



Oktay Güvemli Muhasebe ve
Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV)

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

Sayı / Issue: 19

E - ISSN 2651-3870

Temmuz/ July 2020



***2. Uluslararası Türkiye Muhasebe ve Finans
Tarihi Kongresi***

***Karadeniz Teknik Üniversitesi
14-16 Ekim 2021***



Oktaf Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV) Yayınıdır.
Publication of the Oktaf 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: 19

Temmuz / July 2020

Hakemli Dergi

Refereed Journal

Genel Yayın Yönetmeni ve Editör

Director and Editor in Chief

Oktaf Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı adına

Prof. Dr. Batuhan GÜVEMLİ

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Sudi APAK

Prof. Dr. Shawki FARAG

Prof. Dr. Esteban Hernández-ESTEVE

Prof.Dr. Vyacheslav SOKOLOV

Prof.Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

Prof.Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Prof.Dr. Mikail EROL

Alan Editörleri / Area Editors

Prof. Dr. Cengiz TORAMAN – Muhasebe Tarihi / Accounting History

Prof. Dr. Özer ERTUNA – Finans Tarihi / Finance History

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ – İşletme Tarihi / Business History

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: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad>

E-mail: guvemli.muftav@yahoo.com

İçerikten yalnızca makale yazarları sorumludur.

The authors are solely responsible for the content.

Altı ayda bir yayınlanır. Published twice a year.

E-ISSN 2651-3870

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi

Accounting and Financial History Research Journal

Bilim ve Hakem Kurulu / Scientific Board

- Prof. Dr. Sudi APAK - İstanbul Esenyurt Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ - 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 SÜRMEŒ - Karadeniz Teknik Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Necdet ŒENSOY - 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

Türkiye’de Lisansüstü İşletmecilik Eğitiminde Bir Kuyruklu Yıldız: “İşletmecilik İhtisas Programı”	3 - 24
<i>Prof.Dr. Mustafa A. Aysan</i> <i>Prof.Dr. Göksel Yücel</i> <i>Doç.Dr. Burcu Nazlıoğlu</i>	
Kervansaray ve Muhasebe İşlemleri	25 - 40
<i>Prof.Dr. Yusuf Sürmen</i> <i>Prof.Dr. Hasan Abdioğlu</i>	
Fabrika-i Hümayunların Yönetim, Muhasebe ve Denetim Uygulamaları.....	41 - 58
<i>Kübra Yazıcı</i> <i>Dr.Öğr.Üyesi Sadiye Oktay</i> <i>Doç.Dr. Halil Emre Akbaş</i> <i>Doç.Dr. Serdar Bozkurt</i>	
Development of Accounting Education in the Republic of Turkey: The Economic and Commercial Sciences Academies (1959-1982).....	59 - 80
<i>Prof.Dr. Nurgül Chambers</i> <i>Dr. Gary Chambers</i>	
Tek Düzene Geçişte Kritik Kurum Olarak Umumi Murakabe Heyeti’nin (Yüksek Denetleme Kurulu) Rolü	81 - 96
<i>Prof.Dr. Nevzat Tetik</i> <i>Halime Karaca</i>	
Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi’nin Kapatılmasıyla Muhasebe Öğretmeni Yetiştirmede Ortaya Çıkan Sorunlar.....	97 - 110
<i>Doç.Dr. İbrahim Aksu</i> <i>Öğr.Gör. Mehmet Tursun</i>	
Cumhuriyet Döneminde Muhasebe ve Finans Alanına Katkı Veren Öncülerden A. Hikmet Keyman (1905 – 1969).....	111 - 130
<i>Dr. Muhsin Aslan</i> <i>Prof.Dr. Sudi Apak</i> <i>Prof.Dr. Mikail Erol</i>	
Geçmişten Günümüze Lider Tarımsal Kredi Kuruluşu: T.C. Ziraat Bankası	131 - 152
<i>Arş.Gör.Dr. Emine Kaya</i> <i>Dr.Öğr.Üyesi. Esra Kadanalı</i>	

Değerli Okuyucular...

Merhum hocamız Prof. Dr. Oktay Güvemli'nin yokluğunda Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi'nin 19. sayısını yayınlamanın gururu ve Hocamızın eksikliğinin burukluğu içerisindeyiz. Muhasebe tarihçileri olarak bizler, O'nun aziz hatırasına sahip çıkacağız. Hocamızdan devraldığımız bayrağımızı sizlerin de desteğiyle devam ettirmek ve daha yükseklere çıkartmak gayesindeyiz.

Değerli okuyucular, ülkemizde ve dünyada muhasebe ve finans tarihi çalışmalarına gösterilen ilgi artmaktadır. 10-12 Ekim 2019 tarihleri arasında İnönü Üniwersitesi'nde 1. Uluslararası Türkiye Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi yoğun bir katılımla gerçekleştirildi. Bu organizasyonun ikincisi 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında Karadeniz Teknik Üniwersitesi'nde gerçekleştirilecektir. Kongre Başkanı Prof. Dr. Yusuf Sürmen hocamızın davet yazısını dergimizin bu sayısında göreceksiniz.

Saygı ile,
Prof. Dr. Batuhan Güvemli
Editör

Sevgili Okuyucular...

Sizi, 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi (ITCAFH)'ne davet etmekten mutluluk duyarız. İki yılda bir farklı üniversitelerin ev sahipliğinde düzenli olarak yapılacak olan Kongremiz bu yıl Karadeniz Teknik Üniversitesi'nin ev sahipliğinde, Trabzon'da, Prof. Dr. Osman Turan Kongre ve Kültür Merkezi'nde 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında düzenlenecektir.

Kongre ile önde gelen akademisyenler, araştırmacılar ve araştırma bilim insanlarını bir araya getirmek ve onların deneyimlerini ve araştırmalarını paylaşmalarını sağlamak başlıca hedefimizdir.

Konferans bildirimlerini Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi'nde özel bir sayı olarak yayınlamayı amaçlıyoruz. Gönderilen bildirimleri seçilmesi ve sunulan bildirimlerin kalitesinin korunması, Bilim Kurulunun sorumluluğu iken, editörlük faaliyeti özel olarak seçilmiş bir grup tarafından yapılacaktır.

14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında Trabzon'da düzenlenecek olan 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi (ITCAFH) Organizasyon Komitesi adına sizleri Türk Akademiyasında ikinci defa düzenlenen bu güzide organizasyonda aramızda görmek bizleri mutlu edecektir.

Saygılarımızla,

Prof. Dr. Yusuf SÜRME

Organizasyon Komitesi Başkanı

TÜRKİYE’DE LİSANSÜSTÜ İŞLETMECİLİK EĞİTİMİNDE BİR KUYRUKLU YILDIZ: “İŞLETMECİLİK İHTİSAS PROGRAMI”

Bu yazı 16 Aralık 2019 tarihinde kaybettiğimiz, kendisi de İşletmecilik İhtisas Programının bir mezunu olan Prof.Dr.Oktay Güvemli’ye ithaf edilmiştir.

Mustafa A.Aysan¹

Göksel Yücel²

Burcu Adiloğlu³

ÖZ

1954 yılında Türkiye’de lisansüstü işletmecilik eğitimi yapmak üzere kurulan İşletme İktisadi Enstitüsü’nün bir akademik yıl süreli “İşletmecilik İhtisas Programı” günümüzde hala izleri yaşayan sıradışı bir eğitim programı idi. Günümüzde İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesine bağlı olan Enstitü, 1957 yılında başlattığı bu programı kırk yıl boyunca devam ettirmiş, ancak değişen şartlar bu programın 1990’ların ikinci yarısında sonlanmasına neden olmuştur. Harvard Business School’un akademik, Ford Vakfının mali desteği ile kurulan Enstitü bu programı esas olarak “vak’a metodu”na bağlı biçimde yürütmüş, tüm haftayı yoğun biçimde kaplayan dersleri ile sayısız mezun vermiş, “sertifika”sı Türk işletmecilik hayatında yöneticiler için ayırt edici nitelik taşımıştır. Enstitü halen işletme yüksek lisans programları ile faaliyetlerini sürdürmesine rağmen, söz konusu programın yapısı maalesef geçmişte kalmıştır. Yeniden canlandırılması, Türk işletmecilik eğitimine büyük katkı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: İşletme İktisadi Enstitüsü, vak’a metodu, lisansüstü işletmecilik eğitimi.

Jel Kodu: M10, I23

¹ Prof.Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi. <https://orcid.org/0000-0001-7439-7192> (Aysan, 1959 yılında Harvard Business School’u bitirdikten sonra İşletme İktisadi Enstitüsü kadrosuna dahil olmuş, akademik hayatı boyunca sayısız çeviri ve telif vak’ayı Enstitü programlarına kazandırmıştır.)

² Prof.Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi. <https://orcid.org/0000-0003-1940-8789> (Yücel, 19.Dönem İşletmecilik İhtisas Programı’nda öğrenci olmuş, daha sonra aynı kurumun öğretim kadrosuna dahil olarak, çok sayıda telif vak’a yazmıştır.)

³ Doç.Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi. <https://orcid.org/0000-0001-9680-1408> (Adiloğlu, 2015 yılından bu yana Enstitü’nün öğretim kadrosunda bulunmakta olup, çok sayıda telif vak’a sahibidir.)

Atıf (Citation): A.Aysan, M., Yücel, G., & Adiloğlu, B. (2020). Türkiye’de Lisansüstü İşletmecilik Eğitiminde Bir Kuyruklu Yıldız: “İşletmecilik İhtisas Programı”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 3-24.

Geliş Tarihi / Received
21.04.2020

Revizyon Tarihi / Revised

-

Kabul Tarihi / Accepted
22.06.2020

**A COMET IN THE GRADUATE STUDIES OF BUSINESS ADMINISTRATION IN TURKEY:
“İŞLETMECİLİK İHTİSAS PROGRAMI” MASTER OF BUSINESS ADMINISTRATION**

ABSTRACT

İşletme İktisadı Enstitüsü (*Graduate School of Business Institute*) established to undertake business graduate programs in Turkey in 1954. The Institute’s “İşletmecilik İhtisas Programı” (*Master of Business Administration Program*) for an academic year, was an extraordinary educational program that still has traces today. Today, the Institute, which is affiliated to Istanbul University School of Business continued this program for forty years, which started in 1957, but changing conditions caused the end of this program in the 1990’s. Established with the academic support of Harvard Business School and with the financial support of the Ford Foundation, the Institute has carried out this program mainly depending on the “case method” as the primary method of instruction. It had given numerous graduates with courses covering the whole week intensely, and its “certificate” was distinctive for managers in Turkish business life. Although the Institute continues its business graduate programs today, unfortunately, the structure of the program has remained in the past. Its revitalization will greatly contribute to Turkish business education.

Keywords: Graduate School of Business, case method, business graduate programs

Jel Code: M10, I23

1. GİRİŞ

Kuyruklu yıldızlar görkemli gök cisimleridir, genellikle heyecan ve ilham vericidirler, bir süre gözlemlenebilir ve ama sonra sessizce kaybolurlar. Tekrar yeniden görülme hayali ile de beklenirler. Türkiye’deki ilk lisansüstü işletmecilik programı olan İşletme İktisadı Enstitüsü “İşletmecilik İhtisas Programı” da yazarların gözünde böyledir. İncelemenin amacı 1950’lerin sonundan 1990’ların ortasına kadar kırk yıl boyunca ışıldamış bu programı ve bu programın sahibi İşletme İktisadı Enstitüsü’nün kuruluş amacını incelemek, kaybolmuş bu kuyruklu yıldızın nasıl geri kazanılabileceği konusunda görüş ve öneriler ileri sürmektir. Üç yazarın her biri Enstitü tarihinin farklı dönemlerinde bu kurumda görevler üstlenmişler, faaliyetlerine şahitlik etmişler veya halen bunlara devam etmektedirler.

Geçen yüzyılda, ellili yılların başlangıcında Türkiye’de üç üniversite mevcuttu. İstanbul, İstanbul Teknik ve Ankara Üniversiteleri, resmi kuruluş tarihleri ile 1933, 1944 ve 1946. Bu üç üniversite dışında İstanbul’da mesleki eğitim amacı ön planda olan Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi mevcuttu. Adı geçen bu üç üniversite lisans ve doktora düzeyinde programlar düzenlemekteydi. Yüksek lisans programları ise, üniversitelerimizin Alman ekolünden gelen öğretim yapısı nedeniyle mevcut değildi. Lisans programları dört, beş veya altı yıllık süreleri kapsamakta olup, arzu edenler lisans eğitiminden sonra doktora yöneliyorlardı. Hatta

doktora programlarının başlangıç aşaması olan ders ve seminerlere, lisans öğrenciliği sırasında bile katılmak mümkündür.

Günümüzde anladığımız çerçevedeki işletmecilik dersleri ise İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi (1936) bünyesindeki İşletme İktisadı Kürsüsü tarafından fakültenin lisans ve doktora programlarında verilmekteydi. Bu kürsünün başında bulunan Ord.Prof.Dr.Alfred Isaac, Almanca “Betriebswirtschaft” kelimesinden Türkçeleştirilmiş olan işletme iktisadı (ekonomisi) alanında İstanbul Üniversitesine 1937-1951 yılları arasında katkıda bulunmuş ve ilerleyen yıllarda Almanya’da Türkiye’de modern işletmecilik bilimin kurucusu olarak tanıtılmıştı.⁴

Özet olarak, ellili yılların başlangıcında ülkemizde işletme alanına yönelik bir program ve genel olarak yüksek lisans programları bulunmamaktaydı.

2. İşLETME İKTİSADI ENSTİTÜSÜNÜN KURULUŞU

1950’li yıllar Türkiye’nin ekonomik ve politik yapısında önemli değişikliklerin gözlemlenmeye başladığı dönemdir. 1949’da yapılan vergi reformları, 1950 yılında siyasi iktidarın el değişirmesi, devlet işletmeciliğinin yanı sıra özel sektörün de gelişmeye başlaması, iyi “işletmecilik” bilgisine sahip yöneticilere önemle ihtiyaç duyurmaya başlamıştı. Bu dönemin Dünya’da ve Türkiye’de gözlemlenen diğer bir siyasi ve ekonomik yönü ise savaş mağlubu Almanya’nın dünya sahnesinin ön planından çekilmesi ile Amerika Birleşik Devletleri’nin özellikle Batı Avrupa ve diğer ülkelerde ekonomik yardım ve siyasi etki gücünü sergilemeye başlaması olmuştur. Bunun sonucunda ABD’nin işletmecilik eğitimi alanında da diğer ülkelere katkıda bulunması yolu açılmıştır. Bu dönemde ABD hükümetinin de desteğiyle Ford, Rockefeller gibi vakıflar bilinen önemli Amerikan üniversiteleri ile işbirliğine girerek birçok ülkede işletmecilik eğitiminin oluşturulmasına katkıda bulunma yoluna girmişlerdir. Bu çerçevede Ford Vakfı’nın mali, Harvard Business School’un akademik desteği ile Türkiye’de, İstanbul’da işletmecilik eğitim ve araştırmaları yapacak lisansüstü bir kurumun oluşturulması gündeme gelmiştir. İstanbul Ticaret Odası ve İstanbul Sanayi Odasının da kendi şemsiyeleri altında olmasını arzu ettikleri kurum İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesine bağlı olarak şekillendirilmiştir. Bunda Fakültenin kurucu dekanı, daha sonra İstanbul Üniversitesi Rektörü olan Prof.Dr.Ömer Celal Sarç’ın katkısı yadsınamaz. Nitekim Sarç, 1954 yılında kurulan İşletme İktisadı Enstitüsü’nün ilk müdürü olarak görev almayı da kabul etmiştir. 1 Nisan 1954 tarihinde yürürlüğe giren İşletme İktisadı Enstitüsü Talimatnamesi bugün hayranlık uyandıracak biçimde formüle edilmiştir. (Ek 1)

Bu kuruluş talimatnamesine göre Enstitü İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi’ne bağlı, ancak tüzel kişiliğe sahip bir araştırma ve öğretim kurumudur (Madde 1). Enstitünün amaçları

⁴ Adiloğlu, Burcu; Göksel Yücel, Çağdaş İşletme Biliminin Öncülüğünden Bilinmeyene: Ord.Prof.Dr. Alfred Isaac, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Cilt 17, Sayı 60, Ocak 2019, s.47-57

ise “işletme iktisadı” alanında inceleme ve araştırmalar yapmak, işletme iktisadı öğretiminin gelişmesine, öğretim elemanları ve iş idarecileri yetiştirilmesine yardımcı olmak, ders, seminer ve konferanslar düzenlemek ve özellikle “vak’a metodu”na dayalı derinleştirici eğitim yapmak, Devlet işletmeleri ve özel sektörün danışmanlık taleplerini karşılamak, işletme kongreleri düzenlemek ve yayınlar yapmak yer alıyordu (Madde 2 ve 3).

Eğitimin temeli kabul edilen “vak’a metodu” ise 1924 yılında Harvard Business School tarafından birincil ders tekniği olarak belirlenmişti.⁵

Talimatnamede en önemli maddelerden biri “derinleştirici tedrisat”a kabul hükmüdür. Bunun ön şartı “yüksek tahsil diploması”na sahip olmaktır (Madde 4). Böylelikle Enstitünün düzenleyeceği programlar doğal olarak lisansüstü düzey niteliği taşıyacaktı.

Ancak, Talimatname’nin en çarpıcı bölümü muhtemelen Enstitü Genel Kurulunun oluşumudur (Madde 5). Üniversite bünyesindeki öğretim üyelerinin yanı sıra, iş hayatının genel kurulda temsili bugün dahi gerçekleştirilmeye çalışılan üniversite-sanayi işbirliğinin eşsiz bir örneğidir. Buna göre Enstitü’ye bilimsel ve maddi destekte veya bağışta bulunan ticaret ve sanayi odaları, borsalar ve bankalar, resmi veya özel kurumların birer temsilcisi genel kurul üyesi olacaktı. Bir örnek olarak, bu kurumların 1957 yılındaki listesi Ek 2’de sunulmuştur. Listedeki 59 kurumun, dönemin mühim Devlet işletmeleri, yerli veya yabancı özel sektörün önde gelen kuruluşları olduğu görülebilir.

Genel Kurulda, bu temsilcilerin yanı sıra İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi’nin ilgili kürsülerinin öğretim üyeleri, Ankara ve İstanbul Teknik Üniversitelerinin ve yüksek ekonomi ve ticaret okullarının temsilcileri, Başbakanlık Denetleme Kurumu, Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği temsilcileri de yer alacaktı.

Genel Kurul üniversitede profesör bulunan bir üyesini “Direktör” olarak seçecek ayrıca bir yabancı uzman da “Ko-Direktör” tayin edilecekti. 1954 yılında Direktör (müdür) olarak Sarç’ın yanında Prof.Robert E.Stone Ko-Direktör olarak seçilmiştir. Genel Kurul ikisi belirtilen görevler olmak üzere beş kişiden oluşan Yönetim Kurulunu da belirlemekteydi (Madde 8).

Talimatnamenin mali hükümlere yönelik maddeleri ise (Madde 12 ve 13) Enstitü’ye büyük güç vermekteydi. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi ve diğer bazı Devlet daireleri bütçelerinden ayrılacak kaynaklar, yerli veya yabancı kuruluşların ve üye işletmelerin yardım ve teberruları, yapılacak çeşitli işlerden sağlanacak gelirler ve bunu Genel Kurulun belirleyeceği bütçe çerçevesinde yönetmek yetkisi, zaten tüzel kişiliğe sahip bu genç kurum için büyük ayrıcalıktı. Ford Vakfı’nın uzun yıllar devam eden mali desteği faaliyetlere büyük katkı sağlamıştır.

