



Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı  
(MUFTAV)

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

Sayı / Issue: 16

E - ISSN 2651-3870

Ocak/ January 2019



XX. Yüzyılın İkinci Yarısında Hem Akademisyen Olarak  
Hem de Muhasebe Uygulama Alanına Yardım Ederek  
Hizmette Bulunan Büyük Muhasebe Düşünürü:

**Prof. Dr. Mustafa A. Aysan**

**1933 -**



Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV)  
Yayımdır

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

## MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ ARAŞTIRMALARI DERGİSİ

*Accounting and Financial History Research Journal*

**Yıl / Year: 9 Sayı / Issue: 16**

*Ocak/January 2019*

**Hakemli Dergi**

*Refereed Journal*

**Sahibi ve Genel Yayın Yönetmeni**

*Director and Editor in Chief*

Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ

**Yayın Kurulu / Editorial Board**

Prof. Dr. Sudi APAK

Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Prof. Dr. Cengiz TORAMAN

Prof. Dr. Mikail EROL

**Editör / Editor**

Prof. Dr. Batuhan GÜVEMLİ

**Dizgi/ Typesetting**

Çağla ÇETİNKAYA

**Haberleşme / Contact Details**

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

Tel: 0212 248 19 36 - 240 33 39

Fax: 0212 231 01 69

Web: [www.muftav.org](http://www.muftav.org)

E-mail: [guvemli.muftav@yahoo.com](mailto:guvemli.muftav@yahoo.com)

İçerikten yalnızca makale yazarları sorumludur.

The authors are solely responsible for the content.

Altı ayda bir yayınlanır. Published twice a year.

**E-ISSN 2651-3870**

**Bilim ve Hakem Kurulu / Scientific Board**

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

Bu dergi EBSCOhost tarafından indekslenmektedir ([www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com)).

The journal is indexed by EBSCOhost ([www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com)).

Bu dergi ASOS Index tarafından indekslenmektedir ([www.asosindex.com](http://www.asosindex.com)).

The journal is indexed by Asos Index ([www.asosindex.com](http://www.asosindex.com)).

## İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Değerli Okuyucular .....	1
Türkiye’de Muhasebe Dünyasının Vizyonunu Değiştiren Akademisyen: Prof. Dr. Mustafa A. Aysan .....	2 - 18
<i>Prof. Dr. Göksel Yücel, Doç. Dr. Burcu Adiloğlu, Prof. Dr. Oktay Güvemli</i>	
19. Yüzyılda Osmanlı Devleti’nde Bankacılığın Gelişimi .....	19 - 40
<i>Doç. Dr. Osman Uluyol</i>	
Çift Yanlı Kayıt Yöntemini Esas Alan Öncül Bir Eser: Muğni’l Küttab (1869)’ın Muhasebe Anlayışı ve Saadetname (1306) Vurgusu .....	41 - 61
<i>Dr. Öğr. Üyesi Ömer Yazan</i>	
XI. Yüzyılda Orta Doğu’da Tacirliğin El Kitabı: Kabusname .....	62 - 85
<i>Dr. Öğr. Üyesi Özlem Nilüfer Karataş, Dr. Öğr. Üyesi Ali Apalı, Prof. Dr. İsmail Bekci</i>	
Token’lardan Çivi Yazılı Kil Tabletlere: Yazının İcadında Muhasebenin İzleri.....	86 - 110
<i>Öğr. Gör. Sevgi Şeker, Arkeolog Öğr. Gör. Fatma Şeker</i>	
16. Yüzyılda Osmanlı Muhasebecilerinin Matematik Anlayışındaki Gelişmeler: Mürşidü’l-Muhasibin Örneği .....	111 - 144
<i>Dr. Tuba Oğuz Ceyhan</i>	
Development of Auditing in Russia .....	145 - 175
<i>Susanna Khatkhokhu PhD Student</i>	
The History of IFRS Development in the Russian Federation From Late 1980’s to the Present Day: Did Russia Manage to Catch Up? .....	176 - 205
<i>Angelina Andreenkova PhD Student</i>	



## MUHASEBE TARİHİNDEN SAYFALAR

Okulumuzda Muhasebe Öğretiminin Geçmişteki ve Bugünkü Durumu ve Geleceğe ait Düşünceler.....	206 - 210
<i>Nihad Kiver</i>	

Türk Milliyetçiliği .....	211 -227
<i>Prof. Haşim Refet Hakarar</i>	

## ETKİNLİKLER ve DUYURULAR

Türk Muhasebe Tarihçileri Cumhuriyetin 100.Yılına Hazırlanıyor .....	223
<i>Prof. Dr. Oktay Güvemli</i>	

Muftav 29 Eylül 2018 Tarihinde İstanbul’da Cumhuriyetin 100. Yılının Son Beş Yılında Yapılacak Çalışmalar Konulu Bir Toplantı Düzenledi .....	224 - 227
---	-----------

The Tenth Anniversary of the 12th World Congress of Accounting Historians Trends in Accounting Education and Research.. A Commentary .....	228 - 231
<i>Prof. Dr. Shawki Farag</i>	

Trakya Üniversitesi Tarafından 1-4 Ekim 2018 Tarihleri Arasında Düzenlenen 3. Uluslararası Trakya Muhasebe Finans ve Denetim Sempozyumunda St. Petersburg Üniversitesinden Gelen Sergey ve Kirill’in Konuşmaları .....	232 - 233
--	-----------

XX. Türkiye Muhasebe Kongresi 5-6 Ekim 2018 Tarihlerinde Yapıldı .....	234 - 236
--	-----------

Türkiye’de ve Rusya’da Genç Araştırmacıların Muhasebe ve Denetim Alanında İş Birliği .....	237 - 240
--	-----------

Genç Rus Akademisyenlerden Teşekkür .....	241
---	-----

Muftav Başkanı Prof. Dr. Oktay Güvemli 5 Kasım 2018 Tarihinde Malatya İnönü Üniversitesinde Cumhuriyet’in İlk Döneminde (1923-1950) Muhasebe Düşüncesindeki Gelişmeler Konulu Konferans Verdi .....	242
---	-----

Değerli Okuyucular...

Yıllarca süren bir alışkanlığı, derginin basılı olarak dağıtılmasını sona erdirmek zorunda kaldık. Biraz, artık baskılı dağıtım yolunun terkedilmekte olması, biraz da kağıt ve baskı pahalılığı derginin elektronik ortamda yayınlanmasına neden oldu. Umarız değerli okuyucularımız bizi hoş görür ve anlayışla karşılar.

Birkaç sayıdır, genç Rus akademisyen yazılarına dergide yer veriyoruz. Onlar Türk akademisyenler ile birlikte çalışma yapmaya gelen gençler. Bir süre daha Rusya uygulamalarını onlardan öğrenmeye devam edeceğiz.

Değerli okuyucular, 29 Ekim 2018 tarihinde Cumhuriyetimizin 100 yılının son beş yılına girdik. Türk muhasebe tarihçileri 29 Eylül 2018 tarihinde toplanarak bu beş yılda neler yapılabileceğini tartıştılar. Aslında bu grup, Cumhuriyetin yüzüncü yıl anma çalışmalarına iki yıl önce başladı ve Orta Doğu Muhasebe Tarihi (MÖ 3000-MS 2000) projesini değerli Sayıştay yöneticilerinin yardımları ile gerçekleştirdi ve yayınladı. Aynı eserin İngilizcesi de yayınlanmak üzere.

Sözü edilen toplantıda alınan kararlar gereğince, önce eldeki Cumhuriyetin Birikimi-Muhasebe Terimleri Ansiklopedisi'ni tamamladıktan sonra, asıl büyük proje olarak Cumhuriyet Muhasebe ve Finans Tarihi Ansiklopedisi hazırlanmaya başlanacak.

Öte yandan Türkiye'de muhasebe öğretim üyelerinin aktivitelerinin giderek yoğunlaşması karşısında ihmal edilemeyecek bir başka aktivite olarak Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Konferanslarının başlatılması gündeme gelmiş bulunmaktadır. İlk konferansın gelecek yıl Eylül ayında İnönü üniversitesinde Prof. R. Karabulut, Prof. C. Toraman ve Prof. H. Erkuş tarafından düzenlenmesine karar verilmiştir. Bu konferansları 2021'de Prof. Yusuf Sürmen Hoca ve 2023'de Prof. Fehmi Karasioğlu Hoca kendi üniversitelerinde organize etmeye devam edeceklerdir.

Türk muhasebe tarihçileri, Cumhuriyetimizin yüzüncü yıl anma aktivitelerinde öncü bir rol oynama işlevini gelecek beş yıl boyunca sürdürme kararlılığındadır.

Saygı ile

*Prof. Dr. Oktay Güvemli*

## TÜRKİYE’DE MUHASEBE DÜNYASININ VİZYONUNU DEĞİŞTİREN AKADEMİSYEN: PROF. DR. MUSTAFA A. AYSAN

**Prof. Dr. Göksel Yücel<sup>1</sup>**

**Doç. Dr. Burcu Adiloğlu<sup>2</sup>**

**Prof. Dr. Oktay Güvemli<sup>3</sup>**

### ÖZ

Türkiye’deki muhasebe eğitimine geniş bir vizyon getiren ve ülkesinin muhasebe pratiğini geliştirmiş ülke uygulamalarına yaklaştırmak için büyük çaba harcayan kişilerin başında gelen isim herhalde Prof. Dr. Mustafa Aydın Aysan’dır.

1933 doğumlu Aysan, orta öğretimini Tarsus Koleji’nde tamamlamış, 1957 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi’nden mezun olmuştur. Mezuniyetini takiben İşletme İktisadı Enstitüsünde işe başlayan Aysan, Harvard Business School’a yüksek lisans eğitimi için gitmiş ve eğitimini tamamlayarak 1959’da Türkiye’ye dönmüş ve İktisat Fakültesi’nde akademisyen olarak göreve başlamıştır. Aysan, emekli olduğu 2000 yılına kadar İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesinde ve İşletme İktisadı Enstitüsünde akademisyen olarak çalışmıştır.

Ülkemizde, eğitimde vak’a metodunun öncülüğünü yapan insandır. Prof. Dr. Mustafa A.Aysan, Türkiye’de muhasebe konularında birçok yeniliği gerçekleştirmiş ve bilimsel alandan uygulamaya doğru uzanan yolda birçok konuda öncülük yapmış, Türk muhasebe düşüncesine önemli katkılarda bulunmuş bir akademisyen olarak dikkati çekmektedir. Prof. Aysan’ın Yirminci Yüzyılın ikinci yarısında gerçekleştirdiği aktiviteler Yirmi birinci Yüzyılın başlarında hem muhasebe akademisyenlerine ve hem de uygulayıcılara yol gösterici olacaktır.

**Anahtar sözcükler:** Muhasebe eğitimi, Yirminci Yüzyıl, vak’a metodu

**Jel Kodu:** A20, M12, M41

<sup>1</sup> İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, gokselyucelistanbul.edu.tr

<sup>2</sup> İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, adilogluistanbul.edu.tr

<sup>3</sup> Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Eski Öğretim Üyesi, guvemli\_oktay@yahoo.co.uk

**THE ACADEMICIAN WHO CHANGED THE VISION OF TURKISH ACCOUNTING  
WORLD: PROF. DR. MUSTAFA AYSAN**

**ABSTRACT**

Professor Mustafa Aydın Aysan probably was one of the first persons bringing a broad vision to the accounting education in Turkey and making great efforts to bring accounting practices of his country closer to the practices of developed countries.

Aysan was born in Tarsus in 1933, after graduating from Istanbul University, the School of Economics in 1957 he started his career as an academician in the School of Economics, following his return to Turkey from Harvard Business School where he completed his master's degree in 1959. Aysan worked as an academician both in Istanbul University School of Business and in the Graduate School of Business until the year 2000 when he retired.

He was one of the academicians to use the case method for the first time. Prof. Dr. Mustafa Aysan stands out as an academician who introduced many accounting reforms in Turkey, pioneered the change from science to practice and made precious contributions to the understanding of Turkish accounting. Prof. Aysan's activities in the second half of the 20th century will be a guide for accounting academicians and practicing accountants in the early period of the 21st century.

**Keywords:** Accounting education, 20th century, case method.

**Jel Code:** A20, M12, M41

**1. GİRİŞ**

Geride bıraktığımız, Yirminci Yüzyılın ikinci yarısında Türk muhasebe düşüncesinde önemli gelişmeler olmuştur. 1950 Yılında liberal iktisat politikalarının uygulanmaya başlaması ile özel kesim kuruluşları sayısının artmaya başlaması ve gelişen iktisadi devlet teşekkülleri, muhasebe düşüncesinin işletmecilik anlayışı çerçevesinde gelişme sürecini hızlandırmıştır. İkinci Dünya Harbi'nden sonra Dünya Bankası, IMF gibi uluslararası kuruluşların oluşması ve Türkiye'nin bu kuruluşlar ile ilişkisinin başlaması, değişik finans kanalları ile Türkiye'nin tanışmasını sağlamış ve yabancı sermayeli kuruluşlar çağdaş işletmecilik anlayışının gelişmesine zemin hazırlamışlardır. Bu gelişmeler sonrasında 1970'li yıllarda, ekonomik globalizasyonun ilk etkileri Türkiye'de görülmeye başlamış ve işletmecilik alanında, pazarlama, finans, yönetimi gibi konulardaki gelişmeler hızlanmıştır.

Türkiye'de sanayi, hizmetler ve bankacılık sektöründeki bu hızlı gelişmeler, doğal olarak muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. Öncelikle başta büyük şehirlerimizdeki İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinin katkıları ile muhasebe eğitim dünyasında hızlı bir

gelişme gözlenmiştir. Maliyet ve yönetim muhasebesinden ihtisas muhasebelerine doğru uzanan çizgide eserler yayınlanmaya başlanmıştır. Türkiye’de Fransız, Amerikan, Anglosakson ve Alman muhasebe kültürlerinin muhasebenin akademik dünyasındaki temsilcileri Türk muhasebe literatürünü zenginleştirmişlerdir. Muhasebe ve işletme finansı akademik dünyası hızlı bir değişim süreci yaşamaya başlamıştır. Bu dönemde muhasebe düşüncesi hem kendi bilimsel çerçevesinde gelişme yaşıyor hem Anadolu’ya yaygınlaşıyor ve hem de Dünya Muhasebeciler Kongreleri’ne katılımlar ile akademik dünya dışı açılma sürecine girmeye çalışıyordu.

Belirtilen bur ortamda altmışlı ve yetmişli yıllarda muhasebe akademik dünyasının kimi girişimlerde bulunması gerekiyordu:

- Türkiye’de ulusal muhasebe kongreleri gelişerek etkin duruma gelmeli idi.
- Uluslararası muhasebe faaliyetlerine Türkiye’den daha etkin olarak katılmalar olmalı idi.
- Hem sayısal artışı olan ve hem de Türkiye’ye yaygınlaşan muhasebe akademik dünyasını bir araya getirecek toplantılar yapmak gerekiyordu.
- Ve en önemlisi bir hizmet sektörü olan muhasebenin, hizmet verdiği sektörler ve genel olarak iktisadi gelişmeler ile ilişkisinin kurulması ve bu hizmet verilen sektörlerin ihtiyaçlarına göre muhasebe standartlarını oluşturmak ihtiyacı vardı.

Yirminci Yüzyılın ikinci yarısında ortaya çıkan bu gelişmeleri gören ve gerekli atılımlarda bulunan ekipler içinde ve çoğu zaman bu ekiplere öncülük yapan bir muhasebe akademisyeni vardı, bu akademisyen Prof. Dr. Mustafa A.Aysan idi. Bu özellikleri onu muhasebe akademik dünyasının üniversite dışına açılan penceresi konumuna getirmiştir.

## **2. PROF. DR. MUSTAFA AYDIN AYSAN KİMDİR?**

Mustafa A.Aysan, 20 Nisan 1933 tarihinde Tarsus’ta devlet memuru Mahmut Bey ile Hayriye hanımın çocuğu olarak dünyaya gelmiştir. İki ablası vardır. Babası Mahmut Bey Ramazan oğulları sülalesindedir. Annesi Şıhlar sülalesinden Hayriye Hanımdır. Mahmut Bey (1895-1962), o zamanki lise kademesi olan Sultani mezunudur. Önceleri Orman teşkilatında çalışan, Mahmut Bey ve Hayriye Hanım’ın üç çocukları olmuştur. Mustafa üç çocuğun en küçüğüdür. Birisi eczacı olan iki ablası vardır. Mustafa A.Aysan, babasının memuriyeti dolayısı ile ilkokulu çeşitli şehirlerde okumuş, babasının ormancılıktan sonra Tarsus Toprak Mahsulleri Ofisi’nde çalışmaya başlaması dolayısı ile orta öğretimini Tarsus Koleji’nde tamamlamıştır. Bu kolejden 1952 yılında mezun olmuştur. İlk İngilizce bilgisini burada almıştır.

Liseyi bitirdiğinde ablalarının yanına İstanbul'a gelen Mustafa A.Aysan'ın, bir memur çocuğu olduğu için bursa ihtiyacı vardır. Babası ona Tarsus Ticaret Odası'ndan karşılıksız burs sağlar, bursu ticaret odasından olduğu için İstanbul'da ya Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'na ya da İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'ne girecektir. O zamanlar her yüksek öğretim kurumu kendi sınavını yapmaktadır. Ama Mustafa A.Aysan sınav tarihini kaçırmıştır. Beyazıt'taki okula gelir, o zamanlar İktisat Fakültesi'nin dekanı Prof. Şükrü Baban'dır. Şükrü Baban zamanın ünlü bir iktisat akademisyenidir. Aysan ile ilgilenir ve İktisat Fakültesi'ne kaydının yapılmasını sağlar.

İktisat Fakültesi öğrenciliği sırasında, Prof. Şükrü Baban'ın kendisine iktisadi sevdirdiğini söyleyen Aysan, sosyoloji akademisyeni Prof. Ziyaettin Fahri Fındıkoğlu'nun da kendisini etkilediğini söyler. Fındıkoğlu'nun yönlendirmesi ile İngilizce'sini ilerletir. 1957 yılında İktisat Fakültesi'ni bitirdikten sonra aynı fakülteye bağlı, lisansüstü eğitim yapan İşletme İktisadi Enstitüsü'ne memur olarak girer. Bu kurumda Amerikalı Profesör Stone ile tanışır ve onun ve hocası Prof. Sabri Ülgener'in destekleri ile Harvard Business School'a işletme eğitimi için gönderilir. Orada hastalanmasına rağmen ısrar ile devam etmek ister ve hocaları Prof. Nickerson ve Prof. Tucker'in destekleri ile orada kalır. Yaz aylarında Kanada'ya izci çocukların kampına koruyucu eğitmen olarak gider, sağlığını kazanır ve iki yılda, 1959 yılında diplomasını alıp, İstanbul'a döner.

Aysan'ın yaşamında İktisat Fakültesi ve Harvard Bussiness School eğitimi bir dönüm noktası olur. Aysan, Harvard'da finans eğitiminden etkilenir ve mezuniyeti de o doğrultuda olur. Mustafa Aysan ve onunla birlikte ABD'ye giden Cevat Sarıkamış ABD'de lisansüstü eğitimde vak'a metodu ile eğitimi öğrenirler. Dönüşlerinde İşletme İktisadi Enstitüsü'nde her ikisi de vak'a metodu ile eğitime ağırlık verirler ve Türkiye'de bu yöntemin gelişimine katkıda bulunurlar. Mustafa Aysan'ın, arkadaşları ile beraber Türkiye'de öncülük yaptığı ilk aktivitenin, vak'a metodu ile eğitime ağırlık verilmesini sağlamaya çalışması olduğu gözlenmektedir. Ancak vak'a metodu ile eğitimin Türkiye'de gelişmemesinden Aysan, üzüntü duyduğunu belirtmektedir.

İşletme İktisadi Enstitüsünde, o zamanlardaki adıyla Kontrol dersini veren Aysan, öğretim üyeliğini yaptığı İktisat Fakültesi'nde 1962 yılında doktorasını tamamlar.

Aysan'ın bu yıllarda (1960), öğrencilik yıllarından beri tanıdığı eczacı Gülseren Hanım ile evlendiği ve Selvihan ve Güldehan isimli iki kızlarının olduğunu görüyoruz. Eşi 1993 yılında vefat eden Aysan'ın halen iki kızı ve iki torunu olduğunu belirtmek gerekiyor.

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nde öğretim üyeliğini sürdüren Aysan, 1968 yılında Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye Uygulamaları (*M. Aysan, 1971*) adlı eseri ile doçent olmuş, 1974 yılında da Maliyetler ve İşletme Kararları (*M. Aysan, 1974*) adlı eseri ile de profesörlüğe yükseltilmiştir.

Bu dönemde, 1968 yılı hem Türk işletmecilik tarihi ve hem de Mustafa A.Aysan açısından önemlidir. Bu yıl İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi öğretim üyelerinden bir bölümü, işletme eğitimine duyulan ihtiyacın giderek artması karşısında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'ni kurarlar. Öncülüğü ünlü işletme akademisyeni Prof. Dr. Mehmet Oluç yapar. İktisat fakültesinin akademisyenlerinden Prof. Dr. Feridun Özgür, Prof. Dr. Kemal Tosun, Prof. Dr. Kenan Gürtan, Prof. Dr. Kamuran Pekiner, Prof. Dr. Nasuhi Bursal, Prof. Dr. Selçuk Yalçın İşletme Fakültesi'nin kurucuları olurlar ve Prof. Mehmet Oluç da fakültenin ilk dekanı seçilir. Mustafa A.Aysan ve arkadaşları Türkiye'de bir ilki gerçekleştirmişler ve Türk işletmecilik eğitimine bir kurum kazandırmışlardır.

Aysan, emekli olduğu 2000 yılına kadar İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde öğretim üyeliğini sürdürmüştür (*Güvemli, 2004*).

Kendisinin akademik yaşamı boyunca denetim, yönetim muhasebesi, finansal kontrol derslerini verdiği gözlenmektedir. Yurt dışındaki akademik faaliyetleri arasında ise, 1970'lerde Güney Afrika'da iki üniversitede ve 1986'da Almanya'da Hamburg Üniversitesi'nde ders verdiği ve Birleşmiş Milletler – International Labour Organization programı çerçevesinde Somali'de ülkenin muhasebe eğitimini geliştirme projesinde CTA (Chief Technical Adviser) olarak danışmanlık (1987-89) yaptığı gözlenmektedir (*Güvemli, 2003*).

Aysan'ı sadece Türkiye'deki akademik dünya değil, iş dünyası ve siyasi dünya da tanır. Bunun nedeni Aysan'ın üniversite dışı aktivitelerinin yoğunluğudur. Aysan'ın üniversite dışı aktivitelerini üç grupta ele alıp incelemek gereği vardır. Bu aktivitelerden ilk grup faaliyetlerini, muhasebe ile ilgili dernek, sempozyum ve uygulamaya dönük çalışmalar oluşturur. İkinci grup aktivitelerini Türk iş dünyasındaki yönetim ve danışmanlık faaliyetleridir. Üçüncü grup faaliyetleri de, kısa süren siyasi aktivitelerden oluşur. Belirtmek gerekir ki, bütün bu aktiviteler Prof. Aysan her zaman akademik ve mesleki kimliği ile katılmıştır. Örneğin işletmelerde yönetim ve danışmanlık yaptığı sıralarda işletmelerin yönetsel yapısı ve tarihsel gelişmeleri ile yakından ilgilenmiş ve yayınlar yapmıştır. En çok baskı yapan eseri olan Atatürk'ün Ekonomik Politikası (*Aysan, 1980*) adlı yapıtını kısa süren siyasi yaşamı öncesinde hazırlamış ve yayınlamıştır. Aysan'ın bu aktiviteleri kısaca aşağıda sıralanmıştır.

Aysan eserlerini üniversitedeki çalışmaları yanında, üniversite dışında yaşadığı olayların etkisi ile kaleme aldığı için öncelikle onun üniversite dışı mesleki ve yönetsel çalışmaları üzerinde durmak uygun olacaktır.

### **3. PROF. DR. MUSTAFA A. AYSAN'IN ÜNİVERSİTE DIŞI MESLEKİ, YÖNETİMSEL VE SİYASİ AKTİVİTELERİ**

#### **3.1. Üniversite Dışı Mesleki Faaliyetleri**

##### ***a. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Başkanlığı***

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1942 yılında bir grup muhasebe ve denetim akademisyeni ve muhasebe uygulayıcısı tarafından muhasebe mesleğinin geliştirilmesi amacıyla kurulmuştur (*Güvemli, 2001: 694 vd.*). Bu dernek, Yirminci Yüzyılda Türk muhasebecilerinin ilk örgütlenmesidir. Bu nedenle tarihi önemi olan bir kurumdur. Aysan, derneğin kurucularından olan Prof. Osman Fikret Arkun'un ve İsmail Otar ile ilişkileri sırasında 1963-64 yıllarında dernek ile ilgilenmeye başlar. Derneğin, Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörlüğü olan adını ve tüzüğünü yenilerler. 1970'li yıllarda Aysan'ın dernek ile ilişkilerinin geliştiği ve uzun yıllar derneğin başkanlığını (1971-1984) yaptığı görülmektedir. Oktay Güvemli ve Türkan Arıkan dernek yönetimi sırasında ona yardımcı olmuşlar ve ilk kez eğitim programları ve günlük iktisadi konularda paneller düzenlemeye başlamışlardır. Aysan'ın Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği başkanlığı sırasında ikinci önemli aktivitesi, 1977 yılında Almanya'da düzenlenen Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ni dünyanın en büyük muhasebeciler örgütü olan IFAC'a (*International Federation of Accountants*) üye yapmasıdır. Bu, Türkiye muhasebe dünyasının uluslararası örgütlerle ilk teması ve onlara ilk katılımıdır.

Özellikle eğitimde vak'a eğitimini geliştirmek için, Aysan'ın, Sevk ve İdarecilik Eğitim Vakfı'nda (1970-1985) Türkiye'deki işletmecilik eğitimi veren okullar ile ilgili faaliyetleri ve bu konudaki yayınları önem taşımaktadır.

##### ***b. TÜRMOB ile İlişkileri***

Aysan, *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)* ile 1989 yılında kuruluşundan itibaren sürekli ilişki içinde olmuştur. TÜRMOB ile ilişkileri sırasında muhasebe tarihi ile ilgilenmiş (*Aysan & Sarıoğlu, 1998*), TÜRMOB'un gelişme süreci sırasında meslek ile ilgili yayınlar yapmıştır (*Aysan, 1996*). Aysan'ı, 1996-1998 yılları arasında TÜRMOB yönetim kurulu üyeliğinde ve aynı yıllarda sınav komisyonu üyeliğinde görüyoruz. Burada Prof. Aysan'ın öncü bir özelliğinden söz etmek gerekmektedir. 1926-1930 Yılları arasında çıkan vergi yasaları ile muhasebe kayıtlarından beyan usulü ile vergi alınmaya başlandığı ve bu durumun iki hususu ortaya çıkardığı bilinmektedir. Bunlardan birisi muhasebe kayıtlarının öneminin artmasıdır; ikincisi de beyannamelerin doğruluğunun denetiminin öneminin fazlaşmasıdır. Bu iki husus, muhasebe mesleğinin gelişmesinin Maliye Bakanlığı'na bağımlı olması sonucunu doğurmuştur. TÜRMOB'un kurulduğu yılları izleyen dönemde, ekonomik küreselleşmenin de baskısı ile uluslararası muhasebe standartlarının gündeme gelmesinden sonra, ticari bilançonun, mali



bilançonun önüne geçmesi gereği ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu gereği ilk dile getirenler ve süreci başlatanlar arasında Prof. Aysan'ın bulunduğunu, onun yazılarından görmek olanağı vardır (Aysan, 1996).

***c. Muhasebecilerin Kongre ve Toplantılarına Katkıları ve Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumlarının Başlatılmasını Sağlaması***

Aysan Türkiye’de yapılan muhasebe kongrelerinin sürekli destekçisi olmuş ve bu aktivitelerin başarısı için çalışmıştır. Bu arada muhasebe eğitiminin giderek gelişmesi ve Türkiye’ye yaygınlaşması karşısında, muhasebe akademisyenleri arasındaki bağın güçlendirilmesi amacı ile bir araya gelmeleri ve Türkiye’de muhasebe eğitiminin tartışılmasına zemin hazırlanması öngörüsü ile yıllık sempozyumların başlatılması gereğini ilk gören ve 1979 yılında Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumlarını başlatan akademisyenin Prof. Dr. Mustafa A. Aysan olduğunu belirtmek uygun olacaktır.

***d. Devlet İşletmeciliği ile İlgili Çalışmaları***

Cumhuriyet’in ilanı sonrasında Atatürk zamanında oluşturulmaya başlanan ve devletin karma ekonomi politikalarına uygun olarak faaliyete geçen üretim ve pazarlama amaçlı İktisadi Devlet Teşekkülleri ile muhasebe uygulamaları açısından ilgilenen ender akademisyenlerden birisi Mustafa A. Aysan’dır. Aysan’ın bu kurumlar ile ilişkisi, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu kanalı ile olmuş ve bu komisyonun üyesi olarak 1964–1968 yılları arasında görev yapmıştır. Bu süre içinde Fransa’da olduğu gibi iktisadi devlet teşekkülleri için muhasebe rapor sistemi ve tekdüzen genel hesap planı çalışmaları yapılmış ve yayınlanmıştır (*İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, 1968*). Mustafa A. Aysan, iktisadi devlet teşekkülleri ile ilişkilerini komisyondaki görevi sona erdikten sonra da sürdürmüştür. Bu kuruluşların Türk ekonomisindeki rollerinin önemi üzerinde her zaman durmuş ve yayınlar yapmıştır (Aysan, 1978; Aysan, 1981; Aysan, 2000). 1980 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi bünyesinde Devlet İşletmeciliği Enstitüsünü (bilahare Araştırma ve Uygulama Merkezi) kurmuş, 2000 yılına kadar müdürlüğünü üstlendiği bu kurumda çok sayıda reorganizasyon ve değerlendirme çalışmalarında yöneticilik görevi de üstlenmiştir.

***e. Öncülük Yaptığı Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi ve Gazetelerde Köşe Yazarlığı***

***Banka Dergisi***

Aysan’ın, bankacı arkadaşları olan Necdet Durakbaşa ve Alp Gürus ve ünlü işletme akademisyeni Prof. Dr. Zeyyat Hatipoğlu ile birlikte Yirminci Yüzyılın ikinci yarısında uzun süre yayınladığı Banka ve Ekonomik Yorumlar adını taşıyan dergi (*Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, 1970*) zamanının muhasebe düşüncesini ortaya koyan ve iktisadi konulara ağırlık veren bir yayın olmuştur. Aysan, bu dergi ile yaptığı bir değerlendirmede “ilk ekonomik

*tahminleri orada yapmaya başladık ve zaman içinde iktisadi tahminleri ve yorumları bu dergi etrafında toplanan arkadaşlarımız ile geliştirdik”* demektedir. Derginin 1960’lı yılların ortalarına doğru (1964) yayına başladığı ve 1980’li yılların ortalarına kadar yayın hayatında kaldığı gözlenmektedir.

### ***Gazete köşe yazarlığı***

Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi’nde sürekli yazıları ve Sevk ve İdare Dergisi’ndeki yazarlığı Aysan’da mesleki konularda ve iktisadi konularda sürekli yazma heyecanı ve isteği doğurmuştur. Bu gelişmelerin onu gazetelerde köşe yazarlığı yapmaya yönelttiği gözlenmektedir. İlk köşe yazarlığı günlük Radikal Gazetesi’nde haftalık yazılar ile başladığı ve bu gazetede sürekli olarak 1997-2011 yılları arasında yazdığı görülmektedir. Daha sonra sosyal demokrat ağırlıklı bir gazete olan Cumhuriyet’te bir yıllık (2011-2012) bir yazı serüveni olmuştur.

### ***Bankalar Birliğinin 20 Sayılı Tebliği***

Kendisinin, muhasebe mesleği açısından bankacılık ile ilgili önemli bir çalışmasına burada kısaca değinmek uygun olacaktır. 1960’lı yılların başlarında bankacılık kesiminin özel kesime dönük kredilendirme çalışmaları hız kazanmıştı. Kalkınma ve yatırım bankacılığı da gelişme gösteriyordu. Özel kesimde tekdüzen hesap planı olmadığı ve her kurum kendisine en uygun olduğunu sandığı hesap planını uyguladığı için bankaların kredilendirme çalışmalarında özel kesim kuruluşlarından aldıkları hesap durumu raporlarında güçlükler ortaya çıkıyordu. İşte böyle bir ortamda Mustafa A. Aysan’ın arkadaşı Cevat Sarıkamış ile birlikte Türkiye Bankalar Birliği için bir çalışma yaptıkları görülmektedir. Bu çalışmanın adı, *Bankaların Açacakları Krediler İçin İşletmelerden İsteyecekleri Hesap Vaziyeti*’dir (*Bankalar Birliği 20 Sayılı Tebliğ, 1962*). Bankalar Birliği’nin yayınladığı ve bankalarca yıllarca uygulanan bu tebliğin muhasebe mesleği açısından önemi, henüz tekdüzen hesap planı ve tip mali tablolar yokken özel kesim işletmelerinin tek tip bir mali tablo ile tanışmaları ve muhasebecilerin tekdüzen hakkında ilk bilgileri almış olmalarıdır. Kuşkusuz bankacılık kesimi de özel kesimi kredilendirirken bu bilgilerden yararlanmış ve kredi değerlendirmelerinde kolaylık sağlamıştır.

### ***3.2. İşletmelerin Yönetim Kurullarında ve Danışmanlıklarındaki Çalışmaları***

Aysan’ın ilköğretim üyeliği yaptığı kurum İşletme İktisadi Enstitüsü’dür. Bu eğitim kurumu, Harvard Business School’un öncülüğünde ve Türk iş adamları dünyasının destekleri ile lisans sonrası işletme eğitimi veren bir kurumdur. Ve iş dünyası ile yakın ilişkisi vardır. Bu ilişkiler Mustafa A. Aysan’ın iş dünyası ile ilişkilerini geliştirmesine yardımcı olmuş ve kendisinin bütün yaşamı boyunca iş dünyası ile iç içe olmasının yolunu açmıştır. Birçok kurumda yönetim kurulu üyeliği ve danışmanlık yaptığı görülmektedir. Bunlar arasında Koç Holding bağlı kuruluşlarda yönetim kurulu üyeliği, Milliyet Holding’te yönetim kurulu üyeliği, Doğan Holding Şirketler Grubu’nda görev alması yer almaktadır. Aysan’ın bankacılık

alanındaki yöneticiliğinin önemli olduğunu bu arada belirtmek uygun olacaktır. Yapı Kredi Bankası'nda sekiz yıl devam eden yönetim kurulu üyeliği, Garanti Bankası'nda dört yıl devam eden yönetim kurulu üyeliği ve 1993 yılından bugüne kadar süren Finansbank Yönetim Kurulu üyeliği ve danışmanlığını belirtmek gerekmektedir. Bu yaşam onu uygulama içinde tutmuştur. Eserlerinin bir bölümü bu aktivitelerinin izlerini taşımaktadır.

Türkiye'de emekli askerlerin kurdukları ve Türk sanayisine önemli hizmetler yapmış olan Oyak grubu vardır. Bu grup ile Aysan'ın yönetsel olarak yıllar süren ilişkileri olmuştur. Oyak Holding'de yönetim kurulu üyeliği ve Türk Otomotiv Endüstrisinde yönetim kurulu başkanlığı görevleri bunlar arasında yer almaktadır.

Kendisinin iş dünyası ile ilişkilerinin sadece yönetim alanında kalmadığı, üniversite ile sanayi arasındaki ilişkileri irdeleyen çalışmalar yaptığı ve araştırmalarını yayınladığı gözlenmektedir (*Aysan, 1972*).

### **3.3. Siyasi Alandaki Aktiviteleri**

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan bir siyasetçi değildir ve siyaset adamı olmamıştır. Ama Ankara'da yedek subaylığını yaptığı yıllarda askeri kesim ile ilişkileri olmuş ve yukarıda sözü edilen OYAK'ın kuruluşunda katkıda bulunmuştur. 12 Eylül 1980 tarihinde yapılan askeri hareket sonrasında askeri yönetime Kamu İktisadi Kuruluşları ile ilgili danışmanlık yapmış, askeri yönetim tarafından kurulan Danışma Meclisi üyeliğinde bulunmuş, Meclis'te Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı ve 1982-1983 yıllarında da Ulaştırma Bakanlığı yapmıştır. Bakanlık sırasında Aysan'ın aktivitesinin yine işletmecilik ile ilgili olduğu ve Ulaştırma Bakanlığına bağlı – THY, PTT, TCDD gibi – yedi adet iktisadi işletmenin yönetimi ile ilgilendiği ve Başbakan'ın isteği doğrultusunda onları kara geçirmeye çalıştığı gözlenmektedir. Aysan, bir bilim adamıdır ve bir muhasebe akademisyenidir. Bu yapısını hiçbir zaman kaybetmemiştir. Onu siyasetçi olarak görmek olanağı yoktur. Ancak ülkenin ona ihtiyaç duyduğu anda da görev almaktan çekinmez. Aysan'ın siyasi alandaki aktivitesini bu çerçevede değerlendirmek olanağı vardır.

## **4. PROF. DR. MUSTAFA A. AYSAN'IN YAYINLANMIŞ ESERLERİ**

### **4.1. Muhasebe ile İlgili Eserleri**

Aysan'ın yayınlanmış eserlerini üç grupta ele almak olanağı vardır. Bu gruplardan ilki muhasebedir. İkincisi işletme, üçüncüsü de iktisattır. Bu üç grup içinde yoğunluk taşıyan bölüm kuşkusuz muhasebe ile ilgili olanlardır. Yayınlanmış onüç eserinin beşi muhasebe ile ilgilidir.

Kendisinin ilk muhasebe eseri bir tercümedir. Muhasebe ile ilgili yayınları öğrencilere ve uygulayıcılara dönük olmuştur. ABD'li iki yazar olan William Paton ve Robert Dixon'ın

genel muhasebe öğretiminin başlangıcı olarak yazdıkları *Essentials of Accounting* (Muhasebenin Temelleri) adlı geniş hacimli eseri tercüme etmiştir. Bu çalışma, onu muhasebenin içine çeken, onu sevdiren bir aktivite olmuştur. Çünkü Paton ve Dixon konuyu şöyle ale almışlardır: “*Muhasebenin de öğrencinin yakın ilgisini çekecek, öğretilmesi kolay ve her şeyi kavrayan insicamlı bir şekilde anlatılması mümkündür.*” (Paton & Dixon, 1964) Eser, ezberden uzak, mantığa dayalı, muhasebenin kolay öğrenilmesini sağlayan bir yapıya sahiptir. Aysan’ın, sonraki muhasebe çalışmalarında hep bu prensipler çerçevesinde muhasebeye yaklaşım yaptığı dikkati çekmektedir. Bu kitaptaki kolay anlatım onu bir süre sonra Kendi Kendine Muhasebe adlı eserini bir akademisyen ile birlikte yazmaya yöneltecektir (Aysan & Şenesen, 1973).

Bu iki temel muhasebe çalışması dışındaki öteki muhasebe ile ilgili eserlerinin iki temel özelliği vardır. Bunlardan birisi yönetim muhasebesine yönelecek şekilde muhasebe kayıtlarından çok, uygulamadaki mali tabloları dayanak olarak almasıdır. İkinci özelliği de, Türkiye’deki uygulamalara eserlerinde yer vermesidir. Bu eğilimin kaynağı, İşletme İktisadı Enstitüsü’ndeki vak’a metodu uygulamaları ve Aysan’ın sadece kürsü adamı olmaması ve aynı zamanda uygulama içinde olmayı tercih etmesidir. Nitekim 1971 yılında yayınladığı denetleme kitabında özel kesim işletmelerinde düzenlenen mali tabloların (bilançolar ve kar – zarar tabloları) özellikleri üzerinde durduğu gözlenmektedir (Aysan, 1971: 149). Bu dönemde Türkiye’de tekdüzen hesap planı yoktur, tek tip mali tablolar yoktur, herkes en iyisini arama çabasındadır.

Kendisinin, uygulamaya dönük araştırmacı karakteri, eserlerinde araştırmacı ve uygulamaya yol gösterici olmasına yol açmıştır. Aysan’ın 1976 yılında yayınladığı *Finansal Tablolar Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları* adını taşıyan eserinde bu özelliklerinin daha belirgin duruma geldiği dikkati çekmektedir. Aysan bu eserinde, yayınlanan banka mali tablolarını inceler, Holding şirketlerin denetim sorunlarını ele alır ve Türkiye’nin yeni yeni tanışmaya başladığı yüksek enflasyonun mali tablolara etkileri üzerinde durur (Aysan, 1976: 157-249). Mustafa Aysan, çağdaşlarından farklı bir muhasebe akademisyeni çizgisindedir. Çağın mali tablolar analizi yazarları mali analiz tekniklerini anlatır ve birkaç uygulama ile bunu gösterirken, o, uygulamanın sorunlarını mali tabloların tahliline taşır, başka bir deyişle tahlilden önce bu tablolar ile ilgili çözülmesi gereken sorunlara öncelik verir. Bununla da yetinmez, kitabın içermesi gereken konuları zorlar, bu konuların dışına çıkar ve sermaye piyasasına değinir, İktisadi Devlet Teşekküllerinin sorunlarını inceler (Aysan, 1976: 345-531). Öte yandan denilebilir ki, Mustafa A. Aysan içinde bulunulan zaman dilimini gelecekle birlikte yaşayan bir akademisyendir. Çünkü 1970’lerde sermaye piyasası kurulu henüz oluşmamıştır, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası henüz açılmamıştır. Ama o, içinde yaşadığı dönemde bu konuların yakın gelecekte gündeme geleceğini sezer ve yol gösterici olur. İktisadi Devlet Teşekküllerinde de öyledir. 1950’lerde başlayan liberal iktisat politikaları, karma ekonomiden giderek liberal ekonomiye doğru gelişme göstermekte ve Atatürk’ün kurduğu düzen yerini kapitalizmin etkin oldu bir ortama bırakma eğilimi göstermektedir. Yani iktisadi devlet teşekküllerinin sonu

giderek yaklaşmaktadır. Aysan bu durumu sezmede ve ülke ekonomisinin onlara ihtiyaç duyacağı inancı ile yaşamalarını istemektedir.

#### **4.2. İşletmecilik ve İktisat ile İlgili Eserleri**

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan'ın devlet işletmeciliği ile ilgilenmesi ve üniversite dışında işletmelerde danışmanlık yapması, eserlerinin ikinci bölümünün işletmeciliğe dönük olmasına neden olmuştur. Aysan'ın iktisadi devlet teşekkülleri ile ilgili çalışmalarının 1962 yılında başladığı görülmektedir. 1964-1968 Yılları arasında İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nda görev alması, onun genç yaşında bu kuruluşlar ile ilişkisini geliştirmiş ve Atatürkçü kişiliği – Atatürk döneminde oluşturulmaya başlanan- bu kuruluşların muhasebe sorunları ile ilgilenmesinin önünü açmıştır. 1962 Yılında Maliye Bakanlığının isteği üzerine ünlü işletme akademisyeni Prof. Dr. Mehmet Oluç ve muhasebe akademisyenleri ile birlikte Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Muhasebe Teklif ve Tavsiyeleri adlı eseri hazırladığı görülmektedir. Aysan, bu eseri bir grup çalışması ile oluşturmuştur v bu eser onun ilk grup çalışmasıdır ve muhasebe akademisyenlerinde fazla görülmeyen grup çalışmasının önünü açtığı görülmektedir. Aysan ve arkadaşları bu çalışmalarında İktisadi Devlet Teşekkülleri için bilanço ve gelir tablosu geliştirmeye çalışmışlardır (*Aysan, vd, 1962: 16-51*). Bu çalışma, Türkiye'nin kar ve zarar tablosundan, gelir tablosuna geçiş döneminde yayınlandığı için muhasebe dünyasında ayrı bir öneme sahiptir.

İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ilgili Aysan'ın ikinci eseri, Türkiye'de Devlet İşletmeciliği adını taşımaktadır. Üçüncü Beş yıllık Kalkınma Plan çerçevesinde yapılan bildiri sunumlarından oluşan bu eserde, üçüncü bildiri (*Aysan, 1973: 105-133*) iktisadi devlet teşebbüslerinin temellerinin sağlamlığı ayrıntılı olarak ortaya konulmakta ve ülkenin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik çalışmalarının önemi öne çıkarılmaktadır. İktisadi Devlet Teşekküllerinin tasfiye sürecinin yaşandığı XXI. yüzyılın başlarında, Aysan'ın, sözü edilen kuruluşların yaşamalarını sağlamaya yönelik bu çabalarının tarihsel bir önem taşıyor hale geldiğini vurgulamak uygun olacaktır.

Aysan'ın özel kesim işletmelerine dönük en önemli eseri kuşkusuz, büyük deneyimlerine dayanarak 2007 yılında yayınladığı Kurumsal Yönetim ve Risk adını taşıyan eseridir. “Corporate Governance” kavramının Türk literatürüne girdiği yıllarda yayınlanan bu eserin önsözünde Aysan, 1998 Dünya Ekonomik Krizinin işletmelere verdiği zararların ve bu zararların giderilme çabalarının incelenmesi amacı ile bu eseri yazdığını belirtmekte ve eserde İngiltere ve Güney Kore işletmeleri ile Türk işletmelerinin karşılaştıkları riskleri ve bu riskleri giderme çabalarını kıyaslamalı (*Aysan, 2007:123 vss., 151 vss.*) olarak anlatmaktadır. Eser, XXI. yüzyılın başlarında süreklilik gösteren ekonomik bunalımlar nedeniyle, işletmeler için devamlı gündemde olan bir kitap olmuştur.

Kendisi bir muhasebe, bir işletme akademisyenidir. Ama onun üniversite dışı çalışmaları ve işletmelerdeki yönetim kurulu üyeliği ve danışmanlığı ve en önemlisi Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi'nde gösterdiği çabalar iktisat ile de ilgilenmesine yol açmıştır. Bu konudaki en önemli çalışması, kendisi gibi hesap işlerinde uzmanlaşan ve bir işletme akademisyeni olan Prof. Dr. Zeyyat Hatipoğlu ile 1994 ekonomik bunalımı üzerine yazdığı Türk Ekonomisinde 1994 Bunalımı adını taşımaktadır. İki işletme akademisyeninin işletmeleri etkileyen iktisadi bunalımı incelemeleri Türkiye'de bir ilk olma özelliğini taşımaktadır.

Aysan'ın iktisat alanındaki asıl çalışması, Atatürk'ün Ekonomik Politikaları adlı eseridir. İlk baskısını 1979 yılında yapan eser, 2014 yılına kadar sekiz bası yapmıştır. Her yeni basıda Aysan kitabını zenginleştirmiştir. Liberal iktisat politikalarının en üst seviyede uygulanmaya başlandığı, dış borçların sürekli gündemde olduğu XX. yüzyılın sonları ile XXI. yüzyılın başlarında, Atatürk'ün siyasi politikaları yanında ekonomik politikaları da gündeme gelmeye başlamıştır. İşte böyle bir dönemde yayınlanan bu kitap, uzun süre aranan bir yapıt olma özelliğini taşımıştır. Aysan'ın bu yapıtında, Kemalist Ekonomi kavramını öne çıkardığı görülmektedir (*M. Aysan, 2014 sekizinci baskı, Sayfa 47 vd*)

## 5. SONUÇ

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan, Yirminci Yüzyılın ikinci yarısında mesleğin en aktif akademisyenlerindedir ve meslektaşlarından farklı bir profile sahiptir. O bir muhasebe ve bir işletme akademisyenidir. İktisada ve siyasete doğru uzanan bir kişiliğe sahiptir.

Kendisinin akademisyenlik anlayışını, İşletme İktisadi Enstitüsü'nde 1959 yılında başlayan öğretim üyeliği şekillendirmiştir. Önce muhasebeyi kayıt düzeni çerçevesinde ele almış, ama daha sonra denetime, mali tablolara dayalı yönetim muhasebesine yönelmiştir. Enstitü'nün yapısı, onu üniversite dışı çalışmalara yöneltici etkide bulunmuştur. Bu doğrultuyu da işletmelerde danışmanlık ve yönetim kurulu üyelikleri çerçevesinde sürekli olarak devam ettirmiştir. Mustafa A. Aysan'ın hem muhasebe ve hem de işletmecilik eserleri, böyle bir ortamda, yani işletmecilik uygulamaları içinde yazılmıştır. Bundan dolayı bilimsel eserleri büyük ölçüde uygulamaya dönük yapıdadır.

Aysan'ın işletmecilik tutkusu özel kesim işletmelerini aşan ve devlet işletmeciliğine yönelik bir nitelik taşır. Keza, kendisini, üniversite dışı çalışmalarında, muhasebe mesleğinin ve Türkiye'deki muhasebe akademisyenlerinin aktiviteleri içinde yoğun olarak görmek olanağı vardır. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nde uzun süre (1971-1984) başkanlık yapmış, burada muhasebecilik ve denetim mesleğinin geliştirilmesine dönük çabaları sürdürmüştür. Başkanlığını yaptığı kurumun IFAC'a üye olmasını sağlamıştır.

Mesleğe dergi çıkararak ve yazılar yazarak katkıda bulunmaya çalışan Aysan'ın, muhasebe akademisyenlerinin Türkiye'ye yaygınlaşması karşısında onların her yıl bir araya gelmelerini sağlayan muhasebe eğitimi sempozyumlarını 1979 yılında başlattığı görülmektedir.

Prof. Dr. Mustafa Aydın Aysan, XX. yüzyılın ikinci yarısında muhasebe eğitim dünyasının dışa açılan gücü olmuş ve hem muhasebe eğitime ve hem de muhasebe uygulamalarına önemli katkılarda bulunmuştur. Bu katkılar muhasebe uygulamalarında, derneklerin ve örgütlerin yönetimlerinde görev almak şeklinde gelişme göstermiştir.

Kendisinin renkli kişiliği, çok geniş vizyonlu bir akademisyenlik anlayışını ortaya koymaktadır. Bu farklı profil, iki alanda kendini göstermektedir. Bunlardan ilki Aysan'ın, akademik çalışmalar ile uygulama dünyasındaki üst düzey çalışmaları bir arada yürüten ender başarılı akademisyenlerden birisi olması ile açıklanabilir. Aysan'ın özelliğini oluşturan ikinci alan ise, muhasebe akademisyenliği ile muhasebe mesleğinin örgütlerinde görevlerini birlikte yürütme başarısını göstermesinde yatmaktadır. Aysan'ın bir özelliği de Yirminci Yüzyılın ikinci yarısında iktisat ve işletmecilik alanlarındaki gelişmeleri en iyi izleyen ve muhasebenin bu gelişmelere uyum sağlamasını temine çalışan kişiliğe sahip olmasıdır. Bu özelliği kuşkusuz, muhasebe tarihi açısından Aysan'ın en önemli yanını oluşturmaktadır. Halen eşine ender rastlanabilecek bir enerji ile, bilgi birikimi ve tecrübesini etrafındakilerle paylaşmaya devam etmektedir. Bu da onu yaşamı sırasında, ülkemiz muhasebe akademik dünyasının en önemli kilometre taşlarından birisi yapmaktadır.

## **KAYNAKLAR**

- Aysan, Mustafa A. (1971). *Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar*. İstanbul: İşletme İktisadı Enstitüsü Yayını.
- Aysan, Mustafa A. (1971). *Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar*. İşletme Fakültesi Yayınları, No: 8, İstanbul.
- Aysan, Mustafa A. (1973). *Türkiye'de Devlet İşletmeciliği*. İşletme Fakültesi Yayını No: 26, İstanbul.
- Aysan, Mustafa A. (1974). *Maliyetler ve İşletme Kararları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını.
- Aysan, Mustafa A. (1976). *Finansal Tablolar Analizi ve Diğer Muhasebe Uygulamaları*. Sermet Matbaası, İstanbul.
- Aysan, Mustafa A. (1978). İktisadi Devlet Teşekküllerinin Yarını, *Sevk ve İdare Dergisi* (Mayıs 1978).

- Aysan, Mustafa A. (1980-2007). *Atatürk'ün Ekonomi Politikası*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Atatürk Devrimleri Araştırma Enstitüsü.
- Aysan, Mustafa A. (1996). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi* (37).
- Aysan, Mustafa A. (2000). Yeni Bin yılda Kamu Teşebbüslerinin Değişen Rolü, Türkiye Örneği. *MUFAD Dergisi* (3/3).
- Aysan, Mustafa A. (2007). *Kurumsal Yönetim ve Risk*. Elit Ofset, İstanbul.
- Aysan, Mustafa ve arkadaşları (1962). *Kamu İktisadi Teşebbüsleri Temel Muhasebe Teklif ve Tavsiyeleri*. Yenidesen Matbaası, İstanbul.
- Aysan, Mustafa, Üniversite Endüstri İlişkileri Nasıl Olmalıdır, *Sevk ve İdare Dergisi*, Mart 1972, İstanbul.
- Aysan, Mustafa A. & Özmen, Selahattin (1981). *KIT, Türkiye'de ve Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri*. İstanbul: Kardeşler Basımevi.
- Aysan, Mustafa A. & Sarıoğlu B. (1998). *Cumhuriyet'in 75. Yılında Muhasebe Tarihi*. Ankara: TÜRMOB Yayını.
- Aysan, Mustafa A. & Şenesen, Ümit (1973). *Kendi Kendine Muhasebe*, Fatih Yayınevi, İstanbul.
- Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Ocak 1970, Cilt 7, Sayı 1, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*, Cumhuriyet Dönemi, IV. Cilt. Proje Danış A.Ş., İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2003). *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi*. Proje Danış A.Ş., İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2004). Mustafa Aysan ile Söyleşi, *MUFAD Dergisi*, Sayı 21, Ocak 2004.
- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (1968). *Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları*. Ankara.
- Paton, W. A. & Dixon, R. (1964). *Muhasebenin Temelleri*. (M. A. Aysan, Çev.) İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını.
- Türkiye Bankalar Birliği (1963). *Bankaların Açacakları Krediler İçin Talep Sahiplerinden Alacakları Hesap Vaziyeti ve Tahlil Esasları Semineri*, 3. Baskı, Türkiye Bankalar Birliği Yayın No 20, Ankara.



## **EKLER**

### **Ek 1: Prof. Dr. Mustafa A. Aysan'ın Yayınlanmış Kitapları**

1. **Maden Kredi Bankası**, 1961, İstanbul.
2. **Muhasebenin Temelleri**, William A. Paton ve Robert L. Dixon'un Mac. Millan Co. 1963 yayını olan *Essentials of Accounting* adlı kitabının çevirisi, İstanbul Üniversitesi, İşletme İktisadı Enstitüsü yayını, 1964, İstanbul.
3. **Ticaret, Sanayi ve Madencilik Alanlarında Çalışan Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Muhasebe Teklif ve Tavsiyeleri**, İşletme İktisadı Enstitüsü yayını, 1963, İstanbul.
4. **Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar**, İşletme İktisadı Enstitüsü, 1971, İstanbul.
5. **The Present State and Potentials for Future Development of Management Education in Turkey**, Türkiye'de İşletme Eğitiminin Durumu ve Gelişme İmkanları, Sevk ve İdarecilik Eğitimi Vakfı (SIEV), 1973, İstanbul,
6. **Türkiye'de Devlet İşletmeciliği**, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, 1973, İstanbul.
7. **Kendi Kendine Muhasebe**, Ümit Şenesen ile birlikte, 1973, İstanbul.
8. **Maliyetler ve İşletme Kararları**, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, 1974, İstanbul.
9. **Finansal Tablolar Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları**, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, 1976, İstanbul.
10. **KİT - Türkiye'de ve Dünya'da Kamu İktisadi Teşebbüsleri**, Selahattin Özmen ile birlikte, 1981, İstanbul.
11. **Atatürk'ün Ekonomik Politikası**, İstanbul Üniversitesi, Atatürk Devrimleri Enstitüsü 1979 İlk baskı. Sonraki bası yılları 1980, 1984, 1992, 1999, 2000, 2007, 2014 İstanbul.
12. **Türk Ekonomisinde 1994 Bunalımı**, Zeyyat Hatipoğlu ile birlikte, 1994, İstanbul.
13. **Kurumsal Yönetim ve Risk**, 2007, İstanbul.

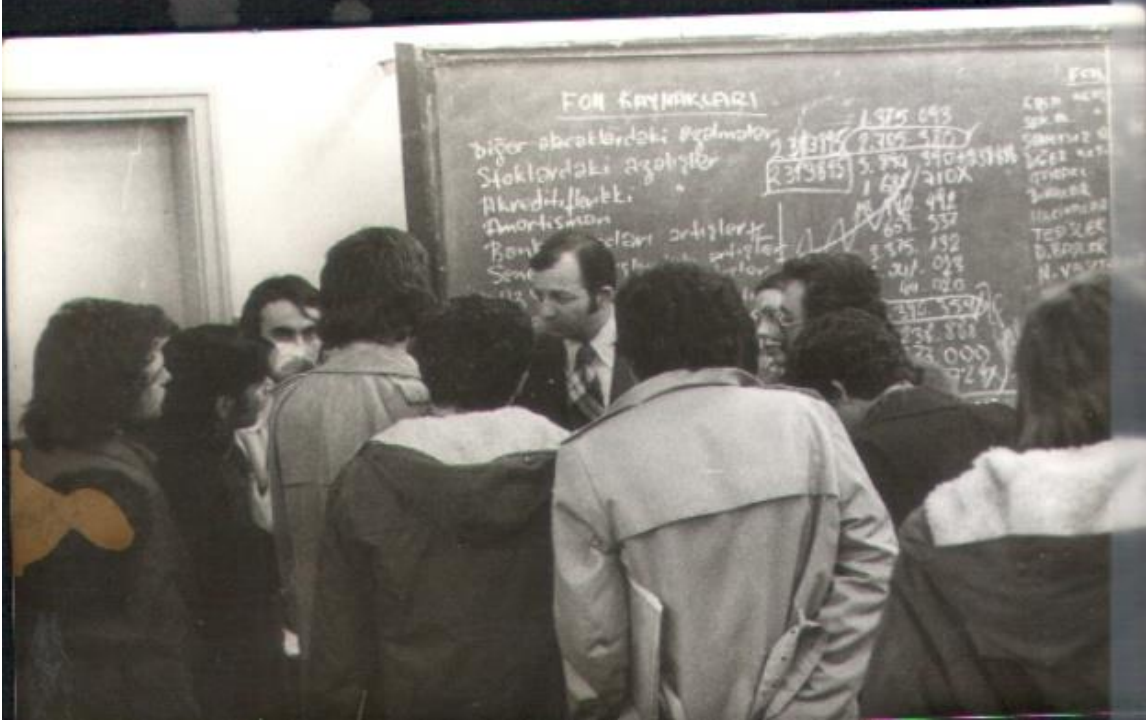
**Ek 2:** Prof. Dr. Mustafa A.Aysan, eşi Gülseren Hanım ve kızları Selvihan ve Güldehan ile birlikte



*1980'li yılların ortaları*

**Ek 3:** Prof. Dr. Mustafa A. Aysan 1970'li yıllarda

*İ.Ü. İşletme İktisadı Enstitüsü 1975-76 Öğretim Yılı, 75 kişilik sınıf, 80 dakikalık vak'a tartışması sonrası... Prof. Dr. Mustafa A.Aysan'ın dersi bitmesine rağmen tartışma devam ediyor. Tahtadaki vak'a, Harvard Business School deneyimleri ile ülkemizde vak'a eğitimine büyük katkıları olan Aysan'ın telif bir eseri.*



**Ek 4:** Prof. Dr. Mustafa A. Aysan, Ulaştırma Bakanlığı yılları, 1982-83



## 19. YÜZYILDA OSMANLI DEVLETİ'NDE BANKACILIĞIN GELİŞİMİ

**Doç. Dr. Osman Uluyol<sup>1</sup>**

### ÖZ

Bu çalışmada 19. yüzyılda Osmanlı Devleti'nde bankacılığın gelişimi ele alınmıştır. Osmanlı Devleti'nde 19. yüzyıla kadar modern anlamda bankacılık söz konusu değildir. Ancak her dönemde bir şekilde finansman ihtiyacı olmuş ve bu finansman ihtiyacı dönemin kendine özgü kurumları ve yöntemleri ile karşılanmıştır. Çalışmada öncelikle Osmanlı Döneminde bankaların kurulmasından önce finansman ihtiyacını karşılayan yöntem, kurum ve uygulamalara yer verilmekte ve daha sonra da bankaların kurulmasını gerektiren şartların oluşumu ve kurulan ilk bankalardan örnekler ele alınmakta ve bunlardan önemli görülenler hakkında detaylı açıklama yapılmaktadır. Çalışmada literatür taraması yöntemi kullanılmıştır. Sonuç olarak Osmanlılarda bankacılığın 19. yüzyılda da devletin çeşitli nedenlerle artan dış finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla öncelikli olarak Galata bankerlerinin öncülüğünde kurulduğu ve zaman içerisinde yerli bankacılığa geçildiği ortaya çıkmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bankacılığın Gelişimi, 19. Yüzyılda Bankacılık, Osmanlı Devleti

**Jel Kodu:** G10, G21, M41

### DEVELOPMENT OF BANKING IN THE OTTOMAN EMPIRE DURING THE 19<sup>TH</sup> CENTURY

### ABSTRACT

In this study, the development of banking in the 19th century in Ottoman Empire was researched. In the Ottoman Empire, there has been no modern banking until the 19th century. However, there has always been a need for financing in every period, and this financing requirement has been met with its own institutions and methods, before the establishment of the banks in the Ottoman period. The study first includes the methods, institutions and applications that meet the need for financing, and then the formation of the conditions required for the establishment of the banks and the samples from the

<sup>1</sup> Adıyaman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ouluyol@adiyaman.edu.tr

first banks established are explained and detailed explanations are given about them. Literature search method was used in the study. As a result, banking in the Ottoman Empire in the 19th century has emerged in the lead of the Galata bankers in order to meet the increasing need for external financing for a variety of reasons, and it has been turned into domestic banking over time.

**Keywords:** Development of Banking, Banking in 19th Century, Ottoman Empire

**Jel Code:** G10, G21, M41

## 1. GİRİŞ

Osmanlılarda bankacılıktan bahsedebilmek için 19. yüzyıla kadar gelmek gerekmektedir. Zira ilk bankacılık faaliyetlerini bu yüzyılda görebilmekteyiz. 1299 yılında kurulan ve 1922 yılına kadar yaşayan Osmanlı Devleti'nde yaklaşık 6 yüzyıl boyunca neden bankacılıktan bahsedilmiyor? Çünkü modern anlamda bu yüzyıllarda henüz Osmanlılarda bankacılık kurulmamıştır. O halde bankacılık hizmetleri nasıl sağlanmış ve finansman ihtiyacı nasıl giderilmiştir? 6 yüzyıl boyunca Osmanlılar' da krediye ihtiyaç duyulmamış mıdır? Ya da bu ihtiyaçlar başka sistem ve uygulamalarla mı yerine getirilmiştir?

Osmanlılar tımar ve ahilik, lonca ve vakıf sistemi, hisbe teşkilatı, mudarebe, muşareke, eytam sandıkları, karz-ı hasen, selem, icare, istisna ve para vakıfları uygulamalarıyla reel ve finansal alanda dengeli bir ekonomiyi uzun süre devam ettirdiler. Osmanlıların batının her alandaki gelişmelerini çok yakından takip etmelerine rağmen XIX. yüzyıla kadar bu modern finans kurumlarını bünyelerine almayıp, bunun yerine kurdukları Para Vakıfları (Vakf-ı Nükud) gibi kurumlarıyla iktisat ve finans alanıyla ilgili ihtiyaçlara cevap vermeye başlamaları üzerinde durmak gerekmektedir (Bulut, 2017: 51).

Faiz İslam dininde yasaklandığı için Ortaçağ İslam dünyasındaki kredi sisteminde farklı uygulamalar geliştirilmiştir. Bu şekilde faizli borçlanmaya gerek kalmamıştır. Tümü de İslam dini tarafından kabul edilen bu yöntemler içinde mudârabe gibi iş ortaklıkları ile kredi düzenlemeleri, borç transferleri ve kredi mektupları en önde geliyordu. Bu alternatif yöntem ve araçlar toplumsal olarak daha kabul edilir ve daha etkili görüldükleri için faizli borçlar yerine yaygın olarak tercih edilmiştir (Pamuk, 2017: 74). Faiz yasağının aşılmasını sağlayan ve diğer İslam toplumlarında rağbet gören İslam iş ortaklıkları Osmanlı toplumunda da kullanılmıştır (Pamuk, 2016: 14).

Pamuk (2017)'a göre Ortaçağ İslam toplumları İslam Hukukunun özelliklerini dikkate alarak oldukça ileri finans araçları ve kurumları geliştirmişlerdir. 12. ve hatta 13. yüzyılda, Doğu Akdeniz'deki kredi ve finans kurumları Batı ve Güney Avrupa'dakilerle karşılaştırıldığında daha iyi durumdadır (Pamuk, 2017: 74).



Çalışmanın ilerleyen kısımlarında Osmanlılarda bankacılık öncesi finansal uygulamalar ve Türk bankacılık sektörünün gelişimi ele alınmaktadır. Osmanlılarda bankacılık öncelikli olarak yabancı sermayeli bankalarla başlamış, Ziraat Bankası örneği ilk milli banka olmuştur.

## **2. BANKALAR ÖNCESİ DÖNEMDE FİNANSMAN HİZMETLERİ**

### **2.1. Osmanlılarda Genel Olarak Finansman Hizmetleri**

Osmanlı toplumunda kredi mekanizması olarak esas itibariyle karz-ı hasen (güzel borç) uygulaması yapılmıştır. Bu aynı zamanda bir dayanışma müessesesidir. Karz-ı hasen, tüccar ve esnafın kısa vadeli finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere Osmanlı döneminde para vakıfları denilen dönemin finans kurumlarında yıllarca uygulanmıştır.

Müslümanlar geçmişte sermaye sağlamak için karz-ı hasen, mudârebe, zekat, para vakıfları, icâreteyn gibi yolları kullanmışlardır. Ayrıca faize bulaşmamak için geliştirilen başka alışveriş yöntemleri de vardır. Örneğin; Bey’bi’l-vefa, bey’bi’l-istiğlal ve bey’u’l-ine bunlara örnek olarak verilebilir (Kaan, 2018: 223). “İslam ekonomisinde riba (faiz) yasaklandığı için kredi müessesesi Osmanlı Devleti’nde faiz uygulamaları yapmaksızın uygulanmaya çalışılmıştır” (Pamuk, 2016: 14). Bey’bi’l-vefa İslam hukuku terimi olarak satım akdini ifade eder, kavram genel olarak bedeli iade edildiğinde geri alınmak üzere bir malın satılmasını konu edinen satış akdidir (Kaan, 2018: 225-226). Bu kavramı noterden mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışa benzetenler de vardır. Bey’bi’l-istiğlal ise günümüzdeki satıp geri kiralama işlemine benzemektedir (Kaan, 2018: 239). Bey’u’l-ine yöntemi ise bir malı veresiye satan bir kimsenin aynı malı peşin para ile daha ucuza satın almasıdır (Kaan, 2018: 241).

19. Yüzyıl öncesi Osmanlılar döneminde ihtiyaç duyulan bankacılık ve finansman işlemleri Osmanlıların kendine özgü olarak geliştirdiği kurumlara ek olarak sarraflar ve bankerler tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu konuda para vakıflarının kapsamı ve uygulanma süreci oldukça uzundur. Osmanlı kentlerinde kredi ilişkileri içinde yer alan ve ilginç özellikler taşıyan başlıca finans kurumu para vakıfları idi. Şimdi sırasıyla bunlar hakkında bilgi verilecektir.

### **2.2. Sarraflar ve Banker Gibi Bireysel Kişilerin Verdiği Krediler**

Kasaba ve şehirlerde gerçekleştirilen mübadele ekonomisi ağırlıklı olarak azınlıklar eli ile yürütülmüştür. Bu dönemde paranın birbiri ile değiştirildiği bankacılık benzeri faaliyetlerin sarraflar aracılığı ile yapıldığı görülmektedir (Sümer, 2013: 11). Osmanlı döneminde ticari hayatta hakim olan kesim ağırlıklı olarak Ermeni, Yahudi ve Rum kökenli azınlıklar olduğundan bu kişiler aynı zamanda bankerlik, sarraflık gibi para işleriyle uğraşmışlar ve zaman içerisinde faaliyetlerini bankacılığa dönüştürmüşlerdir. Bu kişilerin zenginliği o kadar ileri gitmiş ki, başta hazine olmak üzere esnaf ve tüccara borç verme işlevi daha çok Galata’da

yerleşik olan bankerler tarafından yerine getirilmiştir. “Modern bankacılık gelişene kadar devletin tüm banka ve borç verme işlemleri Galata bankerleri (sarraflar) aracılığıyla yürütülmüştür” (Apak ve Tay: 2012: 66). Pamuk (2017)’a göre Müslüman yerli halk da kredi alma ve verme işi ile uğraşmıştır (Pamuk, 2017: 75). Galata bankerleri, Osmanlı Bankası kuruluncaya kadar kurumsal bir bankanın olmayışından ötürü yaptıkları işlemlerden büyük karlar elde etmişlerdir (Apak ve Tay, 2012: 67). Sarraflar faaliyetleri sayesinde zamanla inanılmaz zenginliğe ulaşmışlardır. Örneğin Tanzimat döneminin ünlü sadrazamı Mustafa Reşit Paşa ile olan ilişkiler nedeniyle ün yapmış Avrampaçi Kamando öldüğünde sadece İstanbul’da 150 parçadan fazla önemli mülk bırakmıştır (Kazgan, 2006: 55).

### **2.3.Para Vakıfları**

İslam hukuku bakışı açısından bir vakıf; bir varlığı veya mülkiyeti elde tutmak ve o varlıkların yok olmasını engellemek olarak tanımlanabilir. Bu varlıklar hayırseverlik amacı doğrultusunda yeniden kullanılmak için faydalanma süreci boyunca korunmalıdır. Bundan dolayı varlıkların asılları uzunca bir zamandır korunur ve vakıf; vakfedilmiş bir varlık için devamlı olarak intifa hakkına sahiptir. Esas koruma vakfin kurucuları tarafından belirlenen şartlar ve düzenlemelerden ya da içinde bulunulan yerin kendi doğasından kaynaklanır. Bu tanım; vakfin devamlılığını ve vakıf varlıklarının da faydalı ömürleri boyunca vakıf olarak kaldıklarının ifade eder. (Ülker ve Toraman, 2012: 57).

Vakıfları çok çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte sermayesini oluşturan unsurlar bakımından temelde iki tür vakıftan söz edilebilir (Keleş, 2001: 189). Birincisi, “aynıyla intifa olunan yani bizzat kendisinden yararlanan vakıflar ki bunlara “müesserât-ı Hayriye” adı verilmekte olup, mâbedler, medreseler, mektepler, imâretler, zaviyeler, kütüphaneler, çeşmeler, sebiller ve makbereler bu cümledendir. İkinci kısım vakıflar doğrudan doğruya değil de geliri ile intifa olunan vakıflardır. Hastane, cami ve mektep gibi hayır müesseselerinin masraflarını karşılamak üzere vakıflar tarafından bunlar için gelir kaynağı teşkil edecek menkul ve gayrimenkul mallar tahsis edilir. Bu mallar işletilir ve elde edilen gelirler hayır müesseselerine veya doğrudan doğruya fakirlere verilir (Ülker ve Toraman, 2012: 66). Para vakıfları, geliri ile intifa edilen vakıflar kapsamında ele alınmaktadır. Para vakıfları bu bağlamda Osmanlıların gelir fazlalığına dayanan tasarrufların ekonominin hizmetine sunulması yöntemlerinden sadece biridir (Bulut, 2017: 51).

Para vakıfları esnaf ve tüccara kullandıkları krediden elde ettikleri gelirin tamamını havuza aktararak hepsini hayır işlerinde harcıyordu. Faizli kredi kullanımından uzak durulmasının sebebi faizin İslam Dini tarafından yasaklanmış olmasıdır. “Osmanlılarda toplumun finansal ve iktisadi ihtiyaçlarını vakıflar üzerinden temin ettiği para vakıfları uygulaması beş asrı aşan süre imparatorluğun en önemli finansal kurumlarından biri olmuştur” (Korkut ve Bulut, 2017: 191).

Para vakıfları bir yandan faaliyetleri için – iş adamlarının uygun bir ipotek karşılığında finansman ihtiyacını gidererek – gelir sağlamışlar, diğer yandan ise bu gelirlerle ihtiyaç sahiplerini, hastaneleri, eğitim kurumlarını ve aşevlerini desteklemişlerdir, ilave olarak yeni hastane ve okullar yaptırmışlardır.

Örneğin; bir yetimhane, bir okul, bir hastanenin cari harcamaları için ya da yoksullara aşevi, bir caminin ısıtılması ve aydınlatılması için finansman sağlayabilir. Bu tür vakıf alanları kiraya verilerek ya da ortakçılık ile işletilerek gelirler elde edilmiştir. Vakfedilen mülk ya bir emlak olmalı ya da devamlılığı olan bir çeşit varlık olmalıdır. Müslüman aleminde; toprak, binalar, develer, kitaplar, büyük/küçük baş hayvanlar, mücevherat, kılıçlar/silahlar ile tarımsal alet ve araçlar vakfedilen varlıklar olmuştur (Ülker ve Toraman, 2012: 58,60).

Bir diğer önemli uygulama alanı, para vakıfları olarak ortaya çıkan kurumların kredi kaynağı olarak toplum içerisinde kullanılabilmesi olmuştur ve bunlar “Vakıf bankalar” olarak fonksiyon icra etmişlerdir (Döndüren, 2008: 4). Para vakıflarında paranın kullanımı, faizsiz ödünç verme (karz-ı hasen), kar-zarar ortaklığı, emek-sermaye ortaklığı (mudaraba), vakıftan alınan para ile peşin mal alıp bu malları satarak kar elde etmek (murabaha) şeklinde gerçekleştirilmektedir (Bulut, 2017: 52).

Osmanlı döneminde 15. ve 16. yüzyıllarda sadece sosyal ve dini amaçlar için sabit bir sermaye ile oluşturulan belirli bir kuruluş yapısı ya da güven fonu şeklinde kurulan para vakıfları, mahkemeler tarafından da kabul edilebilir hale gelmişti. Para vakıfları ihtiyaç duyulan kredi ve diğer finansal hizmetlerin çoğunu sağlamıştı (Ülker ve Toraman, 2012: 67). Para vakıflarının sosyal amaçlı fonksiyonlarının yanında bir kredi müessesesi rolü oynadığı da belirtilmelidir. Örneğin; Şahısların nakit ve kredi ihtiyaçlarının karşılanması. Para vakıfları vasıtasıyla kredi işlemleri bir anlamda kurumsallaşmış kredi arzının artması ve kişilerin kredi ihtiyaçlarının karşılanması için bir alt yapı oluşturmuştur. Para vakıfları bu fonksiyonları ile piyasada yüksek faiz oranları ile yapılan ribâhorluk işlemlerine de bir alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır. Kredi maliyetlerinin belirlenmesinde de bu alanda piyasa istikrarının sağlanmasında önemli bir fonksiyon icra etmektedir (Özcan, 2003: 76-77).

Para vakıflarına ilişkin ulaşılan bir uygulama Edirneli Hacı Yağcı Muslihuddin’in bazı dükkanları ile birlikte vakfettiği 10.000 Akçesidir. 1442’de Osmanlı Valisi Balaban Paşa 30.000 Akçesini bağışlamıştır. Fatih Sultan Mehmet döneminde para vakıflarında bir artış gözlenmiştir. Yapılan araştırmalar, bu dönemde İstanbul’da vakıfların % 16’sının para vakıfları olduğunu göstermektedir (Alper ve Erdoğan, 2009: 89)

Osmanlı devletinde vakıf paralar genel olarak % 15’i geçmeyecek bir faiz oranıyla işletilerek gelir temin edilmiştir. Binlerce kişi bu para vakıflarından içinde bulunulan zamana göre düşük bir faiz oranıyla ticaret sermayesi olarak kullanmıştır (Ülker ve Toraman, 2012: 70). Para vakıfları ticari bir işletme olma amacı taşımamıştır. Vakıf sistemi dışında borç para verenler; finansal kuruluşlar aracılığıyla kaynaklarını toplarken (kısa dönemlerde küçük



oranlarda yapılmıştı), para vakıfları daha geniş bir ölçüde kredi sağlamak amacıyla birleşmemişlerdi. Bu durum para vakıflarının bankalara dönüşmemesinin bir sebebi olarak görülebilir. Zaten böyle bir amaçları da yoktu.

16. yüzyıl itibariyle dini vakıflar para vakıfları olarak yaygın hale gelmişlerdi. Yani Osmanlı vakıflarının yarısından fazlası para vakfı idi. Bu kuruluşlar kişilerin zenginliğini koruma kaygılarını gideriyor ve bir anlamda “bankaların fonksiyonlarını” da yerine getiriyorlardı. Para vakıfları bu yapılarıyla “nakit zengini” kişiler tarafından tercih edilmekteydi. Tüccarlar ve borç para verenler olarak da bilinen bu kişiler genellikle okullar gibi toplumun hizmetlerine bağış yapmayı isteyen ve gelir akışı olan kişilerdi (Ülker ve Toraman, 2012: 70).

İstanbul’da ve Anadolu’daki merkezlerde önemli miktarlarda borç veren diğer bir kesim de para vakıflarıydı. Para vakıfları, nakitle kurulan ve borç vererek sağladıkları faiz gelirleriyle amaçladıkları faaliyetleri yerine getirmeye çalışan kurumlardı (Pamuk, 2017: 77). Murat Çizakça’nın 16. yüzyıldan 18. yüzyıl sonuna kadar Bursa’da faaliyet gösteren para vakıfları üzerine yaptığı araştırmada, para vakıfların çoğunlukla hane halklarına ve küçük iş sahiplerine küçük miktarlarda borç verdiklerini, bu fonların büyük bir bölümünün tüketim amaçlı olarak kullanıldığını göstermektedir. Aynı çalışmaya göre para vakıflarının yaygınlığı ve kent nüfusunun yaklaşık % 10’unun para vakıflarından kredi kullandıkları anlaşılmaktadır (Pamuk, 2017: 77).

16. yüzyıldan 18. yüzyıla kadar para vakıflarının verdikleri borçlarda faiz oranları çoğunlukla % 11-13 arasında kalmıştır. Bu oranlar zamanın piyasa faiz oranlarından daha düşüktür. Para vakıfları büyük sarraflara da kredi vermişler ve bu krediler onlar tarafından büyük ölçekli girişimlerin, özellikle de uzun mesafeli ticaret ile iltizam sürecinin finansmanında kullanılmıştır (Pamuk, 2017: 77).

Vakıf, bir malı şahsi mülkiyetten çıkarmak suretiyle alım-satıma ve mülkiyete konu olması mümkün olmayacak şekilde (Allahın mülkü hükmünde) insanların istifadesine tahsis etmektir (Özcan, 2003: 1). Bir vakfın bünyesinde genellikle iki tür mal varlığı bulunmaktadır: Bunlar, arazi, gayrimenkul (akarat-ı mefkufe) veya para vakıflarında olduğu gibi menkul mallar gibi gelir getiren mallar veya vakfın amacına yönelik faaliyetlerinde kullanılan cami, medrese, şifahane gibi hizmet binalarıdır (müessesat-ı hayriye) (Özcan, 2003: 1). İlk kısımda yer alan mallar işletilmek suretiyle bunlardan belli bir gelir elde edilmekte ve bu gelir vakfın gayesine yönelik hizmetler için kullanılmaktadır. Bu suretle, vakıflar vasıtasıyla bir yandan ticari faaliyetlerin altyapısı olan çarşı, han, dükkan gibi mekanlar oluşturulurken, diğer taraftan da buralardan elde edilen gelirler ile eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik hizmetleri ile bayındırlık faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik imkanların hazırlandığı görülmektedir (Özcan, 2003: 1-2). Yaptıkları hizmetler dolayısıyla vakıflar kar amacı gütmeyen kuruluşlar (non-profit organizations) veya üçüncü sektör kuruluşları (third sector) olarak kabul edilir hale gelmiştir.

Çünkü vakıflar özel sektörün ilgi duymadığı ya da devletin yeterli olmadığı eğitim, sağlık gibi alanlarda bir boşluğu doldurmaktadırlar.

