



Oktaý Güvemli Accounting and
Financial History Foundation
(MUFTAV)

SAYI/ISSUE:29

E-ISSN: 2651-3870

TEMMUZ/JULY 2025

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi

Accounting and Financial History Research Journal

The Evolution of Accounting Expertise in Türkiye: Organization and Professionalization Dynamics During the 1923–1989 Period

Burak Ali Adana

Saray Mutfağının Muhasebe Kayıtları: Mehmet Efendi Dönemi (H. 1089)

Ali Apalı, Şule Erturan

Exploring Prof. Emil Mundorf's 1935 Managerial Accounting Report on Istanbul Felt Factory

Levent Polat, Sezin Açık Taşar

1899 Basımı 'Muhtasar Usul Defteri' Işığında Osmanlı'da Çift Taraflı Muhasebe Öğretimi

Seda Yavuzaslan Söylemez, Saime Doğan

Enflasyon Düzeltmesinden TMS 29'a: Türkiye'de Enflasyon Muhasebesinin Kırk Yıllık Yolculuğu (1980–2023)

Yasin Reyhan



Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV) Yayınıdır.

Publication of the Oktay Güvemli Accounting and Financial History Foundation.

MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ ARAŞTIRMALARI DERGİSİ

Accounting and Financial History Research Journal

Yıl / Year: 15 Sayı / Issue: 29

Temmuz / July 2025

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Editör / Editor

Prof. Dr. Batuhan GÜVEMLİ - İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşa, Türkiye

Editör Yardımcısı / Editorial Assistant

Dr. Muhsin ASLAN - Yıldız Teknik Üniversitesi, Türkiye

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Sudi APAK - İstanbul Esenyurt Üniversitesi, Türkiye

Prof. Dr. Shawki FARAG - The American University in Cairo, Egypt

Prof. Dr. Vyacheslav SOKOLOV - St.Petersburg State Economic University, Russia

Alan Editörleri / Field Editors

Muhasebe Tarihi / Accounting History: Prof. Dr. Halil Emre AKBAŞ

Yıldız Teknik Üniversitesi, Türkiye

Finans Tarihi / Finance History:

Prof. Dr. Mehmet Fatih BAYRAMOĞLU

Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Türkiye

Dil Editörleri / Language Editors

Türkçe Dil Editörü: Prof. Dr. Hülya AŞKIN BALCI – İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşa, Türkiye

İngilizce Dil Editörü: Prof. Dr. Buğra ZENGİN – Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Türkiye

İletişim / Contact

Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı

19 Mayıs Mahallesi, 19 Mayıs Caddesi, No:37/14 UBM Plaza Şişli / İstanbul / TURKEY

Tel: 0212 248 19 36 - 240 33 39

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

Danışma Kurulu / Advisory Board

Prof. Dr. Burcu ADİLOĞLU - İstanbul Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ - Süleyman Demirel Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Nuran CÖMERT - Marmara 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. 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. 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. Halim SÖZBİLİR - Afyon Kocatepe Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN - 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. Cengiz GÜNEY – Kocaeli Ünivesitesi, 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.

29. Sayı Hakem Listesi / Reviewer List for the 29th Issue

<i>Prof. Dr. Burcu ADİLOĞLU</i>	<i>İstanbul Üniversitesi, İstanbul</i>
<i>Prof. Dr. Halil İbrahim ALPASLAN</i>	<i>Marmara Üniversitesi, İstanbul</i>
<i>Prof. Dr. Mehmet Fatih BAYRAMOĞLU</i>	<i>Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Zonguldak</i>
<i>Prof. Dr. Ali Atilla PEREK</i>	<i>Marmara Üniversitesi, İstanbul</i>
<i>Doç. Dr. Cengiz GÜNEY</i>	<i>Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli</i>
<i>Doç. Dr. Özgür M. ESEN</i>	<i>İstanbul Üniversitesi, İstanbul</i>
<i>Doç. Dr. Ali KABLAN</i>	<i>İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşı, İstanbul</i>
<i>Doç. Dr. Tuğçe Uzun KOCAMIŞ</i>	<i>İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşı, İstanbul</i>
<i>Doç. Dr. Serdar Kuzu</i>	<i>İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşı, İstanbul</i>

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

The Evolution of Accounting Expertise in Türkiye: Organization and Professionalization Dynamics During the 1923–1989 Period / *Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığının Evrimi: 1923-1989 Dönemi Örgütlenme ve Profesyonelleşme Dinamikleri*1 - 24

Burak Ali Adana

Saray Mutfağının Muhasebe Kayıtları: Mehmet Efendi Dönemi (H. 1089) / *Accounting Records of the Palace Cuisine: The Mehmet Efendi Period (H. 1089)*.....25 - 50

Ali Apalı / Şule Erturan

Exploring Prof. Emil Mundorf’s 1935 Managerial Accounting Report on Istanbul Felt Factory / *Prof. Emil Mundorf’un 1935 tarihli İstanbul Çuha Fabrikası Yönetim Muhasebesi Raporunun İncelenmesi*.....51 - 68

Levent Polat / Sezin Açık Taşar

1899 Basımı ‘Muhtasar Usul Defteri’ Işığında Osmanlı’da Çift Taraflı Muhasebe Öğretimi / *Teaching Double-Entry Bookkeeping in the Ottoman Empire in Light of the 1899 Edition of the “Muhtasar Usul Defteri”*69 - 108

Seda Yavuzaslan Söylemez / Saim Doğan

Enflasyon Düzeltmesinden TMS 29’a: Türkiye’de Enflasyon Muhasebesinin Kırk Yıllık Yolculuğu (1980–2023) / *From Inflation Adjustment to TAS 29: A Forty-Year Journey of Inflation Accounting in Türkiye (1980–2023)*109 - 121

Yasin Reyhan

THE EVOLUTION OF ACCOUNTING EXPERTISE IN TÜRKİYE: ORGANIZATION AND PROFESSIONALIZATION DYNAMICS DURING THE 1923–1989 PERIOD

Burak Ali Adana ¹

ABSTRACT

This study aims to examine the interaction between the organization and professionalization process of the accounting profession and the socio-economic and political dynamics in Türkiye, thereby understanding how the profession and its practices have evolved, along with the stages it underwent. To investigate the evolution of accounting expertise in Türkiye, the period from 1923 to 1989, the year when the profession was officially regulated, using the historical research method to investigate the stages the profession underwent in Türkiye. This study also examines the global developments in the accounting profession, thereby linking Türkiye's advancements in the field to the global accounting history and enriching the literature regarding the general evolution of accounting. This perspective sheds light on past developments and plays a crucial role in shaping future strategies.

Keywords: Organization of the Accounting Profession, Development of the Accounting Profession, Accounting Expertise, Accounting History, Accounting Profession.

Jel Classification: M40, M41, M48.

¹ Arş.Gör., Hatay Mustafa Kemal University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, burakaliadana@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1740-8358.

Atıf (Citation): Adana, B.A. (2025). The Evolution of Accounting Expertise in Türkiye: Organization and Professionalization Dynamics During the 1923–1989 Period. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(29), 1-24.

TÜRKİYE'DE MUHASEBE UZMANLIĞININ EVRİMİ: 1923-1989 DÖNEMİ ÖRGÜTLENME VE PROFESYONELLEŞME DİNAMİKLERİ

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, muhasebe mesleğinin örgütlenme ve profesyonelleşme sürecinin Türkiye'deki sosyo-ekonomik ve politik dinamiklerle etkileşimini inceleyerek mesleğin ve uygulamalarının Türkiye'de nasıl geliştiğini ve hangi evrelerden geçtiğini anlamaktır. Türkiye'de muhasebe uzmanlığının evrimini araştırmak adına 1923 yılından mesleğin yasal zemine oturduğu 1989 yılına kadar olan süreç tarihsel araştırma yöntemiyle incelenmiş ve mesleğin Türkiye'de hangi evrelerden geçtiği araştırma konusu edilmiştir. Çalışmada muhasebe mesleğinin global perspektifte geçirdiği gelişmeler de incelenmiş, bu sayede Türkiye'nin muhasebe alanındaki gelişmeleri dünya çapındaki muhasebe tarihiyle ilişkilendirilerek genel muhasebe evrimi açısından da literatüre katkı sağlamak amaçlanmıştır. Bu bakış açısı yalnızca geçmişte yaşanan gelişmeleri anlamaya yardımcı olmakla kalmayıp gelecekteki stratejilerin oluşturulmasında da önemli katkı sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi, Muhasebe Mesleğinin Gelişimi, Muhasebe Uzmanlığı, Muhasebe Tarihi, Muhasebe Mesleği.

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M48.

1. INTRODUCTION

Independent Accounting Specialists are professionals who create, classify, and verify the accuracy of all accounts and accounting systems, applying their expertise to benefit society. These specialists were expected to set up and plan the accounting system, organize balance sheets and profit and loss statements, prepare tax returns, guide businesses in tax disputes, organize business budgets, perform cost control, and engage in, such as expert witnessing and auditing tasks. There was an urgent need for these personnel, who would establish the traditions of the profession and give the profession the seriousness it deserved with their honesty and impartiality. These first personnel had to be meticulously selected by passing all the necessary general culture and professional tests.

In the period when there was no professional organization, students graduating from colleges and faculties providing vocational education did not encounter any professional discipline or regular practice in this field, which led to them either not working in this field or working under poor conditions among unqualified people. It became evident that the profession lacked the efficiency needed, resulting in significant wastage of human resources. On the other hand, the professional organization would play a key role in solving this.

The significance of professional organization is understood considering that it would not only assist public administrators in making healthy and correct decisions but would also increase the efficiency of the private sector and thereby public tax revenues. It would also prevent the errors made by the private sector due to ignorance and save businesses from unnecessary penalties.

Since the majority of the accountants and bookkeepers of the period who carried out the accounting affairs of the enterprises did not have sufficient knowledge and experience, it was

seen that a professional regulation was necessary for the taxpayers to be able to fully and completely fulfill their duties to the state. It became necessary for the members of the profession affiliated to the professional organization to be formed with this regulation to be complete in terms of knowledge and experience and to carry out their duties impartially.

Accounting and economics are closely interrelated disciplines. There is a significant correlation between a country's accounting practices and its level of economic development. Although the roots of the accounting profession date back to ancient times, the absence of an organized structure in the early years of the Republic of Türkiye can be associated with the country's economic and social development. This relationship is characterized by mutual interaction and reinforcement. In this context, disregarding the transformation of the country's economic and social structure while analyzing the development of the accounting profession would be inaccurate (Ertaş and Coşkun Arslan, 2025).

Although professional accounting practices in Türkiye date back to ancient times, the enactment of a professional law occurred much later than in countries, such as the United States and European nations, as well as Brazil, Argentina, India, Nigeria, and Mexico. The primary reasons for this delay can be attributed to the lack of private enterprise and the dominance of state-driven economic policies in Türkiye. Additionally, several other factors contributed to this postponement, including the limited scope of professional practice areas, the predominant focus on taxation within accounting, the insufficient support from institutions and professionals for organizational efforts, the inadequacy of explanations and representations regarding professional advocacy, and the involvement of individuals outside the profession in shaping its development (Özdemir, 2020).

Like the rest of the world, the accounting profession in Türkiye has undergone a significant evolutionary process. In this process, the organization and professionalization of the accounting profession have paralleled the development of the business world and the Turkish economy. This study examines the evolution of the organization and professionalization process of the accounting profession in Türkiye between 1923 and 1989. It provides a detailed analysis of the important developments during this period and the path leading to the profession's professional structure. This subject makes a crucial contribution to the literature in terms of examining and better understanding the critical periods of accounting history in Türkiye.

This study is critical in understanding how the accounting profession and its practices have developed and evolved in Türkiye by emphasizing the interaction of socio-economic and political dynamics during the organization and professionalization process of the profession. Especially, significant developments, legislative changes, and professional structuring during this period have played a major role in shaping professional approaches in accounting and in the development of the profession. Therefore, this study aims to provide a deeper understanding of the past and future of the accounting profession in Türkiye by presenting a specific analysis of its organization and professionalization process. Additionally, this analysis will also make an important contribution to the general evolution of accounting by linking Türkiye's developments in the field of accounting to the global history of accounting.

In the following section of this study, a literature review on the subject is presented, focusing on research conducted regarding the efforts to organize the accounting profession. The third section examines the organization of the accounting profession from a global perspective. It compares developments in Türkiye during the same period, aiming to understand the reasons for the delayed professional organization in light of global trends. The fourth section discusses the initial attempts at professional organization in Türkiye during the early years of the Republic (1923–1950) and analyzes the reasons for their failure. The fifth section explores the initiatives undertaken between 1950 and 1989, highlighting their shortcomings and aiming to provide a clearer understanding of the path toward professional organization.

2. LITERATURE REVIEW AND METHOD

Güvemli (2013), in his study on the organization of the accounting profession during the Republic period, stated that the organization of the accounting profession in Türkiye faced difficulties that were rarely encountered in other countries. One of the main reasons for this, is the dominance of the statism mentality in Türkiye, which is also prevalent in the Middle Eastern geography where the country is located. He also stated that the private sector did not develop in our country for various reasons and that the accounting profession was born out of state practices. He stated that the subsequent efforts to organize the accounting profession did not yield the desired results due to the lack of qualified and sufficient accountants and that progress in the professional organization was achieved only towards the end of the 20th century.

Güvemli (2011) pointed out that efforts to create a professional law began in 1932 and that efforts towards this end were only successful with the ninth attempt in 1989, and that with this enactment, professional chambers were quickly established in many cities of the country. He mentioned that 61 chambers were established in the early years of this process, with 35,000 registered professionals, and by 2011, the number of chambers had reached 74 with 80,794 professionals.

Arıkan and Güvemli (2013) stated that the accounting profession, which originated from Ottoman state accounting, entered a significant development phase along with the business management approach based on the double-entry bookkeeping system emerging in the mid-19th century. However, they noted that this development was not completed due to the wars in the early 20th century. It was emphasized that with the establishment of the Republic, with the modernization initiatives in the understanding of taxation, taxation based on declarations, accounting information and taxation based on financial statements came into force, and it was emphasized that the association of accounting and taxation that would last throughout the 20th century came to the agenda. It has been stated that the increasing number of businesses with the liberalization that followed after 1950 increased the need for accountants and that to meet this, importance was given to business education and this made a significant contribution to the development of the profession. It was emphasized that such developments contributed to the organizational efforts that started in the 1930s and culminated in the legal regulation in 1989, and the processes that professional organizational initiatives went through were pointed out.

Aslan et al. (2023) pointed out that a new era started for the accounting profession with various legal regulations enacted in the first years of the Republic of Türkiye and that the process accelerated and developed with these regulations. They emphasized that the importance of accounting and auditing increased between 1930-1940 to increase tax revenue and prevent tax loss, and stated that there were important developments in the field of professional training and business. It was stated that, along with these developments, the state administration attempted to bring legal regulation to the accounting profession during this period and these attempts continued until 1989. It was emphasized that the enacted professional law made great contributions to the prestige and development of the profession.

Güvemli et al. (2013), in their study examining the development of the accounting profession and the first professional organization in Türkiye, stated that with the legal regulations made in the early years of the republic, the beginning of taxation according to the declaration procedure increased the importance of accounting practices and with this, the need for audit emerged. They stated that the accounting profession, which focused on business, began to emerge in large cities in the 1930s and that with these developments, the state's efforts to legally regulate the accounting profession began. They also emphasized that during the same period, a group consisting of academics, senior state administrators and accountants came together and established an association, and the importance of the contributions of this association, which continues its activities as the "Turkish Accounting Experts Association" today, to the organization of the accounting profession.

Güvemli (2018) stated that while efforts were made to make progress in many areas as the westernization movements, which progressed slowly during the Ottoman period, accelerated during the republican period, efforts were also made to organize the accounting profession, but all of these efforts were unsuccessful. He stated that the studies yielded results only in the 1980s and accountants gained their title and professional organization in this period.

Apalı and Çulcu (2023) pointed out that the fact that the merchants were not very powerful in the early period of the republic made the transition to new accounting practices difficult and this situation affected the organization of the profession. They stated that positive steps were taken in the development of accounting practices and the profession within the framework of tax laws in the early periods of the Republic, and emphasized that the need for the accounting profession increased in the 1950s, especially to avoid any disruptions in the field of taxes, with the increasing number of businesses in the private sector. They mentioned many regulations made for professional organization and stated that these initiatives succeeded with the law passed in 1989.

Altınbay (2023), in his study examining the organization of the accounting profession since the establishment of the Republic, emphasized that, alongside the establishment of public economic enterprises in the early years of the Republic, efforts were also made to develop an accounting system. He pointed out that the initiatives undertaken in subsequent periods were influenced by political events both in Türkiye and globally, noting that trends in global accounting systems also impacted the processes in Türkiye. He concluded that the developments and efforts reached their final outcome by the late 1980s, resulting in institutionalization.

Utku and Kurtcebe (2019), in their study on the historical development of the organization of the accounting profession in Türkiye and the current state of vocational training, analyzed the process from the initial initiative in 1932 to 1989. They further examined the vocational training activities conducted by the Denizli CPA Chamber to evaluate the role of professional chambers in vocational education. Their study concluded that additional training is necessary, particularly on Turkish Financial Reporting Standards and Turkish Accounting Standards.

Uzay et al. (2009), in their study on the development and future of accounting audits in Türkiye, sought to understand the current state and make future projections by examining the historical development of accounting audits in terms of practice, professional organization, and education. They discussed the initial examples that laid the foundation for legal regulations in the country and analyzed the dimensions of education and professional organization in the audit field. The study concluded that significant progress had been made in legal regulations and professional organization after years of struggle in the audit sector. However, it also highlighted existing deficiencies and emphasized that addressing these gaps would greatly strengthen both the accounting and auditing fields.

Güvemli and Özbirecikli (2011), in their study on the development process of independent accounting audit in Türkiye, stated that the developments in accounting standards and accounting audit in our country were led by the state, and that traces from countries with whom we have intense political and economic relations were evident in the practices and standards that emerged. They emphasized that the realization of professional organization has also significantly contributed to the development process of independent auditing in our country. They noted that the titles of certified public accountant and sworn financial advisor, which emerged as a result of professional organization, have been accepted in independent auditing. They mentioned that this aspect has played a significant role in the formation of independent audit practices and standards, together with the uniform account plan and standardized financial statements regulated by the Ministry of Finance.

This study explores the organization and professionalization process of the accounting profession in Türkiye from 1923 to 1989, analyzing its development across these periods using historical research methods. The study examines the relevant laws, the establishment of professional organizations, societal and economic changes, political transformations, and sectoral developments. It also addresses period-specific accounting practices and educational processes, providing a detailed examination of the transformations and influencing factors in the professionalization of the field. Data collection primarily relied on official sources, publications from professional organizations, archival materials from newspapers and magazines of the time, academic articles, and books. The findings aim to provide a historical framework of the organization and professionalization process of the accounting profession in Türkiye, contributing to the existing body of knowledge in this field.

3. GLOBAL PERSPECTIVE ON ACCOUNTING ORGANIZATION: COMPARISONS BETWEEN TÜRKİYE AND DEVELOPED COUNTRIES

By the 1920s, Western European countries had witnessed significant advancements in accounting thought. The double-entry bookkeeping method had made considerable progress in terms of both record-keeping structures and ledger systems. While the principles governing the asset-liability structure of the balance sheet had reached a certain level of maturity, the vertical income statement had not yet been introduced. However, the profit and loss statement had developed to its most advanced form. These innovations also needed to be introduced in Türkiye; however, the private sector had not yet reached a sufficient level of development. The primary reason for this was the economic weakness and poverty caused by the early 20th century's prolonged periods of warfare, which had hindered the private sector's ability to accumulate capital (Güvemli and Güvemli, 2015).

Birsel (1974) highlighted the importance of joint-stock companies in the economic growth of developed countries, asserting that significant economic progress would result from the accumulation of capital within these companies. As the share of joint-stock companies in private-sector economic activities grew, substantial amounts of capital began to be raised through shares or bonds. In parallel, lawmakers began to prioritize the audit of these companies, giving it as much attention as their management to ensure that investors and capital owners could invest with complete confidence and to protect the national wealth accumulated within these companies.

Birsel (1974) noted that the complex accounting systems of joint-stock companies, which operate across various sectors, can only be effectively audited by accounting specialists. He emphasized that auditing and accounting specialization to integrate. Furthermore, he highlighted that the increasing need for auditing of joint-stock companies directly influenced the evolution of independent accounting specialization in both England and France.

The quality of auditing is directly related to the personality, expertise, and abilities of those conducting it. With the growing recognition of the importance of auditing in joint-stock companies, a new group with specialized expertise began to emerge in many countries through various means. By the first quarter of the 20th century, the examination of the accounts of joint-stock companies was entrusted to specialists in the United States and the United Kingdom, abandoning the tradition of internal auditing performed by shareholders. Additionally, scholars in the field deemed independence essential for accounting and auditing practices.

Arkun (1974) noted that the accounting profession in developed countries was organized under titles, such as "Chartered Accountants" in the United Kingdom, "Accounting Experts" in France, "Economic Auditors" and "Tax Consultants" in Germany, and "Public Accountants" in the United States, with specific entry requirements for each. He emphasized the need for legislative-based regulatory frameworks in Türkiye to support economic development comparable to that of developed countries.

The accountancy profession was first formally organized as a freelance occupation in the United Kingdom. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales was established on May 11, 1880. Thus, it can be argued that the chartered accountancy profession

in the UK achieved an advanced level, both in terms of technical expertise and professional ethics, significantly earlier than in many other countries. By the 1970s, chartered accountants in the UK predominantly conducted audits for joint-stock companies. Although it was not legally required for company auditors to be chartered accountants until the enactment of the Companies Act in 1948, a well-established tradition of appointing chartered accountants as auditors emerged, owing to their recognized expertise and moral integrity. The Companies Act of 1948 formalized this practice, mandating that auditors be members of an accountancy association approved by the Ministry of Commerce (Birsell, 1974).

By the mid-1900s, UK auditors were required to verify the accuracy of company records, compliance with accounting principles, and the legal and truthful representation of financial statements. In this context, the UK can be regarded as a model for other countries in establishing an independent auditing profession and ensuring the examination and certification of company accounts, balance sheets, and annual reports by qualified professionals.

In France, the importance of auditing joint-stock companies was recognized relatively late, during the Great Depression of 1929, when major companies began declaring bankruptcy one after another. In response, legal regulations were introduced in 1935 and 1937 to establish auditing on solid and independent foundations. The 1935 regulation outlined the selection process for auditors of publicly traded joint-stock companies and defined the qualifications they were required to possess. These regulations effectively established a specialized class of auditors in France. Since the accountancy profession had not yet been formally codified in 1935, it was anticipated that these regulations would confer the prestige and technical expertise necessary for auditors to fulfill their responsibilities. The need for professional organization in France was not addressed until the establishment of the “National Union of Accounting Specialists” in the 1940s. With the creation of this union, the right to practice the profession was restricted to individuals holding the title of accountant (Birsell, 1974).

In Germany, according to the 1965 German Stock Corporation Act, balance sheets and profit-and-loss accounts must be audited by auditors. Under this regulation, auditors are generally appointed by the general assembly. This selection can only be made from individuals with specific qualifications. At the same time, under Swiss law, companies whose share capital exceeds a certain amount or those that borrow money by issuing bonds and announce that they accept capital from third parties are required to have their balance sheets examined by certified accountants. In Italy, joint-stock companies with a share capital of a certain amount or more were obligated to have their accounts reviewed by an expert chosen from a list of certified accountants during the same period.

Historically, the development of joint-stock companies in Türkiye diverged significantly from the trajectory observed in Western countries. The liberal economic system in Western states achieved its greatest development through the establishment and growth of joint-stock companies. This economic development naturally influenced the field of law and led to the formation of corporate law for joint-stock companies. In Türkiye, while there were 581 joint-stock companies in 1955, the number in France in 1939 was 43,078. The fact that most economic activities in sectors, such as industry, mining, and transportation, were carried

out by the state in Türkiye can be seen as the reason for this difference. During this period, some of the relatively few joint-stock companies in Türkiye were established solely to avoid the unlimited liability found in limited partnerships or general partnerships, and these companies often remained family-run businesses. In such companies, auditing remains merely formal on paper, and the board of directors holds absolute power.

In the 1960s and 1970s, the state of auditing in Türkiye was markedly different from any system found in Western countries. It was not possible for a joint-stock company to be audited by its shareholders or third parties. During this period, several proposals were made regarding this issue, which faced significant criticism. Some of the individuals working on this topic, in reports submitted to the Ministry of Commerce, suggested the establishment of an office composed of experts and recommended that audits be conducted by this office. Other proposals included adopting practices from the British, American, and German systems.

The most significant step regarding independent auditing in Türkiye was taken with the Draft Law on the Promotion and Indemnification of the Capital Market. Beginning with the first drafts prepared in 1964, this issue was given significant attention. The drafts aimed to create a new type of joint-stock company and establish a framework for auditing laws. The draft proposed complementing and integrating the external audits conducted by the Capital Markets Supervisory Board with the internal audits carried out by independent auditors.

The draft proposals indicate that the Turkish system bears significant similarities to those in the United States, the United Kingdom, and continental European countries, aiming to establish a supervisory and auditing body grounded in expertise and information. According to the draft, auditors were to be selected from an official list prepared and maintained by the Capital Markets Regulatory Board. This list, composed of respected professionals and organizations specializing in business and accounting, would be made available at commercial registry offices. While the draft made it a requirement for auditors to be chosen from this list, it did not mandate this condition in every instance. If the minimum number of auditors was two, both were required to be selected from the list. For more than two auditors, a majority had to be from the list. However, to avoid restricting companies from appointing internal auditors, the draft allowed the selection of non-specialist individuals as auditors in certain circumstances.

In the draft law, the phrase “reputable individuals specialized in business and accounting” signifies a profession characterized by specific qualifications and standards, implicitly referring to independent professional accountants from the moment this provision was introduced. The expectation that auditing would be performed by qualified experts dedicated themselves to this profession reflects the natural progression of the system envisioned and proposed in the drafts. The responsibilities assigned to auditors in the draft closely mirror those in many other countries. Tekinalp (1974) observed that the duties outlined for auditors—such as verifying the compliance of balance sheets and profit-and-loss accounts with the records, ensuring that the records were maintained honestly and in accordance with legal provisions and accounting principles, and reviewing whether the annual reports adhered to factual accuracy, legal requirements, and the articles of association—demonstrated significant parallels with international practices. The nature of the responsibilities assigned has demonstrated the impossibility of conducting audits through shareholders. It has made it

essential for the process to be carried out by individuals who have made this their profession and possess a certain level of expertise and skill.

Considering all these factors, it is evident that the accounting profession plays a crucial role in the functioning of businesses and is a specialized field based on knowledge and experience. From this perspective, the accounting profession requires an organization, similar to those in other specialized professions and the West, that cannot be easily entered by just anyone, has specific requirements, and grants its members distinct rights and responsibilities.

4. GLOBAL PERSPECTIVE ON ACCOUNTING ORGANIZATION: COMPARISONS BETWEEN TÜRKİYE AND DEVELOPED COUNTRIES

With the establishment of the Republic, contrary to global practices, the Republic of Türkiye adopted tax accounting, which led to the development of accounting thought in connection with taxation. On the other hand, although efforts were made to create the necessary conditions for merchants to become aware of and take ownership of accounting at the time of the Republic's establishment, these efforts remained largely unsuccessful for an extended period. In such a context, initiatives aimed at modernizing taxation and attempting to collect taxes through a declaration system based on record-keeping further integrated accounting with taxation, paving the way for its development within the framework of tax law throughout the century. Under these circumstances, no initiatives were undertaken to ensure the development of accounting within commercial law, as seen in global examples. Consequently, opportunities for the organization and advancement of the accounting profession were also missed (Güvemli and Aslan, 2019).

With the establishment of the Republic, an accounting profession began to emerge, primarily serving small Turkish enterprises and handling financial affairs in newly established or reorganized state-owned enterprises. This structure represented a profession prepared to provide accounting services, to the public and third parties. A rapid and qualitative advancement in managerial and business practices was necessary for this profession to gain recognition and develop. However, the small scale of enterprises, coupled with the lack of knowledge and experience among business owners, hindered the private sector from fully embracing and supporting the accounting profession. Additionally, the number and competency of accountants working in businesses were not sufficient to facilitate their own professional organization. Meanwhile, accountants employed in state institutions were able to improve their expertise and enhance their work quality, yet their position within government institutions prevented them from playing an active role in establishing a professional organization (Güvemli, 2013).

Ervardar (1974) stated that the accounting profession in Türkiye has a relatively brief history and has experienced limited progress. Following the declaration of the Republic, the number of professionals emerging across a small number of businesses, banks, and state institutions during this period increased, notably with the enactment of the Commercial Code, dividend and income taxes, and especially the income and corporate tax laws. As a result of

these developments, interest in higher education institutions and faculties providing vocational training in accounting grew. In this context, it can be said that the development of the accounting profession in Türkiye was initiated by state intervention and legal regulations. During this period, while taxpayers were forced to keep records, experts were trained under titles, such as "accounting specialist" or "accounting expert" to oversee the tax affairs and accounting of the taxpayers.

In the pre-legislation period, there was no standardized accounting system, and practices varied depending on the employer's discretion or the expertise and capabilities of the accounting staff. During this period, there were no legal regulations or competency requirements concerning entry into the profession or the use of professional titles. As a result of these circumstances, accounting departments within businesses were often ineffective, leading to the reassignment of underperforming employees from other departments to the accounting unit. Despite the potential for these employees to cause additional harm to the business in the accounting department, managers, often unaware of this risk, frequently resorted to this approach.

In this period, the selection of accounting professionals in the business world was primarily influenced by the employer's discretion and the references of potential candidates. Businesses or institutions in need of accounting staff would either conduct a seemingly trivial exam based on the knowledge and experience of their managers or, in some cases, forgo even this step and hire employees based on references or recommendations. At this point, it is essential to evaluate the practices of this period separately for the public and private sectors.

In public offices, where financial transactions are primarily related to budgetary allocations, it would not be entirely accurate to classify the staff as accounting professionals. On the other hand, although professional competence in accounting held significance within state-owned enterprises, these entities were not rigorously audited by the state, leading to the employment of non-professionals in such roles. Conversely, large private-sector firms hired accounting personnel based on their knowledge and expertise. However, outside these few large enterprises, smaller businesses tended to employ unqualified individuals at low wages.

Graduates from vocational schools and faculties offering professional education in this field often found themselves without exposure to any professional discipline or consistent practices. Consequently, they either refrained from pursuing careers or worked under poor conditions alongside unqualified individuals. Under such circumstances, it was frequently argued that the profession would fail to deliver the desired efficiency level and would result in a significant waste of human resources. In addressing this issue, the importance of professional organization was highlighted as a critical solution.

Professional organization is noted to have significant benefits in aiding public administrators with accurate and informed decision-making processes and enhancing the efficiency of the private sector, thereby increasing public tax revenues. Furthermore, it is emphasized that such organization can prevent mistakes arising from ignorance in the private sector and shield businesses from unnecessary penalties resulting from such errors.

It has been observed that most accountants and bookkeepers of the period, responsible for managing business accounts, lacked the necessary knowledge and experience. As a result, the establishment of a professional regulatory framework was deemed essential to ensure that taxpayers could fully and accurately fulfill their obligations to the state. Furthermore, it was emphasized that members of the professional organizations established through this regulation should possess comprehensive knowledge and experience, and carry out their duties impartially.

Independent Accounting Specialists refer to specialists who have become experts in the creation, classification, and verification of the accuracy of all accounts and accounting systems, using their knowledge and experience for the benefit of society. These specialists were expected to provide services, such as setting up and planning the accounting system, preparing balance sheets and profit and loss statements, preparing tax returns, offering guidance in tax disputes, organizing business budgets, performing cost control, and acting as experts and auditors. During this period, there was an urgent need for individuals who would establish the traditions of the profession and bring the necessary seriousness to the field through their integrity and impartiality. It was emphasized that these initial professionals should be meticulously selected after passing all required general cultural and professional tests.

Ervardar (1974) mentions two attempts aimed to organize this profession as an independent field of practice and notes that these attempts were largely influenced by the requirements of tax practices. The first was an initiative to organize the profession under the title of "Tax Expertise" within the Tax Procedure Law No. 5432 framework. Although this proposal was supported with counterexamples, it faced opposition, particularly from lawyers in the Turkish Parliament (T.B.M.M.), because it violated representation rights and lacked precedents in other countries. During the discussions, the importance of the profession and the necessity of its organization for the country were acknowledged. However, it was deemed more appropriate to present it under a separate law, and thus the proposal was not accepted.

Ervardar (1974) noted that the second draft law was titled the "Draft Law on Independent Accounting Specialists," and, as previously suggested during the rejection of the first draft, it was introduced as a separate law. He further explained that the draft was prepared with the input of professional organizations, universities, and chambers of commerce through a preliminary consultation process. This proposal, drafted by the Ministry of Finance, aimed to divide the profession into two categories: "Independent Accounting Specialist" and "Certified Independent Accounting Specialist." However, the proposal faced criticism from lawyers, who claimed it would again create issues of representation, as well as from accounting professionals lacking sufficient knowledge and experience in the field.

Tosun (1974) noted that the inability to legally regulate the profession of independent accounting expertise in Türkiye, as in Western countries, and the emergence of this issue as a significant problem stem from several key reasons. According to Tosun (1974), one such reason is the influence of certain interest groups—such as lawyers, individuals already practicing the profession independently, and those intending to enter the field following regulation. These groups feared that their acquired rights would be compromised and therefore advocated for the

profession to be legislated in accordance with their preferences. Failing that, they favored continuing the existing system and were ultimately successful in their efforts.

Another important reason, as defined by Tosun (1974), is the lack of a class of well-trained accounting experts in Türkiye comparable to those in Western countries. He observed that only a small fraction of those working in the market under this title possessed the requisite knowledge and expertise to qualify as true independent accounting experts. In this context, Tosun (1974) argued that establishing the accounting profession should be approached incrementally rather than abruptly. He emphasized the need for preparatory efforts in education, research, and publication and advocated for a gradual transition period before fully codifying the profession through legal regulations.

During the efforts to legislate the profession, a significant number of lawyer members of the Turkish Grand National Assembly expressed strong opposition, driven by concerns that their professional domain would be diminished. The primary basis of this resistance was the fear that the legalization of accounting expertise would result in the transfer of commercial and financial disputes and cases away from their purview. However, it is noteworthy that in countries where independent accounting expertise had long been established as a profession, even with representation rights in judicial and administrative courts, the professional opportunities and prestige of the legal profession had not diminished.

Drawing from the research of Prof. Dr. Mehmet Yazıcı and Prof. Dr. Mustafa A. Aysan, who conducted extensive studies on efforts to provide a legal foundation for the accounting profession in Türkiye, it is possible to discuss eight unsuccessful attempts between 1932 and 1980. Three of these attempts occurred between 1923 and 1949 (Güvemli, 2001).

The first initiative by the Ministry of Commerce is recognized as the “Accounting Expertise” draft law, introduced in 1932. During the period when this draft was prepared, significant state institutions, such as the Central Bank (1930), Sümerbank (1933), and Etibank (1934) were established, marking significant advancements for the Republic of Türkiye. Amid these developments, the draft law prepared by the Ministry of Commerce represented the first serious attempt to address the issue. However, it is reported that the draft stalled at the Ministry of Finance after being circulated among several ministries (Güvemli, 2001).

The second initiative, introduced in 1938, was again led by the Ministry of Commerce while drafting the attorneyship law. However, the proposed legislation, titled "Accountancy Expertise," included a provision granting accounting professionals the authority to represent clients in judicial proceedings. This sparked opposition from lawyer members of the Turkish Grand National Assembly, who formed the majority, leading to the proposal's rejection and preventing it from becoming law. According to Professor Yazıcı, additional reasons for the proposal's failure included the insufficient number and qualifications of accounting professionals at the time, as well as the limited presence of adequately scaled enterprises (Güvemli, 2001).

A third initiative was undertaken by the Ministry of Finance during the 1949 tax reform. In this process, which saw the enactment of the Corporate Tax Law, the Income Tax Law, and the Tax Procedure Law, the draft Tax Procedure Law included provisions for the organization

and regulation of the accounting profession. However, these provisions related to the profession were removed from the draft before the Tax Procedure Law was enacted. According to Prof. YAZICI, this was due to the recognition that establishing the profession on a legal basis required a separate law, considering the technical nature of professional legislation and the subsequent regulations and bylaws that would be developed based on such a law (Güvemli, 2001).

Legal regulations regarding the field of accounting in Türkiye have always been challenging to implement. For example, the establishment of Türkiye's oldest and largest institution for accounting education, the Commercial Academy of Higher Education (Ticaret Mekteb-i Alisi), only occurred in 1883 after the fourth attempt, illustrating that the challenges went beyond simply drafting a professional law.

5. THE ORGANIZATION AND PROFESSIONAL DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN TÜRKİYE DURING THE 1950-1989 PERIOD: CHANGE AND TRANSFORMATION

In this section of the study, the problems encountered during the organization process of the accounting profession in this period will first be addressed. Then, the effects of these problems on the failure of the proposals prepared during this process will be discussed.

The mixed economic model initiated by the Republic embraced an economic development approach that simultaneously promoted state-owned enterprises and encouraged the private sector. However, with the change in political power in 1950, a transition toward private sector-oriented liberal economic policies was observed. This shift led to an increase in the number of small-scale enterprises, resulting in a rise in the number of accountants. As the demand for accounting professionals grew, efforts were undertaken through higher education institutions to meet this need, and various initiatives were launched to facilitate the professional organization of the field (Güvemli et al., 2018).

In the second half of the 20th century, the fact that a significant portion of private sector enterprises in Türkiye were established as family-owned businesses resulted in the preparation of financial information primarily for internal use. In 1979, the number of joint-stock companies that prepared and published a readable, comprehensible, and auditable annual report did not exceed 100. This figure represented merely 1% of the 10,300 joint-stock companies operating that year. Moreover, there was no publicly available balance sheet or profit-and-loss information concerning State Economic Enterprises, which were established with state capital and, as of 1979, accounted for 10% of the country's national income, 40% of industrial value-added, and 40% of the non-agricultural industrial workforce. The need for reliable financial information for public disclosure in Türkiye emerged alongside the processes of industrialization and economic liberalization. The entry of multinational corporations, expanding international trade, and access to global financing opportunities amplified the demand for accounting and auditing in Türkiye (Gücenme and Poroy Arsoy, 2006).

During the process of legalizing the accounting profession, differences in attitudes towards the professional legislation can be observed among the members of the profession at

that time. The professionals of the period can be divided into those who practiced the profession either freely or under a fixed structure and those who would practice the profession after the law was enacted. While each group had different expectations based on their interests regarding the legislation, their common goal was to establish an organizational structure that was complete in every aspect, perfect, and capable of serving their interests to the greatest extent.

Even among those practicing the profession independently, there were differences in expectations based on higher education and experience. Those who considered themselves well-qualified in these areas did not focus much on the examination requirement, which was included in the proposals to make entry into the profession more challenging, and did not demand exemption. Conversely, those who felt inadequate in terms of knowledge and experience or believed that the examination would not be conducted objectively insisted on exemption from the examination.

Those practicing the profession dependently, either in the public or private sectors, had different interests and demands. Tosun (1974) categorized this group into three: tax inspectors and financial auditors affiliated with the Ministry of Finance, other public and private sector employees working in the field of accounting, and those involved in educational activities related to the profession.

Primarily, the fact that professionals in supervisory roles under the Ministry of Finance, especially accounting experts, regarded their work as the closest to accounting led them to assert exclusive rights over the profession. However, the scope of the proposed regulation for legalization during this period was broader than the tasks carried out by the Ministry of Finance's supervisory staff. Furthermore, the presence of professionals working in similar supervisory roles in both private and public enterprises indicated that such claims to exclusive rights were unfounded. In addition to being unrealistic, it can be argued that granting such privileges would pose problems in achieving the optimal balance among the interest groups that the legalization process aimed to establish.

