

TÜRKİYE’DE MUHASEBENİN YOLCULUĞU: MERDİVEN’DEN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI’NA

Cemal Elitaş ¹

ÖZ

Çalışmanın amacı doğrultusunda Abbasiler Devleti’nde kullanıldığına dair tarihsel izler olan “merdiven kayıt yöntemi”nden konu ele alınmaya başlanarak günümüz Türkiye coğrafyasında kullanılmakta olan “çift taraflı kayıt yöntemi”ne kadar arada geçen zaman dilimindeki önemli muhasebe süreçleri incelenmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda Türkiye muhasebe tarihinde İtalyan etkisi olmamasına rağmen, Türkiye’de İtalyan usulü defter tutulması paradoksu da çalışmanın konusu kapsamında değerlendirilmiştir. Bu çalışma kapsamında muhasebede yakınsama çalışmalarına değinilerek burada özellikle çok uluslu ve küresel işletmelerin bu konudaki istek ve yönlendirmelerinin çok olduğu ve bunun temel sebebinin de herhangi bir ülkede üretilen bir finansal tablonun özellikle yöneticiler için aynı format ve mantık silsilesine bağlı olmasının sağlayacağı önem vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Merdiven Kayıt Yöntemi, Çift Taraflı Kayıt Yöntemi, Muhasebe Tarihi, Muhasebe Standartları.

Jel Sınıflandırması: M41, M48, N01

¹ Prof. Dr., Yalova Üniversitesi, Yalova İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, celitas@uni-bremen.de, ORCID: 0000-0002-6010-6574.

Atıf (Citation): Elitaş, C. (2026). Türkiye’de Muhasebenin Yolculuğu: Merdiven’den Türkiye Muhasebe Standartları’na. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (30), 1-16.

THE JOURNEY OF ACCOUNTING IN TURKEY: FROM THE STAIRS TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

ABSTRACT

In line with the purpose of the study, the important accounting processes in the intervening period from the “ladder recording method”, which has historical traces of its use in the Abbasid State, to the “double-entry recording method” used in today’s Turkey geography, have been tried to be examined. In this context, although there is no Italian influence in the accounting history of Turkey, the paradox of Italian-style bookkeeping in Turkey has also been evaluated within the scope of the study. Within the scope of this study, it has been emphasized that the convergence studies in accounting are particularly multinational and global enterprises’ requests and orientations on this issue are many and the main reason for this is the importance that a financial statement produced in any country will have, especially for managers, depending on the same format and logic sequence.

Keywords: Stairs Recording Method, Double Entry Recording Method, Accounting History, Accounting Standards.

Jel Classification: M41, M48, N01

1. GİRİŞ

Hesap verme arzu ve çabası, insanlar arasında iş bölümü kadar eskidir. Bu bağlamda bu çalışma da, toplam da yaklaşık 1.100 yıl kullanılan “Merdiven Yöntemi”nin ele alınması ile başlayacak olan muhasebe tarihine bakışımız, Türkiye Muhasebe Standartları’na kadar gelen süreci kapsayacak şekilde incelenecektir. Çalışmadaki temel amacımız, Türk devletleri muhasebe tarihinin yapısını, modernitesini ve ihtiyacı odaklılığını kanıtlayarak, muhasebe tarihi literatüründe yanlış bilinen bir bilgiyi de düzeltmektir. Şöyle ki; muhasebe tarihi literatüründe çift taraflı kayıt tekniğinin² temellerini atan kişi Luca Pacioli (1495) gibi kabul görsede, muhasebe tarihi ile yakından ilgilenenlerin bildiği üzere, aslında çift taraflı kayıt tekniğinin prensipleri ve özellikleri hakkında bir şeyler söyleyen ilk kişi Angelo Senizio’dur. Bu tespit bile muhasebe tarihi üzerinde olan ve kesin gibi görünen bilgilerimizin ne kadar kesin olmadığını ortaya koyan güzel bir örnektir. Bu çalışmada biz bir adım daha ileri giderek, yukarıda yer alan bilgilerin de yanlış olduğu tezini savunarak çift taraflı kayıt tekniğinin izlerini M.S. 750’li yıllardan itibaren olduğunu göstermeye ve kanıtlamaya çalışacağız. Yapılan araştırmalar ve çeşitli çalışmalar³ Abbasiler, Selçuklular, İlhanlılar ve Devlet-i Aliyye’de “Merdiven Yöntemi” olarak literatüre girmiş ve bugünkü modern muhasebe kayıt tekniği olarak kabul edilen çift taraflı muhasebe kayıt tekniğinin temellerini kapsadığını belirlemiştir. Bu tespiti göre bahsi geçen devletlerden Abbasiler, Selçuklular ve İlhanlılar ve hatta Devlet-i Aliyye’nin Kuruluş dönemi Luca Pacioli’nin çift taraflı kayıt yöntemini anlattığı kitabından başka bir ifade ile 1494’den çok daha önce var olmuş, hüküm sürmüş olan devletler olduğu tespitini de yapmamız gerekmektedir.

² Çift Taraflı Muhasebe Tekniği: Çift giriş, çift girişli defter tutmak en az bir hesabın borçlu ve en az bir hesabın alacaklı olduğu bir yevmiye kaydında bor ve alacak tarafların karşılıklı denge içerisinde olduğu kayıt sistematüğini temsil etmektedir (Detaylı bilgi için bkz. Quick ve Wurl, 2023).

³ Bu konuda Mayıs 2008 yılında yayımlanan ve Cemal Elitaş’ın yürütücülüğünü üstlendiği “Osmanlı İmparatorluğu’nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi” isimli ve TÜBİTAK tarafından desteklenen çalışma incelenebilir.

