



Oktaf Güvemli Accounting and
Financial History Foundation
(MUFTAV)

SAYI/ISSUE:22

E-ISSN: 2651-3870

OCAK/JANUARY 2022

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

Balance Sheet Structures of National and Foreign Banks in Early Years of the Turkish Republic (1920-1930)

Celali Yılmaz

Development of Auditing in Turkey (1963-2020)

Samet Arslan

16. Yüzyılda Konverso Kadın Bir Banker: Dona Gracia Nasi Mendes ve Osmanlı Devleti ile İlişkileri

Cengiz Toraman, Elif Ulucenk

Five Decade Journey of Cost Accounting History Literature: A Review in Three International Accounting History Journals

Iffet Kesimli

19. Yüzyılda Avrupa ve Osmanlı İmparatorluğu'nun Tarım Politikalarının Muhasebe Defterleri zerinden Değerlendirilmesi

Nihal Cihan Temizer

Historical Development of Uniform Account Plans in Turkey (1923-1971)

Seda Yavuzaslan Söylemez



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: 12 Sayı / Issue: 22

Ocak / January 2022

Hakemli Dergi

Refereed Journal

Genel Yayın Yönetmeni ve Editör

Director and Editor in Chief

Prof. Dr. Batuhan GÜVEMLİ

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

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi

Accounting and Financial History Research Journal

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

Balance Sheet Structures of National and Foreign Banks in Early Years of the Turkish Republic (1920-1930).....	1 - 18
<i>Celali Yılmaz</i>	
Development of Auditing in Turkey (1963-2020)	19 - 38
<i>Samet Arslan</i>	
16. Yüzyılda Konverso Kadın Bir Banker: Dona Gracia Nasi Mendes ve Osmanlı Devleti ile İlişkileri	39 - 52
<i>Cengiz Toraman / Elif Ulucenk</i>	
Five Decade Journey of Cost Accounting History Literature: A Review in Three International Accounting History Journals.....	53 - 78
<i>Iffet Kesimli</i>	
19. Yüzyılda Avrupa ve Osmanlı İmparatorluğu'nun Tarım Politikalarının Muhasebe Defterleri Üzerinden Değerlendirilmesi	79 - 96
<i>Nihal Cihan Temizer</i>	
Historical Development of Uniform Account Plans in Turkey (1923-1971)	97 - 124
<i>Seda Yavuzaslan Söylemez</i>	
<i>Sayı Dosyası</i>	
<i>Prof.Dr. H. Kamil Büyükmirza ile Söyleşi</i>	125 - 155

BALANCE SHEET STRUCTURES OF NATIONAL AND FOREIGN BANKS IN EARLY YEARS OF THE TURKISH REPUBLIC (1920-1930)*

Celali Yılmaz¹

ABSTRACT

Joint stock companies and banks in the Ottoman Empire were mostly driven by foreign capital and European corporate knowledge. The constitutional and progressive governments of the Second Constitutional Era (1908-1918) tried to impose on the country the principle of nationalizing the labor and capital movements. In the Republican era, it became possible to regulate labor and capital movements according to Western law. The 1920's was a period of great transformations for Turkey, for both politically and economically. After the establishment of the Republic in the first half of the decade, the second half of the 20's was also a great period of the "Roaring 20's" period for Turkish Economy. But it didn't last long. The Great Depression, which started in 1929, brought great difficulties for the Turkish Economy and banks in the 1930s.

Although there are extensive studies on the Turkish banking sector after the 1930s, it is difficult to find relevant studies on the period before 1929. One reason for this is that the sources before 1928 were written in Ottoman letters. But the main reason is the fact that most of the national banks were newly established in the 1920s and the financial services were at a primitive level.

The aim of this study is to summarize the operational results of the early banks of the Turkish Republic in the Roaring 20's. The financial statements of local and foreign banks operating in Turkey in the first decade of the Republic are consolidated and analyzed. This period also provides a summary of the balance sheet structures of Turkish banks on the eve of the Great Depression of 1929.

Keywords: Turkish banks (1920-1930), banks balance sheets, Roaring 20's, Great Depression.

Jel Code: G21, N84.

* This is the improved version of the paper submitted to the 2nd International Congress on Accounting and Finance History, Trabzon, Turkey, 2021.

¹ Prof.Dr., Istanbul Medeniyet University, Faculty of Political Sciences, celali.yilmaz@medeniyet.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2767-1149.

Atıf (Citation): Yılmaz, C. (2022). Balance Sheet Structures of National and Foreign Banks in Early Years of the Turkish Republic (1920-1930). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(22), 1-18.

CUMHURİYETİN İLK YILLARINDA MİLLİ VE YABANCI BANKALARIN BİLANÇO YAPILARI (1920-1930)

ÖZ

Osmanlı İmparatorluğu'nda anonim şirketler ve bankalar çoğunlukla yabancı sermaye ve Avrupa şirket bilgisi tarafından yönlendirildi. İkinci Meşrutiyet Dönemi (1908-1918) anayasal ve ilerici hükümetleri, ülkeye emek ve sermaye hareketlerinin millileştirilmesi ilkesini yerleştirmeye çalıştılar. Ancak iş hayatının Batı hukukuna göre düzenlenmesi Cumhuriyet döneminde mümkün olmuştur. Türkiye için 1920'ler hem siyasi hem de ekonomik açıdan büyük bir dönüşüm dönemidir. İlk yarısında Cumhuriyetin kuruluşundan sonra, 20'li yılların ikinci yarısı, Türkiye Ekonomisi için de bir "Kükreyen 20'ler" dönemi olmuştur. Ancak bu parlak dönem uzun sürmedi. 1929'da başlayan Büyük Buhran, 1930'larda Türkiye Ekonomisi ve bankalar için büyük sıkıntılar getirdi.

Türk bankacılık sektörünün 1930'lardan sonrası için ilgili kapsamlı araştırmalara rastlamakla birlikte, 1929 öncesi döneme ait çalışmalar azdır. Bunun bir nedeni, 1928 öncesi kaynakların Osmanlı harfleriyle yazılmış olmasıdır. Ancak asıl sebep, ulusal bankaların bazılarının 1920'lerde henüz kurulmuş olması ve finansal hizmetlerin ilkel düzeyde olmasıdır.

Bu çalışmanın amacı, Kükreyen 20'ler döneminde Türkiye Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren bankaların operasyonel sonuçlarını özetlemektir. Cumhuriyet döneminin ilk on yılında Türkiye'de faaliyet gösteren yerli ve yabancı bankaların mali tabloları konsolide edilerek incelenmiştir. Bu dönem aynı zamanda 1929 Büyük Buhranı arifesinde Türk bankalarının bilanço yapılarının da bir özetini sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk bankaları (1920-1930), Banka bilançoları, Kükreyen 20'ler, Büyük Buhran.

Jel Kodu: G21, N84.

1. INTRODUCTION

Joint stock companies operating in Turkey in early 20th century were classified as banks, industrial companies, mining companies, trading companies, public companies and insurance companies. In this study, only the domestic and foreign banks established before the Great Depression of 1929 and operating in Turkey in the 1920's were examined. The 1920s was a period of dramatic transformations in the political regime and banking sector in Turkey. During this period, many public and privately owned local banks were established. On the other hand, the foreign banks that had dominated the sector until then quickly lost their power. In this study, we consolidated all of the operating banks' financial statements and have examined the details to reach a conclusion of the numbers as of 1929, which is starting year of the Great Depression.

2. GENERAL ECONOMIC ENVIRONMENT AND TURKISH BANKS IN 1920'S

The “National Economy Policy” of the Committee of Union and Progress which is implemented during the 1908-1918 period is continued during the Republican period. The National Economy Policy was basically a policy of encouraging Muslim-Turkish elements in financial sector and commercial activities. The most obvious indicator of the efforts of the Committee of Union and Progress in this direction was the establishment of the National Reputation Bank (Ökçün, 1975: p. 462). The National Reputation Bank was established in 1916 with the aim of changing the current economic order of the Committee of Union and Progress and realizing the industrialization step through loans. Between 1909 and 1918, 15 banks (five with foreign capital) were established in Istanbul and 11 banks in Anatolia. According to the data for this period, it is stated that the banks in Istanbul carry out all banking transactions and the banks in Anatolia are mostly local merchant organizations. (Keyder, 1993: s. 139)

In order to create a national industrial sector with the effect of nationalist policies during the Second Constitutional Monarchy period, the Law on Incentive Industry was adopted in 1913 to encourage industrial investments, as well as banking activities. This law also implemented and revised by the government of the Republic of Turkey in 1927 and was re-enacted. The industrial activities of the pre-Republic period remained limited. In 1915, the number of industrial enterprises was only 255, and 72 of which have been established after 1908. Industrial facilities were heavily dependent on the import activities, even in areas dominated by the Ottoman economy, which is largely composed of the textile and food industries.

While the Republic was established, there was literally no sector in the national economy that could be considered as national, except for a few factories. According to the 1923 data, which is the founding year of the Republic, there were about 20,000 industrial workers in 386 workplaces with manufacturing characteristics rather than industrial production, and a large proportion of basic supplies and a significant amount of clothing were imported. Due to these deprivations in the early periods of the Republic, import requirements were also high. According to the 1923 data, imports amounted to 145 million and exports amounted to mere 85 million (Cem, 1975: pp. 284-286). In such conditions, to create a national economy, it was deemed necessary to create a bourgeoisie class consisting of indigenous elements that would initiate the process of industrialization and the national banks that will provide this financing. (Ahmad, 1996: p. 167)

The need for the development of a national banking sector was formally expressed for the first time at the Izmir Economic Congress of 1923 (Artun, 1983: p.52). After the congress, a new regulation has been introduced to Ziraat Bank and the paid in capital and activities of the bank were expanded. In accordance with the decision to establish a commercial bank in which national business will be supported, İşbank was established in 1924, and the Industrial and Mining Bank was established in 1925 as a result of the decision to establish an industrial investment bank (Artun, 1983: p. 42).

The banks operating in Turkey in 1924 were 17 foreign banks, the National Reputation Bank, Ziraat Bank and 16 small Turkish banks. The largest bank in terms of deposit size was the Ottoman Bank. Other major foreign banks were the National Bank and the Bank of Thessaloniki Turkey. According to Keyder (1993), Turkish banks were generally successful in the 1920s, but the activities of foreign banks were not fully taken over. During this period, *Ziraat* and *İş Bank*'s gained deposits at increasing rates, and the total deposit rate in Turkish banks increased 8-fold between 1924-1929. (Keyder, 1993: pp. 140-145).

According to the proportional distribution of domestic and foreign banks in 1923, 59.7% of the savings deposits were collected through national banks and 40.3% through foreign banks. In following years, this proportions have been changed dramatically. According to 1932 data, these ratios were realized as 94.6% at the national level and the deposit rate of foreign banks decreased to 5.4%. A similar change also observed in the number of depositors. In 1923, the rate of domestic/foreign depositor was 3184/4874, while in 1932 the same rate of depositor was 116407/2873. Based on these data it is seen that the activities of national banks provide significant improvement (Artun, 1983: p. 45).

Even though the dramatic proportional developments in the field of national banking, it is difficult to say that Turkish merchants and industrialists could easily find loans between 1920-1929. Banks preferred foreign merchants who gave more confidence in the process of obtaining credit. For this reason, the financial alternatives of Turkish merchants has more difficult conditions than the situation of Turkish industrialists. (Keyder, 1993: pp. 146-147).

The period of 1923-1929 has been a period of liberal economic programs were adopted. But its liberal expression does not necessarily mean that it is not state intervention. In this period, the common denominator in the economic policies towards the construction of the economy is a market-oriented system that also includes state interventionism and regulation (Kocabaşoğlu et al., 2001: p. 3). The economic policy of the establishment period of 1923-29 was named as "national economy" and it was aimed to provide the national capital accumulation necessary for economic recovery through the private sector. (Kocabaşoğlu et al., 2001: p. 18; Boratav, 2012: p. 39-40).

According to Kuruç (2011), the first principle adopted by the Republican regime was the consolidation of the state economy. From this point of view, as of 1924, it started to create a new ground in the economy. It is believed that the key to economic independence is a modern trade environment and domestic industry that will reduce import dependence. In this context, a series of new decisions have been implemented. Some of these decisions were implemented in the form of abolition of agricultural income tax called *âşâr*, and enacting the Civil Code, Business Code and Bankruptcy Laws (Kuruç, 2011: p. 268-273).

Undoubtly, 1929 is an important year worldwide, because it is the year of the Great Depression. But that year has an extra importance for Turkish economy. According to the Treaty of Lausanne, the remaining debts of the Ottoman Empire, which was approximately 85 million gold pounds, was going to be paid by Turkish Republic starting from 1929. According to Additional Trade Agreement signed with the Treaty of Lausanne, the Republic of Turkey

had blocked to increase the tariffs for five years. According to this tariff, the industrial sector was far from protected and 30-40% taxation was applied to agricultural consumption goods. As of 1929, while the Republic put into force its own customs regime, it also focused on determining new economic policies. As a result of the Great Depression, raw material prices fell much more than industrial product prices. As a raw material exporter and finished products importer, Turkey affected dramatically. In parallel with the decrease in the real purchasing power of exports, import capacity has contracted considerably. Banks were also affected negatively by the conditions of the economic crisis.

3. BANKS ESTABLISHED BEFORE 1929

As of 1929, 46 banks and 421 branches were actively in operation in Turkey:

Table 1: Banks and number of Branches as of 1929

	Bank	Year Established	Establishment place	Number of Branches
1	Emlak ve Eytam Bankası	1928	Ankara	2
2	İstanbul Emniyet Sandığı	1868	İstanbul	
3	T. Sanayi ve Maadin Bankası	1925	İstanbul	
4	Türkiye C. Ziraat Bankası	1888	Ankara	257
5	Adapazarı Türk Ticaret Bankası	1914	Adapazarı	15
6	Türkiye İş Bankası	1924	Ankara	28
7	Adapazarı Emniyet Bankası	1919	Adapazarı	2
8	Afyonkarahisar Terakki-i Servet Bank	1926	Afyon	
9	Akhisar Tütüncüler Bankası	1924	Akhisar	1
10	Aksaray Halk İktisat Bankası	1926	Aksaray	
11	Akseki Ticaret Bankası	1927	İzmir	3
12	Akşehir Bankası	1916	Akşehir	4
13	Bor Esnaf Bankası	1928	Bor	
14	Bor Zürra ve Tüccar Bankası	1922	Bor	
15	Denizli İktisat Bankası	1927	Denizli	
16	Eskişehir Bankası	1927	Eskişehir	
17	Elaziz İktisat Bankası	1929	Elazığ	
18	Emvali Gayrimenkule ve İkrizat Bank	1914	İstanbul	
19	Ermenek Ahali Bankası	1927	Ermenek	
20	İktisat Türk A.Ş	1920	İstanbul	
21	İstanbul Bankası	1911	İstanbul	
22	İstanbul Esnaf Bankası	1925	İstanbul	
23	İstanbul Küçük İstikrazat Sandığı	1923	İstanbul	
24	İzmir Esnaf ve Ahali Bankası	1928	İzmir	5
25	Karadeniz (Ltd. Şti.) Bankası	1928	Trabzon	
26	Karaman Çiftçi Bankası	1925	Karaman	1
27	Karaman Milli Bankası	1913	Karaman	
28	Kocaeli Halk Bankası	1927	İzmit	
29	Konya Ahali Bankası	1917	Konya	
30	Konya İktisadi Milli Bankası	1912	Konya	
31	Konya Türk Ticaret Bankası	1920	Konya	
32	Lüleburgaz Birlik Ticaret Bankası	1929	Lüleburgaz	

33	Manisa Bağcılar Bankası	1917	Manisa	1
34	Mersin Ticaret Bankası	1929	Mersin	
35	Milli Aydın Bankası	1914	Aydın	
36	Nevşehir Bankası	1927	Nevşehir	
37	Niğde Çiftçi ve Tüccar Bankası	1926	Niğde	
38	Şarki Karaağaç Bankası	1928	Ş. Karaağaç	
39	T. İmar Bankası	1928	İstanbul	
41	Trabzon (Tasarruf Ltd.) Bankası	1928	Trabzon	
42	Türk Ticaret Sanayi Bankası	1925	İstanbul	
43	Ürgüp Zürra ve Tüccar Bankası	1928	Ürgüp	
44	Üsküdar Bankası	1929	İstanbul	
45	Ottoman Bank	1863	İstanbul	75
46	Selanik Bankası	1888	İstanbul	9
	Other foreign banks' branches			18
	Total number of branches			421

Source: Tahsin-Saka (1930)

A- Local and Foreign Banks Operating in Turkey on the Eve of Great Depression

Domestic and foreign banks operating in Turkey as of 1929 are shown in the following Table 2 and Table 3, respectively. The tables indicates the registered and paid in capitals of the banks as well as profit (or loss) numbers of the previous three years (1927-1929).

As it is seen from the Table 2, as of the end of 1929, 35 domestic banks operating in Turkey. Although the Ottoman Bank is considered as a domestic bank, its shareholders are foreign (French and British partnership) and established in Paris. As a popular saying, only the name is Ottoman of that bank.

Ziraat Bankası (Agriculture), *Emlak ve Eytam Bankası* (Real Estate) and *Sanayi ve Maadin Bankası* (Industry and Mining) are state owned banks (shown italic in the table). Although T. İş Bankası does not belong to the state, it is more appropriate to consider it among state banks due to its ownership structure and close relationship with the government policies at that time. With a few exceptions, most of the other banks are local deposit banks with few branches. More than half of domestic banking capital belongs to the state banks. The share of the state banks in banking sector is even higher when we compare the profit figures. The table shows the dominance of the state banks in the domestic banking sector. Other local national banks also made profits in 1929 but as seen on the table, state banks were more profitable than privately owned competitors.²

² Banks do not have the numbers in 1927 or 1928 are newly established.

Table 2: Domestic Banks Operating in Turkey in 1929

	Title of Bank	Capital (TL)		Balance Sheet Profit (TL)		
		Registered	Paid in	1927	1928	1929
1	Adapazarı Türk Ticaret Bankası A.Ş.	1.000.000	1.000.000	124.000	119.714	150.964
2	Adapazarı Emniyet Bankası A.Ş.	200.000	200.000	-	18.826	46.389
3	Akhisar Tütüncüler Bankası A.Ş.	500.000	500.000	72.073	78.257	77.591
4	Akşehir Bankası T.A.Ş.	1.000.000	1.000.000	93.947	129.630	124.904
5	Aksaray Halk İktisat Bankası T.A.Ş.	100.000	29.885	4.231	5.726	9.537
6	Afyonkarahisar Terakkii Servet Bankası T.A.Ş.	100.000	100.000	-	16.343	17.304
7	Akseki Ticaret Bankası	250.000	250.000	16.143	60.779	45.340
8	Bor Zürra ve Tüccar Bankası	100.000	100.000	17.601	16.101	21.467
9	Denizli İktisat Bankası T.A.Ş.	250.000	180.000	8.992	28.779	32.712
10	Dersaadet Küçük İkrasat Sandığı T.A.Ş.	30.000	30.000	-	-	4.354
11	Elaziz Bankası T.A.Ş.	50.000	25.000	-	-	4.835
12	Eskişehir Bankası T.A.Ş.	500.000	159.119	-	16.164	26.464
13	Emniyet Sandığı	1.047.300	1.047.300	-	270.604	272.659
14	Ermenek Ahali Bankası T.A.Ş.	100.000	50.000	2.264	7.645	9.700
15	İktisat Bankası	90.000	90.000	9.444	14.300	22.500
16	İstanbul Esnaf Bankası T.A.Ş.	500.000	118.820	11.262	12.104	8.920
17	İzmir Esnaf ve Ahali Bankası T.A.Ş.	1.000.000	500.000	-	21.406	84.413
18	Manisa Bağcılar Bankası	300.000	192.275	-	28.470	19.415
19	Mersin Ticaret Bankası	100.000	50.000	-	-	2.420
20	Milli Aydın Bankası T.A.Ş.	100.000	100.000	6.748	15.210	19.553
21	Nevşehir Bankası T.A.Ş.	100.000	70.090	-	10.846	17.466
22	Niğde Çiftçi ve Tüccar Bankası	100.000	84.005	-	11.586	13.527
23	Kocaeli Halk Bankası T.A.Ş.	100.000	100.000	6.102	15.338	16.530
24	Konya T. Ticaret Bankası T.A.Ş.	500.000	100.345	10.999	11.567	16.473
25	Karaman Çiftçi Bankası T.A.Ş.	150.000	138.500	23.132	20.364	14.223
26	Türkiye İş Bankası	5.000.000	5.000.000	1.036.158	1.326.491	1.707.119
27	Emlak ve Eytam Bankası	20.000.000	6.588.061	-	551.934	791.259
28	İmar Bankası	1.000.000	246.000	-	19.631	32.333
29	T. Ticaret ve Sanayi Bankası	1.000.000	1.000.000	41.000	3.874	99.932
30	Ziraat Bankası	30.000.000	24.244.700	1.500.000	1.500.000	1.450.000
31	Selanik Bankası	2.469.135	2.469.135	168.017	416.101	463.135
32	Sanayi ve Maadin Bankası	6.679.654	6.679.654	744	177.251	244.690
33	Ürgüp Tüccar ve Zürra Bankası	20.000	17.641	-	-	4.345
34	Üsküdar Bankası	100.000	32.795	-	-	960
35	Ottoman Bank (British Pound)	10.000.000	5.000.000			
	Total TL	74.878.954	52.880.885	3.133.837	4.321.886	5.448.890
	GBP	10.000.000	5.000.000			

Source: Tahsin-Saka (1930)

When we look at the foreign banks, they are not as profitable as domestic ones in that period.

Table 3: Foreign Banks Operating in Turkey in 1929

	Title of Bank	1929 Activity Result (TL)	
		Profit	Loss
1	Dutch Mediterranean Bank	75.774	
2	Banka Franko Asiatic	448	
3	Bank General par de Commerce Etrange	5.499	
4	Bank Komerçiyale İtalyana	111.839	
5	The Commercial Bank of the Near East	1.838	
6	Deutsche Bank	96.527	
7	Deutsche Orient Bank	31.075	
8	American Ekspres Company Inkorprated		91.560
9	Banka Di Roma		34.084
10	Hristo Veloni Bank		20.139
11	Credit Lyonnais		75.439
12	Memaliki Şarkıye Fransız Bankası		16.547
13	Sosyalist Sovyet Cumhuriyetleri İttihadı		4.838
	Total Profit	323.000	
	Total Loss		242.607

Source: Tahsin-Saka (1930)

As can be seen from the Table 3, 13 foreign banks were active in Turkey in 1929. While seven of them made profits in that year, six of them closed the year with dramatic losses.

On the other hand, the profit figures of foreign banks are much smaller than those of domestic banks. In short, in the early years of the Republic, foreign banks which were the dominant figure of Ottoman period were quickly losing their power due to nationalism.

Political transformations are always accompanied by economic transformations. For this reason, many popular companies of the Ottoman period were liquidated in the first years of the republic. In that transition period some banks were inactive because of their liquidation process in 1929. Table 4 shows the list of national banks in liquidation process. In a couple of years, this list would become much longer due to Great Depression conditions.

Table 4: Banks in Liquidation Process in 1929

	Title of Bank	Paid in Capital (TL)	
		Inactive in 1930	In liquidation process in 1929
1	Emlak ve İkrizat Bankası	100.000	
2	Turkish Persian Bank (Türkiye – İran Bankası)	200.000	
3	Milli İktisat Bankası		1.500.000
4	Eskişehir Çiftçi Bankası		100.000

Source: Tahsin-Saka (1930)

In summary, as of 1929, the Turkish banking sector was dominated by local banks, particularly state owned banks. Foreign banks are not as profitable as others and they are losing their dominant power in the banking sector. This result was exactly the aim of the policies implemented by the national government.

Looking at the deposits numbers shows similar picture with the profitability and market dominance.

Table 5: Deposits of National Banks (as of 31 December 1929 and 1928)

	Title of Bank	Deposits (TL)		
		1929	1928	Difference
1	Adapazarı Türk Ticaret Bankası A.Ş.	1.606.516	1.145.712	451.804
2	Adapazarı Emniyet Bankası A.Ş.	153.106	-	153.106
3	Akseki Ticaret Bankası	119.320	-	-
4	Afyonkarahisar Terakkii Servet Bankası TAŞ	44.745	10.500	34.235
5	Aksaray Halk İktisat Bankası T.A.Ş.	24.189	-	-
6	Akşehir Bankası T.A.Ş.	223.444	133.550	89.894
7	Akhisar Tütüncüler Bankası A.Ş.	139.322	208.245	-69.113
8	Bor Zürra ve Tüccar Bankası	4.433	4.599	231
9	Denizli İktisat Bankası TA.Ş.	-	-	-
10	Dersaadet Küçük İkrizat Sandığı T.A.Ş.	320.535	-	-
11	<i>Emlak ve Eytam Bankası</i>	8.099.740	8.258.883	-159.143
12	Elaziz Bankası T.A.Ş.	29.419	-	--
13	Eskişehir Bankası T.A.Ş.	159.148	133.350	25.738-
14	Ermemek Ahali Bankası T.A.Ş.	6.905	-	-
15	İktisat Bankası	292.422	218.909	73.513
16	İstanbul Esnaf Bankası T.A.Ş.	234.748	133.209	101.533
17	İzmir Esnaf ve Ahali Bankası T.A.Ş.	491.969	15.422	476.547
18	Manisa Bağcılar Bankası	130.900	-	130.900
19	Mersin Ticaret Bankası	9.399	-	9.399
20	Milli Aydın Bankası T.A.Ş.	66.125	-	66.125
21	Nevşehir Bankası T.A.Ş.	23.976	8.192	15.784
22	Niğde Çiftçi ve Tüccar Bankası	32.445	-	-
23	Kocaeli Halk Bankası T.A.Ş.	50.840	46.500	4.340
24	Konya Ahali Bankası	26.348	3.019	23.329
25	Konya İktisat-ı Mili Bankası	206.061	63.077	148.016
26	Konya T. Ticaret Bankası T.A.Ş.	12.341	4.315	8.116
27	Karaman Çiftçi Bankası T.A.Ş.	41.742	42.760	-1.018
28	Karaman Milli Bankası	5.026	4.599	527
29	<i>Türkiye İş Bankası</i>	43.739.655	32.588.898	9.150.756
30	<i>Ziraat Bankası</i>	55.329.156	27.974.000	27.357.158
31	T. İmar Bankası	202.043	-	202.043
32	T. Ticaret ve Sanayi Bankası	722.408	-	702.408
33	Selanik Bankası	13.707.164	12.782.924	924.235
34	Üsküdar Bankası	5.827	-	-
35	Ürgüp Tüccar ve Zürra Bankası	9.488	-	-
	Total	126.256.907	82.480.668	43.776.239-

Source: Tahsin-Saka (1930)

As can be seen from the Table 5, deposits of domestic banks increased by 53% in 1929, the year of the Great Depression, compared to the previous year. This rate of increase is more than five times larger than the inflation rate of the period. That means increases in deposits were quite high in real terms. Only three of the banks in the list have been decreased their deposits compared to the previous year. In the table, some banks do not have deposits in the previous

year, because they were newly established. Some of the data could not be provided, but the market share of those banks were insignificant.

At that period, State owned banks constitute 80% of the deposits in the domestic banking sector. Most of the increased deposits stemmed from the dramatic increase in the deposits of state banks. In particular, *Ziraat* and *İş Bank* have increased their deposit capacity by more than 37 million TL compared to the previous year.

Apart from the above national banks, undoubtedly there were some domestic savings in foreign banks as well. However, it is not possible to determine the actual deposit figures of foreign banks in that period. Those available data from the bank deposit numbers of branches in Turkey are shown in the following table.

Table 6: Deposits of Foreign Banks' Branches in Turkey (31 December 1929)

	Title of Bank	Total Deposit (TL)
1	American Express Company Inc.	3.874.763
2	Bank Franko- Azıyatık	110.400
3	Banka Komerçiyale İtalyana	1.909.734
4	The Commercial Bank of the Near East	632.061
5	Hrissoveloni Bank	123.688
6	Credit Lyonnais	1.077.849
7	Memalıklı Şarkıyye Fransız Bankası	5.696.864
	Total	13.415.872

Source: Tahsin-Saka (1930)

As can be seen from the Table 6, seven foreign banks operating in Turkey in 1929 have total deposits of about TL 13 million. In other words, foreign banks share in total deposits is up about 10% of the national banks. However, it should be noted that the deposit amount of *Ottoman Bank*, the largest foreign and *de facto* central bank of the country, is not included in this figure. After the establishment of the Central Bank of the Republic of Turkey (CBRT) only one year later, in 1930, the Ottoman Bank will lose its central bank function and its share in the banking sector will start to decline continuously.

In Turkey first quarter of the 20th century was a period that the concepts such as national economy, national banking and national deposits were extremely popular. The idea that national deposits should be deposited with national banks were dominant perception in the society. While the crisis of 1929 raised financial security concerns on the one hand, it also elevated the idea of protecting national banks and companies against international competition.

This increase in deposit amount in national banks also indicates the increase in commercial loans. As the banks that increase the deposit volume were state banks, these banks were the ones that provide the majority of the loans. In other words, decisions of to who and to which sectors commercial and investment loans will be granted is under the clear control of the government.

4. COMMERCIAL PAPERS

In accordance with the commercial practices of the period, commercial loans were mostly given by discounting the commercial papers. Commercial loans are also available on the forms of securities, bill of lading or in current accounts, but were not widespread. Using credit with current account were an opportunity that only very large companies can benefit from. Securities and loans with bill of lading were also available but more expensive. In short, commercial loans were basically based on commercial bills at that time. The total size of national banks' commercial loan wallets can provide an idea for commercial credit volume of the period.

Table 7: National Banks' Commercial Loan Wallets (31.12.1929)

	Title of Bank	Discount Bills Wallet (TL)		Title of Bank	Discount Bills Wallet (TL)
1	Adapazarı Türk Ticaret Bankası A.Ş.	2.181.898	18	Konya İktisat-ı Milli Bankası	65.266
2	Adapazarı Emniyet Bankası A.Ş.	131.201	19	Konya Ahali Bankası	21.500
3	Akseki Ticaret Bankası	387.121	20	Konya T. Ticaret Bankası T.A.Ş.	43.100
4	Akşehir Bankası T.A.Ş.	344.695	21	Karaman Milli Bankası	56.737
5	Aksaray Halk İktisat Bankası T.A.Ş.	59.244	22	Karaman Çiftçi Bankası T.A.Ş.	117.837
6	Akhisar Tütüncüler Bankası A.Ş.	444.512	23	Kocaeli Halk Bankası T.A.Ş.	133.481
7	Afyonkarahisar Terakkii Servet Bankası T.A.Ş.	173.130	24	Karadeniz Bankası	91.970
8	Bor Zürra ve Tüccar Bankası	104.194	25	Trabzon Bankası	122.039
9	Emlak ve Eytam Bankası	663.305	26	Eskişehir Bankası T.A.Ş.	278.855
10	İktisat Bankası	433.198	27	Elaziz Bankası T.A.Ş.	53.040
11	İstanbul Esnaf Bankası T.A.Ş.	100.405	28	Ermeneke Ahali Bankası T.A.Ş.	21.717
12	İzmir Esnaf ve Ahali Bankası T.A.Ş.	569.232	29	Türkiye İş Bankası	10.161.167
13	Mersin Ticaret Bankası	20.102	30	Zıraat Bankası	20.298.013
14	Manisa Bağcılar Bankası	46.010	31	Selanik Bankası	3.220.448
15	Milli Aydın Bankası T.A.Ş.	19.591	32	İmar Bankası	140.942
16	Nevşehir Bankası T.A.Ş.	85.695	33	Üsküdar Bankası	23.757
17	Niğde Çiftçi ve Tüccar Bankası	62.336	34	Ürgüp Tüccar ve Zürra Bankası	27.792
				Total	40.552.358

Source: Tahsin-Saka (1930)

As can be seen from the Table 7, approximately one third of the deposits in the national banks were extended as loans against commercial notes. T. İşbank's commercial credits portfolio is proportional to the size of deposits in the bank and is increasing significantly. Established in 1924, T. İş Bank had a faster growth rate than any other competitor in the banking sector and by the end of the 1920's reached the market dominance in commercial credits. Especially after 1927, the taken over of the *Osmanlı İtibar-ı Milli Bankası* facilitated the dominance of T. İş Bank in the sector. The following table shows the growth rates of deposits and commercial notes in the years following the establishment of T. İş Bank.

Table 8: T. Isbank's Deposit and Commercial Papers Portfolio (1926-1929)

Year	Deposits (TL)	Commercial Papers (TL)	Deposits Growth Rate (%)	Commercial Papers Growth Rate (%)	Deposit/Credit Ratio (%)
1926	14.247.289	2.055.174			14,43%
1927	23.907.200	3.778.875	67,80%	83,87%	15,81%
1928	34.558.888	8.131.429	44,55%	115,18%	23,53%
1929	43.739.655	10.161.167	26,57%	24,96%	23,23%
Total	116.453.032	24.126.645	46,31%	74,67%	19,25%

Source: Tahsin-Saka (1930) and our calculations

In the 1920s, the development of deposit and discount securities of Ziraat (Agricultural credit) Bank, the other big and long-established national bank of the sector, is as follows:

Table 9: T. Ziraat Bank's Deposit and Commercial Papers Portfolio (1924-1929)

Year	Deposits (TL)	Commercial Papers (TL)	Deposits Growth Rate (%)	Commercial Papers Growth Rate (%)	Deposit/Credit Ratio (%)
1924	2.881.000	1.355.000			47,03%
1925	5.445.000	4.304.000	89,00%	217,64%	79,04%
1926	17.168.000	5.502.000	215,30%	27,83%	32,05%
1927	22.599.000	12.752.000	31,63%	131,77%	56,43%
1928	27.974.000	11.472.000	23,78%	-10,04%	41,01%
1929	55.327.000	20.298.013	97,78%	76,94%	36,69%
Total	131.394.000	55.683.013	91,50%	88,83%	48,71%

Source: Tahsin-Saka (1930) and our calculations

As can be seen from the Table 8 and Table 9, before the 1929 economic crisis, which is coincided with to the first years of the national economic policies of the Republic, the deposits of two dominant banks of the sector and their discounted commercial papers volumes increased dramatically. In fact, *T. Isbank* was established exactly for this purpose. The performance of the *Ziraat Bank* which was established to provide agricultural credits to farmers is not less. *Ziraat Bank's* deposits were increased 20 times in only six years. The increase rate in commercial papers were also similar. These data is an indicator of the rapid development in the national economy. These results are also the early examples of the concentration of state's banks in the financial sector in Turkey in 20th century.

Dominance of Foreign Banks

By the end of 1920's foreign banks have lost their dominant role in the sector. Total commercial paper portfolio of foreign banks operating in Turkey in 1929, consist about half of the portfolio of Ziraat Bank and about only a quarter of national banks.

Table 10: Foreign Bank's Deposits and Commercial Papers Portfolio (31 December 1929)

	Bank	Discount Bills Wallet (TL)
1	American Express Company Inc.	1.260.827
2	Bahri Sefid Felemenk Bankası	1.532.084
3	Bank Franko- Aziyatik	172.751
4	Bank Jeneral par l� komers Etranje	1.247.197
5	Banka Komerçiyale İtalyana	2.041.004
6	Banko di Roma	579.225
7	The Commercial Bank of the Near East	220.794
8	Deutsche Bank	458.002
9	Hrissoveloni Bank	600.994
10	Credit Lyone	933.927
11	Memaliki Şarkıyye Fransız Bankası	2.693.981
12	Sosyalist Sovyet Cumhuriyetleri İttihadı Bankası	331.500
	Total	11.974.838

Source: Tahsin-Saka (1930)

When we look at the cash and liquid assets of the banking sector, similar disparities can be seen among national and foreign banks.

Table 11: Cash and Liquid Assets of National Banks (31 December 1929)

	Bank	Cash Available (TL)		Bank	Cash Available (TL)
1	Adapazarı Türk Ticaret Bankası A.Ő.	430.376	18	Milli Aydın Bankası T.A.Ő.	32.780
2	Adapazarı Emniyet Bankası A.Ő.	31.429	19	Nevşehir Bankası T.A.Ő.	19.640
3	Akseki Ticaret Bankası	58.395	20	NiŐde �ift�i ve Tüccar Bankası	47.492
4	Akşehir Bankası T.A.Ő.	78.487	21	Konya İktisad-ı Mili Bankası	65.125
5	Aksaray Halk İktisat Bankası T.A.Ő.	2.432	22	Konya Ahali Bankası	4.542
6	Akhisar Tütüncüler Bankası A.Ő.	70.127	23	Konya T. Ticaret Bankası T.A.Ő.	16.709
7	Afyonkarahisar Terakkii Servet Bankası T.A.Ő.	1.239	24	Karaman Milli Bankası	7.437
8	Dersaadet Küçük İkrizat SandıŐı T.A.Ő.	39.341	25	Karaman �ift�i Bankası T.A.Ő.	30.571
9	Emlak ve Eytam Bankası	1.801.120	26	Kocaeli Halk Bankası T.A.Ő.	40.333
10	Eskişehir Bankası T.A.Ő.	35.360	27	Türkiye İŐ Bankası	11.327.564
11	Elaziz İktisat Bankası T.A.Ő.	10.327	28	Ziraat Bankası	42.013.494
12	Ermenek Ahali Bankası T.A.Ő.	4.878	29	T. İmar Bankası	154.684
13	İktisat Bankası	2.716	30	Selanik Bankası	3.166.386
14	İstanbul Esnaf Bankası T.A.Ő.	53.154	31	Ősk�dar Bankası	6.416
15	İzmir Esnaf ve Ahali Bankası T.A.Ő.	343.607	32	Őrg�p Tüccar ve Z�rra Bankası	1.643
16	Mersin Ticaret Bankası	8.156	33	Karadeniz Bankası	1.943
17	Manisa BaŐcılar Bankası	12.813	34	Trabzon Bankası	1.337
				Total	59.922.053

Source: Tahsin-Saka (1930)

As can be seen from the Table 12, almost half of the total deposits in Turkish banks were in the form of cash. This rates are quite high, compared to the rates of modern banking system. Because the deposit cannot make any profit if lies in the bank's vault.

Table 12: Cash and Liquid Assets of Foreign Banks (31 December 1929)

	Bank	Cash Available (TL)
1	American Express Co Inc	459.099
2	Bahri sefid Felemenk Bankası	677.111
3	Bank Franko- Aziyatik	83.099
4	Bank Jeneral par lö komers etranje	187.660
5	Banka Komerçiyale İtalyana	661.421
6	Banko di Roma	12.469
7	Di Komerşil Bank of di Nir İst	4.001
8	Doyçe Bank	238.334
9	Doyçe Oryent Bank	343.808
10	Hrissoveloni Bankası	90.910
11	Kredi Liyone Bankası	327.612
12	Memaliki Şarkıyye Fransız Bankası	1.020.145
13	Sosyalist Sovyet Cumhuriyetleri İttihadı Bankası	74.350
	Total	4.180.019

Source: Tahsin-Saka (1930)

The liquidity rate of foreign banks is lower than that of national banks. We can assume that foreign banks are more profitable than national ones. Because these ratios show that foreign banks allocate their resources more to money-making areas.

The share of foreign banks in the sector is quite small compared to national banks. But market share cannot be single indicator for the cash position or credit potential of foreign banks' branches in Turkey. As a branch of one of Europe's biggest banks, these foreign banks have the opportunity to withdraw much larger amounts of cash from their headquarters when needed. Some large loans could only be made by foreign banks.

On the other hand, Ottoman Bank, which has the status of a foreign bank, was not counted among commercial foreign or national banks due to its emission bank function.

The Table 11 and Table 12 show the total size of the banking sector in Turkey on the eve of the Great Depression 1929. According to these figures, while the national banks did not decrease the loans, the foreign banks went to shrink due to the economic crisis.

In sum, at the beginning of the Great Depression, local banks accounted for about 90% of the banking sector. More than half of this market share were coming from the state banks. The largest banks in the economy were newly established and owned by the government. Moreover, national banks were in the period of rapid expanding their activities. However, starting from 1930, as the crisis deepened, the performance of *Roaring 20's* deteriorated rapidly and many local banks ceases to operate within a few years.

Until the Great Depression, the period was compatible with the international conjuncture and Turkish banks grew rapidly. However, the need for growth in the sector

continued despite the adverse international conjuncture during the Great Depression. The result was the bankruptcy of many local banks due to insufficient capital and countercyclical activities.

5. HOUSING LOANS IN TURKEY IN 1920'S

In the early years of the Republic, housing loans were quite limited. At that time, real estate was not an asset purchased with credit, but an asset that was generally a collateral for commercial loans. Real estate secured loans were largely provided by the trust fund, *Emniyet Sandığı*, but these were commercial loans secured by real estate, not loans used to purchase real estate.

Commercial banks did not provide housing loans. In the first eight-year period, the Trust Fund extended a total of TL 2 million in loans. When we look at the collaterals of these loans granted by the Trust fund, it is understood that most of them are real estate pledges. Although there is no detail for previous years, collateral details of these loans are available for 1928. Accordingly, TL 5.214.462 of the loans were provided for real estate pledge, TL 930.763 for jewelry pledge, TL 445.673 for deposit and TL 38.373 for shares and bonds. Since the capital market and the stock market were quite shallow in the country, the use of shares and bonds as collateral was also absent. In such a conjuncture, real estate is the best collateral for borrowing.

Table 13: Loans Provided by “Emniyet Sandığı” for Real Estate and Jewelry Pledge

Year	Housing Loans (TL)
1921	1.556.339
1922	1.486.001
1923	1.158.187
1924	1.919.363
1925	1.900.591
1926	3.351.226
1927	4.165.196
1928	6.628.282
Total	22.165.185

Source: Tahsin-Saka (1930)

Emlak ve Eytam Bankası (Real Estate and Orphans Bank), established in 1926, was another institution that provided real estate loans other than the Trust Fund at the time. The main purpose of this bank was to increase the circulation of real estates as liquid assets by lending against mortgages. The nominal capital of the Bank in the establishment was TL 20 million and quite an important size compared to their competitors. However, the registered capital was not fully paid in. As of the end of 1929, TL 3,411,939 of the *Group A* shares amounting to TL 10 million has not been paid. In addition, *Group B* shares amounting to TL 10 million, which was the share of the government, were not paid in cash, but in kind as real estate. Therefore, the bank did not have sufficient credit potential to fulfill its duties.

6. CONCLUSIONS

In the first years of the Republic, the ‘National Economy’ policy, which was taken over from the Ottoman Empire, was continued. National economic policy was based on the creation and support of the national bourgeoisie. Between 1924 and 1930, some private entrepreneurs received almost unlimited support from national economic thinking. The international conjuncture of the Roaring 20's was also suitable for this policy.

In this period, many privileges were granted to encourage the private sector due to the views and policies that believed that industrialization steps would be developed in the hands of national elements. But the Great Depression caused the strategy to change. In the 1930's, new policies came to the fore with the failure of the first period industrialization policies, which were implemented with the understanding that the development would be realized by providing the industrialization step by national elements.

The need for the development of national banking was officially voiced for the first time at the Izmir Economy Congress and it was decided to establish a commercial bank to support the domestic bourgeoisie. Isbank, the first bank of the Republic, was established in 1924 and played an important role in the development of banking activities and supporting the national bourgeoisie in the 1920s. Many important enterprises such as mining, weaving, insurance, glass and sugar industries were financed by T. İş Bankası. Within the framework of efforts to create a national industrial sector, supporting local elements and operating in many areas that were not a production area before have made positive contributions to the country's economy. Ziraat bank and other state own banks were also dominated the sector in 1920's.

Foreign banks, which dominated the financial sector in the Ottoman period, lost their power in the first decade of the Republic. National banks have taken critical roles in the development of many policies and have targeted Turkey and left an important trace in the history.

The Great Depression of 1929, which followed the roaring 20s, caused serious disruptions in the Turkish banking sector due to insufficient capital and anti-cyclical preferences.

REFERENCES

- Akdeniz, Gıyas (1963). “Türkiye’de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (9), ss. 1-18.
- Akşin, Sina (1997). *Ana Çizgileriyle Türkiye'nin Yakın Tarihi (1879-1980) Cilt 2*, İstanbul: Yenigün Yayıncılık.
- Alexander, Alec P. (1960). “Industrial Entrepreneurship in Turkey: Origins and Growth”, *Economic Development and Cultural Change*, 8(4), July.
- Al Hüseyin ve Şevket Kamil Akar (2014). *Dersaadet Tahvilat Borsası 1874-1928*. İstanbul: Borsa İstanbul Yayınları.

- Altıparmak, Aytekin (1999). “*Türkiye’nin Sanayileşmesinde Özel Kesimin Rolü*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arık, Evren (2010). “*Cumhuriyet Döneminde Menkul Kıymetler ve Borsa*”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara: A.Ü. Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü.
- Artun, Tuncay (1983). *İşlevi, Gelişimi, Özellikleri ve Sorunlarıyla Türkiye’de Bankacılık*, İstanbul: Tekin Yayınevi.
- Ateş, Toktamış ve Altan Soyak (1999). “Cumhuriyet Dönemi İktisadi Yapı ve Finans Sistemi: 1923-1946 Dönemi”, *Osmanlı’dan Günümüze Türk Finans Tarihi*, Cilt 2 içinde, ss. 5-207, İstanbul: İMKB Yayınları.
- Ateş, Toktamış, Güngör Uras ve Zeynep Kaban (1999). “Cumhuriyet Dönemi İktisadi Yapı ve Finans Sistemi: 1946-1980 Dönemi”, *Osmanlı’dan Günümüze Türk Finans Tarihi*, Cilt 2 içinde, ss. 349-446,
- Aysan, Mustafa (2004). *Atatürk’ün Ekonomi Politikası*. İstanbul: Toplumsal Dönüşüm Yayınları.
- Boratav, Korkut (2012). *Türkiye İktisat Tarihi (1908-2009)*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Bostancı, Naci (1996). *Cumhuriyetin Başlangıç Yıllarında Ekonomi ve Siyaset*, İstanbul: Ötüken Neşriyat.
- Boztemur, Recep (1995). “Özel Girişimciliğin Gelişiminde Devletin Rolü: İş Bankası Örneği”, *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 18(29), ss. 63-79.
- Bülbül, Yaşar (2010). *Osmanlı’dan Cumhuriyete Özel Girişimciliğe Yönelik Devlet Politikaları*, İstanbul: İTO Yayınları, No: 2010-11.
- Cem, İsmail (1975). *Türkiye’de Geri Kalmışlığın Tarihi*. İstanbul: Yelken Matbaası
- Çavdar, Tefvik (2003). *Türkiye Ekonomisinin Tarihi 1900-1960*, Ankara: İmge Yayınevi.
- Eroğlu, Nadir (2007). “Atatürk Dönemi İktisat Politikaları (1923-1938)”, *M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 33(2), ss. 63-73.
- Eroğlu, Nadir (2010). “Atatürk Dönemi Para Politikaları (1923-1938)”, *M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 38(1), ss. 23-36.
- Ertuğruloğlu, Mehmet (1957). “Amortisman ve Kredi Sandığı”, *SBF Dergisi*, 9(4), ss. 67-84.
- Keyder, Çağlar (1993). *Ulusal Kalkınmacılığın İflası*, İstanbul: Metis Yayınları.
- Kocabaşoğlu, Uygur, Güven Sak, Sinan Sönmez, Funda Erkal, Özgür Gökmen, Nesim Şeker, Murat Uluğtekin (2001). *Türkiye İş Bankası Tarihi*, İstanbul: T. İş Bankası Kültür Yayınları.
- Koç, Selçuk, Sema Yılmaz Genç, Kerem Çolak (Ed.) (2011). *Dünden Bugüne Ekonomi Yazıları*, İzmit: Umuttepe Yayınları.
- Koraltürk, Murat (1997). *Türkiye’de Sermaye Birikimi Sorununa Tarihsel Perspektiften Bir Bakış ve Ahmet Hamdi Başar’dan Seçmeler*, Ankara: SPK Yayınları, No: 109.
- Kuruç, Bilsay (2011). *Mustafa Kemal Döneminde Ekonomi – Büyük Devletler ve Türkiye*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Ökçün, Gündüz (1975). *1909-1930 Yılları Arasında Anonim Şirket Olarak Kurulan Bankalar*, İstanbul: Mars Matbaası.

- Ökçün, A. Gündüz (1971). *1920–1930 Yılları Arasında Kurulan Türk Anonim Şirketlerinde Yabancı Sermaye*, Ankara: A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını.
- Özer, Mehmet Halis (2014). “Cumhuriyetin İlk Yıllarında Milli Tüccar Oluşturma Çabalarında İş Bankası’nın Rolü”, *AÜ SBF Dergisi*, 69(2), ss. 351-377.
- Özer, Mehmet Halis (2015). “Türkiye’de Devletçi İktisat Politikaları Çerçevesinde Yabancı Sermayeli İktisadi Teşekküllerin Millileştirilmesi ve Ekonomiye Yansımaları”, *New World Science Academy (NWSA) Social Sciences*, Ocak, ss.21-36.
- Rozaliyev, Y. N. (1978). *Türkiye’de Kapitalizmin Gelişme Özellikleri (1923-1960)*, Ankara: Onur Yayınları.
- Saka, Remzi (1933). *Türkiye’de Sermaye ve Kredi Hareketi*, Ankara: Tecelli Matbaası.
- Saka, Remzi (1928). *1927 Senesinde Anonim Sa’y ve Sermaye*, İstanbul: Cumhuriyet Matbaası.
- Tahsin, Hamit ve Remzi Saka (1930). *Sermaye Hareketi*, İstanbul: Amedî Matbaası.
- Tekeli, İlhan (1983). “Türkiye’deki Şirketlerin Gelişimi ve Kapitalin Yoğunlaşma Süreci”, *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi*, C. 9, ss.2386-2396, İstanbul: İletişim Yayınları
- Tekeli, İlhan, Selim İlkin (1982). *Uygulamaya Geçerken Türkiye’de Devletçiliğin Oluşumu*, Ankara: ODTÜ Yayınları.
- Tezel, Yahya Sezai (2015). *Cumhuriyet Dönemi İktisat Tarihi 1923-1950*, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- TİDATA (2012). *Açıklamalı Yönetim Zamandizini (1919-1929)*, AÜ SBF KAYAUM Yayını No: 8 Ankara.
- Uluatam, Özhan (2001). *Geçmişe Bakmak: Cumhuriyet Dönemi İktisadi, Mali, Siyasi Olaylar Kronolojisi (1920-2000)*, Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Yılmaz, Celali (2015). “İstanbul’un İktisadi Tarihi Cumhuriyet Dönemi: Sanayi-Ticaret-Finans”, *Antik Çağ’dan XXI. Yüzyıla Büyük İstanbul Tarihi*, C. 6, İstanbul: İBB Yayınları.

DEVELOPMENT OF AUDITING IN TURKEY (1963-2020) *

Samet ARSLAN ¹

ABSTRACT

This paper focuses on the historical development of auditing and the audit profession in Turkey. The first auditing activities to emerge in Turkey were around the 1960s and were for various reasons. The substantial development of auditing in Turkey has begun in the middle of the 1980s with the initiation of liberal economic policies by the Turkish government. This development was accelerated by the establishment of the Istanbul Stock Exchange and it has brought the biggest international audit firms into Turkey. Meanwhile, various public authorities had made regulations for the audit sector relevant to their regulatory scopes. It is understood that the development of auditing activities occurred as a natural consequence of economic developments across various sectors. This paper demonstrates how the audit sector in Turkey has grown and which authorities are actively involved in the regulation and supervision of audit activities in the period extant from the international audit firms' arrival in Turkey to the end of 2020. The laws and regulations that came into force in this period, the regulatory and supervisory institutions, and their contribution to auditing are examined. In light of these, an assessment is made about the development of the audit sector in Turkey.

Keywords: Accounting, auditing, public oversight.

Jel Code: M41, M42, M48

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DEĞİŞİMİN GELİŞİMİ (1963-2020)

ÖZ

Bu çalışma, Türkiye'de bağımsız denetimin ve bağımsız denetim mesleğinin tarihsel gelişimine odaklanmaktadır. Türkiye'deki ilk bağımsız denetim faaliyetleri, 1960'lı yıllarda çeşitli nedenlerle ortaya

* This is the improved version of the paper submitted to the 2nd International Congress on Accounting and Finance History, Trabzon, Turkey, 2021.

¹ CPA, Senior Expert, Public Oversight Authority of Turkey, samet.arslan@kgk.gov.tr, ORCID: 0000-0003-2933-404X

Atıf (Citation): Arslan, S. (2022). Development of Auditing in Turkey (1963-2020). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(22), 19-38.

çıkmiştir. Devam eden süreçte Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimi, Türk hükümetinin 1980'lerin ortalarında liberal ekonomi politikalarına geçmesiyle başlamıştır. Bu gelişme İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın kurulmasıyla hızlanmış ve uluslararası denetim şirketlerini Türkiye'ye getirmiştir. Bu sırada, çeşitli kamu otoriteleri bağımsız denetim sektörüne yönelik düzenleyici kapsamda düzenlemeler yapmışlardır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin gelişiminin, çeşitli sektörlerdeki ekonomik gelişmelerin doğal bir sonucu olarak gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Bu çalışma, uluslararası denetim firmalarının Türkiye'ye gelişinden 2020 yılının sonuna kadar geçen süreçte, Türkiye'de bağımsız denetim sektörünün nasıl geliştiğini ve denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi ve gözetiminde hangi mercilerin aktif olarak yer aldığını ortaya koymaktadır. Ayrıca, bu dönemdeki düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile bunların bağımsız denetime katkıları incelenmektedir. Tüm bunların ışığında, Türkiye'de denetim sektörünün gelişimi hakkında bir değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: muhasebe, denetim, kamu gözetimi.

Jel Kodu: M41, M42, M48.

1. INTRODUCTION

Auditing was progressed by the acceleration of capital inflows to Turkey after the country initiated liberal economic policies by the request of the World Bank. In January 1980, a series of economic decisions imposed by the IMF were taken to reduce the inflation rate, increase production, and support import activities. During the reconstruction period starting in the early 1980s, Law No. 2499 was put into effect in 1981 to prepare the grounds for establishing capital markets. The Law of Istanbul Stock Exchange (ISE) enacted in 1984, the start-up of ISE in 1986, and the increase in foreign investments advanced the development of the accounting and auditing standards.

An increase in joint ventures and foreign trade led to the establishment of branches of the 'Big Eight' accounting firms in Turkey. As a result of these developments, large private enterprises started to report their financial statements in accordance with the International Accounting Standards and national reporting requirements. With the formation of the capital markets in Turkey in the 1980s, financial statements began to be audited and disclosed according to the International Accounting Standards although the commercial books were kept on a tax basis.

Several agencies and institutions, in particular, the Capital Markets Board (CMB), the Banking Regulation and Supervision Agency (BRSA), the Insurance Supervision Board (ISB), and the Energy Market Regulatory Authority (EMRA) had been regulating the audit sector, and the Union of Chambers of CPAs and Sworn-in CPAs of Turkey (TURMOB) had also given support to this process with its professional title. However, this situation led to a fragmented structure in the audit sector of Turkey.

With the issuance of the new Turkish Commercial Code (TCC) in 2011, auditing has gained a new dimension. The new TCC required the establishment of an audit oversight body, an institution with the relevant authority and responsibility, to create a holistic legal structure in the field of statutory audit in Turkey.

For this purpose, the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) was established by Statutory Decree No. 660 and on 2 November 2011. The establishment of the KGK is an important achievement for Turkey, in particular, for the EU accession process and it has made great contributions to the effective implementation of the New Turkish Commercial Code (TCC).

2. THE BEGINNING OF AUDIT IN TURKEY

2.1. The Arrival of the International Audit Firms

The first audit activities in Turkey has emerged in the middle of the 1960s by the need of Turkish banks which engaged in international banking activities and had to meet the reliable financial information requirements of international funding and lending institutions (Selimoğlu et al, 2011: 34). This need arose from the necessity of providing reliable financial information in the international market in order to increase credibility and meet the financing need, but it was not met in those years.

The first step in audit in Turkey was the incident of Turkish companies mainly with foreign capital that faced with the obligation of audit to benefit from external credit resources. Auditing was progressed by the acceleration of capital inflows to Turkey, the need for the consolidated financial information for the headquarters of foreign capital companies, and the demand for consultancies such as for the international financing opportunities, tax laws, Turkish Commercial Code, application to the Foreign Capital Department, investment incentives and business partnerships (Uzay, 2009: 131).

The need for audit services in Turkey increased over time in parallel with the demand for reliable financial information arising from partnerships between directly investing multinational companies in Turkey and Turkish companies, developments in industrialization, ever-increasing international trade activities, and international banking transactions. That is to say, the requirement for the accounting of the relevant companies to be audited was a prerequisite for the reasons given above (Gücenme & Ersoy, 2006: 315), and the foreign companies operating internationally preferred to use foreign audit firms. Consequently, in 1967 the foreign audit firm Touche Ross established the MUHAS Joint Stock Company in Turkey along with Turkish partners. The other audit firm in Turkey was established in 1970 by a group of executives from the Association of Accounting Experts of Turkey: Aris Arastırma, Danışmanlık ve Gelistirme Anonim Sirketi (Aris Research, Consultancy and Development Joint Stock Company).

With the introduction of liberal economic policies, foreign capital inflows had increased and the Turkish economy had been developed. The more the Turkish economy developed, the more foreign auditing firms established branch offices in Turkey. In 1971-1972, Turkish citizens Burhan Karaçam, Alp Bayülken, Cevdet Suner and Turhan Yetkin started to work in the London office of Arthur Andersen and became the first experts of the office to be established in Istanbul. Arthur Andersen opened an office in 1975 and Arthur Young opened an office in Istanbul in 1983. In 1982, Güven Accounting and Tax Consultancy Office established “Güven

and Coopers and Lybrand A.Ş.” in partnership with the international “Coopers and Lybrand” firm. The Price Waterhouse has been operating in Turkey since 1981 (Güvemli at al, 2016: 5-6).