Vakıflar önemli miktarda finansal kaynağın yönetimini sağlamaktadır. “Yediyıldız tarafından 18. Asır vakıflarının iktisadi boyutu üzerine yapılan araştırmada vakıf gelirlerinin devlet bütçesinin üçte birine veya yarısına denk olduğu belirtilmektedir” (Özcan, 2003: 5). Kuruluşu gerçekleştirilen vakfın asl-ı malı (sermayesi) mütevellî tarafından işletilmekte ve elde edilen gelir vakfın kuruluş amacına yönelik olarak vakfiyede öngörülen yerlere harcanmaktadır (Özcan, 2003: 53). Bazı vakfiyelerde ise vakfedilen paranın muamele ya da muamele-i şeriyye ile istiğlâl ve istirbah olunması istenmektedir. Bu, özellikle Çivizâde ve Birgivi tarafından eleştirilen ve faize açılan bir kapı olarak değerlendirilen usuldür ki, bunun para vakıflarının işletilme şekilleri içinde en yaygın olduğu anlaşılmaktadır (Özcan, 2005: 53). Muamele-i şer’iyye fıkıh kitaplarında bey’u’l-‘ıyne olarak adlandırılan işleme Osmanlıların verdiği isimdir. bey’u’l-‘ıyne ribadan kaçınmak için başvurulmuş bir yol olarak görülmektedir. Bunun meşruiyeti tartışmalı olmakla beraber caiz görüldüğü nakledilmektedir (Özcan, 2003: 54).

Osmanlı döneminde, genelde Hanefî fıkıhı uygulanmıştır. Bu bakımdan Hanefî fukahasının para vakıfları hakkındaki görüşleri önemlidir ki, İmam Züfer’e göre, insanların örf ve adet haline getirdiği her çeşit menkulün vakfı sahihtir (Kurt, 2015: 68).

#### **2.4.Ahilik ve Loncalar**

Osmanlı İmparatorluğu döneminde görülen Lonca Teşkilat yapısı ve Anadolu Selçukluları dönemindeki Ahilik Teşkilatı daha çok esnaf odaklı mahalle tipi bir organizasyon yapısını ortaya koymaktadır (Akbaş, Bozkurt ve Yazıcı, 2018: 167). Ahilik kavramı, ekonomik ve toplumsal dinamikler sonucunda ortaya çıkmıştır. “Osmanlı sisteminde diğergam ve paylaşımcı ahi tipi insan modeli merkezi bir rol oynamıştır” (Tabakoğlu, 1994). Uzun yıllar boyunca göçebe yaşam tarzını benimsemiş olan Türkler, Anadolu’da yerleşik hayata geçtikten sonra bölgede bulunan Rum ve Ermeni esnaflar tarafından dışlanmışlardır. Bu nedenle, Türk esnaf ve sanatkarlarının kendi içlerinde birleşerek hareket etmeleri ile birlikte ahilik kavramı ortaya çıkmıştır (Çağatay, 1989: 5). Sosyal fayda sağlamayı amaçlayan Ahilik sıklıkla esnaflar tarafından kurulan ve toplumun ekonomik hayatını doğrudan etkileyen sivil bir organizasyon olarak karşımıza çıkmaktadır (Akbaş, Bozkurt ve Yazıcı, 2018: 169).

Ahilik sistemi, Anadolu Selçuklularından Osmanlılara miras kalan ve ticaretin bel kemiği olan bir organizasyondur. Ahilik sisteminde bulunan ve orta sandık adı verilen uygulama ile fona ihtiyaç duyan esnafa bu sandıkta biriken paradan verilir ve geri ödemesinde ise kar/zarar ortaklığı şeklinde yapılırdı. Ayrıca Türk ve İslam kültürünün ahenkli bir karışımıyla oluşan medeniyette yardımlaşma ve dayanışma teşvik edilmiş hatta takdir edilmiştir. Orta sandığı ve yardımlaşma bankacılık sistemine ihtiyacın doğmasını engellemiş hatta 19. yüzyıla kadar geciktirmiştir.

Loncalar ise üyeleri sadece Müslüman olan ahilik müessesesinden farklı olarak İstanbul'un fethinden sonra gayrimüslim azınlıkları da içine alan daha geniş bir esnaf örgütüdür. Eskiden belirli bir şehirde oturan sanatkar ve sanayicilerin mensup oldukları mesleki teşkilat olarak tanımlanabilir.

Loncalar varlıklarını çeşitli sandıklarla sürdürmüşlerdir. Örneğin; esnaf sandığı, Esnaf Vakfı, Esnaf Kesesi adı verilen her esnafa ait yardım sandıkları bulunmaktadır. Loncanın giderleri ve yapılan yardımlar bu sandıklarda toplanan paralarla karşılanmaktadır. Bunun dışında yardım sandıklarına bağışlanan para, işini büyütmek isteyen esnafa veya ihtiyacı olan esnafa borç olarak verilirdi. Bu durumda alınan % 1 oranındaki nema hayır işlerinde kullanılırdı. Ayrıca maddi durumu iyi olmayan veya hasta olan esnafalara da yine bu sandıklardan yardım yapılırdı (Gürata, 1975: 108-109). İş kurulurken yapılan desteklere ilave olarak loncalar evlenmek isteyenlere ve yoksulların cenazelerinin kaldırılmasında ve benzeri konularda finansal destek sağlamıştır.

## **2.5. Memleket ve Menafi Sandıkları**

Tuna vilayeti valiliği sırasında Mithat Paşa tarafından 20 Kasım 1863'te Pirot kasabasında bugünkü Ziraat Bankasının temelini oluşturan Memleket Sandıkları kurulmuştur. Mithat Paşa, çeşitli alanlarda başarılı çalışmalarda bulunmasının yanı sıra; çiftçilerin içinde buldukları zor koşullara da yakından tanıklık etmiştir. Yaptığı araştırmalarla, bu alanda teşkilatlanmanın zorunlu olduğu ve çiftçilerin, tefecilerin elinden kurtarılması için devlet yardımının gerektiği ancak bu yardımın halk hareketiyle desteklenmesinin önem taşıdığı sonucuna varmıştır. Böylece 1863 yılında çiftçilerin oluşturduğu kaynakla, Mithat Paşa öncülüğünde devlet eliyle ve devlet himayesinde kurulan ve adına "Memleket Sandıkları" denilen organizasyon; milli bankacılığın ilk örneği olarak tarihe geçmiştir. Mithat Paşa, 1863 yılında Pirot Kasabası'nda kurduğu ilk Memleket Sandığı'nı oluştururken Türk gelenekleri arasında zaten var olan ve karşılıklı yardımlaşma esasına dayanan imece geleneğinden esinlenmiştir (Yetiz, 2016: 110). 1867 yılında "Memleket Sandıkları Nizamnamesi"nin yürürlüğe girmesiyle Osmanlı Devleti'nin her yanında sandıklar faaliyete başlamış ve uzun yıllar başarıyla hizmet vermiştir.

Memleket Sandıklarının finansmanı başlangıçta imece usulüyle sağlanırken, daha sonraları köylünün mal varlığı ile orantılı olarak köylülerden buğday toplanmasıyla oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu sandıklar sadece çiftçilere finansman sağlamakta idi. Her çiftçiye verilecek kredi miktarı en çok 20 Lira ve yıllık faizi de % 12 idi. Memleket Sandıklarının bütün memleket yayılmasından sonra 1883 yılında çıkarılan yeni bir nizamname ile Memleket Sandıkları sermayesinin imece yerine aşar vergisine konulan %1 nispetinde menafi hissesi adı verilen bir ilâve vergi ile karşılanması (Kazgan, 1997: 138) kabul edilmiştir. Bu şekilde yeniden düzenlenmiş memleket sandıklarının adı Menafi Sandıkları olarak değiştirilmiş, Ticaret ve Nafia Nezaretinin kontrolüne tâbi tutulmuştur

(<http://www.ekodialog.com>, 2018). Memleket Sandıkları'nın Menafi Sandıkları'na dönüştürülmesinin nedeni sermaye toplanmasındaki zorluklar ve kredi verilirken yapılan yolsuzluklardır. (Yetiz, 2016:10). Menafi Sandıkları'nın yönetimi Nafia Nezaretine bağlı olmakla birlikte her kazanın yönetim ve kontrolü ikisi hıristiyan ikisi de müslüman olmak üzere aynı kaza halkından seçilmiş ve görevini ücretsiz yapan dört üyeli bir komiteye verilmiştir (<http://www.ekodialog.com>, 2018).

Memleket Sandıkları'nın Menafi Sandıkları'na dönüştürülmesinin bazı önemli nedenleri şöyle sıralanabilir: (İloğlu, 1994: 94).

Memleket Sandıkları'nın sermaye toplaması muntazam bir şekilde gerçekleşmemiştir.

Sermayeyi inkilâp edecek mahsullerin toplanma ve satılma şekilleri muayyen esaslara bağlanmamış ve serbest bırakılmıştır.

İncece usulü kaldırılmış ve yerine konan beher çift hayvan başına yarım kilo buğday verilmesi prensibi de layıkıyla tatbik olunamamıştır.

Bu sandıkların da gerektiği şekilde iyi idare edilememeleri üzerine 1888 yılında çıkarılan yeni bir nizamname ile Menafi Sandıkları kaldırılarak Ziraat Bankası kurulmuştur. “Daha sonra “Menafi sandıklarının alacakları Ziraat Bankasına devredilerek Ziraat Bankasının sermayesi oluşturulmuştur” (Yetiz, 2016:10).

### **3. TÜRK BANKACILIK SEKTÖRÜNÜN GELİŞİM SÜRECİ**

18. yüzyılın ikinci yarısı ve sonrasında ilk kez Britanya adasında başlayan endüstri devrimi ve bu atılım sonucu üretim alanında oluşan zenginleşme ve çeşitlilik zaman içerisinde Avrupa'ya sıçramış ve bu sıçrama sonucunda kıta Avrupası ve Adada kredi işlemlerini de başlatmıştır. Bu süreç doğal olarak finansal işlemleri artırarak başta Merkez Bankaları olmak üzere bankaların kurulmasını teşvik etmiştir.

Osmanlı devletinde, özellikle Batı Avrupa ve İngiltere'de yaşanan bu ilerleme ve sanayileşme ve bir dış açılım süreci gerçekleşmediğinden mütevellit bankaların kurulması konusunda herhangi bir teşvik de olmamıştır. Bu da aslında 19. yüzyıla kadar Osmanlı'da herhangi bir bankaya rastlanılmamasının sebebidir (<https://www.erotela.com>, 2018).

Örf, adet, dini gerekçeler birlikte ele alındığında Osmanlıların bankacılığa ilgi duymamalarının nedenleri anlaşılabilir. Zira Türkler çiftçilik ve askerlik hizmetlerine daha fazla önem vermişler ve faizin de İslam dini tarafından yasaklanması üzerine bankacılığa fazla ilgi duymamışlardır. Ayrıca sanayinin henüz fazla gelişmemiş olması ve yüksek miktarda finansmana ihtiyaç duyulmaması da bankacılığın modern anlamda gelişmesini geciktirmiştir.

Aslında Osmanlı toplumunda gelişmiş bir ticari hayat bulunmakta ve bankacılık işlemlerine de ihtiyaç duyulmakta idi. Ancak vergilerin aynı olarak alınması, halkın çoğunluğunun çiftçilik ve askerlikle uğraşması belki nüfus miktarının düşüklüğü ve pazarlarda malın mal ile değiştirildiği mübadele ekonomisinin uzun yıllar devam etmesi bankacılık faaliyetlerinin gelişmesini geciktirmiştir (Sümer, 2016: 488).

Osmanlı tarihinde özellikle para ve iktisadi konularda devlet ve halk ayrımı yapılmamış, zira “önemli olan devletin yaşamasıdır” düşüncesi hakim olmuş ve bunun için de devletin iktisadi durumu ile açıklarının kapatılması öncelik kazanmış bireysel sermaye birikimi desteklenmemiştir. Örneğin; son yıllarda büyük servetler yapan kişiler yakalanıyor ve bir tür “hıyanet-i vataniye” suçu uydurularak idam ediliyor ve bu kişilerin malları devlete kalıyordu. Osmanlı devletinde banka kelimesinin devlet ricali ve padişahlar için günlük kullanılan bir kelime haline gelmesi için Abdülhamit ve kızları, damatları ile Reşit, Fuat ve Ali Paşalara kadar gelmek gerekecektir (Kazgan, 1997: 15).

“Osmanlı Devleti’nde Tanzimat dönemine kadar bankaya ya da bankacılığa benzer herhangi bir kuruluşa rastlanılmamaktadır” (Apak ve Tay, 2012: 66). Bu dönemlerde bankacılık faaliyetlerini Galata Sementi civarında yerleşmiş ve imparatorluğun bütününe kapsayan işlevler gören hazine sarrafları ile hazine tarafından temsil edilmeyen, sermayeleri sınırlı olan köşebaşı sarrafları tarafından yürütülmüştür (Sümer, 2016: 488). “Modern bankacılık gelişene kadar devletin tüm banka ve borç verme işlemleri Galata bankerleri (sarraflar) tarafından aracılığıyla yürütülmüştür” (Apak ve Tay, 2012: 66). “Galata bankerleri, Osmanlı Bankası kuruluncaya kadar kurumsal bir bankanın olmayışından ötürü yaptıkları işlemlerden büyük karlar elde etmişlerdir” (Apak ve Tay, 2012: 67).

Tanzimat sonrasında faiz ve kredi alanlarında sorunlar yaşanmıştır. Örneğin: Avrupa’da tarım kredi faizleri % 4’ü geçmez iken Tanzimat’tan bir hayli zaman sonra bile % 20’nin altına düşmeyen faizler sanayinin gelişmesini önleyecek sorunlar yaratmıştır. Ayrıca örneğin; loncalar birbirine kefil olma gibi bir dayanışma içinde olsalar bile Galata piyasasında ancak % 18’le borçlanabiliyorlardı. Kıyaslama açısından bakılırsa aynı zamanlarda Fransa’nın Lyon kentindeki ipek dokumacıların ödedikleri faiz oranı % 5’i geçmiyordu. İşte Tanzimat ve yapılan ticaret anlaşmaları, iç ve dış ticarete özellikle tüketim yapısındaki değişimler ve gelişmeler dolayısıyla ortaya bir finansman sorunu çıkarmıştı (Kazgan, 1997: 25). Aynı dönemlerde ticari anlaşmaların yapıldığı ülkelerde tarımın, sanayinin, madencilik, taşımacılık ve ulaştırma hizmetlerinin finansmanını sağlamak için çok sayıda banka ve banker devreye girmiş ama yoğun rekabetten dolayı iflaslar başlamış bu dönemde (Avrupa finansal krizde iken) Osmanlı İmparatorluğu’nda dış ticaret açıkları bu banka ve bankerlere yeni iş imkanları yaratmış oluyordu (Kazgan, 1997: 26). 1845 yılında kambiyo istikrarı için Osmanlı İmparatorluğu’nda hükümetin öncülüğünde kurulan “Banque de Constantinople”, bu yüzden batıdaki finans dünyasının da işine yarayacak bir banka olacaktır (Kazgan, 1997: 27).

Daha Tanzimat'ın ilanı sırasında, 1838 ve 1839 yıllarında İngiliz ve Fransızlarla yapılan ticaret anlaşmaları kısa zamanda büyük mali sorunlar ortaya çıkarmıştı. İlk yıllarda yoğun ithalattan dolayı altın gümüş vb. her türlü kıymetli varlık dışarıya akıyordu. Böylece Osmanlı azınlıklarından oluşan tüccar ve sarraflar büyük bir finansal krize girdiler (Kazgan, 1997: 27). Osmanlı hükümeti içeride altın, gümüş ve değerli maden stokunun tükenmesi ile “kaime” adında para ihraç etmiştir. Bunlar hem para yerine geçmekte hem de tahvil gibi faiz getirisi sağlamaktadır. Ancak ithalatın finansmanı yüzünden bunlar da dışarıya akmıştır. Sonuçta dış ticaret açığı büyümüştür. Dışarıda faizler % 3-5 arasında iken Osmanlı hükümetinin ihraç ettiği kaimeler daha yüksek faiz getirdiği için (% 12,5) yabancılar da kaimeleri tutmaya başlamışlardır. (Kazgan, 1997: 27). Dolayısıyla kaimeler üzerinde çeşitli spekülasyonlar yapılmış ve bu işle uğraşanlar özellikle Galata bankerleri büyük paralar kazanmıştır (Kazgan, 2005:24).

Tanzimat fermanının getirdiği zorunlu giderlerin karşılanabilmesi amacıyla 1839 yılında “Kaime-i nakdiye-i mütebere” adı altında ilk Osmanlı kağıt parası çıkarılmıştır. 1847 yılında J. Alleon ve Th-Baltazzi adlı bankerler devletin desteğini alarak Osmanlı İmparatorluğunda kurulan ilk banka olan İstanbul Bankası'nı (Bank-ı Dersaadet) kurmuşlardır. 1863 yılında kurulan Bank-ı Osmani Şahane Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası kuruluncaya kadar banknot çıkarma emisyon yaratma yetkisine sahip olarak faaliyet göstermiş yabancı bankadır (Sümer, 2016: 488). Osmanlı İmparatorluğu'nda Merkez Bankası fonksiyonunun uzunca bir süre yabancı bir banka tarafından yerine getirilmesi yabancı bankacılığın etkisini ortaya koymaktadır. Zira Osmanlı Bankası'nın kuruluşunu müteakip Osmanlı Hükümetine yüksek faizle finansman sağlamak ve döviz spekülasyonlarından yararlanmak amacıyla Osmanlı Bankası'nın kuruluşunun ardından çok sayıda yabancı banka faaliyete geçmiştir (Sümer, 2016: 488).

Uzun süre boyunca Merkez Bankası fonksiyonunu bir yabancı bankanın görmesi, Osmanlı ekonomisi için yabancı bankacılığın ne kadar etkin olduğunun göstergesidir. Osmanlı Hükümetine yüksek faizle borç vermek ve döviz spekülasyonlarından yararlanmak amacıyla Osmanlı Bankası'nın kuruluşunun ardından çok sayıda yabancı banka faaliyete geçmiştir (Sümer, 2016: 488).

### **3.1. İstanbul Bankası**

“Artan ithalatın gittikçe büyüyen finansman ihtiyacı ile dış piyasalardan kaynak bulunması zorlaşmış ve hükümeti yeni çareler bulmaya zorlamıştır. 1845 yılında Galata bankerlerinin ileri gelenlerinden iki tanesi ile bir anlaşma yapılmıştır. Bankerler tarafından Osmanlı ithalatının finansmanının sabit bir döviz kuru üzerinden dış mali piyasalara yazılacak poliçelerle finanse edilmesi uygulanmaya başlanmıştır. Bu sözleşme 1847'ye kadar devam etmiş ve tekrar yenilenmemiş, Galata bankerleri aynı işleri yerine getirmek için bir banka kurmuşlardır (Bulut, 2015: 6). Osmanlı İmparatorluğu döneminde kurulan ilk banka iki Galata bankerinin 1847 yılında kurdukları İstanbul Bankası'dır. Bu bankanın kurulmasındaki temel sebep, 1839 yılında basılan ilk kağıt para olan kaimenin yabancı paralara karşı değer kaybı

çerçevesinde ithalat ile ilgili ortaya çıkan problemleri çözmektir (<http://www.ekodialog.com>, 2018).

Böylece ilk banka kaimelerin değerinin sabit tutulması üzerine yapılan bir sözleşme neticesinde doğmuştur. Şöyle ki, kaimelerin değerinin sabit tutulması için J. Alleon ve T.H. Baltazzi isimli iki Galata bankerleri ile bir sözleşme yapılmıştır (Apak ve Tay, 2012: 67). Sözleşmeye göre hükümet bankerlere yılda 2 milyon kuruş verecek ve bankerler de bir yıl süreyle İngiliz Sterlinini 110 kuruştan sabitleyerek Londra ve Paris piyasalarına polişe satmayı üstlenecekti. Sözleşmenin başarıya ulaşması üzerine bu iki banker, devletin de yardımıyla, 1847 yılında Bank-ı Dersaadet (İstanbul Bankası-Banque de Constantinople) adı altında ilk bankayı kurmuşlardır (Apak ve Tay, 2012: 67).

Kaime ile ilgili gelişmeler böyle devam ederken içerden de İstanbul Bankası ister istemez kambiyo 1 Sterlin = 110 kuruş ve 24 Frank = 100 kuruşta tutabilmek için kaime spekülasyonuna bulaşmıştı. 1850 yılına doğru dış ticaret açığı arttıkça Baltazzi ve Deleon'un Avrupa'daki itibarları sarsılmıştı (Kazgan, 1997: 28). Bankanın kambiyo kurlarını sabit tutarak önemli bir hizmet görmesine karşın ödeme gücünü aşan işlemlere girişmesi ve spekülasyon yapması 1852 yılında iflas etmesine neden olmuştur (Apak ve Tay, 2012: 67-68). Osmanlı İmparatorluğu'nda kurulan ilk banka olan İstanbul Bankası dünya finans alanında çok ender görülen öz sermayesiz duruma düşerek batmıştır. O günlerde yıldızı parlamaya başlayan Galata'nın ünlü bankerlerinden Jorj Zarifi hükümet kararıyla bankanın tasfiyesinde hükümet tarafını temsil etmekle görevlendirilmiştir (Kazgan, 1997: 28). İstanbul Bankası deneyimi belki dünyada ilk kez bankaların tasarruf değil, tüketimi artırmada da büyük rol oynayabileceğini göstermiştir. Çünkü Avrupa'dan çılginca ithalat yapılmasına ve ithalatın ülkenin imkanlarının çok üzerinde olmasına yol açmıştır (Kazgan, 1997: 29).

Devlet kaimelerle elde ettiği parayı maaş ödemek, silah almak gibi yatırımlarla ilgisi olmayan alanlara yatırmıştır. Bankanın bir eksikliği de dış ticaret tıkanıklıklarının sebep olduğu spekülasyonları önleme görevi olduğu halde, spekülasyona yol açması hatta bundan çıkar sağlamasıdır (Kazgan, 1997: 28). Agio işlemlerini İstanbul piyasasına getiren bu banka olduğu gibi bankanın batış sebebi bu işlemlerdir. Agio, bankaya altın ve kıymetli paralar karşılığı resepişe denilen bir makbuz verilir ve burada yatırılan değer % 95'i kayda geçerdi. Bu altını, gümüşü ve paraları yatıranlar bunlara dayanarak çek benzeri bir sistemle ödeme yapabilirlerdi. Aslında agio olayı da bankanın yaptığı bir spekülasyondur. "İstanbul Bankası'nı kapanmaya götüren, bankanın 'agio' işlemlerine girişmiş olması; diğer bir deyişle spekülasyon yapmasıdır (Kazgan, 1997: 29).

İstanbul Bankası'nın kapanmasından hemen sonra arka arkaya banka kurma teklifleri gelmeye başlamıştır. Çünkü Osmanlı Devletinin borçlanma ihtiyacı yüksek ve faiz oranları da oldukça cazipti. Ayrıca Avrupa ülkeleri - özellikle İngiltere ve Fransa - gerek dış ticaret gerekse Osmanlı hükümetine verilecek olan dış borçlar için kendileri tarafından güdümlü

bankaların kurulmasının faydalı olacağını düşünmektedirler (Apak ve Tay, 2012: 68). 1856 ve 1875 yılları arasında Osmanlı devletine borç vermek ve faiz geliri elde etmek amacıyla yabancı sermayeli 11 adet banka kurulmuştur (Rus Bankası, Ermeni Bankası, Finans Kamu İşleri Bankası, İtalya Doğu Bankası, İstanbul Komptuan, Endüstri Kredisi, Osmanlı Ticaret Şirketi, Kredi ve Komisyon Bankası, Osmanlı Kamu İşleri Bankası, Avusturya Levanten Bankası, Türkiye Milli Bankası), (<http://www.ekodialog.com>, 2018). 1875-1922 yılları arasında ise yabancı sermayeli 7 adet banka kurulmuştur, ayrıca 18 adet yabancı banka da şube açmıştır (Apak ve Tay, 2012: 68).

Şimdi sırasıyla bu bankalardan önemli olanları ve belli bir süre faaliyette bulunanlar hakkında bilgiler verilecektir. Çok kısa faaliyette bulunan bankalardan bahsedilmeyecektir.

### **3.2. Osmanlı Bankası**

Osmanlı Bankası bir grup Fransız ve İngiliz uyruklu banker ve banka temsilcisi tarafından (<http://www.ekodialog.com>, 2018) 4 Şubat 1863 tarihli ferman ile kurulmuştur (Bayraktar, 2002: 81). Aslında Osmanlı Bankası 1856'da kurulmuş olan Ottoman Bank'ın bir devamıdır. Osmanlı Devleti'nde modern anlamda ilk ticari ve mevduat özelliğine sahip olan banka 1856'da kurulan Osmanlı Bankası (Ottoman Bank) olmuştur. (<http://www.paranomist.com>, 2018). “Ottoman Bank kurulmadan önce Galata bankerleri artık Osmanlı İmparatorluğu'nda bir banka kurmanın karlı olduğunu düşünüyorlardı” (Kazgan, 1997: 22). Osmanlı Devleti'nin o günlerde büyük ölçüde mültezimlere terkettiği devlet vergi gelirlerini de denetleyecek bir banka modeli öngörüyorlardı (Kazgan, 1997: 23). İngiltere'den sağlanan iki kredinin gereği olarak İngiltere Krallığı Osmanlı ülkesinde banka kurma işleminde bulundu. 24 Mayıs 1856 tarihinde resmen kurulan ve adı Ottoman Bank olan bu kuruluşun yönetim merkezi Londra'da olmakla birlikte bankacılık merkezi olarak İstanbul seçilmişti (Kazgan, 1997: 24).

Osmanlı Hükümeti 1854 yılında Kırım Savaşı'nın giderlerini finanse etmek için Avrupa'dan borçlanmış ve Osmanlı Hükümeti ile Avrupa ülkeleri arasında bu borçların ödenmesi konusunda aracılık görevi üstlenecek bir devlet bankasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla 1856 yılında merkezi Londra'da bulunan İngiliz sermayeli “Ottoman Bank” (Bank-ı Osmani/Osmanlı Bankası) kurulmuştur (Apak ve Tay, 2012: 69). Osmanlı Bankası 1856 yılında bir İngiliz sermaye grubunun öncülüğünde 500.000 İngiliz Sterlini sermaye ile kurulmuştur. Başlangıçta, ödeme ve iskonto işlemleri yapmak üzere bir Ticaret Bankası olarak kurulmuş iken, 4 Şubat 1863 yılında Fransız sermayenin katılımıyla Bank-ı Osmani Şahane adını alarak banknot ihracı ayrıcalığına ve yetkisine sahip bir devlet bankasına dönüşmüştür. Yabancı sermayeli olan bu bankanın devlet bankası özelliğine sahip olmasının nedeni; ülkede para ihracının yapılabilmesi ve parasal alana istikrar kazandırabilmektir (Apak ve Tay, 2012: 69-70).



Osmanlı bürokratları banka kurma işini aslında tanıdık yerli banker ve finansörlerle gerçekleştirmek istiyorlardı. Ancak dışarıdan borç bulabilmek ve Avrupa piyasalarında kabul görmek için yabancıların da ortaklıkları şart idi (Bayraktar, 2002: 79). Osmanlı Devleti'nin gittikçe büyüyen finansman ihtiyacı karşısında Galata bankerlerinin yetersiz kalması devleti kısa vadeli finansman ihtiyacının karşılanması için daha güçlü kurumların bulunmasına zorlamıştır. Osmanlı Bankası bu şartlarda kurulmuştur. "A. Biliotti'ye göre hükümet açısından Osmanlı Bankası'nın kuruluş amacı, bir tarım ülkesi olan Osmanlı Devleti'nin tarım gelirlerinin istikrarsızlığı ve hazinenin harcamalarıyla gelirlerin toplanması aynı zamana rastlamaması nedeniyle, istendiği anda nakit ihtiyacının karşılanması beklentisiydi" (Biliotti, 1909: 37).

Osmanlı Bankası'nın kurulma gerekçeleri şu şekilde açıklanabilir: Birincisi, devlet gelirleri ve giderleri arasında zaman içerisinde beliren dengesizliği giderecek avans ve kısa vadeli hazine bonolarının düzenlenmesi ihtiyacı; İkincisi, dış borçların alınmasında ve bunlara ait ana para ve faizlerin ödenmesinde Batılı alacaklıların güvendiği bir sistemin oluşturulması ihtiyacıdır. Ayrıca gelişen mal ihracat ve ithalat piyasaları kambiyo ve dış ödeme işlemlerinin yeni baştan düzenlenmesini gerekli kılmıştır (Apak ve Tay, 2012: 69).

Osmanlı İdarecilerinin Osmanlı Bankası'nın kuruluşundan beklentileri hakkında İ. F. Pelin, bankayı doğuran nedenin iktisadi ve ticari ilişkilerden ziyade devletin ihtiyacı olduğunu düşünmektedir (Bayraktar, 2002: 82). Hükümet kronikleşmeye başlayan borçlanmalarda Avrupa sermayesi ile devlet arasında aracılık rolünü üstlenecek bir bankaya ihtiyaç duyuyordu. Diğer taraftan bir tarım ülkesi olan ülkede gelirler istikrarlı olmayabiliyor ve yeterince tahsil edilemeyebiliyordu. Devletin ihtiyacı olan finansmanı zamanında temin edemiyor ve gelecekte tahsil edeceği gelirleri mültezimlere ve sarraflara kırdırıyordu. Dolayısıyla ihtiyacı olduğunda devlete yerli sarraflardan daha düşük faizlerle avans verecek bir bankaya ihtiyaç vardı. Bundan başka piyasada değeri düşük madeni paralar ve kaimeler tedavül ediyordu. Bunların da piyasadaki çekilip para piyasasını ıslahı elzemdi (Bayraktar, 2002: 82). Osmanlı Bankası'nın faaliyete geçmesinin Avrupa'yı ilgilendiren yanı ise Osmanlı tahvilleri sahiplerinin alacaklarını onlar adına içeride tahsil edip dışarıya transfer edilmesi ve Osmanlı Devleti'ni uluslararası para piyasalarıyla bütünleştirerek düzenli sermaye ve mal akışını sağlamaktır (Bayraktar, 2002: 85).

Son dönem Osmanlı finans tarihi araştırmalarında Christopher Clay'a göre Osmanlı idarecileri açısından böyle bir bankanın tesisinden hedeflenen dört temel amaç vardır:

Yerli Galata bankerlerinin hükümete verdikleri yüksek faizli kısa vadeli borçlardaki tekel haklarını kırmak ve daha düşük faizlerle borç bulmak,

Kurulacak banka vasıtasıyla Avrupa finans çevresine dahil olunarak uzun vadeli borçlanmalarla altyapı yatırımlarını gerçekleştirmek,

Vergi gelirlerinin merkeze aktarılmasını sağlayarak içeride ve dışarıda gerekli harcamaları yapabilmek,

Mali yapının ve idarenin yeniden düzenlenmesinde bankaya görev vermektir (Clay, 9, 1993: 102-103).

Bankanın imtiyaz sözleşmesindeki ilk maddede devlet bankası olduğu ifade edilmiştir. Faaliyet süresi 30 yıl olmak üzere 2.700.000 Sterlin sermaye ile kurulan banka, imtiyaz sözleşmesi uyarınca Osmanlı hukukuna tabi idi. Ancak bankanın idaresi ve denetimi tüzüğü gereği Londra ve Paris'deki komitelerin tekelinde kaldı. Bankanın faaliyet merkezi olan İstanbul'daki genel müdürlüğünün üyelerini dahi bu komiteler atayacaktı. Osmanlı Bankası, hazinenin hiçbir şekilde kağıt para basmaması şartıyla ibrazında bedeli ödenmek üzere banknot basabilecek, hazinenin veznedar rolü çerçevesinde İstanbul'da hazineye ait gelirleri toplayacaktı (Bayraktar, 2002: 80).

Aşağıdaki tabloda Osmanlı Bankası'nın sermaye yapısı görülmektedir. Büyük pay İngiliz sermaye grubuna aittir. Devlet bankası olmasına rağmen Osmanlı Devleti'nin payı ise sadece % 3,7'dir.

**Tablo 1:** Osmanlı Bankası'nın Kuruluş Hisselerinin Dağılımı

Hisse Senetlerinin Sahipliği	Hisse Senetlerinin Paylaşımı (Adet)*	Ortaklık Payı (%)	Hisselerin Değeri (Fransız Frank)*
İngiliz Sermaye Grubu	80.000	% 59,26	40.000.000
Fransız Sermaye Grubu	50.000	% 37,04	25.000.000
Osmanlı Devleti	5.000	% 3,70	2.500.000
<b>Toplam</b>	135.000	% 100	67.500.000

\* Hisse senetlerinin her biri 500 Fransız Frangı'nı temsil etmektedir. Kuruluşta sermayenin yarısı ödenmiş durumdadır.

**Kaynak:** Biltekin Özdemir, Osmanlı Devleti Dış Borçları: 1854-1954 Döneminde yüzyıl Süren Boyunduruk, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2010/403, 2. Baskı, Şubat 2010, Ankara, s.36.

Osmanlı Bankası faaliyetine mütevazı bir şekilde başlamış ve ilk şubesi 1856 yılında finans merkezi olan Galata'da açmıştır. Bunu çok geçmeden İzmir, daha sonra da Selanik, Beyrut ve Kalas şubelerinin açılışı izlemiştir (Oktar ve Varlı, 2009: 7). Osmanlı Bankası zaman içerisinde, Batı'nın finans kurumlarıyla karşılaştırılmayacak ölçüde olağanüstü yetkilere sahip olmuş ve Osmanlı'nın finans ve ekonomik yaşamına adeta damgasını vuracak bir güce ulaşmıştır. Osmanlı Bankası'nın İmparatorluk sınırları içerisinde başlangıçta mütevazı olarak

başlayan çalışmaları kısa sürede olağanüstü gelişme göstermiş ve banka On dokuzuncu yüzyılın en güçlü finans kurumlarından biri haline gelerek, bir emisyon bankası ve İmparatorluğun veznedarı kimliğini elde etmiştir (Oktar ve Varlı, 2009: 7-8).

Osmanlı Bankası devlete kısa vadeli borç verme işini de üstlenmiştir. Osmanlı Bankası ilk iki yılında çıkartmış olduğu banknotlara % 50 oranında karşılık (ankes) buldurmak zorundadır (Apak ve Tay, 2012: 72). Osmanlı Bankası devlet bankası olarak ele alındığında en çok dikkat çeken yönü, bankanın hükümetin bankacılık işlemlerini yerine getirmesi ve hazinedarlık görevidir. Osmanlı hükümetinin banka ile ilişkisi dört başlık altında ele alınabilir. 1. Kredi ilişkisi, 2. Devlet gelirlerinin hükümet adına şubeler aracılığı ile tahsili ve merkeze nakli ya da tersi, 3. Devletin iç ve dış borç servisine dair işlemlerinin gerçekleştirilmesi, 4. Hükümete mali konularda danışmanlık, önerilerde bulunma ve benzeri hizmetlerin verilmesi (Bayraktar, 2011: 93).

Devlete açılan kredilerin banka bilançosu içindeki ağırlığına bakıldığında bankanın en önemli müşterisinin Osmanlı hükümeti olduğu görülmektedir (Apak, 2012: 77). Osmanlı Bankası'nın hükümet adına yerine getirmeyi üstlendiği bir diğer önemli hizmet iç ve dış borçların servisidir (Bayraktar, 2011: 97).

1863 yılında Osmanlı Bankası'nın araya girmesiyle alınan dış borç, daha önce alınanlara göre daha iyi şartlar içermektedir. 200 milyon Frank tutarındaki bu kredi, her birinin 500 Frank nominal değeri olan 400.000 adet tahvil haline getirilmiştir. Bu tahvillerin faiz oranı yıllık % 6 olarak belirlenmiştir. Ayrıca tahvillerin yıllık amortisman payının %2 oranında olmasına karar verilmiştir. Krediye aracılık eden Osmanlı Bankası ve Crédit Mobilier bankaları, aslında bu iki kredinin ilk 150 milyon Franklık kısmını (300.000 adet) 360 Frank'tan; 50 milyonluk kısmını (100.000 adedini) da 340 Frank'tan iskonto etmişlerdi. Böylece kredinin Osmanlı Devleti'ne olan gerçek maliyeti % 6,00 değil, % 9,64 olmuştur. Osmanlı Devleti'nin, Osmanlı Bankası'nın aracılık yapmadığı bir önceki borçlanmasında bu oran % 10,13 olmuştur. Bu nedenle, Osmanlı Bankası'nın devreye girmesinin kredinin maliyetlerinin düşürülmesinde olumlu etkilerinin olduğu söylenebilir (Kazgan, 2005b: 153).

Osmanlı Bankası, halkın % 80'inin tarım faaliyetleri ile uğraştığı Osmanlı Devleti'nde tasarruflara talip olmuştur. Bu amaçla fakirlerin de zenginler gibi tasarruf yapması gerektiği, banka tarafından ilanlar ile halka duyurulmuştur (Clay, 1994: 590).

İttihatçıların savaş yıllarında ekonomiyi millileştirme yönündeki çabaları bankacılık alanında da kendisini göstermiştir. Milli bankacılık düşüncesinin oluşmasında ve uygulamaya konulmasında milli iktisat politikası belirleyici olmuştur. Nitekim, İttihat Terakki yönetimi, Osmanlı Bankası'nın yerine, sermayesi tamamen Türk olan milli bir bankanın kurulmasının ülkenin ekonomik bağımsızlığı için şart olduğunu düşünmüştür (Oktar ve Varlı, 2009: 8). Çünkü, Osmanlı Bankası, hükümetin ne zamandır devam eden finansman taleplerini, İngiliz ve

Fransız hükümetlerinin Banka'nın bu ülkelerdeki faaliyetlerine el koyması nedeniyle reddediyordu (Eldem, 1999: 268).

Bu nedenlerden ötürü, Osmanlı hükümeti ile Osmanlı Bankası ilişkilerinin savaş döneminde sağlıklı bir şekilde işlemesi sadece dört ay sürebilmiştir (Eldem, 1999: 268). Kurtuluş Savaşı'ndan sonra, Türkiye Cumhuriyeti ile ilişkileri 10 Mart 1924 tarihli bir sözleşme ile yeniden düzenlenen Osmanlı Bankası, para basma imtiyazını devretmiş ancak Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın<sup>2</sup> kuruluşuna kadar devlet bankası olarak hazine işlemlerini sürdürmeye devam etmiştir (Apak ve Tay, 2012: 92).

Osmanlı Bankası hem ticari banka hem yatırım bankası hem de devlet bankası fonksiyonlarını içerisinde barındıran bir bankadır (Bayraktar, 2011: 99). İç borçlanmada aktif rol alan banka dış borçlanmada da önemli bir garantör olmuştur. Bunların dışında Osmanlı Bankası dönemin pek çok yabancı sermayeli yatırımına iştirak etmiş, çiftçi ve tüccara kredi sağlamıştır. Banka, Osmanlı Devleti'nin merkez bankası gibi çalışıp hem iç hem dış borçlanmada hazineyi rahatlatırken takdir toplamış, İngiliz ve Fransız sermayeli oluşu ve Avrupa ülkelerinden yönetilmesi yönüyle de pek çok çevrede kuşku ile karşılanmıştır (Apak ve Tay, 2012: 93).

### **3.3. Ziraat Bankası**

19. yüzyılın ilk yarısında Osmanlı İmparatorluğu'nda ticaret ve finansmanda batılı modellerin benimsenmesi ile birlikte yabancı bankalar ülke toprakları içinde faaliyet göstermeye başlamıştı. O dönemlerde ülkede henüz ulusal niteliğe sahip bir bankacılık sisteminin kurulması için yeterli sermaye birikimi oluşmamıştı ve bir kaynak oluşturma aracı olarak milli bankaların varlığından söz edilemiyordu. Bu durumdan en çok zarar gören kesim ise çalışan nüfusun büyük çoğunluğunu oluşturan çiftçilerdi. Çünkü o zamanlarda henüz kurumsal bir kredi sistemi oluşmadığı için çiftçiler kredi ihtiyaçlarını karşılamak için çoğunlukla tefecilere muhtaç durumdaydı.

Osmanlılarda ulusal bankacılık girişimi Mithat Paşa döneminde Ziraat Bankası (1863) ve İstanbul Emniyet Sandığı (1868) ile başlamıştır. “1863 yılında Tuna vilayeti valiliği sırasında Mithat Paşa tarafından daha sonra Ziraat bankasına temel teşkil edecek olan Memleket sandıkları oluşturulmuş ve ilk uygulaması adı geçen vilayetin Pirot kazasında hayata geçirilmiştir” (Yazan, 2017: 222). Bu sandıklar bugünkü manada bir tarım kredi kooperatifi olarak faaliyet göstermeye çalışmışlardır.

Ziraat Bankası 1863 yılında kurulmaya başlamış olan Memleket Sandıklarıyla bunları takiben meydana getirilen Menafi Sandıkları'nın yerine geçmiştir (İloğlu, 1964: 95).

---

<sup>2</sup> İlk kurulduğunda Cumhuriyet Merkez Bankası'dır.

Mithat Paşa tarafından kurulan İstanbul Emniyet Sandığı, Ruscuk'ta halkın tasarruflarını toplamak ve saklamak üzere faaliyete geçirilen "Emniyet Sandığı"ndan doğmuştur. 1868 yılında sandığın merkezi İstanbul'a taşınmış ve geniş halk kitlelerine tasarruf alışkanlığı vererek dağınık halde bulunan küçük tasarrufları bir araya getirme amacı taşıyan sandığın yönetimi 1907 yılında Ziraat Bankası'na devredilmiştir.

"Memleket sandıklarına olan ihtiyacın gerekçesi ise çiftçilerin tefeciler tarafından yüksek faizli borçlardan kurtarmak ve onlara uygun maliyetle zirai krediler sağlamak" olarak ifade edilmiştir (İloğlu, 1964: 93). Tuna vilayetinde söz konusu uygulamaların başarıya ulaşması sonucu sandıklar ülke geneline yayılmıştır (Güneş, 2014: 170-171).

Memleket sandıkları 20 yıl boyunca faaliyette bulunmuş ancak daha sonra sermaye yetersizliği ve bir takım hatalı yönetim uygulamaları yüzünden 1883 yılında Menafi Sandıkları olarak tekrar düzenlenmiştir. "Sermaye teminini artırmak ve düzenli kılmak adına üreticiden alınan % 10 oranındaki aşar vergisine "Menafi Hisse-i İanesi" adı altında % 1 zam yapılmıştır. Ancak birbirinden nispeten bağımsız ve her biri kendi bölgesine seslenen sandıkların zirai faaliyetlerde ihtiyaç duyulan kredileri temin etmekte hala yetersiz kaldığı görülünce 1888 yılında modern bir zirai kredi kuruluşu olarak Ziraat Bankası teşekkül ettirilmiştir (İloğlu, 1964: 94-95).

Ticaret Nezaretine bağlı olarak 10 milyon lira sermaye ile kurulan Ziraat Bankası gayrimenkul terhini veya şahsi kefalet ile çiftçilere para ikraz edebilecek, tevdiat kabul edebilecek ve ziraate müteallik sarraflık işleriyle meşgul olabilecekti. (<http://www.iktisatsozlugu.com>, 2018).

1879-1908 yılları arasında aşar vergisinden elde edilen kazancın % 79, Anadolu'nun tarım ürünleri ihracatının ise % 45 artmış olmasında demir yollarının Anadolu içlerine uzanması ile uluslararası pazarlara açılmanın etkisi kadar (Quataert, 2011: 463) ihtiyaç duyulan finansal kaynağın temini açısından Memleket ve Menafi Sandıkları ile Ziraat Bankasının da rolü olduğu muhakkaktır. Ziraat Bankası ülke tarımına olan desteği ve Türk Bankacılık tarihindeki rolünün yanısıra aynı ve nakdi yardım ve destekleri dolayısıyla da pek çok ekonomik ve sosyal etkileri olan bir kuruluştur. 1888 yılında 42 maddelik özel bir nizamname ile kurulan Ziraat Bankası'nın alternatifi olabilecek bir zirai kredi kuruluşu 1929 yılına kadar teşekkül etmemiştir (İloğlu, 1964: 95).

#### **4. SONUÇ**

Osmanlı İmparatorluğu beş asırdan fazla yaşamış bir medeniyettir. Bu süre içerisinde dört asır boyunca bankacılık faaliyetleri söz konusu olmamış, sadece son asırda (19.yy) Osmanlılarda bankacılık faaliyetleri başlamıştır. Bankacılığın bu kadar uzun süre boyunca

kurulmamış olmasının çeşitli nedenleri vardır. Osmanlılar kurmuş oldukları medeniyetin bir sonucu olarak imece ve dayanışma kültürünü oluşturmuşlar ve çeşitli sorunlarını kendi geliştirdikleri yöntemlerle çözmeyi bilmişlerdir. Makale içerisinde bankacılığın boşluğunu dolduran çeşitli oluşumlardan ve yöntemlerden bahsedilmiştir.

Özellikle vakıflar sayesinde oluşturulan toplumsal dayanışma kültürü Osmanlıların her dönemine damgasını vurmuştur. Vakıfların para vakıfları türüyle bankacılığın da fonksiyonunu yerine getirdiği anlaşılmaktadır. Üstelik belki de finansman ihtiyacı ekonomik ve sınai gelişmenin ileri düzeylerde olmaması nedeniyle bankalar gibi büyük miktarda sermaye gerektiren kurumlara ilk asırlarda belki de gerek duyulmamıştı. Ayrıca faiz sistemine dayalı olarak faaliyette bulunan bankacılık, İslami temele sahip olan Osmanlı kültürü ile de uyumsuzdu. Gerek faizli sistem gerek toplumsal dayanışma ve İslam medeniyetinin ve imece kültürünün sonucu olan vakıf müesseseleri dolayısıyla asırlar boyunca bankalara ihtiyaç duyulmadan finansal ihtiyaçlar giderilmeye çalışılmıştır. Ancak 19. yüzyıl Osmanlıların batı ile ilişkilerini geliştirdiği, yönetimde reformların yapıldığı ve İmparatorluğun yönetim sisteminde köklü değişimlerin olduğu bir yüzyıl olmuştur. Ayrıca Osmanlı Devleti'nin özellikle Kırım Savaşı ile başlayan finansman ihtiyacının büyümesi, batıda başlayan sanayi devrimi ve üretim artışı ile birlikte gelişen ticari ilişkiler ve ülkenin ithalatının hızla artması toplumda tüketim eğiliminin büyümesi, büyük miktarda finansman ihtiyacı doğurmuştur.

Bir zamanlar vakıfların ya da Osmanlıların kendine özgü müesseselerinin desteğiyle karşılanan finansman ihtiyacı daha sonra özellikle ticaretle uğraşan, Avrupa ile iletişim halinde bulunan ve İstanbul'da Galata semti civarında ikamet eden Hıristiyan, Yahudi ve Ermeni azınlıklar olan sarraflar (Galata bankerleri) aracılığıyla yerine getirilmeye çalışıldı. Ancak zaman içerisinde bunlar hem kurumsal yetersizlik hem de finansman yetersizliği nedeniyle fonksiyonlarını icra etmekte yetersiz kaldıklarından yine bu kişilerin öncülüğünde yabancı sermayeli bankalar kurulmaya başladı. İlk örnek İstanbul Bankası'dır. Daha sonra Osmanlı Bankası kurulacak ve yıllarca hem ticari hem de Merkez Bankası olarak fonksiyon üstlenecektir. Bu yıllarda çok sayıda yabancı sermayeli bankanın kurulduğunu da belirtmek gerekir.

Bu dönemde ilk milli banka kurma girişimleri "Memleket Sandıkları", daha sonraki ismiyle "Menafi Sandıkları" ile başlayan ve Ziraat Bankası'nın temelini oluşturan uygulamalardır. 19. yüzyılda tek milli banka Ziraat Bankası'dır. Daha sonra Cumhuriyet dönemini müteakip İş Bankası ile devam eden milli bankaların kurulması süreci devam etmiştir. Çalışma 19. yüzyıl ile sınırlı olduğundan Cumhuriyet dönemi bankacılık faaliyetlerine girilmemiştir.

## KAYNAKLAR

- Akbaş, H.E., Bozkurt, S. Ve Yazıcı, K. (2018). “Osmanlı Devleti’nde Lonca Teşkilatı Yapısı Ve Yönetim Düşüncesi İle Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Eylül, Özel Sayı, 165-202.
- Alper, D. ve Erdoğan, C. (2009). “16. Ve 18. yüzyıl arasında Bursa Para Vakıfları ve Bursa Ekonomisine Etkileri, U.Ü., *İİBF Dergisi*: Cilt 28, Sayı 1, 85-99.
- Apak, Sudi ve Arzu Tay (2012). “Osmanlı Devleti’nin 19. Yüzyıldaki Finansal Sisteminde Osmanlı Bankası’nın Yeri ve Faaliyetleri”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Temmuz, 63-103.
- Bayraktar, Kaya (2002). “Osmanlı Bankası’nın Kuruluşu”, *C.U. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2.
- Bayraktar, Kaya (2011). “Osmanlı Bankası’nın Merkez Bankası Fonksiyonu (1863-1875)”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt 3, No. 1.
- Biliotti, Adrien Pierre Marie. (1996). *La Banque Impériale Ottomane*, Paris.
- Biltekin Özdemir (2010). *Osmanlı Devleti Dış Borçları: 1854-1954 Döneminde Yüzyıl Süren Boyunduruk*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2010/403, 2. Baskı, Şubat, Ankara.
- Bulut, Mehmet (2017). “Modern İktisat-Finans Geleneği ve Osmanlılar”, *İslam Ekonomisi ve Finansı Dergisi*, 1: 33-58.
- Clay, Christopher (1994). “The Origins of Modern Banking in the Levant: The Branch Network of the Imperial Ottoman Bank, 1890-1914”, *International Journal of Middle East Studies*, Vol. 26, No. 4 (November), 590-610.
- Çağatay, Neşet (1989). *Bir Türk Kurumu Olan Ahilik*, TTK Basımevi, Ankara.
- Döndüren, H. (2008). “Osmanlı Tarihinde Bazı Faizsiz Kredi Uygulamaları ve Modern Türkiye’de Faizsiz Bankacılık Tecrübesi”, *Uludağ Üniversitesi, İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 17/1: 1-24.
- Eldem, Edhem (1999). *Osmanlı Bankası Tarihi*, Çev.: Ayşe Berktaş, Osmanlı Bankası Tarihi Araştırma Merkezi, İstanbul.
- Güneş, Mehmet (2014). “Osmanlı Köy ve Mahalli İdarelerinde Yeni Bir Dönem: ihtiyar Meclislerinin Teşekkülü”. *Journal of History Studies*. 6/3: 163-177.

Gürata, M. (1975). *Unutulan Adetlerimiz ve Loncalar*. Ankara.

[http://www.ekodialog.com/osmanli\\_ekonomisi/osmanli\\_devletinde\\_bankalar.html](http://www.ekodialog.com/osmanli_ekonomisi/osmanli_devletinde_bankalar.html)  
(01.06.2018).

<https://www.eritela.com/osmanli-doneminde-bankacilik/> (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

<http://www.ekodialog.com/Makaleler/turkiyede-bankacilik-sektorunun-gelisimi-1847-2001-donemi.html> (Erişim Tarihi: 10.06.2018).

<http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-2125-ziraat-bankasi-#.W2rWTdUzbIU> (Erişim Tarihi: 07.07.2018).

<https://www.paranomist.com/osmanli-imparatorlugu-doneminde-bankaciligin-gelisimi.html>  
(07.07.2018).

İloğlu, Asım Süreyya (1994). *Türkiye’de Zirai Kredi ve T. C. Ziraat Bankası. Sosyal Siyaset Konferansları 15. Kitap*, İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Kurt, İ. (2015). *Para Vakıfları*, Nazariyet ve Tatbikat, İstanbul.

Kaan, Enver Osman (2018). “Finansman Kaynağı Olarak Bey’ Bi’l-Vefa, Bey’Bi’l-İstiğlal ve Bey’u’l-İne”, *Dil ve Edebi Araştırmaları*, 17, 223-251.

Kazgan, Haydar (1997). *Osmanlı’dan Cumhuriyete Türk Bankacılık Tarihi*, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, İstanbul.

Kazgan, Haydar (2006). *Galata Bankerleri*, II. Cilt, Orion Yayınevi, No. 09, Ankara.

Kazgan, Haydar (2005a). *Galata Bankerleri*, I. Cilt, Orion Yayınevi, No. 01, Ankara.

Kazgan, Haydar (2005b). *Osmanlı’da Avrupa Finans Kapitali* I. Cilt, Roma Yayınları, No. 22, Ankara.

Keleş, H. (2001). “Osmanlılarda 19. Yüzyıldaki Para Vakıflarının İşleyiş Tarzı ve İktisadi Sonuçları Üzerine Bir Çalışma – Karacabey (Mihaliç) Kazası Örneği”, *Gazi Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 21, Sayı 1, 189-207.

Korkut ve Bulut (2017). “XV. Ve XIX. Yüzyıllar Arasında Osmanlı Para Vakıfları ve Modern Finans Kurumlarının Karşılaştırılması”, *Adam Akademi*, 7/2, 167-194.

Oktar, Suat ve Arzu Varlı (2009). İttihat ve Terakki Dönemi’nin Ulusal Bankası: Osmanlı İtibar-ı Milli Bankası, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt XXVII, Sayı II.



- Özcan, T. (2003). *Osmanlı Para Vakıfları*, Kanuni Dönemi Üsküdar Örneği, Türk Tarih Kurumu Yayını, Ankara.
- Özdemir, Biltekin (2010). *Osmanlı Devleti Dış Borçları: 1854-1954 Döneminde Yüzyıl Süren Boyunduruk*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 403, 2. Baskı, Şubat, Ankara.
- Pamuk, Şevket (2016). *Osmanlı İmparatorluğu ve Kurumlar*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 4. Baskı, İstanbul.
- Pamuk, Şevket (2017). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Paranın Tarihi*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1. Basım, İstanbul.
- Quataert, Donald (1975). "Dilemma of Development: The Agricultural Bank and Agricultural Reform in Ottoman Turkey, 1888-1908", *International Journal of Middle East Studies*, Vol. 6, No. 2, Cambridge, 210-227. "Gelişim Açmazı: 1888-1908 Osmanlı Türkiye'sinde Ziraat Bankası ve Ziraat Reformu", Çev. Salih Kış, *Türkiyat Araştırmaları Dergisi*.
- Sümer, Gökhan (2016). "Türk Bankacılık Sektörünün Tarihsel Gelişimi ve AB Bankacılık Sektörü İle Karşılaştırılması", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 18/2, 485-508.
- Tabakoğlu, A. (1994). *Türk İktisat Tarihi*, Dergah Yayınları, İstanbul.
- Ülker, Yakup ve Cengiz Toraman (2012). "Osmanlı Devletinin Sosyal ve Ekonomik Hayatında Para Vakıflarının Rolü ve Muhasebe Uygulamaları", *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1/2, 55-84.
- Yazan, Ömer (2017). "Ziraat Bankasının İlk Yirmi Yılına Ait Bazı Kayıtlarının İncelenmesi", *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 4/17, 221-237.
- Yetiz, Filiz (2016). "Bankacılığın Doğuşu ve Türk Bankacılık Sistemi", *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Nisan, 107-117.

## ÇİFT YANLI KAYIT YÖNTEMİNİ ESAS ALAN ÖNCÜL BİR ESER: MUĞNI'L KÜTTAB (1869)'IN MUHASEBE ANLAYIŞI VE SAADETNAME (1306) VURGUSU

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Yazan<sup>1</sup>

### ÖZ

Bu çalışmada, Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab adlı eserindeki muhasebe anlayışı ele alınmış ve muhasebenin kökenine yönelik Saadetname üzerinden yaptığı eleştirisi değerlendirilmiştir. Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab adlı eserinin Usul-i Defteri bölümü, yazıldığı dönem itibarıyla Türk muhasebe öğretisi eserleri arasında öncül bir konumdadır. Bu bölümde yevmiye defteri, defter-i kebir, kayıt kuralları, hesapların kapatılması, mizan ve icmal defteri düzenleme, hesapların yeniden açılması konuları ele alınmıştır. Ayrıca Mehmed Nüzhet, eserin bu bölümünde çift yanlı kayıt esasına dayalı muhasebe düzeninin kökeninin İslam coğrafyasında aranması gerektiğini iddia etmiştir. Bu iddia İlhanlılar devrinin önemli devlet muhasebesi eserlerinden Saadetname (1306) 'ye vurgu yaparak somutlaştırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Mehmed Nüzhet, Muğni'l Küttab, Saadetname.

**Jel Kodu:** M41, M49.

### A Predecessor Book that Base on Double Entry Bookkeeping: Accounting Approach of Muğni'l Küttab (1869) and Its Emphasis of Saadetname (1306)

### ABSTRACT

In this study, Mehmed Nüzhet's accounting approach in Muğni'l Küttab named book has been addressed and his criticism about accounting's origin through Saadetname has been evaluated. Mehmed Nüzhet's The Bookkeeping chapter of Muğni'l Küttab named book is in an initial position between Turkish accounting teaching books by its publication period. In this chapter, the topics of journal and ledger, recording rules, closure of accounts, trial balance and extract book, reopen of books had been

<sup>1</sup> Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, omer\_yazan@hotmail.com

embraced. Otherwise Mehmed Nüzhet, had asserted to search the origin of accounting organization based upon double entry bookkeeping in Islamic geography in this chapter of the book. This claim had instantiated to emphasise Saadetname (1306) that is one of the important state accounting books in Ilkhanids period.

**Keywords:** Mehmed Nüzhet, Muğni'l Küttab, Saadetname.

**Jel Code:** M41, M49.

## 1. GİRİŞ

19. yy.'ın ilk döneminde yurtdışında basılmış ve Osmanlı Ermeni toplumuna yönelik bir kitapçık dışında çift yanlı kayıt yöntemini esas almış bilinen başka bir muhasebe öğreti kitabı bulunmamaktadır. 19.yy.'ın ikinci yarısından itibaren ise Tanzimat'ın pek çok alanda olduğu gibi eğitim anlayışına da getirdiği yeniliklerin bir yansıması olarak -özellikle yüzyılın sonlarına doğru artan oranda- modern muhasebe düşüncesine yönelik muhasebe eserleri yayınlanmaya başlanmıştır (Güvemli, 2000: 407-408).

Devrin muhasebe anlayışını yansıtan eserlerin 1Eylül 1869 tarihinde yayınlanmış Maarif-i Umumiye Nizamnamesi'nin ardından ivme kazandığı belirtilebilir. Zira Nizamname'yi takip eden dönemde eğitim kurumlarında ortak müfredat geliştirme çabaları sonucu Maarif Nezareti'nin onayladığı eserler öğreti kitapları olarak kullanılmaya başlanmıştır. Meclis-i Kebir-i Maarif Daire-i İlmiyesi azalarından Fardis Efendi tarafından Fransızca'dan çevrilmiş ve konu anlatımı ile örnekleri Osmanlı toplumuna uyarlanmış olan 1871 yılında yayınlanmış Usul-i Defterî adlı kitap –önsözünde ifade edildiği üzere- Maarif Nezareti'nce okullarda muhasebe öğretimi için uygun görülen ilk eser olma özelliğini taşımaktadır (Yazan ve Kaya, 2017: 1174-1175).

Mehmed Nüzhet tarafından hazırlanarak 3 Rebiülahir 1286/13 Temmuz 1869 tarihinde yayınlanan *Muğni'l Küttab* adlı eser edebiyat ve matematik gibi alanlarda bilgiler sunmakla birlikte, eserin son kısmında *Usul-i Defterî* adlı bir bölüm yer almaktadır. Bu bölümde çift yanlı kayıt esasına göre defter tutma usulü ve kullanılacak muhasebe defterleri kısaca tanımlanmıştır. Eser sadece bu yönüyle dahi Türk muhasebe eğitimi tarihi için önemli ve öncül eserler arasındadır. Zira yayınlandığı tarihte Maarif-i Umumiye Nizamnamesi henüz yürürlükte olmadığı gibi eser Fardis Efendi'nin çevirisinden de eskidir. Fransız muhasebe kaynaklarından esinlendiği düşünülmeyle birlikte salt bir çeviri niteliğinde değildir.

Türk muhasebe eğitimi yazınında Mehmet Nüzhet ile aynı dönemde – Muğni'l Küttab'dan dört ay sonra- çift yanlı kayıt yöntemini esas alan dikkat çekici bir çalışma daha yer almaktadır. Bu çalışma *Ali Suavi* tarafından 15 Kasım 1869 tarihinde Paris'te çıkarılan *Ulûm Gazetesi*'nin 8.sayısında yayınlanan *Fenn-i Tanzim-i Defter* adlı makaledir. Ali Suavi bu

makalede çift yanlı kayıt yöntemini *İtalyan Yöntemi*<sup>2</sup> adıyla ele almıştır (Yazan ve Kaya, 2017). Aynı dönemin öncül iki eseri olmaları sebebiyle Ali Suavi'nin Fenn-i Tanzim-i Defter adlı makalesi, çalışmanın ilgili bölümlerinde Mehmet Nüzhet'in eseri ile konular bağlamında karşılaştırılmıştır.

Türk muhasebe eğitimi tarihindeki öncül konumunun yanında Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab'ının dikkat çeken farklı bir yönü de bulunmaktadır. Zira Mehmed Nüzhet bu eserde, devrinin muhasebe anlayışının kökeninin Avrupa değil İslam kaynaklı olduğunu iddia etmektedir. Bu iddiayı desteklemek için çift yanlı kayıt yöntemini esas alan muhasebe düzenine yönelik bilinen ilk eserlerden olan, 1306 yılında yazılmış İlhanlılar devri devlet muhasebesi kitaplarından *Saadetname*'ye vurgu yapmaktadır. *Saadetname*'de yer alan defterleri devrinin muhasebe defterleri ile karşılaştırarak yevmiye, defter-i kebir ve yardımcı defter rolü üstlenen defterlerin *Saadetname*'deki karşılıklarından bahsetmektedir. Bu yönüyle Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab'ının Usul-i Defteri bölümü, muhasebenin köklerini Paccioli (1494)'den yaklaşık iki asır önceye götüren ve iddiasını -*Saadetname*'den örnekler göstererek- somut biçimde destekleyen Türk muhasebe öğretici kitapları arasındaki ilk eserlerden biri olması yönüyle önemlidir.

Bu çalışmada Mehmet Nüzhet'in hayatı ve Muğni'l Küttab hakkında kısa bilgiler verildikten sonra - transkripsiyonu ve tahlili araştırmacı tarafından yapılan- Usul-i Defteri bölümü ayrıntılı olarak ele alınmış, ilgili konular devrin bir diğer eseri olan Ali Suavi'nin makalesi ile karşılaştırılmıştır. Son bölümde, eserde vurgu yapılan *Saadetname* doğrultusunda Mehmed Nüzhet'in muhasebenin kökeninin İslam coğrafyasında olduğu yönündeki iddiası değerlendirilmiştir.

## **2. MEHMED NÜZHET VE MUĞNİ'L KÜTTAB ADLI ESERİ**

Mehmed Nüzhet, 1809 yılında Sivas Vilayeti'nde doğmuş (Mehmed Nüzhet es-Sivasî adıyla da bilinmektedir) ve 1887 yılında vefat etmiş olup Kırım Tatar asıllı bir aileye mensuptur. Şehreminliği ve vezirlik yapmış İsmail Rıdvan Paşa ile Birinci Ferik Reşid Paşa'nın babasıdır. Çeşitli eğitim kurumlarında muallimlik yapmış, Farsça ve Arapça bilgisi yüksek olup Fransızca da bildiği düşünülen ve modernleşme taraftarı olarak tanınan Mehmed Nüzhet, döneminin önemli şair ve ediplerinden biri olarak gösterilmektedir. Telif eserleri olarak

---

<sup>2</sup> Ali Suavi'nin makalesinde, İtalyan Üslubu olarak tanımladığı çift yanlı kayıt yöntemine ilişkin şu ifadeler yer almaktadır (Yazan ve Kaya, 2017:1176): Üslub-u tanzim iki türlüdür. Birine müfredat üslubu derler diğerine İtalyan üslubu... Müfredat üslubu üzre defter tutan tacir sehv ve nisyardan pek de salim olamaz. Ve defterde aradığını çabuk bulamaz. Böyle defter küçük ticaretler için belge oluyor. Hesabını ve sattığını kendi tutan melekeli tüccara kâfidir. Fakat büyük ticaretler için İtalyan üslübü gerek. Hususa Katib ve Sandukkâr kullanılan eşyalar için pek lazım. Fakat bu üslubu çok yerde dağdağalandırmışlar. Biz bu kitapta sadeleştireceğiz. Çünkü defter hem kâfi hem de sade olmalı.

Muğni’l-Küttâb, Muhtasar Münşeât, Muaddilü’l-İmlâ ve Mükemmilü’l-İnşâ, Kirli Çıkı, Letaifü’l- Muhadarat, tercüme eserleri olarak ise Tercüme-i İzharü’l-Hak ve Phedre Tercümesi sıralanmaktadır (Belen, 2014:107).

Mehmed Nüzhet’in Muğni’l Küttab adlı eseri, Tanzimat sonrası Türkçe belagat kitapları arasındaki ilk telif eser olarak gösterilmektedir. Darülmualimîn’de kitabet hocası olarak verdiği levâzım-ı tahsiliyye, tehzîb-i ahlâk-ı etfâle, âdâb-ı kalem, usul-ı inşâ ve kitabete dair ders notlarının birleştirilmesi sonucunda açığa çıkmış ve İstanbul’da 3 Rebiülahir 1286/13 Temmuz 1869 tarihinde basılmıştır. Nitekim Muğni’l Küttab idadilerde okutulan ilk edebiyat ders kitabı olma özelliğini taşımaktadır (Yetiş, 1992: 385; Argıt, 2006:260). Bununla birlikte eser yalnızca bir edebiyat öğreti kitabı olmayıp matematik ve muhasebe bölümlerine de haizdir.

Muğni’l Küttab (1869) 446 sayfalık bir eserdir. Kitabın ağırlıklı kısmında inşa/münşeât, kitabet, adab-ı kalem, ulum-u edebiyenin lüzum-u tahsili, cinas, istiare, kinaye, şiir gibi pek çok edebi konu işlenmiştir. Nitekim Muğni’l Küttab literatürde de genellikle edebiyat öğretim esaslı bir eser olarak değerlendirilmektedir. Eserin son 127 sayfalık bölümü matematik ve muhasebe konularını barındırması yönüyle dikkat çekicidir. Matematik bölümü adad-ı sahihe, küsurat-ı adıye, mikyaslar, küsurat-ı aşariye, tenasüb gibi hesap konularını ele almaktadır. Eserin son bölümü ise muhasebe ile ilgili olup defter türleri ve defter tutma yöntemlerini değerlendirmektedir. Muğni’l Küttab’ın iki ayrı bölümün birleştirilmesi şeklinde hazırlandığı düşünülebilir. Zira yazar, eserde edebi konular için ayrı bir fihristi giriş bölümünde verirken, matematik ve muhasebe ile ilgili olan bölümün fihristini eserin sonunda ayrıca sunmaktadır.

Eserin matematik ve muhasebe ile ilgili olan 127 sayfalık son bölümü, Risale-i İlm-i Hesab adıyla Rumi 1302/M.1886 yılında ayrı bir kitap olarak Maarif Nezareti eliyle yeniden basılmış ve mekteplerde okutulmuştur. Bu kitabın bir nüshasına TBMM Kütüphanesi E-Kaynaklar bölümünün Eski Harfli Türkçe Kitaplar kısmında 197404615 sıra numarası ile ulaşılabilir. Eserin yazımından 17 yıl sonra dahi Maarif Nezareti’nin onayıyla okullarda matematik ve muhasebe eğitimi için kaynak kitap olarak okutuluyor olması, bu konularda devrinin diğer kaynakları arasında ifade ettiği önemin bir delili olarak sunulabilir.

Muğni’l Küttab (1869)’ın orijinal nüshalarına İstanbul Üniversitesi Nadir Eserler Kütüphanesi, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Kütüphanesi gibi çeşitli üniversite kütüphanelerinin nadir eserler koleksiyonlarından ulaşılabilir. Bununla birlikte eserin Ohio State University, University of Michigan ve University of Toronto gibi çeşitli yabancı üniversite kütüphanelerinde elektronik nüshaları da mevcuttur. Ulaşılabilirliği ve kullanım kolaylığı nedeniyle bu çalışmada University of Toronto Kütüphanesi bünyesinde 1869 basım orijinal eserin tıpkı sunumu olarak yer alan bir elektronik nüsha esas alınmıştır.

### 3. MUĞNİ'L KÜTTAB (1869)'IN USUL-İ DEFTERÎ BÖLÜMÜ VE MUHASEBE ANLAYIŞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Muğni'l Küttab (1869)'ın son bölümü *Usul-i Defteri*<sup>3</sup> başlıklıdır. Mehmed Nüzhet bu bölüme muhasebenin (defter tutma usulünün) Avrupa'da ayrı bir bilim olarak geliştiğini ve hemen her eğitim kurumunda okutulduğunu belirterek başlamaktadır. Muhasebenin sadece ticaret işletmelerinin muhasebe uygulamaları için değil tüm hesap işleri ve idari faaliyetler için çok faydalı bir bilim olduğunu, bu faydayı artırmak için pek çok kitap yayınlandığını, muhasebenin artık emtia ve sarraflık gibi çeşitli özel işlemlere yönelik şubelere ayrıldığını ve dolayısıyla yeni kurallar geliştirildiğini ifade etmektedir. Nitekim muhasebenin tüm mali işlemlerin odak noktası olduğu “...*fenn-i mezkur yalnız umur-u ticariyeye münhasır olmayıp küllî ve cüzî kaffe-i muamelat-ı hesabiyeye ma'ahz-ı istifade olunmuştur.*” şeklinde vurgulanmıştır (Mehmet Nüzhet, 1869: 435).

Muğni'l Küttab'la aynı dönemde yazılan Ali Suavi'nin *Fenn-i Tanzim-i Defter* (1869) adlı makalesinde ise muhasebe, (defter tutma olarak değerlendirilmektedir) Kanunname-i Ticaret'in zorunlu kıldığı bir uygulama olarak ele alınmaktadır (Yazan ve Kaya, 2017: 1176):

Tanzim-i defter emur ticareti bir üslub üzere kayd etmektir. Fen üzere defter tanzimini ticaret kanunnamesi emr eder. Çünkü tüccar bununla kârını bilir. Zararını anlar. Alacağını vereceğini tanır. Bazı neza'yı keser. Bu fennin kavaidi şu üç kelimeye raci'dir. Defter-i muhtasar vazihî pak olmalı. Muhtasar olmalı. Yani her madde kısaca yazılmalı. Bu sebeptendir ki bazı maruf işaretler kullanılır. Vazih yani ma'na anlaşılacak suretle yazılmalı. Ve içinde aranan şey çabuk bulunmalı. Demek ki maruf olmayan işaretler kullanmamalı. Ve kolay tertible tutulmalı. Pak olmalı. Yani yalanmış kazanmış olmamalı. Ve sehv ve hataen okunmayacak surette çizilmemeli. Tanzim-i defter tarifinde “bir üslub üzere kayd” demiştik.

Bu açıklamalarda görüldüğü üzere Ali Suavi, defterlerin açık, anlaşılır, kısa, sade ve hatadan uzak bir biçimde tutulması gerektiğini ifade etmektedir. Söz konusu anlayış Mehmed Nüzhet ile örtüşmektedir.

Muhasebeciliğin kayıt ve defterlerin tutulması yoluyla kendi kuralları olan ayrı bir meslek olarak açığa çıktığını belirten Mehmed Nüzhet, tutulacak esas defterleri *Jurnal*<sup>4</sup> (Yevmiye Defteri) ve *Defter-i Kebir* olarak değerlendirmektedir (Mehmed Nüzhet, 1869: 436). Ali Suavi'nin (1869) de makalesinde temel muhasebe defterleri olarak yevmiye defteri ve defter-i kebir gösterdiği görülmektedir (Yazan ve Kaya, 2017:1177). Muğni'l Küttab'da yevmiye defterinin Jurnal olarak nitelendirilmesi ve aşağıda ayrıntıları sunulan jurnal ve defter-i kebir arasında madde numaraları yoluyla bağlantı kurulması şeklindeki kayıt mantığından yola

<sup>3</sup> Belen (2014:114)'in çalışmasında, Muğni'l Küttab'ın Usul-i Defteri bölümüne Saadetname vurgusu yönüyle değinilmekte, yazarın muhasebenin kökeni iddiasına dikkat çekilmektedir. Bununla birlikte ilgili çalışma, Muğni'l Küttab'ın muhasebe anlayışını, defter türleri, kayıt kuralları ve ay/dönem sonu işlemleri ile ilgili görüşlerini irdelememiştir.

<sup>4</sup> Muğni'l Küttab (1869) yevmiye defterini *Jurnal* olarak nitelediği için çalışmada eserle ilişkili metinlerde de yevmiye defteri yerine jurnal ifadesi kullanılmıştır.

çıkılarak Mehmed Nüzhet'in muhasebe bilgisinin temelde Fransız kaynaklarına dayandığı belirtilebilir.

Eserde jurnal ile defter-i kebir esas defterler olarak ele alınmakla birlikte bu defterlerde yer alan çok sayıda işlemin daha iyi anlaşılabilmesi ve için -isimleri ayrı ayrı sıralanmaksızın yardımcı defterler (defatir-i muavene) tutmanın gerekliliğine de şu ifadelerle değinilmiştir (Mehmed Nüzhet, 1869: 438):

...ikinci derecede olarak işin cesametine ve müfredatının kesret ve ehemmiyetine göre bir takım defatir dahi tutulmak iktiza edip bunların menba-ı mercii ise zikr olunan jurnal ile defter-i kebir olduğundan ve onlar havi olduğu muamelatın izah-ı tafsilat ve tadad-ı müfredatı zamanında terkim olduğundan işbu ikinci derecede tutulması icab eden defterlere **Defatir-i Muavene** tabir edilir.

Mehmed Nüzhet (1869), muhasebede çift yanlı kayıt esasına sık sık vurgu yapmakta, özellikle defter-i kebir üzerinde hesapların kaydedilmesi esnasındaki en az iki adet eşit tutarlı değer hareketinin gerekliliğini "**Muzaaf-ı Mütেকabil Kaidesi**" şeklinde tanımlamaktadır. Takip eden eserlerde (örneğin Hasan Tahsin (1895)'de) çift yanlı kayıt esasının "**Usul-i Muzaafe**" şeklinde tanımlandığı görülmekte iken Mehmed Nüzhet'in çift yanlılık/karşılıklık (*mütেকabil*) vurgusunu kuvvetlendirmiş olması dikkat çekicidir.

### **3.1. Jurnal (Yevmiye Defteri) Kayıt Kuralları**

Mehmed Nüzhet (1869:438) eserinde birinci defter olarak tanımladığı **Jurnali** her sayfasına/her bir maddesine numara verilmiş, özel çizgilerle ayrılmış ve işlem tarihini gösteren bir defter olarak ele almaktadır. Bu defterde hazineye, tacir veya sarrafın kasasına ve ambar mağazasına giriş ve çıkışı yapılan nakit, senetler ve aynî eşya gibi unsurların, alınan (makbuzat) ve verilen/ödenen (medfuat) tüm değerlerin miktar ve kıymetleriyle ait oldukları yevmiye maddelerinde açıklama ve rakam olarak gösterilmesi gerektiği tanımlanmıştır. Yevmiye maddesinde borçlu ve alacaklı hesapların gösterimi "*...fakat bir mahalden gelip hazine veyahut kasaya idhal olunan mebalîğ ve saire cedvelinde kain hane-i mahsusuna terkim ile bunun hizasına hazine veyahut kasanın beyan olunan mahalle ol miktar şeyi **borçlu** ve ol mahallin dahi o miktar şeyi **alacaklı** olduğu ibaresi bu sırada yazılır.*" şeklinde ifade edilmiştir (Mehmed Nüzhet, 1869:438).

Müflis bir tacirin ticaret mahkemeleri tarafından iflas durumunda olduğunun onaylanabilmesi için jurnal önemli bir kanıt niteliğindedir. Zira jurnaldeki kayıtların gerçek durumu yansıtır bir biçimde düzenlenmiş olduğunun tespiti, kayıtlar üzerinde herhangi bir kazıntı (*hakk*) ve silinti yapılmamış olduğunun belirlenmesi tacirin iflas halini hukuki olarak doğrulayacak mahiyette görülmektedir. Aksine jurnal kayıtlarının gerçek durumu yansıtmadığı, kayıtlar üzerinde sonradan oynama yapıldığının tespiti halinde ise tacire hilekar müflis gözüyle bakılıp ilgili davalarda aleyhinde önemli bir delil olarak sunulacağı belirtilmiştir (Mehmed Nüzhet, 1869: 439).

Jurnal maddeleri düzenlenirken hata ile yanlış hesap, eksik veya fazla tutarda kayıt yapılması halinde ve durumun gün sonunda tespit edilmesi durumunda hatalı kayıt/kayıtların düzeltilebileceği ifade edilmiştir. Burada yanlış hesap, eksik veya fazla tutarın bir düzeltme kaydıyla ortadan kaldırılması gerektiği “...şayet bir kalem akçe sehven ziyade veyahut noksan yazılmış olduğu ol günün nihayetinde tayin eder ise zuhur edecek tefazul ve tenakus yevmiyenin nihayet kaleminin altına başkaca bir kalem olarak yazılıp balada tarif olunduğu veçhile hazine veyahut kasa borçlu veya alacaklı gösterilerek tashih-i sehviyata müsaraaat olunması kaide-i mahsusa iktizasındandır” şeklinde açıklanmıştır (Mehmed Nüzhet, 1869: 439).

### **3.2. Defter-i Kebir Kayıt Kuralları**

Defter-i kebirde nakit, senetler ve aynı eşya gibi unsurların kayıt olduğunu açıklayan Mehmed Nüzhet (1869:439-440), bu kayıtların *jurnal*den alındığını, işlemlerin nakli esnasında çift yanlı kayıt esasına (muzaaf-ı mütekebil) dikkat edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Defter-i kebirde aynı hesaba ait bir borç ve bir de alacak sayfası bulunacağı, yan yana açılan bu sayfalar için tek bir yerde sayfa numarası sunulacağı dolayısıyla diğer bir hesaba geçildiğinde sayfa numarasının da çiftler çiftler verileceği söylenmektedir. Hesaplara ait borç ve alacak sayfalarının daima karşılıklı çalışması gereğini vurgulayan Mehmed Nüzhet (1869:440-441) bir sayfanın tamamen dolması ancak karşısındaki sayfada boşluk bulunması durumunda bu sayfada başka işlem yapılmasını önlemek için boş kalan yerde bir uçtan diğer uca bir çizgi çizerek her iki sayfanın toplamını sayfaların sonunda göstermeyi ve aynı hesaba ait yeni açılacak sayfalara da bu tutarlarla başlanılmasını önermektedir.

Şahıs veya heyetlerle olan borç-alacak ilişkilerini (muhasabe-i hususiye) takip edebilmek ve sayfaları kolay bulabilmek için defter-i kebirin en sonunda veya ayrıca küçük bir defterde alfabetik isim sırasına (huruf-u heca) göre oluşturulmuş bir fihristin faydalı olacağı belirtilmiştir (Mehmed Nüzhet, 1869: 441).

Jurnalde işlemlerin açıklama bölümü birkaç satırdan oluşabilmekte ve satırların en sonuna gelene kadar karşısındaki rakam hanelerinin boş bırakılabilmesine rağmen defter-i kebirde bu mümkün görülmemektedir. Bu sebeple defter-i kebirde işlem açıklamalarının mümkün olan en kısa haliyle sunulması, ayrıntının jurnale bırakılması öngörülmüştür.

Mehmed Nüzhet’in tanımladığı yevmiye ve defter-i kebir kayıt kurallarının kendi devrindeki Türk muhasabe yazını ile karşılaştırılması açısından Ali Suavi (1869)’nin makalesindeki yevmiye ve defter-i kebir açıklamaları önemlidir (Yazan ve Kaya, 2017:1177):

*Usul-i defter yevmiye defteridir. Alınan satılan eşya bunda gün gün kayd olunur. Fakat tarihinden başka fihristi yoktur. İçinde bir kalem aramak için vakt zayi olmaz ve hesabda belli olmayan bazı sehv nasıl bulunur. Bu halde yevmiye defteri için bir de mukabele defteri lazım. Bu defter yevmiyenin nüsha-i sanisi gibi olmalı. Ve bir minval üzere tutulmalı ki aranan kalem çabuk bulunmalı. Yevmiye defteri icabında bununla mukabele edilebilmeli. Böyle mukabele defterinin ismine ana defter*



ve bazen defter-i kebir derler. İtalyan üslubu için şu iki defter mutlaka lazım. Demek ki yevmiye defteri ticarete müteallik her şeyin gün gün tarihli jurnalidir. Defter-i kebir jurnalde mukayyet mevadı çabuk bulmak ve mukabele etmek içündür. Hâsılı enva-i ticaretin kaydı bir minval üzere lazım ki diğher minval üzre nüsha-i sanisi der akib alınabilsin. İşte bu minvaller tenasübünden tanzim-i defter denilen fen peyda olmuştur.