Merdiven Kayıt Yönteminin izleri, Abbasiler Devleti, İlhanlılar Devleti ve Devlet-i Aliyye’de somut örnekleri ile tespit edilebilmiştir. Ancak Selçuklular Devleti’ne ait muhasebe kayıt örnekleri yapılan çalışmalar çerçevesinde tespit edilememiştir. Bu eksiklik Selçukluların bu yöntemi kullanmadığına delil değildir. Çünkü bilindiği üzere Selçuklulara ait birçok yazılı eser çıkan yangınlar sonucunda kaybedilmiştir. Ancak buna rağmen Selçuklulara ait bazı hesaplama belgeleri günümüzde mevcuttur, ancak bu belgeler muhasebe kayıtlarını içermekten çok bilanço yapısındadır. Bu nedenle Abbasiler’den etkilenmiş ve İlhanlıları etkilemiş olan Selçuklu Devleti’nin bu yöntemi kullanmamış olması pek mümkün görülmemektedir. Bu noktadan hareketle mantıksal bir kabul ile Selçuklu Devleti’nin de Merdiven Kayıt Yöntemi’ni kullandığını söylemek mümkündür (Güvemli ve Güvemli, 2015: 20, ayrıca bkz. Örtün vd. 2011: 36).

Merdiven Kayıt Yöntemi⁴, yapısı itibarıyla hem tek taraflı muhasebe kayıt yöntemine (örneğin; sadece gelirin kaydedilmesi gibi) ve hem de çift taraflı muhasebe kayıt yöntemine uygun bir yapıdadır. Merdiven kayıt yöntemi, modern muhasebenin kayıt tekniği olarak kabul gören çift taraflı kayıt tekniğinin özelliklerini çok büyük ölçüde karşılamaktadır. Merdiven kayıt yönteminin karşıladığı bu özellikler şu şekilde sıralanabilir;

- Yevmiye madde numarası,
- Yevmiye maddesi başlangıç çizgisi,
- Tarih,
- Açıklama,
- Borçlu hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin soluna yakın yazılması,
- Alacaklı hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin ortasına yakın bir yere yazılması,
- Alt hesapların ana hesaba göre daha içerden başlaması, ancak alt hesaplar bazı kayıtlarda alt alta yazılırken bazı yevmiye kayıt örneklerinde ise yan yana yazıldığı görülmektedir. Yan yana yazılması anılan devletlerde yazının sağdan sola doğru yazılmasının bir etkisi olarak da kabul edilebilir.

Merdiven kayıt yöntemi üzerinde yapılan çalışmalarda çift taraflı kayıt tekniğine göre görülen en büyük farklılıklar ise şöyledir:

- Borçlu ve alacaklı hesaplara ait kayıtların yevmiyede her zaman çok belirgin şekilde yazılmadığı bu da bazen hangi hesab(lar)ın borçlu hangi hesab(lar)ın alacaklı olduğunun tespitinde biraz zaman alıcı olabilmektedir.
- Yevmiye maddesi bitiş çizgilerinin her zaman kullanılmadığı da görülen başka bir eksikliktir. Ancak şunu da hatırlatmakta fayda vardır ki, biten bir yevmiye kaydından

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Erkan, M. Aydemir, O. ve Elitaş, C. An Accounting System Used Between 14th And 19th Centuries In The Middle East: The Merdiven (Stairs) Method, Eleventh World Congress of Accounting Historians France: Nantes, July 19-22, 2006, Eleventh World Congress of Accounting Historians Papers of Turkish Delegation, Avcıol Basım Yayın, 2006 ayrıca bkz. <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/textes/erkan-elitas-aydemir.pdf> ve <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/papers.html> (Son Erişim Tarihi: 28.01.2007). Ayrıca; Aydemir, O. Elitaş, C. Erkan, M. ve Özcan, U. Accounting System In Ilhanians And A Sample Practice, 1. Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansı, 07-10 Mart 2007. Ayrıca; Elitaş, C. Aydemir, O. Erkan, M. ve Özcan, U. Accounting Practices In Abbasids And A Sample Practice, 1. Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansı, 07-10 Mart 2007.

sonra gelen yeni bir yevmiye maddesinin başlangıç çizgisi önceki maddenin bitiş çizgisi olarak ta kabul edilebilir.

- Ayrıca kayıtlarda miktarlar ile tutarların birlikte kullanıldığı da görülmüştür. Bu kullanımlar daha çok miktarın kaç para ettiğini göstermek amacıyla bir matematiksel işlemin ardından tutarın yazılması şeklindedir.

Merdiven kayıt yöntemi ile ilgili olarak buraya kadar yapılan tüm açıklamalara son olarak eklenmesi gereken husus ise; özellikle İlhanlı Devleti'nin bu yöntemi çok ciddi katkılar yaptığıdır. İlhanlı Devleti bu yöntemi ve esaslarını ortaya koyan dört öğretici kitabının yazıldığı bir devlet olmakla da temayüz etmiştir. Merdiven kayıt yöntemine ait öğretici nitelikteki tek yazılı kaynaklarda bu kitaplardır⁵.

Orta çağın ikinci yarısından (yaklaşık 1250 ile 1500 arası) bugüne kadar olan dönem (ki, bu muhasebenin 3. devresi olarak kabul edilir), muhasebenin gelişmesinde kayıtlar, çift taraflı muhasebe kuralına göre yapılmıştır. Bu kurala göre bugün kullanılan şekilde ticari işler, belge bazında kronolojik sırada bir günlük deftere kayıt edilmektedir. Bu günlük defter, defterdeki kayıtların hesaplardan oluşan bir ana deftere aktarılmasında temel teşkil etmektedir. Bu sırada her kayıt iki ayrı hesaba yapılmakta ve böylece çift taraflı kayıt (borç-alacak) yapılmış olmaktadır (Penndorf, 1997: 47).

Genellikle çift taraflı kayıt olayının, 1494 yılında yapılan bir buluşa ve aynı zamanda bir rahip olan ünlü İtalyan matematikçi Luca Pacioli'ye dayandığı kabul ediliyor ki, bu kabul yanlıştır. Muhasebe, orta çağın ikinci döneminde o ana kadarki basit muhasebeden zamanla çift taraflı muhasebe sistemine dönüşmüştür (Penndorf, 1997: 47).