Article 10 of the 1958 draft law exempted individuals who had worked for seven years in financial accounting or inspection roles, including time served as assistants, from internship and examination requirements. This provision was strongly criticized by various interest groups within the profession, particularly during accounting congresses. As a result of these critiques, Article 9 of the 1963 draft introduced exemptions from internships and examinations for faculty members and instructors teaching professional subjects, such as business economics, finance, and accounting at higher education institutions, as well as for those who had served as financial inspectors or accounting experts. The justification for this provision in the draft stated that individuals who had performed certain roles should be deemed to have already achieved the qualifications that would otherwise be assessed through examinations.

Tosun (1974) found the justification provided in the draft insufficiently explanatory and argued that, based on this reasoning, it could also be suggested that professionals conducting similar activities in the public or private sectors might have already attained the necessary qualifications. Tosun (1974) further emphasized that it would have been more appropriate to justify the exemptions by noting that the groups granted such privileges had undergone specific

examinations to attain their positions and by addressing the issue of how faculty members would be evaluated. Ultimately, Tosun argued that this draft article was not particularly fair to other professionals within the field.

According to Article 7 of the 1963 draft, individuals other than faculty members and Ministry of Finance experts and inspectors who were eligible for internship and examination exemptions, but who performed tasks within the profession's scope in the enterprises and institutions mentioned in the article could have one year of the two-year internship requirement waived if their service duration was at least three years. In the 1958 draft, the internship requirement had been set at three years, with provisions allowing the time spent in qualifying professional roles to be deducted from the internship period. In this context, while the 1958 draft paved the way for complete exemption from internships, the 1963 draft deemed partial exemptions more appropriate. In addition to this provision, which was disadvantageous for the individuals concerned, the 1963 draft also included a regulation that reduced the size threshold of the capital companies and cooperatives where those eligible for exemptions had worked.

In the 1968 draft, transitional provisions were added to safeguard the interests of those practicing the profession independently or underemployment before enacting the proposed law. Temporary Article 1 of the draft stipulated that individuals who had worked in the specified professional activities for a certain period and met the general requirements for entering the profession would be granted the title of "Certified Public Accountant" upon submitting the necessary documents to the commissions to be established under Temporary Article 2.

Another reason for lawyers' opposition to the legalization of the accounting profession, in addition to their general apprehension and resistance to previous regulations, was the provision in Article 2 of the 1958 draft. This article granted independent accounting experts the authority to "represent relevant parties before administrative and judicial bodies in matters falling within the scope of their profession." Lawyers, already concerned about the broader implications of the accounting profession's legalization, perceived this provision as a direct threat to their professional domain, fearing a significant loss of their work. Consequently, they opposed the legalization of the accounting profession even more vehemently.

In subsequent periods, it was deemed appropriate to amend the draft legislation, and the authority to represent, which was originally granted solely to sworn accounting specialists, was removed from the draft. Instead, the 1963 draft introduced the provision: "Independent Accounting Specialists and Sworn Accounting Specialists may, upon the request of the concerned parties or the initiative of the administration, provide written and verbal explanations to administrative authorities regarding the above-mentioned tasks—those within the scope of the profession. Furthermore, without encompassing the rights of natural and legal persons related to lawsuits and defenses, they may offer written and verbal explanations before administrative judicial bodies and conduct examinations on relevant files." This provision removed the authority to represent and instead granted the authority to provide written and verbal explanations. Furthermore, it revoked the authority to provide written and verbal explanations in judicial courts, limiting this right solely to administrative courts. On the other

hand, it extended the authority to make written and verbal explanations to sworn accounting specialists and independent accounting specialists.

Tosun (1974) argued that the legalization of independent accounting would bring order to business practices, have positive effects on both enterprises and the national economy, and, as a result, increase the demand for lawyers. He contended that independent accounting and law were not competitors but complementary professions and that if they cooperated, both parties would benefit.

One of the reasons some professionals opposed the legalization of the profession was their lack of the necessary qualifications to become Sworn Accounting Specialists. There were concerns that the legalization would eliminate the opportunity for professionals without higher education to practice independently and that the main beneficiaries of the law would be the sworn financial advisors. These beliefs led some groups to resist the legalization process. However, as business managements began to recognize the importance of professional activities, the growing demand for specialized experts showed that these concerns were not as significant as initially perceived.

During the period of the accounting profession's legalization, concerns were raised that dividing the profession into two categories—Certified Public Accountants (CPAs) and Sworn-in Certified Public Accountants (Sworn CPAs)—would hinder the establishment, development, and smooth operation of professional bodies. It was emphasized that achieving economic growth and expansion efforts would be highly challenging without the profession being legally regulated. In this context, it was highlighted that a legal framework capable of balancing the interests of various stakeholder groups was crucial for the benefit of the country.

The certification of declarations is the fundamental distinction between the two branches of the accounting profession, described as “independent” and “sworn.” Provisions concerning sworn accounting specialists were included in Article 20 of the 1958 draft, Article 19 of the 1963 draft, and Article 18 of the 1967 draft. These provisions stipulated that the certification performed by sworn accounting specialists would be regarded as an official review conducted by authorized public bodies while also preserving the auditing and inspection authority granted to public institutions. During the period when these drafts were prepared, the Ministry of Finance's supervisory and auditing bodies faced a shortage of personnel, highlighting the practical necessity of granting authority to sworn accounting specialists.

In the 1958 draft, the profession of sworn accounting experts was defined as a branch of independent accountancy with the nature of a public service, establishing a significant distinction among professionals. This differentiation sparked debates among prospective members of the profession, which led to the omission of this definition in the 1963 and 1967 drafts. In these drafts, both Certified Public Accountancy and Sworn-in Certified Public Accountancy were defined as a single independent profession, with both being attributed to the nature of public service.

In the draft prepared in 1967, professors teaching business economics, public finance, or accounting at faculties of political science, economics, law, commercial sciences academies, or equivalent schools providing the necessary cultural foundation for the profession—as well

as foreign faculties and higher education institutions recognized as equivalent by the Ministry of National Education—were exempted from the obligations outlined in Article 12. These obligations included "having practiced as an Independent Accounting Specialist for four years" and "passing the Sworn Accounting Specialist examination." Similarly, Ministry of Finance inspectors and accounting experts with seven years of professional experience were also granted this exemption. Furthermore, the draft extended this right to those meeting these criteria but who had left their positions by the time the legislation was enacted.

Since 1950, the new tax system based on actual income and declaration had reached many taxpayers, making it impossible for the Ministry of Finance's personnel to examine taxpayers' books and declarations. Considering economic necessities, the Ministry concluded that organizing the profession under the broader framework of "Independent Accounting Expertise" rather than the narrower scope of "Tax Expertise" would be more beneficial. Subsequent drafts were prepared in line with this broader perspective.

In their research on efforts to establish a legal framework for the accounting profession, Prof. Dr. Mehmet Yazıcı and Prof. Dr. Mustafa A. Aysan identified eight initiatives, five of which were undertaken after 1950. The first of these post-1950 initiatives was launched in 1956 by the Ministry of Finance; however, this effort also failed to reach a conclusion. There is no clear information regarding the reasons why the draft law prepared during this period did not become legislation (Güvemli, 2001).

After the May 27, 1960 coup, legal regulations were made on various issues. The Ministry of Finance initiated the fifth attempt at legal regulation for the accounting profession during this post-coup period. However, this attempt failed in becoming law. No explanatory information is available regarding why the draft prepared by the Ministry of Finance failed to become law (Güvemli, 2001).

In early 1966, the sixth attempt was made by the Ministry of Finance. The draft titled 'Certified Public Accountant Law' reached the Presidency of the Grand National Assembly of Türkiye but was not discussed in the General Assembly. On 16.3.1966, the Council of Ministers discussed the draft and accepted it as the 'Certified Public Accountant Law Draft.' It was submitted to the Presidency of the Grand National Assembly of Türkiye on 21.3.1966. Following a review by the temporary committees, the draft underwent amendments and was resubmitted to the Presidency of the Grand National Assembly on 29.6.1966, under the number 1/166 and decision number 2. However, it was not placed on the agenda afterward and could not become law (Güvemli, 2001).

The seventh attempt to legalize the profession occurred in 1980, with the preparation of the "Draft Law on Sworn and Independent Public Accountancy" by the Ministry of Finance. This draft, one of the legal reform efforts following the September 12th coup, was discussed in the Council of Ministers on November 22, 1980, and accepted, thereby becoming a draft law. On November 25, 1980, the draft was submitted to the National Security Council Presidency with reference number 101-657/07431 and was discussed in the Advisory Council's Temporary Committees. Later, on December 16, 1982, it reached the Presidency of the Advisory Council

with reference number 1/45 and decision number 19. However, it was not discussed there, and the opportunity for the draft to become law was missed (Güvemli, 2001).

The "Draft Law on Independent Accountancy and Independent Financial Consultancy," prepared by the Ministry of Finance and Customs in 1984, is considered the eighth attempt regarding the regulation of the profession. In addition to this draft approved by the Council of Ministers, other drafts were also submitted to the Turkish Grand National Assembly. Prof. Yazıcı notes that, along with this legislative proposal, the "Draft Law on Sworn and Independent Public Accountancy" presented by the then Konya Deputy and his ten colleagues, the "Draft Law on Sworn and Independent Public Accountancy and Independent Accountancy" proposed by the then Adana Deputy, and the "Draft Law on Sworn Accountancy and Auditing" prepared by Prof. Yazıcı at the request of the State Minister, were all presented to the Grand National Assembly of Türkiye (Güvemli, 2001).

The draft and proposals prepared in 1984 were discussed in the Justice Committee of the Grand National Assembly of Türkiye (TBMM) and, after this discussion, were sent to the Plan and Budget Committee with the decision numbered 1/490, 2/114, and 64 on 19th March 1985. While waiting for the draft and proposals to be reviewed by the committee, the Tax Procedure Law was amended with the addition of two temporary provisions and one supplementary article by Law No. 3289 dated 4th December 1985. Although these amendments to the Tax Procedure Law marked the first significant step in the eighth attempt, as in the third attempt made in 1949 to legalize the profession, the lack of alignment with the technical requirements of a professional law prevented the completion of the legalization process.

The accounting profession in Türkiye has developed in line with the needs created by economic developments since the establishment of the Republic. Initially, this need was met by personnel trained within state economic enterprises. However, the delayed professional organization—an essential factor in the advancement of the accounting profession—hampered the expansion of its functions. It was not until the enactment of Law No. 3568 in 1989 that the current organizational structure of the profession was established (Aysan, 2006).

The "Law on Independent Accounting, Certified Public Accountancy, and Sworn-in Certified Public Accountancy" dated June 1, 1989, was published in the Official Gazette No. 20194 on June 13, 1989, and entered into force. This law, prepared by the Ministry of Finance, was approved by the Council of Ministers on March 23, 1989. The law was initially presented to the Grand National Assembly of Türkiye under the name "*Law on Independent Accounting and Financial Consultancy and Sworn-in Certified Public Accountancy*." However, to enable financial consultants to work as independent accountants as well, the name of the profession was later changed to "*Certified Public Accountant*."

In the general justification of Law No. 3568, it emphasizes that the economic developments, along with the implementation of tax systems based on declarations, such as corporate tax, income tax, and many other taxes, have led to complex tax relationships among millions of taxpayers. Furthermore, it emphasizes the growing importance of capital companies, which derive their economic strength from financial instruments, such as bonds and stocks in various sectors, which has made it necessary to audit the financial statements of these

companies and share them with the public to ensure trust and continuity. In this context, the increasing complexity of tax relationships and the difficulties in overcoming the economic problems caused by the ongoing economic developments are presented as part of the reasons for the enactment of the law.

Among the justifications for the law, it is emphasized that economic developments have necessitated a profession with advanced expertise not only in modern tax systems but also in accounting and business management. It is noted that the United States and most European countries recognized this reality long ago, emphasizing that professionals in this field play a crucial role in the success of tax systems.

It has been highlighted that the legal regulation of the accounting and financial consultancy profession was enacted in England in 1870, France in 1881, the United States in 1886, the Netherlands in 1895, Germany in 1899, Switzerland in 1941, Argentina in 1945, Mexico and Brazil in 1946, India in 1949, Greece in 1950, and Nigeria in 1955. The lack of a professional organization in our country that meets Western standards and addresses local needs has led individuals working in the fields of accounting and taxation to adopt various titles for themselves, such as tax expert, financial consultant, or independent accounting expert. This, in turn, has prevented professionals from organizing effectively and delivering services with consistent standards and qualifications.

In Law No. 3568, three primary duties are outlined: maintaining the accounting records, conducting audits in accounting and taxation, and certification of financial statements and declarations. The law also mentions three professional titles: independent accountant, certified public accountant, and sworn-in certified public accountant. While each title corresponds to a specific duty, the law also allows professionals to perform tasks associated with lower titles. In other words, certified public accountants are permitted to keep accounting records in addition to performing audit activities, and sworn-in certified public accountants are allowed to engage in audit activities along with certification tasks.

6. CONCLUSION

The organization and professionalization of the accounting profession in Türkiye have progressed in parallel with the development of the business world, the Turkish economy, and the socio-economic and political environment of Türkiye. During this period, significant developments, regulatory changes, and professional structuring shaped approaches in accounting and advanced the profession

Unlike previous studies in the literature, this study examines the professionalization process of the accounting profession in Türkiye compared to that of developed countries. In doing so, it enables a comparative analysis of Türkiye's development process with other countries and facilitates an understanding of the practices in developed economies. This study provides a holistic view of the organizational process of the accounting profession, illustrating how economic, social, and political factors at global and national levels have influenced this

process. This perspective not only aids in understanding past developments but also plays a crucial role in shaping future strategies.

It has been observed that the organization of the accounting profession and the development of accounting practices in developed countries were completed earlier than in our country, and this is related to the growing number of joint stock companies along with the liberal economic order adopted in Western countries. The growing number of corporations heightened the demand for information from shareholders, managers, investors, and the state, thereby creating a need for accounting specialists with expertise in accounting and auditing. These developments led to establishing professional accounting organizations and regulating accounting practices within a framework of defined rules.

The reasons for the delay in the professional organization of accounting in Türkiye can be attributed to several factors: the delayed development of the country's economic system with a focus on the private sector, the limited number of accounting professionals with sufficient knowledge and expertise, concerns among accountants practicing at the time that the laws and regulations being drafted would jeopardize their jobs, and the belief among other professions with strong political representation, such as lawyers, that the proposed legislation and regulations could lead to issues like representation challenges. These factors, along with the political and social circumstances of the time, reportedly delayed the establishment of professional organizations.

During the process of establishing a legal framework for the organization of the accounting profession in Türkiye, it can be stated that the increasing number of businesses over the years led to a growing demand for the accounting profession, particularly in the field of taxation, to prevent potential disruptions. This, in turn, underscored the necessity and importance of legal regulation. As a natural consequence of the rising demand for accounting practices and auditing, efforts were made to organize the accounting profession; however, these efforts were unsuccessful until 1989, when they ultimately succeeded with the publication and enforcement of Law No. 3568, titled "Law on Independent Accounting, Certified Public Accountancy, and Sworn-in Certified Public Accountancy" in the Official Gazette No. 20194, dated June 13, 1989.

REFERENCES

- Altınbay, A. (2023). Cumhuriyetten Günümüze Türkiye Muhasebe Tarihi. S. Sevim (Edt.), *Türkiye Cumhuriyeti'nin 100. Yılı Anısına Güncel İşletmecilik Araştırmaları – 5* içinde (ss. 61-78). İstanbul: Eğitim Yayınevi.
- Apalı, A. ve Çulcu, T. (2023, Mart 3-5). *Muhasebe Mesleğinin Son Yüzyıldaki Serüveni* [Sözlü bildiri]. Karadeniz 12th International Conference On Social Sciences, Rize, Türkiye.
- Arıkan, Y., & Güvemli, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (5), 33-67.

- Arkun, O. F. (1974). Eksper Muhaseplik Mesleğinin Teşkilatlandırılması. H. Gürbüz (Edt.), *Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği* içinde (ss. 170-175). İstanbul: Sermet Matbaası.
- Aslan, M., Apak, S., Erol, M., Ayboğa, H. (2023). Türk Muhasebe Mesleği Üzerine Kronolojik Bir İnceleme (1839-2020). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (24), 1-16.
- Aysan, M. A. (2006). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi*, (76), 265-274.
- Birsel, M. T. (1974). Anonim Şirketlerde Murakabe Uzmanının Önemi ve Yeminli Hesap Mühürhassısı Mesleği. H. Gürbüz (Edt.), *Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği* içinde (ss. 176-185). İstanbul: Sermet Matbaası.
- Ertas, F. C., Coşkun Arslan, M. (2025). Cumhuriyet’in 100. Yılında Muhasebe Mesleğinin Gelişimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 24(74), 123-146. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1486903>
- Ervardar, F. (1974). Muhaseplik Mesleğinin Teşkilatlandırılması. H. Gürbüz (Edt.), *Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği* içinde (ss.156-169). İstanbul: Sermet Matbaası.
- Gücenme, Ü., Poroy Arsoy, A. (2006). Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi. *Mali Çözüm Dergisi*, (76), 308-328.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl, 4. Cilt*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Güvemli, O. (2011). Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluşu ve Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 129-145.
- Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990 - 2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 146-180.
- Güvemli, O. (2013). Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 136-151.
- Güvemli, O., Aytulun, A., & Şişman, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği - 1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 19-49.
- Güvemli, O., Güvemli, B. (2015). Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (8), 26-50.
- Güvemli, O. (2018). Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Yalnızlık (1839-1989). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (14), 23-63.
- Güvemli, O., Güvemli, B., Aslan, M. (2018). Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarını Uygulama Dönemi (1950-1980). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (14), 157-201.
- Güvemli, O., Aslan, M. (2019). Cumhuriyet’in muhasebesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (17), 61-72.
- Özdemir, M. (2020, Nisan 25-26). *Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Niceliksel Açidan Karşılaştırılması*, UBAK Tam Metin Bildiri Kitabı. Karadeniz Zirvesi 3. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi, Ordu, Türkiye.
- Tekinalp, Ü. (1974). Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı – Yatırım Ortaklıkları. H. Gürbüz (Edt.), *Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği* içinde (ss.186-195). İstanbul: Sermet Matbaası.

- Tosun, K. (1974). Serbest Muhasebe Uzmanlığının Kanunlaşması Problemi: Psikolojik ve Politik Bir Tahlil. H. Gürbüz (Edt.), *Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği* içinde (ss.217-240). İstanbul: Sermet Matbaası.
- Utku, M. ve Kurtcebe, E. (2019, Nisan 19-23). *Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye’deki Tarihi ve TÜRMOB’un Mesleki Eğitimdeki Yeri* [Sözlü bildiri]. 38. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Denizli, Türkiye.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm*, (95), 125-140.
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989, 13 Haziran). Ankara: Resmi Gazete (20194 sayılı).

Finansman/ Grant Support: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.
The author(s) declared that this study has received no financial support.

Katkı Oranı / Author Contributions: Yazar(lar) bu makaleye eşit oranda katkıda bulunmuştur.
The author(s) contributed equally to this article.

Çıkar Çatışması / Conflict of Interest: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.
The authors have no conflict of interest to declare.

Açık Erişim Lisansı / Open Access License: Bu makale, Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı (CC BY NC) ile lisanslanmıştır. / This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY NC).

SARAY MUTFAĞININ MUHASEBE KAYITLARI: MEHMET EFENDİ DÖNEMİ (H. 1089)

Ali Apalı¹

Şule Erturan²

ÖZ

Osmanlı sarayları her zaman saray mutfaklarında zengin erzak çeşitliliğini elinde bulundurmıştır. Bunun yönetimini sağlayan birim ise Matbah-ı Âmire'dir. Devlet bünyesinde erken dönemlerden itibaren varlığı süren Matbah-ı Âmire Emaneti çeşitli birimleri ve hizmetkarları ile büyük ve güçlü bir yapılanma olarak bilinmektedir. Bu yapılanma, mutfakları, muhasebe kayıt sistemi, kilerleri, çalışanları ve büyük iâşe yapısı ile devletin sistemi oturmuş kurumlarından biridir. Dolayısıyla sadece saray halkının günlük yeme-içme ihtiyacının sağlanması noktasında değil, devletin tedarik zincirinin işleminde de önemli rol oynamaktadır.

Bu çalışmada Mehmed Efendi zamanının saray mutfağının gelir ve giderlerinin muhasebe kayıtlarının incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda muhasebe kayıtlarında bazı ürünlerin bir yıl içindeki stok bilgilerini gelir ve gider kalemleri üzerinden muhasebeleştirilmesi yapıldığı anlaşılmıştır. Çeşitli ürünlerin önceki dönemden kalan bakiyesi ilgili dönemde satın alınan miktarı ve eldeki toplam tutarı hesaplanmakta olup, giderler hesabında saraya ait gider ile avlanma vergi giderinin genel olarak hesaplamaları yapılmıştır. Dolayısı ile Osmanlı Devleti'nin matbah harcamalarının muhasebe kayıtlarının incelenerek, Mehmed Efendi'nin amiral matbahında genel gelir ve harcamaların hesabı, söz konusu yılın 28 S 1089 - 5 L 1089 ayına kadar yine çeşitli ürünlerin muhasebe kayıtları literature kazandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tarihi, Matbah-ı Âmire, Osmanlı Devleti.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, H59.

¹ Prof.Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Zeliha Tolunay UBYO, aapali@mehmetakif.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3521-0150.

² Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, suleertn@gmail.com, ORCID: 0000-0001-5800-7019.

Atıf (Citation): Apalı, A., Erturan, Ş. (2025). Saray Mutfağının Muhasebe Kayıtları: Mehmet Efendi Dönemi (H. 1089). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(29), 25-50.

ACCOUNTING RECORDS OF THE PALACE CUISINE: THE MEHMET EFENDİ PERIOD (H. 1089)

ABSTRACT

Ottoman palaces always possessed a rich diversity of supplies in their cuisine. The unit that managed this was Matbah-ı Âmire. The Matbah-ı Âmire Deposit that continued its existence within the body of the government since early periods is known as a large and strong construct with a variety of units and attendants. This construct is one of the settled organizations of the government with its cuisine, entry accounting system, cellars, employees and large catering structure. Therefore, it played a crucial role not only in meeting the daily eating-drinking need of the court, but also in ensuring the running of the government's supply chain.

In this study, it was aimed to examine the accounting records related to the incomes and expenses of the palace cuisine during The Mehmed Efendi Period (1088-1089). In the accounting records of the document, the one-year stock information of specific products was recognized on the basis of income and expense items. The balance of a variety of products from the previous period, as well as their quantity purchased during the relevant period and their aggregate amount were calculated. In the expenses account, the incomes related to the palace and hunting tax were calculated. In the records related to the rest of the document, the general account of Mehmed Efendi's incomes and expenses in the admiral cuisine was examined along with accounting records of a variety of products until the 28 Safer 1089-5 L 1089 month of the aforementioned year.

Keywords: History of Accounting, Matbah-ı Âmire, Ottoman Empire.

Jel Classification: M40, M41, H59.

1. GİRİŞ

Devletler gücünü iyi kurulmuş ekonomik sistemin varlığından ve bu ekonomik sistemin denetlenerek varlığını sürdürmesinden almaktadır. Muhasebe, tarih boyunca devletlerin ekonomiyi denetleme sistemlerinden biri olmuş ve etkin bir muhasebe sistemi ile devletin gücünü öncelikle mali olmak üzere birçok alanda arttırmıştır. Osmanlı Devleti'nin altı asır boyunca ve özellikle 300 yıllık bir dönemde güçlü bir devlet olarak var olması başarılı ekonomisi ve etkin bir muhasebe düzeninin varlığını göstermektedir. Osmanlı Devleti'nde mali açıdan devlet yapısının korunmasının; muhasebe hesaplarının tutulması, vergilerin tahsil edilmesi, maliyenin idaresi, askerlerin bilgilerinin ve maaşlarının kaydedilmesi ile sağlandığı bilinmektedir.

Osmanlı devletinde saray, padişahların yaşadığı yer ve devletin yönetildiği önemli bir merkez olmuştur. Aynı zamanda sosyal, kültürel ve idari bir merkez olan sarayın geniş bir nüfusa sahip olduğu bilinmektedir. Bu geniş hizmet alanı, Osmanlı saray mutfağının sunmuş olduğu yemek hizmetini, sarayın işleyen sistemini ve bütçesini önemli hale getirmiştir. Dolayısı ile Osmanlı saray mutfağının muhasebesi; ihtiyaçların tespit edilmesi, ürünlerin temin edilmesi ile mutfakta iâşe düzeninin sağlanması, alınan ürünlerin kaydı, yapılan harcamaların takibi, ürün stok durumu, mutfak masraflarının ve gelirlerinin takibi açısından oldukça önemli olmuştur.

Osmanlı mutfuğı ile ilgili literatürde farklı yaklaşımlarla çalışmaları tespit edilmiştir. Araştırmanın konusu, yöntemi ve amacı ile benzerlik gösteren çalışmalardan tespit edilenlerin bazıları devam eden sıralanmıştır.

Barkan (1963), çalışmasında Saray Mutfuğının 894-895 (1489-1490) yıllarına ait Muhasebe Bilonçosunu Türkiye fiyat tarihi açısından önemli bazı malzemelerin Saray mutfuğı için yapılan masraflarla karşılaştırılmasına imkân sağlaması açısından vesikaların imaret masraflarına ilişkin Muhasebe Cetvelleriyle yayınlanmasını amaçlamıştır. Çalışma sonucunda 894-895 yılları bilançosuna göre gelirler kısmının geçen yılın bakiyesinden, saray için satın alınan malzeme bakiyelerinden hazineден ödenen miktardan, bazı merkezlerdeki Hassa Eminlerine yapılan havalelerden ve lüzumsuz eşya ve malzemelerin satış bedelinden oluştuğı belirlenmiştir. Giderler hesabının ise saray mutfuğı için yapılan harcamalardan, masraf ve harçlıklardan oluştuğı; sonunda ise bakiye olarak akçenin kaldığını tespit edilmiştir.

Sak (2006), çalışmasında 18. yüzyılın ortalarında iki ayrı aya ait, Osmanlı sarayının meyve ve çiçek masraflarından oluşan iki listenin çözümlemesi amaçlamıştır. Listelerde bir ayda hergün saraya alınan meyve ve çiçek masrafları yer almaktadır. Çalışma sonucunda Osmanlı sarayına alınan meyve ve çiçeklerin masraf kayıtları birer aylık dönemler olarak düzenlendiğı, belgelerin üç kısımdan oluştuğı belirlenmiştir. Belgelerin birincisinde ay içerisinde saraya alınan meyve ve çiçeklerin günlük hesap dökümleri bir ay boyunca yapılarak saraya alınan meyve ve çiçek miktarı, bunların birim fiyatları ve hammaliyeleri ile kaydedildiğı tespit edilmiştir. Bu bölümün sonunda ise sarayın zuhurata bağılı olarak ortaya çıkan meyve ve çiçek masrafları, bunların hammaliyeleri ile taşıma ücretleri toplu olarak verilmiştir. Günlük mutad masraflar ile diğerk masraflar toplanarak kaydedilmiştir. Belgelerin üçüncü bölümünde hazinedar ağaya hitab edilerek o aya ait meyve ve çiçek masrafının ne kadar tuttuğı izah edildikten sonra bunun hazineден ödenerek masraf defterine kaydedilmesi gerektiğı tespit edilmiştir.

Öztürk (2012), çalışmasında Başbakanlık Osmanlı Arşivi'nde Maliyeden Müdevver Defterler Tasnifindeki 3375 numaralı defterin içerisindeki muhasebe icmal defteri, Trabzon ambarının muhasebesine dair belgeler içermekte olup araştırmaya konu olan muhasebe icmal kaydına dayanarak Trabzon ambarının ilgili dönemdeki muhasebe kayıtlarını açıklamayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda Trabzon ambarında hem nakdî hem de aynî muhasebe işlemleri kaydedildiğı ve çeşitli kaynaklardan gelir olarak desteklenen ve finanse edilen Trabzon ambarı, tüm bu gelirlerini sorunlulukları kapsamında belirlenen yerlere harcadığını tespit edilmiştir. Yapılan muhasebe değerlendirmesinde ise hesapların gelir ve gider dengesinin sağlanamadığı ve düzensiz bir kayıt usulü ile keyfî giderlerin yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Oğuz (2018), çalışmasında Başbakanlık Osmanlı Arşivi'nde bulunan HH-d-17703 nolu deftere yer alan 1681 yılının yaz aylarına ait 1 aylık saray mutfuğına alınan sebze ve meyve listelerinin kilo ve fiyatları ile ilgili bilgi vermeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda Matbah-ı Âmire'ye alınan sebze ve meyvenin 1 aylık dökümleri incelendiğinde sebze ve meyvesi alımlarının her gün temininin yapılarak mutfuğına teslim edildiğı, sarayın dengeli beslenme konusunda özen gösterildiğı ve 17. yüzyılın son yarısında mutfaklar için tedarik edilecek olan sebze ve meyvelerin belirlenerek bunlara dair kayıtlar hakkında bilgi verilmiştir.

Bekçi, Apalı ve Köse (2021), çalışmalarında Başbakanlık Osmanlı Arşivlerinden elde edilen Bucak Sancağı'nın 1280 tarihli masarifat defterinin tahlil edilmesini amaçlamışlardır. Çalışmada kullanılan defter, Bucak Sancağının merkez ve bazı kazalarının Ağustos, Eylül, Ekim ve Kasım aylarına ait masraflarının muhasebe kayıtlarını kapsamaktadır. Çalışma sonucunda giderlerin ilgili aylarda kaydedilerek dönemsellik kavramının kullanıldığı, masarifat defterinde askeri, idari ve çeşitli giderlerin kayıt altına alındığı, belgede açıklamalara yer verildiği tespit edilmiş ve belge çözümlemesinde muhasebenin temel kavramlarından, tam açıklama, dönemsellik, para ile ifade etme kavramlarına uygunluğu ortaya konulmuştur.

Abdioğlu ve Çakır (2021), çalışmalarında Devlet Arşivleri Başkanlığı, Osmanlı Arşivinden sağlanan “*Konrapa Enhari Muhasebe Defteri*” başlıklı belgelerin transkripsiyonu gerçekleştirilerek Osmanlı Devleti'nde çeltik tarımı yeni fethedilen bölgelerde, özel düzenlemeler çerçevesinde ve öncelikle saray mutfağı özelinde muhasebe işlemlerinin çözümlenmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda Osmanlı Devleti'nde çeltiğin tarımsal ekonominin gelişimine katkıları olduğu belirlenmiştir. Arşiv belgesinde çeltik tarımına ilişkin muhasebe kayıtlarının siyakat hattı ve merdiven kayıt yöntemi ile yazıldığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

İncelenen literatür kapsamında çalışmanın konusunu ve amacını oluşturan saray mutfak giderleriyle ilgili çok fazla bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışmanın literatüre Başmuhasebe Matbah-ı Amire Eminliği Kalemi Defterlerinin çözümlemesinin muhasebe tarihi açısından katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışma, Mehmed Efendi zamanının saray mutfağının gelir ve giderlerinin (1088) muhasebe kayıtlarının incelenmesine dayanmaktadır. Çalışmada öncelikle çalışmanın amaç, konu ve yöntemine benzer çalışmalardan örnekler verilecek, sonrasında ise Başbakanlık Osmanlı Arşivlerinden elde edilen D.Bşm.MTE.D 10533 nolu belgenin transripsiyonu yapılarak elde edilen bulgulardan bahsedilecektir.

2. OSMANLI DEVLETİNDE MALİ TEŞKİLAT ve MATBAH- AMİRE TEŞKİLATI

Osmanlı İmparatorluğu'nda mali yönetim, Padişah'tan başlayan Sadrazamı, Başdefterdar'ı ve Başdefterdara bağlı defterdarları içine alan bir üst yapıya sahiptir. Bu görevlilerin mali işlemlerinde kayıt ve hesapların doğruluğundan sorumlu oldukları anlaşılmaktadır. Yine bu unvanlara sahip olanların, zaman zaman işleri en iyi bilen üst kademe yöneticiler olarak denetim işleri ile de meşgul oldukları bilinmektedir. Bu örgüt, denetim ve soruşturma işlerinde üst düzey bağımsız denetim örgütüdür.

Başdefterdar, hazine ile ilgili görevlerini padişah adına yürütürdü. Defterdarın divan üyesi olarak hazineye girecek her türlü tahsilattan bilgisinin olması gerekirdi. Her türlü devlet malının alınıp satılması defterdarın görevidir ve yılda bir kere defterdar padişahın huzurunda devlet gelir ve giderleri gösteren rapor sunardı. Defterdar, sadece gelir ve gider takibini yapan bir görevli değil, Osmanlı bütçesini de belirleyen memurdur. Fatih Kanunnâmesi de defterdarın görevini tanımlamıştır. Defterdar, mali işlerin yöneticisi olarak hazinenin gelir ve

giderinden haberdardır. Hazinesinin yetkili ve sorumlu memuru başdefterdardır (Ortaylı, 1979: 159).

Osmanlı Devletinin mali teşkilatı incelendiğinde Abbasilerin izleri görülmektedir. Bunun yanında mali teşkilatlanmada Selçuklular döneminin önemli etkileri bulunmaktadır. I. Murad devrinde mali teşkilat özellikle de tımar sistemi etrafında yapılanmıştır. Daha sonra Yıldırım Bayezid döneminde yeni birtakım vergilerle hazinedarın devlet teşkilatlarındaki yerini alması sağlanmıştır. I. Mehmed (1413-1421) ve II. Murad (1421-1451) dönemlerinde ise tımar sistemi, örfi vergiler ve tahrir defterleri ile mali sistemin temelleri atılmıştır. Fatih Sultan Mehmed döneminde devşirme sistemi ile mali yapı ve mali bürokraside köklü değişiklikler yapılmıştır (Tabakoğlu, 2016: 236).

Osmanlı Devleti merkez teşkilatı sistemi içerisinde Dîvân-ı Hümâyûn'dan sonra en önemli kurumun, ekonomik ve mali gücün devletin en önemli unsuru olması sebebiyle, başında defterdarların bulunduğu Defterdarlık olduğu belirtilmektedir (Günalan, 2010: 17). Merkezi İstanbul'da yer alan Osmanlı mali idaresi “*Bab-ı Defteri*” veya “*Defterdar Kapısı*” olarak adlandırılmakta ve devletin tüm mali sisteminde asıl yönetici ve yetkili mercii olarak görev yapmıştır (Öner, 2005: 186-187).

Osmanlı devletinde ekonomik sistemin denetleme birimi olan defterdarlık bu dönemdeki maliye bakanının Osmanlı İmparatorluğu'ndaki karşılığıdır. Osmanlı İmparatorluğu'ndaki yapılanmasında defterdarlık kurumunun ilk kuruluş zamanı hakkında bilgi bulunmamaktadır (Mert, 2020: 196). Fakat Osmanlı Devleti'nde defterdarlık tanımının I. Murad döneminden bu yana kullanıldığı düşünülmektedir. Çünkü mali teşkilatlanma ve bütçe düzenlemeleri bu dönemde gerçekleşmiştir. Defterdar ifadesi açık olarak II. Murad zamanında görülmektedir. Defterdarlar, padişahın mülkünün mutlak vekili olarak tanımlanmıştır. Maliye teşkilatında başlarda bir defterdar bulunurken, devletin büyümesi ve toprakların genişlemesiyle birlikte Rumeli'de malî işlere bakması için defterdar görevlendirilmiştir. Mali işlere bakan bu kişiye “*Rumeli Defterdarı*”, “*Şikk-ı evvel defterdarı*” veya “*başdefterdar*” denilmiştir. Başdefterdardan sonra Anadolu'da malî işlerin yürütülmesi için Anadolu defterdarlığı da kurulmuştur (Halaçoğlu, 1991: 62-65).

Osmanlı devlet teşkilatında mali işleri yürüten üst kuruluş olarak Defterdarın görevlerinin tanımlanması ve belirlenmesi, Fatih Sultan Mehmed (1451-1481) zamanında yürürlüğe konulan Kanunname-i Ali Osmani'de yapılmıştır (Güvemli, 2000: 127).

Fatih kanunnamesine göre;

- Defterdar Padişahın mülkünün vekilidir, cümle malının nazırı olup baş defterdarın izni olmadan hazineye bir akçe ne dâhil ve ne de hariç olur.
- Hazine ve defterhane defterdarın huzurunda açılır ve kapanır.
- Senede bir kere defterdarlar padişaha gelir ve gider durumu hakkında bilgi sunarlar. Vezirler ve kadıaskerler gibi padişaha arz için arz odasına girebilirler (Öner, 2001: 171).

Osmanlı Devleti'nde maliye temsil yetkilisine Başdefterdar denmiştir; fetihlerin artması, ülke sınırlarının büyümesi ile defterdarın sayısı üçe kadar çıkmıştır. Fakat XVII. yüzyıldan

itibaren esas iş Rumeli Defterdarı olan başdefterdarın sorumluluğuna verilmiştir. Başdefterdar, mali işler hakkında padişah adına tuğralı ferman yazmak ve göndermek yetkisine sahiptir. Defterdarlar, Divan-ı Hümayun denilen vekiller meclisine dahildir (Uzunçarşılı, 1988: 331).

Tanzimat öncesi dönemde devletin esas hazinesi başdefterdarın idaresinde ve sorumluluğundadır. Hazinesin gelir ve giderinin hesap kayıtlarını tutmak, devletin gelirlerini toplamak ve giderlerini yapmak, merkez ile eyaletlerin (taşranın) gelir, gider, nakit ve mahsup işlemlerini sağlamak, devletin senelik gelir ve giderlerini dengelemek, gelir ve gider dengesini sağlamak için gerekli tedbirleri almak ve ilgili yılın kesin hesaplarını çıkarmak üzere başdefterdarlığa bağlı birimler (kalemler) kurulmuştur. Kurulan bu maliye birimlerinin tamamına “Bab-ı Defteri” denmiştir (Öner, 2001: 169).

Osmanlı’nın devlet teşkilatının, aydınlatılması zor bir sisteme sahip olduğu düşünülmektedir. Defterdarların sorumlu olduğu maliye teşkilatı, mali idaresi ve devletin diğer kurumları Tanzimat dönemine kadar bazı noktalar dışında sürekli değişim içinde olan bir teşkilatlanma sistemine sahip olmuştur. Osmanlı mali yapısının değişikliklere açık olmasının en önemli nedeni ise, bu alanın şer’i birkaç vergi dışında, büyük ölçüde şeriat dışı olmasıdır (Üçok, vd., 1999: 203).

Defterdarlar, kendi sorumluluk alanlarındaki mali konularla ilgili şikâyetleri Defterdar Kapısı (Bâb-ı Defter) ‘nda oluşturulan divanlarda dinleyerek gerekli mali hükmü vermiştir. 17. yüzyıldan itibaren başdefterdara bütün maliye hükümlerini kuyruklu imza koyma hakkı verilmiştir (Uzunçarşılı, 1988: 329).

Osmanlı Devleti’nde Defterdarlığın bütün bu faaliyetleri sonucu XV. yüzyıldan XIX. Yüzyıla kadar büyük bir arşiv oluşmuştur. Divan-ı hümayun toplantılarının haftada dört gün olarak devam ettiği dönemlerde defterdarlığa ait tüm kayıtlar, defterler, senetler, gelir ve gider cetvelleri maliye hazinesinde saklanmaktaydı. Burada eyaletlerden gelen hesaplar sıra ile ayrı ayrı dolaplara yerleştirilip her dolabın üzerine hesapların ait oldukları eyaletlerin isimleri yazılarak arşivlenirdi (Uzunçarşılı, 1988: 334).