Table 1: Big 6 Audit Firms in the World and Their Affiliates in Turkey

Big 6 Audit Firms (World Ranking by Revenue)	Big 6 Audit Firms in Turkey (National Ranking by Revenue)		
	Audit Firm	Turkish Office	Establishment Date
PwC	PwC	PWC	1981
Deloitte&Touch	KPMG	KPMG	1982
KPMG	Deloitte&Touch	DRT	1986
E&Y	E&Y	Güney	2006
BDO International	Grant Thornton	Eren/Engin	1999
Grant Thornton	BDO International	BDO Denet	1981

Source: (www.kgk.gov.tr, 2021; Kandemir, 2016: 9)

International audit firms operating in Turkey negatively affected the development of local audit firms. This was particularly due to the fact that companies operating internationally preferred to use international audit firms and this preference shrank the market share of Turkey’s domestic auditing firms and auditors.

In Turkey, mandatory audit requirement was first introduced for the banks in 1987, but the principles and rules regarding auditing in Turkey were first defined under the Capital Markets Board’s regulations in the same year. On 3 November 1988, the Independent Audit Association was established by 33 individuals who were the founding partners of 19 Audit Firms that were authorized by the Capital Markets Board (Independent Audit Association, 2019).

2.2. Audit Commenced with the Capital Markets Board (CMB)

The Capital Markets Board (CMB) was established by Capital Market Law No. 2499 which dated 28 July 1981. CMB’s first regulation on auditing was the Independent Audit By-Law, which was entered into force in 1988. The main features of this By-Law were putting the audit in Turkey on a legal ground and being the first legislation in this regard. With this By-Law, companies registered in the stock exchange started to be audited by audit firms authorized by the CMB (Kepekçi, 2004:16).

Auditing in accordance with international accounting standards has started with the Communiqué Serial: 10 No: 1 issued by the CMB in 1989 upon the establishment of the Istanbul Stock Exchange, which started to operate in 1986, and in which 80 companies are listed in the same year. The CMB has used its regulations starting with Serial: 10 to regulate the audit activities and contributed to forming auditing standards in Turkey with said regulations. In 2005, the CMB issued the “Communiqué on the Independent Auditing Standards in the Capital Markets” (Serial: 10, No. 22) in order to determine the standards, principles and procedures

regarding the audit activities in the capital market for the audit firms and auditors to be authorized by the CMB to perform this activity.

The CMB has obtained its main authority regarding the audit from Law No. 6362 dated 6 December 2012. The aforementioned law granted the following authority to the CMB:

- The authority to determine additional requirements for the authorization of audit firms servicing to companies operating in the capital markets,
- The authority to separately declare the audit firms servicing to companies operating in the capital markets in the form of lists,
- The authority to remove audit firms from the list as an administrative sanction,
- The authority to conduct quality control reviews and inspections (Karataş, 2014: 128).

2.3. Regulations of Other Authorities Related to Audit

2.3.1. Audits of Insurance Companies

The Insurance Supervision Board (ISB) was established in 1963 and was responsible for the auditing of activities and transactions of insurance companies. The ISB was restructured in 1994 and started to operate as an audit unit under the Undersecretariat of the Treasury, in order to conduct audits of the insurance companies' transactions. The ISB was responsible for the qualifications, operations, registration and suspension of both the local insurance companies and the local branches of international insurance companies. The ISB was also responsible for regulating the procedures and principles regarding the contents of the audit contract and the obligations of the parties to the audit contract (Kaval, 2008:48). Upon the rapid growth of the insurance sector in Turkey and its weight in the financial system, the General Directorate of Insurance and the ISB were merged under the name of Insurance and Private Pension Regulation and Supervision Agency on 18 October 2019.

2.3.2. Audits of Banks and Other Financial Institutions

Banking Law No. 3182 issued in 1985, distributed the responsibility of banking supervision and oversight among the Central Bank, the Undersecretariat of Treasury and the Banks Association of Turkey. In 1994 an economic crisis happened in Turkey and the banking sector experienced a great shakeup; the government distrained 11 banks between 1994 and 1999. Then, a new law, banking law No. 4389 and dated 18 June 1999 was passed. With the passing of this law, only one autonomous regulatory and supervisory institution was left to deal with the banking sector: The Banking Regulation and Supervision Agency (BRSA).

After the crisis in the banking sector in the 2000s, banking legislation had been amended continuously. Amendments related to audit include detailed requirements about conducting audit, objective and scope of audit and sanctions for the audit firms. Moreover, the BRSA has the authority to carry out inspections over the audit firms.

The BRSA was founded in 1999 and played an effective role in both the 2001 and 2002 economic crises and subsequently towards the banking sector in Turkey. In 2001 and 2002

several banks were confiscated by the government. In this period, a short-term practice was also applied to the institutions that have the authority to conduct audits in the field of banking to examine each other's work under the name of "special audit", by referring to a method called peer review in the literature for the purpose of controlling the quality of operations of the audit firms (Okur, 2007: 11).

Due to the decisions taken and regulations enacted in the aforementioned years, Turkey has entered a transformation process for the first 20 years of the 21st century. With Banking Law No. 5411 dated 19 October 2005, which is the current banking law, the banking sector was revised. The authority of the BRSA regarding the audit as defined in the first paragraph of Article 33 of the Law No. 5411 can be summarized as follows:

- The authority to determine additional requirements for the authorization of audit firms servicing to companies operating in the banking sector,
- The authority to separately declare the audit firms servicing to companies operating in the banking sector in the form of lists,
- The authority to remove audit firms from the list as an administrative sanction,
- The authority to conduct quality control reviews and inspections (Karataş, 2014: 128).

As of December 2020; 55 banks operate in Turkey, which consist of 32 commercial banks, 15 development and investment banks, 6 participation banks and 2 banks under the Savings Deposit Insurance Fund. The number of audit firms authorized by the BRSA for the audits of these banks is 28, while the number of audit firms authorized for the information systems audits of these banks is 7 (Banking Regulation and Supervision Agency, 2021).

2.3.3. Audits of Energy Market Companies

According to the legislation of the Energy Market Regulatory Authority (EMRA), companies operating in the petroleum and electricity markets were in the scope of the mandatory audit. In the Electricity Market, entities that are required to be independently audited are power plants, automotive companies, wholesale companies, marketing companies, and companies in the retail industry. In the petroleum market, the entities that are required to be independently audited are storage companies, mineral oil companies, companies with free user authority, transmission companies, companies making petroleum spill, refining companies, companies with machining licenses, marketing companies, companies with an outlet license, and shipping companies. The EMRA had been regulating the audits in the energy market by "By-Law on Audits of Real People and Legal Entities". However, this By-law was abolished on 25.03.2015 and Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority's (KGK) regulations regarding audit were accepted and EMRA's authority for audit was transferred to the KGK.

3. THE INSTITUTIONALISATION OF THE ACCOUNTING PROFESSION AND THE AUDIT IN TURKEY

3.1. Profession Law No. 3568

The development of the accounting profession in Turkey has gained momentum with the Law of Accountancy Profession No.3568 and dated 01.06.1989. The “Law of Accountancy, Certified Public Accountancy and Sworn-in Certified Public Accountancy” was a major reform law that has brought the profession to legal rules and organizations. It is stated in the Law’s preamble that “auditing is essential to provide the necessary resources and reliable information for economic development, thus, there is a need for an organization”. This law is one of the most important milestones in the institutionalization of the accountancy and audit professions in Turkey. The audit-related objectives are explained in the first article of the Law as follows:

- *To ensure the healthy and reliable functioning of operations and transactions in enterprises*
- *To audit and evaluate the results of the operations within the framework of the relevant legislation,*
- *To present the facts for the use of the concerned persons and authorities*

Under the provisions of this Law, persons authorized to perform the professions are identified as, Certified General Accountant (CGA) (abolished in 2008), Certified Public Accountant (CPA), and Sworn-in Certified Public Accountant (Sworn-in CPA). In Article 2 of the Law, members of the profession and their duties are explained as follows:

Table 2: Titles in the Profession Law and Their Main Duties

Titles	Duties
Certified General Accountant (CGA)	Bookkeeping
Certified Public Accountant (CPA)	Bookkeeping and auditing
Sworn-in Certified Public Accountant (Sworn-in CPA)	Certifying financial statements and auditing

Source: The “Law of Accountancy, Certified Public Accountancy and Sworn-in Certified Public Accountancy No.3568 and dated 01.06.1989

3.2. The Union of Chambers of CPAs and Sworn-in CPAs of Turkey (TURMOB)

A system for the accounting and audit profession was established by Law No. 3568. The objectives and fields of activity of the audit are determined and with Article 28 of the law, the Union of Chambers of CPAs and Sworn-in CPAs of Turkey (TURMOB) was established. With this Law, the TURMOB is a union established by the law on accounting and audit profession.

The TURMOB is a professional organization with a public institution status based in Ankara, Turkey. As of December 2020, there are a total of 120,035 members of the profession registered to 8 Sworn-in CPA and 77 CPA chambers affiliated to TURMOB, 7,267 of whom are CGAs, 107,932 of whom are CPAs, and 4,836 of whom are Sworn-in CPAs (TURMOB, 2021).

The General Assembly of the TURMOB consists of representatives elected by the chambers affiliated with the union. The General Assembly convenes every 3 years in September. The Board of Directors of the TURMOB is elected from among the members who have at least 3 years of seniority in the professional chamber they are registered to. 9 permanent and 9 substitute members are elected to the Board of Directors for a period of 3 years. At least 5 of the permanent members must be Sworn-in CPAs. Those whose term of office has expired can be re-elected for at most one more term.

The Disciplinary Board of the TURMOB is elected among members who have at least 3 years of seniority in the profession chamber they are registered to and actively participating in the profession. 5 permanent and 5 substitute members are elected to the Disciplinary Board for a period of 3 years.

The Supervisory Board of the TURMOB is elected among members who have at least 3 years of seniority in the profession chamber they are registered to and actively participating in the profession. 3 permanent and 3 substitute members are elected to the Supervisory Board for a period of 3 years. At least 1 of the permanent members must be a Sworn-in CPA.

Founded in 1993, the TURMOB Basic Education and Training Center (TESMER) is a center that prepares safeguards for the renewal of internship programs every year, the regular and disciplined internships and the auditing of internships, and announces these to the chambers. It is managed by 5 members elected from among the members of the profession by the Board of Directors of the TURMOB.

Sworn-in CPA and CPA candidates are required to take and to be successful in written exams. Exams are held for general and special conditions and other qualifications required by professions for Sworn-in CPA and CPA candidates. Confidentiality is essential for written examinations. The issues related to the exams are determined by the Association. Sworn-in CPA and CPA exams are held 3 times a year.

A Sworn-in CPA or a CPA chamber that is affiliated to TURMOB can be established in a city or a town that has at least 250 accountancy professionals. The Istanbul Chamber of CPAs, which was established on 20 March 1990 is the largest of these chambers. The Istanbul Chamber of CPAs, which has been carrying on its activities intensively for thirty years since its inception, is one of the largest professional accounting chambers of the world with its management staff of 17 people, supporting boards, working committees, 80 employees and approximately 45,000 members and 10,000 interns.

It is envisaged to establish a center with the “Communiqué on the Establishment of an Independent Audit Centre” to improve the performance and quality of the audit profession, to contribute to the protection of the independence and impartiality of the accounting profession, to maintain trust in accounting auditors and professionals at national and international levels, and to ensure the approval, registration, follow-up and public disclosure of the audit firms and auditors formed by the members of the TURMOB.

In accordance with the abrogated Capital Market Law, TURMOB consulted with the Capital Markets Board on the information sharing of the disciplinary status of the members of

the profession working for the audit firms. Furthermore, TURMOB conducted joint operations with the Banking Regulation and Supervision Authority regarding the quality assurance systems of the audit firms (Sayar, 2013:55).

3.3. Auditing Conducted by Sworn-in CPAs

Sworn-in CPAs are responsible for ensuring appropriate and reliable functioning of the activities and transactions in the companies, auditing and evaluating the results of the activities within the framework of the relevant legislation, and presenting the real situation in an objective manner for the benefit of the related parties and the governmental institutions. The scope of the Sworn-in CPAs' work is explained in Article 12 of the Profession Law No. 3568 as:

“Sworn-in CPAs certify the compliance of the financial statements and tax returns prepared by individuals and entities and the enterprises thereof with the provisions specified in the legislations, accounting principles and the accounting standards, and further certify that the accounts have been inspected in accordance with the auditing standards”.

The Sworn-in CPA title is unique to Turkey. Sworn-in CPAs approve the financial statements of the audited entity. This approval is only for tax purposes and is addressed to the Ministry of Treasury and Finance. However, the approval does not make a definitive provision, as the state tax inspectors can also audit the audited entity and, if necessary, hold the Sworn-in CPA accountable.

In order to become a Sworn-in CPA, it is necessary to be highly educated, to work as a CPA for at least ten years and to succeed in the Sworn-in CPA exam. The tax reports prepared by Sworn-in CPAs at the end of each year and submitted to the Ministry of Treasury and Finance is called the Continuous Audit and Approval Reports. These reports are nearly a hundred pages with their attachments. These reports are in line with the needs of the Ministry of Finance because they are only given to the aforementioned Ministry. Almost all of the Continuous Audit and Approval Reports belong to corporate taxpayers.

As mentioned earlier, the regulations related to Sworn-in CPAs have been established by the profession law No. 3568 and its related legislation. However, in time, with the regulations of the Ministry of Finance, Sworn-in CPAs have become predominantly tax auditors. In this regard, it is possible to qualify the audits conducted by Sworn-in CPAs as a mixed type of auditing, containing both the tax audit of public nature and audit of a corporate nature. Thus, the practice in Turkey is comparable to Continental Europe practice.

4. THE BEGINNING OF THE CONTEMPORARY AUDIT IN TURKEY – PUBLIC OVERSIGHT AUTHORITY

4.1. Legal Basis of the Public Oversight Authority - Turkish Commercial Code No. 6102

Accounting and auditing scandals that took place in the United States (US) and the European Union (EU) in the early 2000s such as Enron and Parmalat have forced public authorities to take sound measures for financial information auditing. The most concrete

examples of these measures are the Directive 2006/43/EC of the EU and the Sarbanes and Oxley Act in the US, which provide for the establishment of quality assurance and public oversight systems in the EU member states and the United States respectively.

In Turkey, several agencies and institutions, in particular, the Capital Markets Board (CMB) and the Banking Regulation and Supervision Agency (BRSA), had been regulating the audit profession and activities since 1987, and this situation led to a fragmented structure in the field of auditing. In the “Reports on the Observance of Standards and Codes” (ROSC Report) prepared by the World Bank in 2005, similar findings were mentioned about the implementations in the field of accounting and auditing in Turkey (World Bank, 2007).

This fragmented structure caused the implementation of different methods and techniques while conducting the audit and also resulted in more than one audit report for the same accounting period for the same entity. Moreover, the lack of a competent authority to oversee the audit activities restrained the effective implementation of regulations and prevented to provide reasonable assurance to the public in this regard.

Former commercial codes issued in 1850, 1926 and 1956 are known to be the integration laws with Western Europe. The new TCC, which was drafted in 2005 but issued on 13 January 2011, is seen as a door to globalization. In the preamble of this code, it is stated that:

“Turkey, which will initiate full membership negotiations with the EU in October 2005, must be a part of the international markets, likewise Turkish companies must be competitive, effective and reliable actors of the international markets. The primary requirement for this is to present Turkish companies’ financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRSs) and audit those statements in accordance with international standards on auditing (ISAs). As well as providing an international reputation, said standards will allow Turkey to compare its economic scale to counterpart countries, and accordingly will also enable the determination of sustainable and strategic policies. The Turkish Commercial Code is the only instrument in achieving these objectives.”

It is clear from this statement that the New TCC is an integration law with both the EU and the World.

With the issuance of the new TCC, auditing has gained a new dimension. Turkey has been in the EU harmonization process and the new TCC is prepared in accordance with the EU company law. With this code, the audit, which was formerly conducted by the compulsory bodies of the companies and can be carried out by an auditor who does not have the necessary expertise in the audit, has been replaced by an audit mechanism that should be performed by the audit firms or by auditors.

Article 88 (amended on 26 June 2012) of the new TCC includes the authority of the Public Oversight Authority, Articles 397 to 406 include the requirements about the audit, and Articles 514 to 517 include the obligations of joint-stock companies relating to financial statements. The companies that will be subject to audit are determined in accordance with Article 397 of the new TCC. The procedures and principles for the implementation of this determination are issued by the Public Oversight Authority. Pursuant to the latest decree published in the Official Gazette on 26 March 2018, public interest entities and entities providing at least two of the following criteria at the two consecutive accounting periods are subject to mandatory audit:

- Total assets: 35 million Turkish Liras or more,
- Annual net revenue: 70 million Turkish Liras or more,
- Employee headcount: 175 or more,

(As of December 2020, the above amounts are approximately €3.85 million for total assets and €7.7 million for annual net revenue.)

At the end of 2020, nearly 12,000 companies are subject to mandatory audit in Turkey. In addition to this, approximately 5,000 companies are having audits voluntarily due to the reasons such as the request of their foreign shareholders or taking out loans. (KGK, 2021)

4.2. Establishment Period of Public Oversight Authority

The passing of the New Turkish Commercial Code (TCC) required the establishment of an institution with the relevant authority and responsibility, in order to create a holistic legal structure in the field of statutory audit in Turkey. For this purpose, the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) was established by the Statutory Decree No. 660 and on 2 November 2011. Establishment of the KGK is an important achievement for Turkey, in particular, for the EU negotiation process and it will make great contributions to the effective implementation of the New TCC.

The KGK is a public legal entity with administrative autonomy, related to the Ministry of Treasury and Finance, and is independent while carrying out its duties. No body, office, authority and person may give any orders and instructions with the aim of affecting the Board decisions.

The KGK is composed of a Chairmanship and a Board. The Chairmanship is responsible for implementing the Board decisions and assisting the Board in other issues. The Chairmanship includes the Chairman, Vice-Chairmen and service departments. The Board of the Authority is composed of nine members and appointed by the President of Turkey (KGK, 2021)

For a better understanding of the reason for the establishment of the KGK, one should check the preamble of the Statutory Decree No. 660. To summarize:

- To remove the fragmented structure in the audit regulations and to form a single authority,
- To comply with the Company Law Chapter of the EU,
- To ensure effective public oversight, quality and reliability,
- To form uniform financial statements and to set auditing standards,
- To set national standards in line with international standards and developments,
- To support transparent capital markets.

A supreme board with regulatory and supervisory authorities was formed with the Statutory Decree No.660, which was prepared in the same direction as its preamble. Pursuant to the aforesaid Decree, the Board has the following duties and responsibilities:

- To set and issue Turkish accounting standards in compliance with international standards. In order to ensure the global integration of Turkish companies, these

standards are prepared in accordance with international accounting standards (IFRSs) published by the International Accounting Standards Board (IASB).

- To set and issue national auditing standards. These standards are prepared in accordance with audit standards issued by the International Federation of Accountants (IFAC) affiliated boards for compliance with globalization.
- To determine the working principles and qualifications of the statutory auditors and audit firms, register and declare them in the KGK's and monitor their activities within the frame of quality assurance in order to ensure wholesome implementation of Turkish accounting and auditing standards,
- To monitor and supervise the operations and auditing activities of the statutory auditors and audit firms in order to ensure whether they are in compliance with the standards and regulations issued by the Authority,
- To conduct disciplinary and investigative procedures and in case of breaches, suspend or cancel the license of the statutory auditors or audit firms,
- To determine the rules of exams, authorization and registration, professional ethics and continuing education standards for the auditors by evaluating the global practices and nature of the profession in Turkey together.

Parallel to the system envisaged in the TCC regarding accounting and auditing, the KGK aims to set financial reporting and auditing standards in compliance with international standards, to provide uniformity in the implementation by approving auditors and audit firms and to ensure auditors and audit firms to provide audit service at international quality standards by making public oversight within the frame of the Statutory Decree No. 660.

Thus, companies in Turkey will become competitive, efficient and reliable actors of international capital markets with their financial statements prepared in accordance with the International Financial Reporting Standards (IFRSs) and audited in compliance with the International Standards on Auditing (ISAs).

4.3. Development Period of the Public Oversight Authority (2012-2020)

The KGK has been operating since its establishment for accurate and reliable financial information to be used in the decision making processes of financial statement users by improving the quality of financial reporting and auditing, in order to support economic growth by increasing confidence in capital markets.

4.3.1. Operations Related to Accounting Standards

Turkey has entered a process of harmonization with international practice in the early 2000s in line with the developments in accounting and financial reporting practices in the world. Turkey has adopted IFRSs for the financial statements of all public interest entities. Companies whose securities are traded in a regulated market, intermediary institutions, and portfolio management companies were permitted to use IFRSs as of 2003 voluntarily and have been required to use IFRSs since 2005. Banks have been required to use IFRSs since 2006. Financial lease companies, factoring companies and financing companies have been required to use IFRSs since 2007. Insurance, reinsurance and pension companies have been required to use IFRSs since 2008 (IFRS Foundation, 2021).

IFRSs are accounting standards issued by the International Accounting Standards Board (IASB) under the IFRS Foundation to ensure that business accounts are understandable and comparable across international boundaries and to provide a common global language for business transactions. The IASB is the independent standard-setting body of the IFRS Foundation. The IASB was established on 1 April 2001 as the successor of the International Accounting Standards Committee (IASC) and is responsible for the development of IFRSs and the implementation and use of these standards around the world.

The new TCC defines the KGK as the sole supreme authority to set and issue accounting standards in Turkey. Thus, one of the most important tasks of the KGK is to set and issue Turkish Accounting Standards and to determine the application scope of those standards. In addition, the KGK may set special or exceptional standards for different types of entities and sectors and it has the authority to make secondary regulations and take necessary decisions for the implementation of Turkish Accounting Standards. The KGK strategically has the objective of setting accounting standards in full compliance with the IFRSs.

IFRSs are incorporated into laws and regulations as Turkish Accounting Standards (TASs) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRSs) for sustainable compliance with international practices. TASs and TFRSs are fully compliant with the IFRSs issued by the IASB, and they are published in the Official Gazette of Turkey. As of December 2020, 1 Conceptual Framework for Financial Reporting, 42 Turkish Accounting/Financial Reporting Standards (TASs/TFRSs) and 19 TAS/TFRS Interpretations are in force. Those standards are continuously updated in accordance with the amendments made by the IASB with the effective dates as originally pronounced by the IASB preserved. As a result of these regulations, Turkish Accounting Standards are kept alive and compliance with the IFRSs is maintained.

Currently, Turkish Accounting Standards are used by public interest entities. In this context, in accordance with the Board Decision dated 13/09/2018 on "Determination of Scope of Turkish Accounting Standards Implementation", 2,107 companies are required to apply Turkish Financial Reporting Standards in their consolidated and standalone financial statements in the financial year 2020. (KGK, 2021)

The KGK developed the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Entities (BOBI FRS) for entities, which are not required to apply Turkish Accounting Standards but are within the scope of the mandatory audit. BOBI FRS is based on the requirements in the EU Accounting Directive, the IFRS for SMEs Standard, FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland and local Turkish GAAP and published it in the Official Gazette on 29 July 2017. BOBI FRS has been effective from the reporting periods beginning on or after 1 January 2018.

BOBI FRS was designed to meet the financial reporting needs of large and medium-sized entities and is a standalone standard with 27 sections and less than 240 pages. It provides a cost-effective way of financial reporting for medium-sized entities and additional obligations were introduced for large-sized entities in line with the "think small first" approach in the EU Accounting Directive.

4.3.2. Operations Related to Auditing

The Statutory Decree No. 660 and the new TCC define the KGK as the sole authority to oversee the audit profession in Turkey and to issue national auditing standards in compliance

with the international standards. Thus, another important task of the KGK is to set Turkish Standards on Auditing in compliance with international standards. According to Article 9 of Statutory Decree No. 660, Turkish Standards on Auditing comprise a broad range of standards including quality control, auditing, review, other assurance and continuing education standards, professional ethic rules and information system auditing standards.

In order to ensure the audits to be qualified in Turkey, the KGK signed a copyright agreement with the International Federation of Accountants (IFAC) in 2013. The auditing standard-setting process has been conducted on the basis of IFAC's Policy for Translating Reproducing Standards and consultation commissions and a review committee have been composed for the adaption of the standards. The KGK has translated and implemented as Turkish Standards on Auditing substantially all of the suite of international auditing and audit-related standards as issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). The KGK has also translated and issued for publication the Code of Ethics as issued by the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). The projects for the revisions of standards carried by the independent boards within IFAC are closely followed and TSAs are also being revised on a timely basis.

Table 3: Auditing Standards Issued

	Number of IFAC Standards	Number of Turkish Standards
Standards on Auditing	37	37
Quality Control Standard	1	1
Standards on Review Engagements	2	2
Assurance Standards	5	4
Standards on Related Services	2	2
Code of Ethics	1	1

Source: Annual Report of the KGK, 2020

Registration with the KGK is a fundamental requirement for auditors and audit firms. An audit shall be carried out only by auditors or audit firms authorized by the KGK. As of 31 December 2020, 18,879 members of the profession (CPAs and Sworn-in CPAs) had been approved and 16,934 of them were registered as auditors.

Table 4: Total Number of Auditors

Professional Title	Approved	Registered	Not registered
Sworn-in CPA	3,085	2,968	117
CPA	15,794	13,966	1,828
Total	18,879	16,934	1,945

Source: Annual Report of the KGK, 2020

Table 5: Auditors Authorized by KGK over the Years

Years	Professional Title			Scope of Audit			
	CPA	Sworn-in CPA	Total	Basic Scope	Basic Scope+ Banking+ Capital Markets	Full Scope	Total
2013	4,124	1,376	5,500	49	1,069	4,382	5,500
2014	4,430	1,070	5,500	82	546	4,872	5,500
2015	3,383	443	3,826	58	376	3,392	3,826
2016	1,505	85	1,590	13	45	1,532	1,590
2017	1,146	44	1,190	50	90	1,050	1,190
2018	479	27	506	68	73	365	506
2019	486	24	510	94	82	334	510
2020	241	16	257	70	39	148	257
Total	15,794	3,085	18,879	484	2,320	16,074	18,879

Source: Annual Report of the KGK, 2020

As of 31 December 2020, 341 audit firms have been authorized and registered by the KGK. 69 of those firms have been approved to conduct the full scope audits (audits of public interest entities and non-public interest entities including entities operating in capital markets, banking and insurance sectors), 79 of those firms have been approved to conduct full-scope audits excluding the insurance sector audits, and 193 of them have been approved to conduct the audits of non-public interest entities.

As of the end of 2020, a total of 3,915 auditors are employed in 341 auditing companies, 1,690 of which are lead auditors. In this context, when the number of auditors employed in the audit firms is compared to the total number of auditors, which is 18,879, it is understood that the auditors operate mostly individually.

The KGK has established a Public Register in which auditors and audit firms are identified by an individual number. Registration information is stored in the register in electronic form and is electronically accessible to the public. Registration information of the auditors approved by the KGK is disclosed to the public at KGK's webpage.

Statutory Decree No. 660, which is the law of establishment of the KGK requires that all auditors demonstrate their commitment to Continuous Professional Development (CPD), which is an essential attribute for professionals. Auditing standards and other best practices are continuously evolving and developing, new and amended ISAs and IFRSs are issued every year; audit quality relies on audit professionals continually updating their knowledge and skills. The CPD scheme is based on a three-year cycle; auditors would be required to demonstrate that they had undertaken sufficient appropriate and relevant CPD activities over the three-year period or be required to undertake a training and education course leading to a confirmatory test or examination. The KGK issues lists of such relevant activities with scoring for each activity, and also accredits providers of training, relevant conferences and similar hosts of CPD activities.

With the enactment of the New TCC and the establishment of the KGK, the number of companies that fall in the scope of audit and the number of auditors and audit firms that are subject to oversight have been increased. The KGK has developed an Audit Engagement Portal, an online IT platform where auditors are required to enter details of all of their audit engagements. Auditors are required to upload a copy of all Audit Engagement Letters once signed. They are also required to upload the final audit opinion, thus making available to the audit regulator the key documents at the start and end of the audit process. This portal and the information which is entered into it by all auditors in relation to all audits enable the KGK to perform continuous off-site audit oversight.

The KGK inspects registered audit firms and auditors to assess their compliance with the Turkish Commercial Code, the Statutory Decree No. 660, the rules and regulations of the KGK and professional standards, in connection with the performance of audits, issuance of audit reports, and related matters involving Turkish companies. The Authority inspects audit firms and auditors in the context of a sufficient number of selected audit files, notices and documents, and other information within the scope of its Quality Assurance System. Inspections are carried out in the scope of the annual inspection plan prepared by the Board every year by receiving opinions of relevant authorities. Results of inspections shall be announced to the public opinion every year with a report. Inspections of the audit firms cover:

- Review of audit work performed within the scope of relevant legislation,
- Regulatory compliance of audit firms' activities,
- Quality and quantity of resources spent in audits,
- The audit fees charged,
- Internal control system of the audit firms.

Audit firms that audit Public Interest Entities should be inspected at least once every 3 years and other firms should be inspected at least once every 6 years. Inspections of auditors are carried out when deemed necessary by the KGK. However, the KGK reserves the right of performing or causing others to perform an inspection in case of a warning, complaint, notification and other cases considered necessary in addition to the planned inspections.

Enforcements are applied in accordance with the principles and procedures set by the KGK. The KGK has the authority to investigate and discipline audit firms and auditors for noncompliance with the relevant legislation. When violations are found, in addition to fines the KGK can impose appropriate sanctions that compose of:

- Warning.
- Suspension of the approval for up to two years,
- Withdrawal of the approval.

In case of repeated violations, aggravated sanctions shall be imposed by the KGK. As a result of the inspections and investigations carried out by the KGK and where it is possible to remedy, the KGK may grant a separate period suitable for remedying the violations and deficiencies detected prior to taking a decision for sanction. Where it is detected that the violations and deficiencies are not remedied by the end of the period so granted, the corresponding administrative sanctions shall apply (KGK, 2021).

4.3.3. Organizational Structure of the Public Oversight Authority

In order to fulfil its duties effectively and in a quality manner, the KGK aims to be a leading and innovative institution by reviewing its organizational structure, quality and quantity of human resources and operational business processes. In this context, the required infrastructure and processes have been established in order to create the most appropriate organizational structure in line with the strategic objectives determined by taking into consideration the legal regulations to which the KGK is subject to, the best practices of other countries, the status of the national and international institutions to cooperate, and the experience of counterpart authorities of the related countries.

As of 31 December 2020, the total number of employees of the KGK was 217, while the total number of experts was 79. Audit oversight and standard-setting activities of the KGK are carried out by the KGK experts in accordance with the principles, procedures and essentials of which are determined by the KGK. In addition, a sufficient number of IT experts are employed to conduct IT inspections of the audit firms.

The KGK interprets institutional capacity as the process of enhancing its abilities to perform specific activities. KGK's institutional capacity approach is to develop internally so that the KGK can better fulfil its mission. Special consideration is given to improve the competence and capabilities of the experts of the Authority. All experts are required to perform specific requirements such as education, professional training and independence.

5. CONCLUSION

The audit sector has grown rapidly in Turkey since its first years when international audit firms arrived in the country. Auditing was progressed by the acceleration of capital inflows to Turkey after the country initiated liberal economic policies and the request of the World Bank. Several agencies and institutions, in particular, the Capital Market Board (CMB), the Banking Regulation and Supervision Agency (BRSA), the Insurance Supervision Board (ISB) and the Energy Market Regulatory Authority (EMRA) had been regulating the audit sector, and the Union of Chambers of CPAs and Sworn-in CPAs of Turkey (TURMOB) had also given support to this process with its professional title. However, this situation led to a fragmented structure in the audit sector in Turkey.

This fragmented structure caused the implementation of different methods and techniques while conducting the audit and also resulted in more than one audit report for the same accounting period for the same entity. Moreover, the lack of a competent authority to oversee the audit activities restrained the effective implementation of regulations and prevented to provide reasonable assurance to the public in this regard.

With the issuance of the new Turkish Commercial Code (TCC), auditing has gained a new dimension. The new TCC required the establishment of the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK), an institution with the relevant authority and responsibility, in order to create a holistic legal structure in the field of statutory audit in Turkey.

The establishment of the KGK is an important achievement for Turkey, in particular, for the EU negotiation process and it has made great contributions to the effective implementation of the new TCC. By the transfer of the responsibilities regarding audit to an independent administrative authority, the KGK, the approval, registration and oversight of the auditors and audit firms operating in Turkey have been made more effective, efficient and compatible. Moreover, setting and issuing Turkish Accounting and Auditing Standards contributed to the establishment of high quality and reliable financial reporting environment.

The KGK has made incredible progress in the short time since it has been established; the Board, management and staff are committed to carry out KGK's functions so effectively. In many areas such as standard setting, registration of auditors and audit firms, and audit inspection; the KGK already has operations that are comparable to best international practice. Now, the KGK has appropriate plans to further develop its activities and capabilities across the full range of its responsibilities in order to fulfil its mission as specified both in national legislation and also in international standards.

REFERENCES

- Gücenme Ü. and Ersoy, A.P. (2006). "Accounting Education in the History of Turkish Republic" *Journal of Financial Analysis* Special Issue Published by Istanbul Chamber of Certified Public Accountants for 17th World Congress of Accountants, 13-16 November 2006
- Güvemli B. et al, (2016). "The Evolution of the Auditing Profession in Turkey: The Union of Chambers of CPA's and Sworn-In CPA's (TURMOB) History and Background", *14th Congress of World Accounting Historians*, Pescara, Italy, 25-27 June 2016
- Kandemir, Kubra H. (2015). External Auditing in Turkey: Acritical and Comparative Analysis of the New Law. *European Business Organization Law Review*, 16(4), 711-734.
- Karataş, M. (2014). Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (43), 123-142, Ankara: TÜRMOB
- Kaval, Hasan (2008). *Muhasebe Denetimi*, 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kepekçi, Celal (2004). *Bağımsız Denetim*, Beşinci Baskı, İstanbul: Avcı Ofset Matbaacılık.
- Okur, Mahmut (2007). *Bağımsız Denetimin Denetimi*, Ankara: SPK Yayınları.
- Sayar, D. D. (2013). *Bağımsız Denetimin Kamu Gözetiminde Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneği*, Ankara: TÜRMOB.
- Selimoğlu, S. ve Diğerleri (2011). *Muhasebe Denetimi (Auditing)*, 3rd Ed., Ankara: Gazi Publications.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes M. (2009). Türkiye'de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe, *Mali Çözüm* (95), 125-140.
- <http://bdd.org.tr/default.asp?PG=TRANA> (Accessed on: 17.08.2021)
- <https://www.bddk.org.tr/Kuruluslar-Kategori/Bagimsiz-Denetim-Kuruluslari/10> (Accessed on: 17.09.2021)
- <https://turmob.org.tr/istatistikler/bf9036e1-06f1-40e7-bb89-0b29f0dbe15a/meslek-mensubu-yas-gruplari-dagilim-tablosu> (Accessed on: 17.09.2021)
- <http://documents.worldbank.org/curated/en/546971467995640189/T%3BCrkiye-Standartlara-ve-kanunlara-uyum-raporu-ROSC-muhasebe-ve-denetim> ((Accessed on: 15.08.2021)

- <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Booklet%20-%20Ocak%202018.pdf> (Accessed on 27.08.2021) 2
- <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/turkey-ifrs-profile.pdf> (Accessed on 29.08.2021) .pdf
- http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2018.pdf (Accessed on 25.08.2021)
- <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK%20%C4%B0NCELEME%20RAPORU%202019.pdf> (Accessed on 27.08.2021).

16. YÜZYILDA KONVERSO KADIN BİR BANKER: DONA GRACIA NASI MENDES ve OSMANLI DEVLETİ İLE İLİŞKİLERİ

Prof. Dr. Cengiz Toraman ¹

Elif Ulucenk ²

ÖZ

Bu çalışmanın amacı kadın bir banker olarak Dona Gracia Nasi Mendes'in dönemine yaptığı olağanüstü finansal etkiyi ortaya koymaktır. 16. yüzyılın en zengin şirketlerinden biri olan Konverso Banker Mendes Ailesi'nin servetini yöneten Dona Gracia'nın hayatı, betimsel bir yaklaşımla incelenmiştir. Dona Gracia; yönettiği servet büyüdükçe, Yahudiliğinin deşifre edileceğine yönelik tehditlere maruz kalmıştır. Engizisyonun baskı ve zulmünden kaçan banker Portekiz'den sırasıyla; Antwerp'e, Venedik'e, Ferrara'ya, Ragusa'ya ve son olarak Osmanlı İmparatorluğu'na sığınmıştır. Dünya finans tarihi açısından elzem öneme sahip Mendes Ailesi kurdukları "Banka Evi" sayesinde finansal sıkıntı yaşayan özel kesim ve krallıklara krediler sağlamıştır. Osmanlı İmparatorluğu'na sığınana dek servetini kaybetme tehlikesi yaşayan Banker Dona Gracia'ya antisemitist batılı devletlerin yaptırımları, tarihte cam tavan sendromunun bir örneği niteliğindedir.

Anahtar Kelimeler: Banker, Osmanlı Devleti, Cam Tavan Sendromu, Banka Evi.

Jel Kodu: G21, F23, F39.

A CONVERSO WOMAN BANKER IN THE 16th CENTURY: DOÑA GRACIA NASI MENDES AND HER RELATIONS WITH THE OTTOMAN STATE

ABSTRACT

The aim of this study is to reveal the extraordinary financial impact of Dona Gracia Nasi Mendes as a female banker. The life of Dona Gracia who managed the wealth of the Converso Banker Mendes Family, one of the richest companies of the 16th century, was analyzed with a descriptive approach. As the wealth Dona Gracia's manages grows, she was subjected to threats that her Judaism would be

¹ Prof.Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, 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. (2022). 16. Yüzyılda Konverso Kadın Bir Banker: Dona Gracia Nasi Mendes ve Osmanlı Devleti ile ilişkileri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(22), 39-52.

Research Article / Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi / Received: 01.09.2021

Revizyon Tarihi / Revised: 20.12.2021

Kabul Tarihi / Accepted: 21.12.2021

exposed. The banker who escaped from the oppression and persecution of the Inquisition from Portugal respectively; she took refuge in Antwerp, Venice, Ferrara, Ragusa and finally the Ottoman Empire. The Mendes Family which is of vital importance in terms of world finance history provided loans to the private sector and kingdoms experiencing financial difficulties thanks to the “Bank House” which they established. The sanctions of anti-Semitic western states on Banker Dona Gracia, who was in danger of losing her wealth until when she took refuge to the Ottoman Empire, is an example of the glass ceiling syndrome in history.

Keywords: Banker, Ottoman State, Glass Ceiling Syndrome, Bank House.

Jel Code: G21, F23, F39.

1. GİRİŞ

Tarik Bin Ziyad komutasındaki ordunun, 711 yılında İber Yarımadası'na ayak basmasının ardından İspanya'da İslam hâkimiyeti sağlanmış ve Endülüs coğrafyası kurulmuştur. Yaklaşık 8 asır İslam coğrafyası hâkimiyetinde kalan Endülüs'te Müslümanların gücünü kaybetmesi, İspanyol Yahudilerinin de bölgedeki akıbetini belirlemiştir. Endülüs'te Müslümanların son kalesi olan Granada'nın düşmesinin ardından imzalan “Elhamra Kararnamesi” Yahudi tarihi için bir dönüm noktasıdır. Elhamra Kararnamesi'nin ardından İspanya'dan kovulan ve yeni bir yurt arayışına giren Yahudiler, 15. yüzyılda uluslararası ticareti ve finansal sistemi yeniden inşa etmiştir. Aralarında, İber'i terk etmek istemeyen ve Hristiyanlığa biat eden Yahudiler olsa da çoğunluk bu sürgünü kabul etmiştir. Yahudilerin büyük bir kısmı İspanya'ya en yakın ülke Portekiz'e yerleşmiş ve bu Yahudiler arasında Mendes ile Luna Aileleri de yer almıştır. Yahudilere tanınan dinsel özgürlük, Portekiz'de 1497 yılına dek sürmüş ve yine benzer bir baskıya maruz kalmışlardır. Ancak Mendes ve Luna Ailesi Portekiz'i son sığınak gördükleri için Yahudiliklerini gizleyerek Hristiyanlığı kabul ettiklerini ilan etmiştir. Bankerliğin ve baharat ticaretinin öncü ailelerinden biri olan Mendesler, 15. ve 16. yüzyıl ekonomisinde önemli piyasa katılımcılarından biri olmuştur. Luna Ailesi'nin kızı Gracia ile Mendes Ailesi'nin oğlu Francisco'nun evliliğinin ardından Gracia Mendes; eşinden miras kalan serveti ve aile şirketini koruyabilmek için yaşamı boyunca ailesiyle birlikte zorunlu göçlere katılmıştır. Dona Gracia; 16. yüzyıl dünya ekonomisi ve siyaseti için önemli bir figürdür. Özellikle serveti ve şirketi; Portekiz, Antwerp, Venedik, Ferrara, Ragusa ve Osmanlı İmparatorluğu'nu yakından ilgilendirmiştir.

Bu çalışma Dona Gracia'nın, 16. Yüzyılda Seferad bir kadının banker olarak dönemine yaptığı finansal etki ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu sebeple çalışmada önce Yahudilerin İspanya'dan kovulmasına ve Luna ile Mendes Ailelerinin Portekiz'e taşınmasına sebep olan Elhamra Kararnamesi açıklanmış, sonra Dona Gracia'nın biyografisi incelenmiş ve daha sonra dünya ekonomisinde varlığını sürdürebilmek için aile şirketini ve servetini koruyabilmek üzere katlandığı baskı ve zorluklar, güncel literatürün ilgi alanlarından biri olan cam tavan sendromu kapsamında incelenmiştir.

2. ELHAMRA KARARNAMESİ İLE BAŞLAYAN GÖÇ

Avrupa'nın Akdeniz'e uzanan yarımadalarından biri olan İber'e 711 yılında ilk kez gelen Müslümanlar, Endülüs Bölgesinde asırlarca hüküm sürmüştür. Ancak güçlerini zaman içerisinde kaybeden Müslümanlar, Endülüs'teki son kaleleri olan Granada'yı, 1492'de Aragon Kralı II. Ferdinand ve Kraliçe Kastilyalı Isabella'ya karşı kaybetmiştir. Ferdinand ve Isabella ise krallıklarındaki Yahudi cemaatine iki seçenek sunmuştur: *“Katolikliğe geçmek veya Krallığı terk etmek.”* İspanyol krallıklarının yüzyıllardır süre gelen Yahudi karşıtlığından beslenen bu teklif, Yahudi tarihinin dönüm noktalarından biridir. Müslümanlar ise daha muhafazakâr olduğundan, Hristiyan yönetimi ve halkına karşı asimilasyona, Yahudilere göre daha başarılı bir direniş sergilemiştir. Ortaçağ Katolik Kilisesi tarafından *“ötekiler”* biçiminde tanımlanan Müslümanların ve Yahudilerin, Hristiyanlığı etkileyeceği endişesi sebebiyle hem krallık hem de kilise devletlerin ayrılması gerektiği konusunda hemfikir olmuş ve İber Yarımadası'nda ki Yahudiliğe son vermek için Elhamra Kararnamesi'ni imzalamıştır (Restaino, 2018: 1).

Bölgedeki Yahudilerin bazıları, yeni dini kabul ederek hayatlarını daha sakin ve huzur içinde sürdüreceklerine inanmıştır. Ancak din değiştirmeyi reddeden Yahudi aileler, Engizisyon baskından kaçmaya karar vermiştir. Onlar; Portekiz, Filistin, İtalya ve Osmanlı İmparatorluğu'nun etkisi altındaki ülkelere yerleşmeyi seçmiştir. Bazı aileler İspanya'ya en yakın ülke olduğu için Portekiz'e gitmeye karar vermiştir. Yahudiler; Kral II. Juan'ın oğlunun, İspanyol Kralı'nın kızıyla evlenmek istediği 1497 yılının sonuna dek Portekiz'de dinlerini bir nebze olsun yaşayabilmiştir. Ancak bu evliliğin gerçekleşmesi için İspanyol prenses bir şartta bulunmuştur; *“Portekiz'deki tüm Yahudilerin sınır dışı edilmesi.”* Portekiz Kralının kabul ettiği bu şartın sonucu, bölgedeki bazı Yahudiler, dinlerini gizlice yaşayıp Hristiyanlığa biat etmiştir. Bu Yahudi grubu o dönemde *“Marranos”*³ veya *“Yeni Hristiyanlar”* olarak tanımlanmış, günümüz Yahudi toplulukları arasında ise *“Anusim”*⁴ olarak adlandırılmakla birlikte bu kişilere yine aynı anlama karşılık gelen *“Konverso”* da (Converso) denilmektedir. Portekiz'i İber' deki son sığınak olarak gören Yahudiler arasında Mendes ve Luna ailelerinin üyeleri de bulunmuştur. Bu 2 aile yıllar sonra 1528 yılında, Beatrice de Luna ve Francisco Mendes'in evliliği ile tekrar birleşmiştir (Cook, 2015: 2). Portekiz'in baharat ticaretinde tekelinin başlangıçcı olan bu yıllar aynı zamanda Beatrice de Luna'nın bir gün yöneteceği serveti de işaret etmiştir (Billauer, 2014: 2). Beatrice de Luna'nın servetinin kaynağı, Arap tacirlerin, Avrupalı zenginlere ve saraylara; Çin, Hindistan, Osmanlı İmparatorluğu ve Kuzey Afrika'dan baharat, ipek ve değerli taşlar getirmesiyle 4.000 yıldan fazla bir süre önce başlayan baharat ticaretidir. Önceleri baharat ticareti deve kervanları ile yapılmış, tacirler satın aldıkları malların yerini gizli tutmuştur. Rivayete göre, tacirler baharatlara vahşi kanatlı yaratıklarla savaşarak ulaştıklarına dair efsanevi hikâyeler uydurup mallarını daha değerli göstermiş böylece bu malları daha yüksek fiyatlarla satmıştır. Ancak gemi ile tüm Afrika'yı dolaşarak Doğu limanlarına ulaşmanın mümkün olduğu bir müddet sonra ortaya çıkmıştır. Kristof Colomb'un Hindistan'ı ararken Amerika'yı bulması ve daha önceki başarısız denemelerin ardında Avrupa hükümdarları yeni bir denemeyi başlarda olumlu karşılamamıştır. 1497 yılında Vasco da Gama komutasındaki 4 gemi önce Ümit Burnu sonra Hint Okyanusu'nu geçerek Hindistan'a ulaşmış

³ Hristiyanlığa geçmeye zorlanan İspanyol Yahudi'si kişilere denir (Górski, 2019: 75).

⁴ Ölüm veya tahrinata uğrama baskısı altında din değiştirerek Hristiyanlığı kabul eden Yahudilerdir (Backal, 1999: 8).

ve buradan bir gemi dolusu servetle dönmüştür. Böylece Portekiz'in baharat ticaretindeki tekeli başlamıştır (Billauaer, 2014: 2). Yahudi kimliklerini gizleyip bir Hristiyan gibi yaşamlarını sürdüren Konverso aileler, Portekiz'de oldukça zengin bir kesimi oluşturmuştur. Özellikle ticari faaliyetlerde öncü olup para akışını idame ettirmeleri sebebiyle Yahudiler, Hristiyanlar ile sürekli anlaşmazlıklar içinde ve zorlu bir yaşam sürmüştür.

3. DONA GRACIA NASI MENDES

Konverso bir ailenin kızı olarak Lizbon'da 1510 yılında dünyaya gelen Gracia, Portekiz kayıtlarında Beatrice de Luna ismiyle yer almıştır. 1528 yılında yine İspanya'dan konverso zengin bir ailenin oğlu banker ve tacir Francisco Mendes ile evlenmiş ve bu evlilikten "*Reyna Mendes*" adında bir kızları olmuştur (Frank & Cooperman, 2013: 5). Yahudi aileler, nesilden nesle atalarına bağlılıklarını korumak için mümkün oldukça kendi cemiyetleri arasında evlenmiştir. Kraliyet doktoru Yahudi Agostinho Miquez'in kız kardeşi olan Gracia Luna ve Francisco Mendes'in evliliği de bu inancın bir gereğidir (Roth, 2001: 12). Francisco Mendes ve ailesi bu dönemde ticarete öncü isimlerden olmuştur. Mendeslerin oğullarından Goncalo, Portekiz Krallarının ticaret seferlerini ve gemi inşasını finanse etmiştir. Keşif gezilerinin ilk finansörlerinden biri olan Goncalo, kardeşleri için biber sevkiyatını kolayca güvence altına almıştır. Francisco ve Diago Mendes'te kısa bir süre sonra işlerini baharat ticaretini de kapsayacak şekilde genişletmiştir. Lizbon'da biber pazarını ele geçiren Mendeslerin Avrupa'da bir çıkış noktasına ihtiyacı olmuştur. Bu sebeple Francisco; Diogo'yu Antwerp'e göndermiş, Goncalo ise Lizbon'da kalıp gemi inşaat işlerine devam etmiştir (Billauer, 2014: 10). Francisco Mendes ve ailesi baharat ticaretinin yanı sıra şeker, şarap, yağ, pamuk, odun, fildişi, incir gibi ürünlerin ve ayrıca mücevher ile değerli taşlarında ticaretini yapmıştır (Roth, 2001: 26). Hindistan'dan ithali gerçekleşen "*karabiber*" ise soylu ailelerin statü sahibi olmasına sebep olmuştur. Portekiz Kralları Mendes ailesine her yıl ticaret hakkı tanımış ve ayrıca "*banka evleri*" sayesinde tefecilik ve bankacılık işlemleriyle ilgilenmelerine de izin verilmiştir ([https://forbes.co.il/\(05.05.2021\)](https://forbes.co.il/(05.05.2021))). Diogo'nun Antwerp'teki işletmesi aracılığıyla tüm Avrupa'daki karabiber ticaretini kontrol eden altı aileden biri olan Mendesler artık "*Karabiber Kralları*" olarak anılmaya başlamıştır. Aristokrat Gracia ise "*Dona*" unvanını almıştır (Billauer, 2014: 11).

Mendes ailesinin tacirliğin yanı sıra bankerlik yaptıkları da bilinmektedir. Mendesler bankerlik faaliyetlerini yürütmek üzere bir "*banka evi*" kurmuştur. Ancak bu dönemde modern anlamda bir banka işletmesi bulunmamaktadır. Mendes ailesi daha ziyade değerli malların alınması, satılması ve ödemelerin iletilmesi ile ilgilenmiştir. Mendesler kurdukları sistem ile ülkeden ülkeye para transferini sağlamayı amaçlamış ve külçeleri taşıma riski ile taşıma masraflarını da bertaraf eden geliştirdikleri yeni mekanizmayı müşterilerinin hizmetine sunmuştur. Bu dönemde, mevduat bankacılığı pek bilinmemesine rağmen, paranın güvenli bir şekilde muhafaza edilmesi veya kazançlı koşullarda ticarete kullanılması kabul edilebilir bir seçenek olmuştur. Ayrıca Mendes ailesi; para sıkıntısı yaşayan özel kesime ve hatta krallıklara dâhi kredi sağlamıştır (Roth, 2001: 11 – 12). Ailesinden kalan mirasını, yine aynı şekilde ticaretten ve bankerlikten sağladığı gelire besleyen Francisco Mendes servetini 1535 yılında eşi ve kızına bıraktığına dair bir vasiyet hazırlamıştır. Vasiyetinde aile şirketinin yarısını eşine, diğer yarısını kardeşi Diago'ya bırakan Francisco Mendes'in (Dabasi, 2017: 3), 1537 yılında

ani ölümü üzerine Dona Gracia, büyük bir servetin sahibi olmuştur. Ancak Engizisyon baskılarından kurtulmak için kızı Reyna ve kız kardeşi Brianda ile Portekiz'den kaçıp Diago'nun yaşadığı Antwerp'e yerleşmiştir (Cook, 2018: 2). Antwerp ise bu dönemde Avrupa'nın en önemli ticari merkezlerinden biri olmaya başlamıştır. Sürekli güçlenen bir ticaretin yanı sıra, sokaklarında tüm dünya dillerinin konuşulduğu şehirde güçlü bir borsa bulunmaktadır. Fuggers ve Welsers gibi tüm büyük bankalar Antwerp'te şubeler açmıştır (Birnbaum, 2003: 21). Antwerp; baharat, parfüm, ipek, kadife, inci, safir taşıyan gemilerle dolmuş ve Diago, ülkenin en önemli tacirlerinden biri olarak Paris, Venedik ve İstanbul'da görevlendirdiği temsilcileri veya acenteleri sayesinde bahsi geçen bu ürünlerin ticaretini yapmıştır (Billauer, 2014: 6). Engizisyonun artan baskılarının ardından Portekiz, Dona Gracia'nın ailesi ve serveti için büyük bir tehlike oluşturduğundan göç kaçınılmazdır. Antwerp'e gidişlerinden 2 yıl sonra Brianda ile evlenen Diago Mendes'in La Chicha isminde bir kızı olmuş ve Diago ölmeden önce 1543 yılında eşi ile kızının koruyucusu olarak Dona Gracia'yı atamıştır. Aile şirketinin yöneticisi olan Gracia, tüm ticari işlemlere ve bankacılığa hükmeden tek otorite haline gelmiştir. Zira Brianda ticari faaliyetlerde ve bankerlikte Dona Gracia kadar tecrübeli değildir. Aile servetini bir arada tutma ve kontrol etme görevi Dona Gracia'ya verilmiş, o da yeğeni Joseph Nasi'yi Antwerp'e birlikte çalışmak üzere davet etmiştir. Ancak Kral Charles ile yaşadığı anlaşmazlıklar sonucu Antwerp'i de terk etmek zorunda kalan Dona Gracia, ailesiyle birlikte Venedik'e taşınmıştır (Cook, 2018: 2). Mendes ailesi burada kasabanın merkezine, Zecca (Daphane) yakınına yerleşmiş ve evleri tıpkı Antwerp'te olduğu gibi şehirde bulunan Marrona mültecilerin merkezi haline gelmiştir (Roth, 2001: 52). Ancak Dona Gracia, Venedik'te kız kardeşi tarafından Yahudi gelenekleriyle suçlanmış ve yalnızca 2 yıl kalabilmiştir. Brianda ile Dona Gracia arasındaki çatışmanın en önemli sebebi ise Diago'nun mirasıdır (Cook, 2018: 2 – 3). Diago'nun servetine dair pek çok haham kaydı ve Antwerp'teki ticari faaliyetlerine ilişkin evraklar bulunmuştur. Elde edilen bulgulara göre bu servetin günümüz ölçeğinde 500 milyon \$ - 1 milyar \$ arası olabileceği iddia edilmiştir (Birnbaum, 2003: 21). Mendesler, birden fazla işkolunu şubeleri aracılığıyla yöneten büyük bir aile şirkettir. Mendes kardeşler, sırasıyla Lizbon ve Antwerp'te bulunmuş ve devrin önemli tacirleri ile geçici ortaklıklar kurmuştur. Diago bu şirketin Antwerp operasyonlarını yürütmüş ve Mendes şirketini temsil eden aracılardan sayesinde şirketin faaliyet alanı İtalya, Fransa, Almanya ve İngiltere'ye kadar genişlemiştir. Diago ayrıca sermayesini çeşitlendirmiş ve sıklıkla Fuggersler ile işbirliği yaparak onların mütevelli heyeti olarak görev almıştır. Ayrıca Fuggers'in Portekiz Kralı'na iletmesi için 200.000 Florin borç vermiştir. Portekiz Kralı ise bu parayı Osmanlı'ya savaş açması için imparatora iletmiştir (Birnbaum, 2003: 22). Osmanlı İmparatorluğu'nun Habsburgların zulmüne uğrayan Avrupa Yahudilerine sığınma sağlarken, Konverso aileden gelen birinin bu davranışı başta ironik bulunsa da Diago Mendes'in farklı bir plan içerisinde olduğu ileri sürülebilir. 1532 yılında Diago, özellikle Konversoların; Selanik'e kaçmalarına yardım etmek, onları tekrar Yahudileştirmek ve Osmanlı'daki Yahudilerle temas kurmakla suçlanıp tutuklanmıştır. Suçlamaları reddeden Diago iyi bir Hristiyan olduğunu ve Selanik limanını yalnızca ticari mal sevkiyatında kullanma niyetinin olduğunu beyan etmiştir. Mendes ailesinin ticari hayattaki rolünü bir kez daha ortaya koyan bu hadisenin sonucu, Portekiz konsolosu, kralının Diago Mendes hapisteyken imparatorun hesabına vaat edilen tutarı ödeyemeyeceğini belirtmiştir. Ayrıca Cenova, Floransa ve Lucca konsolosları Diago lehine müdahalelerde bulunmuştur. Antwerp'teki bazı tacirler de hükümete mektuplar yazmış,

Diago'nun şehrin ticareti için öneminden bahsedip tutukluluk haline son verilmesini talep etmiştir. Nihayetinde Diago 1532 yılı Eylül ayında 50.000 dukka kefarete ile serbest bırakılmıştır (Birnbaum, 2003: 25). I. François'e borç veren, İmparator V. Charles'e verdiği borcun yanında muazzam miktarda rüşvetler ödeyen (Birnbaum, 2003: 31- 40; Bodian, 2009) bu aile uluslararası ticaretin yönetimi, bazı savaşların kreditörlüğü ve Yahudiliğin muhafaza edilmesi için gerekli finansmanın sağlanmasında aktif rol almıştır. Diago'nun ölümünün ardından, Mendes ailesinin varlıklarına el koymak için tasarlanmış suçlamalara karşılık Dona Gracia'nın, Charles'e faizsiz 100.000 duka borç vererek aile servetini kurtardığı ancak bu tutarın Charles'e ile ailesine verdiği son borç ve rüşvet olmadığı bilinmektedir (Birnbaum, 2003: 30 -34). Bahsi geçen bu tarihi hadiseler, Mendes ailesinin servetinin etkisini ve Gracia ile Brianda Kardeşlerin çatışmasının büyüklüğünün ortaya koymaktadır. Dona Gracia İstanbul'a taşınma planlarının hızlanmasında ise Brianda'nın taleplerinin olduğu iddia edilebilir. Josep Nasi' de şahsi mali çıkarlarını gözetenek bir yandan Osmanlı İmparatorluğu ile ilişkilerini güçlendirmiş ve bir takım iş girişimlerinde bulunmuştur. 10 Mart 1548'de bir müddet Lyons'ta kalan Joseph Nasi, buradaki ipek endüstrisinin benzerini oluşturmak için Osmanlı'da birtakım girişimlerde bulunmuştur (Birnbaum, 2003: 35). Dona Gracia'da yeğeni gibi yatırımlarını Osmanlı İmparatorluğu'na taşımaya karar vermiştir. Zira Osmanlı hükümdarı Kanuni Sultan Süleyman, farklı dinlere hoşgörüsüyle yaklaşan barışçıl bir politika izlemektedir. Gracia, burada özgür bir Yahudi olarak ticari faaliyetlerine ve bankerliğe devam edebileceğini tasarlamıştır. Ancak bu sırada Brianda mirastaki payında özerklik talep etmiş, Dona Gracia ise varlıklarını devretmek ve Osmanlı İmparatorluğu'na taşınmak istemiştir (Birnbaum, 2003: 43). Brianda; kızı La Chicha'nın vesayetini Gracia'dan geri almak için Yahudi karşıtı duygulardan menfaat sağlamayı ummuş ve ablasını tüm servetiyle Osmanlı İmparatorluğu'na gizlice sığınacak bir Yahudi olmak ile suçlamıştır. Ayrıca mahkemede Dona Gracia'nın, reşit olmayan kızının vasisi olamayacağını iddia etmiştir. Ancak yaşanan gelişmeler Brianda'nın tahminin ötesinde gerçekleşmiştir. Dona Gracia, kardeşinin suçlamaları üzerine tutuklanmış ve mal varlığına el konmuştur. Reyna ve La Chica ise papanın elçisi tarafından zorla bir rahibe manastırına yerleştirilmiştir. Brianda gizli çalışmalarını sürdürmüş ve bağlantılar kurmuştur. Mendes Aile Şirketinin büyük bir kısmı bankacılığın geliştiği ve hükümete önemli meblağların borç verildiği Fransa'da idi. Brianda, La Chicha'nın payını kontrol etmeyi ummuş ve Yahudi düşmanı bir Hristiyan ajanla anlaşmıştır. Fransa Kralı ise Dona Gracia'nın şaibeli ortodoksluğunu bahane etmiş ve mülküne ambargo koyma fırsatı elde etmiştir. Brianda'nın ajanı, ganimetten düşen paydan memnun olmamış ayrıca Brianda'nın da bir Yahudi olduğunu iddia etmiştir. Akabinde Brianda'nın parasına da el konulmuştur (Roth, 2001: 54 – 55). Ancak Payitahtın hekimlerinden biri olan Yahudi asıllı Moses Hamon; Dona Gracia'nın hapiste olduğunu ve servetine el konulduğunu Kanuni Sultan Süleyman'a bildirmiş ve böylece hadisenin seyri değişmeye başlamıştır (Roth, 2001: 54 – 55, Birnbaum, 2003: 44, Cook, 2018: 3). Birnbaum; Kanuni Sultan Süleyman'ın özel hekimlerinden biri olan Moses Hamon'nın, Dona Gracia'nın servetinin Osmanlı İmparatorluğu'na taşınmasının, devletin ticaret ve ekonomisine büyük katkı sağlayacağı kanaatinde olduğunu iddia etmiştir (Birnbaum, 2003: 44). Kanuni Sultan Süleyman ise bu meseleyi önemli bir siyasi hadise olarak değerlendirmiş ve Mendes ailesini kendi tebaası kabul ederek Osmanlı İmparatorluğu'nun himayesi altında görmeye başlamıştır. Gücünün zirvesinde ve en parlak devrini yaşayan Osmanlı İmparatorluğu'nun hükümdarına Venedik Hükümeti'nin karşı koyması mümkün değildir (Roth, 2001: 57). Osmanlı'nın adaleti sağlamak

üzere uyguladığı diplomatik baskının ardından Dona Gracia'nın özgürlüğüne ve servetine kavuştuğu ileri sürülebilir.

