



Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans
Tarihi Vakfı (MUFTAV)

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

Sayı / Issue: 18

E - ISSN 2651-3870

Ocak/ January 2020



Prof. Dr. Oktay Güvemli

1935-2019

Türk Muhasebe Tarihine Adanan Bir Ömür



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: 10 Sayı / Issue: 18

Ocak/January 2020

Hakemli Dergi

Refereed Journal

Sahibi ve Genel Yayın Yönetmeni

Director and Editor in Chief

Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı adına

Prof. Dr. Batuhan GÜVEMLİ

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Sudi APAK

Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Prof. Dr. Cengiz TORAMAN

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

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

E-mail: guvemli.muftav@yahoo.com

İçerikten yalnızca makale yazarları sorumludur.

The authors are solely responsible for the content.

Altı ayda bir yayımlanır. Published twice a year.

E-ISSN 2651-3870



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

Bilim ve Hakem Kurulu / Scientific Board

- Prof. Dr. Sudi APAK - İstanbul Esenyurt Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ - 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. 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. 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).
The journal is indexed by EBSCOhost (www.ebscohost.com).
Bu dergi ASOS Index tarafından indekslenmektedir (www.asosindex.com).
The journal is indexed by Asos Index (www.asosindex.com).

İÇİNDEKİLER

Değerli Okuyucular	1
<i>Prof. Dr. Oktay Güvemli</i>	
Oktay Güvemli'ye Veda.....	2 - 4
<i>Prof. Dr. Mustafa Aydın Aysan</i>	
Aromasıyla Dünyayı Kuşatan Marka: Kurukahveci Mehmet Efendi ve Mahdumları 1871-2019.....	5 - 33
<i>SMMM Dursun Ali Yaz</i> <i>Doç. Dr. İlker Kıymetli Şen</i>	
Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında Türkiye Denetim Standartlarının İncelenmesi.....	34 - 68
<i>Prof. Dr. Yusuf Sürmen</i> <i>Prof. Dr. Hasan Abdioğlu</i>	
Eregli Coal Company as the First Corporate Practice in the Ottoman State.....	69 - 91
<i>Prof. Dr. Cengiz Toraman</i>	
Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsası Bütçeleri (1931-1975).....	92 - 115
<i>Doç. Dr. Celali Yılmaz</i>	
Examination of Budget Studies From Ottoman Empire to Republic of Turkey in Terms of Accounting and a Case Study.....	116 - 134
<i>Dr. Özkan Sarısoy</i> <i>Dr. Çağla Demir Pali</i> <i>Assoc. Prof. Burcu Adiloğlu</i>	

Dünden Bugüne Belirsiz Dünyada Muhasebe.....	135 - 179
<i>Prof. Dr. Mehmet Özkan</i>	
Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu	180 - 192
<i>Murat Yünlü</i>	
Avrupa Birliği Hibelerinin Türkiye'deki Uygulamalarında Karşılaşılan Muhasebe ve Denetim Sorunları.....	193 - 211
<i>Emre Akın</i>	
1.Türkiye Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi Yapıldı.....	212
Muhasebe Tarihinden Beklentiler.....	213 - 215
<i>Prof. Dr. Oktay Güvemli</i>	
Son 20 Yıl İçinde Bankacılıktaki Gelişmelerin Değerlendirilmesi.....	216 - 217
<i>Prof. Dr. Sudi Apak</i>	
T.C. Devlet Arşivleri Başkanlığı'nın Muhasebe ve Finans Tarihi Alanındaki Çalışmalara Katkıları.....	218 - 221
<i>Prof. Dr. Yusuf Sürmen</i>	
Muhasebe Tarihi Araştırmalarının Üniversitelerde Gelişmesinin Yolları.....	222 - 223
<i>Prof. Dr. Göksel Yücel</i>	
Kongreden Fotoğraflar.....	224 - 235

MUHASEBE TARİHİNDEN SAYFALAR

Ali Çavuş'un Midilli Adası'nın Cizye Taksitini İstanbul'da Defterdarlığa Teslim Etmesinin Öyküsü (12 Ra 1078).....	236 - 244
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

Prof. Dr. Oktay Güvemli

ETKİNLİKLER ve DUYURULAR

Cumhuriyet'in 100. Yılına Dönük Çalışmalar Devam Ediyor.....	245-246
Trakya Üniversitesi İİBF – İşletme Bölümü 20- 22 Kasım 2019 Tarihleri Arasında İki Kongre Organize Etti.....	247 - 248
Prof. Dr. Oktay Güvemli Esenyurt Üniveritesi TV'de Prof. Dr. Mikail Erol ile Söyleşi Yaptı.....	249-250
Prof. Dr. Oktay Güvemli İstanbul YMM Odasında Konferans Verdi.....	251-252
Prof. A. Tuna Taner Vefat Etti 1944 – 2019.....	253

Değerli Okuyucular...

MUFTAV dergisi 18. Sayısı ile dokuz yılını doldurdu. Bu süre, bir Orta Doğu ülkesinde muhasebe tarihi çalışmalarının uzun soluklu olabileceğini gösteriyor.

2019 Yılı muhasebe tarihi açısından Türkiye’de birçok etkinliğin yapıldığı yıl oldu. 10-12 Ekim 2019 tarihleri arasında Malatya İnönü Üniversitesi’nde bir ilk gerçekleşti, Muhasebe ve Finans Tarihi. Kongresi yapıldı. Bu kongrenin ikincisinin, 2021 yılında Trabzon’da yapılmasına karar verildi. Ayrıca birçok üniversitede Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırma Merkezleri kurulması çalışmalarının sürdüğü anlaşılmaktadır. Muhasebe tarihine, lisansüstü ders programlarında yer veren üniversite sayısının da her gün arttığı gözlenmektedir.

Değerli okuyucular, 27 Haziran - 2 Temmuz 2020 tarihleri arasında St. Petersburg’da yapılacak 15. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresine Türk muhasebe tarihçilerinin 25 bildiri ve yüzü aşkın delege ile katılacağı anlaşılmaktadır. Bu sayılar, şimdiye kadar gerçekleşen sayıların çok üzerindedir. Bu durum, hem Türkiye’de muhasebe tarihine gösterilen ilgiyi ortaya koymakta ve hem de Türk muhasebe tarihinin giderek daha fazla uluslararası boyuta taşındığına işaret etmektedir.

MUFTAV dergisi, değerli okuyucularının yeni yılını kutlar ve mutluluklar diler...

Saygı ile

Prof. Dr. Oktay Güvemli

(Kendi kaleminden son sunuş)

OKTAY GÜVEMLİ'YE VEDA

Prof. Dr. Mustafa Aydın Aysan

Meslek ve ülküdaşım, yakın ve aziz dostum, iyi kalpli ve yardımsever arkadaşım Oktay Güvemli'yi 16 Aralık'ta yitirdik, 18 Aralık'ta sevgili yurdumun toprağına tevdi ettik; rahat uyusun diye. Nur içinde yatsın.

Oktay kardeşim, mesleğimizin tepe noktalarına yücelmekle kalmamış, aynı zamanda mesleğimizin ülkemizdeki işleyişini ve özelliklerini de hepimizden çok dünya ülkelerine de yaygın biçimde duyurmuştur. 15 Aralık'ta ömrünün son ameliyatına girerken doktorlara, “ameliyattan sonra ben Avrupa'da bir toplantıya yetişeceğim. Beni oraya yetiştirin” demiş. Bu kadar hayat dolu insan, o ameliyattan sağ çıkmadı. Anadolu'muzda böyle “altın gibi kalbi” olanlara, “Allah çok sevdiği kulumu yanına almış” diye söylerler...

Önümüzdeki günlerde Oktay ve başarıları ile ilgili birçok yazı, bir kaç bilimsel toplantı gibi etkinlikler ile ilgili haberleri de elimize geçtikçe sunacağız.

Oktay, ömrü boyunca Türkiye'de ve Dünya'da muhasebe mesleğini yüceltmek ve bu mesleğe insan yetiştirmek için çalıştı. Bu emekleri sonucu, binlerce öğrencisi, 60 kitabı, şimdi sayısını tespit edemediğim yüzlerce makalesi, konferansı, bildirisi vardır. Bunların bir istatistiğini yapıp sizlere sunacağız.

Dünya Muhasebe Tarihcileri Kongresi için bir hazırlığı vardı. Şimdi bulacak kadar vaktimiz olamadı, Oktay'ın sadece bu uluslararası kongreye katkılarını ayrı bir makale konusu yapmalıyız; yapacağız ve sonuçlarını bu dergide size sunacağız.

Oktay, benimle yakın dost olmadan önce, İşletme İktisadi Enstitüsünün İşletmecilik İhtisas Programında öğrencim de olmuştu. Çok çalışkan, dersin gereklerini eksiksiz yerine getiren ve kendi kendine öğrenmesini bilen özellikleri vardı. Sınıf tartışmalarında düzeni, dersane dışındaki hazırlık çalışmalarında ilgisi tamdı. O zamanda bile muhasebe konusunda bilgisinin genişliği ve derinliği bizleri kışkırtacak boyutta idi.

Kurduğu üç vakfın çalışmalarını, kendisi uzaktayken çalışabilir durumda tutmak, çok titizlendiği bir konu idi. Oktay'ın boşluğunu doldurma olanağımız yoktur. Ancak, onun düzenlediği biçimde çalıştırmalarını sağlayabileceğimizi sanıyorum.

Oktay'ın kendi iş yerinde kurduğu “Muhasebe Kütüphanesi”nin, ülkemizde örneği yoktur, sanıyorum. Bu kütüphane, kendisi tarafından, yokluğunda çalışması için ayarlanmıştı; şimdi de aynı düzeyde çalışmaya devam edecektir. Bunu canlı tutmak ve düzene uygun biçimde

çalıştırmak için Oktay'ın kurduğu düzeni sürdürme konusunda hazırlığımız vardır. Böyle bir kütüphanenin, dünyanın diğer ülkelerindeki sayısının sınırlı olacağını sanıyorum.

Oktay'ın eserlerinden de seçtiğimiz örneklerle birlikte, eserlerinden esinlenen yeni makale ve bildirimler topluluğundan oluşan bir "Armağan" kitabının yapımı için hazırlıklarımız vardır. Çocuklarının da katkılarıyla bu çalışmanın ülkemizde muhasebe mesleğinin ilerlemesine katkı yapacağını düşünüyoruz.

Türkiye'deki muhasebe çalışmalarının Dünya'ya yaygın biçimde duyurulmasının sürdürülmesi kolay değildir; oradaki temsilimizin hem muhasebeci, hem de tarihçi olması, muhasebe tarihçisi olması gerekir. Bu "iki karpuzu bir koltukta" tutmaya benzer. Oktay bunu çok iyi yapabiliyordu. Şimdi bu konuda bir insanımızın yetişmesi uzun sürer. Onun için, o yetişinceye kadar biz, Oktay'ın kurguladığı küresel ilişkileri korumaya çalışmalıyız.

Oktay, uzun birlikte çalışmalarımız sırasında iki konuda ısrarla beni zorluyordu:

Bunlardan ilki ve en değer verdiği çalışma, benim özgeçmişimi, bir "Mustafa Aysan" kitabı içinde toplamaktı. Diyordu ki, "Siz Türkiye'de Muhasebe Mesleğine çağ atlattınız ve onu aşağılardan en yüksek değerlere çıkarttınız. Siz bunu yaparken, bizlere ilkelere ve işletme gerçeklerine uygun ahlaklı muhasebeciliğin bir kamu hizmeti olduğunu bize ve topluma öğretmeye çalıştınız. Çalışmalarımız sonucu meslek mensupları buna inandı ve sizi izlemeye başladı. Şimdi hemen tüm muhasebecilerimiz bu yönde çalışıyorlar. Henüz tam başarı sağlanabilmiş değil. Bugünkü söylem ve yazılarınızla bize yeniden ve doğru ilerleme yolunu gösteriyorsunuz. Siz gelinceye kadar biz buraya ulaşamayacağımızı sanıyorduk. Şimdi size bakınca bu imkansız sandığımız işin yapılabileceğine inanıyoruz; bu inanca ulaşmamız sizin eserinizdir. Ama iş, henüz tamamlanmış değildir. Bu alanda birinci sırada olduğunuz ve önderliğiniz kendiliğinden oluştuğu için, sizin görüşlerinizin ve ilerleme yönleri konusundaki yol açmaların hiçbirini bizler yapamayız. Onun için gençlere örnek olsun siye özgeçmişinizi yazıp koymalısınız. Siz bunu 100 sayfada yaparsınız."

"Sizden ikinci isteğim, "Türkiye'nin Muhasebe Tarihi'ni" yazmanızdır. Aslında ben diyorum ki, sizin özgeçmişinizin ayrıntılarını bilmeden, Türkiye'nin Muhasebe Tarihini yazamayız. Siz de, biz de. Bu tarih kitabının yarısı, sizin özgeçmişiniz olur. Bu yüzden bunun ikisini de siz yazmalısınız. Bu işi bir biyografi yazarına, bir editöre bırakamazsınız. Onun için isterseniz adını "Türkiye Muhasebe Tarihi" koyun, bu kitap sizin özgeçmişinizle yoğurulmuş olur."

Üçümüzün (Oktay, Göksel, ben) 4 Ekim Cuma günü yaptığımız toplantı, üç saat içinde karar vermeden sona erdi. Üçümüz, Aralık ayı başında, aynı konuları yeniden tartıştık; bu sefer kararlar verdik.

Yaklaşık 200 sayfalık bir "Türkiye Muhasebe Tarihi" kitabı ile ekinde 50-60 sayfalık bir Mustafa Aydın Aysan eki üzerinde uzlaşma sağladık.

Kitaba başladım. Adı “Türkiye Muhasebe Tarihi ve Mustafa Aydın Aysan”, 35 sayfa ana metin ve 4 sayfa dip notu yazdım. Onun tavsiyelerine uygun olarak, gelecek 3-4 ay içinde tamamlayabileceğimi sanıyorum.

Oktaý'ın yokluğunda bunu yapmak biraz zor olacak.

Şimdi verdiğim sözleri geri almanın olanağı yoktur; bir kaç gün aradan sonra tamamlayacağım. En geç, Mayıs 2020’de tamamlanması programa bağlandı.

Bu yazıyı onun dergilerinden ilk sıradaki Ocak 2020 sayısında yayınlıyorum. Bu kitaba da aynen alıyorum.

Mesleği yüceltmek ve onu ilerletecek gençleri yetiştirmek ve onlara bu misyonu (görevi) vermek zorundayız.

20 Aralık 2019

AROMASIYLA DÜNYAYI KUŞATAN MARKA: KURUKAHVECİ MEHMET EFENDİ VE MAHDUMLARI 1871 - 2019

Dursun Ali Yaz¹

İlker Kıymetli Şen²

ÖZ

Osmanlı İmparatorluğu'nun Türkiye Cumhuriyeti'ne devrettiği miraslardan birisi de ticari işletmelerdir. Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesi bu işletmelerin başında yer almaktadır. Genç yaşta babasının işlettiği baharat dükkânında çırak olarak işe başlayan Mehmet Efendi, 1871 yılında gerçekleştirdiği muhteşem bir inovasyonla 400 yıllık Arap içeceğini "Türk Kahvesi" adıyla tüm dünyaya kabul ettirmeyi başarmıştır. Tahmis sokakta doğarak evrensel bir markaya dönüşen 148 yıllık tecrübenin, sanayici ve tüccarların istifadesine sunulması gerektiği tartışmasızdır. Bu makalenin amacı Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesinin sergilediği başarılı mazinin sırları ile dördüncü nesle uzanabilmesini sağlayan ipuçlarına yer verilmesidir. Bu amacı gerçekleştirmek için işletmenin üçüncü nesil temsilcisi Mehmet Kurukahveci ve kardeşi Hulusi Kurukahveci ile yüz yüze görüşmeler yapılmış, şirket hakkında çıkan haberler doğrulandı, aile arşivinden istifade edilmiş, paydaşlar dinlenmiş, muhasebe departmanından veriler alınmış, üretim tesisleri gezilmiş ve böylelikle Türkiye'nin gururu olan bir markanın genetik kodları tüm yönleriyle ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İşletme Tarihi, Kurukahveci Mehmet Efendi, Türk Kahvesi

Jel Kodları: M10, M20, M41

¹ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, aliyaz@suadiyedenetim.com.tr

² Doç. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr

Atf: Yaz, D. A., & Şen, İ. K. (2020). Aromasıyla Dünyayı Kuşatan Marka: Kurukahveci Mehmet Efendi ve Mahdumları 1871 - 2019. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 4–32.

THE BRAND WHICH IS FAMOUS WITH ITS AROMA AND FAVOUR AROUND THE WORLD: KURUKAHVECI MEHMET EFENDI AND HIS SONS (1871 – 2019)

ABSTRACT

One legacy of the Ottoman Empire transferred to the Republic of Turkey are also commercial enterprises. Kurukahveci Mehmet Efendi is one of these enterprises. Mehmet Efendi started to work as an apprentice in his father's spice shop at a young age. In 1871, with great innovation, it had succeeded in making the 400 years old Arab drink accepted to the world as "Turkish Coffee." It is undisputed that 148 years of experience, which was born on Tahmis Street and turned into a universal brand, should be presented to the benefit of industrialists and traders. This article aims to include the secrets of the prosperous past exhibited by Kurukahveci Mehmet Efendi Institution and the clues that enable it to reach the fourth generation. To realize this aim, the authors made face-to-face meetings with the third-generation representative of the enterprise, and his brother Hulusi Kurukahveci. The news about the company has been verified by, have been benefiting from family archives, stakeholders rested, received data from the accounting department, which visited production facilities, and thereby one is the pride of Turkey Genetic codes of the brand has been trying to be revealed in all aspects.

Keywords: Business History, Kurukahveci Mehmet Efendi, Turkish Coffee

Jel Code: M10, M20, M41

1. GİRİŞ

Uygurlik tarihindeki icat ve keşiflerin pek çoğu Ortadoğu'dan çıkarak dünyaya yayılmıştır. 11.000 bin yıl önce tahılı evcilleştirmeyi başaran bu coğrafya, kahveyi çok daha geç, yaklaşık 1.000 yıl önce keşfedebilmiştir. Afrika'nın doğusu, Kızıldeniz'in güney batısında kalan Etiyopya (Habeşistan), kiraza benzeyen kırmızı meyveli ve yasemin kokulu kahvenin ilk üretildiği yerdir. O dönemde kahve meyveleri çiğ tüketilmiş, bazen de kaynatılıp suyu içilerek tıbbi amaçlı kullanılmıştır. Şifalı olduğuna inanıldığından, kahveye Etiyopya'da "sihirli meyve" adı verilmiştir (Ögel ve Soley, 2015: 8).

500 sene sınırlı bir coğrafyada ve sınırlı ihtiyaçlar için kullanılan kahve, 15. yüzyılda Etiyopya'nın karşı komşusu Yemen'e getirilmiştir. Arap Yarımadası'nın güneyinde yaşayan Yemen halkı, kahveyi beslenme veya şifa amacıyla değil, sadece tadını beğendikleri için tüketmiştir. Öncelikle yepyeni bir keşif yaparak çiğ kahve çekirdeklerini güneşte kurutup ateşte kavurmuşlardır. Ardından toz haline getirdikleri kahveyi çorba gibi kaynatmışlar ve muhteşem bir lezzet ortaya çıkarmışlardır. İklim koşulları ve Yemen toprağının elverişli olması sebebiyle hem üretilen kahve kaliteli olmuş, hem de hasat verimli sonuçlanmıştır (www.mehmetefendi.com). Kahvenin ünü kısa sürede kuzeye yayılırken adı da değişmiş ve "keyif verici içecek" manasına gelen "kahve" denmiştir. Bu kelimenin etimolojisi muğlak olmakla birlikte, köken itibarıyla Etiyopya dilinden Arapça'ya geçtiği savunulmaktadır (www.gidagundemi.com).

Kahveyle ilk tanışan Osmanlılar hac ibadeti için Hicaz'a gelenlerdir (Işın, 2001: 23). Ancak kahvenin kurumsal olarak Arap Yarımadası'ndan çıkışı, Kanuni Sultan Süleyman zamanında Yemen Valisi olan Özdemir Paşa sayesinde olmuştur (Şen, 2005: 18). Paşa'nın ikramından hoşnut kalan Kanuni, Saray görevlileri arasına "kahvecibaşı" adında rütbe eklemiştir. Padişahın ya da bağlı olduğu devlet büyüğünün kahvesini pişirmekle görevli bu kişiler, sır tutmasını bilen kişilerdir (Tarım, 2015: 200). Osmanlı tarihinde Kalaylıkoz Ahmet Paşa gibi kahvecibaşılıktan sadrazamlığa yükselenler bile olmuştur (www.mehmetefendi.com).

Osmanlı İmparatorluğu'na başkentlik yapan İstanbul ve diğer büyük şehirlerde hızla yayılan kahve, sosyete ve gezginler sayesinde Avrupa'ya ulaşmıştır. Özellikle entelektüel kesimin beğenmesiyle kahvenin saygınlığı artmıştır. 1615'de İtalya, 1637'de İngiltere, 1644'de Fransa, 1675'de Almanya kahveyle tanışmıştır. Viyana'da ise 1683'deki kuşatma sırasında Osmanlı ordusunun geride bıraktığı kahve çuvalları sayesinde kahve öğrenilmiştir. Aynı tarihlerde sömürgecilikte başı çeken Hollanda ise tüketimden ziyade ticari amaçlarla benimsediği kahveyi Yemen'den alarak Endenozya'daki kolonilerine götürüp üretime geçmiştir.

Bugün itibariyle petrolden sonra en yüksek ticaret hacmine sahip kahve, Türkiye'de üretilmeyen ancak ismi Türk'le birlikte anılan ender ürünlerden birisidir. Kahvenin İstanbul macerası ona değişik bir hüviyet kazandırmıştır. Çünkü İstanbul halkının kahveyi kavurma, öğütme ve pişirme usulü Araplar'dan farklıdır. Ortaya çıkardığı rakipsiz lezzeti folklorik bir sunumla birleştiren Türkler, yüzlerce yıllık Arap içeceğinin "Türk Kahvesi" namıyla anılmasını sağlamıştır. Yemen'den getirilen kahveyi uluslararası markaya dönüştürmek ise 1871 yılında iş hayatına atılan genç bir esnafa, Kurukahveci Mehmet Efendi'ye nasip olmuştur.

Bu makalenin amacı Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesinin sergilediği başarılı mazinin sırları ile dördüncü nesle uzanabilmesini sağlayan ipuçlarına yer verilmesidir. Bu amacı gerçekleştirmek için işletmenin üçüncü nesil temsilcisi Mehmet Kurukahveci ve kardeşi Hulusi Kurukahveci ile yüz yüze görüşmeler yapılmış, şirket hakkında çıkan haberler doğrulatılmış, aile arşivinden istifade edilmiş, paydaşlar dinlenmiş, muhasebe departmanından veriler alınmış, üretim tesisleri gezilmiş ve böylelikle Türkiye'nin gururu olan bir markanın genetik kodları tüm yönleriyle ortaya konmaya çalışılmıştır.

2. KAHVE VE KAHVE KÜLTÜRÜ

2.1. Kahvenin Anatomisi

Dünyanın neresinde olursa olsun, profesyonel bir kahve dükkânında çok sayıda seçenek bulunmaktadır. Çünkü sıradan bir kahve, bine yakın aromaya sahiptir. Yetiştirildiği coğrafyaya göre asit oranı, lezzeti ve kokusu farklıdır. Ayrıca farklı çekirdekleri karıştırıp, farklı şekilde öğütüp, farklı şekilde pişirip, farklı katkıları yine farklı ölçülerde karıştırarak milyonlarca çeşit lezzet elde edilebilmektedir. *Coffea* bitkisi başta olmak üzere, hepsinin atası *Rubiaceae* ailesinin bir cinsidir. Bu ailenin çok sayıda alt cinsleri ve türleri olmasına rağmen bunlardan sadece ikisi ticari anlamda kahve üretiminde kullanılmaktadır: *Coffea Arabica* ve *Coffea Canephora (Robusta)* (www.mehmetefendi.com).

Etiyopya’da keşfedilen ilk kahve bitkisinden türemiş olan *Coffea Arabica*, yüksekliği 800–2000 metre arasındaki dağlık platolarda veya volkanik yamaçlarda yetişmektedir. Her yağmurlu dönemin ardından çiçek açmakta ve yeşilimsi sarı renkteki meyvelerinin olgunlaşması için yaklaşık 9 ay gerekmektedir (www.sametbulu.wordpress.com). Arabica kahvesi dünya kahve üretiminin %70’ini oluşturmaktadır. Ancak iklim koşullarına dirençli olmadığından, yetiştirilmesi zor ve pahalıdır. Brezilya, Orta-Doğu Afrika, Hindistan ve Endonezya’da yetişen bu kahve, Kurukahveci Mehmet Efendi’nin Türk Kahvesi üretiminde tercih ettiği türdür (www.mehmetefendi.com).

Coffea Robusta ise 0-600 metre arasında yetişmektedir. Arabica’nın tersine düzensiz olarak çiçek açmakta ve meyvelerinin olgunlaşması için yaklaşık 10–11 ay gerekmektedir. Sarımsı kahverengiye çalan, yuvarlak Robusta çekirdeklerinden üretilen bu kahveler, Arabica’ya göre yaklaşık iki kat fazla kafein içermektedir. Robusta kahvesi dünya kahve üretiminin yaklaşık %30’unu oluşturmaktadır. İklim koşullarına dirençli olduğundan yetiştirilmesi çok daha kolay ve ucuzdur (www.mehmetefendi.com).

2.2. Kahve Yetiştiren Ülkeler

Asya’dan sonra Avrupa’ya sıçrayan kahve tüketimi o kadar artmıştır ki Yemen’den gelen kahveler talebi karşılayamaz olmuştur. Dolayısıyla 18. yüzyılın ortalarından itibaren dünya piyasalarına yeni bir kahve türü olan, koloni kahvesi girmeye başlamıştır. Uzakdoğu ve Latin Amerika’da kahve plantasyonları ortaya çıkmış ve üretim giderek artmıştır. Yemen kahvesi durumunu korumakla beraber, ondan biraz daha ucuz olan Latin kahvesi Yemen kahvesini unutturacak ölçüde tüketilmeye başlanmıştır (İslam Ansiklopedisi, 2001: 205).

17. ve 18. yüzyılda Afrika, Güney Amerika, Asya gibi kıtalarda sömürgeleri bulunan devletler, bu ülkelerde kahve yetiştirmeye başlamıştır. Zaman içinde bağımsızlığını ilan eden sömürgeler, kahve üretimini ellerinde tutarak tüm dünyaya yeşil kahve çekirdekleri ihraç etmeye devam etmektedir. Bunların başında kahvenin doğum yeri olan Etiyopya gelmektedir. Hem kalite hem de miktar açısından dünyanın en önemli kahve üreticilerinden birisi olan Etiyopya, ürettiği kahvelerin muhteşem aroması ve düşük kafein oranıyla ünlüdür. Etiyopya kahvelerinin lezzetini anlatmak için limonsu, hafif, şarapsı ve çiçeksi terimleri kullanılmaktadır.

Kenya’nın yüksek irtifalarında yetiştirilen yılanmış *Arabica* türü kahve, dünyanın en kaliteli kahvelerinden biridir. Kenya kahveleri yüksek asiditeleri nedeniyle keskin, meyvemsi, bazen limonsu/turunçsu bir lezzete sahiptir. Özellikle de çuvallarının üzerinde “AA” harfleri bulunan kahve çekirdekleri üstün kaliteleri ile gurmelerin tercihidir (www.onemli.org).

Günümüzde kahve sektörünün lideri Brezilya’dır. Aslında 1668 yılında kahveyle ilk tanışan Kuzey Amerika’dır. 1696’da New York’ta “The King’s Arms” adında kahvehane açılmıştır (www.mehmetefendi.com). 1727’de ise Brezilyalı denizci Francisco de Mello Palheta sayesinde kahve fideleri Fransız Gine’sinden Brezilya’ya getirilmiştir. O günden sonra kahve üretimine yönelik Brezilya, %35 ile birinci sıradadır. Ticari kahve endüstrisi için büyük öneme sahip olan Brezilya; kahve üreten ülkeler arasında, 720 milyon kilogram ile en fazla kahve tüketen ülke olma özelliğini de taşımaktadır. Hatta kahvaltı için café da manhã (sabah

kahvesi) kelimeleri kullanılmaktadır. Brezilya’da özellikle Arabica, çok az miktarda da olsa Robusta türü kahve üretilmekte ve genellikle “kuru-yöntem” ile işlenmektedir. (www.mehmetefendi.com).

1723’te Gabriel du Clieu adlı bir denizci tarafından bu kahve bitkilerinden alınan bir fide, Fransa’dan Martinique adasına getirilmiştir. Kahve buradan diğer Karayip Adaları’na ve kısa sürede Güney ve Orta Amerika’ya yayılmıştır. Kosta Rika ise güzel kahve yetiştirmek için coğrafi açıdan en uygun koşullara sahip ülkelerden biridir. Özellikle başkent San Jose ve çevresindeki kırsal alanlardaki plantasyonlarda yıkanmış Arabica türü kahve üretimi yapılmaktadır. En bilinen çeşitleri; “Tres Rios”, “Tarrazu”, “Dota”, “San Marcos”tur. Kosta Rika kahveleri; aromatik, yoğun ve güzel kokuları, yüksek asiditeleri ile kahve tutkunları için vazgeçilmezdir (www.mehmetefendi.com).

Diğer bir Orta Amerika ülkesi olan Guatemala, dünyanın en iyi kahvelerinin yetiştiği bir başka coğrafyadır. Başkent Guatemala yakınlarında bulunan ve 1773’teki büyük depremle yıkılan antik kent Guatemala Antigua, bu mükemmel kahveye adını vermiştir. Ancak, çok geniş alanlarda yapılan kahve üretiminde elde edilen lezzetler bölgeden bölgeye değişiklik göstermektedir. Genel lezzet profili; orta-tam gövdeli, çiçeksi, asiditeli, karmaşık dumansı ile baharatsı ve çikolatamsı lezzetler arasında mükemmel denge şeklinde tanımlanabilmektedir (www.mehmetefendi.com).

Güney Amerika kıtasının hemen ucundaki Kolombiya ise bir başka önemli kahve üreticisidir. Aktif volkanik yapıya sahip topraklar inanılmaz lezzetlerde kahvelerin yetişmesine olanak sağlamaktadır. Orta Kolombiya, kuzeyden güneye sıradağlar ile üç bölgeye (cordilleras) ayrılmaktadır. Orta ve Doğu Cordilleras en iyi kahveyi üretmektedir. Başlıca kahveleri; “Medellin”, “Armenia” ve “Manizales”tir. Medellin; ağır gövdesi, zengin tadı, rafine ve dengeli asiditesi ile en çok bilinenidir. Doğu Cordilleras’ın en ünlü iki kahvesi, “Bucaramanga” ve Kolombiya’nın başkentini çevreleyen bölgeden toplanan “Bogota”dır. Kolombiya’nın en rafine kahvelerinden biri olarak kabul edilen Bogota, Medellinden daha düşük asiditelidir. Bucaramanga ise; yumuşak içimli, rafine “Sumatra” kahvesi gibi ağır gövdeli, düşük asiditeli ve zengin lezzet yelpazesine sahip bir kahvedir (www.mehmetefendi.com).

1730 yılında İngilizler kahve ekimini Jamaika’ya taşımıştır. Eşsiz lezzetteki “Blue Mountain” kahvesi, adanın doğusunda çok küçük bir alanda yetiştirilmiştir. Çok ünlü ve ender bulunan bu kahveyi, başka ülkeler de yetiştirmeye çalışıp aynı isimle pazarlamaya çalışsa da gerçek Blue Mountain kahvesi sadece Jamaika’da üretilmektedir. Karayipler’de yetişen diğer bütün kahvelerden ayrılan çok özel bir lezzeti vardır. Gerek kalitesi gerekse sınırlı miktarda üretilmesi ve çok zor bulunması nedeniyle fiyatı oldukça yüksektir. Gerçek Blue Mountain kahvesi, diğer kahve türlerinin tersine çuvallarla değil ahşap varillerle sevk edilmektedir. Baskın olmayan asiditesi, çok hafif fındıksı aroması, hafif tatlı ve yumuşak lezzetiyle dünyanın en ünlü, en pahalı ve en çok konuşulan kahvesidir (www.mehmetefendi.com).

Güney Pasifik’deki Hawaii’de ise 1818’den beri kahve yetiştirilmektedir. ABD’de üretilen tek kahveye de adını burada yetiştirilen “Kona” kahvesi vermektedir. Kona kahvesi hakkında kahve gurmelerinin görüşleri farklılık gösterse de, genellikle Jamaika Blue Mountain kahvesiyle karşılaştırılmaktadır. Her iki kahve de yumuşak bir asiditeye, orta derecede

gövdeye, iyi ve fındıksı bir aromaya sahiptir. Yetiştirme alanı çok kısıtlı olduğundan, bu kahve de pahalıdır (www.mehmetefendi.com).

Güneydoğu Asya'da bulunan Endonezya'da üretilen kahvenin neredeyse tamamı üç adada yetiştirilmektedir: Sumatra, Java ve Sulawesi. Sumatra, toplam üretimin %68'ini karşılamaktadır. Adada yetiştirilen Arabica cinsi kahve, "Sumatran" ya da "Blue Sumatran" adıyla pazarlanmaktadır. Düşük asiditeli, zengin aromalı, "dünyanın en yoğun kahvesi" olarak anılan "Mandheling"; tatlı, baharatsı, egzotik ve bitkisel lezzete sahip "Gayo Mountain"; bazı kahve uzmanları tarafından dünyanın en iyi yıkanmamış Arabica kahvesi olarak tanımlanan "Ankola" diğer türler arasındadır (www.mehmetefendi.com).

Sonuç itibariyle 3 kıta ve 70 ülkede üretilen kahve, milyonlarca kişiye çalışma olanağı sağlamaktadır. 20 milyona yakın aile kahve plantasyonlarında çalışarak geçinmektedir. Kahve üretimi Türkiye'de de denenmiş ancak Mersin ve Anamur'daki çabalar sonuç vermemiştir. Buna rağmen kurutma, öğütme, pişirme, sunum ve lezzet açısından zirvededir. 2013 yılının Aralık ayında UNESCO'nun "İnsanlığın Somut Olmayan Kültürel Mirasının Temsili Listesi"ne kabul edilen 500 yıllık geleneksel Türk kahvesi, bu prestijli listeye giren ilk içecek olmuştur (Bursa, 2015: 239).

2.3. Kahve ve Kahve Kültürünün İstanbul'a Gelişi

16. yüzyıla kadar kahve içilen her toprak parçası, Osmanlı hâkimiyetindedir. Dolayısıyla Osmanlı sınırları nereye uzandıysa, kahve de oraya gitmiştir. Ancak kahvenin İstanbul'a geldiği tarih tartışmalıdır. Kâtip Çelebi'nin 1543 yılında gemilerle kahve taşındığını, fakat yasaklayıcı fetvalar sebebiyle tepki gördüğünü yazması ve Ceziri'nin de aktardığı benzer bilgilerden anlaşıldığına göre İstanbul halkı 16. yüzyılın ortalarında Yemen kahvesiyle tanışmıştır (Kahraman, 2015: 45).

İstanbul'da ilk kahvehanelerin açılışını Ali Mustafa Efendi 1553, Peçuylu İbrahim 1555 olarak verdiğine göre (İslam Ansiklopedisi, 2001: 203) bu konuda fazla tartışma olmadığı açıktır. İlk kahvehaneler, İmparatorluğun dünyaya açılan kapısı olarak ifade edilebilecek Tahtakale semtinde kurulmuştur. Arap tüccarların işlettiği bu mekânlar, kimsenin tahmin edemediği bir ilgiyle karşılaşmıştır. Müşteri sayısı artınca her çeşit insanın uğradığı bu mekânlarda devlet aleyhinde konuşmalar yapılmaya başlamıştır. İngiliz gezgin William Biddulph 1609'da şunları yazmıştır: "*Onların kahvehaneleri bizim birahanelerden daha yaygındır. Bir haber varsa mutlaka orada konuşulur*" (Standage, 2014: 139). Dedikoduların artması saltanat için tehlike arz edince yasaklar başlamıştır. İlk yasak Sultan III. Murad (Ö. 1595) döneminde konmuş ama en ağır engellemeler Sultan IV. Murad (Ö. 1640) döneminde getirilmiştir. Zamanın Şeyhülislamı tarafından, kömürleştirilmiş bir nesnenin suyunu içmenin günah olduğu fetvası verilerek kahvehaneler yıkılmıştır. Kahve dolu gemilerin dipleri delinerek kahve Marmara Denizi'ne dökülmüştür (Yaşar, 2018: 43). Ardı ardına çıkarılan yasaklara rağmen kahve keyfi ne fetva ne de padişah tanımıştır. Özellikle Sultan III. Ahmet (Ö. 1736) zamanında devlet erkanının vazgeçilmez içeceği olmuştur. Kahvenin bu derece tercih edilmesindeki başlıca sebep, Türk usulü kahve pişirme yönteminin çok beğenilmesidir. Dünyanın en eski kahve pişirme yöntemiyle ortaya çıkan Türk kahvesinin tadı yumuşaktır, köpüğü kadifemsi ve lezzeti uzun süre damakta kalmaktadır (İslam Ansiklopedisi, 2001: 204).

İtalyan yazar Edmondo de Amicis 18. yüzyıl sonlarındaki bir yazısında bu tutkuya şöyle yer vermiştir: “*Galata Kulesi’nin ve Bayezid Kulesi’nin tepelerinde kahve vardır, vapurlarda kahve vardır, mezarlık içinde kahve vardır, resmi dairelerde ve hamamlarda kahve vardır, çarşı içinde kahve vardır. İnsan, İstanbul’un neresinde bulunursa bulunsun, etrafına hiç bakmadan sadece bir bağırması yeterlidir: ‘Kahveci’... Üç dakika sonra, önünüzde bir kahve tütmeye başlar.*” (www.mehmetefendi.com). İstanbullular kahve tutkusundan yüzyıllar boyunca vazgeçmemiştir. Milyonlarca kız isteme ve fal bakma seremonisinde başrolü oynamıştır. Hatta hiç kahve kalmadığında leblebi, nohut, kestane, bulgur, badem ve benzeri kuruyemiş ürünlerinden “fakir kahvesi” denilen içecekler icat edilmiştir (İslam Ansiklopedisi, 2001: 204). Milyonlarca dostun acı kahvesi içilmiş, yorgunluklar atılmış, misafirler ağırlandı. “*Bir fincan kahvenin kırk yıllık hatırı vardır.*” sözü ise kahvenin zor bulunduğu o zamanlardan dilimize pelesenk olmuştur.

Kahve içmek saygınlık nişanesi olduğu kadar, kahvenin ticareti de kârlı olmuştur. Mısır limanlarından kahve yükleyen gemilerin İstanbul dışında gittiği en önemli noktalar İzmir, Selanik yanındaki Payas, Akka, Trablusşam, Sayda ve Antalya olmuştur. Mısır’dan İzmir’e 1706’da on iki gemiyle 74 ton, 1726’da on yedi gemiyle 163 ton kahve getirilmiştir. Ancak 1770 yılındaki Çeşme Vakası’ndan sonra denizyolu güvenliği sarsıldığından kahve nakliyesi aksamıştır. 1774’de imzalanan Küçük Kaynarca Antlaşması üzerine ticaret yolları tekrar hareketlenmiş ve 1775’te kırk üç gemiyle 432 ton kahve İzmir’e taşınmıştır. Bazı yabancı tacirler, çığ kahveyi Osmanlı topraklarına sokmadan Avrupa’ya kaçırmaya başlamıştır. Bu hususta sert tedbirler alınmasına rağmen, kaçakçılığa engel olmak kolay olmamıştır. Nitekim 1739’da otuz-kırk civarında geminin Mısır’dan yüklediği kahveleri İstanbul yerine Cenova, Sicilya, Mesina, Ancona ve Malta’ya götürdüğü tespit edilmiştir (İslam Ansiklopedisi, 2001: 204).

17. yüzyılda resmi devlet erkânının katıldığı toplantılarda kahve ikram edilmeye ve kahvenin merasimlerde önemli bir yer tutmaya başlamasından sonra kahve tüketimi artmıştır. Tüketim arttıkça Yemen’den Mısır’a gelen yıllık 5.000 ton kahvenin yarısı önce payitahta sonra diğer Osmanlı şehirlerine nakledilmiştir. Rağbet arttıkça, düzenli olarak kahve getirilemediği dönemlerde kahvenin fiyatı da artmıştır (İslam Ansiklopedisi, 2001: 204). Kahve çekirdeklerinin nakliyesi özel uzmanlık gerektirmektedir. Güneşte kurutulan kahve çekirdekleri gemiye yüklenmeden önce bir zenbil içine konmakta, üstü ferde ile sarılmakta ve onun üzerine de çul örtülmektedir. Böylece üç kat sarılan kahve hem rutubetten korunmakta hem de kokusu muhafaza edilmektedir. Yemen limanından yola çıkan gemiler önce Cidde’ye ardından Süveyş ve Mısır’a uğrayıp İstanbul veya diğer Osmanlı şehirlerine gelmiştir. Buradan da Avrupa’ya gönderilmiştir. Bu yüklemeye öncelik hakkı sırasıyla Mısırlı, Osmanlı ve yabancı tacirlerin olmuştur (İslam Ansiklopedisi, 2001: 204). 1719 yılında İstanbul’da kahve sıkıntısı yaşanması üzerine Mısır valisine gönderilen bir fermanla, İstanbul’un kahve ihtiyacı karşılanmadan yabancılara kahve satışı yasaklanmıştır.

Siyaset konuşulmasından ötürü zaman zaman kapatılsa da, 1850’lilerden sonra kahvenin serbest bırakılmasına ve kahvehanelerin denetim altında çalışmasına izin verilmiştir. O günden sonra İstanbul kahvehaneleri kendini geliştirmiş ve dünya çapında üne kavuşmuştur. Fransa’nın önemli gazetecileri arasında yer alan Théophile Gautier, hissettiği atmosferi şöyle tanımlamıştır: “*İstanbul’un yorucu sokaklarında uzun uzun gezindikten sonra, bu kahvehanelerde iri siyah gözlü genç bir oğlanın tuttuğu köpüklü kahve dolu fincanı alıp*

içmek gerçek bir zevktir.” (www.mehmetefendi.com). Sindirimi kolaylaştırdığı düşünülen kahve, özellikle yemeklerden sonra tüketilmiştir. Sabah kalkar kalkmaz yapılan atıştırmaya da bu yüzden “kahve altı” denmiştir. Bu iki sözcük zamanla birleşerek 19. yüzyılda “kahvaltı” kelimesine dönüşmüştür.

3. KURUKAHVECİ MEHMET EFENDİ MÜESSESİ

3.1. Müessesenin Kuruluşu

Çiğ kahve çekirdeklerinin İstanbul’da gerçekleştirilen alım satım işlemleri “attar” esnafının sorumluluğu altında olmuştur. Lonca düzeninin sert bir şekilde işlediği o günlerde kimin kahve satmaya yetkili olduğu ve ne kadar satış yaptığı bilinirdi. Evliya Çelebi’ye göre İstanbul’daki çiğ kahve dükkânlarının sayısı 300’e yakındır. Mısır Çarşısı’nda kahve satılan hanlar arasında Tahta Han, Papazoğlu, Laz Ahmet Ağa, Sepetçi, Küçük Çukur, Arakoğlu ve Kapanı Asel yer almış ve bazı mahzen ve dükkânlarda da kahve satılmıştır. Kahve çekirdekleri İstanbul limanına indirildiğinde önce gümrük vergisi ödenip ardından esnafa satılmak üzere bu hanlarda depolanmıştır. Attarlar tarafından satın alınan kahve, “tahmis” adlı dibeklerde dövüldükten sonra perakendeci esnaf eliyle pazarlanmıştır. Bu ameliye sırasında Yemen kahvesinin Frenk kahvesiyle karıştırılmamasına özen gösterilmiştir (İslam Ansiklopedisi, 2001: 204).

Kahve tiryakiliği saraydan konaklara, konaklardan evlere sıçrayarak varlıklı kesimin içeceği olmuştur. Çünkü hem lezzetli hem pahalı hem de hazırlaması zahmetlidir. Çiğ çekirdek halinde satılan kahve, evlerdeki tavalarda kavrulup, el değirmenlerinde öğütülerek toz hâline getirilmiştir. Herkesin kavurma, öğütme ve pişirme usulü farklı olduğundan kahvelerin lezzeti de birbirinden farklı olmuştur. Filistinli meşhur şair Mahmud Derviş bu konuyu; “*Kahvenin tadı diye bir şey yoktur. Herkesin kendi kahvesi vardır, lezzeti ise o kadar kişiseldir ki, ikram edilen kahveye bakarak bir adam hakkında hüküm verebilirim, onun iç zarafetini hissedebilirim.*” şeklinde ifade etmiştir (www.mehmetefendi.com). Ustalık veya uzmanlık gerektirmediği düşünülen bu safhaların belli bir sistematik içerisinde hazırlanıp ticari ürün olabileceği o dönem kimsenin aklına gelmemiştir.

Bu sırada İstanbul’un ticaret merkezi olan Tahtakale semtinde, baharat ve çiğ kahve satan Hasan Efendi isimli bir esnaf, 1852’de doğan oğluna Mehmet ismini vermiştir. Fatih Timurhan Mektebi, ardından Süleymaniye Medresesi’ndeki eğitimini tamamlayan Mehmet, babasının yanında işe başlamıştır. Kısa süre sonra babası vefat edince genç yaşta dükkânın başına geçmek durumunda kalmıştır. Geleneksel iş modelini devam ettirirken 1871 yılında aklına parlak bir fikir gelmiştir. İşlenmemiş kahve çekirdekleri satmak yerine bunları kavurup, dibeklerde öğütüp, paketleyip hazır şekilde satışa sunabilirdi. O günün tüketim alışkanlıklarına ters gelen bu yöntem, İstanbul halkının hoşuna gitmiştir. Genç tüccar müthiş bir inovasyona imza atmıştır.

İşte 148 yıl önce Mehmet Efendi’nin ufacık dükkânından yayılan bu nefis koku, önce Anadolu’ya ve ardından tüm dünyaya yayılmıştır. Zamanla Mehmet Efendi’nin çalıştırdığı dükkânın bulunduğu sokağa, “kahve kavurma” anlamına da gelen “Tahmis” adı verilmiştir. Hâlen dünyanın ilk kahve sokağı olma özelliğini taşımaktadır. Mehmet Efendi tarafından

kavrulan çekirdekler, onun zanaatını yansıtan ilginç bir aromaya sahiptir. Bu lezzete mest olan tiryakiler, kendisini *Kurukahveci* namıyla anar olmuştur. Mehmet Efendi de bu unvanı benimseyerek, dükkânın ismini “Kurukahveci Mehmet Efendi” koymuştur. Altmış sene işin başında kalarak kahveyi sanata dönüştüren Mehmet Efendi, 1931 yılında vefat etmiştir. Vefatının üzerinden üç yıl geçtiğinde Soyadı Kanunu çıkmış, ailenin soyadı “Kurukahveci” olarak kaydedilmiştir.

3.2. İkinci Nesil Görevde

Kurukahveci Mehmet Efendi'nin vefat etmesinin ardından, mahdumları Hasan Selahattin (1897-1944), Ahmet Hulusi (1904-1934) ve Ahmet Rıza (1911-1985) müesseseyi devralmıştır. Üç kardeş de işin başına geçmiştir. Ancak ortanca kardeş Ahmet Hulusi Bey asıl yetkili olmuştur.

Ahmet Hulusi Bey iki temel hedef belirlemiştir: Üretimi artırmak ve kurumsal kimlik kazandırmak! İlk öğütme makinesini o getirterek kapasiteyi yükseltmiştir. Usta grafiker İhap Hulusi Görey'e başvurup müessesenin ilk amblemini sipariş etmiştir. 1932 yılında tamamlanan bu çalışma sadece Kurukahveci'nin değil Türk kahvesinin de simgesi olacaktır. Ardından Tahmis sokağındaki eski dükkân yıkılarak zamanının ileri gelen mimarlarından Zühtü Başar'a “art deco” tarzında yeni bir iş merkezi sipariş edilmiştir. Bu bina hâlen kullanılmaktadır. 1933 yılındaki Yerli Malı Haftası'nda ise Galatasaray Lisesi bahçesinde Türkiye'nin ilk kahve pavyonu kurulmuştur. Ne var ki Ahmet Hulusi Bey ağır hasta olduğundan tedavi için İsviçre'ye kadar gidilmiş ancak takvimler 1934 yılına gösterirken 30 yaşında vefat etmiştir.

Hasan Selahattin ve Ahmet Rıza işin başına geçmiştir. 1934 yılında İstiklâl Caddesi'nde ilk şubeyi açmışlardır. 1940 yılında ise yine Galatasaray Balıkpazarı'nda ikinci şube açılmıştır. Bu sırada İkinci Dünya Savaşı başlayınca satışlar düşmüştür. Dinlenmek isteyen Hasan Selahattin Bey, altı yıl sonra dükkânın yönetimini kardeşi Ahmet Rıza'ya bırakmıştır. Eğitimini Londra'da tamamlayan Ahmet Rıza, dünyadaki gelişmeleri yakından takip etmektedir. Abilerinin yarım kalan fikirlerini tamamlamak üzere kolları sıvamış; toplu üretime geçmekle kalmayıp, açıktan satılan öğütülmüş kahveyi parşömenli/yağlı kâğıtlar ile ambalajlamıştır. Bu sistem kahvenin aromasını daha uzun süre sakladığından, sadece İstanbul'a değil yakın illere de ürün sevk edilmeye başlanmıştır. Dönemin en modern aracı satın alınarak, belli başlı bakkallara dağıtım yapılmıştır. Bu çalışma Türkiye'de kahve sektöründe bir ilk olmuştur. Ayrıca o yıllarda büyük yenilik olarak tanımlanan afiş ve takvim çalışmalarına ağırlık vererek reklam çalışmalarını yaygınlaştırmıştır.

Kahveyi ilk kez hazır halde satarak ne kadar ileri görüşlü olduğunu ispatlayan Mehmet Efendi'nin en küçük oğlu Ahmet Rıza Bey de babası kadar ileri görüşlüdür. İkinci nesli temsilen 40 yıldan fazla işin başında kalmıştır. Onun hayat felsefesini hâlen işin başında olan oğulları Mehmet Kurukahveci ve Hulusi Kurukahveci şöyle anlatmaktadır:

“Babamız Ahmet Rıza Kurukahveci oldukça hoşgörülü, kültürlü, olaylara evrensel bakabilen, kimseyi ayırmayan bir esnaftı. ‘İşverenin gözü, işyerinin gübresidir’ ilkesiyle her gün dükkânda idi. Çevresinde tanınır ve sevilirdi. Cemiyet insanıydı. Öğretmeyi ve öğrenmeyi severdi. Bir keresinde kahveyi anlatan Portekizce bir kitabı sözlük yardımıyla okumaya

çalıştığına şahidiz. Diğer taraftan ailesine çok bağlı sade bir hayat sürerek hepimize örnek olmuştur. Evinden aldığı huzurla işine gider ve 'işyerim mabedimdir' derdi.

Babamız, kısa aralıklarla abisi Hulusi Bey ve annesi Hayriye Hanım'ı kaybetmişti. 1944 yılında ise diğer abisi Hasan Selahattin'in vefatıyla işleri tek başına yürütmek zorunda kaldı. 1955 yılına gelindiğinde çığ kahve çekirdeği ithalatı yasaklandı. 5 yıl boyunca kahve satışı yapılamadı. Hürriyet Gazetesi bile müessesemizden 5 kilo kahve satın alabilmek için Eminönü Kaymakamlığı'na başvurup yardım talep etmişti. Bu süreçte kuruyemiş ürünleri satarak ayakta kalmaya çalışan babamızı kötü bir sürpriz daha bekliyordu. 1959 senesinde o zaman ki başbakan Adnan Menderes, Eminönü'nden başlayıp Beyazıt'a uzanan bir yol projesi için istimlak hamlesine girişince, dükkanımız yıkılma riskiyle karşılaştı. Zira o tarihte Türkiye'ye giren kahve miktarı 6.000 tondu ve bunun 600 tonunu Kurukahveci işliyordu. Çözüm arayan babamız, 1958'li yıllarda Bomonti semtinden bir arsa alarak üretim tesisini oraya taşımak istedi. Ancak 1960 senesinde ihtilal olunca proje iptal edildi. Aynı yıl kahve ithalatı serbest bırakıldı. Biz de eski yerimizde üretime devam ettik ve 1966 yılında Kadıköy'de şube açtık.

Babam herkese eşit yaklaşırdı. 'İnsanların makamları farklıdır ama onurları eşittir' düsturuyula kendisinden küçüklere bile 'siz' diye hitap ederdi. Tüm çalışanlara babacan davranırdı. Sanıyorum bu yüzden ekibinin aidiyet duygusu en yüksek seviyedeydi. Şirketimizin kurumsal hafızası her zaman güçlü olmuştur, çünkü kimse bizden ayrılmayı düşünmezdi. Sonuçta yıllar içinde kazanılabilen ve uzmanlığa dayanan bir sektördeyiz. Personelimizin uzun soluklu ve uyum içinde çalışmasının işletmemiz için hayati önemde olduğunun farkındayız.

Bu değerli isimlerden birkaç tanesini zikrederim. Örneğin 63 yıl şirketimizde çalışan Murat Çeker abimiz 2010 yılında vefat etti. Bize çok şey katmıştır. 1950'de mağaza sorumlusu olan Murat Çeker'in babamla ilgili bir hatırasını paylaşmak isterim. Daha kimselerin yasal sigortayı bilmediği 1950'lilerde, babam Amerikan Hastanesi hekimlerinden Nevzat Yeğinsu adlı doktoru düzenli olarak işyerine çağırıp tüm çalışanlarını sağlık kontrolünden geçirtirmiş. O zamanlar ortalama 17 çalışanımız vardı ama hiçbiri aidiyet duygusunu kaybetmedi ve emekli olana şirketimizde kaldılar. Bir başka değerli isim ise Özdemir Ayar abimizdi. 60 yıl pazarlama departmanımızı yönetti. Şu anda 80 yaşında olmasına rağmen evinden danışmanlık hizmeti vermeye devam ediyor. Benzer şekilde Şemsi Uçakçı'nın muhasebe servisimizde 60 yılı aşan emeği vardır ve hâlen desteğini esirgemez. Onun yetiştirdiği Yasemin Ersun Hanım, 30 yıldır muhasebe departmanını sevk ve idare etmektedir. Çalışanlarımızla bu kadar uzun soluklu yol alabildiğimiz için çok şanslı olduğumuzu düşünüyoruz. Sanıyorum karşımıza iyi insanlar çıkıyor. Şirketimizin sahip olduğu aile kültürü, çalışanlarımıza ait ve bu kültüre intibak edemeyenler kısa sürede ayrılıyor. Kalanlar ise emekli olana kadar çalışıyor.

Babam Ahmet Rıza, zarar etme pahasına ilkelerini bırakmaz, helal kazanmaktan başka bir şey düşünmezdi. Çığ kahvelerin Tekel Genel Müdürlüğü gözetiminde satıldığı 1970'li senelerde gerçekleşen bir olay büyüklerimizin ticari etiğe ne derece riayet ettiğini gösterir. O zamanlar kahve çekirdeği, Tekel Genel Müdürlüğü denetiminde tahsisli şekilde satılırdı. Mal almadan önce stokta kalan malımızı beyan ederdik. Çünkü depodaki mevcut kahvenin fiyat farkını ödemedi yeni mal alamazdınız. Bir seferinde sayım yapıp sonuçlar Tekel'e bildirildi. Sonra müdürlükten bir yetkili gelip depoyu saydı. Sayıma başlamadan önce bir çalışanımız çuvallardan bir kısmını üst kata taşıdığından sayım eksik yapılmış. Hâliyle beyanımız da düşük olmuş. Yetkili memur sayımı tamamlayıp beyanımızla karşılaştırmış. Yukarıdaki malları

görmediğinden tahsisatımızı onaylamış. Daha sonra işletmeye gelen babam, üst kattaki malları görünce sayımın hatalı olduğunu fark etmiş. Derhal durumu Tekel idaresine bildirerek o malın fiyat farkını ödemiş ve devletin zarara girmesini engellemiş.”

3.3. Üçüncü Nesil Görevde

Ahmet Rıza Bey vefat ettiği 1985 yılına kadar işine devam etmiştir. Saadet Semra, Mehmet (1950) ve Hulusi (1960) adında üç çocuğu olmuştur. Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesi tipik bir aile işletmesi olduğundan, her birisi çocukluklarından itibaren işletmeye uğramışlardır.

Üçüncü nesli temsil eden ilk aile üyesi 1950 doğumlu Mehmet Kurukahveci'dir. Üniversite öğrenciliği döneminde fırsat buldukça Eminönü'ndeki dükkâna uğramış, kahve paketlerini kıvırmış veya siparişleri tartmıştır. Daha sonra kahve kavurma ve muhasebe departmanlarında görev yapmıştır. 1976-1978 yılları arasında askerlik görevini tamamlayıp tekrar aile işletmesine dönmüştür. Bu sayede babası Ahmet Rıza Bey ile 20 yıla yakın çalışma şansına kavuşmuştur.

Makine mühendisliği okuyan kardeşi Hulusi Bey ise bazen Eminönü bazen Galatasaray mağazasına giderek yardımda bulunmuştur. O zamanlar mecbur olan Kasa Defteri'ni yazmak veya fatura düzenlemek de Hulusi Bey'in görevleri arasında yer almıştır. Ancak 1977 ile 1982 yılları arasında kahve ithalatı tekrar yasaklanmıştır. Çünkü 70 sente muhtaç olan Türkiye'de kahve alacak döviz yoktur. Pek çok meslektaşının dükkân kapattığına şahit olmuştur. Kendileri de Galatasaray şubesini kapatmak zorunda kalmışlardır. Merkezde ise çay, kakao ve benzeri ürünler satarak hayatta kalmaya çalışılmıştır. Ailenin ihtiyaçları Ahmet Rıza Bey'in Bomonti'de satın aldığı mülkün kirasıyla karşılanmıştır. Koskoca işletme ufacak bir kuruyemişçiye dönüşmüş, çalışan sayısı 6-7 kişiye inmiştir. Her şeye rağmen leblebi kavurmuşlar ama Eminönü'ndeki baba yadigarının tabelasını indirmemişlerdir. Sadece onlar değil, ülkenin başbakanı da direnmiştir. 12 Eylül 1980 darbesinden sonra kurulan Bülend Ulusu hükümetinde ekonomiden sorumlu Başbakan yardımcılığı görevini yürüten Turgut Özal, IMF ile ilişkilerin başındadır. Görüşmeler sırasında alınan paraların ne kadar dikkatli harcandığını ispatlamak maksadıyla şunu söylemiştir: *“Sizden aldığımız parayı o kadar dikkatli kullanıyoruz ki, en sevdiğimiz içecek olan Türk kahvesi bile ithal etmiyoruz.”*

Kurukahvecilik unutulmak üzereyken müjdeli haber 1982 Şubat ayında gelmiştir. Artık çığ kahve ithalatı serbesttir. Dükkânın dışında uzayıp giden müşteri kuyruğu gazetelere manşet olmuştur. Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesi gerçek kapasitesini de bu tarihten sonra ortaya koymuş, 90'lı yıllara gelirken geçmişin zararları telafi edilmiştir.

Üniversite eğitimini tamamlayan Hulusi Kurukahveci 1985 yılında tam zamanlı olarak işletmeye katılmıştır. Kahve yasağının kalkmasıyla “toprağa ve kültüre küsülmez” diyerek iki kardeş azimle çalışmaya başlamışlardır. Hulusi Bey'in yönetime katılması, şirket açısından yeni bir atılım ve gelişmenin miladı olmuştur. Geleneksel üretimi teknolojiye uyarlayıp bir asırdır kullanılan dibekler yenilenmiştir. 1995 yılında son teknolojiye sahip bir üretim tesisi kurulmuştur. Bu sayede raf ömrü uzayan kahveler, dünyanın diğer ucundaki tiryakilere ulaşmış ve Kurukahveci Mehmet Efendi 7 kişiden 170 kişilik büyük bir aileye dönüşmüştür.

İkinci nesli temsil eden Mehmet Kurukahveci, işletme eğitimi almıştır fakat tam bir alaylıdır. Kardeşi Hulusi Bey de makine mühendisi olmasına rağmen aynı kültürde yetişmiştir. Her ikisi de dedeleriyle tanışmamışlardır ama ayda 25 ton kahve işleyen işletmeyi günde 25 ton kahve işleyen ve tüm dünyaya pazarlayan bir şirkete dönüştürmüşlerdir. Mehmet Kurukahveci 40 yıldır, Hulusi Kurukahveci ise 33 yıldır babalarından devraldıkları özel üretim metotları ve iş ahlâkını yaşatmaktadırlar. Bu süreçte en büyük destekçileri kız kardeşleri Saadet Semra Göney ve dördüncü nesli temsilen Semra Hanım'ın oğlu Hakan Göney olmuştur.³

3.4. Dördüncü Nesil ve Modernleşme

Kurukahveci Mehmet Efendi kahvesinin ülke çapında tercih edilmesi 1990'lı yıllardan sonra olmuştur. Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesinin 125. yılına tekabül eden 1995 yılında, mimar Haydar Karabey'in projelendirdiği Dudullu'daki yeni tesis faaliyet geçmiştir. 70 yıl önce yapılan "art deco" anlayışına dayalı bina kimliği korunmuştur. 2.500 m²'lik üretim tesisi dünyanın en modern ilk 10 kahve tesisi arasına girmiştir. O günden sonra %18'lerde olan pazar payı %50-53 aralığına ulaşmıştır. Türkiye'nin yıllık 36.000 tonluk çiğ kahve ithalatının 12.000 tonunu Kurukahveci Mehmet Efendi işlemektedir.

Ürünlerin raf ömrü uzayınca kahveler de daha uzak yerlere gönderilmiştir. Romanya, Amerika, Kıbrıs, Rusya, Hollanda, İsveç, Fransa ve Yunanistan başta olmak üzere elliye aşkın ülkeye ihracat gerçekleştirilmektedir. Böylelikle Türk kahvesi pazarının liderliğini açık farkla elinde tutarken, Sidney veya Boston'da Kurukahveci markasını satın alan gurbetçilerin "Ailemden birini görmüş gibi oldum" mesajları da işletmeyi motive eden önemli ayrıntılardır.

Yurtiçi ve yurtdışı operasyonların hiderlandı genişleyince organizasyon yapısı da değişmiştir. Bu sırada Mehmet Kurukahveci'nin imdadına kız kardeşi Saadet Semra Göney ve 1974 doğumlu oğlu Hakan Göney yetişmiştir. Her iki dayısı da şirketteyken görev alan Hakan Göney, hem annesi hem de dayılarından edineceği tecrübeler ile Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesini daha ileriye taşımaya hazırlanmaktadır. Diğer taraftan Hasan Selahattin'in çocukları farklı sektöre geçmeyi tercih etmişlerdir. Hulusi Bey'in 1996 doğumlu Doruk adındaki oğlu ise dördüncü nesli temsil edecek ikinci kişi olarak kendisini yetiştirmektedir.

Gelinen noktada yıllık ticaret hacmi 10 milyar dolara ulaşan kahve satışının Türkiye'deki piyasa hacmi 300 milyon Türk Lirası civarındadır. Sektörün kullandığı kahvenin yarısını Kurukahveci Mehmet Efendi işletmesi sunmaktadır.

3.5. Şirketin Yasal Statüsü, Halihazırdaki Ortak ve Yöneticileri

Kurukahveci Mehmet Efendi markasıyla bilinen işletme, İstanbul Ticaret Odasından 9 yıl önce kurulmuştur. Dolayısıyla ilk 9 yıl için şirketin kuruluş, şube açılış veya kapanış, unvan ve hisse değişimi gibi işlemlerini kanıtlayan herhangi bir belge olması mümkün değildir.

³ EK 1: Kurukahveci Ailesi Soy Ağacı

Ticaret Odasının faaliyete geçmesinden sonra ulaşılan resmi belgelerden yola çıkılarak şirketin unvan ve hisse değişimine ilişkin bilgileri şöyledir:

Kurukahveci Mehmet Efendi şirketinin yasal statüsünün güncel durumuna bakıldığında Türkiye’de nadir bulunan şirket türleri arasında olduğu görülmektedir. Şirketin resmi unvanı, “*Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Ahmet Rıza Kurukahveci ve Ortağı Adi Komandit Şirketi*”dir. İstanbul Ticaret Odasının sicil kayıtlarına göre müessesenin kuruluş tarihi 21 Ocak 1928’dir. Ancak şirketten temin edilen kuruluşa ilişkin imza sirküleri ve İstanbul Ticaret Odası tescil evrakına göre bu tarih hatalıdır. Zira “*Kurukahveci Mehmet Efendi ve Mahdumları Hasan Selahattin, Hulusi Mehmet, Ahmet Rıza Müessesesi*” noter tescili 21.03.1929 tarihli olup⁴ aynı unvanlı müessesenin İstanbul Ticaret Odası kaydı ise 27.03.1929 tarihlidir. Bu evraklarda şirket türü olarak komandit, kolektif, limited veya anonim gibi bir detay belirtilmemektedir.

Kurukahveci Mehmet Efendi’nin oğlu Ahmet Hulusi Bey’in 1934 yılında vefat etmesiyle şirket unvanı, statüsü ve ortaklık yapısı değişmiştir. 30 Haziran 1934 tarihli Ticaret Sicil Gazetesi’ne göre şirket unvanı; “*Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Hasan Selahattin ve Ahmet Rıza Kolektif Şirketi*”⁵ olarak değiştirilmiştir. 1956 yılına gelindiğinde “*kolektif*” şirket statüsü terk edilerek “*komandit*” türüne geçilerek yeni şirket “*Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Hasan Selahattin ve Ahmet Rıza Kolektif Şirketi*” unvanıyla tescil edilmiştir.⁶ 700.000 bin Türk Lirası sermayeli şirket hisselerinin üçte biri Ahmet Rıza üzerine iken kalan sermayenin Hasan Selahattin Kurukahveci’nin kızı Hayriye Suna hanımefendiye ait olduğu görülmektedir. Bu değişikliklerin yapıldığı tarihler kahve ithalatının yasaklandığı dönemdedir. Dolayısıyla şirket, 1956 yılında aldığı bir kararla Milli Korunma Kanunu hükümlerine istinaden faaliyet konusunu değiştirme yönünde hareket etmiştir.

Şirketin hâlen beş ortağı bulunmaktadır. Ahmet Rıza Bey’in oğlu Mehmet Kurukahveci, Mehmet Bey’in annesi Ayşe Nezahat Hanım, ablası Saadet Semra Hanım, amcası Hulusi Bey ve halasının kızı Hayriye Suna Hanım şirket ortakları arasındadır. Şirket ortaklarından olan Ayşe Nezahat Hanım, Suna Songur ve Saadet Semra Hanım’ların ortaklığa girişleri 30 Ocak 1969 tarihli hisse devir sözleşmesiyle gerçekleşmiştir. Aynı tarihte şirket unvanı da değiştirilmiştir. “*Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Ahmet Rıza Kurukahveci ve Ortağı Komandit Şirketi*” olan şirket unvanı “*Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Ahmet Rıza Kurukahveci ve Ortakları Adi Komandit Şirketi*” olarak değiştirilmiştir. Bunun sebebi hâlihazırda şirket ortaklığı bulunan Ahmet Rıza ve yeğeni Suna Sungur’a ilaveten Mehmet Kurukahveci, Ayşe Nezahat Kurukahveci ve Saadet Semra Kurukahveci’nin şirkete ortak olmasıdır.

Türkiye’deki 300 adet komandit şirketten birisi olan işletme, hâlen adi ortaklık statüsünde faaliyet göstermektedir. Unvanında geçen “*adi*” tabiri ise ticaret hukukuna uzak kesimlerce farklı algılara sebep olabilmektedir. Bu yaşanmışlıklardan bir tanesini Mehmet Kurukahveci gülümseyerek şu şekilde aktarmaktadır: “*Şu anda hayatta olmayan Necdet Yakın isimli bir çalışanımız, şirketin mali evraklarını bankaya götürmüştü. Bankacı, evrakı okuyunca*

⁴ EK 2: Kurukahveci Mehmet Efendi ve Mahdumları Hasan Selahattin, Hulusi Mehmet, Ahmet Rıza Müessesesi noter tescili, 21.03.1929

⁵ EK 3: 30 Haziran 1934 tarihli Sicilli Ticaret Gazetesi ve Piyasa Cetveli

⁶ EK 4: 18 Ocak 1956 tarihli Sicilli Ticaret Gazetesi ve Piyasa Cetveli

‘Adi komandit mi?’ diye şaşkınlıkla sormuş. Necdet Bey de esprili şekilde ‘Hayır’ demiş, ‘Ahmet Rıza Bey oldukça saygın birisidir.’ ”

Köklü işletmelerin ticari unvanlarında kullandığı dikkat çekici bir kavram vardır, “Mahdumları”. Araştırmamıza konu olan işletmenin 1938 yılında gerçekleştirilen marka tescili aynen şöyledir: “Kurukahveci Mehmed Efendi ve Mahdumları”. Aslında “mahdum” kelimesinin sözlük anlamı “kendisine hizmet edilen” yani “oğul” manasına gelmektedir. Ancak bu kelimeyi kullanan şirketler hakkında bir şehir efsanesi anlatılır: “*Mahdum kelimesi geçen şirket kurucusu çok özel üretim sırlarına sahiptir ve bu formülleri sadece çocuklarına söyler.*” Acaba mahdum kelimesi karşılığı gerçekten böyle miydi? İşletmenin başındaki Mehmet Kurukahveci, bu sözcüğün kullanım sebebinin halk arasında konuşulduğu gibi çok özel sırların aktarılmasından değil, sadece o zamanki şirketleşme kültürünün doğal bir yansıması olduğunu ifade etmiştir. Tabii belli üretim sırlarını devraldığını itiraf etmekten kaçınmadan...

Kurukahveci Mehmet Efendi; yöneticilerinin ve çalışanlarının memnuniyeti, üretim teknolojisi, reklam ve pazarlama, kurumsallaşma yanında markalaşmaya verdiği önemle de farklı bir çizgiye sahiptir. Türk hukukunda marka mülkiyetine ilişkin ilk düzenlemeler 13 ve 14. yüzyıllarda “Ahilik Teşkilatı” içerisinde görülmüştür. Tanzimat ve Islahat sonrası ilk yasal düzenleme ise 1871 tarihli “Eşya-i Ticariyeye Mahsus Alamet-i Farikalara Dair Nizamname” ve 1879 tarihli “İhtira Beratı Kanunu” marka ve patent konularında Türkiye’deki yasal korumaların temelini teşkil etmektedir. Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesi marka ve logosunu korumaya 1965 tarihli marka kanunundan çok önce başlamıştır. Gerçekten de ekte yer alan “Marka İlmühaberi”⁷ incelendiğinde “Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Hasan Salahaddin ve Ahmet Rıza Kolektif Şirketi” markasının 07 Şubat 1938 tarihinde tescil edildiği görülecektir.

Kurukahveci Mehmet Efendi markasının başarılı mazisinin sırlarından birisi de mali ve hukuki mevzuatı yakından takip ederek yasal defterlerine ve hesap kitabına gerekli ehemmiyeti vermiş olmasıdır. Şirketin bir asrı aşan faaliyetine ilişkin çok sayıdaki ticari vesikalarından 1959 tarihli bilançosu⁸ daktilo ile doldurulmuş ve damga pulu yapıştırılarak şirket yetkilileri tarafından imzalanarak günümüze kadar muhafaza edilmiştir. Aynı yıla ait noter onaylı⁹ “Tediye Satış ve Tahsilat” defteri ise günü gününe işlenmiş, kasaya giren ve çıkan paralar dolmakalem marifetiyle kayıt edilmiştir. Hatta 1949 yılında tutulan “Yevmiye”¹⁰ ve “Kebir” defterlerindeki yazı stiline imrenmemek elde değildir. Bu evraklardan yola çıkarak başarılı işletmenin şeffaf, titiz ve kanunlara uygun bir muhasebe sistemine sahip olduğunu hatırlatmak gerekmektedir.

1993 yılına kadar üretim ve satış şirketi olarak faaliyet gösteren Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesi yeni fabrika yatırımıyla gerçekleştirdiği kapasite artırımıyla eş zamanlı olarak pazarlama şirketi kurmuştur. İstanbul Ticaret Sicil kayıtlarına göre 18.06.1993 tarihinde “Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Limited Şirketi” unvanıyla kurulan bu şirket, üretici

⁷ EK 5: Marka İlmühaberi

⁸ EK 6: Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Ahmet Rıza Kurukahveci ve Ortağı Komandit Şirketinin 31.12.1959 Tarihli Bilançosu

⁹ EK 7: Tediye Satış ve Tahsilat Defteri 19 Aralık 1958 Tarihli Noter Tastiki

¹⁰ EK 8: 1950 Yılına Ait Yevmiye Defteri

değil 150 yıllık adi komandit şirketten aldığı kahvenin yurtiçi ve yurtdışı pazarlamasını yapmaktadır.

3.6. Kurukahveci Mehmet Efendi Kahvesinin Üretim Süreci

Kahve üretiminin sırrı, çiğ çekirdeği satın almayla başlamaktadır. Harmanlamaya, kavurmaya, öğütmeye ve paketlemeye kadar her aşama ayrı bir ustalık, bilgi, tecrübe ve incelik istemektedir. En kaliteli kahve çekirdeklerini seçebilmek için mükemmelliyetçi olmak, dengeli bir harman yapabilmek için sabırlı olmak, doğru öğütmek için ise titiz olmak gerekmektedir. Bu üç şartı, uzun yıllar içinde edinilmiş çok özel formüller eşliğinde yerine getiren Kurukahveci Müessesesi, dedelerinden babalarına devreden kurumsal hafızayı tüketiciye sunmaktadır.

Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesi doğru kahve çekirdeğini almak için ithal etmeden önce, lezzet testi yapmaktadır. Bu testi yapmadan ithalat için onay vermemektedir. Kurukahveci Mehmet Efendi'nin yılların tecrübesine sahip kahve eksperleri, bu aşamada sadece en iyi Arabica kahvelerinden oluşan numuneleri görsel ve duyuşal olarak analiz etmektedir. Türk kahvesi, espresso, filtre kahve çeşidi ne olursa olsun kaliteli bir kahve üretebilmek için kahve kavurucu firmaları, yeşil çekirdek numunelerini tadım testinden geçirdikten sonra kriterlerine uygun olanları satın almaktadır.

Brezilya'daki üç üretim bölgesinden alınan farklı kahveler belli oranda harmanlanıp yine müeseseye özel kavurma işlemine tabi tutulmaktadır. Başta espresso ve filtre kahve, özenle seçilen yüksek kaliteli Arabica türü çekirdeklerden üretilmektedir. Ancak üretimdeki odak nokta Türk kahvesidir. Çekirdeğin yöreye özgü aromasını ortaya çıkarmak için özel tasarım kavurma makineleri kullanılmaktadır. Bu işlem sırasında kahvenin kalitesi ve performansı en üst seviyeye çıkarılmaktadır. En ideal harman ve aromayı yakalamak sadece makineyle yapılacak bir işlem değildir, aksi halde herkes bu lezzeti ortaya çıkarabilirdi. Uzmanlık gerektiren bu işlemler Mehmet Kurukahveci ve yeğeni Hakan Göney tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu süreçte yılların verdiği birikim ve bazı sırlar olduğu muhakkaktır. Şirketin üçüncü nesil temsilcisi Mehmet Kurukahveci her ne kadar bu işlemin inceliklerini mesleki sırdan ziyade "meleke" olarak tanımlasa da, 900 aromaya sahip kahve, iki yıl boyunca tazeliğini muhafaza ederek Kurukahveci Mehmet Efendi markasını ulaşılmaz kılmaktadır.

Kahve üretiminde en kısa süren ancak en fazla dikkat gerektiren aşama kavurma safhasıdır. Bu işlem büyük bir sorumluluk gerektirmektedir. Çünkü bir anlık dikkatsizlik zaman ve para kaybına yol açarak tarladan üretime yüzlerce insanın sarf ettiği emeği boşa çıkarabilmektedir. On iki farklı derecede kavrulmuş yeşil kahve çekirdekleri, orijinal açık yeşil renkten yavaş yavaş kahverengiye dönüşmektedir. Hacim olarak artarken diğer taraftan su kaybetmektedir. 2 veya 20 dakika süren bu işlem öncesinde hiçbir aroma ve kokuya sahip olmayan kahve çekirdekleri, kavrulma sırasında içlerinde gizlenmiş aromaları serbest bırakmaktadır.

Her kahve türü aynı şekilde kavrulma işlemine tabi tutulmamaktadır. Bu nedenle kavurma işlemi bir sanattır. Tecrübe, bilgi, birikim ve uzun yıllara dayanan bir uzmanlık

istemektedir. Tecrübeli bir kavurucu, belirli kahvelerin hem potansiyelini hem de sınırını bilmektedir. Ancak bu sayede kahvenin lezzetini en üst seviyeye çıkarmak mümkündür.

Kahve kavurma makinelerinin, kavru lan çekirdeği gözlemek ve takip etmek için uygun ekipmanları olsa da, tecrübeli kavurucular kulakları ile çalışmaktadır. Kavru lan çekirdekler bir süre sonra çıtırtılar eşliğinde “şarkı” söylemeye başladığında, usta kulaklar kavurma işleminin tamamlanmak üzere olduğunu anlamaktadır. Bundan sonra kahveler soğutma haznesine alınmaktadır. Özel tasarım kavurma makineleri, adeta bir orkestra şefinin ustalığı ve dikkatiyle çalıştırılarak kavru lan kahvenin kalitesi ve performansı en üst seviyeye çıkarılmaktadır.

Kaliteli bir kahvenin gizli lezzetini kavurma aşamasında ortaya çıkardıktan sonra, fincanlara taşıyabilmek için bir aşamadan daha geçirmek gerekmektedir: Öğütme! Her kahve türü farklı şekilde öğütülmektedir. En inceden kalına doğru; Türk kahvesi, espresso, filtre kahve şeklinde sıralanmaktadır.

Türk kahvesi diğer kahve türlerine göre çok daha zor bir öğütme aşamasından geçmektedir. Çünkü olabildiğince ince olması gereken kahvenin, ince ayar ve ustalıkla takip edilmesi gerekmektedir. Bu yüzden de sadece özel değirmenlerde öğütülmektedir. Türkiye'nin ilk öğütülmüş Türk kahvesi üreticisi olan Kurukahveci Mehmet Efendi, 1871 yılından bu yana tecrübesini, modern teknoloji ve mühendislik ile birleştirerek kendine has değirmenler dizayn etmiştir. İşte bu sayede, yılların lezzeti ve kalitesi çağın modern teknolojileri ile fincanlara taşınmaktadır.

Kahve hangi süreçlerden, her ne şekilde geçerse geçsin; nihai kalite tek bir faktöre bağlıdır: Taze bir şekilde tüketiciye ulaştırılması. Kahve çekirdekleri kavru lduktan sonra oksidasyon süreci başlayarak bayatlamaya neden olmaktadır. Bu nedenle satılacağı şekle göre çekirdek olarak veya öğütülerek hemen paketlenmesi gerekmektedir. Kahvenin, tüketileceği zamana kadar oksijen, nem, koku gibi çevre koşullarından etkilenmemesi ve havasız bir ortamda tamamen korunarak nefis lezzetini ve eşsiz kokusunu kaybetmemesi için teknoloji harikası makinelerde paketlenmektedir.

3.7. Reklam ve Tanıtımda Gerçekleştirilen İlkler

Müessesenin yıllara direnen bir marka olmasında yöneticilerin doğru zamanda doğru adımlar atması kadar görsel kimliğin önemini kavrayarak, yenilikleri kısa zamanda marka kimliğine taşıma becerileri ve tasarımcıların isabetli çözümlerinin de yeri vardır. Örneğin 1933'te çağın gereklerine uygun yepyeni ambalaj malzemeleri ve ideal sunum, tüm zamanları kapsayan görsel kimlik yenileme çalışmasıyla pekiştirilmiştir. İhap Hulusi Bey'in hazırladığı amblem, uluslararası tasarım dünyasının önde gelen ismi Bülent Erkmen tarafından kurum ismiyle ilişkili yeni bir yapısal kurguya dönüştürülerek logolaştırılmıştır.

Türkiye'nin ilk reklam veren kuruluşlarından olan Kurukahveci Mehmet Efendi, aynı zamanda markalaşma yolunda ilk adım atan şirketler arasında da yer almaktadır. 1930'lu yılların görsel dilini reklamlarına uyarlayıp ortaya koyduğu açık hava ve basılı reklam çalışmaları sayesinde POP malzemelerinin ilk örnekleri ortaya çıkmıştır. 1933'te Yerli Malları Sergisi için tasarlanan stant, 1938'de kahve dağıtımı yapan Opel marka kamyonetin

giydirilmesi, 1941’de ilk açık hava reklam çalışması, 1930 ile 1936 yılları arasında tasarlanan takvimler, 1933 ile 1935 yılları arasında hazırlanan gazete ve dergi ilanları Kurukahveci markasının öncü uygulamaları arasındadır.

Günümüzde reklam çalışmalarının yanı sıra, tanıtım faaliyetleriyle de sesini duyuran Kurukahveci Mehmet Efendi, müzik ve sanat festivallerinde sponsorluklarıyla da kültür dünyasına destek vermeyi sürdürmektedir. Bunlar arasında 24. Kristal Elma Reklam Ödülleri (2012); “Tüm Zamanların Hatırına Sarayda Bir Fincan Kahve Sergisi”, Dolmabahçe (2011); EMITT Doğu Akdeniz Uluslararası Turizm ve Seyahat Fuarı (2005-2012); Garanti Anadolu Sohbetleri (2012); Grafik Tasarımcılar Meslek Kuruluşu (2008-2016); Uluslararası İstanbul Müzik Festivali, İKSV (2012); Uluslararası İstanbul Mutfak Günleri (2009-2012) etkinlikleri sayılabilir.

1930 yılından beri yurtiçi ve yurtdışı fuarlarda Türkiye’yi temsil eden Kurukahveci Mehmet Efendi, katılımcı ve konuklara Türk kahvesi ikram etmekten onur duymuştur. Çünkü bu sayede gönüllü kültür elçiliği yaparak Türk damak tadını ve kültürünü dünyaya ihraç etmeyi başarmıştır. Kurukahveci Mehmet Efendi ile başlayan ve 90 yıldır hız kesmeden devam eden yurtdışı tanıtım etkinliklerin önde gelenleri şunlardır:

- ITB Turizm Fuarı – Almanya, Berlin (2000),
- Avrupa Parlamentosu Açık Kapı Günleri, Strazburg (2002),
- AIESEC – Anatolia Kongresi, İstanbul (2002),
- UNESCO 3. Kültür Bakanları Toplantısı – İstanbul (2002),
- 2. Türkiye Platformu – Belçika, Brüksel (2002),
- EIBTM Turizm Fuarı – İsviçre, Cenevre (2002),
- EIBTM Turizm Fuarı – İsviçre, Cenevre (2003),
- BTC Turizm Fuarı - İtalya, Floransa (2003),
- FOODEX Gıda Fuarı - Japonya, Tokyo (2003),
- IT&ME Turizm Fuarı – ABD, Chicago (2003),
- Türk Festivali – ABD, Chicago (2003),
- IMEX Turizm Fuarı – Almanya, Frankfurt (2003),
- Türk Ürünleri Haftası – İngiltere, Londra (2003),
- CONFEX Turizm Fuarı – İngiltere, Londra (2004),
- EIBTM Turizm Fuarı – İspanya, Barselona (2006),

- ‘İstanbul la Magnifique’ Yemek Festivali – Fransa (2006),
- FITUR Turizm Fuarı – İspanya, Madrid (2006),
- Uluslararası Turizm Fuarı – Hollanda, Utrecht (2006),
- WTM Turizm Fuarı – İngiltere, Londra (2007),
- Uluslararası Turizm Fuarı – Hollanda, Utrecht (2008),
- Viyana Geleneksel Kahveciler Balosu – Avusturya, Viyana (2008),
- WTM Turizm Fuarı – İngiltere, Londra (2008),
- Türk Festivali – ABD, Chicago (2008),
- CONFEX Turizm Fuarı – İngiltere, Londra (2008),
- Türkiye Mevsimi Etkinlikleri – Fransa (2009, 2010),
- EXPO 2010 – Çin, Şangay (2010),
- IMEX Turizm Fuarı – ABD, Las Vegas (2011),
- EIBTM Turizm Fuarı – İspanya, Barselona (2012),
- Gezici Türk Kahvesi Evi – Amerika Turu (2012),
- GIBTM Turizm ve Toplantı Fuarı – BAE, Abu Dhabi (2012),
- IMEX Turizm Fuarı – ABD, Las Vegas (2012),
- IMEX Turizm Fuarı – Almanya, Frankfurt (2013),
- Gezici Türk Kahvesi Evi – Avrupa Turu (2013),
- 5. Kütüphane ve Enferyasyon Kongresi – Almanya, Leipzig (2013),
- 9. Çin Kültür Endüstrisi Fuarı – Çin, Shenzen (2013),
- 43. Dünya Arıcılar Birliği Kongresi – Ukrayna, Kiev (2013),
- Dubai Turizm Fuarı – Dubai (2013),
- Uluslararası Kitap Fuarı – İngiltere, Londra (2013),
- BAE Turizm Fuarı – Abu Dhabi (2014),
- BIT Turizm Fuarı – İtalya, Milano (2014),

- 21. Uluslararası Kitap Festivali – Macaristan, Budapeşte (2014),
- FITUR Turizm Fuarı – İspanya, Madrid (2014),
- Gelin Tanış Olalım Kahve Festivali – Japonya, Tokyo (2014),
- ITB Turizm Fuarı – Almanya, Berlin (2014),
- Pekin Kitap Fuarı – Çin (2014),
- Türk Festivali – ABD, Washington DC (2014),
- Türk Kültürü Mirası Ayı Etkinlikleri – ABD, Washington DC (2014).