⁵ Halen de bunun böyle olduğu Harvard Business School sayfalarında yazılıdır. hbs.edu/about/history
E.T.: 20.04.2020

3. İŞLETME İKTİSADI ENSTİTÜSÜ VE İKİ PROGRAMI:

Başlangıçta bir hazırlık dönemi geçiren Enstitü için iki eğitim programı öngörölmüŐtü.

Bunlardan birincisi yöneticiler için üç aylık “İŞletme İdaresi Programı”, diğeri ise bu incelemenin konusu olan bir akademik yıl süreli “İŞletmecilik İhtisas Programı”dır. Bunlardan ilkinin sonunda “devam”, ihtisas programının sonunda ise “başarı” sertifikası verilmesi öngörölmüŐtü.⁶

Bu hazırlık döneminde gelecekte Enstitü öğretim kadrosunu oluŐturması öngörölen öğretim üyelerinin ve iş hayatı temsilcilerinin Boston’a davet edilmesi de vardı.

İŞletme İdaresi Programı, Amerikan tarafınca “Middle Management Program”, gayri resmi olarak da “Orta Sevk ve İdare” şeklinde ifade edilen, yöneticiler için İstanbul’da düzenlenen, üç ay süreli, yatılı, sonunda “devam sertifikası” verilen, vak’a metoduna dayalı bir programdı. İlk kez 1956-57 öğretim döneminde ve iki kez düzenlenerek başlamıştı. Doksanlı yılların ortalarına kadar da devam etti. Yatılı olabilmesi için, ilki Yeşilköy Deniz Park Otel’de düzenlenen program, ilerleyen yıllarda Ataköy’de Emlak Kredi Bankası C Motel’inde, daha sonra da Silivri’de İstanbul Üniversitesi Nazım Terzioğlu tesisinde yürütölmüŐtür.

Örnek olarak seçilen 1957 yılındaki İkinci Dönem İŞletme İdaresi Programı sırasında Enstitü yönetim kurulu Prof.Dr.Sabri Ülgener (Müdür), Robert E.Stone, Nejat Eczacıbaşı, Hazım Atıf Kuyucak, Refii Őükrü Suvla, Orhan Tuna, Bülent Yazıcı ve Nezih Neyzi’den oluşmaktaydı. Ders verenler ise Ali Şakir Ağanoğlu (*Beşeri Münasebetler*), Zeyyat Hatipoğlu (*Finansman*), Mükerrerem Hiç (*Maliyet Muhasebesi*), Nezih Neyzi (*Piyasa Tekniği*), Arthur H.Rose ve Yavuz Geyra (*İstihsal*), Afife Sayın (*Sosyal Münasebetler*), Rasim Saydar (*Muhasebe*), Hulki Saner (*Hitabet*) idi.⁷ İki dönem sonrasının öğretim kadrosunda ise Kemal Tosun, Abdullah TekeŐ, Sadi Gençer göze çarpmaktadır.⁸ İlerleyen dönemlerde ise İlhami Karayalçın, Mehmet Oluç, Feridun Özgür, Mustafa A.Aysan, Daim Demircan, Cevat SarıkamıŐ, Demirhan Tokel, Besim Baykal, Nasuhi Bursal, Haydar Furgaç, Yıldırım KılıkıŐ, Asaf Yalçın, C.B.Nickerson, J.Enright yönetici, öğretimci veya müşavir olarak görev alacaklardır. İlgili çekici olan öğretim kadrosunun Enstitü’ye özel olmasıdır. Vak’a metodu ile ders vermekte uzman olduğu düşünölen üniversite öğretim üyeleri veya iş hayatından temsilcilerden oluşan kadrodakilere de “öğretimci” denilmiŐtir. Bu kadronun işinde ehil olabilmesi gayesiyle birçoğu Boston’a davet edilmiş, bunlardan Mustafa A.Aysan 1959 yılında Harvard Business School’dan mezun olan ilk Türk sıfatıyla Enstitü’ye uzun yıllar hizmet etmiştir.

⁶ İŞletme İdaresi Programı ile ilgili iyi bir inceleme için bkz: Pazarcık, Yener, İŞletme Yüksek Lisans Eğitiminde İlk Adım: İŞletme İdaresi Kurslarına İlişkin Bir Sözlü Tarih Çalışması, *İstanbul Üniversitesi İŞletme Faköltesi Dergisi*, Cilt 45, Özel Sayı, 2016, s.9-25

⁷ İŞletme İktisadı Enstitüsü İŞletme İdaresi Kursu İkinci Dönemi Mezunları, Yıllık, 1957

⁸ İŞletme İktisadı Enstitüsü İŞletme İdaresi Kursu Dördüncü Dönem Mezunları, Yıllık, 1958

İşletme İdaresi Programı gündüzleri önce küçük gruplarda vak'aların gözden geçirilmesi, akabinde derslerde tartışılması, akşam oturumlarında tekrar ertesi günün vak'alarına hazırlık, fabrika gezileri ve konferanslar ile son derece yoğun bir programdı. Katılımcılar yıllar sonra bile programı zor, ağır, ama zevkle hatırlanan biçimde aktarmaktadırlar.⁹ Sonunda bir sınav olmayan programda o dönemin gelişmiş eğitim teknolojisi özellikle Harvard Business School'un verdiği katkıyla gayet iyi kullanılmaktaydı. Bunlar arasında filmler, öğretmen Amerikalı olduğunda gerektiğinde İngilizce simultane çeviriler günümüzden neredeyse yarım yüzyıl öncesi için ileri eğitim destekleri idi..

4. VAK'A METODU

Dünya eğitim sahnesine Harvard Üniversitesi tarafından sunulan vak'a metodu burada öncelikle hukuk eğitiminde başlamış, daha sonra işletmecilik alanına geçmiştir. İngilizce "case" kelimesinin karşılığı olan "vak'a", karşılaşılmış gerçek bir durumu anlatır. İşletmecilik alanındaki vak'alar da mutlaka gerçek hayattan alınmış olmalı, katılımcıya bir karar alma sorusu yönelmelidir. Katılımcı bilgi dağarcığını ve tecrübesini kullanarak "en iyi karar"ı almalıdır. Vak'ada doğru veya yanlış değil, en iyi karara ulaşmak esastır.

Vak'alar eğer sınıf ortamında kullanılacaksa, renk katmak adına başına bir senaryo eklemek, rakamları kolaylaştırmak gibi düzenlemelere açık olarak hazırlanabilir. Ancak kesin olan işletmecilik vak'alarının gerçek hayata dayanmaları, hatta yazıldığı işletmenin iznini de kapsamalarıdır. Hayali örnekler "vak'a" değil, "problem" olurlar.

Enstitü'nün kuruluş döneminde en önemli eksikliği Türk işletmecilik vak'alarının mevcut olmamasıydı. Bunun üzerine Harvard Business School Enstitüye kendi vak'alarını kullanma izni verdi. Aslında vak'aların birçoğu Amerikan kaynaklı olmakla birlikte, birçoğunun evrensel nitelik taşımaları onları kullanılabilir kılıyordu. Nitekim Dünya'da da tanınmış bu vak'aların arasında İtalyan, İngiliz şirketlerine de rastlanmaktaydı.

O dönemde yolu Enstitü programlarından geçmiş olanlar vak'aların altında şu çok bilinen dipnotu hatırlayacaklardır: (Örnek Dünya'da bugün dahi yıl vb güncellenerek kullanılan Smoky Valley Cafe vak'asına aittir.¹⁰)

Vak'a, yönetim problemlerinin ilgili yöneticiler tarafından doğru veya yanlış olarak çözümlendiklerini göstermek için değil, sınıf tartışmalarına zemin teşkil etmek amacı ile hazırlanmıştır. Robert N. Anthony tarafından hazırlanmış olan bu vak'a Harvard Business School tarafından İşletme İktisadi Enstitüsüne verilen yetki Dr. Mustafa A. Aysan tarafından tercüme edilmiştir. İİE K-108

⁹ Pazarcık, s.19

¹⁰ Bu vak'anın ayrıntılı hikayesi için bkz: *Vak'alar 2016*, Editör: Göksel Yücel, İÜİF Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 74, İstanbul, s.3 vd.

Zaman içerisinde Türk öğretim ekibi Türk işletmelerine yönelik vak'aların yazılması için bir seferberlik başlattılar. Bu konuda özellikle Aysan'ın çok aktif katkı yaptığı Sevk ve İdarecilik Vakfı 1970'li yıllarda değişik işletmecilik alanlarında çok sayıda vak'a yazdırmayı başarmıştı. Ancak bu vakıf da bir kuyruklu yıldız gibi sahnedeki çekildikten sonra Türk vak'ası geliştirme çabaları öğretim üyelerinin kişisel çabasına kaldı. Günümüzde, 2015 yılından bu yana İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü bu misyonu üstlenmeye çalışmaktadır.

Vak'aların eğitimde kullanılma tekniğinde, vak'anın katılımcıya (öğrenciye) yeterli süre önce okumak ve çalışmak için verilmesi, öğrencinin vak'a için gerekli teknik bilgileri kendisinin çalışması ve uygulayabilecek düzeyde öğrenmesi, tartışma toplantısı (ders) öncesi küçük gruplarda diğer katılımcılar ile ilk tartışmayı yapması ve nihayet derste geniş bir grupta fikirlerini savunması söz konusudur. İyi bir vak'a yöneticisi zorunlu görmedikçe ders anlatmaz, tartışmaların sonunda kendi görüşünü belirtmez, katılımcının kendisinin karar almasını bekler, aynen gerçek işletmecilik hayatında olduğu gibi... Bu nedenle de vak'a yönetebilmek bu konuda uzmanlık kazanılmış olmasına bağlıdır, ders anlatma oldukça mekanik bir iş iken, vak'a yönetmek daha fazla beceri ister. Nitekim bu nedenle Enstitü'nün öğretim kadrosu, gelişme döneminde, bağlı olduğu fakültelerin (1954-1968 İ.Ü.İktisat Fakültesi, 1968'den bugüne İ.Ü.İşletme Fakültesi) öğretim kadrosundan ayrı tutulmuştu.



1975-76 yılı Prof.Dr.Mustafa A.Aysan'ın verdiği Kontrol dersinin bitiminde, seksen dakika sonrasında vak'a tartışması hala sürüyor. Tahtada yer alan, Aktaş A.Ş., Aysan'ın bir telif vak'ası, tartışmalara zemin oluşturan çözüm ise bir öğrenciye ait.. Fotoğrafta arkası dönük açık renk pardesülü öğrenci ise, bu çalışmanın yazarlarından Göksel Yücel'dir.

5. İŞLETMECİLİK İHTİSAS PROGRAMI

İşletme İktisadı Enstitüsü'nü Türk iş hayatında üne kavuşturan program ise bir akademik yıl süreli, tümüyle vak'a metodu uygulanan "İşletmecilik İhtisas Programı"dır. 1957-58 akademik yılından itibaren açılan bu program aynı zamanda, Türkiye'de doktora dışında lisansüstü düzeyde derece kazandıran ilk eğitim olmaktadır.

O yıllarda Türk üniversite sisteminde yüksek lisans diye bir derece olmadığı için programın sonunda "başarı sertifikası" verilirdi, diploma değil... Katılımcılar başta mühendislik olmak üzere, hukuk, iktisat, siyasal bilimler, hatta işletme, eczacılık gibi alanlarda lisans derecesine sahip olan kişilerdi.

İşletmecilik İhtisas Programının aşağıda örnek olarak seçilen 1975-76 öğretim yılı 19.Dönemi, programın yapısını anlatan iyi bir örnek teşkil etmektedir.

5.1. Giriş Sınavı:

Örnek olarak seçilen 1975 yılında İşletme İktisadı Enstitüsü "İşletmecilik İhtisas Programı" girişi sınavına yaklaşık 1500 kişi katılmıştı. Sınavın yazılı bölümü zeka ve genel yetenek testi ile bir vak'a analizinden oluşmaktaydı. Sınava girenler, belki de hayatlarında ilk kez bir işletmecilik karar vak'ası analizi yapmaktaydılar. Bu aşamayı geçenlerden mülakata alınanlar arasından seçilen 150 kişi de 19.Dönem İşletmecilik İhtisas programına kabul edilmiş, A ve B grupları halinde 75'er kişilik iki şubeye ayrılmıştı. Bu sayı, verimli vak'a tartışması için Harvard Business School tarafından da önerilmekteydi. Ders sırasında tüm öğrencilerin söz alması değil, tartışmaları izlemesi, gerektiğinde aktif katkı yapması esastı.

Ayrıca 1974 yılından itibaren programın akşam bölümü de açılmış, ancak iki yıl süreli olarak sürdürülmeye başlanmıştı.

5.2. Dersler ve Süreleri

Ekim ayından Haziran sonuna kadar devam eden programın haftalık ders yapısı ise şöyleydi:

Haftanın beş günü, günlük program (B şubesi için)

8.30-9.50 Grup çalışması (80 dakika)

10.00-11.20 Birinci ders (80 dakika)

11.30-12.50 Grup çalışması ve yemek (80 dakika)

13.00 – 14.20 İkinci ders (80 dakika)

14.30-15.50 Grup çalışması (80 dakika)

16.00-17.20 Üçüncü ders (80 dakika)

Öğle yemeği için özel bir ara olmadığı için, öğrencilerin ikinci grup çalışması sırasında yemeğe de çıkmaları beklenirdi. A Şubesi 8.30'da ders ile başladılar. Böylelikle ders amfisi ve daha küçük olan grup odalarının her iki şube tarafından tam kapasite ile kullanılması sağlanmış olurdu.

Bu programla haftada 15 ders oturumu gerçekleştirilmiş olurdu. Bir ders oturumunun tanımı seksen dakikalık bir grup çalışması ve seksen dakikalık ders olmak üzere yaklaşık 3 saattir.

5.3. Devam Mecburiyeti

Yüzde yüz devam zorunlu idi. Sadece özel mazeretler dikkate alınırdu. Böylelikle öğrencilerin iş hayatındaki disipline sahip olmaları sağlanırdı.

5.4. Derslerin Dağılımı

Derslerin dağılımı ve öğretmenler ise şöyleydi:

(Örnek olarak alınan 1975-76 öğretim yılıdır. Öğretim üyelerinin o zamanki akademik ünvanları belirtilmiştir)

Kontrol (2 ders oturumu), B Şubesi: Prof.Dr.Mustafa A.Aysan, ikinci sömestre Doç.Dr.Çetin Şanlı, A Şubesi : Prof.Dr.Kamuran Pekiner

Finansman (2), B: Prof.Dr.Zeyyat Hatipoğlu, A: Prof.Dr.Atilla Gönenli

Üretim (2) B: Doç.Dr.Bülent Kobu, A: Doç.Dr.Ataç Sosyal

Pazarlama (2) B: Prof.Dr.Aykut Şireli, ikinci sömestre Doç.Dr.Kemal Kurtuluş, A: Prof.Dr.Mehmet Oluç, ikinci sömestre Yıldırım Kılış

Yönetim Organizasyon (2) B: Dr.Hayri Ülgen, A: Doç.Dr.Tamer Koçel

Beşeri İlişkiler (2) B: Dr.Ülkü Gönenli, A: Prof.Dr.Toker Dereli

İstatistik (2) B: Doç.Dr.Orhan İdil, A: Prof.Dr.Kenan Gürtan

Çalışma Ekonomisi (1) (iki haftada bir dönüşümlü olarak) Sosyal Siyaset B: Prof.Dr.Sabahattin Zaim, A: Prof.Dr.Nusret Ekin, İşçi-İşveren ilişkileri B: Prof.Dr.Metin Kutal, A: Prof.Dr.Kemal Oğuzman

Bu dersler arasında Kontrol dersi ilk ay haftada 3 oturum olarak yürütülür, ikinci ay başında 2 oturuma iner, boşalan yere İstatistik dersi gelirdi.

Ayrıca birinci ve ikinci sömestrelere belirli aralıklarla not verilmemek üzere Bilgi İşlem ve Psikoteknik derslerine bazı saatler tahsis edilirdi.



Fotoğrafta her zaman amfi biçimindeki sınıfın kürsüsünde, öğretim üyelerinin önünde hazır bulunan sınıf planı görülmüyor. Öğretim üyelerinin öğrencileri kolaylıkla tanıyabilmeleri, isimleriyle hitap edebilmeleri, derste katkılarına not edebilmeler için hazırlanan bu sınıf planları gereği, öğrenciler oturma yerlerini değiştiremezdi. Bu sistemin sonucunda öğretim üyesinin öğrencinin vak'a tartışmalarına katkısı hakkında iyi ölçülebilen bir kanaati oluşurdu. Bu fotoğraf 1975-76 yılı 19.Dönem B Şubesine aittir.

5.5. Program Süresi ve Geçme

İşletmecilik İhtisas Programı bir akademik yıl sürerdi. Bu süre boyunca dersler bir yıllık idi. Bir yılda öğrenciler yaklaşık 400 civarında vak'a tartışması yapmış olurdu. Yıl ortasında (genellikle Şubat) bir değerlendirme yapılırdı. Derslerde öğrencilere sekiz derste verilen notlar gözden geçirilirdi. Öğretim üyeleri notlarını verirken tamamen kendi kriterlerine göre belirledikleri, ara sınav, ödev, vak'a tartışmalarına katılma, yarıyıl sonu sınavı gibi ölçümlerini esas alırlardı. Yarıyıl sonu ve (keza yıl sonu) sınavları günde iki sınav olmak üzere bir hafta içinde tamamlanırdı. Arasınavlar ise, eğer yapılacaksa ders içinde gerçekleştirilir, sınav haftası diye bir uygulama ile zaman kaybedilmezdi.

Notlar ise aşağıdaki gibi verilirdi:

9,5-10	<i>Artı Pekiyi</i>	7	<i>Eksi İyi</i>
9	<i>Pekiyi</i>	6,5	<i>Artı Orta</i>
8,5	<i>Eksi Pekiyi</i>	6	<i>Orta</i>
8	<i>Artı İyi</i>	5,5	<i>Eksi Orta</i>
7,5	<i>İyi</i>	5 ve aşağısı	<i>Geçmez</i>

Sekiz derste iki geçmez notu veya bir geçmez, iki eksi orta notu veya dört eksi orta notu olan öğrenciler Şubat ayında programı “terke davet” edilirdi. Her sınıfta birkaç kişi bu hoşagitmez sonuçla karşılaşabilirdi.

5.6. İki Yarıyıl Arası Staj Mecburiyeti

Üç hafta süren iki sömestrenin bir haftası genellikle tatil olarak verilir, ancak iki haftası öğrencilerin bir özel sektör veya devlet işletmesindeki stajına ayrılırdı. Staj zorunlu idi ve staj yeri Enstitü yönetimince sağlanırdı. Öğrenciler stajı takiben bir rapor yazmak ve kendisi için tayin edilmiş öğretim üyesine onaylatmak zorundaydılar.

5.7. Yıl Sonu Değerlemesi

Yıl sonunda her öğrenci için benzer değerlendirme yine yapılır, başarılı görülmeyenler için Öğretmenler Kurulunda “sertifika alamaz” kararı verilirdi. Maalesef bazı öğrenciler bu üzücü sonuçla da karşılaşabilirdi. Notlar tüm yılın performansının bir sonucu olduğu için, bütünleme vb gibi bir düzen söz konusu değildi. Öğretmenler Kurulunun üstünde de bir makam yoktu. Özetle programdan sertifika alabilmek tüm yıl, yoğun biçimde çalışmaya bağlı idi. En kötü performans sekiz derste bir geçmez ve bir eksi ortaya izin veriyordu. Tabii ki not vermek öğretim üyelerine ait ve subjektif nitelikte bir yetki olmakla birlikte, tüm öğretim üyelerinin tek tek her öğrenci üzerinde görüşmesinin olabilen en objektif sonucu sağladığı düşünülebilirdi. Bu kurul toplantıları bazen saatler sürebilirdi.