Dona Gracia ve Brianda arasında 1 Eylül 1547 ve 15 Aralık 1548 tarihlerinde olmak üzere iki miras davası görülmüştür. Her iki davanın sonucu da Dona Gracia'nın aleyhine olmuştur. La Chicha'nın servetinin yarısı Dona Gracia'nın kontrolünden çıkmış ve La Chica 18 yaşına geldiğinde kendisine verilmek üzere Venedik Devlet Hazinesi'ne yatırılması kararlaştırılmıştır (Birnbaum, 2003: 43). Venedik'te ve ayrıca 1549'dan 1551'e kadar; Ferrara'da kız kardeşler eşlerinin vasiyetnamesine karşı çıkmış ve Lyons, Paris, Venedik ve Floransa'da birbirlerine karşı iddialarda bulunmuştur. Nitekim Venedik hükümetinin temsilcileri ve Kanuni Sultan Süleyman'ın elçisinin yardımıyla Mendes Ailesinin mal dağılımı müzakere edilmiştir. Venedik hükümetinin Dona Gracia'ya La Chica'nın çeyizi, Brianda'nın kendi çeyizi ile La Chicha'nın yetiştirme ve eğitime masrafları için aile servetinin yarısını Venedik Darphanesi'ne (Zecca) yatırmasını emretmiştir (Adelman, 2013: 15).

Venedik büyükelçisi de Morvilliers'e göre, Türk elçisinin tek bir görevi vardı: “*Gracia ve kızını İstanbul'a götürmek*” (Roth, 2001: 57). Kanuni Sultan Süleyman'ın görevlendirdiği Sinan Çavuş Venedik'e geldiğinde Dona Gracia ve Reyna Venedik'ten Ferrara'ya taşınmıştır. Brianda, ablasıyla birlikte Ferrara ve İstanbul'a taşınmayı reddetmiştir. Sinan Çavuş, kardeşler arasında arabuluculuk yapmış ve 12 Haziran 1552'de, noter Paolo Leoncini'nin huzurunda, San Marco savcısı Nicolas de Molino'nun Gracia'yı temsil ettiği, Andrea Contartini'nin ise Brianda'ya vekili olarak taraf olduğu bir anlaşma yapılmış ve kız kardeşler anlaşma sonucu protokolü imzalamıştır. Protokole Brianda, La Chicha Mendes'i temsilen imza atmıştır. 100 bin altın duka 29 Mart 1553' tarihine dek La Chicha adına Zecca'ya yatırılmıştır. Bu tarih, La Chicha Mendes'in 1558'de gerçekleşen on sekizinci doğum gününden çok önce olduğu için dikkate değerdir. Ayrıca Brianda, çeyizi için 18.123.5 İtalyan altın écus'u ve kızının henüz reşit olmadığı sürece eğitimi için tahakkuk eden faizi de almıştır. Buna karşılık Brianda; Dona Gracia, Joseph Nasi ve onların Lyon, Paris, Venedik ve Floransa'daki ajanlarına karşı tüm taleplerine son vermiştir. Ayrıca Dona Gracia ve Reyna'nın istedikleri yere hareket etme özgürlüğüne sahip olduklarını kabul etmiştir (Birnbaum, 2003: 45).

Dona Gracia, Osmanlı İmparatorluğu'ndan önce bir müddet Ferrara'da yaşamıştır. Ferrara'dayken, Dona Gracia Haham Abravanel'in karısıyla tanışmış ve onunla birlikte Yahudilere yardım etmek üzere bir yardım merkezi kurmuştur. Ayrıca hem Michelangelo hem de Titian'ın çeşitli sanat eserlerine finansör olmuştur. Kaldığı süre boyunca ünlü Ferrara İncili (Sefarad Yahudileri için Ladino'da) yayınlanmış ve Dona Gracia'ya, öte yandan Hristiyanlar için olup, İspanyolca çevirisi ise Ferrara Dükü'ne ithaf edilmiştir. Çevirileri Yom Tov Athias ve Abraham ben Salomon Usque tarafından yapılmıştır (Cook, 2018: 4). Anwerp'teki evinde tacir ve aristokratları ağırlarken, Ferrar'da yaşadığı süre boyunca Yahudilerle birlik olmuş ve buradaki evi, Yahudi bilginler ile Talmudistlerle dolmuştur. Böylece Ferrara'nın, Dona Gracia'nın entelektüel kimliğinin doğduğu yer olduğu ileri sürülebilir. Ayrıca Ferrara İncili ile aynı yıl yayımlanan Abraham ben Salomon Usque'nin “*Consolaçam as Tribulações de Israel (İsrail'in Felaketine Teselli)*” adlı eseri de Dona Gracia'ya ithaf edilmiştir (Birnbaum, 2003: 57).

1553'te Engizisyon'un Ferrara'da faaliyet göstermesine yeniden izin verilmiş; Talmud ve haham metinleri alenen yakılmıştır. Daha sonra Papa IV. Paul, Yahudi karşıtı yeni yasalar çıkarması için II. Ercole'ye galip gelmiştir. Papalığı sırasında IV. Paul, Engizisyon'un faaliyetlerini yeniden düzenlemiş ve Ferrara Yahudiler için yaşanmaz bir hal almıştır. Dona Gracia ise Babiali'nin davetini kabul etmiş ve Osmanlı İmparatorluğu'na sığınmaya karar vermiştir. 1552 Ağustos ayı, Sinan Çavuş; Dona Gracia ve kızı Reyna'yı gelecekteki iş anlaşmaları için en önemli durak olan Ragusya'ya giden kadırgalara yerleştirmiştir (Birnbaum, 2003: 65). Osmanlı İmparatorluğu'na yerleştiğinde işlerini İstanbul'dan yönetebilmek için Batı ile bir bağlantıya ihtiyaç duymuş ve bu sebeple ilk Dubrovnik Cumhuriyeti'ne gitmeye karar vermiştir (Miovic & Seferovic, 2014: 66). 16. yüzyılda Dubrovnik Cumhuriyetinin yaklaşık 55.000 nüfusu vardır (Vekaric, 1998: 7). 1530'ların sonunda ve 1540'ların başında, ticari filusunda 132 gemi bulunurken, yüzyılın sonunda gemi sayısı 170'e yükselmiş ve tonaj 2 katına çıkmıştır (Miovic & Seferovic, 2014: 71). Ragusalılar mali işlerde oldukça başarılı ve yetenekli tacirlerdi. Ayrıca Batılı devletler hakkında bilgi sahibi olmalarının yanında güçlü bir ticari filoya ve yerleşik bir transit limana sahiplerdi (Miovic & Seferovic, 2014: 71). Osmanlı İmparatorluğu da Ragusalıların özgürlüklerine müdahale etmemeye karar vermiş ancak haraç ödemesine (vergi) bağlamıştır Ragusalılar, her yeni Osmanlı hükümdarına bağlılığını dile getirmiş ve 12.500 duka haraç ödemiştir (Biegman, 1963: 238). Dubrovnik Cumhuriyeti'nin ticari potansiyeli ve müreffeh bir devlet oluşu Dona Gracia'nın da dikkatini çekmiş ve kısa bir müddet burada yaşamıştır. Dona Gracia ve Ragusalı temsilcilerinin, Dubrovnik Hükümetinden başlıca talebi, limanı kullanarak ticaret yapabilmektir. Öte yandan Ragusalılar ise Dona Gracia ile ticari faaliyetlerde bulunmaya olumlu yaklaşmamıştır. Zira Dona Gracia ile kurulacak ticari ilişkilerin artı ile eksilerini değerlendiren Ragusalılar, Gracia'nın Hristiyanlığı terk etmesi nedeniyle, maruz kalacakları zararlara yönelik çıkarımlarda bulunmuşlardır. Ancak Dona Gracia, Dubrovnik'ten ayrıldıktan sonra da Ragusalılara ticari taleplerini yazmayı sürdürmüştür. Taleplerine cevap alamayan Gracia'nın adına temsilcileri; Isaac Ergas ve Abner Alfarin hükümete yeni talep ve vaatlerde bulunmuştur. Isaac Ergas ve Abner Alfarin'in hükümetle mutabakatları sürecinde ise Dona Gracia'nın ticareti için "bir balya kumaş veya İtalya'dan ithal edilen diğer mallar için bir duka, Doğudan ithal edilen mallar için de malın değerinin %1'i kadar ödeyeceği, kırmızı balya kumaş için 2 duka, ipek kumaştan bir sandık için ¼ duka ve keçi postu balyası için 1 duka ödeme yapılacağını ayrıca gümrük binasında Dona Gracia'nın ürünlerinin depolanması için kiralık yer tahsis edileceği ve Gracia'nın başka bir transit liman kullanmaya karar vermesi halinde Ragusalılara 500 duka altın ödeyeceği bildirilmiştir. Temsilciler, mümkün oldukça Ragusan limanına çok sayıdaki Yahudi taciri yönlendirmek üzere büyük bir çaba göstereceklerini de garanti etmiştir. 22 Kasım 1552'de hükümet önerilen anlaşmayı kabul etmiş ve yaklaşık 15 gün sonra Ragusa Gümrük İdaresi, Dona Gracia'dan 500 dukalık bir ödeme tahsil etmiştir. Dona Gracia ve Ragusalılar arasındaki iş sözleşmesi her beş yılda bir düzenli olarak yenilenmiştir. Kasım 1552'de imzalanan sözleşme, senatonun kararıyla 7 Ağustos 1557'de, ikinci ve son kez ise 9 Temmuz 1562'de yenilenmiştir. 1562'de yapılan sözleşmenin yenilenmesi için hazırlanan dilekçede Dona Gracia'nın temsilcisi olarak Isaac Ergas Abenaso'yu⁵ atadığını belirtmiştir. Dona Gracia'nın 1569'da ölümünün ardından "*Mendes ve Nasi Ailesinin*" malları bir daha Dubrovnik'e

⁵ Isaac Ergas ve Isaac Ergas Abenaso'nun farklı iki kişi olduğunu belirten kaynaklarda bulunmaktadır.

yönlendirilmemiştir. Mendes & Nasi Ailesinin Dubrovnik Cumhuriyeti ile olan iş ilişkilerinin de böylece sonuna gelinmiştir (Miovic & Seferovic, 2014: 72 – 76).

1553 yılında İstanbul'a geldiğinde, yeğeni Joseph Nasi ise çeşitli Avrupa ticaret merkezlerinde aile işleriyle ilgilenmiştir (Roth, 2001: 83). Baharat ticaretinin Osmanlı İmparatorluğu'nun kontrolünde oluşu, Dona Gracia'nın İstanbul'a yerleşme kararında etkili olmuştur. Kudüs'e yerleşmeyi reddeden Dona Gracia, sığınma yeri olarak Selanik'i seçebilirdi. Selanik, "İkinci Kudüs" olarak adlandırılmış olsa da Kudüs'ün sunduğundan daha fazla Yahudi'ye ev sahipliği yapmış ve ayrıca daha canlı bir ekonomik yapıya sahip olmuştur. Selanik'te Roma döneminden beri yaşayan bir Yahudi kolonisi bulunmaktaydı. 14. yüzyılda Bizanslılar, Yahudi bilginlerle iletişimlerini sürdürmüş ve 15. yüzyılın sonunda Selanik'te ayrıca Aşkenaz Yahudileri yaşamıştır. Hahamların etkisiyle Yahudilerin yerleştiği her yerde bilgi merkezleri kurulmuş olmasına rağmen, Selanik; imparatorlukta Yahudilerin manevi merkezi olarak kabul edilmiştir. İstanbul'un; Osmanlı'nın yeni başkenti olması, yaklaşık 250.000 nüfusu ve büyük ölçekli işletmeler ile finansal ticaret merkezinin bulunması Dona Gracia için kaçınılmaz bir fırsattır. İstanbul'a yerleşen bankerin, oturma izni için yılda 10.000 duka ödediği ve bu tutarın imparatorluk adına Rüstem Paşa tarafından tahsil edildiği de iddialar arasında yer almıştır (Birnbaum, 2003: 87-88). Ancak İstanbul'un ticari kapasitesi ve Osmanlı İmparatorluğu'na sığınan bir Yahudi'nin dini özgürlüğüne kavuşmasına karşılık sadece bir iddiadan ibaret olan 10.000 dukanın oldukça sembolik bir tutar olduğu ileri sürülebilir.

II. Bayezid'in getirdiği kısıtlamaların kaldırılmasıyla birlikte Osmanlı İmparatorluğu'nda Yahudilerin yeni ibadethaneler inşa etmelerine izin verilmiştir (Birnbaum, 2003: 88). Dona Gracia; İstanbul'a yerleştiğinde şehirdeki Yahudilerden hürmet görmüş ve Yahudi cemaatinin lideri kabul edilmiştir. Yahudi hastanelerinin ve okullarının finansmanını ayrıca Yahudi metinlerinin tercümesini ve basımını da üstlenmiştir. Dona Gracia; "La Senora veya Ha-Geveret'in" de aralarında yer aldığı birçok sinagogun kurulmasında sorumlu olmuştur. La Senora (Ha-Geveret) ismi ise Dona Gracia'yı tanımlamaktadır (<https://www.encyclopedia.com> (04.05.2021)).

Dona Gracia'nın ardından İstanbul'a gelen yeğeni Joseph Nasi, Reyna Mendes ile evlenmiş ve ailece Osmanlı İmparatorluğunun mali işlerinde önemli roller almışlardır. Dona Gracia'nın gerek ekonomik gerek yardımlarıyla ilgili girişimlerine katkıda bulunan Joseph Nasi, Dona Gracia'yı özel ve bürokratik alanlarda temsil etmiş ve gerektiğinde sözcüsü olmuştur. Dona Gracia yaşadığı süre boyunca ise ikincil rolü almaktan çekinmemiştir (Roth, 2001:118). Dona Gracia; Avrupa yönlü ürünleri için buğday, biber ve ham yün ticareti yapan hem Yahudilerden hem de Müslümanlardan oluşan bir konsorsiyumun başkanı olmuştur. Yeğeni Joseph Nasi, Kanuni Sultan Süleyman ile yakın ilişkiler kurmuş ve Ege Denizi'nde şarap ticaretinin tekeli güvence altına almıştır. Kanuni Sultan Süleyman, Joseph Nasi'ye Nakşa Adası Valiliği'ni de vermiştir. Daha sonra Joseph balmumu tekeli de ele geçirmiş ve bazı zengin Türk ve Yahudilerin 1555'te Fransa Kralı II. Henry'ye verdiği borçla ilgilenmeye başlamıştır. Başka bir Yahudi olan Esther Kyra ise bu dönemde Sultan'ın haremde nüfuz elde etmiş ve 1600'de gümrük tahsildarı mevki sayesinde büyük bir servet biriktirmiştir. İnalçık'a göre, "16. yüzyılın ortalarından itibaren Marranoların gelmesiyle birlikte para piyasasında, Yahudi nüfuzu ve kontrolü artmış durumdadır." Ancak Osmanlı İmparatorluğu'nda merkantilist bir eğilim ortaya koyduklarına dair açık bir kanıt bulunmamıştır. Onlar daha ziyade

faaliyetlerini var olan modele uyumlaştırmaya çalışmıştır. Yine de Yahudiler ve bilhassa İspanyol Yahudileri, 16. yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu'nda sermayenin gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur (Roth, 1947'den aktaran: Olson, 1977: 123). 16. yüzyıl Osmanlı ticari hayatında gayrimüslimler arasında; Ermeniler, Yunanlar, ve İtalyanlar yerine Yahudilere daha çok güvenilmiştir (Roth, 2001: 111 – 112).

Dona Gracia; Osmanlı İmparatorluğu'nda yaşamını sürdürürken, Venedik ve İtalya ile yün, biber ve tahıl ticareti gerçekleştirmiştir. Ticari girişimleri içerisinde muhtemelen en önemlisi, kumaş ve tekstil ithalatına karşılık Türk hammaddelerinin ihracı olmuştur. Dona Gracia'nın ticari operasyonları, gemileriyle sürdürdüğü ve hatta bu gemileri inşa ettiği ileri sürülmüştür (Roth, 2001: 112).

16. yüzyılın ortalarında Mendes ve Nasi ailelerinin üyeleri, Osmanlı İmparatorluğu'nda en dikkat çekici Yahudi tacirler olmuştur. Yahudi cemaati arasında muhtemelen en zengin aile olan Mendeslerin servetinin 1550'li yıllarda 400.000 duka olduğu tahmin edilmiştir (Roth, 2001: 90). Dona Gracia'nın yıllar itibariyle sahip olduğu işletmeleri aşağıdaki tabloda gösterilebilir:

Tablo 1: Dona Gracia'nın İşletmeleri

İşletme Tipleri	Yıllar	Faaliyet Yeri	Anlaşmazlıklar	Anlaşmazlık Sebepleri
Ticari Bankerlik, Uluslararası Ticari/	1504 -1521	Lizbon ve Avrupa	Kral III. John ile anlaşmazlıklar	Krallığın paraya ihtiyaç duyması
	1537'ye dek	Lizbon	Para kaybetme endişesi	Vasiyetname
Bankacılık, Baharat Ticareti, İthalat ve İhracat	1537 – 1545	Antwerp	Lizbon'dan sürgün edilmesi	Anlaşmazlık Sebepleri
	1543	Antwerp	Diago Mendes'in varlıklarının kontrolünü ele geçirmesi	Aile servetinin yönetimini haksızca ele geçirdiği düşüncesi
	1546 - 1552	İtalya	Kredilerin geri kazanılması	Brianda Mendes'in, aile servetinin yönetiminde hak iddia etmesi
İhracat ve Gümrük Vergisi	1553 – 1569	Osmanlı	Kanuni Sultan Süleyman ile ilişkiler	İş savaşlarına yol açan ailevi meseleler

Kaynak: Leite, 2013: 12

Tabloda, Dona Gracia'nın yıllar itibariyle işletmelerini kurduğu ülkeler ve yaşadığı sorunlar ele alınmıştır. Ancak bankerliği ve ticari girişimleri yaşamı boyunca devam etmiş ve şirketinin faaliyet alanları yeğeni Joseph Nasi'nin katkılarıyla yıllar itibariyle çeşitlenmiştir. Engizisyon zulmünden kaçarken, yaptığı uzun yolculuklarında servetini korumak için “*Lettre De Change*” adlı senet çıkarmak için bir yöntem geliştirmiştir (<https://forbes.co.il/> (05.05.2021)). Osmanlı İmparatorluğu'nda Yahudi cemaatinin önde gelen isimlerinden biri olan Dona Gracia Yahudi Boykotu sırasında filosunu Ancona'dan çekmiş ve uluslararası tepkilere maruz kalmıştır. İstanbul'da güvenli bir yaşam sürerken diğer Yahudiler için de güvenli bir yer arayışına girmiş ve Osmanlı İmparatorluğu'nun kontrolü altındaki Filistin'in Tiberius kasabasında arazi kiralamıştır. Dona Gracia'nın amacı Tiberius'ta Yahudilerin özgürce yaşayabileceği bir şehir inşa etmektir. Tiberius'ta kendisi için de bir konak yaptıran

Dona Gracia bu eve taşınmadan 1569 yılında vefat etmiştir. Joseph Nasi, onun ölümünün ardından kasabayı bir daha ziyaret etmemiş ve Gracia'nın Tiberius ile ilgili hedefleri gerçekleştirilememiştir (<https://www.myjewishlearning.com/> (05.05.2021)).

Portekiz'den Osmanlı İmparatorluğu'na uzanan banker Dona Gracia'nın hayatı; disiplinlerarası incelenebilir bir yaşam öyküsüdür. İş hayatında “kadın” olması sebebiyle antisemitist devletlerin daha fazla zulmüne maruz kalan Dona Gracia'nın biyografisi; güncel çalışma alanlarından biri “cam tavan sendromunu” kapsamında ele alınabilir.

4. CAM TAVAN SENDROMU İLE DONA GRACIA MENDES'İN İLİŞKİSİ

“Cam tavan” kavramı; Amerika Birleşik Devletleri'nde 1970'li yıllarda ortaya çıkmış ve “kadınların üst düzey yönetici olmalarını engelleyen tutumsal ve örgütsel önyargıların yarattığı görünmez yapay engeller” biçiminde tanımlanmıştır (Wirth, 2001: 1). Başka bir ifadeyle cam tavan, iş dünyasında kadının üst düzey mevkiye terfi ettirilmemesi olgusudur (Omran vd., 2015: 316). Cam tavan; bir işletmede kadın çalışanın, aynı göreve aday erkek rakibine göre daha nitelikli ve başarılı olmasına rağmen cinsiyet ayrımcılığına maruz kalarak çalışma fırsatının engellenmesidir (Firdausia vd., 2020: 56). Bir işin ehil olan yerine erkek olana verilmesi, özellikle yönetim alanında potansiyel kapasitelerin verimli kullanılmamasına sebep olmuştur. Kavramın 20. yüzyılda keşfedilmesi, daha öncesinde kadınların iş hayatında cinsiyetçi ayrıma maruz kalmadığı anlamına gelmez. Aksine iş hayatının güncel sorunlarından biri olan cam tavan sendromunun 20. yüzyıla dek yok sayılması küresel farkındalıktaki geç kalışı ortaya koymaktadır. Banker Dona Gracia'nın şirketi ve servetine “Yahudi bir kadın” olması sebebiyle antisemitist devletlerin el koyma arzusu cam tavan sendromunun 16. yüzyıl ekonomisinde var oluşunu işaret etmiştir.

Konverso bir aileden gelen ve Osmanlı İmparatorluğu'na sığınana dek Yahudiliği gizlice yaşayan Dona Gracia, “Mendes Ailesinin Erkek Üyelerinin” vefatı üzerine büyük bir servetin sahibidir. Engizisyonun ve antisemitist kralların uyguladığı dinsel baskıyı tetikleyen önemli bir husus ise Banker Dona Gracia'nın nihayetinde bir kadın oluşudur. Aile şirketini ve servetini korumak için Portekiz'den; Antwerp'e, Venedik'e, Ferrara'ya, Ragusa'ya ve son olarak Osmanlı İmparatorluğu'na sığınan Dona Gracia, ölüm tehditleri ve servetini kaybetme riskiyle yaşamıştır. 16. yüzyıl ekonomisinde Dona Gracia'nın şirketini ve servetini ele geçirmeye yönelik uygulanan baskı ve girişimler dünya ekonomisine “erkek hegemonyasının” bir yansıması olduğu ileri sürülebilir. Bu bağlamda Dona Gracia biyografisi, tarihte cam tavan sendromunun en eski ve kayda değer örneklerinden biri olmuştur.

5. SONUÇ

Konverso bir ailenin kızı olarak Lizbon'da dünyaya gelen Dona Gracia Nasi Mendes'in, Konverso Franciso Mendes ile evliliğinden miras kalan serveti, 16. yüzyılda batılı kralların ve Osmanlı İmparatorluğu'nun ilgisini çekmeyi başarmıştır. Mendes Ailesi kurdukları “Banka Evi” sayesinde para sıkıntısı yaşayan özel kesime ve krallıklara kredi sağlamıştır. Yahudi kimliğini gizleyen ve uluslararası ticaretin en önemli katılımcılarından biri olan Konverso Banker Mendes Ailesi; serveti büyüdükçe, engizisyonun baskı ile zulmü artmış ve aralarında I.

François ile Kral Charles'in de bulunduğu hükümdarlar ile kraliçelere faizsiz borç ve rüşvetler ödemiştir. Francisco Mendes'in vefatının ardından Dona Gracia sırasıyla, Antwerp'e, Venedik'e, Ferrara'ya, Ragusa'ya ve son olarak Osmanlı İmparatorluğu'na taşınmıştır.

Diago Mendes'in vasiyeti üzerine Dona Gracia, Brianda ve La Chicha'nın koruyucusu olarak atanmıştır. Ancak mirasın ve şirketin Dona Gracia tarafından yönetilmesinden rahatsız olan Brianda Mendes, şirket ve servetteki hakkı ile kızının vasiliğini talep ettiğine dair mahkemeye başvurmuş ayrıca ablasını gizli bir Yahudi olmak ile suçlamıştır. Suçlamaların ardından Dona Gracia tutuklanmış ve servetine mahkeme kararıyla el konulmuştur. Payitahtın hekimlerinden biri olan Yahudi asıllı Moses Hamon bu durumu Kanuni Sultan Süleyman'a bildirmiş ve Mendes ailesinin servetinin Osmanlı İmparatorluğu'na taşınmasının devletin ekonomisine faydalı olacağını iddia etmiştir. Kanuni Sultan Süleyman ise, bu hadiseyi siyasi bir mesele olarak değerlendirmiş ve Mendes ailesini kendi tebaası olarak kabul ederek himayesi altına almıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nun en parlak devrini yaşadığı bu yüzyılda Kanuni Sultan Süleyman'ın iradesine karşı koymaktan kaçınan Venedik Hükümeti, Dona Gracia'yı serbest bırakmış ve servetini geri vermiştir.

Dona Gracia ve yeğeni Joseph Nasi Avrupa ile ticari bağlantılarını güçlendirmek ve nihayetinde Osmanlı İmparatorluğu'na yerleşmek için bazı seyahatlerde bulunarak iş anlaşmaları gerçekleştirmiştir. Joseph Nasi; hem şirketin hem de şahsi mali çıkarlarını gözetmiş ve Osmanlı İmparatorluğu ile yakın ilişkilerde bulunmuştur. Dona Gracia' da Joseph Nasi gibi yatırımlarını Osmanlı İmparatorluğu'na taşımaya karar vermiştir. Kanuni Sultan Süleyman'ın, farklı dinlere karşı barışçıl ve hoşgörülü bir politika izlemesi Konverso bir ailenin kızı olup, Yahudiliğini gizleyen Dona Gracia için bulunmaz bir fırsattır. Yahudi kimliğinin deşifre edilmemesi için yaşamı boyunca devletlere rüşvetler, geri ödemesiz borçlar veren Dona Gracia, İstanbul'a yerleştiğinde ticari faaliyetlerini kolaylıkla sürdürebilmek için ticari anlaşmalar ve bağlantılar sağlamak üzere önce Ferrara ve Ragusa'ya gitmiştir.

Ferrara'da yaşayan Yahudi topluluğunun finansörlerinden biri olan Dona Gracia, burada bir yardım merkezi kurmuştur. Ayrıca Michelangelo ve Titian'ın çeşitli sanat eserlerine maddi desteklerde bulunmuştur. Kaldığı süre boyunca ünlü Ferrara İncili'de Dona Gracia'ya ithaf edilmiştir. Ferrara Dona Gracia'nın entelektüel kimliğinin ortaya çıktığı yer olmuştur.

Engizisyon baskı ve zulmünün artmasıyla, Ferrara'dan kaçan Dona Gracia ticari ve gümrük anlaşmalarını sağlamak üzere bir müddet Ragusa'da yaşamıştır. Güçlü bir ticari filo ve yerleşik bir transit limana sahip bu şehrin ticari potansiyeli Dona Gracia'nın ilgisini çekmiş ve son sığınağı Osmanlı İmparatorluğu'na yerleşmeden önce batıyla ticari bağlantılarının sürdürülebilirliğini sağlamayı amaçlamıştır. Dona Gracia, Ragusa ile sağladığı anlaşmanın ardından, Yahudi tacirleri de şehrin limanına yönlendirmiştir.

Ragusa ile istediği anlaşmaları sağlayan Dona Gracia, 1553 yılında kızı ile birlikte Yahudiliğini özgürce yaşayabileceğine inandığı İstanbul'a taşınmıştır. Joseph Nasi ise Avrupa'nın ticari merkezlerinde aile şirketleri için araştırmalarda bulunmuş ve bazı önemli anlaşmalar sağlamıştır. Avrupa bağlantılarını sağlayan Joseph Nasi kısa bir süre sonra İstanbul'a gelmiş ve Yahudi geleneklerine göre Reyna Mendes ile evlenmiştir. Dona Gracia ve Joseph Nasi Osmanlı İmparatorluğu ile yakın ilişkiler içerisinde olmuş ve önemli görevler almışlardır. Dona Gracia; buğday, biber ve ham yün ticareti yapan Müslüman ve Yahudilerden

oluşan bir konsorsiyumun başkanı olmuştur. Yeğeni Don Joseph, Kanuni Sultan Süleyman ile yakın ilişkiler kurmuş Nakşa Adası Valiliği görevine getirilmiştir.

Yaşamı boyunca yeni iş fırsatlarına sahip olacağı ve hükümetlerin iş ile özel hayatına “anlık” olarak en az düzeyde müdahale ettiği ülkelere göç eden Dona Gracia; feodalizmin hâkimiyetindeki statik sosyo-ekonomik sistemden ayrılmanın mücadelesini vermiş ve kapitalizm ile yeni tanışan dünya ekonomisi için antisemitist devletlerin yaptırımlarına rağmen önemli bir piyasa katılımcısı olmuştur. Bu bağlamda Dona Gracia Mendes’in iş hayatında maruz kaldığı baskıların, literatür için tarihteki ilk cam tavan sendromu örneklerinden biri olabileceği ileri sürülebilir.

KAYNAKLAR

- Adelman, H.T. (2013). The Venetian Identities of Beatrice and Brianda de Luna, *Nashim: A Journal of Jewish Women's Studies & Gender Issues*, 25, 10-29. DOI:10.2979/nashim.25.10
- Backal, A. G. (1999). Anusim Women in Mexico, *Shofar*, 18 (1).
- Biegman, N. H. (1963). Ragusan Spying for the Ottoman Empire: Some 16th-Century Documents From the State. Archive at Dubrovnik, *Belleten*, 26/106, 237-255.
- Billauaer, P. B. (2018). “Dona Gracia Nasi: First Lady of The Age of Exploration”. Available at SSRN: https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID2446888_code646564.pdf?abstractid=2446888&mirid=1 (20.12.2021).
- Birnbaum, M. (2003). *The Long Journey Of Gracia Mendes*, New York: Central European University Press.
- Bodian, Miriam. "Doña Gracia Nasi." *Shalvi/Hyman Encyclopedia of Jewish Women*. 31 December 1999. Jewish Women's Archive. (20.12.2021) <<https://jwa.org/encyclopedia/article/nasi-dona-gracia>>
- Cook, R. (2015). “A Pilgrimage to a Personality: Doña Gracia Mendes” In B. Kirschen (Ed.), *Judeo-Spanish and the Making of a Community*, (152 – 168). Cambridge Scholars Publishing, 1- 18.
- Dabasi, J. (2017). Renaissance Woman in the Jewish Network: Dona Gracia, the Leader of the Ancona Boycott, 1- 10. DOI: 10.13140/RG.2.2.33307.16166
- Firdausia, S., Yusuf, M., & Anggarani, F.K. (2020). Gender Stereotypes and Self-Efficacy as Determinants of the Glass Ceiling Effect: A Study of Female Civil Servants in Central Java, *Jurnal Psikologi*, 47(1), 56 – 63. DOI:10.22146/jpsi.43729
- Frank, L. S. & Cooperman, B. (2013). Power, Politics and Personal Connections: Dona Gracia’s Inheritance, Rabbi Joseph ibn Lev, and the Law, 1 – 25.
- Górski, Y. (2019). Concerning Some Marrano Threads in The Aesthetic Theory of Theodor W. Adorno, *Religions*, 10(3), 173, 1- 21. DOI::10.3390/rel10030173.
- <https://forbes.co.il/e/the-first-lady/> (05.05.2021).
- <https://www.encyclopedia.com/women/encyclopedias-almanacs-transcripts-and-maps/nasi-gracia-mendes-1510-1569> (04.05.2021)
- <https://www.myjewishlearning.com/article/dona-gracia-nasi/> (05.05.2021)

- Leite, E. (2013). *An Academic Contribution Toward Qualitative Evaluations of Surprise Business Takeover Attack: an Historical Perspective*. (Doktora tezi), UTAD, Vila Real, (Portugal).
- Miovic, V. & Seferovic, R. (2014). Gracia Mendes in Dubrovnik, *Dubrovnik Annals*, 18, 65-94.
- Omran, M.S., Alizadeh, H., & Esmaeeli, B. (2015). The Analysis of Glass Ceiling Phenomenon in the Promotion of Women's Abilities in Organizations, *International Journal of Organizational Leadership*, 4(3), 315 – 323. DOI:10.33844/ijol.2015.60323.
- Restaino, M. (2018). *The 1492 Jewish Expulsion from Spain: How Identity Politics and Economics Converged*, Department of History, (University Honors Program Theses), Southern University, (Georgia).
- Roth, C. (1947). *The House of Nasi : Dona Gracia*, 1, Philadelphia.' dan aktaran: Olson, R, W, (1977). *Jews in the Ottoman Empire and Their Role in Light of New Documents: Addenda and Revisions to Gibb and Browen*, *Tarih Enstitüsü Dergisi*, 119 – 142.
- Roth, C. (2001). *Doña Gracia of the House of Nasi*, Varda Books, USA.
- Vekaric, N. (1998). The Population of Dubrovnik Republic in the Fifteenth, Sixteenth and Seventeenth Centuries, *Dubrovnik Annals*, (2), 7-28.
- Wirth, L. (2001). *Breaking Through the Glass Ceiling: Women in Management*, International Labour Office, Geneva.

FIVE DECADE JOURNEY OF COST ACCOUNTING HISTORY LITERATURE: A REVIEW IN THREE INTERNATIONAL ACCOUNTING HISTORY JOURNALS

Iffet Kesimli ¹

ABSTRACT

This study explores the publishing patterns of three specialized accounting history journals—Accounting History, Accounting History Review, and Accounting Historians Journal—regarding cost accounting history research. The survey is confined to these three journals and 1,832 refereed articles published in these journals since their initial issue. By analyzing the content, the articles related to the history of cost accounting are depicted. This article tracks the tendency of researchers and the three journals in approaching cost accounting history throughout the years. According to the findings of this survey, there are only 100 cost accounting history related articles published in these prominent journals. The number of cost accounting history related articles published in Accounting Historians Journal in the last ten years is zero. At any time period of five year intervals, the maximum number of cost accounting history related articles published in any of three journals is ten; that was before Millennium. Suggestions for researchers and three journals and conclusions follow research findings.

Keywords: Cost accounting, history, literature analysis, Accounting History, Accounting History Review, Accounting Historians Journal.

JEL Codes: M41, D24.

MALİYET MUHASEBESİ TARİHİ LİTERATÜRÜNÜN ELLİ YILLIK YOLCULUĞU: ULUSLARARASI ÜÇ MUHASEBE TARİHİ DERGİSİNDE İNCELEME

ÖZ

Bu çalışma, alanında uzmanlaşmış üç muhasebe tarihi dergisinin—Muhasebe Tarihi, Muhasebe Tarihi İncelemesi ve Muhasebe Tarihçileri Dergisi—maliyet muhasebesi araştırmaları konusunda yayın modellerini araştırmaktadır. Araştırma, bu üç dergiyle ve ilk sayılarından bu yana bu dergilerde

¹ Assist. Prof., Kırklareli University, Lüleburgaz Vocational School, ifkesimli@gmail.com, ORCID: 0000-0002-2082-5515

Atıf (Citation): Kesimli, I. (2022). Five Decade Journey of Cost Accounting History Literature: A Review in Three International Accounting History Journals. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(22), 53-78.

yayınlanan 1.832 hakemli makale ile sınırlıdır. İçerikleri incelenerek, maliyet muhasebesinin tarihçesi ile ilgili makaleler belirlenmiştir. Bu makale, araştırmacıların ve üç derginin maliyet muhasebesi tarihine yaklaşım eğilimlerini ortaya koymaktadır. Araştırmanın bulgularına göre, önde gelen bu dergilerde maliyet muhasebesi geçmişi ile ilgili yayınlanmış sadece 100 makale bulunmaktadır. Muhasebe Tarihçileri Dergisi'nde son on yılda maliyet muhasebesi tarihi ile ilgili makale sayısı sıfırdır. Herhangi bir beş yıllık zaman diliminde, üç dergiden herhangi birinde maliyet muhasebesi geçmişi ile ilgili yayınlanan makalelerin maksimum sayısı on olup, o da Milenyumdan öncedir. Araştırmanın bulgularını, sonuç ile araştırmacılar ve üç dergi için öneriler takip etmektedir.

Anahtar Sözcükler: Maliyet muhasebesi, tarih, literatür analizi, Muhasebe Tarihi, Muhasebe Tarihi İncelemesi ve Muhasebe Tarihçileri Dergisi.

Jel Kodu: G21, G23.

1. INTRODUCTION

According to Barfield, Raiborn, and Kinney, accounting language has two primary variations - financial accounting and management accounting. Cost accounting is a bridge between financial and management accounting. As quoted by them; Institution of Management Accountants (1983) defines cost accounting as a technique or method for determining the cost of a project, process, or thing. . . . This cost is determined by direct measurement, arbitrary assignment, or systematic and rational allocation (2001, 5). Cost accounting reports display the way costs accumulate when corporations employ resources to produce and sell their products and services. As customers purchase products and services, costs incurred are recovered. The activities of identifying, reporting, and analyzing all costs of operations make up cost accounting (Horngren et al. 2015: 2). With the help of cost accounting, a company can identify where it spends its money, how much it earns, and where money is being lost. Cost accounting aims to report, analyze, and lead to the improvement of internal cost controls and efficiency. In short, cost accounting is a system of operational analysis for management (Investopedia Team, 2021). From Investopedia Team's definitions, it is well understood that cost accounting is heavily related to efficiency. Specifically, developments in the post Industrial Revolution era contributed management with the terms productivity, effectiveness, and efficiency. Efficiency is the ability to do something or produce something without wasting materials, time, or energy. Productivity is the ratio between the output volume and the volume of inputs in general. Effectiveness is the degree to which something is successful in producing a desired result. Things would be welcome in case the desired results are obtained with minimum usage of resources. Resources comprise all kinds of ingredients; not only raw materials, but also time and energy. Therefore, it is very much understandable that cost accounting is not exclusive to industrial revolution. Whether complex or not, assessing and controlling the efficiency of processes and tasks is the natural need of all kinds of firms that are involved in producing all kinds of goods and services. In fact, the proof lies in the literature accumulated throughout the years, let's say 90 years.

There were at least two paths for the present author to follow. Either, the path taking the researcher to all kinds of literature regarding cost accounting history was to take, or the path

leading her to specific journals with immense volumes without knowing whether the corpus of cost accounting history related articles is abundant or not. In order to get familiar with cost accounting genre, initially the first path is visited. This visit yielded a lot. A researcher in digging this kind of past publishing at first recognizes how an article published decades ago looks different than a current one. Missing abstracts, no mention of references, articles resembling newspaper opinion columns are noticed at a glance. However, with the consciousness of how science evolves, the researcher embraces cost accounting history oeuvre. Therefore, there will be a relatively short mentioning of cost accounting history related articles published at any time in any journal except for the ones comprised in this research.

The article of Florence Marguerite Edler de Roover (1900–1987) is one of them. She was an American medievalist, who in 1945 published groundbreaking work on the history and terminology of marine insurance, dating the first insurance contracts to Italy in the decades around 1300. *Cost Accounting in the Sixteenth Century: The Books of Account of Christopher Plantin, Antwerp, Printer and Publisher*, which is published in *The Accounting Review* in 1937, is her valuable contribution to literature. Her pioneering article, which is based on archival sources, has 13 references listed. Another article published in the same journal in 1955 is De Roover's *New Perspectives on The History of Accounting*, which is based on both archival and secondary sources, and has 26 references used, and the periods of this study are 13th and 14th centuries. He, a Belgian, is Florence Edler De Roover's husband. In 1928 he published a study of Jan Ympijn, who had written the first Flemish treatise on double-entry bookkeeping, which was published in 1543. In 1929 he came across the accounts of the exchange merchants Colaert van Marke and Willem Ruweel in Bruges city archives, whose records having been sequestered by the city at their bankruptcy in 1369. This led to a number of publications, including a 1937 article in *Annales d'histoire économique et sociale*.

The *Accounting Review* published Matz's research titled *Cost Accounting in Germany* in 1940. As understood, with German origins he was an American from Wharton School. Matz presents the 1939 dated report of The Board of Industrial Economy—Reichsausschuss für Betriebswirtschaft, RfB—regarding the improvements in all fields organizational structure accounting. Garner's *Historical Development of Cost Accounting* is also published in 1947 in *The Accounting Review*. The period of his study comprises a long period—Middle Age to 1925; has no references listed, and is an archival study.

Another research published in this category is Mephram's *The Eighteenth-Century Origins of Cost Accounting*, published in *Abacus* in 1988. Regarding the publication by prevailing research evidence, this article is to be categorized as one using secondary sources. Furthermore, the number of references it utilizes is 49. In between these researches, in order to complete the cost accounting history corpus other than these to be covered in this survey, Yamashita's *Accounting Trends in Post-War Japan* (1952); Johnson's two studies titled *Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850's* (1972) and *Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting* (1981); and McKendrick's *Josiah Wedgwood and Cost Accounting in the Industrial Revolution* (1970) are to be mentioned as well.

Region specific accounting practices find the chance of worldwide dissemination with the assistance of academic journals as international accounting conferences and congresses boost it. Therefore, accumulation of past studies and publishing patterns analyses are valuable. It is apparent that there are many journals hosting accounting history, and various journals accept cost accounting and/or cost accounting history related article. Nonetheless, this study explores the publishing patterns of three specialized accounting history journals—Accounting History, Accounting History Review, and Accounting Historians Journal—regarding cost accounting history research. The survey is confined to these three journals and 1,832 refereed articles published in these journals since their initial issue. By analyzing the content, the articles related to the history of cost accounting are depicted. This article tracks the tendency of researchers and the three journals in approaching cost accounting history throughout the years. As De Roover (1955) states, there might be several researches, which are published in journals other than accounting related journals. As an example he points to one of the materials that was published in a journal for medieval studies (418). Thus, he comments that these kinds of articles might easily escape the attention of accountants.

ProQuest article wise research (31.10.2021) reveals 3,263 academic journal articles containing “cost accounting”. Out of these 3,147 are in English; 43 are in Turkish; 25 are in Portuguese; 19 are in Spanish; 18 are in Ukrainian; 13 are in German; 3 are in French; 3 are in Russian; and the rest are written in several languages. The distribution of first ten journals with cost accounting related articles and the numbers of such articles are listed as: (1) Management Accountant 541; (2) Management Accounting 358; (3) Strategic Finance 76; (4) Issues in Accounting Education 71; (5) The CPA Journal 54; (6) The Accounting Review 50; (7) The Accounting Historians Journal 46; (8) Management Accounting Research 39; (9) Management Accounting Quarterly 35; and (10) Journal of Management Accounting Research 31. Accounting History with 30 published articles may also be added to this list. The rest contains 89 journals. Accounting History Review contributes to the list with five articles.

ProQuest journal wise search with “cost accounting” revealed various publications. Financial Management published as The Cost Account until 1964, and Management Accounting until 2009 is the only journal categorized as business journal. Journal of Performance Management, which carried the title The Journal of Bank Cost & Management Accounting in the past, is one of the two academic journals. The other one is Strategic Finance that has changed its title (which contains ‘cost accountant’) several times in its publishing (www.proquest.com/central/..., 23.10.2021). All the rest in the list are books; thus, out of the interest of this survey. This research doesn’t claim exploring each and every cost accounting history related article published ever. Its focus is on three journals, which are thought to have published cost accounting history related articles through their journey. Accounting Historians Journal (AHJ) is an international journal that addresses the development of accounting thought and practice. AHJ accepts all subject matter related to accounting history, including but not limited to research that provides historical perspective on contemporary issues. It prints semi-annually in June and December, and is indexed in both Scopus and ESCI (<https://aaahq.org>, 23.10.2021). The journal was established in 1977, as a successor of The Accounting Historian, a quarterly newsletter published by the Academy of Accounting Historians from 1974 to 1976.

The original newsletters were collected and published in 1981 as volumes 1 to 3 of AHJ (<https://en.wikipedia.org>, 23.10.2021).

Accounting History (AH), published since 1996, is a journal published by Sage Journals Platform. Papers suitable for publication in this journal span a wide range of topics and periods, and a variety of methodological approaches, including biography, prosopography, institutional history, public sector accounting history, business history through accounting records, comparative international accounting history, and innovative research methods (<https://journals.sagepub.com>, 26.11.2021). Accounting History Review (AHR) has three issues per year, and is published by Taylor & Francis under this title since 2011. It is formerly known as Accounting, Business & Financial History (1990 – 2010). As stated in its website, the journal's primary goal is the publication of scholarly articles that investigate accounting and its implication in diverse social, cultural, and multi-faceted institutional contexts across space and time (www.tandfonline.com, 26.11.2021).

2. METHODOLOGY

The research encompasses the collection, analysis, and mapping bibliographic information derived from 1,832 refereed articles published in AH, AHR, and AHJ since the initial issue of each of them. By analyzing the content, the articles related to the history of cost accounting (CA) are depicted. Job advertisements, errata, editorials, book reviews, tables of content, credits, manuscript awards, announcements and reports on conferences are not included. Exceptionally one book review is included in analyses, due to its content. To achieve this, each issue in every volume is checked for the existence of CA history related articles. AH has 612 articles published in 79 issues in 26 years. Out of 79 issues, 60 of them have not a single CA history related article published. The rest of issues have 23 CA history related articles published. This composes 3.79 per cent of all articles. AHR has 527 articles published in 86 issues in 32 years. Out of 86 issues, 62 of them have not a single CA history related article published. The rest of issues have 36 CA history related articles published. This composes 6.83 per cent of all articles. AHJ has 693 articles published in 101 issues in 48 years. Out of 101 issues, 65 of them have not a single CA history related article published. The rest of issues have 41 CA history related articles published. This composes 5.92 per cent of all articles. There are 100 CA history related articles in journals in question. These are individually listed in the following tables: Table 1, Table 2, and Table 3.

CA history related articles in AHJ are listed in Table 1. The table is sorted according to volume and issues, and alphabetically regarding the title of articles. The enlisted articles that are analyzed are given in references as well.

Table 1: Accounting Historians Journal: Cost Accounting History Related Articles

Year	Volume	Issue	Articles	Accounting Historians Journal
2009	36	2	6	20 th Century Publications On Cost Accounting By Spanish Authors Previous To The Standardization Act (1900–1978) Daniel Carrasco Díaz; Esteban Hernández-Esteve; Maria Jesús Morales Caparrós; Daniel Sánchez Toledano Accounting Historians Journal (2009) 36 (2): 139–179. https://doi.org/10.2308/0148-4184.36.2.139
2007	34	1	7	Early Cost Accounting Practices And Private Ownership: The Silk Factory Company Of Portugal, 1745–1747 José Matos Carvalho; Lúcia Lima Rodrigues; Russell Craig Accounting Historians Journal (2007) 34 (1).
2005	32	2	9	The Bordázar Memorandum: Cost Calculation In Spanish Printing During The 18 th Century Jesús Martínez Guillén. The Accounting Historians Journal; University Vol. 32, Iss. 2, (Dec 2005): 81-103.
2005	32	1	6	Cost And Management Accounting In Pre-Industrial Revolution Spain Gutiérrez, Fernando; Larrinaga, Carlos; Núñez, Miriam. The Accounting Historians Journal; University Vol. 32, Iss. 1, (Jun 2005): 111-148.
2003	30	2	6	The Impact Of World War II On Cost Accounting At The Sperry Corporation Fleischman, Richard K; R Penny Marquette. The Accounting Historians Journal; University Vol. 30, Iss. 2, (Dec 2003): 67-104.
2002	29	2	6	Privatization And Management Accounting Systems Change: The Case Of The 19 th Century Spanish Tobacco Monopoly Macías, Marta. The Accounting Historians Journal; University Vol. 29, Iss. 2, (Dec 2002): 31-57.
2001	28	2	8	An Imperial Connection? Contrasting Accounting Practices In The Coal Mines Of North-East England And Nova Scotia, 1825-1900 Fleischman, Richard K; Oldroyd, David. The Accounting Historians Journal; University Vol. 28, Iss. 2, (Dec 2001): 31-62.
2001	28	1	6	An Archival Investigation Of A Late 19 th Century Accounting Information System: The Use Of Decision Aids In The American Printing Industry Daniels, Roger B; Beeler, Jesse. The Accounting Historians Journal; University Vol. 28, Iss. 1, (Jun 2001): 3-18.
2000	27	1	6	Knowing More As Knowing Less? Alternative Histories Of Cost And Management Accounting In The U.S. And The U.K. Hoskin, Keith W; Macve, Richard H. The Accounting Historians Journal; University Vol. 27, Iss. 1, (Jun 2000): 91-149.
1999	26	2	5	Management Accounting Practice And Price Calculation At Boulton And Watt's Soho Foundry: A Late 18 th Century Example Williams, Robert. The Accounting Historians Journal; University Vol. 26, Iss. 2, (Dec 1999): 65-87.
1999	26	1	7	Using Distribution Costs In Decision Making At The Dennison Manufacturing Company, 1909 To 1949 Vollmers, Gloria. The Accounting Historians Journal; University Vol. 26, Iss. 1, (Jun 1999): 127-151.
1998	25	2	9	Labor And Costing: The Employees' Dilemma Stephen P. Walker; Falconer Mitchell Accounting Historians Journal (1998) 25 (2): 35–62. https://doi.org/10.2308/0148-4184.25.2.35
1998	25	1	6	Recent Insights Into Mesopotamian Accounting Of The 3rd Millennium B.C. — Successor To Token Accounting Richard Mattessich Accounting Historians Journal (1998) 25 (1): 1–27. https://doi.org/10.2308/0148-4184.25.1.1
1997	24	1	5	Agent's Reputation, Accounting And Costing In Organisational Control Structures Tom McLean Accounting Historians Journal (1997) 24 (1): 1–23. https://doi.org/10.2308/0148-4184.24.1.1
1996	23	1	5	Accounting For Idle Capacity: Its Place In The Historical Cost Literature And Conjecture About Its Disappearance Gloria Vollmers Accounting Historians Journal (1996) 23 (1): 25–49. https://doi.org/10.2308/0148-4184.23.1.25
1995	22	2	5	British Cost Accounting Development: Continuity And Change John Richard Edwards; Trevor Boyns; Malcolm Anderson Accounting Historians Journal (1995) 22 (2): 1–41. https://doi.org/10.2308/0148-4184.22.2.1
1994	21	2	5	Costing Pioneers: Some Links With The Past* David Solomons Accounting Historians Journal (1994) 21 (2): 136–149. https://doi.org/10.2308/0148-4184.21.2.136
1993	20	2	11	Accounting For Distribution Costs In The Dennison Manufacturing Company During The 1920s And 1930s

Year	Volume	Issue	Articles	Accounting Historians Journal
				Gloria Lucey Vollmers Accounting Historians Journal (1993) 20 (2): 83–94. https://doi.org/10.2308/0148-4184.20.2.83
1992	19	2	7	Government/Business Synergy: Early American Innovations In Budgeting And Cost Accounting R. Penny Marquette; Richard K. Fleischman Accounting Historians Journal (1992) 19 (2): 123–145. https://doi.org/10.2308/0148-4184.19.2.123
1992	19	2	7	The Nature And Environment Of Cost Management Among Early Nineteenth Century U.S. Textile Manufacturers Thomas Tyson Accounting Historians Journal (1992) 19 (2): 1–24. https://doi.org/10.2308/0148-4184.19.2.1
1990	17	2	7	The Development Of Managerial Accounting In Germany: A Historical Analysis A. G. Coenenberg; H. M. W. Schoenfeld Accounting Historians Journal (1990) 17 (2): 95–112. https://doi.org/10.2308/0148-4184.17.2.95
1990	17	2	7	The Origins And Developments Of French Costing Systems (As Reflected In Published Literature) H. Peter Holzer; Wade Rogers Accounting Historians Journal (1990) 17 (2): 57–71. https://doi.org/10.2308/0148-4184.17.2.57
1990	17	1	7	A World War II Cost Accounting Assignment Dixon Fagerberg, Jr. Accounting Historians Journal (1990) 17 (1): 81–88. https://doi.org/10.2308/0148-4184.17.1.81
1990	17	1	7	Cost Accounting At Keswick, England, c. 1598–1615: The German Connection John Richard Edwards; George Hammersley; Edmund Newell Accounting Historians Journal (1990) 17 (1): 61–80. https://doi.org/10.2308/0148-4184.17.1.61
1989	16	1	7	H. K. Hathaway On Product Costing: Relevant Issues Of Contemporary Concern Robert A. Seay; Roger C. Schoenfeldt Accounting Historians Journal (1989) 16 (1): 111–125. https://doi.org/10.2308/0148-4184.16.1.111
1987	14	2	6	The Dark Ages Of Cost Accounting: The Role Of Miscues In The Literature George J. Staubus Accounting Historians Journal (1987) 14 (2): 1–18. https://doi.org/10.2308/0148-4184.14.2.1
1986	13	2	13	Accounting For Gold And Silver Mines: The Development Of Cost Accounting Glenn Vent Accounting Historians Journal (1986) 13 (2): 77–88. https://doi.org/10.2308/0148-4184.13.2.77
1986	13	1	5	The Use Of Interest as an Element of Cost in Germany in the 16 th and 17 th Centuries Nasuhi Bursal Accounting Historians Journal (1986) 13 (1): 63–70. https://doi.org/10.2308/0148-4184.13.1.63
1984	11	1	11	A Comment On Some Remarks By Historians Of Cost Accounting On Engineering Contributions To The Subject Richard Vangermeersch Accounting Historians Journal (1984) 11 (1): 135–140. https://doi.org/10.2308/0148-4184.11.1.135
1984	11	1	11	Taylor's Contribution To Cost Accounting, A Reply Rosita S. Chen; Sheng-Der Pan Accounting Historians Journal (1984) 11 (1): 151–161. https://doi.org/10.2308/0148-4184.11.1.151
1982	9	2	6	Taylor's Contribution To Cost Accounting: A Comment M. C. Wells Accounting Historians Journal (1982) 9 (2): 69–77. https://doi.org/10.2308/0148-4184.9.2.69
1980	7	2	5	Frederick Winslow Taylor's Contributions To Cost Accounting Rosita S. Chen; Sheng-Der Pan Accounting Historians Journal (1980) 7 (2): 1–22. https://doi.org/10.2308/0148-4184.7.2.1
1980	7	1	7	The Waltham System And Early American Textile Cost Accounting 1813–1848 David M. Porter Accounting Historians Journal (1980) 7 (1): 1–15. https://doi.org/10.2308/0148-4184.7.1.1
1979	6	2	5	Cost Accounting: An Institutional Yardstick For Measuring British Entrepreneurial Performance, Circa 1914 Robert R. Locke Accounting Historians Journal (1979) 6 (2): 1–22. https://doi.org/10.2308/0148-4184.6.2.1
1979	6	2	5	Distribution Cost Analysis Methodologies, 1901–1941* Paul F. Anderson Accounting Historians Journal (1979) 6 (2): 39–51. https://doi.org/10.2308/0148-4184.6.2.39
1979	6	1	8	New Insights From Cost Accounting Into British Entrepreneurial Performance Circa 1914 Robert R. Locke Accounting Historians Journal (1979) 6 (1): 17–28. https://doi.org/10.2308/0148-4184.6.1.17
1978	5	2	8	An 18th Century Accounting Projection From Plymouth, Massachusetts William Holmes, C.P.A. Accounting Historians Journal (1978) 5 (2): 67–70. https://doi.org/10.2308/0148-4184.5.2.67

Year	Volume	Issue	Articles	Accounting Historians Journal
1978	5	2	8	Standard Costing And Scientific Management Rosalie C. Hallbauer Accounting Historians Journal (1978) 5 (2): 37–49. https://doi.org/10.2308/0148-4184.5.2.37
1977	4	2	9	Some Influences On The Development Of Cost Accounting M. C. Wells Accounting Historians Journal (1977) 4 (2): 47–62. https://doi.org/10.2308/0148-4184.4.2.47
1976	3	1	3	Direct costing vs. Absorption costing: a historical review Gyan Chandra; Jacob B. Paperman Accounting Historians Journal (1976) 3 (1): 1–9. https://doi.org/10.2308/0148-4184.3.1.1
1975	2	1	6	Common Costs And Business Decisions: An Historical Note Basil S. Yamey Accounting Historians Journal (1975) 2 (1): 1–2. https://doi.org/10.2308/0148-4184.2.1.1

CA history related articles in AHR are listed in Table 2. The table is sorted according to volume and issues, and alphabetically regarding the title of articles. The enlisted articles that are analyzed are given in references as well.