4. SONUÇ

Kahvenin anavatanı Etiyopya'dır. Yaklaşık 1.000 yıl önce kahve çekirdekleri çiğ tüketilmiş veya kaynatıp suyu içilerek tıbbi amaçlı kullanılmıştır. Şifalı olduğuna inanıldığından, kahveye Etiyopya'da "sihirli meyve" adı verilmiştir. Kahve meyvesi, 15. yüzyılda Etiyopya'nın karşı komşusu Yemen'e getirilmiştir. Yemen halkı kahveyi şifa amaçlı değil, tadını beğendikleri için tüketmişlerdir. Çünkü yepyeni bir keşif yaparak çiğ kahve çekirdeklerini güneşte kurutarak ateşte kavurmuşlar, ardından toz haline getirdikleri kahveyi çorba gibi kaynatmışlar ve muhteşem bir lezzet ortaya çıkarmışlardır.

Yemen kahvesini uluslararası markaya dönüştürmek 1871 yılında iş hayatına atılan genç bir esnafa, Kurukahveci Mehmet Efendi'ye nasip olmuştur. 1852'de doğan Mehmet, eğitimini tamamlayarak babasının yanında işe başlamıştır. Kısa süre sonra babası vefat edince genç yaşta dükkânın başına geçmek durumunda kalmıştır. Geleneksel iş modelini devam ettirirken 1871 yılında aklına parlak bir fikir gelmiştir. Bu fikir; işlenmemiş kahve çekirdekleri satmak yerine bunları kavurup, dibeklerde öğütüp, paketleyip hazır şekilde satışa sunmaktır. O günün tüketim alışkanlıklarına ters gelen bu yöntem, İstanbul halkının hoşuna gitmiştir. Genç tüccar müthiş bir inovasyona imza atmıştır. Mehmet Efendi'nin ufacık dükkânından yayılan bu nefis koku, önce Anadolu'ya ardından tüm dünyaya yayılmıştır.

Bu çalışma ile Kurukahveci Mehmet Efendi Müessesesinin 148 yıldır ayakta kalmasını sağlayan pek çok faktör tespit edilmiştir. Bunların başında işletmeyi yöneten kişilerin öne çıkan özelliklerini gelmektedir: Mehmet Efendi'den başlayarak her yönetici işine bağlı ve sade bir yaşam sürmeyi tercih etmiştir. Devletin, çalışanların ve rakiplerin hak ve hukuklarını dikkatle korumuşlardır. Rakipleriyle ve sosyal çevresiyle uyumlu ve yapıcı ilişkiler kurmuşlardır. Küçük yaştan itibaren dükkânda çalışarak ticaret kültürüyle tanışmışlar, aynı zamanda uluslararası düzeyde eğitim almışlardır. Siyasetten uzak durmuş, bürokrasiyle takışmamışlardır. Borç yerine özsermaye ile çalışılmıştır. Bu sayede iki dünya savaşı ve sayısız ekonomik krizi atlatmışlardır.

Müessesenin güçlü taraflardan ikincisi üretim alanındaki girişimciliği ve titizliğidir. Öncelikle kahvenin hammaddesi bizzat görülmeden ve her partinin numuneleri onay

verilmeden alınmamaktadır. Kaliteden ödün verilmeden en iyi hammadde kullanılması tercih edilmiştir. Teknoloji ve bilimsel anlamda güncelleme gerektiren yenilikler, imkânlar nisbetinde en kısa sürede giderilmiştir. Kendine has bir lezzet yakalayan işletme, bu geleneksel tadını bozmadan geliştirmeyi ve müşterilerine kabul ettirmeyi başarmıştır.

Çalışanları ile sağlam bağlar kuran müessese, özellikle kilit noktadaki personeliyle emekli olana kadar çalışmayı sürdürerek kurumsal hafızasını çok güçlü tutmuştur. Köklü bir aile şirketi olmanın gerektirdiği sıcaklığı, aidiyet duygusunu hiç kaybetmemiştir. Sorumluluk ve görev tanımlarını doğru yaparak, kurumsallaşmayı sadece profesyonellere bırakmamış, aile üyelerini de bu yapıya monte etmeyi başarmıştır.

Gerek para kazandığı gerekse kriz zamanlarında hesabını ciddiye almış, muhasebe ve finans altyapısına özen göstermiştir. Yasal defter ve belgeleri muntazam tutarak, hazırlanan mali raporların yöneticilerin karar verme süreçlerine yardımcı olmasını sağlamıştır. Vergi ve benzeri uygulamaları ciddiyetle takip etmiş, yasaların emrettiği görev ve sorumlulukları titizlikle yerine getirmiştir.

Şirketin başarılı mazisinde markalaşma alanındaki çalışmaların katkısı tartışmasızdır. Her zaman değerli insanların görüş ve hizmetlerine başvurulmuştur. Logosundan paketlemesine, reklamlarından pazarlamaya, uluslararası fuarlardan müşteri memnuniyetine dönük öncü uygulamalara imza atılmıştır.

İşte bütün bu faktörleri bir araya getiren Kurukahveci Mehmet Efendi, Türk işletme tarihinde 1,5 asırlık köklü bir kurum olmanın haklı gururunu yaşamaktadır.

KAYNAKÇA

- Bursa, N. (2015). A Decorum of Coffee Pleasure: The material Culture of Turkish Coffee From Seed to Cup. *A Drop of Pleasure, 500 Years of Turkish Coffee*, Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Kültür ve Turizm Bakanlığı.
- Işın, E. (2001). Bir İçecekten Daha Fazla: Kahve ve Kahvehanelerin Toplumsal Tarihi. *Tanede Saklı Keyif, Kahve*, İstanbul: Yapı Kredi Kültür Sanat Yayıncılık, 10-43.
- İslam Ansiklopedisi (2001). Cilt: 24, İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı.
- Kahraman, S. A. (2015). Coffee and Coffeehouses In The Ottoman Empire. *A Drop of Pleasure, 500 Years of Turkish Coffee*, Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Kültür ve Turizm Bakanlığı.
- Ögel, Z. & Soley, U. (2015). Coffee Break, The Adventure of Coffee in Kutahya Tiles and Ceramics. İstanbul: Pera Museum Small Book Series – 2.

Standage, T. (2014). Altı Bardakta Dünya Tarihi. İstanbul: Kırmızı Kedi Yayınevi.

Şen, K. (2005). Telvenin İzinde, Kahve ve Kahvehane Kültürü. İstanbul: Arçelik.

Tarım, Z. (2015). Coffee Service in Ottoman State Protocol. *A Drop of Pleasure, 500 Years of Turkish Coffee*, Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Kültür ve Turizm Bakanlığı.

Yaşar, A. (2018). Osmanlı Kahvehaneleri – Mekan, Sosyalleşme, İktidar, İstanbul: Kitap Yayınevi.

www.gidagundemi.com (Erişim: 12.12.2019)

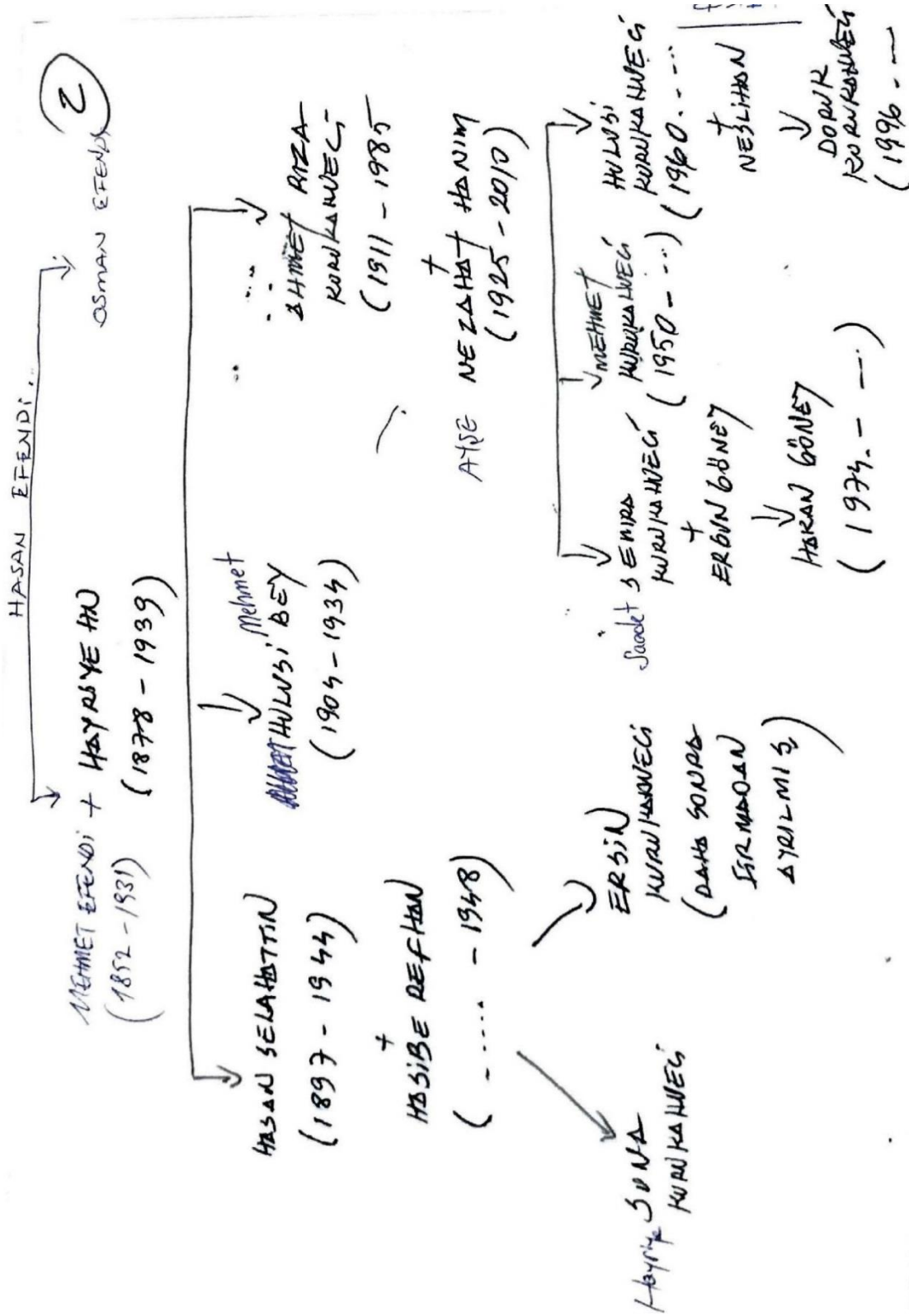
www.mehmetefendi.com (Erişim: 12.12.2019)

www.onemli.org (Erişim: 12.12.2019)

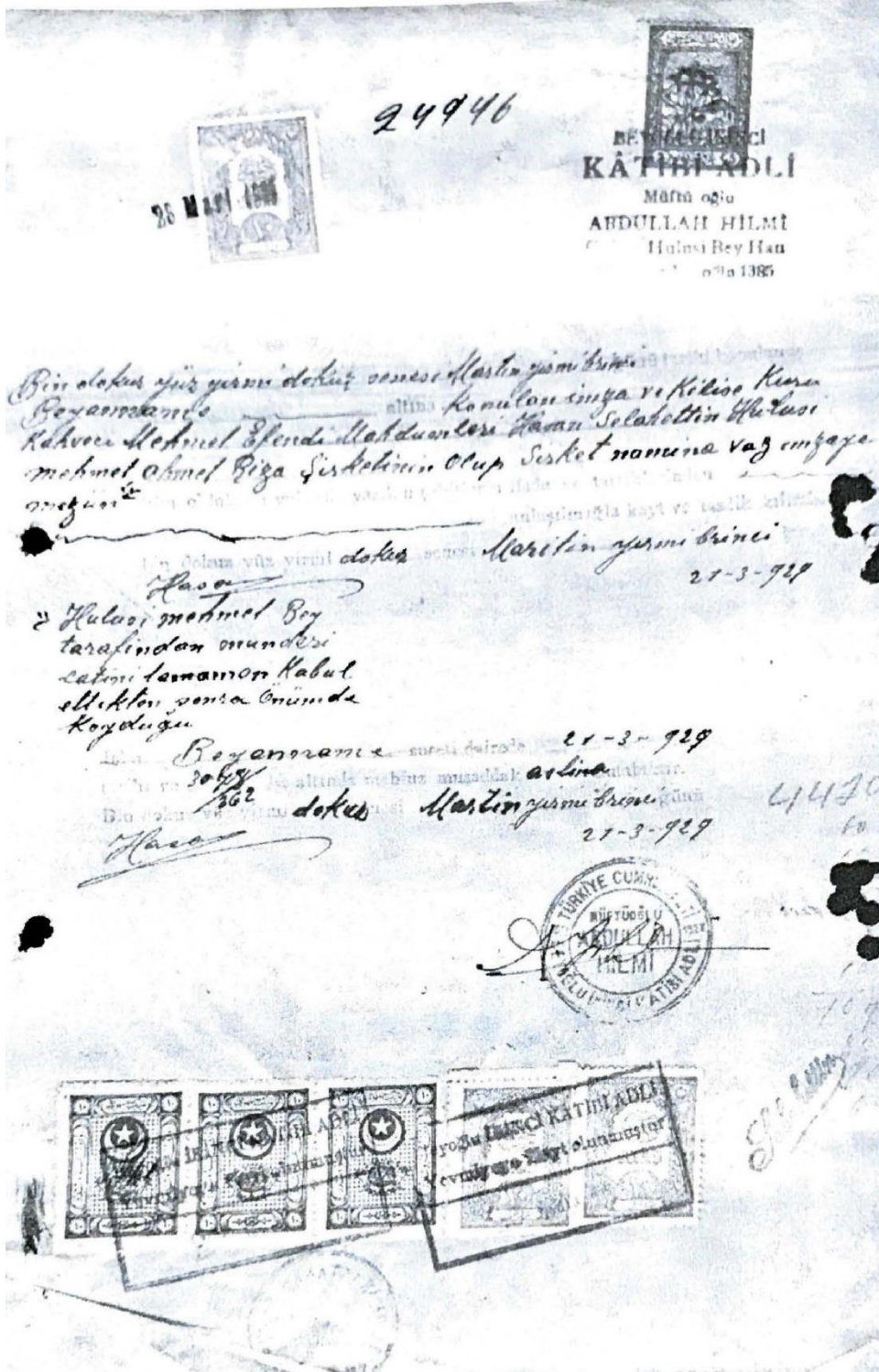
www.sametbulu.wordpress.com (Erişim: 12.12.2019)

EKLER

EK 1: Kurukahveci Ailesi Soy Ağacı



EK 2: Kurukahveci Mehmet Efendi ve Mahtumları Hasan Selahattin, Hulusi Mehmet, Ahmet Rıza Müessesesi noter tescili, 21.03.1929



EK 3: 30 Haziran 1934 tarihli Sicilli Ticaret Gazetesi ve Piyasa Cetveli

Numara : 2263
8 inci Sene

T. C.
Istanbul Ticaret ve Sanayi Odasi

SİCİLLİ TİCARET GAZETESİ
VE
PİYASA CETVELİ

Cuma ve Resmî tatil günlerinden başka her gün saat ikide çıkar.

(Nüshası 3 Kuruştur) [Bu nüsha 4 Sayfadır] (İlanlar tarifaya tabidir)

Abone Ücreti	
Abone Ücreti	850
Posta Ücreti	1025
AYLIĞI	480
Posta Ücreti	515

İdarehane	
Istanbul Ticaret ve Sanayi Odasi Neşriyat Şubesi	
DÖRDÜNCÜ VAKIF HAN Üçüncü kat	
Telefon : 24486-7-8	

SİCİLLİ TİCARET İLÂNLARI

[Sicil numarası : 10763]

Sicilli Ticaret Memurluğundan :

Istanbul vilâyetinde Galata semtinde Kemankeş mahallesinde Eskigümruk (Sivastopol) sokagında 30 N. yeni küçük handa 6 numarada oturan ve İngiliz tabaasından olup Istanbul vilâyetinde Galata semtinde Kemankeş mahallesinde Eskigümruk (Sivastopol) sokagında Yeni küçük hanın 2inci katında 6 numaralı muhallî ikametgâhı ticari ittihaz ederek 1915 tarihindenberi Vapur acenteliği, vapur kumanyacılığı, ihracat, ithalat işi ile iştiğal ettiğini beyan eden Ticaret ve sanayi Odasında 10763 sicil numarasında mukayyet bulunan Antonya P.H.Kristi efendinin oğlu Hanri Kristi efendiye vermiş olduğu Beyoğlu 2inci noterliğinden musaddak vekâletnamenin Ticaret kanununun 42 inci maddesi mucibince dairece 26-5-1934 tarihinde tesil edilmiş olduğu ilân olunur.

İlan numarası : 14508

Umumi vekâletname

Galatada Kemankeş mahallesi Sivastopol Eskigümruk caddesinde 30 numaralı Yeni küçük hanın ikinci katında 7 numaralı odada Vapur acenteliği, kumanyacılık, ithalat ihracat işleri ile iştiğal etmekte tuttuğum yazınhaneye benim gibi ve benim namıma idare etmeğe, ticaret odasında teskil edilecek imzaisile namıma imza etmeğe, İstanbul Gümrüklerine gelmiş ve gelecek emval ve eşyayı Gümrüklerden teslim alıp çıkarmaya ve namıma her türlü emval ve eşyayı Gümrüklerden geçirecek Limandaki Vapurlara veya harice sevk etmeğe, depozito akçelerini tevdi ve istirdada Gümrüklere ait konjimento, bordro, beyanname ve sair lüzümlü her türlü evrakı namıma tanzim ve imzaya, namıma her türlü işleri yapmaya, vadesiz bono ve senetleri tevdi ve imzaya, sipariş kabul etmeğe, namıma her türlü mukaveleler tanzim ve imzaya, namıma her türlü teahhütleri kabul ve imzaya, bankalardan hesabı cari açmaya ve hesabında emtia-terhinine, vergi ve ruhsat ve lüzümünde bunlar aleyhine ve senetiz bütün alacaklarımı tahsil etmeye ve vadelilerini temdit ve aleyhimde ikame olunmuş davalarından dolayı mahkeme ve dairesinin her kısmı ve at ve suretlerle beni temsil etmeye mürafaa ve müdahale ve ibraya ve davadan dolayı ve davaların istilzama son dereceye kadar ifa

ve ciraya volhasıl ticaretimin devamına lüzümlü gürülecek ve ticaret muamelesinden hariç kalmayan her türlü iş için karar ittihazına ve bu selâhiyetlerin bir kısmı veya tamamı ile başkalarını tevkil ve azle mezun olarak imzam ile fotografi ve imzası bu vekâlete merbut oğlum Hanri Kristi efendiye vekil yaptım.

Galata Eskigümruk caddesi Yeni küçük han 7 numarada Antonyo Kristi efendi ki resmi yapılandırıldı. (İbraz edilen taksim merkezinde verilmiş 2-50 numaralı resimli ecnebi teskeresi görüldü 1886 doğumlu İngiliz tabasından babası: Petro. EF, Annesi : Katina H. dir.)

17 Mayıs 1934 İmza

Bin dokuz yüz otuz dört senesi Mayıs ayının onyedinci günü tarihli olan ve okunup anlatılan işbu vekâletname altına konulan imza kim olduğu şüphesiz yazılı olup görülen vesikattan anlaşılın Antonyo Kristi efendinin olup mündericatını kabul ettikten sonra önümde kendisi koyduğu cihetle kayıt ve tasdik kılındı.

17-5-934 Perşembe günü.

İşbu suret dairede 17-5-934 tarih ve 4447-430 numaralı aslına mutabıktır.

17 Mayıs 1934

Beyoğlu ikinci noteri : A. Hilmi

[Sicil numarası : 20262]

Sicilli Ticaret Memurluğundan :

Istanbul vilâyetinde Beyoğlu semtinde Beyoğlu mahallesinde Posta sokagında 13 numaralı evde oturan ve İtalyan tabaasından olup İstanbul vilâyetinde Galata semtinde Galata mahallesinde Voyvada sokagında Minerva hanının 3 üncü katında 19 numaralı mahallî ikametgâhı ticari ittihaz ederek 6-6-934 tarihindenberi fabrika mümesillliği (Röpresantın) ile iştiğal ettiğini beyan eden Pagnakko Coseppe efendiye havi imza olara Ticaret kanununun 42-inci maddesi mucibince dairece 16-6-934 tarihinde teskil edilmiş olduğu ilân olunur.

İlan numarası : 14509

[Sicil numarası : 20269]

Sicilli Ticaret Memurluğundan :

Istanbul vilâyetinde Bayezit Tavşantaş semtinde Emin Bey mahallesinde 38 numaralı evde oturan ve T. C. tabaasından olup İstanbul vilâyetinde Sultanhamam semtinde Haçopolu hanının alt katında 13 numaralı mahallî ikametgâhı ticari ittihaz ederek 13 Haziran 934 tarihindenberi yerli dokuma ve çarşaf ticareti ile iştiğal ettiğini beyan eden Zeybek Zade Asım Beyin unvanı ticareti [Zeybek Zade Asım] olarak teskil edildiği gibi bu zade Asım] olarak teskil edilmiş olduğu ilân olunur.

İlan numarası : 14510

[Sicil numarası : 20273]

Sicilli Ticaret Memurluğundan :

Istanbul vilâyetinde Erenköy semtinde İstasyon civarında 23 numaralı evde oturan ve Türkiye Cumhuriyeti tabaasından olup İstanbul vilâyetinde Sultanhamam semtinde Molataş sokagında 37 numaralı mahallî ikametgâhı ticari ittihaz ederek 1-6-1934 tarihindenberi tuhafiyeci ticareti ile iştiğal ettiğini beyan eden İbrahim Müdebbir efendinin unvanı ticareti [İbrahim Müdebbir] olarak teskil edildiği gibi bu unvanın imza şekli de el yazısıyla imza şeklinde unvanı ticaret olarak ticaret kanununun 42 inci maddesi mucibince dairece 26-6-934 tarihinde teskil edilmiş olduğu ilân olunur.

İlan numarası : 14511

[Sicil numarası : 19930]

Sicilli Ticaret Memurluğundan :

Istanbul vilâyetinde Bebek semtinde Hamam sokagında 10 numaralı evde oturan ve T. C. tabaasından olup İstanbul vilâyetinde Sirkeci semtinde Hobyar mahallesinde Hamidiye sokagında 79 numaralı mahallî ikametgâhı ticari ittihaz ederek 1 Haziran 934 tarihindenberi sarafik ile iştiğal ettiğini beyan eden ve Ticaret ve Sanayi Odasında 19930 sicil numarasında mukayyet bulunan Sıranuş Küçükyan H. ahiren vermiş olduğu istidaya nazaran nevi meşgulyetini dahil kumyusyonculuk ve mübahil ve gayri mübahil bonolar kumyusyonculuğuna tahvil eylediğini beyan etmiş olmakla keyfiyeti ticaret kanununun 42 inci maddesi mucibince dairece teskil edilmiş olduğu ilân olunur.

İlan numarası : 14512

[Sicil numarası : 13728]

Istanbul vilâyetinde Emin Bey mahallesinde 38 numaralı evde oturan ve T. C. tabaasından olup İstanbul vilâyetinde Sultanhamam semtinde Haçopolu hanının alt katında 13 numaralı mahallî ikametgâhı ticari ittihaz ederek 13 Haziran 934 tarihindenberi yerli dokuma ve çarşaf ticareti ile iştiğal ettiğini beyan eden Zeybek Zade Asım Beyin unvanı ticareti [Zeybek Zade Asım] olarak teskil edildiği gibi bu zade Asım] olarak teskil edilmiş olduğu ilân olunur.

İlan numarası : 14513

EK 4: 18 Ocak 1956 tarihli Sicilli Ticaret Gazetesi ve Piyasa Cetveli

No: 8733 — Sayfa: 12	Sicilli Ticaret Gazetesi ve Piyasa Cetveli	18 Ocak 1956
<p>zel hanın 7/8 numaralı mahallini ticari ikametgâh ihtihaz ve mukavelesinde yazılı bulunan işler ile istigal eyleyen ve unvanı ticaret ile Adliye Sicilli Ticaret Dairesindeki kayıt numarası yukarıda yazılı bulunan ortaklığın İstanbul 6. Noterliğinden tasdikli 5.1.1956 tarih ve 537 sayılı ortaklık kararının Ticaret Kanununa uygun olarak ve memurluğumuzda mahfuz vesikalara dayanılarak 4.1.1956 tarihinde tescil edildiği ilân olunur.</p>	<p>tescil edildiği ilân olunur.</p>	<p>zile muvafakatını almadıkça, hissesi'nin devri ilân yerine haklarını ikrar edemeyeceği gibi, herhangi hakiki veya hükmi şahat, hiç bir suretle şirkete itihaz veya tesrik edemez.</p>
<p>Adliye Sicilli Ticaret Memurluğu</p>	<p>(451) Adliye Sicilli Ticaret Memurluğu</p>	<p>10 — Ortaklardan herhangi birinin vefatı halinde, vefat eden ortağın mirasçuları, mirasın malikane kısmı ve haklarına hâlis olarak, şirket devam edecektir.</p>
<p>KARAR</p>	<p>(Sicil 13728) (Kuru Kahveci Mehmet Efendi Mahdumları Ahmet Rıza Kurukahveci ve Ortağı Komandit Şirketi)</p>	<p>Ancak, bu hal şirketteki sermaye nisbetinde ki hisselerinin azaltıp çoğaltması için bir sebep teşkil edemeyecektir.</p>
<p>Özbeşi T.A. Şirketi idare kurulu 29 Aralık 1955 tarihinde şirketin Şirkete Güzel handaki merkezinde toplandı.</p>	<p>İstanbul vilâyeti dahilinde İstanbul Eminönü semtinde Hasretler caddesi 1,3,5,7 numaralı mahalleri ticari ikametgâh ihtihaz eyleyerek mukavelesinde yazılı işleri ile meşgul bulunan ve unvanı ticaret ile Adliye Sicilli Ticaret Dairesinde ve İstanbul Ticaret Odasındaki tescil ve kayıt numarası yukarıda yazılı bulunan ortaklığın İstanbul İkinci Noterliğinden tasdikli 10.1.1956 tarih ve 980 No. lu mukavelesinin tescil ve ilân istenmiş ve aynı tarih 981 No. lu imza beyannamesi de memuriyetimiz tevdi edilmiş olmakla, Ticaret Kanununa uygun olarak ve memurluğumuzda mahfuz vesikalara dayanılarak 12.1.1956 tarihinde tescil edildiği ilân olunur.</p>	<p>11 — Şirketi her türlü kaza ve idare mercileriyle hakiki ve hükmi şahıslar nezdinde bitüm hukuki ticari ve idari muamelelerinde Ahmet Rıza Kurukahveci münferiden temsil ve idare eder. Şirketi ilzam edecek bitümlü taahhüt ve mukaveleler, şirket unvanı ticareti ile birlikte ortaklardan Ahmet Rıza Kurukahveci tarafından imza edilmiş olması şartıyla muteberdir.</p>
<p>Müzakeret neticesinde aşağıdaki karar ihtihaz edilmiştir:</p>	<p>Adliye Sicilli Ticaret Memurluğu</p>	<p>Şirket muamelelerini, münferiden Ahmet Rıza Kurukahveci idare edecektir. Şirket işlerinin bir kısmının veya tamamının teviri için, usulen tasli ve ilân ettirilmek şartıyla dilediği kimseyi müdür tayinine ve ücretini takdirde, Ahmet Rıza Kurukahveci yetkilidir. Ancak Müdürün, ortaklardan birine karabekli olduğu takdirde, tayini ortakların ittifakına bağlıdır.</p>
<p>Şirketimiz idare kurulu başkanı sayın Nuri Dağdelen'in vefatıyla münhal kalan azalığa ana sözleşmemizin 27. maddesi gereğince şirket hissedarlarından Oğuz Dağdelen'in tayin ve intihabına ve bu tayinden sonra münhal kurulu başkanlığına Kâzım Göker'in ve başkan vekilliğine Oğuz Dağdelen'in intihabı ittifakla kararlaştırılmıştır.</p>	<p>Komandit Şirket Mukavelesine</p>	<p>12 — Şirket ortakları ve müdürü, vazifelerinin devamı müddetince şirketin istigal mevzuuna dahil işleri şahsen ifa edemeyecekleri gibi, mümassili işlerle uğraşan şirketler veya şahıslarla da iştirak edemezler ve vazife alamazlar.</p>
<p>Kurulun bu suretle tanziminden sonra, bundan böyle şirketin hükmi şahsiyetini ilzam edilemek için mukavelet ve senedat ve her türlü muamelelerin esas mukavelememizin 33. maddesi gereğince murahhas azalarımız Yorgi Değirmençioğlu ve Vasili Karayanak veyahut bir murahhas eza ile idare meclisi başkanı Kâzım Göker veya vekili Oğuz Dağdelen tarafından imzalanmasına ittifakla karar verilmiştir.</p>	<p>1 — İstanbulda Kadıköyünde, Göztepe istasyon caddesi 40 numarada mukim Ahmet Rıza Kurukahveci ile Kadıköy, Moda caddesi, Karakol sokağı Ayesen apartman-37/5 numarada mukim Hayriye Suna Sungur aralarında, aşağıda yazılı şartlar ve Ticaret Kanunu hükümleri dahilinde bir komandit şirket kurmuşlardır.</p>	<p>13 — Kâr ve zararın taksimi: Şirketin idaresi için gerekli masraflar çıktıktan sonra, bakiye kalan safi kâr, ortaklar arasında koydukları sermaye nisbetinde tevzi edilecek ve zarar istikhalinde ise zarar da aynı esas dairesinde taksim olunacaktır.</p>
<p>İmzalar:</p>	<p>2 — Şirketin unvanı: Kuru kahveci Mehmet Efendi Mahdumları Ahmet Rıza Kurukahveci ve Ortağı Komandit Şirkettir.</p>	<p>14 — Mafî hükümler: Ortaklar, ayık ihtiyaj ve zaruretleri için, şirketin idamesine mani olmayacak hudutta kalmak şartıyla kâr hisselerine mahsuben para çekmek hakkını haizdirler.</p>
<p>Kâzım Göker</p>	<p>3 — Şirketin merkezi: İstanbulda olup, Eminönü, Hasretler caddesinde 1,3,5 ve 7 numaralı mağazadır.</p>	<p>Bu miktar, her sene başında ortaklar tarafından bir protokolla tesbit edilecektir.</p>
<p>Namık Amaç</p>	<p>Şirket, Türkiye dahilinde ve haricinde şube ve satış yerleri açabilir.</p>	<p>Bir sene zarfında ortaklar tarafından çekilen para, kâr hissesiyle mahsup edilemediği takdirde, ortak, borcunu üç ay zarfında şirkete ödemek mecburiyetindedir, Borç ödeninceye kadar %5 faiz yürütülür.</p>
<p>Y. Değirmençioğlu</p>	<p>4 — İstigal mevzuu: Kahve, Sahlép, Kakao, çay vesair emvali ticariye alım, satım, ihzar imal, itihaz ve icabında ihraz etmektir.</p>	<p>15 — Şirket, her hesap devresi sonunda tanzim edeceği bilançoyu, ortaklarına tevdi eder.</p>
<p>V. Karayanak</p>	<p>5 — Şirketin müddeti: 1.1.1956 tarihinden itibaren başlamak üzere 25 senedir. Ancak şirketlerden her biri noter marifetile altı ay evvelinden yapılacak bir ihbarla tesli talebinde bulunabilir.</p>	<p>Komanditler ortak, bilançonun kendisine verildiği tarihten itibaren bir hafta zarfında şirketin defter ve hesaplarını tetkik ve kontrol yetkisine maliktir.</p>
<p>Bu suretin İstanbulda Muzırbaşı sokak Güzel han No. 7/8 de Özbeşi T.A.Ş. tarafından ibraz edilmiş bir suretle dairesinde alakoduktan sonra getirilen geri verilen belgeye mutabık olduğunu tasdik ederim.</p>	<p>6 — Şirketin sermayesi: 700.000 yedi yüz bin lira olup, bunun dörtte üçü olan 525.000 beş yüz yirmi beş bin lira Ahmet Rıza Kurukahveci, dörtte biri olan 175.000 yüz yetmiş beş bin lira, Suna Sungur tarafından konulmuştur.</p>	<p>16 — Şirketin feshi ve tasfiyesi: Her ne sebep ve suretle olursa olsun, şirketin feshi ve infisahi veya tasfiyesi halinde, tasfiye memurluğunu ifaya ortaklardan Ahmet Rıza Kurukahveci memur edilmiştir.</p>
<p>İstanbul Altıncı Noter</p>	<p>7 — Şirketin sermayesinin tezyidi: Her sermaye bilançosunu müteakip ortakların ittifakla icabı hâle göre ve hisseler nisbeti mahfuz kalmak şartıyla, sermayenin tezyidinde karar verilebilir.</p>	<p>17 — İhtilâfların halli: İşbu mukaveleden, fesh, infisah ve tasfiye halleri de dahil olmak üzere, doğabilecek her türlü ihtilâflar İstanbulda üçüncü hakem tarafından seçilecek bir hakemlik müteakip hakem heyeti marifetile hallolunacaktır. Kararda bu hakemlerin ittifak edememeleri halinde üçüncü hakemi iki hakem seçecekler ve üçüncü hakem tayininde uzlaşmalarına halinde, üçüncü hakem İstanbul Ticaret Mahkemeleri tarafından seçilecektir.</p>
<p>Vekili</p>	<p>8 — Ortakların münasebeti: Şirket ortaklarından Ahmet Rıza Kurukahveci (Mes'ul aza) Suna Sungur, komanditler (mahdud mes'uliyetli) azadır.</p>	<p>18 — Bu mukaveleden doğabilecek her tür</p>
<p>(450)</p>	<p>9 — Ortaklardan hiç biri, diğer ortağın ya</p>	
<p>(Sicil 33747)</p>		
<p>(Nafi Çepuroğlu)</p>		
<p>İstanbul vilâyeti dahilinde ist. Sultanahmet semtinde D.vanyolu sokağında 4 numarada oturan ve ist. Çiçekpazar semtinde 22 numaralı mahallî ticari ikametgâh ihtihaz eyleyerek toptan perakende kartasiye, züccaciye hırdavat ticaretile meşgul iken teki ticaret eden ve Adliye Sicilli Ticaret Dairesiyle İstanbul Ticaret Odasında aynı numara ile müseccel ve mukayyet bulunan yukarıda unvanı ticareti yazılı olan tarafından verilen dilekçede İstanbul Çiçekpazar 22 numarada bulunan 1.1.1956 tarihinden itibaren züccaciye ve hırdavat üzerine toptan dahil ticaretle istigal edeceğinin tescil istenmiş olmakla, köyfiyetin Ticaret Kanununa uygun olarak 4.1.1956 tarihinde</p>		

EK 6: Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Ahmet Rıza Kurukahveci ve Ortağı Komandit Şirketinin 31.12.1959 Tarihli Bilançosu

KURUKAHVECİ MEHMET EFENDİ MAHDUMLARI		İstanbul, 195.....	
MERKEZİ : İstanbul Tahmia Sokak Tel. 20080			
ŞUBESİ : Galatasaray Telefon 40481			
Telgraf İst. KURUKAHVECİ			
Kuruluş tarihi: 1871			
Kurukahveci Mehmet Efendi Mahdumları Ahmet Rıza Kurukahveci ve Ortağı Komandit Şirketinin 31.12.1959 tarihli Bilançosu			
Aktif		Pasif	
Kasa	24.900.08	Kapital	700.000.--
Bankalar	51.119.99	Komandite Ahmet R.	
Mal Depo	184.100.37	Kurukahveci Kapital	525.000.--
Demirbaşlar	45.294.25	Komanditer Suna S.	
İştiraklerimiz	80.000.--	Kapital	175.000.--
Gayrimenkuller	380.000.--	Amortismanlar	51.100.91
Müşteriler	7.543.50	Muh.Alacaklılar	1.897.44
Muh. Borçlular	10.110.--	Kâr ve Zarar	118.897.05
Kâğıt ve Amb.Malz.	33.077.42		
Çuval	1.212.20		
Gelecek Sene Masr.	646.97		
Komandite Ahmet K. C.H. *	17.412.99		
Komanditer Suna Songur CH	<u>36.477.63</u>		
	<u>871.895.40</u>		<u>871.895.40</u>

EK 7: TediyeYi Satış ve Tahsilat Defteri 19 Aralık 1958 Tarihli Noter Tasdiki




Defterin tasdik tarihi 19 ARALIK 1958 Yevmiye No. sı 52926 Defter 1 Nevi TediyeYi satış ve tahsilat

Sahibinin adı ve soyadı: KURUKAHYACI, MAHMUT, E. F. ENDI, MAHDUMLARI, AHMET, RIZA
 İş adresi: HARARCAKAR, 1. B. 5. 7. BEKÖNÜ, İST. KURUKAHYACI VE ORTAK. ŞTİ.
 İş veya mesleğin nevi: KAHYA, SAĞIR, İKKEÇ, ÇAY, Y. S. SENEVALLI, TİCARİYAT, ALI İ. İSMAİL
 Defterin kaç sayfeden ibaret olduğu: Tek 49 Cilt İhtisar ve İhtisar
 Defterin kullanılacağı hesap dönümü: 1.1.1959 - 31.12.1959
 Defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi: BEKÖNÜ
 Sicilli ticaret numarası: 13226

Yukarıda sahibinin adı, soyadı, işi, nevi hesap dönümü ve sairisi kanununun tarifi ve hükmüyle gösterilen bu defter Ticaret Kanunu hükümlerine göre tasdik kılınmıştır. Bin dokuz senesi ayının neçisi günüdür.

Para Birimi	Lira	Kuruş
50		
7		
19		
Düzensiz para		
YEKÜN		

İstanbul 2 Noter
 UMRAN RAFAZ YIGİTER
 İSTANBUL 2 NOTERİ
 Noter ve Vekil
 FAKİZE BİRSARAN

EK 8: 1950 Yılına Ait Yevmiye Defteri

1



Rk: 8 Sf: 2

2. Ocak 1950			
3	Hava Ks.	6293	60
	999 Hesabından alıncakları		
18	Emtia Ks.	163542	33 ✓
	999 Hesabından alıncakları		
44	E. Ticaret Bank. A. S.	28106	33
	999 Hesabından alıncakları		
58	Teknik Bank. A. S.	3796	32
	999 Hesabından alıncakları		
64	İş Bankası A. S.	308	60
	999 Hesabından alıncakları		
70	Ziraat Bankası A. S.	81	28
	999 Hesabından alıncakları		
74	Bemerkat Bankası A. S.	726	18
	999 Hesabından alıncakları		
83	Mişteriler Ks.	1030	-
	999 Hesabından alıncakları		
 H. Karay'ın Bor. 637-		
 Şahin ~ 1030-		
82	Demirbaş Ks.	19674	26
	999 Hesabından alıncakları		
83	Elek makinası	1497	-
	999 Hesabından alıncakları		
84	Motorlu bisiklet	1578	10
	999 Hesabından alıncakları		
87	Borcular Ks.	7730	-
	999 Hesabından alıncakları		
 B. Mustafa'nın B. 1230-		
 B. Mustafa'nın B. 800-		
 B. Mustafa'nın B. 750-		
 B. Mustafa'nın B. 537-		
 B. Mustafa'nın B. 2000-		
 Şahin ~ 7730-		
88	Haraj Ks.	1865	75 ✓
	999 Hesabından alıncakları		
79	Umumi Masr.	838	-
	999 Hesabından alıncakları		
 Şahin ~		
		237868	20
		577868	20

KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI KAPSAMINDA TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARININ İNCELENMESİ*

Yusuf Sürmen¹

Hasan Abdioğlu²

ÖZ

Şirket yönetimlerinde yaşanan yolsuzluklar, hileli işlemler ve suiistimaller mali başarısızlıklara ve yatırımcı güveninin kaybolmasına neden olmuştur. Yatırımcı güvenini tekrar kazanabilmek ve bozulan ekonomik sistemi sağlam temellere dayandırarak sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla kurumsal yönetim ilkeleri oluşturulmuştur. Şirketlerde başarılı bir denetim faaliyeti kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve gelişmesini etkileyen önemli faktörlerden biridir. Çalışmanın amacı, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri kapsamında Türkiye Denetim Standartlarının (TDS) incelenerek değerlendirilmesidir. Çalışmada her bir denetim standardının ilişkili olduğu kurumsal yönetim ilkesi/ilkeleri hakkında tespitlerde bulunulmuş, standardın kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine katkı sağlayan düzenlemeleri açıklanmış ve bu anlayış kapsamında standardın güçlendirilmesi gereken konuları hakkında öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Denetim, Türkiye Denetim Standartları.

Jel Kodu: G30, M41, M42

* Bu Çalışma 10-12 Ekim 2019 tarihleri arasında İnönü Üniversitesi'nin ev sahipliğinde Malatya'da düzenlenen 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde bildiri olarak sunulmuştur.

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, yusufsurmen@ktu.edu.tr

² Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, hasanabdioglu@gmail.com

Atıf: Sürmen, Y., & Abdioğlu, H. (2020). Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında Türkiye Denetim Standartlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 33–67.

EXAMINATION OF TURKEY AUDITING STANDARDS SCOPE OF CORPORATE GOVERNANCE CONCEPT

ABSTRACT

Corruption, fraudulent transactions and abuses in the company's management have caused financial failures and reduced investor confidence. Corporate governance principles have been established in order to regain investor confidence and ensure its sustainability by basing the deteriorating economic system on solid foundations. A successful audit activity in companies is one of the important factors affecting the settlement and development of corporate governance understanding. The aim of the study is to examine and evaluate the Auditing Standards of Turkey within the scope of corporate governance understanding and principles. In this study, it has been determined about the corporate governance principle (s) that each audit standard is related to, and the regulations of the standard that contribute to the development of corporate governance understanding have been explained and suggestions have been made about the issues that need to be strengthened within the scope of this understanding.

Keywords: Corporate Governance, Audit, Turkey Auditing Standards.

Jel Code: G30, M41, M42

1. GİRİŞ

Dünyada büyük ölçekte yaşanan mali iflaslar, denetim alanındaki yolsuzluk ve hileli işlemlere dayalı olaylar mali bilgi hazırlayıcılarının güvenilirliklerine gölge düşürmüştür. Hem bu soruna bir çözüm olmak ve hem de bir daha böyle durumlar ile karşılaşmamak adına yeni bir yönetim anlayışı, bozulan ekonomik sistemi düzeltmek ve sistemin sürdürülebilirliğini sağlamak için ön plana çıkmıştır (Toraman ve Abdioğlu, 2008, s. 96). Yaşanan mali iflasların arkasında yatan en önemli nedenlerden bir tanesinin kurumsal yönetim anlayışının yetersizliği görüşü, bu kavramın ön plana çıkmasına neden olmuştur (Shelton, 1998, s. 2). Türkçe işletme literatüründe “corporate governance” teriminin karşılığı olarak kurumsal yönetim kavramı kullanılmaktadır. Bugün, ülkelerin, piyasaların ve şirketlerin güvenilir ve sağlam yapılar oluşturmasında kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri önem arz eden bir olgu haline gelmiştir (İskenderoğlu, Saygın ve Akdağ, 2014, s. 64). Dünyada her ülke ve şirket yapısına uygun tek bir standart kurumsal yönetim modeli olmayıp, ülkenin kültürel düzeyi, ekonomik ve siyasi şartları, sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyi, şirketin geçmiş deneyimleri, şirketin ortaklık yapısı, faaliyet gösterilen sektör vb. bağlı olarak farklı modeller oluşabilmektedir (Özsoy, 2011, s. 101). Bir kurumsal yönetim uygulama modeli yalnızca yazılı kurallardan ibaret olmayıp yazılı olmayan gelenekleri de içerisinde barındırmaktadır (Sakarya, Yazgan ve Yıldırım, 2017, s. 55). Türkiye’de kurumsal yönetim konusunda ciddi adımlar atılmış, Türkiye koşullarına uygun ilkeler oluşturulmuş, kurumsal yönetim endeksi hesaplanmaya başlanmış ve Türk Ticaret Kanunu dahil yapılan her yeni yasal düzenlemede kurumsal yönetim anlayışına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir (Acaravcı Kakili, Kandır ve Zelka, 2015, s. 181).

Adam Smith “*Ulusların Zenginliği (1776)*” adlı çalışmasında şirket yöneticilerinin şahsi varlıklarının değil, paydaşların varlıklarını yönetmelerinden dolayı ihmal, hile ve israfın olabileceğini belirtmiştir (Menteş, 2009, s. 33). Bu yaklaşım şirket ile ilgili tüm tarafların hak ve menfaatlerinin korunmasına dikkat çekmesi sebebiyle kurumsal yönetim kavramına işaret eden ilk açıklamalardan biri olarak değerlendirilmektedir. Küreselleşme ile birlikte ülkelerin birbirine bağımlılığındaki artış, mali iflasların sadece o ülke sınırları içinde kalmamasına, ilişkili olduğu ülkelerinde bu durumdan ciddi boyutlarda etkilenmesine neden olmaktadır (Baskıcı, 2015, s. 177). Dolayısıyla bugün yatırım yapılacak bir şirkete karar vermede sadece mali performans değil, aynı zamanda şirketin kurumsal yönetim uygulamaları ve bu uygulamaları gerçekleştirme düzeyleri de yani kurumsal yönetim derecelendirme notları da dikkate alınmaktadır.

Kurumsal yönetim, şirkete ilişkin hak ve sorumlulukların menfaat sahipleri arasında dağılımını düzenleyen, şirketlerin yönetim ve kontrolüne ilişkin bir sistem olarak tanımlanabilir (Kılıç ve Benligiray, 2012, s. 61). Alacaklıoğlu’na göre (2009) kurumsal yönetim, bir şirketin idare ve kontrol edilmesine etki eden süreçler, gelenekler, politikalar, kanunlar ve kurallar toplamıdır. O halde kurumsal yönetim, işletmelerin amaç ve hedeflerinin belirlendiği ve bunlara erişebilmek için kriterlerin oluşturulduğu denetimsel bir yapıyı ortaya koymaktadır. Kurumsal yönetim, organizasyonların güvenli ve verimli yönetimi ve denetimi ile ilgili olup, organizasyonun amaçlarıyla örtüşmeyen kasıt, ihmal, liyakatsizlik ve hata gibi tutum ve davranışları mümkün olduğu ölçüde, yasaların da yardımıyla ortadan kaldırmayı amaçlayan bir yönetim anlayışıdır. Kurumsal yönetimin en önemli konularından bir tanesi denetimdir. Denetimin gelecek odaklı bakış açısı, organizasyonların yönetim kültürü ve anlayışını belirlemektedir. Kurumsal yönetim bu çerçevede, bir şemsiye gibi işletmelerin denetimi dahil tüm uygulamaların üzerini kapsamaktadır. Zira kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri uygulanan bir şirkette bilgiler gerçeğe uygun, güvenilir, kolay elde edilebilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olacaktır (Aysan, 2007, s. 19).

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere kurumsal yönetim anlayışı bir şirkette paydaşlara güven vererek yönetim ve denetim süreçlerinin saydam, görünür, tutarlı ve hesap verebilir nitelikte olmasının sağlanma amacıyla tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetim, kurumsal yönetim ilkelerinin şirkette hayata geçirilmesinde çok önemli bir işlev görmektedir (Dağlı, Ayaydın ve Eyüboğlu, 2010, s. 21) Çalışmanın devam eden ikinci bölümünde Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve Kurumsal Yönetim İlkeleri hakkında bilgilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise her bir standardın ilişkili olduğu kurumsal yönetim ilkesi/ilkelere hakkında tespitlerde bulunulmuş, standardın kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine katkı sağlayan düzenlemeleri açıklanmış ve bu anlayış kapsamında standardın güçlendirilmesi gereken konuları hakkında öneriler getirilmiştir. Çalışma konu ile ilgili genel bir değerlendirmenin yapıldığı ve gelecek çalışmalar için önerilerin sunulduğu son bölüm ile tamamlanmıştır.

2. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI İLE İLİŞKİSİ

Denetim bir kişinin, kurumun ya da yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden belirlenmiş ölçütler (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde değerlendirilmesi, gözlenmesi ve bu ölçütlere göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki ya da eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı ya da sözlü olarak yapılan bir araştırmadır (Altuğ, 1995, s. 2). Denetim kişilerin hak ve sorumluluklarının usulüne uygun (doğru) belirlenip belirlenmediğini ortaya çıkarma ve dolayısı ile kişilerin hak ve yararlarını koruma amacı gütmektedir. Denetim, tüm menfaat sahipleri yararına hizmet eden ve faaliyetin icrasında mesleki yargı ve değerlendirmelerin ön plana çıktığı bir alandır. Denetim faaliyeti denetçinin statüsü bakımından iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç çeşittir. Bağımsız denetim mali tablolarındaki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemli ayrıntılarıyla ortaya çıkararak incelenen mali tabloların, şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaya çalışmaktır (Bozkurt, 2012, s. 27). Bu yönüyle bağımsız denetim mali tablolarında hata, hile ve usulsüzlüklere karşı makul güvence sağlayarak gerçeğe uygun bir sunumun ortaya çıkarma çabasında olup kurumsal yönetim anlayışının şirkette yerleşmesinde önemli bir destek sağlamaktadır (Gökgöz, 2018, s. 127).

Sözlük anlamı “belli bir tipe göre yapılmış ya da ayrılmış belirli ölçülere, kanuna, kullanıma uygun olan, örnek ya da temel alınabilen, tekbiçim, bir bütünü oluşturan unsurların teker teker tespit edilmesi” (www.tdk.gov.tr) olan standardın birçok tanımı yapılmışsa da bunlardan yaygın olan ve geçerliliğini koruyan tanım, ISO (*International Organization for Standardization - Uluslararası Standartlar Örgütü*)’nun tanımıdır. Buna göre; **standart** üretimde, hizmette ve anlayışta, ölçme ve deneyde bir örnek sağlanmasıdır. Standardın tarihçesi; muhtemelen insanlık tarihi kadar eskidir. İlk insanlar, önce kabileden anlaşmayı sağlayabilmek için dili, çok daha sonraları yazı ile birlikte sembollerini, hece işaretlerini ve nihayet harfleri geliştirmişlerdir. Ekonomik anlamda ise Mezopotamyalıların kalıplarla seri olarak döktükleri kerpiçleri, Sümerlerin çivi yazıları ve bunların yazıldığı plakalar, Babil Krallığı’nda üretilen malların üzerine konulan etiketler, Eski Mısır’da piramitleri, Osmanlı İmparatorluğu’nda Bursa Belediye Kanunu (1502), Fransa (1880)’da ondalık ölçü sistemine geçilmesi vb. o gün için adı konulmamış olsa bile, bugün bu uygulamalar standart olarak değerlendirilebilir.

Denetim faaliyetlerine ilişkin kuralları ifade eden “**denetim standartları**” ise denetim konusunda uygulama birliği sağlamak için, bilgilerin elde edilmesi, incelenmesi, yorumlanması ve sunulması aşamalarında uyulması gereken kurallar birliği olarak tanımlanabilir (Daştan ve Abdioğlu, 2008, s. 73). Bir anlamda denetim standartları, denetimin tanımında yer aldığı gibi faaliyetin önceden belirlenmiş ölçütlere göre gerçekleştirilmesini sağlayan düzenlemelerdir. Denetim çalışmalarının kalitesini artırmak amacıyla hazırlanan denetim standartları temel de denetim faaliyetinin yol haritası, rehberi niteliğindedir. Denetim standartları, denetçinin mesleki yargı ve değerlendirmesine bir sınırlama koymadan faaliyetin genel çerçevesini çizmektedir. Örneğin, denetim standartları faaliyetlerin planlanmasını öngörmekte iken planlama işinin nasıl yapılacağı denetçinin mesleki yargı ve değerlendirmesine kalmaktadır.

Yaşanan büyük şirket iflasları sonucu kurumsal yönetim kavramı 2000’li yılların başında ekonomik sistem içerisine dahil edilme çabaları olmuştur. Bu kavramın temeli şirketlerin, paydaşlarına ve pay sahiplerine karşı şeffaf olması, şirketin gerçek durumunu yansıtması, paydaşların haklarını koruması, bu konuda etik ilkelere uyması ve sorumlu davranması bekleyişine dayanmaktadır (Koçel, 2003, s. 469). Kurumsal yönetim anlayışı bugün şirketlerin güçlü ve zayıf yönlerinin tanımlanmasında belirleyici bir değerlendirme alanı haline gelmiştir (Özçelik, 2018, s. 534). Kurumsal yönetim; pay sahipleriyle ilişkiler, karar alma ve

denetim süreçlerinin rasyonalizasyonu ve derinleşen mali piyasalarda değişik finansman yöntemlerini kullanabilme yeteneği gibi avantajlarla öncelikle büyük şirketlerin yapılarını ve işleyişlerini belirleyen bir olgu olarak dünyada büyük önem kazanmıştır (Ataman ve Cavlak, 2016, s. 217). OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü*), en öz tanımlama ile kurumsal yönetimi “*şirketlerin yönlendirildiği ve kontrol edildiği sistemdir*” şeklinde tanımlarken daha geniş bir tanımlama ile de “*şirketlerin yönetimi, yönetim kurulu, paydaşları ve diğer çıkar grupları arasındaki ilişkiler demetidir*” tanımını kullanmıştır (OECD, 2004). Argüden’e göre kurumsal yönetim; “*işletmelerin kendi yönetim yapılarında şeffaflığı, hesap verebilirliği, katılımcı yönetim tarzını, etkinliği ve verimliliği yaşama geçirme aracıdır*”. Kurumsal yönetim anlayışının bu kavramları denetim teorisi ile son derece yakın ilişkilidir. Kurumsal yönetim, şirketlerin üst yönetiminin denetimi, yönlendirilmesi ve şirket üzerinde hak iddia eden diğer grupların (çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayanlar ve devlet gibi) üst yönetimle olan ilişkilerinin bütünüdür kapsar. Kurumsal yönetim alanında Cadbury Committee Raporu (1992), Greenbury Committee Raporu (1995), Hampel Raporu (1998) ile düzenlemeler yapılmakla birlikte uygulama birliğinin sağlanması OECD tarafından yayımlanan ve tavsiye niteliği taşıyan 1999 tarihli OECD Kurumsal Yönetim Raporu ile birlikte olmuştur (Sakarya, Yazgan ve Yıldırım, 2017, s. 56). Dünyada yaşanan bu gelişmelere Türkiye kayıtsız kalmamıştır. Türkiye’de 2001 yılı mali krizinin ardından tüm sektörlerde bir zaruret olarak doğan yapılandırma ihtiyacına uygun olarak gerçekleştirilen kurumsal yönetim düzeltilmeleri kronolojik olarak aşağıda belirtilmiştir. Buna göre;

- 2002 yılında TUSİAD (Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği) “*Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi*” başlıklı çalışmayı yayımlamıştır.
- 2003 yılında SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) “*Kurumsal Yönetim İlkeleri*”ni yayımlamış, 2005 yılında bu ilkeleri revize etmiştir.
- 2005 yılında İMKB (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) tarafından “*Kurumsal Yönetim Endeksi Temel Kuralları*” yayınlanmıştır.
- 2006 yılında BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) tarafından kurumsal yönetim alanında düzenleme yapılmıştır.
- 2007 yılında İMKB bünyesinde “*Kurumsal Yönetim Endeksi*” hesaplanmaya başlanmıştır.
- 2008 yılında “*Seri IV, No:41 Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uygulanması Esasları Hakkında Tebliğ*” yayımlanmıştır.
- 2011 yılında SPK Kanununda, Kurumsal Yönetim konusu yer bulmuştur.
- 2012 yılında ise Yeni Türk Ticaret Kanununda kurumsal yönetime ilişkin düzenlemeler yer almıştır.
- 2014 yılında SPK Kanunu’na uyum kapsamında Kurumsal Yönetim Tebliği yayımlanmıştır.
- 2014 yılında BİST (Borsa İstanbul) tarafından “*Sürdürülebilirlik Endeksi*” hesaplanmaya başlanmıştır.

Menfaat sahiplerinin kendi çıkarlarını gerçekleştirirken hileli işlemlerle mali bilginin oluşunu etkileyebilmeleri, mali bilginin yanlış oluşmasına dolayısıyla, karar vericilerin hatalı ya da yanlış karar vermelerine yol açmaktadır. Bağımsız denetim böyle bir eksikliği gidererek kurumsal yönetim anlayışının şirkette yerleşmesi ve gelişmesinde önemli bir rol oynamakta, şirketlerin başarılı bir yönetim sergilemelerine yardımcı olarak kurumsal yönetim derecelendirme notunun yüksek olmasına katkı sağlamaktadır. Yüksek bir kurumsal yönetim derecelendirme notu şirkette iyi bir yönetimin söz konusu olduğuna ilişkin bir referans olarak değerlendirilmekte ve yatırımcıyı şirkete özendirilmektedir. Kurumsal yönetim, şirketlerin menfaat sahiplerinin haklarını korumayı amaçlamaktadır. Denetim faaliyeti ise belirli standartlar dahilinde menfaat sahiplerinin haklarını korumaya yönelik bir araştırma, inceleme ve değerlendirme işlevi gerçekleştirmektedir (Chong, 2013, s. 48). Kurumsal yönetim ilkelerine uyum, hem mesleki kuruluşlar, hem meslek mensupları hem de şirketler açısından son derece gerekli görülmektedir (Daştan, 2010, s.13). Kurumsal yönetim anlayışının uygulandığı şirketler, hedeflerini risk yönetimi ve denetim politikaları ile sağlam bir yapı içerisinde ortaya koyarlar. Menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve şirketin gerçek durumunun bağımsız meslek elemanlarınca incelenerek rapora bağlanması faaliyetleri ile denetim, şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının ve ilkelerinin yerleşmesinde, çağa uygun gelişmesinde ve sürekliliğinin sağlanmasında çok önemli bir rol oynamaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin şirketlerde uygulama isteği denetim faaliyetine duyulan ihtiyacı da bir o kadar artırmaktadır (Köroğlu ve Aktaş, 2014, s. 276). Aysan'a göre kurumsal yönetim işletmenin toplum ile ilişkilerini düzenleyen sistemler bütünüdür (Aysan, 2007, s. 18). Bu yönüyle kurumsal yönetim şirketlerin tüm menfaat sahiplerine karşı hak ve çıkarlarını gözeten ve şirket performansını artırmayı amaçlayan bir yönetim anlayışıdır. Menfaat sahiplerinin haklarının adil bir şekilde gözetilmesi ve şirket performansının artırılmasında denetim faaliyeti çok önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olarak işlev görmektedir. Kurumsal yönetim, menfaat sahiplerine karşı şirket yönetim faaliyetinin en yüksek yarar sağlayacak şekilde yapılandırılmasını esas almaktadır (Pamukçu, 2011, s. 133). Kurumsal yönetimin bir işletmede yerleşmesi, devamlılığının sağlanması ve gelişmesi ancak denetim sisteminin etkinliğine bağlıdır (Percy, 1997, s. 4).

Bir kişinin ya da grubun davranış biçimini belirleyen, titizlikle uygulanması gereken kurallar bütünü *ilke* olarak tanımlayabiliriz(www.tdk.gov.tr). İlkeler bir konu ile ilgili temel düşünce, inanış ve kurallar topluluğunu ifade etmektedir. Genel kabul gören yaklaşımlar çerçevesinde kurumsal yönetim birbiri ile ilişkili; şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik (eşitlik) ve sorumluluk olmak üzere dört ana ilkeden oluşmaktadır (Donker ve Zahir, 2008, s. 84-85). Aşağıda bu ilkeler açıklanmıştır.

Şeffaflık ilkesi; işletmenin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eder.

Bu ilke gereğince şirketle ilgili olarak ticari sırlar dışında kalan tüm mali ve mali olmayan bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmalıdır (Güngör Tanç ve Cingöz 2011: 208)). Aynı zamanda bilginin tüm menfaat sahiplerine etkili bir şekilde iletilmesi şeffaflık kavramının bir gereğidir (Eldomiaty ve Choi, 2006, s. 284). Şeffaflık ilkesi ile şirketin mali durumu ve işlevsel faaliyetleri kadar mülkiyet ve yönetim yapısı, kurumsal amaçları, karşılaşılabileceği tahmin edilebilir riskler hakkındaki bilgilerinde doğru, zamanında ve eşit olarak ulaşılabilecek şekilde kamuya

açıklanması amaçlanmaktadır (Sönmez ve Toksoy, 2011, s. 65). Özellikle şeffaflık mali piyasanın etkin bir formda çalışma işlerliğinin sağlanmasında bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ve SPK, BİST gibi düzenleyici kurullara bildirilmesi gereken açıklamaların yapılması noktasında temel oluşturmaktadır (Abdioğlu, 2007, s. 20-21). Şeffaflık ilkesi şirket faaliyet süreçlerinin öncesini, sonrasını ve faaliyet sürecini olmak üzere tümünü kapsamaktadır.

Hesap verebilirlik ilkesi; yönetim kurulunun, üst yönetim performansını bağımsız bir şekilde izlemesini ve üst yöneticilerin paydaşlara karşı hesap verebilirliğinin temin edilmesini ifade eder (Tuzcu , 2003, s. 34).

Hesap verebilirlik ilkesi, menfaat sahipleri ile ilgili hususlara değinmekte ve şirket ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik kuralları açıklamaktadır (Millstein, 2000, s. 5). Hesap verebilirlik ilkesi, şeffaflık ve sorumluluk ilkeleriyle yakın ilişkilidir. Bu ilke gereğince yönetim ve paydaşların çıkarları arasındaki uyumun şirket yönetim kurulu tarafından net kurallara bağlanması amaçlanmaktadır (Coşkun, 2005, s. 405). Yönetim tarafından alınan kararların doğruluğunu kanıtlama ve sorumluluğunu kabullenme bu ilkenin bir gereğidir (Altın, 2006, s. 32). Denetim faaliyetleri açısından hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde kural ve uygulama esaslarının belirli olması ve sonucunda üst yönetimin hesap verebilir bir yükümlüğünün söz konusu olması bu ilke gereğidir. Hesap verebilirlik ilkesi, şirket faaliyet süreçlerinin sonrasını kapsamaktadır.

Adillik (eşitlik) ilkesi; pay sahipleri ile menfaat sahipleri arasında adil ve tüm taraflara karşı eşit bir yönetim anlayışının gerçekleştirilmesini ifade eder (Doğan, 2007, s. 51).

Adillik ilkesi gereğince şirket yönetimi karar alma sürecinde tüm menfaat sahiplerini dikkate alarak hareket etmeli ve tüm taraflara karşı eşit mesafede olacak bir tutum sergilemelidir (Menteş, 2009, s. 52). Pay sahiplerinin korunmasına yönelik olarak yöneticilerin ya da çalışanların usulsüz işlemlerinin önlenmesi, piyasada fırsat eşitliğini bozucu eylemlerin yasaklanması bu ilke gereğidir (Kalaycı ve Özpeynirci, 2014, s. 4). Denetim faaliyetleri açısından adillik ilkesi, menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının uyum içerisinde bir araya getirilmesi ve bunun denetlenmesi gerekliliği şeklinde açıklanabilir. Adillik ilkesi şirket faaliyet süreçlerinin öncesini, sonrasını ve faaliyet sürecini olmak üzere tümünü kapsamaktadır.

Sorumluluk ilkesi, şirketin faaliyetlerinin mevcut mevzuata, şirket sözleşmesine ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlemesini ifade eder (SPK, 2005, s. 6).

Sorumluluk ilkesinin temel amacı; kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almak amacıyla doğru hedefler koymak ve bunları uygulamaktır (Dinç ve Abdioğlu, 2009, s. 161). Bu ilke gereğince yöneticilerin, kararlarından dolayı pay sahipleri başta olmak üzere çıkarları etkilenebilecek bütün taraflara karşı sorumludurlar (Başkan ve Çopur Vardar, 2018, s. 602). Denetim faaliyetleri açısından yasalara, etik ve ahlaki değerler ile eğitim, insan hakları ve çevre gibi değerlere uyumlu bir yönetim anlayışının varlığının araştırılması, eksikliklerin tespit edilmesi sorumluluk ilkesinin şirkette gelişmesine katkı sağlayacaktır. Sorumluluk ilkesi, şirket faaliyet süreçlerini ve sonrasını kapsamaktadır.

Çalışmanın devam eden aşağıdaki bölümünde her bir Türkiye Denetim Standardının (TDS) ilişkili olduğu kurumsal yönetim ilkesi/ilkeleri hakkında tespitlerde bulunulmuş, standardın kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine katkı sağlayan düzenlemeleri açıklanmış

ve bu anlayış kapsamında standardın güçlendirilmesi gereken konuları hakkında öneriler getirilmiştir.

3. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI VE KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Bağımsız denetimden beklenen yararın elde edilebilmesi için belirli standartlara ve kurallara bağlı bir çerçevede faaliyetin yapılması gerekmektedir. Zira bağımsız denetim, mesleki bilgi ve değerlendirmelerin ön planda olduğu bir faaliyet alanı olarak denetçinin tüm menfaat gruplarına karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Bu amaçla Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Denetim Standartları (TDS) hazırlanmış ve kamuoyuna açıklanmıştır. Türkiye Denetim Standartları; *Etik Kurallar Standardı*, *Kalite Kontrol Standartları*, *Bağımsız Denetim Standartları*, *Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları*, *Güvence Denetimi Standartları*, *İlgili Hizmetler Standartları* ve *İlke Kararları* olmak üzere yedi bölümden oluşmaktadır. Aşağıda her bir bölüm başlığı kapsamında ilgili denetim standardının kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri çerçevesinde incelemesi yapılmıştır.

3.1 Etik Kurallar Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

“*Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı*” başlığı ile yayımlanan tek bir standarttır. Standardın 100.1 paragrafında, “*denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Dolayısıyla, bir denetçinin sorumluluğu yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir*” denmektedir. Standart gereği denetçinin kamu yararına hareket etmesi kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesi ile doğrudan ilişkilidir. Denetçinin çalışmalarında tüm menfaat sahiplerinin haklarını gözetmesini öngören düzenleme kurumsal yönetim anlayışının adillik ilkesi ile uyumludur. Standardın 100.5 paragrafında, denetçinin çalışmalarında “*dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama (gizlilik) ve mesleğe uygun davranış ilkelerine*” riayet etmesi istenmektedir. Denetçi için belirlenmiş bu etik ilkeler, kurumsal yönetim anlayışının şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur. Standardın 100.6 paragrafında, “*ön görülen etik kurallar, denetçinin temel ilkelere uyumunu engelleyen tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve bunlara ilişkin önlemler almasını zorunlu kılan bir kavramsal çerçeve sunmaktadır*” denmektedir. Standardın bu düzenlemesi kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almak amacıyla doğru hedefler koymayı ve bunları uygulamayı amaçlayan kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ile uyumludur.

3.2 Kalite Kontrol Standardı ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

“*Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız*

Denetçiler için Kalite Kontrol” başlığı ile yayımlanan tek bir standarttır. Standardın 1. paragrafında, “*öngörülen düzenlemelerin etik hükümlerle birlikte dikkate alındığı*” ifade edilmektedir. Standardın 11. paragrafında ise, “*Denetim şirketinin amacı; (a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyduğuna ve (b) Denetim şirketi ya da sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna, ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır*” denilmektedir. Bu düzenlemeler kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almayı hedefleyen kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ile uyumludur. Standardın 16. paragrafında “*Kalite kontrol sisteminin unsurları olarak denetim şirketi, politika ve yöntemler içeren bir kalite kontrol sistemi kurar ve bu sistemin devamlılığını sağlar. Bu unsurlar; (a) Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları, (b) Etik hükümler, (c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, (ç) İnsan kaynakları, (d) Denetimin yürütülmesi ve (e) İzleme*” olarak belirtilmiştir. Standardın 17. paragrafında ise “*Denetim şirketi, politika ve yöntemlerini yazılı hâle getirir ve personeline bildirir*”. Standardın 16. ve 17. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur. Bu ilke gereğince denetçinin başarılı bir kalite kontrol sistemini oluşturabilmesi için politikaların tasarlanması, uygulanması ve politikalara uyumun izlenmesi için gerekli olan yöntemleri belirlemesi gerekmekte olup kurumsal yönetim anlayışının şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile standart düzenlemesi uyum göstermektedir. Standardın 57. paragrafında “*Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve yöntemler oluşturur*” denilmektedir. Standardın bu düzenlemesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile doğrudan ilişkilidir.

3.3. Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ve Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İncelenmesi

Aşağıdaki bölümlerde Bağımsız Denetim Standardı (BDS) olarak yayımlanan 37 adet standarda ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.1 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartları'na Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı

Standardın 3. paragrafında, “*Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı ya da doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar*” denilmektedir. Standartta yer alan düzenlemede gerçeğe uygun bir sunumun sağlanmasında bağımsız denetim

standartlarının ve etik ilkelerin referans alınmasının kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumludur. Standardın 5. paragrafında ise “*BDS’ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata ya da hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir*” denilmektedir. Standardın 17. paragrafında ise “*Denetçi makul güvence sağlamak için denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmasını sağlar*” denilmektedir. Bu düzenlemeler menfaat sahiplerine karşı gerçeğe uygun bir bilgi sunumunun sağlanmasında kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri ile doğrudan ilişkilidir.

3.3.2 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardı

Standardın 3. paragrafında, “*Denetçinin amacı, denetimin yürütüleceği esaslar üzerinde anlaşmaya varıldığı takdirde; (a) Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti ve (b) Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların denetim sözleşmesinin şartlarını kendisiyle aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi, suretiyle, denetim sözleşmesini kabul etmek ya da mevcut denetim sözleşmesini devam ettirmektir*” olduğu ifade edilmiştir. Bu düzenleme denetim faaliyetinin taraflarca net bir şekilde anlaşılıp fikren uygulama birliğinin sağlanması bakımından kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile doğrudan ilişkilidir. Standardın 6. paragrafında, “*Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığını tespit etmek amacıyla denetçi; (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirler. (b) Yönetimin aşağıdaki sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır. (i) Gerekli hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu, (ii) Yönetimin, hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tablolar hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu ve (iii) Yönetimin, denetçiye; a. Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu, b. Denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilave bilgileri sağlama sorumluluğu, c. Denetim kanıtlarının toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu*” ifade edilmektedir. Bu düzenlemeler denetim faaliyetinin amacına ulaşabilmesinde yönetimin sorumluluk beyanlarını içeren ve bu yönüyle de kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilir bir yaklaşımla sürece katkı sağlamayı öngören düzenlemelerdir. Standardın 14. paragrafında ise, “*Denetçi, makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez*” denilmektedir. Bu düzenleme keyfi uygulamaların önüne geçilmesi ve mevcut sözleşmelere uygunluğun güvence altına alınması bakımından kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ve adillik ilkeleri ile uyumludur.

3.3.3 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı

Standardın 3. paragrafında düzenlemenin kapsamı “*kalite kontrol yöntemleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve -uygun hâllerde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler*” şeklinde belirtilmiştir. Denetçinin özel sorumluluklarını belirlenmesi ve üçüncü bir kişi tarafından denetim çalışmasının incelenmesi halinde, sorumluluklarının düzenlenmesi açılarından kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ilkesi ile uyumlu düzenlemelerdir. Standardın 2. paragrafında “*Kalite kontrol sistemleri, politika ve yöntemleri, denetim şirketinin sorumluluğundadır*” denilmektedir. Bu düzenleme ile denetim kalitesinde yetki ve sorumluluğun kime ait olduğunun belirtilmesi açısından kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ilkesi ile uyumludur. Standardın 6. paragrafında “*Denetçinin amacı, yürütülen her bir denetimle ilgili olarak kendisine, (a) Denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olduğuna ve (b) Düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna, ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol yöntemlerini uygulamaktır*” denilmektedir. Standardın 9. paragrafında “*Sorumlu denetçi, denetim boyunca gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümlere uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur*” denilmektedir. Bu düzenleme ile denetim çalışmasında kalitenin makul bir güvenceye dayandırılması ve denetim faaliyetlerinin hata ve suiistimallerden uzak gerçeğe uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak bakımından kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ilkesi ile uyumludur.

3.3.4 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı

Standardın 2. paragrafında “*çalışma kâğıtları; (a) Denetçinin genel amaçlarına ulaşıldığına yönelik denetçi tarafından varılan sonucun dayanağına ve (b) Denetimin, BDS’lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlar*” denilmektedir. Standardın 5. paragrafında ise “*Denetçinin amacı (a) Denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve (b) Denetimin, BDS’lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt, sağlayan çalışma kâğıtlarını hazırlamaktır*” denilmektedir. Standardın 2 ve 5. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler denetim çalışmalarının belgelerini ifade eden ve denetim raporunun yasal dayanaklarını oluşturan çalışma kâğıtlarına ilişkin düzenlemelere yer vermesi bakımından kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur. Bu düzenlemeler ile çalışma kâğıtlarının yeterli ve uygun bir şekilde ve zamanında hazırlanması, denetimin kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır.

3.3.5 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı

Standardın 3. paragrafında “*Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır: Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir ya da ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de, hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez*” olduğu belirtilmiştir. Standardın 4.

paragrafında “Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir” denmektedir. Standardın 5. paragrafında “Bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememesi riski vardır” denilmektedir. Standardın 3, 4 ve 5. paragraflarında yer alan bu düzenlemelerde hilenin tespitine yönelik bağımsız denetçinin çalışmalarını planlaması ve yürütmesi gerektiği belirtilmekle beraber sorumluluğun şirket yönetimlerinde olduğu ve bu konuda denetçinin yasal bir hüküm veremeyeceği ifade edilmektedir. Bu düzenlemeler hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde kural ve uygulama esaslarının belirli olması ve üst yönetimin yükümlülüklerinin olması bakımında kurumsal yönetim anlayışının sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumludur.

Standardın 11. paragrafında “Denetçinin amaçları; (a) Finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek, (b) Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve (c) Denetim sırasında belirlenen ya da şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmaktır”. Standardın 13. paragrafında “denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hakkındaki geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin bilinciyle, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürür”. Standardın 38. paragrafında “Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda bir sonuca ulaşamaması ya da hile kaynaklı önemli bir yanlışlık bulunduğunu doğrulaması hâlinde denetçi, bu durumun denetime olan etkilerini değerlendirir” denilmektedir. Standardın 11, 13, 38. paragraflarında yer alan bu düzenlemelerde denetçinin çalışmalarında hileye karşı mesleki şüpheciliğini devam ettirmesi ve önemli bir yanlışlığın denetime olan etkilerini yorumlaması istenmektedir. Bu düzenlemeler karşılaşılabileceği tahmin edilen riskler hakkında bilgilerin doğru ve zamanında açıklanması bakımından kurumsal yönetim anlayışının şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumludur.

3.3.6 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması Standardı

Standardın 4. paragraf da “denetçinin finansal tablolarda yer alan ve mevzuata aykırılıktan kaynaklanan önemli yanlışlıkları belirlemesine yardımcı olmak üzere bu standart hazırlanmıştır. Ancak denetçi, aykırılıkları önlemekle sorumlu değildir ve denetçiden her tür mevzuata ilişkin aykırılıkları tespit etmesi beklenemez” denmektedir. Standardın 6. paragrafında ise “Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri için denetçinin sorumluluğu, mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan diğer mevzuat için finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılıkların tespit edilmesine yardımcı olması için belirli denetim yöntemlerini uygulamakla sınırlıdır”

denmektedir. Standardın 13. paragrafında “Denetçi işletme ve çevresini tanıma sürecinin bir parçası olarak; (a) İşletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri ya da sektör için geçerli olan yasal ve düzenleyici çerçeveye ve (b) İşletmenin bu çerçeveye nasıl uygunluk sağladığına, dair genel bir kanaat edinir” denmektedir. Standardın 4, 6 ve 13. paragraflarında yer alan bu düzenlemelerde denetçinin çalışmalarında yasal mevzuata uygunluğun sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi ve bu konuda genel bir kanat bildirmesi kurumsal yönetim sorumluluk ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

3.3.7 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardı

Standardın 3. paragrafında “Bu BDS finansal tabloların denetiminde kurulacak etkin ve karşılıklı bir iletişimin önemini dikkate alarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişim konusunda kapsamlı bir çerçeve sunar ve bu kişilere bildirilecek bazı özel hususları belirler” denmektedir. Standardın 14. paragrafında “Denetçi, finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumlulukları hakkında üst yönetimden sorumlu olanlara aşağıdakileri de içerecek şekilde bildirimde bulunur: (a) Denetçi, yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmaktan ve bildirmekten sorumludur ve (b) Finansal tabloların denetlenmesi, yönetimin ya da üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz”. Standardın 22. paragrafında “Denetçi, kendisi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki karşılıklı iletişimin, denetimin amacı açısından yeterli olup olmadığını değerlendirir. İletişimin yeterli olmaması durumunda denetçi, bu durumun -varsa- “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme ile yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme kabiliyeti üzerindeki etkilerini değerlendirir ve uygun adımları atar denmektedir. Standardın 3, 14 ve 22. paragraflarında yer alan bu düzenlemelerde denetçinin etkin bir denetim faaliyeti icrasında sorumlu kişiler ile olan iletişimin değerlendirilmesine yönelik bu düzenlemeler şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

3.3.8 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Standardı

“Standardın 5. paragrafında “Denetçinin amacı, denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki muhakemesi sonucunda üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmektir” denmektedir. COSO³(Committee of Sponsoring Organizations - Sponsor Kuruluşlar Komitesi)’a göre iç kontrol; “şirketteki iş ve eylemlerin mevzuata uygunluğunu, mali ve yönetsel raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği ile varlıkların korunmasını sağlamayı amaçlamaktadır”. İç kontrol yapısının eksiklerini tespit etmek ve etkinliğini artırmaya yönelik

³ COSO, mali raporlamanın iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşlar (Amerika Muhasebe Derneği, Amerika Mali Müşavirler Enstitüsü, Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından kurulmuştur.

denetim faaliyeti şirkette yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleyici mekanizmaların kurulmasında, paydaşlar arasında eşitliğin sağlanmasında, hesap verebilirliğin oluşturulmasında ve şirkette şeffaflığın sağlanmasına katkı sağlayarak kurumsal yönetim anlayışını geliştirecektir.

3.3.9. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Standardı

Standardın 2. paragrafında “Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir” denmektedir. Standardın 11. paragrafında “Denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin, gözetiminin ve denetim ekibi üyelerinin yaptığı çalışmaların gözden geçirilmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını planlar” denmektedir. Standardın 2 ve 11. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler ile yeterli bir planlama, finansal tabloların denetiminde denetçinin denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırmasına, risklere karşılık verebilecek kabiliyet ve yetkinlik sahibi denetim ekibi üyelerinin seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılmasına yardımcı olacaktır. Bu düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkesi ile uyumlu düzenlemelerdir.

3.3.10. İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı

Standardın 3. paragrafında “Denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata ya da hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır” denmektedir. Standardın 6. paragrafında “Risk değerlendirme yöntemlerinin ; (a) Yönetimin, -varsa- iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin ve denetçinin muhakemesine göre hata ya da hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması, (b) Analitik yöntemler, (c) Gözlem ve tetkik faaliyetlerini içerdiği” belirtilmiştir. Standardın 3 ve 6. paragraflarında denetçinin hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemeye çalışması ve bu amaçla öngörülen tekniklerin kullanılmasına yönelik çabalar kurumsal yönetim düzenlemelerinden hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

3.3.11. Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardı

Standardın 2. paragrafında “Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına ya da toplu olarak- finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir” denmektedir. Standardın 4. paragrafında ise “Denetçinin önemliliği belirlemesi mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu belirleme denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından

etkilenir” denemektedir. Standardın 2 ve 4. paragraflarında denetçinin denetimi planlarken önemli olarak nitelendirilecek yanlışlıkların büyüklüğü hakkında muhakemelerde bulunması istenmektedir. Bu muhakemeler risk değerlendirme yöntemlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi, “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile müteakip denetim yöntemlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi açısından önemlidir. Standardın bu düzenlemeleri kurumsal yönetim anlayışının hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

3.3.12. Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler Standardı

Standardın 3. paragrafında “Denetçinin amacı, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir” denmektedir. Standardın 6. paragrafında “Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamı, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim yöntemlerini tasarlar ve uygular”. Standardın 27. paragrafında “Denetçi, finansal tablolara ilişkin önemli yönetim beyanlarına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş ise, daha fazla denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemiyor ise, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir ya da söz konusu finansal tablolar hakkında görüş vermekten kaçınır” denmektedir. Standardın 3,6 ve 27. paragraflarında yer alan risklere karşı denetim çalışmalarının tasarlanması ve uygun denetim kanıtı elde etmeye yönelik düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

3.3.13. Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar Standardı

Standardın 2. paragrafında “Birçok işletme belirli bir görevin bir işletmenin yönlendirmesi altında yerine getirilmesinden, işletmenin birimlerinin ya da fonksiyonlarının tamamının yerine ikame edilmesine kadar (vergisel uyum hizmetleri fonksiyonu gibi) faaliyetlerinin çeşitli yönleri itibarıyla geniş bir yelpazede dışarıdan hizmet alır. Bu tür kuruluşlarca sağlanan hizmetlerin çoğu işletmenin faaliyetlerinin bir parçasıdır, ancak bu hizmetlerin tamamı denetimle ilgili değildir”. Standardın 3. paragrafında “Bir hizmet kuruluşunca sağlanan hizmetler ve onlar üzerindeki kontrollerin, hizmet alan işletmenin ilgili iş süreçleri de dâhil olmak üzere finansal raporlamaya ilişkin bilgi sisteminin bir parçası olması hâlinde, bu hizmetler hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili kabul edilir”. Standardın 11. paragrafında “Hizmet alan işletme denetçisi, hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin niteliği ve önemi ile bunların hizmet alan işletmenin denetimle ilgili iç kontrolü üzerindeki etkisi hakkında, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemeye ve değerlendirmeye yetecek kadar bilgi elde edilip edilmediğine karar verir” denmektedir. Standardın 3 ve 11. paragraflarında yer alan finansal raporlamaya ilişkin bilgi sisteminin bir parçası olması hâlinde, bu hizmetler hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimiyle

ilgili olarak kabul edilmesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

3.3.14. Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Strasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi Standardı

Standardın 3. paragrafında “Denetçinin amacı, (a) belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkisini ve (b) varsa, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini, değerlendirmektir”. Standardın 9. paragrafında “Yönetimin, denetçi tarafından bildirilen yanlışlıkların bazılarını ya da tamamını düzeltmeyi reddetmesi hâlinde denetçi, yönetimin düzeltme yapmama gerekçeleri hakkında bir kanaate ulaşır ve bir bütün olarak finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken bu kanaatini dikkate alır” denmektedir. Standardın 3 ve 9. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler ile denetçinin düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumlu düzenlemelerdir.

3.3.15. Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı

Standardın kapsamı 1. paragraf da “Finansal tabloların denetiminde nelerin denetim kanıtlarını oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşüne dayanak oluşturmak üzere ulaşılabilecek sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim yöntemlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenler”. Standardın 11. paragrafında “Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtının, bir başka kaynaktan elde edilen denetim kanıtıyla tutarsız olması ya da (b) Denetçinin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğine ilişkin şüphesinin olması, durumunda denetçi, sorunun çözülmesi için denetim yöntemlerinde ne tür değişiklikler ya da bu yöntemlere ne tür eklemeler yapılacağına karar verir ve bu sorunların – varsa denetimin diğer yönleri üzerindeki etkisini mütalaa eder” denilmektedir. Standardın 1 ve 11. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler ile denetçinin denetim çalışmalarında makul sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması amacıyla yapılan bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ile doğrudan uyumludur.

3.3.16. Bağımsız Denetimi Kanıtları - Belirli Kalemler için Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar Standardı

Standardın kapsamı 1. paragraf da “Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederken stoklar, işletmenin dâhil olduğu dava ve iddialar ve bölüm bilgileriyle ilgili özel olarak dikkate alınması gereken hususları (bilgilerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulması ve açıklanmasına) düzenler”. Standardın 3. paragrafında “Denetçinin amacı; (a) Stokların mevcudiyeti (var olması) ve durumuna, (b) İşletmenin dâhil olduğu dava ve iddiaların (hukuki anlaşmazlıkların) tamlığına, (c) Faaliyet bölümlerine ilişkin bilgilerin geçerli finansal

raporlama çerçevesine uygun olarak sunulması ve açıklanmasına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir” denilmektedir. Standardın 1 ve 13. paragraflarında yer alan bu düzenlemeler ile stoklar, işletmenin dâhil olduğu dava ve iddialar ve bölüm bilgileriyle ilgili özel olarak dikkate alacağı konuları düzenlemesi bakımından kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumlu düzenlemelerdir.