Anılan dönemde bilanço çoğunlukla yıllık yapılmakta idi. Vergilendirmede temel ölçü alınan iş yeri defterleri, çıkabilecek anlaşmazlıklarda ve mahkemede önemli bir rol oynamakta idi. Aslında Luca Pacioli, çift taraflı muhasebe sistemini bulmadı, ama bu sistemi ilk defa “Suma de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita” adlı incelemesinde basılı biçiminde anlatmıştır (Penndorf, 1997: 83 v.d.).

Bu çalışma ile amaçlanan tarihsel perspektiften muhasebenin gelişimine bakarken, özellikle çift taraflı muhasebe kayıt tekniğinin bulunuşu noktası yabancı bilim adamlarının bile kabul ettiği (Balduin Penndorf, Reto Sutter v.b.) “Çift taraflı kayıt yöntemini bulan kişinin Luca Pacioli” olarak kabulü yönündeki bilgi hatasının düzeltilmesine bir bakış açısı getirebilmektir.

Bu çalışma ile -iddiamız değil- tespitimiz; çift taraflı kayıt yönteminin esaslarının birçoğunun merdiven kayıt yöntemi tarafından karşılandığıdır.

2. MERDİVEN KAYIT YÖNTEMİ

İslâm Devletleri'nde [Abbasiler (750-1258) – Anadolu Selçukluları (1077-1308) – İlhanlılar (1251-1353) ve Devlet-i Aliyye (1299-1922)] 1200 yıla yakın kullanıldığı tespit edilmiş bir muhasebe kayıt yöntemidir. Kelimenin aslı Farsça ‘Merdiban’den gelmektedir.

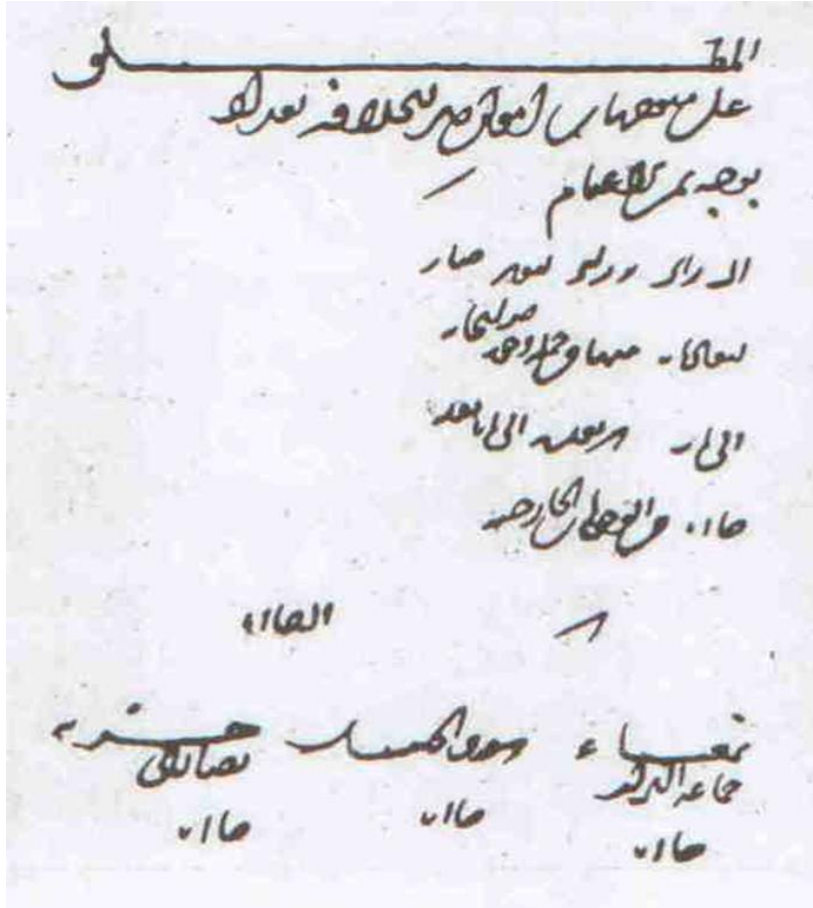
⁵ Bu kitapların adları; Saadetname, Kanun-u Saadet, Cami-ul Hesap ve Risale Felekiyye'dir.

Türkçe'ye tarafımızca “Merdiven” olarak çevrilmiştir, yabancı literatüre ise “Stairs Method” olarak kazandırılmıştır (Elitaş vd., 2008a).

Yöntemin kullanıldığı devletler Abbasi Devleti, Anadolu Selçuklu Devleti, İlhanlı Devleti ve Devlet-i Aliyye olarak sayılabilir. Yöntemi son kullanan Devlet, Devlet-i Aliyye olmuş ve Şirket-i Hayriye (1854) İşletmesi kurulduğunda yöntemin terk edildiği söylenebilir (Elitaş vd., 2008b).

Merdiven Yöntemi'nin ilk örneği; A. Freiherrn von Kremer'in, “Über Das Budget der Einnahmen unter der Regierung des Harun Al-rasid” adını taşıyan 1876 yılında Viyana'da yayınlanan eserinde yer almaktadır. Kremer bu eserde Abbasilerin yıllık gelir ve giderlerinin kayıtlarına ait muhasebe kayıtlarını yayınlamıştır (Kremer, 1876). Ancak Kremer bu yöneme ilişkin bir isimlendirme yapmamış konuya sadece muhasebe tarihi açısından Abbasilerin muhasebe kayıt sistematığı olarak bakmıştır.

Aşağıda yer alan Şekil 1'de örnek muhasebe kaydı (muhasebe işlemlerinde kullanılan Siyakat yazı dili ile) üzerinden çift taraflı kayıt yapısının mantığının analizi yapılacaktır.



Şekil 1. Örnek Merdiven Kayıt Mantığına Göre Muhasebe Kaydı (Elitaş vd., 2008b)

Aşağıda Şekil 2’de söz konusu kaydın Türkçe transkripsiyonu görülmektedir.