Osmanlı Devleti’nin Klasik Dönem olarak nitelendirilen 300 yıl (1299-1600) boyunca devletin ekonomiyi yönetmesi, yürütmesi ve mali kontrolü kendinde tutması muhasebe sürecinin etkinliğinin ortaya koyan başarı göstergesidir. Muhasebe ve muhasebeci kavramları bu dönemde çok sık kullanılmış ve muhasebenin devletin geçmişten gelen karmaşık yapısı içerisine serpiştirilmiş, dinamik ve etkin bir sistem olarak var olduğunu göstermektedir (Bülbül, 1999: 152).

Osmanlı Devleti’nin mutfak yapılanmasına “*devlete ait mutfak*” anlamında “*Matbah-ı Âmire*” denilmektedir. Arapça tabh (pişirmek) fiilinden gelen Matbah kelimesi “pişirme işleminin yapıldığı yer” anlamına gelmektedir. Âmire ise resmî bir sıfatı ifade etmiştir ve bu ifade Osmanlı saray teşkilâtında önemli bir kurumun ismini oluşturmuştur (Bilgin, 2003: 115).

Osmanlı İmparatorluğu’nda maliye sisteminin oldukça karmaşık ve sistematik bir yapısı bulunur. Bu yapı içinde Osmanlı merkezi yönetimi tarafından saray iâşesinin temin edilmesi için görevlendirilen kurum Matbah-ı Âmire’dir. Matbah’ın başındaki kişi olan Matbah Emni devletin diğer kurumları ile bu sistemin sorunsuz işlemesi için çalışmaktadır. Saray mutfaklarının iâşesinin sağlanmasından sorumlu olan Matbah Emni tarafından mutfaktaki

ihtiyaçların tespiti yapılarak belirlenen ihtiyaçların gerek devlet tarafından belirlenen ocaklıklardan gerekse pazarlardan teminini sağlanmaktadır. Bu süreçte matbah emini yönetim tarafından çeşitli emirlerle hem finansal hem de uygulamada desteklenerek kendisine bağlı kilerler ile sarayın ihtiyacı olan ürünleri tedarik ederek bu ürünleri saklamaktadır (Goody, 2013:130).

Kuruluş döneminde Osmanlı saraylarında Matbah-ı Amire teşkilatı mevcut değildir. Matbah-ı Amire Emanetinin kesin kuruluş tarihi bilinmemektedir. Mutfak bütçeleri, eminlerin genel olarak bir yıllık çalışma döneminde oluşan harcamaları göstermek için düzenledikleri hesap bilançolarıdır. Matbah-ı Amire bütçeleri genel olarak ay yılına göre düzenlenen bütçelerdir. Muhasebe dönemi eminin görevdeki süresini kapsamaktadır bu nedenle kurumun mali durumunu yansıtmaz ama mutfak gelir ve giderlerini gösterdikleri için kurum bütçesi olarak nitelendirilebilir. Mutfak bütçeleri temel gelir ve giderler olmak üzere ikiye ayrılır. Gelirler bir önceki yıldan kalan “*an-bakiyye-i sene-i maziyye*” ile hazine teslimleri ve bazı muhasebelerde görülen ve kuruma ait malların satışından elde edilen gelirlerin yer aldığı bölümlerden oluşmaktadır (Barkan, 1979: 88-103). Giderler ise erzak alımı için yapılan harcamalar, diğer çeşitli malzeme giderleri, sefer mutfak harcamaları, askerlere ödenen nakit, padişah sadakaları ve çeşitli hizmetlere ödenen ücretler, elçilere saray mutfakından tahsis edilen gelirler sayılabilir (Berksan, 2005: 108).

Saray mutfakının satın alma, masraf, kiler, maaş gelir-gider ve ihracat defterleri bulunur ve mutfak giren her malın günlük, aylık ve senelik kayıtları tutulurdu. Mutfak Emni bu görevleri yerine getirirdi ve görevinden ayrıldığında yerine gelen Emin’e işleri devreder ve defteri kapatırdı (Baykal, 1953: 16).

Matbah-ı âmire hâcegân rütbesinde olan bir emni tarafından yönetilirdi. Emin kurumun gelir ve giderlerini takip etmek, mutfakların erzak ihtiyacının karşılanmasını ve erzağın dağıtımını sağlamak ve yılsonunda kurumların hesabını çıkarmakla yükümlüydü. Eminler bazan in’âm ve sadaka verilmesi gibi farklı işlerle de görevlendirilirdi. Eminlerin mutfak personelinin idaresiyle ilgili yetkileri olmasına rağmen tayinler için arz verme yetkisi kilercibaşıya aitti ve bu usul Fâtih Sultan Mehmed zamanında (1451-1481) kanunlaşmıştı (Özcan, 2011: 33-34)

Matbah-ı Âmire Emaneti malî açıdan Başmuhasebe Kalemi’ne bağlıydı. Dolayısıyla defterdarın denetim alanına giren kurumların ihtiyaçları başdefterdara bildirilir, onun emriyle gerekli hükümler bu kalemden yazılırdı. Nakit ihtiyaçları dış hazineden veya hazine gelirinin sağlandığı işletmelerden mahsûp edilerek karşılanırdı. Bu durum XIX. yüzyılın ortalarına kadar devam etmiştir. 26 Nisan 1838 tarihinde yapılan düzenlemeyle Matbah-ı Âmire Emaneti müdürlük haline getirilmiş ve darphâneye bağlanmıştır. Matbah-ı Âmire Müdürlüğü Cumhuriyet’in kuruluşuyla birlikte ortadan kalkmıştır (Bilgin, 2003: 117-119).

3. BULGULAR (D.BŞM.MTE.D 10533 NOLU BELGENİN TRANSKRİPSİYONU)

Mehmed Efendi zamanının saray mutfağının gelir ve giderlerinin (1088-1089) değişiminin muhasebe özeti;

*Fi'l-asl dâhil-i kılar-ı âmire fi sene-i
kâmile
Sükker (Şeker)
Kıyye
38499 an bakıyye-i emin-i sabık
38220 irsaliye gayr-ez (...) -i Kafes?
27278 el-mübayaat
103997*

*Minha el-masarif der sene-i mezbûr
Sükker (şeker)
Kıyye
45383 der Âsitâne
07558,5 der şikar-ı vâlide sultân
52941,5*

El-bakiyye fi sene-i atıyye mevcûd sükker, 51455,5 kıyye

Belgede ilk olarak saray mutfağında kullanılan şeker miktarı açıklamasıyla 38.499 kıyye önceki dönem kalan, 38.220 kıyye malzemelerin listesi, 27.278 kıyye satın alınan olarak kaydedildikten sonra toplam alınarak 103.997 kıyyelik bir kayıt bulunmaktadır. Adı geçen yılda gider hesabı açıklamasıyla 45.383 kıyye saraya ait olan, 7.558,5 kıyye der şikar-ı vâlide sultan kayıt yapılarak toplamda 52.941,5 kıyye açıklaması yapılmıştır.

*Fi'l-asl
Revgan-ı sâde
Kıyye
038229 an bakıyye-i emin-i sabık
178768,5 el-mübayaat ma'a
216997,5*

*Minha el-masarif
Revgan-ı Sâde
Kıyye
126221,5 der Asitâne
015622 der şikar
141743,5*

***El-bakiyye be-sene-i atıyye
Revgan-ı sâde kıyye 75654.***

Belgedeki bu kayıta saray mutfağında kullanılan sade yağ açıklamasıyla önceki dönemden kalan 38.229 kıyye, ticaret ile satın alınan ise 17.8768,5 kıyye olarak kaydedildikten sonra toplam tutar 216.997,5 olarak kayıt altına alınmıştır. Adı geçen yılda giderler hesabı açıklamasıyla 126.221,5 kıyye saraya ait olan, 15.622 avlanma vergisi olarak kayıt yapılarak toplamda 14.1743,5 kıyye kaydedilmiştir. Son olarak gelecek yıllara 75.654 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl**Erz***Keyl (Kile)**02657,5 an bakıyye-i emin-i sabık**43290 an irsaliye-i Mısır**32183 el-mübâya 'at ma'a**69130,5**Minha el-masarif**Erz**Keyl**32408 der Asitâne**03929,5 der şıkar**36337,5****El-bakiye be-sene-i atıyye******Erz keyl 32793***

Devam eden bu kayıta mısır miktarı açıklamasıyla 2.657,5 kıyye önceki dönemden kalan, 43.290 mısır irsaliyesi, 32.183 kıyye ticaret ile satın alınan olarak kaydedildikten sonra toplam alınarak 69.130,5 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabı açıklamasıyla 32408 kıyye saraya ait olan, 3.929,5 kıyye avlanma vergisi kaydı ile toplam 36.337,5 kıyye gider kaydedilmiştir. Gelecek yıllara devreden mısır bakiyesi 32.793 kıyye açıklaması yapılmıştır.

*Fi'l-asl der sene-i mezbûr**Asel**Kıyye.**01863 an bakıyye-i emin-i sâbık**15106 eflak ma'a sofracıyan**37179,5 iştirâ ma'a kara amed**54148,5**01845 reft-i varna an kara**52303,5**Minha el-masarif**Asel**Kıyye**20773,5 der Asitâne**02946 der şıkar**23719,5****El-bakiyye be-sene-i atıyye******Asel, kıyye 28586***

Yukarıdaki kayıta adı geçen yılda bal miktarı 1863 kıyye eski maliye görevlisinin kalan bakiyesi olarak kaydedilmiş, 15.106 kıyye eflak ma'a sofracıyan olarak kayıt altına alınmış ve 37.179,5 kıyye borç ile satın alınma hesabı eklenerek 54.148,5 kıyye toplam tutar olarak kaydedilmiştir. Giderler hesabı açıklamasıyla 20.773,5 kıyye Saraya ait, 2.946 avlanma vergisi kaydı yapıldıktan sonra toplam alınarak 23.719,5 kıyye gider kaydedilmiştir. Gelecek yıllara devreden 28.586 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asıl
Fülfül
Kıyye
 484 an bakıyye-i [boşluk]
 736 an irsaliye-i [boşluk]
491 el-mübayaat
 1711

Minha el-masarif
Fülfül
Kıyye
 1015.5 Der Asitâne
0248 şıkar ma'a bihar?
 1263,5

El-bakıyye be-sene-i atıyye
Fülfül kıyye 447.5

Yukarıdaki muhasebe kaydında karabiber açıklamasıyla 484 kıyye kalan bakiyesi, 736 kıyye irsaliye ve 491 satın alım olarak kaydedilmiş ve sonra toplam alınarak 1.711 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabında karabiber açıklamasıyla 1.015,5 kıyye Saraya ait, 248 kıyye karabiber ve hasat ile ilgili masraflar olarak kaydedildikten sonra toplam alınarak 1.263,5 kıyye masraf olarak kaydedilmiştir. Gelecek yıllara devreden karabiber bakiyesi 447,5 kıyye olarak kaydı yapılmıştır.

Fi'l-asıl
Darçın ma'a Zencebil
Kıyye
 687 an bakıyye
 878 an irsaliye
772,5 el-mübayaat ma'a [boşluk]
 2337,5

Minha el-masarif
Darçın ma'a [boşluk]
Kıyye
 1064

El-bakıyye be sene-i atıyye
Darçın kıyye 1274,5

Devam eden diğer bir kayıta tarçın ve zencefil açıklamasıyla 687 kıyye kalan bakiye, 878 kıyye irsaliye, 772,5 kıyye ile satın alma kaydedilerek toplamaları alınmıştır. Toplamda 2.337,5 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabı açıklamasıyla tarçın ile (boşluk) 1.064 kıyye gider olarak kaydedilmiştir. Son olarak gelecek yılın bakiyesi tarçın kıyye 1.274,5 kaydı yapılmıştır.

Fi'l-asl an 28 S. sene 89 ila 5 L. sene 89*Revğan-ı zeyt ma'a [boşluk]**Kıyye**16535,5 ber müceb-i çiftlik**Minha el-masarif an 28 S. sene 1089**ila 5 L. sene 1089**Revğan-ı Zeyt**Kıyye**10591 der Asitane**04168,5 der şikar**14659,5***El-bakıyye be-sene-i atıyye*****Revğan-ı sade ma'a zeyt******Kıyye 4776***

Belgedeki bu muhasebe kaydında belirtilen tarihler; 28 Safer 1089 ile 5 Recep 1089 'a kadar olan bir zaman dilimini ifade etmektedir. Belgede açıklamasıyla 16.535,5 kıyye çiftlik gelirleriyle beraber kaydedilmiştir. Giderler hesabı 28 S. sene 1089 ile 5 L. sene 1089 başlangıcı arasındaki dönem zeytinyağı 10.591 kıyye Saraya ait gider, 4.168,5 kıyye avlanma vergisi kaydı yapılarak toplam 14.659,5 kıyye kaydedilmiştir. Gelecek yılın bakiyesi Sade zeytinyağı geliri ile 4.776 kıyye olarak kaydedilmiştir.

Fi'l-asl*Mevizan**Kıyye**13286 sürh an bakkal**04518 sürh an serbazari**15984,5 siyah an bakkal**33788,5 der çiftlik an 28 S. ila**[boşluk]**Minha el -masarif fi't-tarih**Mevizan**Kıyye**22829 der Asitane**06398 der Şikar**29227***El-bakıyye be-sene-i atıyye*****Mevizan, kıyye 4561***

Belgede kaydı yapılan mevizan açıklamasıyla 13.286 kıyye bakkalda satılan beyaz, 4.518 kıyye pazarda satılan beyaz, 15.984 kıyye bakkalda satılan siyah olarak kaydedilerek toplamda açıklamasıyla 33.788,5 kıyye çiftlikte 28 S. ile (boşluk) kayıt bulunmaktadır. Giderler hesabında mevizan açıklamasıyla 22.829 kıyye Saraya ait, 6398 kıyye avlanma vergisi kaydı yapılarak toplamda 29.227 kıyye kaydedilmiştir. Gelecek yılın mevizan bakiyesi 4.561 kıyye olarak kaydedilmiştir.

Fi'l-asl

*İncir ma 'a zerdalü ve emrudcuk
Kıyye 4094 der çiftlik?*

Minha el-masarif an 28 S. ila 5 L.

sene 89

Kıyye

1850 der Asitâne

0832 Şikar

2682

El-bakıyye-i sene-i atıyye

Kıyye 412

Belgedeki kayıta çiftlikte incir, erik ve armut miktarı toplamda 4.094 kıyye olarak kaydedilmiştir. Giderler hesabı 28 S. ila 5 L. sene 89 arasında 1.850 kıyye Saraya ait, 832 kıyye avlanma vergisi gideri toplamda 2.682 kıyye gider kaydedilmiştir. Son olarak gelecek yılın bakiyesi 412 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fil-asl fi sene-i kâmile

Badam

Kıyye

3467.5

Minha el-masarif fi sene-i kâmile

Badam

Kıyye

2049 Der Asitâne

0669.5 şikar

2718,5

El-bakıyye be sene-i atıyye

Kıyye 749

Belgedeki bu kayıta bir yıla ait badem 3.467,5 kıyye olarak kaydedilmiştir. Bir yıllık giderler hesabında badem 2.049 kıyye Saraya ait gider ve 669,5 kıyye avlanma vergisi kaydı yapılarak toplamda 2.718,5 kıyye kaydedilmiştir. Gelecek yılın bakiyesi 749 kıyye açıklaması yapılmıştır.

***Fi'l-asl an 28 S. sene 1089 ila 5 L.
sene 1089
Gendüm-ı Kûfte***

*Keyl
1249,5 der çiftlik*

*Minha fi't-târih
Gendüm
Keyl
856 der Asitâne
267 şıkar
1132*

***El-bakıyye be-sene-i atıyye
Keyl 226***

Bu kayıta gerçekte 28 S. sene 1089 ila 5 L. sene 1089 arasında et stoğu 1.249,5 keyl çiftlikte açıklamasıyla kaydedilmiştir. Giderler hesabında ise et 856 keyl Saraya ait gider ve 267 avlanma vergisi olarak kaydedilerek 1.132 keyl toplam olarak kaydedilmiştir. Kayıta gelecek yılın bakiyesi 226 keyl açıklaması yapılmıştır.

***Fi'l-asl an 28 S. sene 89 ila 5 L. sene
1089***

*Nişasta
Kıyye
9542*

*Minha e'l-masarif fi't-târih
Nişasta
Kıyye
5783.5 der Asitâne
2761 şıkar
8544.5*

***El-bakıyye be-sene-i atıyye
Kıyye 998***

Yapılan bu muhasebe hesapları gerçekte 28 S. sene 89 ila 5 L. sene 1089 arasında nişasta 9.542 kıyye olarak kaydedilmiştir. Belirtilen tarihlerde nişasta giderler hesabı açıklamasıyla 5.783,5 kıyye Saraya ait ve 2761 kıyye avlanma vergisi kaydı yapılmıştır toplamda 8.544,5 kıyye kaydedilmiştir. Son olarak gelecek yılın bakiyesi 998 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl fi sene-i kâmile*Ab-ı Verd**Kıyye*

4675

*Minha el-masarif**Kıyye*

1356 der Asitane

0408 şikar

1764

El-bakıyye be-sene-i atıyye***Kıyye 2911***

Belgedeki bu kayıta tam bir yıl boyunca gerçekleşen durum su dağıtımı 4675 kıyye olarak kaydedilmiştir. Giderler hesabı açıklamasıyla birlikte 1.356 kıyye Saraya ait gider ve 408 kıyye avlanma vergisi kaydı yapılarak toplamda 1.764 kıyye olarak kaydedilmiştir. Belgede gelecek yılın bakiyesi 2.911 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl fi sene-i kâmile*Kalay**Kıyye*

1159 an bakıyye

0599 el-mübayaat

1758

*Minha el-masarif**Kıyye*

1531.5 der Asitâne

0178 der şikar

El-bakıyye be-sene-i atıyye***Kıyye*****49**

Belgede devam eden bu kayıta tam bir yıl içinde gerçekleşen durum açıklamasıyla kalay 1.159 kıyye bakiye ve 599 kıyye satın almalar açıklamasıyla kaydedilmiştir. Toplamda 1.758 kıyye kaydı yapılmıştır. Giderler hesabı açıklamasıyla 1.531,5 kıyye Saraya ait gider ve 178 kıyye avlanma vergisi olarak kaydedilmiştir. Sonrasında gelecek yılın bakiyesi 49 kıyye açıklaması yapılmıştır.

*An seffine-i Ramazan kapudan Vadi-i Foça?**Sükker**Kıyye*

2320	kafes?	21	fi 110
2392	(...)	23	fi 104
<u>1584</u>	<u>(...)</u>	<u>16</u>	<u>fi 99</u>
6296		60	

İcmal-i sûret-i muhâsebe-i îrâd ve masarif-i kılar-ı Asitâne der zaman-ı Mehmed Efendi emin-i matbah-ı âmire der sene-i mezbûr an 6 L. sene 1089 ila 8 Receb sene 1090

Foça Vadisi'nin deniz kuvvetlerinin komutanın Ramazan seferi?

Şeker

Kıyye

2320	kafes?	21	fi 110
2392	(...)	23	fi 104
<u>1584</u>	<u>(...)</u>	<u>16</u>	<u>fi 99</u>
6296		60	

Mehmed Efendi'nin 6 Zilhicce 1089 ile 8. Receb ayı 1090 yılına kadar amiral matbahında genel gelir ve harcamaların hesabı

*Fi'l-asl**Sükker**Kıyye**51455.5 an bakıyye-i sene-i sâbık**28561 el-mübayaat ma'a**33779 an irsaliye gayr-ez Kemer**112795.5**000260 mizanlık-ı m.**112535,5**Minha el-masarif**Sükker**42294 ber müceb-i hesabiye mande**00493,5 ziyâde-i defter-i hod**42786,5**06296 makbûz-ı vekilharç der (...)**49082,5****El-bakıyye be-sene-i atıyye******Kıyye******63453***

Belgedeki kayıta belirtilen tarihler arasında açıklamasıyla gerçekte şeker 51.455,5 kıyye geçen yılın bakiyesi, 28.561 kıyye satın alma, 33.779 Kemer dışındaki sevkiyat kaydedilerek ve toplamda 112.795,5 kıyye kaydedilmiştir. Alınan toplamdan 260 kıyye mizan hesabı kaydı düşülerek 112.535,5 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabında şeker açıklamasıyla 42.294 kıyye hesap defterine uygun olarak, 493,5 kıyye defter-ı hoda fazlası, toplam kayıt 42.786,5 kıyye olarak yapılmıştır. Gider hesabına 6296 vekilharcın alındısı eklenerek toplamda 49.082,5 kıyye kaydedilmiştir. Son olarak kayıta gelecek yılın bakiyesi 63.453 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl*Erz**Keyl**32793 an bakıyye-i sene-i sabık**21627 el-mübayaat maa**19352.5 an irsaliye**73772.5**00501 mizanlık-ı m**73271.5**Minha el-masarif**Erz**Keyl.**28798.5 ber muceb-i hesabiye mande**00450 ziyade-i defter-i hod**30248,,5**04204.5 (....) an irsaliye**34453****El-bakıyye be-sene-i atiyye******Keyl 488418***

Belgedeki devam eden kayıttaki erzak miktarı açıklamasıyla 32793 keyl geçen yılın bakiyesi olarak, 21.627 keyl satın alma, 19352,5 irsaliye kaydı yapıldıktan sonra toplam alınarak 73.772,5 keyl kaydı bulunmaktadır. Toplamdan 501 mizan hesabı düşülerek 73.271,5 keyl kaydedilmiştir. Giderler hesabında erzak açıklamasıyla birlikte 28.798,5 keyl hesap defterine uygun olarak, 450 keyl defter-ı hoda fazlası olarak kaydedilerek toplamda 30.248,5 kıyye kaydedilmiştir. Bu miktara 4.204,5 keyl (...) irsaliye eklenerek toplamda 34.453 keyl kaydedilmiştir. Son olarak gelecek yılın bakiyesi 488.418 keyl açıklaması yapılmıştır.

*Fi'l-asl**Revgan-ı sade**Kıyye**75154 an bakıyye**70168 el-mübayaat maa**145322**001175 mizanlık-ı m.**144147**Minha el-masarif**Revgan-ı sade**Kıyye**107361 ber muceb-i hesabiyye mande**005443 ziyade-i defter-i hod**112804****El-bakıyye be-sene-i atiyye******kıyye******31343***

Belgedeki bir diğer kayıttaki sadeyağ açıklamasıyla gerçekte 75.154 kıyye bakiye, 70.168 kıyye satın alma olarak kaydedilerek toplamda 145322 kıyye kayıt bulunmaktadır. 1175 keyl mizan hesabı düşülerek 144.147 olarak kayıt yapılmıştır. Giderler hesabı sadeyağ açıklamasıyla

107.361 kıyye hesap defterine uygun olarak, 5443 defter-ı hoda fazlası kaydı yapılarak toplamda 112.804 kıyye kaydedilmiştir. Kayıt sonunda gelecek yılın bakiyesi 31.343 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl

Asel

Kıyye

28586 an bakıyye

15000 eflak

01715 mübayaat

45301

Minha el-masarif

Asel

Kıyye

19543.5 ber muceb-i hesabiye mande

El-bakıyye be-sene-i atıyye

Kıyye

025758

Yapılan bu muhasebe kaydında bal açıklamasıyla 28.586 kıyye bakiye, 15.000 Eflak, 1.715 Satın olma olarak kaydedilerek toplamda 45.301 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabı bal miktarı açıklamasıyla 19.543,5 kıyye hesap defterine uygun olarak kayıt altına alınmıştır. Son olarak gelecek yılın bakiyesi 25.758 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl

Fülfül

Kıyye

447.5 an bakıyye

1026 el-mübayaat

0531 irsaliye

2004.5

Minha el-masarif

Fülfül

Kıyye

653 ber muceb-i hesabiye mande.

El-bakıyye be-sene-i atıyye

Kıyye

1351.5

Yukarıdaki kayıtlı hesaplarda açıklamasıyla gerçekte karabiber 447,5 kıyye bakiye, 1.026 kıyye satın alma, 531 kıyye irsaliye kayıt yapılmış ve toplam alınarak 2.004,5 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabında karabiber açıklamasıyla 653 kıyye hesap defterine uygun olarak kaydı yapılmıştır. Gelecek yılın bakiyesi 1.351.5 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl
Darçın maa zencebil
 Kıyye
 1274.5 an bakıyye
 0315 an Mısır
0320 el-mübayaat
 1909.5

Minha el-masarif
 Bahar
 kıyye
 0887 ber mucceb-i hesabiye mande

El-bakıyye be-sene-i atıyye
Kıyye
1022.5

Belgedeki kayıta açıklamasıyla tarçın ve zencefil 1.274,5 kıyye bakiye, 315 Mısır'dan, 320 satın alma kaydı yapılmış ve toplam alınarak 1.909,5 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabı bahar 887 kıyye hesap defterine uygun olarak açıklaması yapılarak kaydedilmiştir. Gelecek yılın bakiyesi olarak 1.022,5 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl
Revgan-ı Zeyt ma'a
 Kıyye
 01776 an bakıyye
15021,5 der çiftlik ma'a
 16797,5

Minha el-masarif
 Revgan-ı zeyt ma'a
 Kıyye
 12612 ber müceb-i hesabiye mande

El-bakıyye be-sene-i atıyye
Kıyye 4185.5

Devam eden kayıta zeytinyağının miktarı açıklamasıyla gerçekte 1.776 kıyye bakiye, 15.021,5 kıyye çiftlik tarafından olarak kaydedilmiş ve toplam alınarak 16.797,5 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabı zeytinyağının açıklamasıyla 12.612 kıyye hesap defterine uygun olarak kaydedilmiştir. Gelecek yılın bakiyesi 4.185,5 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl
Mevizan
Kıyye
04570 an bakıyye
35687 der çiftlik ma'a
40258

Minha el-masarif
Mevizan
Kıyye
29030 ber müceb-i hesabiye mande.

El-bakıyye be-sene-i atıyye
Kıyye
11227

Bu kayıta Mevizan açıklamasıyla gerçekte 4.570 kıyye bakiye, 35.687 çiftlik tarafından kaydı yapılmış ve toplamda 40.258 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabı Mevizan açıklamasıyla 29.030 Hesap defterine uygun olarak kaydı yapılmıştır. Gelecek yılın bakiyesi 11227 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl
Badam
Kıyye
0749 an bakıyye
2457 el-mübayaat
3206

Minha el-masarif
Badam
Kıyye
1573 ber müceb-i hesabiyye mande

El-bakıyye be-sene-i atıyye
Kıyye
1633

Bir diğer kayıta badem açıklamasıyla gerçekte 749 kıyye bakiye, 2.457 kıyye satın alma olarak kayda alınmış ve toplam 3206 kıyye olarak kaydedilmiştir. Giderler hesabı badem açıklamasıyla 1573 kıyye hesap defterine uygun olarak kaydı yapılmıştır. Gelecek yılın bakiyesi 1.633 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl
Ab-ı verd
Kıyye
 2911 an bakıyye
1119 el-mübayaat
 4030

Minha el-masarif
Ab-ı verd
Kıyye
 1499 ber müceb-i hesabiyye mande

El-bakıyye be-sene-i atıyye
Kıyye
2531

Belgedeki kayıttaki Ab-ı verd kaydı açıklamasıyla birlikte 2.911 kıyye bakiye, 1.119 kıyye satın alma olarak kaydı yapılmıştır ve toplamda 4.030 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabı Ab-ı verd için açıklamasıyla 1.499 kıyye hesap defterine uygun olarak ifadesiyle kaydedilmiştir. Gelecek yılın bakiyesi 2.531 kıyye olduğu açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl
Kalay
Kıyye
 0031.5 an bakıyye
2075 (...) ma'a
 2107.5

Minha el-masarif
Kalay
Kıyye
 653 ber müceb-i hesabiye mande.

El-bakıyye be-sene-i atıyye
Kıyye
1454.5

Belgedeki bu kayıttaki kalay açıklamasıyla 31,5 kıyye bakiye, 2075 kıyye (...) ma'a olarak kayıt yapılmış ve toplam alınarak 2107,5 kıyye kaydedilmiştir. Giderler hesabında kalay açıklamasıyla 653 kıyye hesap defterine uygun olarak ifadesiyle kaydedilmiştir. Kayıttaki gelecek yılın bakiyesi 1.454,5 kıyye açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl**Gendüm-i küfte**

Keyl

0226 an bakıyye

1066 der çiftlik

1292

Minha el-masarif

Gendüm

Keyl

692,5 ber mûceb-i hesabiye mande

El-bakıyye be-sene-i atıyye

600,5

Kayıtlı bu hesapta öğütölmüş buğday açıklamasıyla 226 keyl bakiye, 1.066 keyl çiftlik tarafından ifadesiyle kaydedilmiştir. Hesapların toplamı 1.292 keyl olarak kaydedilmiştir. Giderler hesabı buğdayın 692,5 keyl hesap defterine uygun olarak ifadesiyle kaydedilmiştir. Gelecek yılın bakiyesi 600,5 keyl açıklaması yapılmıştır.

Fi'l-asl**Nışaste**

Kıyye

0998 an bakıyye

7885 der çiftlik

8883

Minha

Nışasta

Kıyye

9356

Belgedeki son kayıtta nışasta açıklamasıyla 998 kıyye bakiye, 7885 çiftlik tarafından ifadesiyle kayıt altına alınmıştır. Toplamda 8883 kıyye kaydedilmiştir. Minha nışasta 9356 kıyye nışasta bilgisi verilmiştir.

4. TARTIŞMA

Muhasebe ilkelerinden dönemsellik kavramı, işletmenin sonsuz olan ömrünün yıllık olarak bölümlere ayrılmasıdır; bu kavram işlerde yıl esas almak ve kayıtları yıllık olarak tutmak şeklinde uygulanmaktadır. Para ile Ölçölme Kavramı işletmede gerçekleşen tüm mali nitelikteki işlemlerin para ile, o ülke için belirlenmiş birimi ile muhasebeleştirilirken, Osmanlıda genel olarak işlemlerin temelde geçerli para cinsinden kayıt yapıldığı görölmüştür. Maliyet Esası Kavramı, kayıtların maliyetler üzerinden yapılırken merdiven muhasebe kayıt usulünde de yapılan mal alış kayıtlarının özellikle saray mutfak alışverişlerinin Matbah-ı Amire kayıtlarında bu kavramın uygulandığı görölmektedir. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı, merdiven yöntemi kayıt usulünde muhasebe kayıtların yapılması esnasında kayıtları doğrulamak amacıyla bir yetkilinin Kadı, Vezir, bazen Padişahın kendisi, tuğrasının kayıtların yapıldığı defterlere çekildiği ve bazan da kayıtların bir başka yetkilinin defterinden de “kontrol

edilerek alınmıştır” şeklinde bir ifadeye yer verilmesi bu kavramın uygulandığının göstergesi olmuştur. Merdiven usulunde tam açıklama kavramının uygulaması görülmemekle beraber ihtiyatlılık kavramının tahakkuk esasına göre yapılan işlerde beklenen gelirin elde edilmemesi durumunda Hazine-ı Amire’den telafi edilmeye çalışılmasıyla uygulandığı belirlenmiştir (Elitaş vd., 2008: 741-748).

Osmanlı Devleti’nde saray iaşesine önem ve öncelik verilmekte ve saray seçkinlerinin temel ihtiyaçlarını karşılamaktan sorumlu olan Matbah-ı Amire görevlilerine hem taşradan hem de İstanbul piyasasından alım yapma ayrıcalık tanınmaktaydı (Sahillioğlu, 1998: 98). Osmanlı’da saray mutfagının giderleri kontrol edilmesi kayıt altına alınması ve denetlenmesi yalnızca mutfak bütçesini denetlemek anlamına gelmiyor bu aynı zamanda devletin genel ekonomik yönetimine de katkıda bulunuyordu. Özellikle Osmanlı son dönmlerinde artan saray mutfak ihtiyaçları, büyük bir tedarik zincirinin parçasıydı. Mutfak malzemeleri, çeşitli bölgelerden temin edilen erzaklar, saray dışındaki çiftliklerden veya özel vergi gelirlerinden elde edilen malzemelerle sağlanıyordu. Mutfak için yapılan alımlar, kamusal kaynakların nasıl kullanıldığını gösteren önemli verilerdi. Giderlerin kaydı, malzeme alımlarını, ürün maliyetlerini, dağıtım süreçlerini ve bunların bütçe ile ilişkisini gösteriyordu. Bu da devletin mali denetim ve kontrol mekanizmalarının etkinliğini sağlamada önemli bir işlev görüyordu. Matbah-ı Âmire Eminin, yapılan alımların düzenli olarak kaydının yapılması ve yıllık muhasebe raporlarının tutulması, devletin ekonomik planlamaya önem verdiği sonucuna ulaşmasını sağlıyordu. Ayrıca yapılan harcamaların denetimi sayesinde, potansiyel israf ve yanlış kullanım da önlenmeye çalışılıyordu.

Merdiven Yöntemi bir devlet muhasebe yöntemidir. Abbasiler’den bu yöntemi alan İlhanlı Devleti’nde (1256-1353), yöntemi bilen uzmanlar ile getirilmiş olan bu yöntem, devlet muhasebesinde kullanılmaya başlanmıştır ve devlet muhasebesinde değişen ihtiyaçlara göre geliştirilerek, çift yanlı kayıt yöntemine geçtikleri 1879 yılına kadar kullanmışlardır (Güvemli-Güvemli, 2007). Araştırma konumuzu oluşturan Mehmet Efendi dönemi (H. 1089) belgesinde merdiven sistemi yönteminin kendinden önceki dönemlere uygun olarak muhasebe kayıt işleminin yapıldığı görülmektedir. Merdiven yöntemi devletin XIX. yüzyılın ortalarında gelişen ve değişen muhasebe ihtiyacını karşılayamaması karşısında, yeni muhasebe yöntemi ve 1879 yılında çift yanlı kayıt yöntemine geçilinceye kadar bu yöntemin devlet muhasebesinde de uygulanmaya devam etmiştir. Osmanlı devletinde çift taraflı kayıt yöntemine geçilmesiyle muhasebe defterlerinde hem de muhasebe sisteminde değişime gidilmiştir. Bu değişim günümüzde teknolojinin de ilerlemesiyle halen devam etmektedir.

İncelenen belgede kayıtların alt alta sıralı olduğu anlaşılmıştır. Bu belge düzenlenirken Osmanlı Devleti muhasebe kayıt sistemi olan merdiven yöntemine göre işlemlerin kaydedildiğini ifade etmektedir. Yine belgede bazı açıklamalar yer almaktadır. Muhasebenin kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bir işlem yapıldığını işaret etmektedir. Yine, incelenen belgedeki muhasebe kayıtlarında birtakım detayların verilmesi ise muhasebenin önemlilik kavramı ile uyumlu olduğunu ortaya koymaktadır. Osmanlı Devleti’nin muhasebe kayıt sisteminin modern muhasebe ilkeleriyle Merdiven kayıt yönteminin kurallarının birçok noktada benzerlik gösterdiği belirlenmiştir. Sosyal Sorumluluk Kavramı çerçevesinde bakıldığında kişinin kendisi dışında tüm toplumun çıkarlarını düşümesi merdiven kayıt sistemi

uygulanırken temel ilke olarak kabul edilmiştir. Devletin varlıklarına karşı bu sorumluluk Osmanlı'da hem İslam dininin hem de toplum kültürünün bir sonucudur. Muhasebe ilkelerinden süreklilik kavramı işletmenin ömrünün sonsuz olduğunu ifade ederken, bu kavramın merdiven muhasebe kayıt sisteminde var olduğu görülmektedir. Devletin ömrünü sonsuz kabul edilerek mali işlemlerde de bunun esas alındığı söylenebilir.

5. SONUÇ

Çalışmaya esas olan belgede Mehmed Efendi zamanının saray mutfağının gelir ve giderlerinin (H. 1089) değişiminin hesap kayıtları incelendiğinde yapılan muhasebe kayıtlarında hesapların önceki dönemden kalan miktarını, başlangıç kayıtlarını ve mevcut bakiyeyi toplam tutar olarak vermekte olduğu görülmektedir. Gider olarak ise genel olarak saraya ait olan giderlerin muhasebeleştirildiği ve avlanma vergisinin de kayıtlara girdiği tespit edilmiştir.

Belgede şeker, buğday, kalay, zeytinyağı, karabiber, zencefil ve tarçın gibi çeşitli ürünlerin kayıt altına alındığı ortaya çıkmıştır. Bu ürünlerin belirtilen dönemde mali işlemlerinin kısmen ayrıntı verilerek kaydedilmiş olması muhasebe sisteminin işleyişini ortaya koymak açısından önemlidir.

Belgenin muhasebe kayıtlarında geçen "*gerçekte*" ifadesi, "*aslında adı geçen yılda*" veya "*gerçekte söz konusu yılda*" anlamına gelmektedir. Muhasebe bağlamında bu ifade, belirtilen yıl içinde gerçekleşen fiili maliyet yaklaşımı mantığında mali durumu veya işlemleri ifade etmek için kullanıldığı görülmektedir. Dolayısıyla Osmanlı muhasebe kayıtlarında bu ifade, belirli bir yılın hesaplarını veya mali durumunu anlatırken, o yıl içinde gerçekleşen gerçek ve kesin durumu belirtmektedir. Bu tür ifadeler, mali kayıtların doğruluğunu ve detaylılığını sağlamak için önemli olup, bu da Osmanlı maliye sisteminde, detaylı ve titiz kayıt tutma uygulamaları olduğunu ortaya koymaktadır.

Belgede yer alan, "*an bakiyye-i emin-i sâbık*" ifadesi, "*eski maliye görevlisinin kalan bakiyesi*" anlamına gelir. Muhasebe bağlamında bu ifade, önceki maliye yetkilisinin sorumluluğunda olan ve onun görev süresi sonunda devredilen bakiye veya hesap durumunu ifade etmiştir.

"*Minha el-masarif*" ifadesi yani Giderler hesabı, Osmanlıca muhasebe terimlerinden biridir ve genellikle belirli bir zaman dilimindeki masrafları veya giderleri ifade etmektedir. Metinde geçen "*an 28 S. sene 1089 ila 5 L. sene 1089*" ifadesi ise bu zaman aralığını belirtmektedir.

Belgede yer alan Mehmed Efendi'nin amiral matbahında genel gelir ve harcamaların hesabı, söz konusu yılın Safer ayından Receb ayı 1090 yılına kadar."olan muhasebe kayıtlarının, belirli bir dönemde (6 L. sene 1089 - 8 Şevval sene 1089 arası) Mehmed Efendi'nin yönetimi altındaki amiral matbahında ortaya çıkan gelir ve harcamaların incelenmesini ve hesaplanmasını ifade etmektedir.

Çalışmada "Mehmed Efendi zamanının saray mutfağının gelir ve giderlerinin (1088-1089) değişiminin muhasebe özeti" olarak incelenmiş, kendinden önce ve sonraki dönemlerle

ilgili saraydaki değişen mali süreç hakkında bilgi verememektedir. Bundan sonraki çalışmalarda saray mutfağının farklı yıllardaki gelir gider dengeleri inceleme konusu yapılarak karşılaştırmalar yapılabileceği gibi saray mutfaklarında oluşan giderleri dönemin değişen yapısı içinde incelenerek yine farklı açılardan karşılaştırmalar yapılabilecektir.