Mart 1961'e ait bu fotoğraf, programla ilgili haftalık bir değerlendirme toplantısına ait. (Kaynak: Hayri Ülgen). Soldan itibaren Enstitü öğretmenleri Yıldırım Kulkış, İlhami Karayalçın, Mehmet Oluç, Harvard Business School temsilcisi (Co-Director) Bates, Ali Şakir Ağanoğlu, Zeyyat Hatipoğlu, özel sektörden bir yönetici ve Sadi Gencer. Haftalık toplantılar ile derslerin birbirleriyle uyumu ve öğrencilerin durumu ile son derece güncel ve sağlıklı gözden geçirmeler yapılabilmekteydi.

İşletmecilik İhtisas Programı doksanlı yılların ortalarına kadar devam etti. Aşağıda ele alınacak olan açıklanacak nedenlerle de yavaş yavaş ortadan kalktı. Ancak kırk yıllık gözükme döneminde, günün neredeyse 24 saatinde vak'a düşünen, kaynak kitapları sınav amacıyla değil, bilgi dağarcığını genişletmek için okuyan, ders bitse de tartışmalara son vermek istemeyen, sınavlardan sonra dahi sınavdaki vak'aları tartışan, öğrendiklerini iş hayatına uygulayan sayısız mezun verdi. Uzun yıllar boyunca "İşletmecilik İhtisas Programı Sertikası"na sahip olmak, mezunların gurur duydukları bir ayrıcalık oldu.

5.7. Programın zayıflama nedenleri

İşletme İktisadı Enstitüsü, 1968 yılında o yıl kurulan İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi bünyesine aktarıldı. Bu değişiklik doğaldı, uygundu. Enstitü'nün başlangıçtaki statüsü de aynen devam ediyordu. Ancak Ford Vakfı'nın mali, Harvard Business School'un akademik desteği azalmıştı. Bu azalmayı da, nihayetinde bu iki kuruluşun "kurucu" nitelikte olması nedeniyle tabii bulmak mümkündür. Enstitü kendi imkanları ile yaşamalıydı ve bunu da başarıyordu. Nitekim İşletme İktisadı Enstitüsü ile aynı yıl biri Atina'da, diğeri Kahire'de kurulan iki benzeri yapı sürdürülememiş ve kapanmıştı.

Yetmişlerin ikinci yarısında, Türkiye’de Amerikan eğitim modelinin etkisi ile yüksek lisans programları da derece sisteminin içine girmeye başladı. 1977 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi bünyesinde de ilk kez yüksek lisans programları açıldı. Bu programlar klasik yapıda dizayn edilmiş, işletmecilik konularına göre çeşitlendirilmiş, tam gün eğitim gerektirmeyen, devam ve geçme kuralları günümüzdekilere benzeyen programlardı. Bunların sonunda “Yüksek Lisans Diploması” elde ediliyordu. Ancak temel vizyonları nedeniyle aynı kurumun içindeki “İşletmecilik İhtisas Programı”na rakip değillerdi. Bilinçli öğrenci program sonunda alınacak belgede “diploma” veya “sertifika” yazmasını önemsemiyor, programın içeriğine ve yapısına önem veriyordu. Ayrıca yüksek lisans programları uzmanlık alanlarına göre şekillenmişken İşletmecilik İhtisas Programı Amerikalılar’ın meşhur ifadesi ile bir MBA (Master of Business Administration) idi.

1981 yılında, Türk üniversite hayatında çok önemli bir değişiklik 2547 sayılı yasa ile yüksek öğretimin yeniden yapılandırılması oldu. Yürürlüğe giren Yükseköğretim Kanunu ile değil İşletme İktisadi Enstitüsü’nün, fakültelerin dahi tüzel kişilikleri kalmamıştı. Ayrıca yeni kurulan üniversitelerde de İşletmecilik İhtisas Programı benzeri olmamakla birlikte diploma veren yüksek lisans programları açılmaya başlanmıştı. Buna rağmen başlangıçta yeni yapı Enstitü’nün “İşletmecilik İhtisas Programı”na fazla zarar vermemiş, ancak mali özerklik konusunda zorlamaya başlamıştı. Ancak 1954 yılındaki benzeri kolay kolay düzenlenemeyecek talimatname ortadan kalkmış, 2547 sayılı yasanın düzenlemelerine tabi, atamayla gelen bir yönetim yapısı ortaya çıkmıştı.

Bu dönemde İşletmecilik İhtisas Programı’nı zayıflatan iki önemli nedenden biri öğretim kadrosuna vak’a metodunda yeterli uzmanlığı olmayanların da dahil edilmesi, diğeri ise programda okuyan erkek öğrencilere askerlik sevk tehiri verme uygulamasının kaldırılmış olmasıdır. Yüksek lisans öğrencilerine tanınan bu tehir hakkının, seksenli yılların ikinci yarısında diploma değil, “sertifika” verildiği için İşletmecilik İhtisas Programı öğrencilerinden alınması nedeniyle, çok yoğun eğitim programını ve çabalarını yarıda bırakmak zorunda kalan öğrenciler veya bu nedenle kayıt yaptıramayan adaylar olmuştur. Devrin yöneticileri bu çözülebilecek engeli maalesef aşamamışlardır.

Ancak vak’a metoduna yeterli ölçüde önem vermeyen, vak’a tartışması için belirlenen seksen dakikalık sürede ders anlatan öğretim üyelerinin sayısının artması, programın yapısına daha fazla zarar vermiştir. Seksenlerin sonunda Türkçe’sinin yanında, programın İngilizce’sinin de açılması programın yapısına beklenmedik başka bir olumsuzluk getirmiştir. Öğrenciler grup çalışmasında İngilizce vak’aları Türkçe olarak tartışıp, derste ise çoğu kez tartışmalara katılmaktan kaçınır olmuşlardır. Bu nedenle bazı öğretim üyelerinin vak’a tartışması yerine ders anlatmayı tercih etmesi de programın özünü zedelemeye başlamıştır. Ayrıca Enstitü yönetimi, farklı işletmecilik uzmanlık alanlarına göre de yeni programlar açmaya başlayınca, vak’a metoduna hakim olmayan öğretim üyelerince dersler klasik bir anlatıma dönüştürülmeye başlanmıştır.

Keza Türkiye’de Devlet ve vakıf üniversitelerinin sayısı özellikle doksanlı yılların ortasında çoğalmaya başlamış, bunlar da diploma veren işletmecilik yüksek programları düzenlemeye yönelmişlerdir. Hiçbirinin yapısı “İşletmecilik İhtisas Programı”na benzememekle birlikte, vak’a metodunu yeterince uygulamaktan giderek uzaklaşan programın “sertifika”sı lisans mezunları tarafından yeterli ilgi görmez olmuş, niteliği ne olursa olsun “diploma” ifadesi daha cazip gelmeye başlamıştır.

1998 yılında İşletme İktisadı Enstitüsü “diploma” verme engelini aşabilmek için “ikinci öğretim”e yöneldi. Programlarını akşam saatlerine kaydırarak “Tezsiz Yüksek Lisans Diploması” veren programlar açmaya başladı. Bunların uzmanlık alanlarına göre çeşitlendirilmesi ile de, kalabalık bir sınıfta yapılan vak’a tartışmalarının yerine, klasik ders verilen akşam programları yaratılmış oldu. Bu programların sadece bazılarında, bazı derslerde öğretim üyelerinin idealizminden kaynaklanan vak’a uygulamaları hala mevcuttur. Ancak, günümüzde İşletme İktisadı Enstitüsü’nün tüm yüksek lisans programları, öğrencilerin devam, geçme gibi bütün düzenlemeleri de dahil olmak üzere üst kuruluşların mevzuat ve kararlarına tabi olmak zorundadır. Enstitünün, bu incelemede anlatılan yapıdaki bir “İşletmecilik İhtisas Programı”nı “diploma” düzeyinde gerçekleştirebilecek idari özerkliği maalesef yoktur. 1954 yılında hazırlanmış olan, çağının ötesindeki talimatname artık mevcut değildir.

Halen ülkemizde mevcut ikiyüzün üstündeki üniversitede sayısız işletmecilik yüksek lisans programı bulunmaktadır. Ama bir tane dahi sabahın 8.30’undan akşamın 17.20’sine kadar yoğun vak’a tartışmaları yapılan, yüzde yüz devam mecburiyeti bulunan bir “İşletmecilik İhtisas Programı” mevcut değildir. Bu kuyruklu yıldız vak’a metodundan uzaklaşan yönetimlerin ve idari düzenlemelerin etkisi ile doksanlı yılların sonunda gökyüzünde son kez görülmüş ve kaybolmuştur. Yeterli çaba gösterilse, vak’a metoduna inanan yönetimlerin, diğer engelleri aşabilmesi belki de mümkün olabilirdi.

6. SONUÇ

İşletmecilik biliminin laboratuvarı işletmecilik hayatıdır. Bundan uzaklaşıldıkça, yapılan çalışmaları bilimsel olarak isimlendirmek oldukça güç olur. Bu laboratuvarda gerçekleştirilebilecek en iyi çalışmalar da vak’a etüdları yapmak, yazmak ve eğitime aktarmak olabilir. Bunun vak’a yazarına ve öğrenciye ve hatta vak’ası yazılan işletmeye katkılarını tartışmaya bile gerek yoktur.

Öğrenci açısından bakıldığında, bir yılda yüzlerce vak’a tartışması içinde yer alan birinin, gerçek hayatta karşılaşılabileceği birçok durumun benzerini önceden tartışmış olacağı görülür. Günümüzde “tecrübe”nin ne kadar zor kazanılan bir ayrıcalık olduğu düşünülürse, öğrencilere işletmecilikte karar alma tecrübesinin kazandırılmaya çalışılmasının değeri daha da iyi anlaşılır. Harvard Business School’u Dünya’da hala çok saygın bir yerde tutan başarının

ardında “vak’a metodu” vardır. Kırk yıla yakın bir süre “İşletmecilik İhtisas Programı”nı ülkemizde öncelikle tercih edilen lisansüstü program yapan bu metoda verdiği önemdir.

Günümüzde, eskisine göre böyle bir eğitim modeline eskisinden daha fazla ihtiyaç duymaktayız. Bunun yine İşletme İktisadı Enstitüsü bünyesinde yaratılması, yazarların en büyük hayalidir. Hiç şüphesiz, mevcut yasal düzenlemelerle bu incelemede anlatılmış olan program yeniden yaratılamaz. Ancak, öncelikle “vak’a metoduna” inanmış kadrolarla, bu üstün programı canlandırma arzusuna ihtiyaç vardır. Bu arzu ne kadar çok paylaşılırsa, kuyruklu yıldızı yeniden görme hayali gerçeğe dönüşebilir.

KAYNAKLAR

- Adiloğlu, B., Yücel, G. (2019). Çağdaş İşletme Biliminin nclğnden Bilinmeyene: Ord.Prof.Dr.Alfred Isaac, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 17 (60), Ocak 2019, s.47-57
- İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Talimatnamesi, İstanbul 1954
- İşletme İktisadı Enstitüsü İşletme İdaresi Kursu İkinci Dönemi Mezunları, Yıllık, 1957
- İşletme İktisadı Enstitüsü İşletme İdaresi Kursu Dördüncü Dönem Mezunları, Yıllık, 1958
- İşletme İktisadı Enstitüsü 1961-62 Yıllığı
- 19.Dönem İşletme İktisadı Enstitüsü Yıllığı, 1976
- Pazarcık, Y. (2016). İşletme Yüksek Lisans Eğitiminde İlk Adım: İşletme İdaresi Kurslarına İlişkin Bir Sözlü Tarih alışması, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 45, zel Sayı, 2016, s.9-25
- Smoky Valley Cafe Vak’ası Hakkında. (2016). G. Yücel (Ed.) içinde, *Vak’alar 2016* (s. 3-10). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü. Yayın No: 74.

EK 1:

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İKTİSAT FAKÜLTESİ
İŞLETME İKTİSADI ENSTİTÜSÜ
TALİMATNAMESİ
(Yürürlük Tarihi: 1 Nisan 1954)

I. UMUMİ HÜKÜMLER

Madde 1- İşletme İktisadı Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesine bağlı ve Üniversiteler Kanununun ikinci maddesi mucibince hükmi şahsiyeti haiz bir araştırma ve öğretim müessesesidir.

Madde 2- Enstitünün gayeleri şunlardır:

- a) İşletme iktisadı meseleleri üzerinde tetkik ve araştırmalar yapmak, bilhassa Türkiye'nin işletmecilik problemlerini incelemek ve bu hususta malzeme toplamak,
- b) İşletme iktisadı öğretiminin gelişmesine ve öğretim elemanları ve iş idarecilerinin yetiştirilmesine yardım etmek,
- c) İşletme iktisadına müteallik dersler, seminerler ve konferanslar tertip etmek ve bilhassa "vak'alar metodu" na dayanarak derinleştirici tedrisatta bulunmak,
- d) Memleketteki âmme işletmelerinin ve hususî işletmelerin işletmecilik meseleleri üzerinde istişare taleplerini karşılamak,
- e) İşletme kongreleri tertip etmek ve bu gibi kongrelere iştirâk etmek, çalışma sahasına giren işlerde mümasil Türk ve yabancı müesseselerle işbirliği yapmak.

Madde 3- Enstitü gayesi ile ilgili her türlü yayın yapar.

Madde 4- Derinleştirici tedrisata kabul edilmek için yüksek tahsil diplomasını haiz bulunmak şarttır. Bu tedrisata kabul edilecek öğrenci sayısı Enstitü Yönetim Kurulunca tesbit olunur. Müracaat edenlerin adedi bu miktar aştığı takdirde Yönetim Kurulu tarafından uygun görülecek esaslar dairesinde tercih yapılır. Enstitü bu tedrisatı başarı ile ikmal edenlere ihtisas sertifikası verilir.

Enstitü ilk fırsatta iş hayatında çalışanlara mahsus olmak üzere İstanbul'da ve imkân nisbetinde memleketin diğer kısımlarında kurslar açar ve İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi işletme tedrisatına iştirâk eder.

II. TEŐKİLÂT

Madde 5- Enstitünün üyeleri şunlardır:

- a) İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Umumî İktisat, Maliye, Sosyal Siyaset, İktisadi Coğrafya ve İstatistik Kürsüleri tedris üyeleri,
- b) Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesinin, İstanbul Teknik Üniversitesinin, Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okullarının bu müesseselerde seçilecek ikişer mümessili,
İstanbul Üniversitesi Fen ve Orman ve Ankara Üniversitesi Ziraat Fakülteleri ile İstanbul ve Ankara Üniversiteleri Ticaret Hukuk Kürsülerinin alâkadar Fakültelerce seçilecek birer mümessili,

Türkiye ve Orta Şark Âmme İdaresi Enstitüsünün, Başvekâlet Umumî Murakabe Hey'etinin ve Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin bu müesseseler tarafından intihap olunacak birer mümessili,

- c) Enstitüye devamlı ilmî ve maddi müzaheret göstermeği ve Yönetim Kurulunca tesbit edilecek miktarda teberruda bulunmayı kabul eden Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Borsalar ve Bankalar gibi iktisadî teşekküller ile resmî daire ve hususî müesseselerin, bu teşekküllerce her iki yılda bir seçilecek birer mümessili,
- d) Enstitünün gaye ve faaliyetlerine ilgi gösteren veya ihtisasından istifadeye ihtiyaç duyan kimseler arasında seçilecek üyelerce yapılacak teklif üzerine Genel Kurulca seçilecek olanlar.

Madde 6- Enstitünün üyeleri Genel Kurulu teşkil ederler. Genel Kurul her yıl Mayıs içinde veya yaz semestresi sonunda Direktörün tesbit edeceği tarihte toplanarak Enstitünün bir yıllık çalışmalarını inceler, sunulan işler hakkında karar verir, yapılacak işler hakkında düşüncelerini bildirir ve Enstitü çalışmalarını düzenler.

Enstitü Genel Kurulu, Yönetim Kurulunun kararı ve Direktörün daveti ile veya âzâ sayısının üçte birinin talebi ile fevkalâde toplantıya davet edilebilir.

Müzakere nisabı ilk toplantı için tam sayısının üçte birinden bir fazladır. Bu nisap elde edilemezse ikinci toplantı mevcut âzâ ile yedi gün içinde yapılır. Genel Kurul kararları mevcudun ekseriyeti ile verilir, Genel Kurul her toplantıda Yönetim Kurulu âzâsı arasından bir Başkan seçer.

Madde 7- Enstitü Direktörü Genel Kurul tarafından kendi üyeleri içinden ve Üniversitede Profesör bulunan kimseler arasından üç yıl için seçilir. Direktör, Yönetim Kurulunun

Başkanıdır. Direktör Enstitüyü temsil eder, Enstitü işlerini yürütür ve bütçeyi tatbik eder, bulunmadığı zaman bu vazifeler Direktör yardımcısı tarafından görülür.

Genel Kurul Direktöre teknik işlerde yardımcı olarak bir yabancı mütehassısı Ko-Direktör tayin edebilir. İdari ve malî hususlarda Direktöre yardım etmek üzere, Direktörün teklif ve inhası ile Yönetim Kurulu tarafından Üniversite öğretim üyesi sıfatını haiz bir yardımcı tayin edilir.

Genel Kurul, her yıl için Enstitünün malî durumu hakkında hazırlayacağı raporu sunmak üzere, iki kişilik bir Komisyon seçer.

Madde 8- Enstitünün Yönetim Kurulu Direktör ile, varsa Ko-Direktör, Direktör yardımcısı ve Genel Kurulca kendi âzâsı arasından seçilen 5 üyeden müteşekkildir. Yönetim Kurulunun müddeti 3 yıldır.

Yönetim Kurulu, Genel Kurulun tam sayısının üçte iki ekseriyeti ile her zaman değiştirilebilir.

Madde 9- Yönetim Kurulunun vazifeleri şunlardır:

- a) Enstitünün öğretim ve imtihanlara, talebe kabul şartlarına müteallik işlerini görüşmek ve bu hususlarda Direktörün teklifi üzerine karar vermek,
- b) Enstitü bütçesini, kat'î hesaplarını, faaliyet raporunu ve çalışma programını hazırlamak,
- c) Bu talimatnamede Yönetim Kuruluna verilmiş olan diğer vazifeleri ifa etmek.

Madde 10- Yönetim Kurulu, tam sayının çoğunluğu ile toplanır ve mevcudun ekseriyeti ile karar verir.

Madde 11- Enstitünün muhabir üyeleri vardır. Muhabir üyeler yabancı memleketlerde çalışan ve Enstitü faaliyetlerine katılmalarında fayda görülenler arasından, Yönetim Kurulunun teklifi üzerine, Genel Kurul tarafından seçilir.

III. MALÎ HÜKÜMLER

Madde 12- Enstitünün malî kaynakları, İktisat Fakültesi bütçesinden ve diğer Devlet daireleri ve âmme müesseseler ile İktisadî Devlet teşekkülleri bütçelerinden ayrılan ödeneklerle yapılacak işler mukabili elde edilecek meblâğlar, yerli, yabancı ve milletlerarası resmî ve hususî, hakikî ve hükmî şahıslar tarafından yapılacak yardım, bağış, teberru, vasiyet ve tesislerle bunların gelirlerinden ibarettir.

Madde 13- Bütçenin tahakkuk âmiri Enstitü Direktörü, itâ âmiri İktisat Fakültesi Dekanıdır.

Madde 14- Enstitü faaliyetleri için gerekli memur ve müstahdemler Direktörün inhası ve Yönetim Kurulunun tasvibi üzerine Üniversiteler Kanununun hükümleri dairesinde tayin edilir.

Madde 15- Genel Kurul bu talimatnamenin tādili hususundaki teklileri tam sayısının üçte iki ekseriyeti ile karar altına alabilir.