Table 2: Accounting History Review: Cost Accounting History Related Articles

Year	Volume	Issue	Articles	Accounting History Review
2019	29	3	4	The introduction and operation of standard costing at J&P Coats Ltd., 1925-1961: an institutional interpretation McKinstry, Sam; Kininmonth, Kirsten; Mathieson, Ken. Accounting History Review; Abingdon Vol. 29, Iss. 3, (Nov 2019): 369-389.
2018	28	1-2	5	Accounting for community building: the municipal amalgamation of Milan in 1873–1876 Guarini, Enrico; Magli, Francesca; Nobolo, Alberto. Accounting History Review; Abingdon Vol. 28, Iss. 1-2, (Mar 2018): 5-30.
2016	26	3	11	Costing in the early Industrial Revolution: gradual change to cost calculations at US cloth mills in the 1820s Gervais, Pierre; Quinn, Martin. Accounting History Review; Abingdon Vol. 26, Iss. 3, (Nov 2016): 191-217.
2015	25	2	4	Alberto Ceccherelli (1885-1958): pioneer in the history of accounting practice and leader in international dissemination Antonelli, Valerio; Sargiacomo, Massimo. Accounting History Review; Abingdon Vol. 25, Iss. 2, (2015): 121.
2014	24	2-3	8	Accounting for war risk costs: management accounting change at Guinness during the First World War Quinn, Martin; Jackson, William J. Accounting History Review; Abingdon Vol. 24, Iss. 2-3, (2014): 191.
2010	20	3	6	Management, finance and cost control in the Midlands charcoal iron industry King, P W. Accounting, Business & Financial History; Abingdon Vol. 20, Iss. 3, (Nov 2010): 385.
2010	20	3	6	The emergence of uniform principles of cost accounting in Sweden 1900-36 Segelod, Esbjörn; Carlsson, Leif. Accounting, Business & Financial History; Abingdon Vol. 20, Iss. 3, (Nov 2010): 327.
2010	20	3	6	Transfer pricing: early Italian contributions Mura, Alessandro; Emmanuel, Clive. Accounting, Business & Financial History; Abingdon Vol. 20, Iss. 3, (Nov 2010): 365.
2007	17	2	5	A Possibilitarian History of Price Change Accounting in the UK: 1971-1985 Rutherford, Brian A. Accounting, Business & Financial History; Abingdon Vol. 17, Iss. 2, Jul 2007): 285.
2006	16	3	5	Standard Costs, Standard Costing and the Introduction of Scientific Management and New Technology into the Post-Second World War Sunderland Shipbuilding Industry McClean, Tom; Tyson, Thomas. Accounting, Business & Financial History; Abingdon Vol. 16, Iss. 3, (Nov 2006): 389.
2003	13	3	6	David Dugdale Professor of Management Accounting & T. Colwyn Jones Professor of Sociology of Accounting (2003) Battles in the costing war: UK debates, 1950–75, Accounting, Business & Financial History, 13:3, 305-338, DOI: 10.1080/09585200310001606608
2002	12	3	6	Valerio Antonelli, Fabrizio Cerbioni & Antonio Parbonetti (2002) The rise of cost accounting: evidence from Italy, Accounting, Business & Financial History, 12:3, 461-486, DOI: 10.1080/09585200210164601
2002	12	3	6	W. M. McInnes (2002) An agency perspective on the accounting costs used in various roles in the regulation of a state-owned natural monopoly: The British

Year	Volume	Issue	Articles	Accounting History Review
				Gas Corporation 1972-86, Accounting, Business & Financial History, 12:3, 387-418, DOI: 10.1080/09585200210164575
2002	12	2	9	Eva Carmona & Donato Gómez (2002) Early cost management practices, state ownership and market competition: the case of the Royal Textile Mill of Guadalajara, 1717-44, Accounting, Business & Financial History, 12:2, 231-251, DOI: 10.1080/09585200210134938
2002	12	1	7	Lino Cinquini & Alessandro Marelli (2002) An Italian forerunner of modern cost allocation concepts: Lorenzo De Minico and the logic of the 'flows of services', Accounting, Business & Financial History, 12:1, 95-111, DOI: 10.1080/09585200110107975
2001	11	3	7	Takeo Yoshikawa (2001) Cost accounting standard and cost accounting systems in Japan. Lessons from the past - recovering lost traditions, Accounting, Business & Financial History, 11:3, 269-281, DOI: 10.1080/09585200126618
2000	10	2	6	Jan Richard Heier (2000) The foundations of modern cost management: the life and work of Albert Fink, Accounting, Business & Financial History, 10:2, 213-243, DOI: 10.1080/095852000411041
2000	10	2	6	Richard K. Fleischman & Thomas N. Tyson (2000) Parallels between US and UK cost accountancy in the World War I era, Accounting, Business & Financial History, 10:2, 191-212, DOI: 10.1080/095852000411032
2000	10	2	6	Roxanne T. Johnson (2000) In search of E. I. DuPont de Nemours & Company: the perils of archival research, Accounting, Business & Financial History, 10:2, 129-168, DOI: 10.1080/095852000411014
1999	9	3	6	Michele Lacombe-Saboly (1999) The accounting practices of a sixteenth-century pastel merchant from the French region of Toulouse, Accounting, Business & Financial History, 9:3, 291-306, DOI: 10.1080/095852099330223
1999	9	1	6	Richard K. Fleischman & Thomas Tyson (1999) Opportunity lost? Chances for cost accountants' professionalization under the National Industrial Recovery Act of 1933, Accounting, Business & Financial History, 9:1, 51-75, DOI: 10.1080/095852099330368
1998	8	3	5	R. A. Edwards (1998) Is management accounting just what management accountants do? Implicit cost analysis on Britain's railways c.1923-1939, Accounting, Business & Financial History, 8:3, 331-349, DOI: 10.1080/095852098330431
1998	8	2	5	Roger Juchau & Paul Hill (1998) Agricultural cost accounting development in Britain: the contributions of three men from Wye - a review note, Accounting, Business & Financial History, 8:2, 165-174, DOI: 10.1080/095852098330495
1998	8	2	5	Thomas N. Tyson (1998) Mercantilism, management accounting or managerialism? Cost accounting in early nineteenth-century US textile mills, Accounting, Business & Financial History, 8:2, 211-229, DOI: 10.1080/095852098330521
1997	7	3	6	Henri Zimnovitch (1997) The development of standard costing at SaintGobain, 1920-60: forty years of quarantine?, Accounting, Business & Financial History, 7:3, 345-365, DOI: 10.1080/095852097330676
1996	6	3	11	Keith Hoskin & Richard Macve (1996) The Lawrence Manufacturing Co.: a note on early cost accounting in US textile mills, Accounting, Business & Financial History, 6:3, 337-361, DOI: 10.1080/09585209600000050
1996	6	1	5	David Oldroyd (1996) The costing records of George Bowes and the Grand Allies in the north-east coal trade in the eighteenth century: their type and significance, Accounting, Business & Financial History, 6:1, 1-22, DOI: 10.1080/09585209600000028
1996	6	1	5	Marc Nikitin (1996): The birth of industrial accounting in France: the role of Pierre-Antoine Godard-Desmarest (1767-1850) as strategist, industrialist and accountant at the Baccarat Crystalworks, Accounting, Business & Financial History, 6:1, 93-110
1995	5	1	5	Cheryl McWatters (1995) Management accounting and the Calvin Company: a case study, Accounting, Business & Financial History, 5:1, 39-70, DOI: 10.1080/09585209500000031
1995	5	1	5	Ignace De Beeide (1995) Industrial Accounting Theory and Practice: Cost Accounting in the Belgian Coal Industry During the First Half of the Twentieth Century, Accounting, Business & Financial History, 5:1, 71-108, DOI: 10.1080/09585209500000032
1995	5	1	5	Tom McLean (1995) Contract Accounting and Costing in the Sunderland Shipbuilding Industry, 1818-1917, Accounting, Business & Financial History, 5:1, 109-146, DOI: 10.1080/09585209500000033
1993	3	3	6	Kenneth D. Brown (1993) Through a glass darkly: cost control in British industry: a case study, Accounting, Business & Financial History, 3:3, 291-302, DOI: 10.1080/09585209300000054

Year	Volume	Issue	Articles	Accounting History Review
1993	3	3	6	Trevor Boyns (1993) Cost accounting in the south Wales coal industry, c. 1870–1914, <i>Accounting, Business & Financial History</i> , 3:3, 327-352, DOI: 10.1080/09585209300000056
1992	2	2	5	Richard K. Fleischman & Lee D. Parker (1992) The cost-accounting environment in the British Industrial Revolution iron industry, <i>Accounting, Business & Financial History</i> , 2:2, 141-160, DOI: 10.1080/09585209200000037
1992	2	1	6	Jan R. Heier (1992) A quantitative study of accounting methods in mid-nineteenth-century Alabama and Mississippi: an application of content analysis, <i>Accounting, Business & Financial History</i> , 2:1, 69-90, DOI: 10.1080/09585209200000027
1991	1	3	5	Denis Cormier & Bernard Morard (1991) The reaction of managers and financial analysts in the US and Canada towards current cost information: a positive approach, <i>Accounting, Business & Financial History</i> , 1:3, 355-374, DOI: 10.1080/09585209100000042

CA history related articles in AH are listed in Table 3. The table is sorted according to volume and issues, and alphabetically regarding the title of articles. The enlisted articles that are analyzed are given in references as well.

Table 3: Accounting History: Cost Accounting History Related Articles

Year	Volume	Issue	Articles	Accounting History
2017	22	1	8	Separation - integration - and now...? A historical perspective on the relationship between German management accounting and financial accounting Brandau, Michael; Eendenich, Christoph; Luther, Robert; Trapp, Rouven. <i>Accounting History; Geelong Vol. 22, Iss. 1, (Feb 2017): 67-91.</i>
2015	20	4	9	A comparative history of earnings management literature from Italy and the US Leoni, Giulia; Florio, Cristina. <i>Accounting History; Geelong Vol. 20, Iss. 4, (Nov 2015): 490-517.</i>
2013	18	4	13	Book review: A History of Management Accounting: The British Experience Hopper, Trevor. <i>Accounting History; Geelong Vol. 18, Iss. 4, (Nov 2013): 551-553.</i>
2013	18	1	9	Paper trails: The development of management accounting at Alex. Cowan & Sons Ltd, Penicuik, 1779-1965 Ding, Ying Yong; McKinstry, Sam. <i>Accounting History; Geelong Vol. 18, Iss. 1, (Feb 2013): 99-119.</i>
2012	17	3	13	Can cost and financial accounting be fully re-integrated? The role of the French state in the separation of accounting systems and the failed attempt of the système croisé to re-integrate them Levant, Yves; Nikitin, Marc. <i>Accounting History, Special Issue: Accounting and the State; Geelong Vol. 17, Iss. 3/4, (Aug-Nov 2012): 437-461.</i>
2012	17	1	7	Graph standardization and management accounting at AT&T during the 1920s Chandar, Nandini; Collier, Deirdre; Miranti, Paul. <i>Accounting History; Geelong Vol. 17, Iss. 1, (Feb 2012): 35-62.</i>
2011	16	4	14	Standardizing oil and gas accounting in the US in the 1970s: Insights from the perspective of regulatory capture Cortese, Corinne. <i>Accounting History; Geelong Vol. 16, Iss. 4, (Nov 2011): 403-421.</i>
2009	14	4	9	The development of cost accounting in Italy, c.1800 to c.1940 Antonelli, Valerio; Boyns, Trevor; Cerbioni, Fabrizio. <i>Accounting History; Geelong Vol. 14, Iss. 4, (Nov 2009): 465-507.</i>
2008	13	1	5	"Controlling" as an academic discipline: the development of management accounting and management control research in German-speaking countries between 1970 and 2003 Schäffer, Utz; Binder, Christoph. <i>Accounting History; Geelong Vol. 13, Iss. 1, (Feb 2008): 33-74.</i>
2007	12	4	4	Stitching it up: accounting and financial control at J & P Coats Ltd, c1890-1960 Kininmonth, Kirsten W; McKinstry, Sam. <i>Accounting History; Geelong Vol. 12, Iss. 4, (Nov 2007): 367-391.</i>
2005	10	2	6	Reaction to World War I constraints to normal trade: the meat-packing industry in Canada and Australia McWatters, Cheryl S; Foreman, Peter. <i>Accounting History; Geelong Vol. 10, Iss. 2, (Jul 2005): 67-102.</i>
2005	10	1	5	The interface of disciplinary practices and accounting: the case of the Royal Tobacco Factory of Seville, 1761-1790 Domi Romero Fúnez. <i>Accounting History; Geelong Vol. 10, Iss. 1, (Mar 2005): 71-97.</i>

Year	Volume	Issue	Articles	Accounting History
2002	7	1	5	A former management accountant reflects on his journey through the world of cost management Johnson, H Thomas. Accounting History; Geelong Vol. 7, Iss. 1, (May 2002): 9-21.
2002	7	1	5	The military origins of the French management accounting model: A return to the mechanisms of accounting change Lemarchand, Yannick. Accounting History; Geelong Vol. 7, Iss. 1, (May 2002): 23-57.
2002	7	1	5	Leslie Arthur Schumer: Australian cost accounting crusader and historian Anderson, Ray H. Accounting History; Geelong Vol. 7, Iss. 1, (May 2002): 59-78.
2001	6	2	5	Cost accounting in eighteenth century Spain: The Royal Textile factory of Ezcaray Maria Begona Prieto-Moreno; Larrinaga-Gonzalez, Carlos. Accounting History; Geelong Vol. 6, Iss. 2, (Nov 2001): 59-90.
2001	6	1	6	The transfer of accounting technology: A study of the commonwealth of Australia government factories, 1910-1916 Foreman, Peter. Accounting History; Geelong Vol. 6, Iss. 1, (May 2001): 31-59.
2000	5	1	5	The development of management accounting at the Hudson's Bay Company, 1670-1820 Spraakman, Gary; Wilkie, Alison. Accounting History; Geelong Vol. 5, Iss. 1, (May 2000): 59-84.
2000	5	1	5	Rate of return reporting by Victorian Government public trading authorities: 1985-1992 Wines, Graeme; Nicholson, Alicia. Accounting History; Geelong Vol. 5, Iss. 1, (May 2000): 111-132.
1998	3	2	5	Accounting, accountability and cost efficiency at the Commonwealth of Australia Clothing Factory, 1911-1918 Foreman, Peter; Tyson, Thomas N. Accounting History; Geelong Vol. 3, Iss. 2, (Nov 1998): 7-36.
1998	3	2	8	Transaction cost economics as a predictor of management accounting practices at the Hudson's Bay Company, 1860 to 1914 Spraakman, Gary; Davidson, Robert. Accounting History; Geelong Vol. 3, Iss. 2, (Nov 1998): 69-101.
1997	2	2	5	Cost accounting practices at precious metal mines: a comparative study, 1869-1905 Glenn Vent, Ronald A. Milne First Published November 1, 1997 Research Article https://doi.org/10.1177/103237329700200206
1996	1	1	4	Change agents and the dissemination of accounting technology: Wales' basic industries, C.1750 - C.1870 Trevor Boyns, John Richard Edwards First Published May 1, 1996 Research Article https://doi.org/10.1177/103237329600100102

3. FINDINGS

The quantitative analyses are summarized and displayed in Table 4. As seen from Table 4, there are 100 CA history related articles in journals in question. On the average, these journals have been active for 35 years, have 266 issues in total, and 1,832 articles published throughout the years. Out of 266 issues, 187 do not comprise any CA history related article. The ratio of issues not having published CA history related articles is 70.30 per cent for three journals on the average.

Table 4: Descriptive Information Comparing Three Journals

		Accounting History	Accounting History Review	Accounting, Business & Financial	Accounting Historians Journal
First Issue		May-96	2011	1990	1974
Years Active	35.00	26	31		48
Number of Issues	266	79	27	59	101
Issues/Year		3.04	2.77		2.10
Number of Articles	1,832	612	527		693
Articles/Year		23.54	17.00		14.44
Articles/Issue	6.89	7.75	6.13		6.86
Number of Issues with no Cost Accounting related article NON CA	187	60	62		65
NON CA issues/Number of Issues	70.30%	75.95%	72.09%		64.36%
Number of Cost Accounting related articles	100	23	36		41
CA related articles/Number of Articles	5.46%	3.76%	6.83%		5.92%

Source: Author's own

The second phase of the analysis was categorizing articles in each journal regarding the topics, the sector mentioned and the century covered in articles, and nationality of authors. The initially composed rough lists needed touches. Another table is created in order to shed more light on the comparison of these journals. Table 5 displays the quantitative data in five year intervals, and supplies the totals and aggregates regarding CA history related articles. Further analyses follow.

Table 5: Comparison of Numbers of Articles in Three Journals

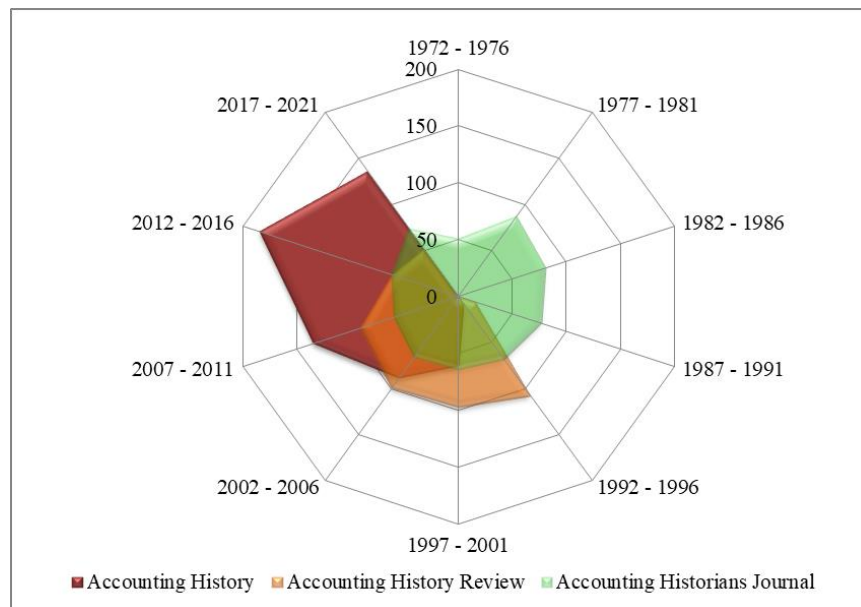
	Number of Articles Published				Number of Cost Accounting Related Articles Published			
	TOTAL	Accounting History	Accounting History Review	Accounting Historians Journal	TOTAL	Accounting History	Accounting History Review	Accounting Historians Journal
TOTAL	1,832	612	527	693	100	23	36	41
1972 - 1976	51	0	0	51	2	0	0	2
1977 - 1981	87	0	0	87	8	0	0	8
1982 - 1986	81	0	0	81	5	0	0	5
1987 - 1991	93	0	16	77	7	0	1	6
1992 - 1996	185	8	108	69	17	1	10	6
1997 - 2001	224	61	98	65	25	7	10	8
2002 - 2006	256	89	100	67	15	5	6	4
2007 - 2011	285	134	91	60	10	4	4	2
2012 - 2016	308	184	62	62	8	5	3	0
2017 - 2021	262	136	52	74	3	1	2	0

Source: Author's own

With 308 articles, the most productive five year period of three journals in terms of published articles in general is 2012–2016. This makes 16.81 per cent of all articles published.

The most productive period for AHR is 1992–1996, with 108 articles, which composes 20.49 per cent. AH published 184 articles in 2012–2016, which makes 30.07 per cent. AHJ’s publishing pattern seems to be more evenly distributed; however, 1977–1981 with 87 articles is the most productive year of this journal. It makes 12.55 per cent.

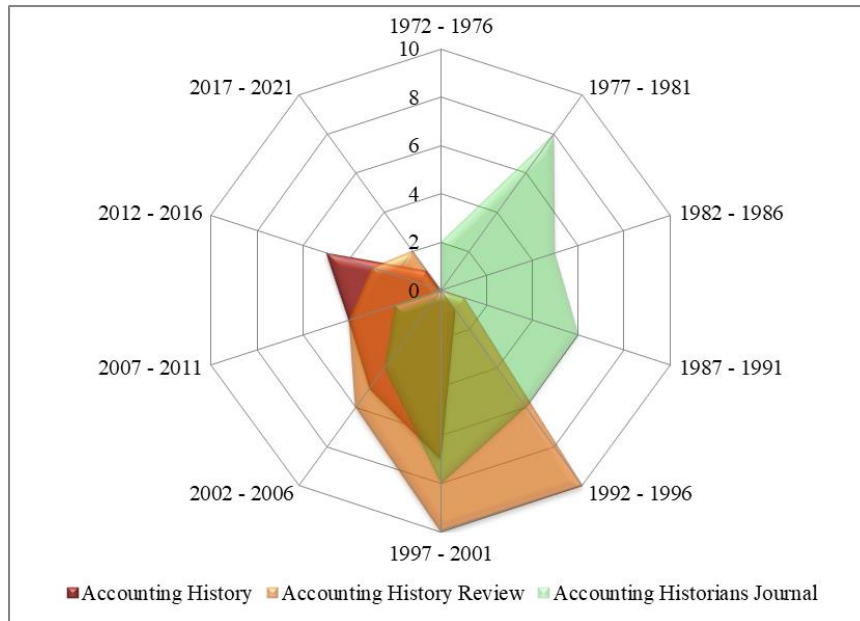
Based on Table 5, numbers of all kinds of articles published in three journals are displayed on a graph. Table 5 and Graph 1 very well displays that aggregate data regarding three journals 2012–2016 is the most productive five year period in terms of total published articles of all kinds. AHR published eight CA history related articles both in 1977–1981 and 1997–2001. The two five year period’s publication make up 39.02 per cent of the total 41 CA history related articles. This journal did not publish any single CA history related article in the last two consequent five year periods. AHR published ten such kind of articles each in 1992–1996 and 1997–2001. The publications of these consequent periods compose 55.56 per cent of total CA history related article publication. The maximum number of this genre in AH is 7, the period is 1997–2001, and the ratio is 30.43.



Graph 1: Number of Articles in Three Journals

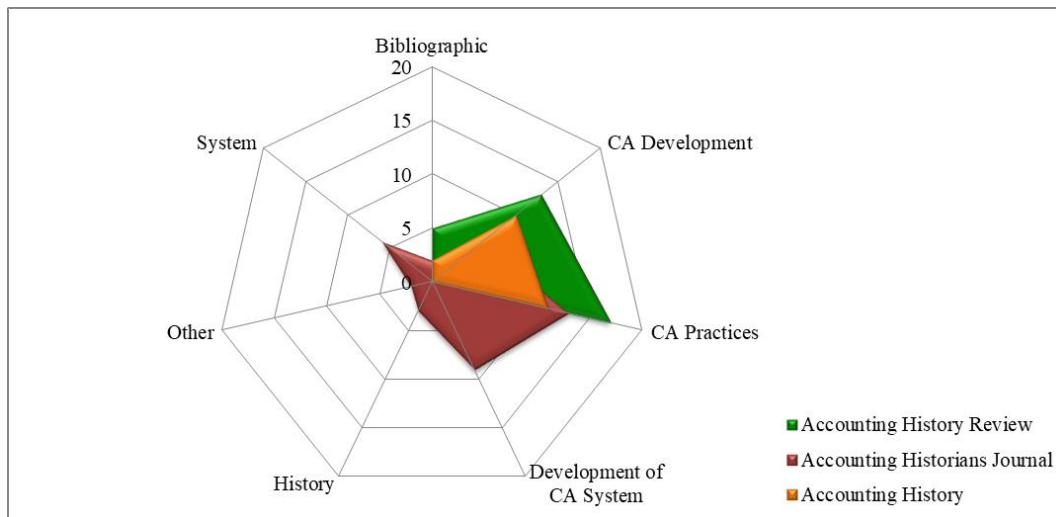
Source: Author’s own

When it comes to CA history related articles published in three journals, the most productive five year period is 1997-2001. Coincidentally, individual data of each journal verifies this, and is depicted in Graph 2.



Graph 2: Number of Cost Accounting Related Articles Published
 Source: Author's own

In order to display the grouped topics, the related sectors, the centuries covered, and the nationality of authors in meaningful graphics; there was a need to diminish the long lists. Triple iteration of the published articles at the most CA history related article crowded journal helped in achieving this task. Accordingly the topics are grouped as: (1) Bibliographic, (2) CA Development, (3) CA Practices, (4) Development of CA System, (5) History, (6) System, and (7) Other.



Graph 3: Groups of Topics in AHR, AHJ, AH 1974–2021
 Source: Author's own

Graph 3 is based on Table 6. CA Practices is the most studied area by researchers. In fact, it is not easy to discriminate between CA Practices and CA Development, because these are like Siamese Twins feeding each other simultaneously. Development of CA System somehow differs from System, because it mostly comprises accounting systems and accounting

information systems more in general, but also mentions CA. Critics, comments, minutes of meetings, publications, replies are categorized under the group ‘other’. Historical discussions, history of CA, Mesopotamian accounting are handled under ‘History’. The remainder is apparent.

Table 6: Groups of Topics in AHR, AHJ, AH 1974–2021

Group of Topic	Accounting History Review	Accounting Historians Journal	Accounting History
Bibliographic	5	2	2
CA Development	13	6	10
CA Practices	17	13	11
Development of CA System	0	9	0
History	1	3	0
Other	0	2	0
System	0	6	0
Total	36	41	23

Source: Author's own

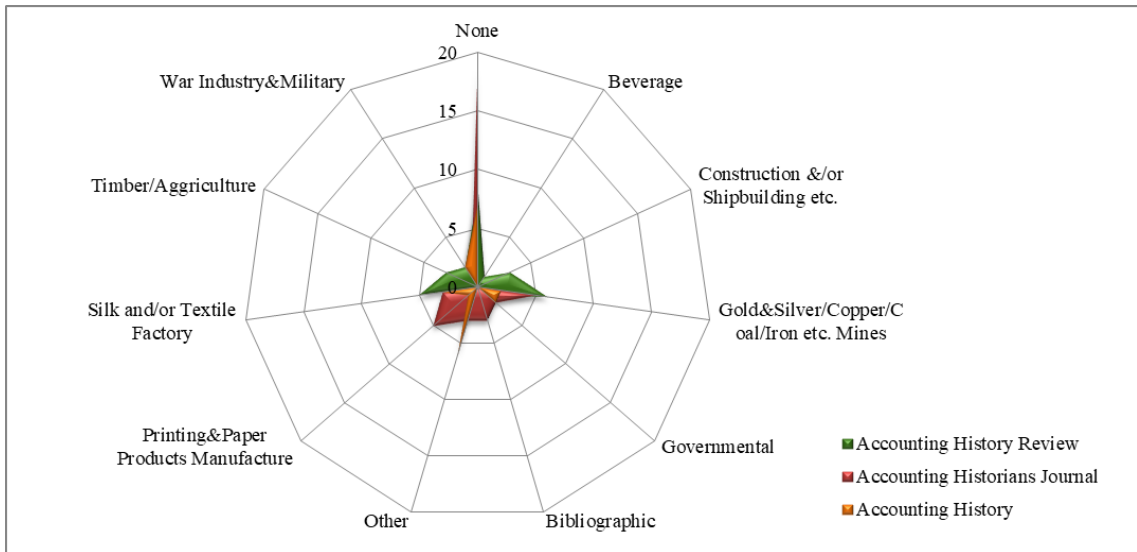
Similarly, the sectors mentioned in CA history related articles are grouped as: (1) None, (2) Other, (3) Governmental, (4) Bibliographic, (5) Printing & Paper Products Manufacture, (6) Silk and/or Textile Factory, and (7) Gold & Silver/Copper/Coal/Iron etc. Mines.

Table 7: Groups of Topics in AHR, AHJ, AH 1974–2021

Related Sector	Accounting History Review	Accounting Historians Journal	Accounting History
None	8	19	7
Beverage	1	0	0
Construction &/or Shipbuilding etc.	3	0	0
Gold&Silver/Copper/Coal/Iron etc. Mines	6	5	2
Governmental	1	2	2
Bibliographic	0	3	0
Other	7	3	6
Printing&Paper Products Manufacture	0	5	1
Silk and/or Textile Factory	5	3	3
Timber/Aggriculture	3	0	0
War Industry&Military	2	1	2
	36	41	23

Source: Author's own

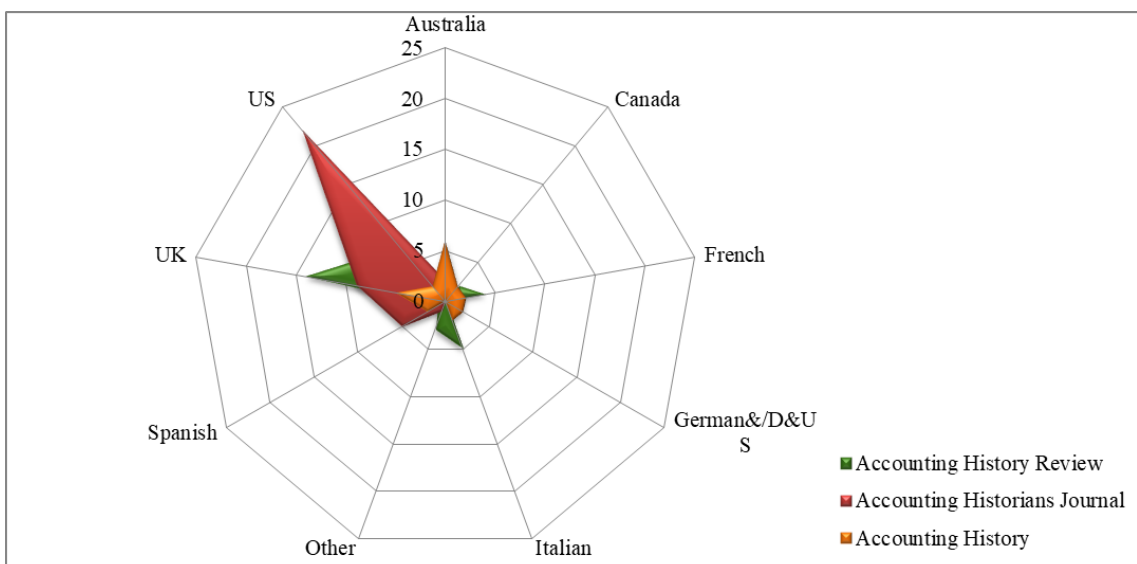
If, there is no mentioning of any specific sector, or in case the paper is not related to any sector, the article is grouped as ‘None’. Due to constraints of graphs, the limitation of the number of axis is overcome by combining related sectors, as it is with mines of all kind. Even though, timber may not be classified among agriculture, it in fact is close to it; therefore, these papers are categorized with those that are about agriculture. Shipbuilding, machine building and the like are the other sectors, which are attached to construction business. This is justified, because the number of CA history related articles about these businesses/sectors are few.



Graph 4: Groups of Sectors in AHR, AHJ, AH 1974–2021

Source: Author’s own

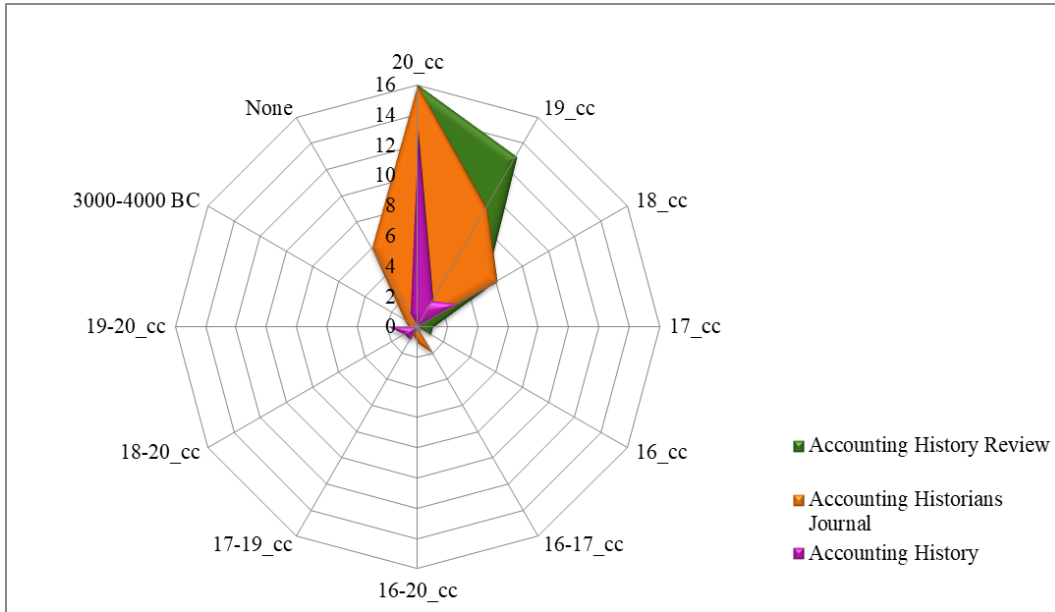
Another characteristic of CA history related articles evaluated in this research is the nationality of author(s). It is grouped as such: (1) Australia, (2) Canada, (3) German/US, (4) KPMG, (5) Spanish, (6) United Kingdom, (7) UK/US, and (8) US. Though KPMG is not a trait of nationality, it represents author(s) from a corporate, which has worldwide operations. Authors from more than one nationality are represented by mentioning both nationalities separated by a slash. Regarding the nationality of authors all in AHR, AHJ, and AH throughout the years, British and American authors carry the flag. Spanish and Australasian authors follow. An individual analysis reveals that AHR is dominated by Britons; Accounting Historians Journal is dominated by Americans, and AH is dominated by Australasians. The distribution is seen in Graph 5.



Graph 5: Author Nationality in AHR, AHJ, AH 1974–2021

Source: Author’s own

The last trait of paper published in AHR, AHJ, AH is which century they are about. There are century specific researches; papers covering more than one century and there are researches that are about millennia. Where, papers about 20th century compose 45 per cent of the sample; those handling 19th century make up 24 per cent, and those that are about 18th century make up 14 per cent. Paper, which are not specifically about a time period are classified as 'None'. The axes or the graph represent at least one actual published paper. Any time period not covered in these axes means that there is no single CA history related article published in AHR, AHJ, AH from 1974 to 2021.



Graph 6: Period of Studies of CA Papers in AHR, AHJ, AH 1974–2021

Source: Author's own

As stated by Güvemli and Eskin (2021) accounting historians determine research periods according to the availability of sources (172). The present author believes that there is no need of cost accounting historians to behave in alternative ways. The moment a researcher gets a chance to dig into archival sources, he/she would definitely become eager to share it with accounting world. It seems also be apparent that CA practices became more common during and after the Industrial Revolution.

4. CONCLUSIONS

This analysis provides insights into three accounting history journals. According to the findings of this survey, there are only 100 cost accounting history related articles published in these prominent journals. The number of cost accounting history related articles published in Accounting Historians Journal in the last ten years is zero. At any time period of five year intervals, the maximum number of cost accounting history related articles published in any of three journals is ten; that was before Millennium. In addition to 100 articles analyzed in this research, in order to combine this research to Turkish situation, below are some of the cost

accounting history related articles published in the Journal of Accounting and Financial History Researches (MUFTAV) that welcomes Turkish and English written papers:

Examination of Budget Studies from Ottoman Empire to Republic of Turkey in Terms of Accounting and A Case Study (Sariso, Demir, and Adiloğlu, 2020); *The Development of Cost Accounting in the First Half of 20th Century* (2012) and *The Dependency of the History of Cost Accounting on History of Manufacturing Technology* (2021) by Yükçü and Atağan; *A New Cost Accounting Concept by the End of 20th Century: Strategic Cost Management* (Bekçioğlu, Kaderli, Köroğlu, and Sezer, 2016); *A New Approach Which Replaced Cost Accounting by the End of 20th Century: Strategic Cost Management* (Bekçioğlu and Köroğlu, 2013); *Management and Accounting Implementations in Ottoman Agricultural Enterprises at the End of 19th Century: The Example of “Farm Management”* (Yazan, 2018). As observed from this short list, there are not many papers related to cost accounting history.

As if accounting historians compiled each and any piece of cost accounting related work anywhere in the world, the publishing patterns of AHR, AHJ, AH show that the percentage of CA history related articles, which made its peak in 1997–2001 with 11.16%, the ratio of CA history related articles to total articles published, diminishes in a row: 5.86%, 3.51%, 2.60%, and 1.15% every five year period to 2021. Apparently the accounting historians lost their apatite in CA history, either because it is a meticulous task to accomplish, or it is not that easy to find, reach, and overcome language and/or translation obstacles in assessing archival sources.

Leonardo Da Vinci has drawings and notes in various areas of interest like anatomy, astronomy, botany, cartography, painting, and paleontology. He also left notes about some of these subjects. His accurate approaches and his works having meant a lot to late centuries' scientists puts him to a special place. Why should individual cost accounting practicing pioneers not get what they deserve? The respect, Da Vinci had earned, must encourage accounting historians in digging for new archival sources.

REFERENCES

- Accounting Historians Journal (AHJ) <https://aaahq.org/AAH/Journal/Accounting-Historians-Journal>
Accessed 23 Oct 2021
- Accounting History (2021) <https://journals.sagepub.com/description/ACH> Accessed 26 Nov 2021
- Accounting History Review (2021) Accessed 26 Nov 2021
<https://www.tandfonline.com/action/journalInformation?show=aimsScope&journalCode=rabf21>
- Anderson R H (May 2002) Leslie Arthur Schumer: Australian cost accounting crusader and historian. *Accounting History* 7(1), 59–78.
- Antonelli V, Boyns T, Cerbioni F (Nov 2009) The development of cost accounting in Italy, c.1800 to c.1940. *Accounting History* 14(4), 465–507.
- Antonelli V, Cerbioni F, Parbonetti A (2002) The rise of cost accounting: evidence from Italy. *Accounting, Business & Financial History* 12(3), 461–486, DOI: 10.1080/09585200210164601
Accounting and Financial History Research Journal 2022/January (22); (53-78)

- Antonelli V, Sargiacomo M. (2015) Alberto Ceccherelli (1885-1958): pioneer in the history of accounting practice and leader in international dissemination. *Accounting History Review* 25(2), 121.
- Barfield J T, Raiborn C A, Kinney M R (2001) *Cost Accounting: Traditions and Innovations*. 4th Ed. South-Western publishing Company
- Bekçioğlu S, Kaderli Y, Köroğlu Ç, and Sezer D (2016) A New Cost Accounting Concept by the End of 20th Century: Strategic Cost Management. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (10), 120–138 .
- Bekçioğlu S, Köroğlu Ç (2013) A New Approach Which Replaced Cost Accounting by the End of 20th Century: Strategic Cost Management (20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım: Stratejik Maliyet Yöntemi). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 50–72.
- Boyns T (1993) Cost accounting in the south Wales coal industry, c. 1870–1914. *Accounting, Business & Financial History* 3(3), 327–352, DOI: 10.1080/09585209300000056
- Boyns T, Edwards J R (May 1, 1996) Change agents and the dissemination of accounting technology: Wales' basic industries, C.1750-C.1870. *Accounting History* 1(1), 9-34. <https://doi.org/10.1177/103237329600100102>.
- Brandau M, Endenich C, Luther R, Trapp R (Feb 2017) Separation - integration - and now...? A historical perspective on the relationship between German management accounting and financial accounting. *Accounting History* 22(1), 67–91.
- Brown K D (1993) Through a glass darkly: cost control in British industry: a case study. *Accounting, Business & Financial History* 3(3), 291–302, DOI: 10.1080/09585209300000054
- Carmona E, Gómez D (2002) Early cost management practices, state ownership and market competition: the case of the Royal Textile Mill of Guadalajara, 1717-44. *Accounting, Business & Financial History* 12(2), 231–251, DOI: 10.1080/09585200210134938
- Carvalho J M, Rodrigues L L, Craig R (2007) Early Cost Accounting Practices and Private Ownership: The Silk Factory Company of Portugal, 1745–1747. *Accounting Historians Journal* 34 (1).
- Chandar N, Collier D, Miranti P (Feb 2012) Graph standardization and management accounting at AT&T during the 1920s. *Accounting History* 17(1), 35–62.
- Cinquini L, Marelli A (2002) An Italian forerunner of modern cost allocation concepts: Lorenzo De Minico and the logic of the 'flows of services'. *Accounting, Business & Financial History* 12(1), 95–111, DOI: 10.1080/09585200110107975
- Coenenberg A G, Schoenfeld H M W (1990) The Development Of Managerial Accounting In Germany: A Historical Analysis. *Accounting Historians Journal* 17(2), 95–112. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.17.2.95>
- Cormier D, Morard B (1991) The reaction of managers and financial analysts in the US and Canada towards current cost information: a positive approach. *Accounting, Business & Financial History* 1(3), 355–374, DOI: 10.1080/09585209100000042

- Cortese C (Nov 2011) Standardizing oil and gas accounting in the US in the 1970s: Insights from the perspective of regulatory capture. *Accounting History* 16(4), 403–421.
- Daniels R B, Beeler J (Jun 2001) An Archival Investigation of a Late 19th Century Accounting Information System: The Use of Decision Aids in the American Printing Industry. *Accounting Historians Journal* 28(1), 3–18.
- De Beeide I (1995) Industrial Accounting Theory and Practice: Cost Accounting in the Belgian Coal Industry During the First Half of the Twentieth Century. *Accounting, Business & Financial History* 5(1), 71–108, DOI: 10.1080/09585209500000032
- De Roover R (1955) New Perspectives on the History of Accounting. *The Accounting Review*, Vol. 30/3. 405-420
- Díaz D C, Hernández-Esteve E, Caparrós M J M, Toledano D S (2009) 20th Century Publications on Cost Accounting by Spanish Authors Previous to the Standardization Act (1900–1978). *Accounting Historians Journal* 36(2): 139–179. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.36.2.139>
- Ding Y Y, McKinstry S (Feb 2013) Paper trails: The development of management accounting at Alex. Cowan & Sons Ltd, Penicuik, 1779-1965. *Accounting History* 18(1), 99–119.
- Dugdale D, Colwyn J T (2003) Battles in the costing war: UK debates, 1950–75. *Accounting, Business & Financial History*, 13(3), 305–338, DOI: 10.1080/09585200310001606608
- Edler F (1937). Cost Accounting in the Sixteenth Century: The Books of Account of Christopher Plantin, Antwerp, Printer and Publisher. *The Accounting Review*, 12(3), 226–237.
- Edwards J R, Boyns T, Anderson M (1995) British Cost Accounting Development: Continuity and Change. *Accounting Historians Journal* 22 (2): 1–41. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.22.2.1>
- Edwards R A (1998) Is management accounting just what management accountants do? Implicit cost analysis on Britain's railways c.1923-1939. *Accounting, Business & Financial History* 8(3), 331–349, DOI: 10.1080/095852098330431
- Fleischman R K, Marquette R P (Dec 2003) The Impact of World War II on Cost Accounting at The Sperry Corporation. *Accounting Historians Journal* 30(2), 67–104.
- Fleischman R K, Oldroyd D (Dec 2001) An Imperial Connection? Contrasting Accounting Practices in the Coal Mines of North-East England and Nova Scotia, 1825-1900. *The Accounting Historians Journal* 28(2), 31–62.
- Fleischman R K, Parker L D (1992) The cost-accounting environment in the British Industrial Revolution iron industry. *Accounting, Business & Financial History* 2(2), 141–160, DOI: 10.1080/09585209200000037
- Fleischman R K, Tyson T (1999) Opportunity lost? Chances for cost accountants' professionalization under the National Industrial Recovery Act of 1933. *Accounting, Business & Financial History* 9(1), 51–75, DOI: 10.1080/095852099330368
- Foreman P (May 2001) The transfer of accounting technology: A study of the commonwealth of Australia government factories, 1910-1916. *Accounting History* 6(1), 31–59.

- Foreman P, Tyson T N (Nov 1998) Accounting, accountability and cost efficiency at the Commonwealth of Australia Clothing Factory, 1911-1918. *Accounting History* 3(2), 7–36.
- Fúnez D R (Mar 2005) The interface of disciplinary practices and accounting: the case of the Royal Tobacco Factory of Seville, 1761-1790. *Accounting History* 10(1), 71–97.
- Garner S P (1947). Historical Development of Cost Accounting. *The Accounting Review*, 22(4), 385–389. <http://www.jstor.org/stable/239679>
- Gervais P, Quinn M (Nov 2016) Costing in the early Industrial Revolution: gradual change to cost calculations at US cloth mills in the 1820s. *Accounting History Review* 26(3), 191–217.
- Guarini E, Magli F, Nobolo A (Mar 2018) Accounting for community building: the municipal amalgamation of Milan in 1873–1876. *Accounting History Review* 28(1-2), 5–30.
- Guillén J M (Dec 2005) The Bordázar Memorandum: Cost Calculation in Spanish Printing During the 18th Century. *Accounting Historians Journal* 32(2), 81–103.
- Gutiérrez F, Larrinaga C, Núñez, M (Jun 2005) Cost and Management Accounting in Pre-Industrial Revolution Spain. *Accounting Historians Journal* 32(1), 111–148.
- Güvemli B, Eskin İ (2021) A survey of published works in De Computis (2004-2019). *De Computis – Revista Española de Historia de la Contabilidad* 18(1), 169–185. doi: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v18i1.426>
- Heier J R (1992) A quantitative study of accounting methods in mid-nineteenth-century Alabama and Mississippi: an application of content analysis. *Accounting, Business & Financial History* 2(1), 69–90, DOI: 10.1080/09585209200000027
- Heier J R (2000) The foundations of modern cost management: the life and work of Albert Fink. *Accounting, Business & Financial History* 10(2), 213–243, DOI: 10.1080/095852000411041
- Holzer H P, Rogers W (1990) The Origins and Developments of French Costing Systems (As Reflected in Published Literature). *Accounting Historians Journal* 17(2), 57–71. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.17.2.57>
- Hopper T (Nov 2013) Book review: A History of Management Accounting: The British Experience. *Accounting History* 18(4), 551–553.
- Hornigren C T, Datar S M, Rajan M V, Beaubien L, Graham C (2015) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Seventh Canadian Edition, 7th Ed. Pearson Education ISBN 0133926338, 9780133926330
- Hoskin K W, Macve R H (Jun 2000) Knowing More As Knowing Less? Alternative Histories of Cost and Management Accounting in the U.S. and the U.K. *The Accounting Historians Journal* 27(1), 91–149.
- Hoskin K, Macve R (1996) The Lawrence Manufacturing Co.: a note on early cost accounting in US textile mills. *Accounting, Business & Financial History* 6(3), 337–361, DOI: 10.1080/09585209600000050.

- Investopedia Team (2021) Corporate Finance & Accounting. What Is Cost Accounting? <https://www.investopedia.com/ask/answers/041615/what-are-main-objectives-cost-accounting.asp> Accessed 24 Nov 2021
- Johnson H T (1972) Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850's. *Business History Review*, 46(4), 466–474. <https://doi.org/10.2307/3113343>
- Johnson H T (1981) Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting. *The Accounting Review*, 56(3), 510–518. <http://www.jstor.org/stable/246912>
- Johnson R T (2000) In search of E. I. DuPont de Nemours & Company: the perils of archival research. *Accounting, Business & Financial History* 10(2), 129–168, DOI: 10.1080/095852000411014
- Juchau R, Hill P (1998) Agricultural cost accounting development in Britain: the contributions of three men from Wye - a review note. *Accounting, Business & Financial History* 8(2), 165–174, DOI: 10.1080/095852098330495
- King P W (Nov 2010) Management, finance and cost control in the Midlands charcoal iron industry *Accounting, Business & Financial History* 20(3) 385.
- Kininmonth K W, McKinstry S (Nov 2007) Stitching it up: accounting and financial control at J & P Coats Ltd, c1890-1960. *Accounting History* 12(4), 367–391.
- Lacombe-Saboly M (1999) The accounting practices of a sixteenth-century pastel merchant from the French region of Toulouse. *Accounting, Business & Financial History* 9(3), 291–306, DOI: 10.1080/095852099330223
- Lemarchand Y (May 2002) The military origins of the French management accounting model: A return to the mechanisms of accounting change. *Accounting History* 7(1), 23–57.
- Leoni G, Florio C (Nov 2015) A comparative history of earnings management literature from Italy and the US. *Accounting History* 20(4), 490–517.
- Levant Y, Nikitin M (Aug-Nov 2012) Can cost and financial accounting be fully re-integrated? The role of the French state in the separation of accounting systems and the failed attempt of the système croisé to re-integrate them. *Accounting History*, Special Issue: Accounting and the State 17(3/4), 437–461.
- Macias M (Dec 2002) Privatization and Management Accounting Systems Change: The Case of the 19th Century Spanish Tobacco Monopoly. *Accounting Historians Journal* 29(2), 31–57.
- Marquette R P, Fleischman R K (1992) Government/Business Synergy: Early American Innovations in Budgeting and Cost Accounting. *Accounting Historians Journal* 19(2), 123–145. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.19.2.123>
- Mattessich R (1998) Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millennium B.C. — Successor to Token Accounting. *Accounting Historians Journal* 25(1), 1–27. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.25.1.1>
- Matz A (1940). Cost Accounting in Germany. *The Accounting Review*, 15(3), 371–379

- McInnes W M (2002) An agency perspective on the accounting costs used in various roles in the regulation of a state-owned natural monopoly: The British Gas Corporation 1972-86. *Accounting, Business & Financial History* 12(3), 387–418, DOI: 10.1080/09585200210164575
- McKendrick N (1970) Josiah Wedgwood and Cost Accounting in the Industrial Revolution. *The Economic History Review* 23(1), 45–67
- McKinstry S, Kininmonth K, Mathieson K (Nov 2019) The introduction and operation of standard costing at J&P Coats Ltd., 1925-1961: an institutional interpretation. *Accounting History Review* 29(3), 369–389.
- McLean T (1995) Contract Accounting and Costing in the Sunderland Shipbuilding Industry, 1818–1917. *Accounting, Business & Financial History* 5(1), 109–146, DOI: 10.1080/09585209500000033
- McLean T (1997) Agent's Reputation, Accounting and Costing in Organisational Control Structures. *Accounting Historians Journal* 24(1), 1–23. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.24.1.1>
- McLean T, Tyson T (Nov 2006) Standard Costs, Standard Costing and the Introduction of Scientific Management and New Technology into the Post-Second World War Sunderland Shipbuilding Industry. *Accounting, Business & Financial History* 16(3), 389.
- McWatters C (1995) Management accounting and the Calvin Company: a case study. *Accounting, Business & Financial History* 5(1), 39–70, DOI: 10.1080/09585209500000031
- McWatters C S, Foreman P (Jul 2005) Reaction to World War I constraints to normal trade: the meat-packing industry in Canada and Australia. *Accounting History* 10(2), 67–102.
- Mephram M J (1988) The Eighteenth-Century Origins of Cost Accounting. *Abacus*, 24(1), 55–74. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00203.x>
- Mura A, Clive E (Nov 2010) Transfer pricing: early Italian contributions. *Accounting, Business & Financial History* 20(3), 365.
- Nikitin M (1996) The birth of industrial accounting in France: the role of Pierre-Antoine Godard-Desmarest (1767–1850) as strategist, industrialist and accountant at the Baccarat Crystalworks. *Accounting, Business & Financial History* 6(1), 93–110
- Oldroyd D (1996) The costing records of George Bowes and the Grand Allies in the north-east coal trade in the eighteenth century: their type and significance. *Accounting, Business & Financial History* 6(1), 1–22, DOI: 10.1080/09585209600000028
- Prieto-Moreno M B, Larrinaga-Gonzalez C (Nov 2001) Cost accounting in eighteenth century Spain: The Royal Textile factory of Ezcaray. *Accounting History* 6(2), 59–90.
- ProQuest Accessed 21 Oct 2021
<https://www.proquest.com/central/publicationbrowse/D6052516869540E3PQ/1?accountid=25077>
- Quinn M, Jackson W J (2014) Accounting for war risk costs: management accounting change at Guinness during the First World War. *Accounting History Review* 24(2-3), 191.

- Richard K F, Tyson T N (2000) Parallels between US and UK cost accountancy in the World War I era. *Accounting, Business & Financial History* 10(2), 191–212, DOI: 10.1080/095852000411032
- Rutherford B A (Jul 2007) A Possibilitarian History of Price Change Accounting in the UK: 1971-1985. *Accounting, Business & Financial History* 17(2), 285.
- Sarısoy Ö, Demir Ç, Adiloğlu B (2020) Examination of Budget Studies from Ottoman Empire to Republic of Turkey in Terms of Accounting and A Case Study. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 116–134.
- Schäffer U, Binder C (Feb 2008) “Controlling” as an academic discipline: the development of management accounting and management control research in German-speaking countries between 1970 and 2003. *Accounting History* 13(1), 33–74.
- Segelod E, Carlsson L (Nov 2010) The emergence of uniform principles of cost accounting in Sweden 1900-36. *Accounting, Business & Financial History* 20(3), 327.
- Solomons D (1994) Costing Pioneers: Some Links With the Past. *Accounting Historians Journal* 21(2), 136–149. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.21.2.136>
- Spraakman G, Davidson R (Nov 1998) Transaction cost economics as a predictor of management accounting practices at the Hudson's Bay Company, 1860 to 1914. *Accounting History* 3(2), 69–101.
- Spraakman G, Wilkie A (May 2000) The development of management accounting at the Hudson's Bay Company, 1670-1820. *Accounting History* 5(1), 59–84.
- Thomas J H (May 2002) A former management accountant reflects on his journey through the world of cost management. *Accounting History* 7(1), 9–21.
- Tyson T (1992) The Nature and Environment of Cost Management among Early Nineteenth Century U.S. Textile Manufacturers. *Accounting Historians Journal* 19(2), 1–24. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.19.2.1>
- Tyson T N (1998) Mercantilism, management accounting or managerialism? Cost accounting in early nineteenth-century US textile mills. *Accounting, Business & Financial History* 8(2), 211–229, DOI: 10.1080/095852098330521
- Vent G, Milne R A (November 1, 1997) Cost accounting practices at precious metal mines: a comparative study, 1869–1905. *Accounting History* 2(2), 77-105. <https://doi.org/10.1177/103237329700200206>
- Vollmers G (1996) Accounting for Idle Capacity: Its Place in the Historical Cost Literature and Conjecture about its Disappearance. *Accounting Historians Journal* 23(1) 25–49. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.23.1.25>
- Vollmers G (Jun 1999) Using Distribution Costs in Decision Making at the Dennison Manufacturing Company, 1909 to 1949. *Accounting Historians Journal* 26(1), 127–151.
- Vollmers G L (1993) Accounting for Distribution Costs in the Dennison Manufacturing Company During the 1920s and 1930s. *Accounting Historians Journal* 20 (2): 83–94. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.20.2.83>

- Walker S P, Falconer M (1998) Labor and Costing: The Employees' Dilemma. *Accounting Historians Journal* 25(2), 35–62. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.25.2.35>
- Wikipedia (1921) https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_Historians_Journal Accessed 23 Oct 2021
- Williams R (Dec 1999) Management Accounting Practice and Price Calculation at Boulton and Watt's Soho Foundry: A Late 18th Century Example. *Accounting Historians Journal* 26(2), 65–87.
- Wines G, Nicholson A (May 2000) Rate of return reporting by Victorian Government public trading authorities: 1985-1992. *Accounting History* 5(1), 111–132.
- Yamashita K (1952) Accounting Trends in Post-War Japan. *The Accounting Review*, 27(3), 313–315
- Yazan Ö (2018) Management and Accounting Implementations in Ottoman Agricultural Enterprises at the End of 19th Century: The Example of “Farm Management.” (19.yy. Sonlarında Osmanlı Tarım İşletmelerinde Yönetim ve Muhasebe Uygulamaları: “Çiftlik İdaresi” Örneği). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, İşletme Tarihi Özel Sayısı, 280–332.
- Yoshikawa T (2001) Cost accounting standard and cost accounting systems in Japan. Lessons from the past - recovering lost traditions. *Accounting, Business & Financial History*, 11(3), 269–281, DOI: 10.1080/09585200126618
- Yükçü S, Atağan G (2014) The Dependency of the History of Cost Accounting on History of Manufacturing Technology (Maliyet Muhasebesi Tarihinin Üretim Teknolojisi Tarihine Bağımlılığı). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (6), 142–173.
- Yükçü S, Atağan G (2012) The Development of Cost Accounting in the First Half of 20th Century 20. Yüzyılın (İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (2), 39–67.
- Zimnovitch H (1997) The development of standard costing at SaintGobain, 1920-60: forty years of quarantine? *Accounting, Business&Financial History* 7(3), 345-365, DOI: 10.1080/095852097330676.