KAYNAKLAR

- Abdioğlu, H., & Çakır, B. (2021). Osmanlı devletinde çeltik tarımı ve muhasebe işlemleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (2021 Özel Sayı), 205-224.
- Barkan, Ö. (1963). Saray mutfağının 894-895 (1489-1490) yılına ait muhasebe bilançosu. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, (23), 380-398.
- Barkan, Ö. (1979). İstanbul saraylarına ait muhasebe defterleri. *Belgeler*, 9(13), 88-103.
- Baykal, İ. (1953). *Enderun mektebi tarihi*. Fetih Derneği.
- Bekçi, İ., Apalı, A., & Köse, E. (2021). Osmanlı maliyesi defterlerinden 1280 r. (1864 m.) tarihli bucak sancağı masarifat defterinin tahlili. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (60), 447-471.
- Berksan, F. (2005). Matbah-ı Amire (Saray Mutfağı) (1703-1730). *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Basılmamış Doktora Tezi*.
- Bilgin, A. (2003). *Matbah-ı Amire*. Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi. (28)
- Bülbül, Y. (1999). Klasik dönem Osmanlı muhasebe sistemi. *Divan İlmi Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 151-152.
- Elitaş, C., O. Güvemli, O. Aydemir, M. Erkan, U. Özcan & M. Oğuz (2008), *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*. T.C. Maliye Bakanlığı Yayınları.
- Goody, j. (2013). *Yemek, mutfak, sınıf : karşılaştırmalı sosyoloji çalışması*. Pinhan Yayıncılık.
- Günelan, R. (2010). *Osmanlı imparatorluğunda defterdarlık teşkilatı ve bürokrasisi: xvi. yüzyıl maliye ahkâm defterleri*. Kayıhan Yayınları.
- Güvemli, O. (2000). *Türk devletleri muhasebe tarihi, Osmanlı imparatorluğu tanzimat'a kadar*. İstanbul YMM Odası Yayını.
- Güvemli, O. & Batuhan, Güvemli B. (2007). The Birth an Development of an Accounting Method in the Middle East (Merdiban Method) Paper The Fifth Accountig History İnternational Conference, August, 9-11
- Halaçoğlu, Y. (1991). *XIV-XVII. Yüzyıllarda Osmanlılarda devlet teşkilâtı ve sosyal yapı*. Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Mert, A. (2020). Osmanlı imparatorluğu'nda defterdarlık ve günümüz yansımaları. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(11), 194-212.
- Oğuz, G. (2018). 17. yüzyılın son çeyreğinde osmanlı saray mutfağına bir aylık sebze ve meyve alımı. *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 5(18), 341-372.
- Ortaylı, İ. (1979). *Türkiye idare tarihi*. Türkiye ve Amme idaresi Enstit.

- Öner , E. (2005). *Osmanlı imparatorluğu ve cumhuriyet döneminde mali idare*. Maliye Bakanlığı Araştırma,Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını.
- Öner, E. (2001). *Mali olaylar ve düzenlemeler ışığında, Osmanlı imparatorluğu ve cumhuriyet döneminde mali idare*. Maliye Bakanlığı APK Yayını.
- Özcan, A. (2011). Fatih'in teşkilât kânunnâmesi ve nizâm-ı âlem için kardeş katli meselesi. *Tarih Dergisi*, (33), 7-56.
- Öztürk, T. (2012). Osmanlı imparatorluğu'nda ambar muhasebesi: Trabzon örneği (1724-1729). *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (3), 165-181.
- Sahillioğlu, H. (1998). *Ahkâm Defteri*. Türkiye Diyanet Vakfı İslâm Ansiklopedisi. TDV Yayınları.
- Sak, İ. (2006). Osmanlı sarayının iki aylık meyve ve çiçek masrafı. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 25(40), 141-176.
- Tabakoğlu, A. (1985). *Gerileme dönemine girerken osmanlı maliyesi*. Dergah Yayınları.
- Tabakoğlu, A. (2016). *Osmanlı mali tarihi*. Dergah Yayınları.
- Uzunçarşılı, İ. (1988). *Osmanlı devletinin merkez ve bahriye teşkilatı*. Türk Tarihi Kurumu Yayınları.
- Üçok, C., Mumcu, A., & Türk, G. (1999). *Türk hukuk tarihi*. Turhan Kitapevi.

Finansman/ Grant Support: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.
The author(s) declared that this study has received no financial support.

Katkı Oranı / Author Contributions: Yazar(lar) bu makaleye eşit oranda katkıda bulunmuştur.
The author(s) contributed equally to this article.

Çıkar Çatışması / Conflict of Interest: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.
The authors have no conflict of interest to declare.

Açık Erişim Lisansı / Open Access License: Bu makale, Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı (CC BY NC) ile lisanslanmıştır. / This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY NC).

EXPLORING PROF. EMIL MUNDORF'S 1935 MANAGERIAL ACCOUNTING REPORT ON ISTANBUL FELT FACTORY

Levent Polat ¹

Sezin Açık Taşar ²

ABSTRACT

The goal of this research is to critique the managerial accounting methods of the Istanbul Felt Factory in 1935, as revealed by Prof. Emil Mundorf's report. By evaluating this historical report in the context of Turkey's economic situation in the mid-1930s and comparing it to broader worldwide managerial accounting trends, the research aims to improve knowledge of managerial accounting techniques and methodologies at the time. Furthermore, this research attempts to show how insights gained from historical analyses can help to evolve and adapt accounting methods, with a particular emphasis on improving managerial accounting in modern business contexts.

Keywords: Istanbul Felt Factory, Managerial Accounting, Accounting History.

Jel Classification: L32, M40, M49.

¹ Dr.Öğr.Üyesi, Beykoz University, Beykoz Logistics Vocational School, leventpolat@beykoz.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0072-7651.

² Dr.Öğr.Üyesi, Beykoz University, sezinacik@gmail.com, ORCID: 0000-0002-0406-7734.

Atıf (Citation): Polat, L., Taşar, S.A. (2025). Exploring Prof. Emil Mundorf's 1935 Managerial Accounting Report on Istanbul Felt Factory. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(29), 51-68.

PROF. EMİL MUNDORF'UN 1935 TARİHLİ İSTANBUL ÇUHA FABRİKASI YÖNETİM MUHASEBESİ RAPORUNUN İNCELENMESİ

ÖZ

Bu araştırmanın amacı, Prof. Emil Mundorf'un raporunun ortaya koyduğu 1935 yılındaki İstanbul Çuha Fabrikası'nın yönetim muhasebesi yöntemlerini eleştirmektir. Araştırma, bu tarihi raporu Türkiye'nin 1930'ların ortasındaki ekonomik durumu bağlamında değerlendirerek ve bunu dünya çapındaki daha geniş yönetim muhasebesi eğilimleriyle karşılaştırarak, o dönemdeki yönetim muhasebesi teknikleri ve metodolojileri hakkındaki bilgileri geliştirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca, bu araştırma, modern iş bağlamlarında yönetim muhasebesinin geliştirilmesine özel bir vurgu yaparak, tarihsel analizlerden elde edilen içgörülerin muhasebe yöntemlerinin geliştirilmesine ve uyarlanmasına nasıl yardımcı olabileceğini göstermeye çalışmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İstanbul Çuha Fabrikası, Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Tarihi.

JEL Sınıflandırması: L32, M40, M49.

1. INTRODUCTION

Accounting history has been established as a concentration within the interdisciplinary accounting study community, alongside various other topics such as public sector accounting, social and environmental accounting, management control, and organizational change (Guthrie and Parker, 2006). Conducting accounting history research brings an important perspective to learning and developing accounting methods in accordance with the changing needs of society and to shaping the present and future of the accounting profession. Hence, studying accounting history allows professionals and scholars to grasp how the accounting discipline has changed throughout time and how it continues to handle the problems and opportunities of today's dynamic corporate world.

One of the indicators of economic advancement is the complexity and quality of management and cost accounting, which are two essential aspects of accounting. At its most basic, cost accounting offers the data required to calculate the true cost of products and decide selling prices. Costing has always played an important role in assessing the efficiency of the manufacturing process and decision-making. Many planning processes rely on cost data, including asset procurement, vertical integration, subcontracting, make-or-buy decisions, technical innovation, and product mix analyses (Fleischman and Tyson, 1993:503).

The rapid development of the economy and trade exchange throughout the capitalist era resulted in the development of accounting (Asllanaj, 2010); from the time of the developing double-sided accounting system to the present, accounting developments around the world have undergone major changes (Berisha and Asllanaj, 2017:165).

Accounting developed in Turkey in parallel with the industrial revolution, with significant advances occurring in both the 19th and 20th centuries. Accounting practices took a new turn because of several legal restrictions enacted in Turkey throughout these years. When the cost accounting system of Sümerbank, which was founded in 1933, is reviewed, it is discovered that steam costs are calculated using the expense distribution method, also known

as the gradual distribution method, in addition to modern cost accounting procedures (Yükçü and Atağan, 2012:41-42).

It is important to conduct research on accounting culture in the early periods of the Turkish Republic to understand how the profession has evolved over time. With the Republic, a new era began that paved the way for the development of the accounting profession. Between 1926 and 1930, legal regulations were made that would constitute the breaking point that affected the century. In this context, the years 1930–1940 were associated with the formation of State Economic Enterprises (SEE) that brought tax-oriented accounting practices, tax auditing, accountant training, and business administration to the agenda (Güvemli et al., 2013:20).

State Economic Enterprises (SEE) are a very important tool in the hands of those who administer economic policy to achieve full employment, a stable price level, a fair income distribution, and a certain development rate, which are the goals of economic policy. SEEs play an important role in both fiscal policy and monetary policy, as well as direct state intervention policy (Sadıklar, 1977:129). SEEs are a very important tool in the hands of those who administer economic policy to achieve full employment, a stable price level, a fair income distribution, and a certain development rate, which are the goals of economic policy (Sadıklar, 1977:129).

SEEs are classified as either Economic State Enterprise (ESE) or Public Economic Organization (PEO). For SEEs with varied aims and activity structures, the appropriate one of these statuses is preferable. According to Decree Law No. 233 on Public Economic Enterprises, it is stipulated that ESE is an SEE whose capital is entirely owned by the state and was established to operate in the economic field according to commercial principles (Arslantürk, 2022:92). The importance of ESEs is great in the first years of the Turkish Republic because they can play a crucial role in the development and stability.

The Istanbul Feshane Felt Factory (Feshane-i Âmire) was established in the second quarter of the 19th century and played a significant role in both civilian and military life until its closure. It is in the Defterdar District in the Eyüp district of Istanbul. The structure, which was built in 1835 to produce felt and fez, two significant Ottoman Empire industrial products, is the first prefabricated steel construction textile factory of its sort, with a building production characteristic. The building's columns were cast in Belgium and shipped to Istanbul. With this feature, the building holds a significant place in our architectural history (Irmak, 2013).

The Istanbul Feshane Felt Factory was an institution that was a pioneer of industry in the Ottoman Empire, formed by Mahmud II in 1826 to furnish uniforms for the army constituted when the guild of Janissaries, which had become corrupt and had no military contribution, was disbanded. The Istanbul Feshane Felt Factory was a factory that operated during both the Ottoman Empire and the Republic of Turkey (Köse and Abdioğlu, 2021:67; Şahin, 2019: 5). Since it was built by the state, it was considered an example within the scope of ESE.

Prof. Emil Mundorf, the founder of the Aachen Woollen Fabric Institute, was born in 1866. Between 1908 and 1936, he applied to the Deutsche Patent und Markenamt for sixteen patents for industrial machines and procedures, and he also applied for patents in France, the

United Kingdom, and the United States. In a 1910 application, he stated that he was a "Technical School Superintendent" in Boxgraben, Aix-la-Chapelle; in other applications, he stated that he was a "Professor, Boxgraben, Aachen." Professor Emil Mundorf, a noted German fabric expert, was recruited to Turkey by Sümerbank to increase production at the Hereke Factory, which has the capacity to make European quality materials (Akgöz, 2020:193-194).

The aim of this study is to criticize the Istanbul Felt Factory's managerial accounting methods in 1935, as revealed in Prof. Emil Mundorf's report. The research intends to expand understanding of management accounting techniques and methodologies during that era by examining this historical report within the context of Turkey's economic landscape during the mid-1930s and comparing it to broader worldwide managerial accounting trends. Furthermore, the purpose of this research is to show how historical insights can contribute to the evolution and adaptation of accounting methods, with a particular emphasis on improving managerial accounting in contemporary business settings.

2. TURKEY'S ECONOMIC AND INDUSTRIAL LANDSCAPE IN 1935

Having inherited a mostly agriculture-based economy battered by the recent Great War, debts from its lost empire, and significant losses by the majority of its business and artisan classes, the postwar Turkish Republic suffered from a lack of capital accumulation, entrepreneurship, and an established industrial workforce from its beginnings in 1923 (Akgöz, 2020:183; Keyder, 1987). In the early years of the Republic, the liberal economic policy, which attaches importance to private entrepreneurship, was adopted, and the private sector was supported. The state's participation and interventions in economic life are limited in this period. The state has tried to create more physical and institutional infrastructure (Durmuş and Aydemir, 2016:163; Şahin, 2002:54).

With the Law for the Encouragement of Industry enacted on March 28, 1927, support for the industry began to increase even more. The aim of this law is to create private enterprises and produce domestic goods. This law, however, stated that "only organizations that were considered large enterprises and employed at least 1500 daily workers during the year could benefit" (Doğan, 2013:216; Sevgi, 1994:25). As a result, the Law for the Encouragement of Industry may not benefit all enterprises. The economic troubles that started in the world in 1929 also affected the Republic of Turkey, but investments were made to overcome this crisis and efforts were made to ensure production and employment (Doğan, 2013:216).

The Law for the Encouragement of Industry is the most important document reflecting the concept of the national economy, which is expressed as the transfer of capital revenues to national elements and their transformation into investment. The concept of the national economy will be called statism over time (Kahraman, 2005:12; Yaşa, 1980:180).

Companies that benefited from the Law for the Encouragement of Industry between 1932 and 1939 are shown in Table 1 (İlkin, 2012, Ağaoğlu, 1941:45):

Table 1. Companies benefited from the Law for the Encouragement of Industry (1932 -1939)

Years	Number of Businesses	Private		Public
		One Person Enterprises	Private Company	Public Administration
1932	1473	831	611	31
1933	1397	806	555	36
1934	1310	738	534	38
1935	1161	631	474	56
1936	1101	554	461	86
1937	1116	562	465	89
1938	1103	529	470	104
1939	1144	522	511	111

Source: (İlkin, 2012, Ağaoğlu, 1941:45)

According to Table 1, the number of businesses decreased over the years investigated, whereas the number of companies increased after 1936. Moreover, it has been observed that, as stated before (Doğan, 2013:216; Sevgi,1994:25), the law states that "only organizations that are considered large businesses and employ at least 1500 daily workers during the year can benefit, so private businesses that have a size within the specified criteria benefit from it, not all businesses. In addition, between 1930 and 1938, it was observed that the number of enterprises in public administration increased over the years due to the implementation of the statism approach.

The economic policies implemented in the period 1923–1938, which coincided with the founding years of the Republic of Turkey, had the characteristic of a mixed economic system as a determinant, and in line with internal and external developments, they increasingly focused on public entrepreneurship without ignoring private enterprise, and by the end of the period, they had achieved results that could be considered successful. (Koçtürk and Gölanan, 2010:49; Erim, 1998:2).

In 1929, Turkey conducted its first industrial survey, both in terms of content and method. According to survey figures, 43.59% of the approximately 65,000 businesses were in the agriculture sector, 23.83% in the textile sector, and 22.61% in the mining, machinery construction, and repair sectors (Erdoğan, 1992:377).

Following the 1929 Crisis, the "industry-based economy model" was adopted by the state's administration. Statism, as a unique method of capitalist capital accumulation in Republican Turkey, aided in the growth of capitalism. In contrast to liberalism, the term "statism" has been used to refer to an interventionist economic policy that requires state management. Although the state would engage in economic activity, it continued to promote private-sector investment (Kahraman, 2005:2).

The years 1930–1938 were interventionist and protectionist statist years in which the principle of statism was fully implemented. The establishment of the Central Bank and the Law on the Protection of the Value of the Turkish Currency are, in a sense, proof of the

interventionist state. The state has been a pioneer in all areas, or, to put it more accurately, it had to be a pioneer due to circumstances (Durmuş and Aydemir, 2016:165).

In the report titled "Report on Our Economic Situation" prepared by the Ministry of Economy in 1930, the groups of goods that would be subject to import substitution, especially cotton and woolen textiles, paper, and iron and steel, were discussed. It has been requested to establish and develop factories in these industries (Kahraman, 2005:56; Tezel, 1994:266).

Between 1930 and 1938, when the principle of statism was fully applied, industrial production experienced enormous growth. Statism was applied to industry, and industry began to produce its first results. The most significant change happened in the weaving sector. Domestic output has grown to cover 80% of demand (Durmuş and Aydemir, 2016:165; Kepenek, 1990: 68).

Istanbul Feshane Felt Factory, is of great importance in terms of the textile industry in the Ottoman Empire. The importance of the factory in the historical process can be listed as follows (Köse and Abdioğlu, 2021:72; Gürsoy, 2019: 22–23):

- Since Eyüp is a residential area of ancient civilizations, Feshane-i Amire was located at the center of an ongoing industrial accumulation.
- Feshane-i Amire was the first and most important factory of the industrialization process in the Ottoman Empire after the industrial revolution in the world.
- The Golden Horn, which was the most important region of the Ottoman State industrial network, was part of interrelated industrial structures.
- The industrial production of the Ottoman Empire was a successful production branch worldwide, and it was the first factory for this production.
- As an industrial enterprise inherited from the Ottoman Empire to the Republican period, it was a role model for the factories of the Republican period.
- It was an important witness and even one of the leading actors in the industrial revolution process of the Ottoman Empire and the Ottoman innovation movement.
- Being the most important factory in the region where industrial accumulation began and developed in the Ottoman Empire.
- Feshane building is the first prefabricated steel construction textile factory.
- The impact of the products produced in the factory on the social structure leads to significant changes in terms of sociological and urban planning concepts.

In other words, a woolen weaving workshop was established in Istanbul under the leadership of the state, using 38 masters brought from Thessaloniki in early 1708 and five French prisoners in the shipyard dungeon who learned to be knowledgeable in weaving. This first attempt failed due to the failure to achieve the desired quality in the goods produced and the high cost. Later, with the participation of a non-Muslim Ottoman citizen as an entrepreneur in this initiative of the state, production was restarted with machinery and craftsmen brought from Poland. This second attempt was longer-lasting than the first, and the workshop remained in operation until 1732. However, in that year, the workshop ceased production due to reasons

such as raw material shortages and the cost of production compared to European goods (Genç, 1991).

3. MANAGERIAL ACCOUNTING PRACTICES IN BETWEEN THE 1800S AND 1930S: A GLOBAL PERSPECTIVE

The first modern businesses that required internal accounting information for decision-making and management were the mechanized, multi-process cotton textile factories that appeared in England and the United States around 1800. These textile companies employed cost accounting to calculate the direct labor and overhead expenses of transforming raw materials into finished yarn and fabric. These double-entry cost accounts, which are the first known, differ significantly from any earlier accounting records used in corporate organizations. Businesses used accounts solely to record market exchange results from the inception of double-entry accounting until the introduction of the modern factory. With the introduction of the integrated, multi-process textile mill, accounts were required to synthesize information about the cost of internal, administratively coordinated production processes (Johnson, 1981:512; Loveday, 1980).

Further research into early nineteenth-century textile mills in the United Kingdom has shown promising results. In 1810, Stone discovered cost accounting procedures at Chorlton Mills that were 'not believed to have been in use until the early twentieth century'. This included allocating overhead to cost centers based on specified rates and providing basic examples of transfer pricing (Fleischman and Tyson, 1993:503; Stone, 1973:77).

The extended economic crisis of the 1870s caused a continued reduction in demand, resulting in excess capacity and lower pricing. Manufacturers looked for new ways to improve efficiency and shifted their focus away from technology and toward better operational management. During this time, operations became more capital intensive, and while initial capital expenditures were cheap and output provided adequate funding for expansion, new capital injections were now necessary. The entrepreneurs who founded the companies eventually reduced their stakes and engagement in the organization's management. By 1917, family and banking institution representatives had minimal influence on the management of organizations (Shotter, 1999:221; Chandler, 1977:491).

At the end of the nineteenth century, most of these major manufacturing organizations in iron and steel, foodstuffs, petroleum, chemicals, machinery-making, and so on continued to engage in the same essential activity as the early textile firms: the conversion of raw materials into finished goods (Johnson, 1981:514; Chandler, 1977). It is possible that refined and extensive versions of the conversion cost systems that emerged in early textile factories provided the management accounting information necessary to govern operating operations in the huge successors of the first textile mills. It is also probable that these capital-intensive, huge corporations paid more attention than early textile companies to the issue of allocating fixed costs to periods or products (Johnson, 1981:514).

Between 1885 and 1920, cost accounting moved from approaches resembling medieval bookkeeping to best practices that matched descriptions in modern textbooks. Following the

1920s, managers used cost accounting not just to preserve assets and regulate expenditure but also to make decisions, as the emphasis shifted from gathering accurate cost information to determining the value and utility of certain figures (Shotter, 1999:221; Chatfield, 1977:160).

In the USA, it was detailed using the same approach that is still used today when he developed material and supplies, direct labor, manufacturing expense, work-in-process, and finished goods accounts in 1911. It's worth noting that he called the technique "accounting cost system" or "financial cost system," implying that it was only based on financial accounting records (Okamoto, 1966:35; Wildman, 1911:12). It would thus be regarded as a type of cost system, however basic at the time (Okamoto, 1966:35).

In Britain, the necessity for armament during World War I resulted in a significant restructuring of British manufacturing. The chances for profiteering created by scarcity, along with the lack of an evident "fair market price" for war weaponry, gave rise to the idea that the payment manufacturers should receive should be tied to cost. Simultaneously with this, almost as an afterthought during the legislative preparation process, came the government's right to investigate the costs. The government's wartime laws implicitly required manufacturers to have official knowledge about the costs of their business operations. What was meant to be visible to manufacturers was to be taken by the state for the benefit of the British people. Unfortunately for the government, many manufacturers did not have these statistics available, and the attempt to obtain them resulted in cost accountants and cost accounting "coming into the light." (Loft, 1986:148).

In China, the reforming efforts of Xu, the 1929 Company Law, and the dramatic growth of Chinese business activity allowed for the fusion of the Westernized debit-credit model and the Chinese traditional accounting system. It was complicated, in part because two opposing groups—reformationists and transformationists—had conflicting perspectives on scientific accounting improvement. However, what happened was that small to medium-sized entities clung to the Chinese traditional indigenous bookkeeping system, while other small to medium-sized entities were willing to adopt Xu's reformed Chinese-style method, and large entities were willing to engage with Western forms of accounting (Peng and Brown, 2017:177). It is worth noting that the Western debit-credit approach and Xu's reformed Chinese-style method coexisted following the 1930s movement. Medium and large-sized enterprises chose the Western debit-credit technique, but traditional small and medium-sized corporations adopted Xu's revised Chinese-style method. Many industrial and commercial firms continued to use various receipts and payment statements, including those advised by Xu's reformed Chinese-style system. Xu's modified Chinese-style system grew into two methods for receiving and making payments. One represented the cash receipts-and-payments accounting technique with left records shou (like debit) and right records fu (like credit). This system was like the Western debit-credit method and was used by banking institutions such as the Chinese Renmin Central Bank. It utilized left records fu (like debit) and right records shou (like credit). This system, like the debit-credit method, was implemented by the Ministry of Finance following the establishment of the People's Republic of China (Peng and Brown, 2017:193; Song, 2009).

In Japan in the 1930s, capital investment increased dramatically. Between 1928 and 1932, total investment in Japan's largest businesses reached 1.6 billion yen, and between 1936

and 1939, it increased to more than 3 billion yen. Internally developed reserves, reflected by depreciation expenses, were one source of company funds, but equity issuance was especially active during this period to keep up with the rapid expansion (Masayoshi et al., 2021; Hashimoto, 1984:280). Moreover, the Financial Management Commission of the Industrial Rationalization Bureau at the Ministry of Commerce and Industry began developing a "cost accounting guide" in 1930. Despite being the most effective tool for control, the cost system was still in its infancy. The Commission believed that improving the cost system was necessary before accounting could be used as a control tool. The Commission released the "Cost Accounting Guide (draft)" in 1933 and revised it in 1937, resulting in the "Manufacturing Cost Accounting Guide." during the Second World War. Although these manuals addressed basic cost accounting, they emphasized historical cost accounting because it was widely used by businesses at the time (Matsumoto, 1953:41).

In Japan, when comparing standard cost accounting theory before and after the Second World War, there are some distinguishing features. Setting cost standards and standard cost accounting were considered similarly before the war, but they were clearly distinguished afterward. Setting cost standards is simply perspective accounting, but standard cost accounting entails not only perspective accounting but also the determination of actual costs, a comparison of actual costs to standard costs, and cost variance analysis. Another distinguishing feature is that prior to the war, the idea of standard cost accounting emphasized the establishment of cost standards and cost variation analysis. After the war, determining the actual costs, as well as comparing actual costs to standard costs and conducting cost variance analyses, were considered crucial (Matsumoto, 1953:45-46).

Standard costing became widely utilized in large industrial corporations in the early twentieth century to improve control and efficiency. The implementation of standard costing in Russia has its own story. The difficulties of preliminary planning and standardization of production processes were explored in the works of Russian authors P. Reinboth, Ed. Feldgauzen, R. Veizman, and A. Rudanovsky at the end of the nineteenth and beginning of the twentieth centuries. These concerns were extensively researched in the 1920s and 1930s because of the implementation of a system of plans to control the national economy. Soviet academics and practitioners performed an active scientific search for ways to rationalize cost accounting practice, increase accounting workload, and measure industrial output. Soviet scholars Zhebrak, Stotsky, and Lieberman developed the ideas of normative cost accounting, which was based on standard costing, between 1932 and 1933 (Marina et al., 2019: 385-390).

4. PROF. EMİL MUNDORF'S 1935 ACCOUNTING REPORT: AN ANALYSIS

4.1. Analysis of the First and Second Pages of the Report

General Condition of the Factory and Efficiency Issues: Prof. Emil Mundorf observed low production efficiency during his time studying operations at the Hereke facility. Upon arriving at the Feshane factory, he identified similar efficiency problems. At the request of the General Manager, Mundorf examined the factory's overall condition and prepared a report emphasizing the need to address production errors and improve profitability.

Production Volumes and Calculations: In 1934, the total operating hours of the Feshane factory were 261,666 (6,183) hours. Assuming normal conditions would allow for 70% efficiency, and considering a production rate of 85 weft threads per minute, the theoretical output per hour (at full capacity) would be calculated as follows:

- At 85 wefts/minute $\times$ 60 minutes $\times$ 116 machine $\times$ 70/100 = 414,120 wefts per hour
- For 6,183 hours, the expected production was 2,560,503,960 wefts (6,183 hours $\times$ 414,120 wefts/hour = 2,560,503,960 wefts).

Only 1,617,881,150 wefts were produced, indicating a 44.2% efficiency rate and a shortfall of 942,622,810 wefts. This shortfall reflects a severe deficiency in efficiency with significant economic implications.

Cost and Savings Calculations: The report calculates that at a 44.2% efficiency level, manufacturing costs per 1,000 wefts—excluding raw materials and wages—amount to 36.6 kuruş per 1,000 wefts. The factory might have saved a significant amount of money if it had reached the targeted 70% efficiency. According to the report, a saving of 13.1 kuruş per 1,000 wefts could be achieved, totaling approximately 335,428.89 Turkish Lira in overall savings. The report also notes that 1,400 wefts correspond to one meter of military-grade cloth (çuha), and that producing an additional 673,300 meters of cloth would yield a gain of 20 Turkish Lira per 1,000 meters. Thus, for 673,300 meters, a profit of $673,300 \times 20 \text{ TL} = 134,660 \text{ TL}$ could be obtained.

Critical Analysis: Prof. Mundorf's detailed examination of the factory's current state focuses on efficiency and cost issues. Considering that no Turkish-language cost accounting textbooks had been written at that time, Mundorf's report was forward-looking for its era. Identifying the factory's cost structures and efficiency problems was an advanced endeavor under the conditions of the period.

Mundorf explicitly criticizes the low efficiency of the factory and emphasizes that the resulting elevated costs negatively impact profitability. Due to low efficiency, the factory operates far below its potential production capacity. He stresses the need for corrective measures and more effective management.

It appears that the report does not differentiate between fixed (overhead) and variable costs, nor does it distinguish between direct and indirect labor expenses. Instead, all labor costs seem to be included under general manufacturing costs.

Mundorf provides concrete suggestions for improving productivity and reducing costs. He recommends adopting a more precise cost allocation method and improving work processes. He also underlines the necessity of worker training and investment in modern machinery. These proposals aim to enhance the factory's sustainable profitability in the long term.

4.2. Analysis of the Third and Fourth Pages of the Report

Efficiency and Worker Training: On the third page of his report, Prof. Mundorf refutes the notion that low production is caused by workers' lack of skill. He attributes the primary issue to inadequate work scheduling and flawed working methods. He acknowledges that workers are diligent and skilled but insists that the tasks assigned to them must match their abilities and qualifications and must be supported by systematic, scientifically-based training methods.

"This country's worker is diligent, skillful, and hardworking. One must ensure that the assigned tasks are compatible with the worker's abilities and qualifications and subsequently apply a systematic and continuous scientific training method."

"It may occur to some to blame the workers' lack of skill for low efficiency. Based on my observations and experiences, I reject this idea. The real cause lies in the failure to properly determine the work program in the first place and in errors in the working methods."

Improving Training and Production Processes: Prof. Mundorf recommends organizing special training programs for workers. He emphasizes the usefulness of evening courses to train both skilled foremen and assistant foremen, suggesting these courses can be held within the factory premises using appropriate technical materials.

Production Methods and Cost Control: The report suggests technical improvements to enhance yarn quality, including more systematic drying, cutting, and combing processes. Additionally, Mundorf stresses the importance of applying modern techniques and materials in the production processes, enabling workers to be more effective and productive.

"Based on my experiences in practical and instructional fields, I recommend organizing evening courses exclusively for workers. This evening courses would render great services in training foremen and assistant foremen."

Cost Savings: Mundorf analyzes potential cost savings in detail. For instance, he notes that careful handling of yarns and minimizing waste would reduce production costs. Such improvements would lower overall expenses and increase the factory's profitability.

Efficiency Gains and Cost Savings: On the fourth page, Mundorf explains how efficiency improvements can yield cost savings. Enhancing yarn quality, reducing waste, and optimizing production processes are among his recommendations. Such improvements would enhance the factory's overall cost structure and profitability.

Calculations and Cost Analyses: This section presents detailed calculations of cost savings. By providing concrete numerical examples, Mundorf demonstrates how improvements in specific production stages would affect costs. These calculations offer the factory tangible data to guide efforts in boosting efficiency and reducing costs.

“If the necessary 70% efficiency (2,560,503,960 wefts) had been achieved, the manufacturing cost per 1,000 wefts would have decreased, resulting in a savings of 35.6 kuruş per 1,000 wefts.”

Critical Analysis: Mundorf’s recommendations for worker education and improved production processes aim to increase efficiency. This perspective is notably progressive for the time. Identifying and remedying the factory’s cost structure and efficiency issues is crucial for ensuring the enterprise’s sustainable profitability.

Mundorf openly criticizes the factory’s low efficiency and highlights the adverse economic consequences of high costs. By pointing out that the factory operates far below its potential production capacity, he emphasizes the need for structural improvements.

His proposals, including efficiency gains and cost reductions, offer concrete steps to enhance profitability. Implementing optimized production processes, reducing waste, and producing higher-quality yarns would contribute to a more sustainable enterprise in the long run.

4.3. General Evaluation

Prof. Emil Mundorf’s 1935 report provides a comprehensive analysis of the low production efficiency and high costs at the Istanbul Feshane Çuha Factory. For its era, the report represents an advanced application of cost accounting principles and offers practical measures to improve the factory’s efficiency. Mundorf’s vision and critiques offer a profound understanding of the factory’s current state, and his development proposals seek to enhance the company’s profitability.

Mundorf explicitly criticizes the factory’s low efficiency and the associated economic repercussions. He provides concrete suggestions to remedy efficiency shortfalls and reduce costs, aiming to increase the factory’s sustainable profitability over time.

The report’s detailed analyses and data-driven recommendations serve as an important guide for improving efficiency and cost-effectiveness. Mundorf’s forward-looking approach and meticulous cost calculations make a significant contribution to the cost accounting practices of the period. In this sense, the report constitutes an important milestone in the history of Turkish accounting, particularly in the development of cost accounting applications.

4. CONCLUSION

This study examines Prof. Emil Mundorf’s 1935 report on the Istanbul Feshane Felt Factory, shedding light on the accounting thought of the period. The report demonstrates how accounting practices of the era were tailored to the prevailing economic and industrial conditions, with a particular emphasis on efficiency and cost control.

Prof. Mundorf’s report provides detailed analyses of the factory’s inefficiencies and cost structures, reflecting the analytical approach of the time, which prioritized economic optimization. The report goes beyond mere criticism, offering systematic solutions to improve efficiency and reduce costs within the factory. This indicates that managerial accounting was

not merely a tool for reporting but also served as a mechanism for improving business operations and supporting decision-making processes.

Mundorf's forward-thinking strategy and careful cost estimations significantly influenced the era's cost accounting procedures in Turkey. When other cost accounting practices in the world are examined, developing material and supplies, direct labor, manufacturing expense, work-in-process, and finished goods accounts, the same methodology that was still used in the 1960s was documented in the USA. Thus, even if it was simple at the time, it would be considered a form of cost system (Okamoto, 1966:35). Standard costing gained popularity in Russia in the early 1900s to increase efficiency and control in large industrial companies. To raise the accounting workload, monitor industrial output, and rationalize cost accounting practice, Soviet academics and practitioners conducted an aggressive scientific search (Marina et al., 2019: 385-390). In Japan, before the war, standard cost accounting and setting cost standards were viewed similarly, but during the war, they were distinguished from one another. Simply said, setting cost standards is perspective accounting; however, standard cost accounting also includes determining actual costs, comparing actual costs to standard costs, and analyzing cost variances. Before the war, the concept of standard cost accounting placed a strong emphasis on cost standards and cost variance analysis, which is another characteristic that sets it apart. Following the war, it was thought to be essential to ascertain the true costs, compare them to standard costs, and do cost variance analysis (Matsumoto, 1953:45-46). Considering these developments in different countries of the world, Mundors's report's comprehensive evaluations and data-based suggestions are a valuable manual for raising productivity and cost-effectiveness. In this context, the study constitutes an important turning point in Turkish accounting history, especially in terms of the evolution of cost accounting, and is a model application close to cost accounting practices in different countries around the world during the same period.

But the report doesn't seem to make a distinction between direct and indirect labor expenses or between fixed (overhead) and variable costs. Rather, it appears that general manufacturing costs include all labor costs. The report does not demonstrate that the standard cost method is not used. Therefore, standards were not established based on cost components, and no comparison with actual costs was conducted to analyze differences. Rather, general production costs were calculated using the efficiency criterion capacity utilization rate without any cost differentiation. Since the study sets 70% efficiency as the goal, it is assumed that the normal (practical) capacity is used. However, it is not clearly stated in the report why this capacity rate is used.

Moreover, the report introduces significant innovations in cost accounting, contributing to the evolution of accounting culture in Turkey, where modern cost accounting systems were still in their infancy. The comprehensive and detailed nature of the report highlights the sophistication of accounting thought during the period, especially in a context where advanced accounting practices were not yet widespread.

In conclusion, Prof. Mundorf's 1935 report represents a vital reference for understanding the accounting mindset of the time. It provides valuable insights into the development of accounting practices in Turkey and the role of accounting in business management within a

historical context. This report not only underscores the technical dimensions of accounting but also positions it as a tool for offering economic and managerial perspectives, marking it as an essential resource for accounting history research.