3.3.17. Dış Teyitler Standardı

Standardın 2. paragrafında “Denetim kanıtı belge şeklinde olduğunda daha güvenilirdir (fiziki, elektronik ya da başka bir ortamda bulunabilir). Dolayısıyla, denetimin şartlarına bağlı olarak, doğrudan denetçi tarafından, dış teyitlerle elde edilen denetim kanıtı, işletme içinde üretilen kanıtlardan daha güvenilir olabilir. Bu BDS, denetçinin ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için dış teyit yöntemleri tasarlamasına ve uygulamasına yardımcı olmayı amaçlar”. Standardın 8. paragrafında “Yönetimin denetçinin teyit talebi göndermesine izin vermemesi durumunda, denetçi: (1) İzin vermeme kararıyla ilgili olarak yönetimin gerekçelerine ilişkin sorgulama yapar ve bu gerekçelerin geçerliliği ve uygunluğu konusunda denetim kanıtı elde etmeye çalışır. (2) Yönetimin izin vermemesinin, hile riski dâhil ilgili “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ve diğer denetim yöntemlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir (3) İhtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan alternatif denetim yöntemlerini uygular” denmektedir. Standardın 2 ve 8. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin işletme içerisinde üretilen kanıtlardan ziyade dış teyitlerle elde edilen denetim kanıtının daha güvenilir olduğu ve bu kanıtların elde edilmesinde işletme yönetiminin rol ve sorumluluklarını belirlemektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

3.3.18. İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri Standardı

Standardın kapsamı 1. paragrafta “İlk defa yapılan bir denetimde (ilk denetimde) denetçinin, açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluklarını düzenler. Açılış bakiyeleri, finansal tablolardaki tutarların yanı sıra dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi konuları da içerir”. Standardın 3. paragrafında “İlk denetimin yürütülmesinde denetçinin açılış bakiyelerine ilişkin amacı, aşağıdaki hususlara yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir: (a) Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği ve (b) Açılış bakiyelerinde yansıtılan uygun muhasebe politikalarının cari dönem finansal tablolarında tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ya da bu politikalarda meydana gelen değişikliklerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı, yeterli şekilde sunulup sunulmadığı ve açıklanıp açıklanmadığı” denmektedir. Standardın 1 ve 3. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin ilk denetimde hesapların açılış bakiyeleri ile dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler konusunda denetim kanıtı elde etmesini düzenlemektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

3.3.19. Analitik Yöntemler Standardı

Standardın 4. paragrafında “BDS’lerin amaçlarına uygun olarak, “analitik yöntemler” terimi, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik yöntemler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren ya da diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar” Standardın 7. paragrafında “Uygulanan analitik yöntemler sonucunda beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren ya da diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların ya da ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirerek bu farklılıkları araştırır: (a) Yönetimin sorgulanması ve yönetimin verdiği yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi ve (b) İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olan diğer denetim yöntemlerinin uygulanması” denmektedir. Standardın 1 ve 3. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin analitik inceleme yöntemlerini uygulaması ve böylelikle finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeler içermektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

3.3.20. Bağımsız Denetimde Örneklem Standardı

Standardın 4. paragrafında “Denetim örnekleme kullanırken denetçinin amacı, örneklemin seçildiği anakitle hakkında sonuçlara varmak için makul bir dayanak oluşturmaktır”. Standardın 6. paragrafında “Denetçi bir denetim örneklemini tasarlarırken, denetim yönteminin amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa eder”. Standardın 7. paragrafında “Denetçi örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verir”. Standardın 8. paragrafında “Denetçi örnekleme yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçer” denmektedir. Standardın 1, 6, 7 ve 8. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin çalışmalarında denetim örneklemini tasarlarırken, denetim yönteminin amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini değerlendirmesine yönelik düzenlemeler içermektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

3.3.21. Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi Standardı

Standardın 6. paragrafında “Denetçinin amacı; (a) Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dâhil, finansal tablolara alınan ya da finansal tablolarda açıklanan muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı ve (b) Finansal tablolardaki ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında yeterli olup olmadığı, hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir”. Standardın 10. paragrafında “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçi, bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini

değerlendirir”. Standardın 11. paragrafında “Denetçi, kendi yargısına göre, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminlerinin, ciddi risklere yol açıp açmadığına karar verir”. Standardın 17. paragrafında “Denetçi, ciddi risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından: (a) Yönetimin, muhasebe tahminlerini finansal tablolara alma ya da almama kararının ve (b) Muhasebe tahminleri için seçilen ölçüm esasının geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı hususunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder” denmektedir. Standardın 6, 10, 11 ve 17. paragraflarında yer alan düzenlemeler ile denetçinin çalışmalarında tahminler dahil olmak üzere gerçeğe uygun değerler finansal raporlama çerçevesinde makul, yeterli olup olmadığını değerlendirmesi ve bu açla yeterli denetim kanıtı toplaması istenmektedir. Standart kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

3.3.22. İlişkili Taraflar Standardı

İlişkili taraf; raporlama yapan işletme üzerinde, bir ya da birden fazla aracı yoluyla doğrudan ya da dolaylı kontrole ya da önemli bir etkiye sahip olan kişi ya da başka bir işletme olmak; raporlama yapan işletme ile ortak kontrol altında bulunan bir başka işletme olmak: i. Kontrole sahip ortakların aynı olması, ii. Ortakların yakın aile üyeleri olması ya da iii. Kilit yöneticilerin aynı olması gibi durumlardır (İlişkili taraflar standardı, paragraf 10.) Standardın 3. paragrafında “İlişkili taraflar birbirlerinden bağımsız değildir. Bu nedenle çoğu finansal raporlama çerçevesi, finansal tablo kullanıcılarının, bu ilişkilerin niteliğini ve finansal tablolar üzerindeki gerçek ya da potansiyel etkilerini anlayabilmelerini sağlamak amacıyla ilişkili taraf ilişkileri, işlemleri ve bakiyelerine yönelik özel muhasebe ve açıklama hükümleri içerir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu tür hükümler belirlemesi durumunda denetçi, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerini, işlemlerini ya da bakiyelerini bu çerçevenin hükümlerine uygun olarak gerektiği gibi muhasebeleştirmemesinden ya da açıklamamasından kaynaklanan “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek için denetim yöntemlerini uygulamakla sorumludur” denmektedir. Standardın 2 paragrafında ilişkili tarafın mevcudiyeti halinde denetçinin önemli yanlışlık risklerini değerlendirmesi ve bu konuda uygun denetim yöntemlerini yerine getirmesi istenmektedir. Standart pay ve menfaat sahipleri arasında adil ve eşit bir yönetim anlayışının sağlanması hak ve çıkarların korunması noktasında kurumsal yönetim ilkelerinden adillik ilkesi ile uyumlu düzenlemeler içermektedir.

3.3.23. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı

Standardın 2. paragrafında “Finansal raporlama çerçeveleri bilanço tarihinden sonraki olayları genellikle ikiye ayırır: (a) Finansal tabloların tarihi itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylar, (b) Finansal tabloların tarihinden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylar. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama standardı uyarınca denetçi raporunun tarihi, bu tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin haberdar olduğu işlem ve olayların etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda rapor kullanıcılarını bilgilendirir”. Standardın 4. paragrafında Denetçinin amaçları: (a) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme ya da açıklama yapılmasını

gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve (b) Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir” denmektedir. Standart gereğince gerek finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve gerekse denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve raporuna etkisi olabilecek konular hakkında denetçinin açıklama yapması kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumlu bir düzenlemedir.

3.3.24. İşletmenin Sürekliliği Standardı

Standardın 6. paragrafında “Denetçinin sorumlulukları; a) Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak ve b) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak. Standardın 10. paragrafında “Denetçi, İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi standardında zorunlu kılınan risk değerlendirme yöntemlerini uygularken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ya da şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını mütalaa eder” denmektedir. Standardın 6 ve 10. paragraflarında denetçinin işletmenin sürekliliğini devam ettirip ettirememeye yönünde yeteri ve uygun denetim kanıtı toplama sorumluluğunu düzenlemesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve adillik ilkeleri ile uyumludur.

3.3.25. Yazılı Beyanlar Standardı

Standardın 6. paragrafında “Denetçinin amaçları: (a) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sunulan bilgilerin tamlığına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul ettiklerine dair yazılı beyanlar elde etmek, (b) Denetçi tarafından gerekli bulunması ya da diğer BDS’ler uyarınca zorunlu kılınması durumunda, finansal tablolarla ya da finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili diğer denetim kanıtlarını yazılı beyanlar aracılığıyla desteklemek, (c) Denetçi tarafından talep edilen yazılı beyanları, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sunduğu ya da sunmadığı durumlara yönelik uygun şekilde karşılık vermek” denmektedir. Yazılı beyanlar standardı ile yöneticilerin denetçiye sundukları finansal bilgilerin tamlığı ve bunlara ilişkin denetim kanıtlarını sağlamaya yönelik düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinin hesap verebilirlik ilkesi ile uyumludur.

3.3.26. Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi Standardı (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), topluluk denetimlerine uygulanır. Bu BDS, özellikle topluluğa bağlı birim denetçilerinin dâhil olduğu, topluluk denetimlerinde dikkate alınan özel hususları düzenler*”. Standardın 2. paragrafında “*Gerekli uyarlamalar yapılmak kaydıyla bu BDS; bir denetçinin, topluluk finansal tabloları olmayan finansal tabloların denetimine başka denetçileri dâhil etmesi durumunda da faydalı olabilir. Örneğin, bir denetçi uzak bir bölgedeki stok sayımını gözlemlemesi ya da uzak bir bölgedeki maddi duran varlıkları tetkik etmesi için başka bir denetçiyi denetime dâhil edebilir*” Standardın 8. paragrafında “*Denetçinin amaçları: (a) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket edip etmeme konusunda karar vermek ve (b) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket etmesi durumunda; (i) Birimlerle ilgili finansal bilgilere ilişkin olarak birim denetçilerinin çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması ile elde ettikleri bulgular hakkında birim denetçileriyle açık bir biçimde iletişim kurmak ve (ii) Topluluk finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş vermek amacıyla birimlerin finansal bilgileri ve konsolidasyon sürecine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir*”. Standart gereğince denetçi, topluluk mali tablolarının denetçisi sıfatıyla mali tabloların raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve konsolidasyon sürecine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden adillik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur.

3.3.27. İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması Standardı

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda dış denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. İç denetçilerin çalışmasının kullanılması; (a) denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasını ve (b) dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasını içerir*”. Standardın 6. paragrafında “*Çoğu işletme iç denetim fonksiyonlarını iç kontrol ve kurumsal yönetim yapılarının bir parçası olarak oluşturur*”. Standardın 11. paragrafında “*Dış denetçi verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve dış denetçinin denetimde, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını ya da doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması bu sorumluluğu azaltmaz*” denmektedir. Standart gereğince denetçi, iç denetçiden yardım alsa dahi denetim görüşünden doğrudan ve tamamen sorumludur. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesi ile uyumludur.

3.3.28. Uzman Çalışmalarının Kullanılması Standardı

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), muhasebe ya da denetim dışındaki bir uzmanlık alanında bir kişi ya da kuruluş tarafından gerçekleştirilen çalışmanın yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere*

kullanıldığı durumda, söz konusu çalışmaya ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler”. Standardın 3. paragrafında “*Denetçi, verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması denetçinin bu sorumluluğunu azaltmaz”.* Standardın 9. paragrafında “*Denetçi, denetçinin amaçları açısından, uzmanın gerekli yeterliğe, kabiliyete ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirir. Dış uzmanın tarafsızlığının değerlendirilmesi, uzmanın tarafsızlığına tehdit oluşturabilecek çıkar ve ilişkiler hakkında sorgulama yapılmasını içerir”* denmektedir. Standart gereğince denetçi, uzman bir kişiden yardım alsa dahi denetim görüşünden doğrudan ve tamamen sorumludur. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesi ile uyumludur.

3.3.29. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı

Standardın 4. paragrafında “*Bu BDS hükümleri, denetçi raporlamasının dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olması ihtiyacı ile denetçi raporunda sunulan bilgilerin kullanıcılar açısından ihtiyaca daha uygun hâle getirilerek denetçi raporlamasının değerinin artırılması ihtiyacı arasında uygun bir dengenin kurulmasını amaçlar. Bu BDS, denetçi raporunda tutarlılığı teşvik etmekle birlikte her bir ülkenin özel şartlarını dikkate alan bir esnekliğe ihtiyaç duyulduğunu da kabul eder. BDS'lere uygun olarak yapılan bir denetim için denetçi raporunda tutarlılık, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Ayrıca bu tutarlılık, kullanıcının kavrayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur”.* Standardın 10. paragrafında “*Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur”.* Standardın 11. paragrafında *Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır* denmektedir. Standart gereğince denetçi, denetim raporunu dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlayacak bir biçimde hazırlamalı ve finansal tabloların hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvencenin elde edilip edilmediğini belirtmelidir. Bu düzenlemeler kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur.

3.3.30. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı

Standardın 2. paragrafında “*Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına (hedef kullanıcılar) ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir.* Standardın 3. paragrafında *Kilit denetim konularının denetçi raporunda*

bildirilmesi; işletme, denetlenmiş finansal tablolar ya da yürütülen denetimle ilgili belirli hususlar hakkında hedef kullanıcıların yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha ileri düzeyde bir ilişki kurmalarına da zemin hazırlayabilir kilit denetim konularının bildirilmesi en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında” denmektedir. Standart gereğince denetçinin finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlamaktadır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur. Kilit denetim konularının denetim raporunda açıklanması ile denetim raporlarının şeffaflığının artacağı ve bilgi kullanıcılarına daha yararlı bilgilerin sunulacağı düşünülmektedir.

3.3.31. Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı

Standardın 2. paragrafında *“Bu BDS olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman kullanılacaktır ve üç farklı görüş türü belirlenmektedir. Bu görüş türleri; sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınmadır. Olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna ilişkin karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır: (a) Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan hususun niteliği; başka bir ifadeyle finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği ya da yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebilip içermeyebileceği ve (b) İlgili hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin ya da muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi”*. Standardın 4. paragrafında *“Denetçinin amacı, (a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı ya da (b) Denetçinin, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği, durumlarda verilmesi gereken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında uygun bir görüşü, açık bir biçimde ifade etmektir”* denmektedir. Standart gereğince denetçinin olumlu görüş vermesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği ya da finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varması halinde hazırlayacağı görüş türlerini belirtmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden adillik ve sorumluluk ilkeleri ile uyumludur.

3.3.32. Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Standardı

Standardın 1. paragrafında *“Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin; (a) Kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan ya da açıklanan husus ya da hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini ya da (b) Denetimin, denetçinin sorumluluklarının ya da denetçi raporunun anlaşılmasıyla ilgili olan ve finansal tablolarda sunulan ya da açıklananlar dışındaki husus ya da hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini, gerekli görmesi hâlinde, raporunda yer vereceği ilâve bildirimleri düzenler”*. Standardın 6. paragrafında *“Finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmuş olan denetçinin amacı, muhakemesine göre gerekli ise, denetçi raporuna açık ve net ilâve bildirimler dâhil etmek suretiyle kullanıcıların dikkatini aşağıdaki hususlara çekmektir: (a) Finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulmuş ya da*

açıklanmış olmasına rağmen, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan bir hususa ya da b) Uygun hâllerde kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını ya da denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan herhangi bir diğer husus” denmektedir. Standart gereğince denetçi raporuna açık ve net ilâve bildirimler dâhil etmek suretiyle kullanıcıların dikkatini çekmesi ve denetçi raporunun daha anlaşılabilir olmasını sağlayan düzenlemeler içermektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.3.33. Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar Standardı

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde üstlendiği sorumlulukları ele alır*”. Standardın 7. paragrafında “*Denetçi, finansal tablolarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulan karşılaştırmalı bilgilerin yer alıp almadığına ve bu bilgilerin uygun biçimde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına karar verir. Bu amaçla denetçi, (a) Karşılaştırmalı bilgilerin önceki dönemde sunulan ya da -uygun hâllerde yeniden düzenlenmiş- tutarlar ve diğer açıklamalarla mutabık olup olmadığını ve (b) Karşılaştırmalı bilgilerde yansıtılan muhasebe politikalarının cari dönemde uygulanan politikalarla tutarlı olup olmadığını ya da muhasebe politikalarında değişiklikler olması durumunda, bu değişikliklerin uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını, yeterli şekilde sunulup sunulmadığını ve yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığını, değerlendirir*” denmektedir. Standart gereğince denetçi raporunda yasal mevzuat gereğince açıklanması gereken karşılaştırmalı bilgilerin yer alıp almadığı ve uygun bir biçimde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını açıklamalıdır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.3.34. Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları (Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları) Standardı

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), bir işletmenin yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal ya da finansal olmayan (finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporu dışındaki) diğer bilgilere ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Bir işletmenin yıllık faaliyet raporu tek bir belge olabileceği gibi, aynı amaca hizmet eden belgelerin bir bileşimi de olabilir*”. Standardın 3. paragrafında “*Diğer bilgilerin finansal tablolara ya da denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgilerle önemli ölçüde tutarsız olması, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığın olduğuna ya da diğer bilgilerin önemli bir yanlışlık içerdiğine işaret edebilir. Her iki durumun da finansal tabloların ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun güvenilirliğini zedeleyebilmesi sebebiyle bu BDS, denetçinin diğer bilgileri incelemesini ve değerlendirmesini [denetlemesini] zorunlu kılar. Söz konusu önemli yanlışlıklar, denetçi raporunun kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları da uygun olmayan biçimde etkileyebilir*” denmektedir. Standart denetçinin finansal ya da

finansal olmayan diğer bilgilere ilişkin inceleme ve değerlendirmelerini gerekli kılmaktadır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.3.35. Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçeveslere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Standardı

Standardın 2. paragrafında “*Bu BDS, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolar bağlamında kaleme alınmıştır*”. Standardın 5. paragrafında “*Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde BDS’leri uygularken denetçinin amacı, (a) Denetimin kabulüyle, (b) Denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve (c) Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla, ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır*”. Standardın 8. paragrafında “*Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında anlayış edinir: (a) Finansal tabloların hazırlanma amacı, (b) Hedef kullanıcılar ve (c) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek için yönetimin attığı adımlar*” denmektedir. Standart özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tabloların denetimini kapsamaktadır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımı ile şeffaflık ilkesi ve faaliyetlerin mevzuata ve sözleşmelere uygun olmasını öngören sorumluluk ilkesi ile uyumludur.

3.3.36. Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların ya da Kalemlerin Bağımsız Denetimi Standardı

Standardın kapsamı 1. paragraf da “*Bu standart tek bir finansal tablonun ya da finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın ya da kalemin denetiminde, BDS’lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. Tek bir finansal tablo ya da finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap ya da kalem; genel ya da özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir*” denmektedir. Standart tek bir finansal tabloya ya da finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap ya da kaleme ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili özel hususları kapsamaktadır. Bu düzenleme doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eden kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.3.37. Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler Standardı

Standardın 4. paragrafında “*Özet finansal tablolar; finansal tablolardan elde edilen ancak finansal tablolardan daha az ayrıntı içeren, bununla birlikte, işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını ya da yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri gösteren finansal tablolarla tutarlı, biçimlendirilmiş bir sunum sağlayan tarihî finansal bilgilerdir*”. Standardın 3. paragrafında Denetçinin amaçları: (a) Özet

finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürütülecek denetimi kabul etmenin uygun olup olmadığına karar vermek ve (b) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek amacıyla görevlendirilmiş olması durumunda: (i) Elde edilen kanıtlardan ulaşılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak, özet finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak ve (ii) Görüşün dayanağını da açıklayan yazılı bir rapor vasıtasıyla söz konusu görüşü açık bir biçimde ifade etmektir. Standardın 8/ç. paragrafında “Denetçi, özet finansal tabloların, denetlenmiş finansal tablolardaki ilgili bilgilerle mutabık olup olmadığını ya da söz konusu bilgiler kullanılarak yeniden hesaplanıp hesaplanamayacağını belirlemek amacıyla, özet finansal tabloları denetlenmiş finansal tablolardaki ilgili bilgilerle karşılaştırır” denmektedir. Standart, denetçiden özet finansal tabloların, sunduğu bilgilerin özet bilgiler olduğunu yeterli bir biçimde açıklayıp açıklamadığını ve denetlenmiş finansal tabloları belirtip belirtmediğini değerlendirmesini öngörmektedir. Bu düzenleme doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını ifade eden kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.4. Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS)

Sınırlı bağımsız denetim; ara dönem finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (SPK, Seri: X, No: 22 md.4). Sınırlı bağımsız denetim kapsamında genel amaçlı tam set finansal tabloları ve/ya da özet finansal tablolar incelemeye tabi tutulur.

3.4.1. Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardı

Standardın 6. paragrafında “*Finansal tabloların sınırlı denetiminde denetçi, işletmenin finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirir. Denetçinin bildirdiği sonuç, denetçinin elde ettiği sınırlı güvenceye dayanır. Denetçi raporunda, rapor kullanıcılarının sonucu anlayabilmelerini sağlamak amacıyla sınırlı denetimin niteliğine ilişkin bir açıklamaya yer verilir*”. Standardın 14. paragrafında “*Denetçinin, bu SBDS kapsamında finansal tabloların sınırlı denetimini yürütürken amaçları: (a) Başta sorgulama yaparak ve analitik yöntemleri uygulayarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sınırlı güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğine ilişkin bir sonuç bildirmek ve (b) Bu SBDS'nin gerektirdiği şekilde bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin raporlama yapmak ve bildirimlerde bulunmaktır*” denmektedir. Standart, denetçiden hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirmesi ve bu bildirilen sonucun, denetçinin elde ettiği sınırlı güvenceye dayandığını açıklamasını istemektedir. Bu düzenleme mevcut mevzuata, sözleşmelere, kanunlara ve toplumsal değerlere uyumu sağlamaya yönelik hedefler koyan kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi ile uyumludur.

3.4.2. Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardı

Standardın 7. paragrafında “Ara dönem finansal bilgilerin sınırlı denetiminin amacı, denetçinin, sınırlı denetime dayanarak ara dönem finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olacak herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediği konusunda bir sonuç bildirmesini sağlamaktır. Denetçi, ara dönem finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içermesi durumunda, uygun olmayan bir sonuç bildirme riskini orta düzeye indirmek amacıyla sorgulamalar yapar ve analitik yöntemler ile diğer sınırlı denetim yöntemlerini uygular”. Standardın 9. paragrafında “Bir sınırlı denetim, bağımsız denetimin aksine, ara dönem finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek için tasarlanmaz. Bir sınırlı denetim, öncelikle finans ve muhasebe konularından sorumlu kişiler olmak üzere ilgili kişilerin sorgulanması ile analitik yöntemlerin ve diğer sınırlı denetim yöntemlerinin uygulanmasından oluşur. Sınırlı denetim, ara dönem finansal bilgileri etkileyen önemli hususları denetçinin dikkatine sunar, ancak bir bağımsız denetimin gerektirdiği tüm kanıtları sağlamaz” denmektedir. Standart, denetçiden ara dönem finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olacak herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediği konusunda bir görüş açıklaması istenmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden mevcut mevzuata ve kanunlara uyumu sağlamaya yönelik hedefler koyan sorumluluk ilkesi ve tahmin edilebilir riskler hakkında doğru, zamanında ve eşit olarak kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkeleri ile uyumludur.

3.5. Güvence Denetimi Standartları (GDS)

Bu standartlar tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanmaktadır.

3.5.1. İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardı

Standardın 7. paragrafında “Yönetim, ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı varsayımların belirlenmesi ve açıklaması da dâhil, söz konusu bilgilerin hazırlanmasından ve sunumundan sorumludur. İleriye yönelik finansal bilgiler ister üçüncü tarafların kullanımına ister kurum içi amaçlara yönelik olsun, denetçiden söz konusu bilgilerin güvenilirliğinin artırılması için bu bilgileri incelemesi ve bu bilgiler hakkında raporlama yapması talep edilebilir”. Standardın 9. paragrafında “İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımların değerlendirilmesine ilişkin mevcut kanıt türleri dikkate alındığında, denetçinin varsayımlarda “önemli yanlışlık” bulunmadığı yönünde pozitif bir görüş vermek için yeterli tatmin düzeyine ulaşması zor olabilir. Sonuç olarak, bu GDS kapsamında yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı raporlanırken, denetçi yalnızca orta düzeyde bir güvence sağlar. Ancak, denetçi kendisini ikna eden (tatmin eden) kanıtları elde ettiği yargısına varırsa, varsayımlarla ilgili pozitif güvence ifade etmesine de engel olunmaz”. Standardın 11. paragrafında “Denetçi, varsayımların açık bir şekilde gerçekçi olmadığı ya da ileriye yönelik

finansal bilgilerin kullanım amacına uygun olmadığı kanaatine varması durumunda, denetimi kabul etmez ya da denetimden çekilir” denmektedir. Standart, denetçiden ileriye yönelik finansal bilgiler ister üçüncü tarafların kullanımına ister kurum içi amaçlara yönelik olsun, söz konusu bilgilerin güvenilirliğinin artırılması için bu bilgileri incelemesi ve bu bilgiler hakkında raporlama yapılması istenmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden tahmin edilebilir riskler hakkında doğru, zamanında ve eşit olarak kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.5.2. Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri Standardı

Standardın 2. paragrafında “*Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), uyarınca yürütülen bir denetimde, işletme için proforma finansal bilgileri derleme konusunda denetçinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Finansal bilgilerin derlenmesi sorumluluğu, sorumlu tarafa aittir. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır*”. Standardın 6. paragrafında “*Proforma finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlama yapmak üzere üstlenilen makul güvence denetimi; sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken kullandığı geçerli kıstasların doğrudan işlem ya da olayla ilişkilendirilebilen önemli etkileri sunmak için makul bir dayanak oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi, yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi için bu GDS’de öngörülen yöntemlerin uygulanmasından oluşur*” denmektedir. Standart, denetçiden proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasını istemektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden tahmin edilebilir riskler hakkında doğru, zamanında ve eşit olarak kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.5.3. Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Standardı

Standardın 1. paragrafında “*Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), finansal raporlamayla ilişkili olduğu için hizmet alan işletmenin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan bir hizmeti sağlayan hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında, hizmet alan işletmenin ve onun denetçilerinin kullanımına yönelik bir rapor sunmak amacıyla denetçi tarafından yürütülen güvence denetimlerini düzenler*”. Standardın 12. paragrafında “*Bu GDS’nin hizmet kuruluşu denetçisine; hizmet kuruluşundan bilgi edinme –sorgulama, bu kuruluştan beyanlar talep etme, bu kuruluşla karşılıklı iletişim kurma ya da başka bir şekilde bu kuruluşla iletişime geçme yükümlülüğü getirdiği durumlarla ilgili olarak hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşunun yönetiminden ya da üst yönetiminden iletişim kurulacak uygun kişiyi (kişileri) belirler. Bu belirleme, ilgili hususlardan kimlerin sorumlu olduğunun ve kimlerin ele alınan hususlar hakkında bilgi sahibi olduğunun değerlendirilmesini içerir*” denmektedir. Standart, denetçiden finansal raporlamayla ilişkili olduğu için hizmet alan işletmenin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan bir hizmeti sağlayan hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında, hizmet alan işletmenin ve onun denetçilerinin kullanımına yönelik bir rapor sunması istenmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden tüm mali ve mali olmayan bilgilerin zamanında,

doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.5.4. Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi ya da Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı

Standardın 2. paragrafında “Güvence denetimleri; denetçi dışındaki bir tarafın kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü ya da değerlendirdiği doğrulama hizmetleri ile denetçinin kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü ya da değerlendirdiği doğrudan denetimleri içerir. Bu GDS’de makul ve sınırlı güvence veren doğrulama hizmetlerine özgü ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır”. Standardın 10. paragrafında “Güvence denetiminin yürütülmesinde denetçinin amaçları: (a) Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence ya da sınırlı güvence elde etmek, b) Makul güvence ya da sınırlı güvence veren bir sonuç bildiren ve bu sonuca ilişkin dayanağı açıklayan yazılı bir rapor yoluyla, dayanak denetim konusunun ölçüm ya da değerlendirilmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek ve (c) Bu GDS ya da ilgili diğer GDS’ler ile zorunlu tutulan diğer bildirimleri yapmaktır” denmektedir. Standart, denetçiden makul ve sınırlı güvence veren doğrulama hizmetlerine özgü bir çalışma ile denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında bir sonuç elde etmesini istemektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden tahmin edilebilir riskler hakkında doğru, zamanında ve eşit olarak kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.6. İlgili Hizmetler Standartları (İHS)

İlgili hizmetler standartları güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere ilişkin yayımlanan standartlardır. İlgili hizmetler standartlarında denetçinin verdiği hizmetin ilgili kullanıcılara makul ya da sınırlı düzeyde güvence vermek gibi bir amacı söz konusu değildir. Aşağıda ilgili hizmetler standartları açıklanmıştır.

3.6.1. Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Yöntemlerin Uygulanmasına Yönelik İşler Standardı

Standardın 1. paragrafında “Bu standardın amacı, finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan yöntemlerin uygulanmasına yönelik bir iş üstlenilmesi durumunda denetçinin mesleki sorumluluklarına ve bu işle bağlantılı olarak düzenleyeceği raporun şekil ve içeriğine ilişkin standartları belirlemek ve rehberlik sağlamaktır”. Standardın 4. paragrafında Üzerinde mutabık kalınan yöntemlere yönelik bir işin amacı; denetçi ve işletme ve varsa uygun üçüncü bir tarafın üzerinde mutabık kaldığı bağımsız denetim niteliğindeki yöntemlerin denetçi tarafından uygulanması ve somut bulguların raporlanmasıdır”. Standardın 9. paragrafında “Denetçi, işletme temsilcilerinin ve normal şartlarda somut bulgular raporunun kopyalarını alacak olan diğer belirlenmiş tarafların, mutabık kalınan yöntemleri ve işin şartlarını açıkça

anlamasını sağlar” denmektedir. Standart, denetçinin üzerinde mutabık kalınan yöntemlerin uygulanmasına yönelik bir iş üstlenilmesi durumunda düzenleyeceği raporun şekil ve içeriğine ilişkin standartları belirlemek ve rehberlik sağlamaktadır. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden mevcut mevzuata, sözleşmelere ve şirket içi düzenlemelere uygunluğu ifade eden sorumluluk ilkesi ile uyumludur.

3.6.2. Finansal Bilgileri Derleme İşi Standardı

Standardın 1. paragrafında *“Bu standart herhangi bir güvence vermeksizin tarihi finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda yönetime yardımcı olmak ve bu standarda uygun olarak söz konusu işe yönelik raporlama yapmak amacıyla görevlendirilen bir denetçinin sorumluluklarını düzenler”*. Standardın 7. paragrafında *“Finansal bilgilerden ve bu bilgilerin hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esastan yönetim sorumludur. Bu sorumluluk; yönetim tarafından uygun muhasebe politikalarının seçilmesi, uygulanması ve gerektiğinde makul muhasebe tahminlerinin oluşturulması dâhil olmak üzere finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumunda gerekli olan muhakemelerde bulunulmasını içerir”*. Standardın 16. paragrafında *“Denetçinin, bu standart kapsamında finansal bilgileri derleme işini yürütürken amaçları: (a) Yönetim tarafından sunulan bilgilere dayanarak, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda yönetime yardımcı olmak üzere muhasebe ve finansal raporlama alanındaki uzmanlığını uygulamak ve (b) Bu standardın hükümlerine uygun olarak raporlama yapmaktır”* denmektedir. Standart, denetçinin herhangi bir güvence vermeksizin tarihi finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda yönetime yardımcı olmasını ve raporlama yapmasını öngörmektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

3.7. İlke Kararları

Finansal tablolarını TMS’ye uygun olarak düzenlemek zorunda olan şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini arttırmak, finansal tablolarının yeknesak olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla TMS’de bir düzenleme yapıncaya kadar uygulama konuya ilişkin Kurul İlke Kararlarıyla yönlendirilmektedir. Aşağıda bir adet ilke kararı açıklanmıştır.

3.7.1. Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı

Standardın 5. paragrafında *“Denetçinin amacı, TTK’nın 378. maddesi uyarınca riskin erken saptanması sistemi ve komitesini kurması gereken şirketlerde, söz konusu sistem ve komitenin anılan madde çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında denetim yapmaktır. Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemine yönelik bir değerlendirmenin doğasından kaynaklanan*

kısıtlamalar sebebiyle denetçinin, yaptığı denetim çerçevesinde, sistem tarafından bütün risklerin doğru bir şekilde tespit edilip edilmediğini ortaya koyma imkânı bulunmamaktadır. Denetçi denetimini, TTK'ya, Kurum tarafından yayımlanan bu Esaslara ve Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallara uygun olarak yürütür” denmektedir. Standart denetçiden, riskin erken saptanması sistemi ve komitesini kurması gereken şirketlerde, söz konusu sistem ve komitenin anılan madde çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında denetim yapmasını istemektedir. Bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden şirketin mali durumu ve işlevsel faaliyetleri kadar mülkiyet ve yönetim yapısı, kurumsal amaçları, karşılaşılabileceği tahmin edilebilir riskler hakkındaki bilgilerinde doğru, zamanında ve eşit olarak ulaşılabilecek şekilde kamuya açıklanmasını öngören şeffaflık ilkesi ile uyumludur.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Şirketler etkili bir yönetim sergileyebilmek için belirli ilke ve kurallara uygun hareket etmeli ve faaliyetlerini bu kurallar çerçevesinde şekillendirmelidirler. Bu yaklaşım, kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkışında temel unsur niteliğindedir. Kurumsal yönetim anlayışının temel unsuru ise bilgidir. Özellikle güvenilir, doğru, şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumluluk niteliklerini taşıyan bilginin yeri ve önemi şirket yönetiminde son derece önemlidir. Bu noktada denetim, şirketlerde iş ve işlemlerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak şirketlerde kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin hayata geçmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı şirket faaliyetlerinin tam ve doğru bir biçimde tüm menfaat sahiplerini açıklanmasını esas alırken, denetim faaliyeti bu faaliyetin doğruluğunu tasdik eden bir işlev görmektedir.

Bağımsız denetçi denetlenen firmanın finansal tablolarının muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığını ve bu tabloların firmanın gerçek finansal durumunu yansıttığını doğrulama konusunda önemli bir role sahiptir. Bu yönüyle denetim kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasında çok önemli bir araçtır. Denetim faaliyetinden beklenen fayda ve güvenilirlik ise denetim standartları ile sağlanmaktadır. Bağımsız denetim ve kurumsal yönetim anlayışı karşılıklı ilişki içerisinde. Hem bağımsız denetim standartlarının tam anlamıyla uygulanabilmesi için kurumsal yönetim anlayışına ve hem de kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasında tam olarak başarı sağlayabilmesi için bağımsız denetim standartlarına ihtiyaç duyulduğu söylenebilir. Bu iki kavram birbirini destekleyen ve tamamlayan kavramlardır. Şirket yönetimlerinde birinin eksik kalması diğerrinin yetersiz bir şekilde gerçekleşmesini neden olacaktır. Dolayısıyla başarılı bir kurumsal yönetim anlayışının şirkette hayat bulabilmesi açısından bağımsız denetim faaliyeti son derece önemli olup denetim faaliyetinin uygulama rehberi olan bağımsız denetim standartları çerçevesinde bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmelidir.

Çalışmada 01.01.2019 - 31.12.2019 hesap denetiminde uygulanacak altı ayrı bölümde yer alan toplam 47 adet denetim standardı ile ayrı bir bölümde yer alan 1 adet ilke kararın, kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine katkı sağlayan düzenlemeleri açıklanarak standartların ilgili olduğu kurumsal yönetim ilkeleri hakkında tespitlerde bulunulmuştur. Türkiye Denetim Standartları şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve

güçlenmesine katkı sağlayacak düzenlemeler içermektedir. Bununla birlikte doğrudan denetçinin çalışmalarında bir rehber ve denetçinin hazırlayacağı rapora dayanak oluşturacak kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin denetimini esas alan bir standart düzenlemesi gerçekleştirilebilir. Bu amaçla Kamu Gözetim Kurulu (KGK) tarafından TMS’de bir düzenleme yapıncaya kadar konuya ilişkin Kurul İlke Kararı alınarak uygulama gerçekleştirilebilir. Standart seti içerisinde yer alan ilke kararlar, finansal tablolarını TMS’ye uygun olarak düzenlemek zorunda olan şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla Kamu Gözetim Kurulu tarafından oluşturulmaktadır.

Çalışmada Türkiye Denetim Standartları ile getirilen düzenlemelerin şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının gelişmesi ve yerleşmesinde son derece önemli düzenlemeler içerdiği sonucuna varılmaktadır. Ayrıca şirketlerde kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerin uygulanma durumlarının incelenmesinde denetçiye rehber olabilecek bir denetim standardını önermekteyiz. Gelecek araştırma konusu olarak ise Kurumsal Yönetim Endeksi’nde (XKURY) işlem gören şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde denetim raporlarının inceleneceği bir çalışma konusu önerilebilir. Zira Borsa İstanbul A.Ş.’de 2007 yılında Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY) oluşturulmuş ve bu endekste işlem gören şirketlerin her yıl kurumsal yönetime uyum notları açıklanmaktadır.

KAYNAKLAR

- Abdioğlu, H. (2007). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB – 100 Örneği*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.
- Acaravcı Kakili, S. Kandır, S.Y. ve Zelka, A. (2015). Kurumsal Yönetimin BIST Şirketlerinin Performanslarına Etkisinin Araştırılması. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1). 171-183.
- Alacaklıoğlu, H. (2009). *Kurumsal Yönetim ve Aile Şirketleri*. İstanbul: Global Kobi Yayınları,
- Altın, U. H. (2006). *Sermaye Piyasalarında Kurumsal Yönetim Kavramı ve Türkiye Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi üniversitesi, SBE, Ankara.
- Altuğ, F. (1995). *Mali Denetim*. Uludağ Üniversitesi Basımevi, Yayın Nr.110, Bursa.
- Argüden, Y. (2002). İyi Yönetişim. *Dünya Gazetesi*, 20.9.2002.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'ne Tabi Halka Açık Şirketlerde Bir Anket Çalışması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9 (3), 209-240.
- Aysan, M. A. (2007). Muhasebe ve Kurumsal Yönetim, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 35, 17-24.

- Baskıcı Ç. (2015). Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11 (25), 163-180.
- Başkan, T.D. ve Çopur Vardar, G. (2018). Sigorta Sektöründe Kurumsal Yönetim Uygulanmasının Firma Performansına Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan Özel Sayısı, 582-607.
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. 6. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım,
- Chong, G. (2013). Detecting Fraud: What Are Auditors' Responsibilities?. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 24 (2), 47-53.
- Coşkun, E. (2005). Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve Finansal Performans İlişkisi. 4. Orta Anadolu İşletmecilik Kongre Kitabı, Ankara
- Dağlı, H., Ayaydın, H. ve Eyüboğlu, K. (2010). Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 48, 18-31.
- Daştan, A. (2010). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Muhasebe Etkileşimi. *Bankacılar Dergisi*, 72, 3-18.
- Daştan, A. ve Abdioğlu, H. (2008). TFRS-2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları. *Akademik Fener Dergisi*, 10, 68-96.
- Dinç, E., ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (21), 157-184.
- Doğan, M. (2007). Kurumsal Yönetim. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Donker, H. ve Zahir, S. (2008). Towards an Impartial and Effective Corporate Governance Rating System. *Corporate Governance*. 6 (2), 83-93.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4 (2), 126-138.
- Güngör Tanç, Ş. ve Cingöz, A. (2011). Kurumsal Yönetim ve Çevresel Performans: İMKB'de İşlem Gören Şirketler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, 4, 203-219.

- İskenderoğlu, Ö , Saygın, O. ve Akdağ, S. (2014). *Kurumsal Yönetim ve Sermaye Yapısı*, Adana: Karahan Yayınları.
- Kalaycı, E. Özpeynirci, R. (2014). Kurumsal Yönetim Anlayışı Temelinde Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkelerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Yansımaları, *International Conference on Eurasian Economies*, Skopje –Macedonia.
- Kılıç, M. ve Benligiray Y.(2012.) Kurumsal Yönetim ve Derecelendirme Süreci. *Denetim Dergisi*, 9, 60 – 73.
- Koçel, T. (2003). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul : Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Köroğlu, Ç ve Aktaş, R. (2014). Turizm Sektöründe Kurumsal Yönetim Anlayışı ve İç Denetim İlişkisi: Marmaris Bölgesinde Bir Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 6 (3), 273-290.
- Menteş, A. (2009). *Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi*. İstanbul: Derin Yayınları.
- Millstein, I. M. (2000). Corporate Governance: The Role of Market Forces. Erişim Tarihi: 12.06.2019 <http://millstein.som.yale.edu/resources/millsteinspeechdatabase>
- OECD (2004), Corporate Governance-A Survey of OECD Countries, OECD yayınları, Paris. [http:// www.oecd.org](http://www.oecd.org), 12.06.2019
- Özçelik, H. (2018). Kurumsal Yönetim Temelinde Muhasebe Bilgi Kalitesinin Geliştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan Özel Sayısı, 532-547.
- Özsoy, Z. (2011). Kurumsal Yönetim ve Yönetim Kurulları. İstanbul: İmge Kitabevi.
- Pamukçu, F (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 50, 133-148.
- Percy, J.P. (1997). Auditing And Corporate Governance - A Look Forward into The 21st Century. *International Journal of Accounting*, 1(1), 3- 12.
- Sakarya, Ş, Yazgan, K. F. ve Yıldırım, H. H. (2017). Kurumsal Yönetim Derecelendirmesinin Hisse Senedi Performansına Etkisi: BİST Kurumsal Yönetim Endeksi Üzerine Bir İnceleme. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 19 (40), 55-76
- Shelton, J.R. (1998). The Importance of Governance in The Modern Economy. New Corporate Governance for the Global International Conference, Brussels.
- Sönmez, A ve Toksoy, A. (2011). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği. *Maliye Finans Dergisi*, 25 (92), 64–80.
- SPK (2005). Kurumsal Yönetim İlkeleri, <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/55>, 12.06.2019
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22

Toraman, C. ve Abdioğlu, H. (2008). İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 40, 96-109.

Tuzcu, M. A. (2003). *Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İMKB-100 Örneği*", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Yazıcı, M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 18, 33-37.

World Bank, Corporate Governance Manual, 1999. (<http://documents.worldbank.org/curated/en/490901468134091644/Corporate-governance-manual-second-edition>, 20.06.2019)

www.tdk.gov.tr, 20.06.2019

EREGLI COAL COMPANY AS THE FIRST CORPORATE PRACTICE IN THE OTTOMAN STATE*

Cengiz Toraman¹

ABSTRACT

Eregli Coal Company was established in 1842, nine years before the Şirket-i Hayriye, as one of the first anonymous company (limited liability Company) in the Ottoman Empire. The production operations of the company for the first three years were in the form of a wholly national capital financed private firm. With Sultan Abdulmecid's participation in the partnership the company equity was doubled and from this date on it became known as the New Company. The Company continued operations until the control of the basin was passed to the Ministry of Navy in 1865. The purpose of this study is to give information about Eregli Coal Company and its activities. Accounting records of this company, which was established by six national partners, for the first period of operations covering over 3 years between November 1842 to November 1845 are examined towards this end. With Sultan Abdulmecid's participation as share holder the company was renamed the New Company and continued its activities until the control of Eregli coal basin was transferred to the Ministry of the Navy. Investigation of first period accounting records show that the main factor contributing to the losses incurred by the Company is the sale of coal to government owned enterprises and high interest loans incurred from bankers as a result of these uncollectible credits.

Keywords: Accounting, coal, company, Hazine-i Hassa, income statement

Jel Code: M41, M42

* Bu Çalışma 10-12 Ekim 2019 tarihleri arasında İnönü Üniversitesi'nin ev sahipliğinde Malatya'da düzenlenen 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde bildiri olarak sunulmuştur.

¹ Prof. Dr., Inonu University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration, cengiztoraman@gmail.com

Atıf: Toraman, C. (2020). Eregli Coal Company As the First Corporate Practice In The Ottoman State. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 68–90.

1. EXPLORATION AND EXTRACTION OF COAL IN THE EREGLI BASIN

1.1. Discovery of Coal

A general evaluation report drafted by one of the Hazine-i Hassa contractors in 1904 indicates that the discovery of coal in the Ereğli Basin took place during the reign of Sultan Mahmud II. and its extraction dated to Abdulmecid's reign. Unfortunately, this report makes no specific mention of dates for these events (BOA. Y.PRK.HH. nr. 35/86). This is confirmed by a newspaper article published in the 14 February 1841 (21 Zilhicce² 1256) issue of Ceride-i Havadis³(Tak, 2001:9).

1.2. Initial Production and Employment in the Ereğli Basin

There are signs of coal production in the Ereğli Basin predating the Company era spanning 5 November 1842- 30 November 1845. A report sent from Vienna by the Ottoman Ambassador to Austria, Ahmed Fethi Beg, who also was one of the founding partners of the Company indicates that a request made to the Austrian Government for miners was discussed with Prince Matternich and was deemed appropriate, but also that the Prince requested that the request be made through formal channels and also the whole affair be done in a contract with binding rules. There is also a mention that a written request for the miners in question to be licensed for four years or more was delivered to the Austrian Government (23 March 1837, BOA. Hatt-ı hümayun, nr. 20448.A.). Another coded telegraph with the same date, originating from the embassy in Vienna, which is only partially decoded mentions that three miners sent to Istanbul the previous year had completed their residency period of 18 months but their services were still necessary and that a request for an extension of their stay was made by Darphane Defterdar⁴ and that this request was forwarded to Prince Matternich (BOA. Hatt-ı hümayun, nr. 375/20448.B.). It can be deduced that these miners requested and delivered from the Austrian Government are the Austrian Croats known to have been employees in the Ereğli Coal Mines. The correspondence between Istanbul and the embassy in Vienna show that coal production in

² Being an Islamic society the Ottomans Employed the calendar based on Hegirah (the emigration of Prophet Mohammed from Mecca to Median in the year 622 AD). Thus there is a 622-year difference in the dates to begin with. Since this calendar is based on a 12-month year of 355 days every 37 years another year is added to the difference. The twelve months of the Ottoman calendar are as follows:

The Months Name			The Months Name		
	Name	Abbreviation		Name	Abbreviation
1.	Muharrem	M	7.	Receb	B
2.	Safer	S	8.	Şaban	Ş
3.	Rebiulevvel	Ra	9.	Ramazan	N
4.	Rebiulahir	R	10.	Şevval	L
5.	Cemaziyelevvel	Ca	11.	Zilkade	Za
6.	Cemaziyelahir	C	12.	Zilhicce	Z

³ Ceride-i Havadis (Journal of News) was the first semi-official newspaper in the Ottoman Empire, and was published from 1840 to 1877.

⁴ Head of the Mint

the Eregli Basin predates the March 1837 request by 18 months and that production started around September 1835.

An investigation of Hazine-i Hassa records in the Ottoman Archives shows that regular mining activities in the Eregli Basin started in February 1841. These records show that income obtained from these activities between February 1841- March 1862 was 31304 kese⁵ 314.5 kurush excluding costs. (BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 246, v.89a).

2. COMPANY ERA IN THE EREGLI BASIN

2.1. Charter of the Company and its Partners

The company being examined in this study is a company chartered by six partners to excavate the coal in the Eregli Coal Basin which initially was under the auspice of Darpane-i Amire⁶ and was later transferred to Hazine-i Hassa⁷ when it was established in 1849 (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 791, v. 2b-3b). Accounting records of the Company show that production began on beginning of November 1842 (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 1b). Charter documents of the company are unfortunately unavailable and the initial equity of the firm cannot be determined. First period of operation for the Company as shown by its accounting records cover a period of three years and one month, between 5 November 1842 to 30 November 1845.

Founding partners of the Company are composed of prominent statesmen of mid 19th century Ottoman Empire with important public administrative posts. These prominent people were Ahmed Fethi Pasha, Rıza Pasha, Safveti Pasha, Tahir Beg Efendi, İzzet Pasha and Mustafa Efendi (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 1b).

It is evident that the Coal Mine Company in the Eregli Basin was established 22 years prior to the Trade Law of 1864 which made it possible for modern companies to be established in the Ottoman Empire. It is also evident from the records that the Eregli Coal Company was established 9 years before the Şirket-i Hayriye (the Good Company) which is said to be the first anonymous corporation (limited liability company) established in the Ottoman Empire (Kazgan, 1999:47-57). The Company established by six partners to excavate the coal in Eregli Basin began production and operations on 5 November 1842 (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 1b).

⁵ 1 kese= 500 Kurush, The Ottomans currency and their relationships are 1 Kurush = 40 para, 1 Kurush = 120 akçe, 1 para = 3 akçe

⁶ Ottoman Empire's Mint

⁷ Hazine-i Hassa is the name given to the organization that was established to oversee the personal income and expenses of Ottoman Sultans. Ceyb-i Humayun which in the classic period was basically the Sultan's purse was transformed after the Tanzimat (Reform) into an organization responsible for all of Sultans's income and in parallel the administration of palaces and all related expenses.

2.2. Attempts at Partnership in the Company

There were three separate attempts at entry into the Company as the seventh partner. One of these was the attempt by the Retired Marshall of Ankara Region Said Pasha. The attempt at entry into the Company's coal and ship partnership in 1842 was aborted as a result of his failure to pay his partnership share and his consequent withdrawal from the deal. The other attempt was made by the Retired Marshall of Rumeli Mustafa Pasha. For his participation in the partnership with a single share Mustafa Pasha paid 50.000 Kurush cash with the balance to be paid later. But later he too decided to withdraw from the deal and asked for a refund. Mustafa Pasha's request for a refund was deemed appropriate by the other partners and his payment along with his certificate of debt was returned to him (22 Safer 1260/M.13 March 1844) (BOA. Darphane Defteri, nr. 980, v. 64a).

The Company which was initially founded with six shares and six partners became a company with 12 shares and 7 partners on 6 March 1846 with the Sultans participation. Sultan Abdulmecid became the owner of half of the Company with the equity he paid. The records show that Hazine-i Hassa paid 100.000 Kurush in the Sultans name (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 6a¹).

One point of interest is that the amount necessary to own half of the company cannot be this amount is evident from the amount Marshall Mustafa Pasha paid for one share. The fact that the Sultan became owner of half of the company while the other partners' shares didn't decline means that the company's equity was doubled. One other point is that when Said Pasha withdrew from his attempt at partnership in the company the idea of selling his share to pay the company's debt to the commodity customs of 154.529 Kurush was considered but it was realized that the Pasha had not paid any money to the company. Therefore, since the value of Said Pasha's single share was enough to cover this debt the amount the Sultan would have to pay to own six shares would have to be at least six times that amount (BOA. Darphane Defteri, nr. 980, v. 64a).

Because the Company reached a new dimension with the Sultan's participation for some time the Company before the Sultan's participation was referred to as the "Kumpanya-yı atik" (the Old Company) and the Company after the Sultan's participation was referred to as the "Kumpanya-yı Cedid" (the New Company). With progression of time both the old and new denotations were dropped and the Company was called "Eregli Coal Mine Company" or frequently just as "the Company".

3. THE COMPANY'S ADMINISTRATION, PRODUCTION AND EMPLOYMENT ACTIVITIES

3.1. The Company's Administration

During this period the Karaburun Coal Mines belonging to the Company were administered by Ahmed Efendi. The income obtained from Karaburun mine's production was 22.450 Kurush from one division and 15.000 from another division for a total of 37.450 Kurush. (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 2b¹).

One of these divisions of the Company was in Istanbul and the other was in the coal production area. Storing and marketing of coal in Istanbul was overseen by Mahmud Beg and his assistant Emin Beg. They each were paid a monthly salary of 1000 Kurush. Their cost of commuting from work to home was also paid by the Company. The Company's expenditure accounts also show a salary for the director of candle works. This indicates that the Company also had a candle works to produce the candles used for lighting the mines (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 2b). Nazif Aga was responsible for production and transportation in the coal mines (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 3a). According to the records for 1846 the Ereğli basin and the Amasra basin were administered separately. While the manager for Ereğli Mines was Ahmed Nazif Aga the Amasra Coal Mines were managed by İsağazade Mehmed Beg (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 9b-10a).

During the periods that followed, Hazine-i Hassa appointed a director for the coal mines operated by Ereğli Coal Company. While these directors were appointed by recommendation of the Hazine-i Hassa, Company shareholders were consulted. The Company also had some initiative on appointment and reappointment of directors. On one occasion director of Ereğli Coal Mines, Halil Efendi had to be replaced because he was not able to administer the mines to the standard deemed necessary by the Company. Halil Efendi was replaced by Hacı Nuri Efendi who was a custom official. This appointment was consulted with company shareholders and the appointment was approved by the Crown (5 December 1859) (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 249, v. 96a).

3.2. Production and Employment Activities in the Company

Regular and sustained coal production in the Ereğli Basin began with the Company. The Company did not play a direct role in coal production by employing miners. Initially production was outsourced to Austrian Croats under an arrangement whereby the Company would purchase the coal excavated at a set price. (BOA. MB. nr. 6/91; HR.MKT. nr. 35/53; Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 9b-10a). In the following periods other entrepreneurs who wanted a similar arrangement appeared. Afterwards the Company tried to modernize its production to European standards by bringing miners and engineers from England (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 791, v. Kapak b).

3.3. Wages of Company Personnel

Since the company did not directly employ mining personnel during this period there is no information about workers wages. But during the Company's expansion employment of English engineers and miners was foreseen for modernization of Kozlu and Yeniharman production fields. For the 18 engineers and 100 workers brought from England the daily wage of each worker was calculated at five Kurush a day (February 1851) (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 791, kapak varak b). Although this was the planned wage records indicate that the actual wages paid were different. One of the engineers returning to England was paid 15 liras a month and eight returning workers were paid 8 liras a month each (30 September 1851). English

engineer Barkly, who is known to have worked a long time in the Company's mines, was paid 36 liras a month (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 791, v. 36a).

Company records of wage payments for eight months show that of six workers returning to England two were paid six liras a month each, four were paid five liras a month each and each worker was also paid 25 liras travel stipend (10 June 1854) (BOA. HH.THR. nr. 1253/74). The planned five Kurush daily wage for each English worker was probably the wage calculated using market indicators while the 16.6-20 Kurush wage was the realized pay.

Bogos who was hired as translator for the engineers and workers brought over from England was paid 550 Kurush monthly (12 August 1851) (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 791, kapak varak b).

3.4. Production Fields of the Company

The Company's production fields for this period are mentioned in the accounting records as "coal mines administered by the Company under the Irade-i Seniyye⁸ in Eregli, Amasra and various places..." "Various places" mentioned in the records are not known for sure. Records of the period after the Sultan's participation in the firm mention "coal mines administered by the Company in Bezekli, Amasra, Karaburun areas and various places..." name Bezekli and Karaburun as coal production areas in addition to Eregli and Amasar (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 1b). This statement shows that the Company was given mining concessions in a large geographic area. With time the Company's concessions included coal mines in Southern and Western Anotolia, and coal mines in the island of Crete and the province of Tekirdag. (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 237, s.16).

4. MARKETING OF COAL AND THE COMPANY INCOME STATEMENT

The coal that was produced in the coal basin was transported by ship and was sold from the depots in Yalıköşkü and Narlıkapı (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 1b). Storage and marketing of coal in Istanbul was performed by two company personnel one of whom was a director and the other his assistant. In addition to these two depots in Istanbul the company also had a depot in Sinop and another in Trabzon (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 249, v. 97b). These last two depots were operated by Hacı Bezergan. Hacı Bezergan was given a share from the sales in remuneration for his service (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 2a).

According to the accounting records the total amount of coal extracted, delivered to Istanbul and sold is 1.025.882 kantars⁹ or around 58 thousand metric tons. The monetary value of this production is 9.725.787,5 Kurush. The break down of the coal sale which was at an

⁸ Imperial rescript

⁹ Kantar is one of the weight units used in the Ottoman Empire. According to the 1912 edition of İlm-i Hisab by Mehmet İzzet one kantar is given as 56.450kg.

average price of 9,48 Kurush is shown in the table below (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 1b):

Kantar	Coal given to places
567.514	to Tersane-I Amire (Imperial Shipyard)
101.899	to Baruthane (Gunpowder plant) for İzmit and Hereke Plants
181.151	to Uskudar steamship
008.427,5	to Tophane ((Cannon foundry)
027.814,5	to Begkoz Debbagħanesi (Tannery)
008.552	to Tüfenkhane-i Amire (Imperial Armory)
007.048,5	to Darbhane (Mint)
001.948	to Feshane-i Amireye (Imperial Fez Factory)
<u>+117.045</u>	to Dakik steamship
1.021.399,5	
0000421	to Uskudar steamship for 10 th times
<u>+0004.061</u>	to İspandoni Bazirgân (merchant) for steamships outgoing to Egypt
1.025.882	TOTAL

Accounts show a distinction between the coal extracted from Eregli and Amasra and record the costs as below:

1-Extract and freight costs related coal extracted from Eregli

892.055,5	Kantar coal mine
3.068.230	Kurush, extract cost
<u>+1.723.921</u>	Kurush, freight cost
4.792.151	Kurush, total cost

2- Extract and freight costs related coal extracted from Amasra

338.065	Kantar coal mine
1.179.927	Kurush, extract cost
<u>+0830.187,5</u>	Kurush, freight cost
2.010.114,5	Kurush, total cost

These figures show that Amasra coal was generally more expensive to produce relative to Eregli coal. Also, coal excavated from Amasra during this period had higher sulphur (NOx) content and had more impurities¹⁰.

Costs other than extraction and transportation costs are also itemized and recorded and these are:

Different Expenses

8.367,5	Kurush, given to coke product [investment]
---------	--------------------------------------------

¹⁰ According to these figures cost of extracting one kantar of coal in Amasra was 3,49 Kurush and transportation cost per kantar was 2,46 Kurush for a total cost of 5,95 Kurush per kantar. Eregli coal cost 3,44 Kurush to extract and transportation cost was 1,93 Kurush and the total cost of one kantar was 5,37 Kurush.

99.000	Kurush, wages for civil servants, services and cellars
29.522	Kurush, coal carriage costs and etc.
<u>+322.396,5</u>	Kurush, expenses related to attendance for outgoing to Black Sea with Eregli stamship belonging to Mine Office and loss which belonging to Eregli steamship.
459.286	Kurush, TOTAL

Account of total coal production are:

Total Kantar, coal

230.120	Kantar, produced total coal [21.806,7 Kg]
<u>- 204.238</u>	Kantar, coal in stock from Eregli, Yalılıkosku and Narlıkapı
25.882	Kantar, coal sales

Total cost of 1.230.120 kantar coal produced adds up to 7.261.551,5 Kurush.

Trial Balance

9.725.787,5	Kurush, from coal sales
<u>-7.261.551,5</u>	Extract, freight, carriage, civil servants and cellar expenses
2.464.236,0	Profit

Maliye Hazinesine ait yüzde on beş (%15) hesabıyla vergisinin hesaplanması

369.636	Kurush.
- <u>95.799,5</u>	Kurush, given to Ministry of Finance
273.836,5	[Surplus]
2.094.600	Kurush, profit share for Company Partners

When these numbers are compiled the income statement of the Company for the period between November 1842 to November 1845 will be as below:

EREGLI COAL COMPANY INCOME STATEMENT

FOR THE PERIOD BETWEEN NOVEMBER 1842 TO NOVEMBER 1845

(as Kurush)

NET SALES	9.725.787,5
COST OF SALES (-)	6.802.265,5
GROSS SALES PROFIT	2.923.522,0
OPERATING EXPENSES (-)	459.2860
OPERATING PROFIT	2.464.236,0
ORDINARY PROFIT	2.464.236,0
PROFIT OF PERIOD	2.464.236.
PROVISION FOR TAX ON PROFIT OF PERIOD (-) (15% 15 Income Tax)	369.636,0
NET PROFIT OF PERIOD	2.094.600,0

Distribution of the profit among the partners is such:

- 349.100 Kurush, Ahmed Fethi Pasha hissesine,
- 349.100 Kurush, Rıza Pasha hissesine,
- 349.100 Kurush, Saffet Pasha Hissesine,
- 349.100 Kurush, Tahir Beg Efendi hissesine,
- 349.100 Kurush, İzzet Pahsa hissesine,
- 349.100 Kurush, Mustafa Efendi hissesine.

(Hazine-i Hassa D. Nr. 790, v.1b)

Operating profit items will be as below:

- 95.799 Kurush, to be written off against taxes to Ministry of Finance.
- 58.073,5 Kurush, receivable from Kefçe-i Humayun. Payment Date:13 Receb 1262.
- 22.450 Kurush, receivable from Harbiye (Imperial Military Academy). Payment Date:20 Ra. 1262.
- 156.621 Kurush, receivable from Banker Hoce Evanis Payment Date: 13 S. 1262-26 Ra. 1262.
- 45.774,5 25871 kantar coal, because of Hacı Bazergân's obligation, coal prices coming from Trabzon and Sinop.
- 200000 Kurush, received on account of Hacı Bazergân for trade
- 17550 Kurush, because of taken from company capital reserves, receivable from Director of Karaburun Coal Mine Ahmed Efendi.

(Computation to given money to Director of Karaburun Coal Mine Ahmed Efendi)

30000 Kurush, with note,

10000 Kurush, with note,

+15000 Kurush, again with note

55000

-22450 Kurush, transferred from coal prices, because of given coal to Baruthane (Gunpowder Plant.

32550

-15000 Tahsil olunan

17550

2.434.039.5 Total account, Kurush

Trial Balance

2.464.236 Kurush, to pay a call from Hacar Bazergan.

- 2.434.039,5 Kurush, coming from above

30.192,5 Kurush, balance

(Hazine-i Hassa D. Nr. 790, v.2a)

Coal sales from old account to Tersane-i Amire (Imperial Shipyard)

<u>Price, Kurush</u>	<u>Coal, kantar</u>	<u>Payment Date- from 6,5 Kurush</u>
46473	7164	27 Ca 1262
33063,5	5097	10 Receb 1262
188687	42014,5	3 Şaban 1262
<u>+009730,5</u>	<u>+01500</u>	30 Şaban 1262
277954	55775,5	
<u>+049838</u>	<u>+6888</u>	29 C 1262, from 8 kurush 10 para
327792	62663,5	
258392,5 }	Delivery	5 Kânunısani 1264
69398,5		

Coal given to Tüfenkhane (Imperial Armoury) with five ships

<u>Coal Kantar</u>	<u>Kiyye¹¹</u>	<u>Ship</u>	<u>Date</u>
3903	34	Captain Yakup's Ship	26 C 1261
<u>+4649</u>	<u>+42</u>	Captain Ibrahim's Ship	
8553	32		
from 9,5 Kurus }	81260 Kurush }	15 para }	Total Amount
to company account }	81260,5 Kurush }	Delivery (payment)	23 Şevval 1262

(Hazine-i Hassa D. Nr. 790, v.2b)

The amount of money which collecting on old accounting of Ereğli Coal Mine and changed to mines' expenses. (This amount of money is listed according to income where the coal was sold to, totally 23 sorts). Obtaining amount is totally 1.057.383 kurush.

¹¹ Kiyye is one of the weight units used in the Ottoman Empire. 1 kiyye = 1280 gr

Included Hicri Safer 1262- 24 Safer 1265 dates, there were sorts as obtaining of coal to Inoz, price of coal to Tufenkhane (Imperial Armoury) (1262), Begkoz Debbaghane (Tannery), steamship which named Uskudar, Baruthane (Gunpowder Plant), Kefce-i Humayun, Demirhane (Ironworks) (1263), the price of coal selling from Narlikapi Cellar (1364), where coal was sold and obtained. Some of coal to Kefce-i Humayun was coke

Other account registration on the same page, expenses is written and indicated 37 sorts expenses.

Expenses as salaries of officials, rent money of stores where the coal was stored and places where the coal was presented to market and freight by ships were totally 69.821,5 kurush. Included Hicri Kanun-i Evvel 1261- 1263 among expenses sorts, there were renting of Narlikapi Cellar (250 kurush), salary of director (1000 kurush), hiring of Yalikosku Coal Cellar (4000 kurush), salaries of manager, assistant manager, boat and other wages (2635 kurush). Expense items indicates that there were two different stores for storing and marketing of coal, two managers including a manager and assistant manager (Hazine-i Hassa D. Nr. 790, v.3a).

Firms and organisations, bought coal from this company's Yalikosku Store (wharf) as following: [89.212 kantar coal to stores in 1262]

Kantar	Coal given to places
00054	Sold to French Steamship, 29 M. 1262.
00107.5	Sold to Asakir-i hassa Dökümhanesine (foundry), 23 S. 1262.
07164	Sold to Tersane-i Amire (Imperial Shipyard).
05097	Again sold to Tersane-i Amire (Imperial Shipyard), 10 S. 1262
<u>+19500</u>	Again sold to Tersane-i Amire, price from Darphane, 14 S. 1262.
31922.5	
01500	Again sold to Tersane-i Amire (Imperial Shipyard), 20 S. 1262.
05500	sending to Inoz with six boats for Meriç River, 26 L. 1262
<u>+08664</u>	Again sending to Inoz, 28 Za 1262.
47622.5	
02751	Given to steamship which named Uskudar for going and coming of Fethi Pahsa to Izmir
01820	Given to Kefce-i Humayun, 29 Za. 1262.

03548	Given to Tophane-i Amire (Cannon Foundry), 28 Z. 1262.
00505	Given to Feshane-i Amire (Imperial Fez Factory), 4 Ca. 1262.
<u>+06888</u>	Given to Tersane-i Amire (Imperial Shipyard), 29 C. 1262.
63134.5	

Firms and organisations which bought coal from the company in 1263 as the following:
(coal amount coming to the store was 28.600 kantar in 1263)

Kantar	Coal given to places
2045	Given to Foundry of İstanbul Gunpowder Plant), 8 M 1263
0409	Given to İstanbul Gunpowder Plant, 23 M 1263.
0100	Given to Iron Foundry, 14 Ca. 1263.
3719	Sold to Kamacıoğlu Andon, 26 Ra. 1264
0859	Sold to Acı İstefan Kalfa, 16 Ra 1264.
<u>+1120</u>	Sold to some Merchant, 9 ZA 1263.
8252.5	
2121	Sold to Acı İstefan Kalfa,
<u>+5981</u>	Again Sold to Acı İstefan Kalfa.
63134,5	

48.304,9 kantar coal and 419 coke were indicates as income of Manager of Coal Mine's Aziz Efendi (Hazine-i Hassa D. Nr. 790, v.3a)

1.057. 383 kurush which obtained from old account of company, before cooperation with Sultan, presented coal to marketing was spent to development of mines in 13 Safer 1262–24 Safer 1265 (BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 2b).

The amount of salaries of officials, hiring of stores where coal was stored and marketing places, freight wages were 69.821,5 kurush. In those times, coal was tried to be coke and 8.367,5 kurush was spent for this (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 1b).

Hiring of Narlikapi Cellar, where coal presented to İstanbul markets and stored, was 250 kurush; hiring of Yalıkosku Coal Cellar was 4.000 kurush and they were indicated as expense items. There were a manager and two conductors at cellars and marketings. Salary of manager was 1.000 kurush. Manager and assistant manager's wages of boat, which they used while they were coming to work and expenses were 2.635 kurush, monthly (BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 2b).

One of the unluckiness of Ereğli Mine Enterprise was to work with state institutions, known as public sector. However, it was the beginning of the production of coal, company's total receivables from Tersane-i Amire (Imperial Shipyard) was 1.622.771,5 kurush. Though the state institutions began to use coal slowly, they never initialized their debts to Coal Company (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 1b). Company had to borrow money from Bankers at a high rate of interest (5%-7%) because the company didn't cash its receivables from the state institutions.

5. USES FOR EREĞLI COAL

During the years when coal was discovered in the Ereğli Coal Basin the Ottoman Navy did not have the number of steamships to consume millions of liras worth of coal. After the Navarin defeat of 1827 when the Ottoman fleet was burned a plan was developed to replace the fleet with an all steam ship navy (Özeken, 1944:13). That same year the Ottoman Empire procured its first steam ship. This steam ship which was also sometimes called "mist ship" was named "Sür'at" (Danışmend, 1972:112). The first all metal Turkish ship was built in 1848. This ship which was built at the Zeytinburnu Ironworks named "Eser-i Cedid" (BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 238, v.1b).

The most prominent of state-owned factories using coal was Debbaghane-i Amire (Imperial Tannery). Other important state-owned factories consuming coal were the Feshane (Imperial Fez Factory) established in 1844, Zeytinburnu Ironworks established in 1846 and the gas factory.

It is understood that at the time when coal was discovered in the Ereğli Coal Basin there was no consumption of coal in the Ottoman Empire other than that of a few steamships that were newly built locally or procured from England. It is also observed that industrial enterprises in the Ottoman Empire converted to coal in parallel to coal production in the Ereğli Basin and in time new coal powered factories were built. This indicates that the Ottoman policy was to avoid foreign energy dependence for its industry.

Customers of Ereğli coal during the period under study are listed below. This list compiled from accounting records shows that majority of consumers was state owned factories.

- Ironworks at İnözü Burnu,
- Tüfenkhane (Armoury),
- Begkoz Debbaghanesi (Tannery),
- Üsküdar steamship,

- Tophane (Cannon foundry),
- Baruthane (Gunpowder plant),
- Kefçe-i Hümayun (Darphane),
- İstanbul Baruthanesi (Istanbul gunpowder plant),
- İstanbul Baruthanesi Demirhanesi (Ironworks of Istanbul gunpowder plant),
- Demir Fabrikası (Ironworks),
- Feshane-i Amire (Imperial Fez Factory),
- Asakir-i Hassa Dökümhanesi (Foundry)

Accounting records also indicate that a portion of the coal sold to Darphane was coke (BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 2b-3a). As the private sector customers of coal Kamacıoğlu Andon, Acı İstefan Kalfa, a French steamship and some traders are listed (BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 3a).

It can be concluded from the table showing coal sales that the largest customer of Ereğli coal was Tersane-i Amire. The fact that of the 1.230.120 kantar coal produced by the Company between 5 November 1842 to 30 November 1845, 204.328 kantar was not sold during this period and were stored at the depots at Yalıkosku, Narlikapi and Ereğli mean that coal was not very widely used during this period. The sale of this surplus coal was sold during the period between 10 February 1846 and 19 January 1849 (BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v. 2b).

Beside contributing to development of the Ottoman Navy and industry discovery and production of coal in the Ereğli Basin has benefited European merchant ships trading with Ottoman ports. Steamships which used to carry the coal necessary for the return trip could now use this space to carry more trade goods and replenish its coal for the return trip at the Ottoman ports.

6. ENTRY OF THE COMPANY INTO SHIPPING

It is seen in the records that during the period examined the Company started undertaking investments to transport and distribute the coal by sea. It is known that the Company owned and operated a ship named “Ereğli” during the period under study (BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 980, v. 64; Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v.1b). The decision to undertake new investments in shipping took place just prior to the Sultan’s entry into the partnership. The Company placed an order to England for a new ship at cost of 3000 kese with the revenue it earned between 1842 and 1845. Monthly payments of 50.000 kurush was arranged to be transferred through the Tersane-i Amire treasury (BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v.1b).

After the Sultan's participation in the Company one of the partners, İhtisab Nazırı¹² Mehmet İzzet Pasha placed an order for four ships of 10000 kile¹³ displacement to be built in Bartın and Çatalağzı to be used to transport coal from Ereğli to Istanbul. To cover this cost three installments of 75000 Kurush was transferred from the Commodity Customs (8 Z. 1263/M.17 Kasım 1847). The ships were built in two years and instead of the planned four ships of 10000 kile displacement two ships of 13500 kile displacement were built. The total cost of building these ships was 277820 kurush and this was covered fully by Commodity Customs which was later reimbursed by the Company (29 Muharrem 1265/M.25 Aralık 1848) (BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790, v.14b).

7. THE COMPANY AFTER 1845

Between 1849-65 exploration and extraction was rented to Jewish goldsmiths and the English. The coal mines of Ereğli basin was operated through time by different entities. The below list chronicles this change and development of coal mining in the region:

1848-54 Administration by Hazine-i Hassa

1849-54 English (and Galata goldsmiths) Coal Company's Management

1854-56 Temporary administration by the English during the Crimean war

1856-61 Administration by Hazine-i Hassa

1856-59 Operated by Trust Administration

1859-60 Operated by Zafiropulos

1860-61 Operated by the English Coal Company

1861-65 Administration by Hazine-i Hassa

1865-1908 Administered by the Ministry of Navy

1865-1882 Operated by Shipbuilding Administration

1882-1940 Operated by local and foreign capital companies

1908-1909 Administered by Nafia Nezareti (Ministry of Public Works)

1909-1920 Administered by the Ministry of Forestry, Agriculture and Mineral Trade

¹² The director or superintendent of guilds and markets

¹³ Kile is a unit of weight used in shipping by the Ottomans. 36 Kile = 1 metric ton. 13.500 kile=375 ton (Pakalın Z, 1983,281).

1914-1922 Period of WWI and the National Liberation War

1920-1940 Administered by the Ministry of Economics

1926-1940 Operated by ISBANK Bankası

1937-1940 Operated by ETIBANK and EKİ

1940-1957 Administered by ETIBANK and EKİ

1957-1984 Administered by TKİ

1984- Administered by TTK

In addition, after 1883 the Ermenian Karamanyan Company, Georgian Company, Saraçzadeler Coal Mine Company and the French Ereğli Ottoman Company was also established.

In the Constitutional period of 1908-1914 Çaydamar and Karıncak mines were operated by Russians and Kozlu mines were operated by the Italians and the Greeks. With the beginning of the First World War the basin entered German control. At the end of the war the control of the basin was passed to the Allied Forces Coal Commission. The basin was used by these companies for a long time.

Between 1924-36 companies formed by İis Bankası brought modern working conditions to the basin. Ereğli Company was bought by the government in 1937 and it was transferred to Etibank. In 1940 Etibank established E.K.İ (Ereğli Coal Company). This company which was administered by Etibank until 1957 was transferred to Turkish Coal Company.

8. CONCLUSION

Ereğli Coal Company was established in 1842, nine years before the Şirket-i Hayriye, as one of the first anonymous company (limited liability Company) in the Ottoman Empire. The production operations of the company for the first three years were in the form of a wholly national capital financed private firm. With Sultan Abdulmecid's participation in the partnership the company equity was doubled and from this date on it became known as the New Company. The Company continued operations until the control of the basin was passed to the Ministry of Navy in 1865.

During the period of examination, between November 1842 and November 1845, accounting records and income statement of the company show that its profitability was 23%. No problems in marketing of the coal excavated existed. Naturally the most prominent customers were state owned factories. But business with these state-owned enterprises also was perhaps the single most important factor contributing to the demise of the company. Sales to

state owned factories could not be collected on time and these credits accumulated over time. Even during the early period of operations Tersane-i Amire owed the Company 1.622.771,5 Kurush from coal purchases. With most state-owned enterprises converting to coal use the company's collectible from them was never zeroed. Since the Company was not able to collect its credits from state enterprises it had to resort to borrowing from bankers, usually at high interest rates (5-7%). Although it was operated in an efficient manner by the periods standards its failure to collect on its sales slowly deteriorated the company.

The Company's accounting records were kept in an indigenous system developed uniquely by the Ottomans that was very un-similar to the West's simple entry bookkeeping system. Because of this the accounting records system is very different from western ones. The real novel feature of the Ereğli Coal Company that makes it important is that it is one of the first modern limited liability companies established in the Ottoman Empire. The success of the company paved the way for other corporations such as Şirket-i Hayriye. As one of the first corporations the Ereğli Coal Company has a very important place in development of corporate accounting in the Ottoman Empire.

REFERENCES

- BOA. Darphane Defteri, nr. 977.
- BOA. Darphane Defteri, nr. 980.
- BOA. Hatt-1 hümayun, nr. 197/9882.
- BOA. Hatt-1 hümayun, nr. 20448.A.
- BOA. Hatt-1 hümayun, nr. 240/13417.
- BOA. Hatt-1 hümayun, nr. 27871.
- BOA. Hatt-1 hümayun, nr. 375/20448.B.
- BOA. Hazine-i Hassa Defteri nr. 237.
- BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 238, v.1b.
- BOA, Hazine-i Hassa Defteri, nr. 246, v.89a
- BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 249.
- BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 790.
- BOA. Hazine-i Hassa Defteri, nr. 791.
- BOA. HH.THR. nr. 1253/74.

BOA. HR.MKT. nr. 35/53.

BOA. MB. nr. 6/91;

BOA. Y.PRK.HH. nr. 35/86.

Danişmend, İ.H. (1972), “İzahlı Osmanlı Tarihi Kronolojisi”, V. Cilt, İstanbul.

Güvemli, O. (2000),”Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat’tan Cumhuriyet’e”, III. Cilt, İstanbul YMMO Yayınları

Kazgan, H. (1999), “Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Şirketleşme”, Vakıfbank Yayını, İstanbul

Özeken, A. A. (1944), “Ereğli Kömür Havzası Tarihi”, İstanbul.

Pakalın, M. Z, (1983), “Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü”, İstanbul.

Tak, İ., (2001),“Osmanlı Döneminde Ereğli Kömür Madenleri”, Basılmamış doktora tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tarih Anabilim Dalı, Erzurum.

Appendix1: Ereğli Coal Company's Income Statement

Handwritten financial statement in Ottoman Turkish script, likely an income statement for Ereğli Coal Company. The document is heavily obscured by noise and artifacts, making the text largely illegible. It features several horizontal lines and some faint numerical entries, but the specific details of the accounts and figures cannot be accurately transcribed.

Source: BOA Hazine-i Hassa Defteri nr.790 v.1b.

Appendix2: Ereğli Coal Company Profit Share Statement

مصارف	
مصارف اعمار و تعمیرات	۸۸۵۲
مصارف حقوق و تعینات	۷۰۶۸
مصارف بازاریابی	۱۱۷۰۳۰
مصارف اداری	۱۰۲۱۴۹۲
مصارف مالی	۴۴۱۰۶۰
مصارف تحقیق و توسعه	۱۱۷۹۹۲۷
مصارف سایر	۴۹۰۱۸۷
مجموع	۱۲۰۸۸۲
<hr/>	
درآمد	
درآمد فروش	۸۹۳۰۵۵
درآمد غیر عملیاتی	۲۰۶۸۳۴
درآمد مالی	۱۲۵۹۹۹۱
مجموع	۱۲۲۹۸۸۰
<hr/>	
درآمد از فروش اموال	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش سهام	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش زمین	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش ماشین آلات	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش سایر اموال	۲۰۹۶۷۰۰
مجموع	۱۰۴۸۰۱۰۰
<hr/>	
درآمد از فروش اموال	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش سهام	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش زمین	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش ماشین آلات	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش سایر اموال	۲۰۹۶۷۰۰
مجموع	۱۰۴۸۰۱۰۰
<hr/>	
درآمد از فروش اموال	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش سهام	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش زمین	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش ماشین آلات	۲۰۹۶۷۰۰
درآمد از فروش سایر اموال	۲۰۹۶۷۰۰
مجموع	۱۰۴۸۰۱۰۰

Source: BOA Hazine-i Hassa Defteri nr.790 v.2b.

MENKUL KIYMETLER VE KAMBIYO BORSASI BÜTÇELERİ (1931-1975)

Celali Yılmaz¹

ÖZ

Cumhuriyet döneminde menkul kıymetler borsasının ilk kez İMKB unvanıyla 26 Aralık 1985 tarihinde açıldığı genel olarak kabul edilir. Oysa İMKB'den önce, *Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsası* (MKKB) unvanıyla bir menkul kıymetler borsası 18 Aralık 1985 tarihine kadar faaliyet göstermiştir.

İMKB öncesinde 1447 sayılı Kanun çerçevesinde Maliye Bakanlığına bağlı bir müdürlük statüsünde faaliyet gösteren MKKB, özel bütçeyle idare olunmuştur. Borsa bütçeleri her yıl Bakanlar Kurulu kararıyla onanmıştır. Bu çalışmada, 1931-1975 yılları arasındaki MKKB bütçeleri incelenmiştir.

Menkul Kıymetler Borsasının inceleme konusu edilen dönemdeki bütçeleri, temel bütçe prensiplerini tam olarak sağlayan belgeler değildir. Yarım yüzyılı aşan bir dönem boyunca bazı gelir kalemlerinin (örneğin yıllık acente ücretlerini) yükseltilmemesi ve tekel konumunda olduğu bazı hizmetlerden (örneğin, fiyat cetvelleri ve koçanlı defter ve fiş satış gelirlerinden) zarar etmesi isabetli görünmemektedir. Her zaman sınırlı bir kadroyla faaliyetlerini yürüten Borsanın gelirlerinin artmasının ardından giderlerinin de yükselmesi dikkat çekicidir.

Anahtar Kelimeler: Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsası, MKKB (1929-1985), İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, İMKB (1986-2012), Türk sermaye piyasası.

Jel Kodu: M41, G21, G24

SECURITIES AND EXCHANGE BUDGETS (1931-1975)

ABSTRACT

It was accepted that the first stock exchange of the Republic period was established on December 26, 1985 under the name of Istanbul Stock Exchange (ISE). Together there, before the

¹ Doç. Dr., İstanbul Temsilcisi / SPK, celali@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-2767-1149

Atıf: Yılmaz, C. (2020). Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsası Bütçeleri (1931-1975), *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 91-113.

Istanbul Stock Exchange, until December 18, 1985, Istanbul Securities and Exchange Exchanges (MKKB), another title was active in the market.

Prior to the ISE, MKKB, which was in operation as a directorate under the Ministry of Finance within the framework of Law No. 1447, was administered with a special budget. Stock exchange budgets had been approved by the Council of Ministers every year. In this study, MKKB budgets between 1931-1975 were examined.

The budgets of the Stock Exchange in the period under consideration are not documents that fully meet the basic budget principles. It is not normal that not to increase some revenue items (eg annual agency fees) during a period of more than half a century. Also, it is not normal that lose money from certain services (such as price charts and revenue from sales of vouchers) where it is in a monopoly position. It is noteworthy that the stock exchange, which always carries out its activities with a limited staff, increases its expenses after the increase in its revenues.

Keywords: Istanbul Stocks and Foreign Exchange Bourse (1929-1985), Istanbul Stock Exchange (1986-2012), Turkish capital markets.

Jel Code: M41, G21, G24

1. GİRİŞ

İMKB öncesi dönemde menkul kıymetler borsası faaliyetlerini düzenleyen 1447 sayılı kanunun yayımlanmasıyla, Maliye Bakanlığı'na bağlı "hususî bütçeyle idare olunan" bir kamu kurumu hüviyeti kazanan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsası'na ilişkin yapılan ilk idari işlemlerden biri, burada çalışan memurların maaşlarının belirlenmesi olmuştur. Maliye Vekâleti'nin tezkeresi ile İcra Vekilleri Heyeti'ne sunulan cetveller çerçevesinde, Borsa memurlarının maaşları 1 Haziran 1930 tarihinden geçerli olmak üzere, İcra Vekilleri Heyeti tarafından, 18 Ocak 1931 tarih, 10515 sayılı ve "Gazi Mustafa Kemal" imzalı bir kararnameyle belirlenmiştir. Bundan başka, MKKB'nin bütçeleri, 1447 sayılı kanunun 20. maddesi uyarınca her yıl Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe girmiştir.

Bütçe, Osmanlı'da 19 uncu yüzyılın başlarından itibaren adeta devletin bütün sıkıntılarını çözecek kutsal bir metin olarak görülmüştür. Devletin içine düştüğü finansal sıkıntıların nedeni, batılı anlamda bir bütçesinin olmamasına bağlanmıştır. Cumhuriyetten sonra bütçelere, biraz da eski olumsuz tecrübelerin etkisiyle, daha fazla önem verilmiştir. Bu çalışmada, çeşitli arşivlerden temin edilen belgeler çerçevesinde, MKKB'nin idare ve faaliyet yapısı incelenmiştir. Borsanın harcama kalemlerine ilişkin bütçelerde yer bulan kalemler ve değişimleri üzerinden, borsanın kurumsal olarak faaliyet etkinliğinin analizi mümkün görünmektedir.

2. MKKB BÜTÇELERİ

Başbakanlık Cumhuriyet Arşivlerinde (BCA), 1931 yılından 1976 yılına kadar borsa bütçelerinin onaylanmasına ilişkin İcra Vekilleri Heyeti Kararnamesi (sonraki yıllarda Bakanlar Kurulu Kararı, BKK) örnekleri mevcuttur. Maliye Bakanlığı tarafından önerilen borsa bütçeleri, her yıl aynen kabul edilmiştir. Bu anlamda borsa bütçeleri bakımından Bakanlar Kurulu, her yıl gelen teklifi aynen onaylayan bir noter vazifesi görmüştür. Bütçeler onanırken geçmiş bütçelerin uygulama sonuçları hakkında herhangi bir tahlil yapıldığına ilişkin bilgi arşiv evrakında yoktur.

Borsa bütçelerine ilişkin bakanlar kurulu kararları incelenirken dikkat çeken husus, bütçe onaylarının sistematik olmadığı, çoğunda bütçe dönemi başladıktan sonra, dönem bütçesine ilişkin onayların gecikmeli sağlanabildiği hususudur. Borsa bütçeleri bakımından 1969 yılına kadar mali yılbaşı 1 Mart'tır. Bütçe onayları genelde bu tarihten sonra olduğu gibi, bazen aynı takvim yılı içinde iki bütçe onayına rastlanan örnekler de vardır. Örneğin; 1933 ve 1934 bütçeleri, 24 Ocak 1934 ve 19 Eylül 1934 tarihlerinde onanmıştır. Özellikle 1930'lar ve 1940'larda gecikmeler daha fazladır. Ekonomik ve siyasi sıkıntıların yoğun olduğu dönemlerde bu tür formalitelerin gündemin geri planına düşmesi şaşırtıcı değildir. Bazı yıllar bütçesine ilişkin BKK onayı bulunmamakta (örneğin 1935) bazı yıllar ise, izleyen yılın bütçe onayı sırasında önceki yıl bütçesine de icazet verilmesi şeklinde yer almaktadır (örneğin 1937).

Dört kez (1953, 1955, 1959 ve 1963) borsa için ek bütçe çıkarılmıştır. İlk ek bütçe ihtiyacı, 1953 yılı içinde, faaliyet gösterilen hizmet binası kira bedelinin Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından artırılması nedeniyle doğmuştur. İkinci örnek olan 1959 yılındaki ek bütçe talebi için herhangi bir gerekçe belirtilmemiştir. O yıllarda enflasyon oranının yükselmesi yanında, birkaç ay önce kambiyo işlem yetkisinin borsadan alınmasının yarattığı gelir kaybının bu ihtiyacı yaratmış olduğu düşünülebilir. Ek bütçe talebinde gerekçe belirtmeye gerek dahi duyulmamış olması, kambiyo yetkisinin alınmasından kaynaklanan gelir kaybının o dönemde herkes tarafından bilinen, izaha hacet olmayan bir gerekçe olmasından kaynaklı olabilir. MKKB'nin 1963 yılı ek bütçesi, 107 sayılı Sivil Savunma Kanunu gereği Borsaya yüklenen ödemenin personel ücretlerine yansıtılmadan karşılanabilmesi için çıkarılmıştır. İncelenen dönemde rastlanan son örnek olan 1955 yılındaki ek bütçenin gerekçesine ulaşılammıştır.