19. YÜZYILDA AVRUPA VE OSMANLI İMPARATORLUĞU'NUN TARIM POLİTİKALARININ MUHASEBE DEFTERLERİ ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Nihal Cihan Temizer ¹

ÖZ

Bu çalışmanın amacı 19. yüzyılda Osmanlı ve Avrupa tarım düşüncesinin incelenmesidir. Osmanlı'da; vakıf tarım işletmelerinin muhasebe kaydı incelenirken, Avrupa için İspanya Katalonya bölgesinde tarım işletmesinin muhasebe kaydı incelenmiştir. Vakıf tarım işletmelerinde genel işletim yöntemi iltizam olmuştur. Evkâf nezâreti kurulduktan sonra vakıf tarım işletmelerinin gelirleri bağlı oldukları mal sandığından temin edilmiştir. Mal sandığından gelen paranın yanında vakfa ait sabunhane, han kiralarının da gelir kalemlerine eklendiği gözlemlenmiştir. Giderleri de merkezden gelen para ile ödenmiştir. Masraf kalemleri; bakım ve onarım masrafları, personel maaşı ve yemek giderleri, posta ve kırtasiye gideri, bir de müdürün muhtelif masrafları olarak sıralanmaktadır. Katalonya'da ise; genel olarak tarım işletim yöntemi ortakçılık olmuştur. Gelir kalemleri; küçük arazilerin kiralanmasından, ortakçının evi için ödediği kiradan ve otlak ve taş ocakları gibi tarımla ilgili olmayan diğer faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Katalonya'da tarım işletmesindeki giderler ise; personel ücretleri, malzeme girdi maliyetleri, yönetim giderleri, bakım ve onarım giderleri olmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vakıf, Muhasebe, Gelir, Gider, İltizam, Ortakçılık

Jel Kodu: M41, Q13, L31.

¹ Dr., nihalcihantemizer@gmail.com, ORCID: 0000-0003-0151-8568.

Atıf (Citation): Temizer, N.C. (2022). 19. Yüzyılda Avrupa ve Osmanlı İmparatorluğu'nun Tarım Politikalarının Muhasebe Defterleri Üzerinden Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(22), 79-96.

Research Article / Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi / Received: 01.01.2021

Revizyon Tarihi / Revised: 03.12.2021

Kabul Tarihi / Accepted: 20.12.2021

EVALUATION OF AGRICULTURAL POLICIES OF EUROPE AND THE OTTOMAN EMPIRE IN THE 19TH CENTURY THROUGH ACCOUNTING BOOKS

ABSTRACT

The aim of this study is to examine the Ottoman and European agricultural thought in the 19th century. In addition, the idea of agricultural accounting in the 19th century in Europe was also examined. In the Ottoman Empire; While the accounting record of foundation agricultural enterprises was examined, the accounting record of the agricultural enterprise in the Spanish Catalonia region was examined for Europe. The general operating method in foundation agricultural enterprises has been tax farming. After the waqf ministry was established, the income of waqf agricultural enterprises came from the property fund to which they were affiliated. It has been observed that besides the money coming from the treasure chest, the rents of the waqf's soap shop, inn, etc. are added to the income items. Their expenses were also paid with money from the center. Expense items; maintenance and repair costs, personnel salaries and food expenses, postal and stationery expenses, and miscellaneous expenses of the manager. In Catalonia, the agricultural operating method in general has been sharecropping. Income items; from the rental of small plots, the rent paid by the sharecropper for his house, and other non-agricultural activities such as pasture and quarrying. The expenses in the agricultural enterprise in Catalonia are; personnel wages, material input costs, administrative expenses, maintenance and repair expenses.

Key words: Waqf, Accounting, Income, Expense, Tax Farming, Sharecropping

Jel Codes: M41, Q13, L31.

1. GİRİŞ

19. yüzyılda Osmanlı Devleti'nin ekonomi politikası dört evreye bölünmüştür. Birinci aşama; 1826'ya kadar olan zaman zarfıdır. Bu süreçte; korumacı politikalar takip edilmiş ve tekeller yerli üretimde yer almıştır. İkinci aşama; 1826-1840 var olan duruma adapte olma sürecidir. Bu süreçte, Osmanlı pazarları dışarı dönük hale gelmiş, iç pazarlar serbest olmuştur. Küresel olarak da ticaret serbestlik dönemidir. Üçüncü aşama olan 1860-1908 ise; yerli imalatçılar korunarak gümrükler yükseltilmiştir. Dördüncü aşama ise; Jön Türk ihtilali ile başlayıp, Birinci Dünya Savaşı'na kadar sürmüştür. Bu aşamada, korumacı politikalar serbest ticareti savunanlara karşı üstün gelseler de bir süre sonra durum tersine dönmüştür. Yeniçeri Ocağı'nın 1826'da lağvedilmesi ile yeniçerilerin korumacı iktisat politikalarına desteği de sonlanmıştır. Çünkü yeniçeriler askerlik görevlerinin dışında esnaflık faaliyeti ile ilgilenmişler ve kendi menfaatleri için korumacı iktisat politikalarına destek vermişlerdi. Böylece liberalizmin önündeki en önemli engel yıkılmıştır. 1838 Balta Limanı anlaşması ile de devlet tekelleri ve Avrupa tüccarlarına karşı olan engeller de kalkmıştır.

19. yüzyıl sosyo-ekonomik kurumlar açısından birçok değişimin yaşandığı bir yüzyıl olmuştur. Tarımda da birçok reformlar uygulamaya konulmuştur. Osmanlı Devleti'nin genel olarak temel ekonomik faaliyeti tarımdır. 19.yüzyıl boyunca toplam nüfusun %80'i tarım

sektöründe çalışıyordu. Daha çok arazinin işletmeye açılmasıyla, tarım hasılatı ve ihracatı yükselmiştir. Bazı bölgelerde modern tarım aletleri kullanılmış ancak tarım teknolojisi yeterince gelişme gösterememiştir. 19. yüzyılda tarımsal ürünlerin iç ve dış pazarlardaki payı yükselmiştir. Anadolu-Bağdat demiryolu sayesinde güzergâhtaki ekim alanları ile iç pazarlar arasında bağlantı sağlanmıştır. 19. yüzyılın sonunda; Osmanlı ekonomisi daha dışa açık ve daha ticari durumda olmuştur (İnalçık & Quatert, 2006).

Osmanlı'da, toprakta genel olarak devlet mülkiyeti vardır. Bu toprak rejimi, mir-i arazi rejimidir. Özel mülkiyet ise, istisnai durumlarda görülmüştür. Mir-i arazi rejiminde toprakların mülkiyeti devletindir, köylü ise kiracı olarak toprağı işlemekle yükümlüdür. Bir yer fetih edildikten sonra, toprak dirliklere ayrılmıştır. Dirliklerin gelirini toplayan kişilere sahi-i arz ismi verilmiştir. Sahib-i arzlar, vergileri köylüden devlet adına toplayarak, silahlı askerler yetiştirmişlerdir. Mir-i arazi rejiminde köylü doğal afetler veya toplumsal tehlikelere karşı devlet tarafından korunmuştur. Memur-asker statüsündeki sahibi arz, tehlikeli durumlarda köylüye yardım etme görevi vardı. Böylece köylü, topraklarını tefecilere kaptırma riskinden korunmakta idi. Sonrasında Osmanlı topraklarının çok genişlemesi ile düzenli bir ordu için yeniçerilerin sayısının artması gerekmiştir. Yeniçerilerin giderleri, padişah haslarından, haraci ve öşri topraklardan alınan vergilerle ödenirken, yeni durumda bunlar yeterli olmamış ve tımarlı sipahiler yerine devlet doğrudan vergileri toplama usulüne geçmiştir. Eskiden sipahi tarafından alınan vergiler, sonrasında mültezim tarafından toplanmıştır. Mültezimler, ihalede kabul ettikleri miktardan fazla vergi toplarlarsa kâr edeceklerinden, bazı mültezimler halkı zor durumda bırakmışlardır. 1839'da Tanzimat fermanından Cumhuriyet'in kurulmasına kadar olan süreçte, toprakta kamu mülkiyeti özel mülkiyete dönüşmeye başlamıştır (Dinler, 2014).

Tanzimat döneminde, öncelikle tarımsal gelişmeyi sağlamak için tarımsal bürokrasi faaliyete geçirilmiştir. Bu kadronun temel amacı, tarımsal üretimin arttırılıp çeşitlendirilmesi, pazara dönük tarımsal ürünlerin üretimi teşvik edilerek dış ticaret dengesinin sağlanması, tarımsal üretim araçları ve yöntemlerinin modern hale getirilmesi olmuştur. Bu gelişmelerin sağlanması için, tarım okulu kurulmuştur. Ekonomik gelişmeyi engelleyen sorunların giderilmesi için merkezi ve mahalli olarak programlar düzenlenmiştir. Bunlarla beraber teşvik edici ve düzenleyici tedbirler uygulanmıştır. Bu reformlar neticesinde tarımsal üretimde tatmin edici bir büyüme tespit edilmiştir (İnalçık & Seyitdanlıoğlu, 2008).

Avrupa'da ise; 19.yüzyıl sanayinin zafere ulaştığı yüzyıl olmuştur. Sanayi devrimi ile nüfusun hızlı yükselmesi, ulaşım ve haberleşmenin kolaylaşması, zirai üretim ve teknolojiadaki gelişmeler gibi önemli değişimler yaşanmıştır.19. yüzyılda, son çeyreğinde taşımacılığın gelişmesi ile Avrupa'da zirai kaynakların yetersizlik sorunu ortadan kalkarak, nüfus artmıştır. Ayrıca 19. yüzyılda, ekim alanlarının ve zirai ürünlerin artması ile yiyecek kaynakları zenginleşerek nüfus artmıştır. 19.yüzyılda sanayileşme ile beraber, tüm ülkelerde şehir nüfusu ciddi oranda artmıştır. Zirai teknolojisinde gelişmeler, Avrupa'nın her yerinde aynı anda yaşanmamıştır. 1870'lere değin, İngiltere, Almanya, Hollanda, Belçika, Danimarka zirai gelişmede ilk sıralarda olmuştur. Fransa, İtalya ve İspanya'da sosyal sıkıntılardan dolayı zirai gelişmelerden istenilen düzeyde faydalanamamışlardır. Doğu Avrupa daha da geride kalmıştır (Güran, 1999).

Sanayi devrimi ile öncesinde, İngiltere sonra Batı Avrupa'nın diğer ülkeleri düşük maliyetlerle büyük miktarlarda mamul üretebilen ekonomiler haline gelmiştir. Sanayi Devrimi ardından Batı Avrupa ülkeleri ile Üçüncü dünya ülkeleri arasında mamul mallar-tarımsal mallar ticareti hızlı şekilde artmıştır. Dış ticaretin genişlemesi ile bu ticaretin genişlemesine yönelik yabancı yatırımlar, çevre ülkelerinde yeni uzmanlaşma ve üretim kalıplarının gelişmesine neden olmuştur. Tarımsal faaliyetler, geçimlik ürünlerden dış pazarlara üretime geçmiştir (Pamuk, 2014).

2. OSMANLI'DA TARIM MUHASEBE İLE İLGİLİ 19. YÜZYIL'DA YAZILMIŞ ESERLER

Osmanlı'da tanzimat öncesinde muhasebe kültürü, devlette üç alanda gelişim gösteriyordu. Birincisi, merkezi muhasebe sistemi ile amaç, devletin yıllık gelir-gider hesabını çıkarmak ve devlet hazinesini yönetmekti. İkincisi, eyaletlerde merkezi muhasebeye bağlı çalışan defterdarlıklar idi. Eyalet defterdarlıklarını görevi, merkeze bağlı eyaletlerin gelir-gider kayıtlarını yürütme idi. Üçüncüsü ise, vakıflar olmuştur. Vakıfların, vakıf sözleşmelerine uygun işleyip işlemediğini muhasebe kontrolü ile takip edilmiştir. Osmanlı'da vakıf muhasebesinde de gelir ve gider kaydı merdiven yöntemi kullanılarak işlenmiştir. Bu yöntemde; gelirler ve giderlerin öncelikle toplam tutarı verilmiştir. Sonrasında ise alt kalemler tek tek açıklamaları ile kaydedilmiştir. Vakfın olduğu yerde merdiven yöntemi ile tutulan yıllık gelir-gider hesabı oradaki kadının kontrolünden sonra merkeze gitmiş ve oradaki muhasebeciler tarafından yeniden kaydedilmiştir. Bunun sebebi mahalli muhasebecilerin merdiven sistemini yeterince bilmemeleri olmuştur. Merdiven sistemi devlet muhasebesi dışında sadece vakıflarda uygulanmıştır. Evkâf Nezâreti kurulmadan önce mütevelliler² vardır. Öncelikle mütevelliler; vakıf memurlarına denetim uygulamışlardır. Sonrasında nazırlar mütevelliyi denetlemişlerdir. Daha sonra kadı veya hükümetin gönderdiği müfettişler hepsini denetlemiştir (Şensoy, 2014) (Güvemli & Kaya, 2015).

Tanzimat Fermanı ile Türk muhasebe sisteminde (1839-1885) büyük değişim yaşanmıştır. Tanzimat, mali ve idari alandaki reformların uygulandığı dönemdir. Öncelikle, devlet kurumlarında reform uygulanmıştır. İkinci olarak da özel kesim desteklenmiş ve kâra dayalı işletmeler kurulmuştur. 1879-1885 yıllarında ise özel kesim örgütlenmiş ve sonrasında çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir. Sonrasında ise, girişimci ve muhasebeci yetiştirmek için yüksek eğitim kurumu kurulmuştur. Bu değişim süreci ilk önce gelişmiş ve kabul edilmiş olsa da sonra yavaşlamış ve durmuştur. Yeni kurumlar ancak uzun süre sonra, 20.yüzyılda Cumhuriyet'in kurulmasından sonra önemli gelişmeler göstermiştir (Güvemli & Kaya, 2015).

Avrupa'da tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalar, 18. yüzyılın sonlarında başlamıştır. Osmanlı'da da tarım muhasebesi çalışmaları yaklaşık bu döneme denk gelmektedir (Kıllı & Hatunoğlu, 2016).

² Mütevellî: Bir vakfın yönetimi kendisine verilmiş olan kimse. .

Osmanlı'da tarımda muhasebe tutmanın önemini ve kapsamını göstermek, tarımda reform çalışmalarının gerekli olduğunu vurgulamak için bu alanda eserler yazılmıştır. 1884'de Aram Margosyan'un yazdığı Muhasebe-i Zirâiye bu alandaki en bilinen kitap olmuştur. Eser dört bölümden oluşur. Birinci bölüm ma'lûmat-ı umumiye adı altında, tarım muhasebesinin gereğini ve kapsamını anlatır. İkinci bölüm muamele-i umûmiye; üçüncü bölüm muhasebe-i ziraiye ve dördüncü bölüm netice-i tabiiye başlıklarını içerir. Margosyan, tarım muhasebesinde dört çeşit defter tutmayı ifade etmiştir. Bunlar; demirbaş , muhasebe-i ayniye, muhasebe-i nakdiye ve muhasebe-i ziraiye defteri olmuştur. Kitapta çift yanlı kayıt usulü kullanılmıştır. Çünkü resmi olarak çift yanlı kayıt sistemine geçilmiştir. Çift yanlı kayıt yöntemi devlet muhasebesindeki uygulamasının başlaması , Padişah'ın 1880'de onayı ile olmuştur. Sonrasında, askeri fabrikalarda devletin diğer kurumlarında çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir (Fidan, 2018) (Güvemli & Kaya, 2015).

Osmanlı'da bir diğer önemli eser de Agop Zakaryan, “ Çiftlik İdaresi” (1893) dir. Eserde, Osmanlı'da tarım işletmeciliği ve tarım muhasebesi ile alakalı önemli bilgiler bulunmaktadır. Zakaryan, eserini ziraat mekteplerinde ders kitabı olmasından daha çok tarım işletmelerinin yönetim ve muhasebe bilgisi ihtiyaçlarına yardımcı olabilmek için yazmıştır. Mukaddime'deki sözleri ile de bu durumu onaylar: *“Arazi ve çiftlik sahipleri bu kitaptan ümit eylediğim istifadeyi hasıl ederlerse bu acizleri için daimi bir müfaharet olacaktır.”* Ayrıca Zakaryan, *“Bir çiftçi için hesap ile usul-i defterî tahsili mecburidir. Çünkü muamelat-ı umumiyenin hüsn-ü cereyanıyla ittihâz ettiği usul-i ziraatın kar ve zararını, alacak ve vereceğini, falan ve falan mevsimlerde vuku bulacak ameliyata sarf olunmak üzere sandıkta bulundurulacak ve bulundurulabilecek nakdin miktarını ancak bu sayede tayin edebilir.”* sözleri ile tarım işletmelerindeki muhasebenin önemini ifade etmiştir. Zakaryan, bir çiftlikle birden çok muhasebe hesabının olması gerektiğini fakat bazı hesapların işlem hacminin kısıtlı ve kısa olmasından hepsi için ayrı defter tutmak yerine dört-beş hesabı bir defterde tutulmasını tavsiye etmiştir. Zakaryan, tarım işletmeleri muhasebe konusunda uygulamalardan ziyade şahsi yaklaşımlarını ifade etmiştir. Örneğin yevmiye defterinin işletme sahibinin muhasebe memuru, kethüda veya kiracılara denetim yapmak için önemini şu sözlerle vurgulamıştır *“Yevmiye defterinin münderecatı başlıca müste'cir ya memur idarelerinde bulunan çiftliklerin ahval-i umumiyesini vakitli ve vakitsiz teftiş ve tatbik için fevkalade ehemmiyet ve faidesi vardır.”* Zakaryan da çift yanlı kayıt usulü ile uyumlu olan kayıtları tam belirtilmese de defter-i kebirdeki hesaplar olduğu düşünülmektedir (Yazan, 2018).

1879 -1885 yıllarında Osmanlı'da muhasebe düşüncesi de batılılaşma hareketinden etkilenmiştir. Neticede Osmanlı'da yıllardır kullanılan merdiven yöntemi yerine çift yanlı kayıt yöntemi kullanılmıştır. Sonrasında zamanla bu yeni yöntemde başarılı olunmuştur. Aslında; çift yanlı kayıt sisteminin geçmişi 500 sene evveldir. İtalya'da 1494'de Luca Pacioli'nin yazdığı kitap çift yanlı kayıt sistemini ele alan ilk kitaptır. İlhanlılar dönemi, Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani tarafından 1363'de Farsça yazılan “Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat” da ise günümüzde uygulanan çift yanlı kayıt sisteminin temelleri bulunmaktadır. Osmanlı'da ise çift yanlı kayıt sistemine geçiş 1885'dir (Kıllı & Hatunoğlu, 2016; Güvemli & Kaya, 2015).

Abdülhamid dönemi (1842-1918), tarımsal reformların gerekli olduğu ifade edilmiştir. Bunlar; tarımın devletin en büyük refah kaynağı olması, devletin zenginliğinin artması için

tarımın iyi hale getirilmesi gerektiği olmuştur. Örneğin, 1892’de Sadrazam Cevdet Paşa; “*Ticaret uğruna, tarımı ıslah etmek için çok büyük masraflar ve muazzam tahsisat yapılmıştır*” demiştir. Osmanlı’da yerli tüccarlar da, Anadolu’da tarımsal kalkınmanın iktisadi gelişmeyi sağlayacağını, tarım reformunun ise sonrasında sanayileşmenin temelini oluşturacağını ifade etmişlerdir. Abdülhamid döneminde, tarımsal üretimin miktarını ve kalitesini arttırmak için birçok düzenleme yapılmıştır. Hükümet programları ile beraber, tüccarlar, çiftçiler, Avrupalı finans grupları, diplomatlar bazen hükümet ile beraber bazen karşı tarafta bulunmuşlardır. Tüm bunlar, tarımı etkileyerek üretimde büyük artış yaşanmasına sebep olmuştur (Quataert, 2008).

Literatürde, Osmanlı tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalar vardır. Ancak tarım muhasebesi ile ilgili detaylar az bulunmaktadır. Çalışmada, Osmanlı tarım muhasebesinin daha iyi anlaşılması için vakıf tarım işletmeleri muhasebe kayıtlarından örnekler verilmiştir. Ayrıca Avrupa tarım muhasebesinden de örnekler vererek bahsedilmiştir.

2.1. Vakıf Tarım İşletmelerinin Gelir ve Gider Örnekleri

1826’da Evkâf Nezâreti kurulduktan sonra vakıf tarım işletmelerinin gelirleri Nezârete gönderilmiş ve sonrasında masrafları için gereken ödemeler bağlı oldukları mal sandığından gelmiştir. Mal sandığından gelen paranın yanında vakfa ait sabunhane, han vs kiralarının da gelir kalemlerine eklendiği tespit edilmiştir. Giderleri de merkezden gelen para ile karşılanmıştır. Böylece herşey Nezâretin kontrolü altında olmuştur (Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Evkaf Defterleri (BOA. EV.d. 16098)(Temizer, 2021) s.75’de kullanılmıştır).

Vakıf tarım işletmeleri olarak zeytinliklere bakıldığında; gider kalemleri işletmelerin bakım masrafları ve personel masrafları olarak iki gruba ayrılabilir. Gerektiğinde sorunlu gördükleri vakıflar için Nezaret merkezden memur gönderilmiştir. Vakıf zeytinliklerin kuruma sorunu olduğunda kuruyan ağaçlardan elde edilebilecek gelir hesaplanarak masraf kalemi sayılmıştır. Masraf kalemleri; imar ve tımar masrafı, bahçenin temizlik masrafı, sulama, su kanallarının açılması kaynaklı masraflar, personel maaşı, posta ve kırtasiye masrafı, işçilerin yemek parası, memurların kullandıkları beygirlerin saman masrafı, bir de vakıf tarım işletmesi müdürünün muhtelif masrafları olmuştur. Muhtarlar göreve geldiklerinde öncelikle, kendilerinden önceki muhtarların muhasebe kayıtlarını ele almışlardır. Merkezi kontrollerin sıkı olması neticesinde, zeytinliklerin muhasebesi sıkı bir disiplinle tutulmuştur (BOA., Evd.17866; BOA, EV.d.15314; BOA, EV.d.16770; Temizer, 2021).

Tablo 1: Bezmiâlem Valide Sultan Evkafı'nın Edremit ve Kemer-i Edremit'te Bulunan Zeytin Bahçelerinin Gelir ve Gideri -1275-1276/1858-1860

Gelirler		
	Kuruş	
Yetmiş dört senesi Karesi mal sandığından havale buyrulan	80.000	
Havran-ı Kebir karyesindeki hanın 1274 senesi icaresi	2.500	
Kemer kazasındaki sabunhanenin 1274 icaresi	600	
Yekün	83.100	
Giderler		
	Kuruş	Pare
Edremit Kazasında bulunan zeytin bahçelerinin 1275 senesindeki timar ve imar v.s. masrafı	29.676	8
Kemer-i Edremit Kazasında bulunan zeytin bahçelerinin 1275 senesi timar v.s. masrafı	12.134	
Müdür-i Hâcegandan Kutlu Ali Şefik Efendinin 1274 senesi Kasım başından 1275 Ağustos sonuna kadar olan on aylık maaşı	16.000	
Zabtiye Mehmed'in 10 aylık maaşı	1.000	
Zabtiye Hacı Hüseyin 10 aylık maaşı	1.000	
1275 senesi Mart'tan Ağustos sonuna kadar 4 zabtiyenin 6 aylık maaşı	2.400	
Müdürün 10 aylık zaruri masrafları	5.000	
10 aylık posta ve kırtasiye masrafı	700	
Yekün	67.910	8
Eski müdür zamanında 1275 senesinde lazım gelen ödeme	7.765	10
Eskiden ödenmemiş olan harç ve bend masrafı	525	
Yekün	76.200	18
Toplam Gelir	83.100	
Toplam Gider	76.200	18
Kâr	6.899	22

Kaynak: (BOA, EV.d. 16651)

Tablo 1'de merdiven yöntemi ile tutulan bir muhasebe kaydı görülmektedir. Tablo 1'de Edremit ve Kemerredremit'te bulunan Bezmiâlem Valide Sultan vakıf zeytinlikleri gelir ve giderleri görülmektedir. Gelir kalemleri han kirası ve sabunhane kirası ve mal sandığından gelen ödeme olmuştur. Toplam giderlerin %55.5'i bakım masrafları, % 43.5'i personel maaşları,(personel maaşlarının % 49'u müdür yani yönetim giderleridir) , %1'i ise posta ve kırtasiye giderleridir. Yapılan harcamaların karşılığı mal sandığından geliyor. Toplam gelir 83.100 guruş gider ise; 6.899 guruşdur. Gelir giderin yüzde yüzünü karşılamış hem de 6899 guruş kar elde edilmiştir.

3. AVRUPA'DA TARIM MUHASEBESİ DÜŞÜNCESİ

Tarım muhasebesi, görüldüğü gibi, çoklu tarihler arasındaki kesişme noktasında durmaktadır. Bunlar; yazıtların tarihi, kapitalizmin tarihi, bilim tarihi. hükümetlerin tarihi ve işletme tarihidir. Böylece çiftlikler de muhasebenin uygulandığı test edildiği alanlar olmuştur (Giraudeau, 2017).

Tarım muhasebesi, tarım işletmelerinin faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan finansal işlemleri kaydedip, özetleyip, analiz edip yararlı sonuçlar elde edilen muhasebe türüdür. 17. ve 18.yüzyıllarda tarımsal faaliyetlerdeki gelişmeler ile tarım muhasebesinde de önemli gelişmeler olmuştur. Avrupa’da tarım muhasebesine en ciddi katkıda bulunan ülkeler; İngiltere, Almanya ve İsviçre olmuştur.

On sekizinci yüzyıl İngiliz yazarı Robert Hamilton'ın kitabı (1743–1829) (1777–9), *çiftlik muhasebesi* ile ilgili meşhur bölümü ile, on dokuzuncu yüzyılda etkili olmuştur. 1741-1820 yıllarında İngiltere’de Arthur Young, işletme yönetimine yardım etmek ve yıllık faaliyetler sonucundaki kâr-zararın çıkarılması fikriyle muhasebeyi tarımda uygulamıştır. 1760-1810 senelerinde Young tarım devriminde epeyce gelişme gösteren; İngiltere, Galler, İrlanda’da çalışmalarında bulunmuştur. Young, yaptığı çalışmalarındaki gözlemlerini, tarım muhasebesi ile alakalı tespitlerinin 1797’de “Annals Of Agriculture And Other Useful Arts” kitabında yazmıştır. Young, gözlemleri neticesinde çiftçilerin binde birinin bile düzenli bir şekilde muhasebe tutmadıkları, kayıtları genelde müsvedde kağıtlara not ettiklerini söylemiştir. Young kendi işletmesinde kayıtlarını; günlük-kasa- büyük defterde tutmuştur. Young’un tarım muhasebesi ile ilgili; dönüm başına düşen çeşitli maliyetleri hesaplamıştır. Ayrıca, gelir ve gider kaydı ile, verimli alanların seçilip neticesinde kârlılığın artacağını ifade etmiştir (Mattessich, 2003; Kılılı & Hatunoğlu, 2016).

Almanya’da ise tarım muhasebesi ilk defa, Albrecht D. Thaer(1752-1828) tarafından uygulanmıştır. 1809’da, Thaer’in “*Grundsadze Der Rationalen Landwirtschaft-Rasyonel Tarımın Prensipleri*” isimli dört ciltlik eseri tarım muhasebesi uygulamalarıyla alakalı önemli bir kitap olmuştur. Thaer, Young’ın fikirlerinden etkilenmiştir. Thaer, işletmenin giderleri, hasılası ve kârı ile beraber, her ürün ve her tarlanın ayrı ayrı maliyetini de hesaplayan çalışmalar yapmıştır. Tarım muhasebesi Almanya’da Thaer’den sonra, 19. yüzyılda W. Hermenn Howard’ın çalışmaları (1848-1919) neticesinde ciddi olarak ilerlemiştir. Howard da Thaer gibi maliyet muhasebesinde çalışmalar yapmıştır. Howard, muhasebe büroları kurarak, çiftçilere kayıtları kontrol, analizi değerlendirme gibi konularda destek olmuştur. Howard’ın tarım muhasebesinde maliyet muhasebesi uygulamalarına 1910’da Almanya’da Friedlich Aereboe tepki göstermiştir. Aereboe ve arkadaşları Howard’ın maliyet muhasebesine birkaç yönden eleştiri yapmışlardır. Bu sebeple o döneme “Aereboe Ekolü” veya “Bilimsel Ekol” denilmiştir. Aereboe, tarımsal faaliyetlerin idaresinde organizasyon teorisi, gelişim teorisi ve koordinasyon teorisi olarak üç önemli teori bulmuş ve tarım muhasebesi ile ilgili fikirlerini “Agrarpolitik” isimli kitabından derlemiştir. Aereboe ve taraftarları farklı bir hesaplama yönteminin gerektiğini ifade ederek, hesaplama sonucu çıkan değere “Rantabilite (Kârlılık) demişlerdir. Aereboe’ye göre; tarım muhasebesi ile tarımsal faaliyetlerin kontrolü daha kolay şekilde yapılır. Tarım muhasebesi ile işletmenin faaliyet sonucu sistematik şekilde izlenebilmektedir. Bunun için de basit muhasebe sisteminin işletme istatistikleri (çiftlik kayıtları) ile tamamlanması lazımdır. Aereboe “Sistematik Muhasebe Kayıtları” metodunu geliştirmiş bulunmaktadır.

Almanya’daki tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalar diğer ülkeler tarafından da benimsenmiştir. İsviçre’de Ernst Ferdinand Laur(1871-1964) ciddi çalışmalar yapmıştır. Laur,

Alman ekolündek, Howard'dan etkilense de İsviçre ekolünün de kurucusu olmuştur. Laur, köylü işletmelerde kullanılabilecek basit bir muhasebe sistemi bulmuş ve uygulamıştır. Bunun yanında çift yanlı kayıt muhasebesini de bulmuştur (Kıllı & Hatunoğlu, 2016).

Fransa'da ise, 19. yüzyılda yapılan araştırmalar Pas-de-Calais'de tarım muhasebesine odaklanmıştır. Normandiya'daki sığır çiftliklerinde inceleme yapılmıştır. Tarım muhasebesi kayıtları ile tarımsal gelir yeniden değerlendirilmiş, vergilendirme gibi ekonomik faaliyetlere de hesaplamada katkı sağlamıştır (Walker, 2005).

19. yüzyılda ; Polonya'da ise, Juliusz Au, çiftlik muhasebesi için kapsamlı ve tutarlı bir teklif geliştirdi. J.Au Çiftlikte sorumlu kişilerin hesap verebilirliğini sağlamada muhasebenin rolüne değinmiştir. J.Au muhasebenin amaçlarını şöyle formüle etmiştir:

- varlıkların pozisyonunun gösterilmesi;
- mali durumu gösteren mali sonuçların gösterilmesi;
- tarımsal işletmenin farklı bölümlerinin karlılığının değerlendirilmesi;
- sermaye getirisinin belirlenmesi;
- devam eden operasyon yeteneğini ve kâr beklentilerini tahmin etmek, büyüme;
- idari işlev değerlendirmesi için olanak sağlamak;
- kontrol fonksiyonunun performansı.

Ayrıca aşağıdaki muhasebe yöntemi olarak sadece çift yanlı kayıt yönteminin uygun olduğunu ifade etmiştir. Çiftlik performansının denetimi, aşağıdakileri oluşturmak için gerçekleştirildi:

- işlemler ve bütçe arasındaki uyum;
- ekonomisi, verimliliği ve etkinliği;
- kaynak kullanımının etkinliği;
- önceki döneme kıyasla maddi farklılıklar ve değişiklikler;
- farklı çiftlikler arasında benzer türde giderlerin düzeylerindeki farklılıklar

Bu denetim prosedürleri, şirketin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılmasına yardımcı olmak için tasarlanmıştır. J.AU ayrıca çeşitli çiftlik muhasebesi organizasyonu türlerini önerdi. Çiftçilik faaliyeti ölçeğinde olan organizasyonu küçük çiftçilikte tavsiye etti. Birimlerin (tek malikane çiftliği) kontrolü büyük ölçüde mal sahibi tarafından yapılmalıdır, birkaç bölümden oluşan daha büyük mülklerde kasiyer, muhasebeci ve denetleyici istihdam edilmelidir (Turzyński, 2011).

Tarım muhasebesinde Avrupa'da yaşanan gelişmeler sonrasında, ABD'de de etkili olmuştur. Andrew Boss vd. tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi kullanımı ilk kez Minnesota eyaletinde uygulamışlardır. 1890'daki çalışmalar neticesinde ortaya çıkan tarımsal maliyet muhasebe sistemine "Minnesota Sistemi-Tarımsal Maliyet Muhasebesi" denmiştir. Öncelikle özel bir örgütlenme ile çiftçilerden çiftlik kayıtları bir merkezde toplanmakta ve sonrasında uzmanlar tarafından üretim maliyetleri hesaplanmakta ve analizleri yapılmakta idi. Minnesota sistemi 1950'lere kadar kullanılmıştır (Kıllı & Hatunoğlu, 2016).

3.1. 1851-1860 Yılları Katalonya'daki İki Tarım Bölgesinin Gider Kalemleri

19.yüzyılda İspanya'nın Katalonya bölgesindeki kayıtlar incelenmiştir. Toplanan bilgiler özel arşivlerden ve Katalonya'nın (İspanya) ana tarım bölgelerine yayılmış bir grup çiftliği tanımlayan toplam on dizi defterden oluşturulmuştur. O dönemde İspanya'da topraklar ortakçılık³ yöntemi ile işletiliyordu. İncelenen örnekler, arazi sahiplerinin bazı kararlarının arkasındaki mantık ve mülklerinde hüküm süren sosyal ve çevresel koşullara göre benimsedikleri farklı tepkiler hakkında bize bir fikir vermektedir.

Tarımsal kapitalizmin başarısızlığı, tarım işçiliğinin örgütlenmesi, sektörün gelişmesinde temel konulardan biri olarak kabul edilmiştir. Adam Smith ve 19. yüzyılın birçok ekonomisti, farklı kiracılık biçimlerinin, sermaye yatırımlarını artırmada ve daha üretken teknik yeniliklerin dâhil edilmesinde çok önemli olduğunu savundu. Bu ilkelere uygun olarak, doğrudan toprak sahipleri veya kiracılar tarafından maaşlı emek kullanılarak yönetilen büyük bir mülkün, tarımsal büyümeyi teşvik etmenin en iyi yolu olduğuna inanılıyordu. Tersine, ortakçılık daha az verimli bir sözleşme düzenlemesi olarak kabul edildi ve köylülerin yenilik getirmek için gerekli sermaye ve bilgiden yoksun olduğu göz önüne alındığında, devam eden varlığı kırsal ekonominin gelişmesinin önünde bir engel olarak kabul edildi. Yine de, büyük kırsal mülklerde kullanılan kiracılık biçimlerinde hiçbir büyük değişiklik tespit edilmedi ve mülkün doğrudan tarımı hiçbir zaman tamamen yok olmadıysa da, 19. yüzyıl boyunca ortakçılık ve diğer dolaylı sömürü biçimleri her zaman baskındı.

Arazide maaşlı tarım işçisi çalıştırmak da denenmiştir. Ancak ortakçılığa göre daha az kâr elde edilmiştir. Bu gibi deneyimler, ortakçılık ve diğer dolaylı sömürü biçimlerinin yalnızca yüzyılın sonundaki krizden sonra devam etmekle kalmayıp, büyük mülkleri yönetmek için temel sistemler olarak konumlarını fiilen neden güçlendirdiğini açıklamaya yardımcı olur. Bu durum, yetkililer tarafından görevlendirilen birkaç raporda ve 19. yüzyılın ortalarından itibaren büyük mülkler için en iyi kiracılık sistemini tartışan çok sayıda literatürde doğrulanmıştır. Bu kararın asıl temel nedeni teknolojikti. Doğrudan çiftçilik yapan toprak sahipleri, işçilerine kiracılara veya ortakçılara sağlandan önemli ölçüde daha iyi ekipman sağlayamadı. Ve daha yüksek teknolojinin yokluğunda, doğrudan çiftçiliğin teorik avantajları, emeğin kontrolü ve örgütlenmesindeki problemlerle ağır basabilir. (Garrabou, Planas, & Sagner, 2012)

Toprak sahibinin teknik olarak yeterli olduğu ve işçilerin sosyal durumundan haberdar olduğu veya mülkün idaresini yetenekli, dürüst bir yöneticiye devrettiği durumlarda bile, sürekli ve geçici işçi buldurmanın masrafı cari hesaplara böyle bir yük getirdi. Doğrudan çiftçilik uygun bir seçenek değildi. Maovers (kiracı çiftçiler) veya ortakçılarının kullanımı, arazi sahibine yönetim maliyetini düşürürken ve çiftçilik uygulamalarını dikte etme kapasitesinden ödün vermeden yeterli insan gücü sağladı. Bu sözleşmeli çiftçilik biçimleri, belirli bir derecede dış kontrol gerektiriyordu. Çünkü günlük kararların büyük bir kısmı çiftçi tarafından alınırken, bunlar aynı zamanda müdahale için birçok fırsat da sağlıyordu. Arazi sahibi arazinin kullanımına, görevlerin yerine getirilmesi için mevcut teknik araçlara karar verebilirdi.

³ Ortakçılık; toprağın işlenmesi sonucu elde edilecek ürünün belirli oranda toprak sahibi ile toprağı işleyen arasında koşulları önceden belirlenen özel sözleşmeye göre paylaşılmasına dayanan işletme biçimi, yarıcılık, marabacılık. www.sozluk.gov.tr

Katalonya'da mülkün üretken kapasitesini korumak veya arttırmak gibi mülkler üzerinde tamamen parasal kiralama uygulaması pratikte yoktu. Bu kavram altında hesap defterlerine kaydedilen bu gelirler, küçük arazilerin kiralanmasından, ortakçının evi için ödediği kiradan ve otlak ve taş ocakları gibi tarımla ilgili olmayan diğer faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Ortakçılık, büyük arazi sahiplerinin yönetiminin belkemiğini oluşturmaya devam etti.

Analiz edilen mülklerin çoğunun yıllık harcamaları 1.000 ila 2.000 peseta⁴ (1913 değerinde) arasında değişiyordu ve istisnai durumlarda yalnızca 3.000 veya 4.000 pesetaya kadar yükseldi. Bu rakamlar, brüt gelirle karşılaştırıldığında nispeten küçük bir harcamayı temsil eder. Bu, arazi sahiplerinin temel yönetim stratejisinin işletme maliyetlerinin çoğundan kaçınmak olduğunu doğrular gibi görünmektedir. Öncelikle, çiftçilerin sorumlu olmadığı ücretler ve üretim girdileri, yönetim giderleri (yönetici ücretleri, talep edilen teknik ve hukuki hizmetler vb.). Bu harcamanın üretim maliyetleriyle doğrudan bir ilişkisi olmayabilir, ancak toprak sahibinin sosyal konumunu pekiştirdi ve mülkün düzgün işleyişi üzerinde bir etkisi oldu. Bakım ve yatırım harcamaları analizde açıkça tanımlanmış olmasına rağmen, hesap defterlerinde ayırt etmek zordur ve bu nedenle onları olağanüstü giderler olarak bir araya getirilmiştir. Bu olağanüstü harcamaları cari harcamaya eklemek bize toplam işletme maliyetini verir (Garrabou, Planas, & Saguer, 2012).

Tablo 2: 1851-60 Yıllarında Katalonya'da (Sentremant ve Plegamant Bölgesindeki Tarım İşletmelerinin Toplam Gider Kalemleri

	BÖLGE İSİMLERİ	
	Sentremant	Plegamant
Toplam işletme maliyetlerinin yüzdesi olarak cari harcama	69.6	51.2
Cari harcamaların yüzdesi olarak ücret maliyetleri	27.3	26.6
Cari harcamaların yüzdesi olarak malzeme girdi maliyetleri	1.6	1.1
Cari harcamaların yüzdesi olarak yönetim giderleri	58.9	67.1
Brüt gelirin yüzdesi olarak bakım ve onarım maliyetleri	10	14

Kaynak: (Garrabou, Planas, & Saguer, 2012)

Tablo 2'de görüldüğü gibi, arazi sahibinin payının en önemli kısmı cari harcamada yer almaktadır. Ücret maliyetleri, bazı bölgelerde cari harcamalarının önemli bir bölümünü oluştursa da, mutlak anlamda her zaman küçüktü. Maddi girdilere yapılan harcamalar, hem mutlak hem de görece olarak genişleme dönemlerinde büyüyüp durgunluklarda küçülse de, çok az önem taşıyorlardı. Üretim kapasitesinin daha düşük olduğu bu alanlarda toprak sahipleri daha aktif rol oynama eğilimindeydi. Sözleşmeler, toprak sahibinin tohumların bir kısmını veya bazı durumlarda tamamını sağlayacağını belirledi. Alışılacağı uygulama bir önceki yılın hasadından elde edilen tahılları kullanmak iken, ara sıra kötü hasatlar, kalitesiz tohumlar veya tohum stoğunun yenilenmesinin tavsiye edilebilirliği, pazardan tohum almayı gerekli kılmıştır. Bu ciddi satın almalar, 19. yüzyıl ziraatçılarının tohum stoğunun düzenli olarak yenilenmesi yönündeki tavsiyelerine uyarak, sahibinin üretkenliği artırma konusundaki ilgisinin bir ifadesi olarak yorumlanabilir.

⁴ Peseta: Eski İspanyol para birimi. www.sozluk.gov.tr

Yönetim maliyetleri tüm kiracılık biçimleri, işgücünün maliyetini ve kontrolünü çiftçilerin kendilerine devretmek gibi ortak bir amacı paylaşırsa da, toprak sahipleri üzerinde çok az kişisel kontrol uygulayabilecekleri denetim mekanizmaları kurmak zorundaydılar. Genel olarak, vekillere güvenmek zorundaydılar. Vekiller; genellikle kâhyaydı. Kiracı çiftçilerin ve ortakçıların çalışmalarının tatmin edici olmasını sağlamak, hasadı gözetecek güvenilir adamları seçmek, kiralari toplamak ve çatışmaları önlemek için yerel halkla yakın ilişkiler kurmak. Belgeler, incelenen mülklerin çoğunda bu toprak sahiplerinin temsilcisinin varlığını doğrulamaktadır. Bir kâhyanın mevcudiyeti, genellikle olağan brüt gelirin %10'unu alacağı için nispeten maliyetliydi. Yönetim maliyetleri, bazı durumlarda toplam işletme maliyetlerinin %50'sinden fazlasına tekabül eden, analiz edilen mülklerin çoğu için en önemli harcamalar arasındaydı.

Bakım ve yatırım harcamaları, ekonomik kaynakların akışını üretken kapasitenin iyileştirilmesine yönlendirmek, sabit sermayeyi artırmak ve yeni mahsuller ve yeni teknolojilerin tanıtılması, çağdaş tarımın büyüdüğü yollardan bazıları olmuştur. Kiracılık rejiminin etkinliğini ölçmenin bir yolu, üretkenliğe yapılan yatırımlar için var olan teşvikleri veya caydırıcılıkları ölçmektir. Ortakçılığın ve diğer kısa vadeli kiralama türlerinin, sonuçları kısa vadede hissedilemeyeceği için çiftçileri kendilerini yatırım yapmaya teşvik etmediği söylenmiştir; sözleşmelerinin uzunluğu belirsizdi, ortakçılar üretkenlikteki marjinal artışın sadece bir kısmını ele geçirdiler ve kendilerinin üstlendikleri iyileştirmelerin tazmin edilmesini sağlayacak bir mevzuat yoktu. Sistemin mantığı, en azından bu açıdan, yatırımların sorumluluğunun doğrudan toprak sahiplerine düştüğü anlamına geliyordu (Garrabou, Planas, & Sagner, 2012).

4. AVRUPA VE OSMANLI'NIN TARIM MUHASEBESİ DÜŞÜNCELERİ ÜZERİNE KISA BİR DEĞERLENDİRME

Osmanlı'da tarımda mülkiyet genel olarak devletin olduğundan tarım işletmeleri iltizam yöntemi ile işletilmiştir. Avrupa'da ise tarım işletmelerinin işletim yöntemi ortakçılık olmuştur. Bazı dönemlerde farklı işletim yöntemleri denense de iki temel yöntem en verimli olanı olmuştur. Ayrıca, vakıf tarım işletmelerinde Evkaf Nezareti tarafından görevlendirilen müdür yönetimi üstlenmiştir. Avrupa tarım işletmesinde ise; işletim yöntemi ortakçılık olmuştur. Yönetimi ise kâhya üstlenmiştir. Osmanlı'da ve Avrupa'da bazı durumlarda mültezimlerin ve kâhyaların görevlerini kötüye kullanarak halkı zor durumda bıraktığı gözlemlenmiştir. Ancak böyle durumlarda sorunla denetçiler gönderilerek sorunlar çözülmeye çalışılmıştır. Diğer işletim yöntemleri denense de Avrupa'da ortakçılık ile işletimden, Osmanlı'da ise iltizam yöntemi ile işletimden daha çok verim alınmıştır. Hem Osmanlı hem Avrupa'da tarım işletmeleri muhasebe kayıtları titizlikle tutulmuş ve denetime önem verilmiştir.

Osmanlı ve Avrupa kayıtlarını incelediğimizde, Osmanlı tarım işletmelerinde gelir kalemleri, han kirası ve sabunhane kirası ve mal sandığından gelen ödeme olmuştur. Toplam giderlerin %55.5'i bakım masrafları, % 43.5'i personel maaşları (personel maaşlarının % 49'u müdür yani yönetim giderleridir), %1'i ise posta ve kırtasiye giderleridir. Avrupa tarım

işletmesinde ise, hesap defterlerine kaydedilen gelirler, küçük arazilerin kiralanmasından, ortakçının evi için ödediği kiradan ve otlak ve taş ocakları gibi tarımla ilgili olmayan diğer faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Avrupa tarım işletmelerinde ise, toplam giderlerin %27,3'ü ücretler, malzeme girdi maliyetleri %1,6'sı, yönetim giderleri % 58,9'unu oluşturmaktadır. Brüt gelirin %10'u ise bakım ve onarım maliyetleridir. Osmanlı'da ise brüt gelirin yaklaşık %50'si bakım ve onarım maliyetleridir (BOA, EV.d. 16651; Garrabou, Planas, & Saguer, 2012).

5. SONUÇ

19.yüzyıl Osmanlı'da tanzimat ile beraber batılılaşma hareketi de başlamıştır. Devletin kurumların modern hale getirilmesi konusundaki çalışması neticesinde, muhasebe sistemi de bu hareketten olumlu olarak etkilenmiş. Muhasebede tek kayıt sisteminden yüzyılın sonuna doğru çift yanlı kayıt sistemine geçerek büyük değişim yaşamıştır. Osmanlı çift yanlı kayıt sistemine geçtiğinde, Avrupa uzun zamandır bu yöntemi kullanıyor halde idi.

Osmanlı ve Avrupa'da tarım muhasebesinin gerekli ve önemli olduğu vurgulanmıştır. Hem Osmanlı hem Avrupa'da tarımda muhasebe denetimin önemli bir aracı olarak kullanılmıştır. Ayrıca tarım muhasebesi işletmenin bir senelik faaliyetini, hangi alanların verimli olup olmadığını da sunmuştur. Böylece işletme sahibi yatırımını da hangi alanda yapacağını kararını daha kolay vermiştir. Tarım işletmelerinde bir sorun olduğu zaman Osmanlı'da merkezden denetçi gönderilirken, Avrupa'da ise denetim için kâhya sorumlu olmuştur.

Örnek olarak incelenen vakıf tarım işletmelerinde; gelir ve gider defterleri analiz edilmiştir. 1826'da Evkaf Nezareti kurulduktan sonra vakıf tarım işletmeleri gelirleri bağlı oldukları mal sandığından gelmiştir. Mal sandığından gelen paranın yanında vakfa ait sabunhane, han vs. kiralarının da gelir kalemlerine eklendiği gözlemlenmiştir. Giderleri de merkezden gelen para ile ödenmiştir. Böylece her şey Nezaretin kontrolü altında işlemiş ve böylece denetim daha kuvvetli hale gelmiştir.

Avrupa'da da örnek olarak Katalonya'da bölgesindeki çiftlikler incelenmiştir. Avrupa'daki tarım işletmelerinde de denetim kâhya tarafından sağlanmış, kayıtların doğru şekilde tutulması önemli olmuştur. Ayrıca denetim için önemli bir bütçe ayrılmıştır. Katalonya'da ise; genel olarak tarım işletim yöntemi ortakçılık olmuştur. Gelir kalemleri; küçük arazilerin kiralanmasından, ortakçının evi için ödediği kiradan ve otlak ve taş ocakları gibi tarımla ilgili olmayan diğer faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Katalonya'da tarım işletmesindeki giderler ise; personel ücretleri, malzeme girdi maliyetleri, yönetim giderleri, bakım ve onarım giderleri olmuştur.

KAYNAKÇA

Arşiv Kaynakları

- BOA, Evd.18968. 1281-1287/1864-1871.
 BOA, EV.d. 16651. 1275-1276/1858-1859.
 BOA, EV.d.15314. 1270-1271/1855-1856.
 BOA, EV.d.16770. 1275-1280/1859-1864.
 BOA, Evd.17866. 1279-1280/1862-1863.

Kitap ve Makaleler

- Dinler, Z. (2014). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Doğan, F. (2007). *Osmanlı Devleti'nde Zeytinyağı (1800-1920)*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Tarihi Abd.
- Fidan, H. (2018). Fidan, H. Tarım Muhasebesi Sistemindeki Çalışmaların Tarihsel Gelişimi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 8-15.
- Giraudeau, M. (2017). The farm as an accounting laboratory: an essay on the history of accounting and agriculture. *Accounting History Review* 27.2, 201-215.
- Güran, T. (1999). *İktisat Tarihi, İstanbul, Acar Matbacılık, 1999*. İstanbul: Acar Matbacılık.
- Güvemli, O., Kaya, M. A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim-1839-1885. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* 9, 43-65.
- İnalçık, H., & Seyitdanlıoğlu, M. (2008). *Tanzimat Değişim Sürecinde Osmanlı İmparatorluğu*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- İnalçık, H., & Quatert, D. (2006). *Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi Cilt2, (1600-1914)*. İstanbul: Eren Yayıncılık.
- Mattessich, R. (2003). Accounting Research and Researchers of the Nineteenth Century and The Beginning of the Twentieth Century: an International Survey of Authors, Ideas and Publications. *Accounting, Business & Financial History* 13.2, 125-170.
- Kıllı, M., Hatunoğlu, Z. (2016). Dünya'da ve Türkiye'de Tarım Muhasebesi Yazımına Tarihsel Bir Bakış (2016). *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 3.1, 1-12.
- Pamuk, Ş. (2014). *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Quataert, D. (2008). *Anadolu'da Osmanlı Reformu ve Tarım (1876-1908)*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Garrabou, R., Planas, J. & Sauer, E. (2012). The management of agricultural estates in Catalonia in the 19th and early 20th centuries. *Agricultural History Review* 60(2), 173-190.
- Şensoy, F. (2014). Mukataalarda Muhasebe Kayıtları ve XVII. Yüzyıl Başında Bursa Mukataası Örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (7), 200-247.
- Temizer, N. C. (2021). *Osmanlı'da Vakıf Tarım İşletmeleri Yapısı ve İşleyişi: Ege Bölgesi Örneği (19.yüzyıl)* Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Abd. Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Abd.
- Turzyński, M. (2011). Performance Measurement in Juliusz Au's Theory of Agricultural Accounting in 19th century Poland. *34th Annual Congress of The European Accounting Association*, (s. 175-186). Rome.

Walker, S. P. (2005). Accounting in history . *Accounting Historians Journal* 32(2), 233-259.

Yazan, Ö. (2018). 19. yy. Sonlarında Osmanlı Tarım İşletmelerinde Yönetim ve Muhasebe Uygulamaları:“Çiftlik İdaresi” Örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (9) , 280-332.

Elektronik Kaynaklar

Tdk, <https://sozluk.gov.tr/> 11.05.2021.

Ek 2: Çifte kayıt sistemi ile tutulan muhasebe kaydına örnek: Evkâf-ı Hümâyün Nezâreti'ne mülhak Karesi sancağı dâhilindeki Edremid, Balıkesir, Bandırma ve Gönen kazalarındaki vakıfların varidat ve masarifatı. (1286-1287)

Varidat	Masarifat
زیتون حاصلات	کیسجه مشرفین بوقدرتیه
۵۵۵	۱۴
مصروف و خرج فن بیه	وسط جعشرین بوقدرتیه
۴۵۹	۱۴
۲۶۵	۱۴
	۴۰
	۴۵
	۴۰
	۴۰
	۱۷۱
	۰۷۰
	۰۱۷
	۴۵۹
	۴۵۹

Kaynak: BOA, Evd. 18968; Temizer, 2021: 181.

Ek 2'de, çift kayıt sistemi ile tutulan muhasebe kaydınıdır. Sağda gelir, solda gider verilmiştir. Altında ise gelir ve gider kalemleri açıklanmış ve sonrasında toplamı verilmiştir.

HISTORICAL DEVELOPMENT OF UNIFORM ACCOUNT PLANS IN TURKEY (1923-1971)

Seda Yavuzaslan Söylemez ¹

ABSTRACT

Nihat KİVER created the first accounting plan studies of the Republic period in 1925 for "Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası" and four factories affiliated with this Bank. Then, in 1971, the experiment of the uniform account plan of the State-Owned Enterprises began. Therefore, since the establishment of the Republic in the State Economic Enterprises accounting practices, it has been the locomotive of the transition to a single chart of accounts in Turkey.

In 1972, the Uniform General Account Plan, implemented in the State Economic Enterprises, tried to provide uniformity. At its inception, the Uniform General Account Plan was launched as a scientific application to meet the needs of private companies. In the initial stage, it was compulsory for State-Owned Enterprises and voluntarily for the private sector.

This study uses descriptive analysis. Study investigates uniform accounting initiatives of PEEs for over 48 years, between 1923 and 1971. The study highlights a uniform chart account process from a historical progress perspective, which forms its significance. In this study, attempts to create a uniform chart of accounts and the changes and developments in the transition period to the implementation of a uniform chart of accounts were tried to be determined. In addition, This study aimed at the transition to the Uniform Accounting System in Turkey reveals the contribution of accounting and reporting systems.

Keywords: Uniform Chart of Accounts, Public economic enterprises, Accounting History Page.

Jel Code: H83, M41 , M48

¹ Assist. Prof., Çanakkale Onsekiz Mart University, Biga Faculty of Applied Sciences, sedaaslan@comu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8392-3737.

Atıf (Citation): Söylemez, S.Y. (2022). Historical Development of Uniform Account Plans in Turkey (1923-1971). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(22), 97-124.

Research Article / Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi / Received: 05.07.2021
Revizyon Tarihi / Revised: 26.11.2021
Kabul Tarihi / Accepted: 20.12.2021

TÜRKİYE'DEKİ TEK DÜZEN HESAP PLANLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ (1923-1971)

ÖZ

Cumhuriyet dönemi ilk hesap planı çalışmaları 1925 yılında kurulan Türkiye Sanayi ve Maadin bankası ve bankaya bağlı dört fabrika için Nihat Kiver tarafından oluşturulmuştur. Ve 1971 yılında da iktisadi devlet teşekküllerinin tek düzen hesap planı denemesi başlamıştır. Dolayısıyla Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren İktisadi Devlet Teşekküllerindeki muhasebe uygulamaları Türkiye'de ki tek düzen hesap planına geçişin lokomotifi olmuştur.

1.1.1972'de KİT'lerde uygulamaya başlanan "Tekdüzen Genel Hesap Planı" ile muhasebe hesap planı uygulamalarında bir yeknesaklık sağlanmaya çalışılmıştır. Oluşturulan "Tekdüzen Genel Hesap Planı"nın işletmelerin ihtiyaçlarını dikkate alan, bilimsel niteliğe sahip bir uygulama olması da amaçlanmıştır. Başlangıç aşamasında iktisadi devlet teşekkülleri için zorunlu, özel sektör içinse isteğe bağlı olarak uygulamaya konulmuştur.