KAYNAKÇA

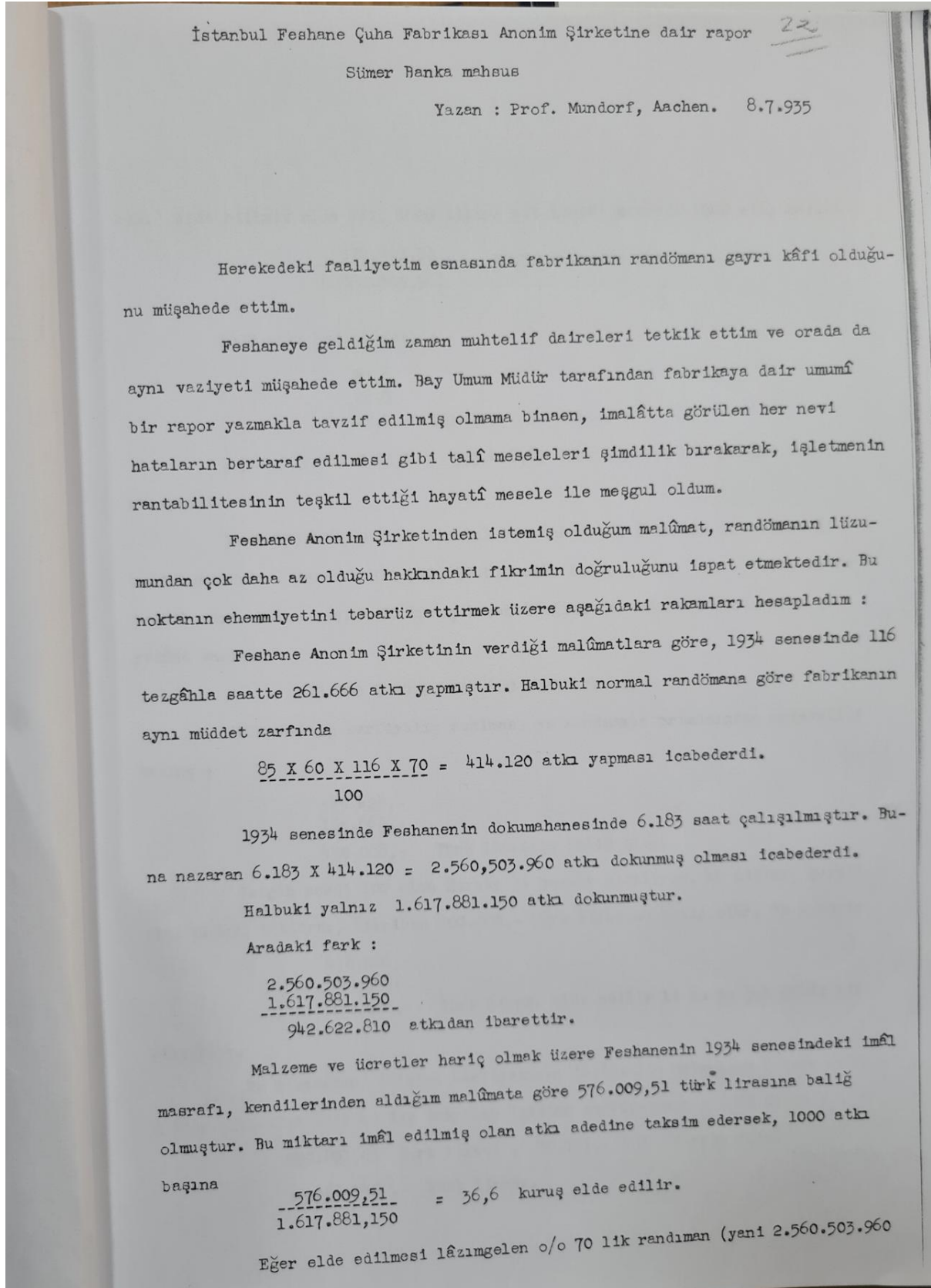
- Ağaoğlu, S. (1941). *Teşvik-i Sanayi Kanunundan İstifade Eden Müesseselerin Vaziyeti*, Ankara.
- Akgöz, G. (2020). Experts, exiles, and textiles: German “Rationalisierung” on the 1930s Turkish shop floor. *International Review of Social History*, 66(2), 179-216. doi:10.1017/S0020859020000589
- Arslantürk, Y. (2022). İDT ve KİK statü farklılıkları ve statü belirlemeye yardımcı bir analiz: TMO örneği. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 8(2), 92-113.
- Asllanaj, R. (2010). *Kontabiliteti Financiar/Financial Accounting*. Prishtinë: Këshilli botues i Universitetit të Prishtinës.
- Berisha, V., & Asllanaj, R. (2017). Literature review on historical development of accounting. *Acta Universitatis Danubius*, 13(6), 156-173.
- Chandler, A. D. (1977). *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*. Cambridge: Harvard University Press.
- Chatfield, M. (1977). *A History of Accounting Thought*. Robert E. Krieger Publishing Company: New York.
- Doğan, M. (2013). Geçmişten günümüze İstanbul’da sanayileşme süreci ve son 10 yıllık gelişimi. *Marmara Coğrafya Dergisi*, 27, 511-550.
- Doğan, M. (2013). Türkiye sanayileşme sürecine genel bir bakış. *Marmara Coğrafya Dergisi*, 28, 211-231.
- Durmuş, S., & Aydemir, N. K. (2016). Atatürk dönemi Türkiye ekonomisi (1923-1938). *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(12), 155-167.
- Erdoğan, S. (1992). Türkiye’de sanayileşmenin tarihi gelişimi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5, 375-384.
- Erim, N. (1998). Atatürk Dönemi Türkiye Ekonomisi: Ekonomi Politikası ve Uygulamaları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Fleischman, R. K., & Tyson, T. N. (1993). Cost accounting during the industrial revolution: The present state of historical knowledge. *Economic History Review*, 46(3), 503-517.
- Genç, M. (1991). 18. Yüzyılda Osmanlı Sanayi. *Toplum ve Ekonomi*, 2, 99-124.
- Guthrie, J. & Parker, L. (2006), “Editorial: The coming out of accounting research specialisms”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(1), 5-16.
- Gürsoy, C. (2019). İşlevini yitirmiş bir sanayi devrimi dönemi fabrikası Feshane yapısının endüstri mirası olarak değerlendirilmesi için öneriler. Yüksek Lisans Tezi, Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

- Güvemli, O., Aytulun, A., & Şişman, B. (2013). Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 4, 19-49.
- Hashimoto, J. 1984. *Daikyokoki no Nihon Shihon Shugi Japan’s Capitalisim during the Great Depression Period*. Tokyo: University of Tokyo Press.
- Irmak, H. (2013). Tekstil sanayinin temeli Feshane-i Amire’de atıldı. <https://www.sanayicidergisi.com.tr/sanayii-tarihi/tekstil-sanayiinin-temeli-feshane-i-amirede-atildi-h634.html>; Erişim Tarihi: 11.03.2024.
- İlkin, A. (2012). Türkiye’de sanayi politikası. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 30(1-4).
- Johnson, H. T. (1980). Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *The Accounting Review*, 53(3), 510-518.
- Kahraman, S. (2005). (1929-1939) İktisadi Devletçilik ve Sanayileşme Politikaları. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kepenek, D. (1990). *Türkiye Ekonomisi (Gelişimi, Üretim Yapısı ve Sorunlarıyla)*. Verso Yayıncılık:Ankara.
- Keyder, Ç. (1987). *State and Class in Turkey: A Study in Capitalist Development*, Verso, First Edition:London
- Koçtürk, O. M., & Gölanan, M. (2010). 1923-1950 Türkiye ekonomisinin yapısal analizi. *Üçüncü Sektör Kooperatifçilik*, 45(2), 48-65.
- Köse, İ., & Abdioğlu, H. (2021). Osmanlı devletinde Feshane-i Amire ve muhasebe işlemleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Özel Sayı, 65-88.
- Liberman, E. (1931). Normative accounting methods in the standard-weight engineering, *Enterprise*, 11, 7-11. Либерман Е.Г. Методы нормативного учета в серийно-массовом машиностроении. Предприятие
- Loft, A. (1986). Towards a critical understanding of accounting: The case of accounting in the U.K., 1914-1925. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 137-169.
- Loveday, A. J. (1980). Technology, cost accounting, and management in the cut nail industry of the Upper Ohio Valley 1865-1890. *Business and Economic History*, 41-50.
- Marina, S., Dmitry, N., & Ekatarina, L. (2019). Standard costing: First steps in The USSR (1930-1934). *Advances in Economics, Business and Management Research*, 104, 383-393.
- Masayoshi, N., Kitaura, T., Sumi, Y., & Shimizu, Y. (2021). Corporate governance in Japan in the 1930s and its impact on financial reporting practice. *Accounting History Review*, 31(2), 193-214.
- Matsumoto, M. (1953). The development of managerial accounting in Japan. *The Annals of the Hitotsubashi Academy*, 4(1), 40-54.
- Mundorf, E. (1935). İstanbul Feshane Çuha Fabrikası Anonim Şirketine Dair Rapor. IDT.
- Okamoto, K. (1966). Evoluton of cost accounting in The United States of America. *Hitotsubashi Journal of Commerce and Management*, 4(1), 32-58.
- Peng, L., & Brown, A. M. (2017). *The Chinese accounting reformation of the 1930s*. *Accounting History Review*, 27(2), 177-199.

- Sadıklar, T. (1977). Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Ekonomi Politikası. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 25, 129-156.
- Sevgi, C. (1994). *Sanayileşme Sürecinde Türkiye ve Sanayi Kuruluşlarının Alansal Dağılımı*. Beta Basım Yayım Dağıtım:İstanbul.
- Shotter, M. (1999). The origin and development of management accounting. *Meditari Accountancy Research*, 7, 209-235.
- Song, L. Z. (2009). *Minguo Kuaiji Sixiang Yanjiu (Research on the Republic of China Accounting Thoughts)*. Wuhan: Wuhan Daxue Chubanshe (Wuhan University Press).
- Stone, W. E. (1973). An early English cotton mill cost accounting system: Charlton mills, 1810-89. *Accounting & Business Research*, 4, 71-78.
- Şahin, H. (2002). *Türkiye Ekonomisi (Tarihsel Gelişimi- Bugünkü Durumu)*. Ezgi Kitabevi: Bursa.
- Tezel, S.Y. (1994). *Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi 1923-1950*. Tarih Vakfı Yurt Yayınları: İstanbul.
- Wildman, J. R. (1911). *Cost Accounting*. The Accountancy Publishing Company: New York.
- Yaşa, M. (1980). *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi*. Akbank Kültür Yayını, Apa Ofset Basımevi: İstanbul.
- Yükçü, S., & Atagan, G. (2012). 20.Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2, 39-67.
- Zhebrak, M. (1931). The main elements of industrial accounting in the USSR and abroad. Moscow: Management techniques. Жебрак М.Х. Основные элементы промышленного учета в СССР и за границей. Москва. Техника управления

APPENDIX

Appendix 1: The first page of Prof. Mundorf's report



Finansman/ Grant Support: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.
The author(s) declared that this study has received no financial support.

Katkı Oranı / Author Contributions: Yazar(lar) bu makaleye eşit oranda katkıda bulunmuştur.
The author(s) contributed equally to this article.

Çıkar Çatışması / Conflict of Interest: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.
The authors have no conflict of interest to declare.

Açık Erişim Lisansı / Open Access License: Bu makale, Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı (CC BY NC) ile lisanslanmıştır. / This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY NC).

1899 BASIMI ‘MUHTASAR USUL DEFTERİ’ IŞIĞINDA OSMANLI’DA ÇİFT TARAFLI MUHASEBE ÖĞRETİMİ

Seda Yavuzaslan Söylemez ¹

Saime Doğan ²

ÖZ

Osmanlı İmparatorluğu, 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren Batı Avrupa’nın etkisiyle eğitimde olduğu gibi muhasebe alanında da köklü dönüşümler yaşamıştır. Merdiven Usulü’nün tek taraflı kayıt sistemi, 1879’da yerini çift taraflı kayda bırakmış; böylece gelir-gider ayrımıyla sınırlı eski yapıdan bilanço mantığına doğru geçiş sağlanmıştır. Bu makale, söz konusu modernleşme sürecini, Mehmed Hikmet’in 1899/1900’de İdadi Mekteplerinin beşinci sınıfı için kaleme aldığı “Muhtasar Usul Defteri” üzerinden incelemektedir. Eser iki bölümden oluşur: ilki ticari evrak ve belgeleri, ikincisi defter tutma usullerini ele alır. Hikmet, önce ticari evrakı tanıtarak sürece girdi temelli yaklaşır, ardından basit usul (usûl-i basîta) ve çift taraflı kayıt (usûl-i muzâ‘afa) yöntemlerini karşılaştırır. Güvenilirliği ve düzeni nedeniyle tüccarlar arasında yaygınlaşan çift taraflı yöntem ön planda sunulsa da, kitabın pedagojik stratejisi önce basit kaydı öğreterek temeli pekiştirmektir. İkinci bölümün sonunda yer alan, bir aylık faaliyetleri modelleyen iki monografi, her iki yöntemin uygulamalı çözümünü içerir ve dönemin hemen bütün ticari işlemlerini örneklerle gösterir. Eser, Türk muhasebe eğitiminde çift taraflı kaydı sistematik biçimde öğreten ilk ders kitaplarından biri olarak özgün bir konuma sahiptir; ayrıca dönemin sosyo-ekonomik düzenine dair zengin ipuçları sunar. Bununla birlikte, kitapta kullanılan anlatım dili ile örnek tablolarındaki açıklık, bugünün muhasebe eğitiminde uygulanan öğrenci merkezli ve görsel destekli öğretim yaklaşımlarının erken habercisi sayılabilir.

Anahtar Sözcükler: Çift taraflı kayıt yöntemi, Muhasebe tarihi, Muhasebe Usul Defteri.

JEL Sınıflandırması: M41, M49.

¹ Doç. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga UBYO, sedaaslan@comu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8392-3737.

² Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, UBYO, saimedogan@klu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2638-9694.

Atıf (Citation): Söylemez, S.Y., Doğan, S. (2025). 1899 Basımı ‘Muhtasar Usul Defteri’ Işığında Osmanlı’da Çift Taraflı Muhasebe Öğretimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(29), 69-108.

TEACHING DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING IN THE OTTOMAN EMPIRE IN LIGHT OF THE 1899 EDITION OF THE “MUHTASAR USUL DEFTERİ”

ABSTRACT

From the second half of the nineteenth century onward, the Ottoman Empire underwent profound changes in accounting parallel to its Western-inspired educational reforms. The single-entry “Ladder Method,” which logged revenues and expenses in separate books, was abandoned in 1879 in favor of double-entry bookkeeping, shifting practice from a mere income–expense tally to a balance-sheet mindset. This article traces that modernization through *Muhtasar Usul Defteri* (1899/1900), a fifth-grade secondary textbook by Mehmed Hikmet. The work is divided into two parts: the first introduces commercial papers and documents; the second presents bookkeeping techniques. Adopting an input-oriented approach, Hikmet first explains documentation, then contrasts the simplified single-entry method (*usûl-i basîta*) with the more rigorous double-entry method (*usûl-i muzâ‘afa*). Although double entry—favored by merchants for its reliability and order—is foregrounded, the pedagogy reinforces fundamentals by first teaching single entry. Two monographs at the end of Part II model an entire month of trading activity, solved successively with both methods and illustrating virtually every contemporary transaction. As one of the earliest systematic textbooks on double-entry bookkeeping in Turkish accounting education, the volume occupies a unique place while offering rich insights into the late-Ottoman socio-economic order; its clear prose and tabular examples also foreshadow today’s student-centered, visually supported teaching approaches.

Keywords: Double-entry recording method, Accounting history, Book of Accounting Methods.

Jel Classification: M41, M49.

1. GİRİŞ

Avrupa’da çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışı ve kıta genelinde benimsenme süreci üzerine oldukça kapsamlı bir literatür bulunmaktadır. Bu çerçevede de Roover (1956), Chatfield (1974), Edwards ve Newell (1994) çift taraflı kayıt yönteminin tarihsel gelişimi ve kurumsal yayılımına ilişkin literatüre önemli katkılar sunmuşlardır. Temelleri Avrupa’da atılan çift taraflı kayıt yöntemi, Osmanlı İmparatorluğu’nda tanzimat sonrası dönemde muhasebe eğitiminde kullanılmaya başlanmıştır. Çift taraflı kayıt yönteminin benimsenmesi ile başlayan dönüşüm süreci, sadece tarihsel bir gelişimi değil, aynı zamanda modern muhasebe sistemlerinin pedagojik temellerine oluşmasına da ışık tutmuştur. Ayrıca tanzimat sonrası çift taraflı kayıt yönteminin benimsenmesi hem kamu hem de özel sektör muhasebesi açısından kritik bir dönüm noktası olmuştur. Bugün muhasebe uygulamalarında dijital dönüşüm yaşanırken, bu tarihsel kırılmanın pedagojik ve yapısal temellerinin yeniden değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla incelenen *Muhtasar Usul Defteri* o dönemde kullanılan basit usul ve çift taraflı kayıt yönteminin öğretim yöntemlerine dair tarihsel bir çerçeve sunmaktır. İncelenen *Muhtasar Usul Defteri*, dönemin idadi okullarında (ortaöğretimin 5. sınıfında) ders kitabı olarak kullanılabilir olması yanında dönemin tüccar ve esnafının faydalanmasına yönelik teorik ve detaylı pratik bilgiler içermektedir. İş yaşamına yönelik detaylı pratik bilgiler içermesi ve tüccarların tüm faaliyetlerinin basit usul ve çift taraflı kayıt

yöntemi ile nasıl kaydedileceğini örnek monografilerle açıklayarak dönemi için önemli bir kaynak niteliğindedir. Eserde anlatılan basit usul ve çift taraflı kayıt yöntemleri, günümüz muhasebe sisteminin temelini oluşturmuştur. Basit usul diğer bir ifade ile tek taraflı kayıt yöntemi, daha küçük ve daha az işlem hacmine sahip olan ticari işletmeler tarafından tercih edilirken; çift taraflı kayıt yöntemi, daha büyük, daha fazla ve daha karmaşık işlemleri olan işletmeler için kullanılan bir yöntem olarak tanımlanmaktadır.

Basit usul, yani tek taraflı kayıt yöntemleri, yalnızca borçlu ya da alacaklı tarafı izlemek için kayıt yapılır. Örneğin, X kişisi Y kişisine veresiye mal sattıysa X kişisi alacaklı (dayın) olarak, Y (malın bedelini ödeyecek) kişisi de borçlu olarak kaydedilir.

Çift taraflı kayıt yönteminde ise, hem işlemler hem de kişiler için hesap açılır ve tüm kayıtlar sistematik bir şekilde yevmiye ve büyük defterlere kaydedilir. Bu yöntem sayesinde hesaplar daha detaylı takip edilebilir. Yevmiye defterine kayıta her işlemde bir borç ve bir alacak bulunması, büyük deftere aktarım sırasında dengelerin korunmasını sağlar. Böylece mizan (bilanço) çıkarmak da kolaylaşır.

Eser, Sayıştay Başkanlığı Kütüphanesi Müdiresi Emine Adıgüzel'in çevirisiyle ve Prof. Dr. Batuhan Güvemli ile Doç. Dr. Levent Kuru'nun editörlüğünde Türk muhasebe tarihi literatürüne kazandırılmıştır.

Bu çalışmada, eserin günümüz Türkçesine çevrilmesinde ChatGpt 3.5'den faydalanılmıştır. Çalışmada öncelikle eserin yazıldığı dönemde öne çıkan çift taraflı kayıt yöntemine geçiş süreci, Tanzimat sonrası etkilenilen kültürler çerçevesinde ele alınmıştır. Daha sonra "Muhtasar Usul Defteri" kitabının öğretim yöntem, içeriği ve monografilerin çözüm şekilleri, dönemin anlatım dilini de yansıtacak şekilde, aşağıda sunulan içindekiler tablosu doğrultusunda incelenmiş ve analiz edilmiştir. Kitabın analizi sırasında, dönemin muhasebe bilgi sisteminin öğretiminde önce ticari belgelere yer verildiği, ardından ticari defterlerin detaylı şekilde açıklandığı, muhasebe kayıt yöntemlerinin kuralları ile izah edildiği belirlenmiştir. Ayrıca, basit usul ve çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin monografilerin yazıldığı ve bu kayıtların dönemin muhasebe bilgi sistematığına uygun olarak çözümlendiği görülmüştür.

Bu çalışma, 1899 yılında yayımlanan ve çift taraflı kayıt yöntemini sistematik biçimde öğreten ilk muhasebe ders kitaplarından biri olan *Muhtasar Usul Defteri* üzerinden, dönemin muhasebe anlayışını, eğitim yöntemlerini ve kayıt tekniklerini çözümleyerek, geçmişin muhasebe pedagojisinin günümüz uygulamalarına olan etkisini tartışmayı amaçlamaktadır.

2. TANZİMAT SONRASI ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNE GEÇİŞ DÖNEMİ

Osmanlı'da devletçi bir yaklaşım benimsendiği için özel sektör gelişme imkânı bulamamış, bu durum muhasebenin devlet muhasebesi içinde doğup gelişmesine neden olmuştur. Osmanlı'nın ekonomideki devletçi yapısı, muhasebe sistemine de yansımış ve kayıt

tutmada “Merdiven Kayıt Yöntemi”nin kullanılmasına yol açmıştır (Atabay, 2023: 126). Osmanlı İmparatorluğu tarafından 500 yıl boyunca kullanılan devlet muhasebe kayıt yöntemi olan Merdiven Yöntemi, Orta Doğu’da ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Yaklaşık 1100 yıl boyunca kullanılan bu yöntem, zamanla batı ülkelerinde yaygınlaşan çift taraflı kayıt yöntemi benimsenmesiyle terk edilmiş ve kullanım sürecini tamamlamıştır (Aydemir ve Erkan, 2011: 111).

Osmanlı İmparatorluğu, 19. yüzyılın ikinci yarısında Batı’da uzun süredir kullanılan çift taraflı kayıt yönteminden faydalanmaya başlamış ve bu sistemi sanayi kuruluşlarında uygulamaya koymuştur. 1879’dan önce Osmanlı’da bu yöntemi kullanan kurumlar arasında Osmanlı Bankası, Societe des Tramvay de Constantinople ve Şirket-i Hayriye gibi kuruluşlar yer almaktadır. Bu kurumlarda elde edilen başarılı sonuçlar, devletin merdiven yöntemini terk ederek çift taraflı kayıt yöntemi geçişini teşvik etmiştir. Osmanlı İmparatorluğu, 1879 yılında yayımlanan bir fermanla resmi olarak çift taraflı kayıt yöntemine geçme kararı almıştır (Aslan vd., 2023: 7).

Tanzimat’ın ilanından (1839) sonra Osmanlı’da muhasebe mesleği iki farklı yönde ilerlemiştir. Bunlardan ilki, devlet muhasebesindeki gelişmeler, ikincisi ise çift taraflı kayıt yöntemine dayalı olarak işletmecilik anlayışı çerçevesinde şekillenen muhasebedir (Arıkan ve Güvemli, 2013: 40).

Osmanlı mali modernleşmesi ve iktisat tarihi üzerine yapılan araştırmalar arasında, Şevket Pamuk ve Donald Quataert’in çalışmaları önemli bir yer tutmaktadır. Pamuk (1987, 2014), Quataert (1993, 1994) ve ortaklaşa kaleme aldıkları Pamuk ve Quataert (1994) gibi temel eserlerde, Osmanlı İmparatorluğu’nun ekonomik yapısı, dönüşüm süreçleri ve mali kurumları tarihsel bağlamda kapsamlı biçimde analiz edilmiştir. Osmanlı devletinde Tanzimat’ın ilanına kadar planlı bir muhasebe sistemi bulunmazken, Tanzimat ile birlikte devlet yönetimindeki mali ve idari modernleşme hareketleri ile muhasebe alanında, önce 1850 Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıt ve usulleri belirlenmiş, 1869’a kadar usta çırak ilişkisi ile öğrenilen muhasebe kayıt sistemi, Maarif-i Umumiye Nizamnamesi’nin yayınlanması sonrasında müfredatlara konulan muhasebe ve maliye dersleriyle okullarda öğretilmeye başlanmıştır (Toraman ve Taştan, 2025: 43-45; Güvemli ve Kaya, 2013: 45).

1879-1885 yılları arasında tüccar ve sanayiciler tarafından ilk ticaret odalarının kurulmasıyla birlikte, 1880 yılında çift taraflı kayıt yöntemi önce devlet muhasebesinde uygulanmaya başlanmış, ardından özel sektöre de yayılmıştır. Kısa süre sonra, Yüksek Ticaret Mektebi girişimci ve çift taraflı kayıt yöntemini uygulayabilecek muhasebeciler yetiştirmeye yönelik eğitimler vermeye başlamıştır. (Güvemli ve Kaya, 2013: 43-44).

Muhasebe eğitiminin sınıf içi uygulamaları ve muhasebenin tarihsel olarak eğitim kurumlarıyla ilişkisi üzerine odaklanan Hoskin & Macve (1986, 1988) ve Carnegie & Napier (1996) çalışmaları, muhasebe tarih yazınında önemli yere sahiptir. Bu çalışmalar, muhasebenin yalnızca teknik bir sistem olmayıp, aynı zamanda eğitsel ve davranış şekillendirici bir araç olarak nasıl kurumsallaştığını inceler.

Osmanlı, XIX. yüzyılın ikinci yarısında çift taraflı kayıt yöntemiyle tanışmış ve bu yönteme uyum sağlamak zorunda kalmıştır. Bu değişim muhasebe eğitime de yansımış; 1860'lı yıllara kadar Türk okullarında muhasebe dersi bulunmazken, muhasebeye dair herhangi bir öğretici kitap da mevcut olmamıştır. O dönemde muhasebe eğitimi ağırlıklı olarak yabancı okullarda, özellikle Ermeni okullarında verilmiş ve muhasebe kitapları Ermeni asıllı yazarlar tarafından hazırlanmıştır. Türkiye'de çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin ilk muhasebe kitapları Ermenice olarak yazılmış ve 1828 ile 1830 yıllarında basılmıştır. XIX. yüzyılın ortalarından XX. yüzyılın ortalarına kadar yaklaşık yüz yıl boyunca muhasebe eğitimi Fransız kültürünün etkisi altında kalmıştır. Tanzimat sonrasında, yaklaşık 200 Türk gencinin Fransa'ya gönderilmesi ve Paris'te bir Osmanlı okulunun açılması, XIX. yüzyılın ikinci yarısında Türkiye'ye dönen bu aydınların yönetimde söz sahibi olmalarının yanı sıra Fransız muhasebe kitaplarını ve öğretisini Türkiye'ye taşımalarını sağlamıştır. Böylece, çift taraflı kayıt yöntemi dünya standartlarına uygun şekilde XIX. yüzyılın ikinci yarısında Türkiye'ye girmiştir (Gençoğlu, 2009: 31-32).

Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemini anlatan ilk eserler Ermenice yazılmış olup (Tursun ve Aksu, 2024: 29), bilinen ilk muhasebe kitabı Venedik'te bir Ermeni okulunda Ermenice basılan *Muhasebe İlkeleri* kitabıdır. İlk Türkçe muhasebe kitabı ise Tanzimat sonrası Fransızcadan çevrilmiştir (Can vd., 2021: 1249).

Fransızca muhasebe kitapların ön plana çıkmasıyla birlikte (Tursun ve Aksu, 2024: 29) Osmanlı'da çift taraflı kayıt yöntemiyle ilgili ilk çeviri eser, 1882 yılında Süleyman Asaf tarafından çevrilen *Muhtasar Usul-i Defter* olmuştur. Bunu 1889'da Hasan Tahsin'in çevirdiği *Yeni Usul Defteri* ve 1892'de Ahmet Ziyaeddin'in çevirdiği *Fenn-i Defteri* takip etmiştir (Can vd., 2021: 1249). 1879 -1900 yılları arasında Fransızcadan yaklaşık 25 kitap çevrilmiştir (Güvemli ve Kaya, 2013: 61). Ayrıca, çift taraflı kayıt yönteminin yaygınlaşmasında Ermeni asıllı Serkez Nihat ve Kirkor Kömürcüyan gibi isimlerin de önemli katkılarının olduğu görülmektedir (Can vd., 2021: 1249).

Tanzimat sonrası Avrupa'ya gönderilen gençlerin ülkeye döndükten sonra kaleme aldıkları diğer çeviri örnekleri aşağıdaki gibidir (Uçma, 2012: 157-158):

- 1869 yılında Fardis tarafından tercüme yoluyla yayımlanan fakat yazarının ismi verilmeyen *Usuli Defteri*,
- 1882 yılında Mekteb-i Fununi Harbiye Hennesi Hocası Binbaşı Ziya Bey tarafından Fransızcadan çevrilen *Fenni Usuli Defteri*,
- 1880 yılında Fransız yazar Albert Maniliet'in yayınladığı eserin 1884 yılında Alaykatibi Muhittin tarafından yayımlanan *Usuli Defteri Cedit*.

Tanzimat sonrası Fransa'da eğitim almış olan Kirkor Kömürcüyan ve S. Nihat Kiver gibi öğretim üyeleri tarafından yapılmış çevirilere rastlanmaktadır (Uçma, 2012: 157-158). Kirkor Kömürcüyan, Fransız yazar Charles Lejeune'nin yazdığı muhasebe kitabını bazı bölümlerini değiştirerek 1929 yılında *Yeni Muhasebe Usulü* adıyla yayımlamıştır. Tursun ve Aksu (2024: 27) tarafından yapılan bir analizde, Kömürcüyan'ın *Yeni Muhasebe Usulü* dahil olmak üzere 33'ün üzerinde kitabının bulunduğu ifade edilmiştir.

Tanzimat sonrası modernleşme ve yeniden yapılanma süreci boyunca, eğitim kurumları da çağdaş ders programlarını benimsemeye başlamıştır. Bu dönemde farklı eğitim seviyelerinde muhasebe dersleri yaygın şekilde uygulanmıştır. Ortaokul (Mekteb-i Rüştîye) ve lise (Mekteb-i İdadi) düzeyindeki okullarda muhasebe dersleri *Usul-i Defteri* (defter tutma usulü) adı altında müfredatta yer almıştır. Bunun yanı sıra, özel nitelikli okullarda da (Fransız eğitim sisteminin etkisiyle kurulan Galatasaray Lisesi-1868, askeri okul Menşe-i Küttab-ı Askeri - 1875 ve Anadolu'daki toprak sahiplerinin çocukları için açılan Aşiret Mekteb-i Humayun-1882) muhasebe eğitimi verilmiştir. Yükseköğretim seviyesinde ise, 1863 yılında yeniden açılan İstanbul Darülfünunu'nda (İstanbul Üniversitesi) haftada iki saat muhasebe dersi verilmiştir. Maliyeye uzman yetiştiren Maliye Memurları Mektebi, yoğun muhasebe dersleri içeren bir programa sahipken, 1857'de kurulan ve üst düzey mali yöneticiler yetiştirmeyi amaçlayan Mekteb-i Mülkiye'de (günümüzde Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi) ticaret hukuku, ticari senetler ve muhasebe dersleri önemli bir yer tutmuştur. XIX. yüzyılın ikinci yarısında özel sektör için ticari eleman yetiştirmek amacıyla 1883 yılında kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi (günümüzde Marmara Üniversitesi), Türk muhasebe eğitiminde özel bir konuma sahiptir (Çabuk ve Saygılı, 2013: 188-189).

3. MUHTASAR USUL DEFTERİ'NİN İÇERİĞİ VE ANALİZİ

Muhasebe bilgi kullanıcılarının verecekleri kararlarda ihtiyaç duydukları bilgileri karşılayacak olan muhasebe süreci, “muhasebe bilgi sistemi” olarak ifade edilebilir. Günümüzde muhasebe sürecindeki iş akışı, mali nitelikteki işlemlere belgelerin yevmiye ve büyük deftere (Defter-i Kebir) kayıt, Mizan'a özet ile devam etmektedir. Sürecin çıktısı ise Bilanço ve Gelir Tablosu şeklindeki mali tablolardır.

Bu bölümde, göre İdadi Mekteplerin beşinci sınıfında ders kitabı olarak okutulmak üzere Mehmed Hikmet tarafından kaleme alınan ve Maarif-i Umumiye Nezareti tarafından kabul edilmiş olan “Muhtasar Usul Defteri” başlıklı eser değerlendirilmektedir. Eser iki temel bölümden oluşmaktadır:

- Birinci Bölüm: Evrak ve Senedât-ı Ticariye (Ticari Evrak ve Belgeler)
- İkinci Bölüm: Usûl-i Hesâbat-ı Defteriye Yahut Usûl Defteri (Defter Tutma Usulleri veya Usul Defteri)

Yazar, eserini muhasebe sürecinin girdisi niteliğindeki “Ticari Evrak ve Belgeler” ile başlatarak bu sürece uygun şekilde hareket etmiştir. İlgili eserde konular aşağıdaki sıra ile ele alınmıştır:

Tablo 1. Muhtasar Usul Defteri'nin İçindekiler Tablosu

1. KISIM (1. BÖLÜM)	Evrak ve Senedât-ı Ticariye (Ticari Evrak ve Belgeler)
Evrak ve Senedât-ı Ticariye (Ticari Evrak ve Belgeler)	<i>İrsaliye Kâimesi (İrsaliye Belgesi), Tahmiliye Senedi (Konşimento), Fatura, Poliçe, Çek Ticari Senetler</i>
Muhtasar Usul Defteri'nde Ticari Defterler	Tutulması Zorunlu Ticari Defterler <i>Yevmiye Defteri, Kopya Defteri, Bilanço Defteri</i> Zorunlu Defterlerin Düzenlenmesinde Uyulması Gereken Şartlar <i>İç şartlar Dış şartlar</i>
2. KISIM (BÖLÜM)	Usûl-i Hesâbat-ı Defteriye Yahut Usûl Defteri (Defter Tutma Usulleri)
Defter Tutma Usulleri	<i>Usul-İ Basîta (Basit Usul), Usûl-İ Muzâ'afa (Çift Taraflı Kayıt Yöntemi)</i>
Defter Tutma Yöntemlerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulamalar (Monografi)	<i>Usûl-i Basîtaya Müteallik Hesabat ve Tatbikat-ı Ameliye (basit Usul Kayıt Yöntemi ile ilgili açıklamalar ve monografi çözümleri)</i> <i>Kayd-ı Muzâ'af Üzere Defter Tutmak Usûlü (çift Taraflı Kayıt Yöntemi ile ilgili açıklamalar ve monografi çözümleri)</i>
Kayd-ı Basit ve Kayd-ı Muzâ'afa Müteallik Talimler (Defter Tutma Yöntemleri İle İlgili Talimatlar)	
Sözlük	

Eserin analizi yapılırken, öncelikle dönemin muhasebe kayıt yöntemlerine göre muhasebe bilgi sistematiği ve süreci özetlenmiştir. *Muhtasar Usul Defteri* adlı eserde, muhasebe süreci ve kayıt mantığı günümüz muhasebe sistemine benzer görünse de defterler ve raporlama açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır. Kayıt yöntemi olarak günümüze yakın olan basit usul ve çift taraflı kayıt yöntemleri kullanılmıştır. Dönemin muhasebe süreci, önce basit usul, ardından çift taraflı kayıt yöntemiyle analiz edilmiştir.

Eserde, çift taraflı kayıt yönteminde süreç belgelerin kaydıyla başlamakta ancak ilk kayıt, bugün kullanılmayan müsvette (taslak) defterine yapılmaktadır. Ardından yevmiye defterine kayıt yapılır ve tüm faaliyetler harf sırasına göre defter-i kebir sayfa numaralarıyla defter-i kebir fihristine geçirilir. Yevmiye defterine kayıt yapılırken her işlemde bir borç ve bir alacak bulunur, bu nedenle büyük deftere de dengeler korunarak aktarılır. Eğer büyük defter ve yevmiye toplamaları aylık olarak tutmazsa, kırmızı mürekkeple işaretlenir ve aylık mizan düzenlenerek kayıt hataları düzeltilir. Eğer hata bulunmazsa, sadece yıllık mizan düzenlenir. Ayrıca, tacirin ölümü, iflası veya bir şirketin feshi durumunda düzenlenen icmal defteri, bugünkü adıyla geçici mizan, o dönemin mali tablosu olarak karşımıza çıkar. Aylık mizan, geçici mizan ve yıllık mizan, dönemin mali raporlarıdır.

Basit usulde ise süreç benzer olmakla birlikte, yalnızca alacaklı ve borçlu kişiler dikkate alınır ve sadece alacak ve borç hesapları tutulur. Diğer taraftan, çift taraflı kayıt yönteminde kişiler ve işlemler iki farklı unsur olarak dikkate alınarak kayıt altına alınır.

Analiz sırasında, o dönemin muhasebe kayıt sistematığının nasıl sıralandığı ve açıklandığı gösterilebilmek için eserde yer alan öğretim süreci sıralaması kullanılarak bilgiler aşağıdaki gibi özetlenmiş ve analiz edilmiştir.

3.1. Birinci Bölüm Analizi

“**Evrak ve Senedât-ı Ticariye (Ticari Evrak ve Belgeler)**” başlıklı birinci bölümde; öncelikle ticari belgeler sonrasında ticari defterler tanımları ve düzenlenme esasları açısından detaylı olarak açıklanmıştır.

3.1.1 Muhtasar Usul Defteri’nde Ticari Belgeler

Eserde yer alan İrsaliye Kâimesi (İrsaliye Belgesi), Tahmiliye Senedi (Konşimento), Fatura, Poliçe, Çek ve Ticari Senetler gibi ticari belgeler sırasıyla ayrı başlıklar altında aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

İrsaliye Kâimesi (İrsaliye Belgesi): Birine mal gönderildiğini haber veren ve o kişiye hitaben mektup şeklinde yazılan belge olarak tanımlanmıştır. İrsaliyede yer alması gereken unsurlar açıklanmış ancak eksik bilgilerin olması durumunda irsaliye belgesinin geçersiz sayılacağına dair kanunda açık bir hüküm bulunmadığını belirterek yasal yaptırımların yetersizliğine dikkat çekmiştir.

Tahmiliye Senedi (Konşimento): Deniz taşımacılığında kullanılan bir nakliye belgesi olarak tanımlanmıştır. Belgede yer alması gereken unsurlar belirtildikten sonra gemiyle üzümlü taşınması örneğine yer verilmiştir.

Fatura: Mal pusulası (belgesi) olarak tanımlanmıştır. Yalnızca yurtiçi değil yurtdışına gönderilen ürünlerde de fatura kullanıldığı bilgisine yer verilmiştir. Faturada yer alması gereken bilgiler arasında “zarar ve ziyanın kime ait olacağının” bilgisinin de yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Poliçe: Bir yerden başka bir yere para transfer etmek amacıyla düzenlenen bir tür senet olarak tanımlanan poliçenin, ticari işlemlerde sağladığı kolaylıklar vurgulanmıştır.

Poliçenin geçerli olabilmesi için; farklı yerleşim yerleri ve üç farklı taraf (Keşideci, Muhatap, Hamil) arasında düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, verilen örneklerle poliçenin nasıl işlediği açıklanmıştır.

Çek: Çek, ödeme emri olarak tanımlanmıştır. Bu belgeyle keşideci, muhatap nezdinde mevcut olan paranın tamamını ya da bir kısmını kendisi ya da üçüncü kişi lehine talep eder. Çek, bir yerden başka bir yere veya aynı yerde düzenlenebilir. Ancak, ödemenin görüldüğü anda yapılması zorunludur.

İskonto: Belirli bir vadede ödenmesi gereken bir miktarın, vadesi dolmadan önce ödenmesi durumunda, alacaklı ile borçlu arasında yapılan indirimdir.

Ticari senetlerin satışı: Poliçe, bono ve emre yazılı senetlere genel olarak ticari senetler denir. Bu senetler, gerçek mal gibi alınıp satılabilir ve değerleri artabilir veya azalabilir. Ayrıca, bir senedin satışı doğrudan bir komisyoncunun aracılığıyla da gerçekleştirilebilir.

Bir senedin satışında ortaya çıkan masraflar; iskonto, aracılık ücreti, yer değişikliği masrafları ve komisyon olarak sıralanmıştır.

Banka Takvimi: Herhangi iki tarih arasındaki gün farkını hesaplamak için kullanılan cetveldir. Bu takvim, Mart ayının başından itibaren her tarih için geçen gün sayısını gösterir. Örneğin, iki tarih arasındaki gün sayısını bulmak için, sonraki tarihe karşılık gelen sayısı önceki tarihe karşılık gelen sayıdan çıkarılır. 15 Nisan ile 8 Ağustos arasındaki gün sayısını öğrenmek için 8 Ağustos satırındaki 161 sayısından, Nisan'daki 76 sayısı çıkarılır. Bu işlem sonucunda, iki tarih arasındaki gün sayısı 85 olarak bulunur. Banka Takvimi Tablosu Ekler kısmında (Ek 1) verilmiştir.

3.1.2 Muhtasar Usul Defteri'nde Ticari Defterler

Eserin bu bölümde, ticari defterlerin tarihsel kökenleri, hukuki dayanakları ve işlevleri (defter tutmanın faydaları, tutulmaması durumunda doğuracağı risk ve yaptırımları) hakkında genel bilgi verildikten sonra, *Tutulması Zorunlu Ticari Defterler* ve *Zorunlu Defterlerin Düzenlenmesinde Uyulması Gereken Şartlar* açıklanmıştır.

Çalışmaya göre, defter tutma gerekliliği, kanunla ortaya çıkan bir zorunluluk değildir. Roma döneminden itibaren tüm işlemlerin (ticari olmayanlar dahil) kayıt altına alındığına ilişkin çok sayıda kanıtın olduğu belirtilmiştir. Osmanlı Tanzimat Döneminde çıkarılan kanun metni olan Mecelle'de, tacirin defterlerindeki kayıtların yazılı itiraf niteliği taşıdığı belirtilmiştir (Mecelle, md. 1608). Ticaret Kanunu ise bazı defterlerin tutulmasını zorunlu kılmış ve bu defterlerin geçerliliği için bazı şartlar getirmiştir.

Tacirler için defter tutma zorunluluğunun, ticari hayatın yararı için alınmış bir tedbir olduğu belirtilmiştir. Ticari işlemlerin çoğu karşılıklı güven ilişkisine dayalı olarak vadeli yapıldığından tacirin defter tutması bir gereklilik haline gelmiştir. Bu defterlerin düzenli tutulması durumunda, ticari anlaşmazlıklarda sahibinin yalnızca aleyhine değil, lehine de delil olarak kullanılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca, senet ve şahit gibi kanıtlarla hakkın ispatının mümkün olmadığı durumlarda, tacirin haklarının korunması amacıyla defterlerin dikkate alınması uygun görülmüştür.

Defter tutma düzenini sağlamak için; iflas eden tacirlerin defterleri düzensiz tutulmuşsa "kusurlu müflis" sayılarak hapisle cezalandırılması, defterlerini saklayan veya hile yapan tacirlerin ise "hilekâr müflis" sayılarak geçici olarak ağır ceza gerektiren işlerde çalıştırılması öngörülmüştür. Defteri bulunmayan veya düzensiz olan tacirler böyle bir delil sunmadığı için gerektiğinde haklarını ispat edemeyerek zarar görür.

Çok az sermaye ile küçük çapta işlemler yapan tacirlerin, defter tutma zorunluluğundan muaf olabileceği belirtilmiştir. Kanun, küçük işletmeler için böyle bir esneklik sağlamış olsa da küçük tacirin kapsamı net tanımlanmamıştır. Diğer taraftan, küçük tacirin yazı bilmemesi veya kişisel diğer engeller defter tutma zorunluluğundan muafiyet sağlamaz.