Bu açıklamalarda Ali Suavi'nin Mehmet Nüzhet'te olduğu gibi yevmiye defteri – açıklamada Jurnal de denilmektedir- bilgilerinin defter-i kebre nakledilmesi, her iki defterin birbiriyle karşılaştırılarak işlemlerin doğru bir biçimde takip edilebilmesine yönelik vurguları dikkat çekmektedir. Ali Suavi her iki defteri de esas defter olarak görmeye birlikte defter-i kebirin *ana defter* olarak da nitelendirildiğini belirtmektedir.

Ali Suavi defter-i kebir üzerinde hesap açma işlemleri ile ilgili ayrıca şu ifadelerde bulunmuştur (Yazan ve Kaya, 2017: 1179):

*Defteri kebirde bir de hesap açmak tertibi vardır. Bu dahi mühimdir. Mesela bir cüz daha ayırıp şahsa kıymete müteallik hesaplar açılır. Bu cüzün başına da feth-i hesap yahud memleket istilahına muvafık bir tabir yazılır (İstanbul'da buna hesap açmak derler. Müşterek tacire bunun için defterinde bir hesap tabir eder. Avrupa'da dahi keza). İşte ticaretin behemehal muhtaç olduğu kayıtlar ne imiş ve yevmiye defterinin ve defter-i kebirden ecza-i selasenin nazariyatı neden ibaretmiş anlaşıldı. Şimdi bakalım yevmiye defteri bir minval-i hüsn üzre kayd olunsun ki ondan hesapları defter-i kebirde açılan ecza-i selaseye nakl kolaylıkla müyesser olsun. Ameliyatda matlub olan kolaylığı ve sadeliği tarif ve resm etmek sadedine artık girişelim.*

Ali Suavi'nin *feth-i hesap*/hesap açmak tabiri ile alacaklı ve borçlu olunan ilgili kişiler adına açılacak hesapları kastettiği düşünülebilir. Bu açıklamada ecza-ı selase olarak tanımladığı hesaplar *Sermaye*, *Mağaza* ve *Sandık* hesaplarıdır (Yazan ve Kaya, 2017: 1179). Mehmet Nüzhet, defterlere kayıt kurallarını hesaplarla doğrudan ilişkilendirerek ele almazken Ali Suavi çeşitli hesaplara atıf yapmaktadır.

### **3.3. Yevmiye Defterinden Defter-i Kebire Kayıtların Aktarılması**

Mehmed Nüzhet (1869:437) yevmiye defterindeki maddelerin düzenlenmesinin ardından ilgili hesapların ve işlem tutarlarının defter-i kebre aktarılması işlemlerini şu ifadelerle açıklamaktadır:

*...ve bir tarafa akçe itası lazım geldiği halde kezalik menvali muharrer üzere terkim edilerek bunun hizasına dahi masarifi umumiyenin hazine veyahut kasaya olumiktar akçe borçlu ve hazine ve kasanın dahi alacaklı olduğu tahrir kılınır ve ruz merre vuku bulacak idhalat ve ihracatın ibtidasına parantiz içinde olarak ol günün tarihi gösterilmek lazım olduğu gibi makbuzat ve medfuat vakianın beher gün arkası alındıktan sonra ol defter-i kebre de kain-i mahallerine geçirilmesi ve bu sırada ol akçe defter-i kebirin hangi sahifesine tesadüf eder ise **ol sahifenin numerosu jurnalde ve jurnalın sahife numerosu dahi defter-i kebirde her bir kalemin hizasına caize verilerek işaret olunması** ve bu defterlerin evrakı ber vech-i muharrer cedvelli olduğundan ileride bir güne fesada mahal kılmamak için **cetvellerin arası yazısız bırakılması caiz olamayacağından** yevm-i mezburun jurnalde vaki muamelat-ı kuyudiyesine hangi satırda hitam verilmiş ise ertesi gün yine bila-fasıla ol satırın arkasından yalnız*

*vech-i meşruh üzere bir tarih vazıyla medfuat ve makbuzat yevmiyenin sırasıyla tahrir edilmesi lazım gelir.*

Yukarıdaki ifadelerde Mehmed Nüzhet, -takip eden eserlerdeki anlayışın hilafına/bkz. Hasan Tahsin (1895)- yevmiye defterine kaynak olarak bir *Müsvedde Defteri*'nin tutulması ve buradaki bilgilerden yola çıkarak yevmiye defterinin düzenlenmesinden bahsetmemektedir. Bununla birlikte diğer kaynaklarla uyumlu bir biçimde muhasebe defterlerinde *caize vermek* işlemine değinildiği görülmektedir.

**Caize vermek**, muhasebe defterlerinde kayıtlı tutarların birbiriyle örtüştüğünün onaylanması ve bu onayın bir işaret yardımıyla gösterilmesi demektir. Hasan Tahsin (1895), iki- üç kişilik bir ekiple defter kayıtlarının ve tutarların kontrol edilmesi ve hata olmadığının tespiti durumunda *caize* verildiğini, onay işareti olarak ise (=) kullanılabileceğini ifade etmektedir. Nitekim *caize* vermek, defter kayıtlarının kesinleştirilmesinin yanı sıra tutarların bir sonraki döneme devrinin de onaylanması anlamını taşımaktadır (Yazan, 2018: 86). Mehmed Nüzhet (1869:437) ise *caize* vermeyi daha genel bir ifade ile defter-i kebirdeki ilgili kaydın sayfa numarasının yevmiye defteri maddesi yanına, yevmiye defterindeki madde numarasının ise defter-i kebirde ilgili hesapların hizasında gösterilmesi şeklinde tanımlamıştır. Esas itibarıyla bu tür bir numaralandırma da kayıtların kontrolüne imkân vereceğinden tutarların örtüşmekte olduğu veya aksi bir durum kolaylıkla belirlenmiş olabilecektir.

Defterlerin ilgili sayfa ve maddelerinin numaralandırılması, bir tür muhasebe denetimi faaliyetidir denilebilir. Zira Mehmed Nüzhet (1869:437-438) defterlerin her devlette ticaret nezaretleri tarafından özel olarak mühürlenmekte olduğunu ve tacir hakkında bir dava zuhurunda ticaret mahkemeleri tarafından inceleneceğini belirtmektedir. Bu doğrultuda numaralandırmak yoluyla (*caize* vermek) yevmiye ve defter-i kebir maddelerinin örtüşüp örtüşmediği kolaylıkla belirlenebilecektir. İsimleri belirtilmemiş olmakla birlikte genel olarak değinilen yardımcı defterlerin de (defatir-i muavene) mevcut kayıtların kontrolünde doğrulayıcı bir rol oynayacakları ifade edilmiştir.

Ali Suavi (1869) ise yevmiye defterinden defter-i kebir işlemlerin naklini 3 aşamada aşağıdaki şekilde ifade etmiştir (Yazan ve Kaya, 2017: 1178):

*Defter-i kebirden bir cüz tefrik edilir. Yevmiye defterinde sermayeye müteallik hesap bunda kaydolunur. Bu cüzün başına sermaye kelimesi kalın kalemle yazılır. Sahifelerine rakamlar atılır. Her sağ sahife başına masraf yine kalın kalemle tahrir edilir. (Yahud dâhil-hariç). (2) Defter-i kebirden bir diğer cüz tefrik olunur. Yevmiye defterinde mukayyet mağazaya giren çıkan eşya bunda yazılır. Bu cüzün başına da kalın kalemle mevad-ı ticaret denir. Sahifeler rakamlanır. Her sağ sahife başına irad ve her sola masraf yazılır. (3) Bir de üçüncü cüz tefrik etmeli. Yevmiye defterinde mukayyet sandığa müteallik dâhil ve hariç bunda kayd olunmalı. Bu cüzün başına sandık yazılır. Sahifelere diğerleri gibi rakam atılır. Ve irad ve masraf tahrir kılınır.*

Ali Suavi'nin Sermaye, Mağaza ve Sandık hesapları üzerinden defter-i kebirde işlem naklini ele aldığı görülmektedir. Her bir hesap için defter-i kebirde ayrı bir bölüm açılmasını önerdiği, hesaplarda giriş ve çıkış tutarlarını farklı başlıklar altında sınıflandırdığı dikkat çekmektedir.

### **3.4. Mizan Düzenleme, Hesapların Kapatılışı, İcmal Defteri'nin Düzenlenmesi ve Hesapların Yeniden Açılışı**

Her ay sonunda hesap işlemlerinde bir hata olup olmadığını anlamak için mizan çıkartılması gerektiğini belirten Mehmed Nüzhet (1869:441-442), hata olmaması halinde yevmiye defterindeki borç ve alacak tutarlarının defter-i kebirdeki borç ve alacak tutarları ile birebir örtüşeceğini ifade etmiştir. Bu yönüyle yazarın günümüzdeki anlamı ile bir *Aylık Mizan* tanımı yaptığı görülmektedir. Tutar eşitliğinin sağlanamaması halinde ise unutulmuş, eksik/fazla kaydedilmiş veya mükerrer kayıt yapılmış işlemlerin tespit edilmesi, defterler üzerinde *hakk* ve silinti yapmadan ayrı bir düzeltme kalemi ile hatanın ortadan kaldırılması gereği belirtilmiştir.

Her altı ayda veya sene sonlarında hesapların kapatılması için borç ve alacak taraflar arasındaki farkın (bakiye) belirlenmesi ve genel bir muvazene<sup>5</sup> yapılması işlemleri de ilgili eserde açıklanmıştır. Buna göre defter-i kebirde bakiye vermeyen hesapların dışındaki tüm hesapların bakiyeleri belirlenerek jurnal üzerinde bir kapanış kaydı yapılması daha sonra da defter-i kebirde bu hesapların kapatılması gerekmektedir (Mehmed Nüzhet, 1869: 442-443).

Bir dönemlik ticari işlemlerin sonucunda işletme varlıklarında bir artış veya azalış olup olmadığını (kar veya zarar durumu) tespiti için dönem sonunda İcmal Defteri düzenlenmesi bir zorunluluk olarak belirtilmiştir. Nitekim Hasan Tahsin (1895:140) de bu defteri Kanunname-i Ticaret (1850)'in zorunlu kıldığı defterler arasında göstermektedir. Mehmed Nüzhet (1869:443) İcmal Defteri'nin nasıl düzenleneceğini şöyle açıklamaktadır:

*...işbu icmal defteri dahi biri alacak ve diğeri verecek olarak iki taraflı yürütülmek icab eder. Ve alacak tarafına senedat-ı mevcudenin havi olduğu mebaliğ ile eşya-ı ayniyenin kıymetleri başka başka Sandık mevcudatına zam olunduktan sonra tahrir olunur ve verecek tarafına dahi masarif-i umumiye ile hazine veyahut kasanın harice olan düyun senedatı terkim olunup yekunu alacak yekunıyla muvazene edilerek bu suretle ne kadar fazlası veyahut açığı olduğu tayin eyler.*

Bu tanımda defterin alacak ve verecek şeklinde iki taraflı olduğu, *alacak* tarafında mevcut senetlerin ve aynî eşyanın tutarlarının kasa mevcuduna eklenerek yazıldığı, *verecek* tarafında ise genel masraflar ile borç senetleri gösterilip aradaki farkın işletmenin dönem sonu fazla veya açığına (kar veya zarar) işaret ettiği belirtilmektedir.

<sup>5</sup> Hasan Tahsin (1895) dönem sonunda hesapların kapatılması için *Muvazene-i Huruc* isimli ayrı bir hesap önermekte ve burada kapatılan hesapların bakiyelerini takip etmektedir.

Dönem başında hesapların yeniden açılması için önceki dönemin muvazenesinde yer alan hesap bakiyelerinden yola çıkılarak önce jurnal üzerinde bir açılış kaydı yapılmakta ardından defter-i kebirde sırasıyla hesapların çalışma prensiplerine göre borç veya alacaklandırılarak yeniden açılması sağlanmaktadır<sup>6</sup> (Mehmed Nüzhet, 1869:443). Aynı dönemin eserlerinden Ali Suavi'nin ilgili makalesinde dönem sonunda hesapların kapatılması, mizan çıkarma, icmal defteri düzenleme ve hesapların yeniden açılması konularına değinilmediği görülmektedir (Yazan ve Kaya, 2017).

#### 4. MEHMED NÜZHET'İN MUHASEBENİN KÖKENİNE DAİR ELEŞTİRİSİ: MUĞNİ'L KÜTTAB (1869)'DA SAADETNAME (1306) VURGUSU

Çift yanlı kayıt yönteminin kökenine dair çeşitli eleştiriler bulunmaktadır. Bu eleştirilerin 20.yy.'da ağırlık kazandığı görülmektedir. Bununla birlikte Türk muhasebe eğitimi eserleri arasında öncül bir konumu olan Mehmet Nüzhet'in Muğni'l Küttab adlı eserinin Usul-i Defterî adlı bölümünde yöntemin kökenine dair dikkat çekici bir yaklaşım yer almaktadır. Mehmed Nüzhet Muğni'l Küttab'da (1869:445-446), muhasebenin kökeninin Avrupa'da olduğu şeklindeki kendi devrinden yetmiş-seksen yıl öncesinden bu yana Avrupa akademik çevrelerinin (*Avrupa maarifdanının*) savunduğu iddiayı yersiz bulmaktadır. Tarihsel köklerin İslam coğrafyasında aranması gerektiğini, İslam âlimlerinin yüzyıllar evvel çeşitli eserlerde muhasebe kayıt ve defter tutma yöntemlerini geliştirdikleri ve kullandıklarını: “...*Kaldı ki fenn-i mezburun dahi Avrupa maarifdanının ihtiraat-ı nafla-i ahirleri cümlesinden olduğu ve bundan hemen yetmiş seksen sene evvel tedvin olunduğu bazı taraftan iddia edilmekte ise de ulema-i İslamiyenin pek eski zamanlarda fenn-i mezbur ile uğraşıp buna dair bir hayli asar-ı makbule meydana koymuş oldukları müellifat-ı kadime ile müsbet olup...*” şeklinde ifade etmiştir. Bu iddiasını Felek'ül Ala-t Tebrizi'nin 1306 yılında yazdığı Saadetname adlı eserine vurgu yaparak desteklemektedir.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Hasan Tahsin (1895) hesapların kapatılması işleminde kullanılan ve dönem sonu hesap bakiyelerini gösteren *Muvazene-i Huruc Hesabı*'nın tam tersi bir mantıkla çalışan *Muvazene-i Duhul Hesabı* yardımıyla dönem başında hesapların yeniden açılabilirliğini açıklamaktadır. Mehmed Nüzhet'te de geçmiş dönemin muvazenesine vurgu yapılması bu açıdan değerlendirilebilir.

<sup>7</sup> Eserin Lahika başlığı altında sunulan muhasebenin kökenine ilişkin eleştirilerinin orijinal transkripsiyon tam metni şu şekildedir (Mehmet Nüzhet, 1869: 444-446):

*Mukaddemede beyan olunduğu veçhile işbu usul-i defteri vüsatlı bir fenn-i müstakil hükmüne konulmuş olduğuna nazaran tarif ve ifadat-ı muharrere derece-i kaifiyede görülmez ise bunun cihet-i nazariyatı ne kadar tafsil olursa biraz zamanlar ... muamelat-ı failiyesiyle tuğal olunmadıkça layıkıyla vukuf-u mümarese iktisabı müteassir ve fenn-i mezburun hulasatüllhasa olarak mebadi ve maksad-ı asliyesine elhale-i nazar-ı iman eylediğimiz halde muamelat-ı hesabiye gayet dikkat ve itinaya şayan olmasıyla sehve ve hatadan salim olması ve tutulacak kuyudatından birinde sehviyet vuku bulmuş ise diğer sahih olacağından onunla bilmukabele tashih edilmesi zamanında birşeyin birkaç mahalle kayd olunması ve*

Saadetname adlı eserin tam adı “*Saâdetnâme fi’t-Teressül ve Kavâidü’d-Defter*” şeklindedir (Sahillioğlu, 1994: 434; Serin, 2009:292). Eserin İlhânlılar devrinde 1306 yılında Ali Felek Âlâ-i Tebrizî tarafından vezir Muhammed b. Tâceddin Ali es-Sâvecî’nin oğluna istîfâ (defterdarlık ve devlet muhasebesi) sanatını öğretmek üzere yazıldığı belirtilmektedir (Sahillioğlu, 1994: 434). Eserin Tahran kütüphanesindeki bir nüshasından yola çıkılarak yazarın adının Abdullah b. Ali Felek-Âlâ-i Tebrizî olduğu da öne sürülmektedir (Otar, 2006: 78).

Saadetname, -Abdullah b. Muhammed b. Kiyâ el-Mâzenderânî’nin “*Kitâb fi’l-hisâb ve Risâle-i Felekiyye*” adlı eseri gibi- siyakat rakamlarını bilen ve alanında uzmanlaşmak isteyen kimselere yönelik olarak hazırlanmıştır. Saadetname, kitabet (teressül) sanatına giriş ve devlet

---

*defterlerinin muntazam münakkah tutulması esasî üzerine mevzu bulunduğunun zahir olacağına ve umuru maliye ve hesabiyye memur olan aklam-ı şahanede ise külli ve cüzi herbir şeyi defatir-i müteaddeye sebt ve tahrir olunmak ve muamelat-ı kuyudiye ve hesabiye icraat-ı failiyesi kaide-i muntazama ve salime tahtında olarak yürütülmek minelkadim kaffe-i devair-i aliyyede mer’i ve cari olan usul-i müstahsene iktizasından olup bundan tahdik-i nazar olunacak dakika öteden beri aklam-ı hümayunda müesses olan usul-i hesabiye ile fenn-i mezburun kavâidi tatbik ve muvazene olunarak hangisinin muamelatında sadelik ve suhuletle birer hüsn-ü intizam olduğunun ve kuyudat ve icraat-ı hesabiyyenin daha ziyade teminine kafi bulunduğunun mevki-i sübuta isal olunması kaziyesi olarak bu ise hazain-i celile rical-i kiramının dikkat-ı nazariyelerine mef’uz olduğuna binaen burasını rical-i müşarüniylehin muhakeme-i adilanelerine havale ile fenn-i mezkura dair balada serd olunan bir nebze malumat-ı esasîye ile iktifa olunmuştur.*

*Kaldı ki fenn-i mezburun dahi Avrupa maarifdanının ihtiraat-ı nafia-i ahirleri cümlesinden olduğu ve bundan hemen yetmiş seksen sene evvel tedvin olunduğu bazı taraftan iddia edilmekte ise de alima-i islamiyyenin pek eski zamanlarda fenn-i mezbur ile uğraşıp buna dair bir hayli asar-ı makbule meydana koymuş oldukları müellifât-ı kadime ile müsbet olup hatta “FELEK’ÜL ALA-T TEBRİZİ” nam müellif kesirelmaarif canibinden yediyüz altı sene-i hicriyesinde SAADETNAME namıyla telif olunmuş ve Risalet-ül Mülkiyye ve Risalet-ül Felekiyye ünvanıyla şöhret bularak hala bir nüshası mahfuz-u dest-i acizanem bulunmuş olan kitaptan defter tutmaklığın usul ve kâidesi ber vech-i tafsil münderiç olarak iki talim üzerine mukaddematıyla mebadisi uzun uzadıya tarif ve beyan olunduktan sonra yedi faslı şamil olan üçüncü talimde yedi nev’ defter tutulmasının lüzumu ve her birerlerinin ne suretle olacağı muharrer ve mebsut olup birincisine DEFTER-İ RUZNAMÇE ve ikincisine DEFTER-İ TEVCİHAT ve üçüncüsüne DEFTER-İ KANUN ve dördüncüsüne DEFTER-İ MUKARRER ve beşincisine DEFTER-İ AVÂRECE ve altıncısına DEFTER-İ MÜFRED ve yedincisine DEFTER-İ CAMİ esamileri verilmiştir.*

*RUZNAMÇE denilen defterin tarifine bakılınca yukarıda zikr olunan jurnalın ve DEFTER-İ CAMİ defter-i kebirin hemen aynı gibi olduğu ve ara yerde bulunan beş nev’i defter defatir-i muavene mesabesinde bulunduğu anlaşıldığından her birerlerinin tarifâtı tercüme ile bu fennin pek kadim bir şey olduğunu isbat için işbu mahalle derç olunması tasavvur olunmuş ise de müellif-i müşarileyh bunları mensup olduğu devletin usul-i mer’iyye-i divaniyesi esasına tevfikân yazılmış ve istilâhatını dahi lisan-ı asrına tatbik etmiş olmasıyla tarifât-ı mezburenin hakkıyla tefhimi mütalaası mucib-i kelal olacak birçok tafsilat ihtiyarına mutavakkıf görüldüğüne ve bu dahi değerli bir istifadeyi mucib olamayacağına mebni tatvil-i kelamdan ihtirazen kitab-ı mezburun vücudu usul-i defteri fenninin iddia olunduğu veçhile yeni bir şey olmayıp fûnun-u mütedavile-i kadimeden olduğuna nokta-i muhtıra olmak üzere zikr ile hitam-ı mekal olunur.*

muhasebesi için gerekli bilgileri öğreten bir eser niteliğinde iken Risale-i Felekiyye otantik belgelerle desteklenmiş bir devlet muhasebesi öğretimi eseri olarak görülmektedir (Sahillioğlu, 1994: 434). Bununla birlikte Saadetname, Risale-i Felekiyye'den yarım asır kadar bir zaman önce yazılmıştır. Nitekim İlhanlılar devrinde devlet muhasebesini esas alan dört adet muhasebe öğreti kitabının varlığı bilinmektedir. Bunlar sırasıyla Saadetname (1306), Kanun-u Saadet (1333), Cami-ül Hesab (1337) ve Risale-i Felekiyye (1363)'dir (Güvemli, 1995:222-223). Bu sıralama da Saadetname'nin muhasebe öğreti kitapları arasındaki öncül vasfına işaret etmektedir.

Saadetname'nin 1930 yılında Ahmet Zeki Velidî Togan tarafından Konya Yusufpaşa Kütüphanesi'nde bulunarak incelendiği (Togan, 1931) ve literatüre tanıtıldığı bilinmektedir. Bununla birlikte Mehmed Nüzhet, Muğni'l Küttab (1869)'da eserin bir nüshasının elinde bulunduğunu “...bir nüshası mahfuz-u dest-i acizanem bulunmuş olan...” ifadesiyle belirtmektedir. Bu durumda çift yanlı kayıt esasına göre kurulmuş muhasebe düzeninin Avrupa'da değil İslam dünyasından neş'et etmiş olduğu iddiası Mehmed Nüzhet'in Muğni'l Küttab (1869) ve bu kitaptan türetilmiş Risale-i İlm-i Hesap (1886) adlı kitaptaki aynı ifadeleri yoluyla Togan (1931)'dan uzun yıllar önce ilim dünyasına duyurulmuş görünmektedir. Öyle ki Muğni'l Küttab (1869) ve Risale-i İlm-i Hesap (1886) adlı kitapların mekteplerde uzun yıllar ders kitabı olarak okutulmuş olduğu da düşünüldüğünde, bu iddia 1869'dan itibaren yüzlerce öğrenci ve bu eserleri okumuş herkesin aslında haberdar olduğu bir iddia olarak görülmelidir.

Mehmet Nüzhet (1869:445), elinde bir nüshası mevcut olan Saadetname'yi yazarı, yazım tarihi ve içeriği ile birlikte şu ifadelerle tanımlamaktadır:

...Hatta “*Felek'ül Ala-t Tebrizî* nam müellif kesirelmaarif canibinden *Yediyüz Altı sene-i hicriyesinde Saadetname* namıyla telif olunmuş ve *Risalet-ül Mülkiyye* ve *Risalet-ül Felekiyye* ünvanıyla şöhret bularak hala *bir nüshası mahfuz-u dest-i acizanem* bulunmuş olan kitaptan defter tutmaklığın usul ve kaidesi ber vech-i tafsil münderiç olarak iki talim üzerine mukaddematıyla mebadisi uzun uzadıya tarif ve beyan olunduktan sonra yedi faslı şamil olan üçüncü talimde yedi nev' defter tutulmasının lüzumu ve her birerlerinin ne suretle olacağı muharrer ve mebsut olup birincisine *Defter-i Ruznamçe* ve ikincisine *Defter-i Tevcihat* ve üçüncüsüne *Defter-i Kanun* ve dördüncüsüne *Defter-i Mukarrer* ve beşincisine *Defter-i Avârece* ve altıncısına *Defter-i Müfred* ve yedincisine *Defter-i Cami* esamileri verilmiştir.

Bu ifadelerde Saadetname'nin *Risalet-ül Mülkiyye* ve *Risalet'ül Felekiyye* isimleriyle şöhret bulduğunun belirtilmesi dikkat çekicidir. Zira bu eserden yarım asırdan uzun zaman sonra yazılmış Mazenderanî'nin meşhur eseri de Risale-i Felekiyye (1363) adını taşımaktadır.

Mehmed Nüzhet, Saadetname'de yer alan yedi çeşit defter sıralamakta ancak bu defterleri açıklamamaktadır. Muğni'l Küttab (1869)'da verilen sıraya göre adı geçen defterlerin kısa tanımları aşağıda verilmiştir (Göyünç, 1994:89):

1. *Ruznamçe Defteri*: Divanda alınan kararların, verilen hükümlerin resmi belgelerde içerik farklılığına bakılmaksızın günü gününe ve bir sıra ile kaydedildiği defterdir.
2. *Defter-i Tevcihat (Defter-i Vücûb)*: Ruznamçe defterindeki kayıtların şahıslara ve kalemlere göre bir araya toplandığı defterdir.
3. *Defter-i Kanun (Defter-i Kanun-u Memleket)*: Vilayetlerin tüm gelirleri, damga, gümrük vergileri bu defterde izlenmektedir. Bu defterin defter-i mâl (vilayet gelirleri) ve defter-i me’huz ya da defter-i darbiyye (damga resmi vb.) gibi alt defterlere ayrıldığı da görülmektedir.
4. *Defter-i Mukarrer (Defter-i Harc-ı Mukarrer)*: Kesinleşmiş gelir ve giderlerin yılbaşından yılsonuna kadar yazıldığı, bakiyenin sarfına ilişkin bilgilerin yer aldığı defterdir.
5. *Defter-i Avarece*: Ruznamçe defterindeki kayıtların vilayetlere, gelir ve gider türlerine göre ayrıştırıldığı defterdir.
6. *Defter-i Müfred*: Defter-i Mukarrer’deki gelir ve giderlerin vilayet ve şehirlere göre yalnız toplamalarının yazıldığı defterdir.
7. *Defter-i Camî (Cami’ül Hesab Defteri/Defter-i Târîh)*: Devletin her türlü gelirleri ve bunların sarf mahallerinin yazıldığı defterdir.

Bu defterlerden başka Göyünç (1994:89) İlhanlılar devrinde tutulan muhasebe defteri arasında Tahvilat Defteri’ni de saymaktadır. Bu defterde ise hazine girdilerinin kimler tarafından gönderildiği kaydedilmektedir. Nitekim takip eden dönemin bir diğer önemli eseri olan Mazenderanî’nin Risale-i Felekiyye’sinde (1363) de Tahvilat Defteri’nin bulunduğu görülmektedir. Bununla birlikte ilgili eserde Saadetname’de tanımlanan Defter-i Mukarrer yer almazken hususi muhasebe defterleri olarak emir-i ahur, çeltik, inşaat, ambar, daphane, cevahirhane ve hazine muhasebesine ilişkin ek defterlerin de ele alındığı bilinmektedir (Otar, 2012: 200).

Mehmed Nüzhet’in devrinin muhasebe anlayışında tutulan defterler ile Saadetname’deki defterleri karşılaştırdığı asıl dikkat çeken ifadeleri: “...*Ruznamçe denilen defterin tarifine bakılınca yukarıda zikr olunan Jurnalın ve Defter-i Cami Defter-i Kebirin hemen aynı gibi olduğu ve ara yerde bulunan beş nev’i defter Defatir-i Muavene mesabesinde bulunduğu anlaşıldığından...*” şeklindedir (Mehmed Nüzhet, 1869:446). Mehmed Nüzhet burada Saadetname’deki Ruznamçe ile yevmiye defterini, Defter-i Cami ile de defter-i kebirini örtüştürmektedir. Diğer beş defterin ise devrinin muhasebe defter sisteminde yer alan yardımcı defterlerin görevini üstlendiğini belirtmektedir. Mehmed Nüzhet, çift yanlı kayıt esasına dayalı “*bu fennin pek kadim bir şey olduğunu isbat için*” her bir defteri tercüme

edip açıklayarak eserine eklemek istemiş ancak Felek-ül Ala-t Tebrizî'nin bu defterleri İlhanlıların devlet teşkilatı ve divan düzenine göre (*mensup olduğu devletin usul-i mer'iyye-i divaniyesi esasına tevfikân*) hazırlaması, terimleri devrinin dil kuralları doğrultusunda açıklaması sebebiyle pek çok izahat yapılması gerektiği için konuyu layıkıyla değerlendirmenin zor olduğunu belirtmiştir. Bu sebeple defterleri ayrıntılı olarak ele alamadığını belirten Mehmed Nüzhet "*kitab-ı mezburun vücudu usul-i defterî fenninin iddia olunduğu veçhile yeni bir şey olmayıp fûnun-u mütedavile-i kadimeden olduğuna nokta-i muhtıra olmak üzere*" şeklindeki ifadesinde görüldüğü üzere Saadetname'nin mevcudiyetinin dahi muhasebe biliminin iddia olunduğu şekilde yeni bir şey olmadığını, elden ele geçerek gelen kadim bilimlerden biri olduğunun delili olduğunu vurgulamıştır.

## 5. SONUÇ

Mehmed Nüzhet'i ve dolayısıyla Mugni'l Küttab'ın Usul-i Defterî bölümünü muhasebe literatüründe öne çıkaran husus çift yanlı kayıt esasını ve devrinin muhasebe anlayışını değerlendiren öncül eserlerden biri olmasıdır. Bu eserde Mehmed Nüzhet, muhasebe bilimi ve devrinin muhasebe anlayışı hakkında önemli açıklamalarda bulunmaktadır. Nitekim Usul-i Defterî bölümünün *Lahika* kısmında, muhasebenin oldukça geniş çaplı bir bilim olduğu, temel kurallarını tanıtarak sağlayabileceği faydaların değerlendirilmesi için bu bölümün bir tür öneri babında hazırlandığını ifade etmiştir. Devrin devlet ricaline çift yanlı kayıt esasına dayalı muhasebe uygulamaları tanıtılarak mevcut muhasebe düzeni ile aralarındaki farkların belirlenmesi, hangisi daha kolay, sade ve düzenli ise onun tercih edilmesi gerektiği açıklanmaktadır. Her ne kadar tercih devlet ricalinin *muhakeme-i adilânelerine* bırakılsa da Mehmed Nüzhet'in kayıt kolaylığı, kontrol ve hata tespitine daha uygun olarak gördüğü çift yanlı kayıt esasına dayalı muhasebe düzeninin taraftarı olduğu açıktır.

Eserde kullanılacak muhasebe hesaplarının açıkça tanımlanmadığı görülmektedir. Aynı dönemde Ali Suavi muhasebe kayıtlarında 5 farklı hesap üzerinden işlem gerçekleştirmeyi önermiştir. Bu hesaplar 1.*Satın alışlar (işтира)*, 2.*Satışlar (Bey'i)* 3.*Kalanlar/Mevcutlar (Bakî)*, 4.*Kazançlar (Merabih)* 5.*Kasa (Sandık)* olarak sıralanmıştır. Bu hesapların dışında -Ali Suavi'nin makalesinin sonraki bölümlerinde- *Sermaye* ve *Sandık* hesapları da değerlendirilmiştir (Yazan ve Kaya, 2017:1178-1179).

Mugni'l Küttab'ın Usul-i Defterî bölümü çift yanlı kayıt yönteminin ve bu yönteme dayalı olarak muhasebe defterleri ve kayıt kurallarının ele alındığı bir tür tanıtım çalışmasıdır. Kısaca dönem sonu hesapların kapatılması/açılması, mizan çıkarma ve icmal defteri düzenleme hakkında da bilgiler vermiştir. Muhasebe hesaplarını ele almamakla ve pek çok muhasebe uygulamasına değinmemekle birlikte temel kayıt mantığı ile ilgili dikkat çekici ve tutarlı yönleri bulunmaktadır. Aynı devrin eserlerinden Ali Suavi'nin Fenn-i Tanzim-i Defter (1869)'inde ise çift yanlı kayıt yöntemine (diğer eserlerden farklı olarak İtalyan Uslubu adıyla anılır)



değnilmekle birlikte yöntem açıkça tanıtılmamıştır. Bazı temel muhasebe hesapları üzerinden örneklerle anlatım tercih edilmiş, anlaşılması zor ve farklı nitelendirmeler kullanılmıştır. Bununla birlikte Ali Suavi de tıpkı Mehmed Nüzhet gibi çift yanlı kayıt yöntemine dayalı muhasebe anlayışını savunmaktadır.

1869 yılında yayınlanmış her iki eserde de Fransız etkisi olduğu düşünülmektedir. Zira Mehmed Nüzhet'in defter kayıt kuralları, devrinin Fransız etkisinde yazılmış veya tercüme edilmiş eserleri ile örtüşürken Ali Suavi de makalesinde bu yönde açıklamalar yapmakta, ek olarak bir Fransız akademisyene (Hegmedon Fenelon) atıf yapmaktadır.

Muğni'l Küttab'ın en dikkat çekici iddiası, çift yanlı kayıt esasına dayalı muhasebe anlayışının kökenini kendi coğrafyasının kadim zamanlarına indiriyor olmasıdır. Mehmed Nüzhet sadece bir iddiada bulunmamakta, iddiasını 1306 yılında yazılmış "Saadetname" adlı esere vurgu yaparak ve burada ele alınan muhasebe defterlerini mevcut muhasebe düzenindeki defterler ile karşılaştırarak desteklemektedir. Mehmed Nüzhet, Saadetname'nin bir nüshasının elinde mevcut olduğunu dolayısıyla birincil kaynağa sahip olduğunu da beyan etmektedir. Saadetname'nin Ruznamçe adlı defterini yevmiye defteriyle, Defter-i Camî adlı defterini defter-i kebirle, ikisi arasında kalan *Defter-i Tevcihat*, *Defter-i Kanun*, *Defter-i Mukarrer*, *Defter-i Avârece* ve *Defter-i Müfred*'i ise yardımcı defterlerle örtüştürmektedir.

Mehmed Nüzhet'in iddiasının dikkat çekici bir diğer yönü ise Saadetname'nin çift yanlı kayıt esasına göre düzenlenmiş İslam dünyasındaki ilk eser olarak değil bilinen eski eserlerden sadece biri olarak görülmesidir. Nitekim Mehmed Nüzhet'in "...ulema-i İslamiyenin pek eski zamanlarda fenn-i mezbur ile uğraşıp buna dair bir hayli asar-ı makbule meydana koymuş oldukları müellifat-ı kadime ile müsbet olup..." şeklindeki ifadeleri bu anlayışı açıkça göstermektedir. Bu iddia modern muhasebe anlayışına karşı bir başkaldırı şeklinde nitelendirilemez. Aksine yazar taraftarı olduğu Osmanlı modernleşmesinin mali boyutunda çok faydalı olarak gördüğü devrinin çift yanlı kayıt esaslı muhasebe anlayışını, kökenleri ile tarihsel irtibat noktaları kurarak daha kolay benimsetme düşüncesinde gibi görünmektedir. Eserde devlet ricaline mevcut muhasebe düzeni ile çift yanlı kayıt esasına göre hazırlanan muhasebe düzeni arasındaki farkları değerlendirmeleri ve bir tercih yapmaları önerilmektedir. Mehmed Nüzhet her ne kadar bu öneriyi yapsa da açıklamalarından devrinin Batı kaynaklı muhasebe anlayışının mevcut düzene göre çok daha kullanışlı olduğunu düşündüğü anlaşılmaktadır. Nitekim bu öneriden tam 10 yıl sonra 1879 yılında Osmanlı maliye teşkilatı çift yanlı kaydı esas alan bir maliye düzenine geçiş için komisyonlar oluşturmuş ve geçiş kararı alınmıştır (Güvemli, 2000, 221-239).

## KAYNAKLAR

- Argıt, Celile Eren (2006), Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Edebiyat Ders Kitapları, *Türkiye Araştırmaları Literatür Dergisi*, 4/7, 257-290.
- Belen, Maksut (2014), Kırım Kökenli Mehmet Nüzhet Efendi Sanatı ve Etkileşimi, *Kültür Evreni*, 6/22, 106-117.
- Göyünç, Nejat (1994), “Defter” maddesi s.88-90, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*, 9. Cilt, Ali Rıza Başkan Güzel Sanatlar Matbaası, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (1995), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar*, 1. cild, İstanbul Y.M.M. Odası Yayınları, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2000), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat'tan Cumhuriyete*, 3. cild, İstanbul Y.M.M. Odası Yayınları, İstanbul.
- Hasan Tahsin (1895), *Tedrisat-ı İdadiye Kütüphanesinden (Yirmi ikincisi) Yeni Usul-i Defterî*, Kitapçı Kasbar, İstanbul.
- Mehmed Nüzhet (1869), *Muğni'l Küttab*, Mekteb-i Harbiye-i Şahane Matbaası, İstanbul. <https://archive.org/details/munlkttb00nzuoft> (Erişim Tarihi: 05.09.2018).
- Sahillioğlu, Halil (1994), “Divan Rakamları” maddesi s.433-435, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*, 9. Cilt, Ali Rıza Başkan Güzel Sanatlar Matbaası, İstanbul.
- Otar, İsmail (2006), Muhasebede “Muzaaf Usul” L. Pacioli'den Önce Var mıydı? 2, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 29, 64-78.
- Otar, İsmail (2012), XIV. Yüzyılda Ortadoğu'da Yazılmış Muhasebe Kitabı Risale-i Felekiyye'nin İlk Bölümleri, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2, 198-220.
- Serin, Muhittin (2009), “Siyakat” maddesi s. 291-292, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*, 37. cilt, TDV Yayın Matbaacılık ve Ticaret İşletmesi, İstanbul.
- Togan, Ahmet Zeki Velidî (1931), Moğollar Devrinde Anadolu'nun İktisadî Vaziyeti, *Türk Hukuk ve İktisat Tarihi Mecmuası*, No.1.
- Yetiş, Kazım (1992), “Belagat” maddesi s.384-387, *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi*, 5. cilt, Ali Rıza Başkan Güzel Sanatlar Matbaası, İstanbul.
- Yazan, Ömer (2018), İdadilerde Muhasebe Eğitimi: Hasan Tahsin'in Yeni Usul-i Defterî (1895) Örneği, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 15, 67-97.
- Yazan, Ömer ve Mevlüt Kaya (2017), “Ali Suavi ve Muhasebe Öğretimi: Fenn-i Tanzim-i Defter (1869)”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10-51, 1174-1180.

EKLER

EK-1: Muğni’l Küttab (1869)’ın Kapak Sayfası



(Kapak sayfasının başında kurşun kalemle yazılan ifade: “Gülhane Mekteb-i Rüşdiye-i Askeriyesi dördüncü sene şakirdanından Süleymaniyeli Abdullah Akil Efendi'nin Hazine'yül Kitab'ı nam kitabından efendim hazretleri”

EK-2: Eserin Usul-i Defterî Bölümünün İlk Sayfası



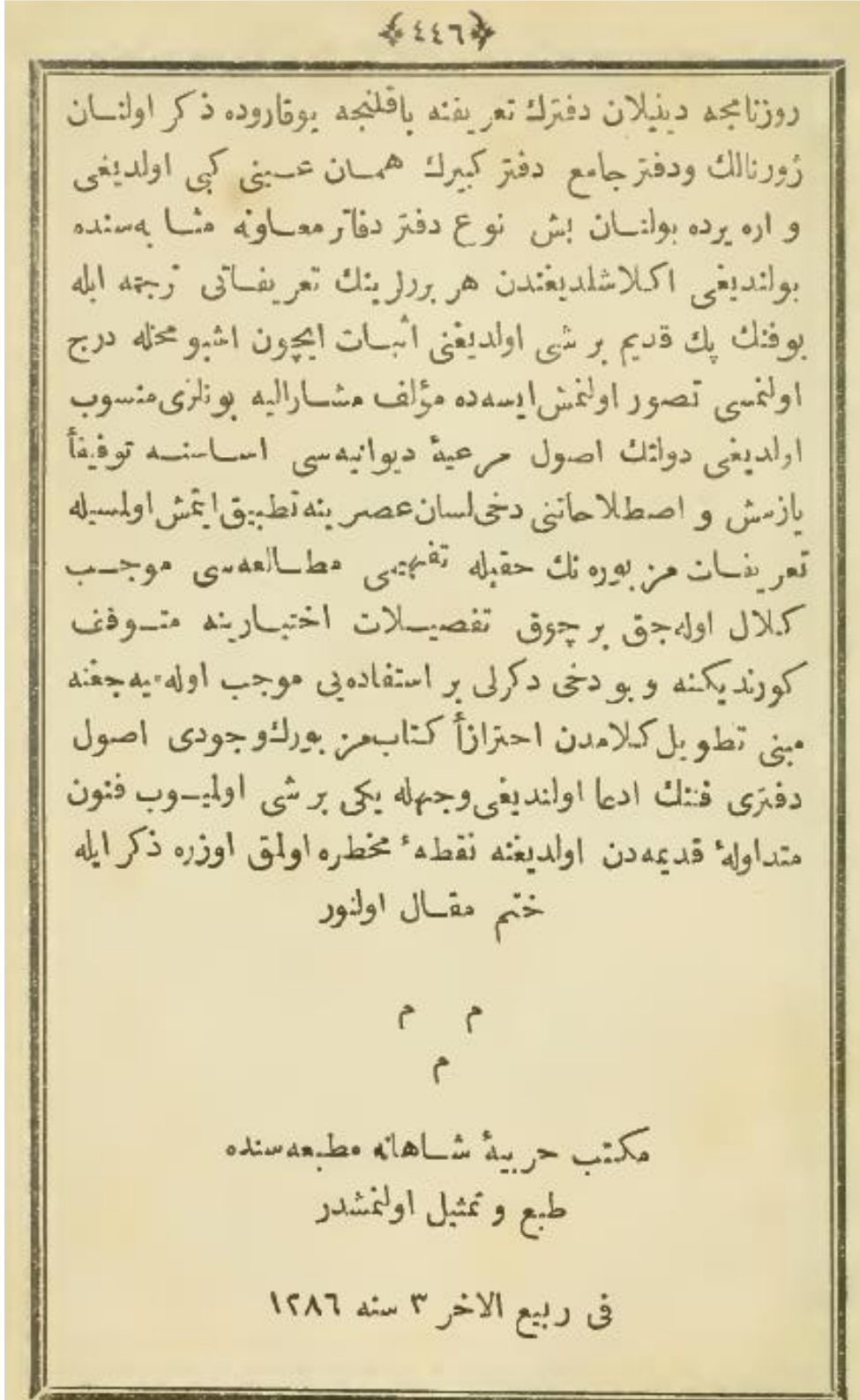
**EK-3:** Eserde Saadetname Vurgusu ve Muhasebenin Köken Eleştirisinin Yapıldığı Sayfalar  
(s.445-446)

**Ek- 3-a:**





Ek 3-b:



## XI. YÜZYILDA ORTA DOĞU'DA TACİRLİĞİN EL KİTABI: KABUSNAME

Dr. Öğr. Üyesi Özlem Nilüfer Karataş<sup>1</sup>

Dr. Öğr. Üyesi Ali Apalı<sup>2</sup>

Prof. Dr. İsmail Bekci<sup>3</sup>

### ÖZ

X. Yüzyılda Hazar Denizi doğusunda göçebe yaşamı süren ve bugünkü İran topraklarında Büyük Selçuklu İmparatorluğu'nu (1040-1157) kuran Selçuklular, Fars kültüründen etkilenecek siyasi, ekonomik ve mali konularda öncü niteliği taşıyan uygulamalara imza atmışlardır. Bu uygulamaların belgeleri olarak bugünlere kadar gelen birçok eser vardır. Bu eserlerden biri 1082 yılında yazılan Keykâvus Bin İskender'in Kabusnâme'si olarak karşımıza çıkmaktadır. Eserde işletme fonksiyonlarından, yönetim, pazarlama, insan kaynakları, halkla ilişkiler ve özellikle muhasebe ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu eserin en önemli özelliği, asırlar boyu bu konularda yazılmış tek kaynak eser olmasıdır. Çalışmanın amacı, Orta doğuda' 11. yüzyılda yazılan bu eseri inceleyerek, hem özel sektörün hesaplaşma kültürüyle ilgili uygulamaları hem de günümüz işletme fonksiyonlarının o dönemde nasıl işlediğini ortaya koyarak işletme ve muhasebe tarihi belgeleri arasına kazandırmaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Mezopotamya, İşletme Tarihi, Muhasebe Tarihi, Kabusnâme, Tacir

**Jel Kodu:** M41, G10

<sup>1</sup> Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği Ve Otelcilik Yüksek Okulu Öğretim Üyesi, [ozlem\\_nilufer@yahoo.com](mailto:ozlem_nilufer@yahoo.com)

<sup>2</sup> Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü Öğretim Üyesi, [aliapali.35@gmail.com](mailto:aliapali.35@gmail.com)

<sup>3</sup> Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, [ismailbekci@sdu.edu.tr](mailto:ismailbekci@sdu.edu.tr)

## THE HANDBOOK OF MERCHANT IN THE MIDDLE EAST IN 11<sup>th</sup> CENTURY

### ABSTRACT

Influenced by Persian culture, The Seljuks, who had a nomadic life in the east of the Caspian Sea in the 10<sup>th</sup> century and established the Great Seljuk Empire (1040-1157) in present Iranian lands, implemented practices ahead of its time on political, economic and financial issues. There are many works that are extant as documents of these applications. One of these works is *Kabusnâme* by Keikavus bin Iskandar, written in 1082. The book includes information about business functions such as management, marketing, human resources, public relations and especially accounting. The most important feature of this work is that it has been the only written source of aforementioned topics for centuries. The aim of the study is to introduce this work, which was written in the 11<sup>th</sup> century; a stagnation period for business and accounting science in Europe, into the history of business and accounting by demonstrating both the practices related to financial settlement culture of the private sector of the era and how today's business functions operate at that time.

**Keywords:** Mezopotamia, Business History, Accounting History, *Kabusnâme*, Merchant

**Jel Code:** M41,G10

### 1. GİRİŞ

Tarihte muhasebenin varlığına ve kullanımına ait ilk bilgiler, muhasebe tarihi çalışmaları sonucunda ortaya çıkarılan ilk yazılı kanıtlar olan papirüsler ve tabletlerde yer almıştır. Devam eden muhasebe tarihi çalışmaları, muhasebe ile ilgili işlemlerin paranın icat edilmesi ile geliştiğini ve defterlerin, çeklerin, senet gibi yazılı kaynakların çoğalmasından sonra günümüze kadar ulaştığını ortaya koymuştur. Muhasebede direkt enstrüman olarak kullanılan bu kaynakların yanı sıra muhasebe ile ilgili bilgilere çeşitli edebi eserlerde de rastlamak mümkündür. Çünkü edebi eserler genellikle yazıldıkları dönemlerin iktisadi ve sosyal hayattaki bilgilerine ve gelişmelerine yer vermektedirler. Bu bağlamda Türk Devletler tarihi incelendiğinde her alanda zamanının ileri uygulamalarına imza atmış 11. yüzyıl döneminde, muhasebe ve işletme tarihi çalışmalarına da ışık tutulabilecek iki edebi eser karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; Keykâvus Bin İskender'in *Kabusnâme*'si ve Nizamü'l-mülk'ün *Siyasetname*'sidir. Burada eserlerde yer alan bilgilerin daha iyi anlaşılabilmesi için Büyük Selçuklu Devleti ve hüküm sürdüğü topraklar ile ilgili kısa bir bilgi vermek yerinde olacaktır.

Büyük Selçuklu Devleti, 1040-1157 yılları arasında hüküm süren Harezm, Horasan, İran, Irak, Suriye, Arap Yarımadası ve Anadolu'nun büyük kısmına egemen olmuş bir Türk devletidir. Kapladıkları alan doğuda; Balkaş ve Issık Gölleri, batıda; Ege ve Akdeniz sahilleri, kuzeyde; Aral Gölü, Hazar Denizi, Kafkasya, Karadeniz, güneyde; Arabistan dahil Umman



Denizi'ne kadar ulaşmıştır. Selçuklular Bozkırda göçebe yaşamı süren bir topluluktan kopup İslamiyet'in egemen olduğu bu topraklara gelince İslamiyet'i kabul etmişler ve yerleşik hayata geçmişlerdir (Köymen, 2011:150-160).

Resim 1'de Büyük Selçuklu Devletinin 1100 yıllarında hakim olduğu topraklar görülmektedir.

**Resim 1.** 1100 Yıllarında Büyük Selçuklu Devleti'nin Sınırları



**Kaynak:** <http://biacayıptarih.blogspot.com.tr>

Resim 1'den de anlaşılacağı üzere Büyük Selçuklu Devleti'nin hakim olduğu topraklar, medeniyetler beşiği olarak anılan ve bilinen ilk okur yazar topluluklara ev sahipliği yapan Mezopotamya'yı da içine alacak şekilde çok eski medeniyetlerin ve kültürlerin bir arada yaşadığı bir coğrafyadır. Verimli toprakları ve uygun iklim şartları nedeniyle çok eski zamanlardan beri yoğun göçe sahne olan Mezopotamya bölgesi, dünyanın en tanınmış ve köklü medeniyetlerinden bazılarının ev sahipliği yapmıştır; Akatlar, Sümerler, Babiller, Asurlar, Aramiler, Hititler, Lidyalılar, Persler bu medeniyetlerden sadece bir kaçıdır (Pollock, 1999: 3-4). Bu medeniyetlerden sonra bu topraklara göç etmiş topluluklar bu medeniyetlerin kültür ve icatlarının etkisi altında kalmışlar ve onların kurdukları medeniyetlerde ki siyasi, ekonomik ve mali uygulamaları geliştirmişlerdir.

Yukarıda da bahsedildiği üzere bu topraklarda kurulan Büyük Selçuklu Devleti döneminde işletme fonksiyonları ve özellikle muhasebe ile ilgili birçok kanıt sunan Keykâvus Bin İskender'in Kabusnâme'si ve Nizamü'l-mülk'ün Siyasetname'si adlı iki edebi eser karşımıza çıkmaktadır.

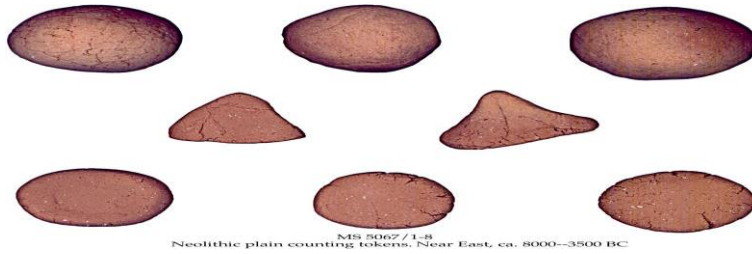
İşletme fonksiyonları ve muhasebenin kullanımının önemine yönelik bulguların tespiti açısından Keykâvus Bin İskender'in Kabusnâme'si çalışmaya konu edilmiştir. Bu konu dâhilinde, eserde yer alan işletme fonksiyonları ve muhasebe ile ilgili bilgiler tespit edilerek işletme ve muhasebe tarihi çalışmalarına katkı sağlanması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda yaklaşık bin yıl önce de muhasebenin hayatın içinde olduğuna ve basit anlamda da olsa işletme fonksiyonlarının kullanıldığına dair bir farkındalık oluşturulmaya çalışılmıştır.

Keykâvus Bin İskender'in nasihatnamelerinde doğrudan işletme fonksiyonları ve muhasebeyi ilgilendiren kısımların tespitine yönelik yapılan çalışmada, öncelikle Mezopotamya'da kayıt tutma ve hesaplama kültürü, bölgedeki siyasi ve iktisadi yapı ve Kabusnâme hakkında genel bilgiler verilmiş olup daha sonra eserde yer alan işletme fonksiyonları ve muhasebeye yönelik bulgular belirlenerek ortaya koyulmuştur.

## 2. ESKİ MEZOPOTAMYA'DA KAYIT TUTMA VE HESAPLAŞMA KÜLTÜRÜ

Muhasebe, değer belirleme ve hesap yapma ihtiyacından kaynaklanmıştır (Ezzamel vd., 2002: 337). Besserat, (1992, 1996, 1999), Mattessich, (1987), Sudipta vd., (2009) gibi bilim adamlarının yaptığı araştırmalar sonucunda muhasebe (hesap yapma) ile ilgili ilk bulgulara M.Ö. 8.000 yılları civarında Mezopotamya'da rastlanmıştır. Bu araştırmalar, yazının icadından önce muhasebe ve kayıt tutma için kullanılan ilk materyallerin bu kazılarda ortaya çıkarılan token adı verilen sayı sembolleri olduğunu ortaya koymuştur. Bu sayı sembollerinin oluşturduğu sistem tarihte bilinen en eski muhasebe sistemidir (Sudipta vd., 2009: 895-917). Bu sayı sembollerinin örnekleri Resim 2'de gösterilmiştir

**Resim 2.** M.Ö. 8000-3500 Yılları Arasında Kullanılan Sayı Sembolleri



**Kaynak:** <http://www.schoyencollection.com/mathematics-collection/pre-literate-counting/neolithic-counting-tokens-ms-5067-1-8>

Resim 2'de bu sayı sistemi ilk defa M.Ö. 8000- 7500 yılları arasında tarımın gelişmesiyle beraber kullanılmaya başlandığını göstermektedir. Sayı sembollerinin büyük bir bölümü küreler, koniler ve silindirler gibi geometrik desenlere benzemektedir. Ancak az sayıda olsa da hayvan ve alet şekillerine benzeyen sayı sembolleri de yapılmıştır. Bu sembollerin boyutu bir inch<sup>4</sup> ya da daha küçüktür. ( Nissen vd., 1993: 76)

M.Ö. 4000 yıllarında farklı üretilen malların değiş tokuşu için bu sayı sembolleri kullanılarak yeni semboller ve şekiller kullanılmaya başlanmıştır. (Nissen vd., 1993; Besserat

<sup>4</sup> 1 inch= 25,4 mm' ye eşittir.

1995, 1996; Matesich 1989; Postgate, 1994). Daha karmaşık sembolleri Resim 3’de görmek mümkündür.

**Resim 3.** Uruk’tan Çıkarılan Kil Sayı Tabletleri



**Kaynak:** <https://www.maa.org/press/periodicals/convergence/mathematical-treasure-mesopotamian-accounting-tokens>, adresinden alınan bu resim Denise Schmandt-Besserat'ın izniyle ve Louvre Müzesi, Oryantal Eski Eserler Bölümü’nden alınmıştır.

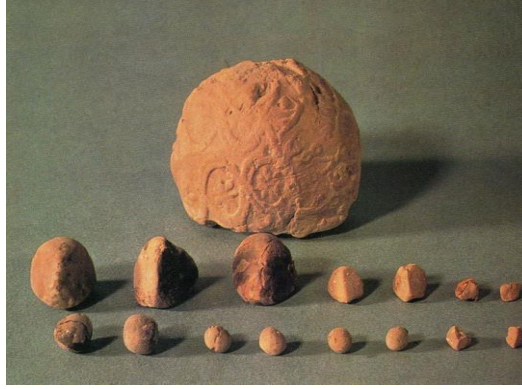
Schmant Beserat’ın (1983) Uruk’tan çıkarılan bazı sayı sembollerinin mal olarak neye tekabül ettiği Tablo 1’de açıklanmıştır (Matesich, 1989: 75);

**Tablo 1.** Uruk’tan Çıkarılan Bazı Sayı Sembollerinin Emtia Olarak Karşılığı

Sayı Sembolleri	Tekabül Ettiği Emtia
3 oval çizi	3 kavonoz yağı
1 silindir	1 koyun yada keçi
9 dörtyüzlü şekil	9 ünite hizmet
3 kafesli ördek	3 ördek
Üçgen	Küçük tahıllar için
Küre	Daha büyük tahıllar için

Ticaret geliştikçe, diğer bir deyişle insanların birbirleri arasındaki malların değiş tokuşu arttıkça insan beyninin hafıza kapasitesi bu işlemleri kontrol edememeye başlamıştır. Böylece sayı sembolleri daha karmaşık hale gelmiş ve M.Ö. 3500 yıllarında bu semboller küre halini almıştır (Ezamel ve Hoskin, 2002; Sudipta ve Waymire, 2006; Sudipta vd., 2009; Postgate, 1994). Bu küreler, bilgilerin bir kişiye bağlı olmadan biriktirilmesine imkân tanımıştır. Resim 4’te bu toprak küreler gösterilmiştir.

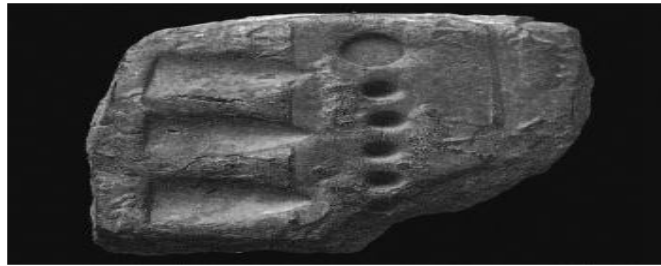
**Resim 4.** Toprak Küre Sayı Sembolleri



**Kaynak:** <http://chalaux.org/rebwen01.htm>, adresinden alınan bu resim Denise Schmandt-Besserat tarafından çekilmiştir. Lisans: Denise Schmandt-Besserat. (*Archaeology*, May/June 1979, Cilt. 32, No. 3, s. 22-31).

Toprak kürelerin biraz daha gelişmişleri bir hafıza aracı olarak nitelendirebileceğimiz hesap yapma ve kayıt tutma sistemleri sayı tabletleridir. Sayı sembollerinden oluşan sayı tabletlerdeki semboller, düz basılmış ve yaklaşık dikdörtgen şeklindeki kil topaklardan oluşturulmuştur. Sayı tabletlerindeki işaretlemeler, çoğunlukla sayı sembollerinden daha karışıktır (Nissen vd., 1993: 76, Elitaş vd., 2009: 39). Resim 5’te Mezopotamya Susa’da M.Ö. 2285 yılına ait, üzerindeki işaretlerin hiyerarşik bir düzenle yapıldığı sonucuna ulaşılan bir sayı tableti görülmektedir.

**Resim 5.** Sayı Tabelası



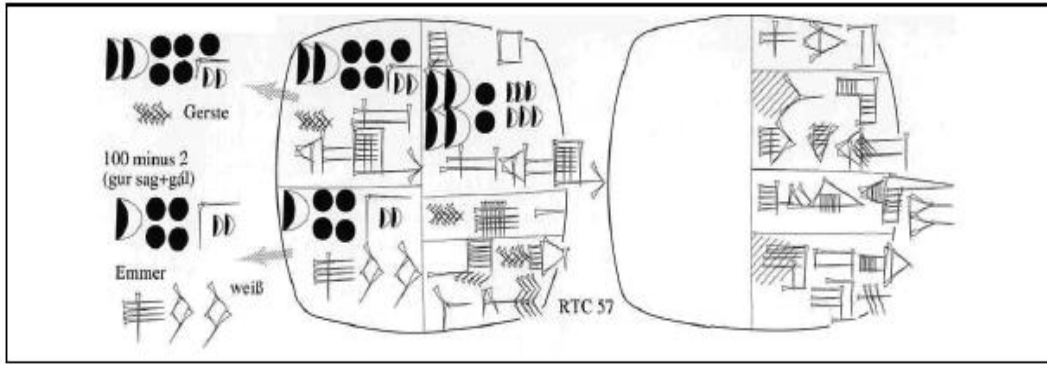
**Kaynak:** <https://www.cambridge.org/core/books/language-literacy-and-technology/ancient-writing-in-mesopotamia/4CDCF7BA19958CD936AF8609A7FDC34F>.

Bilinenin aksine yazı, bir dili ifade etmek için değil insanların ürettikleri ve alışveriş yaptıkları şeyleri hesaplama ve kaydetme ihtiyacından doğmuştur. Üretim ve ticaret hacmi geliştikçe bunların akılda tutulabilmesi zorlaşmış ve sayı sembolleri, toprak küreler, sayı tabletleri ihtiyaca karşılık verememiştir. Bu durum M.Ö. 3100-3200 yıllarında Sümerler tarafından çivi yazısı adı verilen yazının icat edilmesine ve gelişmesine neden olmuştur. Böylece bilgi depolamanın ve biriktirmenin yazılı ilk şekilleri ortaya konulmuş ve tamamen

yeni ve her şeyi değiştiren bilgi teknolojisine giden yolda atılmış ilk adım atılmıştır (Nissen vd., 1993: 76, Elitaş vd., 2009: 39).

Kantitatif bilgileri gösterme ve kullanma şekilleri yazının ve işlevinin gelişmesi ile karşılıklı etkileşim içinde değişmiş ve gelişmiştir. Ticaret faaliyetleri ne kadar kapsamlı olursa, mal ve para trafiği ile ilgili kayıtlar da o kadar sistemli ve düzenli olmaktadır. M.Ö. 3000’li yıllarda sembol sistemi ve formül ile ekonomik süreç için bir kontrol aracı olan bir muhasebe sistemi gelişmiştir. Bununla bağlantılı olarak bu dönemde işlemlerin akışına uygun sürecin ilk tekniklerinden en eski ve en değerlisi olan “matematik” oluşmuştur (Nissen vd., 1993: 76, Elitaş vd., 2009: 39). Aşağıda yer alan resim 6’de Sümer Devleti dönemine ait düzenli bir muhasebe işlemi görülmektedir.

**Resim 6.** Sümerlere Ait Düzenli Bir Muhasebe İşlemi



**Kaynak:** Nissen vd., 1993: 76.

Yazının bulunmasıyla kayıt sistemi ve muhasebe, Mezopotamya uygarlıklarında adeta yasal bir ödev haline gelmiştir. Yine muhasebe tarihi belgeleri incelendiğinde Mezopotamya’da muhasebe ile ilgili yaklaşık 4.000 yaşında belgelere rastlamak mümkündür. Bu belgeler fatura, ödeme, ortaklık yapısı, feshetme ve iflas koşulları, envanter, kiralama, satın alma, satış, kredi gibi konular için düzenlenmiştir. Bu belgeler her ne kadar modern muhasebe kayıtlarına çok fazla benzemeseler de bunların ticari kayıtlar olduğu tartışılmaz bir gerçektir. Sümerler, Babiller, Asurlular ve Fars medeniyetlerinde bu ticari kayıtların kullanıldığı görülmüştür. Mezopotamya da bu kayıtlara rastlandıktan epey bir süre sonra diğer medeniyetlerde de bunlara benzer kayıtlar görmek mümkündür. Örneğin M.Ö. 3000 de Mısırlılar da M.Ö. 2000 de Çin de rastlamak mümkündür (Keister, 1970: 170-171).

Mısırlılar kurdukları ticari ilişkilerle Babillilerden muhasebe öğrenmişlerdir. Yunanlılar ve Romalıların da Mısır’la yaptıkları ticaret sayesinde muhasebe hakkında bilgi edindikleri kabul edilmektedir.

Babiller döneminden 12. yüzyıla kadar olan dönem, muhasebenin ilk devresi olarak nitelendirilerek bu devre için şunlar söylenebilir: Gelirler ve giderler, deftere kayıt ediliyordu.

Bu temel kayıtlarda peşin ile kredili (taksitli) işler ayrı yazılmakta idi. Tek kayıtlar, objektif kurallara göre bir hesaba geçiriliyordu. Bu dönemde, tahıl hesabı, kasa hesabı, alacak hesabı, ücretli hesabı veya faiz hesabı gibi hesap çeşitleri mevcuttu. Şeklen hesap için tabela formu kullanılmakta idi ki, bu da kısmen sadece bir tek tutar kolonundan ibaret olurdu. Bir hesaplama döneminin sonunda bilanço çıkarılırdı. Kâr ve zararın tespit edilmesinde başarılı uygulamaların mevcut olduğu bilinmektedir. (Elitaş vd., 2009: 41)

11. yüzyıl başlarından itibaren Doğu’da muhasebe ile ilgili birçok gelişme yaşanmıştır. Yapılan araştırmalar Abbasi, Selçuklu, İlhanlı ve Osmanlı Devletlerinde “Merdiven Yöntemi” olarak literatüre girmiş ve bugünkü modern muhasebe kayıt tekniği olarak kabul edilen çift taraflı kayıt tekniğinin temellerini kapsadığını belirlemiştir. Bu tespite göre bahsi geçen devletlerden Abbasiler, Selçuklular, İlhanlılar ve hatta Osmanlı Devleti’nin kuruluş dönemi Luca Pacioli’nin 1494’te çift taraflı kayıt yöntemini anlattığı kitabından çok daha önce var olduğu anlaşılmaktadır (Elitaş vd., 2009: 41).

İlgili döneme ait muhasebe tarihi ile ilgili birçok belgeye rastlamak mümkündür. Bu belgelerin bazıları doğrudan dönemin kültürleri ile kayıtlanan muhasebe belgeleri niteliği taşımakta, bazıları ise doğrudan muhasebe belgesi olmayan ancak muhasebe kurallarının ve ilkelerinin ya da bulgularının yer aldığı eserler olarak göze çarpmaktadır. Bahsi geçen direkt muhasebe belgesi olmamasına rağmen muhasebe ile ilgili bulguların yer aldığı eserlerden birisi de 11. yüzyılda kaleme alınan ve çalışmanın konusunu oluşturan Keykâvus bin İskender’in Kabusnâme’sidir.

Çalışmanın ana konusunu oluşturan Kabusnâme adlı eserdeki bulguların daha iyi tahlil edilip yorumlanabilmesi için Büyük Selçuklu Devleti’nin yoğun olarak etkilendiği Fars kültüründeki ticaret anlayışı üzerinde kısaca durulması yararlı olacaktır.

### **3. FARS KÜLTÜRÜNDE TİCARET**

Bir Türk devleti olan Büyük Selçuklu İmparatorluğu yönetiminde hem Türkler hem de İranlılar görev aldıkları için Fars kültürü devlet yönetimini etkilemiştir. Ancak, yönetim İran halkının yaşam biçimine, alışkanlıklarına ve ticaretine fazla müdahale etmemiştir. İranlılar ve Türkler bugünkü İran topraklarında birlikte yaşamaya başlayınca, Türklerin yerleşik düzen alışkanlıkları az olduğundan, İran halkının alışkanlıkları doğrultusunda yaşamlarını sürdürmeye başlamışlardır. Bununla birlikte Türk dili, Türklerin aile yapısında ve Türklerin oluşturduğu askeri birliklerde yaşamaya devam etmiştir (Ortaylı, 2015: 69-88). Bu dönemde Devlet yönetiminde ve özellikle mali işlerde ise Farsça kullanılmıştır. Dolayısı ile devlet muhasebesi kültürü de Fars kültürü çerçevesinde gelişmiştir. Bu durum, ilerleyen dönemlerde Anadolu’ya da yansımış hem Anadolu Selçuklularında hem de Osmanlılarda mali yönetim ve devlet muhasebesi Farsça eksenli bir gelişme göstermiştir (Güvemli vd., 2014: 11-14).

İranlılar ve yerleşik düzene geçen Türkler, daha çok tarım ve hayvancılık ile uğraşmışlardır. Fars kültüründe tarımsal ürünlerin ticarete önemli bir yeri olduğu anlaşılmaktadır. Dönemde, sulama ve gübrelemenin gelişmesine paralel olarak arpa, buğday ve darı gibi tarımsal ürünlerin öne çıktığı bilinmektedir. Ticaret ise tarım ve hayvansal ürünlerin yanında tacir düzeyinde üretime dayanmaktadır. İpek yolunun üzerinde olunması İran ticaretine uluslararası boyut kazandırmakta ise de bu ticaret İran'ın iç ticaret yapısında fazla etkili olmamıştır. Mahalle üretimi seviyesinde de olsa kumaşçılık yapılmakla birlikte devletin sınırları genişledikçe komşu ülkelerde üretilen kumaş ve ziynet eşyaları devletin merkezine (Tebriz) gelmekte ve ticaretin gelişmesine katkıda bulunmaktadır (Köymen, 2011: 484-502).

Böyle bir ortamda devlet yönetimi, ülkenin ticaret yapısı ile ilgilenme gereği duymuş ve bir takım ticaret kuralları ve ilkeleri oluşturulmuştur. Bu ilke ve kurallar çerçevesinde devletin üst kademe yöneticilerinden birisinin oğluna “Kabus’a Öğütler” adı altında 1082 yılında Kabusnâme adı ile bir eser yazıldığı görülmektedir (Kabusnâme'nin orijinalinin ilk sayfasının kopyası Ek:1'dedir). Bu eserin önemi, 11. yüzyılda Orta Doğu'da tüccar ve ticaret ile ilgili bilgileri ilkel anlamda günümüz işletme fonksiyonlarını ve bu arada tüccarın hesaplaşma ve kayıt ihtiyacı ile ilgili bilgileri de ortaya koymasındadır.

Çalışmanın bu aşamasında, Kabusnâme (1082) ile ilgili açıklamalar yapılması uygun olacaktır.

#### **4. ORTA DOĞU DA TACİRLİĞİN EL KİTABI: KABUSNÂME**

##### **4.1. Kabusnâme Hakkında Genel Bilgiler**

13-15. yüzyıllarda Anadolu'da konuşulan ve yazılan Oğuz Türkçesine “Eski Anadolu Türkçesi” adı verilmektedir. Bu dönemde, özellikle dini eserler olmak üzere pek çok eserin tercümesi yapılmış ve bu tercümelemler genellikle devrin hükümdarına sunulmuştur. Bu anlamda 14. yüzyıl Anadolu'su bir tercümelemler silsilesine şahitlik etmiştir. Yapılan bu tercümelemler Arapça ve özellikle de Farsça kaynaklıdır ki Kabusnâme de bu dönemde ortaya konan tercüme eserlerden biridir (Samuk, 2011: 1367).

Kabusnâme, İslami düşünüşün bir ürünüdür (Özkırımlı, 1973: 33). Eserde, İslami düşünüş ile ilgili konular sergilenirken ayetlerden ve hadislerden örnekler verilmesi, bunun doğrudan bir göstergesi niteliğindedir.

Unsurü'l-meali Keykavus bin İskender Bin Kabus'un, Hicretin 475. yılında (M.1082) oğlu Gilanşah için Fars dili ile yazmış olduğu ahlaki, siyasi nitelikteki Kabusnâme, XIV. yüzyılın sonunda bir kez, XV. yüzyılın ilk yarısında ise iki kez olmak üzere toplamda üç kez çevrilmiş, XVIII. yüzyılın başlangıcında da tekrar gözden geçirilmiştir (Gökyay, 2006: 10). Bunlardan birincisi ve en eski olanı Germiyanogullarından Mehmet Bey Oğlu Süleyman Şah



adına yapılan çeviridir. İkincisi Akkadioğlu çevirisi olup üçüncü ve son çevirisi ise Mercimek Ahmed bin İlyas çevirisidir. Bu çalışmada Mercimek bin İlyas'ın çevirisini daha sade bir dille çeşitli düzenlemeler yaparak literatüre kazandıran Atilla Özkırmımlı'nın eseri kullanılmıştır.

Eser, genellikle sosyal amaçlı başlıklar taşıyan 44 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler genel olarak padişahın özelliklerini, nasıl vezir, yazıcı (muhasebeci) ve çeribaşı olunması gerektiğini, anlatmaktadır. Bununla birlikte, çeşitli sanatları ve bunlarla ilgilenenlerin durumunu, tabipliği, yıldız ilmini, bezirganlığı (tüccarlığı), kul ve cariye alıp satmayı, mal edinmeyi, mülk satın almayı kısaca toplum yaşayışıyla ilgili bazı kuralları da anlatmaktadır (Özkırmımlı, 1973a: 33).

Baba ve ana, komşu hakkı evlat yetiştirmek konuk ağırlama sözü iyi söyleme şarap içme hamama girme gibi genel ahlak konuları üzerinde de durmakta şairler çalgıcılar gibi sanatçılara da öğütler vermektedir. Ayrıca fakihlik, müderrislik, kadılık, tabiplik ve müneccimlik konularında çağının bilim ve felsefe görüşlerini de yansıtmaktadır (Özkırmımlı, 1973: 33).

Çalışmanın konusunu oluşturan işletme fonksiyonları, bezirganlık/tacirlik/tüccarlık mesleği ile ilgili ve muhasebe (hesaplaşma) kültürü ile ilgili bulgular genel olarak aşağıdaki altı bölümde yer almıştır. Bu bölümlerden yaralanarak 11. yüzyılda tacirliğin el kitabı niteliğinde olan Kabusnâme, bahsi geçen bulgular etrafında incelenmiştir. Bu bölümlerin sıra numarası ve adları aşağıdaki gibidir.

21. Bölüm: Malı Niçin Satın Alırlar ve Nasıl Elden Çıkarırlar
22. Bölüm: Emanetin (Konsinye Mal) Korunması
23. Bölüm: Alınan Kölenin İyisi ve Kötüsü
24. Bölüm: Bağ, Ev Satın Alma
32. Bölüm: Bezirganlık (Tüccar)
39. Bölüm: Katipler (Muhasebeciler)

#### **4.2. Kabusnâme'de Bezirgân ve Tacir Kavramları**

Bezirgân (tüccar/tacir), alışverişte kâr amacı güden kimse anlamında kullanılmaktadır (Türk Dil Kurumu (TDK), 2011). Eserin özellikle 32. bölümünü oluşturan alan bezirganlık, günümüzün “Bir Tacirin El Kitabı” niteliğini taşımaktadır. Eserde, tacirlik sadece bireysel bir iş veya mesleği değil ticari işletme kavramını da içermektedir. Eserdeki yönetim, pazarlama, insan kaynakları ve halkla ilişkiler, muhasebe ve finansman gibi kavramlar günümüzdeki karşılıklarına çok yakın anlamlarını yansıtmaktadır. (Özkırmımlı, 1973: 39-52).



Keykavus bin İskender eserinde, bir bilim adamı anlayışı ile bezirgânlık hakkında giriş niteliğinde açıklamalarda bulunmuştur. “Şöyle bilmiş ol ey oğul, gerçi bezirgânlık, sanattır diyebileceğin bir iş değildir, ama gerçek gözüyle bakarsan bezirgânlığın töresi, sanatkârlığın töresinin aynıdır. O da zor işlerdendir, nitekim akıllı kişiler demişlerdir ki, bezirgânlık yemişli bir ağaca benzer, o ağacın kökü bilgisizliğe, dalları akla ulaşmıştır, yani yararını gözlemesi akla uymasındır, zarara, başa ve cana bakmaması tam bir bilgisizliktir. Ancak bu bilgisizlik olmasa, erenler bezirgânlardan hiç yarar görmezlerdi. Şöyle demişlerdir ki, “Levle’l-cühhalüleheleke’r-ricâlü”, yani “bilgisizler olmasa erenler helak olurdu” (Özkırmı, 1973: 39).

Devamında, bezirgânlıkla ilgili ilk olarak şu ifadeler kullanılmaktadır; “Bezirgânlık iki kısımdır, ikisi de tehlikesiz değildir. Bir kısmı, misafir olup kazanç için ilden ile gezmektir, bir kısmı da bir yerde oturup iş görmektir. Şöyle ki bir yerde oturur, değeri düşmüş malı alır saklar, değeri artınca fazla fiyata satayım diye. Bu da tehlikelidir, ama tehlike maladır. Çok cesur, yürekli kişi gerektir ki geçmez kumaş alsın zamanı gelince satayım, kâr edeyim diye, sonra zarar edebileceğini önemsemesin” (Özkırmı, 1973: 40). İfadelerden anlaşılacağı üzere kitap tacirliği iki türe ayırmış ve her iki tacir türünü basitçe tanımlanmıştır. Bunlardan ilk bahsedilen tacir türü, yerleşik düzene geçmiş, belli bir yeri yurdu olan ve stokla çalışandır. İkinci olarak bahsedilen tacir türü ise, fiyat farklılıklarından faydalanmaya çalışarak bölgeler arasında ticaret yapan tacirdir.

### **4.3. Kabusnâme’de Tacirliğin Fonksiyonları**

Miladi 1082 yılında kaleme alınmış olan eserde bahsedilen bezirgân, günümüz ticari işletmelerini karşıladığı için işletme fonksiyonlarından üretim fonksiyonu ve ar-ge çalışmaları ile ilgili bir bulguya doğrudan rastlanılamamıştır. Eserde yönetim, pazarlama, insan kaynakları, halkla ilişkiler kavramlarına 32. bölümde yer alan kıssalarda değinilmiştir. Ancak, muhasebe diğer bir ifadeyle hesaplaşma kültürüne ait kıssalara, değerlendirme ve tavsiyelere eserde yukarıda bahsi geçen beş bölümde de rastlamak mümkündür.

Bu bölümde muhasebe dışındaki işletme fonksiyonlarının karşılığı olan, Kabusnâme’de ki nasihatler sıralanmıştır. Muhasebe fonksiyonu ise hesaplaşma kültürü adı altında detaylı olarak ayrıca incelenmiştir.

#### **4.3.1. Yönetim Fonksiyonu**

Yönetim yüzyıllardır var olan bir kelimedir (Drucker, 1974: 14). Aynı şekilde yönetici kavramının varlığı da yüzyıllar öncesine dayanmaktadır. Konu bağlamında kullanılan yönetici karşılığı ise tacire denk gelmektedir. Bir yönetici/tacir/bezirganın sahip olması gereken özellikler eserde kıssalar halinde şu şekilde anlatılmıştır.

**Tacir Güçlü Olmalı:** Eski dönemlerde, ticari faaliyetler at, deve ve katır gibi uzun mesafelere dayanıklı hayvanlarla yapılmaktaydı. Aylarca süren kervan ticaretlerinde güçlü bir

tacirin varlığı yanındaki çalışanların da motivasyonu ve düzeni açısından oldukça önem arz ediyordu. Tacirin hem kendisinin hem de taşımacılıkta kullandığı hayvanların sağlıklı ve güçlü olmaları ile ilgili eserde şu kıssa yer almaktadır: “Bezirgânlığa heves edenin vücudunu sıcağa ve soğuğa alıştırmaması gerektir. Açlığı ve susuzluğu huy edinsin, atına ve katırına kendi hizmet etsin, seyise eşekçiye ve sürücüye her zaman için güvenmesin, başına bu hallerden biri gelirse bunalmaz ve zahmet çekmez. Sonra ey oğul, senin kendinin yapabileceği bir işi başkasına yaptırma daima sen yap başkasına güvenme, çünkü zaman insanı tez aldatır” (Özkırımlı, 1973: 46). Ayrıca bu kıssa da tacirin kendi işini kendi yapması gerektiği ve herkese güvenmemesi gerektiği ifadeleri de yer almaktadır.

**Tacir Ağırbaşlı Olmalı:** Eserde tacirin ağırbaşlı ve oturaklı olması gerektiği ile ilgili şu ifadeler yer almaktadır; “Sonra ağır başlı ol, hafif olma, bezirgânlığın ulu hüneri ağır başlı ve oturaklı olmaktır” (Özkırımlı, 1973: 52). Kıssada yöneticinin ağırbaşlı, sağduyulu ve kontrollü olması gerektiği tavsiye edilmektedir.

**Tacir Ölçülü Olmalı:** Eserde, ölçülü olmak ile ilgili olarak “Ondan sonra satmadan önce hiç kimseye alıp gitmesi için kumaşını verme, çünkü karışıklıktan hali değildir. Muamelede, yani kumaş alırken ya da satarken hiç utanma, fayda bulmağa çalış, akıllı kişiler demişlerdir ki, utanmak rızkı engeller, nitekim buyurur (aynı anlamda), el-hayaüyemnaü’r-rızka. Öyleyse alışveriş zamanında daima hürmet gözetme ve çok da kişiliksiz olma. Belli oldu ki ortası hoştur” (Özkırımlı, 1973: 42) öğüdü verilmiştir. Eserde, özellikle alışveriş konusunda utanmadan hareket etmeli ve bunu yaparken de ölçüyü kaçırıp kişiliksiz olma pozisyonuna da girilmemesinden bahsedilmektedir. Ölçülü olunması gereken başka bir husus da, tacirin ne zaman tasarruf etmesi ve ne zaman cömert davranmasıdır. Bu durumla ilgili eserdeki kıssa şu şekildedir; “Çünkü tasarrufu gözeten bezirgânlar demişlerdir ki, bezirgânlığın aslı hem tasarruftur hem de cömertlik. Önce tasarruf et ki zengin olursun, sonra cömertlik et, böylece iyi adlı olursun. Şöyle ki tasarruf malın bekçisidir, cömertlik de yüceliğin ve ululuğun bekçisidir” (Özkırımlı, 1973: 42).