Bu çalışma, tanımlayıcı analiz yöntemi kullanılmaktadır. Çalışma 1923-1971 yılları arasında 48 yılı aşkın süre KİT'lerin tek düzen hesap planı hazırlama girişimlerini incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışma, tekdüzen hesap planı sürecini, önemini tarihsel gelişim perspektifinden vurgulamaktadır. Çalışmada tek düzen hesap planının uygulamaya geçiş sürecinde yaşanan değişimler ve gelişmeler tespit edilmeye çalışılmış ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine geçişin Türkiye muhasebe ve raporlama sistemine katkılarının ortaya konulması hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Tek Düzen Hesap Planı, İktisadi Devlet Teşekkülleri, Muhasebe Tarihi.

Jel Kodu: H83, M41 , M48

1. INTRODUCTION

The idea of doing a single chart of accounts in Turkey began with the Public Economic Enterprises (PEEs) generated during the First Republic. In those years, the PEEs were the primary indicator of the State's responsibility to ensure economic development

It was born as a result of the state's desire to play an active role in economic and commercial activities in order to carry out some public activities. The first public venture established in Turkey, which had previously State Industrial Office and Industrial Credit Bank is undertaking activities Sümerbank. Then, Etibank was established in 1935 to carry out mining and electricity activities (Güldamla, 1966 :11).

It was born due to the State's desire to play an active role in economic and commercial activities to carry out some public activities. Thus, the first public venture established in Turkey, which had State Industrial Office and Industrial Credit Bank, is undertaking activities Sümerbank. Then, Citibank was established in 1935 to carry out mining and electricity activities (Güldamla, 1966 :11).

In the Republican period, the definition of the PEEs was made with the Law numbered 3460 dated 17.06.1938, and in 1964 the second general arrangement was created with the Law

numbered 440. In this Law, the economic State is included in the name, and ve more than half of the capital belongs to the State. Economic state entities alone or together, established to operate based on commercial principles in the financial field and the establishment of the Law stated that they would be subject to this Law No. 440". Afterward, this Law became the basis of the studies conducted with a uniform accounting system.

PEEs, as a result of economic and social state understanding and to create resources in a mixed economic model by the State or the State established by the participation of capital organizations (Tecer, 2005:59).

The main difference between the PEEs from private enterprises is that private enterprises are for-profit. In contrast, PEEs are intended to improve the interests of society and the State rather than profit (Ete, 1946:.55).

In terms of accounting and significantly cost accounting, Turkey plans to use the first account due to industrialization that began in the 1930s with a special place in Ataturk's State Economic Enterprises with Sümerbank (Güvemli, 2016:226). The account plan prepared by German scientists and used at Sümerbank was developed from the account plan used in Germany. The account plan used in Sümerbank was then used in the State Economic Enterprises and then spread to the private sector. This account plan, which was used for many years, was changed in 1964, 1971, and 1984 (Durmuş and Arat, 2004:97).

During the period from the foundation of the Republic until 1971, when the uniform chart of accounts started to be implemented, it is essential to see the contribution of the accounting practices in the State Economic Enterprises to the transition to the uniform chart of accounts. During these years, many legal arrangements/reforms were made, and these reforms affected the accounting development in the State Economic Enterprises. Therefore we have divided into three periods according to the effects in the PEEs; 1923-1933, 1933-1939, and 1939-1971.

1923-1933 was when national accounting practices were used in Economic State Institutions that did not have a wide range of activities. During this period, account for organizations in enterprises (Aslan, 2015:32). Indeed, studies have also established the first accounting organization for Turkey Industry and Mines Bank, and four factories belonging to the Bank were created by Nihay Kiver in 1925. The changes made in these years enabled the establishment of a general account plan in the national sense, and the accounts representing the operational activities by numbers began to be used (Aldemir, Yazıcı, and Uysal, 2017:141-143; SPO 1970:33, SPO Yayını,1973:33-34).

Between the years 1933 and 1939, with the First Five-Year Development Plan, some PEEs have been established in line with the increasing industrialization moves, and a wide range of accounting applications have begun with the consultancy of German business engineers in the economic state enterprises whose field of activity is expanding (Güvemli 2017:29). In addition, Sümerbank was established in 1933, and Citibank was established in 1935 to finance numerous PEEs set by accelerating industrialization. However, in those years, each of the PEEs used the account plan which they thought was most appropriate for them, so it was seen that there was no unity in terms of account plans.

This period can be considered a period for establishing and a system for the State Economic Enterprises (Aslan 2015, p.106). In search of this system, all PEEs searched for standard account plans to implement the same account plan and ensure unity. However, an individual account plan has been established for Citibank and Sümerbank companies (especially because Citibank is in the mining sector). Therefore, Citibank and Sümerbank PEEs have made significant contributions to the development of accounting organizations (Aslan, 2015:76).

Sümerbank's account plan was prepared in 1938-1943 by Prof. Dr. Sachsenberg based on the 1937 German Compulsory Account Framework. This account plan was adopted by most public and private enterprises in Turkey and put into practice. (Istanbul YMO 2006:46, Koç and Yalkın 1994: 11; Akdoğan and Aydın 1987:85).

On the other hand, Law No. 3460 was enacted in 1938 for these state-controlled enterprises to continue their activities under market conditions, conduct audits on behalf of the assembly, and systematically report the results of financial activities (Aslan, 2015:105). The economic enterprises' accounting system and financial statements, budgets, and profit and loss statements are established in this Law. In addition, seven balance sheet types are organized according to economic lines of business (Güvemli, 2007:143). Nevertheless, it is stated that there is not a complete unity of terminology in the financial statements in 1938-39 (Aslan 2015:110).

Also, Güvemli (2017:.29) said three trends affected accounting thinking between 1923-1950. Therefore, it is observed that there are three currents, the first trend in which accounting gains importance due to the receipt of taxes by the declaration procedure and in which the accounting develops mainly with audit, accounting flow created by the consultancy of German business engineers between the years 1933-1939 and currently created by the support of academic staff and economic state institutions.

Law No. 3460 in 1938 and Sachsenberg's accounting system for Sümerbank in 1939 was implemented in all economic state enterprises. However, in 1942, the Association of Accounting Experts in Turkey, despite establishing a sufficient number and quality, could not survive due to the lack of accountants (Güvemli, 2013: 37).

In preparing the Turkish Commercial Code no. 6762, which came into force in 1957, German Professor Hirsch presided over and laid down rules for the accounting principles and books to be applied (Akdoğan and Aydın 1987:85).

After the 1960s, the development of relations with the US, and the inclusion of the Marshall Plan to Turkey, the effects of the American system of accounting practices began to be seen. Thus, in 1962, the Revision Committee of PEEs was established. It has been assigned to examine the financial structures of economic state enterprises, take measures, and determine the principles of re-evaluation of the items (Güvemli, Güvemli, and Aslan, 2018:175-176). When the Commission for the Reorganization of State Economic Enterprises completed its work in 1968, it prepared a set of seven books, and some of these books were published by the State Planning Organization.

As a result of these studies, the pilot implementation of the uniform accounting system was realized in 1969 at Azot Sanayi A.Ş., and in 1972 this system was implemented in 27 PEEs (Uman, 1980: 139-140). Furthermore, in 1972, the Uniform Accounting Coordination Continuous Specialization Commission was established at the State Planning Organization, and the uniform accounting system covering the cost accounting account framework was introduced in 1977 (Göktaş, 1980: 163-164).

This study focuses on the uniform chart of accounts of the Republic Period and applications of a uniform chart of funds in the State Economic Enterprises; firstly, brief information is given about the definition, establishment, and development of PEEs, and then the uniform chart of accounts is explained.

2. ACCOUNTING UNIFICATION STUDIES IN TURKEY

The information generated by the accounting system should be comparable and reliable for investors, economists, bankers, brokers, and other users of information. This situation necessitated the uniformity of the accounting information in terms of form and substance (SPO Publication, 1973).

Business management and quality research processes are facilitated by uniformizing accounting documents and the information contained therein. Conducting accounting activities according to uniform forms and principles; in terms of its practical results, it facilitates comparisons between the provision of information and its data and makes it possible to disseminate and recognize appropriate and experimental methods (Hiçşasmaz, 1970:14).

The uniformity in accounting is divided into three categories as form/material, partial/collective, and general/private. This distinction has been separated in terms of form and content of tables and determination of rules and frameworks to be followed in line with business and public needs (SPO: 1325-KD 261, 1973:27).

In this study, the developments in the accounting systems of the PEEs during the Republican period were divided into three periods for a clearer understanding of the issue as 1925-1950- French School, 1926-60 German School, and 1960-1972 American School (Güvemli, 2013: 21).

2.1. The Period of 1850-1925

The accounting that Turkey applied to be enacted began with Kanunname-i Trade, which translated the French Commercial Code in 1850. With this Law, the obligation to keep the book to merchants has been the first regulation affecting accounting for that period (Akdoğan and Aydın 1987:84; Koç, and Yalkın 1994:11).

During this period, the French commercial Law and the French works on accounting information were translated. In addition, in 1883, Istanbul Commerce School was established and participated in the accounting education syllabus. In addition to the French influence in the education system, the French influence was seen in the courses opened to train the personnel of the General Debt Administration established in 1880 (SPO: 1325-KD: 261, 1973: 33).

Until the early periods of the Republic, the French school inherited from the Ottoman Empire continued to be used in accounting theory and practice. However, accounting was seen only as a means of providing state control over taxation and other similar purposes for businesses (Dinç and Atasel, 2016:269).

The 1923 İzmir Economic Congress is a mixed economic period in which the decision to continue the operation of the facilities taken over from the Ottoman period is continued, as well as providing opportunities to the private sector for the development of the national economy and implementing policies towards the private sector (Güvemli, 2001: 9) In the Congress, and it was decided to take measures to increase the share of the private sector in the economy together with participants from many different industries (Kandas, 1989: 48). In 1924, "Turkey Business Bank" and "Turkey Industry and Mines Bank" were established by Law No. 633. To the Bank with this Law, he transferred to factories to be in the 51% stake in itself. The plant was authorized to move to the Turkish joint-stock Company (Turkey and Worldwide Public Enterprises Comparative Research and Analysis Report and Policy Recommendations 2015: 3). Therefore, Turkey Industry and Mines Bank and its affiliated Hereke, Feshane, Bakirkoy Tosya Rice Factory Textile Factory can be counted as the first organization representing the State Economic Enterprises (SPO Publications, 1973:33).

2.2. The Period of 1926-1960

With the entry into force of the Turkish Commercial Code No. 865 taken from the German Commercial Code in 1926, it can be said that the German influence on accounting has started (Akdoğan and Aydın 1987: 85). According to Güvemli (2003: 137), the main reason for the transition to German influence was the alliance with Germany during the war (Uçma, 2012: 155). The period of German power was divided into three periods, and these three periods were named as the periods of German influence (SPO 1970:33-34);

- First period is between 1926 and 1938. In 1926, Commercial Code No. 865 entered into force. And in 1938, Law No. 3460 on the organization of the economic State and administration and surveillance was published.
- Period The period from 1939 to 1947
- Period The period from 1947 to 1960

Estate and Orphan Bank were established in 1926, and Industrial Incentive Law was issued in 1927 (Güvemli, 2001: 458). Although the decisions taken in the Congress were supported by the Incentive Industry Law of 1927, the expected positive results could not be obtained due to the lack of sufficient capital accumulation of the private enterprise, infrastructure problems, lack of trained workforce and the effects of the 1929 economic crisis that shook the world. Thereupon, a new economic model had to be implemented. It is possible to summarize the basis of this new model as realizing industrialization with the financial enterprises that the State will establish itself in a planned way" (SAI 2010: 4-5).

State Economic Enterprise, representing the first organization in Turkey, is Industry and Mines Bank and accordingly Hereke, Feshane, Bakirkoy Textile Factory, and Tosya Rice Factory (SPO Publication, 1973:33). Turkey Industry and Mines bank only domestic goods production to meet the needs of the market is not in line with the requirements established the

State's Markets (Sümerbank 1943:10) has been established. These markets were transferred to Sümerbank with the establishment of Sümerbank in 1933 (Sumerbank 1943:193). Turkey Industry and Mines Bank, the subsidiary with Law No. 2058, established the Office of the State Industrial, and banking enterprises were transferred to the Industrial Credit Bank of Turkey Law No. 2064. (SAI 2010: 6).

The changes made in these years enabled the establishment of a general account plan in the national sense, and the accounts representing the operational activities by numbers started to be used. However, with increasing industrialization moves, account organizations became more complicated when their fields of activity expanded. For this reason, Sachsenberg from German Professors was invited to establish business accounting of Sümerbank (Aldemir, Yazıcı, and Uysal, 2017:141-143; SPO Publication, 1973:33).

Professor Dr. Sachsenberg prepared the accounting plan of Sümerbank from 1938 to 1943, based on the 1937 German Compulsory Account Framework. It has been put into this account plan adopted by most public and private sector business practices in Turkey. (Istanbul YMO 2006: 46; Koç and Yalkın 1994:11; Akdogan and Aydın 1987:85). In the 1923-1950 period, since there were no private enterprises with national qualifications, the regulations related to accounting practices were mainly developed for state institutions (Güvemli, 2001: 6).

Law No. 3460 was enacted in 1938 for these state-controlled enterprises to continue their activities under market conditions, conduct audits on behalf of the assembly, and systematically report financial activities' results (Aslan, 2015:105). In this Law, the economic enterprises' accounting system and financial statements, budgets, and profit and loss statements are established. In addition, seven balance sheet types are organized according to economic lines of business (Güvemli 2007: 143).

When we look at the period from 1923 to 1950, when the tax reform took place, it was the Income Tax (1926) and the Treatment Tax (1927) Act that governed accounting practices (Dinc and Atasel, 2016,:270, Güvemli, 2018a:43). During these years, the Islamic conception of taxation based on Islamic rules shifted to the integrated tax scheme with the west. (Güvemli, 2018a:42). In 1924, the symbol of the Ottoman tax system and the most important source of income, asar (one-tenth), was abolished, and income tax was introduced to replace the vacant income. Therefore, income tax was collected from the industrial establishments that produce textiles, clothing, shoes, salt, soap, plates, and bowls and trade companies that sell them to the villagers and the citizens. As a result, the people living in rural areas started to pay their taxes when buying industrial products, not from agricultural products (surpasses) and animal assets (menstruation) (Güvemli, 2018a:43).

These taxes have begun a multi-led period on the accounting date. It has made it possible to proceed with the declaration procedure. It has increased the importance given to the accounting system, and it has introduced regulations that make the State based on accounting records (Güvemli, 2001: 147). These taxes would be determined from profit, sales, and other accounting data. Therefore, the new tax scheme provided the opportunity to develop a double-entry method (Güvemli, 2018a:43).

The regulators of the tax laws taken from the west between 1926 and 1930 had added to each Law, such as sales book, invoice book, warehouse book, as well as the daily book and inventory book in the Commercial Code, which they thought would facilitate the calculation and collection of that tax. Thus, it was expressed as a multi-led period and continued until the Tax Reform of 1949 (Güvemli, 2018a:44).

However, it is observed that the tax books are not mentioned much in the academic books written in that period, and there is not much information about keeping the large number of books stipulated in tax laws. (Güvemli, 2018a : 45).But Turkey established the Association of Accounting Professionals, and for the first time in Turkey, academics and practitioners came together.

Then, with the emergence of the audit requirement, in 1936, with Law No. 2996 on the Organization and Duties of the Ministry of Finance, the audits of income controllers began. Thus, with the income tax, an accounting system consisting of documents, ledger records, provisioning, and the establishment of financial statements was formed. (Güvemli, 2001: 147; Güvemli, Güvemli and Aslan, 2018: 157; Güvemli, 2018a: 43).Thus, with the income tax, an accounting system consisting of documents, ledger records, provisioning, and the establishment of financial statements was developed (Güvemli, 2001:147; Güvemli, Güvemli, and Aslan, 2018: 157; Güvemli, 2018a: 43).

Between 1923 and 1950, accounting developed in three branches that are not much related to each other. The first is the development of tax laws and accounting depending on Finance. The second development was made with the contribution of Turkish employees and German business engineers who had a small number of business education in the State Economic Enterprises, and the concepts of cost accounting, business control, consolidated financial statements, and uniform financial statements began to be used. Finally, the third development was introducing and disseminating the double-entry method of Turkish accounting academics (Güvemli, 2018b:18).

According to Güvemli et al. (2018), this period, which covers the period between 1923 and 1950, is considered the first phase of the Republic in accounting history and the second phase of the 1950-1980 period.

2.2.1. The Period of 1926-1938

Since the Commercial Code No. 865, which entered into force, was taken from the German Commercial Code, the explanations and published works on company accounts and balance sheets were based on German sources.

With Law No. 865, the books obliged to be kept by Law have been introduced. These books are inventory books, journal books, and copybooks. The giant ledger is not among the obligatory books to be kept a significant deficiency. The importance of the Law taken from Germany in terms of accounting paved the way for applying the double-entry method to comply with the modern trade rules(Turkish Commercial Code 1926: Articles 66-86). Although the provisions in this Law are related to accounting, there are deficiencies in terms of registration.

Professor Nihat Kiver prepared the accounting system applied in the enterprises between 1926-1938. In this period, a general account plan has been started to be formed with the

activities carried out, and accounting accounts have been recorded (SPO Publication,1973:.33-34). However, as a result of increasing industrialization efforts in the period, the accounting structure required by the factories changed, and Professor Sachsenberg from Germany was invited to meet this change and assigned to establish business accounting (SPO Publication,1973:.33-34).

It prioritizes fixed assets in the balance sheet created in line with the needs of factories and enterprises. Sümerbank's financial statements were prepared in this direction (Güvemli, 2001: 503). Sachsenberg shows the accounting practices of enterprises or factories and defines the types of expenses, holders, supply, and distribution tables (Akdogan and Aydin, 1987: 85).

In the Turkish Commercial Code, tax laws were enacted to eliminate deficiencies and innovations in accounting practices in our country. Each tax that was issued obliged to keep the books required following its own needs.

1926 - 1930 between the years which has an important place in Turkey in terms of accounting practices "Earnings Tax Law, Treatment Tax Law, and Internal Excise Tax Treatment, including three tax law have been published. (Güvemli, 2013: 14).

a) Earnings Tax Law: It replaces the income tax, and the Dividend Tax Law applied by the Ottoman Empire. In 1949, this tax was replaced by the corporate tax applied today. Earnings tax is the first tax that is collected through declarations through financial statements. (Earnings Tax Law 1926 : Article 6,11,12). In the Law, the definition and regulation of the balance sheet and the statement of profit/loss are discussed extensively (Articles 12-13).

b) The Treatment Tax Law: The Treatment Tax, which constitutes the basis of the value-added tax applied today, envisages the taxation of 7% to 10% from the sales of industrial facilities and the income of enterprises engaged in banking and insurance activities. (Law of Treatment Tax 1927:Articles 13, 87). The transaction tax is a tax that is collected from the monthly accounting records created upon the declaration. In this way, accounting records have become very important for the State. Thus, the Commercial Code's number of books required to be kept increased from three to seven.

c) Excise Tax: This fee is collected according to the monthly accounting records from the sugar factories during sales and the production and import of fuel. (Law of Employment Tax 1930:Articles 1-4).As with the other two taxes, the excise tax obliged to keep two additional books in addition to the other books: sales book and invoice book.

It was stated which items of the balance sheet were to be issued by these tax laws and the principles in which these items will be evaluated. Furthermore, it determined the balance sheet items, how the profit and loss statement should be arranged, and the items of income and expense items. Unfortunately, these studies, which are essential steps in accounting, could not be fully implemented due to insufficient human resources in the sectors (Güvemli, 2001:138).

The balance sheet prepared by the Turkish joint-stock Company of Şark Sanayi Group by these laws is shown below.

Table 1: Balance Sheet Prepared by the Şark Sanayi Kumpanyası Türk A.Ş.

Active	Passive
<p>Real Estate Inventories: Plots, construction, machinery and equipment Cash and cash convertible values: Miscellaneous inventories Cash Desk Banks Miscellaneous debtors portfolio</p> <p>Business borrowers: sundry</p> <p>Off-Balance Sheet Accounts: Collateral deposit Debtors due to bail</p>	<p>Company's debts to itself: Capital Reserve fund Provision account Matlubat industrial and various risks provision Exceptional reserve fund Special reserve fund</p> <p>Depreciation: Previous and current period depreciation on land, construction, machinery and equipment The Company's debts to third parties 8,9,10,11 and 12 numbers vouchers Banks Various creditors Business creditors: Sundry</p> <p>Off-balance sheet accounts: Deposits Creditors due to bail</p> <p>Profit and Loss: Previous year profit Net profit for the period</p>
TOTAL	TOTAL

Source: June 25, 1938 Turkey Official Gazette

In addition, Article 13 of the Income Tax Law published in 1926 states how the income statement should be prepared. However, no classification has been made in the presentation of income and expenses within these principles. Furthermore, it is seen that the balance sheet and income statements prepared in the PEEs and other state institutions were different from each other in that period. For example, the balance sheet of the Sümerbank Hereke Weaving Factory, which was established in 1938 as the Public Economic Enterprises, is shown below;

Table 2: Balance Sheet of Sümerbank Hereke Weaving Plant in 1938

ACTIVE	Quantity	Percentage
Fixed assets		
Original Amount		
Depreciation (-)		
Mutual Assets:		
Raw materials and articles		
Borrower accounts		
Cash assets		
Temporary accounts		
PASSIVE		
Supplied from own source (own funds) capital investment		
Reserve fund		
Miscellaneous provisions		
Pure snow		
Supplied from foreign origin (foreign sources):		
Temporary accounts		

Source:Prime Ministry Supervisory Board

In 1938, the Supreme Board of Auditors was established with Law No. 3460 on economic state formation. As a result, a different auditing system was established for financial state enterprises than private sector enterprises. The accounting plans and Accounting Principles taken from Germany started to be applied in economic state enterprises.

Law No. 3460 aims to establish the structure of public institutions. In addition, the condition of comparability is brought to the agenda of the companies' balance sheets and activity reports (SPO Publication,1973:35). According to Law No. 3460, which can provide uniform uniformity among institutions, seven balance sheet types have been prepared by economic business lines, and forms have been designed for quarterly activity reports reflecting the characteristics of enterprises (Yıldırım, 1975:3).

Thus, in the annual reports published by the state-owned enterprises since 1938, the current and previous data are included in the footnotes or in the form of additional information (Akbulut and Yanık, 2008:64).

2.2.2. The Period of 1939-1947

In 1938, the Law No. 3460 was issued on the organization and administration and accounting of the economic entities established by the State. Thus, in 1939, Sachsenberg's accounting system for Sümerbank began to be implemented in all state-owned enterprises.

Table 3: Balance Sheet Created by Sachenberg in 1939

Active	Passive
Fixed assets	Capital
Land	Reserves
Buildings	Reserve fund
machinery	Accumulated Depreciation
Miscellaneous installation	Miscellaneous provisions
Fixtures	Finished goods emita deign for money
Tools and materials	Interjection
Securities	Provision for liquidation accounts
Raw materials and materials	Provision of various materials and prices
Semi-finished commodity	Payee accounts
Finished goods	Debt securities
Accounts payable	Dealers
Notes receivable	Receivables
Treasury bills	Calculates
customers	Rediscount of treasury bills
Miscellaneous debtors	Sümerbank Istanbul branch
Calculates	Profit
Suspicious debtors	Total
General Directorate of Sümerbank	Off-balancesheet accounts
Cash assets	
Safe	
Banks	
Total	
Off-balance sheet accounts	

Source: Akbulut, Özerhun, Yıldız and Yanık, Serap (2008) Historical Development of Financial Statements in Turkey, Gazi Publications, Ankara.

The primary balance sheet format applied in all economic state institutions since 1939 is shown above. The periodicity principle included the period separator accounts in the balance sheet, and the asar (one-tenth) were not included in the total assets and liabilities. In the preparation of the tables, expenses under the influence of Schoenberg are classified by considering the costs, places, and types of expenses.

The balance sheet and income statement prepared by the economic state institutions did not change much until the uniform accounting system started to be implemented in 1972. However, the balance sheets and income statements have been prepared in more detail since 1940. Although there has not been much change until 1972, horizontal and ratio analyzes have been started to be classified on the active side of the balance sheets as tied values and revolving values. On the liabilities side, they are classified as equity and foreign resources.

In the same period, no legal regulations were made on the financial statements required by private sector enterprises. Therefore, businesses generally prepare balance sheets and income statements according to their needs. For example, the balance sheet prepared by Arçelik in this period is shown below (Yücesoy, 1963:199).

Table 4: Balance Sheet of Arçelik AŞ

Active	Passive
Current assets	Current debts
Cash	Debt securities
credit	Bank credits
Notes receivable	Payables to partners
Other receivables	Long-term debts
warehouses	Customer advances
Semi-finished products	Issued bonds
Manufacturing stock closure	Estimated warranty costs
Orders	borrowed funds
100% margin imports	Our commitments
Permanent assets	Feel the rights
Plots	capital investment
Building	Reserves
Installation	Snow to be distributed
fixtures	Profit or Loss
Accumulated depreciation (-)	
Our commitments	
Other assets	
Depozityo on	
Prepaid expenses	
Advances Payments	

Source: Yücesoy, Cevat (1963), Accounting Plans in Accounting. Istanbul Academy of Economic and Commercial Sciences Publications for Demand Publications and Aid Office. Istanbul.

Societe Anonyme Fiduciaire Suisse from Geneva was invited to prepare a study guide on the financial and productivity controls for which the Supreme Supervisory Board, which started its operations in 1939, was in charge.

In the texts prepared by this organization, detailed information about the balance sheet and profit and loss statements prepared according to the comparison of the planned and actual activity results of the periods and the principles of the rate analysis are presented. In addition, analytical table models to be applied to the operating tables are provided (SPO Publication, 1973: 44).

In addition, the adoption of Law No. 3460, the National Protection Law No. 3780, and the second five-year development plan during this period are among the other developments concerning economic state enterprises between 1931-1950 (Aslan, 2015: 34). Mainly due to the results between 1939-1945, the understanding of statism made itself feel more. The second five-year development plan, which was decided to be implemented in 1939, could not be implemented, and as a result, the planned facilities could not be established. (Kandas, 1989:7).

By the year 1942, it was founded to develop the accounting profession Accounting Professionals Association of Turkey. However, it could not survive due to the lack of sufficient and qualified accountants. (Güvemli, 2013:37).

The impact of the war economy with the end of the Second World War survived, as a result of increased commercial relations with western countries has emerged a new economic

problem in Turkey (Hiçşmaz, 1970:62). In 1946, with the Five-Year Industrial Plan, the State was obliged to lead the development to eliminate or reduce the impact of post-war situations. As a result of this situation, the necessity of re-regulation in accounting applications emerged, and the third period under German influence started.

2.2.3. The Period of 1948-1960

In the 1938s, the different continuous solutions to the problems such as the supervision of public and private enterprises, municipalities, and private administrations, which played an active role in the economy, prevented the development of the accounting and auditing profession.

In this period, which is called the third period of the German school, the Turkish Commercial Code No. 6762 was prepared and entered into force. In addition, German Professor Hirsch presided over the drafting of the Law, and the articles concerning the companies were modernized. The rules regarding accounting principles and books to be kept were put into practice. In addition, the most crucial development in this period can be demonstrated by the realization of tax reform.

The committee strives to establish uniform accounting systems in the State Economic Enterprises, utilizing foreign experts, universities, different government departments, different professions, and persons with sufficient technical knowledge of the functions and procedures of modern accounting. In this direction, many PEEs were contacted, and brief examinations were made on their status. As a result of these examinations, a new regulation is necessary for accounting applications.

In the tax reform carried out in line with the needs of the country's economic structure, education under German influence played an important role. In this direction, Prof.Dr. Firtz Neumark and accountant Ali Alaybek, who studied in Germany, played an active role in the process. The tax reform was completed in 1949 and put into force in 1950. Along with the reform studies, taxpayers have been closely involved in accounting practices (Hiçşmaz, 1970: 62). This tax reform and the effects of some of the provisions on accounting have led to the current accounting practices (Akdogan and Aydin, 1987: 85).

The Tax Procedure Law, the essential Law of the 1949 Tax Reform, states that the tax procedure law should guide accounting to a tax approach (Güvemli 2018a: 44). However, accounting arrangements in this period were made not because of the need for accounting by enterprises but rather to collect the information needed by the government to collect taxes (Dinç and Atasel, 2016:270).

With the transition from the mixed economic model to liberal economic policies after 1950, the idea of the sale of PEEs became prominent, and there was a tendency towards liberalization and private enterprise. Instead of the Public Economic Enterprises, the small-sized enterprises of the private sector have turned to the development model (Güvemli, 2018b:19). However, the tradition of the state bureaucracy and the opposing views of the executives of the economic State did not allow these practices to be fully concluded (Evsile, 2018:62-74). Each economic state enterprise had a considerable production power (Güvemli,

2001:22). In addition, the period of 1950-1960 is considered a period of unplanned and unbalanced growth (Evsile, 2018:73).

With the coming of power of the Democratic Party, a special commission chaired by Professor Hirsch was formed to determine the general condition of the PEEs and determine the ways of transferring the institutions that do not have to perform their activities to the private sector as Public Economic Enterprises. However, this Commission did not meet the expectations (Aysan and Özmen, 1981: 39). The main reasons for this are that despite the state-owned privatization administration, they do not have the capital to buy businesses in the private sector. Therefore, after the 1950s, economic state enterprises were used as a tool to provide support to the private sector (Karluk, 1994: 21).

As stated in the electoral rhetoric, the Democratic Party reduced the taxes on agriculture to improve agriculture and started the mechanization process with the help of America. As a result, the ways of selling the products produced in the villages in the city centers have been facilitated. Thus significant improvements have been realized in the country's economy (Aysan and Özmen, 1981: 45).

The foreign capital law no. 6224, which was enacted in 1954, is a legal regulation introduced by the Democratic Party (Law no. 6224, 1954). With this Law, the role of foreign capital in the Turkish economy has increased, and Turkish enterprises have the opportunity to meet with foreign business cultures. This Law, which shapes foreign capital investments in the Turkish economy, has remained in force for a long time. The enterprises established with this regulation bring important innovations in activities such as account planning and budget preparation.

With the entry into force of the Turkish Commercial Code No. 6762 in 1957, the required books to be kept were journals, giant ledger, inventory book, and decision book (Article 66). In addition to the definitions of these books, the description of the balance sheet is made in articles 70, 71, 72, 73, and 74 of the same Law. The obligatory books have to be kept for ten years (article 68). In Article 75 of the Law (For the interested parties to obtain as accurate a view as possible of the economic and financial situation of the enterprise, inventories and balance sheets must be prepared in a comprehensive, clear, and understandable manner with the currency of the country by the commercial principles) an order and system are tried to be introduced to accounting.

The 6762 law era in which the case was brought to Turkey has a fair trade law. Information and documents created by accounting now by Law have been made comparable, clear, and understandable.

2.2.4. The Period of 1960-1972

Since 1960, the mixed economy model has been preferred and the transition to the planned period (Aktan, 1992: 132). In this period, the importance given to PEEs increased. In this direction, to make it more efficient and profitable, research was started, and their legal structures were changed (Özmen, 1987: 17).

By making severe changes in the structuring of sectors in the 1960s, reshaping the basic concepts of the 1930s, and protective policies were adopted in industrialization (Akalin, 2003:

97). In this period, import substitution policies were stretched, and the importance of heavy and capital intensive State Economic Enterprises increased. During this period, the government provided the required money mainly through external borrowing and started the transition to the planned development period.

When we look at the period after 1960, it is stated that the affected school is the American school. Indeed, after 1960 impact of the American system of accounting practices in Turkey with developments in economic and cultural relations with the US has already been observed. Moreover, at the end of the second world war, because America became a world power and financial support in 1948 within the framework of the Marshall Plan began during this period, Turkey has been included assistance (Uçma, 2012:168).

Moreover, when we look at 1960-1972, the effects of economic system change and tax reforms on accounting were discussed Güvemli (2018b:19). On the other hand, in the same period, the development of accounting was limited to adding new disciplines such as business finance, financial statement analysis, and management accounting to the accounting-finance science, except that the economic state enterprises tried uniform chart of accounts.

To solve the financial, administrative, and economic problems experienced by the economic state enterprises in the early 1960s, Law No. 154 on the Arbitration of the State Debts of the Treasury and the Economic State Enterprises was enacted. As a result of this Law, studies have been carried out to improve the national uniform accounting system (Uçma, 2012: 169).

In Article 127 of the 1961 Constitution, the supervision of the PEEs was left to the TGNA. However, Law No. 440 adopted in 1964 regulated the establishment, management, and maintenance of the PEEs. A commission has been established to implement and control these decisions. In the same year, the State Investment Bank was established to finance the State Economic Enterprises and guarantee their activities with Law No. 441 (Günege, 1983:31).

The report issued by the Revision Committee of the Economic State Enterprises, published in 1962, is one of these studies. It is stated that it is necessary to establish a reorganization committee. In 1962, the University of Istanbul Business Administration Institute, which was given the task of determining the application principles of the Uniform Accounting System in the PEEs, submitted the report Temel Basic Accounting Proposals and Recommendations to the PEEs to the Ministry.

The Tax Procedure Law No. 213, adopted in 1961, made significant changes in accounting. Tax Procedural Law No. 213 strengthened both the fiscal operation relationship and the accounting finance relationship. In addition, the Law emphasized the importance of accounting books in terms of tax and led to the development of accounting in line with tax accounting. However, the freedom to hold books in Article 175 of the Law delayed the transition to a uniform account plan. For this reason, the uniform chart of accounts could only be applied in academic studies and PEEs during this period (Güvemli, Güvemli and Aslan 2018:170).

In 1964, the second general arrangement was made with Law No. 440 on the Establishments and Subsidiaries of the Economic State Enterprises to examine the organizations' financial structures and determine the measures to be taken; and choose the

principles for the re-evaluation of assets and liabilities. Thus, though limited by the application of state-owned enterprise, the Commission has identified for the first time applied uniform accounting and valuation principles in Turkey again. The work carried out by the Commission has been the basis of the job done in a single order. (Güvemli, Güvemli and Aslan, 2018: 175-176).

In 1965, Mehmet Yazıcı published a work called Uniform Accounting Framework of Turkish Businesses within the framework of the necessity of a written reference source that accountants in the accounting profession could follow in the establishment of a national accounting account framework and an accounting plan related to accounting events and transactions associated with the creation of a national accounting account framework and related accounting plan (Aslan, 2015, pp.35-36).

Later, with the reform studies made for the State Economic Enterprises, in the framework of the provisions of Law No. 440 between 1964-1968, the economic affairs and accounting systems of historical state enterprises in the historical development of all enterprises to develop a uniform plan applicable to all enterprises engaged in accounting theory and practitioners "A State Commission on Reorganization "was established. The Commission prepared and published eight accounting handbooks in 1968 and proposed a Uniform General Accounting Plan (Koç and Yalkın, 1994:11-12; Avder and Erdoğan 2006:15). These books are as follows:

1. Improvement and Uniformization of Accounting Procedures,
2. Basic Concepts and Principles of Accounting, Generally Accepted Income (Profit and Loss) Principles, Generally Accepted Balance Sheet Principles- (First Book: Basic Concepts and Principles, Second Book: Generally Accepted Profit-Loss Principles, Third Book: Generally Accepted Balance Sheet Principles),
3. Uniform Chart of Accounts Plan and Explanations,
4. Report System,
5. Organization of Financial Affairs Accounting and Control Departments,
6. Terms and Definitions,
7. Adjustment of the Balance Sheets of the Enterprise via Revaluation,
8. Special Reports on the Revaluation of Balance Sheets:

First Book: Re-evaluation of Balance Sheets (Pierre Lauzel),

Second Book: Report on the Re-evaluation of Balance Sheets of Organizations (Yorgi Demirgil - Turgut Var) and

Third Book: Bookkeeping based on Balance Sheet Re-evaluation in Private Enterprises (Ahmet Kılıçbay).

After the expiry of the mandate of the Commission, which continued its activities between 1964 and 1968, the Reorganization Group established at the State Planning Organization took over the works. When the Commission for the Reorganization of Economic State Institutions completed its creation in 1968, it prepared a set of seven books, and some of

these books were published by the State Planning Organization (Güvemli, Güvemli and Aslan 2018: 175-176).

The Commission on the Reorganization of PEEs, established by Law No. 440, then imposed the obligation to implement the Uniform Accounting System for PEEs and this purpose between 1968-1970 (Arıkan Yahya, 1996:53); 7 reports have been published:

- Improvement and Uniformization of Accounting Procedures,
- Basic Concepts of Accounting and Generally Accepted Accounting Principles,
- Report System,
- Uniform General Account Plan and Explanations,
- Organization of Financial Affairs, Accounting and Control Offices,
- Terms and Explanations,
- Revision of the balance sheets of the enterprise.

In this way, an important step was taken for accounting harmonization in PEEs, and this arrangement has become an example for future regulations and private sector organizations.

Until 1972, which was completed in 1968 with the work of the Supreme Supervisory Board, until the Genel Uniform Chart of Accounts Plan de started to be implemented in PEEs, there was no unity in the accounting system (Public Economic Enterprises sSAI 1968: 8). The Uniform Accounting System, which was put into practice, had a scientific feature and an application that took into account the needs of the enterprises. The passed accounting system was compulsory for economic state enterprises, optional for the private sector, was put into practice as a guide (Koç and Yalkın, 1994: 11-12).

The first uniform account plan was implemented in 1969 at the Azot Sanayi AŞ, a Public Economic Enterprises (Koç, Yalkın, 1994: 17).

During the work of uniformization of the accounting plans of the PEEs (Uniform), 51 Economic State Establishments, which were active during 1964-1968, were grouped into nine main groups according to their business lines: 1- Manufacturing industry, 2- Mining, 3- Transportation, 4- Trade, 5 - Service, 6 - Construction, 7 - Agriculture, 8 - Insurance, 9 - Banking, and considering this list (except for the Bank and insurance), the leading accounting account plan has been prepared. It is stated that this business plan can be arranged according to the needs of every enterprise, provided that the basic structure of the project is not changed (Public Economic Enterprises AI 1968: 8).

In line with the studies carried out, the pilot implementation of the uniform accounting system was realized in 1969 at Azot Sanayi A.Ş., and this system was put into practice in 27 PEEs in 1972 (Uman, 1980:139-140). In 1970, an Inter-ministerial Uniform Accounting System Audit Commission was established to eliminate the problems in the uniform accounting system. This commission carried out a trial application in Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. Between the years 1970-1971. Studies have continued to create a uniform cost and budget system in the third five-year development plan (Göktan, 1980:163-164). In addition, the Uniform Accounting Coordination Continuous Specialization Commission was established in

1972 at the State Planning Organization, and the uniform accounting system covering the cost accounting account framework was introduced in 1977 (Göktan, 1980:163-164).

Aslan (2015:126) states that the profit and loss account has been used in PEEs until 1971 since 1972, vertical income statement has been used, and before 1972, there is no evidence and document regarding the use of income statement.

DESİYAB (State Industrial and Worker Investment Bank) was established with the decree numbered 13 of the Law numbered 1877 published in 1975. TESTAŞ, TEMSAN, TAKSAN, and TÜMOSAN were established in cooperation with the Bank. In the 1982 Constitution, the state economic enterprises are "more than half of the capital directly or indirectly, to direct the state-owned public establishments and partnerships to be audited by the Grand National Assembly of Turkey principles regulated by law" are arranged. More than half of its resources and assets belong to the public, have economic and social primary duties, and the supervision is left to the legislature. In the First Five-Year Development Plan, 75 PEEs were listed in 1962 (SPO 1963: 84-85), and this number reached 271 in 1984 (Özmen 1987:19).

In 1980, with the January 24 decisions, the transition from the mixed economic model to the free market economy began. In this direction, efforts were made to privatize many Economic State Entities due to the decrease in the role of the State in the market and to increase the share of the private sector.

In the privatization of PEEs, the help of experts was taken to narrow its share in the economy (Özmen, 1987:21). In line with this contraction, subsidies given to the PEEs were reduced, the prices of products produced by PEEs were increased, and the number of personnel was reduced (Karluk, 1994:22). However, although it was decided to narrow the PEEs, the establishment of new PEEs has not been abandoned (Karluk, 1994,p. 23).

3. UNDERTAKEN ACCOUNT PLAN OF THE ECONOMIC STATE ORGANIZATIONS, 1970

Economic state institutions have played an essential role in creating today's accounting system and in the utilization of Western European experiences. In addition, some of the personnel trained under the Public Economic Enterprises undertook a school task in developing and expanding the accounting system by contributing to the accounting systems of these companies by switching to private sector enterprises in the 1950s (Güvemli, 2007: 143).

State-owned development and industrialization through the efforts to contribute to the country's economy were used in economic state enterprises. By this mission, the responsibility for the development of the accounting and accounting-based financial controls system falls to the State Economic Enterprises. In this framework, an efficient accounting system should be established to effectively maintain the efficiency and financial controls of the institutions in the economy. At this stage, studies were carried out to regulate the accounting structures applied by Sümerbank and Citibank. Performed to hold the accounting structure of the state-owned enterprise, the uniform chart of accounts to their work and other applications has contributed significantly to the development of accounting in Turkey (Aslan, 2015: 67).

As stated earlier, Turkey, Industry, and Mines Bank's accounting system of four factories that are under the responsibility of Prof. Nihat Kiver has developed. The German Professor Sachsenberg was commissioned to establish the accounting system of Sümerbank, which was established in 1933. Schoenberg, types of cost due to the study, the cost of new concepts such as locations, and cost statements for the distribution began to be used in Turkey. In addition, the accounting system developed and applied for Sümerbank was later applied for all PEEs.

With the entry into force of Law No. 440 on Economic Enterprises and Associations in 1964, PEEs aim to ensure that they operate by the rules of the mixed economy to help them achieve capital accumulation and achieve this objective (Law no. 440 on the Public Economic Enterprises).

In the provisional article 1 of the Law, it has been decided to establish the Commission for the Reorganization of PEEs, "to examine the financial structure of the Establishments and to determine the measures to be taken; also to determine the principles for the re-evaluation of the assets and liabilities of the Entities" was counted among the duties of the Commission. Based on these two statements, they have pioneered the determination and implementation of the uniform chart of accounts and revaluation principles in the country, even though it is limited to the economic state enterprises of the Commission.

The first book published by the Commission was established to improve and uniformize accounting procedures (SPO, 1970). In this book, the historical development of the double-entry system and the evaluation of the accounting system applied for the first time were realized. In addition, general and unique principles of a uniform accounting system are examined in this book.

The basic concepts of accounting and generally accepted accounting principles in the second book, the basic concepts of accounting are listed as follows (SPO, 1970);

- The concept of social responsibility,
- The concept of personality,
- The concept of business continuity,
- The concept of money measure,
- The concept of periodicity,
- Cost basis concept,
- Objective document concept,
- Report system concept,
- Full disclosure concept,
- The concept of conservatism.

In addition, the principles of income and expense, the tenets of assets, the principles of foreign resources, and the principles of equity are detailed in this book.

After the financial statement principles and basic concepts were explained by the Commission, work on the uniform accounting plan was started in the PEEs (Public Economic

Enterprises, 1968). The main groups of the uniform account plan prepared by the Commission are shown in the table below.

Table 5: Uniform Chart of Accounts Prepared for Public Economic Enterprises

Current assets	100 - 199
Fixed assets	200 - 299
Short term debts	300 - 399
Long-term debt and equity	400 - 499
Revenue accounts	500 - 599
Expenses (cost)	600 - 699
Functional cost and expense calculations	700 - 799
Profit and loss, supply and distribution accounts	800 - 899

It is seen that income-expense accounts and cost accounts are considered in the structure for budgeting and differences. In this respect, it is one of the first attempts to show the profit and loss account in the income statement. The confusion on this issue has been substantially eliminated in the 1992 uniform chart of accounts. Thus, this account plan, prepared for the implementation of the State Economic Enterprises, plays a leading role in the history of Turkish accounting and the process of uniformization of accounting.

In the book prepared by the Commission and covering the reporting system, preparations were made regarding the financial statements (SPO, 1970). The preliminary financial information in the reporting system includes:

- The balance sheet and income statement.
- The profit distribution table.
- The fund flow table.
- The cash flow statement.

Table 6: Uniform Balance Sheet Prepared for State Economic Enterprises

ACTIVE	PASSIVE
I. Current assets	I. Short term liabilities
A. Cash - banks	A. Loans received
B. Share certificates and bonds	B. Long-term loan installments
C. Receivables	C. Payables
1. Notes receivable	1. Debt securities
2. Receivables from sales	2. Sellers
3. Receivables from personnel	3. Payables to personnel
4. Receivables from associates	4. Payables to associates
D. Advances given	D. Advances received
E. Stocks	E. Taxes, duties etc debts
1. First item stock	F. Expense Accruals
2. Semi-finished products	G. Income for the coming months
3. Products	Total short-term resources
4. Commercial goods	
5. Other	II. Long-term liabilities
Provision for impairment of inventory (-)	A. Loans received
Total assets	B. Payables
II. Fixed beings	C. Advances received
A. Long-term receivables	D. Income for the coming years
B. Share of capital in associates	E. Specific provisions
C. Business connection account	F. Affiliates connection account
D. Tangible Fixed Assets	U.v. A. sum of resources
Accumulated depreciation (-)	III. Own resources
E. Intangible assets	A. Capital
Accumulated depreciation (-)	B. Outstanding capital (-)
F. Assets subject to special depletion	C. Revaluation difference
Accumulated depreciation (-)	D. Reserves
D. Other fixed assets	E. Profits
Total assets	F. Losses (-)
TOTAL ASSETS	TOTAL RESOURCES
TOTAL LIABILITY	

Source: Report System, SPO publication no. 864 KD 97, 1970

It is the first balance sheet prepared for PEEs, which has been implemented in line with the uniform account plan. Although it was developed only for PEEs, the country plays an essential role in integrating the accounting system with the accounting system applied in western countries. However, due to the preparation of the Public Economic Enterprises in mind, it could not solve the account complexity experienced in the private sector. Therefore, this balance sheet structure prepared and applied for PEEs is very close to the uniform balance sheet structure used in 1992.

Table 7: Uniform Income Statement Prepared for the Public Economic Enterprises

1. Gross sales proceeds
Sales of goods and services
Subsidies received
Tax refunds
2. Discounts from revenue (-)
Cash box discounts refunds
Other discounts
3. Net sales proceeds (1-2)
4. Cost of sales (-)
5. Gross sales profit (3-4)
6. Circuit expenses (-)
Research costs
Marketing expenses
General and administrative expenses
7. Operating profit (5-6)
8. Non-operating income and profits (+)
Interest income
Profit shares of associates
Accrued expenses from previous years
9. Non-operating expenses (-) Interest expenses
10. Profit or loss for the period (7 + 8-9)

Source: Report System, SPO publication no. 864 KD 97, 1970

Table 8: Table of Costs of Sales Prepared for State-Owned Enterprises

1. Production cost
Direct materials and materials
Direct labor
General manufacturing expenses
Most direct material
Most direct workmanship
Additional fees for fees
Benefits and services from outside
Insurance premiums and production-related taxes
Depreciation and depreciation
2. Semi-finished stock exchange (+ -)
Semi-finished products at the beginning of the period (+)
Semi-finished products of the period (-)
3. Cost of manufactured goods or services (1 + - 2)
4. Unallocated expenses (-)
Expenses for non-current assets
Special engineering costs
5. Finished goods stocks (+ -)
Products at the beginning of the period (+)
End of period products (-)
6. Cost of goods sold (3 + 4 + -5)

Source: Report System, SPO publication 864 KD 97, 1970.

The vertical income statement and the cost of goods sold for the PEEs are the first such tables developed and proposed by the government in the history of Turkish accounting. Thus, PEEs pioneered the accounting system as the foremost practitioners of these statements. However, since the main application area of the studies is the PEEs, it has been adopted by the private sector, and as a result, it has not become widespread.

The formed Commission also explained the terms related to accounting regulations and published the book of terms and explanations to provide unity in terms of accounting practices (SPO, 1970). This book, which contains many words and document definitions, is one of the few references in the literature as an annotated dictionary.

As the control department responsible for the accounting and accounting records accountable for the accounting and accounting records, the accounting department is responsible for budgeting, planning, and financing the accounting system to bring the order of accounting to the PEEs by the Commission. Thus, they are divided into three (SPO, 1970). This structure is essential in terms of forming the basis of the business structure that is created today.

The reorganization commission made efforts to re-evaluate the financial statements of enterprises against inflation (Public Economic Enterprises, 1968). In the book prepared by the Commission and published by revising the balance sheets of the undertakings by means of revaluation, the valuation methods in the Tax Procedure Law are discussed using the European valuation system.

In light of these explanations, the accounting system prepared for implementing the State Economic Enterprises has played an essential role in developing and uniformity the Turkish accounting system. Moreover, it has played a crucial role in the implementation phase, the training of accountants in the market, and the application and testing of the developed accounting system (Güvemli, Güvemli, and Aslan 2018: 180).

4. CONCLUSION

This study tried to summarize the conditions under which the State Economic Enterprises are formed and why the account plan is needed.

PEEs were born with the idea that the State should play an active role in economic and commercial activities to perform some public activities. 1923 Izmir Economic Congress in the business taken over from the Ottoman period adopted to continue the state-run mixed economic model in 1925. "Turkey Industry and Mines Bank" was established. He transferred to factories to be in the 51% stake in itself, transferring to Turkish joint-stock Company will establish business authority it is given.

The expected positive results could not be obtained from the mixed economic model applied due to the insufficient private capital in the first years of the Republic, the harmful effects of the 1929 financial crisis, and the results of the Lausanne Treaty. Thus, the necessity of realizing industrialization arose with the economic enterprises that the State planned to establish itself.

Between 1933 and 1939, within the framework of the First Five-Year Development Plan, an increasing number of industrialization movements, and increasing the number of fields of activity, İDT started to implement accounting practices in a wide area with the influence of German operating engineers. In 1933, Sümerbank and 1935 were established in Citibank. At the time, unity could not be achieved in terms of the accounting plans since each of the IRCs used different accounting plans that matched them. Based on Sümerbank's 1937 German Compulsory Account Framework. Dr. The account plan prepared by Sachsenberg was adopted and implemented by most public and private sector enterprises. As can be seen, Citibank and Sümerbank State Economic Enterprises have made significant contributions to the development of the accounting account plan.

The liberal economic policies that began in the 1950s and the mixed economy in 1923 gradually developed towards the liberal economy and tended to prepare the end of financial state enterprises and signals that capitalism would be effective.

In 1957, the German Professor Hirsch was presided over in the preparation of the Turkish Commercial Code no. 6762, and the rules for the accounting principles and books to be kept were introduced.

After the 1960s, in line with accounting practices in Turkey, it has begun effects of the Marshall Plan, and the American system was established State Economic Enterprises Revision Committee in 1962. When the Commission for the Reorganization of State Economic Enterprises completed its work in 1968, it prepared a set of seven books.

In 1969, the pilot implementation of the uniform accounting system was initiated in Azot Sanayi A.Ş., and in 1972, it was implemented in 27 PEEs. Furthermore, in 1972, the Uniform Accounting Coordination Continuous Specialization Commission was established at the State Planning Organization, and in 1977 the uniform accounting system covering the cost accounting account framework was introduced.

The accounting system prepared for implementing the PEEs has played an essential role in the Turkish accounting system's development and uniformity, the training of accountants in the market, and the application and testing of the developed accounting system.

The liquidation process of economic state enterprises has an essential role in developing and uniformity the Turkish accounting system XXI. a century and completed privatizations begin with, though the impact on Turkey's economy and systematic accounting will always be found in the literature.

REFERENCES

- Akalın, G. (2003). *SOEs and Their Privatization*. Ankara: Gazi Publications.
- Akbulut, O.Y. and Yanık S. (2008). *Historical Development of Financial Statements in Turkey*. Ankara: Gazi Publications.
- Akdoğan, N. and Aydın H. (1987). *Accounting Theories*. Gazi University Publication No: 98, Faculty of Economics and Administrative Sciences Publications No: 44, Ankara: University Press.

- Aktan, C. C. (1992). *From Public Economy to Market Economy: Privatization*. İzmir: Aklıselim Printing House.
- Aldemir, C., Yazıcı, N. and Uçma, U. T. (2017). Convergence or Decomposition? Transformation of Public Accounting System: Case of Public Economic Enterprises. *Journal of Public Administration* 50 (4):135-159.
- Arikan, Y. (1996). The International Accounting Standards Implementation in Turkey. *İSMMMÖ Financial Solutions Magazine* 36(3): 50-63.
- Aslan, M. (2015). *In a Historical Process Used in Turkey Accounting Systems and State Economic Enterprises Through Examples (Tarihsel süreç içerisinde Türkiye'de kullanılan muhasebe sistemleri ve iktisadi devlet teşekkülleri üzerinden örnekler)*. Çanakkale 18 Mart University, Biga Faculty of Economics PhD Thesis.
- Aysan, M. and Ozmen, S. (1981). *SOE State-Owned Enterprises in Turkey And The World*. İstanbul: Kardesler Baskievi.
- Ayyıldız, E. (2005). Transfer Transfers from Consolidated Budget to State Economic Enterprises (1995-2004). *Court of Accounts Journal*, 59: 89-118.
- Diñç, E. and Atasel, O. Y. (2016). Development Process and Investigation of Present Situation Understanding of Accounting in Turkey. *Karadeniz Technical University Institute of Social Sciences Journal of Social Sciences*. 12: 267- 283.
- Durmus, A. H. and Arat, M. E. (2014). *Accounting Organization in Business*. İstanbul: Marmara University Nihad Sayar Education.
- Ete, M. (1946). *Business Economics Courses. Volume: 1. Turkish Economy Journal Economy Books Series*. İstanbul: World Paper and Bookstore House.
- Evsile, M. (2018). Democrat Party's Economic Independence Struggle. *Amasya University Journal of Social Sciences*. 2(3): 61-75.
- Gökten, Erkut. (1980). Uniform Accounting of Study International Experiences and Practices in Turkey. *Accounting Institute Journal*. 13 Turkey Accounting Congress, Year 6, No. 21-22, August-November, 141-174.
- Güldamla, Aynur. (1966). *Audit and Financial Audit of State Economic Enterprises in Turkey in State Owned Enterprises*. Ankara: No. 1.
- Günege, Uğur. (1983). Financial Control and Auditing of State Economic Enterprises in Turkey of state enterprises. *Marmara University, Faculty of Economics İstanbul: PhD Thesis*.
- Güvemli, O. (2001). XX in Turkey. Century Accounting Education, *Avcıol Publishing*. İstanbul.
- Güvemli, O. (2007). *Evolution of Financial Statements. Project Consultancy Inc*. İstanbul: Avcıol Publishing.
- Güvemli, O. (2013). On the Organization of Accounting Profession in the Republican Period. *Muftav Magazine* (4): 136-151.
- Güvemli, O. (2016). The Great Change in Turkish Accounting Thought Beginning with Tanzimat (1839). *Journal of Accounting and Finance History Research* (10): 5-12.
- Güvemli, O. (2017). Accounting Thought of the Republic - Third Stage of the Westernization Process (1923-1950). *Journal of Accounting and Finance History Research* (12): 29-54.
- Güvemli, O. (2018a). Hundred And Fifty Years Old Solitude Of The Turkish Accounting Profession (1839-1989). *Journal of Accounting and Finance History Research* (14): 23-63.
- Güvemli, O. (2018b). Accounting History In The Middle East(3000 Bc – 2000 AD). *Journal of Accounting and Finance History Research* (14): 7-22.

- Güvemli, O., Güvemli. B. and Aslan M. (2018). The Second Stage of Republican Accounting Thought: The Period of Implementing Liberal Economic Policies (1950-1980). *Journal of Accounting and Finance History Research* (14): 157-201.
- Kandas, B. (1989). From the Establishment of the Republic of Turkey's Economic Growth II. *Journal of Finance article* Year: July-December 38-54.
- Karluk, S. R. (1994). *State Economic Enterprises and Privatization in Turkey*. Istanbul: Esbank Publications.
- Koç, Y. Y. (1994). *General Accounting Principles and Applications*. Ankara: Nobel Academic Publishing, 20th Edition.
- Law on Internal Taxation and Drafting of Procurement Articles 1-4, 8 of 1718 dated 12.6.1930.
- Law on Treatment Tax Article 13, 23, 29, 32, 34, 87 of 1927, numbered 1039.
- Özmen, S. (1987). Historical Development of Privatization of SOEs. *Journal of Finance Articles* October-November pp.11-24.
- Prime Ministry Supervisory Board (SAI) (2010) *General Report 2007 State Owned Enterprises Other Institutions Subsidiaries*. Ankara.
- SPO (1963). *Development Plan (First Five Years) 1963-1967*. January 1963.
- SPO (1970). *T.C. Prime Ministry State Planning Organization, Improvement and Uniformization of Accounting Procedures*. First Edition
- SPO (1973). T.C. State Planning Organization. 1973. Improvement and Uniformization of Accounting Procedures (Introduction), Publication no. SPO: 1325 - NE: 261, Second Edition, October.
- Sümerbank (1943). *Sumerbank (11.07.1933-11.07.1943)*. Istanbul: Cumhuriyet Printing House.
- Tecer, M. (2005). *Turkey Economy*. Ankara: Turkey Middle East Public Administration Publications.
- The Income Tax Law (1926) dated 27.2.1926 and numbered 755, Article 6,11-12.
- Uçma, T. (2012). Disclosure of Accounting System Theory of Corporate Development Framework in Turkey. *Muftav Magazine* 2(2):145-178.
- Yildirim, S. (1975). *Uniform Accounting System History and General Framework*. Ankara: State Planning Organization Undersecretariat Publications. March
- Yokasmaz, M. (1970). *Theory and Technical Structure of Accounting*. Ankara: Quality Printing.
- Yücesoy, C. (1963). *Accounting Plans in Accounting*. *Istanbul Academy of Economic and Commercial Sciences Publications for Demand Publications and Aid Office*. 1963/173 Istanbul: Orhan Mete and Partner Coll. Sti. Printing House.