Yukarıdaki ek bütçe taleplerinden başka, bir kez de borsa bütçesi içinde harcama kalemleri arasında aktarma yapılabilmesi için BKK çıkartılmıştır. Söz konusu aktarma kararı, Ankara Menkul Kıymetler Borsası'nın² (AMKKB) 1940 mali yılı bütçesinden 2.500 lira indirilip, "İstanbul Borsasının açılma, taşınma yerleşme masraflarına münakalesi" içindir. Anlaşılan o yıllarda Ankara'daki borsanın kapatılıp İstanbul'a taşınmasının maliyeti 2.500 lira civarında bir maliyetle mümkün olabilmektedir. Borsanın Ankara'ya taşınması için 1938 yılında 3.000 TL maliyetten bahsedildiği dikkate alınır, üç yıl sonra –aradaki enflasyon ilavesine rağmen- Borsa'nın İstanbul'a nakliyesinin, üç yıl önce Ankara'ya taşımaktan daha ucuza mal edilebildiğini söylemek mümkündür. Bu maliyet avantajında, Borsa'nın Ankara'da

² İstanbul'daki MKKB'nin faaliyetleri 1 Nisan 1938-1 Nisan 1941 yılları arasında durdurulmuş, bu üç yıl boyunca borsa Ankara Ulus'ta "Ankara Menkul Kıymetler Borsası" unvanıyla faaliyet göstermiştir. Ancak gerek savaş ortamı gerekse Ankara'nın iletişim ve işlem potansiyelinin zayıflığı nedeniyle borsa faaliyetleri tamamen kuruma noktasına gelince, İstanbul'a geri dönmüştür. Borsanın bu dönemi hakkında bilgi çok sınırlıdır. Bkz. Yılmaz (2019).

her bakımdan küçülmüş olmasının etkisi de vardır. Zira Ankara'ya gelen borsa İstanbul'a dönerken her kriter bakımdan zayıflamıştır.

Borsa bütçelerinin onanmasına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararlarının Cumhuriyeti Arşivlerinden temin edilebilen bazılarının ekinde onay konusu bütçeler yer almasına rağmen, bazıları sadece üst yazıdan ibarettir. 45 yıllık zaman dilimine yayılan bütçelerden, 1950-1975 yılları arasına ait 15 Borsa bütçesinin detaylarına ulaşılabilmektedir. Gelir ve gider bütçe tasarıları ile bütçe gerekçelerinden, Borsanın kurumsal işleyiş yapısına ilişkin önemli detaylara vakıf olma yanında, borsanın faaliyet, gelir-gider kalemleri, personel kadroları ve bütçelerinin zaman içindeki değişimlerini izleme şansı da bulunmaktadır. Bütçelerin önceki yıl rakamlarıyla karşılaştırmalı düzenlenmeleri sayesinde, MKKB'nin toplam 20 yılına ilişkin bütçe rakamlarına ulaşma imkânı yakalanmıştır.

1950 yılında "1950 yılı iki aylık bütçesi" ve "1950 yılı bütçesi" şeklinde iki onay vardır. 1950 yılında iki aylık bütçe onayı alınması, geleneksel olarak 1 Mart tarihinde başlayan *mali yıl* uygulamasından *takvim yıl* esasına geçildiğini düşündürmesine rağmen, hazırlanan bütçe hâlâ "1 Mart 1950-28 Şubat 1951 Mali Yılı"na ilişkindir. İcra Vekilleri Heyeti kararnamesi ekinde detaylı rakamlar da bu tarihten sonra yer almaya başlamıştır. Borsa bütçesinde mali yılın takvim yılı ile eşitlenmesi uygulaması, ancak 1969 yılında mümkün olmuştur. Önceki bütçeler, mali yıl olarak 1 Mart-28(29) Şubat dönemini esas almıştır. 1950 yılındaki iki bütçe, bu konuda akim kalmış bir teşebbüs olarak düşünülebilir.

Karşılaştırmalı olarak hazırlanmış olan 1950 mali yılı bütçesinden, 1949 ve 1950 yıllarının bütçe rakamlarına ulaşma imkânı bulunmaktadır. Sözkonusu bütçeleri gelir ve gider kalemleri itibarıyla gruplandırmak ve trend hareketlerini izlemek mümkündür.

3. BORSA BÜTÇESİNİN GELİR KALEMLERİ

Borsa bütçelerinde gelir ve giderlerin sıralanmasına bakıldığında, *giderlerin önceliği* ilkesinin geçerli olmadığı sonucuna varmak mümkündür. İncelenen borsa bütçelerinde önce *gelirler* sıralanmakta, daha sonra *gider kalemleri* belirtilmektedir. Bu tercih, borsanın kamu kurumu niteliği ile bağdaştırılamamıştır. Nitekim bütçede *giderlerin önceliği* ilkesine uyulmasa da, örnekleri ileriki bölümlerde verileceği üzere, fiyat artışlarının ödenek ve gelir tahminlerine yansıtılmasında tipik kamu kurumu gibi davranılmıştır.

3.1. Acente Ücretleri

Borsanın gelir kalemlerinin başında, acente ücretleri gelmektedir. Bütçelerde acente ücretleri, ilk yıllarda altı kalem olarak yer almıştır. Bunlar; (a) acentelerin *yıllık* ücretleri, (b) yeni acente *kaydiye* ücretleri, (c) acente *ortakları* ücretleri, (ç) acente *müstahdemleri* ücretleri, (d) *coberler* ücretleri ve (e) *kulisye* ücretleridir.

Acente ücretlerinin ilk kalemini, mevcut her acenteden "yıllık 100 lira" şeklinde tahsil edilen sabit ücretler teşkil etmektedir. Cumhuriyet döneminin Borsa hakkındaki ilk

düzenlemesi olan 1923 tarihli nizamname değişikliğinde “Yıllık 100 lira” olarak belirlenmiş olan bu ücret, altı yıl sonra 1447 sayılı kanunun hazırlanması sırasında da korunmuş, hatta 1929 yılında kanuna sabit rakam olarak yazılmıştır. Kanun değişikliği yapılamadığı için MKKB’nin ömrünün sonuna kadar, 56 yıl boyunca “100 lira” olarak uygulanmıştır. Doğal olarak yarım asırlık dönemde bu rakam anlamsız bir seviyeye düşmüştür. Enflasyon oranının çift haneli gerçekleştiği savaş ve ekonomik kriz yılları ile borsanın ek bütçe ihtiyacı duyduğu yıllarda dahi acentelerin yıllık ücret rakamı artırılmamıştır. Borsa komiseri dışında borsa yönetiminin acentelerden oluştuğu dikkate alındığında, bu “kanun hükmü”nün uzun yıllar değiştirilmeden büyük bir özenle uygulanmış olma nedenini tahmin etmek zor değildir.

Borsanın gider bütçesinde yer alan kalemler “fiyat artışları” ve “günün koşulları” gerekçe gösterilip artırılırken, gelir bütçesindeki yıllık aidat rakamları revize edilmemiştir. Zamanla bu aidatlar bütçede kalabalık yapan anlamsız rakamlar seviyesine inmiştir. Tahsile başlandığı ilk yıl (1924) yaklaşık 70 gram altın gibi nispeten önemli bir tutar ifade eden 100 TL, 1975 yılına gelindiğinde 1,5 gram altın dahi etmemektedir.³ Özetle, kanuna nominal rakam olarak konmuş ve borsanın temel geliri olması öngörülmüş olan acente yıllık ücretleri, yarım asır içinde fiilen anlamsız düzeye inmiştir. Dolar bazında mukayese edildiğinde de sonuç farklı değildir. 1930’larda yaklaşık 80 dolar karşılığı olan bu ücret, arada doların da devalüasyonlarına rağmen 1975 yılında yaklaşık altı dolara inmiştir. Borsanın 1949 mali yılı bütçesinin yaklaşık yüzde üçünü oluşturan bu gelir kalemi, 1975 yılı bütçesinin binde biri kadardır. Diğer bir ifadeyle, 1447 sayılı kanunun çıkarıldığı sırada borsa için anlamlı bir gelir kalemi (acenteler için de maliyet) olan yıllık acente ücretleri, güncellenmediği için zaman içinde bütçelerde gereksiz satır işgal eden formaliteler haline gelmiştir.

Bütçenin bu kalemine ilişkin dikkat çeken diğer bir nokta, acente sayısı azalsa da yıllık ücretlerin, izin verilen en yüksek acente sayısı olan 15 üzerinden her yıl bütçeye konulmasıdır. Acente sayısının azaldığı, bütçedeki “Acente kaydiyesi” rakamından anlaşılmaktadır. Münhal acenteliklerin yıl içinde dolacağı varsayımıyla her biri için 150 lira giriş ücreti de her bütçeye konulmuştur.⁴

Örneğin 1965 yılı bütçesine göre, münhal olan dört acentelik için yıl içinde yeni giriş yapılacağı varsayımıyla bütçeye 600 lira gelir konulmuştur. Bu durumda mevcut acente sayısı 11 olması nedeniyle, acentelerin yıllık ücretlerinin 1.100 lira olarak öngörülmesi gerekirken, yıllık ücret gelir tahmini de -her yıl olduğu gibi- 1.500 lira öngörülmüştür. 1966 yılı bütçesine bakıldığında, önceki yıl kaydedilmesi beklenen dört acentenin yıl içinde gelmediği, münhal acente sayısının aynen devam ettiği görülmektedir. Bu boş acentelikler için yine 600 lira kayıt ücreti, -onlar kaydedildiğinde ulaşılacak sayı olan- 15 acentelik için de 1.500 lira acente yıllık

³ 2 Ocak 1975 tarihli gram altın fiyatı 77 TL’dir.

⁴ Türk borsalarının Osmanlıdan itibaren kronik bazı sorunları vardır. Bunların ilk, mekan sorunudur. Osmanlı döneminde faaliyet gösteren Dersaadet Tahvilat Borsası da, Cumhuriyetin ilk dönemindeki MKKB de, 1985’den sonra faaliyet gösteren İMKKB de defalarca mekan değiştirmiştir. Türk borsalarının ikinci kronik sorunu da acente sayısının azaltılması çabasıdır. İMKKB döneminde olduğu gibi, MKKB döneminde de acente sayısının azaltılması her zaman önemli bir sorun olmuştur. Acente sayısının 15 olarak sınırlandırıldığı, mevcut sayı bu rakama inene kadar yeni acentelik verilmeyeceğine ilişkin BKK’ya rağmen acente sayısı istenen hızda düşmeyince, Borsanın Ankara’ya taşınma gerekçelerinden biri olmuştur. Ankara’ya gitmeyi kabul etmeyen acentelerin yetkilerinin iptal edileceği bildirilmiştir. İMKB döneminde aracı kurum sayısının azaltılma ihtiyacı, yeterince *büyütülemeyen pastanın incecik dilimlerinin kimseyi doyurmaya yetmemesi* iken, MKKB dönemindeki gerekçe, *borsanın millileştirilmesi* çabasıdır.

ücreti konmuştur. Bu durum 1969 bütçesine kadar devam etmiştir. 1968 yılı içinde bir yeni acente kaydedilmiş olmalı ki, münhal acente sayısı üçe inmiş, fakat yine bütün boş acenteliklerin izleyen yıl dolacağı ve tam sayı üzerinden yıllık ücret de tahsil edileceği varsayımı devam etmiştir. Özetle, Borsa bütçelerindeki acente ücretleri artırılmadığı için tutar olarak gerçekçi olmadığı gibi, sayı ve öngörü isabeti bakımından da fiili durumu yansıtmaktan uzak kalmıştır.

İzleyen yıllarda, borsaya kayıtlı diğer dört grup üyeden [(f) banka, (g) banker, (h) sarraf ve (ı) şirketler] tahsil edilen yıllık ücretler de acente ücretleri arasına eklenmiştir. İlave edilen borsa üyelerinin gerek sayısının, gerekse bunlardan tahsil edilen tutarların artması sayesinde, gelir temininde ağırlık bu yeni grup üyelere geçmiştir. Öyle ki, 1975 yılı bütçesinde 115.875 lira olarak yer alan “Acente Ücretleri”nin sadece 2.160 liralık kısmı eski (ilk altı sıradaki) üyelere aitken, bu gruptaki gelirlerin yaklaşık %98’ini yeni (7-10 sırada sayılan) üyeler sağlamıştır. Zaman içinde en büyük ağırlığı, borsaya üye olan halka açık anonim şirketler (HAAO) oluşturmuştur. Borsaya kote HAAO sayısı 1938 yılında 86 iken 1949 yılında sayısı 68’e ve 1950 yılında 62’ye düşmüş, 1974 yılında ise 240’ çıkmıştır. İzleyen 1975 yılında bu sayının 300’e çıkması ve bunlardan 90.000 lira “Acente ücreti” tahsil edilmesi öngörülmüştür. Özetle, 1970’lerden itibaren MKKB’nin temel gelir kaynağı araçlar değil, halka açık şirketlerdir.

Artırılmayan acente ücretleri yanında sabit bir rakam olarak belirlenmiş olmasına rağmen, banka ve şirketlerin borsaya üyelik ücretleri, alt ve üst sınırlar dâhilinde borsa yönetim kurulu tarafından belirlenebilecek bir aralık şeklinde öngörülmüştür. Buna göre, bankaların yıllık üyelik ücretleri 150 lira ile 300 lira arasında değişirken, halka açık anonim ortaklıklar için bu tutarlar 50 lira ile 300 lira arasındadır. İlk yıllarda üst sınır sadece bazı büyük banka ve şirketler için uygulanırken, zaman içinde bütün tahsilatlar üst sınırdan yapılabilecek hale gelmiştir. Borsanın yönetiminde kote şirketler bulunmamaktadır.

Ücretlendirmede aynı aralık uygulaması, borsaya üye banker ve sarraflar için de geçerlidir. Bankerlerden tahsil edilen yıllık ücretler 50-150 lira, sarraflardan tahsil edilen yıllık ücret 25-35 lira arasında değişmektedir. Banka ve şirketler için alt ve üst limitler belirlenirken acenteler için sabit bir rakamın belirlenmiş olması, acenteler arasındaki ölçek farkının fazla olmadığı, hepsinin yaklaşık olarak aynı mali yapıda ve birbirine yakın işlem hacmine sahip olduklarının varsayıldığı anlaşılmaktadır. Keza banker ve sarraflar için alt-üst limit uygulaması, bankerler arasındaki ölçek farkının sarraf ve acentelerden daha belirgin olduğunun düşünüldüğünü göstermektedir.

Cumhuriyet döneminde borsa üyelerinin sayısını sınırlama hevesi sadece acenteler için geçerli olmuştur. Banker veya sarraflar için Bakanlar Kurulu tarafından rakamsal bir sınırlama getirilmemiştir. Acente sayısı 1936 yılından itibaren 15 ile sınırlandırılırken, banker sayısı 90’a (1973), sarraf sayısı 42’ye (1950) kadar çıkmıştır. Borsa işlemlerinin kârlılığının azalması ve bazı düzenleme maliyetleri, diğer üye grupları için de doğal sınırlayıcı etki yapmıştır. Genel olarak borsa aracılığının kamu nezdinde makbul bulunmaması, borsa aracılığı faaliyetinin kârlılığının arttığı 1970’lerde de borsaya üye banker sayısının artırılmasını zorlaştırmıştır. Bu durum, borsa bankerliği belgesi alamayan kişiler arasında “Piyasa bankeri” ya da “Sokak bankeri” gibi kerameti kendinden menkul unvanların türetilmesine neden olmuştur. Borsaya kayıtlı araçların sayısını büyütmemek için azimle direnilirken, tamamen kayıtsız olan tarafın

başboş bırakılması şeklindeki çelişkili tercihin sonucu, 1980’lerin başında bankerlik skandalına kadar varan ekonomik trajedi yaşanmıştır. Sokak bankerlerinin 1982’de çöküşü ülke için milyar dolarlar seviyesinde iktisadi kayıplara ve yatırımcı tabanında ciddi güven erozyonuna neden olmuştur. O yıllarda ülkenin ihracat hacminin sadece birkaç milyar dolar seviyesinde olduğu hesaba katıldığında, 1980’lerde banker krizi nedeniyle heba olan kaynağın ekonomi için nispi önemi daha iyi tahayyül edilebilir.

3.2. Kotasyon ücretleri

MKKB döneminde Borsanın en büyük gelir kalemi budur. Borsa gelirleri arasında konjonktüre bağlı olarak büyük ölçüde artan veya azalabilen kalem de budur. Tanım olarak kotasyon ücretleri; yıl içinde halka açılan ya da sermayesini artıran anonim ortaklıklardan tahsil edilen gelirdir. Borsanın 1974 yılı bütçesinde 600.000 lira (bütçenin yaklaşık %41’i) olan bu gelirin 1975 yılında 1.150.000 liraya (bütçenin %51’ine) ulaşması öngörülmüştür. İzleyen yıllar bütçelerine ulaşılammış olsa da, Borsaya kote anonim şirketlerin sayısının hızlı arttığı dikkate alındığında, 1981 yılına kadar bu rakamın hem nominal tutar, hem de bütçe içinde oran olarak artmaya devam ettiğini kabul etmek mümkündür.

Kota alma ücretleri dışında, Borsa fiyat bülteni abone gelirleri, iane ve teberru, fiyat harçları, faiz ve likidasyon gelirleri, koçanlı defter ve fiş gelirleri, olağanüstü gelirler ve eski yıllardan alacaklar da bu başlık altında sınıflandırılmıştır. Ancak 1950’lerden sonra faiz ve likidasyon gelirleri dışındaki kalemlerin bütçede ağırlığı yoktur. Borsanın üyelerden elde ettiği gelirler de işlem hacmine endeksli olmayınca, faaliyetlerin artırılması konusunda herhangi bir motivasyonu bulunmamaktadır. Sabit ücretler, Borsa için konjonktürden bağımsız gelir güvencesi sağlamakla birlikte, fiyat artışlarına ve performansa endekslenmediği için, Borsanın faaliyetlerini genişletme çabasını sınırlamıştır. Maliye Bakanlığı bürokratları tarafından yönetilmekte olan ve kamu hizmeti olarak görülen Borsada faaliyetlerin genişletilmesi, kârlılığın artırılması gibi bir ihtiyaç söz konusu değildi.

3.3. Faiz ve likidasyon gelirleri

Borsanın aktifinde bulunan varlıkların yıllık getirileri bu kalemde izlenmiştir. Borsa bütçeleri 1950’lere kadar açık vermiş ve bu açıklar 1947 yılına kadar Maliye Bakanlığı tarafından finanse edilmiştir. Bu yıldan sonra Maliye Bakanlığı Borsa bütçesini finanse etmeyeceğini bildirmiş, 1950’den sonra da Borsa bütçesi –piyasanın canlanmasına paralel-yavaş yavaş fazla vermeye başlamıştır. Borsa gelir fazlasını genelde Ereğli hisse senetlerinde ve devlet tahvilinde tutmuştur. Borsanın bir sermaye piyasası kuruluşu olarak nakit fazlasını mevduat gibi para piyasası araçları yerine hisse senedi ve devlet tahvilinde nemalandırması anlamlıdır. Tahsil edilen temettü ve faizler, “Faiz ve Likidasyon gelirleri” kaleminde gösterilmiştir. Ancak 1971 yılı bütçesinde, nakit varlıkların artık devlet tahvili yerine vadeli mevduata yatırılmaya başlandığı anlaşılmaktadır. Bu durumun, para piyasasının hakimiyetinin kabullenilmesi olarak değerlendirmek mümkündür.

Para piyasası ile sermaye piyasasının birbirini dışlayıcılığı hakkında derin teorik tartışmaların yapıldığı ve sermaye piyasası düzenlemelerinin “pasta payını kaptırma kaygısı” yaşayanlarca sürekli engellendiği bir dönemde, sermaye piyasasının fiili temsilcisinin nakit mevcudunu nemalandırmak için vadeli mevduatı, yani azılı rakibi olan para piyasası aracını 1970’lerden itibaren tercih etmesi dikkat çekicidir. Fakat bu tercihi dolayısıyla Borsa yönetimini eleştirmek de mümkün değildir. Zira önceki yıl 112.000 lira olan bu gelir kalemi 1971’de 151.000 liraya yükselmiştir. Borsanın gelir fazlasının büyümesiyle birlikte, faiz ve likidasyon gelirleri Borsanın ikinci önemli gelir kalemi haline gelmiştir ve bu kalemin büyümesi, Borsanın harcama kalıplarını da Maliye Bakanlığı’nın Borsadan taleplerini de değiştirmiştir.

4. BORSA BÜTÇESİNİN GİDER KALEMLERİ

Borsa bütçelerindeki harcamalara bakıldığında, en büyük gider kalemini personel ücretlerinin oluşturduğu görülmektedir. Borsanın toplam personel sayısı her zaman sınırlı kalmasına rağmen, özlük hakları bakımından iki tür personeli bulunmaktadır. İlki; *Komiserlik refakat memurları*, ikincisi; Borsanın ücretli *memur ve müstahdemleri* şeklindedir. Bu gruplarda yer alan personelin unvanlarına bakıldığında, ayırımın nedeni anlaşılabilmektedir.

4.1. Komiserlik Refakat Memurları Maaşları

1975 yılı bütçesine göre, bu grupta altı personel bulunmaktadır. Unvan, kadro ve aylık tutarları aşağıdaki gibidir:

Tablo: 1- Borsa Refakat Memurlarının Maaşları (1975)

Adet	Memuriyetleri	Derece/ Kademe	Gösterge	Aylık Tutarı	Yıllık Tutarı
1	Hazine Komiser Yardımcısı (Menkul Kıymetler)	4/2	580	4.640	61.400
1	Hazine Komiser Yardımcısı (Kambiyo Nukud)	4/1	560	4.480	59.360
1	Hazine Komiser Yardımcısı	4/1	560	4.480	59.360
1	Kontrolör	5/5	540	4.400	57.400
1	Komiserlik Memuru	8/3	340	2.720	36.040
1	Komiserlik Memuru	10/1	250	2.000	26.500
Tutarları				22.720	300.140

Kaynak: BCA, MKKB 1975 yılı gider bütçesi

Aynı kadroların çeyrek asır önceki kadro ve maaşları ise şöyledir:

Tablo: 2- Borsa Refakat Memurlarının Maaşları (1950)

Aded	Memuriyet unvanları	Kadro aylığının aslı	Almakta olduğu aylığın aslı	Aylık Tutarı	Çocuk zammı
1	Kambiyo-Nukud Müdürü	70	80	550	
1	Kontrol Memuru	40	60	400	
1	Birinci Mümeyyiz	35	50	350	
1	Menkul Kıymetler Müdürü	70	70	475	20
1	Kontrol Memuru	40	60	400	
1	Birinci Mümeyyiz	35	50	350	10
Yekün				2.525	30

Kaynak: BCA, MKKB 1950 yılı gider bütçesi

Görüldüğü üzere, unvanlar değişse de personel sayıları çeyrek asır boyunca değişmemiştir. Borsanın 1950 yılında mevcut 12 personelinden sadece ikisi çocuk zammı almıştır. Bu durum, borsa personelinin yaşlılığının göstergesidir. MKKB, bir sermaye piyasası kurumu olarak 1990'larda karakteristiği haline gelen dinamizmden çok uzak olduğu gibi, Borsa personel sayıları MKKB döneminde oldukça durağandır. Aynı durum acenteler arasından seçilen Borsa İdare Meclisi üyeleri için de geçerlidir. Görülebildiği kadarıyla en sık değişen kadro, Maliye Bakanlığı tarafından atanmakta olan borsa komiseridir. Diğer personelin borsa bütçelerine yansayan hareketi, genelde emeklilik ya da vefat şeklinde olmuştur.

4.2. Borsanın Ücretli Memur ve Müstahdemlerinin Ücretleri

Tablo: 3- Borsa Personeli Ücretleri (1975)

Adet	Vazifesi	Aylık Ücret Tutarı	Aylık Kasa Tazminatı T.
1	Daire Doktoru	750	--
1	Muhasebeci (veznedar)	3.850	250
1	Sekreter	1.650	--
1	Memur	1.295	--
1	Memur	1.320	--
1	Müvezzi (Dağıtıcı)	2.200	--
1	Odacı	1.815	--
1	Odacı	1.540	--
1	Odacı	1.320	--
Toplam		15.740	

Kaynak: MKKB 1975 yılı gider bütçesi

Aynı personelin 1950'deki unvan ve ücretleri ise şöyledir:

Tablo: 4- Borsa Personeli Ücretleri (1950)

Aded	Vazifenin Nev'i	Aylığın aslı	Tutarı	Çocuk zammı
1	Kambiyo-Nukud Müdür Katibi	30	225	--
1	Menkul Kıymetler Müdür K.	30	225	--
1	Daktilograf	-	200	--
1	Hademe		125	--
1	Hademe		125	--
1	Hademe		125	--
Toplam			1.025	

Kaynak: MKKB 1950 yılı gider bütçesi

Yukarıdaki tablolardan görüldüğü üzere, 1975 yılında borsanın toplam personel sayısı 15 kişiden ibarettir ki bu sayı önceki yıllara göre artmış halidir. Borsanın 1950'deki personel sayısı sadece 12, 1930'lardaki personel sayısı ise on kişinin altındadır. Borsa en yüksek personel sayısına 1969 yılında 18 kişi olarak ulaşmıştır. Borsa 1970'lerin ortalarında yine 12 kişi ile idare edilmiştir.

Bu kadar az sayıda personel, hukuki statü bakımından iki gruba ayrılmıştır. Tâbi oldukları sosyal güvenlik kurumları itibarıyla ifade etmek gerekirse, Komiserlik refakat memurları Emekli Sandığı'na tabi Maliye Bakanlığı kadrosundaki devlet memurları iken, ücretli memur ve müstahdemler Sosyal Sigortalar Kurumu'na (SSK) tabi işçi statüsündedirler. Komiserlik refakat memurlar Maliye Bakanlığı tarafından atanıp maaşları genel bütçeden karşılanırken, ücretli personel Borsa yönetimi tarafından işe alınmakta ve ücretleri Borsa bütçesinden ödenmektedir.

Neden bu tür bir ayırıma gidildiğini anlamak için, Borsanın teşkilatlanma yapısına bakmak gerekmektedir. Daha önce vurgulandığı üzere Borsanın tam unvanı, "T.C. Maliye Bakanlığı Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsası (Hazine) Komiserliği" şeklindedir. Borsa, Maliye Bakanlığı'na bağlı özel bütçe ile idare olunan bir kamu kuruluşudur. Maliye Bakanlığı bürokrati olan bir Borsa Komiseri ve yardımcı personel tarafından, kamu menfaatine uygun şekilde idare olunur. Borsada Maliye Bakanlığı personeli tarafından yapılması uygun bulunmayan işlerin, yönetim kurulu tarafından görevlendirilecek ve SSK'ya tabi işçiler eliyle yürütülmesi tercih edilmiştir. Bu ayırımı, bazı kurumlardaki kariyer personeli ile kariyer dışı personel ya da fabrikalardaki beyaz yakalı ve mavi yakalı çalışanlar gibi düşünmek mümkündür. Komiserlik refakat memurlarının atamalarını Maliye Bakanlığı, diğer personelin atamalarını ise borsa yönetim kurulu yapar.

MKKB için bu türden bir sınıflamaya gidilmesinin bir nedeni, Borsanın faaliyetlerini düzenleyip denetleyen SPK statüsünde bir otoritenin bulunmadığı dönemde Maliye Bakanlığının sahip olduğu bu fonksiyonun, bizzat borsada çalıştırılan personel eliyle yürütülmesidir. Daha sonra SPK'ya devredilecek bazı görev ve yetkileri Borsa bünyesinde ifa edenler, Komiser ve refakat memurlarıdır.

Nitekim “komiser” unvanı, Osmanlı’dan itibaren, imtiyazlı şirketlerde görevlendirilen ve ücretlerini ilgili kurumun karşıladığı kamu personeli anlamında yaygındır. Devlet, imtiyaz verdiği bir konuda faaliyet gösteren şirketin *imtiyaz sözleşmesine uygun çalışıp çalışmadığını*, fiilen o kuruluştaki tam zamanlı çalıştırılan bir kamu görevlisi vasıtasıyla denetlemiştir. Örneğin Osmanlı Bankası’nda bir hükümet komiseri her zaman bulunmuştur. Cumhuriyet döneminde bir ara Borsa Komiserliği ile Osmanlı Bankası Komiserliği unvanları aynı kişide birleştirilmiştir. Borsa Komiserleri ve Komiserlik Refakat Memurlarının maaşları Maliye Bakanlığı tarafından ödenmiştir. Bunun dışında, ilk yıllarında geliri giderlerini karşılayamayan Borsaya genel bütçeden destek verilmiştir. Borsa bütçesi fazla vermeye başlayınca, Maliye Bakanlığı yıllar önce verdiği paraları borsadan geri istemiştir.

Borsanın 1963 yılı bütçesinde yer alan açıklamalardan, İstanbul Defterdarlığındaki öğle yemeği tabldotundan Borsa personelinin de istifade edebildikleri anlaşılmaktadır. Her gün öğle yemeği için Bahçekapı’dan Cağaloğlu’na çıkmaları, bu iki kurumun coğrafi olmayan yakınlığının bir göstergesidir.

4.3. Huzur Hakkı Ödemeleri

Borsanın diğer bir ücret kalemi, *Borsa Meclisi (BM) ve İtirazları Tetkik Heyeti (İTH)* azalarına yapılan huzur hakkı ödemeleridir. Borsa üyeleri arasından seçilen bu kurulların üyelerine, katıldıkları toplantı sayısına göre belli bir ücret ödenmektedir. Borsanın 1974 yılı bütçesinde 74.000 lira olan huzur hakkı ücretleri, 1975 yılı bütçesine 125.000 lira olarak konulmuştur. Bu ödemeler önceki yıllarda oldukça mütevazı rakamlardır. Bu ücretlerin 1970’lerde hızla yükselmesinde, enflasyon yanında Borsanın gelirlerindeki hızlı artışın da payı vardır. “Her arz kendi talebini yaratır” şeklinde ifade edilen Say Yasası’nın borsadaki uygulaması, her gelirin yeni gider kalemleri yaratabildiği şeklinde örnekleri vardır.

Huzur hakkı ödemelerinde BM üyelerinin huzur hakları İTH üyelerine nazaran her zaman daha yüksek tutulmuştur. Bazı yıllar BM üyelerinin ücretleri artan “enflasyon nedeniyle” yükseltilip bu husus gerekçede vurgulanırken, İTH üyelerinin ücretlerinde, aynı enflasyonist koşullara tabi olmadıklarından olsa gerek, herhangi bir artış yapılmamıştır. Örneğin 1963 yılı bütçesinde BM huzur ücretleri %20 oranında artırılmasına rağmen, İTH huzur ücretleri sabit kalmıştır. İzleyen 1964 yılında BM huzur hakkı ödemeleri “Maliye Bakanlığı’nın talebi üzerine” açıklamasıyla bir kez daha artırılıp 15.000 liraya ulaşırken, İTH huzur ücretleri yine sabit kalmıştır. Anlaşılan Maliye Bakanlığı İTH huzur haklarının artırılmasını istememiştir. Huzur haklarının artırılmasında gerekçe olarak enflasyon artışı gösterilmiştir. Fakat enflasyon MKKB’nin faaliyette olduğu dönemde hiçbir zaman düşmemesine rağmen, bu ücretlerde indirim gidilen yıllar da olmuştur.

MKKB’nin 1966 yılı bütçesinde, “*Emsali diğer mali müesseselerdeki huzur ücretleri ile ayarlamak üzere artırılması teklif olunan Borsa Meclisi üyelerinin bir yıllık muhassasatı [ödenekleri] tutarı olarak bu yıl 49.400 lira konmuştur*” açıklamasıyla, önceki yıl rakamı üç kattan fazla artırılmıştır. Bu arada İtirazları Tetkik Heyeti huzur ücretleri de 700 liradan 1700 liraya, yaklaşık bir buçuk kat yükseltilmiştir. İzleyen 1967 yılında, BM üyelerinin ücretleri 35.000’e indirilirken, İTH huzur ücretlerine dokunulmamıştır. Ancak 1968 yılında her iki huzur

hakkı kalemi de indirilmiştir. Borsa Meclisi üyelerinin 30.000'e (yaklaşık %15) indirilirken, İtirazları Tetkik Heyetinin huzur hakkı 1.000 liraya (yaklaşık % 40) düşürülmüştür. Her iki yıl bütçesinde de belirtilmeyen İndirme gerekçesinin, Maliye Bakanının değişmesi kaynaklı olması muhtemeldir.

Borsa Meclisi huzur ücretleri 1970 takvim yılı bütçesinde 30.000'den (1966'daki seviyesi olan) 49.400'e tekrar çıkarılmıştır. Fakat İTH ücretleri (1966'daki rakamı olan 1.700 değil) 1.300 lira yapılmıştır.

1970 bütçesinde, 49.400 liranın hesaplanmasına dayanak teşkil eden toplantı huzur ücretleri hesabının ayrıntısı da verilmiştir. Buna göre; 1966 yılından itibaren katıldıkları toplantı başına 60 lira almakta olan BM üyeleri 100'er lira, aynı dönemde 100 lira almakta olan meclis başkanı ise 150 lira huzur ücreti alacaktır. Hesaplama ayda dört toplantı üzerinden yapılmıştır.

Borsanın 1973 yılı bütçesinde bu ücretler, "*Bankalar ve diğer mali ve ticari müessese ve teşekküller yönetim kurulu üyelerine borsa ile kıyaslanmayacak nisbetlerde yüksek huzur ücreti ödenmekte*" olduğu vurgulanarak ve "*Borsa imkânları kudretinde ve bütçesini zorlamayacak nispette bir artış*" olduğu da eklenerek, üyelerin toplantı başına ücreti 150 liraya, başkanınki 225 liraya yükseltilmiştir.

Ücretlerdeki bu artışlar, ülkede sermaye piyasası faaliyetlerinin canlanmakta olduğunun diğer bir göstergesidir. Piyasa durgun iken fark edilmeyen nispi ücret düşüklükleri, Borsa gelir fazlası yaratmaya başlayınca dikkat çeker hale gelmektedir. Bu durumdan yararlanamayan taraf, İtirazları Tetkik Heyetidir. MKKB'nin 1973 bütçesinde Borsa Meclisi huzur ücretleri ödeneği 78.000 liraya çıkarılırken, İtirazları Tetkik Heyetinin ödeneği 1.300 lirada sabit kalmıştır.

Borsa yönetim kurulu üyelerinin huzur ücretleri 1975 yılında %50 oranında artırılarak 225 liraya, başkanınki ise %33 artış ile 300 liraya çıkarılmıştır. Bu artışın gerekçesi olarak ilk kez uzun uzun anlatılan "*Geçinme şartlarının çok ağırlaştığı, benzeri ticari ve mali müesseselerde daha yüksek ücretler ödendiği ve bütçe imkânlarının müsait olduğu*" gerekçelerin satır arasını, "*Bal tutan parmağını yalar*" şeklinde tercüme etmek daha uygun görünmektedir. Zira emsal gösterilen mali müesseseleri yönetenlerin yükledikleri sorumluluklar ile her birinin kendine ait komisyonculuk işi olan, haftada bir usulen toplanan, kararlarının büyük kısmı Borsa Komiserinin onayına tabi olan yarı zamanlı Borsa Meclisi üyelerinin iş yükü seviyesinin bir tutulması şaşırtıcıdır. Buna karşılık, o yıl borsanın sadece faiz ve temettü gelir beklentisi 400.000 liraya çıkmıştır. İtirazları Tetkik Heyeti huzur ücretleri ise önceki yıl olduğu gibi 1.500 lira seviyesinde bırakılmıştır.

Borsa Meclisi üyelerinin huzur ücretleri artırılırken diğer komite üyelerinin ücretlerinin sabit tutulması ya da düşük oranlarda artırılması sonucunda aralarındaki fark zaman içinde açılmıştır. Birinin ücretini diğerine nazaran daha yüksek oranlı artıma eğilimi sonucunda bu iki heyetin borsaya maliyetleri arasındaki fark 1975 itibarıyla neredeyse yüz kata ulaşmıştır. Oysa 1950 yılında bu fark 20 kattan daha azdır. O yıl BM huzur hakları (toplantı başına aldıkları ücret) 3.980 lira iken, İTH huzur hakları 200 lira seviyesindedir.

İki heyete tanınan hakların bu derece farklılaştırılmasından, ya borsanın artan imkânlarının sadece yönetim kuruluna yettiği, ya da İtirazları Tetkik Heyeti'nin ücret artışını hak edecek bir faaliyetinin olmadığı düşünülebilir ki, Borsaya yansıyan ihtilafın olmaması, piyasada ihtilaf oluşmadığı anlamına geldiği takdirde, bir başarı göstergesidir. Fakat ihtilafların çözülebileceğine dair bir güven veya uygun bir sistem olmadığı için ihtilaflar Borsaya gelmiyorsa, kaybeden sadece İTH üyeleri değildir. Arşiv evrakı arasında söz konusu heyetlerin kararlarına ulaşamamıştır.

4.4. Kira Giderleri

Borsa bütçelerinin önemli bir gider kalemi, Dördüncü Vakıf Han'daki ofislerin kira ödemeleridir. Daha önce belirtildiği üzere Borsa, eskiden beri bulunduğu Galata bölgesinden, 1926 yılında Eminönü Dördüncü Vakıf Han'a⁵ taşınmıştır.⁶ Köprü'nün diğer tarafına geçmesi, Borsadaki *ilk millileştirme* hareketidir.⁷ Bu taşınma fikri borsa esnafı arasında tepki doğurmuş ama sonuç değişmemiştir. Önceki ve sonraki tarihi boyunca sürekli yer değiştiren Borsa'nın en uzun süreli ikametgâhı Dördüncü Vakıf Han olmuştur. Borsa, 1938-1941 yılları arasındaki Ankara "seyahati" öncesinde 12 yıl, sonrasında da 44 yıl Dördüncü Vakıf Han'da ikamet etmiştir. Fakat 1938 yılında Ankara'ya giderken boşalttığı giriş katın sağ tarafındaki ofisler başkalarına kiralanmış olduğundan, 1941 yılında İstanbul'a döndüğünde bir süre Eminönü'nde Ticaret Borsası salonu kullanılmış, daha sonra da 4. Vakıf Han'ın Asma Katında tadilatı yapılan odalara geçilmiştir.

Borsanın uzun yıllar Dördüncü Vakıf Han'da bulunması, kiracısı olduğu Vakıflar Genel Müdürlüğü ile ilişkilerinin sıcak olduğu anlamına gelmemektedir. Kira miktarı dışında, bağlı oldukları kamu kurumları arasındaki -hikâyesi eskilere dayanan- ihtilaflar nedeniyle Borsa mekân sıkıntısını daima hissetmiştir.⁸ Nihayet 1975 yılında yeni bir ofis binası inşa ederek Dördüncü Vakıf Han'dan ve "Ev sahibinden" kurtulabilmek için bütçesine "Borsa Binası Finansman Fonu" başlığıyla bir karşılık kalemi eklemiştir.

Borsanın Dördüncü Vakıf Han'da kullandığı ofisin kirası 1949 yılında 7.000 liradır. Bu tutar 1957 ve 1958 yıllarında 18.000 liraya, 1960 yılından 1963 yılına kadar 22.000 liraya

⁵ Günümüzde Eminönü Hamidiye Caddesi üzerindeki "Legacy Ottoman Hotel" binası.

⁶ Menkul kıymetler borsasının 1926 yılında Galata'dan Eminönü'ne taşınması, 12 yıl sonra Ankara'ya taşınmasından daha az önemli bir olay değildir. O dönemde Galata bölgesi gayri müslim tebaanın, Eminönü bölgesi Müslümanların hakim olduğu bölgedir. Galata Köprüsü sadece iki yakayı değil, iki kültürü birbirine bağlamaktadır. Borsanın Eminönü'ne taşınması, o zamana kadar "yeterince milli olmamakla" itham edilen borsanın millileştirilmesi çabası, bir güç gösterisidir.

⁷ Borsa için mekan değişikliği yoluyla *ikinci millileştirme* hareketi, İstanbul'dakinin kapatılarak 1 Nisan 1938'den 1 Nisan 1941 tarihine kadar Ankara'da faaliyet göstermesidir. Bkz. Yılmaz (2019)

⁸ Türkiye'de borsaların mekân sorununun genetik olduğunu söylemek mümkün bulunmaktadır. Zira 1970'lerdeki MKKB gibi, 19. Yüzyılda faaliyet gösteren öncülü Dersaadet Tahvilat Borsası (Yılmaz 2011) da, ardılı olan İMKB de bu mekân sıkıntısını daima yaşamıştır. Bu sorunun bazı dönemlerde, borsada dönen paranın büyüklüğünden kaynaklanan dolaylı bir rahatsızlık olduğunu düşünmek mümkündür. Borsa Ankara'da iken binasından memnun olmasını sağlayan faktör de aynıdır. Halen BİST bünyesinde faaliyet gösterirken bu sıkıntı yaşanmıyorsa nedeninin kısmen teknoloji nedeniyle işlemlerin uzaktan yapılabilmesi, kısmen de eski cazibesi kalmadığı için daha önceki rahatsızlıkları yaratan ölçüde paranın dönmemesidir, denebilir.

yükselmiştir. Kira tutarı 1964 yılında birden 82.500 liraya yükseltilmiştir. Bu ölçüde artışın nedeni, 6570 sayılı Kira Kanunu'nun bazı maddelerinin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş olmasıdır. Borsanın 1965 bütçesinde kira karşılığı tekrar artırılarak 127.918 liraya, 1966 yılında 142.500 liraya, 1967 yılında ise 181.000 liraya çıkarılmıştır. Diğer bir ifadeyle, borsa ofisinin yıllık kira tutarı dört sene içinde dokuz kat artırılmıştır. Yıllık kira bedeli 1968 yılında 100.000 liraya indirildikten sonra 1969 bütçesine konulan kira rakamı 118.500, 1970 bütçesinde 131.000 liradır. 1971 bütçesindeki rakam 120.000 liradır. Daha sonra 125.000'e çıkarılan kira gideri karşılığı, 1975 yılında 200.000 liraya ulaşmıştır.

Bütçeye 1975 yılından itibaren eklenen "Borsa Binası Finansman Fonu" başlıklı karşılık kaleminin 1975 Bütçesindeki gerekçesi şöyle açıklanmıştır:

"Borsanın halen hizmetlerini yapmaya uygun bir yerleşme imkânına sahip olmadığı, kiralardan her sene artırıldığı, 1975 yılında %100'e yakın bir yükselme yapılarak beher oda için ortalama 1.000-1.200 lira istendiği, buna karşılık bakımın ve ısınmanın yapılmadığı, geçen yıllardan beri devam eden tadilat işleri dolayısıyla binanın son derece perişan ve oturulmaz bir hale getirildiği, bütün dünyada borsaların kalabalığın giriş çıkışına kolaylık sağlayan, hizmete elverişli müstakil binalarının bulunduğu nazarı itibara alınarak, borsamızın da bir binaya sahip olması için bir bina yapımı finansman fonu ihdas edilmiş ve bu maksatla bütçeye bu yıl ilk defa 240.000 lira ödenek konmuştur."

Borsa, Dördüncü Vakıf Han'da kullanmakta olduğu ofisten uzun zamandır memnun değildir. Mekân problemi bizim borsalarımızın tarihi boyunca çözülemeyen kronik bir meselesidir (Fertekliğil 1989). Galata'da bulunduğu 19. Yüzyılın ortalarından itibaren yirminci yüzyılın son çeyreğine kadar defalarca yer değiştirmiştir. Borsanın kullanmakta olduğu binadan memnun olduğu tek dönem, Ankara'da faaliyet gösterdiği üç yıldır. O yıllar Ankara'da Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Ulus Bankalar Caddesinde Borsanın kullanımına tahsis edilmek üzere "lüks bir borsa binası" inşaatına başlanmıştır. Fakat Borsa yönetimi; "mevcut binanın yeterli olduğu, lüks binanın masraflarını karşılayamayacağı" gerekçesiyle bu binayı kiralamaya razı olmayınca, İkinci Dünya Savaşı sırasında Ankara'da Borsa için yapılmakta olan "lüks bina", henüz inşaatı devam ederken "alelade inşaat"a çevrilmiştir. Borsa yöneticilerinin "mevcut borsa binasından memnun olduklarını" söyledikleri başka bir dönem, Türk borsa tarihinde yoktur.

MKKB yönetimi, kısmen faaliyetlerin ve bütçenin genişlemesi, kısmen de mal sahibi Vakıflar Genel Müdürlüğü ile bir türlü barışmayan yıldızlarının etkisiyle 1975 yılından itibaren bütçesine "Borsa Binası Finansman Fonu" ödeneği koysa da, ümit ettiği binayı inşa ettirmesi, kurumsal ömrünü tamamladığı 18 Aralık 1985 tarihine kadar mümkün olamayacaktır.

Hatta 1970'lerde gelirleri artan, Maliye Bakanlığı'na ödeme yapmaya başlayan, bol keseden bağışlar yapmaya ve ikramiyeler ödemeye başlayan MKKB, "hizmete elverişli müstakil bir bina" hayal ederken, on yıl sonra ömrünü daha küçük bir ofiste, Şişli Halâskargazi Caddesi'nde, Hazine'ye devredilmiş olan eski *Hisarbank Genel Müdürlüğü* binasının dördüncü katında tamamlayacaktır. Sıfırdan yeni bir borsa kurmak için çıkarılan 91 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'dan sonra İMKB'nin kuruluş çalışmaları devam ederken, kira bedelinin yüksekliği nedeniyle, MKKB'nin son aylarını dahi Vakıf Han'da tamamlaması mümkün

olmamış, ölüm döşeğindeki hastanın yatağının değiştirilmesi misali, son günlerini Osmanbey’de tamamlamıştır.

Yetmişli yılların ortalarında geleceğe ümitle bakan MKKB’nin şansını döndüren olay, 24 Ocak 1980 Ekonomik Kararlarıdır. Gerçi, yarım asır boyunca düzenlemelerini revize etmeyen, sokak bankerlerinin faaliyetleri artarken bunları seyreden MKKB’nin, kurumsal istikbalinin kararmaması için fazla çaba sarf ettiği de söylenemez. Türkiye’de 24 Ocak Kararları ile başlayan finansal liberalizasyon sürecinde sermaye piyasasının organizasyonunda Kıta Avrupası sisteminden Anglo-Sakson hukuk sistemine geçişin mevcudun rehabilitasyonu yerine sıfırdan kurulacak yeni bir borsa bünyesinde olması yönünde stratejik tercih yapıldıktan sonra, mevcut borsa adeta kaderine terkedilmiştir. Bütün ilginin kurulacak yeni borsa (İMKB) çalışmalarına yöneldiği sırada eski borsa (MKKB) tamamen gözden ve gönülden irak düşmüştür. Aynı dönemde yaşanan bankerlik krizi de bu süreci desteklemiştir.⁹

4.5. Diğer Gider Kalemleri

Borsa bütçesindeki gider kalemleri zaman içinde çeşitlenmiş, bazı yeni kalemler dönemselsel olarak bütçeye girmiştir. Bunlardan biri, “Borsanın yüzüncü yılını kutlama masrafları” kalemidir.

Borsanın 1966 bütçesine 81.000 lira tutarında “Borsanın 100 üncü Yılı Kutlama Yardım Fonu” kalemi eklenmiştir. Söz konusu ödeneğin açıklaması;

“Borsamızın kuruluşunun 100 üncü yılını kutlama programının tatbiki için giderleri karşılığı olarak 81.000 lira konulmuştur. Bu gelir kutlama programını yönetecek komitenin kutlamaya iştirak edecek borsaya kote banka ve şirketlerden temin edilecek yardımlarla ve bütçemizin gelir fazlalıklarıyla karşılanacaktır.”

şeklindedir.

Borsanın 1967 yılı bütçesinde bu gider kalemi yoktur. Anlaşılan, “borsanın 101. Yılı” kutlanmamıştır.

Fakat 1968 yılından itibaren yeni bir harcama kalemi olarak “*Borsanın Sene-i Devriyesi Kutlanması*” kalemi eklenmiştir. İlk yıl 1.000 lira ödenek konan bu kalem, 1969 yılında 1.500 liraya yükseltilmiş, 1970 yılı bütçesine de aynı miktar ödenek konulmuştur. Ülkede sermaye piyasası işlemleri (dolayısıyla Borsanın gelirleri) arttıkça geçmişi daha iyi hatırlama ve kutlama imkanı doğmuştur.

⁹ MKKB’nin son Hazine Komiseri Kadriye Şişman’ın açıklamalarına göre, Borsa kapatılırken gerek bütçe fazlaları gerekse “Borsa Binası Finansman Fonu” karşılık hesabında yüklü miktarda nakdi bulunmaktadır. Bu mevcut Hazine’ye devredilmiştir. Kurulmakta olan İMKB hiçbir şekilde eski borsayla muhatap olmak istemediğinden, personelini, acentelerini, arşivini istemediği borsanın, parasına da önemsememiştir. O günlerde İMKB’nin arkasındaki rüzgâr çok güçlüdür.

Bu ödenek izleyen yıllarda devam ederken, 1971 yılında yeni bir gider kalemi türüne dönüşmüş ve 12,500 liraya çıkarılmıştır: “*Borsacılar Derneği’ne propaganda vesaire için yardım.*” Bu kalemin açıklaması;

“Borsayı tanıtmaya, sermaye ve tasarruf sahiplerinin yatırımlarını menkul kıymetlere yatırımları bakımından yapılacak propaganda neşriyatı ve sair masraflarını karşılamak bakımından Borsacılar Derneği’ne yapılacak nakdi yardım miktarını ihtiva etmektedir”

şeklindedir.

Türkiye’de sermaye piyasası kavramının keşfedildiği, halkta hisse senedi ve tahvile ilginin arttığı, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) tarafından ülkede bir sermaye piyasası kurulması yönünde çalışmaların yapıldığı dönemde bu kalemin eklenmesi, genel politikalara uygun bir tavidir. Ancak bu faaliyetler için öngörülen rakamın fazla olduğuna kanaat getirilmiş olmalı ki, 1972 yılında bu ödenek 5.000 liraya indirilmiştir.

Borsanın 1973 yılı bütçesinde ise bu kalem için ödenek ayrılmamıştır. Gerekçesi;

“Bu yıl Dernekler Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle, Borsacılar Derneği de bu kanuna uyarak nizamnamesini yeniden düzenleyip faaliyete geçeceğinden, bu maksatla bu yıl bütçesine herhangi bir yardım ödeneği konulmasına lüzum görülmemiştir”

şeklindedir.

Borsa bütçesinde sosyal yardımlar kaleminin önemli bir rakam haline gelmesi 1960’lardan sonra olmuştur. Borsa 1950’lere kadar kendi bütçesini Maliye Bakanlığından aldığı destekle denkleştirebilirken sosyal yardımı düşünmesi mümkün değildi. Borsanın 1950’lerden sonra sosyal yardım olarak birkaç yüz lira ödeneği bulunan bütçesi, 1960’ların sonlarında fazla vermeye başlayınca sosyal yardımları da artmıştır.

Borsanın gelirleri artarken bütçedeki sınıflandırma da değişmiştir. Borsanın giderek artan ve bütçenin yaklaşık %10’unu teşkil etmeye başlayan “Müteferrik Masraflar”ı, ikramiye, teberru ve aidat, sair masraflar ve sosyal yardım şeklinde alt gruplara ayrılmaya başlanmıştır. Borsa ilk kez 1950 yılında Hava ve Deniz Kuvvetlerini Güçlendirme vakıflarına 50 bin lira bağış yapmıştır. Borsa bütçelerinde 1965 yılından itibaren küçük miktarlarda rastlanan bağışlar, zamanla büyümeye ve çeşitlenmeye başlamıştır. Maliye’nin durumu fark ederek payını almaya başladığı Borsada işlerin iyi gittiğini başkalarının keşfetmemesi düşünülemezdi.

5. BORSANIN GELİR OLABİLECEK GİDERLERİ

Borsa bütçelerine Borsaya gelir sağlaması için konulmuş bazı kalemler, uygulama hataları nedeniyle zamanla gidere dönüşmüştür.

5.1. Borsa Fiyat Bülteni Basım Masrafları

Borsa bütçelerinin gider kalemlerinden biri, borsanın fiyat bülteni basım masraflarıdır. Esasen bu masrafın gelir bütçesinde karşılığı vardır: Yıllık bülten gelirleri. Gider bütçesindeki “Fiyat bülteni basım masrafları” kalemi, yıllar itibariyle kâğıt masraflarının arttığı ya da baskı maliyetlerinin yükseldiği gerekçesiyle artırılmıştır. Ancak, harcama bütçesinde baskı veya kâğıt maliyetleri nedeniyle gider kaleminin arttırıldığı bazı yıllar, bütçenin gelir tarafında yer alan ve bu bültenlerin abonelere satışından elde edilen bülten satış gelirlerinin de artırılması düşünülmemiştir. Borsa için bir gelir unsuru olması gereken borsa fiyat bültenleri, abonelerden tahsil edilen bülten satış gelirleri ile maliyet dengesi sağlanmadığı için Borsa bütçelerinde net gider kalemi olarak yer almıştır. Örneğin;

- 1949 yılında “Borsa fiyat cedveli basım gideri” 4.000 lira iken “Borsa fiyat cedveli *hasılatı*” 2.000 liradır.
- 1950 yılında basım *gideri* %37,5 artırılarak 5.500 liraya çıkarılmasına rağmen, fiyat cedveli satış *geliri* sadece %11 artırılıp 2.250 lira olmuştur.

Birçok yıl bu gelir artışı -maliyete paralel- fiyat yükseltilmesinden değil, abone sayısının artmasından kaynaklanmıştır. Örneğin;

- 1963 yılında 15.000 lira olan Borsa Gazetesi basım ücreti 1964 yılı bütçesinde 20.000 liraya çıkarılmıştır. Yapılan açıklamada artışın, “basım masraflarının bugünkü şartlara göre uygulanmasından” kaynaklandığı belirtilmektedir. Fakat Borsa Gazetesinin abonelere satış fiyatının “bugünün şartlarına” uyarlanması düşünülmemiştir.
- 1966 yılına kadar 20.000 lira olarak devam eden bu gelir kalemi, 1967 yılında 15.000’e indirilmiştir. Aynı yıl “Borsa Gazetesi basım, kâğıt, dağıtım ve posta ücretleri” 22.000 liradır.

Borsa yönetimi, “Borsa Gazetesi”nin bir gelir kapısı olabileceğini 1969 yılı bütçesinde keşfetmiştir. Artan menkul kıymet ihraçları nedeniyle yetmeyen dört sayfalık fiyat cedvelinin sekiz sayfaya çıkarılması ve son iki sayfasına reklam alınması kararlaştırılmıştır. Ayrıca 1969 yılı başından itibaren Borsa Gazetesinin yıllık abonelik ücretinin de 60 liradan 75 liraya çıkarılması kararlaştırılmıştır.

Esasen *Borsa Gazetesine reklam alınması* uygulaması 1931 yılında başlamıştır. Ancak daha sonra kayıtlı tahvil ve hisse senedi sayısının artmasıyla ve belki de buraya reklam veren bankaların borsaya ilgisinin azalmasıyla reklamlar bir dönem kaldırılmış, 1969 yılından sonra yeniden başlamıştır.

Borsanın 1969 bütçe gerekçesindeki açıklamalara göre Borsa Gazetesi’nin her sayısı 250 adet basılmaktadır. Bu değişiklik sonrası bülten satış geliri 1968 yılındaki 15.000 liralık seviyesinden 18.750 liraya yükselmiştir. Ayrıca 18 bin lira da reklam geliri elde edileceği öngörülmüştür. Böylece yıllık gelir 36.750 liraya yükselmiştir. Fakat mizanpajı ve sayfa sayısı değişen Borsa Gazetesinin basım maliyeti de artmıştır. Basım ve dağıtım maliyeti olarak 1969 bütçesine konulan rakam 45.000 liradır. Dolayısıyla fiyat bülteni satışı, alınan reklamlara rağmen Borsa için hâlâ zarar yazan bir faaliyettir. Bülten alınacak reklamlarla zararın kapanması, hatta kâra geçilmesi mümkündür ancak yine yetmemiştir. Borsa Gazetesi abonelik

ücreti 1971 yılında 100 liraya yükseltilmiş, öngörülen gelir tutarı da 50.000 lira olmuştur. Fakat aynı yıl basım masrafı 55.000 liraya yükseldiği için, sonuç yine zarardır. 1972 yılında basım masrafı 60.000 liraya yükselmesine rağmen, gelir tarafı 50.000 lirada kaldığı için zarar devam etmiştir.

Önceleri 250 adet, daha sonra 500 adet basılan Borsa Gazetesi talebinin fiyat esnekliğinin yüksek olduğunu varsaymak mümkün değildir. Abonelik ücretinin düşük tutulması, fiyatı yükseltilse de aboneliği devam edecek olan kesime kaynak aktarılması anlamı taşımaktadır.

Borsa Gazetesi basımından zarar etmenin gereksizliği 1973 yılında fark edilmiş olmalı ki, abonelik ücreti 150 liraya çıkarılmış, böylece bütçedeki gelir tahmini 65.000 liraya yükselmiştir. Fakat bu işten kâra geçmek yine nasip olmamıştır. Bültenlerin basım masrafları 80.000 liraya çıktığı için Borsa hâlâ zarardadır. O yıl abonelik geliri 15.000 lira artarken, basım masrafları 20.000 lira artmıştır.

MKKB'nin 1974 yılı bütçesinde Borsa Gazetesi abonelik geliri 75 bin liraya yükseltilmiş ama aynı yıl basım maliyeti 100.000 liraya çıktığı için, başabaşı yakalamak yine mümkün olmamıştır. Gelir tarafı 10.000 lira artarken masraf tarafı 20.000 yükseldiği için, bilakis zarar büyümüştür. 1975 yılında gelir rakamı 86.000'e çıkmış, fakat baskı masrafları 150.000 liraya yükseldiğinden, "zararın her yıl büyümesi" yönündeki trendde bir değişiklik olmamıştır.

Bu istikrarlı trend nedeniyle borsa yönetiminin bu faaliyetten kazanç sağlamak istemediğinin düşünülmesi akla yatkındır. Zira rekabet riski olmayan bir fiyatlamada maliyetin dahi başa baş şeklinde ayarlanmamasının, abonelere sağlanan "sosyal fayda"dan başka açıklaması mümkün görünmemektedir.

Oysa izleyen yıllarda öğrenileceği üzere, bu tür bilgi satış gelirleri borsaların asli gelir kaynaklarıdır. Acentelerin yıllık üyelik ücretlerinin, "kanunda yazılı rakam" olduğu için yarım asır boyunca değiştirilmeden uygulanması, bu konularda değişikliğinin zor olduğu, örneğin en az altı borsa kanunu değişiklik tasarısının kadük olduğu dikkate alındığında, mazur görülebilir. Fakat bülten basımlarından istikrarlı bir şekilde zarar etmenin açıklaması yoktur. Bütçe uygulamalarındaki bu tür yaklaşımların MKKB'nin sonunu getiren faktörler arasında kabul edilmesi mümkündür.

5.2. Koçanlı Defter ve Fiş Giderleri

Acenteler tarafından kullanılan koçanlı defterler ile alım-satımda kullanılan fişler (ordinolar) eskiden beri Borsa tarafından bastırılıp acentelere satılmıştır. Daha sonra bankaların kambiyo alım-satım işlemlerinde dolduracakları renkli bordroları da Borsadan temin etmeleri istenmiştir. Her tekel gibi bu da rant sağlayabilecek bir durumdur. Zaten bu amaçla yapılmış bir düzenlemedir.

İlk yıllarda Borsanın önemli bir gelir kaynağı, "Koçanlı defter ve fiş" satış hasılatıdır. 1949 yılında koçanlı defter ve fiş basım gideri 500 lira iken, gelir tarafında 1.000 lira hasılat

öngörülmektedir. Borsa için çok kârlı olabilecek bu gelir kaleminde de zaman içinde masraf-hasılat dengesi kurulmadığı için net gelir miktarı düşmüştür. Örneğin, 1950 yılında koçanlı defter basım gideri 3.500 lira iken öngörülen gelir 4.000 liradır. Söz konusu gelir kalemi, üyelerin işlemleri sırasında kullanmak zorunda oldukları evrak ve bordroları temin yetkisinin Borsaya ait olmasından kaynaklanan bir tekel rantıdır. Borsa faaliyetlerinin sınırlılığı yüzünden bütçesinin açık verdiği yıllarda, bir gelir unsuru olması için yaratılmış bu tekel rantı değerlendirilememiştir. İşin niteliği Borsa için kârlı bir faaliyete müsait olmasına rağmen, *fiyat cedveli* basım giderlerinde olduğu gibi, kontrol edilemeyen maliyetler artarken, borsa yönetimi tarafından kontrol edilebilen fiyatların yeterince yükseltilmemesi nedeniyle, Borsa için bir kazanç kapısından çok bir külfet haline gelmiştir.

Acentelerce kullanılması mecburi ordinoların basımında tekel gücü nedeniyle, bu faaliyetten kâr edilmemesi gibi bir sorun yoktur. Fakat Borsa tekel konumunda olduğu bu işten de zarar etmeyi başarmıştır. Örneğin, 1958 yılında “Basım masraflarının artması dolayısıyla” gider kalemi bin lira yükseltilerek 12.000 liraya çıkarılmasına rağmen, önceki sene 5.000 liralık seviyesiyle -zaten maliyetin altında- bulunan gelir kaleminin değiştirilmesi yine düşünülmemiş, zarar büyümüştür. İlerleyen yıllarda standart bordro kullanma yükümlülüğü kaldırılmıştır. Tekel pozisyonuna rağmen kâr etmeyi beceremeyen Borsa, böylece zarardan kurtulmuştur.

“Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki (TPKKH) 14 sayılı Karar’a ilişkin 49 ve 53 sayılı Tebliğlere Ek Tebliğ A” gereğince MKKB tarafından bastırılıp bedeli mukabilinde ilgili bankalara dağıtmakta olan döviz bordrolarını, TPKKH 17 sayılı Karara ilişkin 1 seri no. 2 tebliğ gereğince *bankaların bizzat bastırmalarına* izin verildiğinden, Borsanın 1962 bütçesinde 20.000 lira gelir kalemi teşkil eden sözkonusu bordroların satış geliri 1963 bütçesinde 500 liraya düşmüş, izleyen yıllarda tümüyle kalkmıştır. Aynı durum koçanlı defter gelirleri için de geçerlidir. Önceki yıl 17.000 lira öngörülen koçanlı defter satış geliri 1963 yılında 500 liraya inmiştir. Sonraki yıllarda 150, 200 lira gibi bir iz bedeliyle takip edilmiştir. Bütçe gerçekleştirmelerine ilişkin bilgi yoktur.

5.3. “Olağanüstü Gelirler”

İlk dönemlerde zarar eden Borsa'nın gelir-gider açığı 1947 yılına kadar Maliye Hazinesinden yapılan yardımlarla finanse edilmiştir. Ancak Bakanlık tarafından Borsa'ya gönderilen 13 Mart 1948 tarih, 52153-9/8515 sayılı yazıda, bundan böyle Borsanın bütçe açığının Bakanlık tarafından ödenmeyeceği, bu amaçla yakında 1447 sayılı kanunun bazı maddelerinde değişiklik yapılacağı bildirilmiştir. TBMM komisyonlarında müzakere edilmekte olan söz konusu tasarının kanunlaşmasından sonra Borsa tarafından elde edilecek muhtemel gelirlerin karşılığı olmak üzere “Olağanüstü gelirler” namı altında bir bölüm olarak gösterilmesi Maliye Vekâletince istenmiştir. Maliye Vekâletinin bu talebi üzerine, 1948 yılından itibaren Borsanın komiserlik refakat memurlarının ücretleri “Olağanüstü Gelirler” kalemi altında muhasebeleştirilmiş ve bu durum bütçelerde her yıl belirtilmiştir.

Bu arada, 1964 yılında yürürlüğe giren 395 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu ile Borsa Komiserliği personeli için tespit edilen kadro sayısı ve maaşları artırılınca, Borsanın “Olağanüstü Gelirleri” de artmıştır. 1972 yılında kadroları itibarıyla yüksek maaş alan iki

komiser yardımcısının ölümü ve emekliliği nedeniyle maaş gideri (dolayısıyla *olağanüstü geliri*) 38.065 lira düşmüş. 1968 mali yılı bütçesine kadar 1948 yılındaki Maliye Vekâleti yazısının tarih ve sayısı her bütçe gerekçesinde tekrar edilmiştir. 1969 bütçesinde, 20 yıl önce gönderilen Maliye yazısında “yakında” değişeceği bildirilen kanun değişikliği bir türlü gerçekleşmediği için olsa gerek, 1947 yılındaki yazının referans gösterilmesine son verilmiştir.

1972 yılında ise Maliye Bakanlığının 05.08.1971 tarih, 52153-22/38935 sayılı yazısına atıf vardır. Söz konusu yazıda; refakat memurlarının 1947-1951 yıllarına ilişkin maaşları karşılığı olan 146.175.280 liranın Maliye Bakanlığı’na ödenmesinin istendiği belirtilerek, 1972 yılı bütçesine bu tutarda ödenek konmuştur. Borsa için 1970’li yılların başı, piyasa faaliyetlerinin canlanmasına paralel olarak, gelir durumunun iyileştiğinin borsa bütçelerinden hissedildiği yıllardır. Daha önce Maliye Hazinesinden yardım alan Borsanın, gelir fazlası nedeniyle artık “hisse senedi ve tahvil portföy” kazancı vardır. Maliye Bakanlığının yukarıdaki yazısında yer alan talep, borsanın mali durumunun değiştiğinin başka bir göstergesidir.

Nitekim Maliye Bakanlığı izleyen yıl Borsaya bir yazı daha göndermiştir. Bakanlığın 07.04.1972 tarih ve 52153-10/16224 sayılı yazısıyla, *Borsa refakat memurlarının maaşlarından biriken borcun tasfiyesini temin bakımından her yıl bütçeye 200.000 liradan aşağı olmamak üzere ödenek ayrılması* emir buyurulmuştur. Maliye Bakanlığı personeli olan Komiserlik refakat memurları, Borsaya hizmet vermektedir. Borsanın zarar ettiği yıllarda talep edilmeyen bu ücretlerin, Borsa tarafından ödenmesi gerektiği hususu 1970’lerde fark edilmiştir.

Anlaşılan Maliye Bakanlığı bürokratları, borsa bütçelerinin bu yıllarda *en az 200.000 lira fazla verdiğini* hesaplamış durumdadır. Nitekim borsa yönetimi itiraz etmeden, talep edilen tutarları bütçesine koyar. Borsanın 1973 bütçesi ilk kez bir milyon lira limitini aşar. Fakat her yıl artmakta olan “*faiz ve likidasyon gelirleri*” bu yıl artmaz. Nedeni, Maliyenin talepleri yüzünden bilanço aktifindeki nakit yatırım portföyünün küçülmesidir.

1974 yılında; “*Maliye’ye Ödenecek Borç*” 350.000 liraya yükselmiştir. Açıklamasında, “*Maliye Bakanlığı tarafından “Her yıl 200.000 liradan aşağı olmamak üzere ödenek ayrılması” emir buyurulduğundan, bu yıl bütçesine bu miktara tekabül eden 200.000 liraya ilaveten 1973 yılı gelir fazlası olan 150.000 liranın da eklenmesiyle 350.000 lira ödenek konuşmuştur*” denilerek, Maliyenin niyetine uygun davranıldığı belirtilmiştir. Maliye’ye ödenen 200.000 liraya rağmen 1973 yılında 150.000 lira gelir fazlası temin edilmiş olması, bu yıllarda Borsanın yarattığı gelir fazlasının 350.000 lira civarında olduğunu göstermektedir. Bunun büyük kısmı hisse senedi ve tahvil *kotasyon ücretleri* ile borsanın aktifindeki varlıkların (*Ereğli* hisse senetleri, devlet tahvilleri ve vadeli mevduat) *nema* gelirdir.

Borsa 1975 yılındaki bütçesinde Komiserlik Refakat Memurların ücret ve emeklilik kesenek karşılıklarını kuruluşuna kadar hesaplamaktan vazgeçmiş, 500.000 lira gibi yuvarlak bir rakam koymuştur. Nasıl olsa nakit fazlamız artık Maliyeye gidiyor, o kadar ayrıntılı hesap kitap yapmamıza gerek yok, diye düşünülmüş olması muhtemeldir. MKKB’nin 1975 yılı bütçesine “*Maliyeye ödenecek borç*” rakamı (50.000 lira daha artırılarak) 400.000 lira olmuştur. Enflasyon oranları dikkate alındığında bu artış normaldir. Borsa bütçelerinde önceki yılların “*Olağanüstü Gelirler*”i, artık “*Maliyeye Ödenecek Borç*”a dönmüştür.

6. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Menkul Kıymetler Borsasının inceleme konusu edilen 1931-1975 yılları arasındaki bütçeleri, temel bütçe prensiplerini tam olarak sağlayan belgeler değildir. Yarım yüzyılı aşan bir dönem boyunca bazı gelir kalemlerinin (örneğin yıllık acente ücretlerini) yükseltilmemesi ve tekel konumunda olduğu bazı hizmetlerden (örneğin, fiyat cetvelleri ve koçanlı defter ve fiş satış gelirlerinden) zarar etmeyi başarması isabetli görünmemektedir.

Örneğin, 1974 bütçesinde fiyat artışları ve hayat pahalılığından şikâyet edilerek birçok gider kalemi artırılmıştır. Ancak gelir kalemlerine aynı gerekçeyle artırımlar yansıtılmamıştır. Maliye Bakanlığı Borsanın biriken parasına göz koyma niyetini belli ederken, Borsa yönetimi bülten satış gelirleri gibi kalemlerde ticari düşünme niyetinde değildir. Oysa Borsa bütçeleri, kamu kurumlarının aksine, giderlerin önceliği ilkesine göre düzenlenmemiştir.

Bu iki kalem dışında da Borsa bütçelerindeki bazı rakamlar bütçenin ciddiye alınmasını zorlaştırıcı niteliktedir. Bu kalemlerin biri, “Fiat harçları” başlığıyla konulan gelir kalemidir. Tutarı itibarıyla iz bedeli olduğu anlaşılan bu kalemler, her yıl 10, 14, 10, 19, 10, 29, 14 lira gibi rakamlar şeklinde konmuş, bu rakamların neden değiştiği, benzer bir kalem olan “iane ve teberrular” gibi neden her yıl 1 lira iz bedeliyle takip edilmediği açıklanmamıştır. Bu gelir kaleminin her yıl gerçekleşen tutarının ne kadar olduğu konusunda bilgi yoktur ancak gerçekleşen tutarların her yıl istikrarlı bir şekilde “sıfır” olması kuvvetle muhtemeldir. Keza, bazı matbu evrakın acentelere Borsa tarafından satılması uygulaması kaldırıldıktan sonra da Borsa bütçelerinde bu kalem düşük tutarlı bir gelir kalemi olarak yer almaya devam etmiştir. Bu bütçe gelir kaleminin de her yıl gerçekleşen değerinin sıfırdan farklı olması için bir gerekçe bulunmamaktadır.

Keza, aydınlatma giderleri kalemi gibi bazı yıllar küsuratına kadar öngörülen rakamlar, acaba bu bütçenin gerçekleşen rakamları nasıldı, sorusunu uyandırmaktadır. Örneğin; 1969 yılı bütçesine göre yıllık aydınlatma gideri olarak 3.879 lira 75 kuruş, 1970 bütçesinde ise 3.872 lira 77 kuruş ödenek konmuştur. Bu kadar hassas hesaplama yeterli olmamış olacak ki, izleyen yıl bu kalem 4.485 liraya yükseltilmiştir. Söz konusu yıllar fiilî gerçekleşme tutarları merak konusudur. Aydınlatma giderleri hesabının bütçede küsuratları yuvarlama hesabı olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Fakat yıllar itibarıyla gösterdiği dalgalanmaların bütçenin gerçekçiliğine verdiği tahribatın açıklaması yoktur.

Diğer taraftan bütçelerde “Düşünülmeyen Masraflar” kalemi de bütçenin ciddiyetini etkileyecek seviyede yüksektir. 1970 yılında 28.000 lira olan ödenek, 1971’de 40.000 liraya çıkarılmıştır. İstisnai olması gereken bu ödenek kaleminin bütçede %10 civarında ağırlığa sahip olması ve izleyen yıllarda da artırılması, aktif kullanıldığının bir göstergesidir. 1974 bütçesindeki “Düşünülmeyen masraflar” 65.000 liradır.

Maliye Bakanlığının talebi doğrultusunda 1972 yılı bütçesine konulan 146.175.280 lira ödenekten sonra gider bütçesindeki ücretler dışındaki birçok kalem düşürülmüştür. 1972 yılında enflasyon düşmediği halde bu ödeneklerin düşürülebilmiş olması, önceki yıllardaki rakamların gerçekçiliği konusunda şüphe uyandırıcı mahiyettedir.

KAYNAKLAR

- Al Hüseyin ve Şevket Kamil Akar. 2014. Dersaadet Tahvilat Borsası 1874-1928. İstanbul: Borsa İstanbul Yayınları.
- Arık, Evren. 2010. “Cumhuriyet Döneminde Menkul Kıymetler ve Borsa”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara: A.Ü. Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü.
- Aynizade Hasan Tahsin. 1928. Borsa Rehberi, Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsası Neşriyatı, İstanbul: Matba’a-i Ebüzziya.
- Fertekliġil, Azmi. 1982. “Türk Borsa Sisteminin Yasal Sorunları”, Borsa Sisteminin Yasal Düzenlemesi 23 Mart 1982 tarihli Konferans Bildirileri içinde, İstanbul: MEBAN Sermaye Piyasası Araştırma Merkezi Yayını, No: 7, ss. 11-23.
- Fertekliġil, Azmi. 1983. Türkiye’de Para ve Sermaye Piyasası Gelişmeleri, İTO Ekonomik Yayınlar Dizisi No: 16, İstanbul: Hüsnütabiat Matbaası.
- Fertekliġil, Azmi. 1989. “Borsanın 120 Yıldan Beri Süregelen Yerleşme Macerası”, Para ve Sermaye Piyasası, Yıl: 11, S. 119, Ocak, ss. 35- 36.
- Fertekliġil, Azmi. 1993. Türkiye’de Borsanın Tarihçesi, İstanbul: İMKB Yayınları, No 3.
- İTSO. 1928. Borsaların Tevhidi Meselesi Hakkında Rapor, İTSO Konferans Neşriyatından No. 7, İstanbul: Cumhuriyet Matbaası. İTSO. 1928. 1929 Senesi Kongra Talimatnamesi, İstanbul: Marifet Matbaası.
- Galata’dan İstinye’ye İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, İstanbul: İMKB ve Tarih Vakfı Yayını.
- MKKB. 1966. İstanbul Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsası 100 Yıl. 1866-1966. İstanbul: Ar Matbaası.
- Öner, Erdoğan. 1994. “Cumhuriyet Dönemi Türk Bütçeleri (1924-1993)”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S. 36, ss.9-44.
- Saka, Remzi. 1933. Türkiye’de Sermaye ve Kredi Hareketi, Ankara: Tecelli Matbaası.
- Tahsin, Hamit ve Remzi Saka. 1930. Sermaye Hareketi, İstanbul: Amedî Matbaası.
- T. C. Maliye Bakanlığı. 2007. 1920’den 2007’ye Maliye Bakanlığı Albümü, Ankara.
- TİDATA. 2012. Açıklamalı Yönetim Zamandizini (1919-1929), AÜ SBF KAYAUM Yayını No: 8 Ankara.
- TİDATA. 2007. Açıklamalı Yönetim Zamandizini (1929-1939), AÜ SBF KAYAUM Yayını No: 2 Ankara.

- TİDATA. 2008. Açıklamalı Yönetim Zamandizini (1940-1949), AÜ SBF KAYAUM Yayını No: 3 Ankara.
- Uluatam, Özhan. 2001. Geçmişe Bakmak: Cumhuriyet Dönemi İktisadi, Mali, Siyasi Olaylar Kronolojisi (1920-2000), Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Yılmaz, Celali. 2011. Hava Oyunları: Osmanlı Borsasında Finansal İşlemler, İstanbul: Scala Yayınları.
- Yılmaz, Celali. 2015a. “İstanbul’un İktisadi Tarihi Cumhuriyet Dönemi: Sanayi-Ticaret-Finans”, Antik Çağ’dan XXI. Yüzyıla Büyük İstanbul Tarihi, C. 6, İstanbul: İBB Yayınları.
- Yılmaz, Celali. 2015b. “İstanbul Eşam ve Tahvilat Borsası 1929-1985. İstanbul: Borsa İstanbul Yayınları.
- Yılmaz, Celali. 2019. “Türk Finans Tarihinin Kayıp Sayfası: Ankara Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsası”, Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi - ITCAHF’19, Malatya, 10-12 Ekim 2019.

Arşivler

Devlet Arşivleri, Başbakanlık Cumhuriyet Arşivi (BCA)
TBMM Arşivi
İMKB (Borsa İstanbul A.Ş.) Arşivi
Cumhuriyet ve Milliyet Gazetesi arşivleri

Ek: Borsa Bütçeleri özeti (1949-1975)

Bütçe Yılı	Bakanlar Kurulu Kararı		Bütçe Tutarı (TL)	Faiz-muhtelif gelir	Personel		A C E N T E	M Ü N H A L	C O B E R	K U L İ S Y E	B A N K E R	S A R R A F	B A N K A	H A A O
	Tarihi	Sayısı			Kom.ref	Ü c r e t l i								
1949	25 Nisan 1949	3/9162	72.400	2.000	6	6	15	--	4	5	25	41	25	68
1950	24 Mart 1950	3/10944	74.615	2.000	6	6	15	--	1	3	25	42	25	62
1951	İzleyen yıl, icazet													
1952	18 Haziran 1952	3/15260												
1953	15 Mayıs 1953	4/796												
1954	25 Mayıs 1954	4/3063												
1955	23 Mart 1955	4/4651												
1956	7 Nisan 1956	4/7059												
1957	10 Mayıs 1957	4/9020	113.945	4.000	6	7	15	3	1	2	51	34	37	78
1958	2 Nisan 1958	4/10114	121.800	7.400	6	7	15	4	1	3	50	30	41	81
1959	16 Nisan 1959	4/11514					15							
1960	28 Nisan 1960	4/12984	190.900	10.000	6	7	15	5	--	3	63	29	41	112
1961	10 Mayıs 1961	5/1191	207.223	36.000	6	7	15	8	--	2	71	34	37	113
1962	19 Nisan 1962	6/382	224.268	51.000	6	7	15	7	--	1	70	39	34	113
1963	8 Mayıs 1963	6/1686	226.477	55.000	10	6	15	5	--	1	76	33	34	116
1964	18 Nisan 1964	6/2974	383.516	70.000	10	6	15	4	--	1	69	29	33	117
1965	27 Mart 1965	6/4529	454.266	80.000	10	6	15	4	--	1	76	27	33	119
1966	25 Nisan 1966	6/6373	588.000	90.000	10	6	15	4	--	--	66	26	33	127
1967	30 Mayıs 1967	6/8215	546.515	120.000	10	7	15	4	--	--	67	25	32	132
1968	27 Nisan 1968	6/9932	430.011	50.000	10	8	15	4	--	--	75	26	32	137
1969	8 Şubat 1969	6/11323	545.050	105.000	10	7	15	3	--	--	76	22	32	142
1970	5 Şubat 1970	7/203	594.646	112.000	10	7	15	2	--	--	79	43	32	151
1971	3 Şubat 1971	7/1890	801.151	151.000	8	7	15	3	--	--	85	41	33	177
1972	14 Mart 1972	7/4094	997.767	200.000	8	8	15	4	--	--	85	40	33	192
1973	20 Şubat 1973	7/5871	1.116.507	200.000	8	8	15	4	--	--	90	40	33	206
1974	22 Nisan 1974	7/8108	1.441.902	250.000	8	9	15	5	--	--	84	39	33	240
1975	18 Eylül 1974	7/10817	2.253.586	400.000	6	9	15	3	--	--	84	39	33	300
1976	14 Mayıs 1976	7/11909					15		--	--				

EXAMINATION OF BUDGET STUDIES FROM OTTOMAN EMPIRE TO REPUBLIC OF TURKEY IN TERMS OF ACCOUNTING AND A CASE STUDY

Ozkan Sarisoy¹

Cagla Demir Pali²

Burcu Adiloglu³

ABSTRACT

Advanced accounting systems have been used for a long time in Anatolia. Especially in the Ottoman Empire period, these systems remained within the boundaries of state accounting since private companies could not develop because of strict ruling of the central statist structure of the Empire. In addition, the ladder method, which is a special method used in the Ottoman Empire, has evolved over time, but it has not been able to meet the needs of the 18th century and significant changes have been made towards the accounting and financial system in the second half of the 19th century. Although there are many aspects of these changes, this study examined the effects of these changes on the state budget in particular. Although there was no modern budgeting prior to the Tanzimat period, the accrual accounting method used for hundreds of years and facilitated budget implementations and modern budget approach had started to be used since the 20th century. In this study, especially the accounting aspects of these changes explained and the budget published in 1922 and 1926 was examined.

Key Words: Accounting System in Ottoman Empire to Republic of Turkey, State Budget and Accounting

Jel Code: M41, H61

¹ Dr., Tekirdag Namik Kemal University, Turkey, osarisoy@nku.edu.tr

² Dr., TYH Textile A.S., Internal Audit Department, Turkey, caglademir@tyh.com.tr

³ Assoc. Prof., Istanbul University, School of Business, Accounting Department, Turkey, adiloglu@istanbul.edu.tr

Atıf: Sarisoy, O., Demir Pali, C., & Adiloglu, B. (2020). Examination of Budget Studies from Ottoman Empire to Republic of Turkey in Terms of Accounting and A Case Study. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 115–133.

OSMANLI'DAN CUMHURİYET'E BÜTÇE DENEMELERİNİN MUHASEBE AÇISINDAN İNCELENMESİ VE BİR ÖRNEK

ÖZ

Anadolu coğrafyasında çok eskiden beri gelişmiş muhasebe sistemleri kullanılmıştır. Özellikle Osmanlı Dönemi'nde ileri düzeye taşınan muhasebe düzeni, imparatorluğun merkezi devletçi yapısı sebebiyle gelişemeyen özel işletmelerden dolayı devlet muhasebesi sınırları içerisinde kalmıştır. Kuruluşundan itibaren geliştirilerek kullanılan merdiven yönteminin 18. yüzyıldan itibaren ihtiyacı karşılayamadığı görülmüş ve 19. yüzyılın ikinci yarısında muhasebe ve mali sisteme yönelik önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin birçok yönü olmakla birlikte bu çalışmada özellikle ilgili dönemde muhasebe ile ilgili önemli ve nadir belgelerden sayılan devlet bütçeleri incelenmiştir. Tanzimat Dönemi öncesinde modern anlamda bir bütçeleme söz konusu olmamakla birlikte yüzlerce yıldır kullanılan tahakkuk muhasebesi yöntemi bütçe uygulamalarını kolaylaştırmıştır ve 20. yüzyıldan itibaren modern bütçe uygulamaları söz konusu olmuştur. Bu araştırma da söz konusu değişikliklerin özellikle muhasebeyi ilgilendiren yönleri ele alınarak incelenmiş ve örnek bütçe karşılaştırmasına yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Devlet Muhasebesi, Bütçe ve Muhasebe

Jel Kodu: M41, H61

1. INTRODUCTION

When the economic and financial developments in the Anatolia are analyzed from the past to the present, it is seen that there are different developments in different periods. Certain military, religious and commercial changes have affected cultural and political life, and the financial system has shown some improvements in the face of these changes. Although there are many different components of the financial system, this study deals with the issue of accounting.

Due to the centralized state structure of the Ottoman state, the financial system has been shaped around the public authority, and accounting activity has been handled from the public perspective. In particular, the absence of large-scale private companies until the 19th century confined accounting to governmental boundaries. However, it is known that the state accounting system and accounting body have been improved since the beginning of the Ottoman Empire and reached an important level of development. In this respect, if it is wanted to examine the history of accounting in Anatolia, the examination of the Ottoman state accounting system is necessary.

The Ottoman state successfully developed the Ladder Method ("Muhasebe-i Usul") for nearly 600 years which was received from the Ilkhanians. However, Double-entry Bookkeeping ("Kaydı Muzaaf") method was adopted since the increase in the number of the private companies, lack of information for investment decisions and inadequacy of this method in profit

calculation. Especially with the Tanzimat Decree (1849), many changes have been made in the financial field, but this research has focused on the budget issue among these changes. In this period, although some studies were made on budget, it was observed that modern budget studies could find application area towards the end of 19th century.

A number of reforms carried out with the Tanzimat Period were continued in the early years of the Republic and an important transformation process has started. In this research, the oldest budget that can be reached by the researchers, which was for the years 1922 and 1926, was examined and the accounting items in this budget were examined.

2. OTTOMAN EMPIRE ACCOUNTING CULTURE

It is known that there are different categories in the studies conducted in the history of accounting in both Ottoman Empire and Anatolia. While regional distinctions are made in some studies, categories are considered within the periodical, political and managerial levels in others. As in many areas, the Ottoman Empire was influenced by the Seljuk Empire's administration and developed this system over time with the indirect help of some of the countries where it had positive or negative interaction. In terms of accounting, the Ottoman Empire was influenced by the previous Turkish principalities. It is known that the Turkish principalities were affected by Ilkhanians before the Ottoman Empire. In the Ottoman period, the fact that the Empire had to pay taxes to Ilkhanians affected the financial relations between the two countries. In addition, the intellectuals who came to Anatolia to escape the oppression of the Ilkhanians took part in the state administration and increased this interaction (Güvemli, Toraman and Güvemli, 2014: VI).