**Tacir İnançlı ve Dürüst Olmalı:** İslami unsurları ön plana koyan Keykavus’a göre tacir dindar olmalı, kendi kârı için başkasının zararını istememelidir. Şöyle ki; “Geldik bezirgânlık yaşayışına. Gerçektir ki gayet dindar ve doğru olsun, yalancı olmasın, kendi kazancı için başkasının zararını istemesin. Birisiyle alışveriş ve iş yaparsa kendinden aşağı olanla yapsın, eğer kendinden büyük kimseyle yaparsa, onun ululuğu kadar dindarlığı ve insanlığı olsun” (Özkırımlı, 1973: 40). Dindarlıkla ilgili devam eden kısımlarda da öğütler bulunmaktadır. “Sonra bezirgânlıkta doğru ve dindar ol, çünkü bezirgânlığın en büyük sermayesi doğruluk ve dindarlıktır” (Özkırımlı, 1973: 46).

**Tacir Cesur Olmalı:** Eserde yer alan “Geldik, misafir bezirgânı bekleyen tehlikenin ne olduğunu yukarda bildirdimdi, imdi bu iki türlü bezirganın da yiğit olması gerek, korkmamalı, başını ve malını önemsememeli. Çünkü korkaklığı yüzünden gerçi zarar etmez, ama kâr da

etmez. Nitekim ulular demişlerdir, korkak bezirgân ne kâr eder ne ziyan” (Özkırımlı, 1973: 40). Bu kıssa ile tacirin gözü kara olması ve risk alması gerektiği ortaya koyulmaktadır.

**Tacir Ortağını İyi Seçmeli:** Sermaye, eskiden beri ticaret yapan kişilerin sürekli sıkıntı çektiği konulardan birisidir. Bunun farkında olan Keykavus eserinde, sermayesi fazla diye herkesle ortak olunmaması gerekliliğini ancak kişilik yönünden cömert olanla ortak olunabileceğini vurgulamaktadır. Dolayısıyla sermaye temini, kişinin özelliklerinin önüne geçmemesi gerektiğini açıklamakta ve bunun da nedenini “Sonra sermayesi az olan bir bezirgân, çok sermayeye tamah etmek yüzünden hiç kimse ile ortak olmasın. Ancak gayet zengin, utangaç ve cömert olursa (ortak olunabilir), ta ki ortak olmağa yarar. Çünkü onun gibi kişi zarara da katlanır” (Özkırımlı, 1973: 45).

**Tacir Tedbirli Olmalı:** Uzun yollar kat eden tacirler, yola çıkarken kendini garantiye alması açısından yanında güvенеceği birilerinin olmasında fayda görülmüş ve tacirin tedbirli olması ile ilgili şu öğütlerden bahsedilmiştir; “Yoldaşsız yola çıkmasınlar. Yoldaşın iyisini arayıp bulsun. Yolda mola verince kafilenin ortasında bulunsun, ta ki uğrudan emin olur. Kafile içinde silahlı kişilerin arasında oturmasın, çünkü haramiler önce kafilenin silahlısına gelirler. Eğer yaya ise atıyla yoldaş olmasın ve yabancından yol sormasın, yalnız o yörenin rençberlerinden olduğunu bilirse sorabilir. Çünkü çok bozguncu vardır ki yanlış yol gösterir ve zarara sokar” (Özkırımlı, 1973: 45). Öte yandan görüntünün önemli olduğunu ve imajın insanların düşüncelerini etkilemesi açısından da tavsiyelerde bulunulmuştur; “Sonra yolda rastladıklarına açık yüz ile selam versin, kendisini pejmürde ve güçsüz göstermesin” (Özkırımlı, 1973: 45).

#### **4.3.2. Pazarlama Fonksiyonu**

Eserin kaleme alındığı dönem şartları dikkate alındığında pazarlama fonksiyonu, biraz daha eski olmakla birlikte günümüz pazarlama ilkelerinden de uzak değildir. Kabusnâme’de pazarlama kavramı ile ilgili tacir üzerinden birçok öğüt bulunmakla birlikte bunların bir kısmı tacir olarak nitelendirilen, tek kişi olarak görünmesine rağmen işletme esaslı kabul edilen kişinin özellikleri iken bir kısmı da alım satımı yapılan malın taşınması gereken özellikler veya malla ilgili fonksiyonlara aittir. Bu noktalara ait bulgular aşağıda sıralanmıştır:

- **İyi Mal Kendini Satar Prensibi:** Geleneksel pazarlama anlayışlarından biri olan “iyi mal kendini satar” (Tek, 2008: 9) anlayışının tam karşılığı Kabusnâme’de yer almaktadır. Eserde, tacir mal alım satım işlerinde sadece aracı olduğu için malın özelliklerinin tamamını bilemeyeceği için satışlarda bunun garantisini vermemesi gerektiğini ancak bu garantiyi sağlayabiliyorsa geri alım şartlı da satış yapabileceğini vurgulanmaktadır. Bu durum, günümüzde garantili satışın 11. yüzyılda İran da yapıldığını göstermektedir. “Her ne satın almak istersen görmeden alma ve her ne satmak istersen önce şira’ını yani narhını sormadıkça, o şehirde kaçta satılır, o fiyatını bilmedikçe satma. Sattığın şart-ı tamam ile sat, yani muhayyer satma, beğenirsen alırsın, beğenmezsen geri verirsin deme. Böyle satışta başın derdi ve sıkıntı

çok olur. Ancak sen de aldığını muhayyer alırsan, aldıktan sonra iyice dene, eğer yararlı ise kabul et yararı yoksa sahibine geri ver” (Özkırımlı, 1973: 51-52).

- **Ticareti Yapılacak Malın İsabetli Belirlenmesi:** Tacir, ticaretini yapacağı malı çok iyi belirlemelidir ve belirlediği mal eğer halkın temel ihtiyaçlarından ise fazla kâr elde etme hevesinde olmamalıdır. Tacir, aynı zamanda halkın menfaatiyle ters düşecek faaliyetlerde bulunmamalıdır. Bu durum, eserde şöyle anlatılmıştır. “Ondan sonra tahıl alıp satmanın kârına tamah etmekten sakın, çok kötüdür, kötü adlı olursun. Çünkü tahılı ucuz alıp pahalı olunca satayım diyenin adı madrabaz olur, çabası şudur ki yağmur yağmasın, tahıl bitmesin, kuraklık olsun, kendinin niyeti bu olmasa da halk böyle der. Öyleyse böylesi suçlamadan kaçıp tahılın kârını gözleme” (Özkırımlı, 1973: 46). Bu kıssada Keykavus, bahsedilen dönemlerde toplumların küçük, iletişim ağının güçlü olmasından dolayı tacirin halkı karşısına almamasından da bahsetmektedir.

Ayrıca tacirin malı belirlerken stok devir hızı yüksek olan malları belirlemesi gerektiği vurgulanmıştır. Stok devir hızının yüksek olduğu malların ticaretinin gerekliliğini Keykavus şu şekilde ifade etmektedir. “Bezîrgânlıkta az az alıp geç geç satılacak mal alma. Çok çok alıp tez tez satılır malı alıcı ol. Çünkü geç satılan kumaşın çok kârından tez satılan kumaşın azıcık kârı yeğdir, zamanla bu az o çoktan daha çok olur” (Özkırımlı, 1973: 46-47).

- **Pazara Giriş Stratejisi:** Pazarlamada, pazara girme stratejilerinden biri olarak kabul edilen sürümden kazanma veya kâr marjının düşük tutulması ile varsa rakiplere göre üstünlük sağlanması amaçlanmaktadır. Pazara girme stratejisinde ilk etapta kâr marjı düşük olsa da ilerleyen dönemlerde elde edilen müşteriler sonrasında pazar tutundurması sağlanmış olacaktır. Bu stratejiye benzer bir durum Kabusnâme’de tavsiye edilmektedir. Keykavus tacirlik yapılırken öncelikle kâr konusunda kanaatkâr olunması gerektiğinden bahsetmektedir. “Geldik imdi halk içinde muamele göstermeye.... Yani alışta ve verişte müsamaha göstermeye çalış. Mesela bir kişiye, on olan kumaşı on bire sattın, üç kez de onu on buçuğa ver de gör halk sana nasıl akar, alışverişin bolluğunda kumaş tez satılır, kazanç çok olur” (Özkırımlı, 1973: 50).

- **Ayıplı Mal Satılmaması:** Pazarlama, işletme eylemlerine müşteri gözüyle bakıp büyük tatminler sağlayarak “müşteri yaratma” çabasıdır. Bu görünüşte kolay bir iş gibi görünmesine rağmen uygulanması oldukça güçtür (Bulut, 1994: 332). Ancak günümüzden asırlarca önce bu yönde tavsiye niteliğindeki vurguyu Keykavus sunmuştur. Keykavus eserinde, satılan malların hileli olmaması gerektiğini bir hikaye ile desteklemiştir. Hikayede, “Hainlikten çok sakın, yani sahtekâr olma, halka gizlice kalplık etme, çünkü kalp zararı kendine eder.” Buna münasip, “Hikaye: Şöyle işittim ki birinin birçok koyunu ve bir çobanı vardı. Çok dindar, yani temiz yaşayışlı, iyi halli ve haramdan sakınan bir kişiydi. Bu çoban her zaman sağdığı sütü koyun sahibine getirirdi. O kişi gelen sütün yarısı kadar su katar, git bunu sat diye ölçüyle çobana verirdi. Çoban, zavallı o kişiye ‘Halka böyle yapma, bir gün cezasını çekersin’ diye her gün öğüt verirdi. O hiç işitmez, her gün öyle yapardı ve her gün çoban derdi ki, ‘Hey

kişi halka bu hainliği yapma, hainlerin sonu çürük olur’ deyip öğüt verirdi ve o hiç işitmezdi. Sonunda rastlantı bu ya, bir gece çoban koyun sürüsünü yatırmağa götürdü, koyunları bir derenin önceğizine yatırdı, kendisi de yüksekçe bir yere yattı. İlk yaz günleriydi, dağda yağmur yağar, o dereye sığmayacak sel gelir, koyunları alır götürür, öyle ki bir tanesi canlı kurtulmaz, çoban kendisinin kurtulduğuna şükreder, koyun sahibinin katına gelir, yanında süt yok. Bunu görünce koyun sahibi sordu ‘Niçin süt getirmedi’, ‘koyun nerede ki süt getireyim’ ‘koyuna ne oldu?’ Çoban dedi ki, ‘Ben sana süte su katma, halka hain olma demez miydim. Sen dinlemezdin. İşte o süte kattığın sular toplandı, birikti, bir ulu sel oldu, geldi bütün koyunları aldı ve gitti” (Özkırımlı, 1973: 49).

“Sonra o kişi tamahı ile hainliği yüzünden ölünceye kadar yoksulluk sıkıntısından kurtulamadı. Öyleyse bütün gücünle hileden ve hainlikten sakın, hainlik ve kalplık, geri, yapanın başına gelir. Nitekim ulu tanrı buyurur, hilenin kötülüğü sahibine dokunur<sup>5</sup> Peygamber aleyhisselam da buyurur ki, men aşebi’l-mekrimatebi’-fakri, yani her kim hileyle yaşarsa yoksullukla ölür. O halde hainlikten sakınmaya çalış” (Özkırımlı, 1973: 49-50).

#### **4.3.3. Personel Fonksiyonu**

Geleneksel anlamı ile ele alınan bir işletmede çalışanların tamamı olarak kabul edilen personel kavramı, insan kaynakları olarak anılmaktadır. İşlev açısından personel, daha ziyade iş ve işlemlerin yerine getirilmesinde menfaat sağlamak amacıyla hizmet veren kişilere denilmektedir. Personel ile ilgili; Kabusnâme’de tacirin tecrübeli ve güvenilir kişilerle çalışması gerektiği yönünde tavsiyeler bulunmaktadır. Bu tavsiye şu şekildedir; “Ondan sonra, görmemiş kişileri işinin başına bırakma ve sınanmamış kişilerden emin olma. Ayrıca sınanmış kişiyi sınanmamış kişiye değişme. Çünkü çok zaman gerektir bir insanı sınamağa ve ona güvenmeğe, öyleyse onun gibisi her zaman ele geçmez. Meselde demişlerdir ki, sınanmış dev yeğdir sınanmamış insandan. Ayrıca birini denemek istersen başkasının yanındayken dene, ta ki sınıadığın sürece sana zararı dokunmasın. Ondan sonra kendi yanında dene, sonra güven. Çünkü kişinin kendisine yararı dokunmazsa, sana ne kadar yararı dokunur” (Özkırımlı, 1973: 47).

#### **4.3.4. Halkla İlişkiler Fonksiyonu**

Halkla ilişkiler, ilişki içinde bulunduğu kişi ve kuruluşlarla karşılıklı olarak sağlıklı, doğru ve güvenilir ilişkiler kurmak, geliştirmek, kamuoyunda olumlu izlenimler yaratmak ve toplumla bütünleşmek olarak tanımlanabilir (Sabuncuoğlu, 2001: 5). Bu açıdan bakıldığında halkla ilişkiler bir bilim olmasının öncesinde de halk ile sürekli ilişki içinde olan tacir gibi ticari işler yapanlar için önem arz etmektedir. İlkel olarak halkla yani tüketici ile bütünleşmek için ve

---

<sup>5</sup> Fatır Suresi 42. ayet

sağlıklı iletişim kurulması için tacirin fonksiyon dahilinde sahip olması gereken özellikleri Keykavus aşağıdaki gibi sıralamıştır;

- **Tacir Dürüst Olmalı:** Gerçek olmayan ya da yanlış, eksik bilgilerle hazırlanan mesajların ileride gerçekleri yansıtmadığı anlaşılırsa o firmanın toplumda yarattığı olumsuz etkiyi silmek çok zordur ve bu etki belki de yıllarca sürebilir. (Sabuncuoğlu, 2001: 54). Ticari ilişkilerde doğru ve güvenilir olunması halkın güveninin kazanılmasına neden olacak ve bu durum da ticari ilişkilerin gelişmesine neden olacaktır. Öyle ki bir noktadan sonra halk ile öyle bir iletişim içerisine girilecektir ki güven, malın önüne geçecek ve ticari ilişkiler olumlu yönde etkilenecektir. Bu bağlamda dürüstlük kavramı nasihatler şeklinde eserin çeşitli yerlerde şu şekilde geçmektedir. “Sakin, türlü türlü oyunlarla insan aldatanlardan (olma) ve de malı bilmekte hünerli ol, yani iyisini kötüsünü, halisini, elverişlisini seçebilmelisin. Yakın dostunla alış ve satış yapma. Ey oğul, eğer yaparsan, dostundan kazanç umma, sermayesine razı ol, ta ki dostluğun temeli harap olmasın, çok dostluk, azıcık yarara ve zarara katlanmadıkları için yele gitmiştir” (Özkırmı, 1973: 40-41). Eserde, ayrıca tacirin dostluk ilişkisi ile iş ilişkisini birbirinden ayırması gerektiğinden bahsedilmiş, eğer dostuyla iş ilişkisine girmek zorunda kalındığında ise sınırlı davranılması gerektiği vurgulanmıştır.

Günümüzde dürüst alış veriş artık diğer bir deyişle şeffaflık birçok işletmenin pusulası durumundadır. Müşteriyi kandırmaya yönelik bir imajın oluşumu tacirin dolayısıyla günümüz karşılığı ile işletmenin istenmeyen sonuçlarla karşılaşmasına kadar sürükleyecektir. Eserin başka bir noktasında dürüstlük ile ilgili olarak “Almakta ve satmakta yalan söylememek ulu dindarlıktır. Çünkü kâfir ve Müslüman arasında alışverişte yalan söylemek çok ayıptır” (Özkırmı, 1973: 42) ifadesi yer almaktadır. Devamında ise “Çünkü alışverişte yalan söylemek haram yiyiciliğe delildir, hem malı da haram olur... sonra haramın sebatı olmaz” (Özkırmı, 1973: 42) şeklinde din ile bağlantılı olarak tacirin dürüst olmasının gerekliliği üzerinde durmuştur. Aynı şekilde “Alışta ve satışta hareketli, güvenilir ve doğru sözlü ol, ta ki mahcup olmayasın” (Özkırmı, 1973: 46) ifadesi de dürüstlüğe doğrudan işaret etmektedir.

- **Tacir İletişim Kurarken Dikkatli Olmalı:** Eserde bahsedilen dönemler iletişim araçlarının gelişmediği dönemleri göstermektedir. Bu yönü ile sürekli seyahat halinde olan tacirler aynı zamanda da haberci durumundadırlar. Gittikleri yerlerde de bu haberlerden bahsederken dikkat edilmesinden bahsedilmekte ve kötü haberler hem halkın negatif düşüncesine neden olabileceği ihtimaline hem de satışlarını etkileyebileceği gerçeğine karşı, dikkatli olunmasından bahsedilmektedir. Aksi durumda, pozitif düşünceye neden olacağı için iyi haberlerin de verilmesi tavsiye edilmektedir. Bu durum eserde “Bezirgânlar bir şehre gelirlerse korkulu haber vermesinler, hayırlı haber versinler. Yoldan geldiklerinde hiç kimseye ölüm haberi vermesinler, ama sevinçli haberi vermekte kusur etmesinler” şeklinde ifade edilmektedir (Özkırmı, 1973: 45).

- **Tacir Sözüne Sadık Olmalı:** Dürüstlük ile aynı doğrultuda etki alanına sahip olan nokta, sözüne sadık olunmasıdır. Eserde, öncelikle tacirin söz vermemesinin gerekliliğinden

bahsedilmektedir. Çünkü verilen sözün yerine getirilmesi bazen zor olabilir. Ancak, tacir söz verdiği anda da mutlaka sözünün arkasında durarak sözünü tutmalı ve yalancı olmamasının gerekliliği aktarılmaktadır. “Geldik imdi kimseye söz verme, yani birisine sana şunu edeyim bunu edeyim deme, eğer diyecek olursan bari sözüne sadık ol, ta ki yalancı olmayasın. Kişi yapayım dediğini yapmazsa yalancı olmuş olur. Sen andına doğruluk et, ta ki ulu Tanrı senin kazancını artırsın” (Özkırmımlı, 1973: 50).

- **Tacir Sosyal Sorumluluk Bilinciyle Hareket Etmelidir:** İşletmeler, ekonomik amaçlarını gerçekleştirirken çalışanlarına, müşterilerine, ortaklarına, rakiplerine, tedarikçilerine ve içinde yaşadıkları topluma karşı yerine getirmeleri gereken sosyal sorumlulukları vardır. Bu sosyal sorumluluk duygusuna sahip olan ve ahlak kurallarına uygun davranan işletmeler toplumda kabul görmekte hem kendi değerlerini arttırmakta hem de topluma değer kazandırmaktadırlar (Nalbant, 2005: 193). Yapılan çalışmalar, sosyal sorumluluk kavramının sanayi devrimi ile ortaya çıktığını belirtse de günümüzden yüzyıllar öncesinde sosyal sorumluluk anlayışının Kabusnâme’de yer aldığı görülmektedir. Keykavus, tacirin sadece kendini düşünen ve dolaylı olarak tek taraflı ticari ilişki ve anlayıştan uzak durması gerektiğini eserinde şu şekilde ifade etmiştir. “Ondan sonra almak ve satmak zamanı halktan yalnız ben yararlanayım deme, benden de yararlansınlar demek gerek, çünkü kendi yararı için halkın zararına gözlemek insafsızlıktır. Kendi işini başkalarının eliyle tutmak gerektir, demişler. İmdi bununla kıyas etmek gerek” (Özkırmımlı, 1973: 48).

## **5. KABUSNÂME’DE KAYIT KÜLTÜRÜ – MUHASEBE FONKSİYONU**

Muhasebe, mali işlemleri kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve raporlayan bir bilim dalıdır. Özellikle tarihi perspektiften incelendiğinde kullanım alanı olarak çok eskilere dayanan muhasebenin kökeni kayıtlı başlamaktadır. Kabusnâme’de kayıt kültürü ve muhasebe kavramı ile ilgili birçok kısya yer almaktadır. Bu kıssalardan bazıları aşağıda açıklanmıştır.

### **5.1. Hesaplaşmada Kaydın Önemi**

Tacir, ilk olarak muhasebenin temel esaslarından olan yazma görevini yerine getirmelidir. Bu doğrultuda Keykâvus Kabusnâme’inde, kâr ve zararın takibinin yapılabilmesi için iktisadi işlemlerin kaydedilmesi gerektiği hususuna vurgu yapmıştır. “Her an kârını ve zararını düşüne dur, yani her an kârını ve zararını yazdığın defterin yüzüne bak ve oku, ta ki kârından ve zararından haberli olasın. Kişinin kârını ve zararını bilmemesi çok ayıptır. Nitekim meselde getirmişlerdir, birisini yermek isteseler ne kârını bilir ne zararını derler. Öyleyse kârını ve zararını her an gözle dur” (Özkırmımlı, 1973: 48-49). Bu ifadelerle, günümüz muhasebe tanımına yakın bir tanımlama yapılmıştır. Deftere kayıt yapılması, muhasebe tanımında yer alan kaydetme işlevini açıklamaktadır. Kâr ve zarar ayrımının yapılması ise yine muhasebenin

tanımında yer alan ve mali tabloların düzenlenmesini ifade eden raporlama, devamında analiz etme ve yorumlama işlevlerini açıklamaktadır.

## **5.2. Bilgilendirme, Kontrol Kavramı ve Senetli İşlemler**

Eserde, “Bezirgânın kârını ve zararını daima yazması gerek tâ ki yanılmaktan ve unutmaktan emin olsun. Alışveriş ettiği kişilerle daima hesaplaşması gerektir, çünkü işini hesap etmek malının hakkını vermektir, hesap etmezse malı telef olur ve malına zulmetmiş olur” ifadesi yer almaktadır (Özkırımlı, 1973: 48). Bu ifade ile muhasebenin bilgilendirme ve kontrol yönüyle ilgili bilgiler ortaya konulmaktadır. Şöyle ki, bezirgânın kârını ve zararını yazmasının işlemler hakkındaki hatalı bilgilerin önüne geçilmesinde etkili olacağını, alışveriş ettiği kişilerle hesaplaşmasında (mutabakat sağlama), hangi durumun doğru olduğu hakkında muhasebe kayıtlarına başvurulacağı açıkça belirtilmektedir.

Senet, belirli bir iş ve hizmetin belirli kurallar çerçevesinde belirli bir vade ile iki taraf arasında meydana gelmiş olan bir akittir. Bağlayıcılığı sebebi ile o dönemde de senetli işlemlerin çok dikkatle yapılmasını öğütlenmektedir. Bu durum eserde şu şekilde ifade edilmiştir. “Sonra birisinden ödünç alıp veresiye alışveriş edersen, üzerine senet yazdırmamaya çalış, ta ki bir zaman inkâr etmek istersen, edebilesin. Çünkü senet olunca inkâr edemezsin. Her an kârını ve zararını düşünür dur, yani her an kârını ve zararını yazdığın defterin yüzüne bak ve oku, ta ki kârından ve zararından haberli olasın. Kişinin kârını ve zararını bilmemesi çok ayıptır. Nitekim meselde getirmişlerdir, birisini yermek isteseler ne kârını bilir ne zararını derler. Öyleyse kârını ve zararını her an gözle dur” (Özkırımlı, 1973: 48-49).

Anlaşıldığı kadarı ile dönemde de senetli işlemler gerçekleştirilmektedir. Eserde, senetli işlemlere mesafeli yaklaşılması gerektiğini aktarılırken, kârın ve zararın defterlerde takibinin yapılmasının öneminden de bahsedilmiştir. Diğer yandan kârını ve zararını bilmemenin kötülemeye neden olan bir söyleme kadar vardığı da belirtilmiştir.

Devamında ise ticaret yapılırken resmi işlemlerin de öneminden bahsedilmektedir; “Geldik alışveriş üzerine senet verecek ya da senet alacak olsan çok uyanık olmalısın senet alacak olsan çok uyanık olmalısın, çünkü çok kişiyi senetle aldatmışlardır. Malı ele geçirmediğin senet verme. Her nereye gidersen bir tanıdık bulmak ardınca ol. Eğer tanıdık bulamazsan o yerde bir güvenilir kişi ile tanışmak peşinde ol. Ne denli ulu bezirgan olsan da, ne zaman bir şehirden başka bir şehire gidersen sefer kağıdını yanında götür, yani bu şehrin bir adı belli kişisinden kağıt al, o gideceğin şehrin bir adı belli kişisine. O kağıda hiç ihtiyacın olmasa da şerefine artması için gerektir. İki sebepten dolayı, önce iyiliğin ve bu ülkeden açıkça gittiğin için, çünkü çokları kalplık edip şehirden gizlice kaçarlar, sen bu suçlamadan uzak olursun; ikincisi o gittiğin yerin uluları bizi anarlarmış diye memnun olurlar. Sen arada elçi olmuş olursun, seni hoş görürler ve ne işin varsa ilgilenirler. Böyle bir sefer kağıdının eğer yararı olmazsa zararı da olmaz. Hiç işe yaramasa da hele yanında olsun. Sonra bilgisiz, yoksul



ve akılsız kişilerle yoldaş olma, iyi yoldaş bulmadıkça yola çıkma. Nitekim demişlerdir, er-refiksümme't-tarik, yani önce yoldaş, sonra yol demektir” (Özkırmılı, 1973: 51).

Kabusnâme’de senetlerin önemini ortaya koyan diğer bir ifade ise “Sonra birisinden ödünç alıp veresiye alışveriş edersen, üzerine senet yazdırmamaya çalış, ta ki bir zaman inkâr etmek istersen, edebilesin. Çünkü senet olunca inkâr edemezsin” (Özkırmılı, 1973: 48) şeklindeki öğüttür. Bu öğütte bir borç ilişkisinde senet düzenlenmesi halinde bağlayıcılığının olduğuna ve dolayısıyla inkâr edilemez özelliğine dikkat çekilmiştir. Yine, bir senedin ticari işlemdeki bağlayıcılığı ile ilgili başka bir örnek de şu şekildedir “Kimse senin olanı elinden zorla almaz. İki iyi tanığın olmadıkça kimseye emanet bırakma. Belki iki tanıktan başka senet dahi al, ta ki o inkar ederse sen işini başarmış olursun” (Özkırmılı, 1973: 218).

### **5.3. Vergi Vermenin Önemi**

Vergi memurlarına vergisinin verilmesi ve bu sayede malının azalmasının önüne geçileceğini ifade eden Keykavus, aynı zamanda yolda karşılaşacaklarına da belirli miktarlarda azık verilmesi gerektiğinden ve konaklayacağı yerlerin de özellikle dindar kişilerin yanında olmasını şu şekilde aktarmaktadır “Bacdarlara hıyanetlik göstermesin, ta ki malına eksiklik değirmesinler. Ama onları iyilikle ve tatlı dille kandırırsa revadır. Azıksız yola çıkmasın, her ne kadar yol ıssız olmasa da. Yol bekleyenleri ve sürücülerini hoşnut etmek gerek. Konacak yer için, filan kişi iyi tanıdık, onun yanına konaklayayım deyip, yiğitlik gösterip güvenip konaklasın. Çünkü çok kişinin başını ve malını yine tanıdıkları almıştır, öyleyse gafil olmamak gerek. Ama tanıdığın kişi alışveriş ehli ve dindar biri ise onun gibinin katma konaklaman uygundur” (Özkırmılı, 1973: 45-46).

### **5.4. Sermaye Kavramı**

Tacirin sermayesi az ise sermayesinin yetmeyeceği işlere girmemesi gerektiğini ve bir yerden bir yere belge ve bilgi taşırken de dikkatli olması gerektiği eserde şu şekilde anlatılmaktadır. “Sonra elinde sermayesi az olan (bezirgân) masrafı çok olan malı almasın, mesela yüz akçalık mal ki amaca ulaşınca kadar bin akça daha harcanır. Bilmediği kumaş için talihimi deneyeyim diye sermayeciğini dağıtmasın. Bir ilden bir ile mektup verirlerse okumadıkça alıp gitsin. Hele kapalı olanı alıp gitmesin ki mektuplarda türlü belalar olur, bilinmez hangi belaya uğrar. Ama açık mektuplardan yüz çevirmesin” (Özkırmılı, 1973: 45).

### **5.5. İhtiyatlılık Kavramı**

Muhasebenin temel kavramlarından olan ihtiyatlılık üzerinde eserde fazlaca durulduğu görülmektedir. Keykavus, iyi nitelikli bir tacirin ihtiyatlılık gereği israf yapmamasını ve tasarruf yapmasını öğütler. Bunu yaparken de işin dini boyutunu da konuya dahil ederek etkinliğini arttırmak istemektedir. “Sakın telefkâr olma, yani boş yere akçayı çürütme. Çünkü bezirgânların zevali (iflası) telefkârlıktandır. Nitekim sebatı tasarruftandır, mesela tasarruf

budur ki kazancının birazını harcasın, birazını sermayeye katsın, böyle olursa bezirgânlığı sabit olur. Ne zaman kazanç ve sermaye birlikte harcanırsa, mal tez günde gider, zevale düşer. Öyleyse telefkârlık iyi değildir, doğrusu Allah müsrifleri sevmez” (Özkırmılı, 1973: 41).

### **5.6. Alacak ve Borçların Yönetimi**

Kredili satışlar, belirli şartlar altında belirli bir vade ile yapılan satış işlemidir. Kredili satışlar, vadeli olarak gerçekleştiği andan itibaren çoğu zaman bir paranın zaman değeri hesaplanarak vade farkı ilave edilmektedir. Kabusnâme’de paranın zaman değerinin hesaba katılarak, peşin alışverişlerin tercih edilmesi yönündeki vurgusu şu şekildedir yer bulmuştur. “Sonra fazla fiyata tamah edip veresiye nesne satma, çünkü çok tamah ziyan getirir. Her ne olursa olsun bu kolay bir şeydir deme, bu önemsizdir, bu kolaydır demek büyük zarardır” (Özkırmılı, 1973: 41). Ayrıca Keykavus, “Peşin parayı da yeğle, çünkü bugün serçe olan peşin para, yarın ki veresiye tavustan yeğdir” (Özkırmılı, 1973: 47) benzetmesini yaparak konu hakkındaki vurgusunu net olarak ortaya koymuştur.

### **5.7. Katip (Muhasebeci)**

Katip sözcüğü Türk kültüründe iki anlama gelir. Bunlardan biri yazıcı, öteki de muhasebecidir. 20. yüzyılın ortalarına kadar Türk Dünyası’nda muhasebeci için, muhasebeci sözcüğü kadar katip sözcüğünün kullanıldığını da belirtmek uygun olacaktır. 1989 yılında muhasebe meslek yasası çıkınca kâtip sözcüğü daha az kullanılır olmuştur. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere eserdeki “katip” sözcüğü yazıcı yerine daha çok “muhasebeci” anlamında kullanılmıştır. Aşağıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere eserde, katibin özellikleri açıklanırken matematik bilgisinin yeterli olmasından söz edilmektedir. Dolayısı ile eserin 39. bölümünde yer alan aşağıdaki ifadeleri, (katip ile ilgili özel bölüm) daha çok muhasebecinin özellikleri olarak kabul etmek uygun olacaktır (Özkırmılı, 1973: 95-105).

“Katip olursan güzel konuşmayı ve güzel yazı yazmayı öğrenmelisin”,

“Sürekli yazı yazmaya (kayıt yapmaya) kendini alıştırmalısın”,

“Katip (muhasebeci) çalıştığı yere bağlı ve saygılı olmalı”,

“Söylenenleri anlamalı, aklında tutmalı, unutmamalı”,

“Söylenen sözlerin derinliğine inebilmeli, altında yatan anlamı anlayabilmeli.

Her an işinde hazır olmalı”,

“Etrafında olup biteni izleyebilmeli; sadece kendi işini değil etrafındakilerin yaptıklarını da anlayabilmeli (muhasebeciye bilgi gönderen birimlerin işleri iyi bilinirse kayıtlar daha doğru yapılır)”,

“İşini bitirene kadar rahat olmamalı (işini yarım bırakmamalı)”,

“Sır saklamayı bilmeli”,

“Hesap ilmini bilmeli (matematik bilgisi iyi olmalı)” ve

“Her ne iş olsa (gerekli bilgileri) üst yöneticiye bildirmeli (raporlama işini yapmalı)”.

## 6. SONUÇ

11. yüzyılda Orta Doğu’da bugünkü İran’ı merkez yaparak, bir Türk devleti olarak kurulan Büyük Selçuklu İmparatorluğu’nun (1040-1157) egemenliğini sürdürdüğü geniş coğrafi alanda, hem devletin mali yönetiminde hem de özel kesimin ticari faaliyetlerinde öncü nitelik taşıyan uygulamaları gerçekleştirdiği anlaşılmaktadır. Bu uygulamalardan bugünlere belge kalmamışsa da, o dönemlerde yazılan kitapların bu ileri düzeydeki uygulamaların varlığına şahitlik yaptığı gözlenmektedir. Bu öncü uygulamaların, Anadolu Selçukluları (1073-1308) tarafından benimsenip geliştirildiğini ve daha sonra Osmanlı İmparatorluğu’nda (1299-1922) zamanın ihtiyaçlarına göre geliştirilerek asırlar boyu kullanıldığını belirtmek uygun olacaktır.

Eserde bezirganlık (tüccar/tacir) olarak ifade edilen işletmeler, günümüz ticari işletmeleri ile ilgili olan faaliyetlerin önemli kısmını yerine getiren müessesenin karşılığıdır. Bu faaliyetleri yerine getirende olması gereken özellikler, yerine getirmesi gereken kuralların neler olduğunu dair, nasihatlere eserde ulaşmak mümkündür. Bir tacir olarak faaliyet gösteren müesseselerde, yönetim, pazarlama, personel ve halkla ilişkiler ve özellikle muhasebe fonksiyonları ile ilgili birçok bilgi Keykavus’un eserinde yer almaktadır. Genel olarak yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak tacirin taşıması gerektiği özelliklerden, pazarlama fonksiyonu ile ilgili olarak ürün özelliklerinden ve pazara giriş stratejilerinden, personel fonksiyonunda tacirin yanında çalıştıracağı kişilerin özelliklerinden, halk ilişkilerde tacirin sahip olması gereken sosyal sorumluluk kavramından bahsedilmektedir. Bunların yanı sıra eserde özellikle muhasebe ya da diğer bir deyişle kayıt tutma kültürüne yönelik birçok bilgi ve nasihate ulaşmak mümkündür. Bu bilgiler ve nasihatler arasında stok yönetimi ve ihtiyatlılık başta olmak üzere hesap işlerine dönük birçok konudaki ilke ve kurallara yer verildiği gözlenmektedir. Ama en dikkat çekici olan bilgilerin alacak-borç yönetimine, kâr ve kârlılık hesaplamalarına ve muhasebecinin özelliklerine ait olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Orta Doğu’da 11. yüzyılda tacirliğin elkitabı niteliğini taşıyan Kabusnâme’nin bir başka özelliği, daha sonraları yüzyıllar boyunca bu konuda eser yazılmamış olmasıdır. Yani kitap, öncülüğü yanında ender kaynak olma özelliğine de sahiptir.

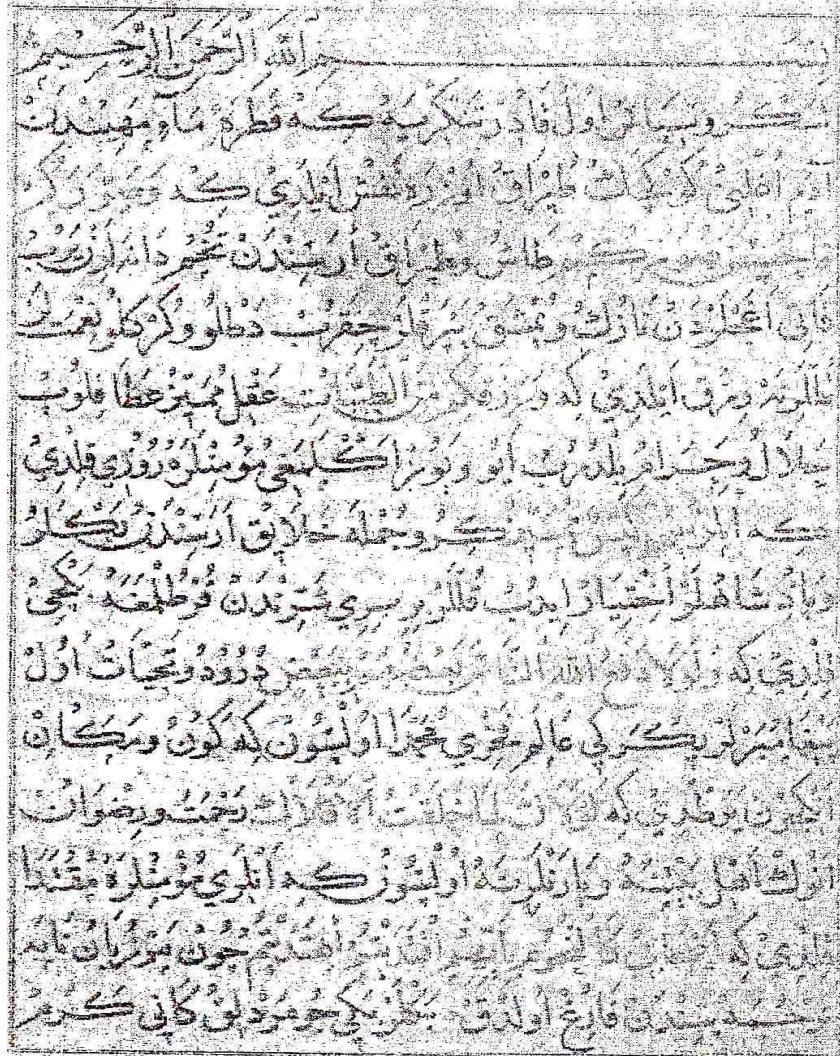
**KAYNAKLAR:**

- , (1983), Tokens and Counting, *Biblical (The) Archeologist Chicago*, III. 46.2, 117-120.
- , (1992), *Before Writing - From Counting to Cuneiform*. Vol. 1, Austin: University of Texas Press.
- , (1996), *How Writing Came About*, abridged edition of *Before Writing*, Vol. I: *From Counting to Cuneiform*, Austin: University of Texas Press.
- Drucker, P. (2012), *Management*, Southland, Newyork: Harpers Collins Pub.
- Ezzamel, M., ve Hoskyn, K. (2002), Rethorizing Accounting, Writing and Money with Evidence from Mesopotamia and Ancient Egypt, *Critical Perspectives on Accounting*, (13/3), 333-367.
- Güvemli, O., ve Güvemli, B. (2016), Türk Muhasebe Düşüncesinin Sosyo- Ekonomik ve Toplumsal Yapı ile Etkileşim, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (10), 5-12.
- Keister, O. (1970), The Influence of Mesopotamian Record-keeping, *Abacus*,(6/2), 169-181.
- Keykavus, B. İ. (1082), *Kabusnâme*, Çev. İlyasoğlu Mercimek A., Hazırlayan ve Sadeleştiren: Özkırmı, A. (1973), İstanbul: Kervan Kitapçılık.
- Keykavus, B. İ. (1082), *Kabusnâme*, Çev. İlyasoğlu Mercimek A., Hazırlayan: Gökyay O., Ş. (2006), İstanbul: Kabcacı Yayınevi.
- Köymen, M. (2011), *Büyük Selçuklu İmparatorluğu Tarihi*, Cilt 1, Ankara: Türk Tarihi Kurumu Yayını.
- Lidstone, J. (1994), Profesyonel Hizmetlerin Pazarlanması, Çev. Bulut, A., *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (10), 3-4.
- Mattessich, R. (1987), Prehistoric Accounting and The Problem of Representation: On Recent Archeological Evidence of The Middle-East From 8000 BC To 3000 BC, *The Accounting Historians Journal*, (14/2), 71-91.
- Nalbant, E. (2005), İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Ahlak, *Yönetim ve Ekonomi*, (12), 193-201.
- Nissen, J., Damer, P., ve Englund, R. (1993), *Archaic Bookkeeping: Early Writing and Techniques of Economic Administration in The Ancient Near East*, USA: University of Chicago Press.
- Ortaylı, İ. (2015), *Türklerin Tarihi*, İstanbul: Timaş Yayınları.
- Pollock, S. (1999), *Ancient Mesopotamia*, USA: Cambridge University Press.

- Postgate, N. (1992), *Early Mesopotamia: Society and Economy at the Dawn of History*, USA: Routledge.
- Sabuncuoğlu, Z. (2001), *İşletmelerde Halkla İlişkiler*, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Samuk, O. (2012), Dr. Enfel Doğam, Şeyhoğlu Sadrüddin'in Kabus-name Tercümesi (Metin-Sözlük-Dizin-Notlar-Tıpkıbasım), *Turkish Studies-International Periodical For The Languages, Literature and History of Turkishor Turkic*, (7/2), 1367-1370.
- Schmandt - Besserat, D. (1981), Decipherment of The Earlies Tablets, *Science*, 211.44.79, 283-285.
- Sudıpta, B., ve Waymire, G. (2006), Recordkeeping and Human Evolution, *Accounting Horizons*, (20/3), 201-229.
- Sudıpta, B., Kırk M., ve Waymire, G. (2009), Memory, Transaction Records, and The Wealth of Nations, *Accounting, Organizations and Society*, (34/8), 895- 917.
- Şahin, H. (2013), Nasihatname Literatürüne Göre Osmanlı Devletinin Soyso-Ekonomik Sorunları ve Çözüm Önerileri, *Akademik Bakış Dergisi*, (36), 36-39.
- Şahin, S. (2007), Siyasetname Özellikleri Açısından Rahatü's Sudur'un Değerlendirmesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, C. IX, 147-162.
- Tek, Ö. (2008), *Modern Pazarlama İlkeleri*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Türk Dil Kurumu (2011), *Türkçe Sözlük*, Ankara.
- <http://www.schoyencollection.com/mathematics-collection/pre-literatecounting/neolithic-counting-tokens-ms-5067-1-8>, Erişim Tarihi: 15/04/2017
- <https://www.maa.org/press/periodicals/convergence/mathematical-treasure-mesopotamian-accounting-tokens>, Erişim Tarihi: 16/04/2017
- Kern, R. (2015), *Ancient Writing in Mesopotamia*, 18/04/2017 tarihinde <https://www.cambridge.org/core/books/language-literacy-and-technology/ancient-writing-in-mesopotamia/4CDCF7BA19958CD936AF8609A7FDC34F> sitesinden alınmıştır.
- Schmandt-Besserat, D. (1979), *Archaeology*, May/June 1979, 32. 3, 22-31, 15/ 03/ 2016 tarihinde <http://chalaux.org/rebwen01.htm>, adresinden alınmıştır.

Ek 1

Bugünkü İran merkezli coğrafyada hüküm süren Büyük Selçuklu İmparatorluğu (1040-1157) zamanında Fars kültürü çerçevesinde ticaret ve hesaplama kültürüne ait Kabusnâme'nin (1082 de Keykavus tarafından yazılmış) orijinalinin ilk sayfasının fotokopisi:



## TOKEN’LARDAN ÇİVİ YAZILI KİL TABLETLERE: YAZININ İCADINDA MUHASEBENİN İZLERİ

Öğr.Gör. Sevgi Şeker<sup>1</sup>

Arkeolog Öğr. Gör. Fatma Şeker<sup>2</sup>

### ÖZ

Günümüzden yaklaşık olarak 10.000 yıl önce insan, henüz yazı yazmayı bilmiyordu, ancak hafızasına güvenmemesi gerektiğinin farkındaydı. Neolitik dönem ile birlikte insan, avcı-toplayıcı yaşam biçiminden vazgeçerek yerleşik düzene geçmiş ve yaşamını topraktan elde ettiği ürün ile sürdürebileceğinin farkına varmıştır. Zamanla ihtiyacından fazlası üretmiş ve bunları takas etme yoluyla ilk ticari faaliyetlere başlamıştır. Bu ticari faaliyetlerle ilgili olarak tarafların hafızasında kalan bilgiler kimi zaman birbiri ile uyuşmamış ve anlaşmazlıkları doğurmuş, ortaya çıkan borç-alacak ilişkilerinin kaydedilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Yazının ve rakamların icadı için yaklaşık olarak 5000 yıl daha sabretmesi gereken insanoğlunun sözü edilen ticari faaliyetleri takip edebilmesi veya kayıt altına alabilmesi için hangi araçları kullandığı pek çok araştırmaya konu olmuştur.

Bu çalışmada Neolitik Dönemden itibaren kullanılmaya başlanan ve yaklaşık olarak 5000 yıl boyunca varlığını sürdüren *arkeik muhasebe sisteminin* izi sürülecektir. Bu sisteminin temelini oluşturan “Token”lar hakkında ayrıntılı bilgi verilecek ve bir muhasebe aracı olarak token’ların zaman içinde kil tabletlere aktarılan ilk yazılı metinlere nasıl dönüştüğü arkeolojik kanıtlar ile desteklenerek açıklanacaktır. İnsanlık geçmişini derinden etkileyen, tarih öncesi devirleri kapatarak, tarih çağlarını başlatan bu akıl almaz keşifte, yani yazının icadında muhasebenin itici gücü gözler önüne serilmeye çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Yazının İcadı, Muhasebe, Arkeik Muhasebe Sistemi, Token

**Jel Kodu:** M40, M41, N95

<sup>1</sup> Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Şarkışla Aşık Veysel Meslek Yüksekokulu, sseker@cumhuriyet.edu.tr

<sup>2</sup> Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Hafik Kamer Örnek Meslek Yüksekokulu, fatmaseker@cumhuriyet.edu.tr

## **FROM TOKENS TO CUNEIFORM CLAY TABLETS: TRACES OF ACCOUNTING IN THE INVENTION OF WRITING**

### **ABSTRACT**

About 10.000 years ago, human didn't know how to write yet, but was aware that he shouldn't trust his memory. With the Neolithic period, man has given up the hunter-gatherer life style by passing permanent settlement and become aware of the fact that he can lead his life with the product obtained from the soil. Over time he produced more than his needs and started first commercial activities by trading them. The information kept in memory of the parties related with these commercial activities were sometimes incompatible and born disagreements and there arose a need to record the debit-credit relationships. It has been the subject of many studies that which tools are used by human beings, who need to be patient for the invention of writing and numbers approximately 5000 years in order to follow and record these mentioned commercial activities.

In this study, the archaic accounting system, which has been used since the Neolithic period and subsisted 5000 years round, will be traced. Detailed information about Tokens -which form the basis of this system- will be given and how the Tokens were transformed into the first written texts transferred to clay tablets over time will be explained supported by archaeological evidences. It will be tried to reveal the driving force of accounting in the invention of this inconceivable discovery in short writing, which deeply affects the history of mankind, starts the historic ages by closing the prehistoric ages.

**Keywords:** The Invention of Writing, Accounting, Archaic Accounting System, Token.

**Jel Code:** M40, M41, N95

### **1. GİRİŞ**

Muhasebenin geçmişini ve tarihsel süreçte nasıl ortaya çıktığını tespit etmeye yönelik olarak yapılan pek çok araştırmada, muhasebenin insanların hesaplaşma ihtiyacından doğup geliştiği ifade edilmektedir. Gerçekten de bozulmadan günümüze ulaşabilen kil tablet ve papirüs gibi arkeolojik kanıtlarda, ticari işlemlerin hesabını yansıtan kayıtlara rastlanmaktadır. Bu durum da muhasebenin kökeninin, tarihsel süreçte binlerce yıl öncesine dayandığını göstermektedir.

Muhasebe ile ilgili en eski kayıtlara, Sümerlere ait çivi yazılı tabletlerde rastlanmaktadır. Birçok kil tablette, tarım ve hayvancılıkla ilgili ticari işlemlerin hesabının yer aldığı görülmektedir. Bu durum “yazı icat edildikten sonra mı muhasebe işlemleri kaydedilmeye başlandı, yoksa ticari işlemlerin kaydedilmesi ihtiyacı mı yazının icadına neden oldu?” sorusunu akla getirmektedir. Nitekim insanlar arasındaki ticari muameleler, avcı-



toplayıcı yaşam biçimini terk edip, yerleşik düzene geçildikten sonra artış göstermiş ve zaman içinde daha da gelişmiştir. Yerleşik yaşam biçimi, dünyanın farklı bölgelerinde farklı tarihlerde benimsemiş olmasına rağmen, kronolojik olarak yazının keşfinden yaklaşık 5000 yıl önce gerçekleştiği kabul edilmektedir. Arkeolojik kazılar sayesinde edinilen bilgiler, insanların o dönemlerde de hafızalarında kalan bilgilere güvenmediklerini ve geliştirdikleri bazı araçlar vasıtasıyla ticari işlemlerinin hesabını tuttuklarını göstermektedir.

Bu çalışmada muhasebenin yazının icadı konusunda nasıl itici bir rol üstlendiği araştırma konusu yapılacaktır. Ticari işlemlerin hesabının tutulmasında kullanılan “token”lar hakkında bilgi verilecek, “token”lar ile başlayan ve en eski yazı sistemi olarak kabul edilen Sümer Çivi Yazısı’nın keşfi ile sonuçlanan serüvende muhasebenin kökeni arkeolojik veriler ışığında ortaya konmaya çalışılacaktır.

## 2. YAZININ İCADI

İnsanlık tarihi incelendiğinde devrim niteliğindeki en önemli gelişmelerden biri hiç kuşkusuz “Yazının İcadı”dır (Özbay, 2005:70-71). Tarih ve medeniyet, yazının icadıyla başlamıştır (Özkaral, 2015:372).

İnsanlar, Paleolitik Dönem<sup>3</sup>’den itibaren birbirleri ile iletişim kurabilmek için bazı semboller ve işaretler kullanmış ve bu işaretleri bazı nesnelere üzerine resmetmiş veya oymuştur. Neolitik Dönem<sup>4</sup>’de yerleşik hayata geçen insan, hayvanları evcilleştirmeye ve tarımla uğraşmaya başlamış, böylece insanlar arası ilişkiler artmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak iletişimde anlaşmanın sağlanabilmesi için kullanılan sembol ve işaretlerin sayısı da artmış ve daha sık kullanılmaya başlanmıştır. Anılan bu gelişmeler ise yavaş yavaş yazının icadına zemin hazırlamıştır (Kılıç, 2009:124). Ancak yazının nasıl keşfedildiği konusu uzun süre gizemini korumuştur. Yüzyıllar boyunca yazının nasıl icat edildiğini açıklamaya yönelik pek çok başarısız girişim gerçekleştirilmiş, 19. yüzyılın başlarında Mezopotamya’da yapılan arkeolojik

<sup>3</sup> Paleolitik Çağ günümüzden yaklaşık 2 milyon yıl önce başlamış ve 10.000 yıl önce son bulmuştur. Doğanın sınırlayıcı ve belirleyici baskısı altında yaşayan Paleolitik Çağ insanları ekonomik açıdan, avcı ve toplayıcı toplulukları temsil ederler. Bu dönemin insanları, yaşadıkları ortamda bulunan yabani sebze, meyve ve köklerle avlandıkları hayvanları yiyerek beslenmişlerdir. İklim ve çevre koşullarının değişkenliği nedeniyle, yeni besin kaynakları aramak ve av hayvanlarını izleyerek, küçük gruplar halinde konar - göçer bir tarzda yaşamışlardır. Kaya sığınaklarının bulunduğu yerlerde mağara ve kayaaltı sığınaklarında barınmışlar, kaya sığınaklarının bulunmadığı yerlerde ise açık havada kurdukları sığınaklarda yaşamışlardır.

(Kaynak : <http://www.anadolumedeniyetlerimuzesi.gov.tr/TR,77778/paleolitik-cag.html>)

<sup>4</sup> İnsanlık tarihinde, besin üretimi yanında ilk yerleşik toplumların kurulması ile başlayan dönem Neolitik Çağ adıyla anılmaktadır (kaynak: <http://www.anadolumedeniyetlerimuzesi.gov.tr/TR,77779/neolitik-yeni--cilali-tas-cag.html>)

keşifler sayesinde “yazının kökeni”, sağlam ve güçlü kanıtlarla aydınlığa kavuşmaya başlamıştır (Mattessich, 1987:72).

İnsanlık geçmişinin çoğunda konuya mitolojik açıdan yaklaşmış ve yazının icadı, genellikle ilahi kökene atfedilmişti. Örneğin Eski Babil’de yarı insan yarı balık olan Tanrı Oannes’in dil bilimi ve yazma sanatını denizden insana aktararak öğrettiği inancı hakimdi. Eski Mısır’da köpek Tanrı Thoth (köpek başlı babun) bilgeliğin, bilginin, dil, tıp ve sihrin tanrısı idi ve insanlığa yazıyı öğretmekten sorumluydu. Yunanlılar ayrıca Eski Mısır Tanrısı Teuth’u aritmetik hesaplama, geometri ve en önemlisi harflerin mucidi olarak görüyordu. Roma döneminde yazıyı icat etme lütfü, tanrıların elçisi olan Merkür’e geçmişti. Hristiyanlık çağında ise yaygın inanış, Tanrının parmağı ile yazılmış olan “Tables of the Law” ile ilahi vahiy tarafından yazının, Musa’ya verildiği yönündeydi. Ayrıca İbranice alfabenin, yazının en erken biçimi olduğu da yaygın bir inanıştı. 1603 yılında Alaxender Top “The Olive Leaf” isimli eserinde Tanrı’nın yaratılıştaki 22 işçiden her birini İbranice alfabenin 22 harfinden biri ile başlayan bir kelime ile isimlendirerek zaten alfabeyi yarattığını belirtmişti.

Yazının ortaya çıkışına mantıklı bir açıklama getirmeye çalışan ilk kişi William Warburton idi. 1738 yılında yayınlanan “Musa’nın İlahi Elçiliği”nde yazar, yazının insana doğaüstü bir varlık tarafından tam teşekküllü bir alfabe şeklinde hazır şekilde sunulduğu fikrini reddetmişti. Bunun yerine yazının resimlerden ideogramlara, daha sonra da sesleri temsil eden karakterlerden oluşan karmaşık sisteme kadar uzanan evrimsel bir süreç sonucu ortaya çıktığını ileri sürmüştü. Yakın Doğu’da son dönemdeki büyük arkeolojik keşifler, bu hipotezi doğrulamış gibi görünmekteydi, çünkü yazının ilk olarak Mezopotamya’da ortaya çıktığını gösteren kanıtlar bulunmuştu. Arkeologlar Nineveh, Girsu, Shuruppak ve Uruk gibi yerleşim yerlerinin kalıntılarında, binlerce çivi yazılı kil tablet ortaya çıkarmıştı (Schmandt-Besserat, 1986a: 31-32).

Araştırmacılar tarafından yazının ilk olarak M.Ö. 4. bin yılın ikinci yarısında yani M.Ö. 3200-3100 yılları arasında Güney Mezopotamya’da yerleşik olan Sümerler tarafından icat edilerek geliştirildiği ifade edilmektedir (Dartman, 2009:6, Kılıç, 2009:124). Genel görüş, dünyada bilinen en eski yazılı belgelerin Sümerler’e ait çivi yazılı kil tabletler olduğu yönündedir (Azertürk, 2014:72). En eski kil tabletler, M.Ö. 3100 yılına tarihlenmiş ve büyük

bir çoğunluğu bir Sümer şehri olan Uruk (diğer adıyla Varka)'ta<sup>5</sup> bulunmuştur (Mattessich, 1987:72).

Yazının icadı meselesi incelendiğinde, aslında hiçbir şekilde kahramanlık destanları yazmak, edebiyat yapmak gibi bir amacının olmadığı çok açık şekilde görülmektedir. Aksine tamamen ekonomik ihtiyaçların karşılanması, yani hesapların tutulması endişesi yazının icadına zemin hazırlamıştır. Ayrıca tüm yazı sistemlerinin en eskisi olarak kabul edilen “Sümer Çizi Yazısı”nın medeniyetin başladığı yerde, yani Mezopotamya’da doğup gelişmesi de şartırtıcı değildir (Kılıç, 2009:124-129). Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Mezopotamya’nın coğrafyasına ve burada yerleşik olan Sümerlerin sosyal ve kültürel yaşamlarına kısaca değinmek faydalı olacaktır.

İnsanlığın iktisadi tarihi incelendiğinde toplumların gelişiminde iki devrimden bahsedilir. Bunlardan ilki, yaklaşık M.Ö. 8. Binyılda gerçekleşen tarım devrimi, diğeri ise M.S. 2. Binyılda gerçekleşen sanayi devrimidir. Sözü edilen ilk devrim, tarımın keşfedilmesi ile başlayan devrimdir. Bu görüşe göre avcı-toplayıcı olarak yaşamını sürdüren ilk insanlar, artan nüfus ve dolayısıyla artan besin ihtiyacını karşılamak için arayışa girmişler ve bunun sonucunda toprağı işlemeyi keşfederek hayvanları evcilleştirmişlerdir. Tarımdan geçimini sağlayan insanlar beslenmek için daha fazla yiyecek üretmek için doğal çevreden daha fazla yararlanmaya başlamışlar ve bu konudaki tecrübelerini diğeri insanlara aktararak göçebe yaşamı terk etmeye başlamışlardır. Bunun sonucu olarak basit köy yerleşimleri oluşturmuşlardır (Taş ve Günay, 2015:142). Bu bağlamda, ilk tarımcı topluluklar M.Ö. 9.000-M.Ö. 7.000 yılları arasında Mezopotamya’nın kuzeyindeki dağlık bölgelerde ortaya çıkmıştır. Dicle ve Fırat’ın sel yatağı olan Mezopotamya’nın güneyinde ise yerleşme ve tarım, ilk olarak M.Ö. 5000’lerde gerçekleşmiştir.

5



Uruk (Warka), antik bir Sümer şehridir. Kent, Fırat Nehri'nin bugünkü yatağının doğusunda, nehrin eskiden kurumuş bir kanalının üzerinde bulunmaktadır.

**Kaynak:** <http://brewminate.com/the-warka-vase-of-ancient-uruk/>

M.Ö. 4. Binyılda Sümerler, Güney Mezopotamya'ya gelerek, bu bölgedeki bataklıkları kurutmuş, barajlar, setler ve sulama kanalları yardımıyla küçük sulama tarımından büyük sulama tarımına geçilmesini sağlamış ve böylece köyden kente, ilkel topluluktan uygar topluma geçişi sağlamışlardı (Şenel, 1982: 193-196). Sümerler Güney Mezopotamya'ya geldiklerinde buradaki halkın mevcut köy kültürünü -kendi kültür unsurlarını da ekleyerek- şehir kültürüne dönüştürmüş ve böylece dünyanın bilinen ilk medeniyetini kurmuşlardı. Dicle ve Fırat nehirlerinin bereketli toprakları arasında kurulan bu uygarlık, her biri güçlü ve kendi yöneticileri olan şehir devletlerinden oluşmuştu (Kılıç, 2009:125). Sümerler, toprağa bağlı ekonomik bir sistemle yönetilen, *Ensi* adı verilen tanrı-krallar tarafından idare edilen, sulama sayesinde geliştirilen tarım ve tapınak ekonomisi sayesinde gelişen farklı toplumsal sınıflardan meydana gelen bir toplumdur (Özgül, 2011:405-406). Çok tanrılı Sümer inancına göre her şehrin tanrısı, kendisi için kurulan tapınaklarda yaşardı ve o şehrin gelişip büyümesinden, her alanda ilerlemesinden, şehir insanlarının güven ve geçiminden, huzur ve mutluluğundan sorumluydu (Altuncu, 2014:121).

Temel geçim kaynağı tarım ve hayvancılık olan Sümer şehir devletlerinin idari ve dini sistemini, tanrılar tarafından görevlendirildiğine inanılan krallar yönetirdi. Kral, tanrı adına toprağın ekilip biçilmesi ve hayvansal gelirlerin artırılmasının düzenleyicisi durumundaydı (Kılıç 2009:126). Sümer şehirlerinde devletin sınırları içindeki topraklar üç kısma ayrılmıştır. Bunlar: (1) tapınağa ait olan topraklar, (2) kralın toprakları ve (3) çalıştırması için köylülere verilmiş olan topraklardı. Kraliyet ailesine ve tapınak yönetimine mensup olmayan Sümerliler kendilerine tahsis edilen toprakların bakımından sorumlu tutulmaktaydı. Bu kişiler hasat ettikleri ürünler ya da bu topraklar vasıtasıyla yetiştirdikleri hayvansal gıdalardan, kendisi ve ailesinin ihtiyacını aldıktan sonra kalan ürünlerin tamamını tapınağa teslim etmek zorundaydı. Çünkü Sümer yasalarına göre elde ettikleri fazla ürünleri satamaz ya da bu ürünler karşılığında herhangi bir şey alamazlardı (Akrep, 2017:466-467). Ayrıca toplumun ve ekonominin yönetimini elinde bulunduran rahip-krallar sadece tarımdan elde edilen ve tapınağa teslim edilmesi zorunlu olan malların ve gelirlerin kontrolünü üstlerine almamışlar aynı zamanda ticaretin de etkin birer karakteri olmuşlardı. Mezopotamya'nın coğrafyası gereği kıt olan malların edinilebilmesi ancak ticaret yoluyla olabilmekteydi. Bu nedenle özellikle gösterişli inşa edilmesi gereken tapınaklar için ihtiyaç duyulan taş, kereste, maden gibi malları, tapınaklara bağışlanan ürün fazlasının takas edilmesi suretiyle temin etmişlerdi (Eser ve Kılıç, 2017: 423). Bunların dışında bağış, savaş ganimetleri, evlenme, boşanma veya gündelik yaşamda oluşabilecek sorunların çözümü için yaptıkları görevleri yerine getirdiklerinde tapınak için belli bir ücret almışlardı (Akrep, 2017:467). Bu sayede tapınaklar aynı zamanda sermaye birikiminin de merkezi haline gelmiş, yani bir çeşit banka olarak faaliyet göstermişti (Childe, 2006:111).

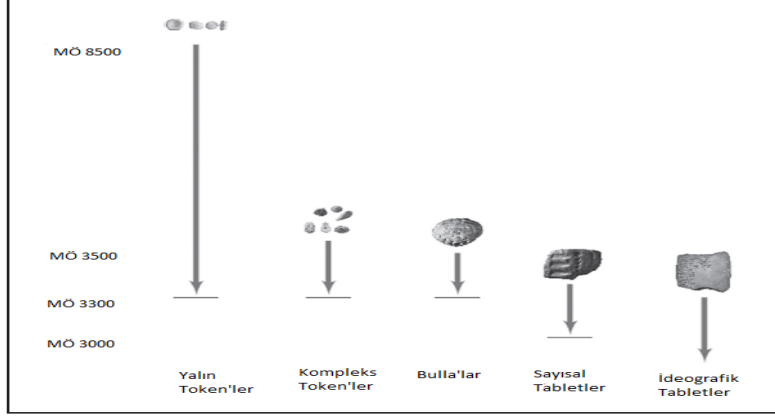
Tanrının dolayısıyla tapınakların gelirleri arttıkça, muhasebesini tutmak da güçleşmişti. Bu sebeple rahip yöneticiler yeni bir yazı ve rakam sistemi geliştirmek zorunda kalmıştı

(Childe, 2006:106). Zamanla tapınak depolarına girdi-çıkıtısı yapılan malların miktar ve çeşitliliğinin artması, bunların hesabının tutulması ihtiyacını da beraberinde getirmişti. Nitekim Uruk'ta en büyük tapınağın bulunduğu alanda keşfedilen ilk kil tabletlerde tahıl çuvalları ve büyükbaş hayvan listeleri yer almakta ve tapınağın bir tür muhasebesini sunmaktaydı. Yine Uruk'ta M.Ö. 3200-3000 yılları arasında inşa edilen bir tapınakta yapılan kazı çalışmaları sonucunda üzerine piktografik işaretler, çizgisel resimler ve rakamlara benzeyen işaretler kazınmış kil tabletler bulunmuştu. Başka Sümer şehirlerinde de ele geçen benzer kil tabletlerin, tapınak rahiplerinin meslektaşları ve ardılları tarafından anlaşılacak şekilde kayda geçirdikleri ve tapınak gelir ve giderlerini gösteren zamanın muhasebe defterleri olarak işlev gördüğü düşünülmektedir (Kılıç, 2009:126-127).

Mezopotamya'nın hammadde ve statü göstergesi lüks mallar bakımından yoksul olması, M.Ö. 8. binyıldan itibaren ticaret ve takasın gelişmesine neden olmuştu (Çıvgın, 2015:254). Toplum kümeleri arasındaki ticaret, aynı zamanda anlaşmazlıkları da beraberinde getirmişti. Çünkü değiş tokuş edilen malların miktarı, kalitesi ve zamanlaması ile ilgili olarak ticari ortakların akıllarında kalan bilgiler farklılık göstermekteydi. Gruplar arasındaki çatışma olasılığını azaltmak ve akılda kalan bilgilerin hatalı olma ihtimalini ortadan kaldırmak amacıyla şehir devleti yöneticileri yazılı kayıtlara ihtiyaç duymuşlardı. Bu nedenle Sümerli katipler, ekonomik işlemleri kaydetmek için resmi muhasebe sistemleri geliştirmişlerdi (Violet and Alexander, 2005:109). Başka bir ifadeyle ticareti yapılan malların hesabının tutulması zorunluluğu ortaya çıkmıştı. Dolayısıyla bu çok basit ihtiyaç yazının icadına ve gelişimine zemin hazırlamıştı (Azertürk, 2014:72). O halde M.Ö. 8.000 yıllarından yazının icadına (M.Ö. 3200-3100) kadar geçen dönemde adı geçen muhasebe kayıtları nasıl tutulmuştu? Yazının bulunmasındaki itici güç insanların *hesaplaşma (muhasebe)* ve *kaydetme* ihtiyacı ise, yazı icat edilmeden önce bu ihtiyaca hangi araç veya aletler hizmet etmişti?

Sözü edilen hesapların tutulması önceleri “token (calculi- hesap taşları)” adı verilen kil objeler vasıtasıyla gerçekleştirilmiş, zamanla token'lar kil tabletlere kazınmaya başlamış, ardından da arkaik yazının ilk örneği olan “Sümer Çivi Yazısı” ortaya çıkmıştı. Dolayısıyla birçok muhasebe tarihçisinin de söylediği gibi “*yazı, insanların hesaplaşma (muhasebe) ihtiyacından doğmuş ve gelişmişti*” (Can, 2007:2).

**Şekil 1.** Denise Schmandt-Besserat'ın Yazı'nın Tarihi Şeması



**Kaynak:** Englund, Robert K., The Oxford Handbook of Cuneiform Culture (Ed.Karen Radner and Eleanor Robson), 2011. p.35.

Yazının ortaya çıkışı 4 aşamada gerçekleşmişti (Schmandt-Besserat, 1986a:35):

- Token'ların ortaya çıkışı
- Belirli ticari işlemler için kullanılan ve içinde tokenler bulunan Kil Bulla'ların ortaya çıkışı
- Bulla'ların dış yüzeylerinin token sembolleri ile mühürlenmesi
- Kil tabletlerin ortaya çıkışı

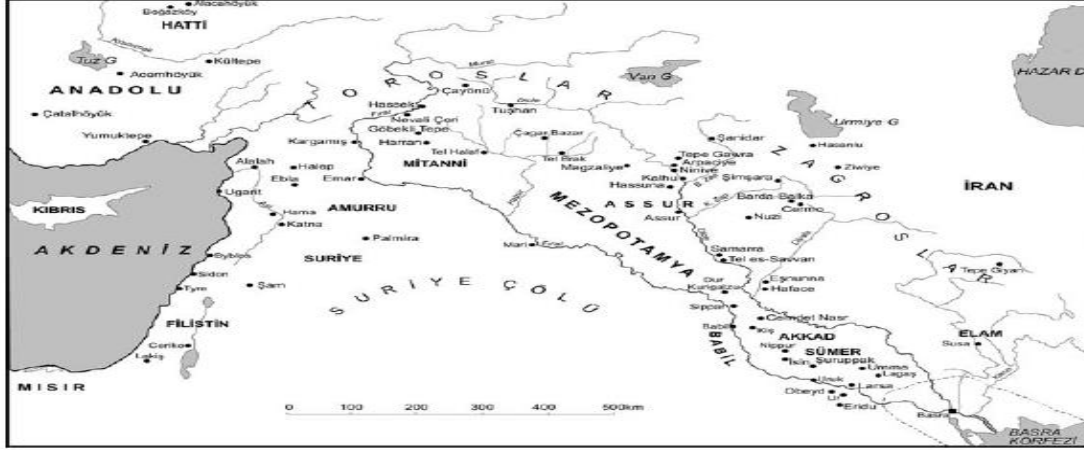
### 3. EN ESKİ HESAPLAMA ARACI: TOKEN'LAR

Neolitik Çağ'da tarım ve evcil hayvanların ortaya çıkışı sonrasında Bereketli Hilal'de<sup>6</sup> antik kentlerin kurulması, çeşitli malların sayısal olarak kayıt altına alınmasına ilişkin niceliksel bir sistemi gerekli kılmıştı. Antik insanlar tarafından bu malların belli bir bölgedeki varlığı, mülkiyetleri ve transferlerinin yanı sıra bu mallara bağlı borç, alacak veya el değiştirme iddialarının tamamının açıklanması ve kaydedilmesi gerekiyordu. Fakat soyut anlamda ne hesaplamanın ne de yazının mevcut olmadığı bir zaman diliminde böyle bir hesap verebilirlik sisteminin var olma olasılığı ne idi (Mattessich, 1994:6-7). Son dönem arkeolojik keşifler, yazının icadından yaklaşık 5000 yıl önce kullanılmaya başlanan bir hesaplama ve kayıt sisteminin, dolayısıyla da bir hesap verilebilirlik sisteminin token (calculi – hesap taşı) adı verilen küçük kil simgeler vasıtasıyla var olduğunu ortaya koymuştur.

<sup>6</sup> Doğu Akdeniz kıyılarından başlayıp Güneydoğu Anadolu'ya (Toroslar) oradan da Batı İran'a (Zağroslar) uzanan hat.

Token'lar, kilden yapılan, pişirilerek sertleştirilen, boyutları genellikle 1-4 cm arasında değişen, farklı geometrik şekillerde üretilerek her biri farklı bir mala karşılık gelen ve ticareti yapılan malların türü ve ölçüsü hakkında bilgi veren objelerdir (Hırçın, 1995:2-3).

**Sekil 2.** Mezopotamya ve Cevresi



**Kaynak:** Harmankaya, S., K.Köroğlu ve H. Sivas. Eski Mezopotamya ve Mısır Tarihi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No: 2280, 2011, Eskişehir, s.21.

Token'ların Antik Yakın Doğu'da kullanımı uzun süren ilgi konusu olmuştur. İlk olarak Oppenheim, 1959 yılında yaptığı çalışmada Mezopotamya Nuzi'de M.Ö. 2. Binyıla kadar kullanılan çeşitli küçük ve karışık objelerden (pebble-çakıl taşı) bahsetmiş ve hesaplama ile ilgilerinin olduğunu savunmuştur. 1960'lı yıllarda Pierre Amiet ve Maurice Lambert'in token'ların bir kaydetme sistemi olarak rolleri ve kil üzerine yazı yazma öncesi ilk simgeler olduğunu vurguladığı çalışması bu ilgi odağının ilk dürtüsü olmuştur (MacGinnis ve diğerleri, 2014:290). Ardından 1966 yılında Amiet, token'ların M.Ö. 4. binyılda Susa (İran)'da yerel kayıt sistemi olduğunu deşifre etmiştir (Moghimi and Nashli, 2015:29). Sonrasında ise Arkeolog Denise Schmandt-Besserat, asıl odağı "yazının ve soyut hesaplamının kökenini araştırmak" olan çalışmaları sırasında, "muhasebenin kökeni"ne rastlamış ve akıl almaz bir keşif ortaya çıkarmıştır (Mattessich, 1994:7).

Schmandt-Besserat'ın yazının kökeni hakkındaki teorisi, token'lar ve muhasebe sistemleri hakkındaki araştırmalarda son derece önemlidir. Antik Yakın Doğu'daki token koleksiyonu üzerindeki kapsamlı çalışmaları token'ları ve token'ların Prehistorik (tarih öncesi) Dönemdeki rollerini anlayabilmemiz için temel teşkil etmektedir (Moghimi and Nashli, 2015:29). Çünkü Schmandt-Besserat, token'ların yazının icadından önce gelen bir muhasebe sisteminin parçası olduğunu ayrıntılı olarak kanıtlamıştır. Çalışmaları kil token'ların şekilleri ile ilk yazılı karakterler arasındaki paralellikler üzerine odaklanmış ve böylece MÖ. 3200'lerde icat edilen yazı ile doğrudan bağlantılı olduğunu ortaya çıkarmıştır (Elma 2016:69).

Schmandt-Besserat, 1969'dan bu yana pek çok arkeolojik yerleşim yeri ve müze ziyaretleri vesilesiyle çok sayıda tuhaf ve çeşitli şekillerde eserlerin olduğunu fark etmiştir. Aynı anda pek çok yerde var olan ve boyutları 1 cm ile 4 cm arasında değişen bu eserler, özenli bir şekilde kil ile elle kalıplanmıştı ve pişirilerek sertleştirilmişti. Bazı yerleşim yerlerinde oldukça az sayıda bulunmuş iken, M.Ö. 6500 yılına tarihlenen Jarmo (Irak) gibi yerleşim yerlerinde yaklaşık 1500 numune ortaya çıkarılmıştı. İsrail, Suriye, Irak, Türkiye, İran ve Orta Doğu'nun her yerinde bulunan bu eserler M.Ö. 8000 (hatta daha da öncesi) - M.Ö. 3000 yılları arasına tarihlenmekteydi. Bu nesnelere her yerde bulunması ve geniş bir dağılım göstermesi, token'ların açık bir şekilde dini, kültürel veya ekonomik bir önemi olduğuna işaret etmekteydi. Fakat bu önemli fonksiyon ne idi? Bu alanda çalışan bütün arkeolog ve uzmanlar bu token'larla karşılaşmışlardı ve hiçbiri bunların eskiden ne için kullanıldıkları ile ilgili tatmin edici bir açıklama yapamamışlardı. Bazı uzmanlar bunların nazarlık, tılsım veya oyun figürü olduğunu düşünmüşlerdi. Fakat Schmandt-Besserat 1986 yılında birçok token şeklinin, kil tabletler üzerindeki arkaik işaretlerin şekilleri ile eşleştiğini fark etmişti. Örneğin, token'lar arasında bulunan çapraz bir disk, aynı zamanda bir kil tabletin üzerinde de bulunmuştu (Mattessich, 1987:73-74).

Kil token'lar Neolitik Yakın Doğu'da emtiaları hesaplama aracı olarak kullanılmış ve tarımın ardı sıra tüm Yakın Doğu boyunca yayılmıştı. Bu küçük objeler günümüzde Pakistan'dan Türkiye'nin merkezine kadar olan aralıktaki arkeolojik yerleşim yerlerinde bulunmuştu. Başlangıçta buğday, arpa gibi mahsullerin hesaplanması ve ekilen arazilerin kaydedilmesi için kullanılmıştı (Michalowski, 1993:996). İlk token'ların M.Ö. 8000'lerde Bereketli Hilal'de ortaya çıkması -yani bölgede tarımın ortaya çıktığı dönemde icat edilmesi- kayıt tutma ihtiyacının, insanların gıda üretimine uyumu ile ilişkili olduğuna şüphe götürmemekteydi (Schmandt-Besserat, 1986b:268).

Token'ların kullanıldığı zamanlarda hesaplama çoğunlukla tahıl ölçümü, yağ kavanozları, hayvanlar ve işgücü birimleri (zaman, görev) gibi seçilmiş bazı mal grupları ile sınırlandırılmıştı. Dahası, her bir mal grubu, hesaplamanın "somut" olduğu gerçeğini yansıtan kendine ait sayaçlar ile hesaplanmıştı. Örneğin,

- Küçük ya da büyük tahıl birimleri, koni veya küre şekilli token'lar ile;
- Yağ, oval şekilli token'lar ile;
- Hayvanlar, silindir şekilli token'lar ile;
- İşgücü birimleri ise dörtyüzlü token'lar ile hesaplanmıştı.



Belki de token sisteminin en eski ve ilk özelliği bire bir uygunlukta kullanılmasıydı. İki kavanoz yağ, iki oval token ile, üç kavanoz yağ ise üç oval token ile temsil edilmekteydi (Schmandt-Besserat, 2009:147).

Schmandt-Besserat token'ları iki gruba ayırmıştır: Yalın token'lar ve kompleks token'lar.

### **3.1. Yalın Token'lar:**

İlk token'lar, Suriye ve İran'da yaklaşık olarak M.Ö.8000'lerde yerleşik hayata geçişle birlikte ortaya çıkmıştır. Bu dönem insanların hayatta kalabilmek için tarıma güvenmeye başladıkları döneme denk gelmektedir. Bu nedenle kayıt tutma ihtiyacının tarımın yükselişi ile ilişkili olabileceği öngörülmektedir. Hasat planlama ve ürünlerin birikimine dayanan yeni yaşam biçimi şansa dayanmak yerine, bir hesaplama ve muhasebe gereksinimi yaratmıştır. Bu gereksinimi karşılamak için de token'lar geliştirilmiştir.

Token sisteminin başlarından itibaren yaklaşık ilk 4 bin yıl boyunca kullanılan token'lar “yalın” olarak isimlendirilmiştir. Formları çoğunlukla koni, küre, düz ve mercekli disk, silindir, tetrahedron, sınırlı şekilde oval, dikdörtgen, üçgen gibi şekillerden oluşmaktadır. Yalın token'lar genellikle düz bir yüzeye sahipti (Schmandt-Besserat, 1992:17-24) ve tarım ürünleri ile hayvan sayısının takip edilebilmesi için kullanılmaktaydı (Moghimi and Nashli, 2015:31).

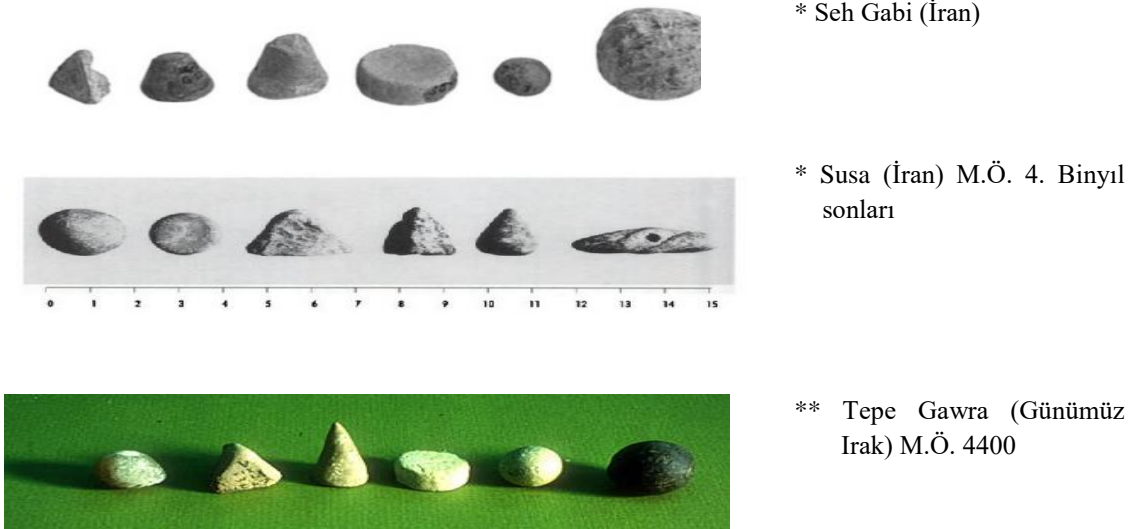
Token'lar ilk hesaplama araçları sayılmazdı. Tüm dünyada olduğu gibi Antik Yakın Doğu'da da hesaplama, önceleri çakıl taşları ile yapılmaktaydı. Çakıl taşları, her yerde bulunmaları ve kolayca yönetilebilmeleri yüzünden uygun bir hesaplama aracıydı ancak, şekillendirilememesi en belirgin dezavantajı olup, belirli çevre ve koşullar dışında tanımlanamamaktaydı. Örneğin, herhangi bir çakıl taşının hayvan sayısının mı yoksa hububatın hesaplaması için mi kullanıldığı hakkında yorum yapmak zordu. Çakıl taşlarının yerine geçen token'lar pek çok yönden çakıl taşlarına benzemekteydi. Ancak farklı olarak insan yapımı idi ve özel olarak belirli şekillerde üretilmekteydi. Her bir token şekline spesifik bir anlam verilmişti. Örneğin, silindir şekilli bir token “bir hayvan”; küre ve koni şekilli token'lar ise bir miktar tahıl anlamına gelmekteydi. Hesaplama tıpkı çakıl taşları gibi bire bir karşılık gelme yoluyla yapılmaktaydı. Yani bir hayvan için bir silindir token, iki hayvan için iki silindir token, üç hayvan için üç silindir token... gibi. Aynı ilke ile bazı malların toplam miktarını ifade etmek için de farklı şekilde token'lar kullanılmaktaydı. Örneğin sürü halindeki hayvanları ifade etmek için tek tek silindir tokenler yerine, yaklaşık 10 hayvanı temsil eden mercekli disk şeklinde bir token kullanılmaktaydı. Otuz hayvan için üç mercekli disk şeklinde token ile hesaplama yapılmaktaydı.