PROF.DR. H. KAMIL BÜYÜKMİRZA İLE SÖYLEŞİ*



Prof. Dr. H. Kamil BÜYÜKMİRZA
Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi

Prof. Dr. H. Kamil Büyükmirza'nın Öz Geçmişi

Prof. Dr. H. Kamil Büyükmirza 18 Mart 1948'de Ankara'da doğdu. Emsallerinden bir yıl önce ve doğrudan 2. sınıftan başladığı ilkokul eğitimini 1958'de tamamladı. 1964'de birincilikle bitirdiği Trabzon Ticaret Lisesi'nden sonra yine birincilikle girdiği Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi'nden 1968 yılında okul birincisi olarak lisans diploması aldı. 1970'de ABD'de Michigan State University'de şeref öğrencisi olarak master öğrenimini tamamladı. 1974'de doktor, 1978'de doçent, 1988'de profesör oldu.

Gazi Üniversitesi'nde Dekan Yardımcılığı, Dekan Vekilliği, İşletme Bölümü Başkanlığı, Fakülte Kurulu Üyeliği, Fakülte Yönetim Kurulu Üyeliği, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kurul Üyeliği, Bilimsel Araştırma Projeleri Üst Kurul Üyeliği ve Üniversite Senatörlüğü gibi görevlerde bulundu. Öte yandan Üniversite dışında, Türk-Amerikan Derneği Yönetim Kurulu Muhasip Üyeliği, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yönetim Kurulu Üyeliği, Akademikler Vakfı Kurucu Başkan Yardımcılığı, Kamu Hizmetleri Araştırma Vakfı Muhasebe Bilimi Danışma Kurulu Başkanlığı, T.S.E. Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi

* Bu söyleşi, YMM Arzu Aktaş ve SMMM Dursun Ali Yaz tarafından 15-19 Eylül 2021 tarihli görüşmeler sonucu hazırlanmıştır.

Başkanlığı, Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı Hazırlama Komisyonu Başkanlığı ve TÜRMOB Kurucu Başkanlığı yaptı.

Gazi, ODTÜ, Bilkent, Hacettepe, Ufuk ve Atılım Üniversiteleri ile Kara Harp Okulu'nda ders, yurt içinde ve Almanya'da çeşitli kuruluşlarda seminerler verdi. Türkiye, Kıbrıs ve ABD'de konuşmacı veya oturma başkanı olarak konferans, kongre, sempozyum ve panellere katıldı. Gazi Üniversitesi adına 30. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nu düzenledi. OYAK, Aselsan, Devlet Hava Meydanları İşletmesi ve Türkiye Kalkınma Bankası iştiraklerinin muhasebe ve/veya maliyet/bütçe sistemlerini kurdu. Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermayeli hastane işletmelerinin maliyet sistemi oluşturma projesini hazırladı.

İlk baskısını 1978'de yayımladığı "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi" kitabı 2021'de 24. baskısını yaptı. Bunun dışında "Çok Ortaklı Şirketler İçin SPK Sistemine Uygun Muhasebe El Kitabı", "Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi", "Değişken Maliyet Yöntemi ve Maliyet Muhasebesinin Amaçları Yönünden Değerlendirilmesi" ve "Çözümlü Yönetim Muhasebesi Problemleri" gibi kitaplar ve çok sayıda makale yazdı. Gazi (HBV) Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin 2002 yılında İşletme Bölümü öğrencileri arasında yaptırdığı araştırma sonucu "En Başarılı Öğretici" seçilerek, Fakülte Dekanlığından plaket aldı.

İngilizce ve Almanca bilen H. Kamil Büyükmirza halen Atılım Üniversitesi İngilizce İşletme Bölümünde öğretim üyesi olup, aynı zamanda Bağımsız Denetçi ve Yeminli Mali Müşavir unvanlarına sahiptir.

İlkokul ve Öncesi:

18 Mart 1948'de ailemin ilk çocuğu olarak Ankara'da doğdum. Benden altı yıl sonra ortanca kız kardeşim, on sekiz yıl sonra da küçük kız kardeşim doğdu. Ortanca kardeşim Dil ve Tarih Coğrafya Fakültesi'ni bitirdi, meslek olarak baba mesleği olan polisliği seçti. Küçük kardeşim ise Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi'ni bitirip tıp doktoru oldu, devamında iki ayrı dalda uzman doktor unvanını aldı.

Babamın babası Hüseyin dedem ben doğmadan vefat etmişti, kendisini hiç tanımadım. Babaannem, anneannem ve annemin babası dedem hayattaydı. Babaannem ve babamın iki kız kardeşi (halalarım) İstanbul'da oturuyordu. Babam da zaten İstanbul'da doğmuş ve büyümüştü. Anne tarafım ise ben doğmadan İzmir'den Ankara'ya göç etmişler. Annemin ağabeyi Kamil, tezkeresini alıp askerden İzmir'e dönerken o günkü şehirlerarası tek otobüse yetişmek için uzun süre koşarak kan ter içinde kalmış, otobüste pencereler açık olduğundan çok kötü üşütüp zatürre olmuş ve 23 yaşında vefat etmiş. Bana babamın rahmetli babası Hüseyin ile annemin rahmetli ağabeyi Kamil'in adlarını birleştirerek "Hüseyin Kamil" adını vermişler. Annemin ablası Dilber de yine İzmir'de bir kaza sonucu merdivenlerden yuvarlanmış ve 20 yaşında vefat etmiş. Annem ailenin hayatta kalan tek çocuğu idi. Şükür ki kendisi bugün de hayattadır.

Çocukluğumda annemin babası Recep dedem 3 yılı esir kampında olmak üzere toplam 15 yıl askerlik yaptığını söyler ve bize anılarını uzun uzun anlatırdı. Medine savunmasında geceleri ortadan kaybolan arkadaşlarının pişirilerek etlerinin lokantada deve eti diye kendilerine yedirilmiş olduğundan, aç kaldıklarında bir topal köpeği yakalayıp yemek için üç gün peşinden

koştuklarından, uzakta fark ettikleri yeşil yapraklı ağacın yapraklarını yemek için gittiklerinde onun incir ağacı olduğunu görerek büyük hayal kırıklığı yaşadıklarından, bir Arap militanın boğazına dayadığı bıçaktan bir başka Arap sayesinde nasıl kurtulduğundan, esir kampında İngilizler tarafından zorla sokuldukları ilaçlı havuzun yarattığı körlüğü yetiştirdikleri bakla bitkisinin yaprakları sayesinde nasıl tedavi ettiklerinden, yine esir kampında bir gün hasta yatarken toplu namaza gitmediğini gören İngiliz nöbetçinin kırbaç darbeleriyle yataktan fırlayıp abdest bile alamadan cemaatle namaza durmak zorunda kaldığından söz ederdi. Bacağında Kurtuluş Savaşı'ndan kalma bir kurşun deliği vardı. Askerden tezkere alıp eve döndüğünde herkes hoş geldin derken, tanımadığı bir çocuğun ellerine sarılıp bir türlü bırakmaması üzerine “Kim bu çocuk?” diye sorduğunda “*Senin oğlun*” yanıtını aldığını anlatırdı. Bana Eski Türkçe ve Arapça metinleri okumayı dedem öğretmiştir.

Annem okumaya çok meraklı olduğundan -hâlâ elinden kitap düşmez- beni de aynı doğrultuda yetiştirmek için büyük çaba göstermiştir. O sıralarda ilkokula 7 yaşında başlatılır ve okuma-yazma öğretmek için “*Alfabe*” adlı kitap kullanılırdı. Öğretim metodolojisi, önce harfleri belletmek, sonra harfleri birleştirerek heceleri ve heceleri birleştirerek kelimeleri türetmek şeklindeydi (Bildiğim kadarıyla, doğrudan kelimeleri öğreten fiş sistemi ortanca kardeşimin öğrenciliği sırasında çıktı.)

Annem sayesinde ben 4 yaşımdayken Alfabe’yi bitirip okur-yazar oldum. O sırada Ankara Kızılay’da oturuyorduk. Büyük bir bahçemiz vardı. Tanıdığımız seyyar gazeteci Bayram her gün uğrar, gündelik gazeteyi getirirdi. Annem ayrıca benim okumamı ilerletmem için çok sevdiğim resimli “*Pekos Bill*” adlı haftalık dergiyi de satın alırdı. (Tommiks, Teksas daha sonra çıktı.) Gazeteci Bayram bir gün satılmamış gazete ve dergileri uzaktaki evine götürüp ertesi gün geri getirmekte zorlandığını, izin verirse bahçede kilitli bir dolap yapıp, onu depo olarak kullanmak istediğini söyledi, bizimkiler de kabul etti. Artık akşamları gazete ve dergiler bahçemizdeki dolapta muhafaza ediliyordu. (Bu dolaba daha sonra döneceğim.)

6 yaşımdayken Mimar Kemal İlk Okulu’na başladım. İlk gün sabah beni annem okula götürdü. Orada beni bir sınıfa aldılar. Burası birinci sınıf dediler. Defterlerimizi açturdılar, önce bir sayfa boyunca her satıra düşey çizgiler çekmemizi istediler. Sayfa dolunca, bu kez yeni bir sayfaya vev çizgiler çekmemizi söylediler. Ben hayli sıkılmışım. Yazı yazacağız diye bekliyordum ama bize ha bire çizgi çektiriyorlardı. Derken öğlen oldu, sınıf çıkışında sonradan okulun Müdür Yardımcısı olduğunu öğrendiğim bir bayan öğretmen (Özden Hanım) beni aldı, üst kattaki Müdür odasına götürdü. Orada defterimdeki boş bir sayfayı açmamı ve söyledikleri şeyleri yazmamı istediler. Ne dedilerse yazdım, çok beğendiler. Meğer annem benim okuma yazma bildiğimi belirtmiş, onlar da bu durumda benim birinci sınıftaki uyumu bozacağımı düşünerek küçük bir sınavdan geçirmeyi uygun görmüşler. Bana “*Sen artık ikinci sınıfa geçtin*” dediler.

Öğleden sonraki ders zili çaldığında Müdür Yardımcısı beni elimden tuttu, sabahkinden başka bir sınıfa götürdü. Kapıyı açıp sınıfa girdiğimizde, benim gözüme kocaman görünen bir sınıf dolusu öğrenci ayağa fırladı. Bayağı ürktüğümü anımsıyorum. Meğer bir öğretmen sınıfa girdiğinde öğrencilerin ayağa kalkması gerekiyormuş. Ben 6 yaşında, o sınıftaki en küçük öğrenci 8 yaşındaydı. Her yıl en az 10 cm büyüdüğümüz o yaşlarda iki yılın ne kadar oransal boy farkı yaratacağımı bir düşünün. (Aynı yaş farkı nedeniyle ortaokul birinci sınıfta benden

hayli iri sınıf arkadaşlarım beni küçük şirin bir çocuk olarak görececek ve omuzlarına alıp gezdireceklerdi.)

Ertesi gün ve daha sonraki günlerde sınıfım bir türlü değişmedi. İlk birkaç hafta eve her gelişimde anneme “*Ben ne zaman 3. sınıfa geçeceğim?*” diye sorduğumu anımsıyorum. Bu arada yeni sayısının zamanı gelip geçtiği halde Pekos Bill alınmadığını fark ettim. Anneme sorduğumda, “*Sen artık okula başladın, başka şeyler okuyacaksın.*” dedi. Ama ben Pekos Bill’i seviyordum, bir çözüm bulmalıyım. Derken, gazeteci Bayram’ın bahçemizdeki dolabının üst kısmında dolap kapağını açmadan gazete ve dergileri içine atmak için kullandığı yarık dikkatimi çekti. Artık ucunu eğdiğim bir telle o yarıktan Pekos Bill’in son sayısını çıkartıp, bir köşede okuduktan sonra tekrar içeri atıyordum.

İkinci sınıftan üçüncü sınıfa geçtiğim yaz tatilinde gazeteci Bayram’ın yardımcısı olarak çalıştım. Evimizin olduğu Kızılay bölgesinde abonelere gazete dağıtımında yardımcı oluyordum. Bu arada çeşitli gazeteleri okuma fırsatı da bulduğumdan, yaptığım işi çok seviyordum. Dağıtım için girdiğim apartmanlardan neden uzun süre çıkmadığımı merak eden Bayram bir gün arkamdan gelip, beni merdivende oturmuş gazete okurken yakalamıştı da çok utanmıştım.

Bir süre sonra Bayram, satılmayıp elde kalan günlük gazeteleri bana bırakıp, evine gitmeye başladı. Bu gazeteleri sattığımda parası bana kalıyordu. O sıralarda Ankara’da az sayıda yerel gazete çıkar, yurt genelinde dağıtılan ana gazeteler ise İstanbul’da basılıp uçakla veya kara yoluyla Ankara’ya gönderilirdi. Pervaneli uçağa “*tayyare*” dediğimiz dönemdi. (O sırada “*tepkili uçak*” dediğimiz jet uçakları pek yaygın değildi). Bu nedenle elimdeki bu gazeteleri Kızılay’ın göbeğinde “*Tayyare postası, tayyare!*” diye bağırarak sattığımı anımsarım. Henüz 7 yaşında olduğumdan, her halde insanlara sempatik geliyordum ki, elimde genellikle hiç gazete kalmıyordu.

Benim okula hem bir yaş erken hem de doğrudan ikinci sınıftan başladığımı öğrenen eş, dost, tanıdık hemen herkes ağız birliği etmişçesine anne ve babama “*Çok yanlış yapmışsınız, göreceksiniz bu çocuk ileride okumayacak!*” diyorlar, onlar da haliyle endişeleniyordu. Üstelik sınıf arkadaşlarım Aykut ve Yasin ile ben sınıfın üç yaramazı olarak biliniyorduk. Emekliliğe hazırlanan hocamız Şadiye Paköz sık sık annemi okula çağırıp “*Bunlar yine benim tansiyonumu yükselttiler!*” diye serzenişte bulunuyor, “*Ama sakın dövme, çok zeki çocuklar!*” diye ekliyordu. Neyse ki “*okulu her an bırakması beklenen haylaz çocuk*” imajım uzun süre devam etmedi.

Çocukluğumda açık sarı saçlara sahiptim. Bu nedenle evimizin olduğu Sakarya caddesindeki esnaf bana hep “*Sarı Oğlan*” diye hitap ederdi. (Daha sonraları ortaokulda resim dersinde hocamız beni sınıfın karşısına oturtup resmimi çizmelerini istediğinde “*Muallim Bey, bunun kaşları yok!*” dediklerini, hocamızın da “*Kaşsız insan olur mu, onunkiler sarı da uzaktan onun için fark edilmiyor.*” yorumu yaptığını anımsarım). Ben niye onlar gibi esmer değilim diye hayıflanırdım. Hayıflandığım bir başka nokta da bahçemizdeki kocaman dut ağacıydı. Parmak büyüklüğünde nefis kara dutları olurdu. Bütün komşuların dutları ise beyazdı ve ben onlara imrenir, bizimkini istenmeyen yozlaşmış bir dut türü sanırdım. Genelden farklı olmanın her zaman bir eksiklik anlamına gelmediğini, hatta çoğu kez farklı olana avantaj sağladığını çok daha sonraları öğrenecektim.

Babam, liseden sonra polis memuru olarak başladığı memuriyeti sırasında Polis Enstitüsü'nü bitirip, komiser muavini unvanını almıştı. 1957 yılında, ben ilkokul son sınıfa geçtiğim yaz, bir terfi daha alıp, komiser olarak Trabzon'a atandı. Daha sonra baş komiser olarak Giresun'da, emniyet amiri olarak Bartın, Bayburt ve Ankara-Elmadağ'da ve emniyet müdürü olarak Konya ve Ankara'da görev yaptı.

Trabzon'a ilk gittiğimizde Ankara'dan geldiğim için Boztepe ilkokulu son sınıfında arkadaşlarım bana "*Angarali*" diyorlardı. Daha çocuk olmama rağmen, iki şehir arasındaki belirgin kültürel farklılıklar dikkatimi çekmişti. Örneğin, kadın-erkek ayrımı Trabzon'da çok daha güçlüydü. Ankara'da kız erkek bütün öğrenciler aynı tip beyaz yakalı siyah önlük giyerken, Trabzon'da erkek öğrenciler bütünüyle siyah renkte ve kravatlı gömlek görünümünde farklı bir önlük giyiyordu. Din dersinde hocamız cemaatle namazı anlatırken beni temsili imam yapmıştı. Ertesi gün okula giderken çok sevdiğim askılı lacivert kadife kısa pantolonumu giyince sınıf arkadaşlarım "*İmam okula donla geldi!*" diye tempo tutmuşlardı. O zaman dikkat ettim, benden başka kısa pantolon giyen erkek öğrenci yoktu. Ankara'dayken her zaman yaptığımız gibi mahallemizdeki kızlarla saklambaç oynarken, komşumuz bir kadının bana "*Kamil, senin ne çok karın var!*" demesine şaşırılmışım. Meğer 9 yaşında da olsa, orada kızlarla erkekler birlikte oynamazmış. Bu durumlar hâlâ devam ediyor mu bilmiyorum.

Bazı kavramlar da farklıydı ve gülünç durumlara düşmeme yol açabiliyordu. Örneğin, okulda "*El İşi – Ev İşi*" dersimizin öğretmeni Zehra Hanım "*Gelecek hafta derse gelirken çivi ve yün getirin, örgü öğreteceğim.*" demişti. Annemin bütün itirazlarına rağmen ben çocuk olduğumuz için "*Pratik örgü öğretecek herhalde.*" diyerek büyük boy iki inşaat çivisiyle okula gittiğimde bütün sınıf arkadaşlarım bana gülmüş, "*Niye gülüyorsunuz?*" diyen hocamıza "*Angarali muk getirmiş*" diye yanıt vermişlerdi. Orada "*şiş*" yerine "*çivi*", "*çivi*" yerine de "*muk*" (mıh) denildiğini o gün öğrenmişim.

Yöresel kültür farklılıkları ilk planda yadırgansa da aslında insanın ufkunu genişletmek gibi çok yararlı bir işleve sahip. Ömrünü hep aynı ortamda geçirmiş bir kişi görüp yaşadıklarını ister istemez normal ve sonuçta doğru kabul ediyor. Farklı kültürlerle maruz kalmak ise (savunmaya geçip, birey veya grup olarak içe kapanmamak kaydıyla) insana objektif değerlendirme yetisi kazandırıyor. Bu sayede kişi kendi kültüründeki üstün ve zayıf yanları görme ve zayıflıkları kendi yaşamında giderme şansını yakalıyor. Ankara'dan sonra Trabzon bana bu açıdan önemli katkı sağladı, o zamana kadar içinde yaşadığım kültürden başka kültürlerin de var olabildiğini fark ettirdi. Bu farkındalık sayesinde sonraki yıllarda, özellikle başka bir ülkede bulunduğumda, o ülkenin kültürüne nüfuz etmek ve kendim için nasıl bir ders çıkartabileceğimi irdelemek bir yaşam felsefesi haline dönüştü. Türkiye dışında 19 farklı ülkede 19 ayrı kültürle karşılaşmış olmak, bu bağlamda bana çok şey kazandırdı.

Trabzon'daki ilk yılımızın yaz tatilinde henüz yüzme bilmediğimden evden habersiz denize gidip de boğulmamam için beni evin karşısındaki terziye çırak olarak verdiler. Orada öğrendiklerimle hiç olmazsa kendi söküğümü kendim diker duruma geldim. Özellikle seyahatlerde bir yerim söküldüğünde veya bir düğmem koptuğunda bu bilgi çok işime yaramıştır.

Muhasebeyle Tanışma:

Babam İngilizce öğrenmeye meraklıydı. Ankara'dayken British Council kurslarına katıldığını anımsıyorum. İngilizce bildiği için Trabzon Emniyet Müdürlüğü'ne Türkçe bilmeyen bir yabancı geldiğinde onu hemen babama yönlendirirlerdi. İlkokulu bitirdiğimde gidebileceğim ortaokul kısımları da bulunan üç lise vardı; klasik lise, sanat lisesi ve ticaret lisesi. Babam, kendi kişisel eğilimi nedeniyle İngilizce öğrenmemi ön planda tuttuğundan, o sıralarda en iyi İngilizcenin verildiği ticaret lisesine ön kaydımı yaptırmış. Asıl kayıt için bir giriş sınavına girip kazanmam gerekiyordu. İlkokula sınavla başlamıştım, şimdi ortaokula yine bir sınavla girecektim. (O sırada ticaret ortaokulu dışındaki okullarda giriş sınavı yoktu). Sınava girdim, ikincilikle kazanmışım.

Trabzon Ticaret Lisesi orta ve lise kısımlarında hemen her yıl "*Büro Kommersiyal*" adlı bir ders okuduk. İçeriği bütünüyle muhasebe olan bu derse neden "*Muhasebe*" demediklerini hep merak etmişimdir. Genel muhasebe ile başlayıp, şirketler muhasebesi ve banka muhasebesi ile devam eden bu dizi en sonunda endüstri (malijet) muhasebesi ile sonlanıyordu. Muhasebe ile ilk tanışmam bu dersler sayesinde olmuştur.

Ticaret orta kısmındaki ilk muhasebe dersimiz doğal olarak çok basit başlangıç düzeyinde bir dersti ve bana çok yavan gelmişti. O günlerde babam "*En çok hangi dersti seviyorsun?*" diye sorduğunda "*Matematik*" demiştim. "*Peki en çok hangi dersti seviyorsun?*" diye sorduğunda ise hiç düşünmeden "*Muhasebe*" yanıtını vermiştim. Daha sonra muhasebe derslerimiz ilerledikçe derse karşı sempati duymaya başladım. Lise son sınıfta gördüğümüz endüstri muhasebesi ise sempatiyi maksimum düzeye çıkardı. Bugün ağırlıklı olarak malijet ve yönetim muhasebesi alanına yönelmiş olmamın temelinde işte o günkü endüstri muhasebesi yatmaktadır. (Kaderin cilvesi, o günlerde endüstri muhasebesinde kitabımı okuduğumuz İrfan Gürğân, yıllar sonra öğretim görevlisi olarak ders verdiği AİTİA Muhasebe Yüksek Okulu'nda benim kitabımı okutacaktı.)

Muhasebe Dışı Etkinlikler:

Orta okulda spora yönelmeye başladım. Bir yandan aletli jimnastik yapıyor, bir yandan da yıldızlar kategorisinde gülle ve disk atıyordum. Her iki dalda da madalyalar kazandım. Disk atmada Türkiye rekoru kırmama çok az kalmıştı. Ancak bu arada okuldaki dersler ikinci plana itilmiş, okuldaki başarımla tökezlemeye başlamıştı. Orta 2. sınıfta ilk yarı yıl karnemde 6 zayıf görünce aklım başıma geldi. Neyse ki ikinci yarıyıldaki bütün zayıfları temizleyip, hem sınıfı yine doğrudan geçmeyi başardım, hem de kendime güvenimi geri kazandım. Bu bilinçlenme, lise yaşamım boyunca her yıl iftihar listesine girmemi (şimdi "şeref" veya "onur" listesi diyorlar) ve sonuçta liseyi birincilikle bitirmemi sağladı. Meslek liseleri birincileri Milli Eğitim Bakanlığı'nın o sıralarda çıkartmakta olduğu hayli popüler "*Mesleki ve Teknik Öğretim*" dergisinde fotoğraflı olarak yayımlanıyor ve kendilerine bir yıllık dergi aboneliği armağan ediliyordu. Bana gönderilen dergiler hâlâ arşivimde durmaktadır.

Biz ticaret lisesinde orta kısımdan başlayarak meslek dersleri yanında normal lisede okutulan hemen bütün dersleri de alıyorduk. Bunlar arasında matematik, fizik ve kimya özellikle ilgimi çekiyordu. Daha önce en sevdiğim ders olarak belirttiğim matematikte kendime

göre yeni yeni formüller geliştireyordum. Ama bu formüller doğal olarak kişisel düzeyde kalıyor, genel kullanıma girmiyordu. Örneğin, havuz problemine doğrudan çözüm sağlayan bir formül türetmiştim. Hocamız bir sınavda havuz problemi sorunca, bu formülü kullanarak problemi anında çözüp, diğer sorulara geçtim. Ancak sınavın son dakikalarında hocamızın benim kişisel formülümü bilmediğinden puan vermeyebileceğini düşünerek o soruya yanıtımı silmiş, derslerde yaptığımız şekilde uzun yoldan yeni çözümümü ise zar zor yetiştirebilmişim.

Evde fizik-kimya deneyleri yapmaya da başlamıştım. Kimya deneylerimde zaç yağı (sülfürik asit) ve tuz ruhu (hidroklorik asit) kullanıyordum. Bir gün annem halı ve kilimlerin anlayamadığı bir nedenle yer yer delindiğinden yakınıncı fark ettim ki, deney yaparken etrafa asit sıçratıyormuşum. Tabii bunu anneme söylemedim ama önlemimi aldım, artık deneyleri banyoda yapıyordum.

Ben ilk okul son sınıftayken Rusya (o zamanki adıyla Sovyetler Birliği) uzaya “*Sputnik*” adlı ilk roketi göndermişti. Ortaokuldayken ABD de bu konuda devreye girdi ve “*Mercury*” projesi adıyla bir uzay yarışı başlattı. (Daha sonra “*Gemini*” projesiyle devam eden ABD uzay çalışmaları, ben Amerika’dayken “*Apollo*” projesi kapsamında fırlattığı 11. uzay gemisi ‘*Apollo-11*’ ile üç astronotu Ay’a indirecekti). Fizik-kimya konularına olan ilgim doğal olarak uzay yarışına kaymıştı. Ben de bir füze yapmaya karar verdim. Benimki 30-40 cm boyunda küçük bir füze olacaktı. Yakıt olarak hidrojen kullanacaktım. Hidrojeni bir kaba koyduğum çinko parçaları üzerine seyreltik sülfürik asit dökerek elde ediyordum. Yapımı bitirmiş, yakıtı doldurmuş, son hazırlıklar için üzerine eğilmiş çalışıyordum ki füze aniden patladı, saçlarımı sıyrarak yükseldi. Eğer biraz daha eğilmiş olsaydım ya hayatımı ya da bir gözümü kaybedecektim.

Fizikte ise öncelikli ilgi alanım optik ve elektrik fiziği idi. Dürbün, teleskop, periskop gibi görsel aletler yapıyordum. Evin her tarafına çeşitli deneyler için kullandığım elektrik kabloları döşemiştim. Birkaç kez elektrik çarpmasından sonra bir reosta yapmaya karar verdim. Artık reostadan geçirecek akım şiddetini düşürdüğüm elektriği kullanıyor, çarpılmıyordum. Babam bir gün Fizik-Kimya hocamız Turgut Güler’e evde yaptığım deneyleri anlatmış. Ondan sonra ne zaman sınıfta bir soru sorsam, Turgut Bey “*Oğlum, biz kitaptan okuyup anlatıyorsunuz, sen deney yapıp soruyorsun!*” diye serzenişte bulunurdu.

Ticaret lisesinde muhasebenin yanında değerlendirmesini bilene çok farklı meziyetler de kazandırılıyordu. Örneğin, “*F*” klavyede “*10 parmak daktilo*” yazmayı öğrenmiştik. Hem de dakikada 75-80 kelime yazıyorduk. Şu anda da “*Q*” klavyeli bilgisayarlarımın tuşlarını F’ye göre ayarladığımdan, tuşlara bakma gereği olmaksızın son derece hızlı bir şekilde 1.000 sayfaya yakın bir kitabımın yazımını kısa sürede tamamlayabiliyorum.

Lise son sınıfta bize ayrıca “*steno*” (stenografi) öğretiler. Bir konuşmacının ağzından çıkan sözcükleri aynı hızda yazmayı sağlayan bir yazı stili olan steno, bildiğim kadarıyla bugün hâlâ TBMM oturumlarında tutanakları tutmak için çalıştırılan yüksek maaşlı stenograflar tarafından kullanılmaktadır. Üniversite yıllarımda bütün notlarımı steno ile tutmuş, sınavlara çoğu teksir halindeki ders kitaplarından değil, bu notlardan çalışmışım. Soruları hocaların sınıfta anlattığı tarzda yanıtlamam onların hoşuna gidiyor olmalıydı ki, hayli yüksek notlar alıyordum. Üniversitede okul birincisi olmamda steno’nun payı büyüktür. Yine ticaret lisesinde

okutulan ve bizim öğrenciyken pek de ısınmadığımız “*Mal Bilgisi*” (Teknoloji) dersinin önemini maliyet muhasebesi ile derinlemesine ilgilenmeye başladığım zaman kavrayacaktım.

Okuldaki bazı arkadaşlarımız sınavlarda kopya çekerdi. Bir keresinde ben de heveslendim, muhasebe dışı bir dersin sınavı için bir hafta öncesinden küçük küçük kartonlara yazarak kopya hazırlayıp arka cebime koydum. Her gün birkaç kez bu kopyaları çıkarıp bakıyor, sonra tekrar cebime koyuyordum. Sınavdan önce son bir kez baktığımda kopyalardaki her şeyi zaten öğrenmiş olduğumu fark ederek tüm kopyaları imha ettim. Sınav notum 10 üzerinden 9 geldi.

Ticaret lisesi öğrenciliğim sırasında kaliteli İngilizce hocalarından ders görmem yanında konuşma pratiğimi ilerletmek için Boztepe’deki NATO üssünde görevli birçok Amerikalı ile arkadaşlık kurmuştum. Şehirde genellikle birlikte dolaşıyorduk ama benim üsse girme iznim yoktu. Son sınıftayken bir gün İngilizce hocamız aldığı özel izinle tüm sınıfımızı üsse götürdü. Orada ilk kez bilgisayar gördüm, “*punch card*” (delikli kart) sistemiyle ücret bordrosu hazırlanışını izledim.

Akademi Yılları:

Benim dönemimde ticaret lisesi mezunları devamında sadece iktisadi ve ticari ilimler akademilerine gidebiliyordu. Gerçi seçeneklerimi artırmak için, babamın teşvik ve ısrarıyla, ticaret lisesini bitirdikten sonra klasik lise fark sınavlarına da girmiştım (adı fark sınavıydı ama lise son sınıfın bütün derslerini kapsıyordu). Ancak okul seçiminde ticaret lisesi kökenli oluşum ağır bastı, iktisadi ve ticari ilimler akademisine gitmeye karar verdim.

O yıllarda merkezi sistem giriş sınavları yoktu, her okul kendi belirlediği tarihte kendi sınavını yapardı. Aday öğrenciler de okul okul dolaşıp, zamanlaması çakışmayan birden fazla sınava girerek hiç olmazsa bir okulu garantilemeye çalışırlardı. Lise birincileri için özel kontenjanlar da olmadığından, benim mevcut dört akademiden (Ankara, İstanbul, İzmir ve Eskişehir) birinin veya çakışmayan birkaçının sınavına girmem söz konusuydu. Ben Ankara kökenli olduğum için Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi’ni (AİTİA) tercih ettim. Dört konudan sınava girdik. Matematik 10, İngilizce 10, İktisat 9 geldi. O zamanlar asıl ilgim matematik ve fen olduğundan iyi bir metin yazarı değildim, bu nedenle Kompozisyon sınavından ancak 7 alabilmişim. Buna rağmen, ulaştığım toplam 36/40 puan yaklaşık 800 kişinin katıldığı giriş sınavında birinci olmamı sağlamıştı. Listelerde sınav ikincisinin 32 puan aldığı görülüyordu. Öğrenciliğimin devam ettiği sonraki üç yılım boyunca da giriş sınavlarında 32 puan üzerine çıkan olmadı.

1964 yılında başladığım Akademide ilk iki yılım daha önce ticaret lisesinde edindiğim bilgiler sayesinde hayli kolay geçti. Genel Muhasebe ve Ticaret Aritmetiği derslerini biz ticaret lisesi mezunları Prof. Sabahattin Sertoğlu’ndan alıyorduk. Bu dersleri ilk kez gören klasik lise mezunlarına ise Prof. Sedat Ünalın ders veriyordu. Zaten çok iyi bildiğim konular olduğundan, Prof. Sertoğlu derslerde soru sorduğunda, öne atılıp hemen yanıt veriyordum. Hocam bir süre sonra merak etti, benim ticaret lisesinde muhasebe hocamın kim olduğunu sordu. Kemal Abanozoğlu deyince, “*O benim İstanbul Yüksek Ticaret Mektebi’nden sınıf arkadaşım, çok iyi muhasebecidir.*” yorumunu yaptı. Gerçekten de Kemal Abanozoğlu hocamız aynı zamanda Trabzon’da herkesin tanıdığı ünlü bir muhasebeciydi. Bize muhasebeyi hep uygulamadan

örneklerle anlatmış ve bizzat uygulatmıştı. Benzetme yerindeyse, bugün mali müşavirlik bürolarında aday meslek mensuplarımızın yaptığı (veya kuramsal olarak yapması gereken) stajı biz ticaret lisesinde öğrenciyken sınıfta yapmıştık.

Üçüncü sınıfta uzmanlık dalı olarak “*Ticaret ve Sanayi*”, “*Bankacılık*” ve “*Maliye*” bölümleri arasından birini seçmem gerekiyordu. Ticaret lisesinde endüstri muhasebesi dersinden kalan olumlu izlenimlerimle Ticaret ve Sanayi bölümünü seçtim. (Aslında biz öğrenciler arasındaki adlarıyla bölümler “*Sanayi*”, “*Banka*” ve “*Maliye*” idi ve ben Sanayi bölümünü tercih etmişim). Üçüncü ve dördüncü sınıflarda hocamız Nurettin Hüsnü Toköz’den “*Sanayi Muhasebesi*” derslerini aldım. Nurettin Hocamız da lisedeki Kemal Abanozoğlu hocamız gibi uygulamadan geliyordu. Karabük Demir Çelik Fabrikası’nda ve Et ve Balık Kurumu’nda muhasebe müdürlüğü yapmıştı. Çoğunlukla “*Bir demir-çelik fabrikasında...*” ya da “*Bir et kombinasında...*” diye başlayan gerçek örneklerle maliyet muhasebesinin pek çok inceliğini öğretti bize. Yazdığı Sanayi Muhasebesi kitabını ciltletmişim. Kitap hâlâ kütüphanemde durmaktadır.

AİTİA’da aldığımız dersler arasında İngilizce A, B ve C kurları vardı. Bu üç kur ilk üç yıлымda bitti. Son sınıfta alacak İngilizce dersi kalmamasından doğan boşluğu, o sıralarda ikinci en popüler dil olan Almanca ile doldurmaya karar verdim ve aynı anda A ve B kurlarına başladım. Benim dışındaki öğrenciler orta okul ve lisede Almanca görmüş olduklarından, konuya az çok aşina idiler. Bense kendimi çok cahil hissediyordum. Ama bu cahilliğimi kısa sürede kapattım. Ders yılının sonlarına doğru B kurunda bile diğer öğrenciler “*Bu nasıl olacaktı?*” diye bana sormaya başlamışlardı. Bir şeyi zorunlu olduğundan yapmak ile zorunluluk olmadan severek, isteyerek yapmak arasındaki performans farkı burada ortaya çıkmıştı. Bu nedenle, ben de bütün hocalık dönemimde öğrencilerimi derslerimden korkutarak değil, öncelikle onları isteklendirerek eğitmeye çalıştım. Tabii öğrenmedikleri takdirde sınavlarda başarı şanslarının olmayacağını, meslek yaşamlarında da bir yanlarının eksik kalacağını arada sırada anımsatarak.

AİTİA’da üçüncü ve dördüncü sınıflarda öğrenciyken, normal derslerimize ek olarak Michigan State University’den (MSU) gelen konuk profesörlerin zaman zaman konferans tarzında verdiği dersleri de izledik. Onlar dersleri İngilizce anlatır, yanlarında getirdikleri asistanları ise Türkçeye çevirirdi. Bu hocaların İTİA/MSU ortak yayını olarak Türkçe basılmış kitapları da vardı. Hâlâ elimde olan ve o sıralarda Türkçede isim olarak bile tam karşılığı bulunmayan bu kitaplara ya İngilizce adı aynen korunarak ya da bire bir çeviri yapılarak ad konuluyordu. Örneğin, Prof. Eli P. Cox’un “*Marketing*” kitabının Türkçe baskısının adı da “*Marketing*” idi. Ve aynı dönemde bize Türkçe “*Marketing*” adlı bir ders de okuttular. (Daha sonraları, ABD’de yüksek lisans öğrenimi görürken, Türk öğrencilerle bir toplantı yapan Dekanımız Prof. Dr. Kullervo Louhi, Türkiye’deki işletmecilik eğitimini eleştirmiş ve “*Sizin dilinizde ‘Marketing’ sözcüğü bile yok!*” demişti. Hepimiz itiraz ettik, “*Pazarlama var!*” dedik. “*Ama ikisi aynı şey değil!*” diye itiraz etti ve haklıydı. O sıralarda bizde pazarlama “*satış*” eşdeğeri olarak kullanılıyor, pazarlamanın diğer işlevlerini kapsamıyordu. Pazarlamanın bugünkü marketing eşdeğeri haline dönüşmesinde o dönemde pazarlama yüksek lisansı yapan arkadaşlarımızın yazdıkları kitapların payı büyüktür.)

İTİA/MSU yayını kitaplardan bir diğeri, muhasebe profesörü (MSU'daki dekanımız) Kullervo Louhi'nin "*Managerial Accounting and Control: Selected Topics*" kitabıydı. Kitabın Türkçe baskısında adı "*İdari Muhasebe ve Kontrol: Seçilmiş Bahisler*" şeklinde çevrilmişti. Henüz Türkiye'de kavram olarak bile bilinmeyen "*Yönetim Muhasebesi*" ile ilk tanışmam bu kitap ve yazarı Louhi'nin AİTİA'daki konferansları sayesinde olmuştur. Diğer muhasebe derslerimizde önemli yer tutan yevmiye kayıtları bu derste geri planda kalıyor, analizler öne çıkıyordu. Analizlerde ise matematik ve istatistik kullanımı yaygındı. Muhasebe kapsamında çok sevdiğim matematikle karşılaşmak benim için sevindirici bir sürpriz olmuştu. Ve o zaman kararımı verdim, ileride maliyet ve yönetim muhasebesi ağırlıklı çalışacaktım.

Gelecekte öğretim üyesi olma kararım da yine Akademi son sınıfa rastlar. Bir dersin bitiminde Devrim Tarihi (1980 darbesinden sonra İnkılap Tarihi) hocamız Prof. Dr. Hamza Eroğlu bir sonraki hafta dersi benim anlatmamı istedi. Derse hocanın kitabı yanında bulabildiğim başka kaynaklardan da yararlanarak hazırlandım. Dersi anlattığımda gerek hocamız gerekse sınıftaki öğrenciler çok memnun kalmıştı. "*Sen doğuştan hocaymışsın!*" diyen arkadaşlarım vardı. Ben de bu işi becerebildiğimi fark etmiştim. Ayrıca Üniversite yaşamı çok hoşuma gidiyordu. O halde kariyerimi Üniversite odaklı planlamalıydım.

1968'de, biz son sınıftayken, Fransa'da başlayan ve tüm dünyaya yayılan öğrenci bojkotları ile karşılaştık. O zamana kadar derslerimi hep Haziran döneminde ilk girişte verdiğim ve okuldan da Haziran mezunu olmayı hedeflediğim halde, bojkotlardan ötürü sık sık kesintiye uğrayan sınavlar nedeniyle ancak 12 Ağustos'ta mezun olabildim. Boykotlar biraz daha sürseydi, mezuniyet tarihim Eylül ayına kayacak ve okul birincisi de olsam, bütünlemede bitirdiğim düşünülecekti.

Amerika'daki Öğrenciliğim:

Babam Trabzon'da görev yaptığından, AİTİA'da öğrenciyken kış ve yaz tatillerimi Trabzon'da geçirirdim. O sıralarda İstanbul'dan Trabzon'a "*M/V Karadeniz*", "*M/V Akdeniz*" ve "*M/V Marmara*" adlı yolcu gemilerimiz gelirdi. Yolcular arasında yabancı turistler de olurdu. Gemi limanda demirliken içine girip gezmek serbestti. İngilizce pratiğimi ilerletmek için kalkıştan bir-iki saat önce bu gemilere biner, kalkış anonsu yapıncaya kadar turistlerle sohbet ederdim. Bu sohbetlerden birinde Boston'da ünlü bir avukat olan David ve eşi ile tanıştım. Gemi kalkmadan önce birbirimizin adresini aldık ve mektuplaşmaya başladık. Ben AİTİA son sınıftayken David ve eşi Ankara'ya geldi. Sohbet ederken okulu bitirince ne yapmayı düşündüğümü sordu. Ben de İngiltere'ye gidip öğrenimime devam etmek istediğimi söyledim. "*Neden Amerika'yı düşünmüyorsun?*" diye sordu. Eşi hemen araya girip "*Herhalde uzak olduğundan*" yorumunu yaptı. Ama bende bir şimşek çakmıştı. Evet, neden Amerika değil de İngiltere olsundu ki?

1968 yılında AİTİA'yı bitirdikten sonra hemen hemen bütün erkek okul arkadaşlarım askerlik işlemleriyle ilgilenirken, ben ABD'ye giderek eğitimime orada devam etmenin yollarını aramaya başladım. Milli Eğitim Bakanlığı ile ABD arasında imzalanan bir protokol uyarınca, döndükten sonra akademilerin öğretim kadrolarında çalışmak üzere, "*Uluslararası Kalkınma Ajansı*" (Agency for International Development - AID) bursuyla Michigan State University'ye (MSU) öğrenci gönderileceğini öğrendim. Başvurular ilgili Akademilere

yapılıyordu. Hemen mezun olduğum AİTİA'ya gittim. Projeyle o sırada Akademi Başkan Yardımcısı olan eski muhasebe hocam Prof. Sabahattin Sertoğlu'nun ilgilendiğini söylediler. Makamına çıktığımda, adımlı ben söylemeden hemen anımsadı, "Hoş geldin Mirza" dedi. Konuyu anlattığımda "Seni bu işe alalım, Mirza!" dediğinde ise çok mutlu olmuştum.

Bürokratik formaliteleri tamamladıktan sonra AID tarafından düzenlenen İngilizce sınavlarına da girmem gerekti. 96 puanla kazanmışım. Böylece Amerika serüvenim başladı. Ben ve AİTİA adına gönderilen diğer dört arkadaşım 1969 Ocak başlarında yola çıktık. Diğer dört kişi kolej mezunuydu ve lisede dersleri İngilizce görmüştü. Bana "Sen şimdiye kadar bütün dersleri Türkçe okumuşsun, sınavları Türkçe yanıtlamışsın, İngilizce derslerde başarı sağlaman hayli zor olacak." diyorlardı. MSU'da İngilizce düzeyimizi saptamak için bizi yeniden bir dizi sınava soktular. Sonuçta diğer dört arkadaşımın üçünün eksikliklerini tamamlamaları için bir dönem İngilizce kursuna katılmalarına, benim ve bir diğer arkadaşımın (Lütfü Öner) ise doğrudan programdaki derslere başlayabileceğimize karar verildi. İlk dersimden (Mikroekonomi) "AA" alınca, diğer arkadaşlarımla endişelerinin yersiz olduğunu anladım, moralim zirveye çıktı. O moralle diğer derslerimde de yüksek notlar almam üzerine, ikinci dönemimin sonunda şeref öğrencisi olarak "BETA ALPHA PSI" (Muhasebe, Finansman ve Bilgi Sistemleri Öğrenci ve Uygulamacıları Uluslararası Onur Örgütü) üyeliğimi başlattılar. Üyelik sertifikam halen elimdedir.

Biz AID bursundan ayda \$240 alıyorduk (ABD enflasyonuna göre 2021 yılı karşılığı \$1.763). Milli Eğitim Bakanlığı bursuyla gelen öğrencilere ise sadece \$185 ödeniyordu. (Zaman zaman onlara bu konuda takıldığımızı anımsarım). Bizim ayrıca her üç aylık dönem (quarter) başına satın aldığımız kitap bedellerinin \$75'e kadar olan kısmı karşılanıyordu. Bu olanağı sonuna kadar kullanıyor, kişisel kütüphanemi oluşturuyordum. Amerikan Büyükelçisi Robert Commer'in arabası Ankara'da ODTÜ ziyareti sırasında öğrenciler tarafından yakılınca, Amerika bir süre sonra bizim üzerimizden misilleme yaptı. Kitap ödeneğimizi geriye dönük olarak iptal edip, ödemiş olduğu kitap bedellerini bursumuzdan kesti. Bir anda parasız kalmıştım. Gelir getirecek bir iş bulmam gerekiyordu. Sonuçta arsa geliştirme firması Neuland Development'da "Halkla İlişkiler Temsilcisi" olarak göreve başladım. Bu firmadaki performansım ile eyalet birincisi oldum ve "En Değerli Çalışan" (Most Valuable Man) ödülünü aldım.

Biz gittiğimizde MSU'da lisans üstü öğrencilerin kaldığı yurttan (Owen Graduate Hall) yerimiz önceden ayrılmıştı. İlk üç aylık dönemde orada kalmıştım. Ancak, gruptaki tüm Türk öğrenciler aynı yurttan kalmakta, grup halinde oturup kalkmakta idiler. Oysa ben ülkenin kültürüne nüfuz etmek istiyordum. Ayrıca, her öğrencinin direkt telefonlu tek kişilik bir odada kaldığı yurdun ücreti de çok yüksekti. Kitap bursumuzun kesilmesi gider tasarrufu ihtiyacı doğurmuştu. Bu iki nedenle ikinci çeyrek dönemimde şehir merkezinde düşük kirali güzel bir müstakil oda tuttum ve Amerikalılarla aynı ortamda yaşamaya başladım. Türkiye'ye dönünceye kadar altı dönem boyunca da o odada kaldım. Üniversite birkaç kilometre uzakta olduğundan, derslerime arabayla gidip geliyordum. Bir ara arabam arızalandı. Bir hafta kadar hitch-hiking (oto-stop) yaparak okula gittim. Ama bu sorun olmadı. Orada öğrencilere sempatiyle bakıyorlar, elimde kitapları görünce yolda hemen durup beni alıyorlardı.

Michigan ve çevre eyaletlerde yasal erginlik (rüşt) yaşı 21 olduğundan, öğrenciliğimin ilk üç aylık döneminde yaşım tutmadığı için bazı olanaklardan yararlanamadım. Örneğin, araba satın alamadım. (Chicago’da aynı nedenle ünlü bir diskoya giremediğimi ve çok hayıflandığımı anımsarım). Daha sonra 21 yaşına girer girmez aldığım arabayla okul tatillerinde Kolorado’dan New York’a, Florida’dan, Kaliforniya’ya kadar hemen hemen bütün eyaletleri dolaştım. (Amerika içinde hep öğrenci kimliğimi ve ehliyetimi kullandığımdan, Kaliforniya’ya giderken pasaportumu yanıma alma gereği duymamıştım. Bu nedenle sınırına kadar gittiğim halde Meksika’ya geçemedim, içimde ukde olarak kaldı). Bir ara ziyaretime gelen babamı Kanada’ya götürüp gezdirdim. Farklı ortamlarda değişik durum ve insanlarla karşılaşmak, dünyaya giderek daha geniş bir açıdan bakmamı sağlıyordu.

MSU’da her akademik yıl bitiminde kamu ve özel sektör temsilcileri üniversiteye gelir, başarılı öğrencilerle temas kurarak mezuniyet sonrası için iş teklifleri yapardı. Şeref öğrencisi olduğum için ben de son dönemimde birçok iyi teklif aldım. (Bunlar arasında bana en ilginç gelen, silah taşımayı da içeren “*Vergi Polisliği*” idi). Ama ben Türkiye’ye dönüp, ülke kalkınmasına katkıda bulunmayı aklıma koymuştum. “*Bizim Amerika’dan ne eksikimiz var, biz de istersek ve çalışırsak kısa sürede bu düzeye ulaşırız.*” diye düşünüyordum. Bunun için iyi işleyen rasyonel bir sistemin, sadece işini yapmaya odaklanmış verimli çalışan kurumların ve eğitilmiş bir insan gücünün varlığı yeterliydi. Benim katkım eğitim alanında olacaktı. Bu düşünceyle 1971 başında Türkiye’ye döndüm.

AİTİA’da Michigan projesinin koordinatörlüğünü yapan hocam Sabahattin Sertoğlu muhasebe profesörü olduğundan, biz Ankara’dan giden beş kişinin hepsini muhasebede uzmanlaşmak üzere göndermişti. Ancak, Michigan’da muhasebe, işletme bölümünün en zor uzmanlık dalı olarak irdeleniyordu. Bu nedenle, üç arkadaşımız diğer dallara geçiş yapmıştı. Sadece iki kişi (Selçuk Uslu ve ben) muhasebede yüksek lisansımızı alarak döndük. (İlginç bir örnek, başka bir şehirdeki bir akademinin gönderdiği kadrolu “*muhasebe asistanı*” MSU’da pazarlamaya geçiş yaptı, sonuçta o akademi “*pazarlama profesörü*” ve akademi üniversite olunca da dekan oldu).

Asistanlık Dönemim:

1971 Ocak ayında Amerika’dan dönüşte asistan olarak (şimdi “*Araştırma Görevlisi*” diyorlar) AİTİA’da göreve başladım. Bu arada Milli Eğitim Bakanlığı’na (MEB) başvurarak Amerika’daki master derecemın eşdeğerliğini talep ettim (o zaman YÖK yoktu). MEB benim iki yılımı alan master derecemi bir yıl eşdeğeri kabul etti. İtiraz ettiğimde “*Sen haline dua et, bak bu arkadaş!*” dediler. Teselli için örnek gösterdikleri “*arkadaş*” lisans öğrenimi görmek için Amerika’ya gitmiş, her dönem büyük bir gayretle normalin üçte bir fazlası ders alarak dört yıllık lisans öğrenimini üç yılda tamamlamıştı. Bizim MEB de bu öğrenciye, okula kayıt tarihi ile okulu bitirme tarihi arasında 4 yıldan az süre olduğu gerekçesiyle “*Ön Lisans*” eşdeğerliliği vermişti. Bu durumda anladım ki, bizde işin aslına değil, daha çok şekline bakılmaktaydı. Muhasebedeki “*Özün Önceliği*” kavramı gerçek yaşamda pek işlemiyordu.

Asistanlığa başlar başlamaz “*Devlet Yabancı Dil Sınavı*”na girdim. Kazananlara bir derece maaş terfisi verilen bu sınavda önce bir sayfa İngilizceden Türkçeye ve bir sayfa Türkçeden İngilizceye çeviri yaptırılıyor, sonra aday üç kişilik sınav komisyonu ile karşılıklı

20-25 dakikalık İngilizce sohbet şeklinde yürütülen bir mülakata alınıyordu. Yüksek puanla kazandığım bu sınav, profesör oluncaya kadar hep emsallerimin bir derece üzerinde maaş almamı sağladı.

Asistanlığımın ikinci ayında İstanbul’da bir haftalık bir “*Maliyet Muhasebesi Kursu*” açılacağını öğrendim. Türkiye’deki güncel maliyet muhasebesi uygulamaları konusunda bilgi eksikliğimi gideririm diye hemen kursa kaydoldum. Kurs 12 Mart 1971’de başladı. Öğlene kadar hocamız maliyet muhasebesinin genel ilkelerinden söz etti. Öğlen molasından döndüğümde Hükümete muhtıra verildiğini, tüm toplantıların iptal edildiğini bu nedenle kursun devam edemeyeceğini söylediler ve o gün Ankara’ya döndüm. Katıldığım ilk ve son kurs bu oldu. Daha sonra her yeni şeyi kendi ortamımda kendi kendime öğrenmeyi tercih ettim.

Asistanlığa başladığımda bizim dalda yüksek lisans (master) öğretimi yoktu. Anımsadığım kadarıyla lisans sonrası öğretim yapan ve bitirenlere sertifika veren İstanbul Üniversitesi bünyesindeki “*İşletme İktisadi Enstitüsü*” dışında kurum da yoktu. Boşluğu doldurmak için “*AİTİA İşletme Yönetimi Enstitüsü (İYE)*” adıyla bir enstitü kurduk ve orada MSU eşdeğeri bir programla Türkiye’de ilk kez master düzeyinde “*İşletme Bilim Uzmanlığı*” diploması vermeye başladık. İYE programında bulunan “*Yönetim Muhasebesi*” dersi benim payıma düştü. Ayrı bir finansal tablo analizi dersi olmadığından, onu da benim dersin kapsamında anlatacaktım. Henüz 23 yaşındaydım, ilk kez hoca olarak ders veriyordum ve sınıfın yaş ortalaması 25 idi. Gençlik ve acemilikten olsa gerek, başlangıçta bir-iki hafta sınıf beni pek fazla ciddiye almadı. Üçüncü haftada, o sıralarda Türkiye’de pek bilinmeyen “*Nakit Akış Tablosu*” konusuna girip, şimdilerde “*Direkt Yöntem*” denilen yöntemle tablonun nasıl hazırlandığını anlattığım zaman çok etkilendiler. Hiç duymadıkları zor bir konuyu öğrenmenin etkisiyle bana saygılarının birden arttığını fark ettim. Ondan sonra da bugüne kadar derslerde herhangi bir sıkıntımız olmadı.

O dönem yaşadığım bir başka sıkıntı da dersimin kapsamındaki konuları içeren Türkçe bir Yönetim Muhasebesi kitabının bulunmamasıydı. Kullervo Louhi’nin kitabı hem ders programıma uymuyordu, hem de piyasada satılmıyordu. Bu nedenle, her hafta anlatacağım konuya ilişkin ders notunu hazırlayıp teksir halinde çoğaltarak, derste dağıtmam gerekiyordu. 1971’de yazdığım o teksir notlarının maliyet analizleri bölümü, bu yıl (2021) 24. baskısını yapan “*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*” kitabımın ilk nüvesini oluşturmuştur. (Bu notları yazan sekreter daha önce “*Başbaşa Noktası*” diye bir kavramı hiç duymadığından, benim yanlış yazdığımı düşünerek, kavramı baştan sona kadar “*Başbaşa Noktası*” şeklinde yazıp, çoğaltmıştı.)

Asistan oluncaya kadar her aşamayı mümkün olan en kısa zamanda aşmış olan ben, kariyere adım attıktan sonra sürekli zaman kayıpları yaşamaya başladım. İlk kaybım doktora oldu. Daha önce belirttiğim gibi, o sıralarda bizde ayrı bir master eğitimi yoktu. Lisansı bitirenler doğrudan doktora başlardı. Ben lisans mezunu olduğumda, AİTİA doktora programında bir yıl boyunca üç dersten (İktisat, İşletme, Muhasebe) seminer yapılır, sonra yeterlik sınavına girilir ve en sonunda da tez yazılırdı. Ben Amerika’dan dönüp doktora başladığımda doktora programındaki seminerlerin bir yıldan iki yıla çıkarılmış olduğunu gördüm. Benim master derecemi doktoranın birinci yılına saydılar, ikinci yıl seminerlerini almak zorunda kaldım. Yani, Amerika’ya gitmeseydim doktora ne kadar süre harcayacak

idiysem, şimdi de o kadar süreyi harcamak durumunda bırakılmıştım. Bilgi değil de süre yönünden bakıldığında master bana hiçbir yarar sağlamamış, iki yıl kaybettirmişti. (Oysa Michigan projesi için Milli Eğitim Bakanlığı ile ABD arasında imzalanan sözleşmede master yapıp dönen öğrencilerin doktora tez öncesi bütün sınavlardan muaf tutulacağı açıkça belirtilmişti.)

Doktora seminerlerimi başarıyla tamamladıktan sonra yeterlik sınavı için baş vurdum. *“Hemen giremezsin, bir yıl bekleyeceksin!”* dediler. Yönerge öyleymiş. Çaresiz bir yıl bekleyip yeterliğe girdim. Bizim zamanımızda yeterlik sınavı şimdiki gibi sadece ana bilim dalından değil seminer yaptığımız dalların hepsinden sözlü olarak yapılıyordu. Yeterlikte İktisat hocamız Prof. Dr. Avni Zarakoğlu sorduğu bütün sorulara uygulamadan örneklerle süslediğim yanıtlar vermem üzerine *“Siz iktisada yatkınsınız, sizi İktisat Bölümü’ne alalım!”* dedi. Kendi hocam Prof. Sabahattin Sertoğlu gözümün içine bakıyor, vereceğim yanıtı bekliyordu. Zarakoğlu’na *“Hocam teşekkür ederim ama ben muhasebeye daha yatkın olduğumu düşünüyorum.”* dediğimde Sabahattin hocamın yüzünde beliren mutluluk ifadesini hâlâ anımsarım. Ben yeterlik sınavını verdikten bir hafta sonra yönerge değişti, bir yıllık bekleme süresi kaldırıldı. Bir yıl geriden gelen arkadaşlarım bana yetişmiş oldu.

Doktora tez aşamasında süre kaybım devam etti. Ama bu kez sorunun kaynağı bizzat kendim oldum. Tezimi yazıyor, incelemesi için kürsü profesörüm Sabahattin Sertoğlu hocama veriyordum (o sıralarda danışmanlık müessesesi yoktu). Bu arada kendim de tezi yeniden okuyor ve bazı kısımlarını beğenmeyip değiştiriyordum. Kişisel anlayışıma göre tezin bilime katkı sağlayan dünya standartlarında özgün bir *“tez”* olması gerekiyordu. O da tekrar tekrar üzerinde çalışmayı gerektiriyordu. Bu yüzden tezi çevremde normal sayılan süreden çok daha uzun bir zamanda son haline getirebildim. O süreçte Sabahattin Hocam İşletme Yönetimi Enstitüsü (İYE) Müdürü Dr. Doğan Sindiren’e *“Ben tamam, çok güzel olmuş diyorum, o gidiyor değiştiriyor.”* diye yakınmış. Doğan Sindiren ile karşılaştığım bir gün bana: *“Yazdığın tezi alıp, bir kez daha değiştirmene fırsat vermeden, senden habersiz hemen okula teslim etmek lazım!”* demişti. Neyse, sonunda tez bitti. (O sırada ben yazdıklarımı hâlâ beğenmiyordum ama yıllar sonra tekrar okuduğumda aslında hiç de fena olmadığını gördüm. Mesai arkadaşım Prof. Dr. Mehmet Sayarı da daha sonra tezimi bir makalesi için kaynak olarak kullandığında bana *“Sen bugünü değil, 15 yıl sonrasını yazmışsın”* demişti). Jüri üyelerimden Anadolu Üniversitesi mensubu Prof. Dr. Özgül Cemalcılar mazereti nedeniyle Ankara’ya gelemediğinden biz savunma için Eskişehir’e gittik. (Yine jürimde bulunan fanatik Galatasaraylı Prof. Sedat Ünalın yolda bana *“Bak senin jüri saatinde Galatasaray’ın maçı var. Bir başkasının jürisi olsaydı ben gelmezdim. Kıymetimi bil!”* diye takılmıştı, belki de ciddiydi). Savunmayı da başarıyla geçip 1974 yılında doktora tamamladım. *“Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi”* adını taşıyan doktora tezim bir yıl sonra kitap halinde basılarak yayımlandı. Aynı yıl yedek subay olarak askerliğimi yapmak üzere Ankara’dan bir süreliğine ayrıldım.