Madde 16- Bu talimatname tasdiki tarihinden itibaren yürürlüğe girer.

EK 2: İşletme İktisadı Enstitüsüne Aza Olan Müesseseler ¹¹

- 1) Mensucat Santral T. A.Ş.
- 2) İstanbul Sanayi Odası
- 3) Türkiye Sınâî Kalkınma Bankası
- 4) Mobil Oil Türk A.O.
- 5) Ege Bölgesi Sanayi Odası (*İzmir*)
- 6) Yakın Doğu Makine A.Ş.
- 7) Yedikule İplik Fabrikası
- 8) Türkiye İş Bankası A.Ş.
- 9) Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.
- 10) Burla Biraderler ve Şürekâsı
- 11) Vehbi Koç Müessesesi (*Ankara*)
- 12) Doğan Sigorta A.Ş.
- 13) Türkiye Odalar Birliği (*Ankara*)
- 14) Adana Ticaret ve Sanayi Odası (*Adana*)
- 15) İstanbul Ticaret Odası
- 16) Sümerbank Genel Müdürlüğü
- 17) Squibb ve Sons İlaçları
- 18) Etibank Genel Müdürlüğü (*Ankara*)
- 19) Eczacıbaşı Müessesesi
- 20) Antalya Umumî Nakliyat T. A.Ş.
- 21) Unilever İş-Türk Ltd. Şti.
- 22) Garanti Bankası
- 23) Denizcilik Bankası
- 24) Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. (*Ankara*)
- 25) Topser Toprak Seramik Sanayii T.A.Ş.
- 26) İzmir Pamuk Mensucat T.A.Ş. (*İzmir*)
- 27) Shell Company of Turkey
- 28) Aksu İplik Dokuma Fab. T.A.Ş.
- 29) Primati Ltd. Ortç
- 30) Çimentaş İzmir Çimento Fab. T.A.Ş. (*İzmir*)
- 31) Ereğli Kömür İşletmeleri (*Zonguldak*)
- 32) Şark Sanayi Kumpanyası (*İzmir*)
- 33) Ziraat Bankası Umum Müdürlüğü (*Ankara*)
- 34) Sümerbank Bursa Merinos Müdürlüğü (*Bursa*)
- 35) Türk Ticaret Bankası

¹¹ Liste, henüz İşletmecilik İhtisas Programı düzenlenmeden, 1957 yılı İkinci İşletme İdaresi Programı Yıllığından alınmıştır. Şehir belirtilmeyen kuruluşlar İstanbul merkezlidir.

- 36) Sümerbank Bakırköy Pamuklu Müessesesi
- 37) Osmanlı Bankası
- 38) Türkiye Demir ve elik Fab. Müessesesi (*Karabük*)
- 39) Sümerbank Deri ve Kundura San. Müessesesi
- 40) Sellüloz Sanayi Müessesesi (*İzmit*)
- 41) Paşabahçe şişe ve Cam Fabrikaları
- 42) Bursa Ticaret ve Sanayi Odası (*Bursa*)
- 43) Akdeniz Nebat Yağlar T.A.ř. (*Adana*)
- 44) Hürriyet Gazetesi
- 45) Zetip Zeytinburnu İplik Fab. T.A.ř.
- 46) Minneapolis-Moline (*Ankara*)
- 47) İzmir Ticaret Odası (*İzmir*)
- 48) Türkiye Emlk Kredi Bankası (*Ankara*)
- 49) Türk Hava Yolları A.O. (*Ankara*)
- 50) Toprak Mahsulleri Ofisi Um. Md. (*Ankara*)
- 51) Petrol Ofisi Umum Müdürlüğü (*Ankara*)
- 52) Vakıflar Bankası Umum Müdürlüğü (*Ankara*)
- 53) İstanbul Ticaret Borsası
- 54) PTT Genel Müdürlüğü (*Ankara*)
- 55) Transtürk Ltd. şti.
- 56) Türkiye imento Sanayii T.A.ř. (*Ankara*)
- 57) İbrahim Ethem Kimya Evi T. A.ř.
- 58) General Elektrik T.A.ř.
- 59) Tatko Otomobil Lstik ve Makine Tic. T. A.ř.

KERVANSARAY VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

Yusuf Sürmen¹

Hasan Abdioğlu²

ÖZ

Çalışmanın amacı kervansaray ve muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Çalışmada öncelikle kervansarayın kurulması ve görevleri hakkında temel bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, Devlet Arşivleri Başkanlığı'ndan arşiv belgesi alınmıştır. Arşiv belgesinde bir kervansaraya ait muhasebe kayıt örnekleri yer almaktadır. Kervansaray kuruluş sürecinde ve faaliyetlerinin devamlılığının sağlanmasında büyük sermaye gerektirmesi sebepleriyle vakıf olarak kurulmaktadır. Kervansarayda muhasebe kayıtları vakıf defterleri kapsamında yer almaktadır. Bu defterler sorumlu kadi ve vakıf idaresince denetlenmektedir. Arşiv belgesinde kervansaray muhasebe kayıtlarının siyakat yazı tekniği ve merdiven kayıt yöntemi ile yazıldığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Kervansaray, Muhasebe, Selçuklu ve Osmanlılar.

Jel Kodu: M40, M41, M49

CARAVANSERAIS AND ACCOUNTING TRANSACTIONS

ABSTRACT

The aim of the study is to explain the caravanserai and accounting procedures. In the study, firstly, basic information about the establishment of the caravanserai and its duties are given. After, archive document is taken from President of Republic of Turkey, Presidency of State Archives. The archive document contains examples of accounting records of the caravanserai. Caravanserai is established as a foundation due to the fact that it requires large capital in the establishment process and to ensure the continuity of its activities. The accounting records in the caravanserai are included in the foundation books. These books are inspected by the responsible kadi and evkaf administration. In the archive document, it was seen that the accounting records of the caravanserai were written by using the siyakat writing technique and the merdiban recording method.

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, yusufsurmen@ktu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-9200-9920>

² Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, hasanabdioglu@ktu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-7943-1847>

Atıf (Citation): Sürmen, Y., & Abdioğlu, H. (2020). Kervansaray ve Muhasebe İşlemleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 25-40.

Geliş Tarihi / Received
27.03.2020

Revizyon Tarihi / Revised

-

Kabul Tarihi / Accepted
22.06.2020

Keywords: Caravanserai, Accounting, Seljuk and Ottomans

Jel Code: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Kervansaray, ekonomik canlılığın yaşandığı yol güzergâhları üzerinde konaklama noktalarına inşa edilen, gerek ticaret kabilelerine katılan ve gerekse tek başına seyahat eden yolcuları, yolculuk günü akşamında barındırmak, kervanları dinlendirmek, malları sahiplerine ve tacirlere teslim edinceye kadar korumak, yolcuların sonrası gün yolculuklarına devam edebilmeleri için son durak olarak yapılan anıtsal yapıdır (Uslu,1985, s.196).

Kervan sözü, Farsça kökenli olan “*kârbân*” sözcüğüne dayanmaktadır. Bu söz “*yolcunun konakladığı ve gecelediği yer*” anlamına gelmektedir. Kervansaray sözü ise Farsça kökenli “*kârbân*” ve “*serây*” sözlerinden oluşan birleşik bir ismin Türkçeye uyarlanmış biçimidir. “*Karbasaray*” Türkçeye “*Kervansaray*” olarak geçmiştir (Kadri, 1928, s. 591). Bu söz yalnız Türk diline değil, dünyadaki birçok ulusların dillerine de girmiştir.

Kervansaray temelde yolcuların şehirlerarasında konaklamalarını sağlamak amacıyla kurulmuş yapılar olmakla birlikte şehir içlerinde de kervansaray, benzer amaca hizmet etmek gayesi ile kurulmuştur. Ayrıca kervansaray mal hareketliliğinin yoğun bir şekilde yaşandığı limanlarda da yapılmıştır (Demircanlı, 1989, s. 578). Kervansaray yürüme mesafe ile 8-10 saatte ulaşılabilecek bir günlük yolculuk mesafesine uygun 35-40 km aralıklar ile inşa edilmiştir (Karacan, Karacan, Güngör, 2016, s.10). Ayrıca kervansaray din, dil, ırk, zengin, fakir, köle, hür farkı gözetmeksizin bütün insanlara hizmet veren ve çoğunlukla vakıf yoluyla kurulan sosyal ve hayır amaçlı müessesedir (Kazancıoğlu, 2014, s.1).

Anadolu’da kervansarayların yaygınlaşması Selçuklular (1077 - 1308) ve Osmanlılar (1299-1922) dönemlerinde olmuştur. Özellikle Selçuklular döneminde kervansaraylar çok yaygınlaşmıştır. Türk devlet geleneğinde halka hizmet etmek, halkı korumak ve refah içinde yaşatmak bir yönetim felsefesi olmuştur. Orhun Kitabeleri’nde bu anlayış: “*aç olan doyurulacak, çıplak olan giydirilecektir*” sözüyle ortaya koyulmuştur. Türk geleneğinden gelen bu anlayış, İslâm dininin kabulünden sonra dinî bir boyut kazanarak devam etmiş ve İslam’ın hayrı ibadet kabul eden hükmü ile kervansarayın gelişmesinde son derece etkili olmuştur (Yiğit, 2002, s.301). Kervansarayın bir kısmı yolcuların ihtiyacını karşılayacak bir ya da birkaç yapı ile birleşerek ya da onları çevresinde toplayarak, yapı topluluğunun merkezi olmuştur. Bu planlama ile kervansaray bir şehrin minyatür yerleşim örneğini oluşturmuştur diyebiliriz (Cantay, 2002, s.387). Kervansaray ticari malın korunmasının sağlanması bakımından yüksek güvenlik sağlayacak surlar ile yapılmış, kule ve burçlar ile müdafaa sağlayacak bir mimaride inşa edilmiştir. Sultanlar, sultan eşleri, devlet büyükleri tarafından yaptırılan kervansarayın daha ihtişamlı, daha büyük, sağlam ve emniyetli yapılar olduğu söylenebilir. Kervansaray,

gerek inşası gerek bakımı ve onarımı ile gerekse işleyişi bakımından yüksek maliyet gerektiren vakıf müessesesidir (Kazancıoğlu, 2014, s.4). Kervansarayın büyük yapılar olması ve çok sayıda görevi bulunması sebebi ile bu vakıfların gelirlerinin de buna uygun olması icap etmektedir. Dolayısıyla kervansaray vakıflarının varlık sahibi kişiler ve devlet adamları tarafından kurulduğu görülmektedir (Yiğit, 2000, s.67).

Vakıflar aracılığıyla, kişilerin gelir fazlaları, bizzat kendileri tarafından ve gönüllülük esasından hareketle, toplumun ihtiyaç sahibi kesimlerine aktarılmaktadır (Tabakoğlu, 2005, s.26). Vakıf anlayışı İslâm dininin yardımlaşma ile ilgili emir ve ilkelerinden doğmuştur. Böylelikle vakıflar asırlarca insanlığa hizmet etmiş dinî ve sosyal bir müessese olarak ortaya çıkmıştır (Sırım, 2017, s.175). Vakıf anlayışının toplumda yer bulması noktasında Hz. Muhammed (S.A.V)’in hadislerinde “*kişinin ölümden sonra dahi amel defterinin açık olacağı belirtilen “sadaka-i cariye” vurgusu önemlidir (Kazıcı, 1985, s.7). Zira, vakıf tahsisinde bulunan kişiye hayrının sonsuza kadar devam edeceği fikri, vakıfların yaygınlaşmasında önemli rol oynamıştır. Kervansaray vakfiyesinde, kervansarayın çalışma şekli ile hayır faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılacak masrafları karşılayacak yapılar, vakıflar tek tek ifade edilmekteydi. Örneğin, Celaleddin Karatay Vakfiyesi’nde vakıf edilen unsurlar; 2 köy, 30 dükkân, 16 ev, 2 han, 1 fırın, 1 hamam, 19 tarla, 2 çayır ve 29 arazidir (Yiğit, 2000, s.67).*

Çalışmanın devam eden ikinci kısmında kervansarayın kurulması ve görevleri açıklanmıştır. Üçüncü kısımda ise Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, Devlet Arşivleri Başkanlığından temin edilen arşiv belgesi ile kervansarayda muhasebe kayıt örneklerine yer verilmiştir. Çalışma konu ile ilgili genel bir değerlendirmenin yapıldığı son kısım ile tamamlanmıştır.

2. KERVANSARAYIN KURULMASI VE GÖREVLERİ

Kervansarayın geçmişi Orhun Kitabelerine kadar dayanmaktadır. Bu Kitabelerde “*Moyanlık*” olarak belirtilen konaklama yerleri Türklerin “*hayır ve yardım yurdu*” olarak kurdukları konaklama ve geceleme yerleridir (Göksel, 1985, s. 50). Gazneliler (969-1187)’ in kervansaray benzeri ribâtlar yaptırdığı da bilinmektedir. 1019–1020 yıllarında Gazneli Mahmut tarafından Ribât-ı Mahi adıyla bir kervansaray yaptırılmıştır. İslamiyet döneminde ise kervansaray, ilk Müslüman Türk devleti olarak bilinen Karahanlılar (840-1212) döneminde Ribât-ı Melik adıyla Buhara - Semerkand arasında yapılmıştır. Ribât-ı Melik, Türk kervansaraylarının ayakta kalmışların en eski tarihli kervansarayıdır (Kazancıoğlu, 2014, s.110). Kervansarayın, diğer konaklama yerleri olarak bilinen “*ribat*”, “*han*” ve “*menzilhane*” ile karıştırılmaması gerekir.

Ribat; sınır boylarına kurulmuş konaklama yeridir. Ribât, temelde fetih gayesiyle sınırlarda kurulmaları, ülke sınırlarının tehlikeli noktalarında güvenliği sağlamaları ve ordun için kışla görevi üstlenmelerinden dolayı askerî bir kurum olarak ortaya çıkmışlardır. Daha

sonra da değişen şartlar ve ihtiyaçlara paralel olarak sosyal, kültürel ve ekonomik nitelikli müesseselere ad olmuşlardır (Kazancıoğlu, 2014, s.108). Sınır boylarına inşa edilen ribât, sınırların genişlemesi ile birlikte iç kısımlarda kalmakta ve böylece zaman içerisinde askeri kullanımdan ziyade konaklama mekânına yani kervansaraya dönüşmektedir.

Han; şehir içerisinde ücret mukabili kalınan yerler olup kervansaraya göre daha sade ve alçak duvarlı inşa edilen güvenliğin ikinci planda olduğu temelde özel teşebbüs girişimi ile kurulan yerdir (Yiğit, 2000, s.16 ve Çetin, 1981, s.180).

Menzilhane; Osmanlı döneminde askerî ve idarî gayelerle tesis edilen ve kendisine özel resmî ulaşım ve haberleşme ağı olan yerdir (Kazancıoğlu, 2014, s.210). Menzilhaneden sivil vatandaşların (tüccar, hacılar, seyyahlar gibi) yararlanmaları söz konusu değildir. Devlet görevlileri ve yabancı devlet elçilerinin ulaşımı ile hazine gelirlerinin İstanbul'a getirilmesi menzilhaneler aracılığı ile sağlanmaktaydı (Çetin, 2004, s.152).

Kervansaray hizmetinin belirli bir süre ücretsiz verilmesi, şehir dışında daha çok kurulması, çok daha büyük yapılar olması ve vakıf usulü ile çoğunlukla kurulması özellikleri ile *handan*, askeri amaç dışında yolcuların mal ve can güvenliğini koruyan yapılar olması sebebiyle *ribatdan* ve kendisine özel resmî ulaşım ve haberleşme ağı olan, sivil vatandaşların kullanımına kapalı olan *menzilhaneden* ayrılmaktadır.

Karahanlılar (840–1212) ve Gazneliler (969-1187) dönemlerinde yaptırılan ribat ve kervansaraylar daha sonra Anadolu'da Selçuklular ve Osmanlılar tarafından onarılmıştır (Karacan, Karacan ve Güngör, 2016, s.10). Araştırma bilgilerine göre; Anadolu Selçuklu ve Beylikler döneminde, Anadolu'da 270'e yakın kervansaray inşa edilmiştir (Karacan, Karacan, Güngör, 2016, s.10). En eski Anadolu Selçuklu dönemi kervansarayı; 1201 tarihli Konya-Beyşehir yolu üzerindeki "*Altınapa Han*", en son inşa edilen Anadolu Selçuklu dönemi kervansarayı 1278 tarihli "*Çay Han*", Anadolu Selçuklu döneminin en büyük kervansarayı 4 475 m2 alanı ile Konya-Aksaray yolunda bulunan "*Sultan Han*" ve en küçük kervansarayı ise 200 m2 alanı ile Kütahya ili yakınlarında "*Yenice Han*"dır (Aslanapa, 1963, s.28). Osmanlılar döneminde 1394 yılında yapılan ilk kervansaray Bursa'nın Karacabey ilçesine bağlı Seyran Köyü yakınında "*Issız Han*", Osmanlı döneminde şehir içerisinde yapılan ilk kervansaray Orhan Gazi Külliyesi'nin ticarî yapısına dâhil olan 1339 tarihli "*Emir Han*"dır. Kervansaray yapımı ticaretin güvenli bir şekilde sağlanarak yolcuların mal ve can güvenliklerini sağlamak bakımlarından Karahanlılar ile başlamış, Selçuklular döneminde gelişme göstermiş ve Anadolu Selçukluları döneminde ise en üst seviyeye ulaşmıştır. Osmanlı döneminde ise kervansaraylar değişen ticaret yolları sebebiyle mevcut kervansarayların korunması ve idaresi alanında düzenlemeler gerçekleştirilmiştir (Kazancıoğlu, 2014, s.114 ve Şen, 2007, s.127). Osmanlı Devleti'nin özellikle son dönemlerinde yaşanan ekonomik zafiyetler, deniz yollarının yaygınlaşması, demir yolu ağlarının inşa edilmesi ve Anadolu'da siyasi bütünlüğün kurularak iç güvenliğin sağlanması ile birlikte bu yapılara eskisi kadar ihtiyaç duyulmamaya başlanmıştır (Kazancıoğlu, 2014, s.2).

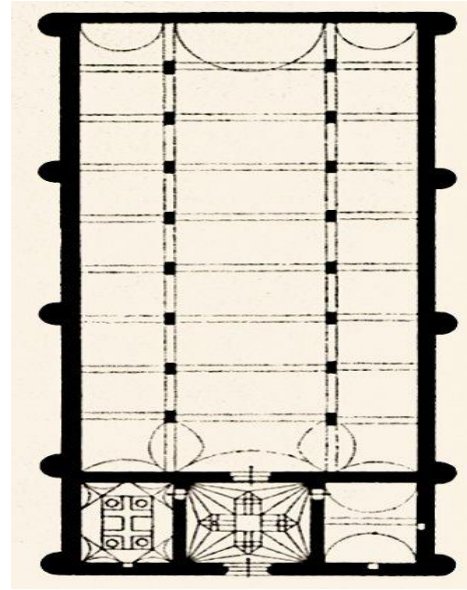
Kervansaray hayrı hizmette bulunmak amacıyla vakıf olarak ve ticari amaç gayesi ile özel olarak olmak üzere iki şekilde kurulmaktadır. Ancak gerek inşaat sürecinde ve gerekse kuruluş amacına uygun hizmetlerin yerine getirilmesinde çok büyük bir maddi varlığa ihtiyaç duyulması, bu yapıların daha çoğunlukla vakıf usulü ile varlıklı devlet büyükleri tarafından kurulmalarına sebep olmuştur. Vakıf olarak kurulan kervansarayda idarî personel ve hizmet personeli olmak üzere iki tür personel bulunmaktadır. Birincisi vakfın yönetim personeli. Vakfın yönetimi “*mütevelli, müşrif ve nazır*” tarafından gerçekleştirilmekteydi. *Mütevelli*; vakfın bütün işlerini idare etmek üzere tayin olunan kişidir. *Müşrif*; mütevellinin idari yetkilerini ve yaptığı işleri denetleyen kişidir. *Nazır* ise mütevellinin işlerine müdahil olmadan işlerin vakfın şartlarına uygun yapıp yapılmadığını kontrol eden ve herhangi bir usulsüzlük halinde yetkili kadıya bildirimde bulunan kişidir (Yiğit, 2000, s.55). Vazife alan ikinci tür personel ise *hizmet personeli*dir. Hizmet personeli de kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Birisi mesleki bilgiye göre görev ifa eden kişiler (doktor, imam, müezzin, öğretmen gibi) diğeri ise fiziksel kuvvet ile görev ifa eden kişiler (aşçı, hamal, hancı, hamamcı, oduncu, nalbant, ayakkabıcı, baytar, kapı bekçisi, ambar memuru gibi)’ dir (Öztürk, 1995, s.169).