Çakıl taşlarından token'lara geçiş, basit bir keşifti ancak çok önemli bir keşifti. Çünkü token'ların bir iletişim aracı olma potansiyeli vardı. Örneğin bir kişiye gönderilen üç adet küre

token, üç kile<sup>7</sup> tahıl olarak anlaşılıyordu. Ayrıca token'lar malların takibini yapabilmek için insanlara net bir bellek (hafıza) sağlıyordu. Bir grup küre ve koni şekilli token, sistemdeki herhangi bir insan tarafından daima ve kesin olarak bir miktar tahıl olarak tanımlanmaktaydı. Token'lar aynı zamanda bir düşünce aracı idi. Karar vermeden önce malların büyük ve karmaşık bütçelerini irdelemeyi ve değerlendirmeyi mümkün kılıyordu. M.Ö. 8000'lerde kullanılan bu token sistemi ilkel bir biçimde yazının üç önemli işlevini zaten karşılıyordu. Bunlar:

- Veri saklama sistemi olma,
- İletişim aracı olma ve
- Mantık aracı olma (Schmandt-Besserat 1986a:35-36).

### Şekil 3. Yalın Token'lar



**Kaynak:** \* Schmandt-Besserat, D. Tokens: Their Significance for the Origin of Counting and Writing. <https://sites.utexas.edu/dsb/tokens/tokens/>

\*\* Schmandt-Besserat, D. The Origins of Writing. Ed. Wayne M. Senner. University of Nebraska Press. USA. 1989, p.30.

### 3.2. Kompleks Token'lar:

Token sistemi, bitki ve hayvanların evcilleştirilmesini takip eden uzun kültürel platoda kullanılmaya devam etmiş, bu sistemdeki ilk kayda değer dönüşüm M.Ö. 3400'lü yıllarda meydana gelmiştir. Sistemdeki dönüşüm parabol, bükülmüş bobin, fıçı, dörtgen, üçgen, oval,

<sup>7</sup> Genellikle tahıl ölçümünde kullanılan bir ölçü birimi.

paraboloid gibi geometrik şekillerin yanında gemiler, araçlar, hayvanlar da dahil olmak üzere yeni doğal biçimli token'ların ortaya çıkması ve yüzeylerine kesik çizgi ve noktalama işaretleri gibi işaretler konması suretiyle gerçekleşmiştir. Kompleks token adı verilen bu yeni token'lar sayesinde çok sayıda ürün daha net bir biçimde hesaplanmaya başlanmıştır (Schmandt-Besserat, 1986a:35-36).

Kompleks token'ların ortaya çıkmaya başladığı M.Ö. 3400 yılları, Antik Yakın Doğu'da kent olgusunun ve devlet oluşumunun kökeni olarak görülen Sümer tapınak kurumunun yükselişi ile örtüşmektedir. Bu nedenle muhasebedeki değişiklikler, devlet bürokrasisinin başlangıcı ile ilişkilendirilebilir. Kompleks token'ların ilk ortaya çıkışı, en iyi şekilde Sümer şehirlerinden biri olan Uruk'ta belgelendirilmiştir. Nitekim ilk kompleks token'lar, Uruk'ta tanrı Inanna'ya ithaf edilen büyük tapınak Eanna'nın kalıntılarında bulunmuştur. Kompleks token'ların anıtsal mimarinin yükselişi ile örtüşmesi önemlidir. Çünkü daha önce de değinildiği üzere tapınaklar -dolayısıyla Eanna tapınağı- Antik Yakın Doğu'nun baskın birer ekonomik kurumu konumunda idi (Schmandt-Besserat, 1989:31).

#### Şekil 1. Kompleks Tokenler



\*Antik Girsu (Günümüz Irak) M.Ö. 3300



\*\* Susa (İran)- M.Ö. 4. Binyıl sonları

**Kaynak:** \* Schmandt-Besserat, D. Tokens: Their Significance for the Origin of Counting and Writing. <https://sites.utexas.edu/dsb/tokens/tokens/>

\*\* Schmandt-Besserat, D. The Origins of Writing. Ed. Wayne M. Senner. University of Nebraska Press. USA. 1989, p.30.

Yalın token'lar ilk ortaya çıkmaya başladığı zamanlarda yani yaklaşık olarak MÖ. 8000'lerde yalın token'ların şekilleri 12 farklı model ile sınırlı iken, MÖ. 3500'lü yıllarda ortalama olarak 350 farklı token modeli tespit edilmiştir. Kompleks token'lar tekstil, konfeksiyon, mücevher, ekmek, bira ve bal gibi imal edilmiş malları temsil etmekteydi. Ayrıca kompleks token'lar kimi zaman giysiler, minyatür kaplar, mobilya gibi temsil ettikleri malların şekillerinde üretilmişti (Schmandt-Besserat, 2009:147-147).

Yalın token'ların tahıllar ile koyun ve keçi gibi hayvanları temsil etmesine karşın, kompleks token'ların emeği (işçilik) ve üretilen (imal edilen) malları temsil ettiğine dair kanıtlar vardır. Bu ayırım modern muhasebe sistemindeki nakit (alacaklar, borçlar gibi) ve nakit dışı (stoklar, teçhizat, arazi gibi) kalemler arasındaki farkı anımsatmaktadır. Daha da ilginç olanı ise tahıl, koyun ve keçilerin Antik Orta Doğu'da "nakit" ve ödeme birimleri olarak kullanılmış olmasıdır (Mattessich, 1989:76).

Günümüzde her birine ayrı bir isim vererek ayırt ettiğimiz hesapları, Sümerliler tek tek token şekilleri ile tanımlamışlardır. Zaman ve mekan ayırımı olmaksızın her bir token şeklinin tek bir anlamı olmuş ve daima aynı mal/hizmeti temsil etmiştir. Yalın token'lar da kompleks token'lar da aynı muhasebe sistemin parçaları olmuştur. Zaman içinde malların/hizmetlerin çeşitliliğinin artmasına paralel olarak yetersiz kalan yalın token'ların yanında kompleks token'lar geliştirilmiştir.

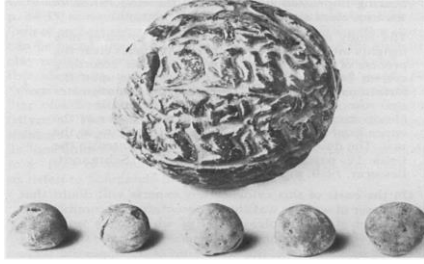
#### **4. BULLA'LARIN ORTAYA ÇIKIŞI**

MÖ. 3300 yıllarında token'lar, tapınaklardaki rahip yöneticiler tarafından yönetilen yeniden dağıtım ekonomisini düzenleyen tek muhasebe aracı idi. Zamanla tapınağa sunulacak malların türleri, miktarları ve tapınağa teslim sıklığı ile ilgili düzenlemeler yapılmıştı. Bu değişiklik ve gelişmeler için ticari bir işlemin hesabını temsil eden token'ların güvenli bir şekilde bir arada tutulabilmesini sağlamak amacıyla bazı arşivleme yöntemleri geliştirilmişti (Schmandt-Besserat, 2009:148-149).

MÖ. 4. Binyılın başlarında token'ların arşivlenebilmesi amacıyla iki farklı yöntem tasarlanmıştı. Bunlardan ilki token'ların üzerinde delik açarak, token'ları birbirine bağlamak; ikinci yöntem ise token'ları kil zarflar (bulla) içine koymak. Her iki teknik de bir ticari işlemin hesabını temsil eden token gruplarının güvenli bir şekilde bir arada tutulmasını ve ticari işlemin mühürleme ile garanti altına alınmasını sağlamaktaydı (Schmandt-Besserat, 2006:39).

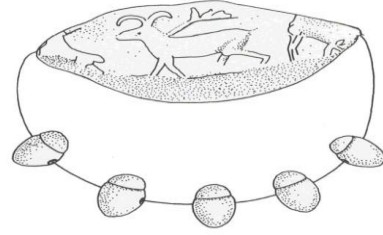
Bağlama yönteminde bazı token'ların yüzeylerinde delikler açılmıştı. Belirli bir ticari işleme ait token'ların bir arada tutulması için bu deliklerden bir ipe dizilmesi gerekmekteydi. Bu şekilde ipin her iki ucunun bağlanması ve ilgili ticari işlemin hesabını gösteren, aynı zamanda dışardan kurcalama veya müdahaleyi engelleyen bir sabitlemenin yapılması gerekiyordu. Bu sabitleme ise iplerin bağlanmasını sağlayan ve üzeri mühürlenmiş bir kil ile gerçekleştirilmekteydi. Bu delikli token'ların coğrafik dağılımı incelendiğinde, kompleks token'lara benzer bir dağılım sergilemekteydi. Türkiye, Filistin, Irak, İran ve Suriye'de birçok yerleşim yerinde bulunmuştu. (Schmandt-Besserat, 2006:39). Ancak bağlamak için kullanılan malzeme kil kadar sağlam olmadığı için günümüze kadar ulaşan örnekler genellikle bulla (envelope)'lardan oluşmaktadır.

Bulla’lar kilden yapılmış, yaklaşık olarak 5-9 cm çapında, içi boş küre veya oval şekilli toplardı (Schmandt-Besserat 1986b:256). Mezopotamya, Suriye ve Elam’a ait Uruk, Habuba Kabira, Susa, Chogna Mish gibi yerleşim yerlerinde ortaya çıkarılan bu eserler, belirli ticari faaliyetleri temsil eden token’ları bir arada tutma avantajı sağlıyordu ve söz konusu ticari işlemleri doğrulamak için gerekli mühürlemenin yapılabilmesi adına ideal bir kil yüzey sunuyordu (Schmandt-Besserat, 1981:323).



**Şekil 2.** Yüzeyine Mühürlenmiş 5 adet Token ile Birlikte Kil Bulla

**Kaynak:** Mattessich, R., “Prehistoric Accounting and The Problem of Representation: On Recent Archeological Evidence of The Middle-East From 8000 BC to 3000 BC”. The Accounting Historians Journal, V.14, N.2, 1987, p.76.



**Şekil 6.** Delikli Tokenler ile Bağlama Yöntemi

**Kaynak:** Schmandt-Besserat, D. How Writing Came About. University of Texas Press, 2006, p.41.

Bulla’ların en büyük dezavantajı içerdiği token’ları gizli tutması idi, yani bulla kırılmadan içeriği tanımlanamamaktaydı. Bağlama yönteminde token’lar daima görünür halde iken, bulla yönteminde içeriğin tanımlanabilmesi imkansızdı. Bu zorluğu aşmak için bir “işaretleme” sistemi geliştirilmişti. Bu sistem, içerdiği token’ların bulla’nın dış yüzeyine eklenmesinden ibaretti. Bu işlem ise kil henüz ıslak iken yüzeyine token’ların baskısının alınması suretiyle yapılmaktaydı. Bu teknik token’ların bire bir eşleşmesi yoluyla gösterilmekteydi. Her bir token, bulla’nın içine konmadan evvel ıslak kil üzerine bastırarak işaretleme yapılıyordu. Örneğin altı adet token içeren bir bulla’nın yüzeyine altı adet işaretleme yapılıyordu. Bu durum, kırılmadan gün yüzüne çıkarılmış olan tüm bulla’ların taşıdığı işaret sayısı ile içerdiği token sayısının eşit olduğu gerçeği ile desteklenmişti.

Bu işaretleme yöntemi sadece token sayısının belirlenmesini değil, aynı zamanda token şekillerinin de kolayca tanımlanabilmesini sağlamaktaydı. Örneğin Susa’da bulunan bir örnekte üç tane silindir ve üç tane mercekli disk token, bulla’nın yüzeyindeki üç tane daire ve üç tane uzun işaret ile gösterilmişti (Schmandt-Besserat, 2006:49-51).

Bulla’lar (bir borç senedi gibi) içeriğin daha hızlı tanımlanabilmesini sağlıyordu. Kil topun yüzeyi sadece borçluyu değil, borcun içeriğini de ortaya koyuyordu. İçine konmadan

evvel her bir token, bulla'nın dış yüzeyine işaretleniyordu, böylece bulla'nın kırılmasına gerek kalmadan toplam borçların hızlı bir şekilde tanınmasını sağlıyordu (Mattessich, 1994:17). Ayrıca mühürlenip kurutulduktan sonra kil bulla, bir çeşit çelik kasaya dönüşüyordu, kırarak açılmadıkça içinden bir token'ı çalmak imkansızdı (Raffaelli, 2016:267).


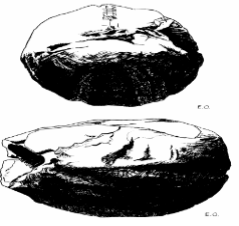
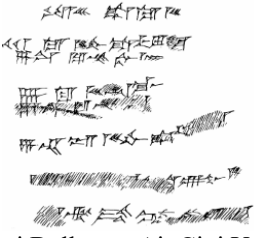
Son dönem arkeolojik buluntular ile bir ticari işlemin kaydını temsil eden bulla'ların yazının icadından önceki aşamayı temsil ettiği kabul edilmektedir. Bulla'ların yazının öncülü olduğu fikri ilk olarak Fransız arkeolog Pierre Amiet tarafından 1960'larda ortaya atılmışı. İran Susa'da bulunan bir grup bulla üzerinde yaptığı çalışmada, bulla'ların yüzeyindeki işaretlerin, içine konmuş olan token'larla eşleştğini tespit etmişti. Amiet'e göre token'lar, sayı belirten hesaplama araçları idi ve her bir bulla ticari bir işlemin kaydını temsil ediyordu. Amiet'in bulla'ların işlevlerine ilişkin bilgileri, Nuzi'de gün yüzüne çıkarılan ve M.Ö. 2. Binyıla ait olan bir eser tarafından da desteklenmişti. Yumurta şekilli tablet olarak da bilinen bu eser, ilk olarak 1959 yılında Leo Oppenheim tarafından ele alınmıştı (Woods, 2015:46).

Oppenheim, 1959 yılında yayınladığı makalede özenle yapılmış dikdörtgenimsi ve içi boş bir kil top (bulla) hakkında bilgi vermişti. Söz konusu bulla, MÖ 2. Binyıla aitti ve prehistorik dönemde değildi. 1920'lerin sonunda Nuzi'de bulunan bu eser 48 adet<sup>8</sup> token içermekteydi. Garip bir şekilde, aynı işlemin -Mapu'nun oğlu koyun sahibi Puhisenni'nin aile arşivi- hesabını taşıyan muntazam bir çizi yazısı tablet ile bir arada gün yüzüne çıkarılmıştı. Bu tablette 7 farklı koyun ve keçi listelenmişti ve mal sahibinden küçükbaş hayvanları aldığı anlaşılan din adamı Ziqarru'nun mührünü taşıyordu. Nuzi Bulla'sı açıldığında, kazıyı yapan kişiler, çivi yazılı metinde belirtildiği üzere listelenen hayvan sayısına tekabül eden 48 adet token içerdiğini tespit etmişlerdi. Nuzi bulla'sı, token sisteminin adeta "Rosetta Taşı"<sup>9</sup> temsil etmekteydi. İçerdiği token'ların, hayvanların listesinin ve açıklayıcı çivi yazısı metnin, Nuzi'de saymanların defter tutmak amacıyla kullandığına şüphe yoktu (Mattessich, 1994:8).

---

<sup>8</sup> Bazı kaynaklarda Nuzi Bullasının 49 adet token içerdiğinden bahsedilmektedir. Ancak Oppenheim tarafından kaleme alınan ve 1959 yılında Journal of Near Eastern Studies'de yayımlanan makalede söz konusu bullanın 48 adet token içerdiği belirtilmektedir.

<sup>9</sup> **Rosetta Taşı:** 1798 yılında Mısır'da keşfedilen, yapım tarihi M.Ö. 2000'li yıllar olarak tespit edilmiş, belli başlı 3 Mısır tapınağına gönderilmek üzere 3 farklı dilde yazılmış olan bir taştır. Bu 3 farklı dil sayesinde Mısır hiyeroglif yazısının esrarının çözülmesini sağlamış ve tarihe geçmiş bir eserdir.

 <p>Yumurta Şekli Tablet (Nuzi Bullası)</p>	 <p>Nuzi Bullası, Irak</p>	 <p>Nuzi Bullasına Ait Çivi Yazısı Metin</p>
<p><b>Kaynak:</b> Woods, C., The Earliest Mesopotamian Writing, Visible Language, 2015, USA, p.46.</p>	<p><b>Kaynak:</b> Oppenheim, A. Leo, On an Opertaional Device in Mesopotamian Bureaucracy, Journal of Near Eastern Studies, Vol:18 No:2, April 1959, p.122.</p>	<p><b>Kaynak:</b> Oppenheim, A. Leo, On an Opertaional Device in Mesopotamian Bureaucracy, Journal of , Near Eastern Studies, Vol:18 No:2, April 1959, p.122.</p>

**Tablo 1.** Nuzi Bullası ve Bu Bulla'ya Ait Çivi Yazısı Metin

Tablo 1'deki çivi yazısı metnin tercümesi şöyle idi (Oppenheim, 1959:123):

*“Koyun ve Keçi Taşları (Token'lar koyun ve keçilere atıfta bulunmaktadır):*

*21 doğum yapmış koyun*

*6 dişi kuzu*

*8 tam yetişkin koç*

*4 erkek kuzu*

*6 doğum yapmış keçi*

*1 teke*

*2 dişi yavru*

*Ziqarru'nun mührü (çoban)”.*

Schmandt-Besserat'ın hocası Amiet (1966), Oppenheim'in M.Ö. 2. Binyıl taşlarından Susa'nın MÖ. 4. Binyıl token'larına geçiş yaparak bunları malları temsil eden “calculi (hesap taşları)” olarak isimlendirmiştir. Amiet zaten calculi'lerin yazının öncülü olabileceği görüşünü benimsemişti. Boşlukları doldurma ve resmi tamamlama görevi Schmandt-Besserat'a düşmüştü. MÖ 8000-MÖ 3000 yılları arasındaki token'larla, MÖ 3500-MÖ 3000 yılları arasında içinde kil token'ları barındıran kil bulla'ları birbirine bağlayarak, token'ların yaklaşık

5000 yıl kadar süren yaygın bir muhasebe sisteminin temelini oluşturduğunu ve temelde, 600-700 yıldır var olduğu düşünülen modern çift yönlü muhasebe sistemine benzediğini fark etmişti. Daha da önemlisi, pek çok token işaretinin, ilk kil tabletlerin yüzeyine mühürlenmiş ya da oyulmuş işaretlerle uygunluk gösterdiğini bulmuştur. Böylece bir çeşit token sözlüğü ortaya çıkarmıştır (Mattessich, 1994:9).

Schmandt-Besserat 1959’da sözü edilen Nuzi Bulla’sı ve içindeki token’ların şekillerini hiç kimsenin bilmediğini ve orijinal kazı raporunda token’ların şekillerinin tanımlanamadığını belirtmiştir. O halde içinde token bulunan bir bulla ile çivi yazılı tabletin kopya edilmesinin yani bu ikili kaydın mantığı ne idi? Çünkü yazı yaklaşık M.Ö. 3200’lü yıllarda ortaya çıktığına göre, yazının öncülü olduğu iddia edilen bulla sisteminin kullanımına neden devam edildiği merak konusu idi. Bu ikili kayıt için Schmandt-Besserat ve bazı yazarlar tarafından sunulan makul açıklama şu şekilde idi: Kil kap (bulla) büyük bir olasılıkla din adamına (ki borçlu da denebilir) yönelik iken; çivi yazılı tablet ise mal sahibinin (alacaklı da denebilir) makbuzunu teşkil etmekteydi. Her ne kadar yazı icat edilmiş olsa da yazı yazma daha çok entelektüel halkın elinde idi. Sıradan halk okuma yazma bilmemekteydi. Okuma yazması olmayan halk token muhasebesini kolayca anlayabilmekteydi. Oysaki çivi yazılı tabletleri sadece daha entelektüel insanlar okuyabilmekteydi. Token’lar daha somut ve nispeten anlaşılması daha kolaydı ve belki de tarihsel süreçte yardımcı bir muhasebe aracı olarak yaşamını sürdürmesinin nedeni bu idi (Mattessich, 1994:9).

## **5. KİL TABLETLERİN ORTAYA ÇIKIŞI**

Yaklaşık olarak M.Ö. 3200’lerde yüzeyi token’larla işaretlenmiş ve mühürlenmiş bulla’ların yerini, sağlam kil tabletler almış ancak, kil tabletlerin yüzeyleri token işaretleri ile mühürlenmeye devam edilmiştir (Schmandt-Besserat, 2009:149).

Arkaik dönem muhasebecileri, token’ların bulla’ların içine yerleştirmenin gereksiz olduğunu keşfetmişlerdi. Çünkü üç boyutlu olan token’ların yerine, onların kil yüzeye alınan iki boyutlu baskılarının da aynı bilgiyi daha az çaba ile verdiğinin farkına varmışlardı. Böylelikle bulla’ların yerini, mühür baskılı tabletler almıştı (Woods, 2015:47). Ayrıca kilin düzleştirilmesi yoluyla kullanılan bu yüzeyin farklı avantajları da söz konusu idi. Örneğin birbiri ile ilişkili olan hesapları, tableti çizgilerle küçük bölümlere ayırarak aynı tablet üzerinde göstermek mümkündür (Şekil 9).

Kronolojik açıdan incelendiğinde mühür baskılı tabletlerin MÖ. 3500- MÖ. 2900 yılları arasında kullanıldığı anlaşılmaktadır. Tarih son derece önemlidir, çünkü ticari bir işlemin hesabını taşıyan bu mühür baskılı tabletler, piktografiden önce gelen işaretlerin açıkça mühür baskısı alınmak suretiyle kil tabletlere işaretlendiğini göstermektedir.



**Şekil 3.** Mühür Baskılı Tabletler



**Kaynak:** Schmandt-Besserat, D. How Writing Came About. University of Texas Press, 2006, pp. 58-59.

Teknik açıdan incelendiğinde tüm mühür baskılı tabletler kilden yapılmıştı. Bir elin avuç içine rahatça sığabilecek kadar küçüktü. Boyutları yaklaşık olarak 5 cm genişliğinde, 4 cm uzunluğunda ve 2 cm kalınlığında idi. Standardizasyon olmadığı için oval, yuvarlak, kare veya dikdörtgen şekilli örneklerine rastlamak mümkündü. Token'ları tabletlerin yüzeylerine işaretleme tekniği aynen bulla'lardaki gibi idi. Yani ticari işleme ilişkin her bir token tek tek kil ıslak iken tablet üzerine bastırılmak suretiyle mühür baskısı alınmaktaydı. Ancak bu mühür baskı işlemi sadece yalın token'ların şekillerinin tabletlere aktarılabilmesini sağlıyordu. Kompleks token'ların üzerindeki delikler veya çizikler nedeniyle baskısının alınabilmesi olanaklı değildi. Bu nedenle kompleks token'lar 'stylus' adı verilen bir kalem ile tabletlerin yüzeyine kazınmaktaydı (Schmandt-Besserat, 2006:55-62). Yani yaklaşık olarak MÖ. 3200'lerde, en karmaşık token şekilleri ve tabletlere mühürlenmiş semboller yerini, bu özel işaretleri daha doğru çizen sivri uçlu bir kalem ile simgelerin resmedilmesine bırakmıştı. Örneğin yağ işareti, oval token yerine oval çizgilerle daha açık şekilde yeniden tasarlanmıştı. Ayrıca çoğulluk ifadelerinin artık bire bir eşleşme yoluyla gösterilmesi terkedilmişti. Yani örneğin yağ ölçümünde kullanılan kavanoz sayısı, ürün miktarı tekrarlanmak yerine, rakamları ya da sayıları gösteren işaretler ile temsil edilmeye başlanmıştı. Bu aşamada, sadece yazı değil aynı zamanda soyut hesaplama ve rakamları temsil eden işaretler de ortaya çıkmıştı. Önceleri küçük bir ölçü tahıl için kama şekilli bir işaret kullanılmakta iken, daha büyük tahıl miktarları, "10" anlamına gelen dairesel bir işaret ile gösterilmeye başlanmıştı. Aşağıdaki şekilde yağ hesabını gösteren ve toplam 33 birim yağ ifade eden bir piktografik tablet örneği bulunmaktadır (daire şekilli mühür baskı:10, kama şekilli mühür baskı ise:1 anlamına gelmekte toplam 33 birim mal hesabını taşımaktadır) (Schmandt-Besserat, 2007:164).




Şekil 8. Toplam 33 Ölçek Yağ Hesabı Taşıyan Bir Piktografik Tablet



**Kaynak:** Schmandt-Besserat, D., “From Tokens to Writing: the Pursuit of Abstraction”, Bulletin of The Georgian National Academy of Sciences, vol:175, No:3, 2007, p.164

Kil malzeme, Hristiyanlık dönemine kadar tabletlerin yapımında kullanılmaya devam etmişti. Ayrıca mühürleme işlemi de benzer şekilde kullanılmaya gelmişti. Tabletlerin işlevleri, yüzyıllar boyunca ekonomik olarak kalmıştı. Yani tabletler çağlar boyunca ticari işlemlerin kaydının tutulması amacıyla kullanılmıştı. Bununla birlikte yazma tekniği, mühür baskılı işaretlerden, stylus adı verilen kalem vasıtasıyla yazılan daha okunaklı resimlere dönüşmüştü (Schamndt-Besserat, 2006:85).

Şekil 4. Mühür Baskılı Tabletler (Kompleks Token İçeren) Şekil 5. Tahıl Hesabı İle İlgili Kil Tablet

		
<b>Kaynak:</b> Schmandt-Besserat, D., Before Writing, Vol.I: From Counting to Cuneiform, University of Texas Press, 1992, p.145.		<b>Kaynak:</b> Woods, C., The Earliest Mesopotamian Writing, Visible Language, 2015, USA, 78.

Kısaca mühürlü tabletlerin Antik Yakın Doğu’da kayıt tutma evriminin üçüncü adımını temsil ettiği söylenebilir. Bu evrimi şöyle özetleyebiliriz:

- 1) Token’lar –üç boyutlu semboller- ;
- 2) Bulla’lar –token’ların iki boyutlu mühür baskı işaretlerini taşıyan kil toplar-,



resim sayısı zaman geçtikçe daha da artmaktaydı. Bu güçlüğü aşmak için de zaman içinde o resimler için ağızdan çıkan sesler önem kazanmaya başlamış ve resim yazısında sesleşme evresi adı verilen bir evreye girilmişti. MÖ. 3. Binyılın ilk çeyreğinden itibaren başlayan bu gelişmeler ile zaman içinde soyut kavramlar da ifade edilebilir olmuş, sesler hece hece resmedilmeye başlanmıştı. Böylelikle önceleri resim yazısı, ardından hece yazısı ve son olarak da tam anlamıyla harf yazısı özelliği kazanan çivi yazısı ortaya çıkmıştır (Albayrak, 2016:21-22). Yani başlangıçta insanların mallarını takip etme amacı ile geliştirdikleri token'lar, zaman içinde tarihte bilinen ilk yazı sistemi olan Sümer Çivi Yazısına dönüşmüştür. Dolayısıyla, yazının icat edilmesinde insanların mallarını kaydetme ve hesaplama ihtiyacının yani muhasebe ihtiyacının itici güç olduğu söylenebilir.

## 6. SONUÇ

Tarih öncesi devirlerden itibaren insanlar, ticaretini yaptıkları malların hesabını tutmak amacıyla pek çok farklı sistem ve araç geliştirmiştir. Antik Yakın Doğu'da ortaya çıkan "token"lar, bu muhasebe araçları arasında özel bir yere sahiptir. Çünkü başlangıçta ticareti yapılan malların hesabının tutulabilmesi amacıyla geliştirilen bu araçlar, tarihsel süreç içinde değişime uğrayarak bilinen ilk yazı sistemi olan Sümer Çivi Yazısının doğuşuna zemin hazırlamıştır.

Token'lardan çivi yazısına giden süreç incelendiğinde yazının, tamamen ekonomik ihtiyaçlar neticesinde ortaya çıktığı görülmektedir. Yani arkeolojik kanıtlar da incelendiğinde, yazının icadında kahramanlık destanları yazmak ya da gelecek nesillere bilgi ulaştırmak gibi amaçlar olmadığı anlaşılmaktadır. Başlangıçta Sümerlerin toplumsal sistemleri gereği tapınağa teslim edilen malların kayıt altına alınması amacıyla, daha sonra ise toplumlar arasında gelişen ticarete, ticareti yapılan malların kaydedilebilmesi amacıyla geliştirilmiş olduğu anlaşılmaktadır.

Buraya kadar anlatılanlardan hareketle arkeolojik kanıtlar, yazının icadına muhasebe ve hesaplama ihtiyacının neden olduğunu söylenebilir. Çünkü yazının evrimi aşamalarının tamamında kayıtlara geçirilmek zorunda olan bir ticari işlem söz konusudur. Ticari işlemlere ilişkin olarak doğal olarak borç ve alacak ilişkileri ortaya çıkmıştır ve bu borç-alacak iddialarının, tarafların akıllarında kalan ve kimi zaman uyuşmayan bilgilerle yönetilmesi mümkün değildir. İnsanlık tarihine yön veren en önemli keşiflerden biri olan yazının icadına, muhasebenin en temel işlevlerinden biri olan kaydetme ihtiyacının neden olduğu söylenebilir.

## KAYNAKLAR

- Akrep, Mehmet Yunus (2017), Sümer Ekonomisinde Tapınak Faktörü, *Mavi Atlas*, 5 (2), ss.458-473.
- Albayrak, İrfan (2016), Sembollerden Çivi Yazısına Geçiş ve Yazının Anadolu'ya Gelişi, *Archivum Anatolicum (ArAn)*, 10 (2), ss. 15-26.
- Altuncu, Abdullah (2014), Sümerlerde Tanrı Anlayışı ve Tanrılar Panteonu, *Kilis 7 Aralık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (7), ss. 118-142.
- Azertürk, S. İmge (2014), Çiviyazısı Ve Çin'in Fal Yazıtları, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 37, ss.70-85.
- Can, Ahmet Vecdi (2007), Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" mıdır?, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Sayı 12, ss. 1-15.
- Childe, V.Gordon (2006), *Kendini Yaratan İnsan (İnsanın Çağlar Boyu Gelişimi)*, Varlık Yayınları, İstanbul.
- Çıvgın, İzzet (2015), "Uruk'un Yayılışı": MÖ. 4. Binyılda Mezopotamya'da Erken Kentler, Takas Ağları ve Kolonileşme, *Uluslararası Avrasya Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (18), ss.246-299.
- Dartman, Bahattin (2009), Yazının Keşfi Konusuna Dini Metin ve Arkeolojik Bulgular Çerçevesinde Yeni Bir Yaklaşım, *A.Ü. Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi*, Sayı:41, ss.1-15.
- Elma, Kadiriya (2016), A Typological Study of the Calculi Collection of the Royal Museum of Art and History, Brussels, *Terra Incognita*, Vol:8, pp. 67-86.
- Englund, Robert K. (2011), *Accountin in Proto-Cuneiform – The Oxford Handbook of Cuneiform Culture (Ed. Karen Radner and Eleanor Robson)*, Oxford University Press, New York.
- Eser, Elvan ve Kılıç, Yusuf (2017), Mezopotamya'nın İlk Kent Binaları (Tapınaklar) ve İşlevleri, *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 4 (13), ss. 412-438.
- Harmankaya, Savaş, Köroğlu, Kemalettin ve Sivas, Hakan (2011), *Eski Mezopotamya ve Mısır Tarihi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Hırçın , Selen (1995), *Çivi Yazısı: Ortaya Çıkışı, Gelişmesi, Çözümü*, Eskiçağ Bilimleri Enstitüsü Yayınları, İstanbul.

- Kılıç, Yusuf (2009), Eski Ön Asya Toplulukları Arasında Yazı ve Dil Etkileşimi, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 4, ss.122-151.
- Kınal, Feridun (1969), Çivi Yazısının Doğuşu ve Gelişmesi, *AÜ Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi*, Sayı 12, ss. 1-15.
- MacGinnis, John; Monroe, M.Willis; Wicke, Dirk and Matney, Timothy (2014), Artefacts of Cognition: The Use Of Clay Tokens In A Neo-Assyrian Provincial Administration, *Cambridge Archaeological Journal*, 24 (2), pp. 289-306.
- Mattessich, Richard (1987), Prehistoric Accounting And The Problem Of Representation: On Recent Archeological Evidence Of The Middle-East From 8000 BC To 3000 BC., *The Accounting Historians Journal*, 14(2), pp. 71-91.
- Mattessich, Richard (1989), Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World, *Abacus*, 25 (2), pp. 74-84.
- Mattessich, Richard (1994), Archaeology Of Accounting and Schmandt-Besserat's Contribution, *Accounting Business and Financial History*, 4 (1), pp. 5-28.
- Moghim, Niloufar and Nashli, Hassan Fazeli, An Archaeological Study Of The Tokens From Tepe Zagheh, Qazvin Plain, Iran, *International Journal of The Society of Iranian Archaeologists*, 1(2), pp. 28-40.
- Michalowski, Piotr (1993), Tokenism, *American Anthropologist*, 95 (4), pp. 996-999.
- Oppenheim, A. Leo (1959), On An Operational Device In Mesopotamian Bureaucracy, *Journal of Near Eastern Studies*, 18 (2), pp. 121-128.
- Özbay, Murat (2005), Bilim ve Kültür Aktarıcısı Olarak Yazı, *Hacettepe Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi*, Sayı 2, ss.67-74.
- Özgül, Oktay (2011), Sümer Sosyal Hayatında Eğitimin Yeri ve Önemi, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (2), ss. 401-413.
- Özkaral, T.Cevriye (2015), Eskiçağda Yazı, Kitap ve Kütüphanenin Oluşum Süreci; Günümüz Eğitimine Katkıları, *Selçuk Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, Sayı 34, ss. 371-384.
- Raffaelli, Raymond (2016), Once Upon Accounting, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 9, pp.263-279.
- Schmandt-Besserat, Denise (1981), From Tokens to Tablets: A Re-evaluation of the So-called "Numerical Tablets", *Visible Language*, 15 (4), pp. 321-344.

- Schmandt-Besserat, Denise (1986 a), The Origins Of Writing: An Archaeologist's Perspective, *Written Communication*, 3(1), pp.31-45.
- Schmandt-Besserat, Denise (1986 b), Tokens: Facts and Interpretation, *Visible Language*, 20 (3), pp. 250-272.
- Schmandt-Besserat, Denise (1989), *Two Precursors of Writing: Plain and Complex Tokens – The Origins Of Writing* (ed. Wayne M. Senner), University of Nebraska Press, USA.
- Schmandt-Besserat, Denise (1992), *Before Writing Volume: I From Counting To Cuneiform*, The University of Texas Press, Austin.
- Schmandt-Besserat, Denise (2006), *How Writing Came About*, University of Texas Press, Austin.
- Schmandt-Besserat, Denise (2007), From Tokens to Writing: The Pursuit of Abstraction, *Bulletin of the Georgian National Academy of Sciences*, 175 (3), pp. 162-167.
- Schmandt-Besserat, Denise (2009), Tokens and Writing: The Cognitive Development, *Scripta*, Vol:1, pp. 145-154.
- Şenel, Alâeddin (1982), *İlkel Topluluktan Uygar Topluma Geçiş Aşamasında Ekonomik Toplumsal Düşünsel Yapıların Etkileşimi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Taş, Seyhan ve Günay, Enver (2015), Antik Çağ Toplularının Özellikleri, Geleneksel Statüleri ve İktisadi Yapıyı Belirleyen Kurumları, *KSÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 12, ss.141-166.
- Violet, William and Alexander, M. Wayne (2005), An Information Systems Approach To The Origins Of Accounting: Pre-Humans To The Greeks, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 9 (2), pp. 103-114.
- Woods, Christopher (2015), *The Earliest Mesopotamian Writing (Visible Language: Inventions of Writing In The Ancient Middle East and Beyond)* (Ed. Christopher Woods), Oriental Institute Museum Publications, Chicago.

<http://brewminate.com/the-warka-vase-of-ancient-uruk/> Erişim Tarihi: 16.08.2018.

<https://sites.utexas.edu/dsb/tokens/tokens/> Erişim Tarihi: 16.08.2018.

## 16. YÜZYILDA OSMANLI MUHASEBECİLERİNİN MATEMATİK ANLAYIŞINDAKİ GELİŞMELER: *MÜRŞİDÜ'L-MUHASİBİN ÖRNEĞİ*

Dr. Tuba Oğuz Ceyhan<sup>1</sup>

### ÖZ

Osmanlı muhasebe sisteminde maliye kâtipleri, devletin gelir-gider hesabından sorumlu olduklarından ötürü devlet teşkilatının en önemli aktörlerindedir. Hesap tekniklerinde oldukça yetkin oldukları bilinen bu kâtiplerden (muhasebecilerden) bazıları, matematiksel metotların devlet muhasebesi problemlerine uygulandığı muhasebe-matematik eserlerini telif etmişlerdir. Çalışmamızda incelenen Katip Alaeddin Yusuf'un *Mürşidü'l- Muhasibin* isimli eseri de bu durumun en iyi bilinen örneklerindedir. 16. asrın başlarına ait olan bu eser, o dönemdeki muhasebecilerin (kâtiplerin) matematikte ulaştıkları seviyeyi göstermesi bakımından önem taşımaktadır.

Çalışmamızda, Katip Alaeddin Yusuf'un muhasebe matematiğine katkılarını tespit etmek amacı ile *Mürşidü'l- Muhasibin* isimli eseri, genel olarak tanıtılmıştır ve içeriğinde dikkat çeken bazı konulardan alıntılar yapılarak, bunlar matematiksel olarak çözümlenmiştir. Ayrıca, *Mürşidü'l- Muhasibin*'i, klasik dönem Osmanlı muhasebe matematik eserlerinin ilki kabul edilen Hacı Atmaca'nın *Mecma'u'l-Kavâid*'den farklı ve daha yetkin kılan konular ve metotların üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda, söz konusu eserde muhasebecilere gerekli olan konularla ne kadar ve nasıl ilgilenildiğine dair birtakım sorulara yanıtlar aranmış ve Osmanlı muhasebecilerinin ihtiyaçlarını karşılayan matematik kültürü analiz edilmeye çalışılmıştır.

Müellifin pratik ihtiyaçları önceleyen bir zümreye mensup olmasına rağmen, eserinde, tanımlara, kavramsal farklılıklara, terimlere ve işlemlerde en isabetli sonucu hedeflemeye özen gösterdiği tespit edilmiştir. Bununla beraber, *Mürşidü'l- Muhasibin*'de çok sayıda çözümlü problem yardımıyla, konular muhasebecilere en iyi şekilde kavratılmaya çalışılmıştır. Eserin çoğu zaman, ortaçağ İslam dünyası matematik geleneğini devam ettirdiği ve bu gelenek içerisinde muhasebecilere hitap ettiği belirlenmiştir. Sonuç olarak eser, hedef kitlesi muhasebeciler olmasına rağmen, Hacı Atmaca'nın temsil ettiği pratik ve aritmetiksel konulardan ibaret bir matematik anlayışını aşmakta ve teorik karakteri baskın bir eser olarak ön plana çıkmaktadır. Çalışmamız için söz konusu eserlerin elverişli ve güvenilir nüshaları seçilmiş ve elde edilen bilgiler, diğer kaynaklardakiler ile bütünleştirilerek değerlendirilmiştir.

<sup>1</sup> z.tuba.oguz@gmail.com



**Anahtar Kelimeler:** Osmanlı, muhasebe, matematik, Katip Alaeddin Yusuf, Mürşid el-Muhasibin.

**Jel Kodu:** C02, M41

**ABSTRACT (THE DEVELOPMENTS OF OTTOMAN ACCOUNTING IN THE 16<sup>TH</sup> CENTURY IN MATHEMATICS: CASE OF *MURSHID EL-MUHASIBIN*)**

**ABSTRACT**

Ottoman bookkeepers are the most important actors of the state organization as they are responsible for the state's income-expense account. Bookkeepers who are known to be quite competent in accounting techniques have written some texts in which mathematical methods are applied to state accounting problems. One of the most well-known examples of this situation is the work examined in our study. The work named *Murshid el- Muhasibin* which is written by the Clerk Alaeddin Yusuf, belongs to the 16th century. This text is important because it shows the level of bookkeepers in that period reached in mathematics.

In our study, *Murshid el- Muhasibin* have introduced in order to determine the contributions of Clerk Alaeddin Yusuf to accounting mathematics. And quotations on some of the subjects that are remarkable in its content have been illustrated mathematically. Also, the features that make *Murshid el- Muhasibin* more superior and competent than Haji Atmaca's *Mecma el-Kavâid* which is the first text in Ottoman accounting mathematics, are emphasized. In this context, some questions regarding to how much topics and subjects which is necessary for bookkeepers are handled in the text, are tried to answer. So, the mathematical culture required by the Ottoman accountants has been analyzed.

Although the author belongs to the group that prioritizes practical needs, it has been found in his text that he cares about the definition, conceptual differences, terms and the most accurate result in mathematical operations. However, by means of a large number of solved problems in *Murshid el- Muhasibin* the subjects were ideally tried to be taught to the bookkeepers. It was determined that most of the time, *Murshid el- Muhasibin* continued the tradition of the medieval Islamic mathematics and it addressed the accountants within the framework of this tradition. As a result, although the target of the text is bookkeepers; the text exceeds a mathematical understanding consisting of practical and arithmetical subjects represented by Haji Atmaca and stands out as a theoretical mathematics. For our study, suitable and reliable copies of these texts have been preferred and findings have been evaluated by integrating with the other sources.

**Key Words:** Ottoman, accounting, mathematics, Clerk Alaeddin Yusuf, *Murshid el- Muhasibin*.

**Jel Code:** C02, M41

## 1. GİRİŞ

Kuruluş döneminde Osmanlı muhasebesinin, Farisî-İlhanlı etkisinde biçimlenen Anadolu Selçuklu dönemindeki birikime dayandığı bilinen bir husustur. Anadolu coğrafyasında yürürlükte olan malî idarenin Farisî etkiler taşıması ve sistemi yürütenlerin Farisî katipler olması, bu tarihî hususun somut örneklerindedir. (Bülbül, 2000: 155-156), Ayrıca *Risale-i Felekiyye* veya *Saadetname* gibi İlhanlılardan intikal eden eserler, muhasebeye dair başlıca kaynak eserlerdendir. (Güvemli, 2000, C.1: 222-223). Örgütsel yapısının temelleri Fatih'in *Kanunname-i Ali Osman*' (yaklaşık 1477) ında bulunan bu malî sistemin (Akgündüz, 1990: 311- 332.) işlevsel ve etkili biçimde yürümesi için gerekli olan diğer bir ayak ise muhasebe matematiği eserleridir. Muhasebe matematiği eserlerinde, Osmanlı muhasebesinin yararlandığı matematiksel teknikler merkeze alınmıştır. Bu alandaki kurucu metnin, Hacı Atmaca el-Katib'in 1494'te telif ettiği *Mecma'u'l-Kavâid fî Beyâni Müntehâbi'l- Fevâid*<sup>2</sup> olduğu düşünülmektedir. Böylece, Osmanlılardaki muhasebe matematiğinin devletin malî faaliyetlerine paralel olarak geliştiği söylenebilir. Ancak oldukça kısa bir süre içerisinde, muhasebecilere rehber olacak, onların matematik anlayışını geliştirecek bir başka eser daha, *Mürşidü'l- Muhasibin* isimli eser, kaleme alınmıştır. Katip Alaeddin Yusuf tarafından telif edilen *Mürşidü'l- Muhasibin* de muhasebecilerin ihtiyaç duyduğu matematiksel teknikleri, onlara azami derecede kavratmayı hedeflemektedir.

Çalışmamızda, 16. yüzyıla ait olan bu eser öncülüğünde, Osmanlı muhasebecilerinin gereksinimlerine cevap veren matematik kültürü analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, öncelikle, eser içerik bakımından genel olarak tanıtılmıştır. Ardından, eserde dikkat çeken bazı konuların modern matematikteki temsilleri sunulmuştur. *Mürşidü'l- Muhasibin*'i, klasik dönem Osmanlı muhasebe matematik eserlerinin ilki kabul edilen Hacı Atmaca'nın *Mecma'u'l-Kavâid*'inden farklı ve üstün kılan hususlar da göz önüne alınarak, eser ile ilgili değerlendirme yapılmıştır.

## 2. KLASİK DÖNEM OSMANLI MUHASEBE MATEMATİK ESERLERİNE DAİR TARİHSEL ARKA PLAN

İşletme faaliyetlerine yönelik tekniklerin yanı sıra matematik konularından da beslenen muhasebe disiplinin öncülerinin aynı zamanda matematikçi olması beklenen bir husustur. Muhasebenin babası olarak kabul edilen Luca Pacioli'nin 1494'te yazdığı *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita* isimli eseri hem muhasebe hem de matematik kitabı olarak tanınmaktadır (Güvemli, 2000: 29, 85, 87, 362). Ayrıca, Pacioli'nin

<sup>2</sup> Bu eser Türk Dili bakımından incelenmiştir. Bkz. Sezay Özçelik, *Muhyeddin Muhammed'in Mecma'u'l- Kavâ'id Adlı Eseri (Giriş - İnceleme - Metin - Sözlük)*, yayımlanmamış doktora tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

takipçileri veyahut Simon Steven gibi meşhur isimler de muhasebeyi matematik ile ilişkilendirmiştir (Güvemli, 2000: 95, 356).

Osmanlılarda ise “muhasebe - matematik” eserleri olarak bilinen eserler, bazı matematik konularının devlet muhasebesi problemlerine uygulandığı eserler olarak kabul edilmektedir. Osmanlı muhasebe - matematik eserlerinin teknik içeriği, bir takım ayrıntılar haricinde, fazla değişiklik göstermez. Bu yüzden bir Osmanlı muhasebe matematik eserinin ele aldığı konular, farklı metinler göz önüne alınarak şu şekilde sıralanmıştır:

1. Divan rakamları
2. Hind rakamları ve ondalık konumlu sayı anlayışı, basamak fikri.
3. Pozitif tam sayılar hesabı (toplama, çıkarma, çarpma, bölme ve kök hesapları)
4. Pozitif rasyonel sayılar hesabı (toplama, çıkarma, çarpma, bölme ve kök hesapları)
5. Dirhem, zira, müd, kantar, miskal gibi ağırlık, uzunluk ve hacim ölçülerine dair küsurat hesapları
6. Gurema bölmesi
7. Orantılı dört sayı
8. Yanlış yolu ile çözüm
9. Misaha (Her eserde bulunmaz)
10. Cebir ve mukabele (Her eserde bulunmaz)
11. Çözümlü problemler (Fazlıoğlu, 2010: 176)

Osmanlı muhasebe matematiğinin kurucu metninin, Hacı Atmaca el-Katib'in 1494'te telif ettiği *Mecma'u'l-Kavâid fî Beyâni Müntehâbi'l- Fevâid*<sup>3</sup> olduğu düşünülmektedir. Muhasebeciler için kaleme alınan bu eserin önsözünde, yazar muhasebe sınıfının Türkçe eser ihtiyaçlarını özellikle vurgulamıştır. Hacı Atmaca'nın bu eseri, kendisinden sonra gelen muhasebeciler tarafından da dikkate alınmış ve etkisini muhtelif diğer muhasebe-matematik eserlerinde göstermiştir (Fazlıoğlu 2010: 169-170).

---

<sup>3</sup> Bu eser Türk Dili bakımından incelenmiştir. Bkz. Sezay Özçelik, *Muhyeddin Muhammed'in Mecma'u'l- Kavâ'id Adlı Eseri (Giriş - İnceleme - Metin - Sözlük)*, yayımlanmamış doktora tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

*Mecma'u'l-Kavâid*, üç şık üzere hazırlanmıştır. Eserin<sup>4</sup> ilk şikkının<sup>5</sup> başlangıç fasıllarında Hint- Arap rakamları tanıtıldığı gibi, divan rakamları da sunulmuştur. Üçüncü fasılda toplama, dördüncü ve beşinci fasılda çarpma, altıncı fasılda iki kat alma, yedinci fasılda yarıya bölme, sekizinci fasılda çıkarma ve dokuzuncu fasılda bölme işlemi anlatılır. Tüm bu işlemlerin sağlamlasının izahı ise onunca fasılda bulunur. Ve yine bu şık, on birinci fasılda gurema taksimi ve on ikinci fasılda bir sayının üçte biri, dörtte biri vs. ve onda birinin nasıl alınacağı anlatılarak devam eder. Kesirlerin paydalarıyla ilgili karşılaşılan işlemler bu eserde de mevcut olup, eserin on üçüncü faslında işlenmiştir. On dördüncü fasılda “kısmetü'l-mevaris” olarak adlandırılan miras taksimi konusu yer alır. On beşinci fasılda orantılı dört sayı ve on altınca fasılda çift yanlış hesabı anlatılır.

Eserin ikinci şikki<sup>6</sup> ise ölçü birimlerine tahsis edilmiştir. Bu şikkın ilk faslında miskalin küsûrâtı (as katları), ikinci faslında ise miskalin küsûratıyla yapılan çarpma işlemi anlatılır. Benzer şekilde; üç ve dördüncü fasıllarda dirhem as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri tanıtılır. Beşinci fasılda tam sayılı kesirlerle yapılan çarpma işlemi, altıncı fasılda tam sayılı kesirlerle yapılan bölme işlemi açıklanır. Yedinci ve sekizinci fasıllarda zira as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri, dokuzuncu ve onuncu fasıllarda müddün as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri, on bir ve on ikinci fasıllarda kantarın as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri, on üçüncü ve on dördüncü fasıllarda ipek lidresinin as katları ve bunlarla yapılan çarpma işlemleri izah edilir. On beşinci fasılda ipekten alınan vergiyle ilgili nasıl hesap yapıldığı irdelenir. On altıncı fasıl ise günümüzdeki basit kesirlerin toplanmasıyla ilgilidir.

Eserin üçüncü şikkında ise otuz iki tane çözümlü problem bulunmaktadır.<sup>7</sup> Gümrük hesapları, mukataa hesapları, muamele-i şeriyye hesapları, çadır için gereken kumaş hesapları, vasiyet hesapları, hisseli tımar hesapları, işçi ücretleri, hız ve havuz problemleri bunlardan bazılarıdır.

Aritmetiğin pek çok alanını içermesi bakımından, muhasebecilerin istifadesinde eserin başarılı olduğu söylenebilir. Esere ait bilinen nüshaların çokluğu da bu durumu desteklemekte ve eserin yaygın kullanıldığını göstermektedir (İhsanoğlu, 1999: 30-31). Aslında bu kadar kapsamlı bir metnin sadece aritmetikten ibaret olması, bu eserin sınırlılıklarındandır. Fakat, divan rakam sisteminin mevcudiyeti, ölçü birimleri, gümrük ve mukataa hesapları gibi mali işlemlerde öne çıkan özellikler eserin muhasebeciler için iyi bir rehber olduğuna işaret eder. (Dosay, 2013: 421).

<sup>4</sup> Köprülü nr. 341 nüshası esas alınarak incelenmiştir.

<sup>5</sup> Varak no: 6b - 100b.

<sup>6</sup> Varak no: 100b - 176b.

<sup>7</sup> Varak no: 178a-241b.

### 3. ESER VE MÜELLİFİN TANITIMI

*Mürşidü'l- Muhasibin*'in müellifi Alaeddin Yusuf, hayatı hakkında hemen hemen hiç bilgi bulunmayan bir matematikçidir. Bu eserin nüshalarının birinde “Katib-i Divan-ı İbrahim Paşa” ilavesiyle müellifin ismi zikredildiğinden, Alaeddin Yusuf'un Kanuni'nin sadrazamı Maktul İbrahim Paşa'nın divanında çalıştığı düşünülmektedir. (İhsanoğlu, 1999: 46). Gerçekten de Hacı Ahmed Paşa nüshasında yazar, “Alaeddin Katibu Divanı İbrahim Paşa” olarak geçmektedir.

*Mürşidü'l- Muhasibin*, H. 916/M. 1511'de telif edilmiş olup, eserin müellif nüshası Berlin nr. 2398'de kayıtlıdır. Aynı zamanda Çorum nr. 3076'daki nesih stiliyle yazılmış yetmiş varaklı nüshası da H. 917/ M. 1512'de müellif tarafından ikinci kez istinsah edilmiştir (İhsanoğlu, 1999: 46). Bu bilgiler, Çorum nüshasından seçilen aşağıdaki ifadeler yardımı ile doğrulanabilir:

“Vallâhü a'lem bi's-savâb tamâm şod risaâle-i Mürşidü'l- Muhâsibîn ez-dest-i Katip Alâeddin ce'alellâhü teâlâ min zümreti'l-mü'minîn fi yevmi'd-dîn. Fî evâhîri şehri aharu'l-cemâzeyn; sene seb'a aşer ve tis'ami'e (917)”

Bunların haricinde Hacı Ahmed Paşa ve Yusuf Ağa koleksiyonlarında olmak üzere iki nüshası daha mevcuttur. Bunların kayıt numaraları ise sırasıyla, Hacı Ahmed Paşa 296 ve Yusuf Ağa 309/2'dir.

Çalışmamızda, daha güvenilir olabileceği düşüncesiyle, müellif tarafından ikinci kez istinsah edilen nüsha incelenmiştir.

#### 3.1. Eserin İçeriği

İki ana bölüm ve bir sonuçtan oluşan bu kıymetli eser, Çorum nr. 3076 nüshasına göre aşağıdaki gibi tanıtılmıştır.

**1. BÖLÜM:** Hesabın temel konuları hakkındadır ve iki başlık altında incelenir.

**1.1.** Tam sayılarla ilgili hesaplar hakkındadır ve altı başlık altında incelenir.

**1.1.1.** Toplama işlemleri hakkındadır.<sup>8</sup>

**1.1.2.** Çıkarma işlemleri hakkındadır.<sup>9</sup>

**1.1.3.** Çapma işlemleri hakkındadır.<sup>10</sup>

**1.1.4.** Bölme işlemleri hakkındadır.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Varak no: 2a-3a.

<sup>9</sup> Varak no: 3a-4b.

<sup>10</sup> Varak no: 4b-11b.

<sup>11</sup> Varak no: 11b-14b.

1.1.5. Orantı ve çeşitleri hakkındadır.<sup>12</sup>

1.1.6. Kök alma işlemleri hakkındadır.<sup>13</sup>

1.2. Kesirli sayıların çeşitleri ve temel işlemleri hakkındadır. On iki başlık altında incelenir.<sup>14</sup>

1.2.1. Kesirli sayıların çeşitleri ve temel işlemleri hakkındadır.<sup>15</sup>

1.2.2. Sayıların arasında ortak bölen olup olmaması hakkındadır.<sup>16</sup>

1.2.3. Kesirlerin paydaları hakkındadır.<sup>17</sup>

1.2.4. Kesirli sayıların paydalarını eşitleme, tam sayılı kesirleri birleşik kesir haline getirme ve birleşik kesri tam sayılı kesir haline getirme.<sup>18</sup>

1.2.5. Bir kesri başka bir kesir cinsinden ifade etme hakkındadır.<sup>19</sup>

1.2.6. Kesirli sayıların birbirinden farkı hakkındadır.<sup>20</sup>

1.2.7. Kesirli sayılarla toplama işlemi hakkındadır.<sup>21</sup>

1.2.8. Kesirli sayılarla çıkarma işlemi hakkındadır.<sup>22</sup>

1.2.9. Kesirli sayıların çarpımı hakkındadır.<sup>23</sup>

1.2.10. Kesirli sayıların bölme işlemi hakkındadır.<sup>24</sup>

1.2.11. Kesirli sayılarda orantı işlemleri hakkındadır.<sup>25</sup>

**2. BÖLÜM:** Hesâbın yan dalları hakkındadır ve üç metot tanıtılmıştır.

2.1. Orantılı dört sayı hakkındadır.<sup>26</sup>

2.2. Çift yanlış hakkındadır.<sup>27</sup>

2.3. Cebir ve mukabele hakkındadır.<sup>28</sup>

2.3.1. Yalın denklemler<sup>29</sup>

2.3.2. Katışık denklemler<sup>30</sup>

---

<sup>12</sup> Varak no : 14b-17a.

<sup>13</sup> Varak no : 17a-20a.

<sup>14</sup> Varak no : 20a-31b.

<sup>15</sup> Varak no : 20a-21a.

<sup>16</sup> Varak no : 21a-22a.

<sup>17</sup> Varak no : 22a-25b.

<sup>18</sup> Varak no : 24b-25b.

<sup>19</sup> Varak no : 25b-26b.

<sup>20</sup> Varak no : 26b-27a.

<sup>21</sup> Varak no : 27a-27b.

<sup>22</sup> Varak no : 27b-28a.

<sup>23</sup> Varak no : 28a-29a.

<sup>24</sup> Varak no : 29a-30a.

<sup>25</sup> Varak no : 30a-30b.

<sup>26</sup> Varak no : 31a-34b.

<sup>27</sup> Varak no : 34b-37a.

<sup>28</sup> Varak no: 37a-37b.

<sup>29</sup> Varak no : 38a-40b.

<sup>30</sup> Varak no: 40b-42b.

**Açıklama:** Problem çözümünün öğeleri: Verilen, istenen, çözüm.<sup>31</sup>

**SONUC:** Çözümlü problemler hakkındadır ve dört başlık altında incelenmektedir.

- I.** Cebir ve mukabele ile çözülen problemler hakkındadır. On tane çözümlü problem içermektedir.<sup>32</sup>
- II.** Çift yanlış ile çözülen problemler hakkındadır. On tane çözümlü problem içermektedir.<sup>33</sup>
- III.** Orantılı dört sayı ile çözülen problemler hakkındadır. On tane çözümlü problem içermektedir.<sup>34</sup>
- IV.** Çözüm için yukarıda bahsedilen üç metoda ihtiyacı olmayan problemler hakkındadır. On tane çözümlü problem içermektedir.<sup>35</sup>

#### **4. MATEMATİKSEL ÇÖZÜMLEME**

*Mürşidü'l-Muhâsibîn*'in tüm alt başlıkları “hint hesabı”nı temel aldığından,

Bu eser, Osmanlılarda hindî hesap geleneği içerisinde yer alan hesap kitaplarındandır. Hint hesabı, bizlerin de günümüzde kullandığı konumsal ondalık sayı sistemidir. Bu sistem sayesinde tam veya kesirli sayılarla dört işlem veya kök alma işlemleri kolaylıkla yapılır (Salih Zeki, 2003: 121).

8. asırda Halife Mansur döneminde Hindistan'dan Bağdat'a gelen elçilik heyetindeki bir matematik kitabı sayesinde Müslümanların tevarüs ettiği bu hesap sistemi, rakamlarının Hint kaynaklı olmasından ötürü bu adla anılmıştır. Konu ile ilgili ilk eser Harizmi'nin *Kitâbü'l-Hisâbi'l-Hindî* adlı çalışmasıdır. Bu kitabın en önemli özelliği, sıfırla beraber Hint rakamlarını ve ondalık konumlu sayı düzenini sistemli bir şekilde İslam dünyasına ve dolaylı olarak Avrupa'ya taşımasıdır. Eser, 12. yüzyılda Latince'ye tercüme edilmiş ve bu tercüme “algoritma” yani düzenli hesap yapma tekniği anlamında Avrupa'da bilinegelmiştir. Ve günümüzde tüm dünyada kullanılan aritmetik anlayışı hem prensip olarak hem de içerik olarak bu hesap sistemi içerisinde kurulmuştur (Süveysi, 1998: 260-262; Salih Zeki, 2003: 109-122).

---

<sup>31</sup> Varak no: 42b-44b.

<sup>32</sup> Varak no: 44b -52a.

<sup>33</sup> Varak no: 52a-59b.

<sup>34</sup> Varak no: 59a-63b.

<sup>35</sup> Varak no : 63b-70a.

#### 4.1. Hesabın Temelleri: Bilinen Niceliklerle Yapılan İşlemler

##### 4.1.1. Çarpma İşlemi

Çarpma işlemi söz konusu olduğunda İslam dünyası matematikçilerinin üzerinde ittifak ettiği bir tanım mevcuttur:

“Çarpma, bilinen iki sayı ile bilinmeyen üçüncü bir sayı bulmaktır. Burada, *1* sayısının bu iki sayıdan birine oranı, diğerinin aranan bilinmeyen sayıya oranına eşittir.” (Salih Zeki, 2003: 128).

Katip Alaeddin Yusuf'un da bu tanımı benimsediği *Mürşidü'l-Muhâsibîn*'den yapılan aşağıdaki alıntıdan da anlaşılmaktadır.

“Bilgil ki bir miktar ‘adedi bir miktar adede darb etmekden murad, ‘adedinin birin ol birinin ‘adedi miktarınca taz‘îf etmektir. Şol şartla ki madrûbundan birinin ‘aded-i sâlise yani hâsıl-ı darba nisbeti nice ise *vahidin* dahi madrûb-ı ahara eylecedir. Meselâ, üçü dörde darb idicek ki on iki olur. Çünkü üçün on ikiye nisbeti, rub‘ı olmağladır. *Vahidin* dahi dörde eylecedir. Veya dördün on ikiye nisbeti nice ise *vahidin* dahi üçe eylecedir”<sup>36</sup>

Bu ifadeler kısaca şöyle gösterilebilir:

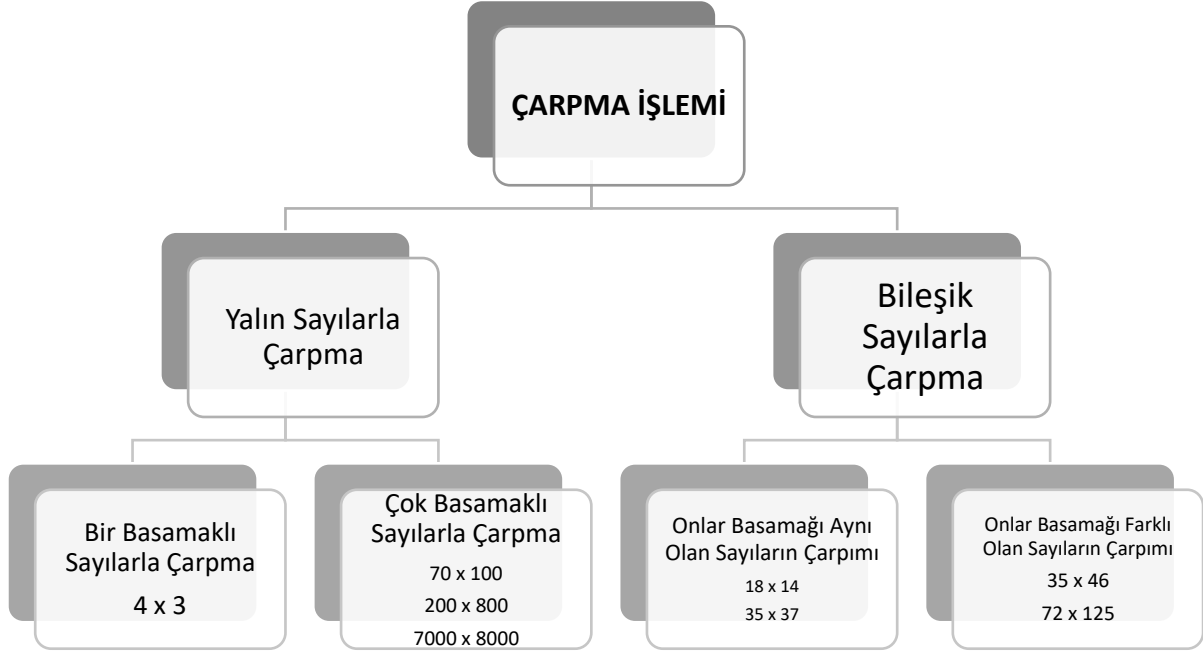
$$3 \times 4 = 12$$
$$\frac{3}{12} = \frac{1}{4} \quad \text{veya} \quad \frac{4}{12} = \frac{1}{3}$$

Müellif, bunun ardından çarpma işlemlerini kategorize etmiştir. Burada değişik çarpma metotlarından bahsedilmemiştir. Tek tip çarpma tekniğinin çarpanların yalın veya bileşik olmasına göre nasıl gerçekleştiği anlatılmaktadır.<sup>37</sup> Buna göre müellifin takip ettiği plan aşağıdaki şema ile özetlenebilir:

<sup>36</sup> Varak no: 4b-5a.

<sup>37</sup> Varak no: 4b-10b.



Şema I. Çarpma İşlemleri<sup>38</sup>

İslam dünyası matematikçilerinin hesap kitaplarında da sayıların yalın ve bileşik olmak üzere ikiye ayrıldığı, burada belirtilmesi gereken bir husustur. Mesela, 3 sayısı yalın olduğu gibi 3000 de sayısı da yalındır. Ancak 11 sayısı bileşiktir (Salih Zeki, 2003, 120). Böylece, *Mürşidü'l-Muhâsibîn*'de de benzer bir anlayışın görüldüğü söylenebilir.

Ancak, Hacı Atmaca'nın *Mecma'u'l-Kavâ'id*'inde sergilenen anlayışla Katip Alaeddin Yusuf'unkinin örtüşmediği de vurgulanmalıdır. Çünkü, *Mecma'u'l-Kavâ'id*'de sayılar, gruplanmadığı için farklı gruplara ait sayıların nasıl çarpılacağı izah edilmemiştir (Özçelik, 2009: 117-127). Aslında, Hacı Atmaca, eserini değişik çarpma metotları ile zenginleştirmeyi ihmal etmemiştir. Fakat konunun tanımlarla izahı, işlemlerin sınıflandırılması ve işlem aşamalarına gösterilen özen ile Katip Alaeddin Yusuf, eserini daha üstün konuma getirmektedir.

<sup>38</sup> Müellif, bileşik sayıların çarpımını her ne kadar ikiye ayırmışsa da aslında her ikisinde de aynı çözüm tekniğini kullanmaktadır. Ancak bu teknik günümüzde tercih edilmemektedir.

$$18 \times 14 = [(18 \times 1) + (4 \times 1)] \times 10 + (8 \times 4) = 220 + 32 = 252$$

$$35 \times 46 = \{[(35 \times 4) + (6 \times 3)] \times 10\} + 30 = [(140 + 18) \times 10] + 30 = 1610$$

#### **4.1.2. İkinci Dereceden Kök Hesaplama**

Asırlar boyunca, matematiğin farklı branşlarında, “kök” terimi ile karşılaşmak mümkün olmuştur. Ayrıca, “kök”ün, matematiğin farklı branşlarında farklı kavramlara karşılık geldiği ve buna bağlı olarak “kök” ile ilgili farklı terimler ortaya konduğu bilinmektedir. İslam dünyası matematikçileri de kavramsal bu farklılığın bilincinde olmuşlar, ancak muhtelif branşlardaki terminolojik farklılığa her zaman dikkat etmemişlerdir (Baga, 21012: 99-100).

Katip Alaeddin Yusuf ise eserde kök alma metotlarını tanıtmadan evvel, “kök” kavramını aydınlatmış ve terminolojideki mevcut farklılıklara işaret etmiştir. Müellife göre, nümerik kök “cezr”, geometrik kök “dıl”, cebirel kök ise “şey” olarak adlandırılır.<sup>39</sup> Bu da farklı yaklaşımlara ait terimleri analiz ve kategorize etmede müellifin başarılı olduğunu göstermektedir.

Eserde, “muntak” yani tam kök (rasyonel) elde etme metodu, örnek üzerinden yani 463761 sayısı üzerinden tanıtılmıştır.<sup>40</sup>

$$6^2 \leq 46 \text{ olduğundan } \Delta = 6 \text{ olmalı}$$

$$\Delta = 6 \text{ için}$$

$$[(2 \times 6 \times 10) + x] \times x \leq 4637 - 3600 = 1037$$

$$(120 + x) \times x \leq 4637 - 3600 = 1037 \quad x = 8 \text{ olur.}$$

$$128 \times 8 = 1024 \quad 1037 - 1024 = 13$$

$$\Delta = 68 \text{ için}$$

$$[(2 \times 68 \times 10) + x] \times x \leq 1361$$

$$(1360 + x) \times x \leq 1361 \quad x = 1 \text{ olur.}$$

$$1361 \times 1 = 1361 \quad 1361 - 1361 = 0$$

$$\sqrt{463761} = 681$$

Eserde, aynı zamanda “cezr-i asam” denilen yaklaşık kök alma metodundan da bahsedilmiştir.<sup>41</sup> Müellif, öncelikle, sayıların tam kökünün elde edilmesinin daima mümkün olmadığını belirtir. Ve bu durumda ortaya çıkacak sonucun aslında kesin olarak bilinmeyeceğinin altını çizer. Böyle bir işlem söz konusu olduğunda ise bulunacak sonucun

<sup>39</sup> Varak no: 17a.

<sup>40</sup> Varak no: 17a-19a.

<sup>41</sup> Varak no: 19a-20a.

ancak yaklaşık bir değer olduğunu vurgular. Bunun ardından, yaklaşık kök alma metoduna geçer.

Müellif burada örnek olarak sadece 2'nin kökünü ele alır. 2'nin kökünün

$$1\frac{1}{3}$$

olarak bilindiğini söylemekte ve hesaplamaya bile gerek duymamaktadır. Demek oluyor ki aşağıda belirtilen yaklaşık kök bulma metodu son derece yaygın ve benimsenmiş durumdadır.

*N, kökü alınacak sayı,  $x_0$  en yakın kök*

*ve yaklaşık kök  $x'$  kök olmak üzere:*

$$x' = x_0 + \frac{N - x_0^2}{2x_0 + 1} \rightarrow \sqrt{2} = 1 + \frac{2 - 1}{2 \cdot 1 + 1} = 1 + \frac{1}{3}$$

Ancak 2'nin yaklaşık kökünü alırken, daha isabetli olduğuna inandığı aşağıdaki hesaba dikkat çekmiş ve ardından konuyu noktalamıştır.<sup>42</sup>

$$\sqrt{\frac{2 \times 100}{100}} = \frac{\sqrt{200}}{\sqrt{100}} = \frac{14 + \frac{4}{29}}{10} = 1 + \frac{12}{29}$$

Yani Katip Alaeddin Yusuf'un metotlarını aşağıdaki şekilde genelleştirmek mümkündür.

Tam kök:

*N kökü alınacak sayı, K ise kalan olsun*

*$\Delta$  kökün rakamları için uygun olan tahminler olmak üzere :*

*Kökün tüm rakamlarının ortaya çıkması için her bir tahminin*

<sup>42</sup>  $\sqrt{200}$  için yine benimsenmiş olduğu  $x_1 = x_0 + \frac{N - x_0^2}{2x_0 + 1}$  formülü geçerlidir.

yani  $\Delta$  nın 10 ile çarpılması gerekmektedir.

$$[(\Delta \times 10) + x]^2 \leq N$$

$$(\Delta^2 \times 100) + [2 \times (\Delta \times 10 \times x)] + x^2 \leq N$$

$$2 \times (\Delta \times 10 \times x) + x^2 \leq N - (\Delta^2 \times 100) = K$$

Formülün muhasebeciye anlatılan kısmı ise şudur:

$$[(2 \times \Delta \times 10) + x] \times x \leq K$$

Yaklaşık kök:

$N$ , kökü alınacak sayı,  $x_0$  en yakın kök

$n$  kök derecesi ve yaklaşık kök  $x'$  kök olmak üzere:

$$x' = x_0 + \frac{N - x_0^n}{(x_0 + 1)^n - x_0^n}$$

Aslında *Mürşidül'-Muhâsibîn*'de görülen bu yaklaşımlar, İslam dünyası matematikçileri tarafından 11. asırdan beri kullanılan ve özellikle de Cemşid Kaşî (15. asır) ile parlayan kök alma metotlarından farklı değildir (Rashed, 1994: 101 -109-111).

#### 4.1.3. Kesir Bilgisi (Tecnis – Bast – Ref)

Z tamsayılar, Q da rasyonel sayılar kümesini göstermek üzere, rasyonel sayılar, modern matematikte aşağıdaki gibi ifade edilir.

$$Q = \left\{ \frac{a}{b} \mid a, b \in Z, b \neq 0 \right\}$$

Katip Alaeddin Yusuf ise, kesirli sayıları, paydalarına göre gruplayarak izah etmiştir. Böylece “muntak”, “asam” ve “müşterek” olmak üzere üç çeşit kesirli sayı olduğunu söylemiştir.<sup>43</sup> Ve buradaki kriter aşağıdaki dokuz birim kesirdir.

$$\frac{1}{2}, \frac{1}{3}, \frac{1}{4}, \frac{1}{5}, \frac{1}{6}, \frac{1}{7}, \frac{1}{8}, \frac{1}{9}, \frac{1}{10}$$

<sup>43</sup> Varak no: 15a-17a.

İslam dünyası matematikçileri de, bu dokuz kesri temel almış ve bu dokuz kesrin haricindeki tüm kesirlere “mürekkeb (bileşik) kesir” demiştir. Bu durumda, birleşik kesirlerden, bu dokuz kesre indirgenebilen kesirli sayılara “muntak”, bu dokuz kesirle ifade edilemeyen kesirlere ise asam denilmiştir. (Salih Zeki, 2003: 181-182). Görüldüğü gibi, Katip Alaedin Yusuf, geleneksel matematikte “mürekkeb (bileşik)” olarak bilinen kesirleri “müşterek (ortak)” olarak adlandırarak, terminolojiye küçük de olsa bir farklılık kazandırmıştır.

Müellif örnek verirken, paydası 132 ve 120 olan kesirleri seçmiştir. Ve müellife göre:

İlk Örnek:

$$\frac{1}{132} = \frac{1}{6} \times \frac{1}{22} = \frac{1}{6} \times \frac{1}{2} \times \frac{1}{11} \rightarrow$$
$$\frac{1}{132} = \frac{1}{12} \times \frac{1}{11} \text{ olduğundan}$$

132, 12 gibi muntak ve 11 gibi asam sayıdan oluşmaktadır.

İkinci Örnek:

$$\frac{1}{120} \text{ ise}$$
$$\frac{1}{120} = \frac{1}{2} \times \frac{1}{6} \times \frac{1}{10} \text{ olduğundan}$$

120, 2, 6 ve 10 gibi hepsi muntak sayılardan oluşmaktadır.

Katip Alaeddin Yusuf, daha sonra, “tecnis” denilen kesirlerin paydalarını eşitleme, “bast” denilen tam sayılı kesri birleşik kesir haline getirme ve “ref” denilen birleşik kesirleri tam sayılı kesir haline getirme tekniklerini örneklerle anlatır.<sup>44</sup>

Tecnis:

$$\frac{3}{4} + \frac{4}{5} + \frac{1}{2} + \frac{1}{12} \rightarrow = \text{Okek} (2, 4, 5, 12) = 60$$
$$\left(\frac{3 \times 15}{4 \times 15}\right) + \left(\frac{4 \times 12}{5 \times 12}\right) + \left(\frac{1 \times 30}{2 \times 30}\right) + \left(\frac{1 \times 5}{12 \times 5}\right) = \frac{128}{60}$$

<sup>44</sup> Varak no: 24b- 25b.

Müellife göre, tam sayılı kesirlerde kesrin tam kısmı, rasyonel bir sayı gibi düşünöldüğünde, “bast” işleminin “tecnis”den herhangi bir farkı kalmamaktadır. Sadece işleme katılan terimlerden bazıları tam sayı olmaktadır.

Ref :

$$\frac{433}{60} = 7 + \frac{13}{60} \text{ olur.}$$

Ancak İslam dünyası matematiğinde  $\frac{13}{60}$   
dokuz birim kesre indirgenmesi mümkün olduğu için

$$\frac{13}{60} \text{ yerine}$$

$$\frac{13}{60} = \frac{1}{5} + \left( \frac{1}{10} \times \frac{1}{6} \right)$$

Bu durumda,  $\frac{433}{60} = 7 + \frac{1}{5} + \left( \frac{1}{10} \times \frac{1}{6} \right) \text{ olur.}$

Müellif, kesirlerle ilgili dört işlem, kesirlerin birbirine oranlanması ve kesrin kökünün alınması tekniklerini açıklayarak ilk makaleyi sona erdirir. Son olarak, eserin muhtemel kaynaklarıyla ilgili fikir vermesi açısından bir hususa temas etmekte fayda vardır. Kesirlerde kök almaya ilişkin aşğıdaki örneklerden<sup>45</sup> görölebileceği gibi, Mürşidü’l- *Muhasibin*, etkisi klasik dönem Osmanlı matematiğinde de sürdüğü bilinen ve medreselerde oldukça rağbet edilen *Şemsiyye fi’l- Hisab* (Baga, 2007: 30) isimli matematik eserinden büyük ölçüde yararlanmış görünmektedir. Nizamuddin Nisaburî’ye (13-14. asır) ait olan *Şemsiyye fi’l- Hisab* Osmanlılarda Ali Kuşçu’nun *Risaletü’l Muhammediye’si* telif edilene kadar medreselerde okutulmuştur. Nizamuddin Nisaburî, Meraga matematik - astronomi ekolünün (13. asır) baş aktörlerinden Nasreddin Tusi ve Kutbuddin Şirazi’nin takipçilerindedir. Bu ekolün etkisi ibn Sertak, Davud-ı Kayseri, Musa Kadızade gibi Osmanlı kuruluş dönemi matematiğini biçimlendiren isimlerce devam etmiştir. 15. asırda Semerkant matematik - astronomi ekolüne evrilen bu hareket, Fatih döneminde Osmanlı matematiğini canlandıran Ali Kuşçu’nun matematiksel bilimlerdeki alt yapısını beslemiştir. Bu nedenle, halkalarını, Nizamuddin Nisaburî, Musa Kadızade ve Ali Kuşçu gibi matematikçilerin oluşturduğu zincire Katip Alaeddin Yusuf’un da katıldığını söylemek mümkün olup, (Baga, 2007: 54) *Mürşidü’l- Muhasibin*’den çıkarılan aşğıdaki gibi ipuçları bu durumun bazı göstergelerindedir.

<sup>45</sup> Varak no: 30b-31a ve aynı zamanda (Baga, 2007: 182)

الجذر كسرا فقط او صحيحا معه كسر ، جنسنا الصحيح  
ليصير من جنس الكسور . فان كان الكسر والمخرج  
كلاهما منطقيين ، قسمنا جذر الكسر على جذر المخرج  
ليخرج الممطلوب . مثاله :

اردنا جذر ستة وربع ، جنسناه ، حصل خمسة وعشرون  
ربعا ، جذره خمسة و جذر المخرج اثنان . قسمنا الاول  
على الثاني ، خرج اثنان ونصف ، وهو المطلوب .

و ان لم يكونا معا منطقيين ، ضربنا الكسر في المخرج و  
قسمنا الحاصل على المخرج ليخرج المطلوب . مثاله :

اردنا جذر تسعة ونصف ، جنسناه ، فكان تسعة و عشر نصفا .  
ضربناها في الاثنتين مخرج النصف ، حصل ثمانية و ثلاثون ،  
جذره بالطريق المعلوم في الصحاح ستة و جزان من ثلاثة عشر .  
قسمناه من الاثنتين ، خرج ثلاثة و جزء واحد من ثلاثة عشر و هو  
المطلوب

Küsûrun cezri beyanındadır. Bilgil ki eğer kesrin sûreti ile mahreci muntak olup sahîh dahi bile vâki' olursa tarîk-ı küllî oldur ki sahîhi bast edüp küsûr cinsinden ederler. Ba'dehû kesrin cezrini mahrecin cezrine kısmet ederler.