Doktor asistanlığım sırasında İYE yanında Hacettepe Üniversitesi’nde ve Kara Harp Okulu’nda da ders vermeye başladım. Şu andaki Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi Dekanımız o sıralarda Hacettepe Üniversitesi’nde, Başkent Üniversitesi Rektör Yardımcısı da Kara Harp Okulu’nda öğrencim olmuştu. Ayrıca üniversite dışına ilk seminerimi de bu dönemde verdim. AİTİA ile Sanayi Bakanlığı arasında yapılan bir protokolle Bakanlık

elemanları için düzenlenen 60 saatlik maliyet muhasebesi eğitiminin 24 saatlik teorik kısmını üç öğretim üyemiz üstlendi, 36 saatlik uygulama kısmını ise ben yürüttüm. Bu arada 1971'den başlayarak teksir baskıları halinde sürekli geliştirdiğim “*Yönetim Muhasebesi*” ders notlarımı 1977 yılında ilk kez kitap halinde düzenleyip bastırdım. (O sırada ofset baskı yoktu, metinler kurşun harf ve rakamlar dizilerek, şekiller bakır levhayı asitle aşındırarak baskıya hazırlanıyordu). Ayrıca, öğrencilerden gelen ısrarlı talepler üzerine “*Çözümlü Yönetim Muhasebesi Problemleri*” kitabını çıkardım. Öğrenciler problemleri kendi kendilerine çözmeye çalışıp, sonuçlarını kitaptaki çözümlerle karşılaştırmak yerine doğrudan çözümleri ezberlemek yoluna gittiğinden, bu kitabı ikinci baskısından sonra bir daha bastırmadım. Yine aynı gerekçeyle Maliyet ve Yönetim Muhasebesi kitabımın tüm baskılarında da alıştırmaların çözümü değil, çözüm sonuçları yer almaktadır.

Doçentlik Dönemim:

Doktoradan sonra sıra Doçentliğe gelmişti (o sırada Yardımcı Doçentlik veya bugünkü adıyla Dr. Öğretim Üyeliği yoktu). Doçentlik için yeniden yabancı dil sınavına girip başarmak, doktoradan farklı bir konuda yeni bir tez yazmak, tezin jüri tarafından kabul görmesi halinde güncel bir konuda bir “*Kolokyum Bildirisi*” hazırlayıp jüri önünde savunmak, jürinin her türlü sorusunu yanıtlamak (bugünkü doçentlik sözlü sınavı eşdeğeri) ve en sonunda sınıfta bir deneme dersi anlatmak gerekiyordu.

Mevzuata göre, doktoradan sonra doçentlik için en az iki yıl beklemeliydim. Yani acele etmeme gerek yoktu. Bunun verdiği psikolojik rahatlıkla tez çalışmalarımı bir süre rölantiye aldım. Ama daha sonra bundan pişmanlık duyacaktım. Çalışmaları yeniden hızlandırdığımda hayli zaman kaybetmiş olduğumu fark ettim. Ayrıca, bugünkü iletişim olanakları o sırada bulunmadığından, tez yazarken gereksinme duyduğum yurt dışı kaynaklara ulaşmakta zorlanıyordum. Kaynakları saptamak da getirmek de sorundu. (Bir örnek: “*Değişken Maliyet Yöntemi ve Maliyet Muhasebesinin Amaçları Yönünden Değerlendirilmesi*” adlı tezime doğrudan ilgili bir kitabı Amerika’dan sipariş etmiştim, kitap doçentliğimi aldıktan sonra geldi). İyi bir tez ve daha sonra iyi bir kolokyum bildirisi çıkartma titizliğim buna eklenince, doçentlik çalışmalarım iyice uzadı. Kollukyum bildirisi Sanayi Bakanlığı’nın o günlerde 19 sanayi dalında uygulamaya başladığı fiyat tespit ve kontrolü ile ilgiliydi. “*Fiyat Tespit ve Kontrol Uygulamasının Maliyetler Yönünden İncelenmesi – Eleştirisel Bir Yaklaşım*” adını taşıyan bildiri için Bakanlık’taki gerçek uygulama verilerini ancak uzun uğraşlardan sonra elde edebildim. Tabii bu da ayrı bir zaman kaybıydı. Sonuçta, akademik kariyere girdiğimden beri yaşadığım süre kayıpları olmasaydı 24 yaşımda alabileceğim doçentliği ancak 1978’de 30 yaşına geldiğimde alabildim.

Kollokyum bildirim doçentliğimden hemen sonra makale halinde yayımlandı. Bunun üzerine Sanayi Bakanlığı benimle temas kurarak, fiyat kontrol birimi uzmanlarına fiyat tespit ve kontrolü ile ilgili seminer vermeme talep etti. Kollokyum bildirim malzeme olacak bilgileri elde etmek için büyük zorluklar yaşamış, zaman kaybetmişim. Oysa şimdi bütün bilgiler önüme serilmişti. İki hafta boyunca her gün ayrı bir şirkete ait başvuru ve değerlendirme belgelerini içeren klasörle eve gidiyor, gecenin çok geç vakitlerine kadar klasör üzerinde çalışıyor, ertesi gün seminerde 6 saat boyunca o şirketle ve değerlendirme raporuyla ilgili

yorum ve eleştirilerimi anlatıyordum. Fiyatlandırmada esas alınacak kâr marjlarının nasıl belirleneceğini anlattığım son gün, konuya özel ilgi duyan Bakanlık Müsteşarı da katılmış, açıklamalarımı izlemişti.

Doçentlik dönemimde AİTİA İşletme Bölümünde ve AİTİA Muhasebe Yüksek Okulu'nda ders vermeye başladım. AİTİA İşletme Yönetimi Enstitüsü'nde (İYE), Hacettepe Üniversitesi'nde ve Kara Harp Okulu'nda derslerim de devam ediyordu. Bu arada İYE paralelinde öğretim yapan AİTİA Muhasebe Enstitüsü'nü kurduk. Orada master düzeyinde “İleri Maliyet Muhasebesi” ve “Yönetim Muhasebesi” derslerini üstlendim. Ayrıca Bolu Sevk ve İdare Yüksek Okulu'nda (şimdi Abant İzzet Baysal Üniversitesi) derse başladım. Daha sonra bunlara ODTÜ (Orta Doğu Teknik Üniversitesi) de eklendi. Bir dönem Salı günleri dört ayrı okulda 13 saat ders anlattığımı ve son saatte sesimin çatal çıktığını anımsarım. Öğrenciler derisi stereo anlattığımı söylerdi. Cuma günleri sabah Ankara'da, öğleden sonra Bolu'da derse girer, Cumartesi Sakarya'ya geçip, bir fabrikanın muhasebe sistemini kurma çalışmalarını yürütürdüm. AİTİA 1982 yılında Gazi Üniversitesi'ne dönüşünce Mühendislik-Mimarlık Fakültesi Endüstri Mühendisliği Bölümünün “Maliyet Analizi” dersi de programıma girdi. Bu yoğun ortamında babamın mezun olduğu okul olan Polis Enstitüsü'nden de bir ders talebi gelince, onu geri çevirmek zorunda kaldım.

Doçent olduktan çok kısa bir süre sonra “*Dekan Yardımcısı*” olarak atandım. Dekanımızın süresi doluncaya kadar bu göreve devam ettim. O sıralarda yükseköğretim kurumlarında yöneticiler öğretim üyeleri tarafından seçilirdi. Dekanlık seçimi yapıldı, eski Dekanla kavgalı (küs olan) bir hocamız seçildi. Doğal olarak yeni Dekana hemen istifamı sundum. Ancak ilginçtir, yeni Dekan yine beni Dekan Yardımcısı olarak atadı. Anladım ki, o sıralarda fakültemizdeki atamalarda ön yargılar değil, “*liyakat*” ön plandaydı. Dekan Yardımcılığı dönemimde rutin idari işler yanında yaptığım en önemli çalışma, doktora, master ve lisans ders programlarını bütünüyle yeniden hazırlamak olmuştur. 1978-1982 yıllarını kapsayan Dekan Yardımcılığım Dekanın emekli olması nedeniyle son birkaç ayda “*Dekan Vekilliği*” haline dönüştü ve AİTİA kapatılıp, Gazi Üniversitesi bünyesine aktarılınca sona erdi.

Doçentliğimin ilk yılında “*Türk Amerikan Derneği*” Yönetim Kuruluna seçildim ve bu kurulda “*Muhasip Üye*” olarak görev yapmaya başladım. Finansal konularındaki tüm kararlar benim onayımından geçiyordu. Ayrıca Yönetim Kurulu aylık olağan toplantılarına güncellenmiş finansal tabloları sunuyordum. Ancak, kurulun diğer üyeleri tahakkuk esasını hiç bilmediklerinden, bu tabloları kavramakta zorluk çekiyorlardı. Aynı zamanda AİTİA Muhasebe Enstitüsü'nde yüksek lisans öğrencimiz olan Dernek muhasebecisine her ay bilanço ve gelir-gider tablosu yanında Enstitü'de kendisine öğrettiğimiz şekilde “*Nakit Akış Tablosu*” da hazırlaması talimatını verdim. Tabloyu yönetim kuruluna ilk sunduğumda Türk ve Amerikalı üyelerin hepsi çok sevindi, “*İşte bize böyle bir tablo lazımdı.*” diyerek teşekkür ettiler. 1980 darbesinde öğretim üyelerinin sosyal dernek üyelikleri yasaklandığından, Türk Amerikan Derneği'ni bırakmak zorunda kaldım. Bu arada İstanbul'daki Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ne de üye olmuştum ve bu üyeliğim yasaklanmamıştı. (1992-1993 yıllarında bu Derneğin Yönetim Kurulunda yer aldım.)

Yine doçentliğimin başlarında (1978) Türkiye'deki ilk zincir büyük mağaza örneği olan (Kıbrıs dahil 19 mağaza, 7.000'i aşkın mal çeşidi) OYAK Ordu Pazarları muhasebe sistemini

yeniden kurma projesini üstlendim. Stokları “*Perakende Fiyatla Değerleme*” (Retail Inventory Method) yönteminin Türkiye’deki ilk uygulamasını burada yaptım.

1980-1981 yıllarında Dünya Bankası’na kredi başvurusu yapmış bir Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) olan Azot Sanayii (daha sonraki adıyla TÜGSAŞ) maliyet sistemini Dünya Bankası’nın talebi doğrultusunda “*Standart Değişken Maliyet*” esasına dönüştürme projesinde görev aldım. Doktora tezim standart maliyet sapmalarıyla, doçentlik tezim değişken maliyet yöntemiyle ilgili olduğundan, bu projede her ikisinin bir arada uygulamasını yapma mutluluğunu yaşadım.

OYAK Ordu Pazarları’nın muhasebe sistemini kurduktan üç yıl kadar sonra (1981) OYAK Genel Müdürü telefonla arayarak bir kahve içmeye davet etti. Davet sırasında Genel Müdür Ordu Pazarları için kurduğum sistemin “*tıkır tıkır*” çalıştığını söyleyerek tüm OYAK’ın muhasebe sistemini kurmamı teklif etti. Teklifi kabul ettim ve hemen çalışmaya başladım. OYAK çok yönlü bir kuruluştur. Hem emekli sandığı, hem sigorta şirketi, hem akar (emlak kiralama) işletmesi, hem zincir büyük mağaza, hem de farklı farklı alanlarda yatırımı olan bir holding niteliğindedir. Bu çeşitlilik, çalışmalarımı biraz yorucu, ama çok zevkli hale getiriyordu. Benden istekleri arasında bulunan ve herhangi bir kaynakta örneğini bulamadığım “*sigorta teknik bilançosu ile ticari bilançonun birleştirilmesi*” için hayli uğraştığımı ve sonunda bir çözüm bulduğumu anımsıyorum. Yönetimin çok önem verdiği “*Nakit Akış Tablosu*”nun doğrudan bilgisayardan alınması için 22 sayfalık formül yazdığım da anımsadıklarım arasındadır. (Uzun yıllar sonra OYAK’ın muhasebe sistemini çok beğenen asker kökenli bir büyük işletme sahibi, sistemi benim kurduğumu öğrenince, çok iyi bir maaşla Mali Koordinatörlük teklif etti. Üniversiteden ayrılmayı hiç düşünmediğim için bu teklifi geri çevirdim.)

1982 yılında AİTİA Muhasebe Enstitüsü olarak Türkiye Kalkınma Bankası (o zamanki adıyla DESİYAB - Devlet Sanayi ve İşçi Yatırım Bankası) ile ortak bir eğitim protokolü imzaladık. Bu protokol kapsamında, mesai arkadaşım Doç. Dr. Remzi Örtten ile ortaklaşa koordinatörlük yaparak, konuya göre İşletme Bölümümüzdeki farklı hocalarımızdan oluşturduğumuz öğretim kadrolarıyla, Bankanın elemanlarına ve Bankayla ilişkili şirketlerin muhasebe sorumlularına yaz ayları boyunca Alanya’da muhasebe ve finans konularıyla ilgili yedi adet seminer yaptık. Hazırladığımız seminer kitapları iki bin sayfayı aşırıyordu (bir keresinde çok fazla yazdığımız için bankadan eleştiri geldiğini anımsarım).

Türkiye Kalkınma Bankası (TKB) ile ilişkim 1983 yılından itibaren bireysel düzeyde 1990’a kadar devam etti. Bir yandan seminerler veriyor, öte yandan bankayla ilişkili şirketlerde danışmanlık ve sistem kurma çalışmaları yapıyordum. Türkiye’nin dört bir yanına dağılmış, her biri farklı alanlarda üretim yapan onlarca şirketle çalıştım. Bu çalışmalarım bana engin uygulama deneyimi kazandırdı. Her gittiğim şirketten sınıfa getirebileceğim en az bir örnek olay çıkartıyordum. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi kitabımda bölüm sonlarında yer alan problemlerin büyük çoğunluğu bu örnek olaylardan oluşmaktadır. Yüksek lisans ve doktora derslerimin ara ve final sınavlarında da yine uygulamadan türettiğim problemler soruyordum. Sorularımı genellikle son ziyaret ettiğim şirketle ilgili hazırladığımı fark eden öğrenciler artık “*Hoca en son hangi şirkete gitti?*” diye araştırma yapmaya başlamıştı.

TKB ile ilgili faaliyetlerimizin finansmanı Alman fonlarından sağlanıyordu. Bu nedenle, kimi şirket ziyaretlerimde Alman temsilci Dr. Wilfried Euchner de benimle geliyordu. Onun Alman bakış açısıyla yaptığı kimi değerlendirmeler benim bakış açımı da etkilemiştir. Örneğin, bir gün bana “Sizde bir seçim yapılırken hazırlanan grup listelerinde Yönetim Kurulu adayları yanında Denetim Kurulu adayları da yer alıyor ve seçmenler tüm listeye oy veriyor. Bu durumda listenin başındaki yöneticiler kendilerini denetleyecek kişileri kendileri belirlemiş oluyor. Bu denetim ilkelerine aykırı değil mi?” demişti. Her zaman karşılaştığımız olağan bir uygulama olduğundan daha önce bu husus hiç aklıma gelmemişti, ama Wilfried haklıydı.

Ben TKB bağlantılı şirketlerde çalışma yaparken Sermaye Piyasası Kurulu çok ortaklı şirketlerin muhasebelerinde kullanabilecekleri “Standart Genel Hesap Planı” adlı bir hesap planı yayımladı. TKB, bu hesap planının Bankayla ilişkili şirketler tarafından uygulanmasına ışık tutacak bir kitap yazmamı talep etti. Yazdığım kitap “Çok Ortaklı Şirketler İçin SPK Sistemine Uygun Muhasebe El Kitabı” adıyla 1985 yılında TKB yayını olarak yayımlandı. (Kitap basılırken matbaadan arayıp kapak için renk tercihim sordular. Sarı olmasın da ne renk olursa olsun dedim. Kitap çıktığında kapak sarı renkteydi! Demek ki karşı tarafla iletişimde istenmeyeni değil, isteneni vurgulamak daha etkili olacaktı.)

Doçentliğimin sonlarına doğru Almanya’ya açıldım. “Centrum für Internationale Migration und Entwicklung - CIM” (Uluslararası Gelişme ve Göç Merkezi) adlı kuruluş adına seminerler vermeye başladım. Konstanz ve Stuttgart’ta seminerlerim oldu. Konstanz’daki seminerlerimde katılımcı değerlendirmeleri sonucu “En İyi Öğretici” seçildim. Daha sonra Dortmund “Handwerkskammer” (Esnaf ve Sanatkârlar Odası) tarafından düzenlenen seminerleri verdim. O sıralarda seminer için yurt dışına her çıkışımda devlete 100 Dolar “Konut Fonu” ödemem gerekiyordu. Ödeme makbuzumu harcama belgelerime ekleyerek ilgili Alman kuruluşuna veriyor ve tüm masraflarımla birlikte konut fonunu da geri alıyordum. Bir süre sonra Almanlar “Verdiğiniz seminerlerin konutla ne ilgisi var?” diye sormaya başladılar. En sonunda da “Almanya’da olsanız size sürekli seminer verdirirdik ama sizi böyle her seminer için Türkiye’den getirmek çok pahalıya mal oluyor.” diyerek noktayı koydular.

Doçentlik yıllarımda unutulmaz anılarından biri de o dönemdeki anarşik olaylardı. 1980 yılında askeri darbe ile sonuçlanan bu olayları Üniversitede en yoğun şekilde yaşıyorduk. Birkaç örnek vereyim: AİTİA’daki en büyük amfilerden birinde sınıf hıncahınç (şimdi lebalep diyorlar) doluyken, arka duvarın dışında bir ses bombası patlattılar. Bütün öğrenciler panik halinde büyümüş gözlerle bana baktı. Soğukkanlılığımı bozmadan “İşte bunlar ancak böyle kuru güürültü yaparlar. Biz dersimize devam ediyoruz.” deyip tahtaya yazmayı sürdürürnce sakinleştiler. Aksi halde hepsi aynı anda kapıya yönelecek ve birbirini ezecekti. Derse ara verdiğim bir keresinde tekrar derse döndüğümde tümüyle dolu sınıfta sadece 3-4 öğrenci kalmıştı ve yerlerde kan izleri görünüyordu. Ne olduğunu sorunca, sınıfta farklı görüşlere sahip öğrenciler arasında kavga çıktığını söylediler. Ertesi hafta aynı sınıfta ara saati geldiğinde “Ara verince siz kavga ediyorsunuz. Bundan sonra size ara yok!” diyerek derse devam ettim ve dönemin bitimine kadar blok ders yapmayı sürdürdüm. Bir keresinde öğrenciler sınıfa dışarıdan gelen arkadaki birkaç öğrencinin huzursuzluk çıkardığından yakınınca, o öğrencileri enselerinden tutup sınıf dışına çıkardım, hiçbir direnç de göstermediler. Bir başka sefer öğrencilerin yoğun talebi üzerine bir hafta sonunda okul boşken uygulama dersi yapmak istediğimde Akademi Başkanı “Güvenliğini garantileyemeyiz. Tüm sorumluluk sana ait olmak

üzere yaparsan yap!” demişti. Çok yoğun katılımı yaptığım o derste hiçbir sorun çıkmamıştı. Sanıyorum objektif olmanın, taraf tutmamanın da büyük etkisi vardı öğrenci gözündeki saygınlığımızda. Buna bir başka örneği de aynı dönemde Hacettepe Üniversitesi’nde yaşadım. Sabah dersimi bitirdikten sonra İşletme Bölümü öğretim üyeleriyle öğle yemeği için gittiğimiz yemekhaneden dönerken sağımızda ve solumuzdaki iki grubun ortasında kaldık. Gruplar birbirini taşıyordu ama bize değmemesi için taşları havan topu gibi aşırı olarak atıyorlardı. (Arabam gruplardan birisinin arkasındaki park yerindeydi. Neyse ki taşlar oraya yetişmediğinden hasar görmedi.) Bütün bu olaylar sırasında beni hedef alan tek olay, başarısız bir öğrencinin “Falan falan numaralar arasında kalan öğrencileri geçirmesiniz doçentliğinize doyamazsınız” şeklindeki tehdit mektubuydu. Mektubu hemen Sıkı Yönetim Komutanlığına ilettim ama sanırım bir şey çıkmadı.

Profesörlük Dönemime Geçiş

Profesörlük için en az 5 yıl doçent olarak çalışmak gerekiyordu. Doçentliğimi 1978’de aldığımı göre, 1983’de profesörlüğe baş vurabilecektim. O sıralarda profesörlük için bilimsel çalışmalar yanında ikinci bir yabancı dil de gerekiyordu. Ben zaten Almanca öğrenmişim ama ne olur ne olmaz diye biraz daha pekiştirme ihtiyacı duyarak çalışmaya başladım. 1981 sonlarına doğru çıkan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile oluşturulan Yükseköğretim Kurulu (YÖK) 1982’de ikinci dile gerek olmadığına karar verince, Almanca bilmemin profesörlük için önemi sıfırlandı. YÖK bir başka karar daha aldı. “Piramit tersine dönmüş, doçentten çok profesör var!” diyerek büyük şehir üniversitelerindeki profesörlük kadrolarını dondurdu. Böylelikle 1983’de profesör olmayı umarken, ne kadar süreceği belirsiz bir bekleyiş dönemine girmiş oldum. Hevesimiz kırıldı, bilimsel çalışmalarımız yavaşladı. 1988’de Başbakan Turgut Özal “Kadrosuz Profesörlük” getirince önümüz açıldı, hemen başvurumu yaptım ve gerekli prosedürleri tamamlayarak Profesör unvanını aldım. Ancak, 1991’de YÖK bizim profesörlük kadrolarını serbest bırakıncaya kadar, üç yıl boyunca Profesör unvanıyla Doçent maaşı almaya devam ettim. 1991’de profesör maaşı almaya başlayınca daha önce Devlet Yabancı Dil Sınavı sayesinde aldığım üst derece avantajı ortadan kalktı, çünkü tüm profesörler 1. dereceden maaş alıyordu. Bunun üzerine yeni yükseköğretim düzenine göre yabancı dil tazminatı alabilmek amacıyla, aynı yılın sonuna doğru KPDS İngilizce sınavına (Kamu Personeli Dil Sınavı) girdim. 100 sorunun tamamını doğru yanıtlayarak 100 puan aldım. “A” düzeyindeki tazminatım 5 yıl sonra “B” düzeyine, 10 yıl sonra “C” düzeyine düşürüldü, 15. yılda ise sonlandırıldı.

Profesörlük için süresi belirsiz bir bekleyişe girdiğim dönemde gözümü ister istemez üniversite dışına çevirdim. Dışarıdaki kurumlarda eğitim ihtiyacı hayli fazlaydı ve bu ihtiyacı karşılayacak yeterli sayıda eğitici yoktu. Bunu görünce, üniversite dışı eğitim faaliyetlerimi yoğunlaştırdım, çok çeşitli kurumlarda yoğun biçimde seminer vermeye başladım. Başlangıçtan bugüne kadar kamu ve özel kuruluşlara verdiğim toplamda 500’ü aşan seminerin büyük kısmı bu son döneme rastlar.

Öte yandan, aynı bekleyiş dönemimin sonlarına doğru Türkiye’de “Muhasebe Standartları” konusunda mevcut olan boşluğu doldurmak amacıyla Türk Standartları Enstitüsü (TSE) ile temas kurarak “Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi” adıyla bir komite

kurulmasını sağladım. Başkanlığını üstlendiğim ve TSE temsilcisinin de yer aldığı bu Komitenin üyeliklerine Maliye Bakanlığı, SPK ve Yüksek Denetleme Kurulu'ndan birer temsilci çağırdık. Ayrıca Gazi Üniversitesi'nden Nalân Akdoğan ve Nejat Tenker de üyemiz oldu. Kimi üniversitelerden muhasebe öğretim üyeleri muhasebe standartlarının TSE tarafından hazırlanmasını hayli eleştirdiyse de o sıralarda bu işi yapacak başka bir kuruluş bulunmadığından, 1987 yılında kurduğumuz Komite 1990'a kadar standart hazırlamaya devam etti. Bu arada TKB ile ilişkili şirketlerdeki çalışmalarım da devam ettiğinden, Komite toplantılarına birçok kez başka bir şehirden gelerek katıldığımı anımsarım. Bazen bu yolculuklar hayli maceralı da oluyordu. Örneğin, yoğun kar yağışlı bir havada Gümüşhane'deki bir şirkette işimi bitirip, Komite toplantısını yönetmek için Ankara uçağına yetişmek üzere şirket arabasıyla Trabzon'a geçerken Zigana Dağı'nda zincir kırılmış ve biz uçuruma düşmekten kıl payı kurtulmuştuk (o sırada tünel yoktu). 1990'da TÜRMOB kurulunca, *“Artık mesleğin sahibi bir kuruluş var, bu işle o kuruluş ilgilenmeli.”* diyerek Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi'nin çalışmalarını sonlandırdık.

1989 yılında Maliye Bakanlığı Türkiye genelinde uygulanmak üzere hazırladığı Tekdüzen Hesap Planı taslağını üniversitelere ve ilgili diğer kuruluşlara göndererek yorum istedi. Biz Gazi Üniversitesi olarak yorumumuzu hazırlarken, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) beni aynı konuda yapacakları bir toplantıya davet etti. Orada Maliye Bakanlığı taslağı hakkında görüşlerimi bildirdim ve Bakanlığa taslağın tutarlılığını bozacak parça parça değişiklikler önermek yerine kendi içinde tutarlı alternatif bir hesap planı hazırlayıp sunmayı önerdim. Önerim kabul edildi ve biz yeni bir hesap planı hazırladık.

TÜRMOB Dönemim

13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren *“3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”* ile mesleğimiz 57 yıl sürüncemede bırakılmış yasal statüsüne kavuştu. Bu yasaya göre bir *“Geçici Kurul”* oluşturuldu ve bu Kurul başvuru sahiplerine Yasanın geçici maddelerine göre meslek unvanlarını belirleyip, *“Geçici İzin Belgeleri”* dağıtmaya başladı. Ben de başvurumu yaptım ve Yeminli Mali Müşavirlik Geçici İzin Belgemini aldım. Bağlı olduğum Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın düzenlediği seçimde *“Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği”* (TSMMMYMMOB) delegeşi seçildim.

1990 yılında tüm delegeler TSMMMYMMOB kurullarını seçmek üzere Hacettepe Üniversitesi konferans salonunda toplandık. Toplantının ilk günü konuşmaları izlerken eski öğrencilerim olan delegeler sürekli yanıma gelerek *“Hocam yönetime adaysınız, değil mi?”* diye sormaya başladılar. Aslında aklımda böyle bir şey yoktu. Ama ısrarlar karşısında *“Neden olmasın? Bu da sonuçta mesleğe önemli bir hizmettir.”* diye düşünmeye başladım. Artık adaylığımı soranlara olumlu yanıt veriyordum. O sırada seçimlere katılan üç grup vardı. Bunlardan Arslan Başer Kafaoğlu liderliğindeki Çağdaş Demokratlar grubundan iki kişi son dakikada başka bir gruba geçtiğinden, grupta üye açığı doğmuştu. Yeni bir grup kurmak ve onu tanıtmak için zamanım yoktu. Kafaoğlu ile konuştuk ve Nalân Akdoğan Hoca ile bu grupta yer almaya karar verdik. Biz Kafaoğlu ile anlaştıktan sonra Ankara SMMMO desteğiyle beni lider gösteren dördüncü bir grup oluşturulduğunu ve grup listesinin bastırılarak dağıtılmaya

başlandığını gördük. Ancak, Kafaoğlu ile mevcut anlaşmamızı bozmak dürüstlüğü sığmayacağından, Çağdaş Demokratlar grubundan ayrılma yoluna gitmedik.

Genel Kurulun ikinci gününde seçimler yapıldı, 9 kişilik Yönetim Kuruluna Çağdaş Demokratlar grubundan ben dahil dört, diğer gruplardan beş kişi seçildi. Seçim kuruluna itirazımız üzerine yeniden sayım yapıldığında, Çağdaş Demokratların üye sayısı bir artarak beş kişiye çıktı.

Yerimiz olmadığından, Yönetim Kurulumuz ilk toplantısını Ankara SMMM Odası'nın Karanfil Sokak'taki eski binasında yaptı. Bu toplantıda ben oy birliğiyle Başkan seçildim. Aslan Başer Kafaoğlu Başkan Yardımcısı, Yılmaz Uçak Genel Sekreter ve Nejat Koyuncu Genel Sayman oldu. Daha sonra Cinnah Caddesi'ndeki Mavi Ev'de kiraladığımız karşılıklı iki dairede az sayıda personelle faaliyete başladık. Başlangıçta bir toplantı masamız bile olmadığından, Yönetim Kurulu toplantılarımızı personelin yemek masasında yaptığımızı anımsıyorum.

Uzun adımız için aramızda kullandığımız kısaltma "*Birlik*" idi. Ancak bize özel daha temsil edici bir ad bulmamız gerekiyordu. Yönetim Kurulu üyelerimizden gelen öneriler genellikle başka birliklerle karışır nitelikteydi. Örneğin "*TMMOB - Türkiye Mali Müşavir Odaları Birliği*" önerisini "*Türkiye Mühendis ve Mimar Odaları Birliği*" ile karışacağı için benimsemedik. Bu şekilde çeşitli önerileri tartışırken aklıma gelen "*TÜRMOB*" adını söylediğimde Yönetim Kurulu itirazsız benimsedi. Artık adımız TÜRMOB olmuştu. Daha sonra açtığımız bir yarışmayla amblemimizi <<M<>> şeklinde belirledik. Bu amblemi kutu içine alıp, yanına Türkçe ve İngilizce tam adımızı ekleyerek başkanlık odamda kağıt üzerine kurşun kalemle çizdiğim bir logo Yönetim Kurulumuzca da onaylandı. Hâlâ kullanılmakta olan bu logo, TÜRMOB web sayfasına girdiğinizde sol üst köşede gördüğünüz logodur.

TÜRMOB bir meslek örgütüydü. Dolayısıyla, başlıca işlevi mesleği yönlendirip geliştirmek ve meslektaşların çıkarlarını korumak olmalıydı. Ayrıca, toplum gözünde muhasebeyi doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilendiren bütün konularda görüşüne ihtiyaç duyulan saygın bir kurum konumuna gelmeliydi. Bunu uzun vadede sapma göstermeden kalıcı bir biçimde yapabilmesi ise meslek politikası dışında bir politikaya prim vermemesini gerektiriyordu. Siyasal alanda "*partiler üstü*" kalmalıydı. Bir partinin uzantısı görünümü, örgütü o partiyle birlikte dalgalanmalara açık hale getirecekti. Partili üyelerimiz pek hoşnut kalmasa da TÜRMOB'u başkanlığım süresince bu hususlara özen göstererek yönetmeye çalıştım. (Mükellef Gazetesi sahibi Osman Ertem, kısa bir süre önceki son görüşmemizde "*Siz TÜRMOB Başkanırken bir konuşmanızda 'Politikaya bulaşmak meslek örgütümüzü yıpratır.' demiştiniz. Çok doğru çıkan bu görüşünüzü açacağınız bir söyleşi yapıp, bizim gazetede yayınlasak.*" demiş ve uygun bir zamanda bu söyleşiyi yapmak konusunda sözümü almıştı. Ama ne yazık ki ömrü vefa etmedi. Allah rahmet eylesin!)).

Meslek elemanlarımız çoğunlukla vergi işlemleriyle uğraştıklarından, defterini tuttukları ve diğer finansal işlerini yürüttükleri kişi ve kurumlardan "*Mükellefim*" diye söz ediyorlardı. Ben ise bütün toplantı ve konferanslarımda muhasebenin vergi ile sınırlı olmadığını, çok daha geniş boyutları bulunduğunu anlatıyor, mükellef değil "*Müşteri*" denmesini salık veriyordum. Ayrıca meslektaşlar arasındaki rekabetin "*Ücrette değil, yapılan işin kalitesinde*" olması gerektiğini vurguluyordum. Ücret kırma o düzeye gelmişti ki, bir

odamızın düzenlediği ülke çapında bir etkinlikte konuşma yaparken dayanamadım, “Üç kuruluş ücrete razı olursanız, üç kuruluşluk insan muamelesi görebilirsiniz.” demek zorunda kaldım. Bu sözüm hayli yankı yaptı ama sonunda yine aynı noktaya dönüldü. Mükellef konusu da yine eskisi gibi devam ediyor.

Başkanlığımın ilk aylarında Dünya’daki belli başlı muhasebe örgütlerinin her birisine ayrı ayrı kurulduğumuzu bildiren ve kurumumuzu tanıtan yazılar gönderdim. Onlardan da kutlama mesajları geldi. Kongre ve konferanslarına çağırmaya başladılar. Bunlardan Kudüs’te yapılan “V. Uluslararası Muhasebe Konferansı’na TÜRMOB’u temsilen Nalân Akdoğan hocayla birlikte katıldık. Orada diğer ülke meslek kuruluşlarının üst yöneticileriyle şahsen tanışma ayrıcalığını yaşadık, sıcak ilişkiler kurduk. Biz TÜRMOB’u Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (International Federation of Accountants - IFAC) üyesi yapmak istiyorduk, ancak IFAC kuralları uyarınca bizi mevcut bir üyenin aday göstermesi gerekiyordu. Türkiye’den IFAC’a tek üye olan, benim de bir ara yönetim kurulunda görev yaptığım Muhasebe Uzmanları Derneği, TÜRMOB çatısı altındaki Serbest Muhasebecilerin IFAC standartlarına uymadığını öne sürerek, adaylık konumuza pek sıcak bakmıyordu. Kudüs’te South African Institute of Chartered Accountants (SAICA) Başkanı ile konuşurken bu konuyu dile getirdiğimde, kendilerinin bizi seve seve aday gösterebileceğini belirtti. Ancak, daha sonra kendisinden aldığım bir mektupta bizi aday göstermeye çalıştığını, ama IFAC’tan olumsuz yanıt aldığını yazdı. IFAC’a göre, bir ülkede zaten bir üye varsa, bir başkasını aday gösterme yetkisi sadece o üyeye aitmiş. Bu nedenle benim dönemimde IFAC üyeliğini gerçekleştiremedik. (Bu arada, Kudüs’te kaldığımız sürece hem İsrail hem de Filistin tarafından el üzerinde tutulduğumuzu belirtiyim. Yaka kartımızda “Turkey” yazısını görünce bize her kapıyı açıyorlardı. Çünkü o sıralarda her iki tarafla da ilişkilerimiz çok iyiydi. Eski Kudüs’ü çevreleyen duvarların Kanuni Sultan Süleyman tarafından inşa ettirdiğini ve emlak mülkiyeti konusunda hâlâ Osmanlı döneminden kalan yasaların uygulandığını öğrenmek beni çok gururlandırmıştı.)



Bir TÜRMOB Genel Kurulunda Genel Başkan Olarak Konuşurken

TÜRMOB'un Geçici Kuruldan alınmış Geçici İzin Belgelerini "Ruhsat" ile değiştirmesi ve ilk kez başvuran aday meslek mensuplarının belgelerini inceleyerek, ehil görünenleri 3568 sayılı Yasa'nın geçici maddelerine göre ruhsatlandırması gerekiyordu. Bu başvurularda ilginç durumlarla karşılaşılırdık. Örneğin, Yasaya göre, daha önce mesleği icra etmiş olanlardan hazırladıkları bilançoların aktif toplamı o zamanki para birimiyle 10 milyar TL ve üzerinde olanlara Yeminli Mali Müşavirlik vermemiz gerekiyordu. Bu yoldaki başvurulara eklenen bilançolarda genellikle aktifi ve pasifi düzenleyici hesapları ait oldukları tarafta eksi işaretli olarak değil, ters tarafta artı işaretli olarak göstermek suretiyle aktif toplamlarını yükseltiyorlardı. Biz değerlendirirken, önce bilançoları düzeltmemiz gerekiyordu. Bir başka ilginç örnek, daha önce muhasebecilik yapmış kişilere öğrenim durumlarına bakılmaksızın Serbest Muhasebecilik Ruhsatı verilmesi gerekiyordu. Kamuda çalışırken kendi adına büro açması mümkün olmadığından eşi adına muhasebe bürosu açmış bir kişi başvuruyu doğal olarak eşi adına yapıyordu. Bu tür durumlarda bazen imza kısmına parmak izi basılmış başvuru formlarına rastlıyorduk. Çünkü, ruhsat talep eden eş okuma yazma bilmiyordu. (Bu arada öğrenciliğimden itibaren birlikte olduğum sevgili hocam Prof. Sabahattin Sertoğlu'na Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını hazırlayıp sunma onurunu yaşadığımı da eklemeliyim.)



TÜRMOB Adına Anıtkabir'de Şeref Defteri'ni İmzalarken

Bir yandan düzenlediğimiz 35.000 dolayında meslek ruhsatını Türkiye genelinde dağıtırken, öte yandan da mesleği yönlendirecek yönetmelikleri hazırlamak için yoğun çalışma yapıyorduk. Bu arada Sermaye Piyasası Kanunu'nda bir değişiklik tasarısı TBMM gündemine geldi. Tasarıda 3658 sayılı meslek yasamızın dikkate alınmadığını görünce, devreye girme zorunluluğu doğdu. Tasarıda denetçilik için meslek ruhsatı aranmıyordu. Adeta TBMM'de sabahlayarak yaptığımız yoğun kulis çalışmalarısıyla tasarıya "SMMM veya YMM ruhsatı almış

olmak” koşulunu eklettik. (Ama gördüğüm kadarıyla son zamanlardaki mevzuat düzenlemeleriyle denetçilik için gereken bu koşul ne yazık ki büyük çapta erozyona uğratılmış durumda.)

Ülkemizde 1952 yılından başlayarak Türkiye Muhasebe Kongreleri yapılıyordu. 1966’ya kadar düzenli olarak her yıl, daha sonra ise birkaç yıllık aralıklarla gerçekleştirilen bu kongrelerin düzenleyicisi üniversitelerdi. Her bir kongreyi farklı bir üniversite üstleniyordu. En son 1987 yılında İzmir’de 14. Türkiye Muhasebe Kongresi yapılmıştı. Aradan dört yıl geçmiş, yeni bir kongre yapma zamanı gelmişti. Bu arada TÜRMOB da kuruluş aşamasını az çok tamamlamış, farklı etkinlikleri yürütebilecek düzeye ulaşmıştı. Artık bu Türkiye Muhasebe Kongrelerini üniversitelerden devralmalıydı. Zaten üniversiteler 1979’dan beri her yıl Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumları yapmaya başlamıştı ve bu sempozyumlar onları yeterince meşgul ediyordu. Bu görüşle kongreleri üniversitelerden devraldık ve 1991 yılında Ankara Sheraton Otel’de “15. Türkiye Muhasebe Kongresi”ni düzenledik. Ülkenin dört bir yanından çok sayıda katılım oldu. Daha önce kurduğum uluslararası ilişkiler sayesinde yabancı meslek örgütlerine gönderdiğim davete de yurt dışından bir hayli katılımcı geldi. Ayrıca o zamanki Hükümet Sözcüsü Akın Gönen de Kongre açılışına katılarak bir konuşma yaptı. (Akın Bey’i davet etmek için Kongreden bir önceki günün gecesi hayli geç bir saatte makamına gittiğimde, bana masasının üzerinde ertesi gün telgraf olarak çekilmek üzere bekleyen kutlama mesajını göstermiş, katılmaya ikna olunca da mesajı çöpe atmıştı. Ertesi gün kendisini bizzat alıp Kongreye getirmiştik. Akın Bey’in gelmesi, o güne kadar meslek mensuplarımızdan gelen “Bizim toplantılarımıza politikacılar niye hiç katılmıyor?” şeklindeki eleştirileri de büyük ölçüde yatıştırmıştı.)

Kongrede Simultane çevirmenler Türkçe sunumları İngilizceye, İngilizce sunumları Türkçeye anında çeviriyordu. Kongre açılış konuşmamda çift taraflı kayıt yöntemini geliştirdiği söylenen İtalyan Papaz Fra Luca Pacioli’dan 131 yıl önce yazılmış “*Kitab-us Siyakat*”te bu yöntemin “*Merdiven Yöntemi*” adıyla anlatıldığını ve Osmanlı’da devletin bütçe gelir ve gider kayıtlarının bu yöntemle tutulduğunu belirtmiştim. Konuşmam bitince Avrupa Muhasebe Birliği Başkanı ve Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu Genel Sekreteri John Hagerty yanıma gelip, “Çok ilginç, bizim bundan hiç haberimiz yoktu!” diyerek şaşkınlıklarını ifade ettiler. Ayrıca, Hükümet sözcüsü Akın Gönen’in katılımı da onları hayli etkilemişti. “Türkiye’de hükümet muhasebeye ne kadar çok önem veriyormuş!” diye hayretlerini dile getirdiler.



Oda Başkanları Toplantısı Sonrasında Cumhurbaşkanı Turgut Özal ve Eşi Semra Özal İle

Hükümet sözcüsünü muhasebe kongresine getirmemin yarattığı olumlu etkileri görünce, bir sonraki Oda Başkanları Toplantısına en üst düzeyden bir ismi, Cumhurbaşkanı Turgut Özal'ı çağırmaya karar verdim. Ne de olsa kendisi 3568 sayılı meslek yasamızın mimarı idi. Maliye Bakanlığı'nda Gelirler Genel Müdürü iken tanıdığım Altan Tufan o sıralarda Cumhurbaşkanı Danışmanlığını yapıyordu. Kendisiyle temasa geçerek, düşüncemi ilettim. O da Turgut Bey'e aktarmış ve olurunun almış. Sürpriz olması için bundan hiç kimseye söz etmedim. Normalde TÜRMOB'da yaptığımız Oda Başkanları toplantımız için bu kez Ankara Hilton Otel'i ayarlattım. Toplantı bitiminde kokteyl salonuna geçeceğimizi ve Cumhurbaşkanı Turgut Özal'ın da bize katılacağını açıklayınca, salonda büyük şaşkınlık yaşandı. Cumhurbaşkanı, eşi Semra Hanım ile birlikte geldi. Kendisine meslek sorunlarımızı aktardık, onun yorumlarını dinledik, keyifli ve verimli bir zaman geçirdik. (Kokteyl salonunda Cumhurbaşkanı'nın geleceğini daha yeni öğrenmiş bir yönetim kurulu üyemizin çevresindekilere "*Cumhurbaşkanı'nı getirinceye kadar göbeğimiz çatladı*" dediğini duymuş ve çok gülmüştüm.)

Yönetim Kurulumuzun son toplantısında, "*Muhasebe*" ve "*Maliye*" dallarında yüksek lisans yapmış olan adayların o zaman 2 yıl olan staj süresinin 1 yılından muaf olmalarına karar verdik. Bizden sonra bu muafiyet önce 6 aya düşürüldü, sonra da toplam süre uzatıldı ve muafiyetler çeşitlendirildi.

Bizim dönemimiz TÜRMOB'un kuruluş dönemi olduğundan, A'dan Z'ye her şeyin sıfırdan inşa edilmesi gerekiyordu. Hem fiziksel çalışma ortamı sağlanacak, hem sorunsuz işleyen bir düzen kurulacak, hem de mesleği yönlendirecek yönetmelikler çıkartılacaktı. Parasal olanaklarımız da yok denecek düzeydeydi. Bunlardan daha önemlisi, tüm oda ve meslektaşları aynı ortak hedeflere yöneltecek psikolojik ortamı sağlamalıydık. Sloganımız "*Böl ve yönet!*"

değil, “Birleştir ve ilerlet!” olacaktı. Ancak, bu son konuda sorunlar yaşıyorduk. Bölünme daha ilk seçimler sırasında SMMM ile YMM arasında oya dönük olarak gündeme getirilmişti. Ama sonra da devam etti. Bu ikisi birbirinden farklı “meslekler” olarak sunuluyordu. Bense her fırsatta bunların “aynı mesleğin farklı basamakları” olduğunu vurgulayarak meslek topluluğumuzu bir arada tutmaya çalışıyordum. Politik görüşlere dayalı bölünmeleri gidermek ise büyük sorundu. En çok burada zorlanıyorduk.

Bu arada bazı Odalar TÜRMOB Yönetim Kurulunun istedikleri şekilde oluşmamasından, bazı odalar da kural dışı özel taleplerinin yerine getirilmemesinden dolayı yönetimi değiştirmek için yoğun girişimler başlattılar. Bu girişimler nedeniyle iki yılda iki normal (olağan) genel kurula ek olarak iki olağanüstü genel kurul daha yapmak durumunda kaldık. Çoğunluk odaların bize sahip çıkması sayesinde yönetimdeki yerimizi koruduk ama meslek için harcayacağımız çok değerli zamanların bir kısmını olağanüstü genel kurul işlemleriyle tükettik.

Öte yandan, Yönetim Kurulumuzun içinde de Başkanı (beni) devirip, yerine geçme heveslisi bir arkadaşımız çıktı. Başaramayınca, kendisiyle hareket eden iki arkadaşıyla birlikte istifa etti. Onlara istifalarını geri aldık. Ancak, bir süre sonra ikinci kez istifa etmeleri üzerine yerlerine yedekleri çağırdık. Daha sonraları bir üye daha istifa etti, bir üyemiz de menfur bir cinayete kurban gitti. Onlardan doğan açığı yine yedeklerle kapattık. Yönetimden ayrıldığım son genel kuruldaki konuşmamda da söylediğim gibi, “Bizden sonrakilere, kuruluş aşamasında asil ve yedek tüm üyelerin yönetimde görev aldığı, iki yılda dört genel kurul yapmış bir TÜRMOB bıraktık”.



Yaptığımız Dört TÜRMOB Genel Kurulundan Birinde Yönetim Kurulu Masamız (1991)

Tekdüzen Hesap Planı

TÜRMOB'daki ilk aylarımızda, Maliye Bakanlığı'ndan Gazi Üniversitesi'ne gelen bir yazıda “*Tekdüzen Hesap Planı*” hazırlıkları için oluşturacakları komisyona temsilci gönderilmesi talep edilmişti. Üniversite bu görevi bana verdi. İlk toplantıya gittiğimde Maliye yetkilileri “*TÜRMOB temsilcimiz de geldi!*” deyince ben TÜRMOB'u değil, Gazi Üniversitesi'ni temsilen geldiğimi vurguladım. TÜRMOB'dan temsilci çağırılmamış olmasına da üzüldüğümü belirttim. Bunun üzerine “*İsim verin, çağıralım!*” dediler. Nalân Akdoğan'ın adını verdim. İkinci toplantıdan itibaren Nalân Hoca da bize katıldı. Maliye Bakanlığı yanında SPK, YDK, Koç, Sabancı gibi kamu ve özel sektör kurum temsilcilerini de kapsayan komisyonda 1970'den bu yana kendi Tekdüzen Hesap Planlarını uygulamakta olan Sümerbank, Etibank, MKEK, vb. Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) temsilcileri yer almıyordu. Bu eksikliği Bakanlığa ileterek onların da çağrılmasını sağladık. Daha sonraları Gazi Üniversitesi'nden Prof. Dr. Remzi Örtten ve Prof. Dr. Mehmet Sayarı'yı da komisyona aldırдық.

İlk toplantımızda Maliye Bakanlığı'nın daha önce görüş almak üzere üniversitelere ve diğer ilgili kuruluşlara gönderdiği hesap planı taslağı biz komisyon üyelerine dağıtıldı. Bakanlık yetkilisi Mustafa Özdil bu hesap planının vergi öncelikli olmadığını, işletmecilik ilkeleri doğrultusunda hazırlandığını söyledi. Buna plandaki “*Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler*” hesabını örnek göstererek itiraz ettim. (Şu anda bile uygulayıcı arkadaşlarımızın pek çoğunun aynı anlayışla vergi mevzuatınca gider kabul edilmeyen tüm giderleri doğrudan “*689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar*” hesabına kaydettiklerini kaygı ile izliyorum). Bakanlık taslağı yerine TOBB'da hazırladığımız taslak üzerinde çalışılmasını önerdim. Bu kabul gördü. Ayrıca çalışmaların hesap planından daha geniş bir alanı kapsaması için iki ayrı komisyon halinde yürütüleceği belirtildi. Birinci komisyon “*Tekdüzen Hesap Planı*” hazırlayacak, ikinci komisyon ise “*Muhasebe İlkeleri ve Finansal Tablolar*” üzerinde çalışacaktı. Tekdüzen Hesap Planı Komisyonunun başkanlığını bana verdiler. Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın'ın başkanlığındaki Muhasebe ilkeleri Komisyonuna ise iki komisyonun çalışmaları arasında eşgüdüm sağlayabilmek için üye olarak katılacaktım. Birkaç ay süren komisyon çalışmalarımız 1991 Haziran ayında tamamlandı. Maliye Bakanlığı çalışmalarımızı bir buçuk yıl kadar sonra “*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*” adıyla 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımladı. Hesap Planı 1993 yılında ihtiyari olarak, 1.1.1994'den itibaren ise zorunlu hale getirilerek uygulamaya kondu. Tekdüzen Hesap Planı'nın ilk uygulamasını Resmi Gazete'de yayımlanmadan çok önce TÜRMOB'da yaptık. (Başlangıçta Maliye kökenli bazı Yönetim Kurulu üyelerimiz yasal olarak işletme defteri tutmamızın yeterli olduğunu söylediyse de bizim meslek camiasına örnek olmamız gerektiği yolundaki görüşümüzü sonuçta onlar da benimsedi.)

TÜRMOB Sonrası

TÜRMOB'daki yönetim görevim 1992 yılında sona erdi (ama üyelik ilişkim ve gönül bağım hiç bitmedi). Artık iki yıldır hayli ihmal ettiğim Üniversiteye dönme zamanıydı. Bir yandan lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde derslerimi yürütüyor, öte yandan da yüksek lisans ve doktora tez danışmanlıkları, yeterlik sınavları, tez jürileri, akademik pozisyonlara atama raporları ve Üniversitelerarası Kurul'ca atandığım çok sayıda doçentlik sınavında jüri üyelikleri gibi konularla ilgileniyordum. Ayrıca ders verdiğim okullara Bilkent Üniversitesi ve Ziraat Bankası Bankacılık Okulu da eklenmişti.



Endüstri Mühendisliği öğrencilerine ders anlatırken.

Bu arada uygulamayla bağlantımı da tam kesmemiştim. Örneğin, ASELSAN maliyet sisteminin standart maliyet esasına dönüştürülmesinde danışman olarak görev aldım. Ortağı olduğum bir Yeminli Mali Müşavirlik firmasında “Sorumlu Ortak Baş Denetçi” sıfatıyla SPK denetimi yaptım. Şimdilerde popülerliği hayli artmış olan “Kredi Garanti Fonu”nun ilk murakıbydım. (Bu murakıplık 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’nun kabulüne kadar 15 yıl boyunca sürdü.)

2000’li Yıllar

2002 yılında öğrencilerimizin verdiği oylar sonucu “En iyi öğretici” olarak seçildim ve Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanlığından plaket aldım. Bana bunu sağlayan ana etkenleri belki genç meslektaşlarımla ilgisini çeker diye paylaşayım: (1) Sevdiğim mesleği yapmak, (2) Öğrencilerime değer vermek, onları hiçbir zaman aşağılamamak, (3) Her konuyu altta yatan mantığıyla anlatmak, böylelikle kendim öğrenciyken bazı hocalarımla anlatım şekli nedeniyle öğrenmekten çok ezberlemek zorunda kaldığım durumları öğrencilerime yaşatmamak, (4) Tahtayı hiç silinmeyecekmiş gibi, farklı renklerde tahta kalemleri de kullanarak özenle doldurmak, (5) Sözlü anlatımdan ziyade sayısal örnekli ve şekilli anlatımı benimsemek, (6) PowerPoint sunumları bol miktarda animasyonla tahtaya yazıyormuş gibi aşamalı ve film gibi hareketli hazırlamak.

2003 yılında Amerika'ya gidip, California State University tarafından San Bernardino'da düzenlenen "Political, Economic and Social Issues in the Middle East" adlı uluslararası sempozyumda "Governmental Influence and the Effect of Globalization on Accounting in Turkey" (Türkiye'de Muhasebe Üzerinde Devlet Etkisi ve Küreselleşmenin Doğurduğu Sonuçlar) adlı bildirim sundum. 2003-2004 yıllarında Devlet Hava Meydanları İşletmesi'ne seminerler verdim, maliyet-bütçe sistemlerinin kurulmasına katkıda bulundum. 2004 (veya 2005) yılında Gazi Üniversitesi ve diğer bazı kuruluşlarla temas kurmak için California'dan gelen Economics Institute Direktörü'nün mihmandarlığını yaptım. (Direktörü yolcu ederken hava limanında beni Economics Institute kadrosuna katılmaya davet etti. Gazi'de kalmayı yeğlediğimden, teşekkür ederek geri çevirdim.)

2007-2010 yıllarında Gazi Üniversitesi Senatosu'nda profesör temsilcisi olarak üyelik yaptım. 2008-2011 yıllarında Gazi İİBF İşletme Bölüm Başkanlığı'nı yürüttüm. Aynı yıllarda Gazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Üst Kurul Üyesi, İİBF Fakülte Kurulu Üyesi, Fakülte Yönetim Kurulu Üyesi ve Gazi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kurul Üyesi olarak görev yaptım. 2010 yılından başlayarak Amerika Birleşik Devletleri'nde yayımlanan "Journal of Marketing and Strategic Management" (Pazarlama ve Stratejik Yönetim Dergisi) Ortadoğu ve Afrika Bölgesi Editörlüğü'nü üstlendim. 2011 yılında Gazi Üniversitesi adına "30. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu"nu düzenledim. Bu sempozyumlarımız için ilk kez bir "flama" hazırlattım ve sempozyum bitiminde bir sonraki sempozyumu yapacak Üniversite temsilcisine törenle devrettim. (Artık gelenek haline dönüşen bu uygulama halen devam etmektedir). 2011-2012 yıllarında Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermayeli hastane işletmelerinin maliyet sistemi oluşturma projesini hazırladım.



ACCA Küresel Genel Başkanı Leo Lee ile Avustralya'da Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde

2015 yılında yaş haddine ulaşmam nedeniyle 45 yıl görev yaptığım Gazi Üniversitesi'nden emekli edildim. Aynı yıl sonlarına doğru Malezya'da yapılan "6th International Congress on Governance, Fraud Ethics and Social Responsibility" adlı uluslararası kongreye katıldım. 2016 yılında Atılım Üniversitesi İngilizce İşletme Bölümü'nde kadrolu öğretim üyeliğime başladım. 6. yılını tamamladığım bu görevim halen devam ediyor. 2017 yılında 54 ülkede temsilciliği ve 178 ülkede 230.000'in üzerinde üyesi bulunan İngiltere merkezli Uluslararası Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği "ACCA" (Association of Chartered Certified Accountants) tarafından eğitmen olarak seçildim. 2018'de Avusturalya Sydney'de yapılan "Dünya Muhasebeciler Kongresi"ne katıldım.

2019 yılında Hindistan'da yeni kurulan bir üniversitede öğretim üyeliği için davet aldım, ancak hem şimdiki üniversitemden memnun olduğumdan hem de Hindistan'a uyum sağlama konusunda endişelerim bulunduğundan kabul etmedim. 2020 yılında Finans Derneği üyesi oldum. Aynı yıl Mart ayından bu yana Pandemi nedeniyle Üniversitedeki derslerimi uzaktan online olarak yürütüyorum. 2021 yılında "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi" kitabımın yenilenmiş 24. Baskısını çıkardım.



39. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu-MAKÜ-Mehmet Akif Üniversitesi, Burdur, 16.09.2021.

Sözün Özü

Öğrenciliğim ve bütün kariyerim boyunca tüm sınavları ilk girişte geçtim, hiçbir sınava ikinci kez girmedim. İki tam gün kadrolu olmak üzere sekiz üniversiteye ders, 500’ü aşkın kuruma seminer verdim. Onlarca doçentlik ve profesörlük jürisinde yer aldım. Yine onlarca yüksek lisans ve doktora tezi yönettim. Birçok firmanın muhasebe sistemini kurdum. Türkiye Muhasebe Kongresi; Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu; Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi; Uluslararası Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı; Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Denetim ve Muhasebe Tarihi Konferansı, MÖDAV Uluslararası Konferansı gibi pek çok bilimsel toplantıda çeşitli kereler konuşmacı, oturum başkanı, yorumcu ve/veya panelist olarak yer aldım. Muhasebe standartlarının hazırlanmasına katkıda bulundum. Muhasebe mesleğine hem eleman yetiştirerek (öğretim), hem meslek örgütünü kurarak (TÜRMOB), hem de uygulamayı biçimlendiren hesap planını hazırlayarak (Tekdüzen) katkıda bulunmaya çalıştım. Yazdığım mesleki kitaplarla da bu katkıyı sürdürdüm. Yurt dışındaki çeşitli kongre, konferans, sempozyum ve seminerlerde ülkemi temsil ettim. Ve en önemlisi, sevdiğim işi yaptığımdan, hiç yorgunluk veya bezginlik hissetmedim.

Röportajı Yapanlar

YMM. Arzu Aktaş

SMMM. Dursun Ali Yaz