Vakıf esasen kişilerin şahsi mallarını kamu hizmetine tahsis etmesi işlemidir. Vakıf, sadece Allah rızasını kazanmak için kurulan ve menfaati tamamıyla ihtiyaç içinde bulunanlara tahsis edilen müesseselerdir. Bu durumda kişi, sahibi bulunduğu mülkü tamamen elinden çıkarmakta, onu Allah’ın mülkü haline getirmektedir. Bundan dolayı vakfi yapan kimse tekrar o mal üzerinde mülkiyet dava edememekte ve vakfiyesinden geri dönememektedir (Kazıcı, 1985, s.28). Vakfiyede temel esas malın kamu hizmetine tahsis edilmesi söz konusu olduğundan kervansaray, toplum ile sosyal bir ağın kurulmasına imkân tanımaktadır. Vakıf yoluyla kurulan kervansarayda kuruluş sürecinde temel olarak üç yapıcı unsur bulunmaktadır. Bunlar; (i) Vakıf tesis eden kişi “*Vâkıf (Vakfeden)*”, (ii) Vakfedilen mal “*Mevkuf*”, (iii) Vakıf yapan kişinin amaçlarını, şartlarını ihtiva eden, kurulacak vakfın nasıl yönetileceğine ilişkin esasları belirleyen ve mahkeme tesciliyle birlikte vakfın vücut bulduğu vesika (*vakıf senedi*)’dir.

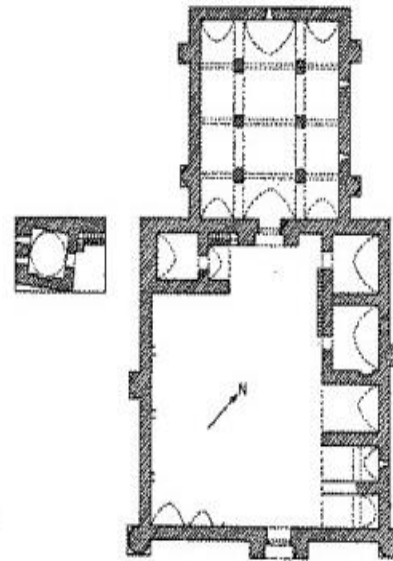
Hz. Muhammed (S.A.V) bir hadisinde: “*Misafirlik üç gündür. Misafiri üç günden fazla ağırlamak ise sadakadır*”(Muhammed el -Buhari) buyurmuştur. İslam hukukunda misafirlik geleneğine bağlı olarak kervansarayda konaklayan kişilerden üç gün boyunca ücret alınmamaktaydı. Kervansarayda üç gün süre ile konaklayanlardan hiçbir ücret alınmaması bu yapıların vakfiye sistemine göre teşkilatlandırılmasından kaynaklanmaktadır. Zira, vakıfların iktisadî ve malî yardımlaşmada devamlılık ve verimlilik temin eden bir görevi vardır (Sırım, 2017, s.175). Kervansarayda hizmetin devamlılığının sağlanması amacıyla vakfedilmiş evler, dükkânlar, fırınlar, hanlar, hamamlar, bağ-bahçe ve tarlalar, araziler, çiftlikler ve köyler gibi gayrimenkuller ve gelir kaynakları vardır (Karacan, Karacan, Güngör, 2016, s.14). Kervansarayın içerisindeki başlıca bölümler ise yatakhane, yemekhane, erzak ambarı, depolar, ahırlar, mescit, aşhane, türbe, hamam, su sarnıcı, şadırvan, hastane, nalbant, ayakkabıcı, arabacı, eczane, çeşme, kütüphane, gözetleme kulesi, ailecek kalınabilecek haremlik kısımlar,

gelir ve giderleri idare edecek büro ve görevli memurların büroları bulunmaktadır. Özetle kervansarayda insanlar konaklamakta, hayvanlar barınmakta, araçlar onarılmakta ve hatta at ve araba değiştirilmesi de mümkün olmaktadır (Karacan, Karacan, Güngör, 2016, s.13,16).

Aşağıda yer alan Görsel 1 ve 2’de sırasıyla, Iğdır Kervansarayı ve Tuzhisar Sultan Kervansarayı fotoğraf ve planları yer almaktadır.



Görsel: 1 Iğdır Kervansarayı ve Planı



Görsel: 2 Tuzhisar Sultan Kervansarayı (Kayseri - Sivas yolu üzeri) ve Planı

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde kervansarayın temel görevlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz. Bunlar;

- Kervansarayın, misafirlerine güvenli bir yer sağlaması,
- Kervansarayın, ekonomik faaliyetlerin artmasına ve ticaretin canlanmasına katkı sağlaması,
- Kervansarayın, ıssız yerleri şenlendirerek ticari ve askeri açıdan önem arz eden yerlerde varlık gösterilmesini sağlaması,
- Kervansarayın, kùltür aktarımı ve kùltür geçişlerinin yaşandığı yerler olması,
- Kervansarayın, sosyal dayanışma ve sosyal yardımlaşmaya hizmet etmesi,
- Kervansarayın, önemli yolların ve geçişlerin güvenliğini sağlaması,
- Kervansarayın, dış ùlkelerden gelen kalabalık resmi ziyaretçileri misafir etmesi,
- Kervansarayın, Türk - İşlam medeniyetinin geniş hoşgörü kùltürünün, yardımlaşma ve insanlara dil, din, ırk ve mezhep ayrımı olmadan verilen değerin ortaya koyulduğu yapılar olması,
- Kervansarayın, şehirlerarası kavşak yollarına yakın yerlerde kurularak uğrak ve dinlenme yeri olması,
- Kervansarayın, ordunun seferi esnasında klasik görevi dışında sınır boylarına kurulan ribat'lar gibi görevi olması,
- Kervansarayın, ticari mal taşıyan kervanları sınır yakınlarındaki dūřmanlardan, yağmacılardan, göçebe ve eşkıya baskınlarından koruması,
- Kervansarayın, konaklayan misafirlerine mal ve can güvenliği teminatı sağlaması,
- Kervansarayın, idarî ve askerî resmî haberleşme ağına sahip olmasıdır.

Anadolu'da Selçuklu döneminde kervan yolları ve kervansaray yerleri aşağıda yer alan Harita 1 üzerinde gör÷lmektedir.



Harita: 1 Selçuklu Döneminde Anadolu'da Kervan Yolları ve Kervansaraylar

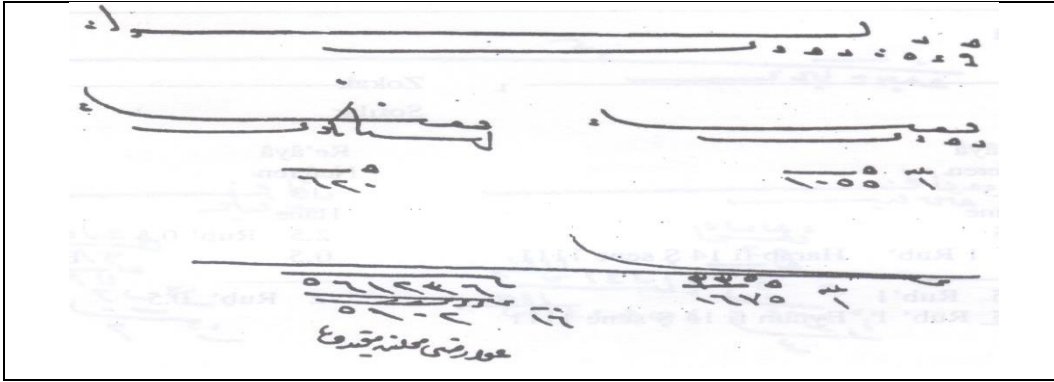
Harita 1 incelendiğinde özellikle ticaretin yaygın bir şekilde gerçekleştiği ulaşım yolları üzerinde ve yol birleşim noktalarında kervansaray yapılaşmasının söz konusu olduğu ve kervansarayın günlük belirli bir yürüme mesafelerinde konumlandırıldığı görülmektedir. Anadolu'nun kervan yolları ile bir ağ gibi örüldüğü ve kervansarayın yollar üzerinde temelde konaklama ve güvenlik hizmeti sunduğu harita görselinden anlaşılmaktadır.

3. KERVANSARAYDA MUHASEBE İŞLEMLERİ

Muhasebe, işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen ya da kısmen mali nitelikteki işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sağlayan bilimdir (Sürmen, 2018, s.11). Muhasebe, Sümerler (M.Ö.4000 – M.Ö.2000) döneminden beri kullanılmakta olup, bu dönemde dahi alış verişler için belgeler tanzim edilmiştir. Türk muhasebe kayıt kültürünün izlerini ise Göktürklerden (552-745) kalan belgelerde görmekteyiz. Bu belgelerde devlet yönetimi ve hesaplaşma niteliği taşıyan kayıt kültürü ile ilgili bilgiler vardır. Daha sonra Uygurlular (745-840) ilk yerleşik düzene geçen Türk boyu olarak hukuk düzeninin gelişmesi paralelinde, iktisadi yaşam ile birlikte kayıt düzenine özel bir önem vermişlerdir (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2014, s.5,8). İslam halifesi Hz. Ömer (584-644) zamanından itibaren siyakat yazısı ve rakamlarının var olduğu (Aydemir, Erkan, 2011, s. 116) ve muhasebede ise Emeviler (661-750) döneminde kullanıldığı bilinmektedir. Ancak bu yazı tekniği Abbasiler (750–1258) döneminde, muhasebe işlemlerinde yaygın olarak merdiven kayıt yöntemi ile birlikte kullanılmıştır. Daha sonra İlhaneliler (1256-1353) döneminde malî sistem daha düzenli hale getirilmiş ve muhasebe kuralları geliştirilerek merdiven kayıt yöntemine ve siyakat yazı tekniğine göre muhasebe kayıtları ileri düzeyde gerçekleştirilmiştir. Halil İnalçık, “Osmanlıların uyguladığı mali usullerin, Abbasiler ve daha sonra İlhaneliler da uygulanan mali usullerden iktibas edildiğini” belirtmektedir (İnalçık, 1955,

s.128). Dolayısıyla İlhanlılar döneminde ileri seviyelerde oluşturulan mali sistem ve muhasebe kayıt düzeni, önce Anadolu Selçuklu Devleti ve sonrasında da Osmanlı Devleti'nde çok uzun yıllarca kullanılmıştır.

Muhasebede siyakat yazısının kullanılma sebepleri; kayıtların çabucak yapılması, kâğıttan tasarruf sağlanması, kısaltma ve ihtiyaç halinde sır niteliği taşıyabilen özellikte yazılabilir olmasıdır (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2014, s. 34). Bu yazının okunmasının zor ve uzmanlık gerektirmesinden dolayı bu kayıtlar özel olarak yetiştirilmiş kâtipler tarafından tutulmaktaydı. Siyakat yazısının muhasebe kayıtlarında kullanılmaya başlamasında ve yazının yaygınlaşmasında, yazı tekniğinin kısa ve öz anlatıma imkân vermesi ve noktasız, dik ve birbirine girift bir yazı olması sebebiyle yazı alanına çok kapsamlı açıklamalara yer verme imkânlarından kaynaklanmaktadır (Öztürk, 1996, s.36). Siyakat yazı tekniği Anadolu Selçukluları aracılığı ile Osmanlılar tarafından kullanılmaya başlanmıştır (Öztürk, 1996, s.26). Oktay Güvemli'ye göre; siyakat yazı tekniğinin kullanıldığı alanlar: (i) Muhasebe öğretiminde, muhasebe kayıt ve belge düzeninde, (ii) Devletin mali düzenini oluşturan kayıt ve belgelerinde, (iii) Devletin tapu kayıt ve belgelerinde, (iv) Vakıflarda'dır (Güvemli, 1995, s.91). Siyakat yazısının her devre ve her katibin yetiştirme tarzı ve üslubuna göre farklı özelliklerinin olduğu gibi, farklı devlet dairelerinde kullanılan siyakat yazıları da farklılık arz edebilmektedir (Öztürk, 1996, s.41). Aşağıda siyakat yazısı ile hazırlanmış bir belge örneği yer almaktadır.



Kaynak: Öztürk, 1996, s. 194.

Arşiv Belgesi: 1 Siyakat Yazı Tekniği ile Hazırlanmış Belge Örneği

Orta Doğu'da doğmuş ve gelişmiş olan merdiven kayıt yöntemi 1100 yıllık bir geçmişe sahiptir. Osmanlı Devleti bu kayıt yöntemini 500 yıl gibi uzun bir süre zarfında devlet muhasebesinde ve vakıf kayıtlarında kullanmıştır (Aydemir, Erkan, 2011, s.111-112). Bu yöntemde muhasebe kaydı, rakamların yukarıdan aşağıya doğru alt alta yazılması ve rakamların öncesinde/devamında ya da üstünde açıklamalara yer verilmesi, sonunda ana tutar, sonra diğer tutarlar alt alta ve yukarıdan aşağıya doğru merdiven basamakları biçiminde sıralanması ile oluşmaktadır (Kurt, 2013, s.20-21). Osmanlı Devleti'nde merdiven yöntem tahakkuk esasına dayalı olarak tutulmuştur. Merdiven kayıt yöntem, tek (*basit*) yanlı kayıt yöntemi ile çiftyanlı kayıt yönteminin birlikte uygulanabildiği karma bir yöntemdir (Aydemir, Erkan, 2011, s.113,

115). Vakıfların muhasebe işlemlerinde de merdiven kayıt yöntemi kullanılmıştır (Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2014, s.199). Osmanlı Devletinde, kar hesaplamaları ve karar almaya yönelik stratejik bilgileri sağlama ihtiyacını karşılayamayan merdiven kayıt yöntemi, 1879 yılında terk edilmiş ve çiftyanlı kayıt yöntemine geçilmiştir (Taş, Oğuz ve Ekici, 2013, s.114; Öztürk, 1996, s.32 ve Güvemli, Toraman ve Güvemli, 2014, s.XI). Aşağıda yer alan arşiv belgesinde merdiven kayıt yöntemine göre siyakat yazı tekniği ile tutulmuş bir muhasebe kayıt örneği yer almaktadır.

Kaynak: Öztürk, 1996, s. 202.

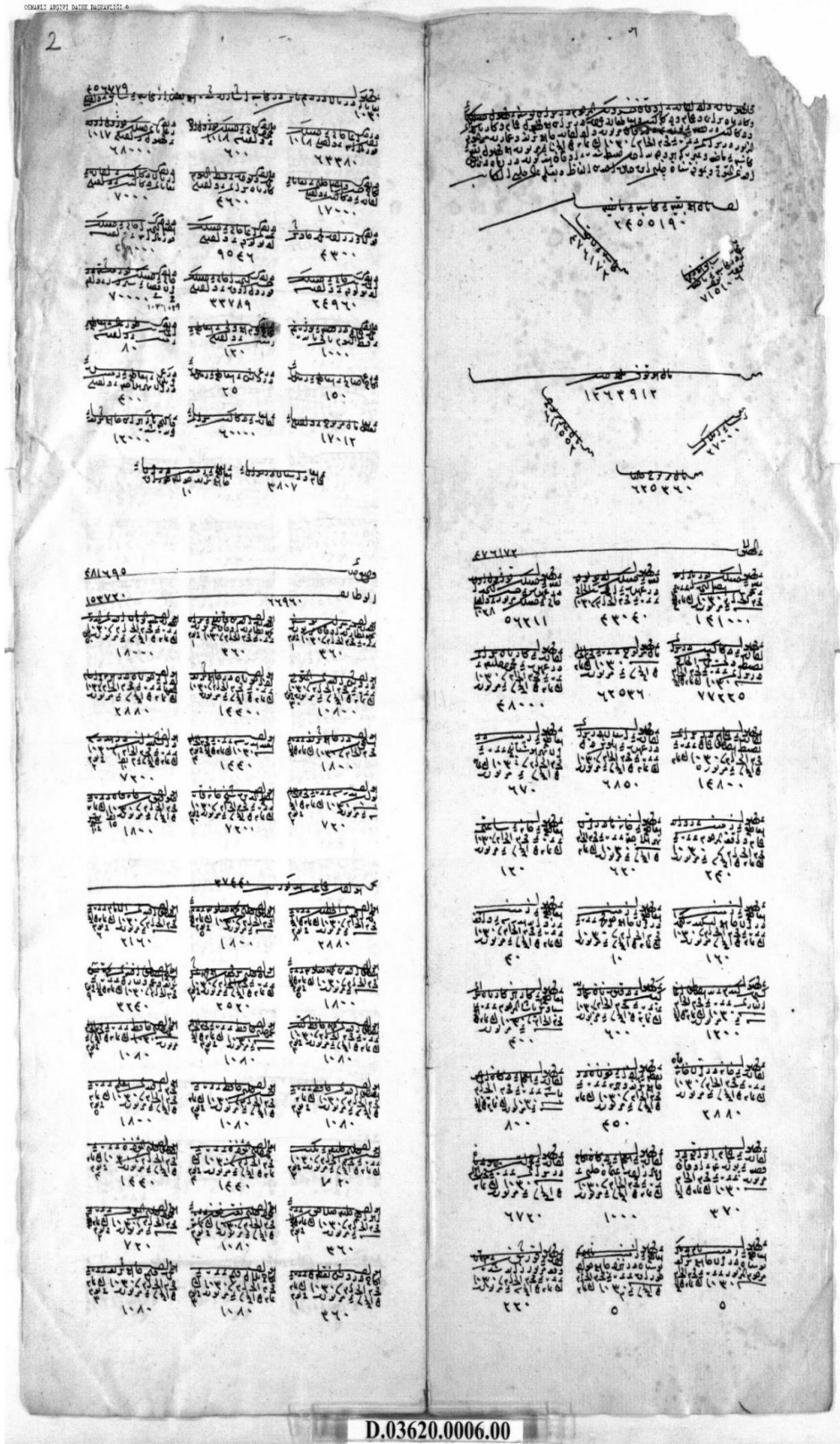
Arşiv Belgesi : 2 Merdiven Kayıt Yöntemine Göre Siyakat Yazı Tekniği ile Tutulmuş Bir Muhasebe Kayıt Örneği

Kervansarayda idari personel olarak görev yapan katipler; vakfın gelir ve giderleri ile vakıf personelinin maaşlarını kayıt altına almak, ayrıca vakıf kurumuyla ilgili bütün yazışmaları yapmak ile görevliydi. Kara Ahmet Paşa (1553- 1555)'nin Vakfiyesi'nde vakıf kâtibinin göreviyle ilgili olarak belgede; “*Bir de kâtip bulunacaktır ki bu kâtip, her gün gerek ambarcının elinde bulunan ambara ve gerek kilercinin elindeki kilere giren ve çıkanları yazacak ve her gün için üç dirhem maaş alacaktır*” ifadeleri geçmektedir (Yalçınkaya, 1942, s.94). Kâtiplerin güvenilir kişilerden seçilmelerine özellikle dikkat edilirdi. Arşiv kayıtlarına göre görevlendirilecek bir katip için “*Az olsun çok olsun gelir ve gideri emanet üzere yazıp, hıyanet etmeyen bir kâtip*” ifadesi kullanılmaktadır (Tamer, 1958, s.114). Kervansarayın denetimi de iki makam tarafından sağlanıyordu. Bunlardan birincisi yetkili olarak atanan nâzır (*vakfın mütevellî heyetini teftiş eden kişi*), ikincisi ise kervansarayın bulunduğu yerin kadısı (*hakimi*)'dir (Kazancıoğlu, 2014, s.177). Her kadı kendi bölgesindeki vakıfları, emrindeki müfettişlerle teftiş ettirdiği gibi, bazen de bizzat kendisi teftiş ederdi (Müderrişoğlu, 2002, s.923). Vakıfların her daim mali ve idari işlemlerinin vakıf hukuku çerçevesinde izlenmesi ve muhasebe kontrolünün varlığı uzun süre bu müesseselerin varlık göstermesine imkân tanımıştır. Vakıfların mali işlemlerinin izlenmesi ve kontrol altına tutulmasında da muhasebe kayıtlarından yararlanılmıştır (Taş, Oğuz ve Ekici, 2013, s.104). Osmanlı Devletinde kervansarayda kayıt altına alınan mali işlemler rapor haline getirilerek kadı'ya sunulur ve kadı

ihtiyaç duyarsa bir başka muhasebeci ile bu raporları incelerdi. Vakfa ait muhasebe raporları aynı zamanda İstanbul'da bulunan Evkaf İdaresi'ne (bugünkü Vakıflar Genel Müdürlüğü) gönderilerek burada görevli kişiler tarafından da denetlenirdi (Taş, Oğuz ve Ekici, 2013, s.105).