Misâl. eğer altı ile rub'un cezri matlûb olsa tecnîs ettikten sonra yirmi beş rub' olur ki cezri besdir. Çünkü mahrecin cezri dahi ikidir. Beşi ikiye kısmet edicek hâric i kısmet iki ve nısf olur. Ve hüve'l-matlûb.

Ve eğer kesrin sûreti ile mahreci dahi asamm olup sahîh bile vâki' olursa ba'de't-tecnîs kesri mahrecine darb edüp hâsılının cezrin mahrec üzerine kısmet ederler.

Misâl dokuzla nısfın cezri murâd olsa bu dahi ba'de't-tecnîs on dokuz nısf olur ki mahrece darb olıcak otuz sekiz hâsıl olur ve bunun dahi cezri altı ve on üç eczâdan cüz'eyn olur ki mahrec e ya'ni ikiye bu dahi kısmet olursa hâric-i kısmet üç ve on üç eczâdan bir cüz' olur. Takrîben vallâhü a'lem.

Örnek olarak verilen  $6\frac{1}{4}$  ün kökü hesaplanırken

$$I. \text{ adım: } \frac{25}{4}$$

$$II. \text{ adım } \sqrt{\frac{25}{4}} = \frac{\sqrt{25}}{\sqrt{4}} = \frac{5}{2} = 2 + \frac{1}{2}$$

Örnek olarak verilen  $9\frac{1}{2}$  ün kökü hesaplanırken ise

$$I. \text{ adım: } \frac{19}{2}$$

$$II. \text{ adım } \sqrt{\frac{2 \times 19}{2 \times 2}} = \sqrt{\frac{38}{4}} = \frac{\sqrt{38}}{\sqrt{4}}$$

Müellif, 38’in yaklaşık kökünü doğrudan belirtmiş, nasıl hesaplanacağına dair detaylı bir açıklama yapmamıştır. Zaten eserin tam sayılarla ilgili konularında tam ve yaklaşık köklerle ilgili örnek verilmiştir.

$$III. \text{ adım } \frac{\sqrt{38}}{\sqrt{4}} = \frac{6 + \frac{2}{13}}{2} = 3\frac{1}{13}$$

## 4.2. Hesabın Yan Dalları: Bilinmeyen Niceliklerle Yapılan İşlemler

### 4.2.1. Cebirsel Denklemler

Ortaçağ İslam dünyası matematiğinde üçü “yalın denklem”, üçü ise “katışık denklem” olarak bilinen altı temel denklem aşağıdaki gibidir.

$$YALIN DENKLEMLER \rightarrow ax^2 = bx \quad ax^2 = c \quad bx = c$$

$$KATIŞIK DENKLEMLER \rightarrow ax^2 + bx = c \quad ax^2 + c = bx \quad ax^2 = bx + c$$

Yalın denklemler eski çağ uygarlıklarından beri süregelen ancak katışık denklemler Abdülhamit ibn Türk ve Harezmi’nin katkıları sayesinde İslam dünyası cebirine girmiş konulardandır (Sayılı, 1991: 207, 2014) Katışık denklemlerde, çözüm için önerilen yol,  $x^2$  nin katsayısını daima “1” haline getirmekle başlar. Çözümlerinin temel prensibi ise  $x$ ’li terimin



katsayısının yarısı ile işlem yapmaktır. İslam cebirinde gerek analitik gerekse de geometrik çözümler,  $x$ 'li terimin katsayısının yarısına dayanır (Dosay, 1991: 22,31-33). Cebir ve mukabele disiplininin temel terimleri ise “aded”, “şey - cezir” ve “mal” olup, bunlar sırasıyla sabit terim,  $x$  ve  $x^2$  ye karşılık gelmektedir (Dosay, 1991: 11).

Ayrıca, Osmanlılarda en fazla rağbet edilen medrese kitapları incelendiğinde, bu tekniklerin ve terminolojinin Osmanlıların kuruluş dönemindeki cebir anlayışına da yansıdığı anlaşılmaktadır (Baga, 2012: 167-173). Çünkü, Müellif, cebir ve mukabelenin üç tane temel terimi olduğunu söylemektedir. Yukarıda da bahsedildiği gibi, bunlardan biri **aded**, biri **cezir**, biri de **mâl**'dir. Bunlara dayanan denklem türleri 6 çeşittir. Üçüne **yalın denklemler**, diğer üçüne **katışık denklemler** denir.<sup>46</sup>

İncelediğimiz eserde de katışık denklemlerden sonuncusunu temsil eden bir problemde<sup>47</sup> bilinmeyen miktar  $x$  olarak kabul edilmiş ve buna “şey” denmiştir. Denklem kurulma aşamasında,  $x^2$  li terim ise “mal” olarak ifade edilmiştir. Sabit terim ise akçe cinsinden belirtilmiştir.

$$4x^2 = 280x + 284$$

olarak kurulan denklem, öncelikle o dönemin matematiğinde “red”<sup>48</sup> olarak bilinen işlem sayesinde

$$x^2 = 70x + 71$$

şekline dönüşmektedir. Müellif genel çözüm metotlarını daha evvelden açıkladığından<sup>49</sup> probleme yönelik özel çözüm metodunu ayrıntılı olarak açıklamaksızın sonucun 71 olduğunu belirtmiştir.

Eserin ilerleyen yapraklarında ise daha karmaşık bir probleme rastlanmaktadır.<sup>50</sup> Burada, 81 akçe dört kısma ayrılmıştır. İlk kısmın yarısı ilk kısımdan, ikinci kısmın üçte biri ikinci kısımdan, üçüncü kısmın dörtte biri üçüncü kısımdan ve dördüncü kısmın beşte biri dördüncü kısımdan çıkarıldığında, kalan tüm kısımlar birbirine eşit hale gelmektedir. Buna göre bu kısımların başlangıçta kaç olduğu sorulmaktadır.

<sup>46</sup> Varak no : 37a-37b.

<sup>47</sup> Varak no: 47a-47b.

<sup>48</sup>  $a \times f(x) = b$  ise  $f(x) = b/a$  işlemine İslam dünyası matematiğinde “red” işlemi denir (Dosay, 1991: 10).

<sup>49</sup> Varak no: 42a - 43b.  $ax + b = x^2$  için  $x = \sqrt{\left(\frac{a}{2}\right)^2 + b} + \frac{a}{2}$

<sup>50</sup> Varak no: 51.

Burada, bilinmeyen miktar “x” olarak kabul edilmek yerine, işlemde kolaylık sağlaması için “2x” olarak kabul edilmiştir. Tüm kısımların kalan parçalarının birbirine eşit olması için kısımların başlangıçtaki durumlarına ait gerekli düzenlemeler, zihinden yapılarak belirtilmiştir. Kısımların toplamı 81 olduğuna göre müellif burada yalın denklemlerden üçüncüsüne atıfta bulunarak çözümün yapılması gerektiğini vurgulamış ve aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır.

$$\begin{aligned}
 a + b + c + d &= 81 \\
 a = 2x \quad b = x + \frac{x}{2} \quad c = x + \frac{x}{3} \quad d = x + \frac{x}{4} \\
 2x - \frac{2x}{2} = x + \frac{x}{2} - \frac{\left(x + \frac{x}{2}\right)}{3} = x + \frac{x}{3} - \frac{\left(x + \frac{x}{3}\right)}{4} = x + \frac{x}{4} - \frac{\left(x + \frac{x}{4}\right)}{4} = x \\
 2x + \left(x + \frac{x}{2}\right) + \left(x + \frac{x}{3}\right) + \left(x + \frac{x}{4}\right) &= 81 \\
 x &= 13 + \frac{23}{73} \\
 a = 26 + \frac{46}{73} \quad b = 19 + \frac{71}{73} \quad c = 17 + \frac{55}{73} \quad d = 16 + \frac{47}{73}
 \end{aligned}$$

Müellife göre, cebir ve mukabele ilmine özgü kurallar sayesinde bilinmeyen sayıların elde edilmesi, bilinmeyen bu sayılarla ilgili verilenler/ipucu ile mümkün olabilmektedir. Bu verilenler, bazen bilinen nicelikler, bazen işlemler, bazen ise bunların tümüdür. Bu nicelikler, “cezr”, “meblağ”, “dinar” veya “dirhem” olarak kabul edilen verilenlerdir. Çarpma veya bölme işlemleri gibi işlemler de verilen diğer yardımcı işlemlerdir.

Örnek: Bilinmeyen sayı, bir örnekte, “x” olarak ifade edilmiştir. Bu “x” temel alınarak aşağıdaki denklem oluşturulmuştur:

$$x \times 2x = 2x^2 \rightarrow 2x^2 + 3 = 35$$

İşlem olarak verilenler :

*x in iki katını alıp kendisiyle çarpmak yani*

*x × 2x işlemi, problemin işlem olarak verilenlerindedir.*

Miktar olarak verilenler:

*2x<sup>2</sup> + 3 işlemindeki 3,*

*problemin miktar olarak verilenlerindedir.*

51

<sup>51</sup> Varak no: 42b-44b.

Müellif, yukarıda bahsedilen altı temel denklem tipinin her birine uygun değişik problemler sunarak konunun kavranmasını hedeflemiştir. Ancak, cebir ve mukabele konusunu “sabit sayı” , “x” ve “x<sup>2</sup>” ye dayandırdığını açıkça belirttiğinden,<sup>52</sup> birinci ve ikinci derece denklemlerin haricinde yeni bir denklem türü bu eserde beklenmemelidir.

#### **4.2.2. Çift Yanlış Hesabı**

Hint uygarlığı vasıtasıyla ortaçağ İslam dünyası matematiğine geçtiği düşünülen çift yanlış hesabını Osmanlılar da kullanmıştır. Tahminler ve bunlara bağlı hatalar temel alınarak oluşturulan bu metodun kavranması için bazı uygarlıklar teraziye benzer diyagramlar çizilmiş ve bu anlayışı Osmanlılar da takip etmiştir. (Salih Zeki, 2003: 254-264).

Eserden yapılan aşağıdaki alıntı, çift yanlış hesabında geçerli olan kurallarla ilgilidir.

“Hatâeyn beyânındadır: Bilgil ki a‘dâd-ı meçhûl, istihrâcında ekser mesa‘il bu amelle feth olunur. Ve bunun ma‘nası oldur ki sâil bir mes‘ele su‘al etdikde a‘dâddan birin farz edicen, hîn-i imtihânda muvâfık gelürse, farz olunan, mal-ı meçhul olsa gerek. Ve eğer muhâlif gelüb, hatâ vâki olursa farz-ı evveli hatasıyla hıfz idüb, bir dahi farz etmek gerek, ol dahi şundan hali değıldir ki muvâfık ya muhâlif ola. Muvâfık gelürse hoş ve evvela farz-ı sâni dahi hatâsı ele hıfz oluna. Ve bu hususda tarîk-i küllî oldur ki farz olunan malların hatâlarına nazar oluna. Şöyle ki iki hatâ dahi netice-i mal-ı matlûbdan zâid ve nâkıs olsa, ekallin ekserinden naks idüb, bâkîsine, bâkî-i evvel ve hem maksûmun aleyh dirler. Ba‘de-ez-în evvelki mal-ı mefrûzun hatâsını ikinci mal-ı mefrûzun nefesine ve ikinci mâl- mefruzun hatâsını evvelki mal-ı mefrûza darb idüb hâsıllarının ekallin ekserinden naks etdikden sonra bâkîsine bâkî-i sani ve hem maksûm dirler. Fe ammâ netice-i mâl-ı matlubdan iki hatânın biri zâid ve biri nâkıs olsa ikisi bile cem‘ idüb, hâsılına cem‘ ve hem maksûmun aleyh dirler. Ba‘de, hatâ-yı evveli farz- sâniye ve hatâ-ı sâniyi farz-ı evvele darb idüb hâsılların cem‘ etdikden sonra hâsılına cem‘-i sâni ve hem maksûm derler.”<sup>53</sup>

Burada bilinmeyen bulunmasında müellifin “mal-ı mefruz” dediği tahminî nicelikler denenir. Ancak bu tahminlerle varılan sonuç, esas sonuçtan ya eksik ya da fazladır. Müellifin “zâid” ve “nâkıs” dediği bu nicelikler ya pozitif ya da negatiftir. Bunların pozitif ve negatif olmasına göre iki farklı denklem geçerlidir.

<sup>52</sup> Varak no : 37b.

<sup>53</sup> Varak no: 34b-35b.

Müellifin tarif ettiği koşullar altında ortaya çıkan formüllerin biri şudur:

$$\Delta_1, \Delta_2 < 0 \quad \text{veya} \quad \Delta_1, \Delta_2 > 0 \text{ ise}$$

$$\text{yani} \quad \Delta_1 \times \Delta_2 > 0 \text{ ise}$$

$x_1$  varsayılan ilk sayı,  $x_2$  varsayılan ikinci sayı

$\Delta_1$  varsayılandan ilk sayıdan doğan hata,

$\Delta_2$  varsayılandan ikinci sayıdan doğan yanlış

$$(x_1 \times \Delta_2) \text{ ilk çarpım} \qquad (x_2 \times \Delta_1) \text{ ikinci çarpım}$$

$$x = \frac{|(x_1 \times \Delta_2) - (x_2 \times \Delta_1)|}{|\Delta_2 - \Delta_1|}$$

$$\Delta_1 > 0 \text{ ve } \Delta_2 < 0 \quad \text{veya} \quad \Delta_1 < 0 \text{ ve } \Delta_2 > 0 \text{ ise}$$

Diğer formül ise şöyledir:

$$\text{yani} \quad \Delta_1 \times \Delta_2 < 0 \quad \text{ise}$$

$x_1$  varsayılan ilk sayı,  $x_2$  varsayılan ikinci sayı

$\Delta_1$  varsayılan ilk sayıdan doğan hata,

$\Delta_2$  varsayılandan ikinci sayıdan doğan yanlış

$$(x_1 \times \Delta_2) \text{ ilk çarpım} \qquad (x_2 \times \Delta_1) \text{ ikinci çarpım}$$

$$x = \frac{(x_1 \times \Delta_2) + (x_2 \times \Delta_1)}{\Delta_2 + \Delta_1}$$

Müellif, bu metodun anlaşılmasını kolaylaştırmak için bazı problemlerin çözümünde, yukarıda bahsedilen teraziye benzer diyagramlar çizmeyi ihmal etmemiştir.<sup>54</sup> Böylece, her iki hatanın ve bu hatalardan doğan yanlışların çözüm metodunda oynadığı roller doğrudan açığa çıkmaktadır.

---

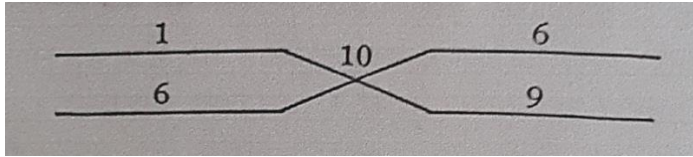
<sup>54</sup> Varak no: 53b.

İslam dünyası matematikçilerinden Bahauddin Amuli (1600)'nin *Hulasatü'l-Hisab* isimli matematik eserinde denklemini temsil eden bir problemde x için 9 denendiğinde hata 6, x için 6 denendiğinde hata 1 olmaktadır. Bunlara bağlı olarak problemin çözümü aşağıdaki gibidir:

$$x + \frac{2x}{3} + 1 = 10$$

$$x = \frac{(6 \times 6) - (1 \times 9)}{6 - 1} = \frac{27}{5} = 5\frac{2}{5}$$

Bahauddin Amuli'nin kullandığı diyagramlar da şöyledir:



(Smith, 1953: 440)

Klasik dönem Osmanlı matematiğinde oldukça rağbet edilen *Hulasatü'l-Hisab*'da görülen bu yaklaşımın sadece bu eserle sınırlı kalmadığı, muhasebecilerin matematik eserlerinde de mevcut olduğu, *Mürşidü'l-Muhasibin*'in çift yanlış metotları incelendiğinde anlaşılmaktadır.

Yakut, elmas ve lalin toplam değeri 2200 akçe olduğu ve bunların birbiriyle olan ilişkilerinin aşağıdaki denklemlerle ifade edildiği problemin çözümü şöyle mümkündür:

Verilenler:

yakut  $y$ , elmas  $e$ , lal ise  $l$  ile gösterilmek üzere

$$y + \frac{e}{3} = 1000$$

$$l + \frac{y}{2} = 1000$$

$$e + \frac{l}{4} = 1000$$

$$y + e + l = 2200$$

Çözüm:

$$x_1 = 600 \text{ için}$$

$$y + \frac{e}{3} = 1000 \quad e = 600 \text{ için } y = 800$$

$$l + \frac{y}{2} = 1000 \quad y = 800 \text{ için } l = 600$$

$$e + \frac{l}{4} = 1000 \quad l = 600 \text{ için } e = 850$$

$$\Delta_1 = 850 - 600 = 250$$

$$x_2 = 850 \text{ için}$$

$$y + \frac{850}{3} = 1000 \quad e = 850 \text{ için } y = 1000 - \left(283 + \frac{1}{3}\right) = 716 + \frac{2}{3}$$

$$l + \frac{y}{2} = 1000 \quad y = 716 + \frac{2}{3} \text{ için } l = 1000 - \left(\frac{716}{2} + \frac{1}{3}\right) = 1000 - \left(358 + \frac{1}{3}\right) = 641 + \frac{2}{3}$$

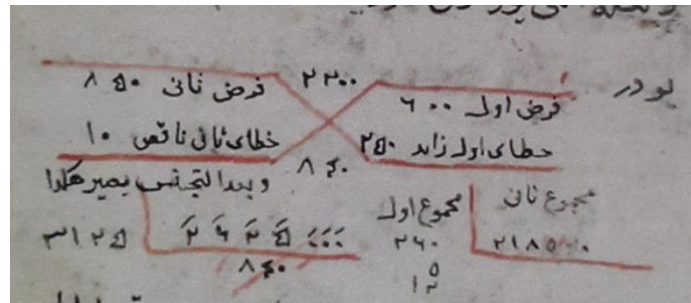
$$e + \frac{l}{4} = 1000 \quad l = 641 + \frac{2}{3} \text{ için } e = 1000 - \left(\frac{641 + \frac{2}{3}}{4}\right) = 839 + \frac{7}{12}$$

$$\Delta_2 = 850 - \left(839 + \frac{7}{12}\right) = 10 + \frac{5}{12}$$

$$x = \frac{(250 \times 850) + \left[600 \times \left(10 + \frac{5}{12}\right)\right]}{250 + \left(10 + \frac{5}{12}\right)} = \frac{218750}{260 + \frac{5}{12}} = 840$$

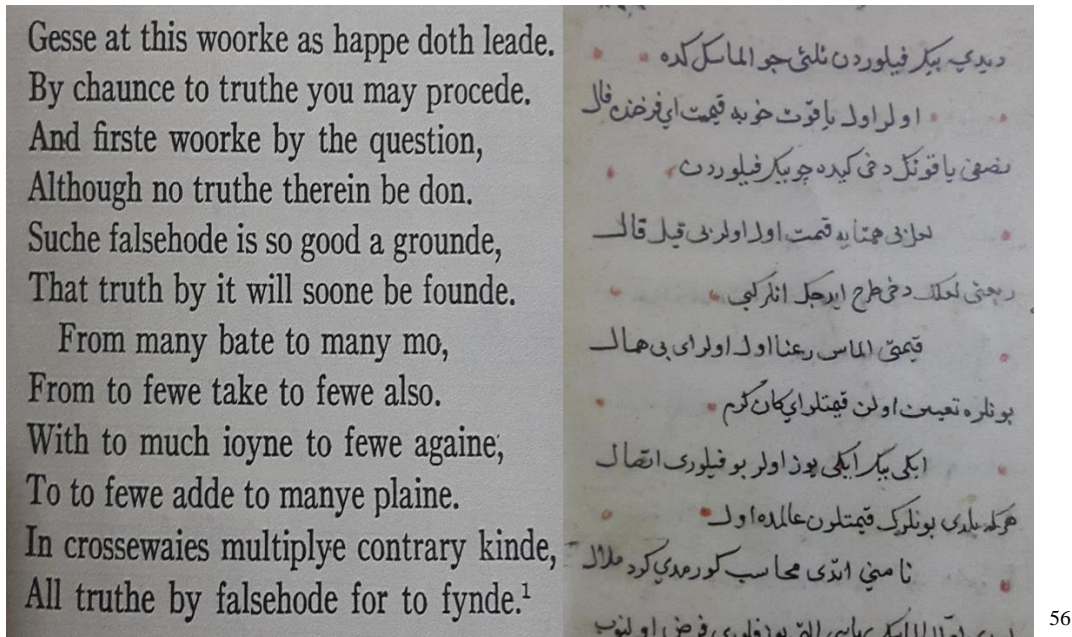
$$e = 840 \text{ ise } y = 720 \quad l = 640$$

Mürşidü'l- Muhasibin'de bu problem için kullanılan diyagramlar ise aşağıdaki gibidir:



<sup>55</sup> Varak no: 52a- 53b.

Hesap kitaplarında birtakım problemlerin manzum olarak ifade edilmesi hem doğu uygarlıklarında hem de batı uygarlıklarında süregelmiştir. Meşhur İngiliz matematikçi Robert Record'un *Ground of Artes* (1542) isimli eserinde yer alan bir problem, bu metodun uygulandığı bir örnek olarak karşımıza çıkmakta ve Robert Record'un metoda verdiği önemi göstermektedir. (Smith, 1953: 439). *Mürşidü'l- Muhasibin*'de de böyle bir yaklaşım, yukarıda matematiksel çözümlemesini yaptığımız problemde mevcut olup, çözüm için çift yanlış metodu tercih edilmiştir.



Avrupa'da 19. yüzyıla kadar bilinmeyen bulunmasında bu metodun kabul gördüğünü ve yukarıdaki formülasyonların geçerli olduğunu söylemek mümkündür (Smith, 1953: 437-440).

#### 4.2.3. Orantılı Dört Sayı

İslam dünyası matematikçileri, iki sayının birbirine oranını, sayılardan birinin diğerine bölümü olarak ifade etmişlerdir. Modern matematikte “geometrik oran”a karşılık gelen bu iki sayı arasındaki orana “nisbetü'l- hendesiyye” denilmiştir. Sürekli ve süreksiz olmak üzere iki çeşidi bulunan geometrik orantıda terimler, sonlu veya sonsuz bir dizi oluşturabilirler. (Salih Zeki, 2003: 225)

Geometrik bir dizide ilk terimin ikinciye, ikinci terimin üçüncüye, üçüncü terimin dördüncüye oranı sabit ise buna sürekli dizi denir. Tersine, ilk terimin ikinciye, ikinci terimin

<sup>56</sup> Bkz. (Smith 1953: 439). Ayrıca bkz. Mürşidü'l- Muhasibin, varak no: 52b.

Her iki eserde de manzum metinlerin kullanıldığını desteklemek için bu örnekler verilmiştir. Manzum metinler ve matematiksel çözümleri asla birbirleri ile aynı değildir. Mürşidü'l- Muhasibin'deki problemin çözümü ise tarafımızca bir önceki sayfada açıklanmıştır.

üçüncüye, üçüncü terimin dördüncüye oranı sabit ise buna süreksiz dizi denir. Ancak, sürekli ve süreksiz geometrik dizinin ortak özelliği, eşit uzaklıkta bulunan terimlerin çarpımının birbirine eşit olmasıdır. Sürekli bir geometrik dizinin en az üç, süreksiz bir geometrik bir dizinin ise en az dört terimi vardır. (Salih Zeki, 2003: 227-228)

Dört sayıdan oluşturulan bir süreksiz diziye “erbaa-ı mütenasibe (orantılı dört sayı)” adı verilmekte olup, hesapla ilgili problemlerin çözümünde matematikçilerin genellikle başvurdukları bir yöntem olmuştur. Özellikle de Öklit’in *Elementler*’inin tercümesi olan *Kitâbu’l- Usûl* vasıtasıyla, bu yöntem, ortaçağ İslam dünyası matematiğine girmiştir. Eserin (*Elementler*) beşinci makalesinde orantı teorisi ve bunun sayılara uygulaması almaktadır. Böylece İslam dünyası matematikçileri bu yöntemle ilgili özellik ve kuralları hesap kitaplarında işlemişlerdir. (Salih Zeki, 2003: 228-229)

Orantılı dört sayı yani “erbaa-ı mütenasibe” adı verilen bir geometrik orantıda terimler şöyle gösterilir:

İlk terim: b

İkinci terim : c

Üçüncü terim: e

Dördüncü terim: h

b : c :: e : h

b ve h “tarafeyn (yan terimler)” olarak adlandırılır.

c ve e “ vasateyn (orta terimler)” olarak adlandırılır.

Günümüzde bu orantı şöyle ifade edilir:

$$\frac{b}{c} = \frac{e}{h}$$

Böyle bir orantıda birinci ve dördüncü terimin çarpımı, ikinci ve üçüncü terimin çarpımına eşit olmaktadır. Yani  $b \times h = e \times c$  olmalıdır. (Salih Zeki, 2003: 228-229)

Osmanlı matematikçilerinin de problem çözümlerinde kolaylık sağladığı gerekçesiyle oldukça ilgi gösterdikleri bu yöntem, Osmanlı klasik dönem hesap kitaplarının birçoğunda yer almaktadır.

Katip Alaeddin Yusuf’un bu yöntemi nasıl açıkladığı *Mürşidü’l- Muhasibin*’den seçilen aşağıdaki alıntı yardımıyla şöyle sunulabilir:



“İmdi mechûlat istihrâc etmekde bunların üçü elbette ebeden ma‘lûm ve biri mechûl olmak lazım gelir ve ol üç ma‘lûmun biri birine münâsebeti sebetiyle ol mechûle dahi ittilâ‘-ı küllî hâsıl olur. Pes bu zikr olan a‘dâdın dördünden biri mechûl farz olunsa ol iki ‘aded ki zâviyeleri biri birine mukabildir, onların birin birine darb edüb, hâsılın mechûlün mukabelesinde olana kismet edicek, hâric-i kismet, mechûl vâki‘ olur.”<sup>57</sup>

Müellif, bu metodun alışverişte, birtakım malların ziyarı veya paylaşımında oldukça sık kullanıldığını belirtmektedir. Ayrıca fiyatlar ve fiyatlandırılanlar temel terimler olmak üzere, dörtlü orantı oluşturulabileceğini ve bu metot sayesinde en ufak bir parçaya ait bilinmeyen hiçbir niceliğin olmayacağını şöyle ifade etmektedir.

“Fe lâ cerem, cemî‘-i mübâyaât ve muamelât ve icârat ve irbâh ve husrânat ve mukâsemât ve bu zikr olan a‘dâd-ı mütênâsibe üzerine cârîdir ki onların her birine mübâyaâtda mesela bir mikdar ta‘yîn olıcak, si‘r ve müse‘‘ar ve semen ve müsemmen gibi lâzım gelir ki her ikisi bir cinsden ola. Nitekim si‘rle semen bir cinsdendir. Pes müse‘‘ar ile müsemmen dahi ancılayın vâki olur. Hakîkat bu zikr olan erba‘a-ı mekadir-i mütênâsibe üzerine mebnî idiği hurd hurde dâne mahfi değildir. Kangı mes‘elede kim bunlardan biri mechûl olsa âhar suâli gayr-ı cinsine darb edip hâsıl-ı darbı cinsine kismet etmek gerekdir ki hâric-i kismet mechûl vâki olur.”<sup>58</sup>

Buradaki terimlerin ne ifade ettiği, hangilerinin aynı cinsten kabul edildiği ve bunlarla nasıl orantılı dörtlü oluşturulacağı, aşağıdaki alıştırma yardımıyla muhasebecilere kavratılmaya çalışılmıştır:<sup>59</sup>

44 vakıyye şeker 510 akçe ise 15 vakıyye şeker kaç akçedir?

<i>(müse‘‘ar)</i>	44 vakıyye şeker	510 akçe ise	<i>(si‘r)</i>
<i>(müsemmen)</i>	15 vakıyye şeker	? akçe	<i>(semen)</i>

$$\frac{\text{müse''ar}}{\text{müsemmen}} = \frac{\text{si'r}}{\text{semen}}$$

$$\frac{44}{15} = \frac{510}{?} \quad \frac{510 \times 15}{44} = 173 + \frac{3}{4} + \frac{5}{44}$$

Aşağıda bu metotla ilgili bir problem mevcuttur. Bu problem ise eserin sonuç bölümündeki problemlerde mevcuttur. Müellif bu metodu, konu anlatımında oldukça detaylı işlediği için, problem çözümünün aşamalarına yüzeysel olarak temas ederek cevabı belirlemiştir.

<sup>57</sup> Varak no: 32a.

<sup>58</sup> Varak no: 32a-32b.

<sup>59</sup> Varak no: 32b- 33a.

“Eğer Beşir beş ve Halid altı akçelerin metâ‘a verip sattıklarında on iki akçe fayda etseler Beşir’e ne mikdâr vermek gerek ve Halid’e ne mikdar gerek, deyü sorsalar her birinin akçelerin sermayeye nisbetleri nice ise her birine vaki‘ olacak hıssesin dahi faydaya öylecedir. Pes bu takdirce, hisse-i Beşir beş ve on bir eczâdan beş eczâ ve hisse-i Halid altı ve on bir eczâdan altı eczâ vâki‘ olur.”<sup>60</sup>

Bu problemde Beşir 5 akçelik, Halit ise 6 akçelik sermaye ortaya koyup, 12 akçe kar elde etmişlerdir. Karların paylaşımı da sermayelerine (metalarına) göre olacağından:

$$\text{Beşir'in karı} \quad \frac{5}{11} = \frac{?}{12} \rightarrow \frac{5 \times 12}{11} = 5 + \frac{5}{11}$$

$$\text{Halit'in karı} \quad \frac{6}{11} = \frac{?}{12} \rightarrow \frac{6 \times 12}{11} = 6 + \frac{6}{11}$$

olarak hesaplanır.

## 5. SONUÇ

Osmanlıların klasik döneminde matematik anlayışı, tevarüs edilen mirasa dayalı bilim üretme kaygısı taşımasının haricinde, mevcut birikimi kullanılabilir, uygulamaya geçirilebilir hale getirme amacına da hizmet etmektedir. Matematiği değerlendiren, günlük hayatın gerekliliklerine uygulamaya hazır eden ve mali işlemleri sayısal ifadelere dayandıran bir zümre olarak “katip” sınıfı da muhasebeden sorumlu olduklarından ötürü devlet teşkilatında son derece önemli bir görev üstlenmiştir. Ayrıca, mevcut matematikten mümkün olduğunca yararlanılması ve özellikle muhasebecilere rehber olması için zaman zaman eserler kaleme alınmıştır. Bu durumun en belirgin örneklerinden biri, çalışmamızda incelenen *Mürşidü’l-Muhasibîn* isimli eserdir. Eserin müellifi Katip Alaeddin Yusuf, Kanunî dönemi muhasebecilerinden olmakla birlikte, eseri *Mürşidü’l-Muhasibîn*’i 1511’de telif etmiştir.

Bu dönemdeki muhasebecilerin (kâtiplerin) aritmetik ve cebirde ulaştıkları seviyenin ortaya çıkması bakımından önem taşıyan bu eser, Hint hesabı geleneği içerisinde yer almaktadır. İki ana bölümden oluşan eserin tümü, ondalık konumsal hesap ile ilgili işlemleri içermekte, muhasebecilerin ilgi alanı dışında kaldığından dolayı altmış tabanlı sayı sistemi veya zihin hesabına dair tekniklere asla yer vermemektedir. Bu bakımdan genel anlamda muhasebecilerin, özel anlamda Katip Alaeddin Yusuf’un Osmanlılarda Hint hesabının sürdürülmesine katkıda bulduklarını söylemek mümkündür.

*Mürşidü’l-Muhasibîn*’de hesabın temellerini teşkil eden işlemlerin birçoğunda teorik detaylara ve pedagojik yaklaşımlara rastlamak mümkündür. Müellif, mevkii itibari ile pratik

<sup>60</sup> Varak no: 61a.

ihtiyaçları önceleyen bir zümreye mensup olmasına rağmen eserinde, tanımlara, terimlere ve işlem sırasına özen göstermeyi ihmal etmemiştir. Müellifin gerek tam sayılarda çarpma, gerekse kesirlerle yapılan işlemler hususunda, o döneme kadar tedavül etmiş seçkin medrese kitaplarından yararlandığı anlaşılmıştır.

Kök alma işlemi, muhasebecilerin daima eserlerine taşıdığı bir konu olmamasına rağmen, Katip Alaeddin Yusuf, bu metoda ilgisiz kalmamış, hem tam sayıların hem de kesirlerin kökünü alma tekniklerini izah etmiştir. Üstelik, müellif, kök terimine ait kavramsal farklılıkları açıklayarak, hitap ettiği muhasebecilerin muhtemel kafa karışıklığını gidermeyi hedeflemiştir. Ayrıca rasyonel kökün olmadığı yani tam sayı sonucun elde edilmediği bir durumda, doğru değere en çok yaklaşırarak tekniği vurgulamakla, muhasebecilerin matematik anlayışlarını geliştirmeye çalışmıştır.

Çift yanlı hesap ve orantılı dört sayı konusu, gerek ortaçağ İslam dünyası matematik eserlerinde gerekse de Osmanlıların klasik dönem hesap kitapları içerisinde asırlarca kendine yer bulmuştur. Eserde, hesabın yan dalları olarak kabul edilen ve bilinmeyen niceliklerin bulunma metotları olarak tanıtılan çift yanlı hesabının ve orantılı dört sayı konusunun işlenmesi de bu geleneğin bir devamı niteliğindedir. Ancak, *Mürşidü'l- Muhasibîn*'in cebir ve mukabele konusunu irdelemesi, eseri, diğer muhasebe matematiği eserlerinden farklı bir konuma getirmiştir. Eserin cebirsel denklemler teorisinde, Harezmi'den itibaren ortaçağ İslam dünyası matematikçileri tarafından benimsenen altı denklem tipi (birinci ve ikinci derece denklemler) genel çözümleri tanıtılmıştır. Ayrıca, bunlarla ilgili, çözümü geometrik izahlara dayanmaksızın, analitik yollarla mümkün olan problemler sunulmuştur. Bu durum, muhasebecilerin matematik anlayışlarındaki bir diğer merhaleyi göstermektedir.

Neticede, Katip Alaeddin Yusuf'un bu katkıları sayesinde, Hacı Atmaca'nın *Mecma'u'l- Kavâ'id*'inden içerik olarak çok daha kapsamlı metinlerin kısa bir süre içinde yazılmış olduğu ortaya çıkmaktadır. Üstelik, pratik bir matematik kitabı olması beklenen *Mürşidü'l- Muhasibîn* esasında, Osmanlılarda Ali Kuşçu çizgisini izleyen ancak temellerini Semerkant ve Meraga Matematik astronomi ekolünde bulan teorik bir matematik anlayışı ile temayüz etmektedir.

## KAYNAKLAR

- Akgündüz, A. (1990). *Osmanlı Kanunnameleri, 1*. İstanbul: Fey Vakfı.
- Baga, E. (2007). *Nizamuddin Nisaburi ve Şemsiyye fi'l- Hisab Adlı Matematik Risalesinin Tahkik, Tercüme ve Tarihi Bir Değerlendirmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Felsefe ve Din Bilimleri Anabilim Dalı İslam Felsefesi Bilim Dalı.
- Baga, E. (2012). *Osmanlı Klasik Dönemde Cebir*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Felsefe ve Din Bilimleri Anabilim Dalı İslam Felsefesi Bilim Dalı.
- Bülbül, Y. (2000). *Osmanlı Devleti'nin Muhasebe Sistemi: 1300-1600*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Ortadoğu ve İslâm Ülkeleri Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Dosay, M. (1991). *Kereci'nin İle'l- Hesab el- Cebr ve'l- Mukabele Adlı Eseri*. Ankara: Atatürk Kültür Merkezi.
- Fazlıoğlu, İ. (2010). Devlet'in Hesabını Tutmak: Osmanlı Muhasebe Matematiğinin Teknik İçeriği Üzerine. *Kutadgubilig Felsefe-Bilim Araştırmaları, 17*, 165-178.
- Fazlıoğlu, İ. (1998). Osmanlılarda Hesap. *DİA İslam Ansiklopedisi, 17*, 244-257.
- Gökdoğan, M (2013). Hacı Atmaca'nın Mecma' el- Kavâid Adlı Hesap Kitabı. *Necati Öner'e Armağan, Diriliş Yolunda Türk Düşüncesi*, Ed: Bahaeddin Yediyıldız, Ankara: Türk Kültürünü Araştırma Enstitüsü. 421-428.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Osmanlı İmparatorluğu (Tanzimat'a kadar), 1-2*, İstanbul : İstanbul Y. M. M Odası Yayınları.
- Hacı Atmaca. *Mecma'u'l- Kavâ'id*. Köprülü nr. 341.
- İhsanoğlu, E. (1999). *Osmanlı Matematik Literatürü Tarihi, 1*. İstanbul: IRCICA.
- Katip Alaeddin Yusuf. *Mürşidü'l- Muhâsibîn*. Çorum nr. 3076; Hacı Ahmed Paşa nr. 296; Yusuf Ağa 309/2.
- Otar, İ. (1991). *Muhasebede Siyakat Rakamları*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Özçelik, S. (2009). *Muhyeddin Muhammed'in Mecma'u'l- Kavâ'id Adlı Eseri (Giriş- İnceleme-Metin- Sözlük)*. Yayımlanmamış doktora tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

RASHED, R. (1994). *The Development of Arabic Mathematics Between Arithmetic and Algebra*. Trans: A. F. W. Armstrong. Dordrecht : Kluwer.

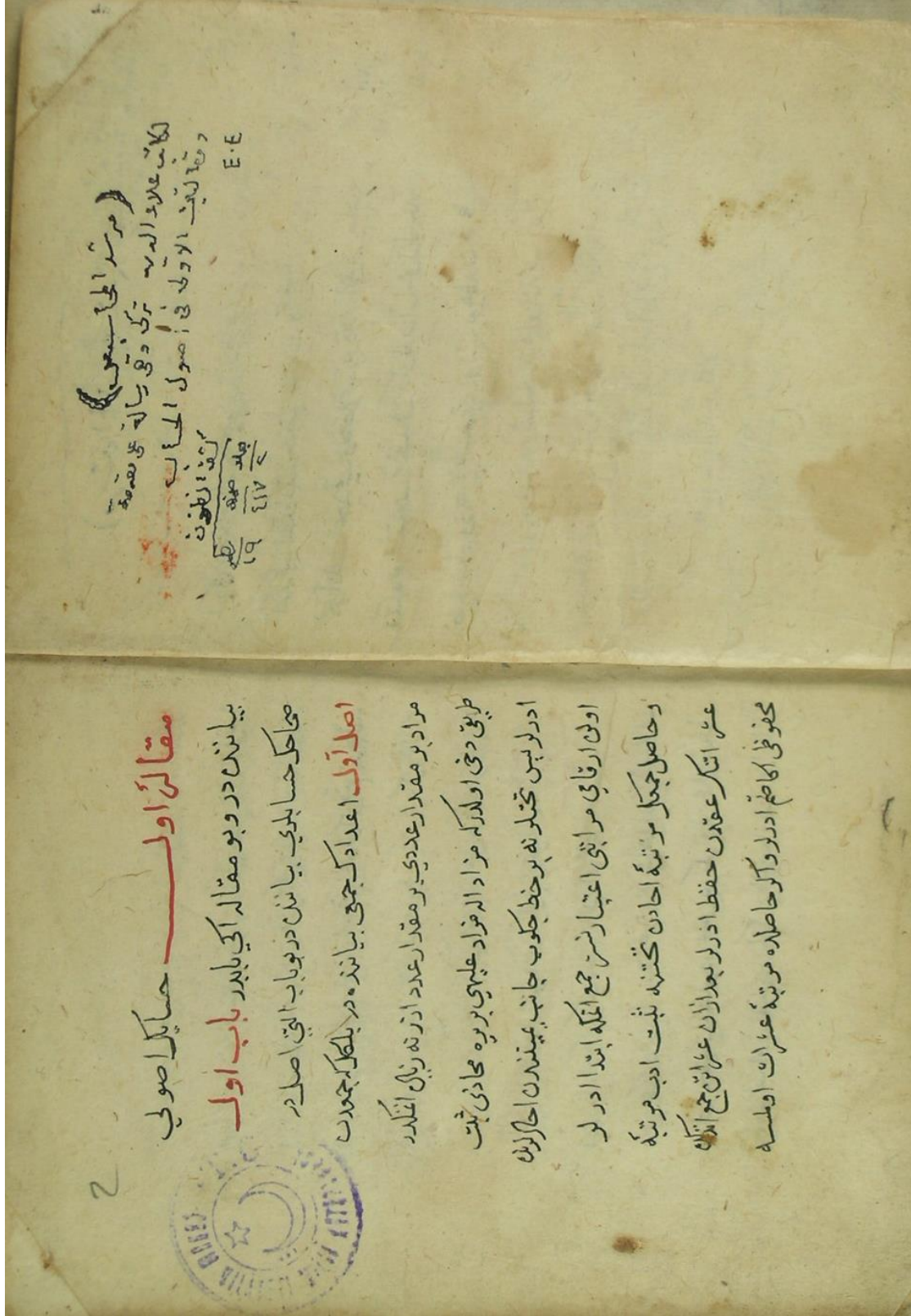
Salih Zeki (2003). *Asar-ı Bakiye*, 2. haz: Melek Dosay Gökdoğan, Ankara: Babil yayınları.

Sayılı, A. (1991). *Mısırlılarda ve Mezopotamyalılarda Matematik, Astronomi ve Tıp*. Ankara: TTK.

Smith, D. (1953). *History of Mathematics*, 2. Newyork: Dover Publication.

Süveysi, M. (1998). Hesab-ı Hindi. *DİA İslam Ansiklopedisi*, 17, 260-261.

## EK: Özgün Metinden Seçilen Bazı Yapraklar





علیهک عقودی جمعی که او اندر و او نکل عقدی که بر در میزند  
 طوتب حفظ ادرا بعد از آن حاصل جمعک عقدن دخی  
 اخدا درلو اگر مخصوصه مسوی اسه عمل صحیح در ولا فلا  
 چونکه بوعملاده حاصل جمعک میزانی دخی بر در معلوم اولدیکه  
 عمل صحیح امش **اصناف** تفویق بیاندند در یکجا که  
 تفویق قدر مراد بر مقدار عدد اکثر درت بر مقدار عدد اقل  
 نقص آنکدر شرط او زرنه که بعد التفتیح باقی ال  
 منقوص جمع او لجان حاصل جمع منقوص منه مسوی  
 اوله طرفی دخی اولد که عدد دین بر پیره محادتی ثبت  
 ادب هر بر رفقی هر بر مقدم مرتبسی اعتبار رسور  
 جانب یسار ندن نقص آنکه ابتدا ادرا اگر منقوص

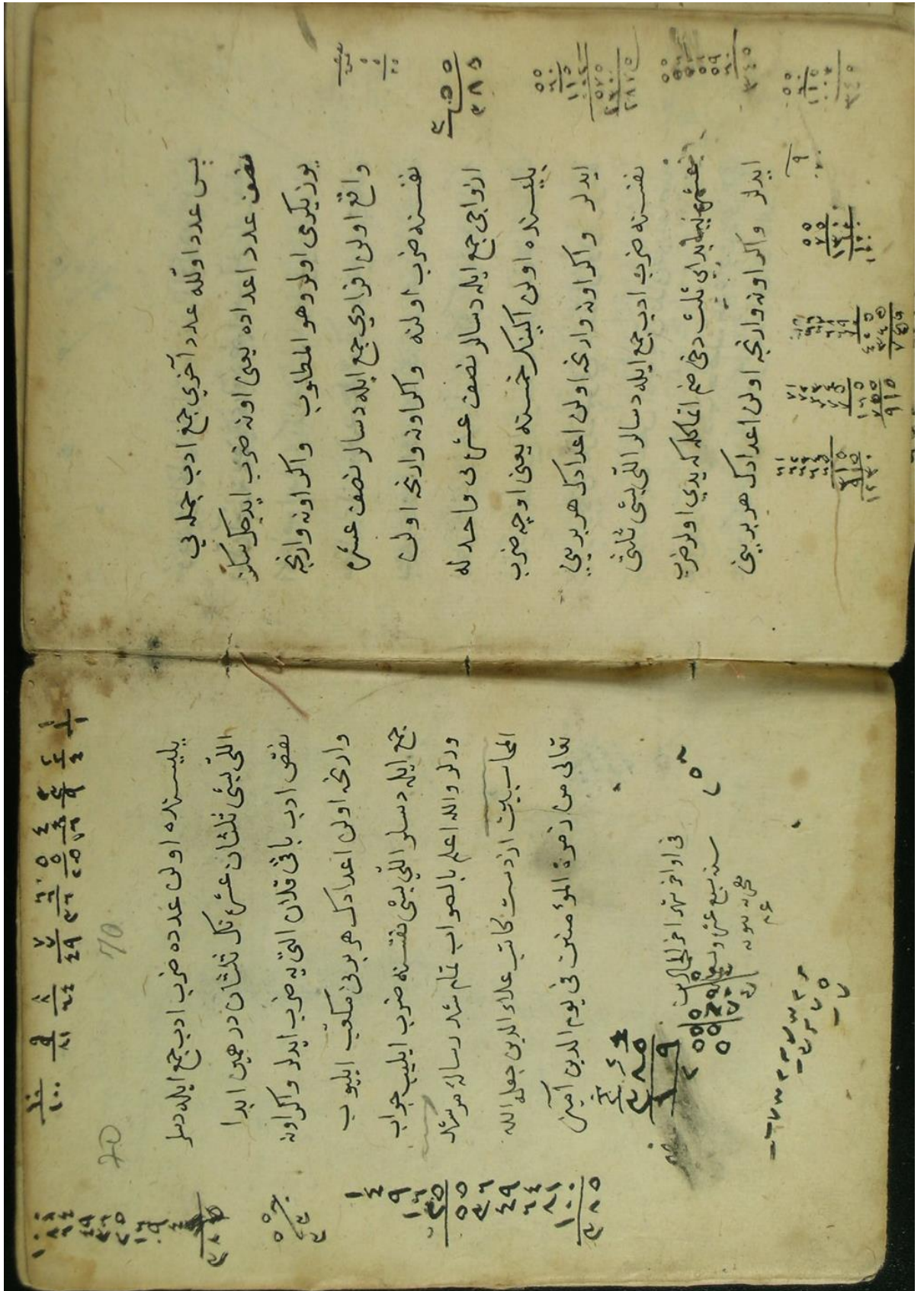
نشنه حفظ اتمیب همان حاصلی یا زر لر اما حاصلک  
 مرتبه اچا دند نشنه اولیب یا لکز عسرتند اوله سه  
 اچا دکل تحتنه صفر بارب عسرتاگر عقدن حفظ ادرا  
 وجانب یسار جمع او لجان اکا ضم ادرا اگر ضم ادکل  
 عدد بولمه همان عقدک صورتن یا زر لو و کور قلان  
 دخی بو ذکر اولن اسلوب او زرنه عمل ادرا که صورتی بوم  
<sup>طوقوز</sup>  
**مثلا** یوز او یوز التیه بوزیکوم بدیب  

$$\begin{array}{r} 936 \\ 127 \\ \hline 1063 \end{array}$$
  
 دخی زیاره ادکل بیکر الغش اوج اولور  
 و هر بر عملک خطا سنه و صوابه شاهد او لما بخون بر  
 میزان اختیار اتمش در پس بو ذکر اولن عمل خطا  
 و یا صواب او زرنه سدر بلنک مطلوب اولسه مزادله مزاد

**مثال** هفت ثمن نه مقدار ربع اولدغی مراد  
 اولسه محکوک کسوی صورتی که یدیدر محکول  
 الیهک کسری مخزجه که در تدر ضرب ادب حاصلی  
 یکوم سکن در محکوک کسری مخزجه که سکن در ثمن  
 اولر او ربع ونصف ربع اولر فاما اون بر  
 اجزادن اون اجزانه مقدار ثمن اولدغی مطلوب  
 اولسه ذکر اولن کبی عمل ایجکل مقسوم و مقسوم علیه  
 اون بر اولر خارج قیمت دخی بدی ثمن و بر ثمنی اون  
 پاره اذکل اوج پاریسی واقع اولر و اگر ثمانیه انجم  
 و عشر اسداس نه مقدار ربع اولدغی مراد اولسه  
 بنه ذکر اولن اسلوب اذرنه عمل اذکل مقسوم اوج یوز

مخزجه قیمت ادرا که بدی عدد و سدس و عشر سدس  
 عدد اولر **فصل الخامس**  
 کسورک تحویلی یا ننه در یوبوندن دخی مراد مقدار  
 کسری مخزجه بر آخر مخزجه دخی القوب اولر  
 کسری اول مخزجه دخی نه مقدار اولدغی معلوم  
 اقلدر طریق دخی اولدکه صورت کسری محوی  
 محول الیهک کسری مخزجه ضرب ادب حاصلی  
 اگر کسری محکوک مخزجه ن زیاده اسه کسری محکوک  
 مخزجه قیمت اولر اول کسری محکوک مخزجه  
 اکانسبت و در لریس خارج قیمت و یا حاصلی  
 نسبت محول الیهک مخزجه ن کسری واقع اولر





## DEVELOPMENT OF AUDITING IN RUSSIA

**Susanna Khatkhokhu<sup>1</sup>**

**PhD Student**

### ABSTRACT

This article discusses the importance of auditing in general, and the formation and development of audit in the Russian Federation in particular. It also examines the process of creation of the Russian auditing standards on the basis of International Standards on Auditing (ISA) and the gradual transition to ISA in post-Soviet Russia.

In general, the audit in Russia has some controversial issues. Any problem always has more than one side. The problem of the development of audit in Russia is not an exception. Disputable issues occur not due to ignorance or a lack of understanding of the essence of the audit by theoretical scientists. They occur due to the controversy in the history of the emergence and the initial stages of development of audit (Danilevsky, Yu.A., 1995). The specifics of the audit in Russia is due, first of all, to the fact that it became a common phenomenon during the period of economic reforms in the 90s of the twentieth century.

The development of economic relations in Russia, which subsequently led to the establishment of the audit in its modern sense, was associated with the emergence of joint-stock companies and realization of banking reforms aimed at reviving the credit capital and activating the stock market. In Russia at that time, most of the joint-stock companies were founded with the involvement of foreign capital, primarily French and German. This fact greatly affected the approach to the formation and organization of audit. Foreign audit organizations were often invited to conduct audits of joint-stock companies which were established in Russia during that period.

Despite the fact that the audit in Russia did not receive an extensive development at the beginning of the twentieth century, many guidelines, accepted in other countries, were actively applied in Russia. Russian accountants contributed to the development of the methodology and methods of audit,

---

<sup>1</sup> Kuban State University Russia, Faculty of Economics, Accounting, Analysis and Audit, s.khatkhokhu@mail.ru

which was reflected in the Russian accounting literature and laws. Since 2018, International Standards on Auditing have been implemented in Russia.

**Keywords:** Auditing, International Standards on Auditing (ISA), Russian Standards on Auditing, provisional regulations.

**Jel Code:** M41, M42

## 1. INTRODUCTION

Auditing has already had quite a long history. The first independent auditors appeared in the 19th century in joint-stock companies in Europe. The word “audit” in different translations means “he hears” or “listening”. The word was used in schools of theology to refer to academically successful pupils, who, at the request of a teacher, conducted an inspection of other pupils regarding their assimilation of the recently covered material. Such confidential relations exist in auditing activities as well.

Any business activity has two goals: to get a maximum profit and to develop trust in the name of the company. Both goals complement each other, although at first sight they are of a different nature: the first is purely commercial, the second is moral and ethical. These objectives are based on a rigid system of control. Monitoring is effective if it is conducted by institutions that do not depend on the organization being audited. Such control can be conducted only by audit firms. (Bychkova, S.M., 2007).

What is this control system and when did it emerge? The profession of auditor is known from ancient times. Even about 200 BC questors (officials in charge of financial and judicial affairs) of the Roman Empire conducted an inspection of state accountants in the field. The records of the questors were sent to Rome and were heard by the examiners. This practice gave the term “auditor”, which means “to listen” in Latin (Kamyshanov P.I., 2006). In addition, according to Y. V. Sokolov, a special tax police was established in the Roman Empire, the officers of which used tortures of women and children in order to obtain information about the income and the property, which were concealed from taxation (Sokolov, Y.V., 2008).

Audit activity is as old as accounting itself. It was present in Babylon and Ancient Egypt in assessing the correctness of tax collection, as well as in the middle ages in the process of trade.

In a worldwide popular book on audit – Montgomery’s Auditing, the authors claim that “even the Bible (referring to the period between 1800 B.C. and A.D. 95) explains the basic rationale for instituting controls rather straightforwardly: “...if employees have an opportunity

to steal they may take advantage of it.” The Bible also contains examples of internal controls such as the dangers of dual custody of assets, the need for competent and honest employees, restricted access, and segregation of duties” (Montgomery, R. H., & O’Reilly, V. M. ,1998).

One famous Russian auditor, A. A. Terekhov, writes that “many fundamental economic processes and mechanisms with an explicit recognition of the importance of accounting and control were considered by scientists of the antiquity: Plato, Aristotle, etc. Aristotle in his work “Politics” provides a clear demarcation between the accounting and control functions, with a direct indication that checks (audit, inspection) are a part of control”. Among other things, A. Terekhov concludes that “...ever since the ancient philosophers’ times there is an understanding of the fact that an examiner should be equal to the chief accountant (equal in status) of the company being audited, and besides that he has no right to fall into dependence on the audited faces” (Terekhov A. A., 2008).

In the medieval period, owing to the introduction of the accounting principles based on a double-entry bookkeeping, which the Franciscan friar Luca Pacioli managed to systematically give a detailed account of in his fundamental work published in 1494 – Summary of Arithmetic, Geometry, Proportions and Proportionality. Part One unit 9 is Treatise XI Accounting Books and Records (Pacioli, L., 2001).

The lucidity, the logic of the presentation, as well as the need for systematization, which was becoming imminent in accounting practice, promoted the applying of the methods of the double-entry bookkeeping, which have spread across many countries. This spread was caused by the development of trade and industry, a broad development of debt capital markets, the complexity of account management with customs and excise officials, the increase in the amount of accounting work, as well as the need to monitor the accounting process and its correctness and reliability. In Chapter 17 How to Keep Accounts with Public Offices, and Why. The Camera De L’impredi (Municipal Loan Bank) in Venice, which is Managed by Sestieri (Districts) Pacioli writes: “If the broker should not do that he would be fined and dismissed. And justly the glorious republic of Venice punishes them and their clerks who should misbehave. I know of many who in the past years have been heavily punished, and right they are in having one officer whose only duty is to oversee all these officers and their books whether they are well kept or not, etc.” (Pacioli, L., 2001). Thus, Pacioli gives us account on the fact that the control functions have existed before and emphasizes the benefit of them.

Emergence of audit is connected with the development of a large-scale production, a transport system, the emergence of capitalistic relations, division of interests of those who are directly engaged in business management (administration, managers), and those who invest money in its activity (owners, shareholders, investors). The last could not and did not want to rely only on the financial information which was provided by the managers and accountants of the enterprise subordinated to them. Rather frequent bankruptcies of the enterprises and

deception from administration significantly increased risks of financial investments. Shareholders wanted to be sure that they are not deceived by the administration, that the reports submitted by them fully reflect the valid financial state of the enterprise. For a check on the correctness of financial information and confirmation of financial statements people who, according to shareholders' opinion, could be trusted, were invited. The main requirements to the auditor were his faultless honesty and independence. Knowledge of accounting had at first no major importance, however, with accounting complication a good professional training of an auditor becomes a necessary requirement as well.

England, where since 1844 a series of companies acts operate, according to which boards of joint-stock companies are obliged to invite a special person for a check on business accounts and reports at least once a year, is considered to be the historical homeland of audit. It is argued that the nature of British capital markets exaggerated the significance of the audit, thus establishing a power-base for the profession from which it was able to sponsor its own preferred modes of internal control and so strengthen its position in management structures. The mode of wartime state intervention in this country favoured "external" accounting controls as a means of avoiding more directive forms of industrial mobilisation, in line with the policy of maintaining the operation of *laissez-faire* capitalism as far as possible. The profession has played some part in the successive waves of merger which have occurred in British industry and has proposed on the basis of offering financial solutions to the control problems of the resulting large organisations. (Armstrong, P., 1987).

Within a span of a couple of centuries, the European systems of bookkeeping and auditing were introduced into the United States. Management needed some means of evaluating not only the efficiency of work performed for the business but also the honesty of its employees. Around the turn of the 20th century, the establishment of a formal internal audit function to which these responsibilities could be delegated was seen as the logical answer. In due course, the internal audit function became responsible for "careful collection and interpretive reporting of selected business facts" to enable management to keep track of significant business developments, activities, and results from diverse and voluminous transactions (Mautz, 1964). Companies in the railroad, defense, and retail industries had long recognized the value of internal audit services, going far beyond financial statement auditing and devoted to furnishing reliable operating reports containing nonfinancial data such as "quantities of parts in short supply, adherence to schedules, and quality of the product" (Whittington & Pany, 1998).

In Russia the rank of the auditor was introduced by Peter the Great. The post combined the duties of a clerk, a secretary and a prosecutor. Auditors in Russia were called jury accountants. In 1889 the attempt to create an institute of auditors was made, but it would be possible if there were qualified staff and public requirement, and in Russia in that period there was no sufficient number of the qualified accountants. Besides, accountants were afraid of

examinations. Everyone also demanded a permission for membership in an institute and an operating license on the basis of a diploma of an educational institution, or a length of service, and besides that, the adherence to the moral ethics was demanded from the auditors. The attempts to create the institute of audit in Russia were also made in 1912 and 1928, but they remained unrealized (Soloviev, S. M., 2008).

The world economic crisis of 1929-1933 increased the need for services of accountants-auditors. At that time the requirements to the quality of an audit inspection and its obligation steeply became tougher, and the demand for such services increased. After the end of crisis practically all countries began to introduce mandatory requirements to the volume of information which should be presented in annual reports, and obligations for the publication of these reports and audit reports. Audit becomes a powerful weapon against fraud.

Till the end of the 40s, audit mostly consisted of verification of documentation confirming the monetary operations and the correct grouping of these operations in financial statements. It was the so-called confirming audit. After 1949 independent auditors began to pay more attention to questions of internal control in the companies, assuming that with an effective system of internal control the probability of mistakes is insignificant and financial data is rather full and exact. Audit firms began to be engaged in consulting activity more, rather than directly audit inspections. Such audit received the name of the system-oriented audit.

The next stage of the audit development was characterized by its orientation to possible risks when conducting checks or consultations, risk prevention and avoidance. That is audit at which an inspection is conducted selectively, usually where a risk of making a mistake or fraud is the highest, according to the conditions of a client's business. At the beginning of the 70s the development of audit standards began. In England any experts in the field of control of financial statements' reliability, including those who worked in public authorities were called auditors. In France two professional organizations worked in independent financial control sphere: chartered accountants who were involved directly in conducting accounting, drawing up the reports and rendering consulting services in this sphere, and commissioners (representatives) for accounts, who provided control of reliability of financial statements. In the USA a check on reliability of financial statements was conducted by a CPA (Certified Public Accountant).

For those, who are wishing to obtain a profession of an accountant-auditor, in all developed countries numerous examinations, many years of study and practical activities lay ahead. Representatives of Chamber of Auditors, the organization uniting the people of this profession, regularly check their work, and an exclusion from Chamber of Auditors means prohibition of further activity.

Auditing activity per se is generated by the market economy and is a component of the mechanism of this economy. The auditing service in Russia is in its initial stage of development

(especially such kind of audit as bank audit). The very first auditing firm in our country – “INAUDIT” was founded in 1987 in accordance with the act of Council of Ministers of the USSR (retrieved from <http://inaudit.group>). The foundation of the firm as well as many other auditing companies is connected with the formation of joint ventures in various branches of the national economy. Foreign investors had a meaningful effect on the emergence and the development of audit in our country, which has existed in economically developed countries longer than one and a half centuries and earned the trust of enterprises of these countries. Despite the recent fast growth in numbers of auditing firms in Russia, the development of audit in our country was significantly late due to the lack of a proper legal base.

## **2. EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF THE RUSSIAN AUDITING**

The first bill on auditing activity was drafted in 1992, but was not accepted in the result of the political crisis in our country. The Decree of the President of Russia dated 22.12.1993 No. 2263 introduced the provisional regulations of audit in the Russian Federation. It was the first legislative document regulating auditing activity in Russia, it acted on the legitimate rights, but even its name “Provisional regulations” emphasized that it was the document of a transition period. It was supposed that this document would be temporary and would not exist for long, however, these Regulations existed for nearly eight years without any amendments and changes. Before that, during the period from 1987 to 1993, the audit in Russia underwent a formation stage without the legislative base in Russia. The law “About auditing activity”, regulating activity of audit firms emerged on August 7th, 2001.

The development and formation of audit underwent several stages in Russia (Podol's'kyi, V.I., Savin, A.A., & Sotnikova, L.V., 2010).

The first stage (1987-1993) was characterized, on the one hand, by the directive nature of foundation of audit organizations (1987 – foundation of the first audit organization “Interaudit”), on the other hand – by a spontaneous nature of the auditing activity’s origin (personnel training, the disordered issue of the first certificates and licenses during 1990-1993).

The second stage (December, 1993 - August, 2001) can be characterized as the period of the formation of the Russian audit, during which a significant role was played by the provisional regulations and the first rules (standards) of audit in the Russian Federation, which were developed by the Central Attestation and Licensing Auditing Commission (CALAC) of the Ministry of Finance of the Russian Federation (38 rules (standards) of auditing activity and also a method of conducting audit were developed and approved, which founded the methodological basis of the Russian audit), alongside with some other documents.



During this period an active work on certification of auditors and licensing of auditing activity began, auditing public associations and auditor firms were founded, the work on conducting obligatory audit inspections and rendering the services accompanying audit began.

The third stage of auditing activity in Russia began after the enactment of the law on auditing activity in 2001. Its enactment confirmed the final formation of audit in Russia, allowed to introduce a number of normative legal acts on the regulation of auditing activity, allowed to take a step on the way to integration of the Russian audit into the international system of audit.

Audit and control in the USSR and in the Russian Federation, many years and decades were tightly in-built in the administrative-command system. At the same time, considering the objective need in the subsequent control of activity of any socio-economic systems there was a big practice of control and auditing activity and forensic accounting.

The Soviet and Russian audit per se was absent till the times of reforms of the Gorbachev's and Yeltsin's boards. It happened that way, despite several attempts of developing the Russian audit (in 1888-1889 — Institute of Jury Accountants, 1907-1914 — Institute of Accountants and 1928-1930 — Institute of the State Chartered Accountants), the procedure of qualification examination, etc.

Of course, some specific elements of this sphere of activity of specialists in account, the control and the analysis, considering their objective relevance, has always been in the USSR and Russia, though in most cases such elements were unsystematic and did not represent the whole structure — audit as the integral element of the market infrastructure. They were also not called “Audit”.

Those separate researches and practical studies which are usually conducted in the international practice by audit organizations, and are followed by specific recommendations in the field of accounting management and analysis of economic activity, mechanization and automation of registration and analytical works for the administration of clients, has become necessary in a new Russia. During the years of reorganization, the auditors of Kazakhstan and Estonia were the first who used these terms (and respectively — changed the content of their activity). From the middle of the 80s the audit began to develop in other large cities of the USSR, and at first on a cooperative basis. It was unsystematic attempts to align arising supply and demand on the function of certification of auditors, which became especially relevant in the process of the transition to the market relations in economy (Toropova, I. S., 2017).

In 1987 the joint-stock company called “Inaudit” was founded. Its initial capital accounted for 800 000 rubles (in the prices of those years), and was divided into 80 shares (retrieved from <http://inaudit.group>). There were the following shareholders back then:



Ministry of Finance of the USSR; the National Bank and some other banks of the USSR (including those which actively participated in foreign economic activity); some ministries, large enterprises and the external economic systems conducting operations with the involvement of the foreign capital. It is distinctive that later, in 1991, “Inaudit” was privatized, several dozens of natural persons became its co-owners. Some strategic tasks of the development of “Inaudit” were still not realized. At the same time many high-class experts who had worked in “Inaudit” and got acquainted with the western technology of audit soon "gemmed" from the head structure and created independent audit organizations, many of which has been developing quite successfully.

### **3. AUDITING AND FINANCIAL MANAGEMENT IN RUSSIA IN 1990S**

In 1989 Ministry of Finance of the USSR, Chamber of Commerce and Industry of the USSR and the United Nations Centre on Transnational Corporations held a seminar on the problems of accounting, audit and financial management at cooperation management enterprises in Moscow (Antonov, A.S., 2004). The matter was that the problems of accounting and audit which arose in connection with the differences in the international accounting systems and the former USSR countries’ systems (some of these problems still remain relevant for the countries of Eastern Europe, Russia and the CIS) were quite significant. In former socialist countries, where a bit different principle of accounting were usually applied, a different practice of monitoring procedures and audits formed. In this regard our western partners and participants of multinational cooperation management enterprises faced various problems in certain cases.

After this seminar (since 1989) in several higher education institutes of the USSR, including Kiev State University, Plekhanov Moscow Institute of the National Economy and Engels Leningrad Institute of the Soviet Trade, the system of training of auditors and specialists in accounting in accordance with the international standards was introduced. The process of study was organized with participation of the UN (the United Nations Centre on Transnational Corporations), the British Council in Moscow and the major audit companies (“Cooper and Laybrand”, KPMG, etc.).

At the same time in 1989-1991 in Moscow and Leningrad the first audit organizations were founded. There were the following companies among them: self-sustained audit organizations “Contact”, “Rufaudit”, “Lenaudit” and “Mosaudit” (the last one had several branches), the St. Petersburg branch of AKG JSC Inaudit (which later acquired the status of the independent legal entity), JSC Baltiysky audit, the St. Petersburg firms “MCD” and “Piterkonto”, cooperative “Auditor”, Lenbankaudit LLP, “Informaudit”, etc. (Terekhov, A.A., 2001).

In 1990 in Moscow the first joint venture company in the field of audit – “Ernst and Young” external audit of the “Big Five” was registered (retrieved from <https://www.ey.com/ru/ru/about-us/our-people-and-culture/our-history/our-history---ernst---young-in-russia>). In the first half of the 90s there were branches and representatives of other major international audit companies in Moscow and St. Petersburg. Most of the time they were founded in the form of joint venture entities where representatives of Ministry of Finance of the Russian Federation, various external economic departments, Russian audit organizations or just eminent (and not so eminent) specialists in accounting, control and analysis of economic activity acted on the Russian side.

It is necessary to acknowledge that the beginning of the implementation of internationally recognized experience in audit happened in the USSR not because of, but in many respects – even contrary to the desire of many heads of the high level (Terekhov, A.A., Terekhov, M.A., 1998). Pragmatic audit was steadily developing, proceeding from the internal logic of economic transformations, on the natural base of a supply-and-demand balance.

The matter is that, in the conditions of emergence and development of plurality of forms of ownership, a new type of deficit arose and began to accrue promptly. In various regions of the country it suddenly became clear that there was no reliable information about business reputation of this or that particular enterprise: whether its aspiration to be a founder of new commercial banks, stock exchanges and other market structures was legislative; whether the reporting data submitted by its administration was authentic; whether it had recovered from the shock and whether it was not plundered already; whether it was viable or not, after all.

The fact that a spontaneous origin and the development (albeit controversial) of the Russian audit helped to overcome unhealthy moods which began to appear in the opinions of the experts who are most qualified in this aspect, which demonstrated their disbelief in the importance and efficiency of performance of so important and scrupulous works. It allowed to take urgent and relevant measures for elimination of sources of the deepening disproportion between the hard-responsible work demanding special accounting and auditor knowledge and inadequate remuneration, a public role of auditors.

Meanwhile, relying on the recommendations of the International Monetary Fund, the Government of the Russian Federation “unfroze the prices” in 1992, and the country began to look for acceptable ways of structural transformations in the fields of economy and construction of the civilized market relations. It was an extremely difficult period, even in the estimation of the former representatives of the Russian government.

Consequently, the beginning of functioning of audit organizations, firms, cooperatives was though weak, but in general effective and was characterized (which is especially important) by the countrywide steps of the most qualified specialists in the field of management, account,

the analysis and financial management, which were aimed at the formation of legal economy and the construction of civil society.

Therefore, at the different levels and sectors of economy the demand for certification of auditors began to reveal. The reason is that the necessity of audit is objective, it is caused by development of economy on some new principles. The efforts of auditors have already promoted the solution of certain problems in many large cities of the country, for example, during the foundation of joint companies and absolutely foreign enterprises, the formation of an essentially new credit banking system, the main institutes of the stock market, etc. They were aimed at protection of the rights and freedoms of those economic subjects, which fitted into new, more severe and cruel, conditions of the capitalized Russia more successfully.

Later some other effects came to light. The development of audit helped to save considerable funds for labor compensation of regular auditors of the industry, trade, construction, agricultural and other important sectors of activities of regions. Besides, audit also promoted differentiation of spheres of business of independent auditors and internal auditors of this and other fields i.e. departmental controllers-auditors working there. It allowed to maintain, strengthen and to qualitatively renew the staff of professional auditors, and also created effective additional room for maneuvers in such a major function of management as control. Moreover, audit organizations, without receiving any money on their development from the budget, became a reliable source of the budgetary receipts, "pumping over" almost all the value added tax received from clients, a considerable part of profit, etc. The economic systems functioning on the principles of independence, autonomy and self-financing were gradually given the opportunity to choose and carefully adjust the control forms, which were most acceptable for them.

By the middle of the 90s auditing activity was already prescribed in charters of more than 2000 new specialized enterprises of Russia, though in most cases audit was developing spontaneously, with certain costs, which it was possible and necessary to get rid of (Terekhov A.A., 2001). Nowadays there are several thousands of new audit organizations operating in the Russian Federation. The leading Moscow and St. Petersburg audit organizations have branches in regions, they have clients in Ukraine, in Siberia, in the Far East, and in other places. Departures of experts to other cities are a usual practice. The leading organizations of Russia participate in scientific and practical conferences where they discuss issues of the organization and improvement of the methodology of the Russian audit, practice joint conferences (including Russian-American ones), establish interregional professional connection between audit organizations.

Thus, domestic audit, in fact, at that time took the first steps, without having either a long experience of foreign auditing firms, or a proper legislative base.

Generalization of the first steps of auditing activity from the perspective of the reforms undertaken, is executed in various reference books, study guides and original papers, in researches of the Russian scientists. In fact, the Russian audit in the 90s really emerged (unlike after the three previous attempts); it is possible to reasonably claim that Moscow and St. Petersburg schools of sciences of audit were appearing, etc.

With emergence and development of regional audit chambers in Russia, republican chambers of auditors in the CIS, and Association of Accountants and Auditors of the Commonwealth, the country did not avoid some lack of consistency in requirements to independent auditors and to auditors who are typical for other federal states. Therefore, the experience of the USA is valuable, due to the fact that there are differences in approaches of individual states to this question, but also a single conceptual approach to the organization of auditing activity is verified.

The purpose of these requirements in Russia were not different from their purpose in other countries, particularly in western; these purposes assume a certain protection of proper users of accounting reports against those auditors who have qualification below the minimum level, but nevertheless try to practice in this prestigious sphere of the market.

Through the next years a certain order in this field was approved, regarding the admission of competent experts, who were able to defend the independence of a personal position in the relationship with clients, to the work in this sphere.

The first to conduct the structural adaptation to the market conditions in Russia (since the boundary of the 80-90ss) was the credit system. The market banking system was formed literally for several years: in many state organizations, including yet not privatized ones. The enterprises of a so-called alternative economy still had available some working capital financed by owner's equity, which was necessary for establishment of new commercial banks. Some audit organizations, which already existed at that time, participated in this process, confirming the fact in their conclusions or eliminating economic subjects, interested, but not having right to participate in the formation of the network of commercial banks.

The network of new specialized financial and credit institutes was rather quickly formed, there were some basic changes in the insurance system. In the context of a rapid inflation, the credit system of Russia was able to distinguish itself by a high initial level of profitability. As a consequence, transformations in the system of banking supervision and independent economic control of credit system' activity were required (Mamonova I.D., 1995). For a certain period of time commercial banks were developing in quite preferential terms: at first on the basis of cheap centralized loans, and then by means of large-scale currency speculations. However, by the middle of the 90s these surface enrichment sources gradually ran low, and the signs of a competitive market quickly appeared in the credit system of Russia,

therefore the audit risk for banks sharply increased. Especially it affected the banks in 1995-1996 and in 1998 when alongside with many banks the state treasury bills pyramid, which was feeding them, collapsed (Krotkov A.P., 2009).

While advancing towards the capitalism, the administration of, once for rent, and then privatized enterprises (mostly it was representatives of the former body politic, the notorious nomenclature) gradually entered the competitive struggle with the enterprises of the alternative economy, which were functioning here before. All of them had to react to changes of the current environment extremely quickly. They, alongside with the joint venture enterprises, first felt the necessity of auditing services for their changing structures. Only after that some market features appeared in the organization of industrial production, transport, communication, social sector, which began to feel the need for auditing services as well.

From the middle of the 90s the statements of Russian theorists and public agents claimed that in the second half of the 90s the large national capital finished the stage of concentration and started the formation of financial and industrial groups, and began to control the economy on the basis of the specified groups. Such statements are still devoid of substance by the beginning of the 21st century, though the fact of the emergence of financial and industrial groups can indeed create the prospects of strengthening of new horizontal communication instead of the lost, destroyed vertical one.

The share of the enterprises which were under control of the state (rather administrative, than financial) to the middle of the 90s was not lower than 60-70%. The partial privatization, chosen by many former state and municipal enterprises promoted it. Not more than 30-40% of authorized share capital of the reincorporated enterprise were offered for an auction in most cases, and the rest remained state-owned.

Market transformations of economy continued, though in a very controversial way, in addition to the conditions of absence of a civil society, a constitutional state. Only in the second half of the 90s, when millions of enterprises and citizens invested the money and vouchers in stocks of investment funds, equity joint ventures, commercial banks, the economically active population of Russia felt a compelling need in audit reports concerning the results of activity of these structures (Krotkov A.P., 2009).

The need for an effective audit became even more clear after the default of 1998. Requirements regarding reliability of accounting information sharply became more aggravated. Indeed, the managing director and the accountant of a commercial or financial structure can be interested in hiding from the shareholders, the owners of this enterprise miscalculations or even possible abuses. The auditor thereby gives the assurance of the present state of affairs at their enterprise.

In these conditions it is necessary to acknowledge that in Russia even of a boundary of 2000 the real demand for auditing services was poorly defined. If to estimate the economic branch profile, nearly a half of all clients of audit organizations in the 90s was compounded by trade enterprises. The share of industrial and large agricultural enterprises in turnover of audit organizations hardly reached one third. Banks accounted for, approximately, one sixth part of clients, and almost the same share in the turnover; the shares of investment institutes and insurance companies were not big as well.

If to estimate the clients of audit organization by other parameters, it turns out that not less than a half of the checked economic subjects are those enterprises which are obliged to have an audit report under the law. They were the most constant clients of audit organizations. To such economic subjects, the subjects of audit, can be subsumed the following: commercial banks, insurance companies, the enterprises with foreign investments, foreign legal entities, specialized investment funds, etc.; security issuers and all other large enterprises publishing their annual accounting reports about the results of their economic activity, their property and financial state, etc.

In Russia of the beginning of 2000, investment institutes, share funds and the financial market in general, services to which are supposed to compose the lion's share of auditing activity are developing. But before this time, as it is known, many pyramids and banks had collapsed. The largest share of it was of the structure, working at the basis of aggressive advertisement and attraction of quickly depreciating cash of the population.

A sharp spike of mutual non-payments of enterprises and organizations, evolved from superinflation and provocative tax policy, developed into a big debt of large and medium-sized enterprises to the budget, and gave the main increase of unemployment, inadmissible reduction of Russian investments. The need for improvement of economy, including by a thorough legal regulation of audit, raised doubts of few experts. At that time, the Provisional regulations appeared at first, and later – various versions of bills on auditing activity.

#### **4. THE PRESIDENTIAL DECREE OF THE RUSSIAN FEDERATION AND THE ENACTMENT OF PROVISIONAL REGULATIONS**

The global idea of the Russian audit is Russian audit itself. It is still far to its embodiment, though the Bill is quite a serious step in this direction. Yet if auditing activity in Russia has already happened on the basis of the Presidential decree of the Russian Federation and will indeed develop in the 21st century, it then should be assumed, that many other well-intentioned purposes of reforms will receive a chance to yield some long-awaited positive

results. In order to understand these processes of standard ensuring of the Russian audit it is important to examine its history.

In August, 1993, in the Russian Federation there was a question of acceptance of one of two versions of the law on auditing activity (so-called “presidential” and “parliamentary” law) (Arzumanova L.L., 2016). At their assessment as a matter of experience of the audit development abroad, it is possible to rely on the two main existing approaches to elaboration of the legislative base of auditing activity regulation:

1. The state initiation of bills and state regulation (the conditional and Eurasian approach typical for Germany, France, some other countries of continental Europe and Asia, including the People's Republic of China and Japan);
2. An initiation of bills by professional public institutes and regulation in cooperation with the state (the United Kingdom, and some other English-speaking countries).

The “presidential” project could have been considered closer to the first approach. However, considering some guidelines of the project it is possible to assume that it was aimed at transformation of audit into another powerful control parastatal structure in addition to absolutely government agencies (tax inspection and tax police, Federal Service for Currency and Export Control, etc.)

The “parliamentary” project, developed with the assistance of Russian and foreign auditors, was perhaps closer to the second approach. It seemed much more democratic and civilized (Konstantinov K., Rubchenko M., & Shmarov A., 1993).

At that time there was a discussion of the choice of the Russian solution of this problem among the experts. By that time certain experts and scientists, who relied on Anglo-American, created the first professional public organizations of auditors in Moscow, St. Petersburg and some other regions. These organizations, could, technically, be allocated with some legislation for regulation of questions of development of domestic audit alongside with the state.

For example, scientists and auditors of St. Petersburg as natural persons at the beginning of 1992, i.e. long before the “war of laws”, formed a public non-profit organization – Chamber of Auditor of St. Petersburg. These firms and the chamber supported the enactment of such a law of the Russian Federation “About auditing activity” which would be based on the second (Anglo-American) approach, i.e. on the following principles:

1. Independence of audit from the state, its various ministries and departments (including the independence from Ministry of Finance of the Russian Federation and Russian Insurance Supervision Service, from the State Tax Administration and from the Central Bank of Russia).

2. Providing a system where experts themselves can estimate the level of training and moral qualities of other experts:
  - a) with an issue of a permit to be engaged in auditing activity only to those persons who are able to confirm their qualification;
  - b) with ensuring professional security of auditors.
3. Financial independence of an auditor:
  - a) sufficient size of authorized share capital and net assets;
  - b) self-insurance;
  - c) full compliance with both their own independence and commercial interests of the clients by auditors;
  - d) the payment incoming from other sources as well as the payment incoming from each client has to have insignificant share in the general flow of income from the fee of auditors;
  - e) the organization limits rendering other services to the client to avoid the conflicts of interests.
4. Rotation of auditors: each several years a change of the auditor occurs which gives a chance to avoid a deep dependence of auditors on the client.
5. Existence of quite a developed audit technique for working with hi-tech systems of clients.
6. Providing a system of checking the quality of audit by an equal (a third party, similar audit organization, etc.).
7. Implementation of standards of auditing activity with adaptation of the international experience to the Russian economic reality of that time for these purposes.

Eventually Council of the Republic of the Supreme Soviet of RSFSR adopted the Law (the parliamentary version of it) in the first reading on May 13, 1993, and in the second reading – on July 21, 1993. However, the Russian President did not agree with the text of the law assumed for adoption: after May 13, his letter to the Supreme Soviet of June 16, and after July 21 – his new letter of August 10, 1993 followed. In these letters the Russian President drew the attention of legislators to the fact that he will be able to sign the Law “About auditing activity” only after fundamentally amending it. Thus, though the bill was twice approved by the Supreme



Soviet of RSFSR, owing to the known tragic events of October 1993, it was not fated to become the law.

Then in the “Kommersant” newspaper (1993. No. 46) the original project of Provisional regulations was published. By estimates of experts this project was even tougher, than the initial “presidential” bill.

In case of signing and approving of this draft of Provisional regulations by the President, the Russian auditors would face an unfortunate choice: either to work for free for law enforcement agencies and to go bankrupt, or to lose their clients and eventually go bankrupt anyway.