Kanunen tutulması zorunlu defterler; *Yevmiye Defteri*, *Yazışmaların Kopya Defteri* ve *Bilanço (Muvazene Defteri)*'dir. Diğer taraftan tacirin yaptığı işlemlerin çeşitliliğine bağlı olarak, örneğin kaptanların tutmak zorunda oldukları gemi jurnali ve tayfa defteri gibi tutulan defterlere ise "İsteğe Bağlı Defterler" denir.

Tutulması Zorunlu Ticari Defterler

Bu kısımda, tacirlerin tutmak zorunda olduğu üç temel ticari defter (Yevmiye Defteri, Kopya Defteri ve Bilanço Defteri) kapsamı, tutuluş şekli, işlevi ve hukuki önemi açısından aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

Yevmiye Defteri: Ticari alış-verişler, gelirler ve giderler, senet işlemleri gibi günlük ticari işlemlerin tarih sırasına göre günü gününe kaydedildiği defterdir. Ancak ev içi harcamaları her gün ayrıntılarıyla kaydetmek, zor ve kişisel bilgilerin yayılmasına yol açacağından her ay sonunda toplu olarak tek bir kalem şeklinde yazılmasına kanunen izin verilmiştir. Böyle bir uygulama, hem pratik bir çözüm hem de mahremiyetin korunmasını sağlamaktadır. Ancak bu tür harcamalar haddinden fazla olursa, iflas eden tacir "kusurlu iflas eden" olarak kabul edilir. Aynı şekilde, parça parça mal satan bir tacirin, örneğin bakkalın, veresiye işlemlerini ayrıntılarıyla kaydetmek şartıyla, peşin işlemleri topluca kaydetmesi de yeterli kabul edilmektedir.

Kopya Defteri: Ticari işlemlerle ilgili olarak gönderilen mektuplar ve diğer yazışmaların kopyalarının tutulduğu defterdir. Diğer taraftan, gelen mektupların saklanması da tacirin sorumluluğundadır. Ticari anlaşmazlıklarda yazışmalar delil niteliği taşır ve "mektup muhataba gibidir" kuralına dayanarak, sözleşmelerin ve ticari ilişkilerin ispatı için güvenilir bir kaynak oluşturmaktadır.

Bilanço Defteri: Tacirin, yevmiye defterine ayrıntılarıyla kaydetmiş olduğu tüm işlemlerinin yani borç ve alacaklarının, tüm taşınır ve taşınmaz mallarının, kâr ve zararının ve yaptığı masrafların yılsonundaki özetidir. Yevmiye defterinin özeti niteliğinde olduğundan, yevmiye defteri düzgün tutulmamışsa bilanço defterinin de güvenilirliği azalır. Dolayısıyla, tüm defterlerin birbirini tamamlayan bir düzen içinde tutulması gereklidir.

Bu defter, tacirin bir yıllık işlemlerinin bilançosu olduğundan, iflas durumunda, iflasın zorunlu sebeplerden mi yoksa tacirin kendi hatasından mı kaynaklandığının belirlenmesinde önemli bir rol oynar.

Kanunen, bilanço defterinin en az yılda bir kez düzenlenmesi zorunlu olsa da tacir istediği zaman bilanço defteri düzenleyebilir.

Ticari defterler içerisinde en temel ve önemli olanı Yevmiye Defteri olup diğer iki defter, yevmiye defterindeki kayıtların bir uzantısıdır. Yevmiye defteri en önemlisi olsa da birbirleriyle bağlantılı olduğundan hepsinin düzenlenmesinde aynı hassasiyet ve özen gösterilmelidir.

Zorunlu Defterlerin Düzenlenmesinde Uyulması Gereken Şartlar

Zorunlu defterler kanıt olarak kabul edilebileceğinden, güvenilir olmaları için kanun, ticari defterlerin düzenlenme şeklini bazı şartlara bağlamıştır. Bu şartlar “iç şartlar” ve “dış şartlar” olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

İç Şartlar:

- Ticari işlemler tarih sırasına göre kaydedilmelidir (yıl, ay, gün sırasına göre),
- Kayıtların güvenilirliği açısından, satırlar veya kelimeler arasında, sonradan eklemeler yapılmasına imkân tanıyacak kadar boşluk bırakılmamalı ve düzenli yazılmalıdır,
- Hataların defter tutma kurallarına uygun olarak, yeni bir satır açılıp yapılan hatanın belirtilmesiyle doğrusu yazılmalıdır (yevmiye ve bilanço defteri). Ancak kopya defterinde, ayrıntılı yazılar da bulunabileceğinden aynı hatanın mükerrer bir işleme sebep olmaması adına, yanlış yazılan kelimeler okunabilir olacak şekilde ince bir çizgi ile çizilerek doğrusu kenara yazılmalı, hatanın düzeltildiği belirtilip imzalanmalıdır.
- Defterler ciltlenmiş olmalıdır.

Dış Şartlar

- Defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce noter veya benzeri yetkili mercilerden onay alınması,
- Sayfaların numaralandırması ve toplam sayfa sayısının belirtilmesi: Belgelerin değiştirilmesi veya azaltılması/artırılması ihtimalini azaltmayı amaçlasa da numaraların taklit edilebilir olması veya boş defterlerin onaylanması gibi riskler de sözkonusudur,
- Her yılın sonunda yevmiye defterlerinin hangi sayfasına kadar yazıldıysa tekrar onaylatılması. Bu onay “sağlam” ibaresiyle yerine getirilirken, sonradan bu uygulama terkedilmiştir.
- Onay tarihinin yazılması.

Dış şartlar, defterlerin düzenli olmasına katkı sağlamakla birlikte daha fazla güvence sağlamaktadır. Ancak, sistemdeki açıklar nedeniyle bu şartlar tam bir güvence sağlayamamaktadır. Örneğin, bir tacirin istediği kadar defteri onaylatarak hile ve sahtekârlık yapması mümkündür

Dönemin ticari düzenlemeleri, Fransız Ticaret Kanunu'ndan esinlenmiş olmakla birlikte; Fransa Ticaret Kanunu'nda bilanço defterinin de yılsonunda onaylanması gerektiği ancak Osmanlı Kanunu'nda bununla ilgili net bir ifade olmadığı belirtilerek hukuk sistemindeki boşluklar ortaya konmaktadır.

Muvazene defteri (Bilanço Defteri), yevmiye defterine kaydedilen hesapların özetlendiği bir defterdir. Muvazene defteri için ikinci bir onaya gerek duyulmaması, bu defterin

yevmiye defteriyle doğrulanabileceği düşüncesine dayanmaktadır. Kopya defterinde ise belgenin niteliği gereği onaylama zorunluluğunun bulunmadığı ifade edilmiştir.

3.2. İkinci Bölüm Analizi

“Usûl-i Hesâbat-ı Defteriye Yahut Usûl Defteri (Defter Tutma Usulleri)” başlıklı ikinci bölümde, muhasebe kayıtları ve defter tutma usulleri anlatılmaktadır. "Usul Defteri" adıyla tanımlanan bu hesap düzeni, o dönemin tüccarlarının ticari işlemlerini nasıl kaydettiğini ve defterlerde ne tür kayıtlar bulunduğunu göstermektedir.

Defter tutmak için iki tür usul vardır; birine "*usul-i basîta (basit usul)*", diğerine "*usûl-i muzâ'afa (çift taraflı kayıt yöntemi)*" denir. Çift taraflı kayıt yöntemi, daha güvenli ve düzenli bir defter tutma yöntemi olması sebebiyle tüccarlar arasında daha yaygın olarak tercih edilmektedir. Eserde, çift taraflı kayıt yöntemi tercih edilse de öncelikle basit usulün temel kuralları ve uygulamaları anlatılmıştır.

3.2.1 Muhtasar Usul Defteri'nde Basit Usul

Her işlemin yalnızca bir borçlu (medyûn) ve bir alacaklı (dâyin) olacak şekilde çok kolay ve sade bir şekilde tanımlandığı basit bir yöntemdir. Genellikle bireysel tüccarlar veya küçük ölçekli işletmeler için uygun olan bu usulde, hataların ve eksikliklerin tespiti ve düzeltilmesi oldukça zordur. Bu usulde tutulan defterler aşağıdaki gibi olup örnekleri, uygulama ve ekler kısmında verilmiştir.

Sandık Defteri (Kasa Defteri): Gelir ve giderlerin kaydedildiği defterdir. Sayfanın sol tarafına "Makbuzât (gelirler)", sağ tarafına "Tediye (giderler)" yazılır. Bu kelimelerin arasına (sayfanın ortasına) tarih (yıl ve ay) yazılır. Nakit mevcudunun kontrolü ve günlük/aylık kayıtların kapanışı için kullanılır. Sandıktaki parayı, ödeme ve alacaklarla eşleştirmek suretiyle hesabın doğruluğu sağlanır.

Müsvette Defteri: Tüm işlemlerin olduğu gibi kaydedildiği (taslak olarak) defterdir. Tarih sırasına göre tüm işlemler kayıt altına alınır, her işlem yatay çizgilerle ayrılır.

Yevmiye Defteri: Sandık (Kasa) ve Müsvette defterindeki işlemler düzenlenerek yevmiye defterine aktarılır. Bu işlemler peşin ve veresiye olmak üzere ikiye ayrılır. Peşin işlemlerde kasa ve müsvette defterindeki aynı kayıtlar yapılırken; veresiye işlemlerde borçlu (medyûn) ve alacaklı (dâyin) ayrımı yapılır; bir şeyi alan kişi borçlu (medyûn), veren kişi ise alacaklıdır (dâyin). Bir kişinin alacaklı veya borçlu olduğunu belirtmek için isminin önüne “medyun” ve “dâyin” kelimeleri yazılır.

Defter-i Kebîr: Bu defter, veresiye işlemlerle ilgili olarak her şahıs için ayrı bir hesap olarak açılır (veresiye işlemleri ayrıntılandırır). Yevmiye defterinde "medyûn" (borçlu) kelimesi bulunan hesaplar, defter-i kebîrin zimmet (borç) sayfasına, "dâyin" (alacaklı) kelimesi bulunanlar ise matlûb (alacak) sayfasına kaydedilir.

Hülâsa Defteri: Bu defterde, tacirin sahip olduğu tüm varlıkların toplamından borçların düşülmesi ile varlıklarının gerçek toplamı ortaya konur. Tacir, bir yıl içinde meydana gelen

gelir veya zararını tespit etmek için o yılın hülâsa defterini bir önceki yılın defterinin toplamı ile karşılaştırmalıdır.

3.2.2 *Muhtasar Usul Defteri'nde Muzâ'afa Usûlü (Çift Taraflı Kayıt Yöntemi)*

Muzâ'afa usûlü, her bir işlemde en az iki hesabın bulunması esasına dayanır; bu hesaplardan biri bir şey vermiş, diğeri ise almış olur. Dolayısıyla alıcı (borçlu) “medyûn”, verici (alacaklı) ise “dâyin” olarak adlandırılır. Örneğin, Pertev Efendi adındaki bir tacir Zeki Efendi'ye 500 kuruş vermişse, Zeki Efendi borçlu (medyûn) ve Pertev Efendi alacaklı (dâyin) olarak tanımlanır. Bu işlemde alıcı için zimmet (borç) ve verici için matlûb (alacak) kaydedilmesi muzâ'afa usûlünün genel kuralıdır.

Hesabat-ı Umumiye (Genel Hesaplar)

Muzâ'afa usûlüne dayalı muhasebe sisteminde, gerçekleşen işlemlerin bir sistem içerisinde izlenmesini sağlayan beş temel hesap türü bulunmaktadır. Hesabat-ı Umumiye (Genel Hesaplar) olarak isimlendirilen bu hesaplar aracılığıyla işlemler tacirle ilişkilendirilirken tacir isminin kullanımına gerek yoktur. Tacirin borcu için "Deyn Senetleri Hesabı (Borç Senetleri Hesabı)" tacirin alacağı içinse "Matlûb Senetleri Hesabı (Alacak Senetleri Hesabı)" kullanılır. Hesabat-ı Umumiye (Genel Hesaplar)'de yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

Sandık Hesabı (Kasa Hesabı): Nakit giriş ve çıkışlarının kaydedildiği hesaptır.

Emtia-i Umumiye Hesabı (Stok Hesabı): Stok alım ve satımlarının kaydedildiği hesaptır.

Matlubat Senedâtı Hesabı (Alacak Senetleri Hesabı): Alacaklı olunan senetlerin kaydedildiği hesaptır.

Deyn Senedâtı Hesabı (Borç Senetleri Hesabı): Borçlu olunan senetlerin kaydedildiği hesaptır.

Kâr ve Zarar Hesabı: Elde edilen kâr veya zararın kaydedildiği hesaptır.

Muzâ'afa Usûlünde Kullanılan Defterler

Muzâ'afa Usulünde (Çift Taraflı Kayıt Yöntemi) kullanılan defterler aşağıda sunulmuş olup örnekleri, uygulama ve ekler kısmında verilmiştir.

Müsvette Defteri (Taslak Defteri): Gerçekleşen her türlü ticari işlemin birbiriyle karıştırılmadan ve ayrı ayrı maddeler halinde kaydedildiği defterdir.

Yevmiye Defteri: Tüm ticari işlemlerin günlük olarak kaydedildiği ve müsvette defterinin kopyası niteliğindeki defterdir. Bu defter, bir sayfa üzerine düzenlenmiş beş sütundan oluşur. Soldan birinci sütuna işlemin defter-i kebîre aktarıldığı sayfanın numarası yazılır; ikinci sütuna müsvette defterinin sayfa numarası, üçüncü sütuna ise borçlu (medyûn) ve alacaklı (dâyin) olanların isimleri kaydedilir. Müsvette defterinde muhasebe detayları oldukça kısaca ve açık bir şekilde yazılacak ve dördüncü ve beşinci sütunlara da işlemin kuruş ve para birimleri kaydedilecektir.

Yevmiye Defteri şekli aşağıdaki gibidir:

	2	3	4	5

Bir işlemin yevmiye defterine aktarılması sırasında şu dört durumdan biriyle karşılaşılabilir:

- Birinci durumda; yalnız bir borçlu (medyûn) ve bir alacaklı (dâyin) vardır,
- İkinci durumda; yalnız bir borçlu ve birçok alacaklı vardır,
- Üçüncü durumda; birçok borçlu ve bir alacaklı vardır,
- Dördüncü durumda; birçok borçlu ve birçok alacaklı vardır.

Birinci duruma (bir alacaklı ve bir borçlu hesap mevcutsa) basit işlem; diğer üç duruma (alacaklı ve borçlu hesaplar çoktur veya işlem basit işlemlerden oluşuyorsa) ise “karmaşık” işlem denir.

Defter-i Kebîr: Yevmiye defterinin kopyası niteliğindedir. Aralarındaki fark, yevmiye defterine kaydedilecek işlemleri tarih sırasına göre, defter-i kebîre aktarılacak işlemler ise muhasebe sırasıyla kaydedilmektedir.

İki kişi arasında gerçekleşen karşılıklı işlemlerden kaynaklanan ticari ilişkilere genel olarak "hesap" denir. Çift taraflı kayıt yönteminde, yevmiye defterinde isimleri belirtilmiş olan şahıslar için ve (emtia) stok, (sandık) kasa, alacak ve borç senetleri ile kâr ve zarar hesabına dair diğer işlemler için de birer (Defter-i Kebîr) hesap açılmalıdır.

(Basit usulde, yevmiye defterinde yalnızca veresiye alım satım yapan kişiler için birer hesap açılırken, çift taraflı kayıt yönteminde hem kişisel hem de genel hesaplar için birer hesap açılmaktadır.)

Örnek: Yevmiyede kaydedilmiş aşağıdaki işlem defter-i kebîre nakledilmiştir:

1500		Emtia-i Umumiye Ziver Efendi'ye (1500) kuruş bedeli üç ay sonra ödenecek şekilde aldığım pirinç bedeli, Kazevi/15 1500 kuruş		3 - 5
------	--	--	--	-------------

Bu örnek emtia-i umumiye hesabının zimmet sayfasına aşağıdaki gibi nakledilir ve kaydedilir:

Emtia-i Umumiye Hesabı (Stok Hesabı)**Borçludur****Alacaklıdır**

1500	00	5	3	Ziver Efendi'ye iştirak ettiğim pirinç bedelinden dolayı	1	Mart	Sene 313
------	----	---	---	--	---	------	----------

Ziver Efendi Hesabı**Alacaklıdır**

1500		5	3	Satın aldığım pirinçten dolayı	1	Mart	Sene 313
------	--	---	---	--------------------------------	---	------	----------

Muharrerâta Mahsus Müsvette Defteri (Yazılara Özel Taslak Defteri): Tacirin ticari belgelerini kaydetmek için kullandığı defterdir. Tacirin aldığı ve gönderdiği belgelerin düzenli bir şekilde bu deftere kaydedilmesi ve her bir belgeye numara verilmesi, ayrıca her ay sonunda hangi yıl ve ayın belgelerine ait olduğunun belirtilmesi gerekir. Bu defter, en az yevmiye defteri kadar değerli olup en az on yıl boyunca korunması, ticaretin önemli kurallarındandır.

İcmal veya Hülâsa Defteri (İcmal veya Özet Defteri): Tacirin varlıklarını, borçlarını ve taşınır/taşınmaz mallarını özetleyen defterdir. Yılda bir kez hazırlanması zorunludur. Tacirin ölümü, iflası veya şirketin feshi durumunda bilanço olarak işlev görür.

Büyük deftere aktarılan hesapları kapatmadan veya dengelemeden önce, işletmemizdeki tüm işlemlerin özetlendiği deftere, "icmal" veya "hülâsa defteri" denmekteydi. Bu defterde; emtia (mallar), varlıklar, tahsil edilecek senetler gibi değerler defterin sağ tarafına; ödenecek senetler, borçlar da defterin sol tarafına kaydedilmekteydi.

Özet ve hülâsa defterinde;

1. İşletmede kalan mallar ve diğer eşyalar,
2. Kasada kalan nakit,
3. Elde bulunan ve tahsil edilecek senetler,
4. Satışlardan ve diğer işlemlerden dolayı bize borçlu olan kişiler (ortaklar),
5. Elde bulunan ve ödenmesi gereken senetler,
6. Alınan mallar ve varlıklar nedeniyle bizim borçlu olduğumuz hesaplar.

Yardımcı defterler:

Sandık Defteri (Kasa Defteri): Nakit giriş ve çıkışlarının kaydedildiği defterdir. Zimmet (borç) ve matlûb (alacak) toplamaları karşılaştırılarak sandık dengesi sağlanır.

Matlûb Senedâtı Defteri (Alacak Senetleri Defteri): Bedeli tahsil edilecek senetlerin kaydedildiği bu defterin zimmet (borç) sayfasına, bedeli tahsil edilmek üzere cüzdanına giren ve matlûb (alacak) sayfasına da bedeli tahsil edildikçe çıkan her türlü senet kaydedilir.

Zimmet Senedâtı Defteri (Borç Senetleri Defteri): Bedeli ödenecek senetlerin kaydedildiği bu defter, imzalanan her türlü senet ile alınan poliçelerin kaydına mahsustur. Bu defterin matlûb (alacak) sayfasına, imzalanan veya borca karşılık verilen senetler; zimmet (borç) sayfasına da vadesi dolan senetlerin bedeli kaydedilecektir.

Hesabat-ı Cariye Defteri (Cari Hesap Defteri): Cari hesaplara özel olan bu defterde, tacirin ortakları veya alıcı/satıcılarıyla ilgili alacak ve borçlarını kaydetmek için kullanılır. Faizli ve faizsiz olmak üzere iki türdür. Faizsiz olan, defter-i kebirdeki âdî hesapların bir özetidir.

Diğer Defterler: Yukarıda açıklanan defterlerin yanı sıra, ticari işlemlerin çeşitliliği ve detayları açısından başka defterler de düzenlenmektedir. Ancak bu defterlerin şekil ve düzenlemesi, özel kurallar ve önem gerektirmedikinden basit bir kayıt işleminden ibarettir. En çok kullanılan diğer defterler; *Fatura defteri*, *Mürselât defteri*, *Vade defteri*, *Müteferrika defteri*'dir.

Faizli Hesab-ı Cari: Ticari işlemlerde tarafların borç ve alacaklarına faiz uygulanan bir hesap türüdür. Her iki tarafın işlem yaptığı miktarlar belirli bir faiz oranı üzerinden değerlendirilmektedir. Bu hesaplarda, tarafların aldığı veya verdiği mal ve paralar, belirli bir faiz oranı ve vadeye göre kazanç veya maliyet doğurmaktadır.

Faiz oranları genelde %5 civarında belirlenmekle birlikte bir üst sınır bulunmamaktadır. Tacirler, sattıkları mallarda daha yüksek faiz (örneğin %5 veya üzeri), aldıkları mallarda ise daha düşük faiz (örneğin %4 veya daha az) uyguladılar. Malların başka şehirlere gönderilmesinde oluşan kambiyo maliyetleri için de genel olarak % (1) /8 (yüzde bir bölü sekiz) oranındadır.

Faiz Hesabı

Faiz hesaplama için üç temel yöntem açıklanmıştır:

Müstakim Yöntem: Borcun başlangıç tarihinden son ödeme tarihine kadar geçen süre hesaplanarak faiz bulunur.

Gayr-i Müstakim Yöntem: İşlenmiş faiz, işlenmemiş faizden çıkarılarak hesaplanır.

Hamburg Yöntemi: Teslimatlar ve alacakların vadeleri arasında gün sayısı dikkate alınır, ortak bir vade ile faiz hesaplanır.

Bu yöntemlerin birleşimiyle Mürekkep Yöntem adı verilen dördüncü bir yöntem geliştirilmiştir. Mürekkep Yöntem, bankalar tarafından kolaylık ve düzen açısından tercih edilen bir yöntemdir.

Usûl-i Tashih-i Hata (Hata Düzeltme Yöntemi): Defter-i kebirdeki (büyük defter) kayıtların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, hatalı veya şüpheli durumları düzeltmek amacıyla geliştirilmiş olan bir yöntemdir. Yaygın hatalar ve çözüm yöntemleri şunlardır:

- Bir maddeyi unutup hiç yazmamak: unutulmuş madde, kurallar gereği doğru yerine kaydedilir.
- Bir maddeyi iki kez kaydetmek: fazla madde iptal edilir, karşısına bir açıklama eklenir.
- Alacaklı maddenin borçlusunu yanlış göstermek: yanlış gösterilen borçlu, doğru şekilde kaydedilir
- Borçlu maddenin alacaklısını yanlış göstermek: yanlış gösterilen alacaklı, doğru şekilde kaydedilir.
- Alacaklı maddeyi borçlu ve borçlu maddeyi alacaklı olarak kaydetmek: borçluya alacaklı ve alacaklıya borçlu olarak karşılıklı bir madde eklenerek, önceki kayıt düzeltilir.

Faizli Cari Hesapları Kapatma: Hesabın kapanmasıyla birlikte faiz eklenerek bakiyenin belirlenmesi ve yeni işlemler için temel oluşturulmasıdır. Öncelikle, zimmet (borç) ve alacak toplamları hesaplanır, faiz, ilgili tarafa eklenir ve kapanan hesap bakiyesi yeni faiz hesaplamaları için temel alınır. Zimmet sayfasındaki faizler kırmızı mürekkeple yazılır ve karşılık sayfada siyah mürekkeple belirtilir.

Hesab-ı Cedit (Hesapların Kapatılması): Tacirin ticari işlemlerini yöneten muhasebeci, mevcut varlıkları ve borçları devralır. Bu kişi, tacirin ödeme ve tahsilat işlemlerinden sorumludur. Bu hesabın, zimmet sayfasına tacirin malzemeleri, alacak senetleri ve tüm alacakları kaydedilir; alacak sayfasına ise borç senetleri ve alacaklı hesaplar kaydedilir. Zimmet sayfası toplamı, alacak sayfasından büyükse, fark sermaye olarak kabul edilir ve kaydedilir.

Hesab-ı Atik (Hesapların Açılması): Hesab-ı Cedit’de yer alan tüm malzeme, alacak ve borçların geri iade edilmesi işlemidir. Bu hesap, Hesab-ı Cedit’in tam tersi niteliğindedir. Bu işlem sonucunda, Hesab-ı Cedit aracılığıyla büyük defterde (defter-i kebîr) kapatılmış olan hesaplar, bu kez Hesab-ı Atik adıyla yeniden açılır. Hesab-ı atik, alacak ve borçların zimmet kayıtlarını tutar.

Hesap ve Kayıt Düzeltme Yöntemleri

Yeni hesap (hesab-ı cedit) ve eski hesap (hesab-ı atika) arasında veri aktarımı yapılır. İşlemler "borç" (zimmet) ve "alacak" (matlûb) kaydı olarak çift taraflı bir sistemle düzenlenir. Yeni hesapta borç olarak kaydedilen bir işlem, eski hesapta alacak olarak gösterilir. Bu sistem, hesapların dengeli olmasını sağlar.

Genel Hesapların Beş Bölümü (Hesabat-ı Umumiye-i Hamse):

Genel hesaplar, tüccarların ticari faaliyetlerini detaylandırır ve işlemleri daha sistematik bir şekilde yönetmelerine olanak tanır.

Genel Mal (Emtia) Hesabının Dengesi: Bu hesap, mağazaya giren malların maliyeti kadar borçlandırılır (zimmet) ve mağazadan çıkan malların satış fiyatı kadar alacaklandırılır (matlûb).

- Eğer tüm mallar satılmışsa; satılan malların toplam değeri, alınan malların toplam

maliyetinden çıkarılarak kâr miktarı hesaplanır.

- Eğer malların bir kısmı mağazada kalmışsa, kalan malların değeri hesaplanır ve bu değer satış tutarından düşülerek kâr belirlenir.
- Bu kâr, borç sayfasındaki alış maliyetine eklenerek denge sağlanır. Kalan malların değeri yeni hesapta "alacak" olarak eklenir ve denge sağlanır.

Sandık (Kasa) Hesabının Dengesi: Kasaya giren para miktarı bu hesabın borç (zimmet) tarafına, kasadan çıkan para ise hesabın alacak (matlûb) tarafına kaydedilir.

- Borç toplamından alacak toplamı çıkarılırsa, kalan miktar, kasadaki mevcut nakit olur.
- Kalan nakit, yeni hesapta alacak olarak gösterilir ve denge sağlanır.
- Kasa hesabında, paranın tamamı aynı değerde girip çıkacağı için kâr ve zarar hesabı burada kullanılamaz.

Senetler Hesabının Dengesi: Cüzdanına giren senetler bu hesabın alacak sayfasına (matlûb) cüzdandan çıkan senetler ise bu hesabın borç (zimmet) sayfasına kaydedilir.

Eğer giriş ve çıkış fiyatları aynıysa, senetlerin toplamı kolayca dengelenir. Farklı fiyatlar söz konusuysa, dengeyi sağlamak için genel mal hesabı ve kâr-zarar hesapları kullanılmalıdır.

Borç Senetleri Hesabının Dengesi: Bu hesabın borç (zimmet) sayfası, vadesi dolarak ödenen senetlerin bedelini, alacak (matlûb) sayfası ise borca karşılık verilen senetleri gösterir.

- Ödeme toplamı (borç), teslim edilen senet toplamından (alacak) çıkarılır. Kalan miktar, tüccarın henüz ödenmemiş, dolaşımda olan senetlerini ifade eder.
- Bu miktar, "hesab-ı cedit" olarak borç sayfasına eklenir ve denge sağlanır.
- Alacak Senetleri Hesabında, cüzdanda bulunan senetler borç (zimmet) olarak gösterilir.
- Borç Senetleri Hesabında, henüz ödenmemiş ve dolaşımdaki senetler alacak (matlûb) olarak kaydedilir.

Kâr ve Zarar Hesabının Dengesi: Bu hesabın borç (zimmet) sayfası masrafları ve zararları, alacak (matlûb) sayfası, kazançları (temettü) gösterir.

- Alacak toplamı borç toplamından fazla ise; fazlalık, net kâr (temettü-i sâfi) olarak tanımlanır. Bu kâr, sermayeye eklenir ve sermaye hesabında borç olarak gösterilir.
- Borç toplamı alacak toplamından fazla ise; fazlalık, zarar olarak tanımlanır. Bu zarar, sermayeden düşülerek sermaye hesabında alacak olarak gösterilir.

Tüccarın kâr ve zararları, türlerine göre farklı bölümlere ayrılır. Bu bölümlerin başlıcaları şunlardır; genel masraflar (masarif-i umumiye), kişisel masraflar (masarif-i şahsiye), ev masrafları (masarif-i beytiye), sigorta masrafları, komisyon ve miras işlemleri (komisyon-ı veraset), faiz hesapları. Bu çeşitlendirme, büyük defterde (defter-i kebîr) her bir kategori için özel bir hesap açılmasını gerektirir.

Mizan ya da muvazene (Denge): Kayıtları, manuel olarak fiziki defterlerde tutulduğu dönemde hata yapma riski yüksek olduğu için, ticari faaliyetlerin yevmiye defterindeki kayıtlarının doğru bir şekilde yapılması ve yevmiye defterinden defteri kebir hesaplarına aktarımı sırasında oluşabilecek hataların kontrol edilmesi amacıyla kullanılan bir tablodur. Eserde aylık (sâl muvazenesi) ve yıllık (muvazene-i seneviye) olmak üzere iki tür mizan yer almaktadır. Yevmiye defterindeki alacak ve borç toplamaları eşit çıkmadığında, kısa vadede kayıtların doğruluğunu sağlamak amacıyla aylık mizan çıkarılırken, toplamalar eşit olduğunda aylık mizan çıkarılmazdı.

Büyük defterdeki borç ve alacak toplamalarının, yevmiye defterindeki toplamalarla eşit olması gerektiği belirtilmiştir. Yevmiye defterindeki borç alacak toplamalarının eşitsizliğine neden olan durumlar aşağıda açıklanmıştır:

1. Borçlu hesabın alacaklı kısmının eksik yazılması,
2. Alacaklı hesabın borçlu kısmının eksik yazılması,
3. Bir kaydın eksik yazılması,
4. Bir kaydın iki kez yazılması,
5. Bir miktarın başka bir miktarla karıştırılması.

İnceleme ve Doğrulama (Usûl-i Tetkik ve Tahkik): Yevmiye defterinden defter-i kebire kayıt yapılırken hata yapılması durumunda devreye girer. Yevmiyedeki hatalar tespit edildiğinde, büyük defterdeki ilgili rakamların yanına kırmızı mürekkeple işaret konulur ve bu hata düzeltmek için aylık mizan çıkarılır. Eğer hata yalnızca borç kısmında ise, sadece borç kısmı kırmızı mürekkeple işaretlenir; yalnızca alacak kısmında ise alacak kısmı işaretlenir. Ayrıca, işaretlenen hatanın bulunduğu aydaki ilk kayıt, borç ve alacak olarak büyük deftere yeniden işlenir ve böylece hata düzeltilmiş olur.

Yıllık Mizan (Muvazene-i Seneviye) 31.12'de büyük defterde açılan hesapların yıllık dengesine bakıldığı mizandır. Yıllık mizan o dönemin bilançosunun temelini oluşturan tablodur. Çünkü yıllık mizandaki dengeleme işlemi tacirin ticari faaliyette bulunduğu tedarikçi ve müşterilerine olan borç ve alacaklarıyla, işletmenin son özet ve hülâsa defterinin düzenlenmesinden sonra gerçekleşen tüm işlemlerinin kar ve zarar sonuçlarını göstermektedir.

4. ÖRNEK MONOFRAFİ ÇÖZÜMLERİYLE KAYIT TUTMA YÖNTEMLERİ

Osmanlı dönemi muhasebe bilgi sistemlerinde kullanılan defter tutma yöntemleri, günümüz bugünkü muhasebe sisteminin temelini oluşturur. Osmanlı'da defter tutma yöntemi olarak iki yöntem kullanılmıştır. Birincisi, daha az işlem yapan ticari işletmeler için uygulanan basit işlemler (bugünkü adıyla basit usul) yöntemidir. İkincisi ise daha büyük, daha fazla ve daha kompleks işlemleri olan ticari işletmeler için kullanılan çift taraflı kayıt yöntemi (bugünkü adıyla bilanço usulüne göre)'dir. Kitabın ikinci bölümünde, önce basit işlemler ve çift taraflı kayıt yöntemlerinin temel kuralları açıklanmış, ardından her iki yönteme dair hesaplama ve

uygulama örnekleri verilmiştir. Uygulamalarda dikkat çeken önemli bir nokta, o dönemin ticari yaşamında gerçekleşen hemen hemen tüm faaliyetlerin nasıl kayıt altına alındığının ayrıntılı bir şekilde gösterilmesidir.

Kitabın bu bölümünde, önce "Basit İşlemler" yöntemi, ardından "Çift Taraflı Kayıt" yönteminin muhasebe bilgi sistemi kuralları ve ticari yaşamda kullanılan faaliyetlerle ilgili monografi örnekleri üzerinden açıklamalar yapılmıştır. Bu çerçevede, faaliyetlerin kayıt altına alındığı müsvedde defteri, yevmiye defteri, defter-i kebir fihristi, defter-i kebir kayıtları ve mizan örnekleri sunulmuştur. İlk olarak, basit usul yöntemiyle ilgili kurallar açıklanmış, ardından basit usul kayıt tutan tüccarların gerçekleştirdiği neredeyse tüm faaliyetler monografi maddesi olarak yazılmıştır. Bu faaliyetler, müsvedde defteri, yevmiye defteri, defter-i kebir listesi ve defter-i kebir sıralamalarıyla çözümlenmiştir.

4.1. Usûl-i Basîtaya Mütealîk Hesabat ve Tatbikat-ı Ameliye (Basit İşlemler Yöntemine Göre Defter Tutma Usulü)

Basit işlemler yöntemine göre defter tutma esasları;

1. Her bir basit işlemde yalnızca bir borçlu hesap ya da yalnızca bir alacaklı hesap bulunur. Borçlu hesap, işlemi kabul eden kişi adına açılır. Alacaklı hesap ise mal veya hizmeti satan kişi adına açılır. Ya da önce borçlu hesaba kaydedilen işlem, ardından alacaklı hesaba aktarılır.
2. Çift taraflı kayıt yönteminde ise ne borçlu ne alacaklı hesap bulunur. Dolayısıyla, bu tür işlemler yevmiye defterine ya da büyük deftere kaydedilmez.

Birinci temel kurala göre, işlem yapan tüccar, işlemi kabul ettiği takdirde (mal aldığı ya da gider yaptığı) borçlu olarak kaydedilir; mal veya hizmet sağladığında ise alacaklı olarak kaydedilir. İkinci temel kurala göre, işlem yapan tüccar ne borçlu ne de alacaklı olarak kaydedilir.

Ticari değerlerin tümü, tüccar tarafından alınanlar için ilgili yardımcı defterlerin giren (ithalat) sayfasına, tüccar tarafından verilenler için ise çıkan (ihracat) sayfasına kaydedilir ve işaretlenir.

Basit işlemler; vadeli satın alma, vadeli satış, borç (matlub), (borcun tahsilatı), ödeme (alacaklıya ödeme = tediye) olarak ifade edilmiştir.

Örneğin tüccar veresiye (mübayaa) alım yaptığında, mal aldığı tüccara (tacir-i dayin) borçlu olarak kaydedilir ve alacaklılar defterine eklenir. Burada dikkat çeken nokta, nakit işlemlere ait faaliyetlerin kaydedilmemesidir.

Basit işlemleri İçeren Monografi ve Muhasebe Kayıtları

Yukarıda belirtilen basit usul yöntemi kuralları açıklandıktan sonra, basit usulde kayıt tutan tacirlerin neredeyse tüm faaliyetlerini içeren bir monografi hazırlanmıştır. O dönemdeki kayıtları daha iyi gösterebilmek için monografiden örnekler verilmiş ve bu örnekler eserdeki şekliyle aynen alınmıştır. Bu sebeple, eserdeki gibi müsvedde defteri ve yevmiye defteri altındaki açıklamalar da detaylı şekilde aktarılmıştır. Aşağıda, önce müsvedde defteri kayıtları,

ardından yevmiye defteri kayıtları, sonrasında defteri kebir fihristi, defteri kebirler ve mizan yer almaktadır.

Kayıtlarda dikkat çeken nokta nakit işlemlerin yevmiye defterine kaydedilmemiş olmasıdır. Müsvedde defterine kaydedilen nakit işlemler, yevmiye defterine aktarılmamıştır ve bu nedenle müsvedde defterindeki madde numaraları ile yevmiye defterindeki numaralar paralel değildir. Örneğin, aşağıda yer alan müsvedde defterindeki 5. Madde, nakit bir işlem olduğu için yevmiye defterine kaydedilmemiştir. Günümüz monografilerinde olduğu gibi ilk madde ya da ilk kayıt sermaye kaydudur.

Madde 1. İşletme sermaye olarak koyduğu emtia, çeşitli araç-gereç, malzeme temini ve nakit olarak kasaya konan parayla 1 Ekim’de faaliyetlerine başlamaktadır.

Kayıt, öncelikle müsvedde defterine aşağıdaki gibi yapılır. Müsvedde defteri (**Müsvedde Defteri**; tacir ve ortaklarının, mal alım-satımında yer alan kişilerle gerçekleştirdiği tüm işlemleri takip ettiği bir defterdir. Alınan ve gönderilen tüm belgeler bu deftere kaydedilir, her bir belgenin yanına bir numara verilir ve ay sonlarında hangi yıl ve ayın belgelerine ait olduğu belirtilir) aşağıdaki başlıkla açılmaktadır:

Müsvette Defteri (Taslak Defteri)
1 Teşrinievvel (Ekim) 1884 tarihinde açılmıştır.

Ekim Ayı, 1884 Yılı

1 Ekim

Madde 1: 100.000 kuruş sermaye ile işe başlıyorum. Bu sermayeden: 60.000 kuruşunu ticari malların alımına, 4.000 kuruşunu çeşitli araç-gereç ve malzemelerin teminine, 2.000 kuruşunu yerleşim giderlerine ayırarak, 34.000 kuruşunu kasaya yatırıyorum. 100.000 Kuruş

(Yevmiyenin birinci maddesine bakınız).

Açıklama: Ticari malları **giren (ithalat) ve çıkan (ihracat) defterinin giren sayfasına**, çeşitli araç-gereç ve yerleşim giderlerini özel olarak ayrılmış bir deftere, kasaya yatırdığım nakdi ise **kasa defterine** kaydediyorum. Sermaye hesabını bu şekilde alacaklı olarak gösteriyorum.

Yevmiye defterine aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir: “100.000 kuruş sermaye, bunun... (detayları yukarıda belirtildiği şekilde) tahsis ettim.” (1 Minhü, 1 Ekim demek.)

1 Minhü

Madde 2: İzmir’de ikamet eden B.’ye, metresini 20 kuruş 40 santimden 200 metre Sedan kumaşı, veresiye olarak sattım.

(Maddenin eserdeki açıklaması: B.’ye satılan malları emtia defterinin giren sayfasına kaydeder ve veresiye mal satın alan B.’yi borçlu olarak gösteririm. Yevmiye defterine “İzmir’deki B., sattığım mallar nedeniyle bana borçludur”

(Yevmiyenin 2. maddesine bakınız).

6 Minhü

"**Madde 5:** İzmir’de B’ye, her biri 24 kuruş 16 santimlik çuhadan 25 metrelik bir top çuha satıp parasını nakit olarak aldım. Santim 55, kuruş 615 çıkan emtiayı emtia defterinin ihracat sahifesine ve giren nakit kasa defterinin ithalat sahifesine kaydederim.

B’ye gelince: Ne alacaklı ne de borçlu durumdadır, çünkü bu satış peşin para ile yapılmıştır. Dolayısıyla ne yevmiyeye, ne de defter-i kebîre kaydedilmesine gerek yoktur."