Konaklayan kişilerin hiçbir ücret ödemedi hizmet alması kervansarayın kuruluşunun vakfiye sistemine bağlı olmasındandır. Bu sisteme göre bu kurumların ayakta kalarak hizmet vermesini sağlayan; evler, dükkânlar, fırınlar, hanlar, hamamlar, bağ-bahçe ve tarlalar, araziler, çiftlikler ve köyler gibi akarlara (*gelir kaynakları ve mülkler*) sahiptirler. Ayrıca Osmanlı padişahları, kervansarayın düzenli işletilmesi için, hüküm ve yasakları ihtiva eden "*Kervansaray Kanunnameleri*" yayınlamışlardır (Karacan, Karacan, Güngör, 2016, s.16). 1530 - 1540 yılları arasında yapılan vakıf tahrir (*yazma*) kayıtlarına göre; yalnız Anadolu eyaletinde vakıf yoluyla 75 büyük han ve kervansaray kurulmuş bu müesseselerde görev yapan kişilerin iâşe giderleri ve maaşları vakıf gelirlerinden karşılanmıştır (Kurt, 2013, s.12). Vakıf idaresinde muhasebeye verilen önem sebebiyle vakıfların sürekliliği sağlanmış ve vakıf yoluyla kervansaray gibi büyük ve çok yönlü hizmet kuruluşlarının kurulması ve hizmetlerinde süreklilik mümkün olmuştur.

Kervansarayda ücret tahsiline ilişkin bir arşiv belgesine ulaşılamamıştır. Çünkü bu yapılar vakfiye olarak teşkilatlandırılmakta ve yapılan harcamalar vakıf gelirleri ile karşılanmaktadır (Karacan, Karacan, Güngör, 2016, s.5). Aşağıda Hüsrev Bey'in Saray-Bosna'daki Vakfi'ndan olan kervansaraya ait muhasebe kayıt örneği yer almaktadır. Bu belgede anılan Vakfa bağlı çiftlikler, kervansaraylar, hamam, dükkânlar ve mukataatının (*devlete ait bir arazi ya da gelirin bedel karşılığında kiraya verilmesidir, bir gelirin yıllık, peşin para karşılığında kiralanması*) geliri ile cami ve imaretinin (*hayır kuruluşu*), müteveli İdris Efendi zamanında vuku bulan gelir ve gideri yer almaktadır. Belge, merdiven kayıt yöntemi ve siyakat yazısı ile hazırlanmış olup muhasebe defteri üzerinde vakfın bir unsuru olarak kervansaraya ait mali bilgiler de yer almaktadır.



Kaynak: Devlet Arşivleri Başkanlığı Osmanlı Arşivi, TS.MA.dİ, Yer Bilgisi: 3620, Belge Tarihi: H-29-12-1030
Arşiv Belgesi: 3 Muhasebe Defteri: Hüsrev Bey'in Saray-Bosna'daki Vakfı'ndan Olan Çiftlik, Kervansaray, Hamam, Dükkânlar ve Mukataasının Gelirleri

Arşiv belgesinin hazırlandığı 1620 yılında dönemin Osmanlı padişahlarından Genç Osman (1604 - 1622)'dir. Arşiv belgesinin başlığında Hüsrev Bey'in Saray-Bosna'daki Vakfı'nda çiftlik, kervansaray, hamam ve dükkânlar" ifadesine yer verilerek Vakfa tahsis edilen değerler yazılmıştır. Bunlar; çiftlik 14.100 akçe, dükkân kiralari 77.225 akçe, kervansaray kirası 48.000 akçe, hamam kiralari 14.800 akçe'dir. Arşiv belgesinde bir yıllık gelirlerin toplamının 476.172 akçe olduğu belirtilmiş ve tek tek bu gelir unsurlarının neler olduğu devam eden kısımlarda yazılmıştır. Arşiv belgesinde vakıf kapsamında yer alan kervansarayın bir yıllık kiralamadan elde edilen gelirin 48.000 akçe olduğu yer almaktadır. Kervansaray gelir tutarının, vakfın diğer gelir kaynakları olan dükkânlar, hamamlar, çiftlikler gibi unsurlardan sağlanan toplam gelir tutarı 476.172 akçe ile kıyaslandığında %10'u (48.000/476.172) oranında hacme sahip olduğu arşiv belgesinden anlaşılmaktadır. Belgede yer alan gider unsurları ise çalışanların maaş ödemeleridir. Hüsrev Bey (1480- 1541) 'in Saray-Bosna'daki Vâkıfı'nın muhasebe defteri; siyakat yazı tekniği ve merdiven kayıt yöntemi ile hazırlanmıştır. Hüsrev Bey, Osmanlı padişahlarından Kanuni Sultan Süleyman (1495-1566) döneminde Bosna'da uzun süre görev yapan bir sancak beyidir. Babası, Boşnak Ferhat Bey, annesi ise Türk olup Osmanlı padişahlarından II. Bayezid (1447 – 1512)'in kızı Selçuk Sultan'dır. Hüsrev Bey, fetih ve gazâdaki (*din uğruna yapılan savaş*) maharet ve başarısı sebebiyle "Gazi" lakabıyla anılmaktadır. Kendisi ayrıca Saray - Bosna ve çevresinin İslamlaşmasında çok önemli rol oynayan dini, ticari ve kültürel tesisler de yaptırmıştır. Arşiv belgesinde geçen Hüsrev Bey'in Saray-Bosna'daki Vakfı da, kervansarayın içerisinde faaliyet gösterdiği vakıfların ancak varlıklı devlet kişilerince kurulmasına güzel bir örnek teşkil etmektedir. Aşağıda yer alan Görsel 3'de Hüsrev Bey Kervansarayı yer almaktadır.



Görsel: 3 Hüsrev Bey Kervansaray

4. SONUÇ

Kervansaray, Büyük Selçuklular ile Anadolu'ya taşınmış, Anadolu Selçukluları zamanında ise devletin ticaret politikasında önemli yer tutan bir kurum olarak zirveyi yakalamıştır. Osmanlı Devletinde kervansaray inşası ve kullanımına devam edilmiştir. Vakfiyelerdeki bilgilere ve seyyahların aktardıklarına göre yolcuların kervansarayda üç gün süreyle bedava barınma, imaretlerden de üç gün süreyle bedava yemek yeme hakları vardır. Böylelikle kervansarayın boş, lüzumsuz insanların bir sığınma yeri olarak kullanması engellenmek istenmiş, kuruluş amacına uygun hayrı bir hizmet görmesi amaçlanmıştır. Bu üç günlük süre hastalık vb. özel durumların söz konusu olması halinde uzayabilmektedir. Kervansarayda konaklayan tacir müşteri olarak değil, misafir olarak kabul edilmişlerdir. Kervansaray birer vakıf kuruluşu olması sebebiyle nâzır ya da bağlı bulunduğu mahallin kadısı tarafından denetlenmektedir.

Kervansarayda misafir olan yolcuların can ve mal güvenliği kanunlarla teminat altına alınmıştır. Buna göre kervansaray içinde olabilecek hırsızlık olaylarında, hırsız bulmak, bulamadığı takdirde de çalınan malı tazmin etmekten kervansaray ağası sorumlu tutulmuştur. Bu nedenle kervansarayda konaklayan kişilerin mal ve can güvenliği sigorta altına alınmıştır. Kervansarayın vakıf kimliği ile kurulması insanların bir yerden bir yere hangi sebeple olursa olsun seyahatlerinde kendilerine konaklama hizmeti veren ve her türlü ihtiyaçlarını karşılayan bu yerlerin “*misafir*” yaklaşımı ile bedava hizmet gördüğünü ortaya koymaktadır. Oysaki günümüz yaklaşımında bir yerden bir yere hangi sebeple olursa olsun seyahat eden insanlara “*tourist*” yaklaşımı ile bakılmakta ve ticari amaçla hizmet verilmektedir. Kervansarayda dil, din, ırk farkı gözetilmeksizin herkese hizmet verilmesi Türklerin İslam geleneğinden gelen insan sevgisini ve insana verdiği değeri evrensel boyuta taşımasının somut örnekleridir. Kervansaray vakfiyelerine tarla, bağ, bahçe ve kira geliri getiren ev ve dükkânlar vakfedilerek gelir kaynakları oluşturulmuştur.

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, Devlet Arşivleri Başkanlığı'ndan temin edilen arşiv belgesine göre kervansarayda muhasebe işlemleri, vakıf defterleri üzerinden yürütülmüştür. Arşiv belgesinde Hüsrev Bey'in Saray-Bosna'daki Vakfı'ndan olan kervansaraya ait muhasebe kayıt örneğinde muhasebe kayıtlarının merdiven kayıt yöntemi ve siyakat yazı tekniği kullanılarak kayıt altına alındığı görülmüştür. Ayrıca Vakfın kurucusu Hüsrev Bey'in hanedan soyundan gelmesi ve varlıklı bir devlet adamı olmasının kervansarayın içerisinde faaliyet gösterdiği vakıfların ancak varlıklı devlet kişilerince kurulmasına bir örnek oluşturmaktadır.

KAYNAKLAR

- Aydemir, Oğuzhan ve Erkan, Mehmet (2011), Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, ss.110-128
- Cantay, Gönül (2002), *Kervansaraylar, Mimarbaşı Koca Sinan, Yaşadığı Çağ ve Eserler*, ss. 369-392.
- Cezar, Mustafa (1977), *Anadolu Öncesi Türklerde Şehir ve Mimarlık*, İstanbul.
- Çetin, Cemal (2004), *XVII. ve XVIII. Yüzyıllarda Konya Menzilleri*, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Çetin, Osman (1981), *Selçuklu Müesseseleri ve Anadolu'da İslâmiyet'in Yayılışı*, İstanbul.
- Demircanlı, Yüksel Yoldaş (1989), *İstanbul Mimarisi İçin Kaynak Olarak Evliya Çelebi Seyahatnâmesi*, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara.
- Göksel, Burhan (1985), *Turizmin Tarihi ve Türkler*, Turizm Yıllığı, Ankara: T.C. Turizm Bakanlığı Yayınları.
- Güvemli, Oktay (1995), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*, İstanbul.
- Güvemli, Oktay, Toraman, Cengiz ve Güvemli, Batuhan (2014), *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi (Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü)*, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara.
- İnalcık, Halil (1955), *XV. Asır Osmanlı Maliyesine Dair Kaynaklar*, Tarih Vesikaları, C.I, Sayı.16.
- Kadri, Hüseyin Kâzım (1928), *Türk Lügati, II*, İstanbul.
- Karacan, Sami, Karacan, Esin ve Güngör, Yüksel (2016), Tarihsel Süreç İçinde Konaklama Merkezleri Han ve Kervansarayın Günümüzde İpek Yolu Turizm Projesine Dönüşümü, 5.Doğu Akdeniz Turizm Sempozyumu ve *I.Uluslararası Doğu Akdeniz Turizm Sempozyumu*, 22-23Nisan, KKTC.
- Kazancıoğlu, Habibe (2014), *Osmanlı Dönemi Kervansarayının Sosyo-Kültürel ve Ekonomik Fonksiyonları*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Kazıcı, Ziya (1985), *İslâmî ve Sosyal Açından Vakıflar*, İstanbul: Marifet Yayınları.
- Kurt, İsmail (2013), *Şer'i Açından Vakıf ve Vakıfların Muhasebe Usulü*. İslâmî İlimler Araştırma Vakfı Yayını, İstanbul, ss. 1-52.
- Öztürk, Nazif (1995), *Türk Yenileşme Tarihi Çerçevesinde Vakıf Müessesesi*, Ankara.

- Öztürk, Said (1996), *Osmanlı Arşiv Belgelerinde Siyakat Yazısı ve Tarihi Gelişimi*, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayını, No:12, ISBN: 975-7268-12-7, İstanbul
- Sırım, Veli (2017), Bir Finansman Kaynağı Olarak Vakıflar: Osmanlı Örneği, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6/6, ss. 173-188
- Sürmen, Yusuf (2018), *Muhasebe-1*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Tabakoğlu, Ahmet (2005), *İslam İktisadı – Toplu Makaleler II*, İstanbul: Kitabevi Yayınları.
- Tamer, Vehbi (1957), “Fatih Devri Ricalinden İshak Paşa’nın Vakfiyeleri ve Vakıfları” *Vakıflar Dergisi*, 4, ss. 107-125
- Taş, Oktay, Oğuz, Mustafa ve Ekici, Cevat (2013) Türk Vakıf Kültürünün Devamlılığının Dayanağı: Muhasebe, *III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı*, ss. 104-123, 19-22 Haziran.
- Taştan, Ali (2010), *Türkiye Selçukluları Zamanında Tokat ve Çevresindeki Kervansaraylar*, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tokat.
- Uslu, Hüseyin (1985), *Başlangıçtan Günümüze İslam Müesseseleri Tarihi*, Gonca Yayınevi, İstanbul.
- Yaltkaya, Şerefeddin (1942), Kara Ahmed Paşa Vakfiyesi, *Vakıflar Dergisi*, 2, ss. 83-168.
- Yiğit, Hülya (2000), *Selçuklu Kervansarayının Yapısı ve İşleyişi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.
- Yiğit, Hülya (2002), *Sosyal Hizmetler Açısından Selçuklu Kervansarayı*, Türkler Ansiklopedisi, VII, Ankara.

FABRİKA-İ HÜMAYUNLARIN YÖNETİM, MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARI

Kübra Yazıcı¹Sadiye Oktay²Halil Emre Akbaş³Serdar Bozkurt⁴

ÖZ

Bu çalışmada, Osmanlı Dönemi'ndeki sanayileşme hareketinin önemli yapı taşlarından birini temsil eden Fabrika-i Hümayunların yönetim, muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde durulmuştur. On dokuzuncu yüzyılda Osmanlı'nın sanayileşme hareketinin lokomotif gücü olan bu fabrikalar, yönetim, muhasebe ve denetim alanlarındaki görüşleri birleştiren bir paradigmayla karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir. Çalışma sonucunda yönetsel faaliyetlerin klasik organizasyon yapısıyla bağdaştırıldığı görülmektedir. Ayrıca diğer vurgulanması gereken sonuçlar da çift taraflı kayıt sistemi uygulamalarının yer yer görüldüğü, günümüz genel muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarına benzer uygulamaların yürütüldüğü ve müfettişlik müessesesi yoluyla kurumların iç denetimine önem verdiğidir.

Anahtar Kelimeler: Fabrika-i Hümayun, İşletme Yönetimi, Muhasebe, Denetim.

Jel Kodu: N80, M10, M41

¹ YL Öğrencisi, Yıldız Teknik Üniversitesi SBE. <https://orcid.org/0000-0001-5643-0198>

² Dr. Öğr. Üyesi, Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF. <https://orcid.org/0000-0003-4458-2535>

³ Doç.Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF. <https://orcid.org/0000-0001-8923-5700>

⁴ Doç. Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF. <https://orcid.org/0000-0002-4745-9965>

Atıf (Citation): Yazıcı, K., Oktay, S., Akbaş, H. E., & Bozkurt, S. (2020). Fabrika-i Hümayunların Yönetim, Muhasebe ve Denetim Uygulamaları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 41-58.

Geliş Tarihi / Received
07.04.2020

Revizyon Tarihi / Revised

-

Kabul Tarihi / Accepted
22.06.2020

MANAGEMENT, ACCOUNTING AND AUDITING PRACTICES OF IMPERIAL FACTORIES

ABSTRACT

In this study, the management, accounting, and auditing practices of Imperial Factories (Fabrika-i Hümayun), which represents the critical touchstone of the industrialization movement in the Ottoman Period, was emphasized. These factories, which were the locomotive power of the Ottoman Empire's industrialization movement in the nineteenth century, were examined similarly with a paradigm that combines the views in the fields of management, accounting, and auditing. As a result of the study, it is seen that administrative activities are associated with the classical organizational structure. Also, other important points to be emphasized are that double-entry booking system applications are observed in some places; otherwise, practices similar to today's general accounting and cost accounting applications were carried out, and the internal audit of institutions was emphasized through the inspectors.

Keywords: Imperial Factories, Business Management, Accounting, Auditing

Jel Code: N80, M10, M41

1. GİRİŞ

Sanayileşme çabalarının özellikle 19. yüzyılda artmasıyla birlikte Osmanlı Devleti, benimsemiş olduğu kendi kendine yeterlilik prensibi ile ticari yaşama yönelmeye başlamıştır. Bu doğrultuda Osmanlı Devleti, batıda gelişen sanayileşme hareketlerini yakından takip edip bazı politikalar geliştirerek kendi sınırları içerisinde sanayileşme çabası göstermiştir. Osmanlı Devleti'nin bu dönemdeki politikaları çerçevesinde oluşturulan yapılardan biri de Fabrika-i Hümayunlardır.