Some audit organizations tried to evade conducting such checks, at the pretext of being busy (responsibility for refusal was not prescribed). However, any conflicts of an audit organization with agencies of inquiry, investigators, prosecutors, judges of court and arbitration tribunal could lead into “special attention” from the last. At the same time large enterprises and corporations, taking into account a possibility of such “compulsory” checks with participation of auditors from the middle of the 90s, preferred to organize a powerful accounting service and financial management, involving the same former auditors. In the result many third parties (including numerous investors) and the state lost because of clumsiness of the legislator.

Expecting such prospect, the Russian auditors tried to advocate their professional interests for the first time before the Presidential decree of the Russian Federation. By the means of the “Kommersant” newspaper they actively protested against the aspects of “compulsory” checks stated above. Some other negative sides of the draft of Provisional regulations were likewise publicly discussed. Leading audit organizations actively stated the point of view on the development of audit in the system of accountant and legal relations in Russia.

Thus, at the end of 1993, the presidential decree of the Russian Federation predetermined not the second, but the first (i.e. Eurasian) of the two approaches to regulation of audit stated above in Russia: Provisional regulations were approved, and in 1994 the Commission was created. It played a special role in the process of management of auditing activity as it was the first official government institution under the President of the Russian Federation. For creation of the Commission the Russian President published a special order (of 04.02.94 No. 54-rp) “About the organization of work of the Commission on auditing activity under the President of the Russian Federation” by which he approved the Provision on the Commission, and then made some changes to this document as well. The main areas of concern of the Commission determined by this Provisions were quite wide:

- a) development of drafts, regulating auditing activity in the Russian Federation on the basis of the legislation of Russia;

- b) assistance in implementation of Provisional regulations, aggregation of practice of their application, and preparation of suggestions for improvement of legal regulation of auditing activity for the Russian President and the Government of the Russian Federation;
- c) delivery of explanations concerning application of Provisional regulations upon the request of economic subjects, federal organs of the executive authority, and executive authorities of territorial subjects of the Russian Federation;
- d) issue of full licenses for implementation of licensing of auditing activity;
- e) organization of maintaining the state registers of auditors, auditing firms and their associations;
- f) the organization of publications of data on issue (revocation) of licenses for implementation of auditing activity, and also about the registered associations of auditors and auditing firms, in the mass media;
- g) fulfillment of business contacts with international organizations, operating in the sphere of audit, in accordance with the established procedure, participation in preparation of drafts of international treaties and agreements on auditing activity, representation of interests of the Russian Federation concerning audit abroad (Terekhov A.A., 2001).

Thus the Commission was created for full accounting of all opinions, in order to accumulate the proposals of practicing auditors and theory experts, including those working under the President of the Russian Federation, as well as the opinion of the Government of the Russian Federation, for more effective cooperation with the Russian President Administration and the State Duma. The authors of the document stated above provided for the creation of the Advisory board at the Commission in the Provision on the Commission. Originally determined regulations on this Council generally outlined the main prospects of its functioning:

*The advisory board, formed of the representatives of academic institutes and higher educational institutions, the auditors who are engaged in auditing activity independently, the representatives of auditing firms and their associations, works for the Commission. The structure of the advisory board is approved by the Commission.*

*The chairman of the board and his deputies, elected from among the members of the Commission, direct the activity of the advisory board. The operating procedure of the advisory board is defined by the regulations approved by the Commission. (Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_3080/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3080/))*

It is quite obvious that formation of regional bodies of independent (external) auditors was still realized, mainly, on account of the experts having sufficient experience in the field of accounting and internal control. However, a specific scientific and legislative basis is necessary for the Russian audit in the post-soviet period.

Let us return to the question of the “compulsory” audit inspections of economic subjects (audited entities) raised above, and track the evolution of the norm in the Bill. The Russian President, having enacted Provisional regulations in 1993, took into consideration the public opinion of auditors expressed in the press and made certain concessions on the matter. Instead of the wording “can” or “has the right”, a wider, more compromise clauses were used in the act (Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_2868/#dst100\\_019](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2868/#dst100_019)).

However, the Bill gives no clauses on this subject. Though, of course, conducting an examination by an auditor at the request of an authorized body of the government is not forbidden: this service, obviously, is meant as a part of *related services* (Chapter 1 “The concept of auditing activity”). Nobody forbids this service to auditors, but will not impose it either. An auditor can act, for example, as a contractor when conducting examination on the basis of special contracts. Voluntarily signing such contracts with courts, arbitration tribunals, bodies of prosecutor's and internal affairs' offices, customs authorities and other public authorities, the auditor can fulfill their assignments. The rights and duties of the performer, determined by the contracts should not contradict the standards of the relevant procedural legislation of the Russian Federation.

Taking into account extremely conflicting interests during such checks, and crime situation in Russia by the middle of the 90s, the President of the Russian Federation specified more or less acceptable term of the audit, as a rule – up to two months: *the term of an audit inspection on such an assignment determines by agreement with the auditor (auditing firm) and, as a rule, should not exceed two months*. There is also no such norm in the Bill, though, apparently, now it is possible to consider that it turned into directly called in Chapter 5 of the existing Civil Code of the Russian Federation customary business practices, to which we will come back in Chapter 3.

In Provisional regulations, besides, it was specified that the interested public authorities are obliged to create necessary conditions for such check (up to works of auditors on withdrawn documents), and, if necessary, to ensure personal security not only auditors, but the members of their families as well. Taking into account the high rates of crime in the Russian business of the 90s, when, according to the government law enforcement agencies, about 3000 separate criminal groups, 70 ethnic factions and 365 interregional groups operated, such measures did not look excessive.

We know that so far public authorities were obliged to ensure safety and create proper conditions for independent auditors, and civil officers at first place. Provided that it is not only about the list of persons who are involved in the three powers, but also those in mass media, and those who work as a part of the local (including local tax, control) organization. Nevertheless, criminal terror was anyway applied to many of them, and neither public authorities, nor private detectives could find those who were guilty.

At the same time, it would be possible to provide in contracts the norm which was prescribed by Provisional regulations, concerning the moment of reimbursement of the auditor or audit organization during conducting a check at the request of the interested bodies which are listed above. Fees of auditors in such cases had to be paid in advance on the expenses of the company being checked. As the matter of fact, the payment to the auditor on conducting the examination, which is conducted on the basis of contracts signed by it with authorized bodies of the government, can be made at the expense of the following sources of financing:

- a) in case the assignment on conducting examination was given in accordance with the procedural legislation of the Russian Federation in the presence of an opened (reopened) criminal case or a case of an administrative offense, a civil case, or a case, subordinated to arbitration tribunal, in authorized bodies of the government – at the expense of that person whose activity is subject to examination;
- b) in the absence of the bases for examination stated above – at the expense of the means provided on the maintenance of authorized bodies of the government;
- c) in the presence of the bases for conducting examination, but at absence of the person whose activity is subject to examination, or sufficient means for payment of work of the performer, – at the expense of means of authorized bodies of the government with the subsequent compensation of the specified means at the expense of the person whose activity is subject to examination.

In cases of conducting an examination by auditors at the request of authorized bodies of the government, the performer has the right to provide the reports, information papers and (or) other documents based on the results of examinations to the customers. Taking into account the principle of confidential information, obviously, it would be necessary to acknowledge the right not to provide any working documentation of examination to authorized bodies of the government.

Earlier, considering more frequent bankruptcies of the enterprises (some part of them could be deliberate bankrupts), the possibility of advance payment of auditor services at the expense of the republican budget of the Russian Federation was established. However, taking into account constant budgetary difficulties now in such cases payment for work of the

performer-auditor could be transferred at the expense of authorized bodies of the government. At the same time, it would be possible to provide the subsequent compensation of expenses of auditors at the expense of the person, whose activity was subject to examination.

All this shows that the efforts of auditors aimed at adoptions of the "rules of the game" acceptable for all parties were studied and, till a certain extent, considered by the authors of Provisional regulations and all the more by the authors of the Bill. Though still in the 90s the idea of "compulsory" (and almost free) checks, extremely rare in the international practice, was so attractive for the authors of Provisional regulations, noting the desire to give orders to independent auditors was so big, that many of the last had absolute chances to become bankrupts.

To counterbalance the divergences of interests in similar situations and to protect itself from possible surprises in similar cases, the legislator provided a possibility of repetitive audit inspections on the same bases and changed a source of their financing in the same way (Chapter 17 "Council on auditing activity under the Federal organ of state regulation of auditing activity", conscience clause 4) (Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_2868/#dst100019](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2868/#dst100019)). Repetitive examinations of activities of the same person for the same bases are conducted with abidance by the following requirements:

- a) payment of work of the performer is made only at the expense of authorized bodies of the government;
- b) it is not allowed to involve the person who conducted the previous examination.

Let us note, however, that the specified paragraphs of Provisional regulations and corresponding paragraphs of the Bill (Chapter 19 "Responsibility of individual auditors, audit organizations and the audited entity") were fraught with essential increase of risk of leakage of confidential information of businessmen (Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_2868/#dst100019](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2868/#dst100019)). Indeed, the circle of economic subjects (the audited entities) which are subjects of "compulsory" audit inspections if desired can be expanded to a maximum and include private businessmen and individuals working without formation of a legal entity.

## **5. DEVELOPMENT OF THE RUSSIAN STANDARDS OF AUDITING ACTIVITY ON THE BASIS OF THE INTERNATIONAL STANDARDS**

The work on modern version of system of the all-Russian audit standards began in our country in 1995. From the beginning this system was being created as a national analog of system of International Standards on Auditing developed by the Moscow Stock Exchange.

Before the adoption of the Law on auditing activity, during the period from 1996 to 2001, the Commission on auditing activity under the President of the Russian Federation, in accordance with Provisional regulations of auditing activity in the Russian Federation, approved by the Presidential decree of the Russian Federation of December 22, 1993 No. 2263, prepared and approved 39 audit rules (standards) 31 documents out of which were created on the basis of similar international standards of audit, and the others were developed taking into account the specifics of auditing activity in Russia (on the questions demanding an additional regulation or an isolated consideration). They also included the List of the terms and definitions used in the rules (standards) of auditing activity.

The rules (standards) of auditing activity, approved by the Commission on auditing activity under the President of the Russian Federation, were developed in accordance with the program of action, prepared by Ministry of Finance of the Russian Federation at the request of the Government of the Russian Federation, dated 04.01.1998, No. ACh-P13-00058 and enacted in April, 1998, for the period of 1998-1999 on conducting audit of accounting (financial) reports of economic entities on the basis of the audit standards, developed on the base of international standards. They were developed by the Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation and played an essential role in formation and development of the Russian audit.

With adoption of the Federal Law “About Auditing activity” of August 7, 2001 No. 119-FZ the development of the Federal rules (standards) of auditing activity started in Russia. The department of the organization of auditing activity of the Ministry of Finance of the Russian Federation together with the Central Certification and Licensing Audit Commission of Russia created a working group on preparation of drafts of the Federal rules (standards) of auditing activity, in order to implement the Resolution of the Government of Russia No. 80 “About the questions of state regulations of auditing activity in the Russian Federation” in the contact with the TACIS project “Reform of the Russian audit”. The main goal of this project was to increase the level of reliability of auditor reports on financial activity of the Russian legal entities which were subjects to obligatory audit from both the private auditors having the license, and from auditing firms. The result of work was the list of Drafts of Federal rules (standards) of auditing activity for the top-priority development. The specified projects were considered by the Council for auditing activity at the Ministry of Finance of the Russian Federation and recommended to introduce for the approval by the Government of the Russian Federation.

In Russia the essence of audit standards is defined in Chapter 9 of the Law “About Auditing activity in the Russian Federation” according to which the rules (standards) of auditing activity are “standard requirements for a procedure of auditing activity, registration and assessment of quality of audit and the services accompanying it, as well as for training procedures of auditors and assessment of their qualification”.

It is established that all standards can be divided in:

- the federal standards obligatory for execution by auditors and their clients' firms. (Except for the provisions of standards concerning which an advisory nature is specified). They are enacted by Resolutions of the Government of the Russian Federation.
- the internal standards of auditing firms and professional organizations. They cannot contradict the federal standards, and their requirements cannot be below the requirements of the federal standards.

In 2002 the first package of the federal rules (standards) of auditing activity was approved. The resolution of the Government of the Russian Federation of September 23, 2002 No. 696 approved six federal rules (standards) of auditing activity: No. 1 “The purpose and basic principles of audit of financial (accounting) statements”, No. 2 “Audit documentation”, No. 3 “Audit planning”, No. 4 “Importance in audit”, No. 5 “Audit evidence”, No. 6 “The audit report on financial (accounting) statements”. These standards are developed in accordance with the international standards of audit, and are as close to them as possible.

From January, 2001 to March, 2003 within the TACIS project “Reform of the Russian audit” in March, 2001 the European Union declared granting 2 000 000 euros for professional development of the Russian auditors and support of serious reform of the system of audit aimed at making the data on the financial condition of the Russian companies more transparent; to achieve this goal the second set of federal rules (standards) of the Russian audit (FAS) was developed and later approved by the Resolution of the Government of the Russian Federation of July 4, 2003 No. 405 “About the expansion of the federal rules (standards) of auditing activity”:

No. 7 “Internal quality control of audit”,

No. 8 “Assessment of audit risks and the internal control performed by the audited entity”,

No. 9 “Affiliates”,

No. 10 “Post balance sheet events”,

No. 11 “Assumption of continuity of operations of the audited entity validity”.

The specified project was financed by TACIS and realized by auditing firm “FBK”, the English firm PKF2 and the Northern Irish firm “Helm Corporation” for the purpose of

approaching the Russian audit to the requirements of the international standards (Builov, M., Buza, V., 2001).

In 2004 the third set of documents regulating the work of the Russian auditors was accepted. The Government of the Russian Federation approved five new federal rules (standards) of auditing activity in addition to the previous federal standards by the Resolution of October 7, 2004 No. 532: No. 12 “Agreeing terms and conditions of conducting an audit”, No. 13 “Auditor's obligations for consideration of mistakes and unscrupulous practice during audit”, No. 14 “Incorporation of requirements of regulations of the Russian Federation during audit”, No. 15 “Understanding of activity of the audited entity”, No. 16 “Audit sampling”.

In 2005 the Resolution of the Government of the Russian Federation of April 16, 2005 No. 228 the federal rules (standards) were supplemented with seven new standards:

No. 17 “Obtaining audit evidence in particular cases”,

No. 18 “Obtaining confirming information by the auditor from external sources”,

No. 19 “Features of the first check of the audited entity”,

No. 20 “Analytical procedures”,

No. 21 “Features of audit of accounting estimate”,

No. 22 “Reporting of information, received in the results of the audit, to the management of the audited entity and the representatives of its owners”,

No. 23 “Statements and explanations to the management of the audited entity”.

This way, nowadays, 23 federal rules (standard) of auditing activity and 12 rules (standards) of auditing activity, approved by the Commission on Auditing Activities under the President of the Russian Federation, operate. In addition to standards, 6 methods of auditing activity are approved. Besides, in the Government of the Russian Federation 10 new drafts of the federal rules (standards) of auditing activity are being under consideration.

The rules (standards) of auditing activity, approved by the Commission on Auditing Activities, contain the following sections:

1. General principles of the rules (standards). This section presents the necessity of development of this standard, the subject of standardization, the scope of applying the standard and correlation with other standards.



2. The basic concepts and definitions used in the standard. In the section the definitions of terms and their brief characteristics are given.
3. The essence of the standard. In the section the problem is formulated, the methods of its solution are stated.
4. Practical appendices. It includes various appendices — schemes, tables, samples of documents, etc.

The structure of the federal rules (standards) is similar to the international standards of audit and contains the following sections:

1. Introduction. The purpose of the standard and the main terms used in the standard are defined in introduction.
2. The paragraphs revealing the essence of the standard.
3. Appendices, in which examples of procedures, tables, etc. are given.

Statement on Auditing Standards are federal rules (standards) of auditing activity, approved by the Commission on Auditing Activities under the President of the Russian Federation, — define the rules of conducting audit in general. Taking into account the fact that the international standards of audit are their cornerstone, these standards allow to perform an audit in accordance with both the Russian standards and IFRS.

## **6. TRANSITION TO THE INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS**

Since December 2, 2014, the changes, enshrined in Federal law of 30.12.2008 No. 307-FZ “About audit activity”, came into force, according to which auditing activity is conducted in accordance with the international standards of audit. These standards are validated for application in the territory of the Russian Federation by the orders of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 24.10.2016, No. 192n and dated 09.11.2016 No. 207n. in which it is stated that the international standards are to be applied, since the following year after their enactment in the territory of the Russian Federation. However, in clause No 3 of the orders stated above, it is enshrined that in 2017, in case the contract for conducting an audit of accounting (financial) reports of the organization was signed before January 1, 2017, the audit can be conducted in accordance with the previously valid Russian standards of auditing activity.

Thus, since January, 1, 2017, the International Standards on Auditing (ISA) became mandatory for all audit agencies and auditors, with the exception of audits of the "transitional period".

On the one hand, it is commonly believed that the adoption of the ISA contributes to the development of communication between auditors and businesses, to improvement of the quality of audit services, to building of trust to audit among the users of financial statements in the context of globalization of the economy.

On the other hand, in any audit textbook, one can find two main ways for standardization of audit activities in different countries: when ISA are used as national and when countries apply their own standards (oriented to ISA). The countries that apply their own standards include the United States, Great Britain, Australia, Holland, Brazil, India, and the countries which do not have their own standards include Cyprus, Malaysia, Fiji, Nigeria, Sri Lanka, etc. Until recently, Russia has held an intermediate position in terms of self-sufficiency, and, perhaps, that should be something to be proud of. (Ustinova, Ya. I., 2017).

The International standards of audit are obligatory for all:

- auditors;
- audit organizations;
- self-regulatory organizations of auditors and employees of such SROs. However, at the time of introduction of the changes specified above, there were no International standards, acknowledged in the legislation of Russia yet, and the adoption of standards system was not approved as well.

In 2015 the work on the transition from domestic standards to international ones was continued: the resolution of the government of 11.06.2015 No. 576 approved the provision on the adoption of ISA to be a subject to application in the territory of the Russian Federation.

In 2016 the following orders were published by the Ministry of Finance of the Russian Federation:

- order of 09.11.2016 No. 207n;
- order of 24.10.2016 No. 192n.

They enacted all ISA in the territory of the Russian Federation (they are published on the official site of the department).

In 2017 there was the final stage of the transition to ISA: the resolution of the Government of the Russian Federation of 23.10.2017 No. 1289 invalidate the domestic rules (Federal Auditing Standards (FAS), which were entered by the resolution of the government of 23.06.2002 No. 696) starting since 2018. Thus, since 2018, only International Standards on Auditing have been in force in Russia.

## **7. CONCLUSION**

The Russian standards of audit are formed on the basis of the international standards. Their use pursues such aims as:

- to help the development of the audit and accountant professions within the country;
- to make the process of audit unified for all countries of the world.

The federal law “About Auditing activity” entitles the auditor standards “uniform requirements” for performing the work of auditors and for providing additional services. Under this act, the standards can be divided into the following groups:

- the federal standards;
- the internal standards, which can be applied in associations of auditors;
- the intra-corporate standards, which are applied in the organizations of auditors, or to certain experts.

The implementation of the federal standards is obligatory for all types of the auditing companies or individual auditors. Only those provisions which are advisory rather than mandatory can be considered an exception.

In the most developed countries of the world ISA has been being used for quite a long time already. The importance of introduction of these standards in Russia cannot be overestimated, as the Russian Federation needs to be completely integrated into the world economic community. For this purpose, it is necessary to increase the level of the quality of work of auditors.

The introduction of ISA in Russia causes the following problems:

- big corporations and the enterprises do not understand the importance of conducting audit inspections;

- the market of auditing services is constantly growing, which leads to violations of ethical standards;
- the introduction of ISA leads to growing prices on services of auditors;
- not all auditors still fully understand the basic principles of ISA, which leads to frequent mistakes;
- lack of understanding of the necessity to introduce international standards in Russia.

ISA are uniform rules, which are developed to improve the quality of auditing activity, whereas the Russian federal standards are rather a set of rules about standards of behavior of auditors.

Nowadays, a current problem of modern audit in Russia, in connection with a legislative innovation, is application of the international standards of audit. On November 29, 2016 the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 09.11.2016 No. 207n “About enforcement of the international standards of audit in the territory of the Russian Federation” came into force.

This document introduces 30 International standards of audit (ISA), which are obligatory in the territories of the Russian Federation since January 1, 2017. The international standards have a number of features.

First, ISA is a method of a process control. The requirement to auditors is to ensure an appropriate execution in formations of faultless opinion on financial statements. It means that the whole process has to be administered in detail by the standard in all cases of ambiguous understanding of what should be undertaken and in what cases. As it is about the control of reliability of the statements, the standards represent the control instructions. The task of an extremely concrete character is assigned to auditors.

Secondly, Russia is moving to the next level of economic development, where it makes economic sense to use the international audit standards. ISA offers more freedom of action during the process of report preparation and the following audit of it. The specified features justify the applicability of ISA in the Russian audit practice.

The transition to application of ISA is accompanied by a number of the reasons. The key problem of introduction of the international standards in practice consists in necessity of a high-quality translation of ISA into Russian. There were many attempts to translate ISA into Russian, but the standard acts, based on the translations, has not gained credence among the Russian auditors.

One more problem of application of the international standards of audit in the Russian practice of accounting is about the Russian auditors' poor understanding of what the international standards of audit are, as not all auditors were even informed of the rules (standards).

To conduct an audit, it is important, according to ISA, to create a mechanism, which would provide audit organizations with standards, on the basis of which audit reports on the results of obligatory audit inspections are formed. Along with the reasons, auditors and organizations also met such difficulties as:

- the contents and their structure;
- a frequency and volume of changes made to the standards;
- a shortage of the Russian experts (Varenya, O.A., 2017).

In order to make the application of ISA successful, harmonious work of many bodies, such as the Ministry of Finance of the Russian Federation, professional organizations and directly participants of the market, is required. The ministry of the Russian Federation and self-regulatory organizations of auditors provide the performance of the following key tasks:

- 1) to unify the terminology, i.e. to give a strict translation of ISA, to prepare the glossary of terms;
- 2) ISA, performing the monitoring of changes in ISA and making corresponding adjustments;
- 3) and consulting, i.e. to control ISA, give clarifications on questions.

Harmonious interaction of everyone involved in these tasks will lead to the fact that ISA will smoothly be entered into the Russian practice of accounting and audit, without any shocks for their clients. Thus, the acceptance of ISA is one of the key factors for development of the foundation of the world economy. In the article the reasons and possible difficulties for Russia on the way to the introduction of ISA are revealed and examined.

## REFERENCES

- A bill to audit. *Kommersant Vlast'*, 46. From 22.11.1993. Retrieved from <https://www.kommersant.ru/doc/9170?query=аудит>
- Antonov, A.S. (2004). At the origins of the audit. *Budget*, №6. Retrieved from <http://bujet.ru/article/14794.php>
- Armstrong, P. (1987). The rise of accounting controls in British capitalist enterprises. *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), 415-436.
- Arzumanova, L.L. (2016). Law regulation of auditing in the Russian Federation. Monograph. *Moscow: Prospect*. Retrieved from <https://books.google.ru>
- Builov, M., Buza, V. (2001). Banking lesson. *Kommersant*, №83. Retrieved from <https://www.kommersant.ru/doc/265041>
- Bychkova, S. M. (2007). Evidence of the reliability of accounting and financial reporting data. *Auditorskie vedomosti= Audit Journal*, (8), 13-20.
- Danilevsky, Yu.A. (1995). Formation of audit in Russia. *Accounting*, № 2.
- Federal law of 30.12.2008 No. 307-FZ “About auditing activity” (an edition of 01.12.2014). Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/)
- Kamyshanov, P.I. (2006). A Practical guide for audit. *Moscow: INFRA-M*.
- Kashin, S. (1993). Understand the banks will be easier. *Kommersant*, 140. Retrieved from <https://www.kommersant.ru/doc/54829?query=аудит>
- Konstantinov K., Rubchenko M., & Shmarov A. (1993). Provisional regulations. *Kommersant Vlast'*, 46 Retrieved from <https://www.kommersant.ru/doc/9196>
- Kozmenkova, S.V., & Kemaeva, S.A. (2015). Audit: critical issues and development paths. *International Accounting*, 345 (3), 31-43 Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article /v/audit-problemnye-voprosy-i-puti-razvitiya>
- Krotkov, A.P. (2009). All great scams, fraud and financial pyramids: from Cagliostro to Mavrodi. *Saint-Petersburg: Astrel*. Retrieved from <https://law.wikireading.ru/40821>
- Mamonova, I.D. (1995). Banking supervision and audit. *Moscow: INFRA-M*
- Mautz, R.K. (1964). *Fundamentals of Auditing*, 2nd Ed. John Wiley & Sons, Inc.

- Montgomery, R. H., & O'Reilly, V. M. (1998). *Montgomery's Auditing*. John Wiley & Sons Inc.
- Pacioli, L. (2001). *Treatise on accounts and records*/ed. by prof. MI Kuter. Moscow: Finance and Statistics.
- Podol's'kyi, V.I., Savin, A.A. & Sotnikova, L.V. (2010). *Audit*. *Wolters Kluwer Russia*. Retrieved from <https://books.google.ru>
- Resolution of the Government of Russia (2002). from 23.09. 2002 No. 696 (as amended on 22.12. 2011) “On approval of the Federal rules (standards) of auditing activity”. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_38848/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38848/)
- Sheremet, A. D., & Suits, V. P. (1995). *Audit [Auditing]*. *Moscow, Infra-M Publ.*
- Sokolov Ya.V. (2008). *Essays on the history of accounting*. *Moscow: Finance and Statistics*.
- Soloviev, S. M. (2008). *Public readings on Peter the Great*. *Moscow: Science*.
- Terekhov, A.A. (2001). *Audit: development prospects*. *Moscow: Finance and statistics*.
- Terekhov, A.A., Terekhov, M.A. (1998). *Control and audit*. *Moscow: Finance and statistics*.
- The order of the Ministry of Finance (2016). from 09.11.2016 No. 207n “About introduction of the International standards in the territory of the Russian Federation”. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207361/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207361/)
- The Presidential decree of the Russian Federation (1993). from 22.12.1993 No. 2263 (as amended on 26.11.2001) “On auditing activities in the Russian Federation”. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_2868/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2868/)
- The Presidential Order of the Russian Federation of 04.02.1994 No. 54-RP (edition of 04.05.1994) “About the organization of work of the Commission on auditing activity at the President of the Russian Federation” Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_3080/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3080/)
- Timofeev, E. (1993). *Parliament is actually subdued auditors*. *Kommersant, 137*. Retrieved from <https://www.kommersant.ru/doc/54447?query=аудит>
- Toropova, I. S. (2017). *Audit in the Russian Federation: history and current state*. *Scientific journal: Finance, banks, investments, (4), 153-157*. Retrieved from <https://elibrary.ru/item.asp?id=30737427>

Ustinova, Ya. I. (2017). The transition to ISA: changes in the practice of audit documenting. *Auditor*, 64(8) Retrieved from [https://gaap.ru/articles/Perekhod\\_k\\_MSA\\_izmeneniya\\_v\\_praktike\\_dokumentirovaniya\\_audita/](https://gaap.ru/articles/Perekhod_k_MSA_izmeneniya_v_praktike_dokumentirovaniya_audita/).

Varennya, O. A. (2017). The reasons for the transition to audit regulation by the international standards of audit in the Russian Federation. *Young scientist*, 139 (5), 147-149. Retrieved from <https://moluch.ru/archive/139/39106/>

Whittington, O.R., K. Pany (1998). Principles of Auditing, 12th Ed. *Boston, MA: Irwin McGrawHill*.

<http://audit-palata.spb.ru>

<http://inaudit.group>

<http://inaudit.spb.ru>

<https://home.kpmg.com/ru/ru/home/about/about-kpmg-in-russia.html>

<https://www.ey.com/ru/ru/about-us/our-people-and-culture/our-history/our-history---ernst---young-in-russia>



# THE HISTORY OF IFRS DEVELOPMENT IN THE RUSSIAN FEDERATION FROM LATE 1980'S TO THE PRESENT DAY: DID RUSSIA MANAGE TO CATCH UP?

Angelina Andreenkova<sup>1</sup>

PhD Student

## ABSTRACT

The present research paper aims to define the extent, to which the Russian accounting system complies with the set of accounting standards, developed by the International Accounting Standards Board in particular, as well as with the internationally accepted accounting practices and regulations in general at the present moment through the prism of its both modern and recent history. The strategic aim of the study is to answer the question whether Russia managed to catch up with the IFRS endorsement processes or not. To achieve the goal, the author conducted a profound analysis of the Russian accounting legal base for the period of more than 25 years. Furthermore, the paper presents and discusses the results of the convergence measures undertaken by the Government and the Ministry of finance of the Russian Federation. The research also seeks to bring to light the perspectives of the IFRS adoption process flow in the Russian Federation.

**Keywords:** Accounting history, accounting standards, IFRS adoption, Russian Accounting Standards (RAS), emerging economies, IFRS implementation problems, accounting reforms

**Jel Codes:** M40, M41, M48.

## 1. INTRODUCTION

Russian accounting history is recognized to be centuries old. It has gone through a great number of changes because of the revolutions and economic reforms and, therefore can be divided into three major periods: Accounting in the Russian Empire, Soviet-era Accounting and Accounting in the Russian Federation. After having been significantly modified during the

---

<sup>1</sup> Kuban State University Russia, Faculty of Economics, Accounting, Analysis and Audit,  
angelina.andreenkova@gmail.com

Soviet period of planned economy, Russian accounting system got back to the capitalistic conditions, from the natural evolution of which it was pulled out with the fall of the Russian Empire. Nowadays, it seen on the way of the IFRS endorsement and has to face a number of problems and obstacles.

The implementation, adoption and harmonisation of International Financial Reporting Standards (IFRS) and International Accounting Standards (IAS) are still being quite a thorny issues for the accounting systems of many European as well as non-European countries all around the world, despite the fact that their history traces its origins back to 1973. That was exactly the year, when the professional bodies of such countries as Australia, Canada, France, Germany, Japan, Mexico, Netherlands, United Kingdom together with Ireland and the United States of America formed International Accounting Standards Committee (IASC), the very first aim of which was to agree on the adoption of International Accounting Standards (IAS) for cross-border listings. Thus, the overall process of accounting and financial reporting globalisation already counts as many as 45 years of its historical development.

The urgency of the IFRS problem can probably be stressed by the point that even in 2018 there were presented 40 research papers at one of the biggest accounting events, which was the 41<sup>st</sup> European Accounting Association Congress (EAA, 2018). The studies carried out by different international researchers focus on the most up-to-date IFRS questions emerging in such countries as Australia, Brazil, China, EU, India, Russian Federation, South Korea, Switzerland, U.S., U.K and some African countries. The reason for this lies in the fact that International Accounting Standards Board (IASB), the successor of IASC, develops new drafts of standards, issues new ones and supersedes the older ones, introduces various amendment to the existing standards on a real-time basis in order to keep up with the constantly changing economic environment, which causes a lot of disturbances in the international economic society raising probably the most frequent question – “How the IFRS changes will affect the business environment in general and the financial reporting in particular?”

The mentioned countries differ by the level of the economic development, nonetheless, this factor does not influence the existence of the problems or matters of argument related to IFRS adoption. It can be explain by the fact that before the origins of accounting integration and globalisation each country used to have (some of them still have) national accounting and financial reporting standards, which are commonly known as Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). All of them diverged from IFRS, which are deemed to be kind of a prototype of Anglo-American accounting practices (S. Moderov, N. Generalova, 2013), to various extents due to national accounting practices affected by historical events and cultural impact of a certain country.

The major problems and difficulties of IFRS implementation in Russia have been caused by the following reasons, which specify the abovementioned issues of country’s historical and cultural evolution:

- transition from planned to market economy;
- difference in accounting definitions, terminology and concepts (McGee, R. W., Preobragenskaya, G., 2003);
- delays of IFRS implementation due to the reconstruction of the overall economic system (McGee, R. W., Preobragenskaya, G., 2003);
- slow promotion of the IFRS education as well as low quality of IFRS education programs in Russian universities (Vysotskaya A., Prokofieva M., 2013; Vysotskaya A., Mikhalkina E., 2018);
- lateness of IFRS translation into the state language (McGee, R. W., Preobragenskaya, G., 2003; Vysotskaya A., Mikhalkina E., 2018).

Many academicians (McGee, R. W., Preobragenskaya, G., 2003; Borker, D. R., 2012), who carried out their research projects on the IFRS adoption with regard to the case of Russia, tended to claim that the Government of the Russian Federation play sort of a catch-up game aiming to harmonise its accounting system and legislation with international requirements, which seems to be true because of the adduced arguments.

Therefore, the present paper seeks to establish the fact on whether the Russian Federation managed to catch up with International Financial Reporting Standards and their requirements or not by virtue of profound analysis of the history of IFRS implementation and adoption in Russia. In addition to this, the authors see the supplementary mission of their research work in discussing the further possible ways of the IFRS development in Russia.

## **2. CHRONOLOGICAL SEQUENCE OF MEASURES FOR IFRS IMPLEMENTATION IN RUSSIA IN THE PERIOD OF 1989-2010**

One well known fact tells us that the very first steps on the way to IFRS implementation in Russia were undertaken in 1990's right after the dissolution of the Soviet Union on December 26, 1991. But the opinion of the authors, who dealt with the Russian IFRS case, differs as they emphasize different years and events believed to be the starting point for the IFRS implementation. R.W. McGee and G. Preobragenskaya (2003) associate it with 1989 when the Soviet government introduced legislation for joint ventures that would use the opportunity to attract foreign capital. However, this matter might be quite argumentative as the official government decree No. 49 "On the Order of Establishing of the Joint Ventures between the Soviet Entities and the Capitalistic Firms and the Developing countries in the territory of the USSR and of their Activity" (Soviet Union, 1987) was released on January 13, 1987.

The eminent Russian accountant, professor Ya. Sokolov (2005) also addresses to the same act of the Soviet government. In his work he describes the situation of that time period by saying that according to the abovementioned decree the foreign entities were obliged to prepare

their financial statements under the local law. He furthermore adds that the United Nations Center on Transnational Corporations (UNCTC) vested interest in the expansion of the western capital to Russia, but the potential investors were unaware of considerable differences between the capitalistic and socialistic accounting principles, which made it simply impossible for them to read the financial statement of any of the soviet entities. Therefore, the UNCTC and the Chamber of Commerce and Industry of the Soviet Union organized a seminar in June 1989. During that event the main discrepancies between the Russian and International accounting practices were detected. Furthermore, the seminar helped to discuss and set the ways of converging the Russian accounting system to the International one (S. Moderov, N. Generalova, 2013).

Within the given context, we would like to pay the readers' attention to the views of a renowned academic in the field of Russian accounting practices Professor Yaroslav Sokolov on the IFRS implementation processes, which diverge much in his earlier and later works as the time passed by. In his paper dating back to 2001 "International Accounting Standards and We" (Sokolov Y.V., Sokolov V. Y., 2001) he claimed that IFRS rests on a fiction concerning their global advantages as they were created for benefit:

- of international corporations, so that it would become easier to prepared consolidated statements;
- of investor to facilitate the movements of capital.

He saw the IFRS implementation in Russia in a bit of a negative aspect: "The point is that initially, IFRS were conceived as neutral to the interests of all participants in business life. That is why they were of no use to anyone. However, as standards were being further developed, they began to increasingly reflect the interests of financial magnates. They are, first of all, oriented to stock exchanges, then – to banks and credit institutions, then – to the promotion of the International Bank."

Ya. Sokolov also expressed concern about the probability of the Ministry of Finance of the Russian Federation to cease to have much influence on creation and control of the accounting methodology. Possibly, in 2001 his thoughts were still under a great impact of Soviet accounting system and practices that are commonly characterised as having been a consequence of the European, in the first place German, a centuries-old tradition, which inevitably was looking forward to major changes.

Four years later he exalted IFRS by naming them as a noble monument of the theoretical thought of the late 20<sup>th</sup> century and comparing it with Luca Pacioli's treatise (Sokolov Y., 2005). Through out his work Ya. Sokolov stressed accent on the freedom that IFRS give to an accountant compared to the Soviet accounting principles and, as follows, to the Russian accounting system. The last one is strictly regulated by the appropriate bodies that prescribe the rules. This fact can be proved by the existence of the strong regulatory framework of The

Russian Federation related to the accounting practices, which intends that the accountant has to follow the instructions. Western accounting systems do not suggest the presence of a state-level plan of accounts, whereas in Russia it is quite a long-standing accounting feature, which is rooted into the centralised economy. For instance, the effective plan of accounts (MinFin, 2000) additionally arranges the corresponding entries between the 99 accounts, presented as the recommendations of the Ministry of Finance. In contrast, IFRS do not set any kind of set of bindings or, in the other words, tell the accountant what to do. IFRS are more advisory rather than mandatory and serve as guideline. That is why Ya. Sokolov saw them from a positive perspective in his later publication (Sokolov Y., 2005).

Reverting to the main line of the present part of research, we should notice that, unlike their teacher, the disciples of Sokolov's accounting school S. Moderov and N. Generalova (2013) and G. Soboleva and N. Sokolova (2016) reckon that the beginning of the reform dates back to 1992, when the State Program for the Russian Federation Transition to the Internationally Accepted Accounting and Statistics System in Compliance with the Requirements of Market Economy Development was approved by the decree No. 3708-1 of the Supreme Soviet of the Russian Federation on October 23, 1992 (Russian Federation, 1993). This programme involved a large number of changes in accounting regulation sphere including enactment of the law on accounting.

The major group of researchers in this field trace the genesis of IFRS converging in Russia during the period of 1996-1998 (Borker, D. R., 2012; Combs, A., Samy, M., & Myachina, A., 2013; Vysotskaya A., Prokofieva M., 2013). In a later work of Vysotskaya A. (Vysotskaya A., Mikhalkina E., 2018), whose research interests focus on the problems of IFRS teaching in Russia, the authors arrive at an alternative conclusion, saying that the process of movement towards IFRS in Russian Federation departs from 1995 with the establishment of the Institute of Professional Accountants and Auditors, the mission of which was to promote the development of accounting reforms and guarantee well-timed professional skills improvement.

Returning to the period of 1996-1998, it is worth noticing that its peculiarity is justified by the two significant events related to modification of Russian accounting system. First of all, that was the passage of the Federal Law No.129-FZ "On Accounting" by the Government in 1996 that established the main accounting concepts, definitions, requirements and principles in the new economic conditions (Russian Federation, 1996).

Secondly, on March 6, 1998 the Government of the Russian Federation accepted the Resolution No. 283, which introduced the Programme for the Reformation of Accounting in Accordance with International Accounting Standards (Russian Federation, 1998). The stated event is generally mentioned in the papers of a great number of authors, who have studied the case of IFRS adoption in Russia, and is signified as one of the most remarkable ones for Russian

legislation on its long way to IFRS implementation. We will try to provide a brief description of the programme by focusing on its most important points.

Thus, it designates the accounting system that existed in the context of the planned economy as having been determined by the social nature of the property and the needs of the state management of the economy. The main consumer of information formed in the accounting system was the state represented by various branch ministries and departments together with planning, statistical and financial bodies. The antecedent system of state financial control solved the problems of identifying deviations from the prescribed models of economic behavior for entities.

Subsequently, the programme explained the need for its development: *“The change in the system of public relations, as well as in the civil and legal environment, predetermines the need for an adequate transformation of accounting. However, the process of reforming the national accounting system lags behind the overall process of economic reforms in Russia.”*

The purpose of reforming the accounting system was to align the national accounting system with the requirements of a market economy and international financial reporting standards. Consequently, it set a number of tasks:

- to form a system of accounting and reporting standards that would provide relevant data to users, primarily investors;
- to ensure the alignment of the accounting reform in Russia with the main trends in the harmonization of standards at the international level;
- to provide methodological assistance to entities in comprehension and implementing a reformed accounting model.

The programme also established the main reform areas:

- improvement of legal regulation;
- generation of the regulatory basis (accounting standards);
- methodological supply (instructions, methodological guidelines, comments);
- staffing (forging the accounting profession, training and professional skills development of accounting experts);
- international cooperation (membership and active work in international organisations, interaction with national organisations responsible for the development of accounting standards and regulation of relevant activities).

For instance, the very first Russian Accounting Standards (RAS) were not long in coming as they were introduced approximately two months later, on May 22, 1998, by means of the Government Resolution No. 587-r “On approval of the Plan for the implementation of the accounting standards into practice” (Russian Federation, 1998).

Table 1 shows the RAS implementation plan into practice. Here, it should be noticed that standards were divided into three categories. The major group “General issues on the information disclosure” included 9 appropriate standards, the “Assets and Liabilities” group – 8 and the “Entity's financial performance” – only 5. The combined total of RAS counted 22, which were introduced since II quarter 1998 up to the end of 1999.

The following outstanding event happened in 2004, when the Ministry of Finance of the Russian Federation (MinFin) presented the Order No. 180 Concept of The Development of Accounting and Financial Reporting in The Russian Federation for Mid-term (MinFin, 2004), where there were indicated two goals to achieve:

- step-by-step introduction of IFRS for different types of joint stock companies;
- convergence of RAS and IFRS.

Therefore, in the same year MinFin introduced a draft of the Federal Law On Consolidated Financial Statements to have become effective in 2007, which, unfortunately, did not occur as its ratification was delayed up to 2010.

**Table 1** – The first Russian Accounting Standards and their implementation dates

Name of RAS	Implementation date
General issues on the information disclosure	
Accounting Statements	III quarter 1998
Consolidated Accounting Statements	I quarter 1999
Earnings Per Share	I quarter 1999
Segment Operations	IV quarter 1998
Related Party Disclosures	IV quarter 1998
Discontinued Operations	IV quarter 1998
Accounting Policy	IV quarter 1998
Contingencies	III quarter 1998
Events After the Reporting Period	III quarter 1998
Assets and Liabilities	
Fixed Assets	IV quarter 1999
Inventory and Supplies	II quarter 1998
Intangible Assets	IV quarter 1999
Financial Investment	IV quarter 1998
Assets and Liabilities Denominated in Foreign	II quarter 1999

Reorganisation	III quarter 1999
Capital Lease	III quarter 1999
Discretionary Asset Management	IV quarter 1999
Entity's financial performance	
Revenues	III quarter 1998
Expenses	III quarter 1998
Contracts for Capital Construction	I quarter 1999
Taxation	I quarter 1999
Government Assistance	II quarter 1998

In our opinion, the second aim was met by means of improvement and new editions of RAS. The list of the national standards in force is presented in Table 2 (ConsultantPlus). The first column of the table indicates the RAS number, which consists of the order number of a certain standard and the year of its issue separated by a slash mark. The third column indicates the corresponding MinFin Order, under which each RAS was signed into power.

**Table 2** – The Federal Accounting Standards

RAS No.	Russian Accounting Standard Name	Issued by
RAS 1/2008	Accounting Policy	MinFin Order N 106n of 06.10.2008
RAS 2/2008	Construction Contract Accounting	MinFin Order N 116n of 24.10.2008
RAS 3/2006	Assets and Liabilities Denominated in Foreign Currencies	MinFin Order N 154n of 27.11.2006
RAS 4/99	Accounting Statements	MinFin Order N 43n of 06.07.1999
RAS 5/01	Inventory and Supplies	MinFin Order N 44n of 09.06.2001
RAS 6/01	Fixed Assets	MinFin Order N 26n of 30.03.2001
RAS 7/98	Events After the Reporting Period	MinFin Order N 56n of 25.11.1998
RAS 8/2010	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	MinFin Order N 167n of 13.12.2010
RAS 9/99	Revenues	MinFin Order N 32n of 06.05.1999
RAS 10/99	Expenses	MinFin Order N 33n of 06.05.1999
RAS 11/2008	Related Party Disclosures	MinFin Order N 48n of 29.04.2008
RAS 12/2010	Segment Information	MinFin Order N 143n of 08.11.2010
RAS 13/2000	Government Assistance	MinFin Order N 92n of 16.10.2000



RAS 14/2007	Intangible Assets	MinFin Order N 153n of 27.12.2007
RAS 15/2008	Loans and Credits Costs	MinFin Order N 107n of 06.10.2008
RAS 16/02	Discontinued Operations	MinFin Order N 66n of 02.07.2002
RAS 17/02	Research, Development, and Engineering Costs	MinFin Order N 115n of 19.11.2002
RAS 18/02	Profit Tax Accounting	MinFin Order N 114n of 19.11.2002
RAS 19/02	Financial Investment	MinFin Order N 126n of 10.12.2002
RAS 20/03	Joint Venture Disclosure	MinFin Order N 105n of 24.11.2003
RAS 21/2008	Changing of Estimating Values	MinFin Order N 106n of 06.10.2008
RAS 22/2010	Correction of Errors in accounting Reports and Financial Statements	MinFin Order N 63n of 28.06.2010
RAS 23/2011	Statements of Cash Flows	MinFin Order N 11n of 02.02.2011
RAS 24/2011	Development of Natural Resources Costs	MinFin Order N 125n of 06.10.2011

All of the enacted RAS are regulated by the Federal Law No. 402-FZ On Accounting (Russian Federation, 2011), which declares the Russian Accounting Standards recognised as the Federal Accounting Standards and endues them with the supreme legal force over the other accounting regulatory acts (article 30, section 1.1 of the Federal Law No. 402-FZ) that are stated to be industry and entity standards, Central Bank's act of standards and recommendations in the field of accounting.

Compared to the previous set of RAS their number has slightly increased from 22 to 24. The four of them Accounting Statements (RAS 4/99), Events After the Reporting Period (RAS 7/98), Revenues (RAS 9/99), Expenses (RAS 10/99) were left without any changes since the late 1990's.

The new edition got such standards as Accounting Policy (RAS 1/2008), Assets and Liabilities Denominated in Foreign Currencies (RAS 3/2006), Inventory and Supplies (RAS 5/01), Fixed Assets (RAS 6/01), Related Party Disclosures (RAS 11/2008), Segment Operations (RAS 12/2010), Government Assistance (RAS 13/2000), Intangible Assets (RAS 14/2007), Financial Investment (RAS 19/02), Discontinued Operations (RAS 16/02) during 2000's.

The following 9 standards Construction Contract Accounting (RAS 2/2008), Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (RAS 8/2010), Loans and Credits Costs (RAS 15/2008), Research, Development, and Engineering Costs (RAS 17/02), Profit Tax Accounting (RAS 18/02), Changing of Estimating Values (RAS 21/2008), Correction of Errors in Accounting Reports and Financial Statements (RAS 22/2010), Statements of Cash Flows (RAS

23/2011) and Development of Natural Resources Costs (RAS 24/2011) can be regarded as completely new ones that set new accounting principles converging the national accounting system to IFRS, which will be discussed in the next part of the present research.

Finally, the adoption of the Federal Law No. 208-FZ On Consolidated Financial Statements (Russian Federation, 2010) culminated the described historical period characterized with a certain number of preconditions, which led to IFRS implementation.

Thus, nowadays the determined by the Federal Law No. 208-FZ types of Russian companies are obliged to apply two sets of standards in the Russian Federation due to the reason that each of them has different aims. IFRS are focused on the external concerned parties, when RAS are mostly perceived as the rules to report to tax authorities (Sokolov Y. V, 1996; Sokolov Y.V., Sokolov V. Y., 2004). The coexistence of two sets of standards might be estimated as increased institutional complexity for the enterprises (Judge, W., Li, S., & Pinsker, R., 2010), however A. Alon (2012) in her research paper on the matters of dual institutional in Russia, is convinced that such situation can take place and get appropriate development only “*when institutional support exists for both logics, particularly if they meet different demands*”. The results of the her research showed that the interviewed participants are not only just satisfied with the IFRS transition processes, but also positive about financial reform having been conducted for the inner accounting system.

### **3. RECENT HISTORY OF IFRS ADOPTION IN RUSSIA: 2010-2018**

Since July 27, 2010, when the Federal Law No. 208-FZ On Consolidated Financial Statements (Russian Federation, 2010) was legislated, it has gone through eight amendments. From our point of view, the most significant one touched upon in the types of economic unit that were gradually included on the list for obligatory IFRS application. So, in the original version of the mentioned law only credit organisations and insurance company were the first to prepare their financial statements under IFRS. The Federal Law No. 111-FZ inserted amendments to the article 2 section 1 of the Federal Law 208-FZ and so expanded the range of economic units. The existing list was supplemented with:

- non-state pension funds;
- management companies of investment funds, mutual investment funds and non-state pension funds;
- clearing organisations;
- federal unitary enterprises, the list of which is approved by the Government of the Russian Federation;

- joint-stock companies, whose shares are in federal ownership and whose list is approved by the Government of the Russian Federation;
- other organisations, whose securities are admitted to on-exchange trading by including them in the quotation list.

In fact, the real legislative action, which affirmed the IFRS implementation, was the Government of the Russian Federation Resolution No. 107 of 25 February 2011 Approval of Regulations Governing the Endorsement of International Financial Reporting Standards and Interpretations of International Financial Reporting Standards with a view to their application in the Russian Federation (Russian Federation, 2011). It established the order of IFRS adoption as well as their Interpretations.

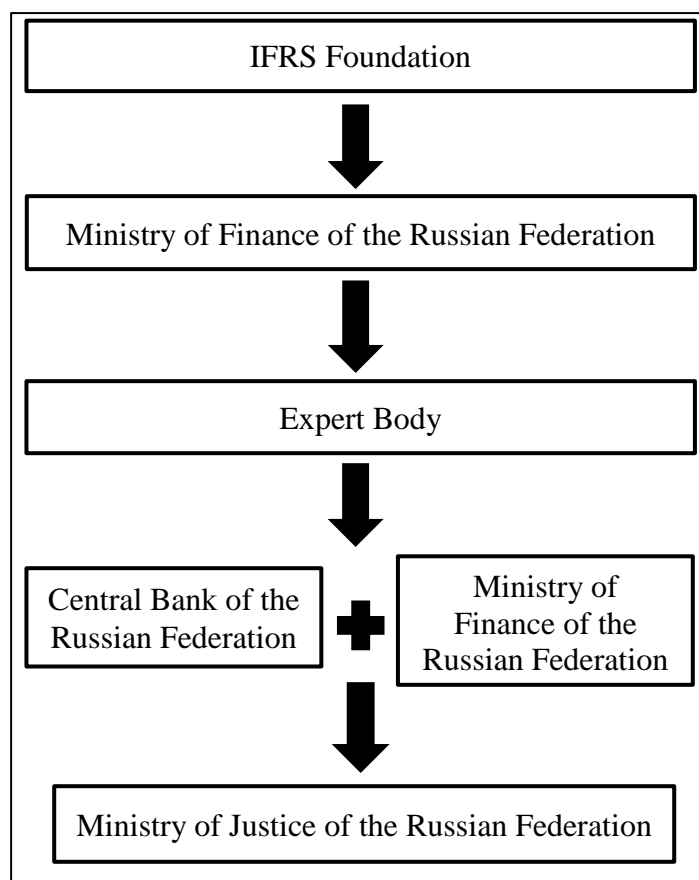
Figure 1 reflects the process of the juridical recognition of International Financial Reporting Standards and Interpretations to them in the territory of the Russian Federation in accordance with the Government of the Russian Federation Resolution No. 107 of 25 February 2011. In whole, the recognition procedure can be divided into 4 stages. First of all, any international standard, interpretations or amendments to them along with other documents, which are set as an integral part of IFRS or IFRIC (International Financial Standards Committee), have to be legally received from the IFRS Foundation by the Ministry of Finance of the Russian Federation.

Secondly, there follows the expert examination of the document applicability in the territory of the state, which is conducted by the Expert Body on a non-repayable basis. MinFin's information statement On the conclusion of an agreement on the examination of the applicability of the International Financial Reporting Standards and the Interpretations of International Financial Reporting Standards of 21.07.2011 (MinFin, 2011) contained the information on the conclusion of an agreement between the Ministry of Finance of Russia and the non-profit organization The National Organizations for Financial Accounting and Reporting Foundation (NOFA Fund) on the examination of the applicability of International Financial Reporting Standards and the Separation of International Financial Reporting Standards in the Russian Federation. Apart from the abovementioned examination procedure NOFA was granted the right to carry out the official Russian translations of IFRS and Conceptual Framework for Financial Reporting and to be involved in the discussion of innovations in IFRS, proposed by IASB and IFRS Interpretations Committee, through the submission of the comment-letters representing a consolidated opinion of the Russian accounting professionals.

On the third stage the document is transmitted back to MiFin, which with the concurrence of the Central Bank of the Russian Federation takes a decision on its implementation based on the expertise. The main requirement for the IFRS document to be accepted is that it provides the fulfillment of a task required by article 13, section 1 of the Federal Law No. 402-FZ On Accounting, which reads: "*Accounting (financial) statements*

*should give a reliable picture of the financial position of the economic entity at the reporting date, the financial result of its activities and cash flow for the reporting period, which users of this statement need to make economic decisions. Accounting (financial) statements should be compiled on the basis of data contained in the accounting registers, as well as information defined by federal and industry standards”.*

**Figure 1** – The sequence of the government bodies’ participation in juridical recognition of Inter-national Financial Reporting Standards and Interpretations of International Financial Reporting Standards in Russia



On the final stage of the described process the IFRS document is forwarded to the Ministry of Justice of the Russian Federation, where it is being registered prior to being published. The promulgation of the document is considered to be quite a significant formality as the Constitution of the Russian Federation (article 15, part 3) states that any legislation has to be released to public to take legal effect (Russian Federation, 1993). Concerning this aspect, Russian legislation has undergone some transformation. In 2011, just after the very first steps undertaken by the Government to officially implement the international standards, the journal “Accounting” (“Bukhgalterskiy Uchet”) was determined as the official print edition for IFRS promulgation (MinFin Order No.156-n). In 2015 the before mentioned order was annulled by MinFin Order No.217-n, which claims that International Financial Reporting Standards and

Interpretations of International Financial Reporting Standards come into force in the territory of the Russian Federation since the date of their official publication on the official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation.

In addition, it stands to mention that according to the main Law on Accounting (402-FZ) RAS cannot contradict IFRS as its article 20 section 4 designates that IFRS have to be used as a basis for the development of federal and industry standards in Russia. Whereas article 24 section 4 of the same piece of legislation reinforce the abovementioned affirmation by highlighting the point that even a draft of any federal standard has to demonstrate its compliance with the international standard, on the basis of which it was developed.

Further, we would like to draw the readers' attention to Tables 3-6, which compile all the effective International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Committee (IFRIC) Interpretations and Standard Interpretations Committee (SIC) Interpretations as the current year of 2018. The Tables 3-6 also provide the data on the international standards date of issue by IASB and the date their endorsement by MinFin, aiming to determine the time lag between the provided enactments as well as to find out to which extent the Russian IFRS implementation process is aligned with the IFRS regulatory acts.

To start with, we would like to give a brief summary on the historical origins of the international standards. As it has already been specified the point of departure for them is deemed to be 1973, when the International Accounting Standards Committee (IASC) was formed and its members agreed to adopt IAS for cross-boarder listings (IFRS, 2018). Since that time it had released 41 IAS up to 2001, which are considered to be the predecessors of IFRS. In 2000 IASC agrees to restructure itself into a full-time International Accounting Standards Board (IASB), overseen by independent Trustees. The newly-minted board immediately established the IFRS Foundation and started to prepare new standards, which were IFRS, to gradually supersede the IAS, the number of which has recently decreased to 25 standards (Table 2).

**Table 3** – The effective International Financial Reporting Standards

#	Name	Issued by IASB	Implemented by MinFin
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	24 November 2008	28 December 2015
IFRS 2	Share-based Payment	19 February 2004	28 December 2015
IFRS 3	Business Combinations	10 January 2008	28 December 2015
IFRS 4	Insurance Contracts	31 March 2004	28 December 2015
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	31 March 2004	28 December 2015
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	9 December 2004	28 December 2015
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	18 August 2005	28 December 2015
IFRS 8	Operating Segments	30 November 2006	28 December 2015
IFRS 9 <sup>2</sup>	Financial Instruments	12 November 2009/ 24 July 2014	27 June 2016
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	12 May 2011	28 December 2015
IFRS 11	Joint Arrangements	12 May 2011	28 December 2015
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	12 May 2011	28 December 2015
IFRS 13	Fair Value Measurement	12 May 2011	28 December 2015
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts	30 January 2014	27 June 2016
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	28 May 2014	27 June 2016
IFRS 16	Leases	13 January 2016	11 June 2016
IFRS 17	Insurance Contracts	18 May 2017	4 June 2018

<sup>2</sup> Two date of issue are indicated for IFRS 9 as its both editions are valid in the Russian Federation

**Table 4** – The effective International Accounting Standards

#	Name	Issued by IASB	Implemented by MinFin
IAS 1	Presentation of Financial Statements	6 September 2007	28 December 2015
IAS 2	Inventories	18 December 2003	28 December 2015
IAS 7	Statement of Cash Flows	December 1992	28 December 2015
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	18 December 2003	28 December 2015
IAS 10	Events After the Reporting Period	18 December 2003	28 December 2015
IAS 12	Income Taxes	October 1996	28 December 2015
IAS 16	Property, Plant and Equipment	18 December 2003	28 December 2015
IAS 17	Leases	18 December 2003	28 December 2015
IAS 19	Employee Benefits	16 June 2011	28 December 2015
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	April 1983	28 December 2015
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	18 December 2003	28 December 2015
IAS 23	Borrowing Costs	29 March 2007	28 December 2015
IAS 24	Related Party Disclosures	4 November 2009	28 December 2015
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	January 1987	28 December 2015
IAS 27	Separate Financial Statements	12 May 2011	28 December 2015
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	12 May 2011	28 December 2015
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	July 1989	28 December 2015
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	17 December 2003	28 December 2015
IAS 33	Earnings Per Share	18 December 2003	28 December 2015
IAS 34	Interim Financial Reporting	June 1999	28 December 2015
IAS 36	Impairment of Assets	June 1998	28 December 2015
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	September 1998	28 December 2015
IAS 38	Intangible Assets	31 March 2004	28 December 2015
IAS 40	Investment Property	18 December 2003	28 December 2015
IAS 41	Agriculture	December 2000	28 December 2015

The same situation occurs if we speak about SIC. Initially there were issued 33 SIC Interpretations, but at the moment only 7 of them were preserved (Table 6). We estimate this renovation of the regulatory base process as being essential and inevitable one.

With regard to the IFRS implementation processes in Russia, on November 25, 2011 the Ministry of Finance of the Russian Federation caused the Order No. 160-n On Implementation of International Financial Reporting Standards and Interpretations of International Financial Reporting Standards in the Russian Federation, to be executed (MinFin, 2011), which included the implementation of IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 8, IAS 10-IAS 12, IAS 16-IAS 18, IAS 20, IAS 21, IAS 23, IAS 24, IAS 26, IAS 29, IAS 32-IAS 34, IAS 36-IAS 41, IFRS 1-IFRS 8 and IFRS 10-IFRS 13, IFRIC 1-IFRIC 21 and SIC 7, SIC10, SIC 15, SIC 25, SIC 27, SIC 29, SIC 31 and SIC 32 and on February 8, 2012 the mentioned in the text of the order document were published in Russian in the journal “Accounting” (), which let them enter into legal force to be applied.

The same standards and interpretations to them were introduced once again on December 28, 2015 under the Order No. 217-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation On Implementation of International Financial Reporting Standards and Interpretations of International Financial Reporting Standards in the Russian Federation and on Recognition of Certain Orders (Certain Provisions of the Orders) of the Ministry of Finance of the Russian Federation invalid (MinFin, 2015) because of the legislation amendments, which established the IFRS and their Interpretations to be published on the official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation. Due to this reason we have decide to leave the last date of their adoption in Tables 3-6. They became valid on February 9, 2016 as follows from the data on the MinFin official website.

In this case it is possible to conclude that was the largest set of documents received from the IFRS Foundation, which was introduced at one stroke in order to catch up with all the effective at that moment IFRS legislative base.

As is seen from Table, the IFRS 9, IFRS 14 and IFRS 15 were issued in the same year of 2014, which due to some reason made the Ministry of Finance implement them later than the rest of the standards, in spite of the fact that the mentioned standards had already existed. So, they were brought in by the Order No. 98-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation on Implementation of International Financial Reporting Standards in the Russian Federation and on Recognition of Certain Orders of the Ministry of Finance of the Russian Federation invalid (MinFin, 2016) on June 27, 2016.



**Table 5** – The effective International Financial Reporting Committee Interpretations

#	Name	Issued by IASB	Implemented by MinFin
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	27 May 2004	28 December 2015
IFRIC 2	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	25 November 2004	28 December 2015
IFRIC 4	Determining Whether an Arrangement Contains a Lease	2 December 2004	28 December 2015
IFRIC 5	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	16 December 2004	28 December 2015
IFRIC 6	Liabilities Arising from Participating in a Specific Market - Waste Electrical and Electronic Equipment	1 September 2005	28 December 2015
IFRIC 7	Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	24 November 2005	28 December 2015
IFRIC 9	Reassessment of Embedded Derivatives	1 March 2006	28 December 2015
IFRIC 10	Interim Financial Reporting and Impairment	20 July 2006	28 December 2015
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	30 November 2006	28 December 2015
IFRIC 14	IAS 19 – The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	4 July 2007	28 December 2015
IFRIC 16	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation	3 July 2008	28 December 2015
IFRIC 17	Distributions of Non-cash Assets to Owners	27 November 2008	28 December 2015
IFRIC 19	Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments	26 November 2009	28 December 2015
IFRIC 20	Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine	19 October 2011	28 December 2015
IFRIC 21	Levies	20 May 2013	28 December 2015
IFRIC 22	Foreign Currency Transactions and Advance Consideration	8 December 2016	20 July 2017
IFRIC 23	Uncertainty over Income Tax Treatments	7 June 2017	12 December 2017

**Table 6** – The effective Standard Interpretations Committee Interpretations

#	Name	Issued by IASB	Implemented by MinFin
SIC-7	Introduction of the Euro	May 1998	28 December 2015
SIC-10	Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities	July 1998	28 December 2015
SIC-15	Operating Leases – Incentives	July 1999	28 December 2015
SIC-25	Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders	11 July 2000	28 December 2015
SIC-27	Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease	24 December 2001	28 December 2015
SIC-29	Disclosure – Service Concession Arrangements	24 December 2001	28 December 2015
SIC-32	Intangible Assets – Web Site Costs	25 March 2002	28 December 2015

The brought into use standards were published on July 28, 2016 and caused some significant changes or in other words made three IAS documents and four Interpretations to them ineffective. IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement was replaced by IFRS 9 and IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers superseded a large number of documents such as IAS 11 Construction Contracts, IAS 18 Revenue, IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes, IFRIC 15 Agreement for the Construction of Real Estate, IFRIC 18 Transfer of Assets from Customers and SIC-31 Revenue-Barter Transactions Involving Advertising Services since January 1, 2018.

The latest enacted in the territory of The Russian Federation document was IFRS 16 Leases introduced by the Order No. 111-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation on Implementation and Termination of International Financial Reporting Standards Documents in the Territory of the Russian Federation and published on July 11, 2016 (MinFin, 2016) and published straight a month later to be applied starting with January 1, 2019 as is stated on the IFRS website. Additionally, since this day it is also expected that IAS 17 Leases, IFRIC 4 Determining Whether an Arrangement Contains a Lease, SIC-15 Operating Leases – Incentives, SIC-27 Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease are going to be superseded by IFRS 16 Leases. It should also be noticed that this time it happened in seven months after the same standard was issued by IASB, which might be considered as the first sign of the IFRS implementation and adoption process having been tuned up.

Recently two more IFRIC Interpretations were published by IASB: IFRIC 22 Foreign Currency Transactions and Advance Consideration – on December 8, 2016 and IFRIC 23 Intangible Assets – Web Site Costs – on June 7, 2017. The first of them was added to the Russian accounting legislation by the Order No. 117-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 20.07.2017 On Implementation of International Financial Reporting Standards in the Territory of the Russian Federation (MinFin, 2017) and appeared in Russian in the Internet on August 18, 2017. The second one was introduced on December 12, 2017 under the Order No. 225-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation on Implementation of International Financial Reporting Standards in the Territory of the Russian Federation (MinFin, 2017) and was promulgated on August 18, 2017. With reference to the accumulated data in Table 5, it becomes obvious that it took seven months for IFRIC 22 to become legal in the Russian Federation and about five months since the date of issue by IASB for IFRIC 23 to become ratified. The latest circumstance might signify about the major improvements in the IFRS adoption processes in Russia and improved performance in coordination the state bodies in charge.

Another argument to support the position that Russia finally managed to catch up with the IFRS regulatory framework can be revealed by analysing the pre-implementation measures undertaken for the latest issued by IASB standard – IFRS 17 Insurance Contracts, which was published on May 17, 2017 at the international level. It is determined to be adopted worldwide since January 1, 2019 and is regarded to supersede the effective today IFRS 4 Insurance Contracts. It is interesting enough, as it is going to be the first case in the recent IFRS history when one IFRS replaces another one, but not IAS.

Thus, according to the Information on the Progress in the Recognition of IFRS and their Interpretations for Application in the Territory of the Russian Federation, provided by the Ministry of Finance of the Russian Federation (MinFin 2018), IFRS 17 Insurance Contracts was accepted from the IFRS Foundation on December 21, 2017 and on the following day was directed to the Expert Body – NAFO. The expertise was established to have been conducted by April 25, 2018. On the stated date Minfin published the Conclusion on the results of the examination of the applicability of International Financial Reporting Standards and Interpretations of International Financial Reporting Standards in the Russian Federation signed on 16 April 2018 (NAFO, 2018), which let us claim that the prescribed procedure was accomplished 9 days prior to the deadline. Finally, the Order No. 125-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation on Implementation of International Financial Reporting Standards Documents in the Territory of the Russian Federation (MinFin, 2018) was released on June 4, 2018, but not published yet.

Although the overall implementation process took more than a year since the date of the standard issue, it might be explained by the fact the effective date of IFRS 17 is half a year ahead.

However, as soon as the abovementioned standard appears on the official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation, companies with consolidated accounts will get the right to apply it on voluntary basis as the Resolution No. 107 decrees that at the first stage, the recognized document of international standards enters into force in the territory of the Russian Federation for voluntary application by organisations within the timeframes specified in this document, but not earlier than its official publication. After that, at the second stage, the recognised IFRS document becomes compulsory for use in Russia by organisations within the timeframes specified in this document (Russian Federation, 2011).

Summarising the results of the carried-out analysis, we suppose it is finally possible to say that Russia managed to catch up with the IFRS regulatory basis as so far, all the existing International Financial Reporting Standards have been endorsed.

#### **4. DISCUSSIONS AND CONCLUSIONS**

Reverting to the Programme for the Reformation of Accounting in Accordance with International Accounting Standards introduced by Resolution No. 283 (Russian Federation, 1998), we would like to discuss what has been done in terms of its main reform areas intended to converge the national accounting practices with the international ones.

Without any doubt, Federal Law No. 208-FZ On Consolidated Financial Statements (Russian Federation, 2010) was the very first step on the way of bringing Russian and international accounting systems together. Additionally, it can be seen as the main element for improving the accounting legal regulation in the Russian Federation. We also suppose that the aforementioned Federal Laws, Resolutions and Orders both of the Russian Federation and the Ministry of Finance in the field of accounting in parts 2 and 3 of the present research work testify the improvements of legal regulation, which was determined as the first objective to achieve declared in the Programme (Russian Federation, 1998), in the best way possible.

The generation of the regulatory basis, which was decrypted as developing the national accounting standards aiming to pull them together with IAS and IFRS. Many authors, who carried out the similar studies (McGee, R. W., Preobragenskaya, G., 2003; Vysotskaya A., Mikhalkina E., 2018), touched upon the problems of major differences in accounting definitions, terminology and concepts between the Russian and international accounting systems as well as the translation problems. So, we believe that first of all it was necessary to eliminate the mentioned problem Having analysed the Russian accounting history in the course of its integration towards IFRS, we managed to come across the information, which can be considered as a precondition to meet the second goal expounded in the Programme of 1998. So, in order to help the Russian accountants to understand the IFRS concepts the Ministry of Finance of the Russian Federation put the Glossary of the IFRS terms on its official website on

February 2, 2011 (IFRS FM, 2011). We view it as having been an act to prepare a proper basis before IFRS endorsement.

Therefore, to estimate the level of convergence between the Russian accounting system and the international one, we prepared Table 7, the purpose of which is to identify those International Financial Reporting or Accounting standards, that could have probably been a basis for Russian Accounting Standards as last ones were created to attain abovementioned objective set in the Programme.

**Table 7 – RAS and IFRS/ IAS comparison Table 7 – End**

RAS No.	RAS Name	Year of Issue	IFRS/IAS No.	IFRS/IAS Name	Year of Issue
RAS 1/2008	Accounting Policy	2008	IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	2003
RAS 2/2008	Construction Contract Accounting	2008	IAS 11	Construction Contracts	1993
RAS 3/2006	Assets and Liabilities Denominated in Foreign Currencies	2006		—	
RAS 5/01	Inventory and Supplies	2001	IAS 2	Inventories	2003
RAS 6/01	Fixed Assets	2001	IAS 16	Property, Plant and Equipment	2003
RAS 7/98	Events After the Reporting Period	1998	IAS 10	Events After the Reporting Period	2003

Table 7 – End

RAS 8/2010	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	2010	IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	1998
RAS 9/99	Revenues	1999	IAS 18	Revenue	1993
RAS 10/99	Expenses	1999	—		
RAS 11/2008	Related Party Disclosures	2008	IAS 24	Related Party Disclosures	2009
RAS 12/2010	Segment Information	2010	IFRS 8	Operating Segments	2006
RAS 13/2000	Government Assistance	2000	IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	1983
RAS 14/2007	Intangible Assets	2007	IAS 38	Intangible Assets	2004
RAS 15/2008	Loans and Credits Costs	2008	IAS 23	Borrowing Costs	2007
RAS 16/02	Discontinued Operations	2002	IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	2004
RAS 17/02	Research, Development, and Engineering Costs	2002	—		
RAS 18/02	Profit Tax Accounting	2002	IAS 12	Income Taxes	1996
RAS 19/02	Financial Investment	2002	IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	2011
RAS 20/03	Joint Venture Disclosure	2003	IAS 31	Interests in Joint Ventures	1990
RAS 21/2008	Changing of Estimating Values	2008	IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	2003
RAS 22/2010	Correction of Errors in Accounting Reports and Financial Statements	2010	IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	2003
RAS 23/2011	Statements of Cash Flows	2011	IAS 7	Statement of Cash Flows	1992
RAS 24/2011	Development of Natural Resources Costs	2011	IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	2004

We will try to focus the attention only on those standards, which caused great changes in the comprehension of the accounting practices without any intense to say that between the two sets of standards exist a full compliance due to the well-know fact that some rules enshrined in certain provisions of RAS might coincide with the prescriptions contained in two or more international standards.

The first RAS name sounds as Accounting Policy. Its introduction as well as the term “accounting policy” itself indicated the completely new understanding of accounting practices for Russian accountants as it did not exist in Russian accounting before (Sokolov Y.V., 2005).

It is worthwhile noting that, while Russian accounting practices involve the presence of three self-standing standards such as RAS 1/2008 Accounting Policies, RAS 21/2008 Changing of Estimating Values and RAS 22/2010 Correction of Errors in Accounting Reports and Financial Statements, in the IFRS system there is only standard IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, which gives basis for the three mentioned ones.

RAS 2/2008 Construction Contract Accounting, RAS 5/01 Inventory and Supplies, RAS 6/01 Inventory and Supplies, RAS 8/2010 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, RAS 9/99 Revenues, RAS 13/2000 Government Assistance, RAS 15/2008 Loans and Credits Costs, RAS 18/02 Profit Tax Accounting find the same standards in IAS as is obvious from Table 7.

RAS 7/98 Events After the Reporting Period, RAS 11/2008 Related Party Disclosures, RAS 12/2010 Segment Information, RAS 14/2007 Intangible Assets, RAS 16/02 Discontinued Operations, RAS 19/02 Financial Investment being based on the international standards have brought new terminology and concepts into the Russian accounting practices.

RAS 17/02 Research, Development, and Engineering Costs does not find any coincidence in IFRS or IAS. It is possible to say that the Russian standard is the unique one as it gathers the accounting regulations for very specific types of costs.

In the case with RAS 9/99 Revenues and RAS 18/02 Profit Tax Accounting, we would like to draw the reader’s attention to the point that, although these two standards have met their analogues in the international accounting system, it makes them very difficult to be compared with either IAS 18 Revenue (or its successor IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers) or IAS 12 Income taxes due to the following reasons. For the first match of standards (RAS 9/99 and IAS 18/IFRS15) it is impossible as the Russian methods of revenue recognition are far too much different from those ones suggested in the international standards.

Regarding RAS 10/99, we did not manage to identify the only international standard that would regulated the expenses accounting as expenses in the IFRS system are under consideration of a number of standards for costs accounting.

RAS 3/2006 Assets and Liabilities Denominated in Foreign Currencies does not find its prototype among the international standards.

RAS 23/2011 Statements of Cash Flows and RAS 24/2011 Development of Natural Resources Costs as being the latest ones to be introduced to the Russian accounting methodology, so it is doubtless that they have been created on the basis of respectively IAS 7 Statements of Cash Flows and IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Assets.

Thereof, our conclusion pursuant to such a comparison of RAS and IAS/ IFRS is that 21 out of 24 RAS had their prototype in the international standards, which is makes it possible to ascertain that the second reform of the Programme (Russian Federation, 1998) was almost accomplished with adjustments for some peculiar features that are inherent to the Russian accounting practices.

Concerning the international cooperation of the Russian Federation, a noteworthy and important detail is that on July 26, 2011 the country became a member of The Emerging Economies Group of the International Accounting Standards Board (“EEG”) on the date of its establishment among the delegates from Brazil, China, India, Indonesia, Republic of Korea, Malaysia and South Africa. The EEG holds its meetings twice a year and Russia is being their active participant as is seen from the reports posted on the MinFin website.

Another significant question on the agenda for the Russian Federation is the endorsement of IFRS for small and medium enterprises (SMEs). Recently MinFin has conducted a public discussion and is considering whether to permit or require the IFRS for SMEs Standard. The results of the public discussion showed that cost of transition to the IFRS for SMEs Standard are considered much greater than the benefits gained by the entities and users, although the IFRS for SMEs Standard has been translated into Russian.

Hence, there should be expected some greater changes and reforms related to the accounting practices for Russian small and medium enterprises. It can be proved by the fact that, for example, in Turkey, which is also being a member of EEG, the mentioned type of standards were attempted to become ratified, but failed because of a high rate of adoption costs (Kılıç M., Uyar A, 2017).

Thus, we suppose that the transition to SMEs Standards in Russia is inevitable and so far is just a matter of time.

To conclude, we would like state that eventually the Russian Federation won the catch up with IFRS game by having adopted all the effective international standards and interpretations to them. Another point to support the conclusion lies in the proved in the research fact that the country managed to establish an efficient process of IFRS endorsement



by the Government Bodies, which nowadays takes seven months in average to implement one certain standard.

The convergence extent is viewed to be quite high according to the points of the reforms areas due to the presence of obvious improvements in terms of legal regulation and due to the fact that RAS are rooted in IFRS. International cooperation of the Russian Federation with the IFRS Foundation also is believed to have a positive impact on the convergence state. The only major problems still occur in the field of accounting education in Russia. The perspective of the further IFRS development is seen in the endorsement of SME's Standards.

## REFERENCES

- Alon A. (2013). Complexity and Dual Institutionalality: The Case of IFRS Adoption in Russia, *Corporate Governance: An International Review*, 21(1), 42–57. Retrieved from <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-8683.2012.00927.x>
- Borker, D. R. (2012). Accounting, Culture and Emerging Economies: IFRS in the BRIC Countries. *International Business & Economics Research Journal*, 10(5), 313-324. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/297721863\\_Accounting\\_Culture\\_And\\_Emerging\\_Economies\\_IFRS\\_In\\_Central\\_And\\_Eastern\\_Europe](https://www.researchgate.net/publication/297721863_Accounting_Culture_And_Emerging_Economies_IFRS_In_Central_And_Eastern_Europe)
- Borker, D. R. (2012). Stepped-Up Progress on IFRS in Russia: History in the Making. *International Business & Economics Research Journal*, 11(2), 255-268. Retrieved from [http://ijbed.org/admin/content/pdf/i-11\\_c-110.pdf](http://ijbed.org/admin/content/pdf/i-11_c-110.pdf)
- Combs, A., Samy, M., & Myachina, A. (2013). Cultural impact on the harmonization of Russian Accounting Standards with the International Financial Reporting Standards A practitioner's perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(1). Retrieved from <https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/18325911311307195>
- ConsultantPlus. Reference information: "Basic regulatory acts and documents regulating accounting in the Russian Federation" (Materials prepared by ConsultantPlus specialists). Retrieved April 11, 2018 from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_71763/309f7d9493ee8de0ff3e839dc83d582b415466f1/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71763/309f7d9493ee8de0ff3e839dc83d582b415466f1/)

- EAA (2018) 41<sup>st</sup> Annual Congress. Scientific Programme. Retrieved June 28, 2018, from [http://www.eaacongress.org/r/Scientific\\_Programme\\_Milan](http://www.eaacongress.org/r/Scientific_Programme_Milan)
- Generalova N., Soboleva G., Sokolova N. (2016). Adoption of IFRSs In Russia: 22 Years of Accounting Reforms. *Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics, Vol. 2016 (2016), Article ID 602146, 10 pages, DOI: 10.5171/2016.602146*. Retrieved from <http://www.ibimapublishing.com/journals/JEERBE/jeerbe.html>
- IASPlus. Standards. Retrieved April 11, 2018 from <https://www.iasplus.com/en/standards>
- IFRS (2018). Official website. Retrieved May 15, 2018 from <https://www.ifrs.org/>
- IFRS FM (2011). The IFRS translation into the Russian language. Retrieved April 11, 2018 from <http://www.msfofm.ru/news/256-translation-of-ifrs-to-russian-language>
- Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of International Accounting Standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review, 18(10)*, 161–174. Retrieved from <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-8683.2010.00798.x>
- Kılıç M., Uyar A. (2017). Adoption process of IFRS for SMEs in Turkey: Insights from academics and accountants. *Accounting & Management Information Systems, 16 (2)*, 313-339. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/318114758\\_Adoption\\_process\\_of\\_IFRS\\_for\\_SMEs\\_in\\_Turkey\\_Insights\\_from\\_academics\\_and\\_accountants](https://www.researchgate.net/publication/318114758_Adoption_process_of_IFRS_for_SMEs_in_Turkey_Insights_from_academics_and_accountants)
- McGee, R. W., & Preobragenskaya, G. (2003). *Problems of Implementing International Accounting Standards in a Transition Economy: A Case Study of Russia*. Social Science Electronic Publishing Inc. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/228227151\\_Problems\\_of\\_Implementing\\_International\\_Accounting\\_Standards\\_in\\_a\\_Transition\\_Economy\\_A\\_Case\\_Study\\_of\\_Russia](https://www.researchgate.net/publication/228227151_Problems_of_Implementing_International_Accounting_Standards_in_a_Transition_Economy_A_Case_Study_of_Russia)
- MinFin (2011). Information statement of 21.07.2011 On the conclusion of an agreement on the examination of the applicability of the International Financial Reporting Standards and the Interpretations of International Financial Reporting Standards. Retrieved from [https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/expert/?order\\_39=P\\_DATE&dir\\_39=DESC&page\\_39=3](https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/expert/?order_39=P_DATE&dir_39=DESC&page_39=3)
- MinFin (2018). Information on the Progress in the Recognition of IFRS and their Interpretations for Application in the Territory of the Russian Federation. Retrieved from [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=122117](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=122117)

- Minfin. (2000). Order No. 94-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 31.10.2000 On Approval of the Plan of Accounts for the Accounting of Financial and Economic Activities of Entities and Instructions for its Application. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/)
- MinFin. (2004). Order No. 180 Concept of the Development of Accounting and Financial Reporting in the Russian Federation for the Mid-term. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_48508/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/)
- Minfin. (2011). Order No. 156-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation On Appointment of Print Edition for the Promulgation of International Financial Reporting Standards. Retrieved from [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=15066&order\\_4=RELEVANT&dir\\_4=ASC&TYPE\\_ID\\_4%5B0%5D=2&page\\_4=35](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=15066&order_4=RELEVANT&dir_4=ASC&TYPE_ID_4%5B0%5D=2&page_4=35)
- Minfin. (2011). Order No. 160-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation On Implementation of International Financial Reporting Standards and Interpretations of International Financial Reporting Standards in the Russian Federation. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122870/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122870/)
- Minfin. (2015). Order No. 217-n of 28 December 2015 of the Ministry of Finance of the Russian Federation On Implementation of International Financial Reporting Standards and Interpretations of International Financial Reporting Standards in the Russian Federation and on Recognition of Certain Orders (Certain Provisions of the Orders) of the Ministry of Finance of the Russian Federation invalid. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122870/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122870/)
- Minfin. (2016). Order No. 111-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 11.07.2016 On Implementation and Termination of International Financial Reporting Standards Documents in the Territory of the Russian Federation. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_202603/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202603/)
- Minfin. (2016). Order No. 98-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 27 June 2016 On Implementation of International Financial Reporting Standards in the Russian Federation and on Recognition of Certain Orders of the Ministry of Finance of the Russian Federation invalid. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_201952/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201952/)
- Minfin. (2017). Order No. 117-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 20.07.2017 On Implementation of International Financial Reporting Standards in

- the Territory of the Russian Federation. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_221978/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_221978/)
- Minfin. (2017). Order No. 225-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 12.12.2017 On Implementation of International Financial Reporting Standards in the Territory of the Russian Federation. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_286732/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_286732/)
- Minfin. (2018). Order No. 125-n of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 04.06.2018 On Implementation of International Financial Reporting Standards Documents in the Territory of the Russian Federation. Retrieved from [https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/legalframework/](https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/)
- Moderov S., Generalova N. (2013) IFRS in Russia: its implementation, views of Prof. Ya.V. Sokolov and influence to local accounting. Retrieved April 11, 2018, from [https://ifrs-audit.ru/?page\\_id=9](https://ifrs-audit.ru/?page_id=9)
- NAFO (2018). Conclusion on the results of the examination of the applicability of International Financial Reporting Standards and Interpretations of International Financial Reporting Standards in the Russian Federation of 16 April 2018. Retrieved from [https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/expert/](https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/expert/)
- Russian Federation (1993). The Constitution of the Russian Federation. Retrieved from <http://www.constitution.ru/>
- Russian Federation. (1993). Government of the Russian Federation Resolution No. 121 of February 12, 1993 On measures for implementation State Program for the Transition of the Russian Federation to the internationally accepted accounting and statistics system in accordance with the requirements of development of market economy. Retrieved from <http://docs.cntd.ru/document/9004067>
- Russian Federation. (1996). Federal Law No. 129-FZ On Accounting. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12441/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12441/)
- Russian Federation. (1998). Government of the Russian Federation Resolution No. 283 of 6 March 1998 Programme for the Reformation of Accounting in Accordance with International Accounting Standards. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18125/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125/)
- Russian Federation. (1998). Government of the Russian Federation Resolution No. 587-r of 22 May 1998 “On approval of the Plan for the reduction of the accounting standards in practice”. Retrieved from

<http://www.pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=102051941&backlink=1&nd=102053060&rdk=>

Russian Federation. (2010). Federal Law No. 208-FZ On Consolidated Financial Statements. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103021/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/)

Russian Federation. (2011). Federal Law No. 402-FZ On Accounting. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/)

Russian Federation. (2011). Government of the Russian Federation Resolution No. 107 of 25 February 2011 Approval of Regulations Governing the Endorsement of International Financial Reporting Standards and Interpretations of International Financial Reporting Standards with a view to their application in the Russian Federation. Retrieved from [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111243/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111243/)

Russian Federation. (2014). Federal Law No. 111-FZ On Introduction of Amendments to the Federal Law "On Use of the Control and Cash Equipment at Implementation of Cash Monetary Calculations and (or) Calculations with Use of Payment Cards" and the Federal Law "On Consolidated Financial Statements". Retrieved from <http://ivo.garant.ru/#/document/70648968/paragraph/1:0>

Sokolov Y. (1996). Accounting from its Roots until Today. Audit, Unity. Moscow.