Eserde işlem açıklaması olarak. "Satın aldığım malları, emtia defterine (Genel ticari mallar defter) kaydederim. Bu malları bana veresiye satan Yorgi’yi alacaklı olarak kaydederim. Yevmiye defterine: "Yorgi’den satın almamdan dolayı çeşitli kişiler (Yorgi Efendi) 9600 kuruş alacaklıdır" şeklinde yazılmıştır (Yevmiye defterinin 7. maddesine bakınız).

26 Minhü

Madde 15: Şehr-i hâlin (bugün) 14’ü tarihli faturam gereğince İzmir’de Yorgi’ye nakit olarak 3.000 kuruş verdim. 3.000 kuruş: Yorgi’ye verdiğim bu miktar kadar o bana borçludur.

Kasa defterinin çıkış sayfasına kaydederim ve yevmiyeye şu şekilde yazarım: "İzmir’de Yorgi... nakit olarak 3.000 kuruş borçludur."

(Yevmiye, 11. maddeye müracaat)

Müsvette defterinin açıklamasında "Genel ticari mallar defterinin girenler sayfasına kaydeder kendimi borçlu (medyun) olarak gösteririm" olarak ifade edilmiş. Görüldüğü gibi stoklar ticari mal defterinde takip edilmektedir. Müsvette defterinde tarih ve açıklamada yer alır.

Müsvette defterine kaydedilen işlemler daha sonra yevmiye defterine aktarılır. Yevmiye defterindeki sol sütunlara tutarlar kuruş ve santim olarak yazılmıştır. Yevmiye defterinin sol tarafına tutar yazılırken; sağ tarafındaki sütunlara alım ve alımlara ait ödemler ile giderler 2 koduyla, satışlar ve onlara ait tahsilatlar ise 1 koduyla kaydedilmiştir. Minhu ifadesi de başlangıçta yazılan ay (ekim) yerine kullanılmaktadır. İşlemler aylık yapıldığından başlangıçta hangi ay olduğu yazıldıktan sonra yevmiye defterine sadece tarih ve minhu ifadesi yazılmıştır.

Veresiye satış yapıldığında ise mal satılan kişi borçludur (tacir-i medyun) ve borçlular defterine kaydedilir. İşletme ödeme yaptığı zaman ödeme yapılan kişi borçlu (tacir-i medyun), işletmeye ödeme yapan kişi alacaklı (tacir-i dayin) olarak kaydedilir (Ek 1’deki defter-i kebire kayıt yapılır).

		Ekim 1300 (Miladi yıl 1884)	
		Ekim	
100.000	00	Madde 1: Harcanan borçlanılan sermaye: 100.000 kuruş Ticaret mallar: 60.000 kuruş Çeşitli araç ve gereçler: 4.000 kuruş Yerleşim masrafları: 2.000 kuruş Kasaya yatırılan nakit: 34.000 kuruş	1
4080	00	1 (Minhu) Madde 2: İzmir'de (B...) adına 4080 kuruş bedelinde, cari ay (bu ay) içinde tahsil edilmek üzere Sedan çuhası satılmıştır. Toplam:200 metre Her bir metrenin fiyatı: 20,40 kuruş	1
9600	00	_____14 Minhu _____ Madde 5: İzmir'de ikamet eden Yorgi'den, her metresi 24 kuruş bedelle 400 metre çuha veresiye olarak satın alınmıştır.	2
3000	00	_____26 Minhu _____ Madde 15: İzmir'de oturan Yorgi borçludur. 3000 kuruş borçludur. Bir önceki ayın 14. tarihli faturaya dayanarak bu işleme ilişkin nakit olarak ödedim.	2

Yevmiye defterinden sonra aşağıdaki gibi “Defter-i Kebir Fihristi”ne “Defter-i Kebîr, Ekim 1884’te Fiilen Yapılmıştır” ibaresi ile kaydedilir. Defter-i Kebîr fihristindeki numaralar da defter-i kebir sayfa numaralarıdır.

Defter-i Kebîr
Ekim 1884'te Fiilen Yapılmıştır

Defter-i Kebîr Fihristi	
1) İzmir'de mukim (B...)	2) Yorgi
1) Sermaye	
1) İzmir'de mukim Fevzi Efendi	2) İzmir'de mukim Pertev Efendi

Daha sonra kayıtlar Defter-i Kebîr'e aktarılır. Bkz³: Ek 1, eserdeki örnekte dikkat çeken bir nokta ise stokların maliyetlerinin belirtilmemiş olmasıdır.

4.2.Kayd-ı Muzâ'af Üzere Defter Tutmak Usûlü (Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Göre Defter Tutma Usulü)

Eserde ikinci kayıt yöntemi olarak Osmanlı dönemi muhasebe kayıt yöntemlerinden “Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Göre Defter Tutma Usulü” basit usulle karşılaştırması yapıldıktan sonra aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Çift taraflı kayıt yöntemi, işlemleri daha kapsamlı bir şekilde kayıt altına alır. Ayrıca, işlemleri ve kişileri detaylı bir şekilde takip etmeyi kolaylaştırır. Bu yöntemde, yevmiye ve büyük defterlerdeki tüm hesaplar sistematik bir şekilde kaydedilir ve bu sayede mizan çıkarmak daha kolaydır.

Basit ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemleri Arasındaki Farklar

- Basit kayıttaki sadece alacaklı ve borçlu kişiler dikkate alınır ve yalnızca alacak ve borç hesapları tutulur.
- Çift taraflı kayıt yönteminde ise kişiler ve işlemler iki farklı unsur olarak dikkate alınarak kayıt altına alınır. Bu yöntemde yalnızca kişiler için değil, ticari mallar, nakit, senetler ve diğer değerler için de hesaplar açıldığından, bu bilgilerin ayrı defterlere kaydedilmesine gerek kalmaz. Ayrıca, yevmiye defterine kaydedilen her işlemde bir borç ve bir alacak bulunduğundan, büyük deftere aktarım sırasında bu dengeler korunur. Bu da ileride mizan (bilanço) çıkarmayı kolaylaştırır.

Muhasebe İşlemlerinin Sınıflandırılması:

Ticari işlemler iki ana sınıfa ayrılır:

1. Güven esasına dayalı olan veresiye alış- satış, ödeme- tahsilatlar. Bu faaliyetlerde fiziksel mal değişimi olmadığı için bu işlemlere "basit işlemler" denir.
2. Peşin alış- satış, indirimler ve diğer nakit faaliyetler.

³ Hikmet, M (1899/1900) Muhtasar Usul Defter-i

Defterlerin Kullanımı:

- Basit usul yönteminde, yevmiye ve büyük defterlere yalnızca işletme ile ilişkili kişiler adına hesap açılır,
- Çift taraflı kayıt yönteminde ise sadece gerçek borçlular ve alacaklılar değil, tüm işlemlerden doğan borç ve alacaklar da hesaplanır ve kaydedilir.

Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Göre Monografi ve Muhasebe Kayıtları

Eserde “Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Göre Defter Tutma Usulü”, tacirlerin hemen hemen tüm faaliyetlerini içeren bir monografi çerçevesinde çözümlere anlatılmıştır.

Monografideki faaliyetler sırasıyla; sermaye kaydı, nakit ve veresiye mal alışı kaydı, nakit ve veresiye mal satış kaydı, kasa nakit giriş ve çıkış kayıtları, banka kayıtları, bono ve poliçe işlemleri, çeşitli giderler, nakliye giderleri, kuruluş giderleri olarak yer almaktadır.

Monografi, günümüzde de olduğu gibi işletmenin sermaye olarak koyduğu, emtia, hammadde, yerleşim giderleri ve nakit olarak kasaya konan nakit para ile başlamaktadır. Çalışmada, monografiden örnek kayıtlar seçilerek yer verilmiştir.

Bu yöntemde de önce müsvedde defterine kayıt yapıldıktan sonra yevmiye kaydı yapılmıştır. Çözümlerde, hesapların çalışma kuralları açıklama olarak verilmiştir. Açıklamalarda yevmiye kaydının nasıl yapılacağı ve hesap işleyişlerinin mantığı açıklanmıştır. Aşağıdaki örneklerde müsvedde defterinden sonra yapılan açıklamalar, eserdeki şekliyle verilmiştir. Sonrasında yevmiye kayıtları gösterilmiştir.

Müsvette (Taslak) Defteri, 1 Ekim 1897 (1300 Rumi) tarihinde açılmıştır.

"Ekim 1897"

1 Ekim _____

Madde1: İşe 100.000 kuruş sermaye ile başlıyorum. Bu sermayeden:

- 60.000 kuruşunu emtia (ticari mal) alımına,
- 4.000 kuruşunu çeşitli malzeme teminine,
- 2.000 kuruşunu yerleşme masraflarına tahsis ediyor,

34.000 kuruşunu kasaya yatırıyorum.

(Yevmiye Defteri, Madde: 1)

1 Ekim _____

Sermayem 100.000 kuruştur, ticarethaneme tahsis edilmiştir. Bu durumda, sermaye hesabı bu tutarı ödemiş sayılır ve alacaklıdır. Detaylar aşağıdaki gibidir:

- 60.000 kuruş emtia alımı,
- 4.000 kuruş çeşitli malzeme alımı,
- 2.000 kuruş yerleşme masrafları,
- 34.000 kuruş kasaya aktarılmıştır.

Muhasebe Kuralı:

Muhasebe Kuralı; "Alan hesap, veren hesaba borçludur." Bu kural gereği “Genel Emtia Hesabı, Hammaddeler Hesabı, Genel Masraflar Hesabı ve Kasa Hesabı”, sermaye hesabına borçlu kabul edilir.

1 Minhü _____

Madde 2: İzmir’de yaşayan (B...)’ye, bedeli bu ay içinde ödenmek üzere, metre fiyatı 20 kuruş 40 para olan 200 metre Sedan kumaş sattım. 4080 kuruş

Kurallar: “Alan hesap veren hesaba borçludur”, “Veresiye satın alan tacir her zaman borçlu gösterilir.” Bu işlemde (B...) veresiye satın aldığından borçlu; emtia hesabı ise yukarıda belirtilen kumaşı teslim ettiğinden alacaklıdır. **Yevmiye kaydı** İzmir’de (B...), ticari mallardan (emtia-i umumiyyeye) 4080 kuruş karşılığında, metre fiyatı 20 kuruş 40 para olan 200 metre Sedan kumaş almıştır.

(Yevmiye, Madde 2)

6 Minhü

Madde 5: İzmir’de mukim (B...)’ye, metre fiyatı 24 kuruş 16 para olan, 25 metre 48 santimetrelilik birtopkumaşı peşin para ile sattım.

615 kuruş, 55 para

Kural: Peşin satışlarda müşteri borçlu gösterilemez. Bu kurala göre (B...) aldığı mallar karşılığı ödeme yaptığı için borçlu değildir. Ancak, çift taraflı kayıt (kayd-ı muzaaf) yöntemie göre mutlaka bir borçlu ve bir alacaklı bulunmalıdır. Aldığım para kasaya kaydedilecektir. **Genel Ticari Mallar Hesabı (B...)’ye bir takım eşya verdiğiinden, kasa hesabı, genel ticari mallar hesabına borçlu olmuş olur. Bu işlemi yevmiye defterine şu şekilde yazarım: Kasa, Genel Ticari Mallar Hesabı 615 kuruş 55 santim(B...)’ye ... olarak peşin para ile 25 metre 48 santimetre çuha satılmıştır.**

(Yevmiye, Madde5)

7 Minhü

Madde 6: İzmir’de Pertev Efendi’ye, her bir metresi 19 kuruş 15 santimden 112 metre Sedan çuhası satarak, karşılığında 20 Ekim vadeli emrime yazılmış bir bono aldım.

2144 kuruş 44 santim

Bu işlemde, Genel Ticari Mallar Hesabı eşya verdiği için alacaklıdır. Pertev Efendi ise karşılığında bono verdiğiinden borçlu değildir. Peki, borçlu kimdir? Bunu belirlemek için Pertev Efendi’den alınan şeyi düşünmek yeterlidir. Çuha karşılığında bir bono aldığımızdan, bu bono “alacak senetleri” olarak kabul edilir. Bu durumda, çuha karşılığında “alacak senetleri” hesabına bir senet girmiş olur. Bu nedenle, söz konusu hesap Genel Ticari Mallar Hesabı’na borçludur.

Yevmiye defterine şu şekilde yazarım: Alacak Senetleri Genel Ticari Mallar Hesabı 2144,44 kuruş Pertev Efendi’ye... olarak 112 metre çuha satılmış ve karşılığında bir bono alınmıştır.

(Yevmiye Madde 6)

İşlemlerin yevmiye defterine kaydı aşağıdaki gibidir:

[119] Yevmiye Defteri

1 Ekim 1897 tarihinde faaliyete geçmiştir (1 Teşrînievvel 1313'de küşat olunmuştur)

Sene:1313

Sahife: 1

	<u>1 Ekim (1 Teşrînievvel)</u>		
6	Madde 1: Sermaye dağılımının uygun şekilde yapılmadığından çeşitli hesaplar sermayeye 100.000 kuruş borçludur (Sermayeyi ber-vech-i âtî tevzi etmediğinden hesabat-ı muhtelif sermayeye 100000 kuruş borçludur). 60000 kuruşluk genel ticari mal alınmıştır (Emtia defterine bakıldığında farklı türde malların alımı açıkça görünür). Emtia-i umumiye 60000 (emtia defterinde görüleceği veçhile eşya-yı muhtelif mübayaa olunmuştur)		
	60000		
1	(Bedeli ay içinde ödenmek üzere metresi 20 kuruş 40 santimden 200 metre Sedan çuhası satılmıştır)		
	4000 kuruş değerinde sanayi malzemesi satın alınmıştır (Mevadd-ı sanaiyye 4000 (Levazım-ı müteferrika işıra edilmiştir).		
	4000		
6			
7	Genel gider (Masarif Umumiye) 2000 kuruş (yerleşme masrafı)	100000	00
	2000		
2	Kasa 34000 (Nakden kasaya yatırılmıştır)	34000	
	<u>Keza</u>		
8	Madde 2:		
1	(İzmir'de (B...)'ye Genel ticari mallardan metre fiyatı 20 kuruş 40 santim olan 200 metre Sedan çuhası parası bu ay içinde alınmak üzere 4080 kuruşa satılmıştır	4080	00
	Gelecek sayfaya taşınan (Sahife-i atfiyeye nakil)	104080	

Sahife: 2

	Nakli Yekûn	104080	00
	_____ 6 Ekim (6 Minhü) _____		
	Madde 5: Genel ticari mallar kasası (Kasa emtia-i umumiyyeye) 615,55 kuruş ⁴	615,55	00
	İzmir’de yaşayan B. ‘ye peşin para ile metresi 24 kuruş 16 santimden 20 metre 48 santimetre Lui çuhası satılmıştır.		
	_____ 7 Ekim (7 Minhü) _____		
<u>3</u> 1	Madde 6: Genel ticaret mallarına karşılık olarak alınacak senetlerin bedeli 2144,44 kuruştur. İzmir’de ikamet eden Pertev Efendiye, metresi 19 kuruş 15 santim olan 112 metre çuha kumaşı satılmış ve karşılığında 20 Kasım vadeli bir bono alınmıştır. ⁵	2144	44
	Nakli Yekûn	113610	99

Çözümlerde de görüldüğü müsvedde ve yevmiye defterleri aylık dönemler şeklinde kaydedilmektedir. İlgili ayın ilk tarih başlangıcı (Örneğin 1 Ekim) yazıldıktan sonra bir sonraki aya geçene kadar her kayıta ilgili faaliyetin yapıldığı tarih ve minhu (2 minhu vb.) kavramı kullanılmaktadır.

⁴ Hesap hatası var. 494,79 olmalı.

⁵ Hesap hatası var. 2144,8 olmalı.

Defter-i Kebîr
1 Teşrînievvel 1313'de küşat olunmuştur
Defter-i Kebîrin Fihristi

	Sahife		Sahife
I		S	
İzmit'te Rasim Efendi	10	Sabit Efendi	10
İzmir'de (B...)	8	Sermaye	6
İzmir'de Pertev Efendi	9		
İzmir'de Fevzi Efendi	1	K	
İzmir'de Yorgi	9	Kasa	2
Genel ticari eşyalar (Emtia-i Umumiye)	1		
B		M	
Bedeli tahsil edilecek senetler (Bedeli		Kişisel harcamalar (Masarif-i Zatiye)	7
Ahz Olunacak Senedât)	3	Genel harcamalar (Masarif-i Umumiye)	7
Bedeli ödenecek senetler (Bedeli Tediye		Hammadeler maddeleri (Mevadd-ı Sanaiyye)	6
Olunacak Senedât)	4		

Defteri kebir fihristi baş harfine sırasına göre işletmenin faaliyetlerinin ve faaliyetlere ait borç ve alacakların defteri kebir sayfa numarası kaydedildiği bir fihristtir.

1313 yılı Ekim ayına ait mizan (bilanço)

1313 Senesi Teşrînievvel Ayına Mahsus Mizan (Bilanço)

Hesap isimleri (Esâmi-i Hesap)	Defter-i Kebîr Sahifesi	Büyük Defter (Defter-i Kebîr)			
		Zimmet		İstenen miktar (Matlûb)	
Genel ticari mallar (Emtia-i Umumiye)	1	86905	00	19795	99
Kasa	2	40751	55	9974	00
(Bedeli tahsil edilecek senetler) Bedeli	3	6304	44	00	00
Ahzolunacak Senedât					
Bedeli ödenecek senetler					
(Bedeli Tediye Olunacak Senedât)	4	00	00	898	50
Sermâye	6	00	00	100000	00
Sanayi maddeleri					
(Mevadd-ı Sanaiyye)	6	4000		00	00
Genel harcamalar					
(Masarif-i Umumiye)	7	4000	00	00	00
Kişisel harcamalar					
(Masarif-i Zatiye)	7	4450	00	00	00
İzmir'de B.	8	4936	00	4936	00
İzmir'de Pertev Efendi	9	5115	00	600	00
İzmir'de Yorgi	9	00	00	14062	50
İzmir'de Fevzi Efendi	9	00	00	8420	00
Sabit Efendi	10	2900	00	1000	00
İzmit'te Rasim Efendi	10	325	00	00	00
		159686	99	159686	99

Mizanda hesapların borç (Zimmet) ve alacak (Matlup) sütunları mevcuttur. Örneğin genel ticari mallarda 86.905 artış olmuş ve bu tutarın 19.795'lik kısmı satıldığı için tutar kadar azalma meydana gelmiştir. Nitekim kasada 40.751'lik bir artış, 9974'lik azalış olmuştur. Eserde, monografi çözümlerinin ardından ticari belgeler, defter tutma yöntemleri ve monografi çözümlerinin kimler için ne şekilde fayda sağladığı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

Öğretmenler için; eserin, ders anlatımında kullanılabilecek bir içerik sunduğu belirtilmiş; öğretmenlerin, eserde yer alan monografileri rehber olarak üzerinde değişiklikler yapabilecekleri ve yeni monografiler oluşturabilecekleri ifade edilmiştir. Öğrenciler için; iki farklı muhasebe kayıt yönteminin temel kurallarının anlatıldığı, her iki yöntemin de örnek monografilerle uygulamalı olarak açıklandığı belirtilmiştir. Böylece öğrencilerin bir ticarethane yönetirken hangi kayıtların yapılması gerektiğini detaylı şekilde öğrenebilecekleri vurgulanmıştır. Daha sonra Ocak, Şubat, Mart ve Nisan aylarını kapsayan işlemler sırasıyla önce basit usule, ardından çift taraflı kayıt yöntemine göre yevmiye ve büyük deftere işlenmiştir. Eserin sonunda ise alfabetik sırayla düzenlenmiş bir sözlük yer almaktadır.

5. SONUÇ

Tanzimat sonrası Osmanlı Devleti'nde yürürlüğe giren Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıt ve usulleri belirlenmiş; muhasebe kayıtları basit usul ve çift taraflı kayıt yöntemine göre tutulmaya başlanmıştır. Mehmed Hikmet'in kaleme aldığı *Muhasebe Usul Defteri*, dönemin ticari belgelerini, defterlerini ve muhasebe kayıt usullerini ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır.

Eserde hem basit usul (Usul-i Basîta) hem de çift taraflı kayıt (Usul-i Muzâ'afa) yöntemiyle ticari hayatta karşılaşılan hemen hemen tüm işlemleri kapsayan monografiler yer almaktadır. Bu monografiler, dönemin muhasebe bilgi sistematığına uygun olarak müsvette defteri, yevmiye defteri, defter-i kebir fihristi, defter-i kebir kayıtları ve mizan sıralamasına göre düzenlenmiştir. Ayrıca müsvette ve yevmiye defterlerindeki kayıtların altında, hesapların kayıt mantığı öğrencilere yönelik detaylı açıklamalarla sunulmuştur.

Monografide yer alan faaliyetler hem basit usulde hem de çift taraflı kayıt yönteminde şu sırayla ele alınmıştır: sermaye kaydı, nakit ve veresiye mal alımı, nakit ve veresiye mal satışı, kasa giriş ve çıkışları, banka işlemleri, bono ve poliçe işlemleri, çeşitli giderler, nakliye giderleri ve kuruluş giderleri.

Muhtasar Usul Defteri, Osmanlı muhasebe sistemini ve kullanılan yöntemleri anlamak açısından önemli bir eser olarak değerlendirilmektedir. Kitabın analizi, dönemin muhasebe sistematığını açıklamakla kalmamış, aynı zamanda günümüz muhasebe öğretim sistemine de ışık tuttuğunu göstermiştir. Günümüzde de ticari belgeler, ticari defterler, yevmiye defteri, defter-i kebir ve mizanlar kullanılmaya devam etmektedir. Ancak müsvette defteri ve defter-i kebir fihristi artık muhasebe sisteminde yer almamaktadır.

KAYNAKÇA

- Arıkan, Y., & Güvemli, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (5), 33-67.
- Aslan, M., Apak, S., Erol, M. & Ayboğa, H. (2023). Türk Muhasebe Mesleği Üzerine Kronolojik Bir İnceleme (1839-2020). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (24), 1-16.
- Atabay, İ. (2023). Cumhuriyet Döneminde Muhasebenin Gelişimine Kronolojik Bir Bakış. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(49-1), 121-135. <https://doi.org/10.31795/baunsobed.1352586>.
- Aydemir, O., & Erkan, M. (2011). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 110-128.
- Can, A. V., Aliusta, H., & Bağdat, A. (2021). Osmanlı Devleti'nde Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçiş Etkileyen Sosyo - Kültürel Nedenlerin Analizi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14 (3): 1231-1259.
- Çabuk, A., & Saygılı, A. T. (2013). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Devlet Muhasebesinde Merdiven Yönteminden Çift Yanlı Kayıt Yöntemine Geçiş. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 168-196.
- Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (1996). Critical and Interpretive Histories: Insights into Accounting's Present and Future Through Its Past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(3), 7-39.
- Chatfield, M. (1974). *A history of accounting thought*. Hinsdale, IL: Dryden Press.
- Edwards, J. R., & Newell, E. (1991). The development of industrial cost and management accounting before 1850: A survey of the evidence. *Business History*, 36(3), 1-24. <https://doi.org/10.1080/00076799400000001>
- Gençoğlu, Ü. G. (2009). Türkiye'de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 1(1), 30-37.
- Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğuna Kadar - 1. Cilt*, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No:1, İstanbul.
- 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), 43-44.
- Hoskin, K., & Macve, R. (1986). Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 105-136.
- Hoskin, K., & Macve, R. (1988). The Genesis of Accountability: The West Point Connections. *Accounting, Organizations and Society*, 13(1), 37-73.
- Öncel, M. (2022). Üçlü Kayıt Yönteminin Muhasebe Tarihinde ve İşletmelerin Muhasebe Örgütlenmesindeki Yeri. *Yönetim ve Örgüt Tarihi Dergisi*, 1(2), 116-134.
- Pamuk, Şevket (1987). *The Ottoman Empire and European Capitalism, 1820-1913: Trade, Investment and Production*. Cambridge University Press.

- Pamuk, Şevket & Quataert, Donald (1994). *An Economic and Social History of the Ottoman Empire, 1300–1914*. Cambridge University Press.
- Pamuk, Şevket (2014). *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Quataert, Donald (1993). *Ottoman Manufacturing in the Age of the Industrial Revolution*. Cambridge University Press.
- Quataert, Donald (1995). *Workers, Peasants and Economic Change in the Ottoman Empire, 1730–1914*. Cambridge University Press.
- Roover, R. (1956). *The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of medieval merchants*. In A. C. Littleton & B. S. Yamey (Eds.), *Studies in the history of accounting* (pp. 114–174). London: Sweet & Maxwell.
- Toraman, C., & Taştan T. (2025). Osmanlı Modernleşme Sürecinde Muhasebe Eğitimi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 28, 43-68.
- Tursun, M., & Aksu, İ. (2024). Kirkor Kömürcüyan'ın Yeni Muhasebe Usulü Başlıklı Kitabının Tahlili. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 27, 23-36.
- Uçma, T. (2012). Explaining the Development of Accounting Systems In Turkey in the Context of Institutional Theory. *Accounting and Financial History Research Journal* (2), 145-178.

EKLER**Ek 1: Basit Usul Defterikebirler**

Sahife 1

Sermaya

Sahife 1

Dâyin
Medyûn

100000	00	(1) 1	Emtia maa-nukut sermayem İzmir	1	18 Teşrînievvel				(B...)		
1000	00	2	Nakten teslimat	20	18	4080	00	1	200 Metre çuha mübayaa edildi	1	18
515	55	3	Nakten teslimat	35	Teşrînievvel 'de	852	00	1	24 Metre çuha alındı		
-----	---					4936 ²	----		Pertev Efendi		
1615 ¹	55						00		Pertev Efendi	4	Teşrînievvel
2000	00	2	12 Kânûnusânî îtâ edilen Poliçe	22	18 Teşrînievvel	4515 600 5115		1 1	300 Metre Çuha satın aldım 2 Top çuha satın aldım.	2	18 Teşrînievvel

Yevmiye Sahifesi (1)

Yevmiye Sahifesi (1)

¹ Hesap hatası var, 1515 olmalı² Hesap hatası var, 4932 olmalı

Sahife 2
Dâyin

Sahife 2
Medyûn

İzmir'de Yorgi

9600 4462 ----- 14062	11 50 --- 50	2	400 metre çuha satın alındı (Yorgi) 175 metre çuha satın alındı(Yorgi) İzmir	14 16	18 Teşrinievvel'de “	00	3000	3	Nakten alınmış Fevzi Efendi	26	18 Teşrinievvel
8000 ³ 420		2 2	200 metre çuha satın alındı(Fevzi efendi) 12 top bez satın alındı Fevzi Eendi	15 16	18 Teşrinievvel'd e	00	3000	3	15 Teşrinievvel tarihli emrine keşide edildiği poliçe alındı		18 Teşrinievvel

Ek 2: Çift Taraflı Kayıt Yöntemi Defteri Kebirler

Sahife:2

KASA (Sandık defteri)

Sahife:2

1313	Sermayeye nakit olarak alınmıştır (Sermayeye-- nakten alınmıştır.)	1	34000	00	17	1313 Ekim (Teşrinievvel)	Genel ticari mallardan nakit olarak verilmiştir (Emtia-i Umumiyyeden--nakten verilmiştir)	4	512	00
Ekim (Teşrinievvel)	Nakit ödeme ile genel ticari malar alınmıştır (Emtia-i Umumiyyeye --nakten alınmıştır)	2	615	55	19	“	Genel ticari mallardan nakit olarak verilmiştir (Emtia-i Umumiyyeden--nakten verilmiştir)	5	2512	00
“	Nakit ödeme ile genel ticari mallar alınmıştır (Emtia-i Umumiyyeye --nakten alınmıştır)	2	800	00	20	“	Genel ticari mallardan nakit olarak verilmiştir (Emtia-i Umumiyyeden--nakten verilmiştir)	5	500	00
“	Nakit ödeme ile genel ticari mallar alınmıştır (Emtia-i Umumiyyeye --nakten alınmıştır)	3	880	00	30	“	Çeşitli hesaplardan verilmiştir.(Hesabat-ı Muhtelifeden verilmiştir.)	7	6450	00
“	B.'ye Nakit ödeme ile alınmıştır.(B.'ye --nakten alınmıştır.)	5	2000	00					9974	00
“	Çeşitli hesaplardan nakit olarak alınmıştır. (Muhtelif Hesabata --nakten alınmıştır.)	6	1456	00						
“	Sabit Efendi'ye nakit olarak alınmıştır. (Sabit Efendi'ye --nakten alınmıştır.)	6	1000	00						
			40751	55						

Zimmet

İstenen miktar (Matlûb)

Sahife:3

BEDELİ TAHSİL EDİLECEK SENETLER (BEDELİ AHZ OLUNACAK SENEDÂT)

Sahife:3

Zimmet**İstenen miktar (Matlûb)**

Ekim (Teşrînievvel)	Genel ticari malların envantere dahil edilmesi (Emtia-i Umumiyye, duhul)	1	2	Pertev Efendi'nin 30 kasım ödemesi (Pertev Efendi'nin 30 Teşrînisânî)	2144												
“	“ “	2	3	(B...)'nin 20 kasım ödemesi (B...)'nin 20 Teşrînisânî)	600												
“	“ “	3	3	Pertev Efendi'nin 30 kasım ödemesi (Pertev Efendi'nin 30 Teşrînisânî)	600												
“	“ “	4	4	Pertev Efendi'nin 30 kasım ödemesi (Pertev Efendi'nin 30 Teşrînisânî)	880												
“	(B...)'ye “	5	1	(B...)'nin 30aralık ödemesi ((B...)'nin 30 Kânûnuevvel)	2080 <u>6304</u>												

⁴ Senetlerin duhullerini müş'ir sıra numarası⁵ Senetlerin itibar üzerine harçlarını müş'ir sıra numarası

Sahife:1			Genel Ticari mallar				Sahife:1			Matlûb	
Zimmet	1313		(1) ¹				1313				
1	Ekim(Teşrinievvel)	Parayla ticaret malı alınmıştır (Sermayeye -- Emtia alınmıştır).	1	60000	00	1	Ekim(Teşrinievvel)	(B...) 'den -- 200 metre çuha satılmıştır.	1	4080	00
14	"	Yorgi Efendi'ye --400 metre çuha alınmıştır.	3	9600	00	2	"	Pertev Efendi'den-- 300 metre çuha satılmıştır.	1	4515	
15	"	Fevzi Efendi'ye-- 200 metre çuha alınmıştır.	3	8000	00	4	"	Farklı türde 66 metre çuha satın satılmıştır.	2	1456	
16	"	(Muhtelif hesbata-- 175 metre çuha alınmıştır.)	4	4462	50	6	"	(Muhtelif hesabattan-- 66 metre çuha satılmıştır.)			
16	"	Farklı türde 12 top pamuk bezi satın alınmıştır						Kasa -- 25,248 metre çuha satılmıştır.	12	615	55
19	"	(Muhtelif hesabata -- 12 top pamuk bezi alınmıştır).	3	420	00	7	"	212 metre çuha senetle satılmıştır.	2	2144	44
19	"	Kasaya 2 top kumaş alınmıştır.	5	398	50	10	"	(Bedeli ahz olunacak senedâttan -- 212 metre çuha satılmıştır.)	3	1200	00
19	"	2 top kumaş senetle alınmıştır.	5	1000	00	12	"	(Bedeli ahz olunacak senedattan-- 2 top kumaş satılmıştır.)	3	1760	00
20	"	(Bedeli tediye olunacak senedata-- 2 top kumaş alınmıştır.)	4	1512	00	28	"	Farklı türde 22 top pamuk bezi satılmıştır.	5	2900	00
		Kasaya-- 2 top ipekli kumaş alınmıştır.	5	1000	00	30	"	(Muhtelif hesabattan-- 22 top pamuk bezi satılmıştır.)	5	325	00
		Kasaya-- 1012 metre pamuk bezi alınmıştır.						Sabit Efendi'den --2 top çuha satılmıştır.			
		Farklı türde 4 top ipekli kumaş satın alınmıştır						Rasim Efendi'den-- bir top ipekli kumaş satılmıştır.			
		(Muhtelif hesabata-- 4 top ipekli kumaş alınmıştır.)									
				86905²	0					19795³	99

¹ Yevmiye Sayfası² Hesap hatası var. 86392 olmalı.³ Hesap hatası var. 18995 olmalı.

Ek 3: Orijinal kitaptan yevmiye defteri ve Bilanço

Masarif-i
Zatiye

30	1313 Teşrinievvel	Kasaya-- (İhtiyacat-ı zatiyem için)	6	4450	"				
----	----------------------	--	---	------	---	--	--	--	--

[132]

Sahife:8
Zimmet

İZMİR'DE (B...)

Sahife:8
Matlûb

1	1313 Teşrinievvel	Emtia-i Umumiye (300 metre çuha almıştır.)	1	4080	00	21	1313 Teşrinievvel	Kasadan (Nakten verilmiştir) Bedeli ahz olunacak senedât (30 Kânûnuevvel vadeli bir bono verilmiştir). Kasadan nakten verilmiştir.	5	2000	00
4	"	Emtia-i Umumiye (24 metre çuha alınmıştır)	2	856	00		"		5	2080	00
				4936	26		"		6	856	00
										4936	00

[127] 1313 Senesi Teşrinievvel Ayına Mahsus Mizan (Bilanço)

Esâmi-i Hesap	Defter-i Kebîr Sahifesi	Defter-i Kebîr			
		Zimmet		Matlûb	
Emtia-i Umumiye	1	86905	00	19795	99
Kasa	2	40751	55	9974	00
Bedeli Ahz olunacak Senedât	3	6304	44	00	00
Bedeli Tediye Olunacak Senedât	4	00	00	898	50
Sermâye	6	00	00	100000	00
Mevadd-ı Sanaiyye	6	4000		00	00
Masarif-i Umumiye	7	4000	00	00	00
Masarif-i Zatiye	7	4450	00	00	00
İzmir'de B.	8	4936	00	4936	00
İzmir'de Pertev Efendi	9	5115	00	600	00
İzmir'de Yorgi	9	00	00	14062	50
İzmir'de Fevzi Efendi	9	00	00	8420	00
Sabit Efendi	10	2900	00	1000	00
İzmit'te Rasim Efendi	10	325	00	00	00
		159686	99	159686	99

Ek 4: Orijinal kitabın künyesi**MUHTASAR USÛL DEFTERİ****Eser:****Mehmed Hikmet****Meclis-i Maârif Âzâsından**

Mekâtib-i İdâdiyenin beşincai senesinde tadrîs olunmak üzere Maârif-i
Umûmiye Nezâret-i Celîlesince kabul olunmuştur.

Nezâret-i müşârünileyhânın 16 Eylûl, Sene: 315 ve 374 numaralı ruhsatnâmesiyle
tab' olunmuştur.



Tab' ve bey'i Matbaa-i Âmireye münhasırdır



Nezâret-i Celîle-i Maârif-i Umûmiye
Mekâtibe kabul olunmuştur
1317



Dârü't-tab'atü'l-Âmire
1316

Matbaa-i Âsmire

Maârif-i Umûmiye Nezâret-i Celîlesiyle Matbaa-i Âmire'nin bâlâdaki
mühürlerini hâvi olmayan nüshalar mekâtibe kabul olunmaz.

Dârü'l-Hilâfeti'l Aliyye

Matbaa-i Âmire

1317

Fiyatı (2) kuruştur

Finansman/ Grant Support: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.
The author(s) declared that this study has received no financial support.

Katkı Oranı / Author Contributions: Yazar(lar) bu makaleye eşit oranda katkıda bulunmuştur.
The author(s) contributed equally to this article.

Çıkar Çatışması / Conflict of Interest: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.
The authors have no conflict of interest to declare.

Açık Erişim Lisansı / Open Access License: Bu makale, Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı (CC BY NC) ile lisanslanmıştır. / This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY NC).

ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN TMS 29'A: TÜRKİYE'DE ENFLASYON MUHASEBESİNİN KIRK YILLIK YOLCULUĞU (1980–2023)

Yasin Reyhan ¹

ÖZ

Bu çalışma, Türkiye’de enflasyon muhasebesi uygulamalarının kırk yıllık tarihsel gelişimini ve geçirdiği dönüşümleri, yasal düzenlemeler, muhasebe standartları ve kurumsal uygulama deneyimleri çerçevesinde analiz etmektedir. 1980’li yıllarda başlayan teorik tartışmalardan 2003 yılındaki VUK 5024 uygulamasına ve 2023 itibarıyla TMS 29 ile yeniden yürürlüğe giren çift hatlı raporlama modeline kadar uzanan bu süreçte, enflasyon muhasebesi Türkiye muhasebe sistemi içinde hem teknik hem de kurumsal düzeyde önemli bir dönüşüm geçirmiştir. Çalışma, üç dönemli tarihsel bir sınıflama üzerinden Türkiye’deki enflasyon muhasebesi yaklaşımlarını karşılaştırmalı olarak ele almakta; özellikle 2023 sonrası TMS 29 ve Vergi Usul Kanunu’nun eşzamanlı uygulanmasının yarattığı çift yönlü raporlama yapısını analiz etmektedir. Ayrıca parasal kazanç/kayıp kavramı, muhasebe teorisi bağlamında ele alınmakta ve IASB’nin 2024 tarihli tartışma belgesi çerçevesinde gelecekteki uygulamalara ilişkin çıkarımlar sunulmaktadır. Bu yönüyle çalışma, yalnızca tarihsel bir derleme değil, aynı zamanda normatif değerlendirmeler içeren özgün bir analiz niteliği taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe tarihi, Enflasyon muhasebesi, VUK 5024, TMS 29, Finansal raporlama.

JEL Sınıflandırması: M40, M41.

¹ Dr, Yozgat Bozok Üniversitesi, yasin.reyhan@yobu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0683-9117.

Atıf (Citation): Reyhan, Y. (2025). Enflasyon Düzeltmesinden TMS 29’a: Türkiye’de Enflasyon Muhasebesinin Kırk Yıllık Yolculuğu (1980–2023). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(29), 109-121.

FROM INFLATION ADJUSTMENT TO TAS 29: A FORTY-YEAR JOURNEY OF INFLATION ACCOUNTING IN TÜRKİYE (1980–2023)

ABSTRACT

This study analyzes the forty-year historical development and transformation of inflation accounting practices in Türkiye, focusing on legal regulations, accounting standards, and institutional implementation experiences. Beginning with theoretical discussions in the 1980s, the study traces the evolution from the enactment of Law No. 5024 in 2003 to the reintroduction of inflation adjustment under TMS 29 in 2023. The analysis is structured around three distinct periods, comparing Turkey's approaches to inflation accounting within each phase. Particular emphasis is given to the dual reporting model that emerged from the simultaneous implementation of TMS 29 and the Tax Procedure Law in 2023. Additionally, the concept of monetary gain/loss is evaluated within the framework of accounting theory, and insights are provided regarding future directions based on the IASB's 2024 Discussion Paper (DP/2024/1). Thus, the study offers not only a historical review but also a normative perspective grounded in both theory and current practice.

Keywords: Accounting history, Inflation accounting, Law No. 5024, TMS 29, Financial reporting.

Jel Classification: M40, M41.

1. GİRİŞ

Yüksek enflasyon ortamları, yalnızca fiyat istikrarını değil, aynı zamanda finansal raporlama sistemlerinin güvenilirliğini ve karar destek işlevini de tehdit eden yapısal kırılmalar yaratmaktadır. Paranın satın alma gücündeki erime, nominal tutarlara dayalı muhasebe sistemlerinde bilgi bozulmasına yol açmakta; bu durum, yatırımcıların yanıltıcı verilere dayanarak karar almalarına, kamu otoritelerinin yanlış vergi tahakkuklarında bulunmalarına ve sermaye kayıplarının gizlenmesine neden olabilmektedir. Bu bağlamda enflasyon muhasebesi, parasal olmayan kalemlerin genel fiyat düzeyine göre düzeltilmesini esas alan, finansal tabloların gerçeğe uygun değerlendirilmesine yaklaştırılmasını hedefleyen özel bir muhasebe tekniğidir.