The Ottoman Empire has used the Ladder Method system for nearly 600 years since its establishment. It is known that the method was first used in the Abbasids (750-1258) since 770. It is stated that the system which developed in the period of Ilkhans (1251-1353) matured in the Ottoman period (1299-1922). Ladder method is used in Central Asia about 1100 years and it was for used about 600 years in the Ottoman Empire. The method characterizes as follows (Çabuk and Saygılı, 2013: 170):

- *The method used accrual basis. In accordance with the accrual basis, the tax to be paid by the taxpayers is determined at the beginning of the related year and applied by debiting the taxpayer on an account basis and deducting from the account when collection is made.*
- *The method is structured around government accounting. Although there is a daily book in which daily transactions are recorded, the secondary books are also used on account basis.*
- *Revenues and expenses are grouped separately by type and sub-regions.*

Depending on the developments in the accounting system within the boundaries of the state, the accounting organization in the Ottoman Empire was located in an organized structure. There were officials who lead the provincial treasuries and accountants reporting them. And these provincial officials are under a main financial official at the top of the treasury. Departments affiliated to Officer of the Treasury (Başdefterdar) are main accounting

department (Baş Muhasebe Kalemi), main capitation department (Cizye Kalemi), rent department (Mukataa Kalemi), military expenses and civil servant fees departments (Özerhan, Erkan and Nazlıoğlu, 2013: 92). Officer of the Treasury is a member of the council and is reported to the Grand Vizier (Sadrazam). Accounting personnel's are hired at a young age and trained in a mentor system (Güvemli and Güvemli, 2016: 18). It is known that because of the practical and theoretical training in the education system, qualified personnel are trained and they can reach the top positions by time. Decreasing incomes, long wars and defeats due to the unavailability of the silk road in Anatolia since the 17th century caused the income and expenditure balance of the state to deteriorate. These negativities have brought some reform efforts towards state accounting, especially in the organizational structure (Karabulut, Apak and Erol, 2019: 573-577).

The accounting system, which was developed in line with the changing needs over time, it was no longer sufficient. Therefore starting from the 19th century these needs have been brought to the attention of the authorities, and especially since the 19th century, significant changes have been made.

3. CHANGES IN FINANCIAL AREA DURING THE TANZIMAT PERIOD

Although there are different developments in each period, the 19th century is the most efficient time resulted with significant changes in accounting and financial system. In the previous section, it was stated that the ladder method was used for centuries in the Ottoman Empire. Although the method has been applied successfully, some measures have been taken to address the financial system which has suffered since 17th century, but there has been no significant change in the system until the 19th century. In this respect, the Tanzimat Decree is considered as an important turning point. Along with the Tanzimat Decree, there have been significant changes in the financial system among other areas. Although not all of these changes can be implemented, they are of great importance as they form the basis for future reforms.

As mentioned before, the accounting system in the Ottoman Empire is used within the state and the foundation levels. The fact that private companies are small in number and small in scale caused simple accounting procedures to be used in these companies. In addition, it is known that some foreign companies hold accounting records according to their country systems (Güvemli and Güvemli, 2006: 276). However, number of private companies increased in parallel with the developing and changing economic system since the 19th century, and the inadequacy of the existing system in the state accounting system became an issue needs to be developed.

Another aspect of the inadequacy of the ladder method in the Ottoman Empire was the necessity of a new organization in the government accounting. The first regulation related the budget was issued in 1845 with the name of general budget (Muvazene-i Umumiye), and the ladder method could not meet these needs. In this process, the process of conversion from accrual accounting to contemporary budget understanding has started (Çabuk and Saygılı, 2013: 173). In this process, different developments have been experienced in many areas, but

among these, the following changes are considered to be especially important in terms of affecting the accounting system.

- *The structure and operation of the finance and accounting system were changed,*
- *The collection of taxes by way of tax farming was abolished and collections had started to be done by state officials,*
- *In 1850, Code of Trade (Kanunname-i Ticaret) was published,*
- *In 1880 double-entry bookkeeping system has started to be used,*
- *Significant publications about accounting has been made (by writing or translating),*
- *Significant educational institutions that teach accounting have been established.*

One of the most important changes in this process was the abolition of the Treasury Department (Hazine-i Amire) and the establishment of Finance Department (Maliye Nezareti) (1838). With this change, the concept of finance was taken into the forefront and accounting was organized as a separate department (general directorate of accounting) (Güvemli and et al., 2019: 682-683). During this period, the tax collection procedure was initiated in which the civil servants were assigned to collect taxes.

One of the most important changes in the scope of modernization and approaching to the west culture movements after the Tanzimat Decree was the trade law adopted in 1850. 1807 Napoleon's Code de Commerce (1807) influenced the European trade rules considerably (Sipahi and Küçük, 2011: 183). Code of Trade (Kanunname-i Ticaret) was brought into the Ottoman legislation by the translation of Code de Commerce with the effect of close relations with France at that time. The commercial books to be kept related to accounting of the law, which contains important innovations for the trade and accounting world, are listed as follows (Güvemli, 2000: 78).

- **General Journal:** *It is the book in which the commercial transactions are carried out in the form of active and passive transactions day by day, allowing the declaration of the expenses and income amounts from month to month. It is kept separate from the other books, but its records are executed in accordance with them.*

- **General Ledger:** *A breakdown is made at the end of each year, this includes current, non-current assets, short-term liabilities and long-term liabilities.*

Many of the rules of the Code of Commerce have not found application areas, the first reason for that is the conflict of Islamic rules and trade regulations that were applied in the Ottoman Empire at that time. A similar situation exists for the transition to the double-entry bookkeeping system, but the reason for not implementing this system is mainly due to the fact that there was no application or training book that explained the double-entry bookkeeping method (Güvemli, 2018: 14). With this law, the effects of the practices in France continued for a long time in the accounting system. Prior to the said law, a commission within the body of the Ministry of Finance was appointed. The commission reported their findings as: the

shortcomings of the Ministry of Finance, accounting records that are not kept according to the double-entry bookkeeping method, revenues and expenditures that can not be recorded in a way that gives real information. Also the requirements of the double-entry bookkeeping method was emphasized (Yücel, 1982: 226).

Another development in this process has been in accounting-oriented teaching activities. Important educational institutions that are still operating such as Marmara University (Hamidiye School of Commerce) and Ankara Faculty of Political Sciences (Mekteb-i Mulkiye) have made significant contributions to accounting education. Again, during this period, many works related to the double-entry bookkeeping method was written/translated and by that these publications contributed to the development of the system. Behind all these developments, the Sultan's Decree (Abdulhamid II) passed and stated that the double-entry bookkeeping system will be used in state accounting as at 1880 (Yücel, 1982: 226). With this decree, the Ottoman Empire abandoned the ladder method which it had used for nearly 600 years and switched to the double-entry bookkeeping system.

4. APPLICATIONS IN THE REPUBLIC PERIOD

Westernization movements, which started especially in the early 19th century, did not find enough implementation area at that time, but provided an important background for the republic that was founded after 80 years. In particular, secular republic administration has found a wider field of application. Along with these revolutions, there have been significant developments in the economic and commercial fields.

In addition to economic and commercial developments, significant tax reforms were made in the early years of the republic. These developments, which are closely related to the accounting world, are in parallel with European countries (Güvemli, 2001: 125-126). Especially since the beginning of the 19th century, there have been significant developments in business accounting practices rather than government accounting (Yücel, 1982: 226). In the first years of the Republic, apart from the tax laws, the Turkish Commercial Code (1926), which was also compatible with Europe, was adopted. In this process, the abolition of the Sharia rules made important contributions to the implementation of the law. This law provides more detailed information related to accounting records and journals (Sipahi and Küçük, 2011: 185).

5. BUDGET APPLICATIONS FROM OTTOMAN EMPIRE TO REPUBLIC OF TURKEY

As mentioned before, state budgets are the subject of finance rather than accounting and therefore it has been generally considered in the literature in terms of finance. However, since the accounting in the Ottoman period was generally handled in terms of state accounting, it is inevitable that a researcher studying the history of accounting in this geography will be in contact with the state accounting system and therefore with the state budgets. The development of the accounting system in private companies in the Ottoman Empire was occurred too late. The basic data of the state budget system is provided from the state accounting information

system and therefore the budget system and the state accounting form an integral part (Kılıçer and Peker, 2018: 78). Therefore, in this section, budget culture and its applications from the Ottoman Empire to the early years of the Republic were examined.

Although there is different information about the history of budgets related to the changes until they reach the modern form, it is generally stated that the first budgets were organized in the Middle Ages. However, it took years till 18th century for the formation of modern budgets. This is similar for the budget culture in the Ottoman Empire. While the budgets in the early periods of the Empire were in the form of definite charts of income and expenses, it was only possible to transition to the modern budget after the Tanzimat Period. Also, it is seen that these definite tables, which are called as budget in that period, are not in a certain order and in a continuous structure (Dikmen, 2015: 811-812).

There is no document which includes the budget right or the state income and expenses related to the establishment period of the Ottoman Empire (Güçlü, Çiçek and Dikmen, 2015: 84). Even until the Tanzimat Period modern budgets can not be mentioned. Until this period, the documents prepared under the name of the budget are the income and expense statements and the actual amounts that entered to the treasury and exited from the treasury in the year, the amount collected and spent are stated (Sahillioğlu, 1967: 79-80).

In the Ottoman Empire, the 16th century was a period when the state was strong and stable. But after the early 17th century, it was known that the central government collected a significant portion of its tax revenues in cash and provided additional funding for wars through methods such as adulteration, internal borrowing and confiscation of wealth. Since the second half of the 18th century, defeats in the wars have put great pressure on the Ottoman Empire and a number of military and financial reforms have been initiated. (Karaman and Pamuk, 2009: 27-28).

It is stated that modern budget practices in the Ottoman Empire were implemented a little later than the European states. Although this delay has many different dimensions, it is emphasized that the earlier transition of European states to parliamentary systems is the most significant reason. (Karaman and Pamuk, 2009: 27).

The budget emerged after the Tanzimat Decree in the Ottoman Empire then the increasing debts in 1855 due to the Crimean War and establishment of Debts Administration (Düyun-u Umumiye) made significant effects in the improvement of budgeting. But although there are some kinds of practices, there were no budget in modern sense in the Ottoman Empire until 1863 (Çataloluk, 2015: 507). When the important developments related to the budget in the Tanzimat period are examined from a historical perspective, the following events draw attention (Öner, 2009: 6).

- *The first regulation defining the principles for preparing the central government budget (general budget) in the modern sense in the Ottoman Empire was made with the “Hazine-i Celile'nin Muvazene Defterinin Suret-i Tanzimine Dair Nizamname” dated 1855.*
- *The first modern budget in the Ottoman Empire was the budget for the fiscal year 1863–1864.*

- *The first regulation stipulating the necessity of issuing the final account showing the results of the budget implementation was made with the “State Budget Regulation” dated 1874.*
- *The law that accepted the budget right for the first time and regulates the final account is the Constitutional Law (Kanun-i Esasi) dated 1876.*
- *The first budget law adopted by the Ottoman Parliament in accordance with Constitutional Law (Kanun-ı Esasi) was the “(Muvazene-i Umumiye) Budget Law” of the fiscal year 1877.*
- *The first budget in which the budget right was enforced with its preparation, approval and implementation was the 1909 budget adopted during the II. Constitutional Monarchy.*

In the Ottoman Empire, the budget was introduced for the first time by Constitutional Law (*Kanun-i Esasi*) in 1876. This constitution is prepared based on the the French Constitution, defines the state budget. Rules such as the principles of annual taxation and approval of income and expenses by departments are included (Siverekli, 2002: 113).

Constitutional Law (*Kanun-i Esasi*) granted the budget right to the General Assembly (Meclis-i Umumi). This assembly was established by the first Parliament (Mebusan Meclisi) and Assembly of Notables (Ayan Meclisi). It is stated in the Constitutional Law that there can be no collection from the public under the name of tax and fee without any legal basis, and that the state income and expenses will be enforced after being approved by the General Budget Law every year. Also the tax law should be re-regulated every year. However, these regulations can not be applied until the declaration of the II. Constitutional Monarchy (1908). Again during this period, taxes were collected with the will of the sultans and spent on the places they deemed appropriate (Karta, 2018: 405).

After the War of Independence which resulted in victory, the first step was taken for economic independence and İzmir Economy Congress was organized for this purpose. During this period under Atatürk's leadership, two different policies were followed in the national economy and finance. While these policies were liberal in the period until the great crisis of 1929, they turned to the statist approach with the reflection of the developments in the world conjuncture after 1929 (Kaya and Durgun, 2009: 235).

The Republican regime policies envisaged encouraging entrepreneurship without deteriorating fiscal discipline. This approach is inspired by the economic policies adopted by the nation-states in Europe. Achieving fiscal discipline is based on budget balance and money management under the government's control. In the controlled money management approach, regulating and keeping the exchange rate constant is accepted since there is no absence of external deficit or deficit in the balance of payments (Kaya and Durgun, 2009: 236). In this process, the first issue considered in the restructuring of the state was regularity. Therefore, ensuring budget balance has become an important issue (Çoşar, 1995: 243).

6. SAMPLE BUDGET: EXAMINATION OF 1922 AND 1926 BUDGET

In this part of the study, 1922 and 1926 budgets, which is the oldest budget that can be reached before and after the republic period, are taken into consideration as an example. Although there were some budgets published before the republic, the budgets that were dealt with the Arabic alphabet were not taken into consideration within the scope of the research due to the necessity of transcription. In this section, general budget accounting items are examined without going into detail of the budget. The amounts in the tables are shown in Lira.

Table -1 Expense Accounts

1922 BUDGET A LIST		1926 BUDGET A LIST	
Grand National Assembly of Turkey	1,545,254	Grand National Assembly of Turkey	1,507,630
Presidency	208,791	Presidency	238,765
Council of Accounting	449,595	Council of Accounting	400,125
Prime Ministry	71,949	Prime Ministry	106,076
Ministry of Finance	11,174,057	Ministry of Finance	24,508,250
Directorate of Public Relations	13,767,694	Debt Administration	2,962,690
Management of Debt Administration	13,863,322	Debt Administration	10,136,108
Tax Management	4,583,114	Taxes	5,465,610
Land Registry Office	955,123	Land Registry Office	1,358,833
Ministry of Internal Affairs	4,949,616	Ministry of Internal Affairs	4,438,840
Directorate of Postal and Telegraph	5,815,823	Directorate of Postal and Telegraph	5,359,000
Police Department	3,802,296	Police Department	3,864,889

General Command of Gendarmerie	11,077,440	Gendarmerie	10,540,000
Ministry of Foreign Affairs	2,583,288	Ministry of Foreign Affairs	3,072,725
The Press	616,688	General Directorate of Press	564,655
Ministry of Health and Counseling	4,860,205	Ministry of Health and Counseling	3,649,005
Directorate of Religious Affairs	1,687,401	Directorate of Religious Affairs	1,598,600
Ministry of Justice	6,013,722	Ministry of Justice	5,651,609
Ministry of Education	7,742,508	Ministry of Education	7,478,106
Ministry of Public Works	19,667,285	Ministry of Public Works	14,279,631
Ministry of Commerce	3,270,403	Ministry of Commerce	1,872,928
Ministry of Defense	43,058,874	Ministry of Defense	64,004,925
Ministry of Navy	5,310,380	Ministry of Navy	5,105,158
Directorate of Housing	6,030,245	Housing	1,481,353
Directorate of Agriculture	6,421	Directorate of Agriculture	3,852,790
Manufacture of Military Directorate	4,272,273	Manufacture of Military Directorate	5,708,857
		General Directorate of Mapping	625,249
		Ports Administration	271,137
GRAND TOTAL	183,932,767	GRAND TOTAL	190,103,544

Table -2 Revenues Accounts

1922 BUDGET B LIST		1926 BUDGET B LIST	
Section 1 – Direct Taxes		Section 1 – Direct Taxes	
Eligibility, Land and Province Taxes	10,670,000	Eligibility and Land Taxes	13,420,000
Dividend and War Income Taxes	4,250,000	Income Tax	9,260,000
War Taxes	1,000,000		
Paid Military Service	2,500,000	Paid Military Service	4,000,000
		Fixed Tax	500,000
Maadin Tax	500,000	Maadin Tax	400,000
Special Forests Tax	150,000	Special Forests Tax	150,000
Tax Payments	50,000		
Taxpayer Transport Military Tax	300,000		
Cattle, Camel and Monster Mortar	5,100,500		
Crop Supply Tax	15,350,000		
		Counting Tax	9,451,000
		Inheritance Tax	1,000,000
		Transportation Tax	700,000
		Tractor Tax	30,000

		Electricity And Coal Gas Tax	300,000
Total	39,870,500	Total	39,211,000
Section 2 - Stamp, Fees, Slips, Penalties			
Stamp Duty	2,200,000	Stamp	4,200,000
Fees	1,025,000	Fees	1,506,500
Registration Fees	865,000	Registration Fees	950,000
Treasury Stamps	1,000,000		
Patent and Trademark	5,000		
Cash Penalties	350,000		
Total	5,445,000	Total	6,656,500
Section 3 – Direct Taxes			
Alcohol Fees	3,000,000		
Customs Tax	30,000,000	Customs Tax	39,750,000
Animal Health Tax	300,000	Animal Health Tax	100,000
Navy Tax	1,250,000	Navy Tax	800,000
Marine Tax	750,000	Marine Tax	1,050,000
		Property Taxes	37,046,000
Tobacco Tax	5,000		

Warehouse Tax	350,000		
Total	35,655,000	Total	78,746,000
Section 4 - Monopolies			
Salt Tax	8,350,000	Salt Tax	8,500,000
Tobacco Cigarette Paper Tax	10,500,000	Tobacco Tax	15,000,000
Match Tax	1,330,000	Match Tax	2,240,000
Coins	50,000	Coins	3,000
Postal, Telegraph, Telephone	7,570,000	Postal, Telegraph, Telephone	6,531,000
		Oil and Gasoline Tax	4,000,000
		Sugar and Sugar Products Tax	4,000,000
		Alcohol and Soft Drinks Tax	5,025,000
		Revolver, Explosion and Details	700,000
Total	27,800,000	Total	45,999,000
Section 5 - Institutions			
Section 5 - Institutions		Section 5 – Revenues from Government-owned Institutions, Real Estates and Securities	
Revenues from Public	350,000	Revenues from Public	400,000

Mechanical and Agricultural Revenue	75,000	Mechanical and Agricultural Revenue	65,000
Veterinary Income	125,000	Veterinary Income	50,000
Industrial Products Revenue	150,000	Industrial Products	25,000
Health Procurement	5,000	Health Procurement	60,000
Revenues from Medical Procurement	15,000	Medical Procurement	150,000
Revenue from Government Kinin	50,000	Revenue from Government Kinin	50,000
Official Printing Houses	150,000	Revenues from Official Printing	100,000
Shares of Treasury in the Orient Railways	100,000	Shares of Treasury in the Railways	3,100,000
		Real Estate Revenue	2,180,000
Share of Treasury from Ankara - Sivas Line	150,000		
Mining	550,000		
		Price of products to be Sold	1,250,000
		Interest, Dividend and Depreciation of Government Inspections and Bonds	500,000
		State Forests Revenue	2,100,000
		Revenue from Konya Plain Irrigation	50,000

		Railways	100,000
Total	1,720,000	Total	10,180,000
Section 6 - State Proceeds of Real Estate and Goods			
Real Estate Proceeds	2,250,000		
State Forests Revenue	1,500,000		
Cost of Goods Sold	50,000		
Konya Plain Irrigation	11,165,000		
Total	14,965,000		
Section 7- Other Revenues			
Revenue from Treasury Transactions	200,000	Section 6 - Other Gains	
Other Revenues	4,100,000	Revenue from Treasury Transactions	165,000
Withholding	3,750,000	Other Revenues	5,575,000
Inspection against German Companies	10,000	Withholding	3,500,000
Total	8,060,000	Total	9,240,000
Section 8 - Insurance			
Soma-Bandırma Railways	71,354	Section 7 - Insurance	
		Soma-Bandırma Railways	71,354

Consistency against the Concession	600,000		
		Payment	55,000
Total	671,354	Total	126,354
Section 9 – Exemption Tax			
Cigarettes and Playing Cards, Billiards, Checkers, Kav, Lighter etc.	16,360,000		
Total	16,360,000		
Section 10 - Warfare Warrants			
Share of Government from Anatolia - Baghdad Railways	2,000,000		
Transportation Fee	500,000		
Total	2,500,000		
GRAND TOTAL	153,046,854	GRAND TOTAL	190,158,854

The two oldest budgets of the 1922 and 1926, pre-republic and post-republican budgets, which can be reached by the researchers, appear to be very similar in shape and content. Considering the dates, it can be said that there was no significant policy change on budget culture in the early years of the republic.

Besides the amount differences between the budgets, the changes in the institutions depending on the organizational structure of the state are also noteworthy. When the 1926

budget is examined, it is seen that a new set of expense centers have been created. In both budgets, it is seen that the highest expenditure center is in defense expenditures in line with the war conditions of the period. As a matter of importance in terms of accounting, the budget of the Court of Auditors is determined as a separate center of expense from the directorate of finance.

When the table B, which includes the revenues of the state, is analyzed, the more detailed accounting items are observed. In the 1926 budget, which includes less income, the types of taxes added or removed according to the conditions of the period are noteworthy. It can be said that the main difference between the two budgets is there is a financial deficit of the 1922 budget. The 1922 budget had a deficit of about 18%, but there was no evidence of where or how this deficit would be financed.

7. CONCLUSION

Since its establishment, the Ottoman Empire has had a consistent accounting system and accountancy profession within itself. It is stated that there is no detailed document in the literature about accounting in the first years of the Empire. Particularly since the years when the Empire was strengthened (14th century), the available documents show that the Ottoman ladder method and a method allowing double-entry record was used.

The central statist structure of the Ottomans limited the formation of private companies and the development of trade. Therefore, the accounting profession in the Ottoman Empire has developed in terms of state accounting. For many years, government accounting has been formed around the activities of keeping some records of the treasury and preparing the tables in which tax revenues and some expenditures are recorded. One of the most important activities in terms of government accounting is the preparation of state budgets. Although there is no modern budget in modern sense, especially since the 15th century, there is evidence that definitive statements can be counted as budgets have been prepared. It is thought that these definite tables of accounts, which are handled with accrual system, are beneficial in transition to modern budget. However, the modern budget preparations in the Ottoman Empire could only be realized in the 19th century.

The 19th century was an important period in which many changes took place in the Ottoman Empire. A significant part of these changes are related to the financial field. In particular, taking into account the western countries with close relations, the transition to double-entry bookkeeping system, making the budget mandatory by law, changing the structure of the finance organization, increasing the number of private companies. All these changes are the major changes that deeply affect accounting system in the Empire and has affected the future trends even in the republic period.

As stated earlier, the absence of large-scale private companies in the Ottoman Empire, especially until the 19th century, confined accounting within the boundaries of the state. For this reason, the accounting history of the geography we live in was born with the state accounting system and has been discussed in this perspective for a long time. As researchers, in this study, we tried to briefly discuss the features of state accounting, the accrual system used

in the Ottoman Empire and the budget culture from the Empire to the early years of the Republic. And we have included two budgets that can be reached as an example.

REFERENCES

- Çabuk, A., Arıkan, T.S., (2013). “Transition from the Merdiban Method to Double Entry Bookkeeping For State Accounting Applications in the Ottoman State - 19th Century”, *Accounting and Financial History Research Journal*, 4, 168-196.
- Çataloluk, C., (2015). “Budget of the Ottoman Empire” *Journal of the Human and Social Science Researches*, 4-3, 497-515.
- Çiçek, H. G., Dikmen, S., (2015) “Historical Evolution of Budget and Power of Purse in the Ottoman State”: *The International Journal of Economic and Social Research*, 11 – 2, 83-98.
- Coşar, N., (1995). “Cumhuriyet Döneminde Denk Bütçe Politikasına Geçiş“, *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, 11-31, 239-257.
- Dikmen, S., (2015). “Bibliography Trial on Ottoman Budgets”, *Journal of the Human and Social Science Researches*, 4-3, 810-823.
- Güvemli, O., (2000), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat’tan Cumhuriyet’e*, Chamber of Sworn-in Certified Public Accountant of Istanbul: İstanbul.
- Güvemli, O., (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX Yüzyıl*, Proje Danış: İstanbul.
- Güvemli, O., (2018). *Çift Yanlı Kayıt Yönteminin Kısa Tarihi ve Bir Teori*, Ordu Chamber of Certified Public Accountants: Ordu.
- Güvemli, O., et al., (2019). *History of Middle East Accounting, Volume:III*, Turkish Court of Accounts: Ankara.
- Güvemli, O., Güvemli, B., (2006). “Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Muhasebe Düşüncesinin Gelişimi” *Journal of Financial Analyze, Certified Public Accountant of Istanbul*, 76, 275-290.
- Güvemli, O., Güvemli, B., (2015). “Effects of Turkish Commercial Codes on the Development of Turkish Accounting Thought”, *Accounting and Financial History Research Journal*, 8, 26-50.
- Güvemli, O., Güvemli, B., (2016). “Waqfs and State Accounting Systems in the Ottoman Administration”, *Journal of Waqfs Turkey*, 46, 9-21.

- Güvemli, O., Toraman, C., Güvemli, B., (2014). *State Accounting in the Ottoman Empire - Anatolian Accounting Recording Culture*, PCAOB Turkey Press: Ankara.
- Karabulut, R., Apak, S., Erol, M., (2019). *History of Middle East Accounting, Volume: II, Turkish Court of Accounts*: Ankara.
- Karaman, K., Pamuk, Ş., (2009). “Avrupa Devletleriyle Bir Karşılaştırma Osmanlı Bütçeleri ve Mali Yapının Evrimi”, *Toplumsal Tarih Dergisi*, 191, 26-33.
- Karta, N., (2018). “Budget Practices and One-Year Salary Case in the Ottoman Empire” *Press Academia Procedia*, 7, 403-407.
- Kaya, D.G., Durgun, A., (2009). “Fiscal Policies of Ataturk for the Period of 1923–1938: Budget and Tax Practices”, *SDÜ - Faculty of Science and Letters Journal of Social Sciences*, 19, 233-249.
- Kılıçer, E., Peker, İ., (2018). “The Role of Government Accounting in the Management of Government Budget: Turkey Evaluation”, *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 11-1, 77-92.
- Öner, E., (2009). *Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Genel Hesabi ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Press No: 2009/398: Ankara.
- Özerhan, Y., Erkan, M., Nazlıoğlu, B., (2013). “Ledgers and Reports Written By Stairs Method in Ottoman Archives”, *Accounting and Financial History Research Journal*, 5, 88-120.
- Sahillioğlu, H., (1967). "Savaş Yılı Buhranları", *İktisat Fakültesi Mecmuası*, 27 (1-2), 75–111.
- Sipahi, B., Küçük, İ., (2011). “Effects of Turkish Commercial Laws to the Development of Accounting in Their 160 Years History”, *Accounting and Financial History Research Journal*, 1, 181-193.
- Siverekli, E., (2002). “Osmanlı Devleti’nde Bütçe Uygulamaları”, *Erciyes University Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 18, 97-122.
- Yücel, G., (1982). “Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi”, *Journal of Istanbul University Business School*, 11-1, 217-227.

DÜNDEDEN BUGÜNE BELİRSİZ DÜNYADA MUHASEBE

Mehmet Özkan¹

ÖZ

Muhasebe günümüzde ticaretin muhasebe bilgi sistemi işletmenin dilidir. Bir diğer ifadeyle muhasebe işletmenin penceresi olarak işletme içinden, dışını, işletme dışından içinin görülmesini ve anlaşılmasını sağlamaktadır. Özellikle devletle vergi, kredi kurumları ve satıcılarla borç-alacak, ortaklar ve yatırımcılarla kar zarar ilişkilerinde bilgi işlem teknolojilerinden yararlanarak gerçek doğru güvenilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgilere haiz mali tablolarla işletmenin/şirketin varlık ve finans yapısını, faaliyet sonuçları ve nakit durumunun maliyet ve verimlilik hesaplamalarıyla başarı ve performansın göstergesidir.

Ancak bu faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için, bugünün belirsiz dünyasında etkileşimde olduğu faktörlerin iyi bilinmesi ve değerlendirilmesi gerekmekte olup, muhasebenin tanımında yer alan bilimsel/kuramsal ve tatbikat/uygulama açısından belirsizliklerin doğru tespit edilerek şirket/işletmenin amaçlarına uyumlaştırılmasını zorunlu kılmaktadır. Çünkü gerek kuramsal ve uygulama gerekse faaliyetlerini belirleyen yasalar, ilkeler ve standartlarıyla muhasebe çeşitli alanlardan oluşan karmaşık bir süreç olup, stratejik kararlar ve planlama faaliyetlerinde sunduğu bilgilerle bu faaliyetlerin belkemiğini oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Finansman, Mali Tablo, Belirsizlik

Jel Kodu: M21, M41

ACCOUNTING IN THE UNCERTAIN WORLD FROM YESTERDAY TO TODAY

ABSTRACT

Accounting is the language of commerce and accounting information system is the language of business today. In other words, accounting provides the view of the outside of the business from the inside of the business, and the inside of the business from the outside of the business as a window of the

1 Prof. Dr., Marmara Üniversitesi Öğretim Üyesi, mozkan@marmara.edu.tr

Atıf: Özkan, M. (2020). Dünden Bugüne Belirsiz Dünyada Muhasebe. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 134–178.

business. Especially in tax relations with the state; debt-credit relations with credit institutions and sellers; profit and loss relations with shareholders and investors by utilizing information technology; it is an indicator of the success and performance of the company's asset and financial structure, operating results and cash status by calculating the cost and efficiency of the company with financial statements having real accurate, reliable, comparable and transparent information.

However, in order to realize these activities, it is necessary to know and evaluate the factors that interact in today's uncertain world and to make sure that the uncertainties in the definition of accounting are correct in terms of scientific/theoretical and practice/application and that they are aligned with the objectives of the company. This is because accounting is a complex process consisting of various fields with laws, principles and standards that determine both theoretical and practical activities, and constitute the backbone of these activities with the information it provides in strategic decisions and planning activities.

Keywords: Accounting, Finance, Financial Statement, Uncertainty

Jel Code: M21, M41

1.GİRİŞ

Günümüz, bilgi ve teknolojinin iletişim ile birlikte hakimiyetinin en üst düzeye çıktığı bir diğer ifade ile bilişim ve iletişim teknolojilerinin her konuda, her alanda ve tüm yeniliklerde öncü olduğu ve sahip olanlara rekabet üstünlüğü sağladığı bir dönem olup, gerek kişisel gerekse toplumsal yaşamın en önemli belirleyicisi olduğu bir dönemdir. Bu dönemde yaşamak bilgi ve teknoloji olmaksızın neredeyse olanaksız hale gelmiştir. Buna paralel olarak tarihçesi MÖ. 10.000 yıllarına ²yani günümüzden 12.000 yıl öncesine kadar giden muhasebenin de önemini arttırmış özellikle son dönemlerde yaşanan ve hileli işlemlere dayanan skandallar ile ivmesi yükselmiştir.

Gerçek ve tüzel kişi işletmeler/şirketlerde şirketin varlıklarını kaynaklarını ve nakit akışlarını belirlemek üzere finansal nitelikte ki olayları teşhis eden kayıtlayan sınıflandıran ve özetleyerek yorumlayan ve böylece yönetime alacakları kararlarda yardımcı olan bilim sanat ve tatbikat olarak şirket kontrolün ve performans ölçümü ile işletme ilgililerinin/çıkar gruplarının bilgi alma gereksinimini karşılayan Muhasebenin gerek kuramsal yönden gerekse uygulama açısından evrim yaşadığı bu dönem gerçek ve tüzel kişi şirketlerin finansal yapılarını da etkilemiş ve şirketlerin faaliyetlerinden bilgi alma gereksinimi yükselmiştir. Ancak istenen bilgilerin gerçek, güvenilir, doğru, şeffaf ve karşılaştırılabilir olması bilgi kullanıcıların en çok irdelediği husustur. Öte yandan bu durum kamu otoritesince de dikkate alınarak yeni yasal düzenlemeler yapılmakta ve muhasebenin ticari ve mali yaşamın ortak dili olması, paranın ve para ile ifade edilen olayları açıklaması belgelemesi ve raporlanmasını sağlayarak, şirketler ile çıkar grupları arasında iletişimi kolaylaştırmıştır.

2 Geschichte der doppelten Buchhaltung; copyright buchen.ch Update: 01.09.2011, <http://www.weiterbildung-buchhaltung.de/buchfuehrung/geschichte.php>, Erişim Tarihi:01.01.2017

Ancak tüm bu gelişmeler ve yenileşmeler kurumsal **muhasabe** kavramının bir diğer ifade ile **kurumsal muhasabe** fikrini ortaya çıkarmış olup, buna bağlı olarak ta bu çalışmada, kurumsal muhasabe fikrinin altında yatan temel konuların incelenmesi amaçlanmaktadır.

2. MUHASEBENİN TANIMI VE NİTELİKLERİ

Muhasebe, kısaca hesaplaşma ya da finansal olaylara ait bilgilerin üretilmesini sağlayan gerçek ve tüzel kişi şirketlerin geçmiş dönemlerindeki faaliyetlerini ve sonuçlarını yansıtan bir bilimdir. Muhasebenin ürettiği bilgiler şirketler açısından hayati bir değere sahip olup; şirketin karar vericilerine bu bilgileri kullanarak şirketin geleceğiyle ilgili kararlarında yardımcı olur. Karar vericilerin verdikleri karar gelecekte olacak olan olayları etkilemekte ve buna bağlı olarak ta muhasebenin ürettiği bilgileri ekonomik değeri olan bilgi olarak nitelenmek mümkündür. Ekonomik değeri olan bilgi karar vericilerin kıt kaynakları yerli yerinde kullanmasını ve servetin bireyler arasında adil dağıtılmasını sağlar.³

2.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe, şirketlerin/işletmenin varlık ve kaynakları üzerinde değişim meydana getiren mali nitelikteki işlemleri kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bir diğer ifadeyle bir bilgi sistemi olarak bilgi kullanıcılarına mali nitelikte bilgi üretmeyi amaçlayan bir bilim dalı olup,(Finansal Muhasebe, Maliyet ve Verimlilik Muhasebesi, İstatistik/Analiz ve Planlama bölümlerinden oluşan ⁴ mali nitelikteki olayları önce miktar sonra tutar olarak bir süreç içinde izlemektedir. Bu durum (Şekil-1-) şematik olarak gösterilmiştir:⁵

TDK.'na göre; **"Hesaplaşma-karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma ve hesapların tümü ve hesap işlerinin yürütüldüğü yer,"Alacaklı veya borçlu olma durumu"**⁶ anlamı verilen ve bir başka tanımda; **"Ekonomik faaliyetlerde bulunan tüm kuruluşların mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalıdır."**⁷ biçiminde tanımlanan muhasabe;

"Mali nitelik taşıyan mübadele işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları para cinsinden sistemli bir biçimde teşhis/kavrama, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve özetleme işlemleri ile ulaşılan sonuçları anlamlı bir biçimde yorumlayarak ticari kişiliğin sahip ve ortaklarına, yöneticilerine ve bu kişilikle ilgili olan

³ M.Mustafa Kısakürek-Ahmet Pekcan," Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar " , C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, S.108,2005

⁴ <http://www.rechnungswesen-verstehen.de/grundlagen-rechnungswesen/grundlagen-rechnungswesen.php>, Erişim Tarihi: 25/10/2017

⁵ Dietmar Wahrs-Jan Schaefer-Kunz,"Einführung in die Betriebswirtschaftlehre",7., überarbeitete Auflage2015,S.398

⁶ TDK Sözlüğü,http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59bbe93938e8d4.53457109, Erişim Tarihi:15/09/2017 ve <https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 20.10.2019

⁷ " Muhasebe Nedir" <http://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-nedir.html>,Erişim Tarihi:10/09/2017

diğer kişilere (çıkar gruplarına) amaçlarına uygun yararlı bilgileri sunan sanat bilim ve uygulamadır.” biçiminde tanımlandığında daha doğru anlaşılabilir

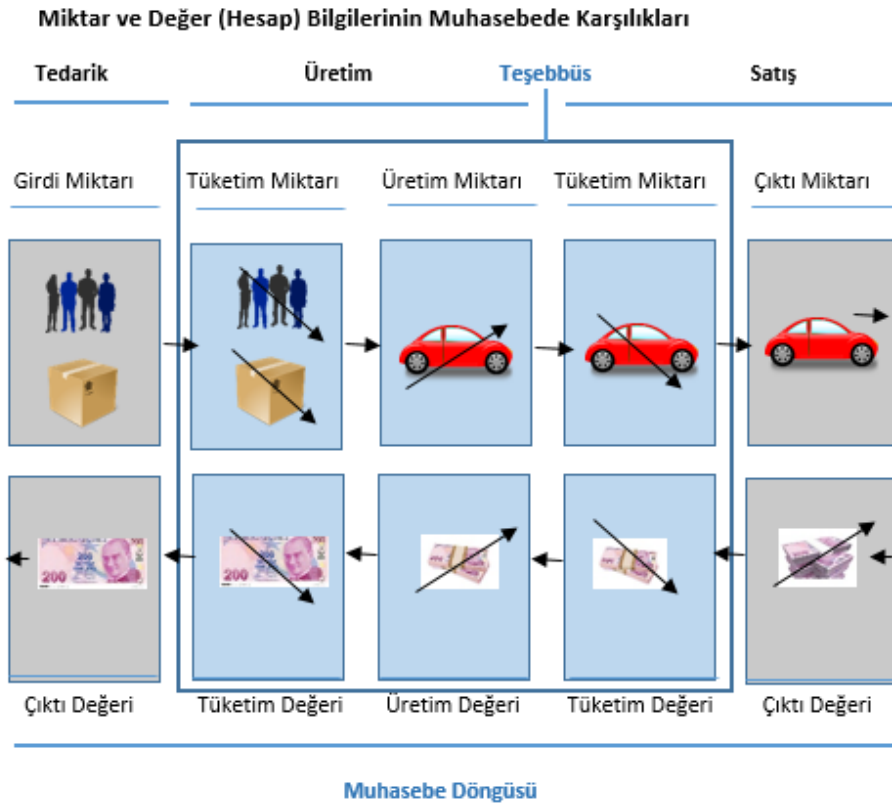
-**belgeleme:** geçerli belgelere göre ticari defterlere kayıtlama,

-**bilgilerin düzenlenmesi:** mali tabloların hazırlanması,

-**kontrol:** karlılık, likidite, verimlilik, rantabilite,

-**karar verme:** bütçeleme, yatırım, sermaye artırımını vb. ⁸ görevlerinin ⁹ne kadar önemli olduğu ifade edilecektir.

Şekil-1-: Muhasebe Değer ve Miktar Bilgilerinin Karşılıkları



Öte yandan bir gerçek ya da tüzel kişi şirkette organizasyonun-örgüt yapısının tamamı dikkate alındığında faaliyetler; Henry Fayol (1916)¹⁰ işletme faaliyetlerini ana bölümler açısından incelemiştir ve kendi içinde altı grupta toplamıştır. Bu faaliyetler:

⁸ <http://www.rechnungswesen-verstehen.de/grundlagen-rechnungswesen/aufgaben-rechnungswesen.php>, Erişim Tarihi: 25/10/2017

⁹ <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/rechnungswesen.html>, Erişim Tarihi: 24/10/2017

¹⁰ Bilge Erçetin; “Klasik Yönetim Ve Organizasyon Teorisi-2,” <https://slideplayer.biz.tr/slide/9149535/>, (Erişim Tarihi: 04/10/2019)

- ✓ **Teknik faaliyetler (üretim faaliyetleri)**
- ✓ **Ticari faaliyetler (alım, satım vs.)**
- ✓ **Finansal faaliyetler (para bulma ve kullanma)**
- ✓ **Muhasebe faaliyetleri (kayıtların ve istatistiklerin tutulması, hazırlanması)**
- ✓ **Güvenlik faaliyetleri (işyeri ve iş görenlerin korunması)**
- ✓ **Yönetim faaliyetleri**

olarak bölümlenmekte ¹¹ve“**muhasabe işletmenin sinir sistemidir.**”(H.Fayol) ¹²olarak da ifade edilmektedir. Sinir sistemi bozulan bir işletmenin ise, her tür hata, yanlış, eksiklik ve hile içinde olabileceği ve çıkar gruplarının hak ve menfaatlerine zarar verebileceği asla unutulmamalıdır.

2.2. Muhasebenin Önemi

Genel olarak, gerçek ve tüzel kişi şirketlerde muhasabe (muhasabe sistemi) işletme etkinliklerinin planlanması, kontrolü ve kontrolü için ölçülebilir ilişkilerin ve süreçlerin sistematik olarak kaydedilmesi, izlenmesi, hazırlanması ve değerlendirilmesi için kullanılmakta olup; muhasabe için iki ana amaçlı olarak sonuçlanır:

- **Dokümantasyon amaçlı:** Daha çok muhasabenin şirketin dış dünya ile ilişkilerinin belirlenmesi açısından önem taşır ve yasalarla düzenlenmiştir (finansal muhasabe). Örneğin, finans otoriteleri, borç verenler için düzenlenen mali tablolar, kapanış işlemleri ve dönemsel hesaplamalar(3 aylık, 6 aylık yıllık vs.),müşteri ve satıcı mutabakatları, vergi beyannameleri, ücret bordroları gibi.

- **Enstrümantal amaçlı:** Muhasebenin şirketin iç dünyasında gerçekleşen faaliyetlerin girişimciler/ortak ve sahipler ya da girişimciler/ortak ve sahipler adına planlama ve karar verme aracı olarak kullanılmasıdır (malîyet ve yönetim muhasabesi). Örneğin;karlılık ve likidite analizlerinin yapılması ve bunların izlenmesi için kontrol sisteminin kurulması, istatistiksel bilgilerin hazırlanması, bütçeleme, malîyet verimlilik ve performans hesaplamaları gibi.¹³

Ticari defterlere kronolojik sıraya göre, yapılan ve yapılacak kayıtlar ile dönem sonlarında hazırlanacak finansal tablolar hem ticaret kanun hem de vergi kanunlarında ki hükümler çerçevesinde yapılır. Bu durum tüm ülkelerde aynıdır. Örneğin Almanya’da HGB.-Ticaret Kanunu [Md.238 hükmü:” **Her tüccar kayıtlarını tutmakla ve ticaretini**

¹¹<https://www.google.com.tr/search?biw=1280&bih=617&q=muhasabe+işletmenin+sinir+sistemidir.H.Fayol&oq=muhasabe+işletmenin+sinir+sistemidir.H.Fayol&Slayt No.:13,Erişim Tarihi:20.09.2017>

¹² http://web.karabuk.edu.tr/muratyildirim/H1_ISL107.pdf,Slayt No.:10, Erişim Tarihi 15/09/2017

¹³ (<http://www.fachwirt-weiterbildung.de/aufgaben-rechnungswesen.php>,<http://www.salathe-treuhand.com/taetigkeiten/rechnungswesen.html> Erişim Tarihi:16.11.2017

görünür(anlaşılır) hale getirir ve bunlar aracılığıyla (bu kayıtların raporlamada kullanılmasıyla)genel kabul görmüş muhasebe kavramları ışığında varlıklarının ve kaynaklarının durumunu-konumunu belirlemek zorundadır.]

Abgabenordnung-Vergi Düzenlemeleri (Md.140 hükmü: “**Vergi kanunlarından ziyade vergilendirme için önemli olan defter ve kayıtları muhafaza eden kimse, diğer kanunlarca vergiye tabi yükümlülüklerini de yerine getirmek zorundadır.**”) hükümlerine göre, kayıt ¹⁴yapılmaktadır. Bir faaliyet döneminin sonunda (genellikle bir yıl), hesaplar iki temel finansal sorumluluk raporu olan;

- Dönem Bilançosu-Finansal Durum Tablosu
- Gelir Tablosu-Kâr ve Zarar Hesabı,

ile kapatılmakla birlikte,finansal raporlar nihai bir hedef değil bir sistemin parçası olup;bu nedenle finansal raporlar hazırlanırken;

✓ *Şirket faaliyetleri ile ilgili bütün elle tutulur ve önemli muhasebe bilgilerini açığa çıkarmaktır. Çünkü bu tabloların fazla detaya girmesi okuyucusunu bilgilendirme açısından pek uygun olmaz.*

✓ *Finansal raporlar yargı izlenimi vermekten kaçınmalıdır. Bilanço ve gelir tablosu gerçekte bir son değildir. İşletme yılsonunda yok olmayacaktır. Belki yıllarca faaliyetine devam edecektir. Bir periyot sonunda olanlar bir önceki periyotta olanlarla ilişkilidir. Faaliyetlerin bir sürekliliği vardır. Bu bağlamda finansal tabloların durağanlığı gözden kaçırılmamalıdır. Bu sebeplerden dolayı finansal tablolardaki kesin yargılar okuyucuları yanlış yönlendirebilir.*

✓ *Finansal raporlar muhasebe detaylarını anlaşılabilir bir şekilde organize ettiklerinde en iyi iletişim aracı olarak hizmet ederler. Sadece tabloların oluşturulmasıyla bunun başarılması nadirdir. Yalnız ana hesap kalanlarının listelenmesiyle işletme faaliyetlerinin tam olarak anlaşılması için yeterli olmayabilir. Varlıkların ve onların toplamlarının listelenmesi, örneğin bu toplam ayrı ayrı alt hesaplardan oluştuğu için yeterli bilgi vermez. Alt hesaplardan daha çok bilgi edinilmesi mümkün olabilir.¹⁵*

Şu halde, muhasebe; ”İşletmelerde mal (ile hizmet) ve para hareketlerinin bir diğer ifadeyle; bir işletmede malın (hizmetin) alınıp (üretilerek) satışına kadar geçen süreçte; satıcı ve alıcılarla olan ticari ilişkiler, çalışanların ücretleri, iş yerinin maliyetleri ve ödemelerinin gerçekleştiği süreçte ortaya çıkan tüm işlemleri ¹⁶muhasebenin fonksiyonları/ görevleri olup; genellikle **Kaydetme, Sınıflandırma, Özetleme ve Raporlama**¹⁷olarak belirtilmektedir.

¹⁴ <https://dejure.org/gesetze/HGB/238.html>, <https://handelsgesetzbuch.net/paragraph-140>, <https://dejure.org/gesetze/AO/140.html> Erişim Tarihi: 24.10.2017

¹⁵ M.Mustafa Kisakürek-Ahmet Pekcan,” Muhasebenin Ürettiği Bilgiye FarklıAçılardan Bakışlar “ , C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, S.109, 2005

¹⁶ Sait Y. Kaygusuz;”Genel Muhasebe -I” Ünite 1 S.:3-4, 7. Baskı Eskişehir,Haziran 2017, Anadolu Üniversitesi YayınlarıNo:2654,

¹⁷ <http://www.muhasebedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-tanimi.html>, Erişim Tarihi: 25/10/2017

2.3. İç ve Dış Muhasebe

İşletme alanlarından biri olan muhasebe, şirket içindeki değer akışlarının ve operasyonel nakit akımlarının kayıt, kontrol, değerlendirilmesi ve hazırlanmasını kapsar. İç ve dış (işletme içi ve işletme dışı muhasebe) muhasebe, işletme istatistikleri ve karşılaştırmalı muhasebe ile farklı görevlerle planlama hesaplaması arasında bir ayırım yapılır.¹⁸

Faaliyet-muhasebe dönemlerinde bilanço ve mali tablolardan sorumluluk muhasebenin olup; özellikle nakit-likidite sağlanması ve korunması amacıyla para ve fonların yönetimiyle ilgilidir. Bunun yanı sıra; şirketin kısa ve uzun vadeli finansal planlaması, gelir ve giderlerin izlenerek bütçelenmesi, planlanan yatırımlar ve krediler/borçları hakkında şirket yönetimin destek verilmesine ek olarak, muhasebe belgelerin düzenlenmesi, vergilerin ve kredilerinin zamanında ödenmesinden sorumlu olduğu gibi ücret ve SGK. İle ilgili işlemlerde muhasebenin görevleri arasındadır. Muhasebe (veya bir muhasebeci olarak) ekonominin tüm sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerde aranan ihtiyaç duyulan en önemli bölüm yada disiplindir.¹⁹

Dış muhasebe, geleneksel finansal muhasebe-ticari muhasebe-finansal muhasebe olarak ifade edilen ve bilanço, kar ve zarar hesabı, nakit akışı tablosu vb. raporları hazırlayan ve ücretlendirme, satın alma ve satış odaklı görevler raporunu içerir. Dış muhasebe, şirketin (finansal) pozisyonunu dış dünyaya haritalamak için kullanılır. **İç muhasebe**, maliyet muhasebesi-işletme muhasebesi olarak da adlandırılan muhasebe işletme içindeki değer ve miktar hareketlerini izleyen muhasebedir. İç-maliyet muhasebesi yönetimin alacağı kararlara gereksinim duyduğu veri ve bilgileri sağlar, faaliyetlerin stratejik planlarının hazırlanmasını ve uygulanmasını kolaylaştırır. Özellikle faaliyetlerin etkinlik ve üretkenliğinin artırılması, performans değerlemeleri ve kontrollerde geleceğin planlanmasında işletme içi süreçlerin izlenmesinde ön plandadır. Günümüzde iç muhasebe artık sadece işletme içi miktar ve değer akışları ile yönetimin karar vermede gereksinime duyduğu bilgilerin sağlanması ile yetinmemekte işletme dışı faaliyetlerde de geliştirdiği yeni yöntem, teknik ve yaklaşımlar ön plana çıkmaktadır.²⁰

Ayrıca muhasebe gerek iç ve dış muhasebe olarak; iş, işlem, faaliyet, hesap olarak istatistikler aracılığıyla hem dönemler itibarıyla faaliyetlerini hem de sektörel olarak aynı branşta faaliyet gösteren işletmeler ile karşılaştırmalar yapılmasına olanak sağlamakta, buralardan elde ettiği veri ve bilgileri analiz ederek, yorumlayarak şirketin gelecekteki finansal durumunu güvenli bir şekilde planlanmasına yardımcı olmaktadır.²¹ Bu durum şematik olarak aşağıda (Şekil-2-) gösterilmiştir.²²

¹⁸ <https://www.absolventa.de/jobs/channel/finance/thema/rechnungswesen-aufgaben>, Erişim Tarihi 26/10/2017

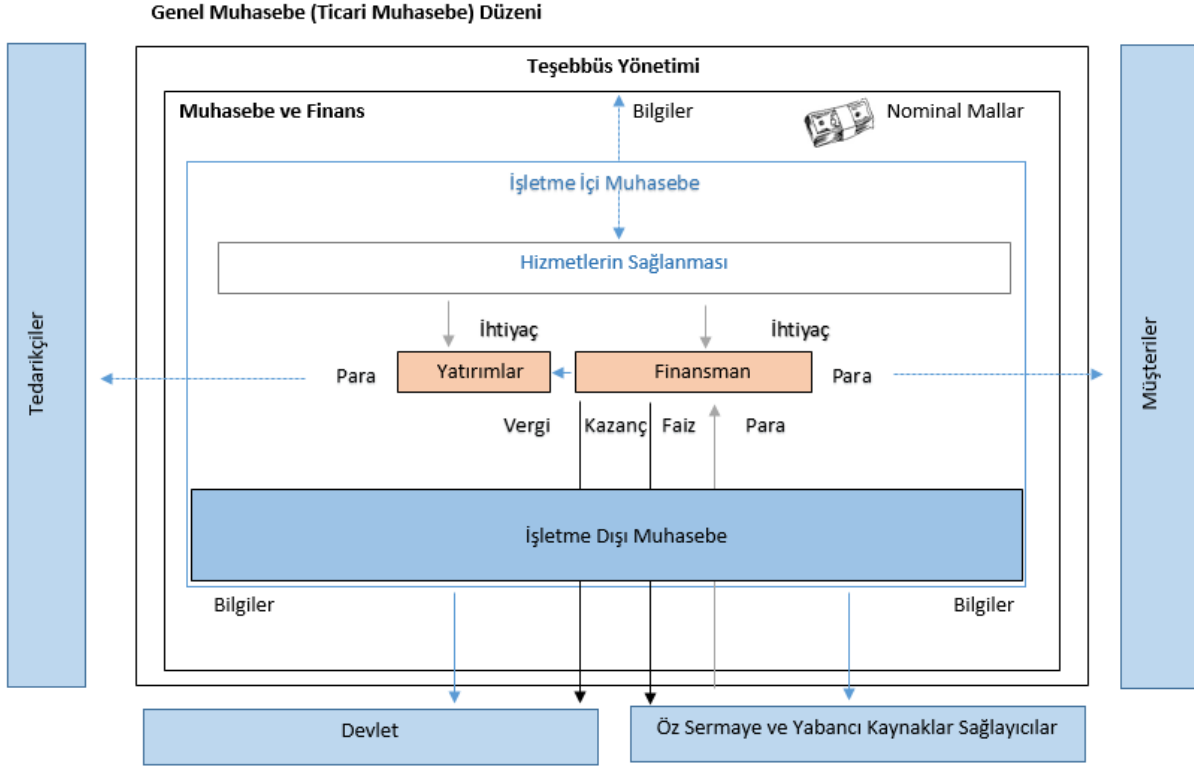
¹⁹ http://www.t-online.de/finanzen/geldanlage/id_68654128/buchhalter-das-sind-seine-aufgaben.html, Erişim Tarihi:26/10/2017

²⁰ <https://www.absolventa.de/jobs/channel/finance/thema/rechnungswesen-aufgaben>, Erişim Tarihi 26/10/2017

²¹ <https://www.lexware.de/artikel/rechnungswesen-verstehen-was-unternehmer-wissen-muessen/>, Erişim Tarihi:26/10/2017

²² Dietmar Wahrs-Jan Schaefer-Kunz, "Einführung in die Betriebswirtschaftslehre", 7. Auflage, Juli 2015, S.399, Schaefer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Şekil-2- Muhasebe ve Kullanıcıları



3. MUHASEBEYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Günümüzde bilgi ve bilgi yönetimi teknoloji ile birlikte gerçek ve tüzel, ulusal ya da uluslararası tüm şirketlerde/işletmelerde, işletme varlığının korunarak geliştirilmesinde, rekabet gücünün ve verimlilik artışının sağlanmasında en önemli faktör olup, muhasebenin konusunu oluşturan mali nitelikteki olaylara ait (finansal-mali) bilgilerin ayrı bir önemi vardır. Çağımız bilgi çağı olup, önemli büyük çaplı ve dikkat çekici yenileşme hareketleri ile birlikte ekonomik sosyal ve siyasal gelişmelerin ışığında değişen rekabet koşullarının bilgi ve teknolojiye olan gereksinimlerin arttığı en önemli süreç olup bu süreçte her şey değişmekte değişimin hızına ayak uyduramayanlar yaşamlarını yitirerek tarihin karanlık sayfalarında kaybolmaktadır. Bu hususta tarihin tüm sayfaları incelendiğinde dünün, önceki günün, daha önceki günün/günlerin nice büyük belki de o gün için muhteşem şirketlerinin ne ismi nede cismi bugün bir anlam taşımamaktadır. Zira onların dönemi sona ermiştir. Çünkü her canlının olduğu gibi şirketler/işletmelerde doğarlar/kurulurlar, büyür ve gelişirler/yaşarlar ve sonunda da tasfiye-devir-birleşme ve iflas ile yaşamları sona erer.

Özellikle gerçek ve tüzel kişi işletmelerin belirsizlik ve belirlilik ortamlarında geleceklerini belirleyen en önemli etken finansal veri ve bilgilerini gerçek doğru güvenilir ve karşılaştırılabilir niteliklere haiz, karar almada doğru ve zamanında kullanılmasına olduğu kadar çıkar gruplarının gereksinimlerini karşılayacak düzey ve kalitede olmasına bağlıdır. Bu

tümüyle kurumsal bir yapının oluşturularak gerek işletme içi ve gerekse işletme dışı veri ve bilgi akışının işletme amaçlarına en uygun biçim ve bileşimde gerçekleştirilmesine bağlıdır.

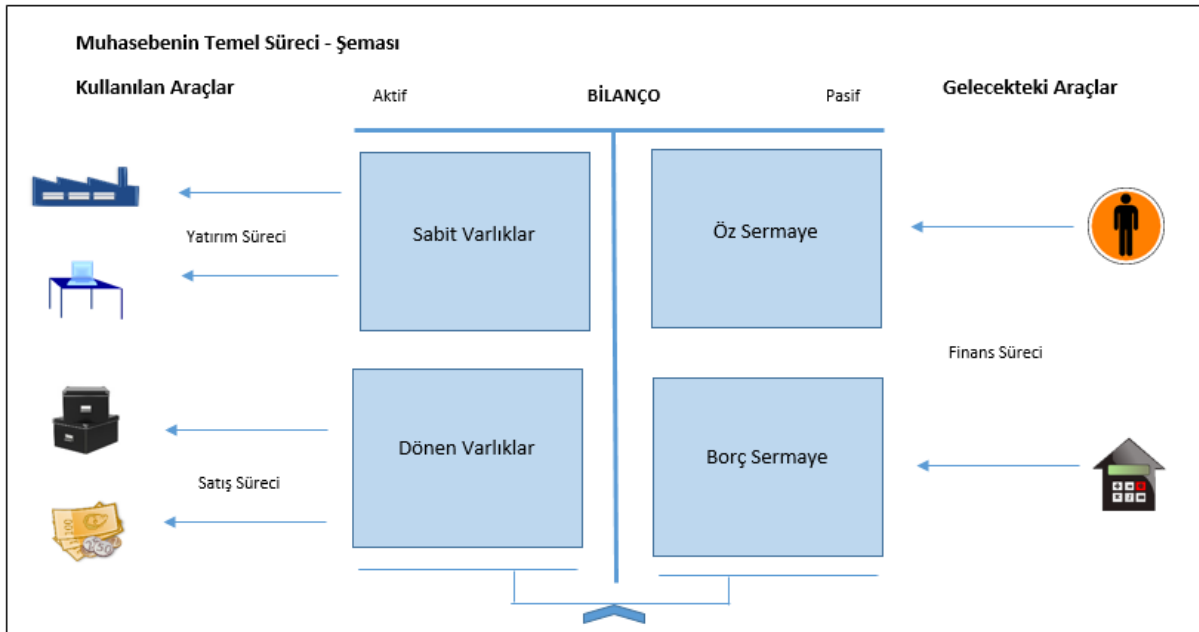
Ayrıca, kurumsal yapının kolayca açıklanması, anlaşılması işletmenin/şirketin değerini de ifade ettiğinin bilinmesi yönetimin açısından büyük önem taşıması nedeniyle muhasebenin fonksiyonlarını-görevlerini yerine getirebilmesinde hem etkilendiği hem de etkilediği faktörlerin doğru belirlenmelidir. Zira muhasebenin ürünleri olan mali tablolarda çıkar grupları için şirkete ait çok önemli bilgiler yer almaktadır ve

-Bilançoda bir şirketin Mevcutlar ve Alacakları (Dönen ve Duran Varlıkları) ile Kaynakları (Yabancı Kaynaklar ve Öz Kaynakları)

-Gelir Tablosunda ise, Varlık ve Kaynak yapısı ve oluşan değişimleri ile bu değişimlerin sonuçlarını görmek mümkün olup;

şirket hakkında hem finansal yönden hem de ekonomik yönden bilgi sahibi olunarak ne tür karar verileceği saptanır. Bu durum şematik (Şekil-3-) olarak şöyledir:²³

Şekil-3-Muhasebenin Süreci



3.1. Belirlilik ve Muhasebeyi Etkileyen Faktörler

Muhasebe sistemi, bir şirketteki tüm ticari faaliyetlere ait iş ve işlemlerin tam olarak kaydedilmesini içerir. Bir diğer ifade ile; muhasebe, muhasebe bilgi sisteminin bir parçasıdır ve bir şirketteki tüm işlemlerin kanıtlara dayalı olarak sayısal, eksiksiz ve yapılandırılmış bir kaydı olarak şirketi sayılarla eşleştirir ve yönetim kullanımı için bilgileri raporlayan en önemli

²³ Dietmar Wahrs-Jan Schaefer-Kunz, "Einführung in die Betriebswirtschaftslehre", 7. Auflage, Juli 2015, s.407, Schaefer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

kaynağıdır. Ve bunu yaparken hem bir bölüm olarak hem de bir bilim dalı, sanat ve tatbikat olarak istatistiklerde hazırlayarak planlama ve karar vermeyi kolaylaştırır. Doğala olarak ta bunları yaparken bazı faktörleri etkilemekte bazılarında da etkilenmektedir. Çünkü dış ve iç çevreden topladığı veri ve bilgileri işleyerek iç ve dış çevrelerin kullanımına sunarak kaosu da önlemektedir. Bununla birlikte özellikle; ekonomi, hukuk, teknolojik gelişmeler en başta olmak üzere, siyasal, sosyal ve kültürel, ahlaki ve eğitsel faaliyetlerde muhasebeyi geliştirmekte ve yönlendirmektedir. Muhasebenin etkilediği ve etkilendiği faktörler şunlardır.

3.1.1. Ticari Dil Olarak Muhasebe

Muhasebe, genellikle kar amaçlı olmakla birlikte, tüm işletmelerin mali nitelikteki olaylarda ortak ticari(işletme) dili olarak tanımlandığında; oldukça ciddiye alınmalıdır, zira; bunun hem çok iyi bir nedeni hem de muhasebe uygulamalarında önemli bir yeri vardır. Kavram epistemolojisine göre;²⁴ dünyayı sadece kullandığımız dil kadar anlayabiliriz.

Muhasebe; ticaretin dili olarak kabul edilirse, ticari dünyanın muhasebede yapabildiklerimizle sınırlı, hatta bu şekilde tanımlı olduğu söylenebilir. Genel geçer bir sembolü olmayan hiçbir düşüncenin kavranamayacağı gibi, muhasebe sembolleri olmadan hiçbir ticari faaliyet de gelişmeyecektir. Dille kavrama-anlama arasındaki ilişki, **(Dil, sözlü ve yazılı olarak iletişimde kullandığımız, doğduğumuzda hazır bularak edinmeye başladığımız, doğrudan doğruya insana özgü, çok güçlü, büyümlü bir düzendir; düşünme ve düşünüleni aktarma dizgesidir.” Dil, bir toplumun kültür birikimini aktarmada, bir milletin mensuplarını da duygu ve düşünce yönünden kaynaştırmada büyük rol oynamaktadır. Dilcilere göre, dil çok yönlü değişik açılardan bakıldığında farklı nitelikleri beliren, kimi sırlarının bugünde çözülemediği büyümlü bir varlıktır.)**²⁵ muhasebenin toplum içindeki rolünün büyük oranda kültürel olduğunu göstermektedir, çünkü bu bağ muhasebedeki belirli semboller ve bu sembollerin ilişkilerinin anlamları ile değerlerinden etkilenmektedir. Muhasebenin kültürel yönü çevreyle (ortamla) uyumlaştırıldığı sürece, muhasebe yoluyla kavrama-anlama değerden bağımsız olup; değerlendirme sorunlarına tanımlamadan (açıklamadan) sonra dikkat çekilmektedir.

Öte yandan muhasebe işletmelerde mali nitelikteki olaylara ilişkin veri ve bilgi akışını Muhasebe Bilgi Sistemi ile gerçekleştirmektedir. **Bu açıdan Muhasebe Ticaretin dili Muhasebe Bilgi Sistemi ise; işletmelerin dilidir.** Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilginin, işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesinde ve işletme ile ilgili doğru kararlar alınmasında rolü büyüktür. Bu nedenle muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilginin kalitesi işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır. Karar almaya yardımcı olan kaliteli bilgiyi sağlamak ve garanti etmek muhasebe bilgi sisteminin amacı olmalıdır.²⁶ Çünkü, bu sistemin

²⁴ Terimler değişik: episteme, bilgi ve gnosis, bilim ve logos, öğretici kelimelerinden epistemoloji, bilgibilim ve gnosoloji, bilginin bilgisi terimleri; bilgi kuramı (theory of knowledge) anlamında kullanılır, bazen philosophy of knowledge, bilgi felsefesi olur. Bilginin (esas olarak insan bilgisinin) doğasını, kaynaklarını, kökenlerini, değerini araştırır. Bilgisizliğin ne olduğunu araştıran bilgi dalına agnololoji denir. Bilgisizlik örtüsü kavramıyla cehalet bilimi ilgilenmektedir. Türkçeye bilgi bilim yada bilgi kuramı olarak aktarılmıştır.

²⁵ Aksan Doğan , Her Yönüyle Dil, Ana Çizgileriyle Dilbilim, S.13 Ankara,1999

²⁶ Berna Demir; “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.48, Ekim-2010, S.142.

ürettiği bilgilerin, yönetim ve yatırım kararlarında kullanılabilmesi için doğru, güvenilir ve enflasyonun(eğer varsa veya yüksek oranlarda ise) etkilerinden arındırılmış olması gerekir. Küresel rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmelerimizin varlıklarını devam ettirebilmeleri, rekabet ve işbirliği yapabilmeleri, muhasebe sürecinde paranın farklı tarihlerdeki satın alma güçlerine göre hazırlanan finansal raporlardaki bilgilerin bilanço günündeki paranın satın alma gücüne göre düzenlenmesi ile mümkündür. Başka bir ifade ile, muhasebe bilgi sistemi; ulaşılmaması istenen ortak amaca uygun olarak, girdileri kabul ederek çıktılar üreten ve birbirleriyle ilişkili bileşenlerden oluşan süreç-sistemdir. Geri bildirim amacını sistemin ürettiği çıktıda sapma olması durumunda girdi ve işlem eylemleri üzerinde gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır.

3.1.2.İletişim Aracı Olarak Muhasebe

Muhasebe bir kurumda yer alan kişiler için en önemli iletişim araçlarından birisidir. Bir kurumun ticari performansı ve finansal durumuyla ilgili bilgiler muhasebe ile ifade edilmekte olup; bu ifadeler doğrudan gözlem yaparken ortaya çıkan fiziksel sınırlamaları aşar. Muhasebe vasıtası ile ticari işlemleri zaman ve yer farkı nedeniyle doğrudan izleyemeyen gerçek ve tüzel kişilerin, izleyenlerle gördüklerini paylaşması sağlanır. Bu ise; muhasebenin, **uyum ve raporlamaya odaklanarak**;

➤ Bir işletmeyi Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) standartlarına uygun olarak işletmek, şirketin çoğu yasaya uymasını garanti eder. İyi bir muhasebe işlevine sahip olunmadığında, doğru tutarda/uygun miktarda vergi ödenmemesi gibi işlemlerle çeşitli yasalar yanlışlıkla/istenmeksizin ihlal edilebilir. Bir işletme/şirket açısından bakıldığında, zayıf muhasebe şirketin çok fazla veya çok az stok/envanter bulundurmasına, alacaklarını verimli bir şekilde tahsil edememesine ve kredi sözleşmeleriyle uyumsuz kalmasına neden olabilir vb.

analize odaklanarak,

➤ Sağlam/güvenilir muhasebe uygulamaları geçmiş performansı anlamak ve bir şeyler öğrenmek için yol gösterici olup; şirketin/işletmenin mali kayıtları incelenerek, yalnızca paranın (ve fonların) nereye gittiğini/harcandığını değil, uzun vadede ne kadar iyi olduğu ve harcamaların, şirketin gelir ve kârının büyümesinde ne kadar katkıda bulunduğunu da anlamaya başlanabilir.

Muhasebe, para kullanımını ve bu kullanımların değerini özetleyen fonksiyondur. Bu anlayış hem bütçeleme sürecine hem de gelirleri giderlerle eşleştirmenin ve gerektiğinde düzeltmenin sonuçlarına katkıda bulunur.²⁷

Muhasebe, sayıları dünyayla birleştiren soyut bir sistem sağlayarak bağlamsal bilgiyi (bağlam hakkında bilgi, verinin bir anlamı olmasının ön koşuludur. Veriler, bağlamı yorumlayacak bilgiye sahip olmayanlara verildiğinde iletişim mümkün olmayacaktır.)ikame eden bir iletişim yöntemi sağlamaktadır. Muhasebe en basit şekliyle; durumlar, olaylar ve

²⁷ Revitalization Partners; "The Difference Between Finance And Accounting",Posted On February 2, 2017<https://www.vcfo.com/blog/the-difference-between-finance-and-accounting/>Erişim Tarihi:18.10.2019

gerçekleştirilenler arasında geniş bir ilişki yelpazesi yaratır. Bir diğer ifade ile; muhasebe, bu veri (ve bilgileri) tanımlamak ve kaydetmek ve kullanıcıları için yararlı raporlar oluşturmak için kullanmak için bir yöntemdir. Bu kullanıcılar genellikle;

-iç kullanıcılar ve

-dış kullanıcılar

olmak üzere iki gruba ayrılır.²⁸ Bu kullanıcıların ihtiyaçları çok çeşitli olduğu için muhasebe iki ana bakış açısına sahiptir. Yönetim muhasebesi, iç kullanıcılara yönelik ileriye dönük bir bakış açısıdır. Finansal muhasebe, tarihsel verilere dayanır ve dış kullanıcılar için standardize edilmiştir. Çünkü mali nitelikteki olaylarda nakit bazlı ve tahakkuk bazlı iş ve işlemleri içermektedir. Nakit bazlı işlemler muhasebe için nispeten basit olup; genellikle küçük yada ortak sayısı az olan işletmelerde söz konusudur. Bununla birlikte, büyük ve daha fazla ortağı olan iş hacmi genişlemiş işletmelerde muhasebe hem nakit hem de tahakkuk esaslı olması nedeniyle daha zordur. Bu durum muhasebede işletme hesabı usulü-tek taraflı kayıtlama tekniği ve bilanço usulü-çift taraflı kayıtlama tekniği olarak ta ifade edilmektedir.²⁹ Hangi usulde olursa olsun, hangi kullanıcılara sunulursa sunulsun yönetsel ve finansal açıdan iletişim aracı muhasebedir.

3.1.3. Bilgi Olarak Muhasebe

Muhasebede biçim ve madde arasındaki geleneksel akış, bir taraftaki geçici durumlar, olaylar ve faaliyetlerle; diğer taraftaki kalıcı veriler, belgeler ve semboller arasındaki akıma dönüşür. İkinci grupta yer alanların anlam kazanması, iki grup arasındaki karşılıklı bilginin oluşturulması ile mümkündür. Sözsüz-örtülü bilginin dille ifadesi zordur. Açık bilgi (explicit) ile sözsüz-örtülü bilgi (tacit/implicit) arasındaki temel fark, bunun başkalarıyla paylaşılabilmesidir. Sözsüz-örtülü bilgi, olayların akışıyla sürekli olarak etkileşim halinde bulunarak elde edilir. Çünkü bilginin erişilebilirliği yada kayıtlı olup olmaması açısından yapılan bu ayırmda;

“Açık bilgi ölçülebilir, belgelenebilir, arşivlenebilir, dille ifade edilmiştir veya resimlerde yakalanmıştır, veri tabanında bulunan enformasyonun bir türüdür, dolaplarda dosyalanmıştır ve stratejik planları içerebilir. Örtük bilgi ise, insan beyninin ve/veya zihninin gücüdür.”³⁰

Yani; “İnsanın aklına tecrübe ve iş aracılığıyla oturtulan bilgi olup; tecrübe yıllarından gelen sezgi, duygu, değer ve inançları içeren ve aynı zamanda, açık bilgiyi oluşturmak için kullanılan bilgidir ve diyalog, senaryo ve metafor kullanımıyla iletilmektedir. Bu bilgi kolay fark edilebilir ve ifade edilebilir, kişiseldir, nitelendirilebilmesi ve başkalarıyla paylaşımı zordur. Kitap, doküman, rapor, kısa not ve eğitim kurslarında düzenlenen açık bilgi ise; örtülü

²⁸ Laura Chapman, ” Define Accounting Information”, August 13, 2018 ,<https://bizfluent.com/facts-7952572-define-accounting-information.html> ,Erişim Tarihi:08.10.2019

²⁹ Laura Chapman, ” Define Accounting Information”, August 13, 2018 ,<https://bizfluent.com/facts-7952572-define-accounting-information.html> ,Erişim Tarihi:08.10.2019

³⁰ Malik Yılmaz, ” Enformasyon Ve Bilgi Kavramları Bağlamında Enformasyon Yönetimi Ve Bilgi Yönetimi” Ankara Üniversitesi Dil Ve Tarih-Cografya Fakültesi Dergisi 49, 1 (2009) 109-110

bilgiye göre daha hızlı iletilebilir ve düzenlenebilir. Çünkü açık bilgi direkt olarak tecrübeden elde edilen bir bilgi olarak; kelime, rakam, ses veri, bilimsel formül, kayıt veya ürün şeklinde ifade edilebilir; kişilere formal ve sistematik olarak iletilebilir.”³¹

Burada muhasebe ve finans sitemlerine insanın etkisi ön plana çıkmaktadır. Hiç şüphesiz finans ve muhasebe teknolojisi, doğru bir şekilde ve akıllıca kullanıldığında önemli bir değer katabilir. Akıllı kullanıma bir örnek, veri değişikliği ve hesaplamaları için gerçekleştirilecek insan müdahalesinin miktarını sınırlamaktır. Güvenilir verilerle, liderler daha iyi iş kararları alabilir, çünkü bunlar fikirlerden, tahminlerden, hatalardan ya da yanlış bilgilerden ziyade gerçeklere dayanır. ³²

Muhasebe bilgisi, sonradan muhasebe terimleriyle ifade edilen olayların oluşumunda sürekli olarak yer alan (taraf olanlar) kişiler ve kurumlar açısından bazen anlamsız yada gereksiz olabileceği gibi, ifadelerde hiç bozulma olmasa dahi, onlar için bilgi değeri taşımayabilir. Muhasebe bilgisinin bu durumu onları şaşırtmamakta; aksine gerçek olayların fiziksel olarak içinde olmak, bağlamla içli dışlı olmalarını sağlamaktadır. Zira, ”Muhasebe, iş-ticaret dili olarak cansız iş faaliyetlerine hayat vermekte bilginin tüm (iç ve dış) kullanıcıları ve işletmede (gerçekleşen) tüm günlük işlemler arasında köprü görevini de üstlenmiştir.”³³

Malumat, bir bilgi sistemi içinde, verilerin o sistemden kaynaklanan anlamını da içeren veri olarak düşünülebilir (**malumat=information, bilgi=knowledge, veri=data**). Ancak veri, bilgi, enformasyon/malumat arasında şöyle bir ilişkinin varlığı söz konusudur.

DATA → INFORMATION → KNOWLEDGE → UNDERSTANDING → EXPLANATION → WISDOM

Veri→Bilgi-haber→Bilgi-kanaat→Kavrama-anlama→Açıklama-anlatım→Bilgelik-bilim

biçimindedir. Bunun yanı sıra bilgiye ulaşmak, bilgi üretmek ve bilgiyi kullanmak için eğitim ve bilimsel becerilerin yanı sıra (deney, gözlem yapabilme, sonuç ve önerilerde bulunma, yorumlama ve analiz edebilme, sözlü ya da yazılı iletişim kurabilme vb.) merak, kuşku, alçak gönüllülük, açık fikirlilik, dürüstlük, çalışkanlık, sabırlı olma ve sebat etme vb. özelliklere sahip olunması gerekmektedir.

Çünkü gerçek olayları şahsen tecrübe etmek hem veriyi hem de bağlamını oluşturur. Kişisel tecrübeyi paylaşanların tecrübenin paylaşılmasında iletişime ihtiyacı yoktur; paylaşmayanlar, paylaşılmış bağlamdan mahrum kalırlar. İlk defa karşılaşan insanların iletişime geçebilmeleri için dilsel açıdan tutarlı bir şekilde iletişim kurabildiklerine inanmaları

³¹ Nezahat Güçlü-Kseanela Sotirofski, ” Bilgi Yönetimi,” Türk Eğitim Bilimleri Dergisi Güz 2006, Cilt 4, Sayı 4 , S.354-355)

³² RoseTurner, “Improving Finance and Accounting Technology Systems”, Posted On August 7, 2019, Erişim Tarihi: 19.10.2019

³³ The Difference Between Finance And Accounting, 2018/09/11, <https://www.globalbankingandfinance.com/the-difference-between-finance-and-accounting/>, Erişim Tarihi 25.10.2019

gerekir. Donald Davidson buna iyilik-hayırseverlik ilkesi demiştir (**principle of charity**)³⁴Bu lkeye göre, kişiler aynı dili konuştuklarına inanırlarsa paylaşımları da daha kolay olur.

Ancak burada kast edilen örgütsel ve kurumsal bilgiler olup; bu bilgiler, kişiye bağlı değildir, **anonimleşmiş/herkesin kullanımına açık** yapıdadır. Süreçler ve kurallaştırma sistemleri herhangi bir sosyal sistemin örgütsel durumunu tanımlamaktadır (örneğin demokrasi). Tümüyle bu standart uygulama prosedürleri (standing operating procedures), yönergeler, kodlaştırma, iş süreçlerinin tanımlamaları, öngörülen bilgi reçeteleri, belirli durumlar için rutin işler, davranışlar, özel veri bankalarında kodlanmış üretim ve proje bilgileri ve spesifik-özel örgüt kültürü ve genelleşmiş değerler, kökleşen mitler ve normatifleştirilmiş doğal açıklamalarıdır. Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama Standartları, Denetim Standartları, TDHP. ve Açıklamaları, Muhasebe Kavramları vb. her birisi kurumsal bilgilerdir.

3.1.4. Güven ve Muhasebe

Güven TDK.'na göre; **“Korku, çekinme ve kuşku duymadan inanma ve bağlanma duygusu, itimat”** ve **“Yüreklilik, Cesaret”** anlamlarının karşılığı olarak ifade edilmekte olup; iki yönlüdür:

Birinci yönü; Kişinin kendine güvenmesi olup;

İkinci yönü ise,kişinin diğer kişilere güvenmesi ve kendine güvenilmesidir.³⁵

Kişinin kendine güvenmesi, bir diğer ifade ile kendisi ile barışık olması düzenli bir yaşamının olduğu kadar, olaylardan kolay etkilenmediğini de göstermektedir. Kişinin başkalarına güvenmesi ise, diğer kişiler ile ilişkilerinin iyi olduğunu güvenilir olması ise adaletli olduğuna ve samimiyetle davrandığına işaret etmektedir. Birinci yönde kanaat ön plandadır, çünkü kişi neye sahip olduğunu neye sahip olmadığını bilerek kendine güvenmektedir. **İkinci yönde** ise, kişisel sermayesi ve kredisi ön plana çıkmaktadır, çünkü diğer kişiler ondan emin olarak kendilerinin özellerini paylaşmaktadırlar.

Bu aynı zamanda bir iletişim konusu olup; muhasebeyle iletişim şahsi (veya somut) değil soyuttur. Diğerlerinin toplum içinde kazandığı güvenilirlik beklentisine bağlı olarak muhasebe taraflar arasındaki güveni güçlendirebileceği gibi yıkabilir de. Kültürün işlevsel bir rolü de toplumun hangi bireyden ne bekleyeceğinin belirlenmesidir. Bu açıdan çeşitli toplumları çok güvenilir, orta güvenilir ve az güvenilir biçiminde sınıflandırılmış ve muhasebenin her biri için rolü incelenerek farklı toplumlarda muhasebeyle kazanılan güven arasında, tarihi bir ilişki olduğunu gözlenmiştir. Güven çok olduğunda muhasebe gereksiz, hatta işlevsizdir. Birine şartsız olarak güveniyorsanız borç verirken güvence istemezsiniz. Faaliyetler kelimelerden daha iyi konuşur. Ne kadar az konuşulursa o kadar iyidir.

³⁴ https://en.wikipedia.org/wiki/Principle_of_charity, ve https://www.researchgate.net/publication/300159_803_Donald_Davidson's_principle_of_charity, Erişim Tarihi:07.07.2018

³⁵ <https://karrierebibel.de/vertrauen/>,Erişim Tarihi:10.08.2018

Öte yandan, sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramları ile kurumsal yönetim açısından şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkelerinin muhasebe önemi açısından daha açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Çünkü önceden de ifade edildiği üzere dış bilgi kullanıcılarının muhasebe bilgisinin oluşumuna veya sunumuna herhangi bir müdahalesi söz konusu değil iken, iç bilgi kullanıcılarının muhasebe bilgisine hem ulaşma ve hem de oluşumunda müdahale edebilme imkânı vardır. Şu halde muhasebe bilgi sisteminin hazırladığı raporlar ile sunduğu her tür bilgilerin bu ilkelere göre hazırlanması zorunludur.³⁶Muhasebe güvenin az olduğu toplumlarda da çok kullanılmaz. Çok az bir güven söz konusu olduğunda kelimeler güçsüz kalır. İletişime inanılmazsa dille kurulan iletişimde hiçbir şey buna değmez. Faaliyet sadece **Hobbesian** anlayışın³⁷ hakim olduğu dünyada önemlidir.

Bunun yanı sıra mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçek doğru ve güvenilir olmamasının bir diğer ifade ile aldatıcı yada yanıltıcı bilgiler havi mali tabloların daha kötü sonuçlara yol açabileceği ileri sürülmektedir. Şöyle ki;” Görünürde muhasebe kural ve standartlarına uygun ancak halka mütemadiyen yalan söyleyen yanıltıcı finansal raporların üstelik denetlenmiş ve onaylanmış olarak topluma sunulması, muhasebenin ne yazık ki ekonomik terörün bir aracı haline geldiğinin en önemli kanıtı olarak karşımıza çıkmaktadır. Yalan söyleyen muhasebe, yanıltıcı finansal raporlar bunu örten denetim ekonomik terörün beslediği ana damarlardan biridir.”³⁸

İnsanların birbirine güvenmeye çalıştığı ortamların olduğu toplumlarda ara sıra yanlış yönlendirmeler olsa da, dilsel iletişim her zaman yararlıdır. Bir şey için söz vermek, söz verilen o şey için, vekil olmak demektir ve toplum olarak da kabul edilir. Örneğin, insanlar "**Bunu yapmaya söz veriyorum**" derken, söz verme eylemi yaratıyorlar. Bu durumda, herhangi bir kusur olmadan (söz kusursuzca yerine getirilir), "**icraat ifadesi**" "**mutludur**" öte yandan, bir kişi söz verdiğini yapmazsa, "**mutsuz**" ya da "**uygunsuz**" olabilir.”³⁹

Muhasebede konuşma, fiili-gerçek sayılır ve güveni güçlendirir. Hiçbir haber, kötü haber olarak kabul edilmez, hatta kötü haber hiç haber olmamasından iyi karşılır. Muhasebenin bu işlevinin çalışabilmesi için yasal-kanuni dil olarak kabul edilmesi gerekir. Toplumdaki güveni güçlendirmesi için, ticareti ölçen, hesaplayan, ifade eden ve nakleden toplumsal olarak kabul gören metinler sağlaması gerekir.

Öte yandan; Muhasebenin en önemli görevlerinden biri ilgili kişilere doğru ve güvenilir bilgiler sunmaktır. Sunulan finansal bilgiler doğru ve güvenilir değilse, bu bilgileri kullananların sağlıklı kararlar alması ve muhasebe sisteminden beklenen fayda sağlanması beklenemez. Muhasebenin bilgi sunma işlevi göz önüne alındığında muhasebe mesleğinde etik;

³⁶ Cemal Elitaş-Oğuzhan Aydemir-Bilge Leyli Elitaş “Muhasebe Açısından Kamu Güveni: Türk Ceza Kanunu’nun İncelenmesi”,Mali Çözüm,Çözüm Sayı: 93 -2009,S.33-34

³⁷ Hobbes’a göre “iyi” ve “kötü”, “istenilen” ve “istenmeyen” ile eş anlamlı. Sevmediğimiz şeye kötü deriz, bunun sebebi ise söz konusu şeyin sonuçlarının kötü olacağına dair inancımızdır. Yani kötülük şeye içkin değildir. Aynı şekilde, ya keyif verici bulduğumuz ya da güzel şeylere sebep olacağına inandığımız şeylere iyi deriz. Hobbes evreni, maddesel bir hareket olarak tanımlıyordu dolayısıyla iyi dediğimiz şeyler de içimizde bir takım hareketlere sebep oluyor. Bu harekete biz “zevk” diyoruz.

³⁸ Ahmet Vecdi Can ,“Muhasebe Ekonomik Terörün Bir Aracı Olabilir Mi”?Akademik Bakış Dergisi, Sayı 19, Ocak – Şubat – Mart – 2010,S.4

³⁹ https://en.wikipedia.org/wiki/J._L._Austin, Erişim Tarihi: 18.11.2018

meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır.⁴⁰

3.1.5. Para ve Muhasebe

Muhasebe para ile ifade edilebilen olayları yani mali/finansal nitelikteki olayları teşhis eder, kayıtlar, sınıflandırır ve ilgililerine mali raporlar/tablolara aracılığıyla kullanımına sunar. Ancak daima olayların arkasından gelir, onları izler bazı zamanlarda bütçe ve planlar yaparak öngörmeye çalışır. Para ise; **mal ve hizmetlerin satın alınmasında kullanılan ve tüm gerçek yada tüzel kişiler tarafından kabul görmüş araçlar olup, olayların faili-yaratıcısı olduğu kadar değerlendirilmesi-ifadelendirilmesi aracı** olup, üç klasik işleve sahiptir.

- **Hesap birimi aracıdır.** Mal ve hizmetlerin fiyatlarının belirlenmesinde, borçların değerlerinin belirlenmesinde, muhasebe işlemlerinde hesap birimi olarak kullanılır.
- **Mübadale-Değişim aracıdır.** Mal ve hizmetlerin alım ve satımında kullanılır. Özellikleri ise,

-Birim başına uygun fiyat,

-Bölünebilme,

-Kolay taşınabilme,

-Kolay taklit edilememedir.

- **Tasarruf-Değer saklama aracıdır.** Para, tasarruf amaçlı olarak da kullanılabilir.

Ancak, paranın enflasyona karşı değer kaybetmesi başka varlıklarında (altın, gayrimenkul, kıymetli evrak vb.) değer saklama aracı olarak kullanılmasına neden olur. Paranın bu temel işlevlerinden başka modern işlevleri de vardır:

- **İktisadi faaliyetleri değiştirme işlevi.** Para mübadale aracı olarak kullanılacağı için, yatırımlar üretimi artırıcı etki yapar.