Sokolov Y.V. (2005), Destiny of the IFRS in Russia. *Finance and Business*, 1, 69-83.

Sokolov Y.V., Sokolov V. Y. (2001). International Accounting Standards and We. *Lawyer and accountant*, 6. Retrieved from [http://accountology.ucoz.ru/index/sokolov\\_ja\\_v\\_mezhdunarodnye\\_standarty\\_i\\_my/0-157](http://accountology.ucoz.ru/index/sokolov_ja_v_mezhdunarodnye_standarty_i_my/0-157)

Sokolov Y.V., Sokolov V. Y. (2004). Accounting History. Finance and Statistics. Moscow.

Soviet Union (1987). Government decree No. 49 On the Order of Establishing of the Joint Ventures between the Soviet Entities and the Capitalistic Firms and the Developing countries in the territory of the USSR and of their Activity. Retrieved from <http://kremlin-moscow.com/142559>

Vysotskaya A., Mikhalkina E (2018). Does IFRS Adoption Affect The Quality Of Financial Reporting In Russia? – The Historical Aspect. *Economic and Social Development (Book of Proceedings)*, 31st International Scientific Conference on Economic and Social Development – “Legal Challenges of Modern World” – Split, 7-8 June, 567-578.

Vysotskaya A., Prokofieva M (2013). The Difficulties of Teaching IFRS in Russia. *Issues in Accounting Education*, 28 (2), 309–319. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/257941829\\_The\\_difficulties\\_of\\_teaching\\_IFRS\\_in\\_Russia](https://www.researchgate.net/publication/257941829_The_difficulties_of_teaching_IFRS_in_Russia)

*Cumhuriyet'in XX. yılında Yüksek İktisat ve  
Ticaret Okulu adlı kitaptan alınmıştır (1943)*

## **Okulumuzda Muhasebe Öğretiminin Geçmişteki ve Bugünkü Durumu ve Geleceğe ait Düşünceler**

**Nihad Kiver**

Cumhuriyetin 20 inci yıldönümü münasebetiyle neşredilen bu broşür, bana da İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'ndaki muhasebe öğretiminin şimdiye kadar geçirdiği safahat ile bugünkü halini arz etmek ve ilerde iktisap etmesi icap eden durumunu incelemek fırsatını vermiş bulunmaktadır.

'Marifet iltifata tâbidir' derler. Resmi ve hususî iş hayatı ve piyasanın isteği memlekette ticaret öğretiminin önemini ortaya koyar ,hattâ ona veçhe verir. Ticaret mektepleri teşkilât ve tedrisatında, iktisadî, malî ve ticarî kanunların, cihandaki memleketler arası ticarî münasebatın ve her türlü ıslahatların ve tekâmüllerin az veya çok tesirleri olduğuna ve olacağına şüphe yoktur. Hattâ bu ıslah ve tekâmül hareketlerinde ileri memleketlerdeki ticaret ve iktisat mektepleri tedrisatında husule getirilen ıslahat ve terakkilerin çok tesiri bulunduğunu da kanaatimiz cümlesindedir.

Yüksek ticaret mektepleri tedris programlarında: Hukukî bilgiler, iktisadî bilgiler, emtia ve teknoloji ve kimyevî tahlillere ait bilgiler, muhaberat, bürokratik, muhasebe, riyaziye, hesap ve diğer kültür ve dil bilgileri gibi ilimlere, tekniğe ve tatbikata tesadüf olunur. Bu bilgiler, bazı memleketlerde üç, bazılarında da dört senede verilmektedir. Bizde Yüksek İktisat ve Ticaret mektebinin tedris müddeti üç senedir. Bu tedrisatın dört senede yapılması için gereken proje profesörler kurulunca incelenmiş ve bu hususta yüksek vekâlet makamına mektep müdürlüğünce lüzumlu müracaatta bulunulmuştur. Vaziyeti en iyi göreceğine şüphe olmayan vekâlet makamının bu hususa dair, zamanında en iyi kararı vereceği pek tabiidir.

Bu yazımın esas mevzuunu teşkil eden "Mektebimizdeki muhasebe öğretimi" hakkında kısaca söyleyeceklerim şunlardır:

- Meşrutiyetin ilânından evvelki ticaret mektebi, ileri memleketlerdeki ticaret mekteplerine bakarak tesis edilmiş ve bu bakımdan maarife ait bir noksanın tamamlanması hususundaki lüzum yerine getirilmiş gibiydi. O devirlerde, Osmanlı ticaret piyasalarında,

kapitülasyonların tesiri zâhir ve belli idi. Bilhassa İstanbul şehri ticaret yerlerinde, Türkçeden başka yerli ve yabancı birçok diller hem yazı ve hem de konuşmada, Türkçe kadar yer tutmaktaydı. O zamanın Türkleri ticaretten ziyade memuriyet hayatına mütemayil ve heveskâr olup, ticaret işlerini yabancılara ve yerli azlıklara terke taraftardılar. Osmanlı hükûmeti zamanında maliye ve ticaret bakımından ticaret kanunu gibi bazı umumî mevzuattan başka diğer müdevvenat da yoktu.

Bu vaziyet karşısında ticaret mektebindeki muhasebe tedrisatı, hocaların gayret ve bilgilerinden alabildiği kuvvet derecesinden bir feyze mazhar olmaktaydı. Bu da o zamanların bilfarz Mercan idadîsinde okutulan muhasebe dersine nazaran da nihayet iki derece üstünlük arz etmekteydi.

İkinci Hamit devrinin son senelerinde ve Meşrutiyet devri başlarında Ticaret Mektebi müdürlüğünde ve muhasebe hocalığında bulunmuş olan Hamit Bey, Ticaret Mektebinde (muhasebe tedrisatı)nın ıslah ve inkişafı yolunda o zamana göre değerli adımlar atmıştır. Bu muhterem hocanın adını burada saygıyla anarım. O zamanın en değerli Fransız muhasebe müelliflerinden olan, Fransa’da ve Belçika’da muhasebe tedrisatı ve programları bakımından yenilikler yaratan ve mektep programlarına muhasebeyi de ithal ettirmeğe muvaffak olan (Eugene Leautey)in (Malûmatı Ticariye ve Ticaret Muhasebesi)ni tercüme etmekle o zamana göre ortaya esaslı bir eser koymuş oldu. Lâkin diğer derslere tahsis edilen saatlerin çokluğu arasında muhasebeye lüzumu kadar saat tahsis olunamıyor ve bu tedrisata vüs’at verilemiyordu. Meşrutiyetin ilânından sonra, müsabaka imtihanıyla seçilen talebeler, ileride ticaret mektebinde hocalık yapmak için, Avrupa’ya tahsile gönderildiler. Bunlardan kısmen faydalar elde edildi. Cumhuriyet devrinde Almanya ve İsviçre’de tahsil edenler memlekete daha geniş bir iktisadi kültürle geldiler. Bunların Ticaret Mektebi tedrisatına önemli bir veçhe vermekle müspet tesirleri oldu.

Cumhuriyet’in ilânından sonradır ki, Başvekâlet, İktisat Vekâleti gibi yüksek makamlar Ticaret Mektebiyle yakından alâkadar oldular. Ebedî Şef Atatürk, Milli Şef İnönü, her fırsatta, mektebimizle çok yakından ve şahsen ilgilendiler.

Cumhuriyet devrinin başında Cerboni zamanında tatbik edilen *tek yevmiyeli* İtalyan usulü belki şekil değiştirmeksizin memleket ticaret âleminde muhasebe diye tatbik yeri bulmakla ve ondan ilerisine pek de giden olmadığı gibi, mektep muhasebe derslerinde de malî hesapla ticaret muhasebesinin en iptidaî kısmı ancak öğretilmekteydi. O zamanın İktisat vekili, büyük fabrikalarda maliyet hesaplarını iyi bir şekilde yapabilecek kuvvetli muhasipler bulunamadığını söylemişti. Hakikat de öyle idi. İtibarı Millî Bankası kurulduğu vakit, muamelât servisinin muhtelif masa ve gişelerinde tutulacak defterlerle, vesika ve formüller için, yekdiğeriyle ahenktar bir sistem kurulacak yerde, her masa ve gişe memuru, evvelce hizmet ettiği ecnebi bankasında tuttuğu ve kullanıldığı defter ve formülleri Türkçe ve hattâ Fransızca olarak tutmaya ve kullanmaya başlamıştır. Buna da müsaade olunmuştur. Çünkü, o vaktin



yüksek banka müdiranı bile Türkçe banka terimleri bulunamayacağı zihniyetini taşımaktaydılar.

Halbuki, millî bankaların tesis ve teşkili, Ziraat Bankasının modern bankacılık teşkilatıyla teçhiz kılınması, kapitülasyonun ilgası, hükûmetin ticaret kanununu değiştirmesi, ticaret muhasebesinde Türkçenin mecburî kılınması, tüccar defterlerinin tetkiki suretiyle kazancının tespiti esasının kabulü, nihayet kazanç ve muamele vergileri birinci ve muaddel kanunlarının ve diğer ticarî, iktisadî ve malî kanunların yürürlüğe konması, iktisadî devlet müesseselerinin kurulması, Başvekâlet yüksek murakabe heyetinin, kazanç ve muamele vergisi hesap müteahhaslıklarının çalışmalarına başlamaları Cumhuriyet devrinde ticaret, fabrika ve banka muhitlerinde ve onlarla beraber Ticaret Mektebi muhitinde modern muhasebe icap ve prensiplerine uyacak şekilde hareket mecburiyeti ortaya koymuştur. Memleketin her tarafında nazarî ve ilmî, teknik ve tatbikî muhasebe kitapları tercüme veya telif şeklinde, eskilerine nazaran yığın halinde istifadeyse konu. Muhasebe nazarî bilgileri, sanayi muhasebesi, maliyet fiyatı, kalkülasyon etüdleri, ticaret muhasebesi nazariyat ve teknikleri, ziraat muhasebesi usulleri, inşaat ve tamirhane atölyeleri muhasebeleri, bilânço tetkikleri, malî ve nafia bilânçolarına ait kanunî mevzuat şerh ve tefsirleri ve bunlarla beraber malî, ticarî hesaplara müteallik birçok eserler değerli külliyatı vücuda getirmiş oldu.

Millî bankalar, devlet iktisadî müesseseleri, mülhak bütçe ile çalışan devlet müesseseleri organizatörlerinin tatbik ettikleri muhasebe plânları muhasebe bakımından, koca birer kitap telâkki olunacak değerdedir.

Ticaret Mektebimiz bunların iyi ve faydalı tesirlerinden âzade kalmadı. Gençlerimize bu bilgiler verilmeğe çalışıldı ve çalışılmaktadır. Diğer ilimlerin tedrisatından faydalanacağı şüphe götürmeyen muhasebe öğretiminin okulumuzdaki bugünkü durumu şöylece telhis olunabilir:

- a) Ticaret muhasebesi bilgisinin kısa ve mücmel nazariyatı,
- b) Yine aynı bilginin tatbikat ve temrinleri,
- c) Bilânço tetkikatı hakkından notlar,
- d) İşletme muhasebeleri ve maliyet hesapları hakkındaki tetkikler.
- e) Bütçe esasları dahilinde devlet muhasebesinin hukuk ve hesap bakımından incelenmesi.

Hocalarımız ekseriyetle genç ve bilgili, garp memleketleri lisanlarına vâkıf kimselerdir. Talebelerimizin çoğu liselerden iyi ve pek iyi derecede olgunluk ve bitirme diplomasıyla gelmiştir. Talebe miktarı 1400' ü aşmıştır. Birçoklarının piyasada banka, fabrika, mağaza ve bürolarda stajyer veya memur olarak vazifeleri vardır. Kütüphanede ve İstanbul

kütüphanelerinde muhasebeye ait bahisleri ilgilendiren Türkçe veya garp lisanlarıyla basılmış her nevi kitapları bulmak ve okumak mümkündür. Senenin bir kısmında seminer mesaisi yapılmaktadır. Böylece, talebenin nazarî ve tatbiki bilgileri edinmelerine çalışılmaktadır. Buna muhitimiz de çok müsaittir.

Cumhuriyet'ten öncekine nazaran çok daha kuvvetli olarak vasıflandıracağımız bu çalışmaları, objektif bir düşünce ile, bugün için eksik, yarın için gayrikâfi diye isimlendirmemiz lâzım gelir. Sebebini aşağıya sıralarsam okuyucularım belki sözlerime hak verirler:

1. Mektebin binası, dahilen ne kadar ilâve yapılsa da mektep olarak kullanmaya bugün için elverişli değildir. Sınıfların darlığı, talebesinin ve tedris vasıtalarının yerleştirilememesi, hocaların çalışma ve istirahatlerinin temin edilememesi, kütüphanenin ihtiyaca kâfi gelmemesi dolayısıyla Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun bugünkü ihtiyaca elverişli bir mektep binasının ön plâna alınması keyfiyeti başlıca dileğimizdir.
2. Tedris âlet ve vasıtaları, bilhassa mal bilgisi ve teknoloji dersleri için noksandır. Bu cihetin tamamlanması da bina işinin haline bağlıdır.
3. Kitap basma tahsisatı azdır.
4. Nihayet, muhasebe tedrisatı için elzem olan dört senelik tedris müddetinin tatbik zamanı da gelmiştir. Bu müddetin, mektebin yer ve vasıta şartlarıyla birlikte tatbik mevkiine konmasının lüzumlu olduğu unutulmamalıdır. Tedris müddetinin dört seneye çıkarılması muhasebe öğretiminde şöyle bir programın tatbikini sağlar:

**Birinci sınıfta:** Ticaret bilgileri, dokümanları, ticaret muhasebesinin elemanter prensipleri;

**İkinci sınıfta:** Ticaret muhasebesinin genişletilerek tedrisi, bilânço hakkında notlar; ticaret muhasebesi çerçevesine giren muamelâta ait kayıtlar,

**Üçüncü sınıfta:** İhtisas muhasebeleri hakkında mücmel malûmat. Ticaret muhasebesi semineri ve tatbikatı.

**Dördüncü sınıfta:** Seksiyonlara göre, dinamik ve statik bilânçolar bakımından muhasebenin pozitif teorileri. Banka ve sigorta muhasebelerinin hususiyetleri, fabrika ve diğer işletmelerin muhasebeleri ve maliyet kalkülasyonları, devlet muhasebesi, geniş seminer çalışmaları, bilânço tetkikleri, mali mevzuatın bilânço tetkikleri itibariyle tahlili bir surette tedrisi, muhtelif organizasyonlara ait çalışmalar, staj mecburiyeti.

Diğer taraftan muhasebe sınıflarının izdihamdan kurtarılması, bu sınıfların 60-70 şer talebelik hale konulması da esaslı tedbirlerden biri olur. Bu isteklerimizin birçoğu bütçe, bir kısmı da zaman işidir. Bunu biliyoruz. Bugünkü durum ne kadar iyi olursa olsun daha iyisini istemek ve o iyiyi elde edince, onun da daha iyisini istemeğe devam etmek ilerleme ve yükselme şartlarından biridir.

Mektebimiz mezunlarının maliye hesap mütehasıslıklarında, yüksek murakabe heyetinde, iktisadi devlet müesseselerinde, şirket ve bankalarda, ticaret piyasasında, fabrika ve diğer işletmelerde taktir ve sitayişle karşılanan değerli ve göğüs kabartıcı hizmetler ifa ettiklerini, şerefli mevkiler tuttuklarını görüyor ve işitiyoruz. Bu neticeden gurur duymakla beraber ileride daha iyisini görmeyi istemek de hakkımızdır.

İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu  
1944-1945 öğretim yılı açılış dersi

## TÜRK MİLLİYETÇİLİĞİ

**Prof. Haşim Refet Hakarar**

### I. ÖN SÖZ

Sayın arkadaşlar,

Sevgili öğrenciler;

Bugün başlayan 1944-1945 öğretim yılının başarılı ve verimli olmasını dilemekle söze başlıyorum. Dersimizin konusu “Türk milliyetçiliği” dir. Öğretim yılının açılış dersine bu konuyu seçmek çok yerinde oldu. Çünkü, hepimiz milliyetçiyiz, devletimiz milliyetçidir. Milliyetçilik, Türk devletinin ana vasıflarından biri olarak ana yasamızda yer almıştır. Böyle olunca, milliyetçiliğimizin anlamını ve sınırlarını belirtmekle nasıl bir milliyetçi olduğumuzu öğrenmiş ve bu bakımdan kendimizi bilmiş olacağız. “Kendini bilmek” ise, bilgilerin temelidir.

### II. MİLLİYETÇİLİĞİN DOĞUŞU VE GELİŞİMİ

Önce milliyetçiliğin doğuşunu ve gelişimini kısaca gözden geçirelim. Milliyet duygusu, insanın tabii duygularındandır. İnsan toplulukları kadar eski olan bu duygu, yüz yıllarca, belirsiz bir halde, insan şuurunun altında yaşamıştır. Bu belirsiz duygunun insan şuurunun üstüne çıkması, yayılarak sosyal bir şuur genişliğini alması ve insan topluluklarının nâzımı ve temeli olmak önemini kazanması, 19 uncu yüz yıla rastlar. Onun için, 19 uncu yüz yıla, (milliyet asrı) denir.

### **A. Avrupa’da Milliyetçilik**

18 inci yüz yıl sonlarında Fransa büyük inkılâbının yaydığı fikirler arasında milliyet prensibinin ancak çekirdeklerine rastlanır. 1789 İnsan ve vatandaş hakları deklârasyonu, *hâkimiyetin temeli millettir* prensibini yaymış (Madde: 3) ancak, milletin ne olduğunu belirtmemiştir.

Bilindiği üzere, Fransız inkılâbının yaydığı prensipleri ve bu arada millet hâkimiyetini gerçekleştirmek vaadiyle Avrupa’da Napoleon salgınına karşı ayaklandırılan milletler, Napoleon’u yendikten sonra, sulh nizamını kurmak ve yeni Avrupa haritasını çizmek üzere “Viyana kongresi” toplanmıştı (Eylül 1814 – Haziran 1815). Bu kongre, millet hâkimiyetine olsun, Fransız inkılâbının yaydığı diğer prensiplere olsun hiç yer ve değer vermedi. Bunun böyle olması da tabii idi. Çünkü: Bir kere bu kongrenin en nüfuslu siması, Nemçe Başvekili prens Metternich idi. Prens Metternich’e göre ise, milletler küçük çocuklara benzerler; fenalıktan korumak ve fenalık yapmamalarını sağlamak için onlar sıkı kontrol altına alınmağa muhtaçtırlar. Avusturya gibi, ayrı ayrı ananelere, kültürlere ve ülkelere bağlı türlü halk kütlelerinden kurulmuş bir imparatorluk Başvekili başka türlü söyleyebilir mi idi? Bundan başka, Viyana kongresinin tarihte eşi bulunmayan bir hususiliği var: Rusya çarı birinci Alekxandre, Avusturya imparatoru birinci François, Prusya kralı üçüncü Frederic ve daha birçok krallar ve prensler Viyana’ya gelmiş, bu kongrede yer almışlardı. Bu kadar tacıdarın bir araya geldiği ve kurduğu bir kongrede millet hâkimiyeti prensibinin yeri olur mu? Onun içindir ki, Viyana kongresi, halkın millî dileklerine bakmadı; bütün kaygısı, Avrupa denkliliğini kuracak ve tacıdarların mutlak rejimlerini koruyacak tedbirler almak oldu. Belçika’yı Hollanda’ya, Holştayn Almanlarını Danimarka’ya, Macarları ve İtalya’nın bazı topraklarını Avusturya’ya bağlamaktan çekinemedi; Almanya ile İtalya’yı birçok küçük devletlere parçalanmış bir durumda bıraktı.

Viyana kongresi, o aralık Osmanlı imparatorluğunun meşru idaresi aleyhine, Balkanlardaki Hristiyan milletler arasında başlanmış bulunan millî cereyanları ve ayrılma hareketlerini hoş görmedi; hatta bunlardan Napoleon’a karşı savaşan ordularda hizmet etmiş ve Napoleon’un yenilmesi uğrunda kan dökmüş Rumların, Yunanistan istiklâlini sağlamak için, Viyana’ya gönderdikleri hey’et, eli boş dönmek zorunda kalmıştı.

Viyana kongresinde, millî hâkimiyet prensibine değer vermek şöyle dursun, tersine olarak gerek milliyet prensibi, gerek Fransa inkılâbının yaydığı diğer prensiplerin her hangisi için nerede bir ihtilâl çıkarsa bu ihtilâli, çıktığı yerde, silâhla bastırmak üzere devletler arasında anlaşmalar ve bağlaşımlar oldu: Rusya, Avusturya ve Prusya arasında kurulan (üçlü bağlaşıma) ki, bunun bir diğer adı (kutsal bağlaşıma); sonra Rusya, Avusturya, Prusya ve İngiltere arasında kurulan (dörtlü bağlaşıma) gibi.

Milliyetçilik cereyanlarına karşı Viyana kongresinde kurulan cephe, bu cereyanların zorlu baskısı altında çok dayanamadı. Gerçi, kongreden sonraki yıllarda İspanya’da ve İtalya’da

meşru hükümdarlara karşı yapılan ihtilâller dörtlü bağlaşma tarafından silâhla bastırıldı. Ancak, altı yıl sonra yani 1821 yılında Osmanlı imparatorluğunda, meşru hükümdara karşı başlayan Yunan ihtilâli, dörtlü bağlaşma tarafından silâhla bastırılacağı yerde yardım gördü ve 1829 da Yunanistan'ın istiklâli ile sona erdi.

Bundan sonra, milliyetçilik cereyanı, ciddî hiçbir engele rastlamadan, Avrupa'da şu önemli neticeleri doğurdu:

1830 da Belçika Hollanda'dan ayrıldı.

1859 da İtalya birliği gerçekleşti.

1864 de Holştayn Danimarka'dan alındı.

1867 de Başlayan Alman birliği 1871'de tamamlandı.

En sonda, Balkanlardaki Hristiyan kitleler Osmanlı hâkimiyetinden ayrılarak Romanya, Sırp krallıkları, Bulgar ve Karadağ prenslikleri kuruldu. Yalnız Polonya; Rusya, Avusturya ve Prusya arasında birinci cihan savaşının sonuna kadar, parçalanmış kaldı.

Birinci cihan savaşından sonra Avrupa'nın yeni nizamını kurmak ve yeni haritasını çizmek üzere, Amerika Birleşik Devletleri reisi Vilson tarafından yayılan 14 maddelik barış şartlarında olsun, yapılan barış antlaşmalarında olsun milliyet prensibine çok önem ve yer verildiğini biliyoruz.

## **B. Türkiye'de Milliyetçilik**

### ***1. Tanzimat devrinde***

Türkiye'de milliyetçiliğin doğuşuna ve gelişimine gelince: 19 uncu yüz yılda Avrupa'da hızla yayıldığı ısıyoleğimiz milliyetçilik cereyanının Osmanlı İmparatorluğunda büyük akisleri ve mali sarsıntıları görüldü. Osmanlı camiası içinde yaşayan Yunanlılar, Romanyalılar, Sırp, Bulgarlar. Milliyetçilik bayrağını açarak ve bazı yabancı devletlerin yardımına dayanarak, imparatorluk camiasından ayrılmışlardır.

İmparatorluğu idare edenler, milliyetçilik selinin imparatorluk bünyesinde duyulan bu yıkıcı tesirlerinin önünü alamadılar. Bunlar, milliyetçilik mefhumunu imparatorluğa zararlı saydıkları için ne Tanzimatçıların yaydıkları padişah fermanlarında ne de Mithat paşanın hazırladığı 1876 kanunu esasisinde milliyetçilik prensibine yer vermek şöyle dursun (millet) kelimesini dahi kullanamadılar. Türk mütefekkirleri ve aydınları eserlerinde, şiirlerinde (millet) i değil (vatan) ı; (milliyetçilik) i değil (vatan severliği) terennüm ettiler.

## **2. 1908 Meşrutiyet inkılâbında**

1908 Meşrutiyet inkılâbında da durum böyle idi. Bu inkılâp, Türkçü ve milliyetçi olarak doğmadı; o, yalnız bir vatanseverlik inkılabı idi. Bu inkılâbı başaran İttihat ve Terakki Cemiyeti, imparatorluğun yalnız Türk unsurlarından değil, hemen bütün müslim unsurlarla müslim olmayan unsurların bazılarında kurulmuş olduğu için (Türkçü) bir cemiyet değildi. Gayesi, bütün unsurları (Osmanlı) vasfı altında toplamak idi.<sup>1</sup> Fakat bu siyasetin yanlışlığı pek çabuk anlaşıldı. Müslim olmayan unsurlar olsun, Arnavut, Arap hatta Kürt gibi müslim unsurlar olsun milliyetçilik cereyanına kapılarak ve meşrutiyetin verdiği hürriyetten faydalanarak cemiyetler, kulüpler açıldılar ve Osmanlı imparatorluğunu parçalayıp dağıtmak emellerini açıktan açığı takip etmekten çekinmediler. Bir Rum mebusun Osmanlı mebusan meclisi kürsüsünde: “Benim Osmanlılığım Bankıosmaninin Osmanlılığı kadardır.” diyecek kadar cüret ve küstahlık göstermekten çekinmediğini hatırlarız.

Böylece, Türk’ten başka unsurlar, milliyetçilik bayrağı altında açıktan açığa ve pervasızca savaşıırken Türk unsur, o faydasız ve sun’i (Osmanlılık) hülyasına ümit bağlayarak ve bu uğurda emek harcayarak öz Türkçülüğünden söz açamaz olmuştu.

Nihayet, meşrutiyetin son yıllarına doğru idi ki, Türk mütefekkirleri ve aydınları, Osmanlılık sevdasını bir yana atarak Türk milliyetçiliğine sarılmaktan başka kurtuluş yolu bulunmadığına inanmaya başladılar.

## **3. Milli Türk devletinde**

Osmanlı İmparatorluğunu tarihe gömen büyük olaylar karşısında Atatürk’ün ilk verdiği karar ne idi? Bunu Atatürk’ten dinleyelim:

Atatürk, 1919 Mayıs’ının 19 uncu günü Samsun’a çıktığında durumu ve umumî manzarayı Büyük Nutkunun başında 8 inci sahifede anlattıktan sonra 9 uncu sahifede şöyle diyor:

*Efendiler. Bu vaziyet karşısında bir tek karar vardı, o da hâkimiyeti milliyeye müstenit bilâkaydüşart müstakil bir Türk devleti tesis etmek. İşte daha İstanbul’dan çıkmadan evvel düşündüğümüz ve Samsun’da Anadolu topraklarına ayak basar basmaz tatbikatına başladığımız karar bu karar olmuştur.*

İşte böylece, Atatürk, Samsun’da karaya ayak atar atmaz, milliyetçilik bayrağın ıaçıyor; ve bu tılsımlı bayrak altında bütün milleti şahlandırarak önce kurtuluş ve istiklâl savaşını ve

---

<sup>1</sup> Bizde Türkçülük, Hüseyin Cahid Yalçın. Tanin 18 Mayıs 1944 nüshası.

sonra bütün inkılapları başarıyor ve nihayet daha İstanbul'dan çıkmadan evvel düşündüğü gibi bugünkü şerefli, mes'ut millî Türk devletini koruyor.

Milliyetçilik, kurtuluş savaşımızın ve bütün inkılap hamlelerimizin dayandığı altı temel umdeden biridir. Bu umdeler, Cumhuriyet Halk Partisinin 1931 Mayıs'ında toplanan büyük kurultayında parti programına girdi; ve dört yıl sonra (Mayıs 1935) toplanan Parti büyük kurultayında bu umdelerin devlete mal edilmesine ve Anayasamıza geçirilmesine karar verildi. İki yıl sonra, 1937 de, o aralık partinin genel başkan vekili ve Malatya mebusu olan Millî Şefin 153 imzalı bir takriri üzerine kabul olunan bir kanun. (5. 2.1937 tarihli ve 3115 sayılı kanun) gereğince, diğer umdelerle beraber (milliyetçilik) de Türkiye devletinin ana vasfı olarak anayasamıza girdi<sup>2</sup>.

### III. MİLLİYETÇİLİĞİN TESİRLERİ

Arkadaşlar:

Geçen ve bu yüz yıl içinde milliyetçiliğin insan kitleleri üzerinde, harika denilecek önemli ve hayret verici tesirleri olmuştur.

Fransız müverrihi Albert Sorel (1842–1906) in dediği gibi, milliyet prensibi geçen yüz yılda Avrupa'nın siyasî durumunda kimyevî bir âmil tesirini yapmış, siyasî cemiyetlerin bazılarını parçalayıp dağıtmış, bazılarını birleştirmiştir.

Yine Fransız mütefekkir Fortunat Strowski, milliyetçiliği anlatırken derki:

*Milliyetçilik, halk üzerinde daima inanılamayacak derecede afsunlayıcı tesirler yapar; halkın hareket ve icra kuvvetlerini ve dayanma kabiliyetlerini arttırır; aynı zamanda gözlerini kamaştırarak ve muhakemelerini yok ederek hiçbir mukavemet görmeden, onları istediği yana, bazen de istemediği yana sürükler.*<sup>3</sup>

Gerçekten milliyetçilik, cemiyet için bir nevi hayat iksiridir. İyi ayarlanır, dozu tertiplenirse dirlik, sağlık ve saadet verir. Aksi taktirde, cemiyeti zehirler ve öldürebilir.

---

<sup>2</sup> Teşkilâtı Esasiye Kanunu, ikinci madde.

<sup>3</sup> Nationalisme ou patriotisme. Sahife 26, 27.



#### IV. MİLLETİN İZAHI

##### A. Umûmi Olarak

Arkadaşlar;

Şimdi de milletin anlamını inceleyelim. Millet nedir? Milleti tarif etmek güçtür, diyenler çok. Biz bu fikirde değiliz.

Millet, millî bağlarla birbirine bağlı insanlar topluluğudur; denirse, millet için güzel ve ilmî bir tarif yapılmış olur.

Bu tarifte (millî bağlar) kaydı var. Millî bağlar nelerdir? İşte uyuşulmayan ve birçok anlaşmazlıklara yol açan nokta budur.

Millet fertlerini birbirine bağlayan bağların neler olduğunu gösteren türlü fikirler var. Bu fikir ayrılıklarını tabî bulmalı. Çünkü, millî bağların ne olduğunu söylemeğe çalışan her ilim adamı veya politikacı, bağlı bulunduğu siyasî cemiyetin menfaati ve ideolojisi icaplarından kendisini kurtaramamıştır.

Bu yöndeki fikirlerin başlıcaları şunlardır:

1) *Siyasi birlik* – Bazıları, millet siyasî birlik mahsulüdür; aynı idare ve otoriteye bağlılık millet yaratır derler. Fransız hukuk bilgini Proudhon (1758-1838) bu tezi müdafaa etmiştir.

Siyasî birliğin millet teşkilindeki tesiri gerçi inkâr edilemez. Ancak, milletler siyasî birlik mahsulüdür, yolunda umumî bir tez kabul edilemez. Böyle bir tezin doğruluğu kabul edilse, siyasî birlik olmadan hiçbir milletin var olmayacağı ve siyasî birlik halinde yaşayan fertlerin mutlaka bir millet teşkil etmeleri lâzım geleceği sonucuna varılır. Halbuki, siyasî birlikten önce var olmuş nice milletler var. İtalya, Savua hanedanının reisliği altında birleşmeden bir İtalyan milleti yok mu idi? Polonya, Rusya, Avusturya ve Prusya arasında paylaşılarak siyasî birliğini kaybettikten sonra Polonya milleti ortadan kalktı mı idi? İrlanda, İngiltere'ye ilhak edildikten sonra İrlandalılar İngiliz oldular mı? Osmanlı ve Habsburg hanedanları idareleri altında asırlarca birleşmiş halde yaşayan milletler, Türk ve Avusturyalı oldular mı idi?

Bununla beraber, siyasî birlik âmilinin zaman ile bir millet yarattığına dair tarihte misaller vardır: Nitekim Fransız milleti, Selt, Jerman, İberyen, Ligoryen, Yunanlı ve Lâtinlerin asırlarca siyasî birlik halinde yaşamalarından doğmuştur.

2) *Tabî sınırlar birliği* – Bazıları da tabî sınırlar içinde yaşamak halini millî bağ sayarlar. Bu tezin de ciddî ve ilmî bir değeri yoktur. Bu tez doğru olsaydı, İberik yarımadasında

yaşayan İspanyollarla Portekizlilerin, İskandinavya yarımadasında yaşayan İsveçlilerle Norveçlilerin aynı millet olmaları sonucuna varılırdı.

Çünkü ,Avrupa batısının biri cenubunda diğeri şimalinde bulunan bu iki yarımadadan daha iyi bir tabii sınırlar misali bulunamaz.

Hava yollarının kıtaları komşu mahalleler haline getirdiği bu asırda tabii sınırların manası kaldı mı?

**3) Din birliği** – Din birliğini millî bağ sayanlar da vardır. Gerçi, Arap dilinde (millet)in manası budur. Nitekim, milleti bu manâda kullanan âyetler ve hadisler çoktur.

Ancak, biz (millet) kelimesini (nation) un karşılığı olarak kullanıyoruz. Nation ise hiçbir vakit din birliği ile bağlı insan kitlesi demek değildir.

**4) Harp** – Bazıları milletlerin kuruluşunda en büyük faktör harptir, derler. Herberi Spencer (1820-1903) bu fikri ileri sürer ve İngiltere ile Fransa arasında yapılan ve uzun süren savaşların sağlam ve güçlü bir İngiliz milletini, Napoleon salgınlarının Alman ve İtalyan milletlerini, Arap salgınının da İspanyol milletini doğurduğunu misal olarak gösterir.

Ancak, harp ve yabancı salgını millet yaratmaz; yalnız millî bağlılığı canlandırır ve olgunlaştırır, perçinler ve sağlamlaştırır. Kurtuluş ve istiklâl savaşını yapan biz Türkler, bunun manasını pek yakından ve iyi biliriz.

**5) Dil birliği** – Bazıları da millî bağ, dil birliğidir derler. Halbuki, dil birliği, kendi başına millet yaratmağa yeter bir âmil olamaz. Bugün aynı duygularla ve aynı ülkü ile yaşayan, yürekleri aynı vatan aşk ile çarpan fertlerden kurulmuş bir İsviçre milleti vardır ki, bu millet üç dil konuşur: Fransızca, İtalyanca, Almanca. Bundan başka, aynı dili konuştukları halde bugün ayrı milletler halinde yaşayan devletler çoktur: Fransa ile Belçika; İngiltere ile şimalî Amerika Birleşik Devletleri, İspanya yahut Portekiz ile Cenubî Amerika’da birçok devletler gibi.

**6) Irk birliği** – Başlıca millî bağ, ırk birliğidir; diyenler de vardır. Dil birliği gibi ırk birliği de kendi başına millet yaratmağa yetmez. İsviçreliler gibi muhtelif ırklara mensup oldukları halde bahtiyarlık içinde yaşayan milletler bulunduğu gibi, Polonyalılar ile Ruslar gibi aynı ırktan oldukları halde bitmez tükenmez cidal içinde yaşayan milletler de vardır. Bundan başka, eğer aynı ırka mensup fertlerin birleşip bir millet halinde yaşamaları tezi kabul edilirse İsviçre’nin, Fransa, Almanya ve İtalya arasında parçalanması, Şimalî Amerika Birleşik Devletleri milletinin de birçok milletler arasında taksime uğranması neticelerine varılır.

Halbuki, esasen ırk tezi çok karanlık ve karışıktır. Birçok savaşlar, salgınlar ve göçmeler yüzünden ırklar o kadar karışmıştır ki, bugün herhangi bir milletin fertlerinin köklerini doğru ve tam olarak bulmak imkânsızdır. Hem buna ne lüzum var? Bugün İngilizlerin, İtalyanların, hatta Almanların köklerini inceden inceye elediğimiz zaman, bunların da Fransızlar gibi, türlü

ırkların tarih eliyle yoğrularak zaman çekici altında meydana gelmiş milletler olduklarını görürüz.

Böyle olduğu halde, ilmî ve ciddî hiçbir temele dayanmayan ırk ideolojisi, aldatıcı ve çekici hassalarıyla ancak tecrübesiz, saf veya basit kimseleri avlamaya yarayan tehlikeli bir silâh olarak emperyalist politikacılar tarafından kullanılmaktadır.

**7) Kültür, tarih, ülkü birliği** –Bugünkü milletlerin var olmasında, deminden beri saydığımız faktörlerin az veya çok tesir yapmış olduklarında şüphe yoktur. Ancak, bunlar hep tali birer faktördür. Milleti yaratan baş faktör, muhakkaktır ki, kültür, tarih ve ülkü birliğidir.

Fransız hukuk bilgini Leon Duguit der ki:<sup>4</sup>

*Siyasi otorite iştiraki, hukuk, dil, din, tabii sınırlar iştiraki, ancak ikinci derecede birer elemandır. Millî birliğin esaslı elemanını, ananeler, ihtiyaçlar ve temayüller iştirakinde aramalıdır. Beşeriyet, dirilerden çok ölümlerden mürekkeptir. Beşeriyetin bir parçası olan millet de öyledir. Birlikte yapılmış savaşların, kazanılmış zaferlerin, hususiyle uğranılmış mağlubiyetlerin hatırası, millî dayanışma şuurunu yaratmağa ve açığa vurmağa kuvvetlice yardım etmiştir. Nitekim, yüz yıl savaşının ve bu savaşın Fransızların şuurunda bıraktığı silinmez hatıraların, millî duygunun teşkilinde en tesirli sebeplerden biri olduğunu söylemek yeter. Anane iştiraki, bütün memleketlerde baş rolü oynamıştır. Bu manayı belirtmek içindir ki, Renan, pek haklı olarak, millet tarihi bir teşekküldür; demiştir. Discours et Conférences (307: S.). Bugünkü temayüller ve ihtiyaçlar iştiraki, aynı millete bağlı insanların cihanda birlikte oynamaları gereken rol, fikirlerde, manevî veya maddî servetlerde müşterek bir patrimuanı müdafaa ihtiyacı, milli birliği devam ettiren ve her gün artıran âmillerdir.*

İşte, millî bağlar hakkında ortaya sürülen fikirlerin başlıcalarını kısaca söyledik. Gerçek olan şudur ki, bugün her millet bu bağlardan, kendi menfaat ve ihtiyacına en uygun bulduğunu benimsemektedir.

Fransızlar, siyasi birlik ile beraber kültür, tarih ve ülkü birliğini; İsviçreliler, sadece vatan birliğini; Romanyalılarla batı Asya ve şimalî Afrika Arapları, dil birliğini; Amerika Birleşik Devletleri, siyasî birliği; Almanlar da ırk birliğini millî bağ olarak ileri sürerler.

## **B. Türk Milliyetçiliğinin İzahı**

Türk milliyetçiliğinde millî bağlar nelerdir? Yahut başka bir ifade ile, Türk milliyetçiliği hangi temellere dayanır?

---

<sup>4</sup> Manuel de Droit Constitutionnel 1911, sahife: 52-53.

Bu sorunun karşılığını Cumhuriyet Halk Partisi programının 2 inci maddesinde buluruz. Bu madde milleti şöyle tarif eder:

*Millet, dil, kültür ve ölkü birliğiyle birbirine bağlı vatandaşların teşkil ettiği içtimai ve siyasi bir bütündür.*

Bu tarife göre, Türk milliyetçiliğinde millî bağlar şunlardır:

- 1- Dil birliği;
- 2- Kültür birliği;
- 3- Ölkü birliği;
- 4- Vatan birliği;

O halde, bir ferдин milletimiz fertlerinden sayılabilmesi için, aynı zamanda dil, kültür, ölkü ve vatan birlikleriyle bize bağlı bulunması şarttır.

Dil birliği, kültür birliği, ölkü birliği konularına biraz önce temas ettik. Tarifteki *vatandaşların teşkil ettiği içtimai ve siyasi bir bütündür* İbaresini ile (vatan birliği) kast olunmuştur.

(Vatan birliği) kaydının millet tarifine alınmış olmasından anlaşılıyor ki, vatandaşımız olmayan bir ferdi veya bir kitleyi, dil, birliği hatta kültür ve ölkü birlikleri ile bize bağlı bulunsa bile milletimizden sayamayız.

Bu tarif pek açıkça gösteriyor ki, Türk milliyetçiliği ırkçı değildir. Turancı değildir. Çünkü, ırkçılık veya Turancılık hülyaları, milletimize fayda değil ancak zarar verir; Türk devletini saadete değil felâkete sürükler.

Bakınız bu hakikati, büyük şeflerimiz millete nasıl anlatmışlardır. Ebedî Şefimiz Atatürk, daha yeni millî Türk devletinin temellerini attığı günlerde bu devletin nasıl bir siyaset takip etmesi gerektiğini büyük nutkunda anlatırken:

*Muhtelif milletleri, Müşterek ve umumî bir unvan altında cemetmek ve bu muhtelif unsur kitlelerini aynı hukuk ve şerait altında bulundurarak kuvvetli bir devlet tesis etmek parlak ve cazip bir noktadır. Fakat aldattıcıdır. Hatta, hiçbir hudut tanımayarak dünyada mevcut bütün Türkleri dahi bir devlet halinde birleştirmek, gayri kabili istihsal bir hedeftir. Bu, asırların ve asırlarca yaşamakta olan insanların çok acı, çok kanlı hadisat ile meydana koyduğu bir hakikattir.*

*Panislâmizm... Panturanizm siyasetinin muvaffak olduğuna ve dünyada tatbik edilebileceğine tarihte tesadüf edilememektedir.*

Dedikten sonra, yeni millî Türk devletinin takip etmesi gereken siyaseti şöyle hülâsa ediyor:

*Bizim vuzuh ve kabiliyeti tatbikiye gördüğümüz mesleki siyasî (millî siyasettir) dünyanın bu günkü umumî şeraiti ve asırların dimağlarda ve karakterlerde temerküz ettirdiği hakikatler karşısında*

*Tarihin ifadesi budur.*

*İlmin, aklın, mantığın ifadesi böyledir.*

Bundan sonra da millî siyaseti şöyle izah ediyor:

*...(Millî siyaset) dediğim zaman kastettiğim mâna ve medlûl şudur: Hududu milliyemiz dahilinde, her şeyden evvel kendi kuvvetimize müsteniden muhafazai mevcudiyet ederek millet ve memleketin hakiki saadet ve umranına çalışmak...*

*Alehtlak tali emeller peşinde milleti işgal ve izarar etmemek...*

*Medenî cihandan, medenî ve insanî muameleye ve mütekebil dostluğa intizar etmektir.<sup>5</sup>*

Nutuktan, olduğu gibi, aldığım bu parçalar gösterir ki, Atatürk, devletimiz için çizdiği (millî siyaset) te Turancılığın ve ırkçılığın tehlikelerini belirtmiş ve alehtlak tali emeller peşinde milleti işgal ve izarar etmemek direktifini vermiştir.

Millî şefimiz ve Reiscumhurumuz İnönü de 19 Mayıs 1944 Gençlik ve Spor Bayramı günü, Ankara 19 Mayıs Stadında verdiği

*...Milliyetçi Türkiye, Anayasanın tarif ettiği Türk vatandaşına vatansever bir Türk milliyetçisi olmanın bütün imkânlarını vermiştir.*

Demek suretiyle Türk milliyetçiliği kapılarının, ırk ideolojisinin inhisarcı kilidiyle kapanmamış olduğunu bir kere daha ilân ettikten sonra ırk prensibini açıkça reddederek diyor ki:

*Türk milliyetçisiyiz. Fakat memleketimizde ırkçılık prensibinin düşmanıyız. Memleketimizde politika garezleri için uydurulan ırkçılık önderlerinin çok acıklı faciaları hâtıralarımızdadır.*

Böylece ırk prensibini reddeden Millî Şef, aynı nutkunun diğer bir yerinde Turancılık fikrini ele alarak diyor ki:

---

<sup>5</sup> Nutuk, cilt: 2, sahife: 3.

*Turancılık fikri, yine son zamanların zararlı ve hastalıklı gösterisidir. Bu bakımdan Cumhuriyeti iyi anlamak lâzımdır. Millî kurtuluş sona erdiği gün yalnız Sovyetlerle dostluk ve bütün komşularımız, eski düşmanlarının bütün hâtıralarını canlı olarak zihinlerinde tutuyorlardı. Herkesin kafasında, biraz derman bulursak sergüzeşçi bir siyasete kendimizi kaptıracağımız fikri yaşıyordu. Cumhuriyet, kuvvetli bir medeniyet yaşayışının şartlarından bir esaslısını, milletler ailesi içinde bir emniyet havasının mevcut olmasında görmüştür. İmparatorluktan son zamanlarda ayrılmış olan komşularıyla da iyi ve samimî komşuluk şartlarının temin edilmiş olmasını milletin saadeti için lüzumlu saymıştır. Görülüyor ki, millî politikamız memleket dışında sergüzeşt aramak zihniyetinden tamamen uzaktır.*

*Asıl mühim olan da bunun bir zaruret politikası değil, bir anlayış ve inanış politikası olmasıdır.*

Yine nutkun diğer bir yerinde diyor ki:

*Turancılar, Türk milletini bütün komşularıyla onulmaz bir surette derhal düşman yapmak için birebir tılsımı bulmuşlardır. Bu kadar şüursuz ve vicdansız fesatçuların tezvirlerine Türk milletinin mukadderatını kaptırmamak için elbette Cumhuriyetin bütün tedbirlerini kullanacağız.<sup>6</sup>*

## **V. SON SÖZ**

Gençler, sevgili Türk çocukları;

Fikir ve inan Atamızın ve ondan sonra gelen en büyük Türk'ün bize gösterdikleri milliyetçilik yolu budur; Halkımıza ve yurdumuza sonsuz dirlik, bayındırlık ve yükseliş sağlamak üzere ayarladıkları milliyet iksiri budur.

Böyle olunca, hepimize düşen ödevi bir kere daha belirtmek için, sayın Maarif Vekilimiz Yücel'in bu güzel öğütlerini tekrarlamak isterim:

*Millet ve memleket dâvalarında başarımızın birinci şartı, Atatürk'e, İnönü'ne inanmaktır; onlara bağlanmaktır.*

*Doğru düşünce onların sözünde, doğru hareket onların izindedir.*

*Biz Atatürkçüyüz*

---

<sup>6</sup> Irkçılık, Turancılık. S:5, 7, 8.

*Böyle olmayanlar karşınıza çıkarsa onlara yüz vermeyin, onlara söz vermeyin...<sup>7</sup>*

Bizi büyük amacımıza kavuşturacak doğru yolu gösteren bu güzel sözlere söz katmadan derse son veriyorum, sevgili çocuklarım.

## **BİBLİYOGRAFYA**

### **Söylevler**

Atatürk – Nutuk. 20 – 15 birinci teşrin 1927 İnönü – Söylev. 19 Mayıs 1944 Yücel (Hasan Âli) – 19 Mayıs 1944

### **Eserler**

Aynî (Profesör Mehmet Ali): Milliyetçilik

Ali Reşat: Türkiye ve Tanzimat (Tercüme) 1912.

Baltancıoğlu) smail Hakk :(ıTürke doğru.

Duguit (Leon): Manuel de Droit Constitutionnel Français 1911.

Esmein (A.): Elements de Droit Constitutionnel Français et Compare I – II.

Esmer (Ahmet Şükrü): Siyasî Tarih 1944.

Hakarar (Haşim Refet): Hukuku Esasiye 1926.

Hauriou (Maurice): Precis de Droit Constitutionnel 1929.

Kanat (Doktor H. Fikret): Milliyet ideali ve topyekûn terbiye.

Mosca (G.): Histoire des Doctrines Politiques.

Pinon (Rene): L'Europe et l'Empire Ottoman, 1909.

Pinon (Rene): L'Europe et la Jeune Turquie 1913.

Türk inkilâp Tarihi Enstitüsü: Irkçılık – Turancılık.

---

<sup>7</sup> Irkçılık, Turancılık. S:11

## **TÜRK MUHASEBE TARİHÇİLERİ CUMHURİYETİN 100.YILINA HAZIRLANIYOR**

Türk Muhasebe Tarihçileri aktivitelerinin gelecek beş yılını Cumhuriyetin 100. yılına göre planlamak üzere 29 Eylül 2018 de Harbiye Askeri Müze ve Kültür sitesinde toplantı düzenlemiştir. Bu bağlamda;

2012 yılında kurulan, Muhasebe ve Finans tarihi Vakfı tarafından yürütülen aktivitelerde Cumhuriyetin 100. Yılına kadar yapılması öngörülen çalışmalarda ele alınacak konuların başında yayınlar ve kongrelerin ağırlıkta olması öngörülmüştür.

Buna göre;

*Orta Doğu Muhasebe Tarihi Ansiklopedisi* üç cilt halinde yayınlanmıştır .

2020 yılında St. Petersburg *Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresine* 30 bildiri ve 60 katılımcı ile gidilmesi öngörülmüştür.

Ayrıca bugüne kadar Türk Muhasebe tarihçileri son 25 yılda yurt dışında 22 kongre ve konferansa katıldı. Ülkemizde ise 3 uluslararası konferans ve bir dünya kongresi düzenlendi. 25 Muhasebe Tarihi kitabı yayınlandı.

Prof. Dr. Oktay Güvenli

MUFTAV Başkanı



## MUFTAV 29 EYLÜL 2018 TARİHİNDE İSTANBUL'DA CUMHURİYETİN 100. YILININ SON BEŞ YILINDA YAPILACAK ÇALIŞMALAR KONULU BİR TOPLANTI DÜZENLEDİ

Harbiye askeri müze ve kültür sitesinde yapılan toplantıya çeşitli üniversiteden 50 dolayında akademisyen ile uygulamacılar katıldı. Toplantıda Prof. Dr. Oktay Güvemli, Mısır Kahire Amerikan üniversitesinden Prof. Dr. Shawki Farag, TÜRMOB Başkanı Masis Yontan ve hazırlık komiteleri adına Prof. Dr. Sudi Apak, Prof. Dr. Süleyman Yükçü, Prof. Dr. Yusuf Sürmen birer konuşma yaptılar. Katılımcılar görüşlerini bildirdi.

Konuşmalarda Türk muhasebe tarihçilerinin 1994 – 2018 yılları arasında yaptıkları çalışmalar anlatıldı. Üç yılda hazırlanan ve Sayıştay'ın katkıları ile üç cilt halinde basılan *Orta Doğu Muhasebe Tarihi Ansiklopedisi (MÖ 3000 – MS 2000)* tanıtıldı.

Toplantının amacı, bu deneyimlere dayanılarak gelecek beş yılda Cumhuriyet'in 100. Yılı dolayısı ile yapılacak çalışmaların görüşülmesi idi.

Toplantıda Prof. Dr. Oktay Güvemli'nin sunuşu sonucu şu üç konu benimsenmiştir.

*Cumhuriyet Muhasebe ve Finans Tarihi Ansiklopedisinin* hazırlanması.

*Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongreleri*'nin başlatılması.

2020 temmuz ayında St. Petersburg'da yapılacak *15. Dünya Muhasebe Tarihçileri (WCAH 2020)* Kongresine mümkün olduğunca fazla sayıda bildiri ve katılımcı ile gidilmesi.

*Cumhuriyet Muhasebe ve Finans Tarihi Ansiklopedisi*'ne muhasebe terimleri konusunda yapılan çalışmalar ile başlanmıştır. Yeni bölümler için toplantılar yapılacak ve komiteler oluşturulacaktır.

*Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongreleri* için üç üniversitede çalışmalar başlamıştır. Toplantıya İnönü Üniversitesinden katılan Prof. Dr. Hakan Karakuş ve Prof. Dr. Cengiz Toraman 2019 yılı eylül ayında bu kongrenin İnönü Üniversitesinde yapılacağını duyurmuşlardır. Kongrenin ikincisinin 2021 yılı eylül ayında KTÜ'de yapılacağını Prof. Dr. Yusuf Sümen açıklamış, üçüncü kongrenin de 2023 yılında Selçuk Üniversitesinde yapılacağını Prof. Dr. Fehmi Karasioğlu duyurmuştur.

St. Petersburg’da 2020 yılında yapılacak olan dünya muhasebe tarihçileri kongresinde sunulacak bildirilerin yirmisinin konuları da bu toplantıya gelen katılımcılar tarafından açıklanmıştır.

Toplantı da ayrıca, 2008 yılında İstanbul’da yapılan *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresinin* onuncu yılı kutlanmış ve onuncu yıl anısına katılımcılara plaket verilmiş ve pasta kesilmiştir. St. Petersburg’da yapılacak geçmiş ve gelecek başkanlar toplantısında 2024 ya da 2028 yıllarındaki kongrelere Türkiye’nin aday olması da gündeme gelmiştir.



PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ TOPLANTININ İLK KONUŞMACISIYDI



TURMOB BAŞKANI MASÍS YONTAN TOPLANTIDA BİR KONUŞMA YAPTI



PROF. DR. SUDİ APAK HAZIRLIK KOMİTELERİ İLE İLGİLİ BİLGİ VERDİ



PROF. DR. SÜLEYMAN YÜKÇÜ MUHASEBE TARİHİ ÇALIŞMALARINI İLE İLGİLİ BİLGİ VERDİ.



PROF. DR. YUSUF SÜRMEN TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ KONGRELERİ İLE İLGİLİ BİLGİ SUNDU.





TOPLANTIYA KATILANLARIN TOPLU GÖRÜNTÜSÜ

**THE TENTH ANNIVERSARY OF THE 12<sup>TH</sup> WORLD  
CONGRESS OF ACCOUNTING HISTORIANS  
TRENDS IN ACCOUNTING EDUCATION  
AND RESEARCH.. A COMMENTARY\***

**Prof. Dr. Shawki Farag**

*The American University in Cairo*

**1. The Pillars of Accounting Knowledge**

- The Advancement of Knowledge
- The Synthesis of Knowledge
- The Application of Knowledge
- The Communication of Knowledge
- Therefore, education and research must be integrated for the development of the field.

**2. The Evolution of Accounting Education**

- Before the 1960's the accounting profession was looked down at by society. The accounting education was viewed as vocational training devoid of theory or intellectual content.
- Mostly students with low GPA majored in accounting.
- In the past half century there has been a rapid increase in the rigor of accounting subjects and a surge in the adoption of scientific methods for accounting research

---

\* Prof. Shawki Farag'ın 29 Eylül 2018 MUFTAV toplantısında yaptığı konuşma.

- The common specialization in accounting has been:
  - Financial or CPA track
  - Managerial Accounting track
  - Taxation track
  - Management Advisors track
- Many subjects have been neglected in the accounting curriculum such as the quality of management, the environmental impact and the financial innovation and changes.
- Two major forces have been, and will continue to, affect business and accounting environment:
  - Globalization
  - Information technology
- Globalization has been changing the meaning of competition from producing more and more commodities for larger and larger markets to offering better and better products for specific market niche. Producers in emerging economies have become new sources of the world's commodities production at a very high degree of quality.

Information technology makes tangible assets, NOT as important as the information about them and the management of that information. Information added technology is redefining and reconstructing every product new or mature. It has led that vertically integrated production systems will no longer be an efficient mode of operation. Real time global information linkages, mean that production will increasingly go to whomever, wherever and of whatever size can do the job or portions of it best.

### **3. The Future of Accounting Education**

- Accounting education has been shifting from supply driven to demand driven. Under the supply driven approach students are the end users of the education process; while under the demand driven, students are viewed as the products and the market is the user of these products. It is a market based philosophy, which is quite different from the supply approach, because if the products prove defective there is no way to sell them.

- Accounting educators in their role as advancers of knowledge need to shift the emphasis in accounting away from a preparer of information premise to more of a User/ Interpreter /Communicator of information premise. Therefore: accounting education should focus equally on:
  - Technical skills
  - Analytical Global thinking
  - Communication skills

#### **4. Accounting History Research**

- In general research corresponds to any creative original work undertaken in order to increase the stock of knowledge in a discipline or the use of the existing stock of knowledge to devise new application.
- Accounting research follows the same definition, and aims at the development of accounting, accounting education and accounting history.
- Considerable accounting history literature exists starting with the writings of Yamey and Littleton. While most of the contributions are in English there are many references by scholars in Turkish, Italian and German languages.
- Studies of accounting history have been mostly focused on country cases, however there are studies covering regions and methodological developments. The works of Dr Oktay, have been extensive and broadly covering all these areas.
- No comprehensive studies have been made of the evolution of accounting in the Chinese Ancient Civilization; such studies are needed as they will enrich the history of accounting. To some extent this also applies to studies of the Persian Empire.
- The existing volume of literature should permit the interpretation of the patterns of relationships and links, which may have existed among those Ancient Civilizations. The flow of trade at that time must have carried with it accounting concepts and methods.
- At present there are three specialized accounting history journals (in English), which are considered the leading periodicals, namely:
  - Accounting History (AH)

- The Accounting Historians Journal (AHJ)
- The Accounting History Review (AHR)
- A comprehensive review of the contents of the above journals over the period 2006-2015 was carried by Spraakman and Quinn. It was published in the June 2018 issue of AHJ. The following three tables summarize this review.
- The authors conclude their pioneer review by noting the areas where more research is needed, such as education and religion. This will broaden the knowledge base in accounting history research. They also encourage accounting history scholars to draw more on archival sources, versus secondary resources to enrich our extant knowledge base.
- I would like conclude my comments by submitting the proposal that accounting history be integrated in the in the accounting curriculum. This can be done by assigning a section of the introductory accounting course to deal with accounting history, for the undergraduate students. More important I feel the time has come that we develop a full graduate course in accounting history; I hope this theme will be discussed in the forthcoming meeting in St. Petersburg.

**Military Museum and Cultural Center Command**

**Istanbul, Turkey**

**September 29, 2018**



Prof. Dr. Shawki Farag konuşmasını yaparken



**TRAKYA ÜNİVERSİTESİ TARAFINDAN 1-4 EKİM 2018  
TARİHLERİ ARASINDA DÜZENLENEN 3. ULUSLARARASI  
TRAKYA MUHASEBE FİNANS VE DENETİM  
SEMPOZYUMUNDA ST. PETERSBURG  
ÜNİVERSİTESİNDEN GELEN SERGEİ VE KİRİLL’İN  
KONUŞMALARI\***

**1. Sergei Mysenko**

My name is Mysenko Sergei. I was born in Sovetskaya Gavan’ – small city of Khabarovsk Territory. In 2010 I successfully ended Saint-Petersburg state university of economic and got a specialization “Accounting, economic analyses and audit”. Then I entered post-graduate course by Department of Accounting and Audit in Saint-Petersburg state university of economic. During postgraduate studying I found problem that seriously interested me – depreciation of the assets. Widely science research of this theme started in XIX century, but even in our days there is a contradiction in understanding of this category in Accounting, Economic and Management sciences. I realized, that I should explore the history of asset’s depreciation and try to combine different views on it in the technic of Accounting. In April 2018 I defended my dissertation on theme “Fixed asset depreciation accounting as the factor of maintance of going concern principle” and became a candidate of economic science (PhD). Today I continuing my research in this area.

I serve as senior lecturer in Saint-Petersburg state university of economic. Also I am a member of the Council of young scientist in our University. We trying to make science research more popular, arranging science and practical conferences, workshops and master-classes for young researchers and lecturers. In the 2017 we established science journal “Hypothesis”, where researchers from Russia and other countries can share the results of their research an get some feedback from others researchers. I’m on editorial board of this journal.

**2. Kirill Sivodedov**

My name is Kirill Sivodedov. I was born in Novosibirsk. There I have studied in gymnasium. Then I entered the Saint Petersburg State University of Economics where I successfully got bachelor degree in economics. I specialized there on world trade economics. For Now I represent Saint Petersburg State University. I entered faculty of economics in this

---

\* Genç Rus akademisyenlerin 1 Ekim 2018’de Edirne’deki sempozyumda yaptıkları konuşmaları.

university for a master degree and started to study accounting, analysis and audit here. During the learning process I realized that I want to immerse in managerial accounting. Now I do my best to improve my skills in this area. Therefore, I work on a master thesis with a theme related to this. My first chapter is a research of managerial accounting evolution. My goal is to connect the major breakthroughs in history of managerial accounting with political events or economical issues that caused them and assess the impact of these events\ issues. Based on this, I want to draw a conclusion about current state of managerial accounting and its perspectives.

We arrived in Turkey as part of a program of collaboration with Professor Oktay Guvemli foundation (waqf) of accounting and financial history. Our scientific supervisors Dina Lvova and Vyacheslav Sokolov recommended us to professor Guvemli.

The aim of this program is preparing the young scientist for taking a part in *15<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians* that will be held in Saint – Petersburg in July 2020. Our purpose is build up a relationship with Turkish academicians and make a research in accounting and accounting history together and public the results of this research in international journal. We came to the Turkey only 4 day ago. But we have already met a lot of prominent academicians and got a great impressions. Further we hope that professor Oktay Guvemli will give us a chance to meet academicians which field of scientific interest is the same is ours.

Also, now it is planned to organize sixth international conference as you all know it «Sokolov reading» at our Saint – Petersburg State University in 2019 April. We are very grateful to professor Guvemli, who had participated in many conferences since its beginning, for his support, and, of course, for the support of Turkish scientific community. So we invite you all to come and participate in this conference in our beautiful city Saint – Petersburg.



Sergey Mysenko konuşmasını yaparken



Kirill Sivodedov konuşmasını yaparken

## XX. TÜRKİYE MUHASEBE KONGRESİ 5-6 EKİM 2018 TARİHLERİNDE YAPILDI

Bir süredir TÜRMOB tarafından, Dünya Muhasebeciler Kongreleri öncesinde düzenlenen Türkiye Muhasebe Kongrelerinin 20'ncisi 5-6 Ekim 2018 tarihlerinde İstanbul'da yapıldı. 2018 Dünya Muhasebeciler Kongresi ise 5-8 Kasım 2018 tarihlerinde Avusturalya Sydney'de yapılacaktır. Dünya kongresinin konusu, Küresel zorluklar; global liderler olarak tespit edilmiştir.

Türkiye Muhasebe Kongresi hazırlıkları 8 Mart 2018 tarihinde Ankara'da başlamıştı. Bu toplantının amacı kongrenin konusunu tespit etmek idi. Kongrenin konusu Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması – yerel ve küresel meseleler, küresel yerel çözümler olarak belirlenmişti.

İstanbul Hilton Bomonti otelinde düzenlenen kongreye 1800 kişinin katıldığı açıklandı. 30 Yıllık deneyime sahip meslek odaları başkanlarının oturumları yönetmesi, kongrenin ilginç yönü idi. Üç ana oturum ve 18 paralel oturumdan oluşan kongreye muhasebe tarihçileri de üç bildiri ile katıldılar.

Kongreye *Muhasebe Tarihi – Cumhuriyetin İlk Dönemi* adı ile oturum konulmuştu. Muhasebe tarihi oturumunda tartışılan bildirilerin adları şöyle idi.

*Cumhuriyetin ilk yıllarında çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasında Uşak Şeker Fabrikasının öncülüğü* - Prof. Dr. Batuhan Güvemli

*Cumhuriyetin ilk döneminde muhasebe akademisyenlerinin muhasebe düşüncesine katkıları* – Doç. Dr. Halil İ. Alpaslan – Emrah Aygül (MBA, YMM)

*Cumhuriyetin büyük sanayi hamlesi olan İktisadi Devlet Teşekkülleri ile muhasebe düşüncesinde yaşanan büyük değişim – (1934 - 1939)* - Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan.

Üç ana oturumun konuları: *Kamu yararını koruma, muhasebe mesleğinin liderliği; Muhasebe mesleğinin yeniden yapılanması: tehditler ve fırsatlar; Değişen iş hayatı ışığında muhasebe mesleğinin geleceği* olarak belirlenmişti.

Paralel oturumların konuları aşağıdaki şekilde sıralanmıştı: TTK'nın hayata yansımaları; Vergi uygulamalarında güncel gelişmeler; Hukuk sistemi ve muhasebe mesleği; Sosyal güvenlik ve emeklilik sisteminde güncel gelişmeler; Bağımsız denetim süreci; Finans sektörü ve muhasebe mesleği; Teknolojik değişim ve dönüşüm; Bilgi sistemleri yönetimi ve denetimi; Siber riskler ve muhasebe mesleği; Sürdürülebilirlik, bütünleşik raporlama ve şeffaflık;

Muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin finansal raporlarına güven sağlama yaklaşımındaki evrilme; Devlet muhasebesinde değişim ve dönüşüm; Muhasebe mesleğinin dönüşümü, iş hayatına danışmanlık ve güvence verme; Hile ve yolsuzlukla mücadele; Stratejik sektörlerde muhasebe; Denetim ve güvence uygulamalarında değişen yaklaşımlar; Finansal raporlama standartları uygulamalarında küresel gelişme fırsatları.

Kongre hazırlık toplantılarından itibaren TÜRMOB genel sekreteri Yahya Arıkan tarafından başarı ile organize edilmiştir. Kongrenin açılış konuşmasını TÜRMOB genel başkanı Masis Yontan yapmıştır.



TÜRMOB Genel Başkanı  
Masis Yontan



TÜRMOB Genel Sekreteri  
Yahya Arıkan



Kongrede Oturum Başkanlığı yapan Prof. Dr. Oktay Güvemli



Prof. Dr. Oktay Güvemli'nin başkanlığını yaptığı Muhasebe Tarihi oturumunda bildiri sunanlar:



Prof. Dr. Batuhan Güvemli



Emrah Aygül MBA, YMM



Doç. Dr. Halil İbrahim Alpaslan



Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan

## TÜRKİYE’DE VE RUSYA’DA GENÇ ARAŞTIRMACILARIN MUHASEBE VE DENETİM ALANINDA İŞ BİRLİĞİ\*

St. Petersburg Üniversitesi’nden gelen 3. Grup akademisyenler *Sergey Mysenko* ve *Kirill Sivodedov* 29 Eylül tarihinde geldiler. MUFTAV’ın 29 Eylül’de düzenlemiş olduğu Cumhuriyetin 100. Yılı ve St. Petersburg Kongresi Hazırlık Komiteleri Toplantısı’na katıldılar. Bu etkinliğin anısına genç akademisyenlere plaket takdim edildi. 1 Ekim’den 4 Ekim’e kadar süren, Edirne Trakya Üniversitesi tarafından düzenlenen 3. Uluslararası Muhasebe, Finans ve Denetim Sempozyumu’nda bulundular. Sempozyumda Türkiye, Bulgaristan, Kanada ve diğer ülkelerden akademisyenler yer aldı.

*St. Petersburg Devlet Üniversitesi’nde Muhasebe, Analiz ve Denetim Yüksek Lisans Programı öğrencisi Kirill Sivodedov* ile birlikte Kıdemli Öğretim Görevlisi *Sergey Mysenko*, “*Muhasebe Tarihi Alanında Rus ve Türk Bilim Adamlarının İş Birliği*” konulu bir sunum yaptılar. Konuşmacılar, her iki ülkenin genç bilim adamları arasında Muhasebe ve Denetim Tarihi alanında araştırma yapma ve genel bilimsel topluluk tarafından erişilebilen uluslararası dergilerde bu çalışmaların sonuçlarını yayınlama ihtiyacını vurguladılar.

*Sergey* ve *Kirill* muhasebe akademisyenleri için olan, Rusya ve Türkiye arasındaki akademik hareketlilik programı esnasında, Uluslararası Sempozyumda yer alarak, Türkiye’deki akademisyenlerle tanışma fırsatı yakaladı. Bu program, *Prof. Dr. Oktay Güvemli* başkanlığında *Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV)* tarafından finanse edilmektedir. Bu programın amacı, muhasebe tarihi alanında uluslararası ortak araştırma yapmak ve sonuçlarını, 2020 yılında St. Petersburg Devlet Ekonomi Üniversitesi’nde yapılacak olan XV. Uluslararası Muhasebe Tarihi Kongresinde sunmaktır. Bu programı, St. Petersburg Üniversitesi Muhasebe ve Analiz Bölümü’nde *Prof. Dr. Vyacheslav Sokolov* ve *Prof. Dr. Oktay Güvemli*’nin yönetiminde birkaç yıldır planlanmaktadır.

Trakya Üniversitesi tarafından, 1-4 Ekim 2018 tarihleri arasında düzenlenen 3. Uluslararası Trakya Muhasebe Finans ve Denetim Sempozyumuna katılan Rus akademisyenler konuşma yaptı.

5-6 Ekim tarihlerinde İstanbul’da gerçekleşen, TÜRMÖB’un düzenlediği Türkiye’nin XX. Türkiye Muhasebe Kongresi yapıldı. Kongre’de yeminli mali müşavirler ve akademik temsilciler yer aldı. Kongrenin ana teması *Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması “Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel*

\* İki genç Rus akademisyen 28 Eylül – 15 Ekim tarihinde Türkiye’de bulundu.

Çözümler” idi. Prof. Dr. Oktay Güvemli’nin davetiyle St. Petersburg Üniversitesi’nden gelen Sergey Mysenko ve Kirill Sivodedov bu kongreye katılım sağladı.

Bülent Ecevit Üniversitesi’nden Selim Ertan, Yıldız Teknik Üniversitesi’nden Dr. Muhsin Aslan ve YMM Emrah Aygül ile kendi meslekleri ile ilgili kendi uzmanlık alanlarında makale ve bildiri hazırlıklarıyla ilgili çalışmalarda bulundular.

Daha sonra İstanbul’daki Başbakanlık Osmanlı Arşivi’ni ve turistik yerleri gezen Sergey Mysenko ve Kirill Sivodedov, 15 Ekim tarihinde İstanbul’dan ayrıldılar.



MUFTAV’ın düzenlediği Cumhuriyetin 100. Yılı ve St. Petersburg Kongresi Hazırlık Komiteleri Toplantısında genç akademisyenlere plaket verildi.



Araş. Gör. Selim Ertan ile birlikte



Emrah Aygül (YMM) ile birlikte





Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan ile beraber Yıldız Teknik Üniversitesi'nde.



Doç. Dr. Halil Emre Akbaş ile birlikte



Prof. Dr. Oktay Güvemli ile birlikte





TÜRMOB'un düzenlediği 20. Muhasebe Kongresi'nde



Trakya Üniversitesi'nin düzenlediği Muhasebe Finans ve Denetim Sempozyumu'nda

## GENÇ RUS AKADEMİSYENLERDEN TEŞEKKÜR

St. Petersburg Üniversitesi ile MUFTAV vakfı arasındaki anlaşmaya dayalı olarak 28 Eylül - 15 Ekim tarihleri arasında İstanbul'a gelen Kıdemli Eğitimci Sergey Mysenko ve MBA Kirill Sivodedov Rusya'ya döndükten sonra aşağıdaki mail tarafımıza iletilmiştir.

Sevgili Oktay Güvemli,

Saint-Petersburg'a vardık. Her şey çok iyi.

Hazırlamış olduğunuz zengin program ve misafirperverliğiniz için çok teşekkür ederiz.

Türk akademisyenler ile çalışma fırsatı bularak benzer bir deneyim yaşadık.

Ayrıca, Türkiye Cumhuriyeti ve Osmanlı İmparatorluğu'nun zengin kültürünü tanıma fırsatı bulduk.

Sizinle birlikte çalıştığımız ve sizden öğrenme fırsatı bulduğumuz için onur ve zevk duyuyoruz.

Umarız gelecekte tekrar İstanbul'a gelir ve görüşme fırsatı buluruz.

Sizi Sant-Petersburg'da bekleyeceğiz.

Saygılarımızla,

Sergey Mysenko ve Kirill Sivodedov

## MUFTAV BAŞKANI PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ 5 KASIM 2018 TARİHİNDE MALATYA İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİNDE CUMHURİYET’İN İLK DÖNEMİNDE (1923-1950) MUHASEBE DÜŞÜNÇESİNDEKİ GELİŞMELER KONULU KONFERANS VERDİ

Prof. Güvemli, Cumhuriyet döneminde muhasebe düşüncesinin muhasebeyi etkileyen faktörler açısından dört bölümde ele alınabileceğini belirterek bu alt dönemlerin karma ekonominin hakim olduğu ilk dönem, liberal iktisat politikalarının uygulandığı 1950- 1980 dönemi, dışa açılma sürecinin yaşandığı 1980-2011 dönemi ve küreselleşme evresinin başladığı 2011 ve sonrası olduğunu ileri sürdü.

Bu dört dönemin ilk evresi olan 1923-1950 döneminde muhasebe düşüncesinin, birbirini fazla etkilemeyen dört yoldan geliştiği ortaya konulmuştur. Bu dört yol *vergi muhasebesi*, *özel kesimin arayışları*, *iktisadi devlet teşekkülü uygulamaları* ve *akademik dünyanın çalışmaları* olarak sıralanmıştır. Entegre olmaya çalışılan batı Avrupa ülkelerinde ticaret hukuku içinde disipline olan muhasebenin, çift yanlı kayıt yöntemine sahip çıkacak özel kesim zayıf olduğu için, muhasebenin vergiciliğin etki alanına girdiği belirtilmiştir...

*Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi* 10-12 Ekim 2019 tarihlerinde Malatya – İnönü Üniversitesinde yapılması kararlaştırıldı.

Cumhuriyetin 100. Yılı etkinlikleri arasında yer alan Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinin ilkinin gelecek yıl Malatya’da yapılmasına, ikincisinin 2021 yılında Trabzon’da, üçüncüsünün 2023 yılında Konya Selçuk üniversitesinde yapılmasına karar verilmişti.



Prof. Dr. Oktay Güvemli sunumunu yaparken



İnönü Üniversitesi Rektörü Prof. Dr. Ahmet Kızılay hediyesini Prof. Dr. Oktay Güvemli’ye takdim ederken

## **YAYIN POLİTİKASI İLKELERİ**

### **1)Yayın Politikası:**

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırma Dergisi EBSCOHOST’ un BUSINESS SOURCE COMPLETE veri tabanında yer almaktadır. Dergimizin diğer yerli ve yabancı veri tabanların da yer alabilmesi ve daha fazla okunan atıf alan bir dergi haline gelebilmesi için yayın kurulumuzca aşağıda verilen kuralların uygulanması yönünde karar alınmıştır.

Bu çerçevede yayın kurulumuz, dergiye gelen yazılar için;

- Yayınlamama,
- Düzeltme yapılması için yazarlara geri gönderme,
- Hakem değerlendirme sürecini başlatma seçeneklerini değerlendirir.

Hakem değerlendirme sürecinde gelen yazılar en az iki farklı hakem tarafından değerlendirilir.

Hakemlere gönderilen yazılarda, yazar adı ve kurum bilgisi yer almamakta, yazarlar hakemleri, hakemler de hakemlik sürecinde inceledikleri yazının yazarlarını bilmemektedirler.

Hakem değerlendirme sürecinde hakemler kendilerine gönderilen yazı ile ilgili hakem değerlendirme formunun yazı kendilerine ulaştıktan sonra en geç 20-25 gün içerisinde dergi yayın kuruluna ulaştırırlar.

Dergi yayın kurulu hakem değerlendirmesinden gelen yazıları gerekirse düzeltme yapmaları için yazarlara gönderir. Yazarlar gerekli düzeltmeleri yaparak yazıyı dergiye tekrar yolladıkların da gerekirse yayın kurulu tekrar hakem süreci işletilebilir.

### **2) Yazım Kuralları:**

1. Ana başlık büyük harf, 16 punto, bold ve sağa yaslı. Makalenin adı Türkçe ve İngilizce verilir.
2. Başlığın alt tarafında yazarın İsim, unvan ve kurum bilgileri yazılmalıdır. Boyut 14 punto, yazar ismi ve unvanı bold olmalıdır.
3. İkinci bir yazar varsa aradaki boşluk tek aralıklı olmalıdır.
4. Makalenin hemen başına Türkçe ve İngilizce “öz (abstract)” yer alır. Öz, 100-200 sözcükten oluşur. ÖZ büyük, 11 punto ve bold olmalıdır.

5. Öz'ün altına Anahtar Sözcükler 11 punto olarak yazılmalı. Türkçe “öz” ün altında yazı hangi konuları içeriyorsa onlara ilişkin Türkçe “anahtar sözcük” ler belirtirler. Anahtar sözcükler bir tane olabileceği gibi beş, altı tane de olabilir.
6. Yazılar 1,15 satır aralıklı “Times New Roman” olarak yazılmalı ve 12 punto olmalı.
7. Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm ana başlıkları numaralandırılmalı büyük harf, 12 punto ve bold olmalı.
8. Birinci alt başlıkların sadece ilk harfleri büyük yazılmalı, 12 punto ve bold olmalı.
9. İkinci alt başlıkların sadece ilk harfleri büyük yazılmalı, 12 punto ve italik olmalı.
10. Metin içi tablo ve şekiller numaralandırılmalı ve nesnenin üzerinde ortalanmış şekilde konumlandırılmalıdır.
11. Tablo ve şekillerin açıklaması ve kaynağı 11 punto olmalıdır.
12. Kaynaklar ve Ekler büyük harf, 12 punto ve bold olmalı.
13. Sayfa sağ, sol üst taraftan 2,5 cm alt taraftan 2,5 cm boşluk bırakacak şekilde ayarlanmalıdır.
14. Alıntılar metin içerisinde gösterilmelidir. Metin içindeki alıntılar, ayraç içinde (yazarın/yazarların soyadı, kaynağın basım yılı: ilgili sayfa numarası sırasını izleyerek) verilmeli ve yararlanılan kaynakları eksiksiz ve tam künyesiyle içeren kaynakça listesi, metin sonunda, APA sistemine uygun olarak gösterilmelidir.