Örnek Bir Kayıt:

Türkçe Hali:

23/b Elmutlâ _____ k

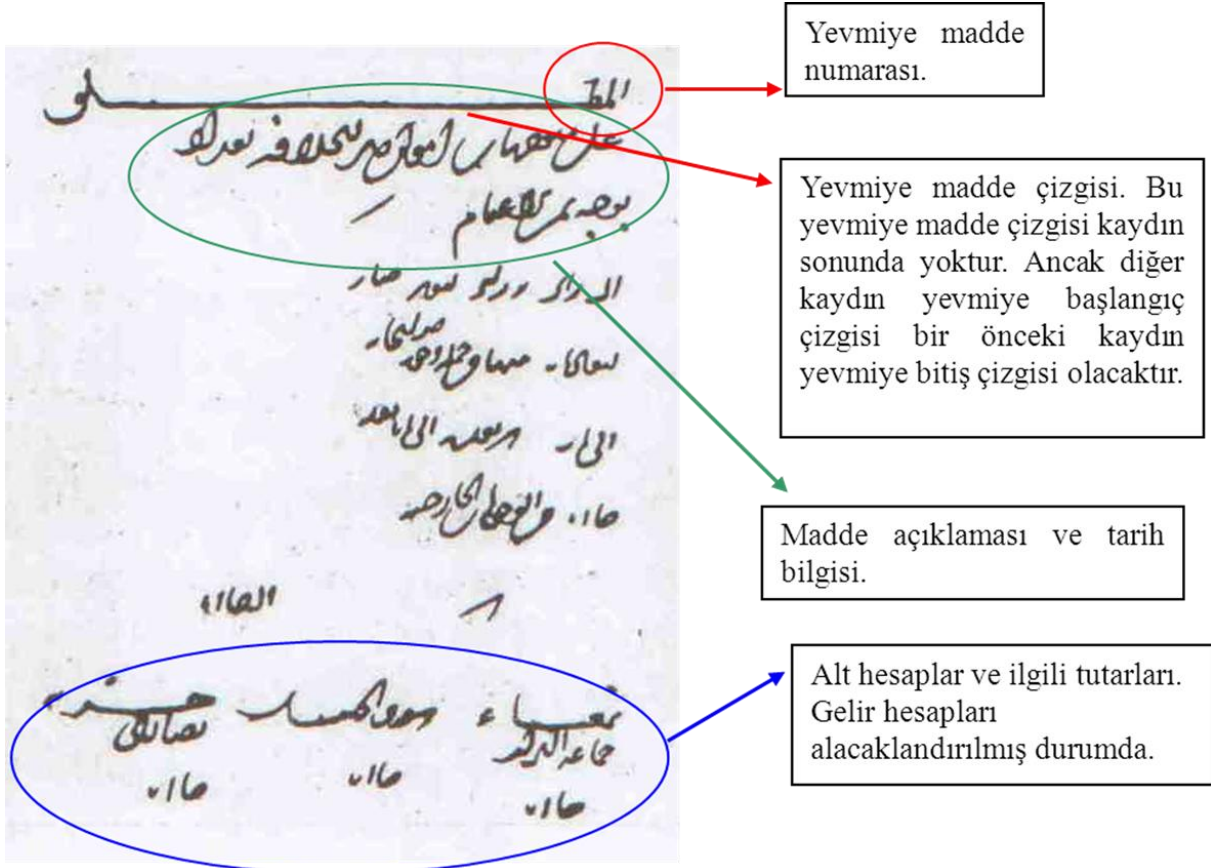
Dar-ül Hilâfe Bağdat emvali için 1360 senesinde bütçe dışı tahsisli; koyun alımı için parası aşağıda belirtildiği üzere elde

edilen bedel üzerinden 1.000 adet * adedi 4 dinardan = 4.000 dinar

Darphaneden sağlanan	2.000 dinar
Bütçe dışı gelir	500 dinar
Esnaftan alınan damga vergisi	1.500 dinar
Esnaf damga vergisi	500 dinar
At pazarı damga vergisi	500 dinar
Hristiyan cizyesi	500 dinar

Şekil 2. Örnek Merdiven Kayıt Mantığına Göre Muhasebe Kaydının Türkçe Transkripsiyonu (Elitaş vd., 2008a)

Bu bilgiler ışığında kaydın çift taraflı kayıt mantığına uygunluğunu Şekil 3’de ayrıntılı olarak görmemiz mümkündür.



Şekil 3. Örnek Merdiven Kayıt Mantığına Göre Muhasebe Kaydının Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Uygunluğunun Analizi (Elitaş vd., 2008a)

Yukarıdaki örnek ışığında söylenmesi gereken Merdiven Kayıt Tekniğinin, çift taraflı kayıt tekniğinin prensip ve esaslarını karşılamakla birlikte, tek taraflı kayıt tekniğinin de yapılmasına olanak vermesi yönüyle karma bir kayıt tekniği olarak kabul edilebileceğidir. Ancak bu noktada dört muhasebe öğreti kitabı yazarak bugünkü çift taraflı kayıt tekniğinin de özellikleri arasında yer alan ilkeleri ortaya koyan İlhanlı Devleti'nin, çift taraflı kayıt tekniği üzerinde teorik ve bilimsel ilk çalışmayı yapan devlet olduğu ve bunu yazılı hale getirdiği ve dört muhasebe öğreti kitabından en detaylı olanı olan Risale-i Felekiyye'nin (1363) yazarı olan **Abdullah püser Mohammed bin Kiyâ el-Mâzenderânî**'nin de tekniğin sistematik hale getirilmesinde bilimsel katkıları olduğunu söylemek sanırız ki bilimsel sorumluluk duygusunun bir gereği olacaktır.

Devlet-i Aliyye muhasebe sistematüğinde Şirket-i Hayriye'nin (1854-1945) kurulması ile bir değişim yaşanmıştır. Merdiven Kayıt Yöntemi terk edilerek "Çift Taraflı Kayıt Tekniği"ne geçilmiştir.

Bu dönüşümle birlikte bu dönem Devlet-i Aliyye coğrafyasında etkili olan Fransa'ya verilen kapitülasyonlar (1838-1921) nedeniyle muhasebe sistematüğünde de Fransa'ya yaklaşma söz konusu olmuştur.