Osmanlı Devleti'nin sosyo-ekonomik tarihi ile ilgili yapılan araştırmalarda genellikle sanayileşme çabalarının yetersiz olduğu vurgulanarak bu çabaların olumsuz yönleri üzerinde durulmaktadır. Oysa Osmanlı arşivlerine ulaşıldığında; dönemin şartlarına göre azımsanamayacak derecede sanayileşme faaliyetlerinin olduğu fark edilmektedir. Sanayileşme ve fabrikalaşma hareketlerindeki önemli bir boyutu da Fabrika-i Hümayunlar oluşturmaktadır (Martal, 1999). Ayrıca ilgili literatür incelendiğinde; Cumhuriyet sonrası döneme ait sanayileşme hareketleri ile ilgili ekonomi, tarih, işletme, yönetim gibi farklı disiplinlerde farklı çalışmalara rastlansa da 19. yüzyılın ilk yarısında gerçekleşen sanayileşme hareketlerine ilişkin farklı disiplinlerde yeterince çalışma yapılmadığı da görülmektedir. Her ne kadar 19. yüzyıla ait sanayileşme çabaları ve o dönemde kurulan fabrikalar ile ilgili özellikle tarih, ekonomi gibi disiplinlerde çok sayıda çalışma yapılmış olsa da işletme ve yönetim bilimlerinde bu konulara değinilmemiştir (Kurt, Çakır ve Demir, 2016). Çalışmanın bu doğrultuda, literatürdeki önemli bir boşluğu da dolduracağı düşünülmektedir. Ayrıca çalışma; Osmanlı Dönemi'nde kurulmuş olan Fabrika-i Hümayunların günümüz işletmecilik, yönetim ve muhasebe anlayışı çerçevesinde incelenmesi amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle Osmanlı Devleti'nin sanayileşme hareketine giden süreçteki tarihsel temel gelişmelere yer verilecektir. Ardından bu sanayileşme sürecinde önemli bir yeri olan Fabrika-i Hümayunlar açıklanarak amaçları ve yönetsel faaliyetleri işletmecilik perspektifi ile açıklanmaya çalışılacaktır. Sonraki kısımda ise bu süreçte Osmanlı Devleti'nde ve Fabrika-i Hümayunlarda gerçekleştirilen muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde durulacaktır.

2. OSMANLI DEVLETİ SANAYİLEŞME HAREKETİNDE TEMEL GELİŞMELER

Osmanlı Devleti; gerek ahilik sistemi ve loncalar ile gerçekleştirdiği işbirliği gerekse tarımsal üretimde benimsediği politikalar sayesinde uzun yıllar boyunca ekonomik sisteminin sağlıklı bir Şekilde varlığını devam ettirebilmesini sağlamıştır (Akbaş, Bozkurt ve Yazıcı, 2018; zdemir, 1986; Yazıcı, 1996; Kurt, akır ve Demir, 2016; Erdem, 2016; ztrk, 1990). Bu erevede Osmanlı'nın yüzyıllar boyunca üretime ilişkin benimsediği politika; devlet sınırları içerisinde yaşayan halka kaliteli, ucuz ve bol miktarda mal sunmak olmuştur (Quataert, 2011). Bu mal arzı; köylerde ve kasabalarda üretilen ürünlerin bölgede yaşayanların ihtiyaçlarına yetecek kadarını kullanmalarının ardından başta İstanbul olmak üzere diğer Őehirlere ulaştırılması ile sağlanmaktadır (Kurt, akır ve Demir, 2016). Bu sistemler sayesinde ekonomik yapıyı sağlıklı bir Şekilde sürdürebilen Osmanlı Devleti uzun süre boyunca batı tipi sanayileşmeyi gündemine almamıştır.

İngiltere'de Sanayi Devrimi'nin ortaya çıktığı dönemde Osmanlı Devleti  kıtaya yayılmış, geniş sınırlara sahip bir devletti. Bu denli büyük bir coğrafyada varlığını sürdüren bir devletin ilişkili olduğu devletlerde gerçekleşen Sanayi Devrimi'nden ve makineleşme sürecinden etkilenmesi de kaçınılmazdır (Erdem, 2016; Pamuk, 1984). Osmanlı Devleti'ndeki insan gücü temelli ekonomik faaliyetlerinin Avrupa'nın makine gücü ile gerçekleştirilen retilimi karşısında yetersiz kalması ile birlikte geleneksel üretim anlayışı varlığını daha fazla devam ettirememiştir. Bunun sonucunda; devlet imknları çerçevesinde geniş kitleler için seri üretim yapılılabileceği fabrikaların Osmanlı'da kurulmasına karar verilmiştir (ztrk, 1990).

Her ne kadar sanayileşme çabalarına daha önceki dönemlerde de rastlansa da Osmanlı Devleti'ndeki sanayileşme hareketleri esas olarak Sultan Abdülmecid'in (1839-1861) tahtta olduğu dönemde başlamıştır. Bu dönemde ilk olarak 1864 yılında sanayi faaliyetlerini arttırabilmek amacıyla Islah-ı Sanayi Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyonu takiben Islah-ı Sanayi Okulu ise yine bu dönemde 1868 yılında açılmıştır ve ilk sanayi okuludur (Doğan, 2013; Kurt, akır ve Demir, 2016; Güvemli ve Kaya, 2015).

Sanayileşme hareketleri çerçevesinde gerçekleştirilen tüm çalışmalar özellikle yabancı sermaye gibi çeşitli girdiler ile Osmanlı Devleti'nin sanayi alanındaki potansiyelini ortaya çıkarmaya başlamıştır. 20. yüzyıla girerken kk ölçekli de olsa sanayi tesislerinin varlıklarını devam ettirebilmeleri bu durumu kanıtlar niteliktedir. Nitekim, 1913 ve 1915 yıllarında

gerçekleştirilen nüfus sayımına göre, Osmanlı Devleti üzerinde toplam 127 sanayi tesisinin aktif bir biçimde çalışmaya devam ettiği görülmektedir (Yaşar, 2003).

3. FABRİKA-İ HÜMAYUNLAR

Tanzimat Dönemi sonrasında kapitalizm ile tanışan Osmanlı Devleti; dünyada hızla gelişen sanayileşme sürecine uyum sağlayabilmek amacıyla bazı düzenlemelere ihtiyaç duymuştur. Bu düzenlemelerden biri de Osmanlı Devleti'nde özel sektörün gelişmemiş olmasından dolayı devlet eliyle kurulan Fabrika-i Hümayun'dur (Güvemli, 2000). Sanayileşme çabalarının bir ürünü olarak ortaya çıkan Fabrika-i Hümayun aynı zamanda muhasebe alanında birtakım ihtiyaçların ortaya çıkmasını da sağlamıştır (Güvemli, 2016).

3.1. Fabrika-i Hümayunların Kuruluş Amacı

İlk olarak 1840'lı yıllarda İktisadi Devlet Kuruluşu niteliğinde oluşturulan Fabrika-i Hümayunlarla; Osmanlı sınırları içerisinde devlet sermayesi ile çok sayıda fabrikanın kurulmasını ve bu fabrikalardan elde edilecek olan karla devletin koyduğu sermayenin geri ödemesi amaçlanmıştır (Güvemli, 2016).

İşletmelerin varoluş amacının belirlenmesi ile birlikte hangi mal ve/veya hizmeti üreteceğinin, bu mal ve/veya hizmeti hangi pazarda kime sunacağına, paydaşlarının kimler olacağına tespiti kritik düzeyde önem taşımaktadır (Ülgen ve Mirze, 2013). Bu bağlamda, Fabrika-i Hümayunların kuruluş amaçlarının yanı sıra ilgili taraflarının da açıklanması gerekmektedir.

Osmanlı Devleti'nin, sanayileşme süresince benimsediği temel yaklaşım "gereklilik ilkesi" olmuştur. Bu ilkeye göre; Osmanlı Devleti'nin varlığını sürdürülmesi için gerekli olan ihtiyaçların belirlenmesi ve bu ihtiyaçların karşılanması sanayileşme çabaları kapsamında öncelikli rol üstlenmektedir (Doğan, 2013). Fabrika-i Hümayunlar da özellikle ordunun ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve savaş araçlarının üretimini sağlayabilmek amacıyla kurulmuştur (Ertürk, 2008; Batur ve Batur, 1981). Devlet siparişleri doğrultusunda çalışan bu fabrikalar aynı zamanda piyasa göstergelerinden bağımsız bir biçimde hareket edebilen fabrikaları da oluşturmaktadır (Kurt, Kuzucu, Çakır ve Demir, 2016).

Fabrika-i Hümayunlar her ne kadar temelde ordunun ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla kurulmuş olsalar da aynı zamanda sarayın ve halkın da birtakım ihtiyaçlarını karşılayabilecek yapıdadırlar (Güran, 1992; Kırılı, 2017). İzmir Kâğıt Fabrikası'nda üretilen kâğıtların esas alıcısının devlet olması bu durumu kanıtlar niteliktedir (Dölen, 2015).

Fabrika-i Hümayunlar ile birlikte gerek ordunun gerek devletin gerekse toplumun ihtiyaçları yurtiçi kaynakları ile karşılanırken yurtdışına aktarılacak olan paranın da içeride kalması sağlanmıştır. Osmanlı Devletinin sanayileşme konusundaki gayretlerinin önemli bir

unsuru olarak kabul edilen Fabrika-i Hümayunlar, ihtiyaç duyulan ürünleri yerli üretim ile yeteri düzeyde üretebilmek, yeni istihdam alanları oluşturmak, dış ticaret açığı azaltıcı faaliyette bulunmak, üretim maliyetlerinin azaltılması yoluyla daha ucuz yerli mamullerin piyasada bulunmasına da olanak sağlanmıştır...

3.2. Fabrika-i Hümayunların Yönetim Şekli

Devlet fabrikaları olarak kurulan Fabrika-i Hümayunların bir kısmı yönetsel olarak Harbiye Nezareti'ne bir kısmı ise Hazine-i Hassa Nezareti'ne bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmüşlerdir. Bu iki nezarete bağlı fabrika-i hümayunlar arasındaki iletişimi ve koordinasyonu sağlayabilmek amacıyla ise, ayrıca bir nezaret oluşturularak bu görev Tophane-i Amire mareşallerine verilmiştir (Martal, 1999). Farklı nezaretlere bağlı fabrika-i hümayunlar arasında bilgi akışının olması fabrika-i hümayunların yönetsel açıdan açık sistem yaklaşımına daha yakın olduğunu göstermektedir. En kısa tanımıyla açık sistem; organizasyonların dış çevreleri ile bilgi ve verilerini paylaşmalarını aynı zamanda dış çevreden de ihtiyaç duydukları bilgi ve verilere erişebilmelerini ifade etmektedir (Leifer ve Delbeco, 1978). Açık sistemlerde bu tarz bilgi ulaşımını sağlayan “sınırsal birimler” bulunmaktadır. Bu birimler dış çevreden elde ettikleri verileri kendi iç sistemlerindeki karar organlarına ulaştırarak bağlı oldukları sistemi dış çevreye bağlamaktadırlar (Tosi ve Carroll, 1976). Bu çerçevede Tophane-i Amire mareşalleri açık sistemlerdeki bilgi akışını sağlayan unsurlar olarak düşünülebilir.

Bu dönemde Fabrika-i Hümayun çalışanları için sosyal anlamda da bazı gelişmelerin olduğu görülmektedir. Bu gelişmelerden biri sosyal haklar üzerinedir. Sanayileşme çabalarının beraberinde işçi sınıfını ortaya çıkarması ile birlikte özellikle 1870’li yıllardan itibaren sosyal haklar ile ilgili ilk düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır (Martal, 1999). Sosyal haklar bakımından yaşanan bir diğer gelişme ise, 19. yüzyılın ikinci yarısı sonrasında Fabrika-i Hümayunlar Nezareti'nin kurulmasıdır. Fabrika-i Hümayunlar Nezareti'nin kuruluşunda bu dönemde Osmanlı Devleti'nin pek çok birim için nezaret kurmuş olmasının da etkisi olduğu söylenebilir. Fabrika-i Hümayunlar Nezareti 1920’li yıllara geldiğinde ise, Fabrika-i Hümayunlar Müdüriyet-i Umumiyesi adı ile faaliyetlerini devam ettirmeye başlamıştır (Ertürk, 2008). Bu dönemde ayrıca Cemiyet-i Mütesebbise”, “Osmanlı Sanatkâran Cemiyeti”, “Ticaret ve Ziraat ve Sanayi Cemiyet-i Milliyyesi” gibi dernekleşme çabalarının da ön planda olduğu görülmektedir (Toprak, 1982). Dernek, belirli bir amacı gerçekleştirebilmek için bir araya gelen kişilerin oluşturduğu tüzel kişiliktir (Akipek ve Akıntürk, 2004). Bireylerin, dernek kurma özgürlüğüne sahip olmaları toplumsal yaşamın sağlıklı bir şekilde devam edebilmesi için önemli bir ihtiyaçtır (Sezer, 2008).

Fabrika-i Hümayunların gerek kuruluşlarında gerekse yönetsel faaliyetlerinde din ayrımı gözetmeksizin gayrimüslimlere de birtakım yetkiler tanınmaktadır (Martal, 1999). Çünkü her ne kadar Müslüman-Türk nüfus toplam nüfusun dörtte üçünden daha fazlasını oluştursa da gerek sermayenin gerekse emeğin çok daha az bir kısmını Müslüman-Türk nüfus oluşturmaktaydı (Erdem, 2016). Bu bağlamda, 1915 yılında Osmanlı Devleti'nin etnik yapısına

göre kurulan fabrikaların ve işçilerin yüzdesel dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur (Ravndal, 1926: 161).

Tablo 1: Etnik Yapıya Göre Dağılım

Etnik Yapı	Fabrika-%	İşçi Sayısı-%
Müslüman-Türk	15	15
Yunan-Rum	50	60
Ermeni	20	15
Musevi	5	10
Yabancı	10	-
Toplam	100	100

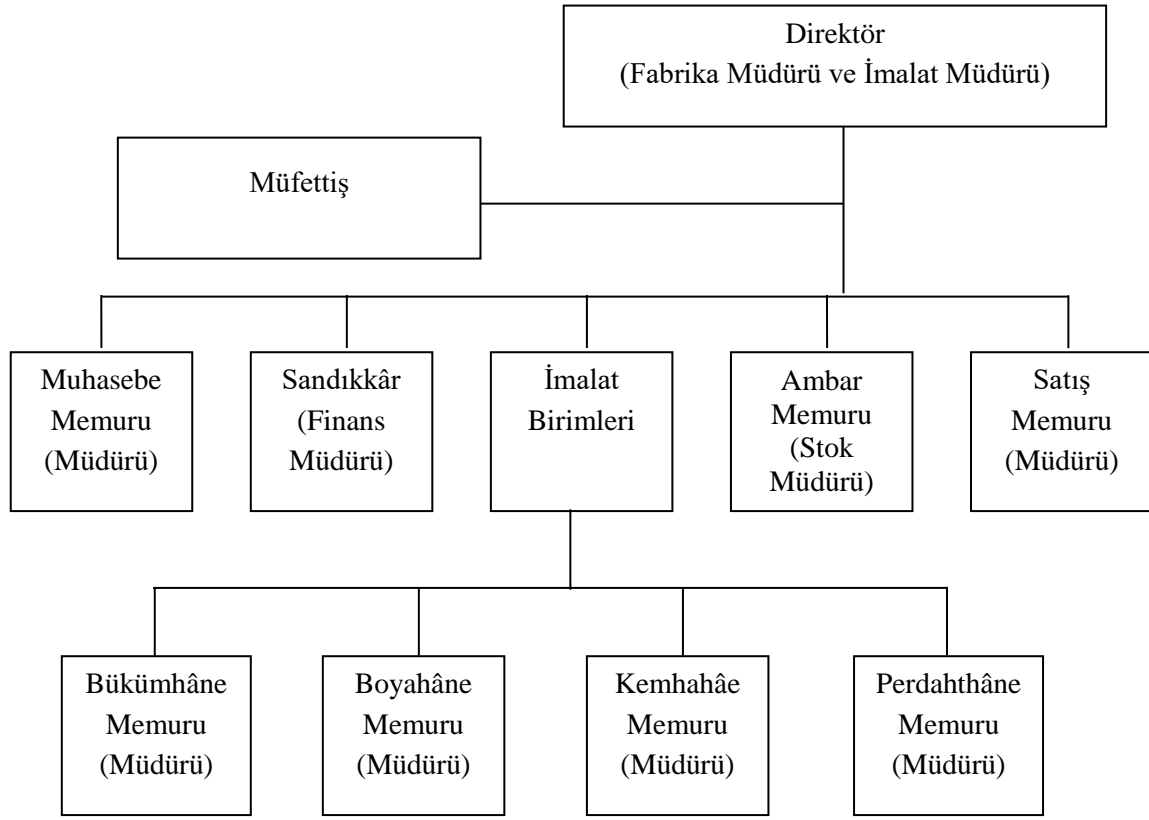
Kaynak: Ravndal, G. B. (1926). *Turkey: A Commercial and Industrial Handbook* (No. 28). US Government Printing Office, 161.

Tablo 1’den de görüleceği gibi, toplam sermayenin ve emeğin yalnızca %15’lik kısmını Müslüman-Türk nüfus elinde bulundururken Rum kökenli azınlıklar sermayenin yarısına, emeğin ise %60’ına sahiptirler. Ayrıca genel olarak bakıldığında; Ermenilerin ve Musevilerin hem sermayenin hem de emeğin dörtte birini ellerinde bulundurdıkları görülmektedir. Tüm bunlar fabrikaların kurulmasında gayrimüslimlerin de rolü olduğunu göstermektedir. Gayrimüslimlere tanınan bu yetkiler günümüz küresel pazarlarındaki organizasyonların önemle üzerinde durdukları “*farklılıkların yönetimi*” konusuna Osmanlı Dönemi’nde de vurgu yapıldığını gösterir niteliktedir. Farklılıkların yönetimi; kişilerin sahip oldukları cinsiyet, yaş, etnik köken, din, fiziksel özellikler gibi bireysel farklılıklarının göz ardı edilerek kişilere değer verilip onlara saygı duyulmasıdır. Farklılıkların başarılı bir şekilde yönetimi ile birlikte; toplumsal düzeyde dışlanma, ayrımcılık, çatışma gibi olumsuz hissiyatlar yerini güven ve huzura bırakmaktadır (Barutçugil, 2011).

Sonuç olarak; bu dönemde kurulan Fabrika-i Hümayunlar gerek işletme faaliyetleri gerekse yönetsel işleyişleri açısından kendilerinden sonra oluşturulan girişimler için önemli bilgi ve tecrübe aktarımı sağlamıştır (Martal, 1999).

3.3.Fabrika-i Hümayunların Organizasyonel Yapısı

Organizasyon şemasında; organizasyon içerisinde yer alan birimler ve bu birimlerin birbirleri ile olan ilişkisi resmedilmektedir. Bu bağlamda; bir örnek olarak Hereke Fabrika-i Hümayunu’nun organizasyon şeması aşağıda ifade edilmiştir (Şekil 1) (Topal, Erdemir ve Kırılı, 2012).



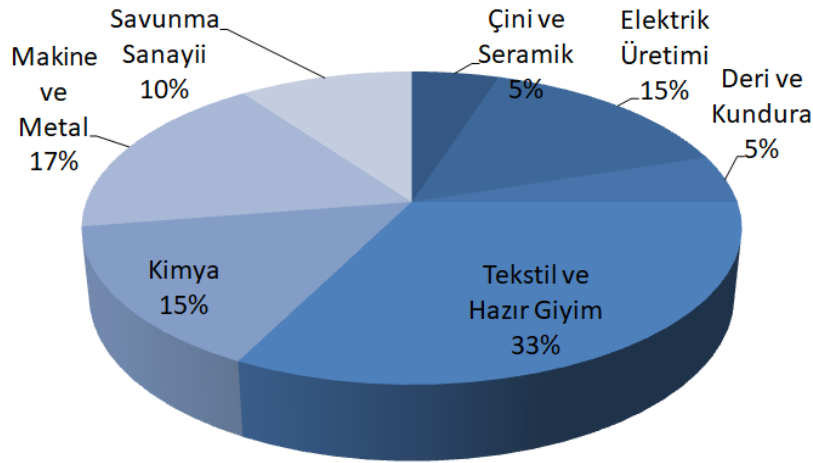
Şekil 1: Hereke Fabrika-i Hümayunu'nun Organizasyon Şeması

Kaynak: Topal, M., Erdemir, E., ve Kırılı, E.(2012). Tanzimat Dönemi Sanayileşme Hareketinin Türkiye'de İşletmecilik Anlayışının Oluşumuna Etkileri Hereke Fabrikası ve Nizamnamesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (25), s.46

Şekil 1'den de görüleceği üzere; her birimin hem kendi içerisinde bir yöneticiye hem de direktöre bağlı çalıştığı görülmektedir. Bu organizasyon yapısı günümüz klasik fonksiyonel organizasyon yapısı ile benzerlik göstermektedir. Klasik fonksiyonel organizasyon yapısı; üretim, finans, insan kaynakları, pazarlama gibi fonksiyonlar üzerine kuruludur. Bu tarz yapılarda fonksiyonel yöneticiler emir komuta bağı ile bir üst yöneticiye bağlıdır. Fonksiyonel yöneticiler; kendilerinden bir üst düzeydeki yöneticinin emir komutası altında kendi uzmanlıkları ile işlerini ifa ederler (Koçel, 2014). Hereke Fabrika-i Hümayunu'nun organizasyon şemasında yer alan muhasebe memuru, sandıkkâr, ambar memuru ve satış memuru günümüz organizasyonlarındaki fonksiyonel yönetici olarak ifade edilebilir. Ayrıca yukarıda yer alan organizasyon şemasında müfettişin doğrudan direktöre bağlı olduğu görülmektedir. Organizasyondaki diğer tüm birimleri denetleme yetkisine sahip olan müfettiş; direktöre kurmay yetki ile bağlıdır. Yani, müfettiş her ne kadar diğer tüm birimleri denetleme yetkisine sahip olsa da müfettişin birimlere müdahale yetkisi bulunmamaktadır (Mirze, 2002).