Türkiye örneği, enflasyon muhasebesi literatüründe dikkat çeken istisnai bir deneyimi barındırmaktadır. Zira Türkiye, aynı mali dönem içerisinde hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 33. maddesi çerçevesinde yeniden değerlemeye dayalı vergi uyumlu düzeltmeleri hem de Türkiye Muhasebe Standardı 29 (TMS 29) kapsamında uluslararası finansal raporlamaya yönelik endekslemeleri eş zamanlı olarak yürürlüğe koymuştur. Böylelikle, aynı verinin iki farklı sistematikte işlenmesi zorunlu hâle gelmiş; çift hatlı raporlama modeli fiilen uygulanmaya başlanmıştır. Bu durum, yalnızca teknik bir hesaplama süreci değil; aynı zamanda mevzuat uyumu, yazılım entegrasyonu, mesleki yeterlik ve kurumsal koordinasyon açısından da çok katmanlı bir dönüşümü ifade etmektedir.

Enflasyon düzeltilmesine yönelik bu tür ikili yapılar, muhasebe literatüründe nadir görülen uygulamalardır. Ancak benzer şekilde yüksek enflasyonla karşı karşıya kalan bazı Latin Amerika ülkelerinde (örneğin Arjantin, 2003 sonrası; Brezilya, 1995 ve 2023

revizyonları) de farklı düzeylerde ikili veya paralel raporlama sistemlerine başvurulduğu bilinmektedir (IASB Basis for Conclusions, 2018). Bu bağlamda Türkiye örneği, yalnızca ulusal düzlemde değil, gelişmekte olan ekonomiler açısından da karşılaştırmalı analizlere zemin sunabilecek özgün bir vaka niteliği taşımaktadır.

Bu çalışma, Türkiye’de enflasyon muhasebesine ilişkin kurumsal gelişim sürecini, yasal düzenlemeler, uygulama pratikleri ve raporlama teknikleri bakımından dönemsel olarak analiz etmektedir. Ele alınan üç temel dönem; (i) 1980–2002 arası kuramsal hazırlık ve sınırlı uygulama dönemi, (ii) 2003–2004 arasında 5024 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren ilk yasal uygulama süreci ve (iii) 2023 yılı itibarıyla hem TMS 29 hem de VUK esaslı uygulamaların eş zamanlı yürütüldüğü çok eksenli raporlama evresidir. Bu dönemlerin her biri, kendi iç dinamikleri ve mevzuat çerçevesi doğrultusunda ele alınmakta; ayrıca uluslararası literatürde yer alan teorik yaklaşımlarla ilişkilendirilerek derinlemesine karşılaştırılmaktadır.

2. ENFLASYON MUHASEBESİNİN KAVRAMSAL VE KURAMSAL ALTYAPISI

Enflasyon muhasebesi, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların paranın satın alma gücündeki değişimleri dikkate alacak şekilde düzeltilmesini amaçlayan bir mali raporlama tekniğidir. Bu teknik, işletmelerin finansal durumlarını ve performanslarını daha doğru ve karşılaştırılabilir bir biçimde sunmalarını sağlar. Geleneksel muhasebe sistemleri, nominal değerler üzerinden kayıt yaptığı için yüksek enflasyon ortamlarında parasal olmayan kalemlerin gerçeğe uygun değerinden uzaklaşmasına neden olmaktadır. Bu durum, finansal tabloların yanıltıcı hâle gelmesine ve ekonomik kararların sağlıklı verilmesine yol açmaktadır (Akçay, 2024: 107; Güneş & Uysal, 2024: 5).

Uluslararası düzeyde enflasyon muhasebesine yönelik ilk kapsamlı standart, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından 1989 yılında yayımlanan IAS 29 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standardıdır. Türkiye’de bu standart, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 29 adıyla 2005 yılında yürürlüğe girmiştir (Gökçen & Öztürk, 2023: 505). Bu standarda göre, fiyat düzeyindeki değişimlerin ciddi boyutlara ulaştığı ekonomilerde faaliyet gösteren işletmelerin mali tabloları, genel fiyat düzeyine göre düzeltilmeli; parasal olmayan kalemler endekslenmeli, gelir ve giderler ise ortalama endeksle düzeltilmelidir (IASB, 1990; Yücel, 2022: 114).

Enflasyon muhasebesi, muhasebe sisteminin temelini oluşturan gerçeğe uygun sunum, karşılaştırılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, ihtiyatlılık ve parayla ölçülebilirlik gibi muhasebe ilkeleriyle doğrudan ilişkilidir (Alexander & Britton, 2004). Ancak enflasyonist dönemlerde bu ilkelerden sapmalar yaşanmakta; örneğin, paranın değer ölçüsü olma niteliği zayıfladığı için “parayla ölçülebilirlik” ilkesi zedelenmektedir. Benzer biçimde, tarihi maliyetle izlenen sabit kıymetler ya da stoklar, zaman içinde ekonomik gerçeklikle örtüşmeyen bilançolar doğurabilmektedir (Ağaya, 2023: 47–48).

Finansal tablolar açısından değerlendirildiğinde, enflasyonun bilanço üzerindeki etkileri sabit kıymetler, stoklar ve öz kaynaklar gibi parasal olmayan kalemlerin nominal değerle gösterilmesinden kaynaklı bilgi bozulmaları şeklinde ortaya çıkmaktadır. Gelir tablosunda ise satışların maliyeti, amortisman giderleri ve parasal kazanç/kayıplar üzerinde önemli sapmalar yaşanmaktadır (Terzi & Kıymet Şen, 2024: 130). Bu nedenle enflasyon düzeltmesi yalnızca teknik değil, aynı zamanda bilgi kalitesine yönelik yapısal bir zorunluluk olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye’de enflasyon muhasebesi uygulaması yalnızca TMS 29’a değil, aynı zamanda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298. maddesine dayalı olarak 5024 sayılı Kanun çerçevesinde de düzenlenmiştir. Ancak bu iki sistem; kapsam, uygulama yöntemi, değerlendirme esasları ve raporlama biçimi bakımından ciddi farklılıklar göstermektedir. Bu durum, uygulayıcılar açısından karmaşıklık yaratmakta, işletmelerin hem ulusal hem de uluslararası standartlara göre çift yönlü raporlama yapmasını gerektirmektedir (Kurtuluş, 2024: 24; Güneş & Uysal, 2024: 14).

Özetle enflasyon muhasebesi, muhasebe teorisinin temel ilkeleriyle birebir örtüşen ve yüksek enflasyon dönemlerinde finansal bilgi üretiminin doğruluğunu ve şeffaflığını artıran bir raporlama tekniğidir. Gelişen standartlar ve Türkiye’ye özgü mevzuatlarla birlikte bu sistemin evrimi, yalnızca teknik bir uygulama süreci değil, aynı zamanda kurumsal ve tarihsel bir dönüşüm süreci olarak da değerlendirilmelidir. Bu bağlamda, bir sonraki bölümde Türkiye’de enflasyon muhasebesi uygulamalarının tarihsel seyri, dönemselleştirilmiş şekilde ele alınacak; 1980’lerden günümüze kadar olan gelişim süreci, mevzuat temelli karşılaştırmalar eşliğinde değerlendirilecektir.

3. TÜRKİYE’DE ENFLASYON MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE MEVZUAT KARŞILAŞTIRMASI

Enflasyon muhasebesi, Türkiye’de uzun yıllardır gündemde olan ancak uygulama düzeyinde süreklilik kazanamayan bir muhasebe pratiğidir. Özellikle 1980 sonrası yüksek enflasyon ortamında çeşitli meslek kuruluşları ve akademik çevreler tarafından teorik düzeyde tartışılmış, ancak uygulama ancak 2003 yılında 5024 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle yasal zemine oturtulabilmiştir (Keskin, 2024: 899). Bu uygulama kısa sürede durdurulmuş; 2023 yılı itibarıyla yeniden hayata geçirilmiştir. Türkiye’deki enflasyon muhasebesi serüveni, ülkenin ekonomik dalgalanmaları, kurumsal reformları ve muhasebe sistemindeki dönüşümlerle doğrudan ilişkilidir. Türkiye’de uygulanan enflasyon muhasebesi modelleri, hem kavramsal altyapı hem de uygulama yöntemleri açısından birbirinden farklı üç dönem çerçevesinde değerlendirilmelidir:

1. 1980–2002 yılları arası: Teorik tartışmaların ve hazırlık çalışmalarının yapıldığı dönem,
2. 2003–2004 arası: 5024 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren VUK tabanlı ilk yasal uygulama dönemi,

3. 2023 ve sonrası: 7352 sayılı Kanun ve TMS 29 çerçevesinde yeniden uygulamaya alınan ve hem ulusal hem de uluslararası standartlarla uyumlaştırılmış dönem.

Aşağıda yer alan tablo, söz konusu üç dönemin temel yasal dayanaklarını, uygulama esaslarını ve muhasebe sistemi üzerindeki etkilerini karşılaştırmalı olarak ortaya koymaktadır:

Tablo.1. Türkiye'de Enflasyon Muhasebesi Dönemsel Karşılaştırma

Dönem	Yasal Dayanak	Uygulama Tipi	Endeksleme Ölçütü	Parasal Kalemler	Parasal Olmayan Kalemler
1980–2002 (Hazırlık/Tartışma Süreci)	SPK XI/20 Tebliği (sınırlı), tartışma metinleri	Teorik/İzleme	Öneri düzeyinde, (Yİ-ÜFE)/ TÜFE tartışmaları	Ele alınmadı	Teorik öneri
2003–2004 (VUK 5024 Uygulaması)	5024 sayılı Kanun, VUK Mükerrer 298	Vergi Tabanlı Düzeltme (VUK)	Yİ-ÜFE endeksi (TÜİK)	Düzeltilmez	Yeniden değerlendirme zorunlu
2023 ve Sonrası	7352 sayılı Kanun, VUK Geçici 33; TMS 29	TMS 29 (Uluslararası Raporlama) + Vergi Uygulaması	Yİ-ÜFE (TÜİK), ortalama endeksler	Düzeltilmez (TMS 29 ile uyumlu)	Endeksleme zorunlu

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1, Türkiye'nin farklı dönemlerinde benimsediği enflasyon muhasebesi yaklaşımlarının; yalnızca ekonomik gerekliliklere değil, aynı zamanda mevzuatın kapsamına, muhasebe ilkelerine ve teknik uygulama biçimlerine göre şekillendiğini göstermektedir. Özellikle TMS 29 ile VUK 5024 uygulamaları arasında yer alan yapısal ve metodolojik farklılıklar, raporlama biçiminden vergi matrahı hesaplamalarına kadar geniş bir alanı etkilemektedir.

Türkiye'de enflasyon muhasebesi süreci, dönemsel olarak yalnızca mevzuatla değil, uygulamadaki karşılıkları ve kurumsal yaklaşımlar bağlamında da değerlendirilmelidir. Bu nedenle, izleyen başlıklarda bu üç dönem ayrı ayrı ele alınacak; 1980–2002 yılları arasındaki hazırlık ve teorik tartışma dönemi, 2003–2004 yıllarındaki kısa süreli ancak yasal temelli uygulama dönemi ve 2023 sonrası yeniden uygulamaya alınan mevcut dönem, mevzuat belgeleri ve uygulama sonuçları çerçevesinde analiz edilecektir. Ayrıca, TMS 29 ile VUK 5024 uygulamaları arasındaki yapısal farklılıklar da ayrı bir başlık altında karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

3.1. 1980–2002: Tartışma ve Hazırlık Süreci

Türkiye'de enflasyon muhasebesine yönelik uygulamalı adımlar 2003 yılında atılmış olsa da, bu alandaki ilk kuramsal tartışmalar 1980'li yılların başında şekillenmeye başlamıştır. Bu dönem, Türkiye ekonomisinin yüksek enflasyon baskısı altında olduğu, ancak muhasebe sisteminin hâlen nominal esaslara göre çalıştığı bir süreci temsil etmektedir. Enflasyonun işletme sermayesi, öz kaynak yapısı ve gelir-gider dengesine olan etkileri bu yıllarda daha fazla hissedilmiş; dolayısıyla mali tabloların satın alma gücüne göre düzeltilmesi gereği hem akademik çevrelerde hem de uygulayıcılar arasında gündeme gelmiştir (Keskin, 2024: 898).

1980–1990 yılları arasında özellikle muhasebe meslek örgütleri, akademisyenler ve bazı kamu kurumları tarafından yayımlanan raporlar, yüksek enflasyonun mali tablolar üzerindeki bozulma etkilerine dikkat çekmiş; bu bağlamda genel fiyat düzeyine göre düzeltilmiş mali tabloların hazırlanması önerilmiştir (Ağaya, 2023: 48). Ancak bu öneriler, henüz yasal bir çerçeveye oturtulmadığı için uygulamada karşılık bulamamıştır.

1990’lı yıllarda enflasyon muhasebesine yönelik ilgi daha da artmış; özellikle Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) XI/20 sayılı tebliği bu dönemin en dikkat çekici düzenlemelerinden biri olmuştur. Bu tebliğ, halka açık şirketlerin yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tablolarını düzeltmeleri gerektiğini belirtmiş; ancak kapsam, uygulama rehberi ve yöntem konularında sınırlı düzenlemeler içerdiğinden tam anlamıyla etkin bir uygulamaya dönüşmemiştir (Güneş & Uysal, 2024: 6).

Bu dönemde yaşanan bir diğer temel sorun, muhasebe sisteminin tek düzen hesap planı üzerinden işletilmesi ve genel fiyat düzeyine göre düzeltme yapacak teknik altyapı ile raporlama alışkanlıklarının bulunmamasıdır. Ayrıca dönemin mevzuat yapısı, vergi odaklı muhasebe anlayışına sıkı sıkıya bağlıydı ve bu yapı enflasyon düzeltmesi gibi modern raporlama tekniklerine kapalıydı (Gökçen & Öztürk, 2023: 70).

Bu bağlamda, 1980–2002 dönemi, Türkiye’de enflasyon muhasebesine ilişkin kavramsal farkındalığın arttığı, ancak mevzuat desteği ve uygulama birliğinden yoksun bir geçiş süreci olarak değerlendirilmektedir. Bu teorik birikim ve kurumsal tartışmaların sonucunda, 2003 yılında çıkarılan 5024 sayılı Kanun ile enflasyon muhasebesi ilk kez yasal çerçeveye kavuşturularak uygulama sahasına taşınmış; böylece Türkiye muhasebe sistemi için önemli bir kırılma noktası oluşmuştur. İzleyen bölümde, söz konusu yasal düzenlemenin kapsamı, uygulama esasları ve etkileri detaylı biçimde ele alınacaktır.

3.2. 2003–2004: VUK 5024 Sayılı Kanun Dönemi

2000’li yılların başında Türkiye ekonomisinde yaşanan yapısal reformlar, özellikle 2001 krizinin ardından kamu maliyesinin yeniden düzenlenmesi ve mali disiplinin sağlanması amacıyla birçok alanda köklü yasal değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, yüksek enflasyonun mali tablolar üzerindeki bozucu etkilerini ortadan kaldırmak ve vergi matrahının daha sağlıklı hesaplanmasını sağlamak amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na eklenen mükerrer 298. madde ile 5024 sayılı Kanun, enflasyon düzeltmesini yasal zorunluluk haline getirmiştir (Keskin, 2024: 899).

Bu düzenleme ile Türkiye’de ilk kez tüm işletmeler için enflasyon muhasebesi uygulaması hayata geçirilmiş, mali tabloların enflasyon düzeltmesi esasına göre düzeltilmesi hüküm altına alınmıştır. Uygulama 2003 yılı sonu itibarıyla yürürlüğe girmiş; ancak ekonomik istikrarın görece sağlanması gerekçesiyle 2004 yılı itibarıyla askıya alınmıştır (Kurtuluş, 2024: 23).

Aşağıdaki tablo, VUK 5024 kapsamında 2003 yılı sonu itibarıyla uygulanan enflasyon muhasebesinin temel özelliklerini özetlemektedir:

Tablo.2. 2003–2004 Dönemi VUK 5024 Enflasyon Muhasebesi Uygulama Özellikleri

Uygulama Kriteri	Açıklama
Yasal Dayanak	5024 sayılı Kanun ile VUK'un Mükerrer 298. maddesi
Uygulama Süresi ve Kapsam	Sadece 2003 yılına ait mali tablolar; bir defaya mahsus uygulama
Yetkili Düzenleyici Kurum	Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)
Uygulama Amacı	Vergi matrahını enflasyon etkilerinden arındırmak
Muhasebe Yaklaşımı	Vergi usul esaslı; TMS ile uyumsuz
Düzeltilme Yöntemi	Maliyet bazlı yeniden değerlendirme; geçmiş yıl farklarının düzeltilmesi
Endeksleme Ölçütü	TÜİK tarafından yayımlanan Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE)
Parasal Kalemlere Yaklaşım	Düzeltilmez; nominal değerleriyle raporlanır
Parasal Olmayan Kalemlere Yaklaşım	Zorunlu düzeltme; sabit kıymetler, stoklar ve öz kaynaklar endekslenir
Finansal Raporlama Dili	Türk Lirası; enflasyona göre düzeltilmiş TL değerleriyle
Vergisel Etki	Vergi matrahı, düzeltmeler sonrası yeniden hesaplanır; amortisman tutarları revize edilir

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: Düzeltme katsayılarında 1994 sonrası serilerin sürekliliği ve TÜİK'in revize ettiği hesaplama yöntemi nedeniyle Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) tercih edilmiştir.

Bu dönemde uygulanan enflasyon düzeltmesi, vergi matrahı odaklı bir yapı taşımakta olup, muhasebe bilgi sisteminin karar destek boyutundan çok, kamusal gelir hesaplamalarına hizmet eden teknik bir mekanizma olarak işlev görmüştür. Parasal olmayan kalemler (maddi duran varlıklar, stoklar, öz kaynaklar gibi) yeniden değerlemeye tabi tutulmuş; buna karşılık parasal kalemler olduğu gibi bırakılmıştır. Tablolarda oluşan farklar, geçmiş yıl zararları hesabına aktarılmış; amortismanlar ve yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden yeniden hesaplanmıştır (Güneş & Uysal, 2024: 7).

Uygulamanın dikkat çeken yönlerinden biri de düzeltmenin sadece 2003 yılı mali tabloları ile sınırlı kalmış olmasıdır. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan değerlendirmede, 2004 yılı itibarıyla ekonomide düşük enflasyon dönemine girildiği gerekçesiyle takip eden yıllarda enflasyon düzeltmesinin uygulanmasına gerek görülmemiştir (Terzi & Kıymet Şen, 2024: 127). Bu durum, düzenlemenin yapısal olmaktan çok geçici ve teknik bir çözüm aracı olarak kurgulandığını göstermektedir.

Ayrıca, bu düzenlemenin TMS 29 gibi uluslararası standartlarla bütünleşik olmaması, raporlamada uyumsuzluklara ve uygulamada belirsizliklere yol açmıştır. İşletmelerin çoğu, bu süreçte yeterli yazılım, eğitim ve uygulama rehberliği olmadan mali tablolarını düzeltmek zorunda kalmış; uygulamanın hem vergi boyutunda hem de bilgi üretimi boyutunda sınırlı

başarı sağladığı ifade edilmiştir (Gökçen & Öztürk, 2023: 74). Bu bağlamda 2003–2004 dönemi, Türkiye’de enflasyon muhasebesinin mevzuat düzeyinde ilk kez bütüncül olarak uygulamaya konduğu; ancak süreklilik kazandırılmayan ve uluslararası finansal raporlama ilkeleriyle uyumlu olmayan bir geçiş dönemi olarak değerlendirilmektedir.

3.3. 2023 ve Sonrası: TMS 29 ve VUK Geçici 33 Dönemi

Türkiye’de 2021 sonrası hızla artan enflasyon oranları hem kamusal otoriteleri hem de özel sektör finansal raporlama birimlerini yeniden harekete geçirmiştir. Uzun yıllardır uygulanmayan enflasyon muhasebesi, 2022 yılında çıkarılan 7352 sayılı Kanun ve Vergi Usul Kanunu’nun geçici 33. maddesi ile yeniden yasal zemine kavuşmuş; 2023 yılı finansal tabloları itibarıyla zorunlu hâle getirilmiştir (Keskin, 2024: 900). Bu dönemin önceki uygulamalardan en önemli farkı, Türkiye’de ilk kez hem Vergi Usul Kanunu (VUK) hem de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çerçevesinde eşzamanlı ve paralel bir uygulama zorunluluğu getirilmiş olmasıdır. Bu durum, işletmelerin hem vergi otoritelerine hem de finansal tablo kullanıcılarına yönelik iki ayrı düzeltme sistemini aynı anda yürütmesini zorunlu kılmaktadır (Kurtuluş, 2024: 45).

Tablo.3. 2023 ve Sonrası Dönem: TMS 29 ve VUK Geçici 33 Enflasyon Muhasebesi

Uygulama Kriteri	Açıklama
Yasal Dayanak	7352 sayılı Kanun; Vergi Usul Kanunu Geçici Madde 33; Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 29
Uygulama Süresi ve Kapsam	2023 yılı mali tablolarından itibaren zorunlu; ileriye dönük her yıl yeniden değerlendirme yapılmakta
Yetkili Kurumlar	Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), Hazine ve Maliye Bakanlığı, TÜRMOB
Uygulama Amacı	Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu ve vergi matrahının enflasyondan arındırılması
Muhasebe Yaklaşımı	Çift hatlı sistem: TMS 29 (finansal raporlama) + VUK (vergisel düzeltme)
Düzeltilme Yöntemi	Endeksleme yöntemiyle düzeltme; TMS 29 kapsamında parasal kazanç/kayıp hesaplaması
Endeksleme Ölçütü	TÜİK tarafından yayımlanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE)
Parasal Kalemlere Yaklaşım	Düzeltilmez; TMS 29 kapsamında parasal kazanç/kayıp hesaplanır
Parasal Olmayan Kalemlere Yaklaşım	Endekslenir; maddi duran varlıklar, stoklar ve öz kaynaklar düzeltmeye tabi
Finansal Raporlama Dili	Türk Lirası; TMS 29 kapsamında enflasyon etkisinden arındırılmış TL değerleri ile
Vergisel Etki	Vergi matrahı, VUK esaslı düzeltilmiş değerler üzerinden yeniden hesaplanır

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: Düzeltme katsayılarında 1994 sonrası serilerin sürekliliği ve TÜİK’in revize ettiği hesaplama yöntemi nedeniyle Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) tercih edilmiştir.

TMS 29, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarının fiyat düzeyine göre düzeltilmesini zorunlu kılmakta; parasal kalemler hariç tüm finansal tablolarda endeksleme ve enflasyon düzeltmesi yapılmasını, ayrıca parasal kazanç/kayıp hesaplanarak ayrı bir gösterim sağlanmasını öngörmektedir (Güneş & Uysal, 2024: 10). Buna karşın VUK uygulaması, daha çok vergi matrahını enflasyon etkilerinden arındırmaya yönelik teknik bir düzeltme niteliği taşımaktadır. Yukarıdaki tablo, bu döneme ait uygulamanın temel özelliklerini özetlemektedir.

Tablo 3’ de yer alan veriler, 2023 yılı itibarıyla Türkiye’de enflasyon muhasebesinin yeniden yürürlüğe girmesiyle birlikte uygulamaya konulan çift hatlı sistemin kapsamını ve yapısal özelliklerini yansıtmaktadır. Bu dönem, hem TMS 29 kapsamında uluslararası finansal raporlama gerekliliklerini, hem de VUK Geçici Madde 33 çerçevesinde vergi matrahına ilişkin düzeltmeleri içermesi bakımından, önceki dönemlerden önemli farklılıklar göstermektedir. Yasal dayanak, önceki tek eksenli sistemlerin aksine, bu kez hem muhasebe standartlarına hem de vergi mevzuatına paralel biçimde oluşturulmuştur. Bu yapı, işletmelerin yalnızca vergi uyumluluğunu değil, aynı zamanda finansal şeffaflık ve raporlamada uluslararası uyumu da sağlamalarını hedeflemektedir. Uygulama süresi ve kapsamı, ilk etapta 2023 yılı mali tablolarıyla sınırlı görünse de, kamu otoritelerinin her yıl yeniden değerlendirme yapması öngörülmektedir. Bu durum uygulamanın kalıcılığını belirsiz kılmakta, ancak süreklilik sağlandığı takdirde muhasebe sistemine önemli bir dönüşüm getirme potansiyeli taşımaktadır. Yetkili kurumlar bakımından bu dönem, çok paydaşlı bir yapıdadır. Kamu Gözetimi Kurumu’nun (KGK) finansal raporlama boyutunda rehberliği, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın vergi matrahı hesaplamalarındaki düzenleyici rolü ve TÜRMOB’un mesleki uygulama desteği, sürecin bütüncül şekilde yürütülmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak bu çok aktörlü yapı, rehberlik ve uygulama birliği açısından çeşitli koordinasyon sorunlarını da beraberinde getirebilir. Uygulama amacı, sadece vergi matrahının düzeltilmesiyle sınırlı kalmamakta; aynı zamanda finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulmasını da hedeflemektedir. Nitekim Çukacı ve Canpolat (2024) tarafından imalat sektöründe yapılan ampirik bir çalışmada da, enflasyon muhasebesi uygulamasının bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde önemli nominal değişimlere yol açtığı ve raporlamada daha gerçekçi sonuçlar sağladığı tespit edilmiştir. Bu yönüyle 2023 sonrası dönem, muhasebe bilgisinin işlevselliğini artırmaya yönelik daha yapısal bir anlayışı temsil etmektedir. Muhasebe yaklaşımı, önceki uygulamalardan farklı olarak, çift hatlı raporlama modeline dayanmaktadır. TMS 29 uluslararası finansal raporlama ilkelerine göre tabloların düzeltilmesini zorunlu kılarken, VUK ise daha çok vergiye esas bilgiler açısından mali tabloların revizyonunu önermektedir. Bu durum, işletmelerin aynı veriye iki farklı yöntemle yaklaşmasını zorunlu kılmakta ve teknik, operasyonel ve yazılımsal karmaşıklık yaratmaktadır. Düzeltme yöntemi, TMS 29 kapsamında parasal kazanç ve kayıpların ayrı hesaplanmasını ve parasal olmayan tüm kalemlerin Yİ-ÜFE ile endekslenmesini içerir. VUK tarafında ise sadece yeniden değerlendirme söz konusudur; parasal kazanç/kayıp ayrımı yapılmaz. Bu fark, bilgi üretiminde derin yöntemsel ayrışmaya neden olmaktadır. Endeksleme ölçütü olarak TÜİK tarafından yayımlanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) esas alınmaktadır. Bu uygulama tek tip veri kullanımını sağlasa da, TMS 29’un dönem ortalaması, yılsonu ve ilk gün endekslerini ayrı ayrı kullanma zorunluluğu, hesaplamalarda

dikkatli teknik yorum gerektirir. Parasal kalemler, TMS 29'a göre düzeltilmemekte; ancak bu kalemler üzerinden parasal kazanç veya kayıp hesaplanarak gelir tablosunda ayrı gösterilmektedir.

Parasal kazanç veya kayıp, enflasyon muhasebesinin en kritik analiz alanlarından birini oluşturmaktadır. Parasal varlıklar (nakit, alacaklar vb.) ile parasal borçlar (ticari borçlar, krediler vb.) nominal değerle taşındıkları için, yüksek enflasyon dönemlerinde satın alma gücündeki değişimden doğrudan etkilenmektedirler. Enflasyonist ortamlarda parasal kalemlerin reel değer kaybı ya da kazancı, işletmelerin mali yapısı üzerinde önemli sapmalara yol açabilmektedir. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesine tabi finansal tablolarda parasal kalemler üzerinden hesaplanan kazanç veya kayıplar, gelir tablosunda ayrıca raporlanmakta ve net işletme sermayesinin analizine yönelik temel bir gösterge olarak değerlendirilmektedir.

Bu hesaplamanın teorik arka planı, muhasebe literatüründe “sermaye koruma” yaklaşımı ile doğrudan ilişkilidir. Özellikle Edwards ve Bell (1961)'in öncülüğünü yaptığı ekonomik ölçüm teorisi, parasal kazanç/kayıp analizini sermaye değerinin reel olarak korunması ilkesi çerçevesinde temellendirmiştir. Bu bakış açısı, işletmenin yalnızca nominal değil, reel sermaye bütünlüğünü de gözeten bir muhasebe sistemi inşasını gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda, parasal kazanç/kayıp hesaplaması, sadece teknik bir düzeltme aracı değil, aynı zamanda işletmenin ekonomik gerçekliğe uygun olarak faaliyet sonuçlarını ortaya koyan bir değerlendirme boyutudur.

Uluslararası muhasebe literatüründe bu kavrama ilişkin sınıflandırmalar, parasal net pozisyonun yönüne bağlı olarak gelir veya gider yazılması gerektiği yönünde uzlaşmaktadır. TMS 29 kapsamında, parasal kazanç veya kayıp tek kalem olarak gelir tablosunda gösterilmekte; bu kalem, kullanıcıların işletmenin enflasyon karşısındaki net pozisyonunu analiz etmeleri açısından hayati veri sunmaktadır. Özellikle yüksek parasal borç taşıyan işletmeler, enflasyonun borç erozyonu etkisiyle parasal kazanç elde ederken; yüksek parasal varlığa sahip işletmeler, reel değer kaybı nedeniyle parasal zarar yazmaktadır. Bu dengenin doğru biçimde raporlanması, bilgi kullanıcıları açısından muhasebe sisteminin güvenilirliğini doğrudan etkilemektedir.

Bu muhasebesel ayırım, özellikle enflasyonun net işletme sermayesi üzerindeki etkisini analiz etmek isteyen kullanıcılar açısından önem taşımaktadır. Parasal olmayan kalemler, her iki sistemde de düzeltmeye tabi tutulmaktadır. Ancak VUK'ta bu değerler yalnızca yeniden değerlendirme ile güncellenirken, TMS 29'daki yaklaşım reel değer hesaplamalarına, amortisman yeniden hesaplamalarına ve öz kaynak içi aktarım hükümlerine sahiptir. Bu bağlamda, TMS 29 daha kapsamlı ve analitik bir sistem sunmaktadır. Raporlama dili, Türk Lirası olmakla birlikte, özellikle TMS 29 kapsamında düzeltme sonrası TL'nin reel değerini yansıtan tutarlar kullanılmakta; bu da bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde önemli nominal farklar doğurmaktadır. Son olarak, vergisel etki bakımından uygulama doğrudan etkilidir. VUK'a göre düzeltilmiş değerler üzerinden vergi matrahı hesaplanmakta; dolayısıyla amortisman ve yeniden değerlendirme farklarının vergiye etkisi doğrudan ortaya çıkmaktadır. TMS 29'da ise vergisel sonuçlar değil, raporlama kalitesi ve gerçeğe uygun sunum ilkesi ön plandadır.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Enflasyonun yüksek seyrettiği ekonomik dönemlerde, finansal raporlama sistemlerinin paranın satın alma gücündeki değişimleri yansıtamaması, işletmelerin mali tablolarında yanıltıcı sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda, enflasyon muhasebesi uygulamaları; gerçeğe uygun değerlendirme, bilgi şeffaflığı ve karar destek işlevi açısından muhasebe sistemleri için vazgeçilmez bir unsur hâline gelmiştir. Türkiye’de enflasyon muhasebesine ilişkin gelişim süreci ise dönemsel olarak değişen ekonomik koşullara, kurumsal yapılara ve yasal düzenlemelere bağlı olarak şekillenmiştir.

1980–2002 döneminde yürütülen teorik tartışmalar ve sınırlı uygulama örnekleri, Türkiye’de enflasyon muhasebesine yönelik kavramsal bir zemin oluşturmuştur. Ancak bu dönemde uygulama birliği, teknik yeterlilik ve yasal dayanak eksiklikleri nedeniyle sistematik bir çözüm geliştirilememiştir. 2003 yılında yürürlüğe giren 5024 sayılı Kanun ile birlikte, Vergi Usul Kanunu kapsamında ilk defa yasal temelli bir uygulamaya geçilmiş; ancak bu düzenleme sadece 2003 mali tablolarıyla sınırlı kalmıştır. Uygulamanın süreklilik kazanamaması ve sadece vergi matrahı düzeltilmesine odaklanması, bilgi kullanıcıları açısından beklentileri karşılayamamıştır.

2023 yılı itibarıyla yürürlüğe giren 7352 sayılı Kanun ve TMS 29’un eş zamanlı uygulanmasıyla birlikte, Türkiye’de çift hatlı bir enflasyon muhasebesi modeline geçilmiştir. Bu yeni modelde hem vergi mevzuatına hem de uluslararası finansal raporlama standartlarına dayalı olarak finansal tablolar düzeltilmekte; işletmeler, vergi otoriteleri ve finansal bilgi kullanıcıları için iki ayrı düzeltme süreci yürütmektedir. Bu yaklaşım, bilgi üretiminin doğruluğunu ve karşılaştırılabilirliğini artırmayı hedeflese de, aynı döneme ilişkin iki farklı mali tablo setinin hazırlanması gerekliliği; uygulamada ciddi teknik, operasyonel ve bilişsel yük oluşturmaktadır.

TMS 29 kapsamında işletmelerin parasal olmayan kalemlerini fiyat endekslerine göre düzeltmesi ve parasal kazanç/kayıpları ayrı raporlaması, gerçeğe yakın bilgi üretimi açısından önemli bir kazanım sağlamaktadır. Öte yandan, VUK esaslı düzeltme işlemleri yalnızca vergi matrahına yönelik kurgulanmış olup; işletmelerin faaliyet sonuçlarını ekonomik gerçekliğe uygun şekilde sunma işlevinden uzaktır. Her iki sistemin aynı anda işletilmesi, uygulayıcılar açısından hesaplama karmaşası, yorum farklılığı ve sistemsel uyumsuzluklar doğurmakta; bu durum, özellikle KOBİ’ler başta olmak üzere birçok işletme için sürdürülebilirlik sorunu yaratmaktadır.

Enflasyon muhasebesinin başarılı biçimde uygulanabilmesi için mevzuat bütünlüğünün sağlanması, standart uygulama rehberlerinin geliştirilmesi ve işletmelere teknik destek sunulması büyük önem taşımaktadır. Özellikle kamu otoritelerinin hazırladığı kılavuzların sektörel örneklerle zenginleştirilmesi; muhasebe yazılımlarının yeni sisteme entegre edilmesi; meslek mensuplarına yönelik düzenli eğitim programlarının oluşturulması sürecin başarısını doğrudan etkilemektedir. Ayrıca uygulamanın ilk yıllarına ilişkin veri ve bulguların sistematik biçimde izlenmesi, gelecekteki yasal ve kurumsal düzenlemelere ışık tutacaktır. Bu bağlamda gelecekte yapılacak çalışmalarda, enflasyon muhasebesinin sadece finansal tablo düzeyinde

değil, aynı zamanda yatırım kararları, vergi tahsilatları ve şirket performans göstergeleri üzerindeki etkileri çok boyutlu olarak analiz edilmelidir. Ayrıca, çift hatlı sistemin işletmelere olan maliyet-yarar ilişkisi, finansal analizciler, bağımsız denetçiler ve yatırımcılar nezdinde bilgi asimetrisini azaltma kapasitesi gibi yönlerden ampirik olarak incelenmesi önem arz etmektedir. Bu çerçevede, enflasyon muhasebesine yönelik uluslararası düzenlemelerin de yeniden gündeme gelmeye başladığı görülmektedir. Nitekim Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 2024 yılı itibarıyla yüksek enflasyonlu ekonomilere yönelik mevcut uygulamaların gözden geçirilmesini amaçlayan bir tartışma metni (DP/2024/1) yayımlamış ve özellikle çift hatlı raporlama ihtimallerini değerlendiren görüşleri toplamaya başlamıştır. Türkiye'deki güncel uygulamanın, bu sürece ampirik veri ve uygulama deneyimi bakımından katkı sunabilecek nitelikte olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda ilerleyen çalışmalarda, IASB'nin normatif yaklaşımı ile Türkiye uygulamasının yapısal ve operasyonel düzeyde karşılaştırılması, literatüre önemli bir yönlendirme sağlayacaktır. Türkiye örneğinden hareketle, gelişmekte olan ülkelerde enflasyon muhasebesi uygulamalarının sürekliliği ve etkisi üzerine karşılaştırmalı analizler yapılması da akademik literatüre katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Ağaya, N. (2023). 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve TMS 29 Standardı kapsamında enflasyon muhasebesi üzerine bir değerlendirme. *Verimlilik Dergisi*, 2(1), 44–60.
- Akçay, S. (2024). Türkiye'de yeniden yüksek enflasyonla birlikte enflasyon muhasebesi süreci ve bir uygulama. *Malatya Turgut Özal Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 104–123.
- Akgemci, A., Kısakürek, M. M., Kulaklı, A. P., & Özçil, A. (2024). Enflasyon düzeltmelerinin firma performansı üzerindeki etkisi: İmalat sektöründe TOPSIS yöntemiyle bir uygulama. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 4(2), 162–187.
- Alexander, D. & Britton, A. (2004). *Financial Reporting*, 6th ed., Thomson Learning.
- Çukacı, Y. C., & Canpolat, İ. (2024). Enflasyon muhasebesi uygulamasının işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkisi: İmalat sektöründe bir uygulama. *Türk & İslam Dünyası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(42), 70–97.
- Edwards, E.O. & Bell, P.W. (1961). *The Theory and Measurement of Business Income*. Berkeley: University of California Press.
- Gökçen, M., & Öztürk, A. (2023). Enflasyon muhasebesi uygulamasının işletmelerin finansal yapıları üzerine etkileri: Oran analizi ile bir inceleme. *Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF Akademik Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 62–88.
- Güneş, R., & Uysal, M. (2024). 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve TMS 29 Standardı kapsamında enflasyon muhasebesi üzerine bir değerlendirme. *Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 1–21.
- IASB (2018). *Basis for Conclusions – IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*. International Accounting Standards Board.

- IASB. (1990). *IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*. International Accounting Standards Board.
- IASB. (2024). DP/2024/1: *Financial Reporting in High Inflationary Economies – Discussion Paper*. International Accounting Standards Board. [Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/>]
- Keskin, A. (2024). Türkiye’de enflasyon muhasebesine yönelik uygulamalar ve tarihsel gelişim: 1980’lerden 2003 yılına. *Kamu Yönetimi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(34), 890-910.
- Kurtuluş, M. E. (2024). Yasal mevzuat ve uluslararası muhasebe standartlarına göre enflasyon muhasebesi ve bir uygulama [Yüksek lisans tezi, Hacettepe Üniversitesi].
- Terzi, S., & Kıymet Şen, İ. (2024). Enflasyon düzeltmelerinin finansal tablolara etkisi: Borsa İstanbul üzerine araştırma. *Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 126–148.
- Yücel, M. (2022). Enflasyon muhasebesi ve parasal kazanç/kayıp hesaplaması. *Muhasebe ve Denetim Uygulamaları Dergisi*, 23(1), 112–125.

Finansman/ Grant Support: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.
The author(s) declared that this study has received no financial support.

Katkı Oranı / Author Contributions: Yazar(lar) bu makaleye eşit oranda katkıda bulunmuştur.
The author(s) contributed equally to this article.

Çıkar Çatışması / Conflict of Interest: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.
The authors have no conflict of interest to declare.

Açık Erişim Lisansı / Open Access License: Bu makale, Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı (CC BY NC) ile lisanslanmıştır. / This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY NC).