Merdiven Yönteminin Orta Doğu'da gelişmesini sağlayan üç devletin (Abbassiler – İlhanlılar – Devlet-i Aliyye) ortak özellikleri şöyle sıralanabilir;

- 1) Bunların üçünde de İslam kültürü egemen olmuştur.
- 2) Bu üç devleti etkileyen ikinci etken, kültürler arası ilişkilerdir. Mali yönetimde esas olan Arap ve Fars kültürüdür.
- 3) Üçüncü etken, siyasi ve askeri hareketlerdir. Her üç devletin siyasi ve askeri etkinliğinde Moğol faktörü önde gelir.
- 4) Dördüncü etken, daha özel bir etkindir. Bu etken, aynı muhasebe yönteminin gelişmesine etkide bulunan bir faktördür. Bu etken, her üç devletin kullandığı yazı ve rakam kültürleridir.

3. TÜRKİYE COĞRAFYASINDA MUHASEBENİN YOLCULUĞU

XIX. Yüzyılın ortalarında Napolyon'un 1907 yılında yayınlanan Code de Commerce'in kimi bölümlerinin alınması ile hazırlanarak yürürlüğe sokulan Kanunname-i Ticaret'te çift yanlı kayıt yöntemine göre tutulacak yevmiye defteri ve envanter defteri zorunlu defterler olarak yer alıyordu.

Oysa ülkede çift yanlı kayıt yöntemi hem uygulanmıyordu ve hem de çift yanlı kayıt yöntemini bilen muhasebeci yoktu. Tanzimat sonrası 1800'lü yılların ikinci yarısında Fransa'ya gönderilen iki yüz dolayındaki öğrenci ticaret okullarında eğitim görüp ülkeye döndüklerinde çift yanlı kayıt yöntemi öğretisi ilkokullardan başlayarak eğitim programlarında yerini almıştır. XIX. Yüzyılın sonlarına kadar devam eden bu yoğun muhasebe eğitimi sonuç vermiş ve 1879 yılında devlet muhasebesinde Padişah Fermanı ile çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir. Bu

dönem yayınlanan bazı muhasebe öğreti eserlerinin muhasebenin gelişmesine önemli katkıları olmuştur. Bunlar;

Serkiz Nihad KİVER (İstanbul Yüksek Ticaret Mektebi) başlıca eserleri (Küçük, 2012);

- (a) 1915 yılında yayımlanmış Faizli Hesabat-ı Cariye
- (b) 1926 yılında yayımlanmış Sigorta Muhasebesi
- (c) Yine 1926 yılında yayımlanmış Nazari ve Ameli Muhasebe arasında sayılabilir.

Kirkor KÖMÜRCÜYAN (1868-1958) muhasebe ve ticaret hesabı dersleri vermiştir. Başlıca eserleri (Karataş vd., 2018);

- (a) 1913 yılında yayımlanmış İlm-i Cebir,
- (b) 1931 yılında yayımlanmış İhtisas Muhasebeleri,
- (c) Ticari Malumat ve Bankacılık,
- (d) Ticari ve Mali Hesap,
- (e) Ameli ve Tatbiki Kambiyo.

1926 yılında yürürlüğe giren 865 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu'ndan çeviri yolu ile alınmış olması nedeniyle bu tarihten sonra muhasebe yazınında Alman etkisinin başladığı söylenebilir. Almanya'dan alınan başlıca kanunlar ise şöyledir;

- 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu,
- 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunları,
- 1956 yılında yürürlüğe giren 6752 sayılı Ticaret Kanunu.

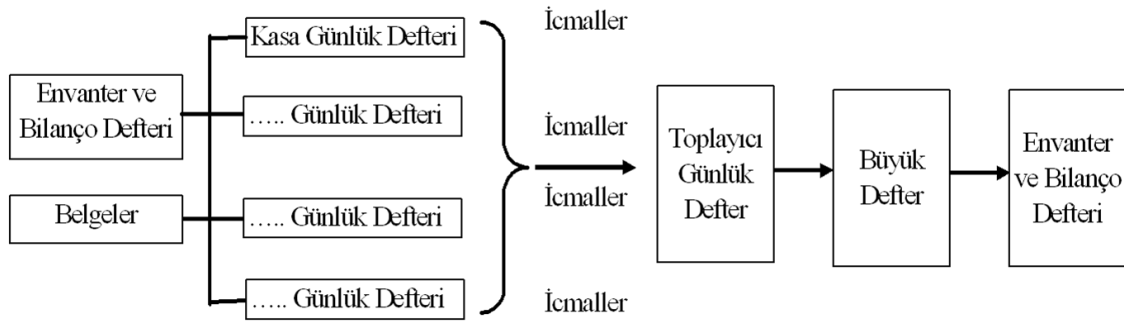
Alman muhasebe sistemi etkisinde kalan ve bu sistemi kullanan başlıca işletmelerimiz ve kullanım süreleri ise şöyledir;

- 1935-1971 Sümerbank,
- 1935-1971 Etibank,
- 1953-1971 arasında Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demir Yolları.

Bu noktada bir paradokstan bahsetmeden de sanırız ki ilerlemek çok doğru olmayacaktır. O da, Merdiven Kayıt Yöntemi terk edildikten sonra Türkiye coğrafyasında sırasıyla Fransız ve Alman Muhasebe etkileri görülmesine rağmen Türkiye'de defter tutma usulü olarak "İtalyan Usulü Defter Tutma" usulünün tercih edilmesidir. Kısaca bahsi geçen usullere göre defter tutma yapılarını açıklamak sanırız ki konunun anlaşılmasına katkı sunacaktır.