- **Gelirleri yeniden dağıtma işlevi.**

- **Paranın nüfuz sağlama işlevi.**⁴¹

⁴⁰ Aysel Güney, “Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemelerin Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Etkileri “Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi Journal of Research in Education and Teaching Şubat 2016 Cilt:5 Sayı:1 Makale No: 09 S.1

⁴¹ A. Yasemin Yalta (2011) “Para Teorisi ve Politikası Ders Notları”S.16 2011

Ayrıca, muhasebe ve para arasında bir çok farklılıklar var olup; bunlar şöyle sıralanabilir:

Şekil-4- Muhasebe ve Para Arasındaki Farklar

Para	Muhasebe
Hareketlidir, elden ele dolaşır.	Hareketsizdir, elden ele dolaşmaz.
Hareketleri izlemez, kendi hareketleri izlenir.	Paranın hareketlerini veya para ile ifade edilen iş ve işlemleri izler.
Paranın, değişim hesap birimi ve tasarruf aracı olma fonksiyonları vardır.	Kayıtlama, sınıflandırma, belirtme aracı olma fonksiyonları ve raporlama fonksiyonları vardır.
Hükümler hakkını ifade eder. Paraya hakim olan bir çok varlık ve kaynağa da sahip olur.	Bilgi verme hakkını ifade eder. Verilen bilgiler ile gerçek ve tüzel kişilerin tanınması kolaylaşır.
Taşınabilir, değiştirilebilir, saklanabilir ve ticari hayatın tamamında yer alır, belirleyicidir.	Doğruluk, gerçeklik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik esas olup, ticari hayatın sonuçlarını izler.
Değer kazandırır, satın alma gücünü artırır.	Bilgi sağlar, güven kazandırır.

Paranın, bir diğer önemli rolü ise; çift paralı ekonomide kendisini gösterir. Gerçek ve tüzel kişilerin mali nitelikteki olayları çıkar gruplarının bilgilerine sunulması muhasebenin raporları ile gerçekleşir. Gerek genel durumu yansıtan faaliyet raporları ve özel amaçlı raporlarda, gerekse yasal ve zorunlu raporlar olan bilanço, gelir tablosu ve beyannamelerde yer alan bilgiler şirketlerin finansal durumunu ve kaynak bileşimi/varlık yapısını doğru ve adil olarak yansıtmamaktadır. Çünkü bu takdire göre değişmekte olup; bu amaçla hem uluslararası alanda IAS ve IFRS ulusal alanda ise; TMS ve TFRS düzenlenerek gerçek ve tüzel kişilerin hem dönemler itibarıyla hem de sektörel olarak mukayese edilme olanağı yaratılmıştır.⁴²

Burada uluslararası muhasebe ve muhasebe standartlarının uluslararası olarak uyumlu hale getirilmesi, aksi takdirde ülkeye spesifik, farklı yasal normlara göre üretilen, uluslararası düzeyde faaliyet gösteren şirketlerin yıllık mali tablolarının karşılaştırılabilirliğini veya yorumlanabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

Ancak enflasyon paranın hesap/ölçü birimi olma işlevini bozarak değer ölçümlerinde bozması sonucu her ne kadar ülkemizde uygulaması kaldırılmış olsa dahi Enflasyon

⁴² Ege Cansen: "Oyunun Kuralı", Sözcü Gazetesi 18 Haziran 2017, S.7

Muhasebesi düzeltmeleri yapılmakla birlikte mali tabloların ve finansal yapıların bozulmasının diğer önemli ve daha büyük nedeni olan Devalüasyon sürmektedir. Devalüasyon düzeltilmesi yapmak zorunlu olmadığı için gerçek ve tüzel kişiler finansal tablolarını düzeltilmemiş olarak yayınlamaktadır. Bu durumda doğru ve adil olarak anlamak söz konusu olmadığı gibi finansal tablo kullanıcıları anlamsız hale gelen finansal tablo sayıları ile ilgili olarak yanlış ve yanıltıcı sonuçlara ulaşmaktadır.⁴³

3.1.6. Denetim ve Muhasebe

Muhasebenin ilk kayıtlarına günümüzden 13 yy. önce Pireneler’de Fransa-İspanya sınırında bir mağarada rastlanmasıyla beraber, M.Ö. 11. yy.da Çin ve 4. yy.da Yunanistan’da mevcut devlet denetimi kayıtlarına rağmen, modern denetim 19. yy.da gelişerek, dünya çapında büyük tutarlarda para hareketini içeren kamu faaliyetlerinin bağımsız ve objektif biçimde değerlendirilmesini sağladı. İngiltere’de, Genel Muayene Ofisi 1857’de, ABD.’nde 1921’de kurulan Genel Muhasebe Ofisi 2004’te Devlet Hesap Verilebilirlik Ofisi olmuştur.

Denetim uygulamaları, Enron, Worldcomm ve onların denetim firması Arthur Andersen’in 2000 ve 2008’in başlarında Wall Street’in mali çöküşünün ardından, daha çok önemsenerek büyük gelişmeler yaşanmış olup; bu durum ateşlenmeye devam edilmektedir. Ancak bu ateşli hal muhasebeyi de etkilemiş ve aslında ilk muhasebe başlamış faaliyetler boyunca büyüyerek sürmüş ve muhasebe denetimi ile yangın ortaya çıkartılmıştır.⁴⁴

3.1.6.1. Muhasebe ve Muhasebe Denetimi

Muhasebe ve Muhasebe Denetimi, bir işletmenin/şirketin finansal faaliyetleri ve kayıtlarıyla ilgili çok önemli iki süreçtir.

Bilindiği üzere, **muhasebe**, bir kurum veya işletmenin finansal işlemlerini, kayıtlarını, beyanlarını, karlılığını ve finansal durumunu saptama, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve sunma sürecini ifade eden işin ve işletmenin uzmanlaşmış sürekli dilidir. **Denetim** ise, bir işletmenin veya örgütün mali kayıtlarının veya beyanlarının eleştirel incelemesini ifade eder. Tüm ayrı tüzel kişiler için zorunludur. M. Denetimi, finansal tablo ve hesapların nihai hazırlığı sonrasında gerçekleştirilir.⁴⁵

⁴³ Ege Cansen:”Oyunun Kuralı”, Sözcü Gazetesi 18 Haziran 2017, S.7

⁴⁴ <https://www.accountingedu.org/accounting-vs-auditing.html>, Erişim Tarihi:08.10.2019

⁴⁵ Difference between Accounting and Auditing”, <http://www.differencebetween.net/business/difference-between-accounting-and-auditing/> Erişim Tarihi:08.10.2019

Şekil-5-Muhasebe ve Muhasebe Denetimi İlişkileri



Kaynak: Laura Chapman, "Define Accounting Information", August 13, 2018 ,<https://bizfluent.com/facts-7952572-define-accounting-information.html>, Erişim Tarihi:08.10.2019

Bir diğer ifadeyle; devamlı bir süreç olarak **Muhasebe**, bir kurumun performansını, karlılığını ve finansal durumunu göstermek amacıyla, Muhasebe ve Raporlama Standartları ışığında bir kurumun hesaplarının kaydını sistematik olarak tutmak ve mali yılın sonunda finansal tablolarının hazırlanması anlamı taşırken, periyodik bir süreç olarak **Muhasebe Denetimi**, bir gerçeği ortaya çıkarmak için, bir örgütün mali beyanının ne ölçüde doğru ve adil bir bakış açısı sağladığını belirlenmesini amacıyla Denetim Standartları ışığında bir kuruluşun hesap defterlerinin ve mali tablolarının incelenmesi anlamı taşır.

Denetleme, finansal tabloların teftiş ve yasal denetimini gerçekleştirmeyi ve finansal tabloların ve kayıtların firmanın fiili mali durumunun gerçek ve adil bir yansıması sağlayıp sağlamadığına dair adil ve tarafsız bir görüş vermeyi içerir. Genelde dış denetçiler, ortaklar veya düzenleyiciler adına yürürlükteki yasalar hükümleri uyarınca denetim görevini yerine getirir. Denetim çalışmalarının kapsamı yürürlükteki yasalarla belirlenir. Denetim, iki ana kategoriden oluşur. İç denetim ve dış denetim. İç denetim, genellikle kurumun bir çalışanı olan bir iç denetçi tarafından yapılır. Dış denetim, hissedarlar tarafından atanan dış denetçi tarafından yapılır.⁴⁶

⁴⁶ "Difference between Accounting and Auditing",<http://www.differencebetween.net/business/difference-between-accounting-and-auditing/> Erişim Tarihi:08.10.2019

Şekil-6-Denetim Süreci



Kaynak: Laura Chapman, "Define Accounting Information", August 13, 2018 ,<https://bizfluent.com/facts-7952572-define-accounting-information.html>, Erişim Tarihi:08.10.2019

Muhasebe ve denetim arasında bazı benzerlikler olup, bunlar şunlardır:

-Hem muhasebe hem de denetimin temel süreçlerinin çoğu benzerdir. Her ikisi de muhasebe temelleri ve ilkeleri hakkında kapsamlı bir bilgiye ihtiyaç duyar .

-Her ikisi de genellikle muhasebe derecesine sahip kişiler tarafından yapılır.

-Her ikisi de defter tutma, hesaplama ve analiz için gerekli prosedürleri ve teknikleri kullanır.

-Hem muhasebe hem de denetim, finansal tabloların ve kayıtların, bir şirketin/işletmenin fiili mali durumunun adil bir yansıması olmasını sağlamaya çalışır.⁴⁷

⁴⁷ Difference between Accounting and Auditing", <http://www.differencebetween.net/business/difference-between-accounting-and-auditing/> Erişim Tarihi:08.10.2019

Bunun yanı sıra; muhasebe ve denetim arasında;

-Tanımı Açısından,

-Amaç Açısından,

-Faaliyetlerin Kapsamı ve Önemi Açısından,

-Dönem/Süreç Açısından,

-Odak, Odaklanmak Açısından,

-Hukuki Durum, Yükümlülük ve(Raporların) Sorumluluğu Açısından,

-Faaliyetleri Yürütenler Açısından,

- Vasıf Açısından,

-Ücretlendirme Açısından,

-Ortaklar Toplantısı Katılım Açısından,

- İşten Çıkarma Ve Yargılama Açısından,

farklılıklar söz konusudur.⁴⁸

3.1.6.2. Muhasebe Denetimi ve Adli Muhasebe

Muhasebe ve Muhasebe Denetimi birbiriyle ilişkilidir ve birbirleri ile el ele giderler. Muhasebeci tarafından yapılan iş ve işlemler, denetçi tarafından kontrol edilerek onaylanmıştır. Temel muhasebe çerçevesi/sistemi işletmede kurulmazsa, denetçinin görevi anlamsız olacaktır. Ayrıca, muhasebecinin yaptığı iş ve işlemleri belgelendirecek kimse yoksa, Mali Tablolarda sunulan verilerin güvenilirliği konusunda kesin bir güvence sağlanacaktır. Bir denetçi muhasebeciler tarafından yapılan işe değer katar. Ayrıca, ikisi özellikle organizasyonda süreçlerin kurulması durumunda el ele çalışabilirler. Muhasebeci tarafından tasarlanan ve uygulanan kontroller denetçi tarafından test edilebilir. Varsa yüksek riskli alanlar olan kontrol boşlukları da denetçiler tarafından belirtilebilir. Denetçiler deneyimlerini ve uzmanlıklarını kullanabilir ve süreç iyileştirmeleri için uygulanabilir öneriler / çözümler sağlayabilir. Bunlar daha iyi risk yönetimi için muhasebeci tarafından uygulanabilir.⁴⁹

Muhasebeciler ve denetçiler tarafından birlikte oluşturulan bu iç kontroller genellikle yönetim tarafından onaylanır. Bir makinenin bir belge hazırlayacağı (örneğin bir nakit kuponu) ve üst düzey tarafından onaylanmasını sağlayan manuel bir üretici kontrol sistemi kadar basit

⁴⁸ Difference between Accounting and Auditing”, <http://www.differencebetween.net/business/difference-between-accounting-and-auditing/> Erişim Tarihi:08.10.2019

⁴⁹ Accounting vs Auditing – Top 11 Differences You Must Know!, <https://www.wallstreetmojo.com/accounting-vs-auditing/> Erişim Tarihi:08.10.2019

olabilirler. Bu kontroller ayrıca, ERP'de, benzersiz bir firma kimlik numarasını kontrol ederek, yinelenen bir satıcı defterinin oluşturulmasını vurgulayacak ve reddedecek olan yerleşik bir özellik kadar karmaşık olabilir.⁵⁰

Tüm bunlara rağmen muhasebe ve muhasebe denetimini de yetersiz kaldığı büyük olaylar sonucu muhasebe yazınına adli muhasebe kavramı girmiştir.

Adli muhasebe, bir şirketin finansal tablolarına bir inceleme yapmak için bir muhasebe, denetim ve soruşturma zekası karışımı kullanır. Bu nedenle, adli muhasebe, dava perspektifinden bir muhasebe analizi sağlar. Adli muhasebeciler genellikle finansal kanıt biriktirmeyi, teknik uygulamaları geliştirmeyi, toplanan bilgileri organize etmeyi ve bulgularını mahkemede verilen raporlar veya sunumlar şeklinde iletmeyi içeren bir süreçtir. Söylemeye gerek yok, adli muhasebeciler yasal işlem hakkında iyi bir bilgiye sahip olmalıdır.

Adli muhasebe, mali dolandırıcılıkların bariz oluşumu, muhasebe uygulamalarının bütünlüğü ile ilgili sorunları ortaya çıkarmıştır. Bu davalar, şirketlerin yatırımcılarına doğru bilgi göstermedikleri ve finansal tablolarının uygunsuz açıklamalarını sağladıkları anlamına gelir. Bunun gibi skandallar ve sahtekârlıklar, şirketin imajını zedelemektedir ve hissedarını ve kamuoyunun güvenini yitirmektedir. Etkin bir sermaye piyasasının gelişimi için kaliteli finansal raporlama çok önemlidir. Bu nedenle, bu tür dolandırıcılıkların tespiti ve önlenmesi için mikroskobik bir inceleme düzeyi getirmek zorunludur. 1946'da belirtilen bir terim olan Adli Muhasebe, bu beyaz yakalı suçların ardındaki hikayeleri çözmek için kendi analitik prosedürüne sahip bir araştırma alanıdır.⁵¹

Adli Muhasebeci soruşturma sürecinde çok sayıda istatistiksel araç ve teknik kullanmakta olup; bazıları şunlardır:⁵²

- **Benford Yasası:** İncelenen bir değişkenin hata mı yoksa sahtekarlık mı olduğunu tespit etmede kullanılan matematiksel bir araçtır.
- **Göreceli Boyut Faktörü (RSF):** RSF, belirli bir veri setinde en büyük sayının en büyük ikinci sayıya oranıdır. Bu teknik, verideki en yüksek sayıyı belirlemekle birlikte bazen sayıdaki ikinci en yüksek veriyle ifade edilmekte olup; aykırı olan kayıtlar daha fazla araştırma için dikkate alınır.
- **Veri Madenciliği Teknikleri:** Bu programlar otomatik olarak yeni, beklenmedik ya da örtük bilgiler ya da kalıplar için çok miktarda veri taramak üzere tasarlanmıştır. Veri madenciliği teknikleri üç şekilde yapılabilir: Keşif, Tahmine dayalı modelleme ve Sapma ve Bağlantı analizi.

Ayrıca, Adli Muhasebeciler tarafından yaygın olarak kullanılan Veri Çıkarma ve Finansal Analiz için çeşitli bilgisayar yazılımları vardır.

⁵⁰ <https://www.wallstreetmojo.com/forensic-accounting/> Erişim Tarihi:08.10.2019

⁵¹ <https://www.wallstreetmojo.com/forensic-accounting/> Erişim Tarihi:08.10.2019

⁵² Accounting vs Auditing – Top 11 Differences You Must Know!, <https://www.wallstreetmojo.com/accounting-vs-auditing/>Erişim Tarihi:08.10.2019

Son olarak, Muhasebeciler ve denetçiler sayılarla iyi olmalılar. Bu, hesap makineleri ve hesap çizelgeleri matematiğin söz konusu olduğu ağır kaldırmanın çoğunu yaptığından, çok boyutlu hesaplamanın çalışma bilgisinin gerekli olduğu anlamına gelmez. Bununla birlikte, her iki kariyerdeki profesyonellerin, nicel analizlerle hızlı ve güvenli olmaları gerekir. Rakamlarla çalışırken kolayca karışan ve sürekli hata yapanlar her iki kariyeri de sinir bozucu bulacaklar.

Ayrıca, muhasebeciler ve denetçiler genellikle finansal tabloları hazırlamak ve gözden geçirmek, envanteri konuşmak ve gelecekteki satışları tahmin etmek gibi görevleri yapmak için ekipler halinde çalışır.⁵³

3.2. Belirsizlik ve Muhasebeyi Etkileyen Faktörler

Belirsizlik çoğu kez yaşam boyu bir iplik gibi gerçekleşerek, hızla ciddi bir sorun haline gelmektedir. Hem profesyonel hem de özel olarak, her karar ve eylemin eleştirel bir şekilde sorgulanması anlamı taşımayan belirsizlik, kendine güvensizlik ve tüm davranışların şüpheler tarafından belirlenmesidir. Bu derecedeki belirsizlik yalnızca yorucu olmakla kalmaz aynı zamanda kendi/kişisel başarıları da engelleyerek, hedeflere ulaşamama suçlamasıyla sonuçlanır. Kendine güvenmeyen ve belirsizlikle yönlendirilenler her zaman yeni sorunlar yaratır, gittikçe inkarcı olarak, rol modelinin kötü bir kopyası haline gelir. Ancak güvensizlikten kurtulur ya da üstesinden gelirse tüm olumsuz düşünce davranış ve eylemleri de bırakılabilecek bir duruma erişir.⁵⁴

3.2.1. Genel Olarak Belirsizlik

Belirsizlik içinde kalan ya da şüphe içinde olan bir kişi, kendi yeteneklerini veya kararların, çevre, yaşam veya gelecekteki planlama yolunu (hatta devlet/kamu ile ilişkilerini) kendisini sorgulamaksızın belirlemektedir. Bu durumun, tümüyle kontrol edilemediği, sonuçların doğru bir şekilde öngörülemeyeceği ve saptanamadığı ya da bizi etkileyen olayları etkileyemediği hissi doğduğunda kişi/kurumlar kendini güvensiz hisseder. Çünkü; belirsizlik, insanla/kişinin her şeyi anlaşılabilir ve somutlaştırma gereksinimi ile çelişir. Güvensizlik, kararsızlık, belirsizlik, hatta şüphe ve endişeler genellikle eş anlamlı olarak kullanılır.⁵⁵

Şirketler, devlet kurumları tarafından alınan kararlar gibi gelecekteki sonuçları etkileyen tüm değişkenleri kontrol edemezler. Şirketler belirsizliği tanımak ve kaydetmek için sıklıkla farklı yöntemler kullanırlar. Örneğin, tahmini piyasa değerini belirlemede kullanılan yöntem nakit akışını ve bir şirketin genel değerini etkileyebilir. Bir şirket seçici olarak hayatta kalma kabiliyeti hakkındaki belirsizlik hakkındaki açıklama belgelerini sağlayabilir ancak bu belirsizliği mali tablolarına yansıtmak istemeyebilir. Zira şirketler belirsizlik ve ilgili tahminler konusunda sübjektif değerlendirmeler sunma eğilimindedir. Yüksek veya karmaşık bir

⁵³ <https://www.investopedia.com/articles/professionals/120415/career-advice-accounting-vs-auditing.asp>, Erişim Tarihi:08.10.2019

⁵⁴ <https://karrierebibel.de/unsicherheit/#Unsicherheit-wird-schnell-zum-ernsthaften-Problem>, Erişim Tarihi 05.10.2019

⁵⁵ <https://karrierebibel.de/unsicherheit/#Unsicherheit-wird-schnell-zum-ernsthaften-Problem>, Erişim Tarihi 05.10.2019

belirsizlik düzeyi, genellikle belirsizliklerin varlığını ve etkisini doğrulamak ve nesnel olarak değerlendirmek için finansal uzmanlara gereksinim duyulur.⁵⁶

İşte tam burada ortak bir araca duyulan büyük gereksinim kişiler arasında konuşmayla yani dilleri aracılığıyla giderilir. Burada dil, iki anlamı olan bir iletişim ölçüsü olup,

❖ **öncelikle ağızımızda yer alan ve çeşitli resim, yazı, dil, harf, rakam, sembol ve işaretler ile temsil edilen-kodlanan ham-işlenmemiş gerçekler yada izlenimler olan ve bilginin alt yapısını (asıl maddesini) oluşturan verilerin iletişimini sağlayan dil ve**

❖ **bu verilerin insan beyninde işlenip yargı haline dönüşerek birbirimizi anlamamızı sağlayan dildir.**

Bu yönüyle dil, canlı cansız tüm varlık aleminin en önemli iletişim aracıdır ve ikinci anlamıyla gözler, gönüller, mimikler, davranışlar ve eylemlerle kendini gösterir. Yani, dil bilgileri kullanarak bilinmeyenleri bilinirleştirmekte belirsizlikleri gidermektedir. İşletmeler de, bu işlev muhasebenin olup; **işletmelerin sinir sistemi olarak iletişimde bulunmaktadır.**

Muhasebedeki “*belirsizlik*”, sınırlı veya eksik bilgi nedeniyle sonuçları öngörme zorluğunu ifade eder. Finansal tablolar genellikle gelecekteki finansal raporlamayı ve işlemleri etkileyebilecek kontrol edilemeyen olaylara dayanan öngörülerini ve diğer bilgileri içerir. Genel olarak kabul edilen muhasebe standartları, belirsizliğin finansal tablolara yansıtıldığı süreçleri sağlar. Muhasebeciler, bazı finansal işlemlerde doğası gereği kısmen belirsizliklerin farkında olup; buradaki zorluk belirsizliği tanımak ve bilgileri bir şirketin daha gerçekçi bir finansal resmini yansıtacak şekilde kullanmaktır.⁵⁷

Bunun yanı sıra muhasebe belirsizlik kavramı risk ve olasılık kavramlarını da kapsamakta olup bu kavramlar hem kuramsal açıdan hem de uygulama açısından birbiri yerine kullanılmasına bağlı olarak; bu kavramlarında ele alınması uygun olacaktır.

3.2.1.1. Belirsizliğin Nedenleri

Dünden bugüne değil, yönetilen değil, şikayet edilen bir kavram olarak karşılaşılan belirsizliğin en önemli nedenleri, çok değişik faktörlere bağlı olarak oluşan ekonomik, siyasal, hukuksal, sosyal ve kültürel, bilimsel ve teknolojik vb. değişim ve gelişimlerdir. Bununla beraber kişilerden ya da kurumlardan kaynaklanan düşünce ve uygulamalar ve sosyal olaylar ile doğa olayları da belirsizlik nedeni olabilmektedir. Bu nedenlerin belirlenmesi ve alınacak tedbirler yaşamda belirsizliğin kaçınılmaz oluşu yani her zaman söz konusu olabileceği, onu bir stres kaynağı olarak görmek yerine iyi irdeleyerek yönetilebilmesinde büyük önem taşır. Buna bağlı olarak ta öncelikle belirsizliğin tanımlanması ve türlerinin belirlenerek doğru

⁵⁶ Gail Sessoms:” Accounting Definition of Uncertainty”<https://smallbusiness.chron.com/benefits-accounting-principles-69117.html>,Erişim Tarihi 05.10.2019

⁵⁷ Gail Sessoms:” Accounting Definition of Uncertainty”<https://smallbusiness.chron.com/benefits-accounting-principles-69117.html>,Erişim Tarihi 05.10.2019

enstrümanların kullanılması gerekmele birlikte yaşamda belirsizliğin kaçınılmaz olduğunu kavrayıp, onu bir stres kaynağı olarak görmek yerine iyi irdeleyerek yönetmek olasıdır.

Belirsizlik, kaynak nedenleri yerine yönetsel açıdan farklılıkları ile irdelendiğinde dört farklı kategoriyle karşılaşılmakta olup; bunlar;

- *Belirgin değişkenlik,*
- *Öngörülebilir belirsizlik,*
- *Öngörülemeyen belirsizlik, ve*
- *Kaosdur.*

Gerek proje yönetiminde, gerekse kurumsal stratejilerin belirlenmesinde bu farklı risk kategorileri için farklı araçlar kullanılmalı ve yöneticilerin de kullandıkları araçları zenginleştirmeleri gerekir. Doğru kararlar alabilmek için; *dünyanın sadece şu anda nasıl olduğunu değil, gelecekte nasıl olacağı da hesaba katılmalıdır.*⁵⁸

Bu nedenlerle belirsizliği ve ortaya çıkış nedenlerinin iyi anlamak doğru kararlar alabilmenin esasını oluşturur. Belirsizliğin en önemli nedenleri; pek çok nedene bağlı olarak ortaya çıkan değişiklikler sonucu;⁵⁹

- Belirsizliğin tanımlanamaması,
- Ölçülme olanağının bulunmaması,
- Belirsizliği yok edecek bilgilerin elde edilememesi
- Geleceğin bilgilerinin bilinmemesi,

olup; bu hususta geliştirilen yöntemlerde yetersiz kalmaktadır.

Örneğin, birçok küçük sebepten kaynaklanan değişkenliklerin oluşturduğu belirsizliğin istatistiksel dağılımı bilinir. Dolayısıyla, duyarlılık analizleri kullanılarak, değişkenliğin olası etkileri ve sınırları belirlenir. Yönetimsel açıdan belli kritik noktalarda acil durumlarda kullanılmak üzere ekstra kaynakları kullanıma hazır bulundurmak en yaygın olarak kullanılan yoldur. İstatistiki kontrol yöntemleri kullanılarak bu tip değişkenliğin kök nedenleri bulunması ve ortadan kaldırılmasıyla değişkenliği azaltmak acil durum için hazırda bulundurulan ekstra kaynak ihtiyacını azaltır, verimliliği artırır.

Öngörülebilir belirsizlik, gelecek ile ilgili hangi durumların gerçekleşebileceği hakkında iyi öngörülerin olduğu, ancak bu durumlardan hangisinin gerçekleşeceğinin bilinemediği durum olup; yöneticiler karar ağaçları kullanarak farklı sonuçlara göre izlenecek yolu belirleyerek, bu durumların gerçekleşme ihtimallerini etkileyecek tedbirler almalıdır.

⁵⁸ <https://arge.com/makale/belirsizligin-yonetimi/>, Erişim Tarihi:09.12.2019

⁵⁹ <https://arge.com/makale/belirsizligin-yonetimi/>, Erişim Tarihi:09.12.2019

Öngörülemez belirsizlik de olasılıklar sayılamayacak kadar çok olabildiği için karar ağaçlarının sorunu çözememesi nedeniyle, potansiyel tüm sonuçlara çözüm bulmak yerine, “tipik” sonuçlar için yaratıcılığı önemseyen ve stratejilerin senaryoları karşısında esneklik ve dayanıklılıklarını kontrole olanak veren senaryo analizleri kullanılması en yararlı seçenektir.

Genellikle geçici bir sürede geçerli olup; **risklerin en yüksek olduğu kaosta** ise, özellikle yeterli kaynağa sahip oyuncular yaptıkları seçimlerle geleceği şekillendirebilirler. Daha küçük yatırımlar yapmayı seçen oyuncular ise; kaos durumunda büyük oynamak yerine oyunda kalmak için gerekli minimum yatırımlarla gelecek için seçeneklerini açık tutarlar.⁶⁰

Bu çalışmada belirsizlik nedenlerini hangi tür olursa olsun aşağıdaki sınıflanabilir.

-*Kişilerden kaynaklanan nedenler,*

-*Kurumlardan(Organizasyonlardan) kaynaklanan nedenler,*

-*Toplumsal nedenler,*

-*Çevresel/doğal nedenler*

Yapısı gereği *belirsizliğin tanımlanamaması, ölçülme olanağının bulunmaması, belirsizliği yok edecek bilgilerin elde edilememesi ve en önemlisi geleceğin bilgilerinin bilinmemesi* gerçek ve tüzel kişiliklerde oluşabilecek maddi ve gayri maddi kayıpları, zarar ve yitimlerin belirleyicisidir. Çünkü belirsizliğin yok edilmesi imkansız olup, onunla yaşamak öğrenilmeli ve sonuçlarına karşı hazırlanmalıdır. Şimdi bu nedenleri inceleyelim.

Kişisel nedenler: Bunlar, şirketlerde yönetici, ortak ve kurucu, hissedar yatırımcı, danışman CEO ve benzeri unvanlarla karar vericilerin yanlış hatalı gereksiz ya da zamansız kararların ortaya çıkarttığı belirsizliklerdir. Örneğin KOBİ’lerde liderlik ve tüm yönetim görevleri çok güçlü bir biçimde yöneticilerin üzerindedir. Bu yöneticilerin büyük bir çoğunluğu kararlarını sezgisel karaktere sahip kendi öznel görüşlerine göre, belirlemekte ve kontrol edilememektedir.

Sezgisel yaklaşım, özellikle sezginin analiz edilen ve değerlendirilen veri ve bilgilerle desteklenmemesi durumunda ya da tüm veri ve bilgilere sahip olunmaksızın yabancı düşüncelere bağlı olarak kararlar alınması durumunda yanlıştır. Çünkü iflasların (ve büyük maddi kayıpların) nedeni bu kararlar olup; bu hususta 124 idareci tarafından yapılan bir anket çalışmasında devam eden 19.000 adet iflas davasının %79’unda kontrol eksikliği en sık rastlanılan iflas nedenlerinden birisidir.⁶¹

Örnek olarak, nakit akış tablosunun hazırlanmasında şirketin muhasebe ve finans çalışanlarına, göre yapılan mali analizlere önem vermeksizin sadece kendi bilgi deneyim ve sezgilerine göre davranılması sonucu oluşacak belirsizliğin ödeme gücünün kaybedilmesi neden olabilmesi verilebilir. Ayrıca, yöneticilerin *pratik zekâ ve genel kültür yapısı ile özgünlük*

⁶⁰ <https://arge.com/makale/belirsizligin-yonetimi/>,Erişim Tarihi:09.12.2019

⁶¹ <https://www.controllingportal.de/Fachinfo/Grundlagen/Fehlendes-Controlling-und-unzureichendes-Rechnungswesen-Typische-Risiken-von-KMU.html>,erişim Tarihi 29.11.20199

yaratabilme, zamanı kullanabilme, kriz yönetebilme stres yönetimi, planlama, programlama, öngörebilme yeteneklerinin olmayışı da kişisel nedenlerdendir.

Kurumsal nedenler: Son günlerde başta Endüstri 4.0 ve BİT olmak üzere yaşanan tüm gelişmeler kurumları/organizasyonları değişime yöneltmekte olup; bu değişime karşı çıkmamanın olanaksızlığı yada kaçınılmaz olduğu bilinci değişimin, nasıl gerçekleştirileceğine göre daha önceliklidir. Bu bilinçle davranılarak, gelişmiş ülkelerde özel sektör kuruluşlarıyla birlikte, tüm organizasyonlar mevcut örgüt yapılarını, sistemlerini ve süreçlerini yeniden kurmakta ve tüm bu gelişmeler “yeniden düşünmeyi” gerekli ve kaçınılmaz kılmaktadır.

Bunun sonucu “ herhangi bir organizasyonda yapı, sistem, süreç ve uygulanan politikalarda hızlı ve radikal yeniden tasarım ve değişiklikler yapılarak organizasyonun daha yüksek bir performansa ulaşmasını ve bir atılımı gerçekleştirmesini amaçlayan yeni bir yönetim tekniğidir. Bir başka ifadeyle, değişim mühendisliği bir atılım (breakthrough) stratejisi ile organizasyonda performans düzeyini yükseltmek ve daha sonra bu performansın sürekliliğini sağlamak için geliştirilmiş bir yeni yönetim tekniğidir.” biçiminde tanımlanan “**değişim mühendisliği/değişim yönetimi**” uygulamaları başlamıştır.⁶²

Değişim yönetimiyle özellikle, maliyet, kalite, esneklik ve hız ve zaman vb. performans ölçülerine uygunluk sağlanması amacıyla “**Halen yapılanları neden ve niçin bu şekilde yapıyoruz?**” vb. sorulara yanıt aranmakta ve klasik yaklaşımlar terk edilmektedir.

Artık şirketler/işletmelerin yöneticileri, klasik modelleri bırakarak, değişimi küçük parçalara ayırmak ve sonra bu parçaları yönetmek yerine dinamik bir değişim anlayışını benimseyerek, artık değişimi oluşturan tüm parçaları bir bütün olarak dengeli bir şekilde koordine etmek zorundadır. Bu açıdan organizasyonların ve çalışanların yaratıcılık ve piyasa liderliği gibi performans hedeflerine hızlı ve etkin bir biçimde erişebilmesini sağlayan değişim yönetimi, yeni bir disiplin olarak belirsizliği karşı yöneticilere ışık tutmaktadır.⁶³

Organizasyonları (holdingler, şirketler, küçük ve orta ölçekli firmalar, kamu iktisadi teşebbüsleri, kamu kurumları vs.) değişime zorlayan faktörler şunlardır:⁶⁴

- *Globalleşme ve rekabet,*
- *Uluslararası ve bölgesel entegrasyonların önem kazanması,*
- *Bilgi teknolojilerinde ki gelişmeler,*
- *Malzeme teknolojisindeki gelişmeler,*
- *Yeni teknolojik buluşlar,*

⁶² Coşkun Can Aktan; “Organizasyonlarda Değişim Yönetimi: Değişim Mühendisliği”, Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 2011 Issn: 1309 -8039 (Online)

⁶³ Tekin Akgeyik; “Değişim Yönetimi: İnsan Kaynakları Yönetiminin Yeni Görev Alanı” İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 40. Seri / Yıl 2001,S:105-106

⁶⁴ Coşkun Can Aktan; “Organizasyonlarda Değişim Yönetimi: Değişim Mühendisliği”, Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 2011 Issn: 1309 -8039 (Online)

- *Yeni oluşan pazarlardan pay kapma yarışı,*
- *Ekonomik kalkınmanın itici gücünün insan kaynağı olduğunun anlaşılması,*
- *Müşterilerin bilinçlenmesi ve müşteri beklentilerinin değişmesi,*
- *Uluslararası ticarete standardizasyona gidilmesi,*

Burada hareket noktası **"Değişim her zaman vardır, var olacaktır ve değişmeyen tek şey değişimdir."** bilinci olmalıdır.

Toplumsal nedenler: Bunlar çok geniş yelpazede görülebilen ve buna göre de anlam ve mahiyeti değişiklik gösterebilen toplumsal olayların oluşturduğu nedenlerdir. *"Birden fazla kişinin toplu faaliyetlerde bulunmak amacıyla bir araya gelerek veya getirilerek ortak hareket etmeleri"* olarak tanımlanan sosyal olaylarda *"ortak hareket"* ve *"legal veya illegal bir gösterinin varlığı"* büyük önem taşımakta olup; en önemli ögesi birden fazla kişiyle gerçekleştirilmesidir. Genel olarak her olayı gerçekleştiren kişileri arasında lider veya liderler bulunmakta ancak, toplumsal olayı belirleyicisi liderlerin etrafında toplananların, lider kabul edilene destekleyen hal ve hareketleridir. Kendi başına hareket eden ve hareketleri diğerlerince desteklenmeyenlerin eylemleri toplumsal olay değildir. Eğer grupça onaylanmayan eylemler de birden fazla kişi tarafından gerçekleştiriliyorsa birden fazla toplumsal olay vardır.⁶⁵

Bu durumlarda yaşanan toplumsal olayların sonucu nereye gidecek kestirmek olanaksızdır ve büyük bir belirsizlik söz konusudur. Çünkü; toplumsal olayların failleri genelde kamu politikalarının mağdurları olanlar ya da mağduru olduklarını düşünenlerdir ve onların ne düşündüklerini, ne yapacaklarını ve olayları nerelere kadar götürebilecekleri tümüyle onlara bağlı olup; genelde intikam amaçlı tutum tavır ve davranışlar sergilerler.

Ayrıca savaş, işgal, devrim, şiddet hareketleri (anarşi ve terörde kısmen)ile göçler de birer sosyal olarak belirsizlik nedenidir.

Çevresel Nedenler: Bunlar tümüyle doğal olayları kapsamakta ve tümüyle insan iradesi dışında gerçekleşmekle birlikte insanın doğa üzerinde ki olumsuz davranışları da tetikleyici olabilir.

3.2.1.2.Belirsizlik Risk Ve Olasılık Arasındaki İlişkiler

*"Kurumların hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek, kayıplara neden olabilecek her türlü olayın gerçekleşme olasılığıdır."*⁶⁶ biçiminde tanımlanan risk kavramı, özellikle yakından ilişkili olduğu ve *"Olasılık, vuku bulması olası olayların toplam sayılarının, daha subjektif olaylara karşı meydana gelme oranıdır."* biçiminde tanımlanan olasılık kavramının iyi anlaşılmasına bağlıdır. Çünkü olasılık yaygın olarak;

⁶⁵ Bahadır Sahin ; "Toplumsal Olayların Kamu Politikaları Üzerindeki Etkisi", Elif Yayınevi January 2014 S.2

⁶⁶ Gürdoğan Yurtsever; "İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değer"Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 2015 Cilt: 52 Sayı: 602,S.98

-bir inanç veya beklenti ve

-istatistikçiler tarafından yorumlanan rastlantı veya şansa oluşan fiziksel olaylar

anlamlarında kullanılmaktadır.⁶⁷

Geleceğe yönelik kararlarda kullanılacak verilerin önceden kesin olarak bilinmesi mümkün değildir. Risk, bir olayın olasılık dağılımının bilindiği, belirsizlik ise, bu dağılımın bilinmediği durumlardır. Risk ve belirsizlikte istatistiksel olarak da ayrıma gidilebilir. Buna göre, istatistiksel olaylar için risk, istatistiksel olmayan olaylar için belirsizlik söz konusu olur. İstatistiksel olaylar yinelenebilir niteliktedir. Belirsizlik teriminin risk terimiyle birlikte sık olarak kullanılmasından dolayı risk ve belirsizlik terimleri arasındaki ilişkinin açıklanması daha uygun olacaktır. Buna göre; **“belirsizlik, gelecekte ne olup ne olmayacağı bilgisinden yoksun şüphelerle dolu bir fikri durumudur.** Yani; **“belirsizlik gelecekte gerçekleşecek olayların kesin şekilde tahmin edilememesidir.** Biçiminde anlaşılması durumunda ise; aslında bireylerin, işletmelerin, ülkelerin, hatta dünyanın belirsizlikler içinde olduğu kabul edebilir.⁶⁸

Birçok olasılıklarla temsil edilebilen **“ölçülebilir belirsizlik ve olasılığın bulunmadığı”** ölçülemeyen belirsizlik arasındaki kavram farklılığında genelde şüpheli bir yaklaşım vardır. Ölçülebilir belirsizlik daha çok tercih edilebilen bir seçenek iken, ölçülemeyen belirsizlik karar vericilerin verecekleri kararla ilgili kararlarını destekleyecek istatistikî bilgileri bulamadıklarından dolayı yöneticiler tarafından fazla tercih edilmemektedir. Yani belirsizlik mutlak bir kavram iken, risk ise belirsizliğin belirli bir özneye uygulanmış hali, risk temelinde belirsizlik olan kavramdır.⁶⁹

Kurumsal risk yönetimi açısından ise; şirketlerin/işletmelerin karşı karşıya olduğu ve gerçekleşmesi durumunda etkisi önemli veya ihmal edilebilir seviyede olabilen olumlu ve olumsuz sonuçlar yaratan, gerçekleşme olasılığı değişkenlik gösteren pek çok belirsizlik görülmektedir. Her ne kadar risk negatif olarak algılsa da pozitif etkileri de vardır. Örneğin temel finans öğretilerinden biri risk ile getirinin (risk versus return) doğru orantılı olduğudur. Yani işletmeler hiç risk almazlarsa, büyüme ve karlılık benzeri hedeflerini gerçekleştirmeleri mümkün olmayacağı için, risk sadece kaçınılması gereken bir şey değil; ama kesinlikle yönetilmesi gereken bir şeydir bilinciyle hareket etmelidirler.⁷⁰

Bir kurumun faaliyetini güvenli bir şekilde sürdürebilmesi, hedeflediği amaçları gerçekleştirebilmesi bakımından karşı karşıya kaldığı tüm riskleri bilmesi, ölçmesi,

⁶⁷ Abdurrahim Emhan;” Risk Yönetim Süreci Ve Risk Yönetimde Kullanılan Teknikler “Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009 S.210-211

⁶⁸ Abdurrahim Emhan;” Risk Yönetim Süreci Ve Risk Yönetimde Kullanılan Teknikler “Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009 S.210-211

⁶⁹ Abdurrahim Emhan;” Risk Yönetim Süreci Ve Risk Yönetimde Kullanılan Teknikler “Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009 S.210-211 ve A. Oguz Koban;” Risk ve belirsizlik farklı kavramlar mı?”<https://www.linkedin.com/pulse/risklerimizi-y%C3%B6netebiliyor-muyuz-oguz-koban-mpa-cpa->Erişim Tarihi 10.12.2019

⁷⁰ A. Oguz Koban” Risk ve belirsizlik farklı kavramlar mı? <https://www.linkedin.com/pulse/risklerimizi-y%C3%B6netebiliyor-muyuz-oguz-koban-mpa-cpa-> Tarihi: 10.12.2019

değerlendirmesi, bunları doğru bir şekilde yönetebilmesi büyük önem taşımaktadır.⁷¹ Öte yandan, risk, bir tehlikenin ortaya çıkma olasılığı ile ilgili olup;

-tehlîke (peril),

-olasılık (probability)

boyutlarıyla bilinmekte iken, belirsizlik riski de kapsamakta ve

-bilgisizlik (ignorance) ve

-sürpriz-şok (surprise-shock).

anlamlarıyla bilinmekte olup; bu yönleriyle riskin **ex-ante(beklenen/öngörülen)**, belirsizliğin ise; **ex-post(vuku bulan/gerçekleşen)** olduğu açıktır. Risk, dönem başında belli bir tehlikenin gerçekleşmesine ilişkin olasılık hesaplaması yapılarak **öngörülebilme**kte, belli bir maliyet karşılığında, risk altındaki değerın zararına karşı **önlem alınabilmektedir**. Belirsizlik bu yönden riskten ayrılır ve ancak şok oluşunca, anlam kazanarak **öngörülemezlik** ve **önlem alınamazlık** öne çıkar. Ayrıca, risk ve belirsizlik arasında “bilgi” açısından da riskte “bilgi” varken, belirsizlikte “bilgisizlik” söz konusudur.⁷²

3.2.2. Muhasebe ve Risk

Günümüz dünyasında, küreselleşmeye bağlı olarak en önemli unsurlar haline dönüşen bilgi ve teknoloji birbirini bütünleyen iki olgudur. Aslında teknoloji bilginin somutlaşmış halidir. Tüm gerçek ve tüzel kişilerde rekabet gücünü korumak ve yükseltmek, piyasada kalabilmek ve piyasa payını arttırabilmek amacıyla bilgi teknolojilerine yapılan yatırımlar her geçen daha büyümektedir. Amaç riski azaltmak ve olumsuz sonuçlarını en aza indirmektir.

Öte yandan risk adı verilen ve tüm işletmeler üzerinde etkili olan bir diğer ifadeyle; işletmelerin faaliyetlerini belirleyecek, ürün ve hizmet üretimlerini aksatacak, işletme ve finansal yapı güvenilirliğini zedeleyecek faktörlerin belirlenmesi yönetilmesi kontrolü zorunludur. Bunun sonucunda “*Bir işleme ilişkin bir parasal kaybın veya bir giderin ya da zararın ortaya çıkması ile neticelenebilecek ekonomik faydanın azalması olasılığı*” olarak tanımlanabilecek risk kavramı işletme yazınına girmiştir. “*Risk yönetimi, kurumların faaliyetleri sırasında ortaya çıkabilecek risklerin önceden belirlenmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, ölçülmesi ve bu riskleri azaltacak veya ortadan kaldıracak önlemler bütünüdür*. Bir diğer ifade ile “*Kurumun karşılaşılabileceği kayıpların önlenmesi, çeşitli senaryolara göre oluşabilecek zararların ölçülmesi, belirsizliklerin önlenmesi, manevra gerektiren durumlarda hızlı karar alma imkanı sağlanması, gelir dalgalanmalarının azaltılması, yapılacak işlerdeki risklerin daha iyi değerlendirilerek sağlıklı karar alınması, karşılaşılabilecek sürprizlere hazırlıklı olunması, kaynakların daha etkili ve verimli*

⁷¹ Gürdoğan Yurtsever; “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değer”Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 2015 Cilt: 52 Sayı: 602,S.98-99

⁷² Timuçin, Yalçınkaya; “Risk Ve Belirsizlik Algılamasının İktisadi Davranışlara Yansımaları”, Muğla Üniversitesi İİBF. Tartışma Tebliğleri, No:2004/05, Muğla, 2004,S.9-10

*kullanılması gibi çok çeşitli faydaları nedeniyle tüm kurumlar için çok önemli bir yönetim aracıdır.”*⁷³ Risk ve getiri arasında işletme yönetimine uygun bir geçiş veya değişim yapabildiğini sağlayan bir süreç olup; Risk Yönetimi sürecinin unsurları,

- **Risk Tanımlanması** (Risklerin ve risk kaynaklarının tanımlanması),
- **Risk Analizi** (Risklerin büyüklüklerinin ve etkilerinin belirlenmesi),
- **Risk Yönetimi** (Saptanan etkilere uygun planlar hazırlanması ve riskleri azaltacak ya da taraflar arasında uygun biçimde paylaşımını sağlayacak düzenlemeler yapılması) ve
- **Risk Kontrolüdür.** (Oluşturulacak risk politikası çerçevesinde risklerin kontrol edilebilmesini sağlayacak teknikler ve stratejiler bütünüdür.)⁷⁴

Risk konusu her zaman muhasebe (ve iç denetim) için bir sorun olmasına bağlı olarak çok iyi saptanarak yönetilmelidir. Çünkü risk; bir şirketin, bir iş biriminin (bölüm/işlevsel alan) veya tek bir karar vericinin (işletme varlığının korunması ve güvenliği için) yıkıcı süreçlere karşı açıkça planlanmış veya dolaylı olarak öngörülen amaç ve beklentilerini açıkça belirleme olasılığıdır. Amaçlanan hedeflerden veya beklentilerden olası sapma negatifse “*olumsuz*” bir risk söz konusudur, pozitif sapmalar ise; “*şans olarak kabul edilir.*” bu nedenle şirket hedeflerine ulaşılmasından ve nedenlerinden kaynaklanan sapmalar, denetçilerin risk odaklı yıllık denetimdeki en önemli kaynağıdır. Buradaki risk odaklı denetim yaklaşımı “*denetim prosedürlerinin türü, kapsamı, zamanı ve personel eşgüdümünün denetim riskinin bir değerlendirmesi ile belirlendiği*” anlamına gelir.⁷⁵

Bununla beraber risk, öncelikle; nesnel olarak verilen olasılıklar (kumar oynama/riske girme) ve öznel olasılıklarda daha iyi ayırt edilebilmekte olup; ekonomik karar vermeğe tipik bir örnek oluşturmaktadır.⁷⁶ Risk yönetimi açısından riskler ise;

-finansal olmayan riskler ve

-finansal riskler

olarak iki ana grupta toplanmakta olup; muhasebe (ve finansman) açısından başlıca/genel risk türleri

-kredi riski,

-piyasa riski,

-likidite riski

⁷³ Gürdoğan Yurtsever; “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değer”Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 2015 Cilt: 52 Sayı: 602,S.98-99

⁷⁴ Ayşe, N. Yerli:” Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma”,Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, Yıl:7 Sayı:23 İstanbul 2007,S.:18-21

⁷⁵ <https://www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/Interne-Revision/Risikoorientierter-Pruefungsansatz-im-Personalbereich-.html>,29 .11.2019,

⁷⁶ <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/risiko-44896>,Erişim Tarihi 29.11.2019

-faiz oranı riski ve

-operasyonel risk

olarak beş grupta toplanmaktadır.⁷⁷

Risklerin bu şekilde sınıflandırılmasında zaman zaman operasyonel riske yer verilmemekte olup; bunun nedeni kanaatimizce operasyonel riskin “*Kredi veya piyasa riskleri altında sınıflandırılmayan diğer tüm risklerdir.*” ve “*Yetersiz ve başarısız içsel süreçlerden, personel ve sistemlerden ya da dışsal olaylardan kaynaklanan, doğrudan veya dolaylı zarar riskidir.*” biçiminde tanımlanmasıdır. Operasyonel riskler; *personel riski, teknolojik riskler, organizasyon riski, yasal riskler ve dış risklerden oluşmaktadır.*⁷⁸

Öte yandan muhasebe riskide bu sınıflandırmaya dahil edilmemektedir. Muhasebe riski; “*Bir firma bilançosunda yabancı para cinsinden varlık ve yükümlülüklerin, döviz kurlarındaki değişmeye bağlı olarak, ulusal para cinsinden değerlerinin muhasebe dönemleri içinde herhangi bir fiziki işlem olmaksızın değişme olasılığı*” biçiminde ifade edilmektedir.⁷⁹

Günümüzde çok hızlı değişen iş yaşamında belirsizlikler ve riskler artmış olup bu ortamda çalışan yöneticilerin doğru karara ulaşmada işleri oldukça zorlaşmıştır. Böyle bir ortamda şirket/işletme yöneticilerinin riskleri en aza indirecek, doğru kararları vermeleri ve işletmenin iyi bir mali yapıyla sürekliliğini sağlamaları gerekmekte olup buna bağlı olarak ta risk/risklerin yönetimi zorunludur. İşletmenin varlıklarını, yükümlülüklerini, işletmenin değerini en fazlaştıracak şekilde yönetilmesi risk yönetimi olup; bunun içinde varlık ve yükümlülüklerini doğru planlayıp yönetebilmelerinde firmanın mali yapı üzerinde periyodik ve trend analizi çerçevesinde etkin bir finansal analizleri yapılmalıdır. Çünkü başarılı bir risk yönetiminin oluşabilmesi; finansal verilerin, çözümlenmiş ve organize halde bir finansal analiz raporu içerisinde risk yönetimine sunulması gerekmektedir.⁸⁰

Modern yönetimlerde yöneticilerin riskleri yönetebilmesi ve en kısa sürede en doğru karar alabilmesi için doğru gerçek ve güvenilir bilgilere olan gereksinimleri BİT ile giderilmektedir

3.2.3. Muhasebe ve Belirsizlik

Muhasebe ve belirsizlik arasında çok yakın bir ilişki mevcut olup, bu ilişki şirketlerin ekonomik ve finansal yapılarının en önemli etkeni ve belirleyicisi olup, muhasebenin gelişimi belirsizlikle paralellik de göstermektedir. Muhasebenin ortaya çıkışından günümüze gelinceye dek, yaşananlar içinde belirsizlikle ilgili en önemli etken yazının geç bulunuşudur. Çünkü yazı olmayınca belgelendirme kayıt ve yapılamamış ve buna bağlı olarak da finansal tablolar

⁷⁷ Ayşe, N. Yerli:” Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma”,Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, Yıl:7 Sayı:23 İstanbul 2007,S.:18-21

⁷⁸ Yağız Okan,”Mutlaka Bilmeniz Ve Anlamanız Gereken Yaygın Finansal Risk Çeşitleri”, 26 Ağustos 2019, <https://konupara.com/yatirim/finansal-risk-cesitleri-17448/>,Erişim Tarihi:08.12.2019

⁷⁹ <https://www.kursunkalem.com/iktisat-terimi/muhasebe-riski/> Erişim Tarihi: 07.12.2019

⁸⁰ Hakan Eker; Finansal Analiz Ve Risk Yönetimi <http://danismend.com/kategori/altkategori/finansal-analiz-ve-risk-yonetimi/>Erişim Tarihi:10.12.2019

hazırlanamamıştır. Yazı bulununcaya dek kişiler ve kurumlar açısından öncelikle mal/stoklar ön planda olup envanter belirsizliğe karşı ilk muhasebe aracı olarak kullanılmaktaydı. Çünkü ekonominin ve çevresel koşulların sürekli değişimine bağlı olarak bu süreçte sürekli karmaşa yaşanmakta olup, sayılar bilinmediği için değer olarak ölçülemediği gibi miktar olarak ta hesaplanması olanaksızdı. Çünkü yazı bilinmiyordu.

Muhasebenin gelişiminde en önemli ikinci unsur ise; paranın bulunuşu olmuştu. Çünkü para ile birlikte miktar ve tutar hareketleri anlam kazanarak hesaplamalar yapılabilir olmuştu. Bunu defter tutma izlemiş ve kayıt nizamı basit usulde defter ile gerçekleştirilmişti. Bugün defter tutma ya da belge ve kayıt nizamı birçok yasaya ve hükümlerine dayanmaktayken, ilk defte defter tutma yasalar ya da devletin zoruyla değil, tam aksine başlangıçta muhasebe kullanımıyla kendi yarar ve avantajları göz önünde bulunduran tüccarların icadı olmuştur. Çift taraflı kayıtlama, bitmiş bir ürün olarak gökten bir göktaş gibi aniden düşmemiş, iş yapma türü ve buna bağlı ödeme biçimlerine paralel olarak geliştirilmiş bir hizmettir ve aynı zamanda kapitalizmin ortaya çıkışı ve gelişiminin nedenidir.⁸¹

Günümüzden 500-600 yıl öncesi belgeler mevcut iken muhasebe temelli değildi ve kanıt özelliği taşımıyordu. Belirsizdi zira ulaşım ve iletişimde geç kalınmasına bağlı olarak bilgi ve belgeler iletilmemişti. Muhasebe insanların ekonomik faaliyetlerini ve sonuçlarını bir ölçü biriminde sayabilmeleri, ifade edebilmelerinin yanı sıra yazabilmeleri ve iletebilmeleri zorunluydu. Tüccarların iyi niyetli olması, ciddi olması(basiretli iş adamı), kayıtlarının 3. kişilere karşı eksiksiz ve kusursuz olması, Mahkeme veya başka bir kamu kurumu ya da otoriteye karşı kanıt olabilmesi gecikmişti. Buna bağlı olarak da manipülasyonlar, çıkar ya da avantaj sağlamak ve yasa dışı kazanç sağlanması belirsizlikle beraber ön plana çıkmıştı. Çünkü çift taraflı kayıt sistemi aynen çift ayakla yürümek gibiydi, bir ayağın kullanılmaması ya da kullanılmaması muhasebede yasal olan kayıtların yasal defterlerde yasal olmayan kayıtların ise yasal olmayan defterlerde izlenmesine neden olduğu gibi, miktar hareketleri(mal ve hizmet), değer hareketleri (para ve fon) bu şekilde kayıtlanmaktaydı.

Muhasebe ekonomik faaliyetlerin ölçü birimiyle sayılabilmeleri sonucu ortaya çıkan yazılı kanıtla var olan ilke ve standartlarla belirginleşen muhasebe hukukuyla tesadüflere yer vermeyen insan aklının en önemli icatlarından biridir ve her gardiyan (tüccar) onu ekonomisine tanıtmalıdır.⁸²

3.2.3.1. Muhasebe ve Bildiklerimiz Hakkındaki Belirsizlik

Dil algımızın (anlayış/kavramalarımızın) en önemli anahtarıdır. Muhasebe ise; hem kavramsal olarak hem de uygulama alanı olarak özelleştirilmiş bir dildir. Günlük aktivitelerin (iş ve işlemlerin) çoğu muhasebe içinde ifade edilebilir. Örneğin her aktivitenin kaydedilmesi muhasebe eğitimi almış insanların birbiriyle iletişim kurmasını sağlamakla beraber muhasebe sadece bu amaç için kullanılmamaktadır. Muhasebe esas olarak işletmelerdeki mali/finansal

⁸¹ Thomas Scheer „Buchführung,“Alla Veneziana“.500 Jahredoppeltebuchführungin Deutschland, München,2016 Grin Verlag, (Ebook),<https://www.grin.com/document/322749>

⁸² Thomas Scheer „Buchführung,“Alla Veneziana“.500 Jahredoppeltebuchführungin Deutschland, München,2016 Grin Verlag, (Ebook),<https://www.grin.com/document/322749>

nitelikteki olay ve durumların tanımlanması, kaydedilmesi ve ticari performansın hesaplanması için geliştirilmiş bir bilim dalı hatta sanat ve uygulamadır. Bu durumda; muhasebenin kendisini, kendi muhasebe terimleriyle tanımlaması ve farkına varması, ekonomik bir varlık oluşturması anlamındadır ve bu yönüyle muhasebe bir işletmenin finansal durumunun ve performansının niceliksel olarak algılanmasına olanak sağlar.

Çünkü bir şirketin kontrolünün ötesinde, işlemlerini büyük ölçüde etkileyebilecek birçok olay vardır. Belirsizlik dönemlerinde finansal kararlar almak çok daha zor olduğu için, birçok şirket sahibi sorun yaratmamak için karar vermekten kaçınır.⁸³ Bununla birlikte, belirsizlik döneminde doğru kararlar verebilen bir yönetici, durum kendini çözene kadar karar vermemeyi seçen rakipleri karşısında önemli bir avantaj sağlayabilir. Bu şekilde harekete geçmek, bir kararla ilişkili risklerin ve bu risklerin olasılığının kesin bir şekilde anlaşılmasını gerektirir.⁸⁴

Çevremizdeki dünya hakkında yeterince bilgi sahibi olamayışımız bir diğer ifade ile belirsizlik nedeniyle muhasebenin sözcüklerle ifade edilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda belirsizlik muhasebe ile ortadan kalkabileceği gibi, varlığını da sürdürebilir. Ama bir ekonomik varlığın muhasebe terimleriyle ifade edilmeye başlandığı andan itibaren o varlığın muhasebedeki gösterimi dışsal bir nesne olur. Zira belirsizlik, olayların sonuçları, büyüklüğü ve olasılığı hakkında yeterli bilginin bulunmadığı bir durum olup; belirsizlik derecesi yüksek olduğunda doğru kararlar vermek zordur.⁸⁵ **Bu ise; sayılara anlam kazandıran muhasebeyle olasıdır.**

Çünkü muhasebe bilgileri, insanların ticari ve finansal kararlar almasına yardımcı olur. Bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine duydukları güven, neredeyse işletmenin gerçek finansal sonuçları kadar önemlidir. Bu nedenle, bir işletmenin faaliyetlerinin gerçekliğini ve finansal durumunu doğru bir şekilde yakalayan ve bilgileri iyi niyetle bildiren bir sisteme sahip olmak önemli olduğu gibi, her biri işle ilgili farklı endişeleri olan pek çok muhasebe bilgisi kullanıcısı çıkar grubu vardır. Yöneticilerin, farklı iş kararlarının potansiyel sonuçlarını tahmin edebilmeleri gerekir. Çalışanlar, işletmenin finansal olarak istikrarlı bir şekilde faaliyet göstermeye devam edeceğini bilmek istemektedir. Yatırımcılar bir işletmenin kâr etmek için paralarını (geniş anlamda kaynaklarını) nasıl kullandığını bilmek isterler ve yatırım stratejilerini değerlendirmek için işi diğer işletmelerle karşılaştırabilmeleri gerekir. Tedarikçiler ve diğer alacaklılar, bir işletmenin finansal performansı ve işletmenin yeterli varlığa sahip olup olmadığı veya çok fazla kredi kullanıp kullanmadığı hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Böylece belirsizlikler azalacaktır.⁸⁶

⁸³ <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/other/uncertainty/>, Erişim Tarihi 25.10.2019

⁸⁴ Steven Bragg: "Uncertainty", 29.07.2018 <https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/14/uncertainty>, Erişim Tarihi 25.10.2019

⁸⁵ Steven Bragg: "Uncertainty", 29.07.2018 <https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/14/uncertainty>, Erişim Tarihi 25.10.2019

⁸⁶ Laura Chapman, "Define Accounting Information", August 13, 2018, <https://bizfluent.com/facts-7952572-define-accounting-information.html>, Erişim Tarihi: 08.10.2019

3.2.3.2. Muhasebe ve Çıkar Gruplarıyla İlgili Belirsizlik

Bir iletişim ortamı olarak muhasebe başkalarının neler yapabileceğine dair belirsizliği ortadan kaldırır. Çünkü daha öncede ifade edildiği üzere; belirsizlik basitçe, bir olayın gerçekleşmesinin kesin olması veya kesin olmaması anlamı taşırken, muhasebede belirsizlik, karar vermek ya da herhangi bir öneride bulunmak için bilgi eksikliğini ya da yetersizliği gidermekte, olası olumsuz sonuçları veya etkilerini önceden belirtir.⁸⁷

Bir kurum içindeki tarafların bilgi paylaşımının, rakipler karşısındaki stratejik belirsizliği azalttığı, genellikle yaygın kabul görmekte olan bir husus olup; iyi organize edilerek kurulmuş bir muhasebe sistemi, organizasyon içinde yer alan tüm taraflara bilgi sağlayarak belirsizliği ve olası çatışmaları azaltır.

Bu yönüyle belirsizlik, mali işler açısından (finans ve muhasebe için) derinden anlaşılması gereken bir kavram olup; işletme/şirket sahipleri ve yatırımcılar belirsizlik zamanlarında dahi güvenilir ve dürüst finansal tablolara erişmek isterler. Finansal Muhasebe Standartları Kurulundan olanlar da dahil olmak üzere genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri sayesinde, belirsizliği tespit etmek, kaydetmek ve gidermek için kullanılacak süreçler vardır. Muhasebe ilkelerinin tutarlı bir şekilde kullanılması, finansal kayıtların çeşitli dönemlerde karşılaştırılmasını mümkün kılar. Belirsizlik ile ilgili kesin olan tek şey, herhangi bir zamanda olabileceği kesinliğidir ve ne zaman olursa olsun hiçbir şirket etkilerini hissetmekten muaf değildir. Bu nedenle yapılacak en etkili şey buna hazırlıklı olmak ve bir avantajla dönüştürmektir.⁸⁸

Bu ise; işletme süreçlerinin muhasebe yönünü yansıtan **Muhasebe Bilgi Sistemi** aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Bir işletmede verilerin işlenmesine ait işler, işletme faaliyetleri ile ilgili verileri toplayan, verileri bilgiye dönüştüren ve hem iç hem de dış kullanıcılara bilgi sağlayan muhasebe bilgi sistemi tarafından yapılmakta olup; bu işlevi ile muhasebe, işletmenin yönetim bilgi sistemlerinin odağıdır. Gerçek ya da tüzel kişi herhangi bir organizasyonda etkin bir muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla,

- Geçerli tüm finansal işlemler tanımlanır ve kaydedilir,
- Doğru sınıflandırma ve finansal raporlama yapılabilmesi için, işlemler hakkında zamanında ve ayrıntılı bilgi sağlar,
- İşlemlerin finansal değeri doğru bir şekilde ölçülerek, etkileri finansal tablolarda ifade edilebilir,
- İşlemleri oluştukları dönemde doğru şekilde kaydeder.⁸⁹

⁸⁷ <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/other/uncertainty/>, Erişim Tarihi:09.10.2019

⁸⁸ <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/other/uncertainty/>, Erişim Tarihi 25.10.2019

⁸⁹ James A. Hall ,”Accounting Information Systems,Chapter II,Part 3, Seventh Edition,P.134,2011 USA

Böylece,

- ✓ Faaliyetler ve işlemler hakkındaki verileri toplanması ve kaydedilerek depolanması,
- ✓ Planlama, uygulama ve kontrol faaliyetleri için karar vermede kullanılmak üzere verilerin işlenerek bilgiye dönüştürülmesi,
- ✓ Organizasyonun varlıklarını korunması için yeterli kontrolleri yapılması

gerçekleştirilir. Bir diğer anlatımla; muhasebe bilgi sistemi, bir şirketteki tüm ticari faaliyetlerin tam olarak kaydedilmesini, (kuruluşun işlemlerini başlatmak, tanımlamak, analiz etmek, sınıflandırmak ve kaydetmek ve ilgili varlık ve yükümlülükleri hesaplamak için kullanılan kayıt ve yöntemleri) içermekte⁹⁰) olup; muhasebe, muhasebe sisteminin bir parçasıdır ve bir şirketteki tüm finansal iş ve işlemlerin kanıtlara dayalı olarak sayısal, eksiksiz ve yapılandırılmış bir kaydı ve şirketi sayılarla eşleştirmesine/açıklamasına bağlı olarak yönetim için çift yönlü en önemli bir bilgi kaynağıdır. Çünkü finansal nitelikteki olayların geçerli belgelere/kanıtlara dayalı olarak ticari defterlere aktarılarak mali tablolar aracılığıyla işletmenin bilgi alma ihtiyacı içindeki çıkar gruplarına sunmakta, dünü bugüne getirmektedir.

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilginin kalitesi, yönetimin kuruluşun operasyonları ile ilgili eylemde bulunma ve karar alma yeteneğini ve güvenilir finansal tablolar hazırlamasını etkiler. Amaç kurumun tanımlanmış riskleriyle başa çıkmada uygun önlemlerin alınmasını sağlamak için gerekli politika ve prosedürleri

-bilgi teknolojisi (BT) kontrolleri ve

-fiziksel kontroller,

faaliyetleriyle bilgi sistemi tarafından işlenen tüm maddi işlemlerin geçerli ve yönetimin amaçlarına uygun olmasını sağlamaktır.⁹¹

Bunun yanı sıra çıkar gruplarının gerçek doğru güvenilir ve mukayese edilebilir bilgilere ulaşması işletmeye güveni yükseltmekte olup; işletmenin hakiki yüzünü görmeleri işletmeleri daha iyi anlamalarına olanak yaratmaktadır. Bu ise; işletmenin satışlarının artması(bağlı olarak karlılığın yükselmesi),yeni yatırımların yapılması, sektör payının artması ve rekabet gücünün gelişmesi ve büyüme demektir.

3.2.3.3. Belirsizliğin Giderilmesi

Belirsizliğin ortadan kaldırılmasının olanaksızlığı yani belirsizlikle birlikte yaşamak zorunda olmamız nedeniyle belirsizliğin olumsuz sonuçlarına öngörebilmek için belirsizliğe neden olan faktörlerin doğru tespit edilmesi ve yönetilmesi gerekmektedir. Özellikle kişisel ve

⁹⁰ James A. Hall ,”Accounting Information Systems,Chapter II,Part 3, Seventh Edition,P.134,2011 USA

⁹¹ James A. Hall ,”Accounting Information Systems,Ch apter II,Part 3, Seventh Edition,P.134-135,2011 USA

kurumsal nedenler kısmen dahi olsa kontrol edilebilir ancak sosyal ve doğal nedenlerin kontrole edilmeleri nerdeyse olanaksızdır.

Belirsizlik ilk bakışta kişiler, kurumlar ve devlet açısından kişisel ve örgütsel yeteneklerimiz veya kararlarımız, çevre, yaşam veya geleceği planlama yolunda kendimizi sorgulamada aynı olan şüphe olarak hızlı bir şekilde açıklanmaktadır. Ancak, durumun artık tamamen kontrol altında olmadığı, sonuçların doğru bir şekilde tahmin edilemediği ya da bizi etkileyen olayları etkileyemediği hissi doğduğunda kendimizi güvensiz hissederiz. Belirsizlik daima yabancılar tarafından anlaşılmasa dahi, algılanan tehlikeden korkulmakta ve insanla her şeyi anlaşılabilir ve somut hale getirme ihtiyacı ile çelişir. Güvensizlik, kararsızlık, belirsizlik, endişeler ve hatta şüphe ve endişeler genellikle güvensizliğin eş anlamlısı olarak kullanılmakla beraber, güvensiz hissetmek temelde fena değildir. Çünkü potansiyel tehlikeleri veya riskleri belirtmek için erken bir uyarı işlevindedir. Ancak işletmeler gelişim ve değişimlere hazırlıklı değilse belirsizliğin erken uyarı işlevi ortadan kalkar. Ancak bu şekilde kalmaz çünkü belirsizlik birçok kişi için kalıcı bir durum haline gelir ki, bu büyük bir yükür.⁹²

3.4. Din ve Muhasebe Arasındaki İlişkiler

Muhasebeyi etkileyen bir önemli faktörde dinler olup; dinler ilk insan ile birlikte hem fertleri hem de toplumu etkilemiştir. Batılı toplumlar din sözcüğünü ifade etmek için, bağlamak, yeniden bağlamak anlamlarına gelen “**religare**” ya da bir şeyi görev edinmek, yeniden bir araya toplamak, yüksek sesle tekrar tekrar okumak, yeniden ele almak gibi anlamlar taşıyan “**relegere**” den türeyen tören, ayin ve yasaklar bütünü gibi anlamlara gelen “**religion**” kavramını kullanmaktadırlar. Türkçe sözlüklerde din sözcüğünün karşılığı olarak, ruh, can, soluk, nefes, dizgin gibi anlamlara gelen “**tin**” ya da “**tın**” kelimesinin geçtiği görülür. Arapçada ise, din kelimesi anlam bakımından yol, yargı, hüküm, ceza, itaat, ödül, yasa, adet, millet, tevhit, ödev, kendisiyle Allah’a ibadet edilen her şey anlamında kullanılmaktadır. Hinduizm’de desteklemek, beslemek ve bir arada tutmak anlamını taşıyan “**dharma**” sözcüğü din anlamında kullanılmaktadır. “**Din, terim olarak insanların anlayamadıkları, karşısında güçsüz kaldıkları doğa ve toplum olaylarını, tasarladıkları doğaüstü, gizemsel nitelikli güçlerle açıklamaya yönelmeleri olgusu ve bu nitelikteki tasarımların kurallar, kurumlar, törenler ve simgeler biçiminde örgütlenmesini sağlayan düzen**” olarak ifade edilmektedir.⁹³

Devlet ve kültürle birlikte tarihe yön veren üç ana itici kuvvetten biri olarak ele alınan din, kutsal unsurlara bağlı inanç ve pratiklerin tutarlı bir sistemi olarak kabul edilmektedir. Dini pratiğe döken insanların bir topluluk oluşturduğu ve din ile toplum arasında karşılıklı bir ilişki olduğu kabul edilmektedir. Bu bağlamda toplumların kendi varlığını sürdürmek için kullandığı en temel işlevlerinden biri olan ekonomi de bu karşılıklı ilişkiden büyük ölçüde etkilenmektedir. Birey, aile ve unsurların sınırlı imkânlarla artan tüketim ihtiyaçlarını karşılamak yolundaki tutum ve davranışları ekonominin sosyal boyutunu ifade etmektedir. Ayrıca ekonomik ilişkilerin aktarım dili olan muhasebe de bu etkileşimin dışında değildir. Zira farklı dinî inançlara sahip insanların kendi aralarında bir grup oluşturması sebebiyle dinî emirler

⁹² <https://karrierebibel.de/unsicherheit/#Unsicherheit-wird-schnell-zum-ernsthaften-Problem>, Erişim Tarihi: 10.11.2019

⁹³ A. Faruk Sinanoğlu, Toplumsal Yapının Oluşumu: Bilim, Din Ve Toplum Arasındaki İlişkiler, İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi Cilt 4, Sayı 2, S. 215, 2015

ile bu emirlere muhatap olan kitlelerin ekonomik hayatlarına olan yansımaların incelenmesinin önem arz eden konular olduğu ifade edilmektedir.⁹⁴

Bugün muhasebe üzerinde etkili olan dinler; öncelikle Musevilik, Hristiyanlık ve İslamiyet gibi semavi dinler ile artık önemi azalmış olmakla beraber, Hinduzim, Şamanizm, Budizm vb. olup,

-Devlet-Kilise,

-Siyaset-Din,

-Modernite-Din

-Laiklik ve Din

biçiminde ortaya çıkan ilişkiler hem muhasebeden etkilenmiş hem de muhasebeyi etkilemiştir. Çünkü bu ilişkileri; Dinsel anlayış-Dindarlık derecesi, sivil toplum yapısı ve sivil toplum örgütleri, sosyo-ekonomik yapı, kültürel ilişkiler, toplumsal hoşgörü ve işbirliği/uzlaşa, güvenlik ve aidiyet duyguları, eğitim ve öğretim belirlemede olup kapsamı çok geniş olup; başka bir araştırma konusu olması nedeniyle çok kısaca değinilmiştir. Ancak bugün tüm dünyada hakim olan görüş, **“Devletin dini olmaz, bireylerin dini olur.”** biçiminde ifade edilerek, devleti dinden devletten korumak (Kişilerin devleti devletin kişiler etkilememesi-yasalar karşısında herkesin eşit olduğu, devletin adaletle hükmetmesi) amaçlanmıştır. Ancak son din “İslam inancına göre, insanlar arası ilişkileri tanzim etmede en çok üzerinde durulan hiç şüphesiz “adalet” kavramıdır. Hakkı teslim etmek ve hakka hukuka riayet etmek demek olan adalet, insanların haklarına saygı göstermek, herkese layık olduğu ve hak ettiğinin karşılığını vermek gibi erdemleri içeren ahlaki, hukuki, felsefi, dinî ve aynı zamanda evrensel bir değerdir. Bu nedenle adalet, İslam medeniyetinde toplumsal hayatın esası ve mülkün/yönetim temeli sayılmıştır. Kur’an ve hadislerde, Allah’ın adaletle hükmettiği, adaleti emrettiği ve adaletle davranmak gerektiğine dair çok sayıda ilahî mesaj yer almaktadır.”⁹⁵

Bunun sonuçları özellikle devlet ve mükellef arasında vergi ilişkilerinde kendini göstermekte muhasebe ve burada anahtar olmaktadır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada muhasebe, değişik açılardan kısa ancak özlü bir değerlendirmesi yapılarak, özellikle ticari dil olma özelliği, belirsizlik, iletişim, bilgi, güven, para açısından irdelenmiş ve birçok farklılıkların söz konusu olduğu tespit edilmiştir. Ortaya çıkan bu farklılıkların nedenlerinin, genellikle yazında değişik düşünce ve fikirlerden ortaya çıktığı görüşü en iddialısı olup; özellikle belirsizlik dönemlerinde kendini çok kuvvetli bir biçimde

⁹⁴ Sema Ülkü, “Dinlerin Muhasebe Dinlerin Muhasebe Bilimi Üzerindeki Etkileri, III. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi - Bildiriler Kitabı III, S.220-221

⁹⁵ Haydar Öztürk, “Devletin Dini Adalet Olmalıdır, Ama Nasıl?” 21 Mart 2012 <https://kuranihayat.com/devletin-dini-adalet-olmalıdır-ama-nasil/>, Erişim Tarihi: 31.10.2019

hissetirmiştir. Bugüne kadar muhasebe üzerine yapılan araştırma ve incelemelerde muhasebenin bir bilim sanat ve tatbikat olduğu, şirket/işletme içi ve dışı kullanıcılara ihtiyaç duydukları bilgileri hazırlanan mali tablolar/raporlarla sunulduğu geçmişin bugüne getirilerek yarına taşınabilmesi faaliyetlerini kapsadığı buna bağlı olarak ta; gerçek güvenilir doğru ve mukayese edilebilir bilgilerle donatılmış olması halinde anlam taşıdığı ön plana çıkmıştır.

Günümüzden 12.000-13.000 yıl öncesine kadar uzanan ve son yıllarda ortaya çıkan ve hızla artan suiistimaller ve hileli işlemler şirketlerin/işletmelerin geleceğinin en önemli belirleyicisinin muhasebe olduğunu ve kuramsal yapısının güçlendirilmesi ve diğer disiplinlerle işbirliğinin de yükseltilmesinin gerektiğine işaret etmektedir. Çünkü muhasebenin ürettiği veri ve bilgiler tüm şirketler/için faaliyet süreçlerinde yaşamsal kıymete haizdir ve karar vericileri bu veri ve bilgileri kullanarak şirketin geleceğiyle ilgili kararları almalarını kolaylaştırmasının yanı sıra alınan kararların gelecekteki olayları etkilemesine nedeniyle muhasebenin ürettiği bilgiler ekonomik değeri olan bilgilerdir. Ekonomik değeri olan bilgi/bilgiler karar vericilerin kıt kaynakları yerli yerinde kullanmasını ve servetin bireyler arasında adil biçimde dağıtılmasını sağladığı gibi, **Teşhis, Kaydetme, Sınıflandırma, Özetleme ve Raporlama** işlevleriyle sistematik bir biçimde depolamakta ve daha sonraki dönemlerde kullanılmak üzere şirket/işletme fonksiyonları arasında dağıtımına analiz ve yorumuna yardımcı olmaktadır.

Muhasebe bu işlevlerini gerçekleştirirken, finansman, muhasebe denetimi, istatistik, planlama gibi şirket/işletme fonksiyonları ile işbirliği içinde olup, işletmenin ticari dili olarak toplum içinde daha çok kültürel role sahiptir ve muhasebe bilgi sistemince üretilen bilgileri kullan muhasebe ticaretin dili, muhasebe bilgi sistemi ise; işletmenin dili olarak olası karmaşa ve kaosları önlemektedir. Çünkü muhasebe aynı zamanda işletmenin iktisadi ve finansal penceresidir. Şöyle ki; muhasebenin raporlar vasıtasıyla sunduğu bilgiler dışarıdan işletmenin iktisadi ve finansal yapısının görünmesini sağlarken içeriden dışarıdaki yatırımcılar, hissedarlar kredi kurumları ve devletin işletmeye bakışlarını öğrenmektedir.

Muhasebe tarihi boyunca, muhasebe ve muhasebe mesleğinin gelişimine meslek kuruluşları büyük katkılar sağlamış olup; belirsizliğin azaltılmasında rol oynamıştır. Bu hususta lider ve öncül ülke ABD. olması nedeniyle bu ülkede ki gelişmeler tüm dünyaya yön vermiştir. Bu hususla ilgili olarak; ABD’nde ortaya çıkan en önemli faaliyetler şunlardır:

-1882 yılında kurulan, New York Muhasebeciler Enstitüsü (IABNY) 1886’da, Hesap Enstitüsü oldu. Yaklaşık yirmi yıl boyunca muhasebe eğitimi aktif olarak teşvik edilmiştir.

-1897 yılında CPA devlet derneği New York’ta kuruldu.

-1901 yılında Massachusetts Anonim Mali Müşavirleri IPA çalışmaları yamaya başladı.

-1904 yılında İlk Muhasebeciler Kongresi St. Louis’te yapıldı.

-1905 yılında Amerikan Kamu Muhasebecileri Dernekleri federasyonu ile Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği birleşti.

-1906 yılında AAPA. üyeleri için bir etik standartlar komitesi oluşturdu.

-1913 yılında Federal Rezerve Bankacılık sistemi kuruldu.

-1916 yılında AAPA Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü AIA olarak değiştirdi.

-1921'de Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Derneği (ASCPA) kuruldu ve kamu muhasebe alanındaki liderlik için AIA'ya rakip oldu. Rekabet 1937 yılına kadar devam etti, ASCPA AIA ile birleşti. 1957'de, AIA Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) oldu.⁹⁶

Bunları diğer gelişmeler izledi. Doğal olarak dünyada ki gelişmelerde ABD genellikle öncülük etmekle beraber, diğer ülkelerde de bu gelişmelerle paralel olmakla birlikte bazen öne çıkarak bazen peşinden gelerek yeni anlayış ve uygulamalar ortaya çıkmıştır.

Günümüzde, muhasebeci, muhasebe firması ve 21.YY.'ın muhasebe mesleği, daha önceki dönemlere nazaran oldukça farklı olup; işletme faaliyetlerine ait işlemleri/kayıtları geniş ciltli defterlere manuel olarak kaydetmesinin aksine, bir muhasebeci artık bir işletmenin tüm yönleriyle ilgili bilgilerden sorumludur ve bu bilgiyi işlemek için en son teknolojiye bağlıdır. Küçük yerel firmaların aksine, muhasebe şirketleri şimdi bildirilen milyarlarca dolar gelirli büyük uluslararası kuruluşlar olabilir. Geleneksel denetim/vekalet bilgilerinin yanı sıra, muhasebe firmaları müşterilerine vergi hizmetleri, finansal planlama, sistem analizi, danışmanlık ve yasal hizmetler sunmaktadır. Bugün 21.YY.'ın başında, muhasebe mesleği yeni ortaya çıkıyordu.⁹⁷Çünkü Luca Pacioli'den bu yana büyük gelişmeler kaydeden muhasebe şimdi de Muhasebe 4.0 ile dijitalleşmeye geçerek hız, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayarak şirketleri/işletmeleri kırtasiyecilik ve bürokrasiden kurtarmıştır.

Öte yandan belirsizlik altında işletmelerin/şirketlerin ekseriyeti finansal kararları alırken zorlanmakta ve tereddütler yaşamakta, hatta sorunlar yaşamamak için finansal karar almaktan kaçınmaktadır. Çünkü risk, belirsizlik ile beraber var olduğu için riski de dikkate almak zorunludur. Belirsizlik ve risk birbiri ile karıştırılan iki kavram olup; aslında farklıdır. Risk uygun ve doğru önlemler ile kolayca yönetilebilirken belirsizlik gelecekteki olayların bilinmemesi nedeniyle öngörülememektedir. Yani risk kişi/kurumun kendisini koruması mümkün olan ve ölçülebilen bir olay iken, belirsizlik böyle bir şeye olanak vermez. Belirsizlik döneminde riskin alınması veya alınmaması kurum/kişilerin sorumluluğunda olan bir süreçtir. Belirsizlikte bilinmeyen sonuçlar yaşanırken, riskte önceden bilinen sonuçlarla karşılaşılması nedeniyle kazanç ya da yitinciler söz konusudur. Burada en önemli şey belirsizliğin herhangi bir zaman ya da dönemde olabileceğinin bilinmesi olup; işletme/şirketin belirsizlikten etkilenmemenin olanaksız olduğu bilincidir. Bu bilinçle hareket edildiğinde hazırlıklı olmak ve belirsizliği yararlı hale dönüştürmek olasıdır. Bu ise;

- Geleceği doğru öngörmek ve gereken önlemleri zamanında almak,
- Bilgisayar ve iletişim teknolojilerinin kullanımına önem vermek, dijitalleşmeye geçişi sağlamak,

⁹⁶ James R. Martin, "200 Years of Accounting History Dates and Events". https://maaw.info/Accounting_HistoryDatesAndEvents.htm, Erişim Tarihi 31.10.2019

⁹⁷ <https://www.encyclopedia.com/finance/finance-and-accounting-magazines/accounting-historical-perspectives,06> .09.2019

- Zamanında ve tüm gereksinimlere karşılayan raporlar hazırlamak, raporlamada verimliliği sağlamak,
- Doğrudan bilgilere ulaşılması ve kullanılmasını hızlandırmak
- Kredibilite ve likiditenin daima yüksek tutulması ve öz varlığın korunması ve
- İşletmenin faaliyetlerine uygun organizasyon yapısı ile uyumlu muhasebe bilgi sisteminin kurulması

gerekir. Bununla beraber, işletmelerin gelişim ve değişimler sürekli hazırlıklı olması değişim ve belirsizlik yönetimlerine önem vererek hızla uygulaması, şirket yöneticilerinin belirsizlikten hazırlıklı olmak koşuluyla bir fırsat olarak yararlanabilecekleri ve doğru kararlar alma konusunda öz güven sahibi olmaları ile, muhasebeden beklenenler gerçekleşecek ve belirsizlik(ve risk) etkileri en aza indirilecektir.

