir cezayla tecziye edilmeleri ve yasal olarak bir cezaya çarptırılmamaları şartıyla görevden uzaklaştırıldıkları zaman zarfında biriken maaşlarının ödendiği görülmektedir. Bunun yanında işten el çektirilen ve sonrasında memuriyeti sona eren kamu görevlilerinin de kanuni tahkikat neticesinde beraat etmesi halinde bu kişilere işten el çektirildikleri tarih ile memuriyetten ayrılma tarihleri arasında kapsayan dönem için biriken maaşlarının yarısının ödendiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Osmanlı'da memurların görevden uzaklaştırıldıkları süre zarfında maaşlarının ödenmeye devam etmediği ancak yasal soruşturma neticesinde suçsuz bulunanlara biriken maaşlarının ödendiği müşahade edilmektedir. 657 sayılı kanunda ise memurun gözaltına alınması veya

tutuklanması sebebiyle görevden uzaklaştırıldığı zaman zarfında dahi maaşının üçte ikisinin ödenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Memurun suçsuz bulunması durumunda işten el çektirme tedbiri süresince kesilen maaş da kendilerine ödenmektedir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 38. maddesine göre de iş sözleşmesi veya toplu sözleşmede belirtilen sebepler dışında işçinin ücretinin kesilemeyeceği düzenlenmiş olup bu hususun görevden uzaklaştırılan personel için de geçerli olduğu ifade edilebilir. İncelenen belgelerde işten el çektirme uygulamasının Osmanlı Devleti'nde belli bir süre ile sınırlı olarak gerçekleştirildiğine ilişkin bir ifadeye rastlanmamıştır. İşten el çektirme tedbiri günümüzde ise geçici olarak ve belli bir süre ile sınırlı olarak uygulanmaktadır.

KAYNAKÇA

- 4857 Sayılı İş Kanunu (2003, 22 Mayıs). Resmi Gazete No: 25134.
- 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu (1965, 14 Temmuz). Resmi Gazete No: 12056.
- Baysal, M. (2016, 13 Ekim). İşçinin Görevden Uzaklaştırılması Mümkün mü? Erişim adresi: <https://mustafabaysal.com/iscinin-gorevden-uzaklastirilmasi-mumkun-mu/>
- Etibank Bankacılık A.O. Teftiş Kurulu Yönetmeliği (1994, 7 Ağustos). Resmi Gazete No: 22014.
- Hava-İş Sendikası (2019). *Hava-İş Sendikası & THY A.O. 26.Dönem İşletme Toplu İş Sözleşmesi Teklifi*. <https://katalog.devletarsivleri.gov.tr/Sayfalar/Default.aspx>
- Linder Myers Solicitors (LMS) (2016). *Workplace suspensions (misconduct) A guide for employers*. Erişim adresi: <https://www.lindermeyers.co.uk/wp-content/uploads/2016/03/Workplace-Suspensions.pdf>
- Mülayim, B. O. (2021). İş Sözleşmesine Disiplin Kurulu Kararı ile Son Verilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (46), 327-354.
- Örücü, E. (1966). Disiplin Cezaları 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu Sistemi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 32(2-4), 782-823.
- Singleton, T. W. ve Singleton A. J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting* (Vol. 11). John Wiley & Sons.
- Singleton, T. W., Singleton, A. J., Bologna, G. J., & Lindquist, R. J. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. John Wiley & Sons.
- Sümerbank Holding A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliği (1991, 21 Haziran). Resmi Gazete No: 20843.
- Süzek, S. (2011). İş Hukukunda Disiplin Cezaları. *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 2011/1 (28), 9-18.
- Toyran, F. (1990). *Bankaların İç Denetiminde Banka Teftiş Kurulları ve Denetim Düzeninin Değerlendirilmesi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Para-Banka Bölümü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı Osmanlı Arşivi (BOA), Dahiliye Nezareti, DH.HMŞ., 25-1, H-03-01-1331
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı Osmanlı Arşivi (BOA), Dahiliye Nezareti, DH.HMŞ., 24-65, H-21-04-1329
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı Osmanlı Arşivi (BOA), Teftişat-ı Rumeli Evrakı (Rumeli Müfettişliği), TFR.I.MKM 17-1682 H-10-08-1324
- Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Teftiş Kurulu Yönetmeliği (1990, 22 Mart). Resmi Gazete No: 20469.

Türkiye Emlak Bankası A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliği (1993, 9 Ekim). *Resmi Gazete* No: 21723.

Türkiye Halk Bankası A.Ş. Teftiş Kurulu Yönetmeliği (1993, 21 Haziran). *Resmi Gazete* No: 21614.

Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. - Banka Finans ve Sigorta İşçileri Sendikası (2019). Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. 24. Dönem Toplu İş Sözleşmesi.

Türkşeker (2013). Şeker Sanayii ile Şeker-İş Arasında Yapılan 25. Toplu İş Sözleşmesi (2013-2015).

Yurtsever, G. (2009). *Teftiştten İç Denetime Banka Müfettişliği*. Türkiye Bankalar Birliği, İstanbul.