4. FRANSIZ USULÜ DEFTER TUTMA

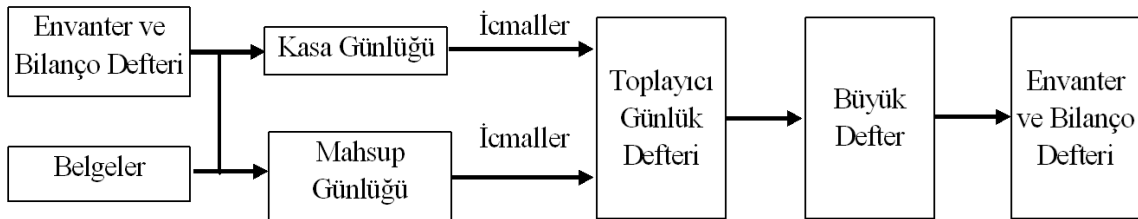
Fransız usulü defter tutmada, dönem başındaki varlık ve sermaye tutarları, envanter ve bilanço defterinden ve işletme olayları belgelerden tarih sırasına göre çeşitli özel günlük defterlere işlenir. Bunlar, kasa, bankalar, alacak senetleri, borç senetleri, alışlar, satışlar ve çeşitli günlük defter diye anılırlar. Bu özel günlük defterlerin sayısı işletmenin büyüklüğüne ve yapılan iş bölümüne göre değişir. Bütün bu özel günlük defterlere yapılan işlemler icmaller yoluyla toplayıcı günlük deftere ve oradan da büyük deftere aktarılır. Hesap dönemi sonunda büyük defterlerde ki hesapların artakalanlarından yine envanter ve bilanço defterine geçirilir, burada dolaşım yeniden başlar. Şekil 4’de, Fransız Usulü Defter Tutma Diyagramı görülmektedir.



Şekil 4. Fransız Usulü Defter Tutma Diyagramı (Elitaş, 2024).

5. ALMAN USULÜ DEFTER TUTMA

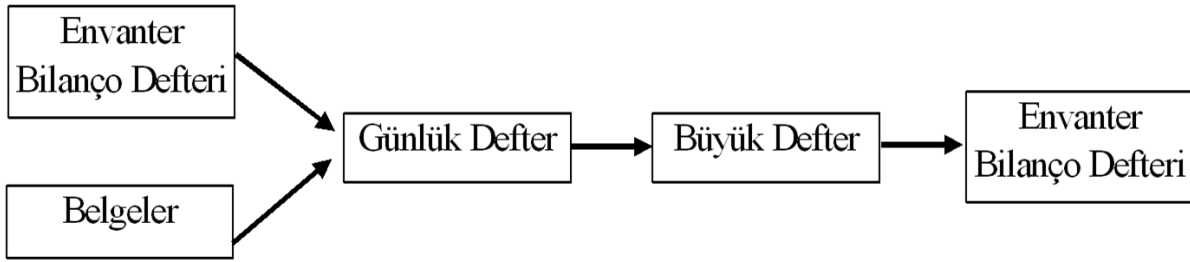
Alman usulü defter tutmada, dönem başındaki varlık ve sermaye tutarı, envanter ve bilanço defterinden ve işletme olayları tutarları, belgelerden tarih sırasına göre, nakit ile ilgili olanlar kasa günlük defterine nakit ile ilgili olmayanlarda, genellikle ay sonlarında, icmallerle toplayıcı günlük deftere (Genel Günlük Defterine) aktarılır. Bu defter, günlük defterle büyük defter arasında yer alır. Bunun görevi aynı türden tutarları bir araya getirmektir. Bu deftere aktarılır. Buradan, dönem sonlarında, tutarlar ve artakalanlar sonuç olarak tespit edilir. Yeniden envanter ve bilanço defterine işlenir. Bu noktadan hesapların dolaşımı yenilenmiş olur. Organizasyon nedeni ile ve gerektiğinde iki günlük defter yerine dört günlük defterde tutabilir. Şekil 5’te, Alman Usulü Defter Tutma Diyagramı görülmektedir.



Şekil 5. Alman Usulü Defter Tutma Diyagramı (Elitaş, 2024).

6. İTALYAN USULÜ DEFTER TUTMA

İtalyan usulü defter tutmada, varlık, borç ve sermaye tutarı, envanter ve bilanço defterinden ya da açılış envanter listelerinden ve açılış bilançosundan işletme olguları ise belgelerden tarih sırasına göre yevmiyeye yani günlük deftere işlenir. Bu defterden aynı tür tutarlar büyük defterdeki aynı hesaplara ve gereksinmeye göre bölümlenmiş yardımcı defterlerdeki aynı hesaplardaki hesapların artakalanları yeniden envanter ve bilanço defterine işlenir. Bu, kapanış envanteri ve kapanış bilançosudur. Kapanın hesap döneminin envanter ve bilançosu, bu dönemi izleyen hesap döneminin açılış envanteri ve açılış bilançosu olarak işlem görür. Şekil 6’da, İtalyan Usulü Defter Tutma Diyagramı görülmektedir.



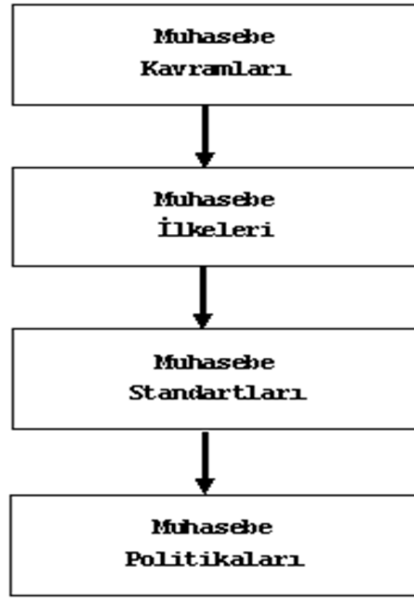
Şekil 6. İtalyan Usulü Defter Tutma Diyagramı (Elitaş, 2024).

7. MUHASEBEDE HARMONİZASYON (YAKINSAMA)

Küreselleşme ve onun kaçınılmaz bir finansal etkisi olan “sermayenin serbest dolaşımı” beraberinde sermayedarların haklarının daha açık bir şekilde korunmasına yönelik tedbirlerin alınmasını da gündeme getirmiştir. Farklı ülkelerde yatırım yapmak isteyen çok uluslu işletmeler standardize edilmiş ve her ülke de “aynı” denebilecek kadar yakınsamış bir muhasebe tekdüzeliği istemektedirler. Bu uyumlaştırma bir muhasebe olgusunun farklı ülkelerde aynı anlamı taşıması gibi önemli bir birlikteliğe hizmet etmektedir.