KAYNAKLAR

()Bu makalede incelenen “Belirsiz Dünyada Muhasebe” konusu The Japanese Style of Business Accounting”(Autor:Hidetoshi Yamaji-Editor and Shyam Sunder-Editor) Dezember 30 1999 adlı eserin değişik makalelerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.*

“Difference between Accounting and Auditing”, <http://www.differencebetween.net/business/difference-between-accounting-and-auditing/> Erişim Tarihi:08.10.2019

“Muhasebe Nedir”<http://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-nedir.html>,Erişim Tarihi: 10/09/ 2017

2016 Grin Verlag, (Ebook),<https://www.Grin.Com/Document/322749>

A. Faruk Sinanoğlu, Toplumsal Yapının Oluşumu: Bilim, Din Ve Toplum Arasındaki İlişkiler, İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi Cilt 4, Sayı 2, 2015,

A. Oguz Koban;” Risk ve belirsizlik farklı kavramlar mı?” <https://www.linkedin.com/pulse/risklerimizi-y%C3%B6netebiliyor-muyuz-oguz-koban-mba-cpa-> Erişim Tarihi: 08.12.2019

A. Yasemin Yalta “Para Teorisi ve Politikası Ders Notları” 2011,

Abdurrahim Emhan;” Risk Yönetim Süreci Ve Risk Yönetmekte Kullanılan Teknikler “Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009

Accounting vs Auditing – Top 11 Differences You Must Know!, <https://www.wallstreetmojo.com/accounting-vs-auditing/> Erişim Tarihi:08.10.2019

Ahmet Vecdi Can , “Muhasebe Ekonomik Terörün Bir Aracı Olabilir Mi”? Akademik Bakış Dergisi, Sayı 19, Ocak – Şubat – Mart – 2010,

Aksan Doğan, Her Yönüyle Dil, Ana Çizgileriyle Dilbilim, S.13 Ankara, 1999,

Aysel Güney, “Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemelerin Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Etkileri “Eğitim Ve Öğretim Araştırmaları Dergisi Journal Of Research In Education And Teaching ,Şubat 2016 Cilt:5 Sayı:1 Makale No: 09,

Ayşe, N. Yerli:” Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma”,Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, Yıl:7 Sayı:23 İstanbul 2007,

Bahadır Sahin ,“Toplumsal Olayların Kamu Politikaları Üzerindeki Etkisi”, Elif Yayınevi Ocak 2014

Berna Demir; “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.48, Ekim-2010,

Bilge Erçetin; “Klasik Yönetim Ve Organizasyon Teorisi-2”,<https://slideplayer.biz.tr/slide/9149535/>,Erişim Tarihi: 04/10/2019

Cemal Elitaş-Oğuzhan Aydemir-Bilge Leyli Elitaş “Muhasebe Açısından Kamu Güvenç: Türk Ceza Kanunu’nun İncelenmesi”, Mali Çözüm, Çözüm Sayı: 93 -2009,

Coşkun Can Aktan; “Organizasyonlarda Değişim Yönetimi: Değişim Mühendisliği”, Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, 2011 Issn: 1309 -8039 (Online)

Dietmar Wahrs-Jan Schaefer-Kunz,“Einführung in die Betriebswirtschaftlehre”,7. Auflage, Juli 2015, Schaefer-Poeschel Verlag, Stuttgart/Germany,

Ege Cansen: ”Oyunun Kuralı”, Sözcü Gazetesi 18 Haziran 2017,

Gail Sessoms:” Accounting Definition of Uncertainty” <https://smallbusiness.chron.com/benefits-accounting-principles-69117.html>,Erişim Tarihi 05.10.2019

Gert Pickel ”Die Beziehungen zwischen Kirche und Staat und ihre Wirkung auf die Religiosität der Menschen–einige religionssoziologische Anmerkungen,

Geschichte der doppelten Buchhaltung;copyright buchen.ch,Update:01.09.2011, <http://www.weiterbildung-buchhaltung.de/buchfuehrung/geschichte.php>,Erişim Tarihi: 01.01.2017

Gürdoğan Yurtsever; “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değer”Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 2015 Cilt: 52 Sayı: 602,

Hakan Eker; Finansal Analiz Ve Risk Yönetimi <http://danismend.com/kategori/altkategori/finansal-analiz-ve-risk-yonetimi/>Erişim Tarihi:10.12.2019

Haydar Öztürk,“Devletin Dini Adalet Olmalıdır, Ama Nasıl?”21 Mart 2012,<https://kurani-hayat.com/devletin-dini-adalet-olmalidir-ama-nasil/>,Erişim Tarihi:31.10.2019

http://web.karabuk.edu.tr/muratyildirim/H1_ISL107.pdf,SlaytNo.10, Erişim Tarihi:15.09.2017

<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/rechnungswesen.html>, Erişim Tarihi:24.10.2017

<http://www.fachwirt-weiterbildung.de/aufgaben-rechnungswesen.php>,<http://www.salathe-treuhand.com/taetigkeit/rechnungswesen.html> Erişim Tarihi:16.11.2017

<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-tanimi.html>, Erişim Tarihi: 25.10.2017

<http://www.rechnungswesen-verstehen.de/grundlagen-rechnungswesen/grundlagen-rechnungswesen.php>, Erişim Tarihi:25.10.2017

http://www.t-online.de/finanzen/geldanlage/id_68654128/buchhalter-das-sind-seine-aufgaben.html, Erişim Tarihi: 26.10.201

<https://arge.com/makale/belirsizligin-yonetimi/>,Erişim Tarihi:09.12.2019

<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/other/uncertainty/>, Erişim Tarihi: 09.10.2019

<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/other/uncertainty/>, Erişim Tarihi 25.10.2019

<https://dejure.org/gesetze/AO/140.html>, Erişim Tarihi: 24.10.2017

<https://dejure.org/gesetze/HGB/238.html>,Erişim Tarihi: 24.10.2017

https://en.wikipedia.org/wiki/J._L._Austin, Erişim Tarihi: 18.10.2018

https://en.wikipedia.org/wiki/Principle_of_charity, Erişim Tarihi:07.07.2018

<https://handelsgesetzbuch.net/paragraph-140>, Erişim Tarihi: 24.10.2017

<https://karrierebibel.de/unsicherheit/#Unsicherheit-wird-schnell-zum-ernsthaften-Problem>, Erişim Tarihi 05.10.2019

<https://karrierebibel.de/unsicherheit/#Unsicherheit-wird-schnell-zum-ernsthaften-Problem>, Erişim Tarihi: 10.11.2019

<https://karrierebibel.de/vertrauen/>, Erişim Tarihi:10.08.2018

<https://keydifferences.com/difference-between-accounting-and-auditing.html>, Erişim Tarihi: 08. 10. 2019

- https://pt.theol.uni-leipzig.de/fileadmin/pt.theol.uni-leipzig.de/uploads/dokumente/Pickel_theo_tagekista.pdf, Erişim Tarihi:15.10.2019
- <https://smallbusiness.chron.com/auditing-accounting-11772.html>, Erişim Tarihi:08.10.2019
- <https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 20.10.2019
- <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/risiko-44896>, Erişim Tarihi 29.11.2019
- <https://www.absolventa.de/jobs/channel/finance/thema/rechnungswesen-aufgaben>, Erişim Tarihi: 26.10.2017
- <https://www.accountingedu.org/accounting-vs-auditing.html>,Erişim Tarihi:08.10.2019
- <https://www.controllingportal.de/Fachinfo/Grundlagen/Fehlendes-Controlling-und-unzureichendes-Rechnungswesen-Typische-Risiken-von-KMU.html>,erişim Tarihi 29.11.2019
- <https://www.encyclopedia.com/finance/finance-and-accounting-magazines/accounting-historical-perspectives>, Erişim Tarihi: 06.09.2019
- <https://www.google.com.tr/search?biw=1280&bih=617&q=muhasebe+işletmenin+sinir+sistemidir.H.Fayol&oq=muhasebe+işletmenin+sinir+sistemidir.H.Fayol&,Slayt> No.:13 Erişim Tarihi: 20.09.2017
- <https://www.investopedia.com/articles/professionals/120415/career-advice-accounting-vs-auditing.asp>, Erişim Tarihi: 08.10.2019
- <https://www.kursunkalem.com/iktisat-terimi/muhasebe-riski/> Erişim Tarihi: 07.12.2019
- <https://www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/Interne-Revision/Risikoorientierter-Pruefungsansatz-im-Personal bereich-.html>, Erişim Tarihi: 29.11.2019,
- https://www.researchgate.net/publication/30015980_Donald_Davidson's_principle_of_charity, Erişim Tarihi:07.07.2018
- <https://www.wallstreetmojo.com/forensic-accounting/> Erişim Tarihi:08.10.2019
- James A. Hall,”Accounting Information Systems, Chapter II, Part 3, Seventh Edition,2011 USA,
- James R. Martin,“200 Years of Accounting History Dates and Events“,<https://maaw.info/AccountingHistoryDatesAndEvents.htm>,Erişim Tarihi 31.10.2019
- Laura Chapman,” Define Accounting Information”,August 13, 2018, <https://bizfluent.com/facts-7952572-define-accounting-information.html>, Erişim Tarihi: 08.10.2019
- M.Mustafa KISAKÜREK-Ahmet PEKCAN,” Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar “, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 2005,

- Malik Yılmaz, "Enformasyon Ve Bilgi Kavramları Bağlamında Enformasyon Yönetimi Ve Bilgi Yönetimi" Ankara Üniversitesi Dil Ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi 49, 1 (2009),
- Nezahat Güçlü-Kseanela Sotirofski," Bilgi Yönetimi," Türk Eğitim Bilimleri Dergisi Güz 2006, Cilt 4, Sayı 4,
- Revitalization Partners;TheDifference Between Finance And Accounting",Posted On February 2, 2017 <https://Www.Vcfo.Com/Blog/The-Difference-Between-Finance-And-Accounting/> Erişim Tarihi:18.10.2019
- RoseTurner,Improving Finance and Accounting Technology Systems,Posted On August 7,2019, Erişim Tarihi:19.10.2019
- Sait Y. Kaygusuz; "Genel Muhasebe -I" Ünite 1 S.:3-4, 7. Baskı Eskişehir, Haziran 2017, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:2654,
- Sema Ülkü,"Dinlerin Muhasebe Dinlerin Muhasebe Bilimi Üzerindeki Etkileri, III. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi - Bildiriler Kitabı III,
- Steven Bragg: "Uncertainty", 29.07.2018 <https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/14/uncertainty>, Erişim Tarihi: 25.10.2019
- TDK Sözlüğü,http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59bbe93938e8d4.53457109, Erişim Tarihi:15.09.2017
- Tekin Akgeyik;" "Değişim Yönetimi: İnsan Kaynakları Yönetiminin Yeni Görev Alanı" İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 40. Seri / Yıl 2001,
- The Difference Between Finance And Accounting, 2018.09.11, <https://www.globalbankingandfinance.com/the-difference-between-finance-and-accounting/>, Erişim Tarihi 25.10.2019
- Thomas Scheer ,Buchführung,"Alla Veneziana".500Jahredoppeltebuchführungin Deutschland, München,
- Timuçin, Yalçınkaya; "Risk Ve Belirsizlik Algılamasının İktisadi Davranışlara Yansımaları", Muğla Üniversitesi İİBF. Tartışma Tebliğleri, No:2004/05, Muğla, 2004,
- Yağız Okan,"Mutlaka Bilmeniz Ve Anlamanız Gereken Yaygın Finansal Risk Çeşitleri",26 Ağustos 2019, <https://konupara.com/yatirim/finansal-risk-cesitleri-17448/>, Erişim Tarihi: 08.12.2019

TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE UYGULAMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ VE GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU

Murat Yünlü¹

ÖZ

Bu çalışmamızda, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının gelişimiyle başlayacağız. Daha sonra, mevcut durumda Türkiye'de uygulanmakta olan ve uygulanacak muhasebe uygulamalarını ele alacağız.

Bilindiği üzere, hızla değişmekte olan bir dünyada yaşıyoruz. İş ve finans dünyası on yıl öncesine kıyasla bile çok farklı gözüküyor. Bundaki en büyük etki, son küresel krizin finansal raporlama standartları da dahil olmak üzere tüm dünyayı ve düzenleyici çerçeveleri yeniden şekillendirmesidir. İşletme ve finansın yanı sıra, muhasebe dünyada ve Türkiye'de benzeri görülmemiş bir hızda değişmiştir. Türkiye'deki mevzuata dayalı muhasebe uygulamaları 1850'lere dayanır ve muhasebe uygulamalarına yön veren yasal düzenlemelere ticaret ve vergi kanunlarında yer verilmiştir. Ayrıca, Türkiye'de muhasebe uygulamalarının gelişimi, ekonomik ve politik bağların bir sonucu olarak da batı ülkesinin uygulamalarından büyük ölçüde etkilenmiştir.

Muhasebe mesleğinin gelişimi için dönüm noktalarından ilki, Türkiye'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) komitesine üye olduğu 1974 yılıdır. Türkiye'deki UFRS'lerin uygulanmasındaki son önemli gelişme, Kamu Gözetimi Kurumunu (KGK) muhasebe uygulamaları için tek otorite yapan mevcut Türk Ticaret Kanunu'dur. KGK, daha etkin bir bağımsız denetim ve kamu gözetim sistemi sağlamak üzere mevcut Türk Ticaret Kanunuyla birlikte kurulmuştur. Bu nedenle, mevcut muhasebe uygulamaları, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin küreselleşmesini hızlandıran mevcut Türk Ticaret Kanunuyla birlikte değerlendirilmelidir.

Anahtar kelimeler: Ticaret Kanunu, Muhasebe, Muhasebe Uygulamaları, Finansal Raporlama Standartları

Jel Kodu: M41, M42

¹ KGK Başkan Yardımcısı, murat.yunlu@kgk.gov.tr

HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING PRACTICES AND CURRENT SITUATION IN TURKEY

ABSTRACT

In this study, we start with the development of accounting practices in Turkey. Then, we discuss the current accounting practices which applied and will be applied in Turkey.

As it's known, we live in a rapidly changing world. The world of business and finance looks very different than even a decade ago. The major impact on this is that the last financial crisis has reshaped the whole world and regulatory landscape including financial reporting standards. Along with business and finance, accounting has developed at an unprecedented pace in the world and in Turkey. Accounting legislation practices date back to 1850's and the main legal regulations that direct the accounting practices in Turkey set out in commercial codes and tax laws. Besides, the development of accounting practices in Turkey is heavily influenced by the practices of a number of Western countries as a result of the economic and political ties in a specific period.

One of the milestones for professional accounting development was in 1974, when Turkey became a member of the International Financial Reporting Standards (IFRS) committee. The last important development about implementation IFRSs in Turkey is the current Turkish Commercial Code, which made Turkish Public Oversight Authority (KGK) the only authority for accounting implementations. The KGK was established to ensure more effective auditing and public oversight system with the current Turkish Commercial Code. Therefore, the current accounting practices, which accelerated the globalization of the accounting profession in Turkey, should be evaluated together with the current Turkish trade laws.

Keywords: Commercial Law, Accounting, Accounting Practices, Financial Reporting Standards

Jel Code: M41, M42

1. GİRİŞ

Muhasebe, fikhî hükümlerin Farz-ı Kifaye² olarak şart koştuğu mesleklerden birisidir. Teknik tanımına ilaveten muhasebe, fikhî hükümlerin yerine getirilmesi bakımından, hakların adil biçimde kaydedilmesi, ölçümü ve hak sahipleri arasında dağıtımını için kullanılan bir vasıta³. Dolayısıyla ticari ilişkilerimizde gerçekleştirdiğimiz iktisadi işlemlerin (muhasebenin bahsettiğimiz yönü de göz önünde bulundurularak) adil bir şekilde kayda

² İnsanlardan bir kısmı tarafından icra edilmesinin diğer kişileri görevi yerine getirmekten muaf hâle getirdiği müşterek bir dini görevdir, fakat kimse bu görevi yerine getirmemezse tüm cemaat günah işlemiş olur.

³ "Faizsiz Finans Kuruluşlarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçiler İçin Etik Kurallar"

geçirilmesi büyük önem arz etmekte ve muhasebe bu anlamda çok önemli bir fonksiyon icra etmektedir.

Bu kapsamda, muhasebe mesleği söz konusu fonksiyonunu icra ederken, öncelikle 1850 yılında yayımlanan ilk Ticaret Kanunundan başlamak üzere günümüze kadar uygulanmış ve yakın zamanda uygulanması beklenen muhasebe uygulamalarımız ve bu uygulamalara katkı sağlayan kurum ve kuruluşlara ilişkin bilgilere yer verilmesi bu çalışmamızın konusunu teşkil etmektedir.

2. ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARININ TARİHİ GELİŞİMİ

Tanzimat sonrasında muhasebe mesleğini etkileyen en önemli gelişme 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret'tir. Söz konusu Kanun Fransa'da 1807 yılında yürürlüğe giren Code Commerce'in birinci ve üçüncü kitaplarının tercüme edilmesinden oluşmuş olup muhasebe uygulamalarımızı etkileyen ilk yasal düzenlemedir diyebiliriz (Sipahi & Küçük, 2011). Bu yasada ilk kez çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili defter düzeni yer alıyordu. Ayrıca günlük defter ve envanter defterine ilişkin ilk düzenlemelerde söz konusu kanunda yer almıştır. Ancak o tarihte ülkemizde muhasebe mesleğinde çift yanlı kayıt yöntemini bilen ne bir muhasebeci vardı, ne de çift yanlı kayıt yöntemini anlatan bir kitap bulunuyordu (Güvemli, Aytulun & Şişman, 2013).

Cumhuriyet döneminde 1924 Anayasası ve 1925 yılında kabul edilen Türk Kanun-ı Medenisinden sonraki ilk düzenleme 1926 tarihli Ticaret Kanunudur. 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret, zamanın koşullarına göre yenilenerek, Türk Ticaret Kanunu adıyla 1926 yılında yürürlüğe konulmuştur. Bu kanunda şirket hesaplarının tutuluş şekli ile kârın hesaplanması üzerinde durulmuş, ayrıca hesap dönemleri ile sınırlı olarak envanter çalışmaları, bilanço, kâr-zarar tablolarının düzenlenmesi gibi hususlar hükme bağlanmıştır (Uçma, 2012). Cumhuriyet'in muhasebe ve çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili ilk yasal düzenlemesi bu kanun olmuştur. Osmanlı'da olduğu gibi, Cumhuriyet yönetiminde de Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleğinin oluşmasında öncü bir nitelik taşımıştır. Tutulması zorunlu defterler olarak, bilanço ve envanter defteri, yevmiye defteri ve kopya defteri⁴ sayılmıştır (Güvemli, 2012).

1930'lu yıllarda ise karma ekonomi düzenine geçilmesiyle muhasebe mesleğinin gelişim süreci olarak nitelendirilebilecek bir dönem ortaya çıkmış ve bu dönemde yoğun bir şekilde yeni yasal düzenlemeler yürürlüğe girmiş ve vergiciliğe bağlı muhasebe uygulamaları, iktisadi devlet teşekkülleri ve muhasebe eğitime yönelik gelişmeler Türkiye'de yeni bir muhasebe düşüncesinin oluşumuna yol açmıştır.

Bu kapsamda, 1930 yılında 1580 sayılı Belediye Kanunu çıkarılmıştır ve bu kanunda dolaylı olarak muhasebecilik mesleğinden ve muhasebe, kayıt ve hesapların murakıplar tarafından teftiş ve tetkik edilmesinden söz edilmektedir. Ayrıca, 1930-1940 yılları arasında hızlı bir gelişme gösteren iktisadi devlet kuruluşlarında da binlerce mühendis ve muhasebeci yetişmiştir. Bu yıllarda, muhasebe mesleği gelişme gösterirken, mesleğin örgütlenme çabaları da doğal olarak gündeme gelmiş, ancak o yıllarda ülkede yeterli sayıda ve nitelikte meslek

⁴ Kopya defteri, ticari yazışmaların kopyalandığı ve ödemelerin not edildiği bir defterdir.

mensubu ile yeterli sayıda ve büyüklükte kurum ve işletmenin bulunmaması (Güvemli, Aytulun & Şişman, 2013) bu çabaların sonuçsuz kalmasına neden olmuştur.

1930-1940 yılları arasında, Cumhuriyet'in muhasebe kayıtlarına dayalı beyan usulünü benimseyen vergi yasaları gündeme gelmiş ve devletin, beyanın doğruluğuna ilişkin muhasebe kayıtlarının denetimi gereksinimi ortaya çıkmıştır. Bu gereksinim sonucunda, 1936 yılında Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun ile varidat (gelir) kontrolörleri oluşturulmuştur. Bu kontrolörler zamanla genişleyerek hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri şeklinde isimler almıştır (Dinç & Atasel, 2016). Görüldüğü üzere, verginin, beyannameye dayalı olarak mali tablolar üzerinden alınması, muhasebe uygulamaları üzerinde önemli etkilerde bulunmuş ve muhasebe denetiminin önünü açmıştır.

Bu dönemde değişimin temelini muhasebe mesleğinin işletme muhasebeciliği ile beslenmesi oluşturmuş ve büyük işletmelerin muhasebecileri, eğitimcileri ve devletin denetim organlarının üst düzey çalışanları bir araya gelerek 1942 yılında muhasebe mesleğini geliştirmek ve muhasebecilerin haklarını korumak üzere Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği'ni kurmuşlardır (Güvemli, Aytulun & Şişman, 2013).

1949 yılında vergi reformu ve bu reform içinde yer alan Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) yürürlüğe girmesi ile vergicilik düzeni Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi çerçevesinde toplanmış ve VUK'da belge ve defter düzeni yeniden oluşturulmuştur. Bu reform ile birlikte gelen bazı hükümlerin muhasebe üzerindeki etkileri günümüzdeki muhasebe uygulamalarının temelini de atmıştır (Aldemir & Atağan, 2018).

1949 vergi reformuyla çağdaş anlamda hazırlanan vergi yasaları ticaret kanununun da yenilenmesi gereğini ortaya çıkarmış (Sipahi & Küçük, 2011), 1956 yılında 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun ile özellikle anonim şirketlerin muhasebe düzenine ilişkin bazı şekil ve esas zorunlulukları getirilmiştir. Bu kanunun temel özelliği, vergi tekniği ve muhasebe uygulamaları açısından belli prensipler getiren VUK'dan etkilenerek, kayıt düzeni açısından işletmeleri yeni bir düzene sokmuş olmasıdır (Uçma, 2012).

1942 yılında kurulan Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği'nin adı, 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ne (TMUD) dönüştürülmüştür. Bu dernek, alanındaki ilk özel girişim olup akademisyenlerin de desteğini alarak ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişimi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. Söz konusu dernek, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne 1974 yılında üye olarak, 1977 yılında ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna kurucu üye olarak katılmış ve bu üyelikler 13/07/1979 tarihli ve 16695 sayılı Resmi Gazete'de Bakanlar Kurulu Kararı olarak yayımlanmıştır (Güvemli & Aytulun, 2013).

1970 yılında kurulan ve faaliyetlerine başlayan İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Anlaşma ve Ana tüzüğünü, Uluslararası Muhasebe Standartlarına Başlangıç ve 1 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardını (UMS) Türkçe'ye çevirerek 1977 yılında Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayımlamıştır (Utku & Kurtcebe, 2019). Bu girişim, Türkiye'nin UMS'lerle ilk buluşmasıdır. Daha sonra 1992 yılında TMUD tarafından o güne kadar kabul edilmiş otuz bir adet UMS toplu halde bir kitap şeklinde yayımlanmıştır.

Türk ekonomisinin 1980'den sonra dışarıya açılmasıyla birlikte, Türkiye uluslararası sermaye hareketleriyle tanışmış ve uluslararası sermayenin Türkiye'ye girmesinin yoğunlaşmasıyla 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmıştır. 1982 yılında menkul kıymetler piyasasının idaresinden, kontrolünden ve mevzuatının düzenlenmesinden sorumlu resmi kurum olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Ankara'da kurularak faaliyetlerine başlamıştır. SPK, muhasebeyle ilgili olarak 1984 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin benimsendiği ve sadece SPK'ya tabi işletmeler için geçerli olan Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı'nı yayımlamıştır. Bu düzenleme, özel sektöre yönelik muhasebe alanında gerçekleştirilen ilk çalışmadır (Güvemli & Özbirecikli, 2011; Dinç & Atasel, 2016).

Ekim 1983'te Türkiye'de menkul kıymet borsalarının kuruluşunu öngören bir kararname çıkarılmış ve Ekim 1984'de "Menkul Kıymet Borsalarının Kuruluşu ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik" Resmi Gazete'de yayımlanarak, 1985 sonunda SPK'ya bağlı olarak, günümüzde Borsa İstanbul adıyla faaliyetlerine devam eden, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası kurulmuş ve 3 Ocak 1986 yılında faaliyetlerine başlamıştır.

SPK tarafından 1989 yılında çıkarılan ve Resmî Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" düzenlemesiyle Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kurallar belirlenmiştir.

1989 yılında muhasebecilik mesleğini çok yakından ilgilendiren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)" kurulmuştur. TÜRMOB, 1989 yılından bu yana çıkarmış olduğu yönetmeliklerle, oluşturmuş olduğu komitelerle, düzenlemiş olduğu kongrelerle muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de gelişimine katkı sağlamıştır (Uzay, Tanç & Erciyes, 2008).

Türkiye'de özel sektöre yönelik muhasebenin dönüm noktası olarak görülen en önemli gelişmelerden birisi, 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve uygulanması 01/01/1994 tarihinden itibaren zorunlu tutulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nin yürürlüğe girmesi olmuştur. Bu düzenleme, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır. Ancak, tekdüzen hesap planının kullanılmasıyla aynı formatta finansal tabloların düzenlenmesindeki başarı, muhasebe politikalarının oluşturulmasına ve uygulanmasına yansımamıştır (Gücenme & Poroy Arsoy, 2006; Dinç & Atasel, 2016).

Türkiye'de faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak ve muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak amacıyla TÜRMOB bünyesinde 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMÜDESK) kurulmuştur. TMÜDESK, UMS'leri esas alarak 19 adet ulusal muhasebe standardı yayımlamıştır. Ancak, TMÜDESK tarafından yayımlanan standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücü bulunmamasından dolayı bu standartların benimsenerek

uygulamaya konulmasında istenen başarı sağlanamamış ve bu çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır (Erol & Aslan, 2017).

TMUDESK'in yerine 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen Ek-1'inci madde ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve 2002 yılında TMUDESK'in görevlerini devralarak, muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak faaliyetlerine başlamıştır. Türkiye'de muhasebe uygulamaları bu dönemde Avrupa ülkelerinin etkisi altında bir gelişme göstermiştir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinin başladığı 03/10/2005 tarihinden itibaren tüm mevzuatın Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu doğrultuda, 1999 yılında Adalet Bakanlığı'na bağlı olarak Ticaret Kanunu Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon 2007 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağını hazırlamak üzere görevlendirilmiştir. Yeni TTK taslağında TMSK'nın yetkileri ve yayımlanmış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) yer verilmiştir. TMS'lerin yayımlanması ile birlikte ve 2005 yılından itibaren SPK mevzuatına tabi borsada işlem gören şirketlerin TMS'leri uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Bu tarih, ilk defa Türkiye'de gerçeğe uygun finansal rapor hazırlama zorunluluğunun getirilmesi açısından önemlidir. Ancak uygulama kapsamı oldukça sınırlı tutulmuştur.

TMSK, 2011 yılına kadar bünyesinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlar ile birebir uyumlu olan kavramsal çerçeve dışında 38 adet standardı (9 adet Finansal Raporlama Standardı ve 29 adet Muhasebe Standardı) ve 26 adet Standart yorumunu tebliğler halinde Resmi Gazete'de yayımlamıştır. 14/02/2011 tarihinde ise Resmi Gazete'de yayımlanarak 6102 sayılı yeni TTK'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 01/01/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK ile birlikte tüm sermaye şirketlerine TMS'lere göre finansal tabloların hazırlanması ve bağımsız denetimi zorunluğu getirilmiştir.

3. ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARINDAKİ GÜNCEL GELİŞMELER

2011 yılında yayımlanan TTK'da adı geçen TMSK, 02/11/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile hükmen ortadan kaldırılmıştır. Atfedilen kararname ile birlikte TMSK yerine uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'nı oluşturmak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. TTK'nın 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca da gerçek ve tüzel kişi tacirlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken KGK tarafından belirlenen ve yayımlanan TMS'leri uygulamaları öngörülmüş ve aynı madde kapsamında KGK değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar ve düzenlemeler belirleme konusunda yetkili kılınmıştır (Doğan, 2017).

KGK, bahse konu düzenlemelere istinaden TMS'lerin hangi işletmeler tarafından uygulanacağına ilişkin "TMS'lerin Uygulanmasına İlişkin Kurul Kararı" 14/11/2012 tarihinde almıştır. Buna göre, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların⁵ (KAYİK) ve Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi kuruluşların münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'leri uygulamasına, bu kapsama dahil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılmaya kadar finansal raporlamanın (Şen, 2013), MSUGT'a göre yapılmasına karar verilmiştir. Ancak, KGK 2014 yılında, TMS uygulama kapsamını bağımsız denetimin kapsamından ayırıştırarak diğer ülke uygulamaları gibi TMS uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır.

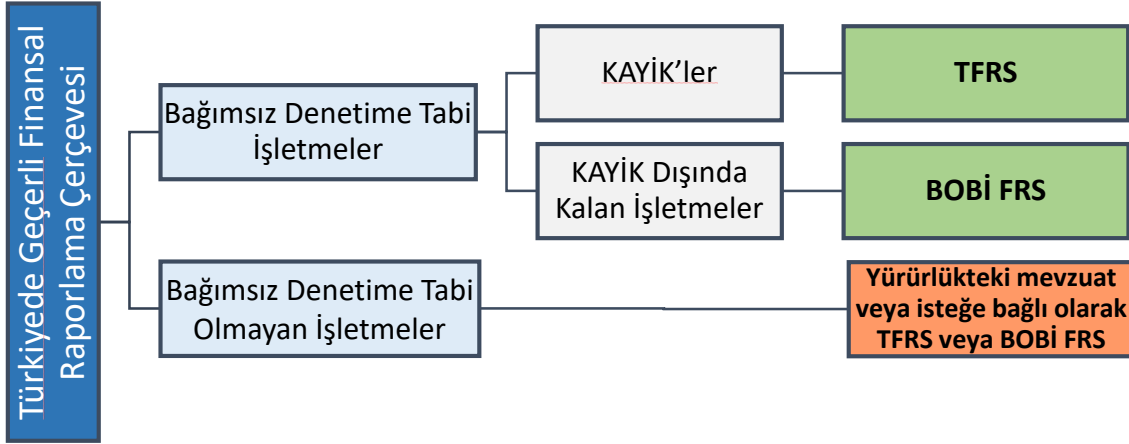
26/08/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı" (Kurul Kararı) ile genel olarak KAYİK'lerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulaması zorunlu kılınmış, diğer işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TFRS uygulamasına izin verilmiştir. Bu karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenleme yapılmaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir. Ancak yürürlükteki mevzuat hükümlerinin 2013/34/EU sayılı Muhasebe Direktifinin (AB Direktifi) hükümleriyle uyumlu olmadığı ve temel muhasebe esasları açısından uygulamada çeşitli eksikliklerin bulunduğu görülmüştür. Uygulamada görülen bu eksikliklerin giderilmesi amacıyla geçici bir çözüm olarak KGK 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla MSUGT'a ek olarak "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar"ı yayımlamıştır.

Ancak bu konuda kalıcı bir çözüm sağlamak için yerel bir finansal raporlama çerçevesinin oluşturulması gerektiği değerlendirilerek, 2015 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) oluşturulması çalışmaları başlatılmış ve BOBİ FRS, 29/07/2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak ve 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Böylelikle, BOBİ FRS bağımsız denetime tabi olup TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tabloları açısından MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini alarak ülkemizde uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi haline gelmiş ve TFRS ve BOBİ FRS kapsamında olan işletmeler için AB mevzuatına uyum sağlanmıştır.

BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesiyle mevcut TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararının ekinde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak TMS'lerin uygulama kapsamının yeniden belirlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda, KGK TMS'lerin uygulanma kapsamının yeniden belirlenmesine ilişkin 13/09/2018 tarihli ve 161 sayılı Kurul Kararıyla işletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmadıklarına göre hangi geçerli olan finansal raporlama çerçevelerini uygulayacakları yeniden belirlenmiştir. Böylece ülkemizde

⁵ Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK), Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinde "Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

uygulanacak geçerli finansal raporlama çerçevesinin hangisi olacağı, işletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmadıklarına göre aşağıdaki gibi resmedilmiştir.



Grafik 1: Türkiye’de Geçerli Finansal Raporlama Standartlarının Belirlenmesine

Bu kapsamda:

- Bağımsız denetime tabi olup 13/09/2018 tarihli ve 161 sayılı Kurul Kararının ekli listesinde yer alan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS’leri uygulamasına,
- Bağımsız denetime tabi olup 13/09/2018 tarihli ve 161 sayılı Kurul Kararının ekli listesinde yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS veya isteğe bağlı olarak TFRS’leri uygulamasına,
- Bağımsız denetime tabi olmayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında ise KGK tarafından henüz bir TMS yayınlanmadığından bunların tabi oldukları mevzuatın veya isteğe bağlı olarak TFRS’leri ya da BOBİ FRS’yi uygulamasına

karar verilmiştir.

Görüldüğü üzere bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro ölçekteki işletmeler (yukarıdaki tablonun sağ altındaki bölüme denk gelen işletmeler) KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam etmektedir. Ancak, yürürlükteki mevzuat olan MSUGT’ların 213 sayılı VUK’a dayanılarak hazırlanmış olması sebebiyle, düzenlenen finansal tabloların münhasıran vergi kanunlarına uygun tablolar olması gerektiği şeklinde bazı tereddütlerin oluştuğu görülmüştür. Ayrıca MSUGT’larda bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer verilmemiş olması, değerlendirme hükümlerinin ihtiyari bırakılmış olması veya öngörülen değerlendirme hükümlerinin uygulanma şekline ilişkin esasların açıklanmamış olması sebebiyle finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür. Bahsi geçen sorunların giderilmesi, küçük ve mikro ölçekteki işletmeler açısından gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal raporlamanın sağlanması amacıyla, 2018 yılında KGK tarafından uluslararası uygulamalarla uyumlu bir şekilde Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal

Raporlama Standardının oluşturulmasına ilişkin çalışmalara başlanmış ve oluşturulan taslak metin 12/07/2019 tarihinde kamuoyu görüşüne açılmıştır.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı yayımlandığında, Avrupa Birliği (AB) Direktifinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine benzer şekilde küçük ve mikro işletme tanımının yapılması planlanmaktadır. Bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için AB Direktifine göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir. Küçük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilecek olup, mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlamayan işletmeler ise bu düzenleme kapsamında yer almayacaktır.

Tablo 1: 2013/34 Sayılı AB Direktifi Uyarınca Mikro ve Küçük İşletme Ölçütleri

2013/34 Sayılı AB Direktifi - Şirket Ölçütleri				
Aktif Toplamı	Mikro İşletme	< 350.000 EUR <	Küçük İşletme	< 4.000.000 EUR <
Net Satış Hasılatı		< 700.000 EUR <		< 8.000.000 EUR <
Çalışan Sayısı		< 10 <		< 50 <

AB'nin 2013/34 sayılı Muhasebe Direktifine uyumlu olarak “önce küçükleri düşün” yaklaşımıyla hazırlanan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının 1/1/2021 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmaya başlanması planlanmakta olup söz konusu Standardın temel özelliklerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- 22 bölümden ve 105 sayfadan oluşmaktadır.
- Metin sade bir anlatım diliyle kaleme alınmıştır.
- AB Direktifinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiş ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı uygulaması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır. Örneğin; TFRS ve BOBİ FRS uygulayan diğer işletmelerden farklı olarak bu kapsamdaki işletmelerin sadece Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosu sunması yeterli olacaktır. BOBİ FRS uygulayan büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ihtiyari olan konsolide finansal tablo hazırlama, ertelenmiş vergi hesaplama gibi yükümlüklere bu düzenlemede yer verilmemiştir.
- Genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir.
- Ekinde finansal tablo formatlarına yer verilmiştir.
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır.

- İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esasları yer almaktadır.
- Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının uygulanmasıyla birlikte;

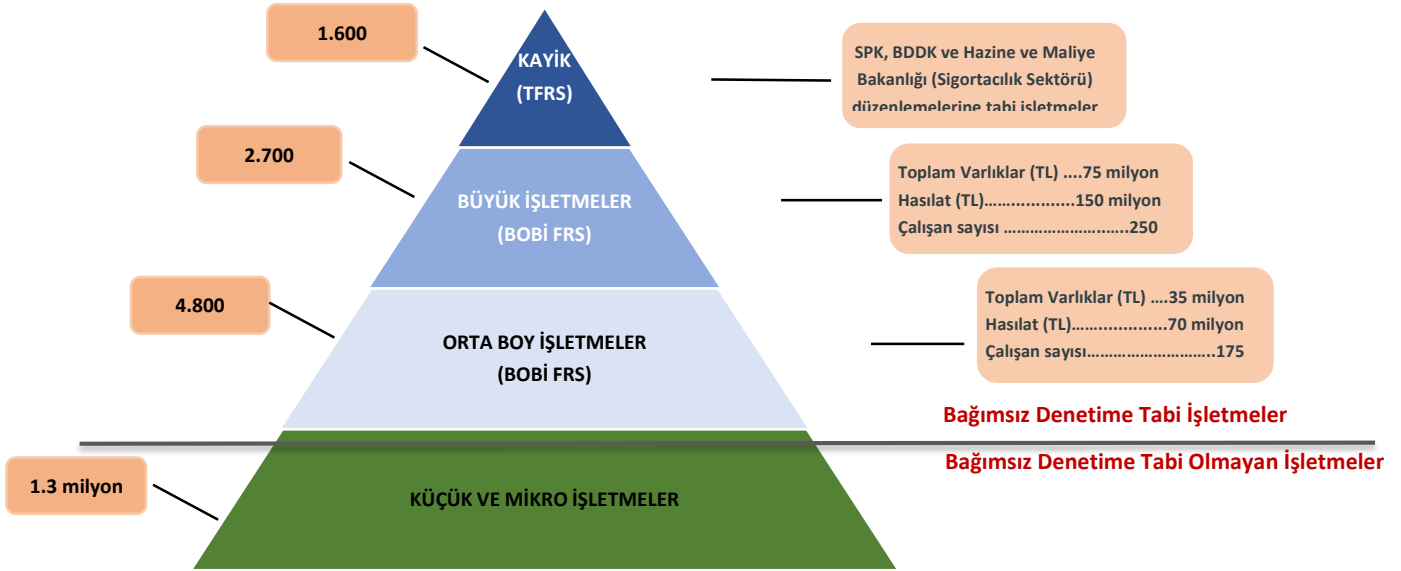
- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeleri tabana yayılmış olacaktır.
- Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin; yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanacak, böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etme sürecinde yaşanan zorluklar büyük oranda giderilecektir.
- Vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçecek olan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin alacakları kararlar işletme düzeyinde kaynak dağılımının etkinliğini sağlayacaktır.
- Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu bir katkı sağlayacaktır. Bu durum ise, ülkemiz işletmelerinin kurumsal yapısını güçlendirerek, daha sağlıklı, geniş katımlı ve uzun vadeli ortaklık yapılarının oluşmasını sağlayacaktır.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte, bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı uygulanacaktır. Böylelikle, Küçük ve Mikro İşletmelerin TTK uyarınca geçerli finansal tabloları Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının 3 ve 4'ünü bölümlerinde örneklerine yer verilen Finansal Durum Tablosu ile Kâr veya Zarar Tablosu olacaktır.

Mevcut durumda Türkiye'de geçerli olan finansal raporlama çerçevelerini uygulayan işletme sayısı ile Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte bu Standardı uygulaması beklenen işletme sayısı aşağıda gösterilmiştir.

Bağımsız denetime tabi işletmeler bakımında aşağıdaki sayılar asgari sayılar olup BOBİ FRS kapsamında raporlama yapması mümkün olan işletmelerin ihtiyari olarak TFRS uygulamayı tercih edebildikleri dikkate alındığında KAYİK tanımını karşılamayan (TMS Uygulama kapsamında dahil olmayan) işletmelerde raporlamalarını TFRS'ler uyarınca

yapabilmektedir. Bu durumda da dikkate alındığında ülkemizde bağımsız denetime tabi olan işletmelerin yaklaşık yarısı finansal tablolarını TFRS'ler uyarınca hazırlamaktadır.



Grafik 2: Türkiye’de Geçerli Olan ve Olacak Finansal Raporlama Çerçeveleri ve Bunlara İlişkin Limitler

4. SONUÇ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca tâbi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, iktisadi durumlarını ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolarını Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak hazırlamaları öngörülmüştür.

Bu hükümler çerçevesinde, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulama kapsamı genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırılmıştır. 2017 yılında yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ise, 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tabloları açısından geçerli finansal raporlama çerçevesi hâline gelmiştir. Böylece, KAYİK’ler ile büyük ve orta boy işletmeler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlayan finansal raporlama çerçevesi oluşturulma amacına ulaşılmıştır. Bununla birlikte, bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam etmektedir.

Bu kapsamda; bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve

karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını teminen Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının yayımlanmasıyla birlikte TTK'ya tabi tüm işletmelerin finansal tabloları vasıtasıyla paydaşlarına tam, doğru, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını sağlamış olacaktır. Böylece Kamu Gözetimi Kurumu, TTK 88'inci maddesinin kendisine verdiği yetki kapsamında; yine TTK'nın 515'inci maddesinde tanımlanan "Dürüst Resim İlkesini" uygun olarak hazırlanmış geçerli finansal raporlama çerçevesi hazırlama görevini kâr amacı güden tüm işletmeler bakımından tamamlamış olacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N. ve Aydın H., (1987), *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Aldemir, C. & Atağan, G. (2018). Bir Entelektüel Göçün Anatomisi: Fritz Neumark, Türk Kamu Mali Yönetiminin ve Devlet Muhasebe Sisteminin İnşası. MODAV International Conferences on Accounting (MODAVICA), Sayı: 2 / December 2018.
- Dinç, E., Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi, *K.T.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:12, pp.267-283, Aralık 2016.
- Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. Cilt: 9 Sayı: 4, pp. 770-786
- Erol, M. & Aslan, M. (2017), Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı:12, pp.55-86.
- Faizsiz Finans Kuruluşlarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçiler İçin Etik Kurallar (Taslak)
- Gücenme, Ü. ve Poroy Arsoy A., (2006), Türkiye'de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:76 (Özel Sayı), Kasım 2006.
- Güvemli, O., (2012), Türk Muhasebe Düşüncesinde Muhasebe Düzeni, Belgeler ve Defterlerin Adlarında ve Kavramlarında Son İki Yüzyıldaki Değişimler, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 3, pp. 122-149.
- Güvemli, O., Aytulun, A. & Şişman, B., (2013), Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 4, pp. 19-49.
- Güvemli, O., Özbirecikli M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 1, pp. 146-180.

- Hiçşaşmaz, M., (1970), *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, TİSA Matbaacılık Sanayi, Ankara.
- Sipahi B., Küçük İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı:1, pp.181-193.
- Şen , İ.K. (2013), Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1, ss. 21 - 36
- Uçma, T. (2012). Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı:2, pp.145-178.
- Utku, M. & Kurtcebe, E. (2019). Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye'deki Tarihi ve TÜRMOB'un Mesleki Eğitimdeki Yeri. *XXXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (19-23 Nisan 2019 Pamukkale/Denizli) Bildiri Kitabı*, ss. 7-25, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:80, İstanbul.
- Uzay, Ş., Tanç A. & Erciyes, M., (2008), *Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe*, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, İstanbul.
- Yazıcı, M., (1986), *Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma*, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul.

AVRUPA BİRLİĞİ HİBELERİNİN TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN MUHASEBE VE DENETİM SORUNLARI

Emre Akın¹

ÖZ

Avrupa Birliği hibeleri, uluslar arası anlaşmalar ile sağlandığından diğer hibelerden ayrılmaktadır. İlgili uluslar arası anlaşmalar çerçevesinde bu hibelerin çeşitli vergi türleri yönünden akıbeti belirlenmiş olup ülke içi mevzuatın üzerinde değerlendirilmesi gereken hususlar vardır. Diğer yandan bu hibelerin muhasebe sisteminde, kayıt zamanı ve uygun hesapların kullanılması zaviyesinden uygulayıcılar nezdinde bazı sorunlar ortaya çıktığı gözlenmiştir. Tekdüzen hesap planında yer alan hesaplar ve mali tablo ilkeleri kapsamında, alınan hibelerin doğru zamanda, doğru hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca, elde edilen Avrupa Birliği hibeleri hakkında gelir ve kurumlar vergisi yönünden 193 sayılı GVK'nın geçici 84. maddesine göre işlem yapılması gerekmektedir birlikte, KDV, ÖTV, damga vergisi ya da veraset ve intikal vergisi yönünden ise uluslar arası anlaşmaların dikkate alınması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği hibeleri, muhasebe ve vergi denetimi, geçici madde 84

Jel Kodu: M41, M42, H26

¹ Vergi Müfettişi, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, emreakinv@gmail.com

Atıf: Akın, E. (2020). Avrupa Birliği Hibelerinin Türkiye'deki Uygulamalarında Karşılaşılan Muhasebe ve Denetim Sorunları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 193-209.

ACCOUNTING AND REVIEW PROBLEMS FACED IN THE IMPLACATIONS OF THE EUROPEAN UNION GRANT IN TURKEY

ABSTRACT

The European Union grants are distinguished from other grants because they are provided by international agreements. The fate of these grants in terms of various tax types has been determined within the framework of the relevant international agreements and there are issues that need to be considered on the domestic legislation. On the other hand, it has been observed that there are some problems in the accounting system of these grants for the applicants due to the time of registration and the use of appropriate accounts. Within the scope of the accounts and financial statement principles in the uniform chart of accounts, the grants received should be recorded in the right accounts at the right time. In addition, the European Union grants obtained in terms of income and corporate tax in accordance with the provisional Article 84 of the GVK No. 193, while VAT, SCT, stamp duty or inheritance tax should be taken into account according to international agreements.

Keywords: European Union grants, accounting and tax review, provisional article 84

Jel Code: M41, M42, H26

1. GİRİŞ

Ülkemizin Avrupa Birliği'ne üyelik süreci, 1960 yıllara dayanmasına rağmen 1995 yılında müdahil olunan Gümrük Birliği ile ilişkiler artmıştır. Bu minvalde, 2002 yılında Avrupa Birliği her aday ve üye ülkeye olduğu gibi Türkiye'ye de çeşitli fonlar sağlamaya başlamıştır. Bu fonların büyük çoğunluğu eğitim, sağlık, işletme, yenilik, araştırma ve geliştirme gibi alanlarda olmuştur.

Böylece Avrupa Birliği tarafından Türkiye'ye sağlanan hibe ve teşviklerin muhasebe ve vergi denetimi safhalarında uygulama sorunları ve bilinmezliği ortaya çıkmıştır. Muhasebe sistemi yönünden Tekdüzen Hesap Planı'nda mevcut olan hibelere yönelik hesapların doğru ve yerinde kullanılmaması halinin uygulama ortaya çıktığı görülmüştür. Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nda 2013 yılında yapılan düzenleme ile Avrupa Birliği projeleri kapsamında temin edilen hibelerin vergisel yönden nasıl işlem göreceği hüküm altına alınmıştır.

Bu minvalde, güncel manada, Avrupa Birliği hibelerinin gerektiği tarihsel süreci içerisinde muhasebe ve vergi denetimi yönünden uygulamada karşılaşılan sorunlar ve yapılan hataların neler olduğu, hangi yaptırımlar ihtimali olduğu ve doğru işlemlerin nasıl yapılması örnek uygulama ile makalede açıklanmaktadır.

2. AVRUPA BİRLİĞİ HİBELERİ TARİHİ GELİŞİMİ VE KONULARI

2.1. Avrupa Birliği Hibeleri Tarihi Gelişimi

Birlik Programları belirli bir süre için Avrupa Birliği politikaları ile ilgili belirli alanları kapsayacak şekilde AB üye ülkeleri ve aday ülkeler arasında iş birliğini teşvik etmek üzere uygulanan faaliyetler bütünüdür.

Vatandaşların, işletmelerin, sivil toplum kuruluşlarının, kamu kurumlarının Birlik Programlarına katılım imkanı mevcuttur. Aday ülkelerin mevzuatın uyumu ve uygulanması alanındaki çalışmalarına da Birlik Programları önemli katkılar yapmaktadır.

Birlik Programları, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi'nin onayı ile yürürlüğe girmekte ve programa ilişkin teklif çağrılarını (ihale) yayımlayan ilgili Komisyon Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir. Programların bütçesi ise katılımcı ülkeler tarafından yapılan ödemeler ve AB bütçesinden sağlanan tahsis ile oluşturulmaktadır.

Programların önemli bir bölümü için başvurular doğrudan Avrupa Komisyonuna gönderilmekte ve değerlendirme bağımsız uzmanlar tarafından yapılmaktadır. Merkezi olmayan bazı programlar için ise katılımcı ülkede bulunan ulusal ajanslar yoluyla başvuru ve değerlendirme yapılmaktadır.

Birlik Programlarının temel amacı işbirliğinin geliştirilmesi olduğu için, başvuruların büyük çoğunluğunda farklı ülkelerden ortakların olması şarttır. Program bütçesinden sağlanan mali desteklerin önemli bölümü yatırım içermeyen projelere (kültürel faaliyetler, personel değişimi, araştırma projeleri, bilgi paylaşım projeleri gibi) verilmektedir.

Ekonomik ve sosyal birliğini hedefleyen 28 ülkeden oluşan AB'de çeşitli alanlarda işbirliğini teşvik etmek ve ilgili alanlardaki uygulamaları yakınlaştırmak için çeşitli Birlik Programları bulunmaktadır. Üye ülkelerin hepsi için zorunlu olan bu Birlik Programlarının önemli bir bölümü aday ülkeler ve Balkan Ülkeleri gibi AB'nin yakın olduğu ülkelere de açık bulunmaktadır.

Türkiye de aday ülke sıfatı ile bu Birlik Programlarına katılım sağlamaktadır. Ülkemiz 26 Şubat 2002 tarihinde imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Topluluğu Arasında Türkiye'nin Topluluk Programlarına Katılmasının Genel İlkeleri Hakkında Çerçeve Anlaşma" ile Programlara katılmaya başlamıştır.²

Türkiye'nin aday ülkelere açık olan Birlik Programlarına katılım prosedürü şu şekilde gerçekleşmektedir:

- Avrupa Komisyonu ya da ilgili Kurum/Kuruluşumuz Birlik Programına katılım için niyet beyan eder,

² https://www.ab.gov.tr/ab-programlari-hibeleri_101.html Erişim: 10.07.2019

- Programın konusu ile ilgili Kurum/Kuruluş ile söz konusu Birlik Programı'na katılım AB Bakanlığı tarafından koordine edilir,
- Programa katılıma ilişkin gereken altyapı oluşturulur,
- Katılımın resmi belgesi olan Katılım Anlaşması, Türkiye ve Avrupa Birliği arasında imzalanır,
- Katılım Cumhurbaşkanlığı Kararınca onaylanır ve Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla süreç başlar.³

2.2. Avrupa Birliği Hibeleri Konuları

Hibeler, AB ile rekabet gücü düşük olan ülkeler arasında, rekabet gücü düşük olanlara verilmektedir. Bölgeler arası kalkınmışlık düzeyinin giderilmesi için araştırma, geliştirme, eğitim, sağlık, kültür gibi alanlarda tahsis edilmektedir. Bu hibeler, IPA(Instrument for Pre-accession Assistance) adı ile verilmektedir.

Avrupa Birliği tarafından Türkiye'ye verilen hibeler IPA I(2007-2013 ve IPA II(2014-2020) şeklinde iki dönem olarak ortaya çıkmıştır.

Türkiye, 2007-2013 yılları arasında(IPA I) 9 Birlik Programına katılım sağlamıştır.⁴

Bunlar:

1. Eğitim ve Öğretim alanında **Hayatboyu Öğrenme Programı**,
2. Gençlik faaliyetlerini destekleyen **Gençlik Programı**,
3. Rekabetçilik ve Yenilik alanlarına destek sağlayan **Rekabetçilik ve Yenilik Programı**,
4. Araştırma ve Teknolojik Yeniliklerin desteklenmesi için **7. Çerçeve Programı**,
5. Kültür faaliyetlerine destek sağlayan **Kültür 2013 Programı**,
6. **Avrupa Kültür Başkentleri Eylemi**,
7. Sosyal Politika alanında gerçekleştirilen **Progress Programı**,
8. Gümrük alanındaki işbirliğini destekleyen **Gümrükler 2013 Programı**,

³ https://www.ab.gov.tr/ab-programlari-hibeleri_101.html Erişim: 10.07.2019

⁴ https://www.ab.gov.tr/ab-programlari-hibeleri_101.html Erişim: 10.07.2019

9. Vergi alanındaki işbirliğini destekleyen **Fiscalis 2013 Programı** olarak sıralanmaktadır.

Türkiye'nin 2014-2020 yılları arasında(IPA II) katılım sağlayacağı Programlar ise şu şekilde sıralanmaktadır.

1- Horizon 2020:

Bilimsel araştırmaların ve yenilikçilik faaliyetlerini yeni dönemde tek bir çatı altında toplayan Program, bilim insanlarının AB düzeyinde hareketliliğini de desteklemektedir.

2- İşletmelerin ve KOBİ'lerin Rekabet Edebilirliği (COSME) Programı:

Yenilikçi girişimlerin ve fikirlerin ihtiyaç duyduğu finansmana erişimin kolaylaştırılması, girişimcilik kültürünün yerleşmesi ve iş ortamının iyileştirilmesine yönelik faaliyetleri desteklemektedir

3- Rekabet Edebilirlik ve Yenilik Programı: Bu hibe de, Topluluk programları kapsamında verilmektedir.

Bu hibeler dışında, Erasmus, EaSI gibi eğitim ve sağlık alanında diğer hibeler sağlanmakla birlikte, işletmelere doğrudan sağlanan hibelerden olmadığından ayrıntılı olarak açıklanmamıştır.

Dolayısıyla, makalede sadece işletmelerin muhasebe ve vergi işlemlerini etkileyen hibeler değerlendirilmektedir.

Türkiye'de işletmelere Avrupa Birliği tarafından tahsis edilen hibeler, Katılım Öncesi Program(IPA) kapsamında temin edilen hibelerdir. Bu hibeler, Avrupa Birliği'ne üye olacak ülkelerin müktesebata uyumunu sağlamak ve hızlandırmak adına aday ülkelere tahsis edilmektedir.

3. AVRUPA BİRLİĞİ HİBELERİNİN TÜRKİYE UYGULAMALARINI ÇEVRELEYEN MUHASEBE DENETİM YASALARINDAKİ GELİŞMELER

3.1. Muhasebe Yasalarındaki Gelişmeler

1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde hibelerin nasıl muhasebeleştirileceğine dair hükümler vazedilmiştir. Söz konusu Tebliğ'de, "602. *DİĞER GELİRLER*

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasulatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar

(vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.

İşleyişi :

Dönem içindeki faaliyetlerden doğan sübvansiyon, vergi iadesi, vade farkları, (vb.) tutarları saptanarak ilgili hesaba borç, bu hesaba ise alacak kaydedilir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu kapsamda, muhasebe sisteminde Türkiye'de Avrupa Birliği'nden temin edilen hibeler, işletmeler tarafından 602. Diğer Gelirler hesabında muhasebeleştirilecektir

3.2. Vergi Denetim Yasalarındaki Gelişmeler

T.C. Anayasası'nın 90. maddesinde göre, *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir."* 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun **"İstisnaların Sınırı"** başlıklı 19. maddesinde ise, *"1. Diğer kanunlardaki vergi muaflik ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.*

2. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır." ifadesi yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, vergiler açısından uluslararası anlaşma hükümlerinde yer alan istisna, muafiyet ve indirim gibi düzenlemeler dikkate alınarak uygulanacaktır. Bu minvalde, uluslararası anlaşmada vergi kanunları ve KDV'ye ilişkin düzenlenen istisna ve muafiyet hükümleri dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, Avrupa Birliği ile Türkiye arasında hibeler kapsamında imza edilen anlaşmalar vergi mevzuatı açısından belirleyici olacaktır.

Türkiye ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Tarafından Temsil Edilen Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti'ne Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma" (IPA II Çerçeve Anlaşması), 04/04/2015 tarih ve 6647 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuştur.⁵

Bu uluslararası anlaşmanın **"Vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ve yükleri ve/veya eş etkili vergilere ilişkin kurallar"** başlıklı 28. maddesinde, *"Birlik yüklenicileri tarafından yapılan tüm ithalatların, gümrük vergilerine, ithalat vergilerine, Katma Değer Vergisine (KDV), özel tüketim vergileri ve diğer özel tüketim vergilerine ya da eş etkiye sahip diğer benzer vergi, gümrük vergisi veya harçlara tabi olmaksızın, Türkiye Cumhuriyeti'ne girmesine izin verilir.*

⁵ IPA I kapsamında da, aynı anlaşma 28.12.2008 tarih ve 27090 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Mevzuat düzenlemeleri aynı olmakla birlikte, dönemsel değişiklik nedeniyle yeni anlaşma imza edilmiştir.

Birlik yüklenicileri, Birlik sözleşmesi kapsamında verilen herhangi bir hizmet ve/veya tedarik edilen mal ve/veya yapılan iş için KDV'den muaftırlar.

Birlik sözleşmelerinden doğan kâr veya gelir ulusal/yerel vergi sistemine göre Türkiye Cumhuriyeti'nde vergiye tabidir.

IPA II kapsamındaki eylemlerden ve/veya sözleşmelerden ve/veya faaliyetlerden faydalananlar, IPA II kapsamında ne şekilde olduğuna bakılmaksızın kendilerine transfer edilen mal ve/veya hak ve/veya yapılmış tesisler ve/veya fonlar ile ilgili olarak doğan 'Veraset ve İntikal Vergisi'nden veya eş etkiye sahip diğer vergi veya harçlardan muaftır." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca 13/02/2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde de ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Madde metninden anlaşıldığı üzere, söz konusu uluslararası anlaşma ile Avrupa Birliği sözleşmeleri ve projeleri kapsamında iş yapanlara temin edilen mal ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olmayacağı; katma değer vergisinden, veraset ve intikal vergisinden istisna⁶ olacağı belirtilmiştir. Ancak gelir ve kurumlar vergisi yönünden iç mevzuatın amir olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, gelir ve kurumlar vergileri açısından iç mevzuatta yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

4. ÖRNEK UYGULAMA⁷

Kumaş imalat ve ticareti ile iştigal eden mükellef Kum A.Ş.'ye, Avrupa Birliği İşletmelerin ve KOBİ'lerin Rekabet Edebilirliği (COSME) Programı kapsamında, Avrupa Birliği kaynaklarından 50.000 € tutarında hibe başvurusunun kabul edildiğine dair 03.10.2015 tarihinde AB Bakanlığı makamlarınca resmi tebligat yapılmıştır. Söz konusu tebligat ile, 50.000 €(Euro) tutarındaki AB kaynaklı hibenin 03.11.2015 tarihinde Ziraat Bankası İstanbul 1 Şubesi'nde mükellef emrine amade olacağı ve mükellef tarafından bu tarihte kullanılabilceği belirtilmektedir. (03.10.2015 tarihli kur⁸; 1 €=4,4021 TL; 03.11.2015 tarihli kur; 1 €= 4,4048)

Kum A.Ş., almış olduğu hibeyi tüm çalışan ve yöneticilerin "Rekabet Edebilme Semineri" için kullanmıştır. Mükellefin yasal belgelerinde, bir eğitim şirketinden aldığı bu iki haftalık seminer sonucunda düzenlenen 20.12.2015 tarihli ve 46.296 €+KDV(%8) tutarlı fatura tespit edilmiştir. (20.12.2015 tarihli kur; 1 €= 4,4151)(Bu kur, seminere ilişkin alış faturası üzerinde yer almaktadır.)

⁶ Madde hükmünde, bu işleri yapanların işler sınırlı olmak üzere kendilerine verilen bir istisna olduğundan şahıs bazında muafiyet ifadesi kullanılmıştır. İstisnanın konuyu, muafiyetin şahsı ilgilendirmesi nedeniyle bu şekilde bir kullanım tercih edilmiştir. Ancak maddede anlaşıldığı üzere, KDV'den müstesna tutulan husus, AB sözleşmeleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler olarak işlemlerdir.

⁷ Emre Akın. Vergi İncelemelerinde Muhasebe Revizyonu, İstanbul: 2018. s. 94-132.

⁸ Olayda verilen tüm kurlar, o tarihte Merkez Bankası tarafından Resmi Gazete'de ilan edilen döviz alış kurlarıdır.

Mükellef bu işlemleri aşağıdaki muhasebe kayıtlarına intikal ettirmiştir: (31.12.2015 tarihli kur; 1 €= 3,9800)

03.11.2015	Borç	Alacak
104 Proje Özel Hesabı	220.240	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		220.240
<i>Hibenin banka hesabına yatırılması; 50.000 € x 4,4048 TL=220.240 TL</i>		
03.11.2015	Borç	Alacak
952 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	220.240	
953 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler		220.240
<i>GVK'nın geç. 84. maddesi gereği vergiye tabi olmayan gelirler</i>		
20.12.2015	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri	204.401,47	
191 İndirilecek KDV	16.353,53	
104 Proje Özel Hesabı		220.240
646 Kambiyo Karları		515
<i>AB Projesi kapsamında alınan seminere ilişkin alış faturası; 50.000 € x 4,4151 TL=220.755 TL</i>		

4.1. Hibenin Gelir Hesaplarına İntikal Ettirilmemesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 84. maddesinde, "Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje

sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.⁹" hükmü yer almaktadır.¹⁰

Bu hükümle birlikte, Avrupa Topluluğu(Birliği) çerçevesindeki projeler karşılığı sağlanan hibeler, gelir olarak dikkate alınmayacak ve özel bir fon hesabında tutulacaktır. Yukarıda yapılan açıklamalar, hibe ve teşvikler için genel kural ve açıklamadır. Bu nedenle hibe ve teşvikler için asıl uygulama yapılan açıklamalar olmakla birlikte, AB destekli hibelerin hakkında GVK'nın söz konusu maddesi gereği özel bir uygulama getirilmiştir. Böylece, AB projeleri kapsamındaki hibelerin gelir olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Madde hükmünün devamında da, gelir yazılmayan bu hibe bedelinden yapılan harcamaların, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla elde edilen hibeler, gelir yazılmayacağı gibi hibe vasıtasıyla yapılan harcamalar gider veya maliyet olarak da dikkate alınmamış olacaktır. Böylece, AB destekli hibelerin matrahı etkisinin olmaması sağlanmıştır.

İlgili madde metninde, alınan hibelerin gelir hesaplarına intikal ettirmemekle birlikte özel bir fon hesabında tutulacağı belirtilmiştir. Mükellefin muhasebe kayıtların tespit edildiği üzere, AB projesi kapsamında alınan hibe, gelir hesaplarına intikal ettirilmeksizin 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabında izlenmiştir.

Mükellef, AB projesi kapsamında 03.11.2015 tarihinde aldığı hibeyi GVK'nın geçici 84. maddesine göre, gelir hesaplarına intikal ettirmemiş ve kanuna uygundur. Ancak madde metninde, gelir hesaplarına intikal ettirilmeyen tutarın özel bir fon hesabına alınacağı belirtilmekle birlikte, mükellef tarafından özel fon hesabı olmayan ve geçici bir hesap olan 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı kullanılmıştır. Bu husus, muhasebe başlığı altında irdelenecektir.

⁹ Olayda maddenin bu ikinci fıkrası ile ilgili bir husus bulunmasa da şu belirtilmelidir: söz konusu hibelerle finanse edilen ve 18.04.2013 tarihinden sonra serbest meslek faaliyetini icra edenlere ve yıllara sari inşaat ve onarım işleri nedeniyle yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılmayacağı tabiidir.

¹⁰ 5520 sayılı KVK'nın 35/2. maddesinde, "(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." ifadesi yer aldığından Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan bu düzenleme, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir.

4.2. Hibeden Yapılan Harcamanın Gider Olarak Dikkate Alınması

Diğer yandan, mükellefin söz konusu hibeyi gelir hesaplarına intikal ettirmesi doğru olmakla birlikte; söz konusu madde metninde bu fondan/hibeden yapılacak harcamaların gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir.

Ancak mükellef kayıtlarında ve ifadesinde, proje kapsamında yapılan harcamanın gider hesaplarına intikal ettirildiği ve beyanlara yansıtıldığı anlaşılmaktadır. Bu durum, GVK'nın geçici 84. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, mevzuata aykırıdır. Çünkü ilgi madde gereği, hibeden yapılan harcamalar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınamayacaktır. Bu nedenle mükellef, 2015 hesap döneminde 204.401,47 -TL tutarında fazladan gider beyan etmiştir. Kanuna göre, kurumlar vergisinin tespitinde indirim hakkı bulunmayan bu giderin reddedilmesi, kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mükellefin bu hatalı işlemi tenkit edilecektir.

Bununla birlikte, söz konusu gider muhasebe karından(ticari bilanço) çıkarılmayıp; matraha Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nde, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak ilave edilmelidir. Buna ilişkin ayrıntılı açıklama, muhasebe başlığında yapılacaktır.

4.3. Muhasebe Yönünden

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, muhasebe teorisinde kayıtlar tahakkuk esası dikkate alınarak ifa edilmektedir. Bunun temeli, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan mali tablo ilkeleri ile temel kavramlarda açıklanmıştır. En sade anlatımıyla söz konusu Tebliğ'de, tahakkuk esası, dönemsellik kavramı başlığı altında anlatılmıştır.

Tebliğ'e göre, Dönemsellik, *"Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir."* şeklinde açıklanmıştır. Tarafımızca 1. Başlıkta da açıklandığı doğrultuda, mükellef kayıtlarına bu bakış açısıyla bakılmalıdır.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, aktif ve pasifi değiştirmeyen nitelikteki hibenin belli bir tarihte ödeneceğini bildiren tebligata istinaden sadece nazım hesaplara kayıt yapılabilecek olup diğer hesapların kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle, mükellef tarafından yapılan 03.10.2015 tarihinde eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Hibe ve teşvik gibi karşılıksız yardımların muhasebe kayıtlarında kaydedileceği hesap, Tekdüzen hesap planında gösterilmiştir. Bu nedenle, alınan hibe ve teşvikler ilgili hesapta izlenmelidir. Ancak yasal zorunluluk nedeniyle ayrılması gereken fonlar, 549. Özel Fonlar hesabında izlenebilir.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, "602. DİĞER GELİRLER

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir." açıklaması yapılmıştır. İlgili açıklamada, hesabın kullanılış şekli tahdidi olarak sayılmakla birlikte, "vb." ifadesiyle de bunlara benzer işlemlerde söz konusu hesabın kullanılacağı anlaşılmaktadır. Hibe ve teşvik gibi karşılıksız yardımlar da bu açıklama çerçevesinde, 602. Diğer Gelirler hesabında izlenmelidir. Ancak GVK'nın geçici 84. maddesi kapsamında alınan hibeye istinaden yapılacak istisnai muhasebe kaydı, aşağıdaki başlıklarda belirtilmiştir.

4.4. Özel Bir Fon Hesabı Yerine Başka Bir Geçici Hesap Kullanılması(380. No'lu Hesap)

Mükellefin ifadesi ve kayıtlarında yer aldığı üzere, GVK'nın geçici 84. maddesi kapsamında temin edilen hibe gelir hesaplarına intikal ettirilmeksizin 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına intikal ettirilmiştir.

GVK'nın geçici 84. maddesinde, gelir hesabına aktarılmayacak hibe tutarının özel bir fon hesabında izleneceği belirtilmiştir. Burada, kanunda kastedilen özel bir fon hesabının ne olduğu ve işletmenin yaptığı kayıtlarla örtüşüp örtüşmediği irdelenmelidir.

Vergi kanunlarımızda bazı hükümlerde, bu hükme benzer¹¹ olarak "özel bir fon hesabı"nın kullanılacağı ifadesi yer almaktadır. Bazı maddelerde¹² de, "pasifte geçici bir hesap"ta tutulacağı belirtilmektedir.

Ancak genel olarak uygulamada, her iki ifadenin geçtiği işlemler için mükellefler tarafından 549. Özel Fonlar hesabı kullanıldığı görülmektedir. Aslında özel bir fon hesabı ile pasifte geçici hesabın kullanılış amacı aynı durumu ifade etmektedir. Amaç, gelire yansıtılmayan tutarın vergi kanunlarıyla hedeflenen iktisadi veya ticari amaçlar doğrultusunda, belli bir yere sevk edilmesini sağlamaktır. Bu nedenle de gelirle ilişkilendirilmeden doğrudan sevk edileceği yerde kullanılmasını sağlamaktır.

Dolayısıyla, muhasebe kayıtlarında da, bu geliri, gelir hesaplarından ayıracak ve açık, gerçeğe ve tekdüzen hesap planına uygun bilgiyi verecek şekilde izlenmesi gerekmektedir.

¹¹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e; j, k. maddeleri gibi.

5746 sayılı Ar-Ge ve Tasarım Kanunu, md. 3/6: "Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz."

¹² 213 sayılı VUK'un 325/A, 328 ve 329. maddeleri gibi.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 549. Özel Fonlar hesabının açıklaması, *"İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar bu hesapta izlenir."*

380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının açıklaması ise, *"Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır."* şeklindedir.

Buna göre, kanunen özel bir fon hesabına alınacağı zikredilen bedel için 549. Özel Fonlar hesabının kullanılması gerekir. Çünkü muhasebe kayıtlarında ve bu kayıtlara dayanarak işletme bilgilerini özetleyen mali tablolarda aslolan, kullanıcılar tarafından mali tablolar okunduğunda çıkarılan anlamdır. Kullanıcılar, tekdüzen hesap planı açıklamalarına göre mali tabloları okuyacağından orada yer alan hesaplara bu minvalde anlam yükleyeceklerdir.

549. Özel Fonlar hesabının kullanılması halinde, kanunen zorunlu ya da ihtiyari olarak ayrılan gelirin gösterildiğini; 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının kullanılması halinde ise, peşin tahsil olunan ancak gelecek dönemlere ait gelirlerin (gelire intikal ettirilecek gelirlerin) gösterildiği anlamı çıkarılacaktır.

GVK'nın geçici 84. maddesinde yer aldığı gibi, proje kapsamında hibeden harcanmayan tutarların gelir yazılacağı belirtildiği durumlarda, söz konusu hibenin gelecek dönemlerde gelir yazılabileceği; bu nedenle de 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının kullanılması gerektiği iddia olunabilir. Çünkü hem bir geçici hesap hem de bu iddia tekdüzen hesap planı açıklamasına uygun olacaktır ki; hibenin harcanmaması halinde gelir kaydolunacağı kanunda düzenlenmiştir.

Ancak burada önemli bir nüans vardır: 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı, Tekdüzen hesap planı açıklamasında olduğu gibi, tahsil olunmakla birlikte gelecek dönemlerde gelire dönüşecek işlemler için kullanılmaktadır. Yani ileride tahakkuk etmesi kesin olan bir işleme istinaden önceden alınan bir bedel vardır. Bu hesapta izlenen tutarlar, işlem (mal teslimi veya hizmet ifası gibi) tahakkuk ettikçe, işlemin gerçekleşen kısmına isabet eden tutarı gelir hesaplarına intikal ettirilecektir. Gelir hesaplarına intikal ettirme kaçınılmazdır; çünkü işlem zamanla gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla bu hesabın manası ve görüldüğünde okunması gereken anlamı, henüz tahakkuk etmemiş; ancak ileride tahakkuk edecek bir gelir unsuru vardır ve ileride mutlaka gelir hesabına yansıtılacaktır. İşte bu sebepten ötürü, hibeye istinaden özel bir fon hesabına alınacağı ifade edilen madde hükmü ile bu hesap uyuşmamaktadır.

Şöyle ki, 03.11.2015 tarihinde yapılan kayıt, hibe tahakkuk ettiği için yapılmıştır. Bir başka deyişle, zaten tahakkuk eden bir işlem için ileride tahakkuk edeceğini gösteren 380. Hesabı kullanılmayacaktır. Diğer yandan da, hibenin tam olarak harcanmayacağı, ileride gelir hesabına intikal ettirilme durumu söz konusu olacağı ifade edilse dahi; bahsettiğimiz gibi 380. Hesabı ihtimale dayalı değil; gelecekte gelire dönüşmesi kesin olan işlemler için kullanılmaktadır.

Bu nedenlerle, hibenin özel bir fon hesabında izleneceğini belirten madde hükmü uyarınca, 380. Hesabı değil; 549. Özel Fonlar hesabı kullanılmaydı. Bu işlemlerde, doğru hesap 549. Özel Fonlar olarak bilinmelidir. Aksi halde bahsedilen hususlar nedeniyle, mali tabloların

yanlış okunmasına sebebiyet verilecektir ki; bu da tekdüzen kavramının felsefesine aykırı olacaktır.

4.5. Muhasebe Sistemi Yönünden Yaptırımlar

Mükellefin yaptığı bu yanlış muhasebe kaydı, özel usulsüzlük cezasına sebebiyet verecektir. 213 sayılı VUK'un 353/6. maddesine göre, *"Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (5.700 TL)¹³ lira özel usulsüzlük cezası kesilir."* Dolayısıyla, tekdüzen hesap planı açıklamalarına aykırı bu işlem nedeniyle mükellef hakkında VUK'un 353/6. maddesi uyarınca, ilgili yıldaki tutarda¹⁴ özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Diğer yandan, söz konusu gelirin vergiye tabi olmayan gelir olduğunu göstermek amacıyla yapılan nazım hesap kaydı, gerekli ve yerindedir. Eğer nazım hesap ile bu ayrımı belirtilmeseydi, alternatif olarak, ilgili hesabın tali hesabında bu durumun izlenmesi gerekecekti. Ancak nazım hesaplarda izlenmesi, hesapların açıklık ve uyumuna daha uygun düştiğünden tercih edilmelidir. Böyle bir kayıt yapılmasaydı, vergiye tabi olmayan gelir olarak izlenmesi çok zor olacağından matrahın yanlış beyan edilmesi gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır.

Ayrıca şu husus da belirtilmelidir ki, eğer bu veya benzeri işlemde, gelir hesaplarına intikal ettirilen bir tutar, ticari bilanço karına yansdıktan sonra vergiye tabi olmayan gelir olması hasebiyle matrahtan indirilmesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi'ndeki 49. satırda yer alan "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırına yazılmak suretiyle yapılacaktır.¹⁵

4.6. Kurumlar Vergisi Açısından Yapılması Gereken İşlemler

Muhasebe kayıtları sonucunda, dönem sonunda tespit edilen 690. Dönem Karı/Zararı hesabı ticari bilanço karı veya zararı olarak beyan edilir. Muhasebeleştirme sürecinde sonucunda meydana gelen 690. Dönem Karı/Zararı hesabının bakiyesi, muhasebe karı(ticari kar) ya da ticari bilanço karı¹⁶ olarak adlandırılmakta olup muhasebe teorisine aykırı yapılan işlemler, doğrudan bu sonucu(muhasebe karı/zararı) etkileyecek ve etkilemelidir.¹⁷ Muhasebe teorisine uygun olmakla birlikte, kanunlar bakımından gelir ya da kazancın tespitine yönelik

¹³ 2018 yılı için.

¹⁴ 2015 yılı için 4.800 TL

¹⁵ Bu hususa ilişkin ayrıntılı açıklama, "1. Kurumlar vergisi beyannamesindeki Diğer indirimler ve istisnalar satırının kullanılması" başlığında yapılmıştır.

¹⁶ 6 No'lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde, "29- Ticari Bilanço Kârı, 30- Ticari Bilanço Zararı: Bu satırlara, mükellefin ticari kârı veya zararı yazılacaktır. Bu tutar, istisna ve indirimler dahil bütün kurum kazancını içermelidir. Bu bağlamda kurum kâr ya da zararı, beyannamenin 33-46 no.lu satırları ile 55-65 no.lu satırları arasındaki tutarlar indirilmeden önceki miktarı göstermektedir. Bu satırlarda yer alan istisna ve indirimlerden bir kısmı veya tamamı, dönem içinde defterler üzerinde kazançtan indirim konusu yapılmış ise, indirilen söz konusu tutarlar, 31 no.lu "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına yazılmak suretiyle kurum kazancına ilave edilecektir." denmiştir.

¹⁷ Muhasebe sistemine aykırı yapılan bu işlemler, çoğunlukla aynı zamanda vergi kanunlarına da aykırı olduğundan matrahın doğru beyan edilebilmesi, doğrudan muhasebe karının düzeltilmesiyle mümkün olacaktır.

hükümlere uygun olmayan hususlar, muhasebe karını(ticari bilanço karı) etkilemeyecek; vergiye esas matrahı etkileyecektir. Bu nedenle, bu işlemler, beyannamede¹⁸ ticari bilanço karına eklenmek ya da ticari bilanço karından çıkarılmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

Bu konunun önemine binaen tümünden gelimle anlatılacak olursa, vergi kanunlarına göre matrahı etkileyecek işlemler, iki şekilde düzeltilebilir. Birincisi, vergi kanunlarına uygun olmayan işlem, doğrudan muhasebe sisteminde yapıldığı için muhasebe karının(ticari bilanço karı) düzeltilmesi yoluyla. İkincisi ise, muhasebe sistemine uygun yapılan bir işlem olmakla birlikte, vergi kanunlarınca matrahın tespitinde ayrı bir düzenlemeye tabi tutulduğundan muhasebe karı aynen beyan edilip beyanname üzerinde, bu satıra ekleme veya çıkarma yapmak suretiyle matraha ulaşılması yoluyla.

Bu durumda, matrahın tespitine yönelik düzeltmeler, ya muhasebe sisteminde ya da beyanname üzerinde ifa edilecektir. Değerlendirme yapılan başlıklarda da bu ayırım gözetilerek açıklamalar izah edilmiştir. Bu ayırma uymaksızın vergi matrahına yönelik düzeltmeler, kolaycı yaklaşım ile doğrudan beyanname üzerinde ifa edilirse, aslında matrahın yanlış hesaplanmasına sebebiyet verebilecektir. Çünkü bir işlemin ticari bilanço karını değiştirip değiştirmeyeceği önem arz etmektedir.

Ticari bilanço karının(muhasebe üzerinde yapılan) değiştirilmesi gerektiği halde, değiştirilmeksizin doğrudan beyanname üzerinde işlemlerin yapılması halinde; dağıtılabilir kâr, diğer indirimler kapsamında bağış ve yardımların üst sınırı, özkaynaklar tutarı, geçmiş yıl zararları gibi bir çok unsur yanlış hesaplanacak ve gösterilecektir. Bu da, hem matrahın(kurumlar vergisi ve kar payı stopajı gibi) yanlış hesaplanmasına hem de diğer işlemlerin yanlış gösterilmesine sebebiyet verecektir. Bu nedenle, düzeltme işlemlerinin hangi temel üzerinde ifa edileceğinin doğru tayin edilmesi çok önemlidir.

Aşağıdaki tablolarda, mükellef Kum A.Ş.'nin 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi matrahının tespitinde, yapılması gereken düzeltmelerin kaynağı ve nasıl yapılması gerektiği(muhasebe üzerinde mi yoksa beyannamede mi) gösterilmiştir:

Beyanname Üzerinde Ticari Bilanço Karı'na Yapılacak İlave ve Çıkarmalar		
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	4.2- Hibeden Yapılan Harcamanın Gider Olarak Dikkate Alınması	204.401,47 (TL)

¹⁸ Buradaki kasıt, Kurumlar Vergisi Beyannamesidir; ancak gelir vergisi mükellefleri için bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için 4 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan "Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmayı Gösteren Bildirim" üzerinde ikame edilecek ve çıkan mali kar, Gelir Vergisi Beyanname Eki'nde ve Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde beyan edilecektir. Böylece, gelir vergisi mükelleflerinden tüccarlar için bu uygulama ile yerine getirilmiş olacaktır. Diğer gelir unsurlarından ve işletme hesabı esasına göre defter tutan tüccarlar ise, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, tekdüzen hesap planına uyma yükümlülükleri olmadığı ve defter düzenleri farklı olduğu veyahut da hiç defter tutmaksızın beyanname üzerinde işlemleri gösterdiklerinden mütevellit, mali karlarını doğrudan beyan edecekler; muhasebe karı gibi bir kavramla muhatap olmayacaklardır.

Düzeltilme, böyle verilmiş olan ilgili dönem beyannamelerin hem tam tasdik raporlarında hem de vergi inceleme raporlarında bu şekilde yapılmalıdır. Böylece ancak bahsedildiği üzere, doğru bir düzeltme olacaktır.

4.7. Katma Değer Vergisi Yönünden

GVK'nın geçici 84. maddesi ile, AB projesi kapsamında verilen hibenin gelir ve gider olarak dikkate alınmayacağı belirtildiğinden hem katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hem de indirim konusu yapılan katma değer vergisinin akıbeti değerlendirilmelidir.

Bir işlemin KDV'ye tabi tutulması için mutlaka yukarıda yer alan KDV Kanunu'nun 1. maddesine giren bir işlem olması gerekmektedir. Yukarıya alınan kanun maddesi bir cümle ile ifade edilecek olursa, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki kazanç çerçevesinde yapılan mal teslimi veya hizmet ifası katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bu cümle, bir işlemin KDV'ye tabi olabilmesi için tüm şartları barındırmaktadır.

Mükellef tarafından alınan hibe, herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında alınmamıştır. Karşılıksız yardım kapsamında, AB projesinin gerçekleşmesine yönelik verilmiştir. Dolayısıyla söz konusu hibe, bir mal teslimi ya da hizmet ifasına dayanmadığından yukarıda zikredilen ve dayanağını 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1. maddesinden alan şartların aynı anda gerçekleşmesine imkan vermemektedir. Bu nedenle verilen hibe bir mal teslimi ve hizmet ifası karşılığı verilmediğinden KDV'nin konusuna girmemektedir.

Sonuç olarak, mükellef Kum A.Ş.'nin almış olduğu hibe, herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığında olmadığından bu işlem KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu minvalde de, mükellef tarafından KDV hesaplanmaması yerinde olup eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

İşletme tarafından AB projesi kapsamında yapılan alışlara ilişkin KDV indirimi de ayrıca değerlendirilmelidir.

Madde metninden anlaşıldığı üzere, söz konusu uluslararası anlaşma ile Avrupa Birliği sözleşmeleri ve projeleri kapsamında iş yapanlara temin edilen mal ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olmayacağı; katma değer vergisinden istisna¹⁹ olacağı belirtilmiştir.

Yine aynı anlaşmada bu istisnanın uygulanabilmesi için İstisna Sertifika Belgesinin temin edilerek bu belgenin ibrazı karşılığında istisna uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu uluslararası anlaşma çerçevesinde, AB projesi kapsamında temin edilen eğitim hizmetinin KDV'den müstesna olması gerekir. Eğitim hizmetini veren şirkete, İstisna Sertifika

¹⁹ Madde hükmünde, bu işleri yapanların işler sınırlı olmak üzere kendilerine verilen bir istisna olduğundan şahıs bazında muafiyet ifadesi kullanılmıştır. İstisnanın konuyu, muafiyetin şahsı ilgilendirmesi nedeniyle bu şekilde bir kullanım tercih edilmiştir. Ancak maddede anlaşıldığı üzere, KDV'den müstesna tutulan husus, AB sözleşmeleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler olarak işlemlerdir.

Belgesinin mükellef Kum A.Ş. tarafından sunulması halinde, faturada KDV'de hesaplanmayacaktır.

Ancak mükellef tarafından böyle bir belge ibraz edilmediği ve Avrupa Birliği uyum kapsamında imzalanan uluslararası anlaşma çerçevesinde, AB sözleşmesine istinaden temin edilen bir hizmet olduğu ayrıca belirtilmediğinden istisna uygulanmamıştır.

Bu nedenle, her ne kadar şartları sağlaması halinde, uluslararası anlaşma çerçevesinde KDV'den istisna tutulacak olsa da, mükellef tarafından buna yönelik bir harekette bulunulmadığından(zaten İstisna Belgesinin ibraz edilmemesi) faturada KDV hesaplanması ve mükellef tarafından ödenmesi yerinde bir işlemdir. Bir başka deyişle mükellef, bu kapsamda KDV'siz hizmet temin etme hakkını kullanmamıştır.

4.8. Hibeden Yapılan Harcamaya İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı

Mükellefin muhasebe kayıtlarından anlaşıldığı üzere, 20.12.2015 tarihinde, proje kapsamında almış olduğu ve hibeden karşıladığı seminer eğitim hizmetine ilişkin alış faturasında yer alan katma değer vergisini, 191. İndirilecek KDV hesabında izlemek suretiyle KDV beyanlarına yansıtılmıştır.

KDV Kanunu'nun 30. maddesine göre, *"Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:*

...

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.(6728 sayılı kanunun 44 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm;Yürürlük 09.08.2016) (5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)"

Bu maddeye göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, indirim konusu yapılamayacaktır.

Söz konusu 29 ve 30. maddelerin kanun gerekçesinde, *"Maddenin (d) bendinde ise, esas itibariyle indirim mekanizmasının işleyişini önleyen, gelir ve kurum kazancının saptanmasında indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bunlar ise genellikle, ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerdir."* açıklamaları yapılmıştır.

Kanun gerekçelerinde, genellikle ticari faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerin katma değer oluşturmayacağı; bu nedenle de, gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde de indirim konusu yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla, KDV Kanunu'nun 30/d. maddesi ile getirilen hüküm, vergi yükünün işletmenin üzerinde erimesini engelleyerek işletmeyi nihai tüketici konumuna getirmektedir. Çünkü vergi, nihai tüketici üzerinde kalmazsa vergi yükü ortadan kalkacaktır.

Bu minvalde, AB projesi kapsamında verilen hibeden finanse edilen harcamalar, gerçekleştirilen projelerin işletmeye katkısı ile katma değere dönüşecektir. İşletme yapmış olduğu kumaş imalat ve ticaret faaliyetine, rekabet edebilirlik eğitimi ile katkı sağlayacağı şüphesizdir.

GVK'nın geçici 84. maddesi ile gider olarak dikkate alınmayacağı belirtilen harcamalardaki amaç, madde gerekçesinde belirtildiği üzere, vergiye tabi tutulmadan tamamının projelerde kullanılmasını sağlamaktır. Yoksa, harcamaların, faaliyetle ilgili olmadığı ya da kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine katkı sağlamayacağı mülahazasıyla değildir.

Bu nedenle, hibelerden karşılanan harcamaların gider olarak dikkate alınmayacağına hükme yerleştirilmesi, sadece gelir ya da kurumlar vergisi matrahını etkilememesi amacıyla. KDV Kanunu'nun 30/d. hükmünün yukarıda gösterilen gerekçesinde açıklandığı üzere, indirim mekanizmasının işleyişini önleyen bir gider değildir. İleride, katma değer oluşmasını sağlayacak ve işletmenin faaliyetiyle ilgili bir harcamadır. Bu hususlar, katma değer vergisi sistematikliğini bozmadığı, hesaplanan-indirilecek KDV silsilesi uygun olacağı ve gerekçelerde açıklanan kaygılara sebebiyet vermediği için indirim konusu yapılmalıdır.

Kaldı ki, indirim konusu yapılmazsa sonraki safhada doğacak hesaplanan katma değer vergisi tek safhada hesaplanmış olacaktır. Böylece yine kanun gerekçesinde yer alan birden fazla safhada sadece katma değer vergilendirilmesi ilkesine ters düşecektir.

Dolayısıyla, mükellef Kum A.Ş. tarafından hibe ile finanse edilen harcama, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmazsa da, faturada yer alan ve 20.12.2015 tarihinde defterle kaydedilen İndirilecek KDV tutarı, indirim konusu yapılabilecektir.

Burada hem geçici 84. maddenin hem de 30/d. maddesinin ihdas şekilleri de önemlidir. Zaten ihdas edilmiş şekilleri, yukarıda yer verilen gerekçelerini yansıtmaktadır. GVK'nın geçici 84. maddesi, hibenin tamamen gelir veya kurumlar vergisi dışında tutulmasını sağlamak için gelir ve giderinin dikkate alınmayacağını belirtmiştir.