Bu bağlamda dünya çapında muhasebede bir harmonizasyon (yakınsama) ile yapılmak istenen aslında, tüm dünyada geçerli olabilecek ve çok uluslu şirketlerin her ülkede benzer bir muhasebe yapısı sayesinde hiçbir güçlük çekmeden finansal verilerini ortak bir dil ile okuyabilmesini ve böylece daha hızlı ve daha doğru kararlar alabileceği bir muhasebe sistematığına ulaşabilmektir. Aksi taktide uluslararası bir işletme yatırım yaptığı ülkenin mevcut düzenlemelerine göre, ardından işletme merkezinin bulunduğu ülkenin düzenlerine göre ve birde konsolide finansal tablo olmak üzere üç farklı finansal tablo ürettiğinde özellikle yatırımcı için yorumlanması ve açıklanması karmaşık bir durum ortaya çıkabilmektedir. Bu örnekte ortaya çıkacak durum sadece birden fazla finansal tablonun oluşturulması sorunu değil, aynı zamanda bu finansal tablo sonuçlarının da birbirinden farklı olması gibi bir sakıncalı durumu da beraberinde getirmektedir. Bu durum ülkelerin Ulusal Muhasebe Uygulama Esasları’nın niteliği ve muhasebenin odaklandığı nokta itibari ile de farklılaşmaktadır. Bu bağlamda asıl yapılmak istenen, Şekil 7’de görülen muhasebenin regülasyon yapısında

“Muhasebe Standartları” ve “Muhasebe Politikaları”nı tüm dünya da (ya da olabildiğince çok ülkede) ortak bir yapıya getirebilmektir.



Şekil 7. Muhasebenin Bilimsel Bilgi Yönü (Elitaş, 2011).

Muhasebenin evrensel regülasyonlarını tüm dünya da (ya da olabildiğince çok ülkede) ortak bir yapıya getirebilmek amacıyla yönelik olarak hali hazırda durumun nasıl olduğunu ise Şekil 8’de görmek mümkündür.

Şekil 8 incelendiğinde, turuncu renk ile gösterilen alanların, Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını adapte etmiş ülkeler olduğu, mavi renk ile gösterilen alanların, Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş için çaba sarf eden ülkeleri gösterdiğini ve gri renk ile gösterilen alanların ise Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını kabul edeceği umulan ülkeleri temsil ettiğini söyleyebiliriz.



Şekil 8. Dünya’da Muhasebe Harmonizasyonu (Yazarca oluşturulmuştur).

8. TÜRKİYE CUMHURİYETİ’NDE MUHASEBENİN YOLCULUĞU

Bu başlık altında yıllar içerisinde ve muhasebe harmonizasyonu kapsamında Türkiye’nin yaşadığı önemli dönüm noktalarını aşağıda kronoloji ile sıralamanın mümkün olduğunu öngörmekteyiz.

- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun oluşturulması ve kurulması (TMUDESK - 1994),
- BDDK- 2002’de ve 2006’da “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına Ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”,
- SPK düzenlemeleri (2003 tarihli Seri:XI,No: 25 Tebliği-Nisan 2008’de yürürlükten kaldırılmıştır),
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2002-2011),
- KOBİ TFRS (1 Kasım 2010, Resmi Gazete),
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (14 Şubat 2011, Resmi Gazete),
- Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (2 Kasım 2011, Resmi Gazete).
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS), (29 Temmuz 2017, Resmi Gazete),
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), (16 Ocak 2023, Resmi Gazete).

- TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler ve TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar Standartları ile Sürdürülebilirlik Standardı, (29.12.2023, Resmi Gazete).

Tüm bu düzenlemelerin uluslararası harmonizasyona doğru yolculuğun belli başlı adımları olduğu söylenebilir. Uluslararası muhasebe harmonizasyonun önemini özellikle çok uluslu şirketler çok daha iyi bilebilmektedir. Bu konuya ilişkin şu örnekler, çok uluslu şirketlerin uluslararası bir muhasebe harmonizasyonuna yönelik taleplerini daha net bir şekilde anlaşılmasına katkı sunacaktır.

Örneğin, Daimler-Benz. Bu örnekte Daimler-Benz 1993 yılında Alman muhasebe esaslarına göre 615 Milyon Alman Markı dönem kârı beyan etmesine karşın finansal tablolarını U.S.-GAAP'a göre düzenlediğinde aynı yıl 1,839 Milyar Alman Markı dönem zararı ettiği görülmektedir. Bu farklılık oransal olarak -%399'a karşılık gelmektedir (Elitaş, 2010).

Başka bir örnekte British Airways örneğidir. Bu olayda ise British Airways işletmesi 2003 yılında İngiltere ulusal muhasebe düzenlemelerine göre 72 Milyon Sterlin dönem kârı beyan etmesine karşın finansal tablolarını U.S.-GAAP'a göre düzenlediğinde aynı yıl 128 Milyon Sterlin dönem zararı beyan ettiği görülmektedir. Bu farklılık oransal olarak -%278'e karşılık gelmektedir (Elitaş, 2010).

Başka bir örnekte Glaxo Wellcome işletmesi örneğidir. Bu örnekte işletme 1995 yılında İngiltere muhasebe esaslarında özkaynağı 91 Milyon Sterlin iken aynı yıl U.S.-GAAP'a göre hazırlanan finansal tablolarda özkaynakların 8,168 Milyar Sterlin'e ulaştığı ve söz konusu değişimin +%8.876 olduğu görülmektedir (Elitaş, 2010).

Yine bir başka örnekte Astra-Zeneca örneğidir. Bu örnekte ise işletmenin 1999 yılı İngiltere muhasebe düzenlemelerine göre açıkladığı özkaynak toplamı 10,302 Milyar Sterlin iken aynı yıl U.S.-GAAP'a göre aynı dönem özkaynak rakamı 33,375 Milyar Sterlin'e ulaştığı ve değişimin oransal olarak +%227 olduğu görülmektedir (Elitaş, 2010).

9. SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Bu çalışma ile amaçlanan hem literatüre geçmiş muhasebe tarihi açısından “çift taraflı kayıt tekniği” açısından bir hatayı düzeltmek ve bilim insanı sorumluluğu kapsamında doğru ve haklı bir şüphecilik ile konuya yaklaşarak ve kanıtlarını da ortaya koyarak Abdullah püser Mohammed bin Kiyâ el-Mâzenderânî'nin bu alandaki değerli çalışmasının hak ettiği yere gelmesi konusunda gerekli özen ve önemi göstermek ve hem de önemli bir muhasebe kayıt yöntemi olan “merdiven kayıt yöntemi”ni de bu bağlamda tanıtmaktır.

Bu noktada merdiven muhasebe kayıt yönteminin tarihsel lokasyonlarımızda kullanıldığından hareketle yöntemin kabul edilmesi, literatürde daha fazla yer alması, muhasebe teorisi çalışmalarında zikredilmesinin ve sahiplenilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir. Merdiven kayıt yöntemine daha yakından bakıldığında da “çift taraflı muhasebe kayıt yöntemi”nin önemli tüm özelliklerini taşıdığı zaten çalışma içerisinde de özellikle belirtildiğinden burada sadece bunun tekrar hatırlatılması ile yetinilecektir.

Yine bu çalışma kapsamında muhasebede yakınsama çalışmalarına değinilerek burada özellikle çok uluslu ve küresel işletmelerin bu konudaki istek ve yönlendirmelerinin çok olduğu ve bunun temel sebebinin de herhangi bir ülkede üretilen bir finansal tablonun özellikle yöneticiler için aynı format ve mantık silsilesine bağlı olmasının sağlayacağı önem vurgulanmıştır. Finansal veri okumanın ülkeler arası değişiminin adeta ortadan kalkması, bu anlamda çok uluslu işletmeler için çok büyük bir önem arz etmektedir. Özellikle “Muhasebe Standartları” ve “Muhasebe Politikaları”nın yeknesaklığının sağlanabilmesi en önemli ve ulvi amaç olarak kabul edilmektedir.

Tüm bu bilgiler ışığında, “uluslararası muhasebe standartlarına” uyum muhasebede ortak bir dil olarak geliştirilmesine yönelik bir amaç gibi görülmektedir. Ulusal muhasebe sistemlerinin, ortak bir uluslararası muhasebe standartlarına uyumunun sağlanması her zaman belli bir süreç ve birçok düzenleme ile geliştirmeyi gerektirmektedir. Nitekim bunlar zaman ve adaptasyon süreçleri gerektiren önemli adımlardır. Sonuç itibarıyla, işletmelerin hem ulusal muhasebe standartlarına ve bağlı bulunan ulusal regülatör kurumlara hitaben hazırlamak zorunda oldukları beyan ve finansal tabloların yanı sıra bir de uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanması gerekliliği ayrı bir iş yükü ve birçok ek düzenlemenin de yapılmasını gerekli kılmaktadır.

KAYNAKLAR

- Aydemir, O. Elitaş, C. Erkan, M. & Özcan, U. (2007). Accounting System in Ilhanians and A Sample Practice. 1. Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansı, 07-10 Mart 2007.
- Elitaş, C. Aydemir, O. Erkan, M. & Özcan, U. (2007). Accounting Practices in Abbasids and A Sample Practice, 1. Balkan Ülkeleri Uluslararası Muhasebe ve Denetim Konferansı, 07-10 Mart 2007.
- Elitaş, C. (2010). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesinin Bazı Temel Finansal Oranlar Üzerindeki Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (30), 57-68.
- Elitaş, C. (2011). *Muhasebede Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Elitaş, C. (2024). *Muhasebe Teorisi Ders Notları*. Yayınlanmamış Ders Notları.
- Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Oğuz, M. & Özcan, U. (2008a). *Osmanlı İmparatorluğunda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları No: 2008/377, Nisan-2008, ISBN: 978-975-8195-16-9.
- Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Oğuz, M. & Özcan, U. (2008b). *Accounting Method Used By Ottomans For 500 Years: Stairs Method*. Ankara: Ministry of Finance Publications, April-2008, ISBN: 978-975-8195-15-2.

- Erkan, M. Aydemir, O. & Elitaş, C. (2006). An Accounting System Used Between 14 Th And 19 Th Centuries In The Middle East: The Merdiven (Stairs) Method. *Eleventh World Congress of Accounting Historians France: Nantes, July 19-22, 2006, Eleventh World Congress of Accounting Historians Papers of Turkish Delegation*, Avcıol Basım Yayın, 2006 ayrıca bkz. <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/textes/erkan-elitas-aydemir.pdf> ve <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/papers.html> (Son Erişim Tarihi: 28.01.2007).
- Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2015). Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 9, 18-42.
- Karataş, Ş., Yücel, G. & Adiloğlu, B. (2018). Muhasebe Eğitime Verilen Doksan Yıllık Ömür: Kirkor Kömürcüyan. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 59, 71-80.
- Küçük, İ. (2012). XX. yüzyılın ilk yarısında Türk muhasebe düşüncesinin gelişimini etkileyen Eğitimciler: Serkiz Nihad. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 3, 246-265.
- Örten, R., Kurt, G. ve Torun, S. (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı, 1, 34-69.
- Penndorf, B. (1997). *Buchhaltung*. 2. Baskı: Stuttgart.
- Quick, R. & Wurl, H. J. (2023). *Doppelte Buchführung*. 5. Baskı, Darmstadt: Springer Gabler.
- Sutter, R. (2005). *Rechnungswesen*. HEP Verlag.
- Sutter, R. (2007). *Geschichte der Doppelten Buchhaltung*. Bern.
- von Kremer, A.F. (1887). *Ueber das Einnahmebudget des Abbasiden-Reiches vom Jahre 306 H. (918-919)*. 36. Cilt/Denkschriften der Kaiserlichen Akademie der Wissenschaften, Philosophisch-Historische Classe, C. Gerold's Sohn.

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).