KDV Kanunu'nun 30/d. maddesinde ise, faaliyetle ilgili olmayan ya da katma değer sağlamayacak harcamalara ilişkin indirilecek katma değer vergilerinin reddedilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, hibe kapsamında yapılan harcamaların gider olarak dikkate alınmaması hususu ile kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler, indirilecek KDV açısından aynı manayı ifade etmemektedir. Hibe ile finanse edilen harcamaların indirim mekanizmasını işleyişini önlemeyeceği, genel gerekçeyi destekleyeceği ve ileride doğacak katma değer

vergisinden indirebileceği için KDV Kanunu'nun 30/d. maddesi kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Mükellef tarafından 20.12.2015 tarihinde, İndirilecek KDV olarak beyan edilen hibeye finanse edilen harcama mevzuunda, -harcamanın kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün olmasa dahi- eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Çünkü, AB kapsamındaki harcamaları gider olarak dikkate alınmaması, ticari faaliyetle ilgili olmadığından değil; gelir yazılmadığından ileri gelmekte olup işletmede katma değer dönüşecektir.

5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Uygulamada, işletmeler tarafından hibelerin ne zaman muhasebe sisteminde bir kayıt gerektireceği, ne zaman sadece nazım hesaplarda izlenebileceğinin tam olarak doğru gerçekleştirilemediği görülmüştür. Bu da, hem mali tabloların gerçeği yansıtmamasına hem de değerlendirme gibi işlemlerin zamanında ve doğru yapılmamasına neden olduğu anlaşılmıştır.

Bu nedenle, örnek uygulamada da açıklandığı üzere, hibeler tahakkuk esasına göre ancak fiilen elde edildiklerinde muhasebe kayıtlarında aktif ve pasif hesaplarını etkileyecek şekilde kayıt edilmelidir. Sadece, Avrupa Birliği tarafından hibeye hak kazanıldığının bildirilmesi, gelir ya da aktif hesaplarına kayıt yapmak için yeterli değildir. Bu durum, ancak nazım hesaplarda izlenebilecektir. Aksi halde, vergi incelemelerinde bu husus, özel usulsüzlük cezası²⁰ yaptırımına tabi tutulmaktadır.

Vergisel yönden ise, Avrupa Birliği hibeleri elde edenler 2013 yılından itibaren GVK'nın geçici 84. maddesi kapsamında, temin ettikleri hibeleri gelir hesaplarına intikal ettirmeyecek ve bu proje kapsamında yaptıkları harcamaları da gider hesaplarına intikal ettirmeyeceklerdir. Ancak harcanmayan kısım kaldığında bu kısım gelir olarak dikkate alınacaktır. Katma değer veya özel tüketim vergisi yönünden ise, Avrupa Birliği ile Türkiye arasında imza edilen anlaşmalar çerçevesinde, bu kapsamda temin edilen mal ve hizmetlerin KDV'den müstesna olacağı tespit edilmiştir.

Veraset ve intikal vergisi yönünden ise, karşılıksız alınan bu teşvik veya hibelerin veraset ve intikal vergisinin konusuna girmekle birlikte, yine ilgili uluslararası anlaşma çerçevesinde veraset ve intikal vergisi yönünden müstesna olacağı anlaşılmaktadır.

Burada hassaten belirtilmesi gereken husus, işletmeler temin ettikleri mezkur hibeleri gelir hesaplarına intikal ettirmeseler dahi, yaptıkları harcamaları geçici madde 84'ye aykırı olarak gider hesaplarına uygulamada intikal ettirmektedirler. Bu durumda, vergi incelemelerinde tespit edildiğinde, vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte vergi tarhiyatına tabi tutulmaktadır.

²⁰ 2019 yılı için 7.000 -TL.

KAYNAKÇA

T.C. Anayasası

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Tarafından Temsil Edilen Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti'ne Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma” (IPA II Çerçeve Anlaşması),

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

AKIN, Emre. Vergi İncelemelerinde Muhasebe Revizyonu, İstanbul: 2018.

<http://www.ab.gov.tr/>

1.TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ KONGRESİ YAPILDI

1.Türkiye Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi, 10-12 Ekim 2019 tarihinde Malatya İnönü Üniversitesi'nde yapıldı. Kongrede 51 bildiri tartışıldı. Bunların bir kısmı işletme tarihi bildirisi idi. Bildiriler 15 oturumda tartışıldı. Yabancı ülkeler olarak KKTC, Azerbaycan, Kırgızistan, Mısır ve Filistin'den bildiriler sunuldu. Katılımcı sayısı 150 dolayında idi.

Bu kongre ile Anadolu'nun derin kayıt kültürü, orta ve doğu Anadolu çizgisinde tartışılmış oldu.

İİBF dekanlığı tarafından düzenlenen kongre Dekan Prof. Dr. Recep Karabulut, Üniversite Genel Sekreteri Prof. Dr. Hakan Erkuş ve deneyimli hoca Prof. Dr. Cengiz Toraman öncülüğünde düzenlendi. Üniversite Rektörü Prof. Dr. Ahmet Kızılay kongre ile yakından ilgilenerek, açılış ve kapanış konuşmalarını yaptı.

Ayrıca TC Sayıştay başkanı Seyit Ahmet Baş açılışta bir konuşma yaptı. KGK Başkan Yardımcısı Murat Yünlü açılışta bir bildiri sunarak, Türkiye'de yeni bir denetim kurumu olan Kamu Gözetimi Kurumu'nun faaliyetleri hakkında bilgi verdi.

Kongre açılış bildirisi olarak, MUFTAV başkanı Prof. Dr. Oktay Güvemli, *Türk Muhasebe Düşüncesinin Dönüm Noktaları – 1477, 1650, 1850, 1923* adlı bildirisini sundu.

Kongre son oturumunda Prof. Dr. Göksel Yücel'in başkanlığını yaptığı bir panel düzenlendi. Panel'de kongre organizasyonu komitesi adına Prof. Dr. Cengiz Toraman, 2021 kongresini düzenleyecek olan Karadeniz Teknik Üniversitesinden Prof. Dr. Yusuf Sürmen ve 2023 kongresini düzenleyecek olan Sakarya Üniversitesinden Prof. Dr. Ahmet Vecdi Can yer aldı. Ve bu kongreler ile ilgili planlarını anlattılar.

Kongre kapanış programında, Prof. Dr. Sudi Apak, Prof. Dr. Göksel Yücel, Prof. Dr. Özer Ertuna ve Prof. Dr. Oktay Güvemli kapanış bildirilerini sundular. Kapanışta Prof. Necdet Şensoy, Prof. Dr. Yıldız Özerhan, Prof. Dr. Süleyman Yükçü, Malatya Üniversitesi İİBF Dekanı Prof. Dr. Recep Karabulut birer konuşma yaptılar.

Türk muhasebe tarihçileri, yirmi beş yılı aşkın deneyimlerine dayalı olarak başarılı bir kongre yapmışlardır. Yirmi beş yılda dünyanın en büyük aktivitelerine ev sahipliği yapan Türk muhasebe tarihçilerinin gelecekte önemli aktiviteleri gerçekleştireceklerinden kuşku yoktur.

Prof. Dr. Oktay Güvemli

MUHASEBE TARİHİNDEN BEKLENTİLER

Oktay Güvemli¹

Muhasebe tarihinin konusu, geçmişte karşılaşılan bir muhasebe kayıt ihtiyacını ya da bir muhasebe sorununu, o zamanın muhasebe anlayışının çözmesindeki başarısının araştırılması ile ilgilidir. Yararı, gelecekte yaşanacak muhtemel başarısızlıkları önlemektir.

Finans tarihi, şimdiye kadar ihmal edilmiş bir konudur. Zaman içinde finans tarihinin de gelişmesini umuyorum. Eğer beklenen gelişme sağlanabilirse, finans tarihi ayrı bir bilim dalı olarak, muhasebe tarihinin yanında yer alabilecektir. Finans tarihi henüz dünyada da gelişme fırsatı arayan potansiyel bir bilim dalı olarak görülmektedir. Türkiye’de henüz gereği gibi gündeme alınmayan bir de işletme tarihi vardır. Bu iki tarih konusu (finans ve işletme tarihi), muhasebe tarihçileri öncülüğünde geliştirilmeye çalışılmaktadır.

Eğer Türkiye’de, birbirine bağlı olan işletme tarihi, muhasebe tarihi ve finans tarihinin birbirine bağlı bir gelişme sürecine girmesi sağlanabilirse, dünyaya örnek olabilecek büyük bir potansiyel bilim dünyası, faaliyete geçirilmiş olur. Tarihi kaynaklar böyle söylüyor. Osmanlı’da bir para vakfı işletmesinin bu üç tarih konusu açısından (muhasebe tarihi, finans tarihi ve işletme tarihi) ele alınmasının ortaya çıkaracağı sonuçlar, bilim tarihini büyük ölçüde etkileyecek nitelikte olacaktır. Dünyanın dikkati bir kez daha bu topraklara çevrilecektir. Türk muhasebe tarihçileri bu bilimsel gelişmeyi bir gün gerçekleştireceklerdir.

Muhasebe tarihine dönersek..

Muhasebe tarihi de, dünyada henüz yeni bilim dalları arasındadır. Yeni yeni yaygınlaşmaktadır. İlk dünya muhasebe tarihçileri kongresi 1970 yılında, Orta Avrupa’nın muhasebe tarihçilerinden Stevelinck’in girişimi ile Brüksel’de organize edilmiştir. Bu kongrelerin 12’ncisi 2008 yılında Türk muhasebe tarihçileri tarafından İstanbul’da, 55 ülkenin temsilcisinin katılımı ve 140 dolayında bildiri ile gerçekleştirilmiştir. Bu kongre, o zamana kadar, hatta bu güne kadar yapılanların kalite ve sayısal veriler açısından en büyüğü olmuştur.

¹ Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Emekli Öğretim Üyesi, guvemli_oktay@yahoo.co.uk

Orta Doğu'nun ve Anadolu'nun büyük ve derin kayıt kültürünün ilk bildirisi, 1984 İtalya kongresinde İsmail Otar ve Prof. Çiğdem Solaş tarafından sunulmuştur. 2000 İspanya – Madrid kongresi ve sonrasındaki kongrelerde Türk muhasebe tarihçileri iki yüze yakın bildiri sunmuşlardır. 2020 St. Petersburg kongresine Türk muhasebe tarihçileri, yirmi beş bildiri ve yüze yakın katılımcı ile gitmeyi planlamaktadırlar.

Her yıl, bu toprakların muhasebe kayıt kültürünün muhteşemliği, muhasebe tarihçileri tarafından biraz daha ortaya çıkarılmaktadır. Bu gelişmeler karşısında MUFTAV bünyesinde on yıldır, altı ayda bir *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* yayınlanmakta, İstanbul'da on beş bin kitabı ve dergisi bulunan bir kütüphane araştırmacılara hizmet vermekte ve bir muhasebe tarihi müzesi ziyaretçilerin istifadesine sunulmuş bulunmaktadır.

Bütün bu çabalar sonucu, bugün muhasebe tarihi çalışmalarında Türkiye, dünyada söz sahibi bir ülke konuma gelmiştir. *Birinci Türkiye Muhasebe ve Finans Tarihi kongresinin* Anadolu'nun ortasında gerçekleştirilmesi bunu göstermektedir. Bildirileri sunan genç arkadaşlarımla çabaları bunun göstergesidir. Malatya'daki değerli arkadaşlarımla organizasyonları bu durumun şahididir.

Türk muhasebe tarihçilerinin oluşturduğu kamuoyu, gelecekte, 2021 yılında Trabzon'da Karadeniz Teknik Üniversitesi tarafından, 2023 yılında Sakarya Üniversitesi tarafından yapılacak kongreyi heyecanla bekleyecektir. Bu kongreleri devam ettirebilirsek, Türk muhasebe tarihi ve finans tarihi yeni ufuklarda yeni başarılar yaşayacaktır. Bu kongre ile artık yeni bir yol haritası belirlenmiştir.

Son olarak, muhasebe ve finans tarihinde üç beklentiyi gündeme getirmek istiyorum. Bunlardan ilki MUFTAV çatısı altında Cumhuriyet'in yüzüncü yılı dolayısı ile başlatılan çalışmalarıdır. Türk muhasebe tarihçileri üç yıl önce, Cumhuriyet'in yüzüncü yılı dolayısı ile muhasebe ve finans tarihi yayın çalışmalarına başlamışlardır. Önce, *Orta Doğu Muhasebe Tarihi Ansiklopedisi*'ni üç cilt, yaklaşık bin sayfa olarak Türkçe ve İngilizce olarak yayınlamışlardır. Bu yayım, dünyada büyük yankı uyandırmıştır. Peşinden küreselleşme dolayısı ile değiştirilmesi yoluna gidilmekte olan Tekdüzen Hesap Planı ile ilgili çalışmayı, *Muhasebe Terimleri Ansiklopedisi* olarak yayınlamış bulunmaktadır. Bu yayınlarda bize yardımcı olan TC Sayıştay Başkanlığı'na ve özellikle değerli başkanına şükran borcumuz vardır. Şimdi aynı ekipler, Cumhuriyet'in yüzüncü yılı dolayısı ile *Cumhuriyet Muhasebe Tarihi Ansiklopedisi*'ni hazırlıyorlar...

Değinilmesi gereken ikinci konu, Panel'de üzerinde durulan Üniversitelerde muhasebe ve finans tarihini yaygınlaştırma projesidir. Daha çok, lisansüstü ders konusu olması, daha çok master ve doktora tezi hazırlanması gerekiyor. Muhasebe tarihi araştırma merkezleri kurulmalıdır. Değerli muhasebe ve finans akademisyenlerinin bunun bilincinde olmaları memnuniyet vericidir.

Muhasebe ve finans tarihi çalışmalarını zenginleştirecek üçüncü yol ise, otuz yılını dolduran Türk Muhasebe Meslek Örgütünün (TURMOB) kendi meslek tarihine sahip çıkacak araştırmalara önem verilmesidir. Akademisyen arkadaşlarımın, buldukları kentlerdeki muhasebe meslek örgütleri ile ilişkiler kurarak onları özendirerek çalışmalarını birlikte gerçekleştireceklerini umuyorum.

Bu kongrenin, muhasebe ve finans tarihinde yeni ufukları yaratmasını bekliyorum ve ilk *Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresini* organize ederek bize yeni bir ufuk açan, başta İnönü Üniversitesi sayın Rektörü Prof. Ahmet Kızılay olmak üzere, bu üniversitenin değerli akademisyen arkadaşlarımı kutluyorum, teşekkür ediyorum.

SON 20 YIL İÇİNDE BANKACILIKTAKİ GELİŞMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sudi Apak¹

Türkiye’de 1999 depremi ile Bankacılık sektörü için IMF ile yeni bir anlaşma yapılmıştır. Buna göre 2000 yılından itibaren sabit kur rejimine geçilmiş ve 2001 Haziran sonuna kadar günlük kur değerleri Merkez Bankası tarafından açıklanacaktı. Fakat bu sistem, enflasyonun yeteri kadar düşmeyen faiz oranlarını da aşağı çekmemesi ile ülke 2001 Şubatında daha derin bir krizle karşılaşmıştır. Bankacılık sektöründe 1999 yılı bilançolarında sektörde 9 milyon dolarlık bir zarar oluşmuştur. Mevduatların ise %65’i döviz tevdiat hesaplarında idi. Yapılan devalüasyonlar açık pozisyon taşıyan bankaları zarara uğratmış ve bazı bankaların kapatılmasına yol açmıştır. Bu dönemde yıllık faizi %32’den bankalara satılan hazine bonosu ve devlet tahvilleri de bankaların zararına yol açmıştır. 23 bankaya yeminli murakıplarının yönetim kurulu üyesi olarak atanması ve bunların riski doğru algılayamaması neticesinde hepsinin kapatıldığı ve yapılan analizlerin dinamik faktörlere dayanmadığı görülmektedir. Ayrıca çıkartılan banka zararlarını da 2000’de 155 milyar dolar olan Türkiye GSMH’den ve 115 milyar dolar olan banka aktif büyüklüğünden defalarca fazla olarak hesaplanmıştır. Bankacılıkta yabancı sermaye payı %9’dan üç yıl içinde %26’ya dolaylı sermaye payı ve yönetimi kontrol oranları ise %41’e yükselmiştir. Daha sonra bankalarda 2000 yılı sendromu hasarsız atlatılmış ve bankalara risk kontrolü getirilmiştir.

2008 krizi ise yurt dışı kaynaklı olup menkul kıymet değerlerinin likiditeye dönüşmemesinden kaynaklıdır. Türk bankacılık sistemi bu tür finansal enstrümanlara kapalı olduğundan bu krizi finansal sektörde fazla hissetmemiştir. Bu olay Türkiye’ye yüksek enflasyon ve TL faizlerinin artışı şeklinde yansımıştır.

2009 sonrası şirketlere döviz kredisinde destek sağlanmadı. Döviz geliri olmayıp döviz borcu olanların borcu TL’ye çevrildi. Döviz kredileri TL olarak dağıtıldı ve kur riski önce özel sektöre yansıdı. Özel sektörün açık pozisyonu 2018 yılında 220 milyar dolara çıktı. Mayıs 2019’da ki düzenleme ile döviz kredisi sadece döviz girdisi olanlara verilmeye başlandı. 2019 yılında sistemde 52 banka vardır, bunların aktif büyüklüğü 5 trilyon TL, krediler ise 2,5 trilyon TL’dir.

¹ Prof. Dr. İstanbul Esenyurt Üniversitesi Rektörü, sudiapak@gmail.com

2019 yılında bankaların mali yapısı sağlam ve risk yönetimi kontrol altındadır. Reel sektörde ise açık pozisyon riskleri olduğundan bundan kurtulmak istenmektedir. Bunun çaresi ise;

1. Firmaların hedging (sigortalama) yapması,
2. Yerli para cinsinden ticaret yapılmaya başlandı fakat çok büyük ilerleme sağlanamadı,
3. Özsermaye oranına göre risk alındı ve bu riskler iyi yönetilmeye başlandı.

2019 yılında “varlık yöntemi” bankalarda ön plana çıkmıştır. Bazı bankaların takipteki kredi miktarı ve sayıları artmıştır. Son olarak bir büyük ticari banka 1.031 trilyonluk alacağını 30 milyar TL karşılığında varlık yönetim şirketine devretmiştir. Ayrıca TMSF’ye devredilen 46 milyar TL karşılığında “sözlü olarak” takipteki kredilere karşılık alınmaması beyan edilmiştir.

2019 yılında “vefa akdi” denilen uygulama ile bankalar müşterilerinden alacaklarına satış baskısı getirmeye başlamışlardır. Bu tür uygulamalar ile bankalara yeni düzenlemeler gerekmektedir. Önümüzdeki dönemde bankaların uygulamaları ve hukuksal boyutları daha çok gündemde olacaktır.

Türk bankacılık sistemi kriz baskısı ile oluşan sorunlu kredilerinden, karşılık ayırarak kurtulmak zorundadır. Türkiye risklerinin uluslararası boyutlarda yüksek olması ile bankaların dış krediye yüksek faiz ödemeleri gündemdedir. Bunun neticesinde, özel sektörün kredi maliyeti yükselmekte ve vadeler kısalmaktadır. Ayrıca Türk bankaları “Finansal Merkez” olgusunun dışında kaldıklarından “rekabet gücü” azalmaktadır. Türk bankaları uluslararası piyasalarda fon almak zorunda olduklarından “kredibilite” olgusu olumsuz etkilenmektedir.

Türkiye’de ekonomik krizin bankacılık sektörünü bireysel bazda etkilediği de görülmektedir. İnşaat sektörünün durgunluğu, firmaların ödeme güçlerinin zayıflaması ve istihdam eksikliği bankaların performansını “olumsuz” etkilemektedir.

Türk bankalarının Avrupa Birliği ülkelerine sermaye çıkışı yapamaması sektörün büyümesini engellemektedir. Yabancı bankalar ise kar marjlarının düşük olması ve rekabet ortamının eksikliğinden sektöre ilgi göstermemektedir.

Bankacılık sektörünün karlılığı daha çok hazine bonosu ve devlet tahvillerinin faizinden kaynaklanmaktadır. Önümüzdeki dönemde Merkez Bankası’nın faiz indirme kararı ise mevduatların azalmasına neden olacaktır. Bankacılık karları ise finansal sektör ürünlerinin çeşitlenmesi ve bankacılığın yan sektörleri olan leasing, factoring ve sigortacılık gibi sektörlerin gelişmesi ile oluşacaktır.

T.C. DEVLET ARŞİVLERİ BAŞKANLIĞI'NIN MUHASEBE VE FİNANS TARİHİ ALANINDAKİ ÇALIŞMALARLA KATKILARI

Yusuf Sürmen¹

I. Devlet Arşivinin Kuruluşunun Kısa Tarihçesi

Modern anlamda arşivcilik konusunda ilk ciddi çalışma 1845 yılında Maliye Nazırı Safvetî Paşa' nın Enderun'daki tarihî belge ve defterleri bir düzen içine almaya çalışması ile başlamıştır. Tam manasıyla modern arşivcilik ise 1846 yılında Hazine-i Evrak Nezareti'nin kurulmasıyla başlar ve bugünkü Başbakanlık Devlet Arşivi'nin çekirdeğini teşkil eder. Aynı yıl Bâb-ı Âlî'nin iç kısmında yüksekçe, rutubetsiz bir yer seçilerek ve özel olarak imal edilen tuğla ile mükemmel bir bina yapılır. Nezaretin başına Hazine-i Evrak Nazırı olarak sadaret mektupçusu Es-Seyyîd Hasan Muhsin Efendi tayin olunur. Türkiye'de modern arşivciliğin mimarı bu kişidir (<https://www.devletarsivleri.gov.tr/>).

Hasan Muhsin Efendi, emrindeki ekip ile kıymetli çalışmalar yaptı. Devletin mühim işlerine ait mahrem sayılacak, devletin sırlarını ifşa etmeyecek şekilde emin memurların tayin edilmesi gerektiği karara bağlandı. Arşive dâhil olacak belgelerin tertibi ve arşivin çalışma tarzını belirten arşivcilik talimatını hazırladı. Bunu 1849 yılında *Hazine-i Evrak Nizamnamesi* adı ile yayınlayarak Türk arşivciliğini belli bir düzene soktu. Bu arşivde, her türlü anlaşmalar, padişah emirleri, iç ve dış meselelere ait yazışmalar, Divan-ı Hümayun defterleri (Bakanlar Kurulu kararları), meclis takrirleri, mazbatalar, kanunlar ve benzeri devlet evrakı saklanıyordu. Nezaret, bir süre sonra Hazine-i Evrak Müdürlüğü unvanını almış ve Osmanlı Devleti'nin sonuna kadar bu isimle devam etmiştir (<https://www.devletarsivleri.gov.tr/>).

1922 yılında İcra Vekilleri Heyeti Riyaseti Kalem-i Mahsus Müdüriyetine bağlı, İstanbul'da Mahzen-i Evrak Mümeyyizliği kuruldu. 1923 yılında Hazine-i Evrak Mümeyyizliğine çevrildi. 1927 yılında Hazine-i Evrak Müdür Muavinliği adı altında Başvekâlet müsteşarlığına bağlandı. 1933'ün Mayısında Teşkilat Kanunu gereğince,

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, yusufsurmen@ktu.edu.tr

Ankara'daki Evrak Müdürlüğü ile İstanbul'daki Hazine-i Evrak Müdürlüğü, Başvekâlet Evrak ve Hazine-i Evrak Müdürlüğü adı altında birleştirildi. 1937 yılında Hazine-i Evrâk'ın adı Arşiv Dairesi Müdürlüğü'ne dönüştürüldü. 1943 yılında Başvekâlet Arşiv Umum Müdürlüğü kuruldu. 1976 yılında Başbakanlık Müsteşarlığına bağlı olarak Cumhuriyet Arşivi Dairesi Başkanlığı kuruldu. Bu Dairenin görevi, ***Korunmasına Gerek Kalmayan Belge ve Malzemenin Yok Edilmesi Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanuna*** tabi kurum ve kuruluşlarda teşekkül eden, Millî Mücadele, Türkiye Büyük Millet Meclisi Hükümeti ve Cumhuriyet dönemlerine ait arşiv malzemesini tespit etmek, arşiv disiplini esaslarına göre tanzim edip devletin ve ilim âleminin hizmetine sunmaktır (<https://www.devletarsivleri.gov.tr/>).

1984 yılında T.C. Başbakanlık Teşkilat Kanunu ile Cumhuriyet Arşivi, Osmanlı Arşivi ve Dokümantasyon Daire Başkanlıklarını kapsayan Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü kuruldu. 09.07.2018 tarih ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü kapatılmış, 16.07.2018 tarih ve 11 numaralı T.C. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Devlet Arşivleri Başkanlığı kurulmuştur

II. Devlet Arşivleri Başkanlığında Kaynak Belgeler, Muhasebe ve Finans Araştırmalarına Katkılar

Arşiv malzemesi, yazılı evrak, defter, resim, plân, harita, film, fotokopi, plâk ve ses bandı ve benzeri belge ve materyalin bütünü ifade etmektedir. Başbakanlık Osmanlı Arşivi'nde, Osmanlı Devleti merkez teşkilâtı kuruluşlarından Divân-ı Hümayûn, Bâb-ı Defteri ve Bâb-ı Âsafî (Bâb-ı Âlî)'ye ve bunların çeşitli daire ve kalemlerine ait sicil, defter ve belgeler yer almaktadır (Çalgan ve Yeğenoğlu,2013, s. 120).

Devlet Arşivleri Başkanlığında muhasebe belgeleri, sadece Türk muhasebe düşüncesini değil, beş yüz yıl boyunca Ortadoğu muhasebe kültürünü de ortaya koyacak öneme sahiptir. Ve dünyanın en büyük muhasebe tarihi arşivlerinden birisidir (Özerhan, Erkan ve Nazlıoğlu, 2013, s.89). İslam dininin kul hakkına vermiş olduğu önem, aynı zamanda Osmanlı muhasebe sisteminin son derece ciddi ve sağlam temeller üzerine inşa edilmesi gerekliliğini beraberinde getirmiştir. Bu hassasiyet günümüzde Osmanlı arşivlerinde muhafaza edilen 180 000 muhasebe defteri ile kendini göstermektedir. Osmanlı arşivlerinden bugüne miras kalan 95 000 000 belge ve 360 000 defter olduğu bilinmektedir. Söz konusu 95 000 000 belgenin 15 000 000 'nu, 360 000 defterin de 180 000 'inin muhasebe ile ilgili olduğu düşünülmektedir. Bu ise Osmanlı'da devlet muhasebesi düzeyinde her yıl (*yalnız bugüne ulaşanlar ile hesaplandığında*) ortalama en az 300 defter tutulduğu ve 25 000 belge düzenlendiği anlamına gelmektedir (Can, Esen,2010, s.4). Bu belgeler muhasebe ve finans alanındaki araştırmacılar için çok zengin bir içerik sunmaktadır. Elbette ki bu araştırmalar muhasebe ve finans öğretim üyeleri ile birlikte arşivcilik

ve Osmanlı yazısı konusunda bilgi sahibi diğeri ilgili alan öğretim üyeleri ile disiplinler arası çalışmayı da gerekli kılmaktadır.

Devlet arşivlerinde mevcut muhasebe belgeleri **dört grupta** toplanabilmektedir. Bunlardan **ilk grup, devletin** günlük muhasebe kayıtlarının yürütüldüğü muhasebe sisteminin defter ve belgeleridir, bunlar günlük defter, bilgi aktarma belgesi ve büyük defter hesabı niteliği taşıyan yardımcı defterlerdir. **İkinci grup**, belgeyi, muhasebe raporları oluşturmaktadır. Bunlar olağan raporlar ve özel raporlar olarak ikiye ayrılmaktadır. **Üçüncü grup**, devlet muhasebe düzeninin aylık ve yıllık verilerinin ortaya konulması amacı ile hazırlanan raporlardan oluşur, yıllık gelir ve giderin ana başlıkları itibarı ile sıralandığı yıllık kesin hesap raporu gibi. **Dördüncü grup** ise tahsilâtta gecikme, yolsuzluk incelemesi, ihbar üzerine yapılan denetme raporları gibi özel amaçlı raporlardır (Özerhan, Erkan ve Nazlıoğlu, 2013, s.88).s

Osmanlı Devleti'nde arşivciliğe ve kayıtlara çok önem verilmiştir. Devletin her kademesindeki yazışmalar mutlaka defterlere kaydedilmiş, defterler ve belgeler müsveddeleri de dâhil büyük bir duyarlılıkla korunmuştur (Somer, 2013, s.238). Osmanlı Devleti'nde kayıtlar, gerek merkezi devlet dairelerinde gerekse taşra teşkilatlarında düzenli bir şekilde tutulmuştur. Seferlerde de kayıtların aksatılmaması için Divan-ı Hümayun'daki çeşitli büroların görevlileri gerekli defterleri de yanlarına alarak orduyla birlikte seferlere katılmışlardır. Kayıtların her ne sebeple olsun zayi edilmemesi için cezaî sorumluluklar getirilmiştir (Somer, 2013, s.240).

Devlet kayıtlarının tutulmasında çok ve türlü cinslerde ithal kâğıtlar kullanılmıştır. İthal edilmesi ve dolayısıyla çok kıymetli olması nedeniyle de tutumlu kullanılmıştır. Önemli belgeler daha kaliteli ve bu nedenle daha pahalı olan kâğıtlara, normal belgeler orta kalitedekilere, müsveddeler ise en ucuzlara yazılmıştır (Somer, 2013, s.238). Kâğıtların doğrudan yazı yazmaya elverişli olmaması nedeniyle Osmanlılar, gerek devlet dairelerinde gerekse yazma eserlerde kullanılacak kâğıtları birtakım işlemlerden geçirerek onları, hem daha kolay yazı yazılabilecek hem de ömrü daha uzun olabilecek duruma getirmişlerdir. **“Kâğıdın terbiye edilmesi”** denilen bu işlemler, bunu meslek edinenler tarafından yapıldığı gibi, kâğıt satan dükkânlarda ve bazı hattatlar tarafından kendine özgü usullerle de yapılmış, bu alanda sanatkârlar yetişmiştir (Somer, 2013, s.238).

Osmanlı Muhasebe Sistemi; özellikle devletin mali olay ve işlemlerinin kayıt altına alınmasında merdiven yöntemi, siyakat yazısı, divan rakamları, “icmal, mufassal, tahrir” gibi isimler verilen bir dizi muhasebe defterleri ve tüm bu işleri yapacak akıl, bilgi, yetenek, kişilik, ahlak gibi açılardan çok özel yetiştirilmiş farklı hiyerarşik seviyelerde görev yapan katiplerden ve bu işlerin yürütüleceği mekan, araç ve gereçten oluşan muntazam ve muazzam bir sistem olma özelliğine sahipti (Can, Esen, 2010,s.5).

Prof. Dr. Oktay Güvemli hocanın ifadelerinden: Muhasebe tarihi alanına bilimsel yaklaşmak için Türk Devletleri Muhasebe Tarihi adını taşıyan dört ciltlik temel kitapları

yazmaya başladım. Üç temel kaynak vardı. İlk kaynak İsmail Otar idi. Ama o da Risale-i Felekiyye ile sınırlı idi. İkincisi İstanbul'daki Başbakanlık Osmanlı Arşivi idi. Arşiv'de 100 000 000' u aşkın belge vardı ve onun yarısı muhasebe belgesi idi. Siyakat yazısı ile yazılmışlardı. O zamanlar Çağaloğlu'nda olan arşive gitmeye başladım. Olağan üstü ilgi gördüm. Zaman zaman arşivin olanaklarını zorluyordum, ama arşiv yöneticileri yardımlarını esirgemiyorlardı. O arada Dr. Mustafa Oğuz ile tanıştım. Arşivden yeni emekli olmuştu. Siyakat yazı ve rakamlarını iyi biliyordu. Bugünlere kadar birlikte çalıştığımız bu inanılmaz çalışkan ve mütevazî adam olmasa idi, ben Türk devletleri muhasebe tarihi serisini tamamlamakta zorlanırdım. Üçüncü cildin sonuna birlikte çalışma fotoğrafımızı koyduk. Üçüncü kaynağım, siyaset tarihçileri, iktisat tarihçileri ve maliye tarihçileri idi. İlk gruptan şunu öğrendim: Her olay siyasetle başlıyor, siyasi gelişmeler iktisadî etkiliyor ve iktisadî olaylarda muhasebe hizmetine ihtiyaç duyuyordu. En çok Prof. Dr. Mustafa Cezzar ve Prof. Dr. İsmail Hakkı Uzunçarşılı' dan yararlandım. Prof. Dr. İlber Ortaylı ile birisi yüz yüze olmak üzere iki kez ve Prof. Dr. Halil İnalçık ile bir kaç kez telefonda görüştüm (Güvemli, 2016, s.14).

Bugün Prof. Dr. Oktay Güvemli hocanın öncülüğünde *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, muhasebe, finans ve işletme tarihi alanlarındaki araştırmaları yayınlamak üzere Temmuz 2011 ayında yayın hayatına başlamıştır. Dergi yılda 2 defa (Ocak - Temmuz) hakemli olarak yayınlanmaktadır. Dergi; EBSCOhost (Business Source Corporate Plus), ASOS Index ve SOBİAD atıf indeksleri tarafından taranmaktadır.

KAYNAKLAR

- Ahmet Vecdi Can ve Sinan Esen (2010), Osmanlı Muhasebe Sistemi ve 1530 Yılına İlişkin Yapılan Kayıtların Işığında "Bir Osmanlı Livası: Prizren
- Yıldız Özerhan, Mehmet Erkan ve Burcu Nazlıoğlu(2013), Osmanlı Arşivinde Merdiven Yöntemi ile Yazılmış Muhasebe Defter ve Raporları, III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı
- Zeynep Çalgan, Selen Yeğenoğlu (2013), Türkiye'de Bulunan Bazı Devlet Arşivleri ve Eczacılık Tarihi Açısından Önemi,
- Şekibe Nihal Somer (2013), Osmanlı Arşiv Belgelerinin Günümüze Ulaşmasının Nedenleri: Kâğıt, Mürekkep ve Cilt Özellikleri, III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı
- Oktay Güvemli (2016), Muhasebe Tarihi Araştırmalarında Arşiv Çalışmalarından Notlar Türkiye (1994 - 2015) Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi,
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı, <https://www.devletarsivleri.gov.tr/>

MUHASEBE TARİHİ ARAŞTIRMALARININ ÜNİVERSİTELERDE GELİŞMESİNİN YOLLARI

Göksel Yücel¹

Hiç şüphesiz, insanlık olarak yüzümüz geleceğe dönüktür. Ancak, insanların geçmişten bu yana merak ettiği konu varoluşlarıdır. Bilim kurgu romanlarının en ünlülerinden olan H.G.Wells'in yüzyıldan önce yazmış olduğu Zaman Makinası romanı, insanların hem geçmiş, hem de geleceği görebilme arzusunun klasikleşmiş bir örneğidir.

Bu satırları kaleme alırken, oldukça uzun ve geniş kabul edilebilecek tecrübem üç konunun etkin ve gelecek için verimli muhasebe eğitiminin ön şartı olduğunu söylemektedir. Birincisi iyi **tarih** bilgisi, ikincisi iyi bir **bilim felsefesi** anlayışı, üçüncüsü ise yine iyi bir **etimoloji** bilgisidir. Bu üçü aslında bilimsel araştırma ve sorgulamanın eşsiz alanlarını oluşturur.

Muhasebe ve belki de daha geniş olarak işletme tarihi bilgisi bugünü anlamamanın temel şartıdır. Aksi takdirde sadece bugünü öğrenmeye çalışmak, aslında günümüzü dahi anlamamak sonucunu yaratabilir.

Buna bir örnek olarak 1994 yılından bu yana kullandığımız Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı verilebilir. Yirmi beş yıl bir insan ömrü için uzun bir süredir. Bu hesap planının nasıl doğduğunu bilmeyen biri, hesap planını sadece öğrenmeye çalışır, “neden” sorularına cevap veremez. “Ülke çapında bir THP olması gereklidir veya değildir” tartışmasından öteye bir konudur bu. Acaba kaç kişi bu hesap planının yapısının 1968’de İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) için Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından hazırlanan ve 1972’de yürürlüğe giren hesap planından alındığını, ayrı maliyet ve yansıtma hesaplarının temelinde bu dev devlet kuruluşlarına standart maliyet sistemi uygulatma arzusunun yattığını bilebilir. Bunları fiilen yaşayanların sayısı zamanla azalacaktır. O zaman bu konudaki muhasebe eğitimi kaynağı ve nedenleri bilinmeyen bir planı ezberletmekten öteye gidemez.

¹ Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, gokselyucel@istanbul.edu.tr

Daha da öteye İDT'lerin hangi ekonomik nedenlerle kurulduğunu bilmeyen bir işletme öğrencisinin bugünü anlaması da olanaksızdır.

Bilim sorgulamaktır, araştırmaktır. Benzer örneği günümüzde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları için vermek mümkündür. Ortak standart ihtiyacının neden ötürü doğduğunu, 1975 yılında ilk kez ortaya çıkan ve resmi dili İngilizce olan bu standartların hemen o yıllarda Türkçe olarak da yayınlandığını (Dünya'da ilk tercüme edildiği dildir) bilmediğimizde “Türkiye Muhasebe Standartları” isimli mevzuatın bugününü anlamak olanaksızdır. Benzer örnekleri artırmak çok kolaydır. Ancak yakın tarihimizdeki bu iki önemli mesleki değişimin henüz yaşıyan tanıkları vardır. Gelecekte olmayacaktır.

Bir diğer önemli konu ise etimolojidir. Acaba muhasebe ile ilgili kaç kişi “amortisman” ve “itfa” kelimelerinin muhasebe dilinin içine nasıl girdiğini bilmektedir. Bunu bilmediği takdirde “maddi duran varlıklar amortismanına, maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabidir” gibi anlamsız bir ezberin içine düşerler ve bunun çağdaş eğitim ile ilgisi olamaz.

İyi tarih bilgisi sadece bu alanda derinleşenler için değil, kendini gelecek için hazırlayan herkes için şarttır. Günümüzde belirli bir yaştaki kuşak, televizyonun dahi olmadığı bir ortamdan gelip akıllı telefonların nimetlerinden yararlanabilen, bütün bu değişimleri gözlemlemiş çok şanslı bir nesildir. İşletme ve muhasebe tarihindeki değişimleri gözlemiş olmak da bir şanstır. Ancak özellikle üniversite çağındaki genç kitleler sadece bugünü gözlemlemektedirler. Bu da yaratıcılığı değil, kullanıcılığı ön plana çıkarmaktadır. Geçmişin basit oyuncakları telden yapılmış arabalar bugün için müzelik bir malzemedir, ama unutulmasın ki bilgisayarlaşmayı başlatan o arabalarla oynayan nesildir.

Tarih bilgisinin önemi nedeniyle mensubu ve değişik idari görevleri olan bir öğretim üyesi olarak on yıl kadar önce yüksek lisans programına zorunlu “Muhasebe Tarihi” dersi koymuştum. Başta benim verdiğim dersi bugün başkalarına devrettim. Keza işletmecilik lisans eğitimine de aynı isimli bir dersi seçimlik olarak eklettim. Ancak bunların yeterli olduğunu düşünülemez. Mutlaka İşletme Fakültelerimizde veya İşletme Bölümlerimizde “**İşletmecilik Tarihi Anabilim Dalı**”nın açılması gerekir. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesinde geçmişte bir kürsü olan “İktisat Tarihi Anabilim Dalı” halen mevcuttur. Belki **muhasebe ve finans tarihi** vurgusuyla değil, ama işletmecilik tarihi başlığı ile yapılacak bir teşebbüsün başarılı olabileceğine ve bunun elzem olduğuna inanıyorum. Bu kapsamda hem tarihe daha geniş perspektiften bakılması, hem de muhasebe ve finans tarihi konularında çalışma yapan akademisyenlerin yetiştirilmesine imkan kazandırılabilir. Aslında yarım yüzyılı rahatça aşmış işletme eğitiminde bu anabilim dalının kurulmamış olması kanaatimce büyük bir eksikliktir. Bu Kongremizin bu konuda da ülkemize ışık tutacağına inanıyorum.

Saygılarımla

KONGREDEN FOTOĞRAFLAR



Kongre binası ve kongre afişi



Kongre Salonundan bir görünüş



**Rektör Prof. Dr. Ahmet Kızılay
kongre açılışını yapıyor**



**Sayıştay Başkanı
Seyit Ahmet Baş kongre
açılışında**



**KGK Başkan Yardımcısı
Murat Yünlü kongre
açılışında**

**Kahire Amerikan Üniversitesi
Emekli Öğretim Üyesi
Prof. Dr. Shawki Farag**



**Prof. Dr. Oktay Güvemli
kongre açılış bildirisini
sunuyor**



**Esenyurt Üniversitesi Rektörü
Prof. Dr. Sudi Apak ve Doç.
Dr. Niyazi Erdoğan
bildirilerini sunuyor**





*İnönü Üniversitesi Sekreteri
Prof. Dr. Hakan Erkuş'un
oturum başkanlığı*



*Prof. Dr. Mikail Erol bildirisini
sunuyor*



*Prof. Dr. Süleyman Yükçü'nün
oturum başkanlığı*

**Prof. Dr. Yıldız Özerhan'ın
oturum başkanlığı**



**Prof. Dr. Necdet Şensoy'un
oturum başkanlığı**



**Dekan Prof. Dr. Recep
Karabulut'un oturum
başkanlığı**





Kongre organizasyonunda büyük emeği geçen Prof. Dr. Cengiz Toraman bildirisini sunuyor



Prof. Dr. Hakan Erkuş bildirisini sunuyor



Sakarya Üniversitesi İİBF Dekanı Prof. Dr. Ahmet Vecdi Can değerlendirme panelinde

**2021 kongresini yapacak olan
Prof. Dr. Yusuf Sürmen'in
oturum başkanlığı**



**İSMMMÖ yönetim kurulu
üyesi Gülgün Öztürk bildirisini
sunuyor**

**YMM Arzu Aktaş bildirisini
sunuyor**





*İSMMMO eğitmeni
Güler Güney bildirisini
sunuyor*



*KKTC Akademisyenlerinden
Güzide Atai ve
Emel Çapkıner Tosun
bildirilerini sunuyorlar*



*Trakya Üniversitesi'nden
Prof. Dr. Batuhan Güvemli
bildirisini sunuyor*

**Yıldız Teknik
Üniversitesi'nden Dr. Muhsin
Aslan bildirisini sunuyor**



**Prof. Dr. Oktay Güvemli
Sayıştay Başkanı
Seyit Ahmet Baş ile birlikte**

**Kongre değerlendirme
panelinden görünüş**





Kongrede, Prof. Dr. Göksel Yücel'in yaş günü kutlandı



Kongre gala yemeği



Prof. Dr. Cengiz Toraman, sonraki kongreyi organize edecek olan Prof. Dr. Yusuf Sürmen'e kongreyi devrediyor

**Üsküdar Üniversitesi Rektörü
Prof. Dr. Mehmet Zelka
kongre kapanışında**



**MUFTAV kongrede bir stant
açtı**

**Kongre kapanışında toplu
fotoğraf**



Ali Çavuş'un Midilli Adası'nın Cizye Taksitini İstanbul'da Defterdarlığa Teslim Etmesinin Öyküsü (12 Ra 1078)

Prof. Dr. Oktay Güvemli

1. Midilli'den Hareket

Ada kadısı, Midilli Yeniçeri ağası Hüsnü efendiye kahve içmeye gitmiş, onun yanından dönüyordu, 2. Bölükten Ali Çavuş ile birlikte idi. Hüsnü Ağa, Ali Çavuş'u adanın cizyesinin ikinci taksitini Dersaadet'e götürmek üzere görevlendirmişti. Akşamüzeri kandiller yanmak üzere iken kadı, Ali Çavuş'a görevini anlatıyordu. Sabah Devlet-i Ali'nin ulaklarından Niko'nun tek direkli yelkenlisi (kırlangıç) Dersaadet'ten hareket edecekti, Ada'nın Müslüman olmayan halkından, onların askere alınmamaları karşılığı toplanan cizye vergisinin ikinci taksitini Dersaadet'te başdefterdarlığa teslim edecekti.

İskele yakınındaki kadılığa vardıklarında, Ali Çavuş, Kadı efendinin Felemenk altını (florin) olarak hazırlanan 25.000 Akçelik iki kırmızı kadife keseyi, dolabın üzerinde gördü. Yanında da Midillili dokumacıların keçi kılından ördükleri heybe duruyordu.

– Kadı efendi *say* dedi... Ali Çavuş Dolabın önündeki kilim üzerine bağdaş kurdu, kadife keselerin birini boşattı, sarı altınları saymaya başladı, sonra ikincisini.. Sonrada keseleri yeniden doldurdu.

– Kadı efendi, *borç akçedir. Bir florin 250 akçedir...* dedi ve yerdeki rahlenin üzerindeki kağıdın yarısını bıçakla kesti ve üzerine yazdı: *2.Bölükten Ali Çavuşa teslim edilen 25.000 Akçe (100 Felemenk Florini), 12 Rebiülevvel 1078 Midilli.*

Midilli kadısı Reha Kağıdı mühürledi ikiye katladı ve birinci kesenin paraların üzerine yerleştirdi. Kesenin ağzını kandilde erittiği mum ile kapladı ve mum eriyik halinde iken mührünü bastı. İkinci işlemi alışkanlıkla daha çabuk yaptı ve içleri doldurulan her iki kadife keseyi keçi kılından örülmüş heybenin bir gözüne yerleştirdi. Şaka yollu *doğru cizye muhasebesine* dedi. Eliyle kuzeyi Çanakkale boğazını işaret ediyordu.

- Ali Çavuş, *Emanet bizimdir, hakkını helal et kadı efendi* dedi... Eğildi elini öptü...

Ali Çavuş, heybeyi sol omuzuna attı, *hadi eyvallah bre* dedi, kadılığın arkasındaki mahalledeki evinin yolunu tuttu. Karısı Ayşe uyumamış, onu bekliyordu. Kocasını İstanbul'a gidecekti. Kolay değildi, geçen bahar ayında da gitmişti. O devlet-i Ali'nin güvendiği bir askerdi. Ama Ayşe'nin de istekleri vardı. Üç yaşındaki kızı Fatma ile kendisine kırmızı entarelik kadife istiyordu. Fatma'ya da keçi derisinden ayağına giyeceği yemeni... Ali bu siparişlere alıştı. *Evet, anladım* anlamında başını salladı. Karısının hazırladığı ve içine keçi peyniri, zeytin ve üzüm pestilinden oluşan bohçasını heybenin öteki gözüne yerleştirdi. Karısı, *sabah Şaban Efendinin tandırından iki ekmek alırsın* dedi.

Ali kendisini çok yorgun hissediyordu. Sanki bütün adanın yükü onun omuzlarında idi. Bir şeyler yedi, gitti yattı. Ayşe az sonra kocasının hafif horultusunu duydu. Fatma'yı kontrol etti o da yattı, *Allah selamet versin, yolunu açık tutsun* diye dua ederek.

Ali beyaz horozun sesi ile güneş doğarken uyandı. Ayaklarının ucuna basarak helaya gitti. Ayşe çoktan kalkmıştı. *Asker karısı erken kalkar, iki kaşık çorba iç de öyle git* dedi.

Ali Çavuş, şalvarını, çizmelerini giydi, gömleğinin üzerine kartal kanadı yeleşini giydi. Beline Ayşe'nin hazırladığı kuşağını doladı. Yine Ayşe'nin diktiği ucu büzmeli bez keseyi, içindeki akçeleri sayarak beline yerleştirdi. Bu gibi seyahatlerde adet olduğu üzere, hançerini kuşağına yerleştirdi. Başına keçe külahını geçirdi, *Allaha emanet olun* diyerek karısını kucakladı, Fatma'sını öptü, görev heybesini omuzladı ve iskeleye doğru yola çıktı. Niko'da erken kalkmış, akşamdan tekneyi içinde Midilli zeytini olan küfeler ile ve iki zeytinyağı fıçası ile doldurmuş, harekete hazır. Ali Çavuş *bre Niko kuşluk oldu hazır mısın?* dedi... Niko *düinden hazırım* diye karşılık verdi. Niko'nun tayfaları tek direkli yelkenli teknesinin (kırlangıç) halatlarını çözmekle meşguldü. Biraz sonra 25 arşın (17 metre) uzunluğundaki kırlangıcın yelkeni fora edilmiş halde, Kible rüzgârı ile şimale doğru gidiyordu.

2. İstanbul'a varış

Yolculuk üç gün sürdü. Sadece Marmara'ya girerken varilleri su ile doldurmak için kıyıya yaklaşmışlardı. Ve uygun rüzgârı beklemek üzere kıyıya yanaşmışlardı. Ayşe'nin hazırladığı azığını bahane ederek heybeyi alıyor, yemeğini yiyor, sonra geceleri heybeyi başının altına koyarak teknenin ambar kapağı önündeki boşlukta yatıyordu. Gündüzleri heybeyi ambarda Niko'nun gösterdiği kapağı kilitli dolapta muhafaza ediyordu. Niko, bu dolaba Kadı'nın kendisine emanet ettiği devlete ait içinde belgeler olan torbayı saklıyordu. Ali Çavuş'un yükünün ne olduğunu sadece kendisi biliyordu. O nihayet devlet-i Ali'nin bir ulağı idi. Bir görev adamı idi.

Üçüncü gün sabah Niko'nun kırlangıcı Saray Burnuna varıp, Gülhane kıyısını takip ederek Haliç'e girerken Ali Çavuş sabah namazını kılıyordu. Niko ile Ali Çavuş, namaz sonrası göz göze geldiler, sessizce günaydın anlamında selamlaştılar. Niko'nun tayfaları küreklere asılmış Yeni Cami önündeki büyük iskeleye yanaşmak için kürek çekiyorlardı. İskelenin öte yanında, Malta'dan patates getiren Ceneviz teknesi vardı.

Ali Çavuş, Niko'ya *akşam işim biter* dedi. Niko, *akşam Edirne'den gelen peynirleri alacağım beni Unkapam iskelesinde bul* diye karşılık verdi.

İskelenin ünlü yiğitbaşı Sülo, iskelenin camiye yakın kulübesinde oturuyordu ve gümrükçüler ile Cenevizli kaptanın anlaşmaya çalıştıkları konuşmalarını dinliyordu. Ali Çavuş tekneden atladı, İskelenin ucuna geldi. Kendisini merakla izleyen yiğit başı Sülo'yu selamladı. Sülo onun görevli bir yeniçeri çavuşu olduğunu anlamıştı. Ali Çavuş ona yanaştı alçak sesle bir şeyler söyledi. Sülo *safa geldin hemşerim* dedi, eliyle onu selamladı.

Ali Çavuş ne yapacağını biliyordu. Doğru caminin taş basamaklarının yanından hızlı adımlarla geçti ve Mısır çarşısına yöneldi. Geçen bahar içtiği paça çorbasının tadı damağında kalmıştı. Mısır çarşısına yanaşınca sarımsaklı paça çorbasının kokusu burnuna geldi. *Hele bre çorbacı orda mısın?* diye söylendi. Ali Çavuş Arnavut asıllı idi. Ama Ege'de büyümüşü, Yeniçeri olmuş, iki yıl evvelde çavuş olmuştu. Ayşe ile orada tanışmış ve evlenmişlerdi. Ege şivesi ile konuşurdu. Mısır çarşısına yaklaştığında Aşçı yamağı büyük kazandaki paça çorbasını hem karıştırıyor ve hem de yanındaki tasa kepçe ile doldurduğu yemeğin tuzuna bakıyordu.

Ali Çavuş, büyük kazanın yanındaki taslardan birini aldı, *doldur bre çocuk* dedi. Gözünün ucu ile Aksaray tandırından yeni gelmiş taze buğday ekmeğine bakıyordu. Aşçı yamağı hele bir otur diyerek yerdeki büyük bakır tepsinin yanındaki sediri gösterdi. Ali, büyük tahta kaşığı aldı tepsinin önüne çöktü, öteki müşteriler ile birlikte aşçı yamağının doldurduğu paça çorbasına tahta kaşığını daldırdı. Az sonra iri yarı, pehlivan yapılı yeniçeri çavuşu yarım tas daha istedi. Kalktı elini yıkadı, kuşağında Ayşe'nin bu yolculuklarda kullanmak üzere hazırladığı kesesine el attı. Bir akçeyi çıkardı. Aşçının oturduğu sedire yöneldi. *Eline sağlık* dedi.

Yeni Cami'ye doğru yöneldi. Gülhane yanından yokuşa vururken, güneş biraz yükselmişti. Ali Çavuş, son defa o yılın baharında aynı iş için geldiğinden yolu biliyordu.

3. Ali Çavuş Cizye Muhasebesinde

Yere batan sarayının yan tarafındaki Cevat Paşa konağının önüne geldiğinde, denizde son bahar rüzgârından korunmak için boynuna sardığı Arnavut dolağını aldı, ucu ile alnındaki terleri sildi. Üstüne başına düzen verdi. İstanbul'un son baharı ve At meydanına çıkan yokuş onu yormuştu.

Şakirdler gelmiş, kalfalar gelmiş, Cizye muhasebesi halifesini bekliyorlardı. Sedirlerin önüne çökmüşler dünden kalan defterleri düzeltiyor ve topluyorlardı.

Ali Çavuş, başını kaldırdı üç katlı konağın haşmetine baktı, *Allah zeval vermesin* dedi. Sonra konağın mermer basamaklarını çıktı, karşısına çıkan şakirde Midilli Cizyesine geldim dedi. Adı Mehmet olan şakird (çırak), 16 yaşlarında idi. Bir buçuk yıldır kalfası ile birlikte çalışıyordu. Böyle yoldan gelenlerin amacını bilir, İmparatorluğun bir köşesinden geldiklerini, para getirdiklerini anlardı. Ali Çavuş'un Midilli cizyesinin yerini sormasına rağmen *nerden gelirsin* diye sordu. Ali Çavuş sesini yükselterek yineledi, *Beni, Adalar denizinde Midilli ceziresinin muhasebesine götür* dedi. Gelenler ile ilgilemek üzere kapıda nöbetçi olan şakird Mehmet düş önüme der gibi bir hareket yaparak ikinci kata çıkan mermer merdivenlere yöneldi.

Geniş bir salona girdiler, üzerlerinde defterler olan odayı boydan boya kat eden sedirin önüne oturmuş görevlilere yöneldiler. Mehmet bir kalfayı göstererek *işte Midilli Ceziresi*

kalfası dedi. Ufak tefek bir adam olan Ferhat kalfa, başını kaldırdı. Ali Çavuş'u süzdü. *Hoş gelmişsen bre* dedi. O da Arnavut asıllı idi. Yanındaki boş yeri gösterdi. Ferhat usta işaret edince yardımcısı şakird kalktı, salonun dibindeki dolabı açtı. Siyah kaplı dar sayfalı kalınca bir muhasebe defterini aldı geldi. *Aha Adalar denizi, cezireleri defteri* dedi. Ferhat usta, konuk yanında böyle konuşulur mu der gibi, şakirde baktı. Başını yana salladı.

Ferhat kalfa sayfaları karıştırdı. *Baharın da sen mi gelmiştin?* diye sordu. *Tanıdım seni* dedi ve ekledi. *Adın Ali idi değil mi?* Ali Çavuş, *ikinci bölükten Hasan oğlu Ali, Ali Çavuş* diye ekledi.

Ferhat kalfa, *belli yorulmuşsun hele bir su iç* dedi. Yanındaki testiden tasa su koydu. Ali bir soluk aldı. *Sağ ol kalfam* dedi. Ferhat kalfa *ikinci taksit için geç mi kaldın ne* dedi. *Bizim halife ile konuşursun gayri* dedi. *Şimdi sana anlatayım ne yapacağız* diye ekledi.

Bunu hiç kaybetmeyeceksin, bunun adı *tahvil kağıdı* dedi. *Her şeyi ona yazacağız sen bunu başdefterdarlıkta dolandıktan sonra yine bana getireceksin* dedi. Kendisini kapıda karşılayan Şakird Mehmet'i göstererek *Sana yardım edecek bugün nöbet onda* dedi.

Ferhat kalfa. Bir yandan da yılbaşında tahakkuk muhasebesi kaydını yaptığı sayfayı arıyordu. Midilli adası Sayfasını buldu ve *ne kadar getirdin* diye sordu. Ali Çavuş heybesindeki iki kadife keseyi çıkardı. Ferhat Kalfanın önüne koydu. Ferhat Kalfa *biz saymayacağız, sergi de* (sergi halifesini kastediyor) *sayılıp teslim alınacak biz kayıt yapıp tahvile yazacağız* diye ekledi. Ali Çavuş, biliyorum der gibi başını salladı.

Ferhat Kalfa, defterin, yılbaşında yazılıp, Midilli adasını tahakkuk muhasebesi ile borçlandırıldığı sayfayı açtı ve yazmaya başladı: *2. Bölük'ten Ali Çavuş'un getirdiği, 100 florin (25.000 Akçe karşılığı) ikinci taksit olarak. Tarih 12 Ra 1078, günlerden pençşenbih* diye yazdı. Bu bilgileri dikkatlice tahvil belgesine de geçirdi.

Ferhat kalfa deftere, Cizye defterine ve tahvil belgesine yazdıklarını dikkatlice inceledi. *Tamam* dedi. O sırada nöbetçi şakird Mehmet çıka geldi. *Ali Çavuş'u Cizye baş halifesi bekliyor* dedi. *Ferhat kalfa da gelsin* dedi.

Osmanlı devleti İmparatorluğunun mali bunalımdan çıkması için 1060 (Miladi 1650) yılından beri verdiği büyük çabalar daha yeni yeni meyvesini vermeye başlamıştı. Hazine-i Amire'de yıllardır süren büyük bir hareketlilik vardı. Kalemler, bölgelerine göre değil konularına göre yeniden örgütlenmiş, aynı konudaki muhasebe kalemleri bir araya getirilmiş, böylece ihtisaslaşmaya gidilmişti. Özellikle cizye muhasebesinde çok başarılı olunmuş ve çeşitli bölgelere ait cizye muhasebeleri bir araya getirilmiş ve tek kalemde toplanmıştı. At meydanında üç katlı büyük bir konak olan Cevat Paşa konağı bu işe tahsis edilmişti. Baş defterdar Muhsin Efendi, çok güvendiği genç halifelerinden Süleyman'ı baş halife yapıp, tüm cizye muhasebesinin başına getirmişti. Ali Çavuş bu reformu baharda geldiğinde biraz duymuştu. Merakla şakird Mehmet'i izledi. Kaydı tamamlanan tahvil belgesini almayı unutmadı. Kadife keseleri güzelce heybesine koydu ve Ferhat Kalfa ile birlikte üst kata baş halifenin odasına çıktılar.

Genç baş halife Mustafa en büyük kalem olan cizye muhasebesinin başında idi ve Ali Çavuş'u ayakta karşıladı. Elinde tebihi vardı. Güler yüzlü bir davranış ile Ali Çavuş'u sedire

yanına oturttu. Halini hatırlı sordu. Kalfasına da yer gösterdi. Şakird Mehmet ellerini önünde birleştirmiş kapının iç tarafında ayakta bekliyordu.

Baş halife konuşmaya başladı: *Ali Çavuş dedi, söylediklerimi kadı efendiye ilet... Senelerdir büyük bir gayret içindeyiz. Devlet-i Ali'nin hesabını denkleştirmeye çalışıyoruz, gider fazlası var, açığımız hala çok büyük. Başdefterdar efendi, haftada bir divanda hesap verir hale geldi. Yeni paşa oldu. Divan bizden yılsonunun cizye tahminini istiyor. Biz bunu çeşitli şekillerde tahmin etmeye çalışıyoruz. Bir taraftan da cizye vergisinde bir yenilik düşünüyoruz. Zenginden çok, fakirden de az alacağız. Ama bir akçenin bile zayi olmasını istemiyoruz. Kadıdan istediğim Midilli adasının cizyesini tahmin edip bana yazsın.*

Serhalife bunu, yeni denemeye başladıkları, dokuz aylık gerçekleşen tutara üç aylık tahmini ekleyerek yıllık gelir ve gideri Muharrem ayında Divan'a sunabilmek için yaptıkları denemeler dolayısı ile istiyordu.

Ben devletin bütün cizye tahminini yapacağım. Ali Çavuş fazla bir şey anlamadı, anlamış gibi başını salladı.

Serhalife ekledi: *Allah Devlet-i Âliye'ye zeval vermesin..*

Serhalife Ali Çavuş'a daha fazla bilgi vermedi, ama Hazine-i Amire muhasebecilerinin devlet için gösterdikleri çabaları biraz da olsa bilsin istiyordu. O yıl büyük ölçüde gelir – gider dengesi kurulmuştu. Açık azalmıştı. Ve Divan yılsonu tahminini isteyip duruyordu. Başdefterdar, yeni yolun denenmesine dikkatlice devam edilmesini istiyordu: Dokuz ay fiili, üç ay tahmini Halifelerini ve baş muhasebecisini sıkıştırıyor. İki defterdarı ile sürekli toplantılar yapıyordu. Düşüncesini dokuz aylık fiili durumun saptanmasına yöneltiyordu. Son Cuma sonrası toplantısında, son yılların son üç aylık gerçekleşen tutarlar üzerinde çalışılması üzerinde durulmuştu. Ve başdefterdar, bu yılın son üç ayının tahmininin yapılmasına önem verilmesi üzerinde tekrar tekrar duruyordu.

Cizye muhasebesinde yüz kişinin üzerinde çalışan vardı ve kalfaların bölgelerinin yıllık ve son üç aylık cizye geliri tahminleri üzerinde durulmak üzere iş bölümü yapılması önem taşıyordu. Hatta başdefterdarın yardımcılarında genç defterdar Ali Efendi on beş günde bir Cizye muhasebesine geliyor ve yapılan tahminler hakkında bilgi alıyordu.

Bu nedenle defterdar Ali kadılıklara haber salıp, son üç aya ait gelir ve gider tahminlerini istemişti. Bölge kadıları bu istekten bir şey anlamamış olsalar da tahmin yapmaya başlamışlardı. Ama başdefterdar, iki defterdar ve serhalifeler durmaksızın çalışıyorlardı. Hedef 1078 yılı için gerçekçi bir tahmin yapabilmek ve sonraki yılın Muharrem ayında Divan'a hesap verebilmektir.

Cizye muhasebesinde bu tahminin yapılması, öteki kalemlerden daha güçtü. Örneğin, devletin gelir yerinin kiraya verilmesi ile ilgili mukataa kalemi üç yıla varan sözleşmelere dayandığı için, üç aylık tahminleri kolayca yapılabiliyordu. Cizye muhasebesi öyle değildi. Bölgeye giren ve yerleşen yabancılar vardı. Bölgeden giden aileler vardı. Ölenler oluyordu, evlenip yeni aile kuran Müslüman olmayan ailelerden oluşan yeni yükümlüler ortaya çıkıyordu. Değişkeni fazla, izlenmesi güç bir vergi idi. Vergi yükümlüsü, hane olarak saptanan verginin izlenmesi güçtü. Devlet bu nedenle cizye vergisi tahminlerine büyük önem veriyordu.

Öte yandan İmparatorluk cizye vergisinde yenilik yapılmasını düşünüyordu. Fakirden az, zenginden fazla vergi alınması üzerinde duruluyordu. Bu vergiye hakça bir yaklaşımdı. İlk kez Osmanlı'da gündeme geliyordu.

Sadrizam Fazıl Ahmet Paşa Girit adasının fethinden döneli iki yıl kadar olmuştu. Sayısı onu bulan genç muhasebeciyi bir ser halife başkanlığında Girit'te göndermiş, çalışmalara başlanmıştı. Kendisi adanın fethi sırasında dört yıl kadar orada kalmış ve sosyal yapıyı inceleme fırsatı bulmuştu. Adaya gönderdiği muhasebecilerin başındaki serhalife ile bizzat görüşmüş ve temsilci papazlar kanalı ile halka Osmanlı'nın vergi düzeninin anlatılmasını istemiş ve gönderdiği muhasebecilere de halkın gelir düzeyine göre *edna* (fakir), *evsat* (orta gelirli) ve *âlâ* (yüksek gelirli) olarak üçe ayrılmasını istemiş ve cizye vergi gelirin bu üç gelir kademesine göre saptanması çalışmalarını başlatmıştı. Bu, Osmanlı'da ilk sosyal amaçlı vergi reformu idi. Sonraki yıllarda başarısı görülecek ve tüm İmparatorluğa yaygınlaştırılacak bir uygulama olacaktı.

Serhalife bir yandan bunları düşünüyor, bir yandan da Ali Çavuş'u kapıya kadar yol ediyordu. Kapıda Ferhat Kalfa'ya döndü, *Konuğundur gereğini yapasın* dedi.

Ferhat kalfa, yere doğru eğildi, başhalifesini yerden başına sağ elini götürerek selamladı. *Baş üstüne halifem* dedi.

4. Ali Çavuş Başdefterdarlıkta

Ferhat Kalfa, Ali Çavuş'un Başdefterdarlığa kendisi tarafından götürülmesi konusunda halifesinin isteğini anlamıştı. Başdefterdarlık, At Meydanında Mavi Caminin karşısındaki Dikilitaş'a bakan yan yana inşa edilmiş üç büyük konakta idi. Önde Ferhat kalfa, arkada Ali Çavuş az sonra başdefterdarlığın önünde idiler. Ferhat Kalfa, Ali Çavuşa döndü: *Çavuşum işimiz ruznamçe kaleminde dedi. Ehemmiyeti büyük kalemdir. Başdefterdar efendimize bağlıdır orası* dedi...

Ruznamçe muhasebesi, günlük defterin bulunduğu yerdi, Hazine-i Amire'de iç kontrol mekanizması görevi üstlenmişti. Günlük defterdeki kayıtlar gelir muhasebesi ve gider muhasebesi olarak ikiye ayrılmıştı. Nakit hareketleri kayıt edilirdi. Her kayda tarih ve madde numarası konurdu, böylece nakit hareketleri günlük olarak izlenebilir ve geriye dönük kontroller yapılabilirdi.

Ruznamçe kalemi başındaki yılların muhasebecisi baş muhasebeci Hüsnü beyi Ferhat Kalfa selamladı ve Ali Çavuş'u işaret ederek *Midilliden geldi. Biz Cizye kayıtlarını yaptık, kendisine tahvili verdik* dedi.

Başmuhasebeci Hüsnü Bey selamı aldı ve Ali Çavuş'a hal hatır sordu, *yolculuğun nasıl geçti* dedi. Ali Çavuş, *ulak Niko'nun teknesi ile bu sabah geldim. Kısmetse akşam yola çıkacağım* dedi. Baş muhasebeci, yeni halife olan genç muhasebecilerden Rıfat'ı çağırdı ve Ali Çavuş ile ilgilenmesini söyledi Ferhat kalfaya da teşekkür ederek Cizye muhasebesine uğurladı. Rıfat efendiye, Ali Çavuş ile ilgilenmesini Öğle vakti de karşıdaki Mavi Cami'ye namaza götürmesini tembihledi. Ali Çavuş, hem işi erken biteceği ve hem de Mimar-ı Ekber Sinan'ın

kalfalarından mimar Sedefkâr Mehmet Ağa tarafından tamamlanan bu büyük camide bir şükran namazı kılma fırsatı bulacağı için mutluluktan uçuyordu.

Genç halife Rıfat Efendi, Ali Çavuş'u aldı. Bitişikteki Ruznamçe kalemine götürdü. Tahvili istedi. Günlük defterinin o haftaki müsveddesine yazmaya başladı, hafta sonunda baş muhasebecinin kontrolünde günlük defterin o haftaki kayıtları yevmiye defterine yazılacaktı: *Gün 12 Ra 1078, Pençsenbih, Ruznamçe madde numarası: 12, Midilli cizye ikinci taksiti, 100 Felemenk Florini – 25.000 akçe...* Genç Halife Rıfat, bu bilgileri Ali Çavuş'un elindeki tahvildeki bilgiler ile kendi kayıtlarını karşılaştırdı. Günlük defter tarih ve madde numarasını Tahvil belgesine yazdı. Kayıtları tamamlayınca, tamam olduğunu görünce *sah* yani doğru işaretini tahvil belgesine koydu. Ali Çavuş memnundu daha öğle namazı okunmamıştı ama o Ruznamçe kalemindeki işini dahi tamamlamıştı. Genç halife Rıfat Efendi, baş muhasebecinin odasına gitti yevmiye müsveddesine gerekli kaydı yaptığını söyledi ve Ali Çavuş'u hazinenin bulunduğu bitişikteki büyük binaya götürmek üzere izin istedi.

Az sonra, omuzunda devletin parasını taşıdığı heybesi ve yanında genç halife Rıfat efendi olmak üzere Sergi Halifesinin yanında idiler. Başmuhasebeci seviyesinde deneyimli serhalife onları karşıladı ve işin zor kısmını yapmaya başladılar: Önce mühürlü iki kadife keseyi açtılar, getirilen geniş gümüş tepsiye Florinleri döktüler ve 100 florini saydılar. Onlar ile yardımcısı ile birlikte bizzat ilgilenen baş sergi halifesi, *para tamam* dedi. Ali Çavuş, *halifem ustam, kadının bana verdiği ve kadife keselerden birinde bulunan ikiye katlanmış kâğıda 100 florini teslim aldığınızı yazar mısınız?* dedi. Serhalife *yazarım, hem de mühürlerim birader* dedi. Ali Çavuş dönüşte Kadı'nın bu kâğıdı isteyeceğini biliyordu. Teslimin yapıldığını yazan kâğıdın mührünü kontrol etti. Ve onu özenle kadife keselerden birine koydu ve heybeye yerleştirdi. Sergi halifesi de paraları kasaya koymak üzere bir araya topluyordu.

Genç Ruznamçe kalemi halifesi Rıfat söze karıştı. *Ali dedi iş bitmedi, tahvile paranın teslim edildiğini yazacağız ve sen o tahvil evrakını cizye muhasebesine kaydı yapan kalfaya götüreceksin.* Ali Çavuş *biliyorum* der gibi başını salladı.

Sergi halifesinin yardımcısı aldı kalemi eline tahvil belgesinin arkasına, para hazineye koyuldu anlamında *nukulet* diye yazdı. Tarih koydu ve mühürledi. Ali'ye verdi. İşlem tamamlanmış, Midilli cezaresinin ikinci cizye taksiti Osmanlı hazinesine teslim edilmişti.

Ali Çavuş, Sergi muhasebesinde duvardaki sarkaçlı saate baktı, öğle namazına otuz beş dakika vardı. Tahvil belgesini aldı. İzin istedi ve Cizye muhasebesine sabah kendisini karşılayan kalfanın bulunduğu binaya uçarmış gibi gitti. *Kalfam aha sana tahvilin ben camiye gidiyorum* dedi. Rıfat Kalfa *tahvil belgesini aldı, önünü arkasını inceledi, tamam* dedi. Kalfanın şakirdi geldi, cizye başhalifesine mühürletmek üzere tahvili aldı, fırladı çıktı. Daha sonra işlemi tamamlamak üzere Rıfat Kalfa tahvil belgesini alacak ve özenle ilk kayıtları yaptığı cizye defterinin bulunduğu dolapta tahvil torbasına koyacaktı. Böylece bir sorun çıktığında tahvil belgesi ele alınarak üzerindeki bilgiler ve bu arada günlük defterin tarih ve numarası da incelenerek sorun çözülecekti.

Rıfat Kalfa, Ali Çavuş'a döndü. *Anladım dedi sen camiye gidiyorsun. Namaz zamanı geldi. Namazdan sonra doğru bana geleceksin, biliyorsun sen başhalifenin bana emanetisin birlikte karavanaya gideceğiz. Yemek yiyeceğiz...*

Ali Çavuş başı ile tamam dedi. At meydanında cami avlusuna girdiğinde Caminin At Meydanına bakan minaresinden ezan sesi yükseliyordu.

Ali Çavuş bu ne ses diye içinden geçirdi, abdest aldı, camiye gitti, namazını kıldı. Bu büyük camide Ayşe'si, küçücük Fatma'sı için de dua etti. Camiyi yapan Mimar Mehmet Ağa'nın ruhuna Fatiha okumayı ihmal etmedi.

Yorgun, ama işlerini tamamlamanın verdiği rahatlık içinde Rıfat kalfanın yanına döndüğünde kalfanın onu öğle yemeği için beklediğini gördü. Birlikte Cevat Paşa konağının alt katına indiler yahni, bulgur pilavı ve erik hoşafından oluşan yemeği iştahla yediler. İki Arnavut sohbet ettiler, kucaklaştılar ve ayrıldılar.

5. Ali Çavuş Midilli'ye Dönüş Yolunda

Rıfat Kalfa ile lafı biraz fazla uzatmışlardı... Zaman ikindiye doğru ilerliyordu. Son bahar güneşi Çemberlitaş'ın tepesine yaklaşmıştı.

Ali Çavuş, keçi kılı heybesini başından geçirmiş halde, Ayasofya caminin köşesine ilerledi. Atlı arabayı gördü. Yeni cami diye bağırdı. Arabacı gel hemşerim dedi. Bir akçeni alırım diye ekledi. Soğan – patates satan arabacının yanına bir sıçrayışta atladı. Yokuş aşağı inmeye başladılar. Sohbetleri fazla uzamadı Ali Çavuş kendisini sabah paça çorbası yemeye gittiği Yeni Caminin önünde buldu. *Dur* dedi, arabacıya *burada ineyim* diye ekledi. Sordu *Cenevizlilerin kumaş sattıkları Pazar yeri nerede?*

Arabacı caminin arkasını gösterdi kal sağlıcakla dedi. Ali Çavuş, kumaşçıların sıralandığı dükkânlara geldi. Dört arşın Ayşe'ye, bir buçuk arşın da kızına kadife kumaş aldı. Sonra kesesine baktı, parasını saydı ve eşine ve kızına birer yemeni satın aldı. Kıl heybesine aldıklarını güzelce yerleştirdi. Ve Unkapanı'na doğru yola çıktı.

Unkapanı'na yaklaştığında iskelede Niko'nun kırlangıcını gördü. Tayfaları ile tekneyi yüklüyordu. *Peynirleri koydum. Taze ceviz gelmişti, ondan da aldım* dedi. *Satabilir miyim bilmiyorum* diye tereddütlü konuştu. Ali Çavuş, ceviz çuvalından iki ceviz aldı. Kırdı, ağzına attı. *Çok taze imiş, yeni toplanmış kolay satarsın* diye fikrini söyledi.

Niko, *biraz zeytinim var. Bunlar da var. Biraz ekmek aldık mı, azık tamamlanır, sen bir şey alma* dedi. *Çanakkale'de dalyanda balık ziyafeti var* diye ekledi.

Biraz sonra defterdarlıktan torba içinde gelen Midilliye gidecek evraklar da gelince, ulak Niko'nun kırlangıcı yola çıkmaya hazırды. Tayfalar iki yana saldıkları ikişer kürekle iskeleden ayrıldılar ve Sarayburnu'na doğru yola çıktılar.

Sarayburnu'nu dönüp, Marmara'da açılırken, Niko, tayfaları ile yelkeni açmaya çalışıyor, Ali Çavuş da teknenin ambarına yaslanmış, yavaş yavaş batan güneşin arkadan ışıklandırdığı Mavi Cami'nin minarelerini seyrediyordu.

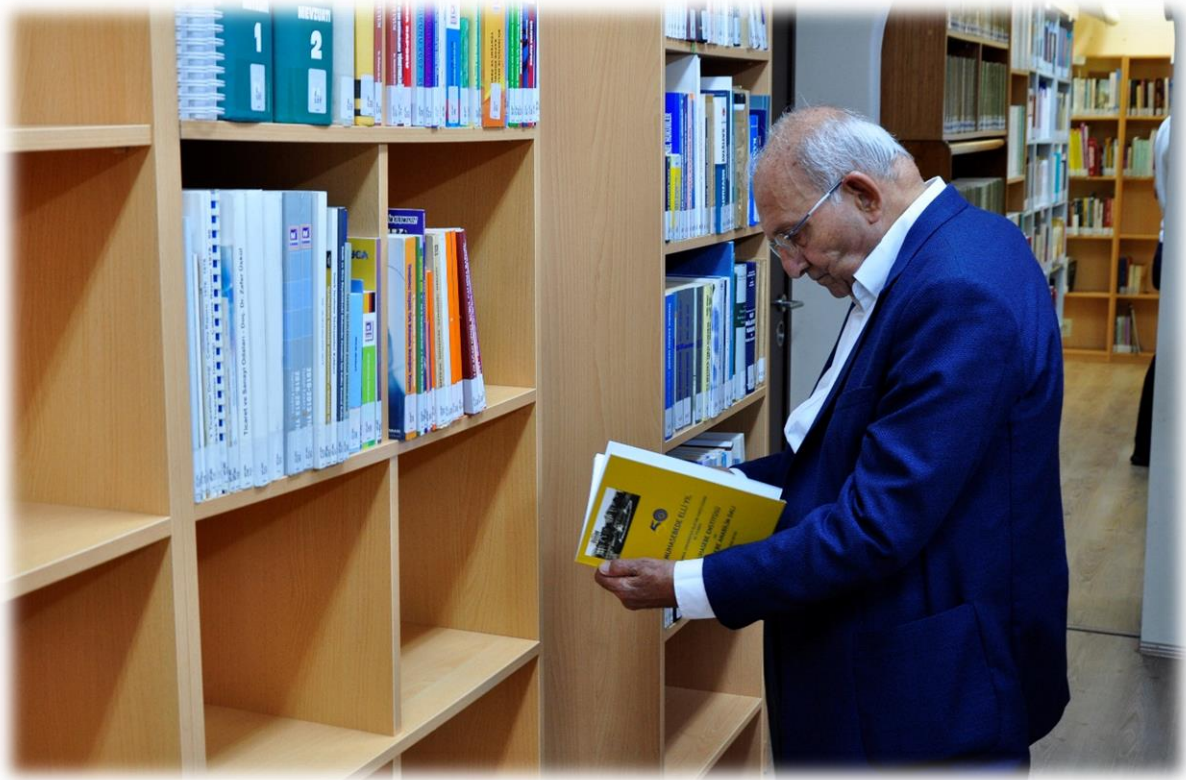
Şıra almak için Bozca Ada'ya uğradıklarından biraz uzadı ve nihayet bir öğleden sonra, Midilli İskelesine yaklaştılar. Ali Çavuş, önce kadıya uğradı emaneti teslim ettiğine ilişkin mühürlü belgeyi ona verdi ve evinin yolunu tuttu. Fatmacık kapıda oynuyordu. *Baba ne getirdin* diye ilk sorusunu sordu.

Ali Çavuş ertesi gün, bölüğüne gitti Yeniçeri Ağasına seyahat tekmilini verdi... Artık Adasında, bölüğünde idi...

CUMHURİYET'İN 100. YILINA DÖNÜK ÇALIŞMALAR DEVAM EDİYOR

Cumhuriyet'in ilk yüz yılına dönük muhasebe ve finans tarihi çalışmaları devam ediyor. Cumhuriyet'in ilk yüzyılının (1923-2023) siyaset – ekonomi ve muhasebe çizgisinin ortaya konulması, ikinci yüzyıla yol göstermesi açısından önem taşımaktadır.

Değerli hocamız Prof. Dr. Mustafa A. Aysan, Prof. Dr. Göksel Yücel ve Doç. Dr. Burcu Adiloğlu 4 Ekim 2019 tarihinde vakfımızı ziyaret ederek, Cumhuriyetin 100. Yılı dolayısıyla yapılacak çalışmaları, vakıf başkanı Prof. Dr. Oktay Güvemli ile birlikte gözden geçirdiler. Konu, Cumhuriyetin ilk yüzyıldaki ekonomik gelişmeler ve muhasebe idi. Bu konuda Prof. Aysan çalışmalarına başladığını açıkladı.



Prof. Dr. Mustafa A. Aysan kütüphanede inceleme yapıyor



Vakfi ziyaret edenler müzede inceleme yapıyor



Vakfi ziyaret edenler toplantıda

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ İİBF – İŞLETME BÖLÜMÜ 20- 22 KASIM 2019 TARİHLERİ ARASINDA İKİ KONGRE ORGANİZE ETTİ

Trakya Üniversitesi ana kampüsünde yapılan konferans *4. Uluslararası Trakya Muhasebe, Finans ve Denetim Konferansı* idi. Yeni başlatılan Kongrenin adı ise, *1. Balkan Muhasebe ve Yönetim Tarihi Kongresi* idi. Her iki aktivitede çok sayıda bildiri sunulmuştur. Özellikle Balkan ülkelerinden katılan uzmanların sundukları bildiriler dikkat çekici olmuştur.

Muhasebe tarihi adını taşıyan aktivitenin, İİBF’de kurulmakta olan Muhasebe, Finans ve Yönetim Tarihi Araştırma Merkezi’nin desteği ile gerçekleştirildiği belirtilmiştir.

Prof. Dr. Oktay Güvemli, kongre açılışında XIX. yüzyıl başlarında batı Avrupa’da Muhasebe Düşüncesindeki Gelişmeler konusunda bir bildiri sunmuştur.



Kongreye katılanlar toplu halde

*Prof. Dr. Ahmet V. Can
Akreditasyon konusunda
bildiri sundu*



*Prof. Dr. Batuhan Güvemli
İlk günkü paneli yönetti*

PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ ESENYURT ÜNİVERSİTESİ TV'DE PROF. DR. MİKAİL EROL İLE SÖYLEŞİ YAPTI

Bir milyon nüfusu ile İstanbul'un en büyük ilçesi konumundaki Esenyurt'ta, 24 Kasım Öğretmenler günündeki etkinliklere katılan Prof. Güvemli, Prof. Mikail Erol ile bir söyleşi yaptı. Söyleşinin konusu *Cumhuriyet'in yüzüncü yılına doğru muhasebe düşüncesi* idi. Söyleşide yüz yılına yaklaşan Cumhuriyet'in geçirdiği aşamalar ele alındı ve Cumhuriyet'in ilk otuz yılındaki gelişmeler üzerinde duruldu.

Ticaret sözcüğünün geri plana atıldığı ve Mecelle'ye bulaşmış olması nedeni ile itibar kaybeden 1926 tarihli Ticaret Kanunu etkiliğini yitirdiği yıllarda, muhasebenin güçlü bir bakanlık konumunda olan ve başarılı bir vergi reformunu gerçekleştiren Maliye Bakanlığı'nın kontrolüne girdiği açıklanmış ve devletçi bir iktisadi görüşün hakim olduğu Cumhuriyet'te muhasebe düşüncesinde Maliye Bakanlığının etkisinin yüz yıl boyunca devam ettiği vurgulanmıştır.

Bu durumda, Cumhuriyet'in ilk yüz yılı boyunca, dünyada ticaret hukuku içinde gelişen muhasebenin vergi hukuku çerçevesinde gelişme gösterdiği gözlenmiştir.

Öte yandan Türk muhasebe düşüncesini küreselleşen ekonomiye hazırlama çabası içinde olduğu görülen 6102 sayılı yeni Türk Ticaret kanununun Avrupa Birliği ile uyum süreci çerçevesinde kabul edildiği, bundan sonraki süreçte muhasebenin küresel ekonomi ile ülkenin bütünleşmesi doğrultusunda çaba gösterilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Söyleşi Esenyurt Üniversitesi televizyonunda yayınlanmıştır.



Prof. Dr. Mikail Erol Prof. Dr. Güvemli ile söyleşide

PROF. DR. OKTAY GÜVEMLİ İSTANBUL YMM ODASINDA KONFERANS VERDİ

Cumhuriyet'in İlk Yirmi Yılında Türk Muhasebe Düşüncesindeki Gelişmeler konulu konferans, 13 Kasım 2019 tarihinde İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasında Prof. Güvemli tarafından verildi.

Sabri Tümer'in başkanlığında yapılan toplantıda Cumhuriyet'in ilk yıllarında devrimcilerin hassasiyet gösterdiği konulardaki gelişmeler ortaya konulmuş ve 1926 yılında yasalaşan Türk Ticaret Kanunu'nun Mecellenin etkisinde hazırlanmış olmasının devrimcilerde uyandırdığı tepkiler dile getirilmiş ve ticaret sözcüğüne duyulan alerji dile getirilmiş, uzun süre ticaret odası kurulamadığı, Ticaret Vekâletinin İktisat Vekaleti haline getirildiği belirtilmiştir. Ticaretin yokluğunun yarattığı boşlukta Maliye Bakanlığının muhasebenin yönlendirmesini ele aldığı ortaya konulmuştur.

1926 – 1930 yılları arasında gerçekleştirilen büyük vergi reformunun bu gelişmelere neden olduğu konferansta açıklanmıştır

Konferans bir saat devam etmiş, bir saat sürede tartışmalara zaman ayrılmıştır.

Prof. Dr. Güvemli ve toplantıyı yöneten Sabri Tümer



Konferanstan bir görünüş



Konferanstan bir görünüş



*Üç eski dost konferansta
Namık Baylan, Prof. Dr.
Güvemli, Yüksel Çengel*

PROF. A. TUNA TANER VEFAT ETTİ 1944 – 2019

1994-2002 Yılları arasında Celal Bayar Üniversitesi rektörlüğünü yapan Prof. Dr. Taner 1944 yılında İzmir'in Bornova ilçesinde doğdu. 1988 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi Manisa İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi kurucu dekanı olarak Manisa'ya gelen Prof. Dr. Ahmet Tuna Taner 1988-1992 yılları arasında Manisa Celal Bayar Üniversitesinin Kuruluş çalışmalarını yürütmüştür. 1994-2002 yılları arasında Manisa Celal Bayar Üniversitesi Rektörü olarak Üniversitenin en uzun süre Rektörlük görevini yapmıştır. Muhasebe- Finansman alanında bilimsel çalışmaları bulunan Prof. Dr. A. Tuna Taner Dokuz Eylül Üniversitesi Yabancı Diller Yüksekokul Müdürlüğü Bölüm Başkanlığı, Anabilim Dalı Başkanlığı, Dekanlık Dokuz Eylül Üniversitesi Senato Üyeliği ve Rektörlük görevlerinde bulunarak başarı ile hizmet etmiştir.

Taner evli 1 çocuk ve 1 torun sahibi idi.

Ahmet Tuna Taner 16 Eylül 2019 tarihinde İzmir'de vefat etmiştir. MUFTAV ailesi olarak Hocamıza Allah'tan rahmet ve sevenlerine sabırlar diliyoruz.



1944 – 2019