Fabrika-i hümayunların sektörel bazda kuruluşları incelendiğinde; ilk çini fabrikası Beykoz'da 1845'te ve elektrik üretimi için Gazhane fabrikası Dolmabahçe'de 1853'te kurulmuştur. Aynı zamanda deri ve kundura sektöründe Osmanlı İttihat Saraçlık Anonim

Şirketi 1913'te açılmıştır. En eski kuruluş tarihine sahip fabrikalardan biri tekstil ve giyim alanında Feshane-i Amire (1853)'dir. Kimya sektöründe İzmir Yağ Fabrikası 1850'de metal ve makine sektöründe Zeytinburnu Demir Fabrikası ile Yedikule Şimendifer Fabrikası 1853'te açılmıştır. Savunma sanayii alanı ile ilgili olarak ise İstinye Tersanesi 1856'da kurulmuştur. Bu dönemde kurulan büyük ölçekli fabrikaların esas olarak çini ve seramik, elektrik üretimi, deri ve kundura, tekstil ve hazır giyim, kimya, makine ve metal, savunma sanayii sektörlerinde olduğu söylenebilir. Tekstil ve hazır giyim sektöründeki fabrikaların yoğunluklu olduğu görülmektedir. Bu durum, İngiltere gibi Sanayi Devrimi'nin öncü olduğu ülkelerdeki sektörel dağılım ile benzerlik göstermektedir (Erdem, 2016). Bununla birlikte bu dönemde; makine ve metal sektöründe 7 fabrika, kimya ve elektrik üretimi sektörlerinde 6 fabrika, savunma sanayinde 4 fabrika, çini ve seramik ile deri ve kundura sektörlerinde ise 2 fabrika kurulduğu anlaşılmaktadır. Fabrikaların sektörel bazda dağılımının yüzdesel ifadesi aşağıda yer almaktadır (Şekil 2).



Şekil 2: Fabrika-i Hümayunların Sektörel Bazda Dağılımının Yüzdesel İfadesi

Fabrika-i Hümayunların sektörel bazda dağılımına bakıldığında; tekstil ve hazır giyim sektörünün %33'lük kesim ile öncü olduğu görülmektedir. Bu da Fabrika-i Hümayunların askerlerin giyim ihtiyaçlarını karşılama amaçlı kurulmasını kanıtlar niteliktedir. Tekstil ve hazır giyim sektörünü sırasıyla; makine ve metal sektörü (%17), kimya ve elektrik üretimi sektörleri (%15), savunma sanayinde (%10), deri ve kundura ile çini ve seramik sektörleri (%5) takip etmektedir.

Fabrika-i Hümayunlar başlangıçta her ne kadar esas olarak ordunun ve askeriyenin ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla kurulmuş olsalar da zamanla sarayın ve Osmanlı halkının ihtiyaçlarına yönelik üretim faaliyetlerini şekillendirmiştir. İzmit Çuha Fabrikası'ndan bir örnek verilecek olursa; kurulduğu dönemde yünlü askeri kumaşlar üreten fabrikada zamanla perde, havlu, çarşaf, eldiven gibi farklı eşyaların da üretimine başlanmıştır (Önsoy, 1984; Quataert, 2004).

Sanayileşme sürecinde fabrikalaşmanın yanı sıra Osmanlı Devleti Batı'daki gelişmeleri oldukça yakından takip ederek İngiltere'deki sanayi bölgelerindekine benzer yapılar kurmaya da çalışmıştır. Bu doğrultuda; İstanbul'un şu anki Zeytinburnu, Yeşilköy, Bakırköy, Küçükçekmece gibi ilçelerinde Türk Birmingham'ı, Manchester'ı, Sheffield'ı olabilecek sanayi parkları ve kompleksleri kurulmuştur (MacFarlane, 1850; Erdem, 2016). Osmanlı Devleti bu sayede hem fabrikaları ile hem de diğer sanayileşme hamleleri ile Batı'ya yakın politikalar sürdürmüştür.

3.4. Sanayileşme Sürecinde Muhasebe ve Denetim

Çalışmanın bundan önceki kısımlarında açıklanmaya çalışıldığı üzere, Osmanlı Devleti'nde özellikle 1840'lı yıllardan sonra hızlı bir sanayileşme hamlesi ile birlikte Fabrika-i Hümayunlar olarak adlandırılan birçok fabrikanın kurulduğu görülmektedir (Kırlı, 2017; Buluş, 2012; Clark, 1974). Sanayileşme hamlesinin önemli unsurlarından biri olarak kabul edilen fabrikaların büyük bir bölümü faaliyetlerinin sürekliliğini sağlayamamış ve içlerinden sadece dört tanesi- Beykoz Deri ve Kundura Fabrikası, Fes Fabrikası, Hereke Halı ve İpekli Dokuma Fabrikası- Yıldız Porselen Fabrikası- günümüze kadar gelebilmişlerdir (Ertürk, 2008). Genel anlamda Fabrika-i Hümayunların faaliyetlerini başarılı bir şekilde devam ettirememelerinin nedenleri olarak teknolojik yetersizlikler, yolsuzluk ve rüşvet, finansman kaynaklarının yetersizliği, nakit ve alacak yönetiminde yaşanan sorunlar, kaliteli hammadde ve kalifiye işgücü temininde yaşanan güçlüklerle ilgili olarak üretimdeki verimsizlikler gibi hususların ön plana çıktığını söylemek mümkündür (Kırlı, 2015; Buluş, 2012; Önsoy, 1984; Damlıbağ, 2012; Damlıbağ, 2014; Erdem, 2016; Clark, 1974).

Ancak Osmanlı Devleti'nin bu sorunların üstesinden gelebilmek amacıyla gerek makro düzeyde gerekse de mikro düzeyde fabrikalar bazında bir takım politikalar belirleyip ve tedbirler almaya çalıştığını belirtmekte fayda vardır. Makro düzeyde gerçekleştirilen faaliyetlerden bir tanesi Fabrika-i Hümayunlar yanında özel teşebbüsleri de kapsayacak şekilde yerli sanayiye korumak ve geliştirmek amacıyla Islâh-ı Sanayi Komisyonu'nun kurulmasıdır. Bu amaçla kurulan komisyonun belli başlı görevleri; esnafı şirketler halinde birleştirmek, gümrük vergilerini düzenlemek, sergiler düzenlemek ve sanayi okulları açılmasını sağlamak olarak sıralamak mümkündür (Martal, 2002; Öztürk, 1990; Damlıbağ, 2012). Öztürk (1990), komisyonun kendisine yüklenen bu önemli görevler doğrultusunda, 1865 ile 1873 yılları aralığında birçok sanayi kolunda özel teşebbüslerin kurulmasında rol aldığını ifade etmektedir. Bu bağlamda Satış (2012) tarafından yapılan çalışmada da simkeşhane, debbağ, demirci ve balmumu esnafının birer şirket kurdukları belirtilmektedir. Ayrıca Damlıbağ (2014), bu dönemde kurulan şirketlere gümrük ile ilgili vergi, resim ve harçlarda çeşitli muafiyetler ile gelir vergilerinde çeşitli indirimler yapıldığını ifade etmektedir. Bu hususların yanında Islâh-ı Sanayi Komisyonu'nun 1871 yılında Paris'te ve 1872 yılında Viyana'da düzenlenen sergilere Osmanlı Devleti'nin çok sayıda ürünle katılmasında önemli bir rol oynadığı da belirtilmektedir (Martal, 2002). Ancak bu tarihlerden önce de özellikle Fabrika-i Hümayunlar tarafından

üretilen ürünlerin tanıtımını yapmak amacıyla, Osmanlı Devleti'nin 1851 ve 1862 yıllarında Londra'da ve 1855 yılında Paris'te düzenlenen sergilere de katılım sağladığı görülmektedir (Martal, 2002). Yine ülkemizdeki ilk uluslararası sergi olan “Sergi-i Umumi-i Osmani” 28 Şubat 1863 tarihinde İstanbul'da açılmıştır (Önsoy, 1984).

Islâh-ı Sanayi Komisyonu kuruluş amaçlarına uygun olarak fabrikalarda çalışacak nitelikli işgücünün yetiştirebilmek amacıyla 1868 yılında Mekteb-i Sanayi'nin kurulmasına da katkı sağlamıştır (Öztürk, 1990; Satış, 2012; Martal, 2002). Mekteb-i Sanayi örnek bir model teşkil ederek; daha sonra başka illerde de sanayi okullarının açılmasına ön ayak olmuştur (Martal, 2002). Zira İstanbul'un ardından Bursa, Kastamonu, Konya, Diyarbakır, Şam, Bağdat ve Selanik gibi illerde de sanayi mektepleri açılmıştır. Bu durum, sanayi mekteplerinin önemli bir ihtiyacı karşıladığına işaret etmektedir (Kodaman 1980'den aktaran Semiz ve Kuş, 2004). Bu dönemde sanayi okullarının yanı sıra ziraat ve ticaret mektepleri de kurulmuştur (Kurt vd., 2016). Bu kapsamda bilhassa özel kesime girişimci yetiştirmek amacıyla 1883 yılında kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi'nin özel bir önem taşıdığını söylemek mümkündür. Zira bu mektep günümüzde Marmara Üniversitesi olarak eğitim öğretim faaliyetine devam etmektedir (Güvemli ve Kaya, 2015; Güvemli, 2017; Güvemli ve Güvemli, 2015). Bu noktada özellikle 1840'lı yıllardan itibaren bir devlet politikası olarak yurtdışına, özellikle de Fransa'ya öğrenci gönderildiğini belirtmekte yarar görülmektedir. Zira bu yıllarda Fransa'daki Yüksek Ticaret Okulları'nda eğitim gören öğrenciler Hamidiye Ticaret Mektebi'nin kurulmasında ve müfredatının belirlenmesinde çok önemli katkılar sağlamışlardır. Fransa'da işletmecilik eğitimi alan bu öğrenciler ayrıca 1850 yılında Kanunname-i Ticaret'in yayınlanmasında da önemli bir rol oynamışlardır (Güvemli ve Kaya, 2015; Güvemli, 2017; Güvemli ve Güvemli, 2015). Asıl olarak 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'nun bir çevirisi olan ve 1926 'ya kadar yürürlükte kalan bu Kanun, çeşitli açılardan bir takım eksikliklere sahip olmakla birlikte (İnan, 1966); “*çift taraflı kayıt esasına*” uygun defter tutma sistemi getirmesi nedeniyle özellikle muhasebe uygulamaları açısından büyük bir öneme sahiptir. Ayrıca Kanun'da tüccarlar tarafından günlük defter ve envanter defterinin tutulması da öngörülmüştür (Güvemli ve Güvemli, 2015; Güvemli vd., 2013; Güvemli, 2017). Kanun ayrıca Fransız ekolünün Türk ticari hayatını ve muhasebe uygulamalarını önemli ölçüde etkilemesine de yol açmıştır (Duran, 2012).

Özellikle Tanzimat dönemi ile hızlanan sanayileşme hamlesini desteklemek amacıyla uygulanan makro politikaların ve faaliyetlerin yanı sıra bu hamlede önemli bir yere sahip olan Fabrika-i Hümayunların karşılaştıkları en önemli sorunlar arasında yer alan sermaye yetersizliği, yolsuzluklar, verimsizlik ve yüksek maliyetler gibi olumsuzlukları azaltmak amacıyla bu fabrikaların organizasyonlarında özellikle “*muhasebe, denetim ve finansman*” fonksiyonlarına özel bir önem verildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Örneğin Topal vd. (2012), Hereke Fabrikası'nın Kuruluş Nizamnamesi'ni inceledikleri çalışmada, fabrikanın üretim ve muhasebe temelli bir örgüt yapısına sahip olduğunu ortaya koymaktadırlar. Söz konusu nizamnamede imalat müdürü (direktör), muhasebe memuru (müdürü), sandikkâr (finans müdürü), müfettiş (iç denetçi), ambar memuru (müdürü) ve satış memuru (müdürü)

fabrikanın idaresinden sorumlu kişiler olarak ifade edilmektedir (Topal vd., 2012; Demir, 2016). Bunun yanında Serin (2009) tarafından yapılan çalışmada Yıldız ini/Porselen Fabrikası'nda muhasebe memurunun fabrikanın hesaplarının tutma yanında malzeme satın almadan da sorumlu olduğu ve fabrika müdürü ile aynı maaşı aldığı ifade edilmektedir. Bu durum Fabrika-i Hümayunlarda muhasebe mesleğine ve uygulamalarına verilen önem ve güvenin bir başka göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira bu fabrikaların verimli ve karlı bir Şekilde faaliyette bulunabilmeleri açısından, gerçekleştirilen satış ve satın alma işlemlerin, üretilen mamullerin, harcamaların, alacak ve borçların kayıtlarının tutulmasına büyük bir önem verildiği, bu konuda birçok evrak, defter, cetvel düzenlendiği ve böylelikle aynı zamanda fabrikalarda denetim fonksiyonunun yerine getirilmeye çalışıldığı görülmektedir (Buluş, 2000).

Bu noktada Fabrika-i Hümayunların muhasebe uygulamaları üzerinde Fransız etkisi hakkında olduğu görülmektedir. Zira Hereke Fabrikası'nın Nizamnamesinde muhasebe kayıtlarının o dönemde Fransa'da uygulanmakta olan sanayi muhasebesine uygun olarak tutulacağı hükmü yer almaktadır (Topal vd., 2012). Bu husus; Fransa'da 1815 yılında kamu kesimi için çift taraflı kayıt sisteminin ngrldğu (Nikitin, 2001) ve o dönemde yine Fransa'da birçok sanayi firmasında muhasebe kayıtlarının çift taraflı kayıt sistemine uygun olarak tutulduğu dikkate alındığında (Lemarchand, 2016); Hereke Fabrikası'ndaki (muhtemelen diğer Fabrika-i Hmayunlardaki) muhasebe uygulamalarının bu sistem esas alınarak yrtldğine işaret etmektedir. Zira Buluş (2000) tarafından ortaya konulan belgeler 1889/1890 mali yılından itibaren Hereke Fabrikası için çift taraflı bilançolar düzenlenmeye başlanıldığını göstermektedir. Bu hususun yanında yine Hereke Fabrikası'nın Nizamnamesinde günümüz uygulamalarına benzer Şekilde tutulacak defterler olarak, defter-i kebir ve envanter defteri ile yevmiye defterinin belirlendiği görülmektedir (Topal vd., 2012). Bu noktada Kanunname-i Ticaret'te defter-i kebir'e yer verilmemesine rağmen, nizamnamede yer verilmesi dikkat çekicidir.

Bu hususlar yanında Fabrika-i Hümayunlarda özellikle maliyet hesaplamalarına ve dolayısıyla maliyet muhasebesine ayrı bir önem verildiği de görülmektedir. Zira fabrikalarda üretilen mamullerin maliyetinin hesaplanmasında direkt ve endirekt maliyetlerin ayrı ayrı ele alındığı, özellikle direkt nitelikteki hammadde maliyetlerinin detaylı bir Şekilde izlendiği ve ücret maliyetlerine ilişkin ayrı defterlerin tutulduğu görülmektedir (Buluş ve Arıoğlu, 2005; Topal vd. 2012; Aydemir vd., 2015; Kırılı, 2015; Buluş, 2000). Ayrıca yine günümüz kayıt sistemine benzer Şekilde fabrikalarda maliyet yerlerinin belirlendiği ve maliyetlerin mamul yanında maliyet yeri bazında da izlendiği görülmektedir. Örneğin yine Hereke Fabrikası'nda sandık (finansman) maliyet yerinin, üretim yerleri ile ilgili olarak bkmhane ve ilehane, boyahane, dokuma ve perdahthane (cilhane) maliyet yerlerinin oluşturulduğu ayrıca satış mağazasının ayrı bir maliyet yeri olarak dikkate alındığı görülmektedir (Topal vd. 2012). Ayrıca Buluş (2000) tarafından ortaya konulan belgeler, günümüzde geçerli olan Tekdüzen Hesap Planı'nda olduğu gibi, Bakırköy Bez Fabrikası muhasebe kayıtlarında kullanılan hesaplara birer kod numarası verildiğini göstermektedir. Yine araştırmacılar tarafından yapılan

incelemelerde üretim dışı maliyelerin örneğin fabrikanın kuruluşu, makine ve teçhizat alımı, bakım onarım, mamul dağıtımı, satış mağazası kirası ve sergi ve fuarlara katılım ile ilgili harcamaların da kayıt altına alındığını ortaya koymaktadır. Benzer şekilde mamul satışının yanında kira gibi diğer gelirlerin de kayıt altına alındığı da ortaya çıkartılmıştır (Kırlı, 2015; Buluş, 2000; Güvemli, 2017).

Bu açıklamalar ışığında Fabrika-i Hümayunlarda özellikle maliyet kontrolünün sağlanması açısından öncelikle etkin bir kayıt sisteminin oluşturulmaya çalışıldığını söylemek mümkündür. Bunun yanında maliyet yöntemi açısından ayrıca bütçelerden ve kapasite hesaplamalarından yararlandığı görülmektedir (Demir, 2016). Zira Aydemir vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada da Bursa İpek Fabrikası'nın bir üretim bütçesi olduğu ve buradan hareketle fabrikada "*tahmini veya standart maliyet yöntemi*"nin uygulanmakta olabileceği ifade edilmektedir. Benzer şekilde Hereke Fabrikası'nda da aylık bir üretim kapasitesinin belirlendiği ve bu kapasite doğrultusunda üretilecek mamullerin hammadde, işçilik ve toplam maliyetlerinin ne kadar olması gerektiğinin saptandığı görülmektedir (Buluş, 2000). Maliyet yönetimi konusunda vurgulanması gereken bir başka nokta da; aynen günümüzde büyük holdingler tarafından gerçekleştirildiği gibi, Fabrika-i Hümayunlarda da tüm fabrikalar için toplu hammadde alımının gerçekleştirildiğidir (Kırlı, 2015). Hammadde maliyetlerinin yanında işçilik maliyetlerini azaltmak amacıyla da Fabrika-i Hümayunlarda çeşitli ücretlendirme politikaları uygulandığı da görülmektedir. Örneğin Hereke Fabrikası'nda çalışanlar için dört farklı ücretlendirme uygulaması olduğu ifade edilmektedir. Bunlar; aylık maaş, günlük ücret, parça başına ücret ve takım birim ücret sistemleridir. Bunlardan takım birim ücret sisteminin daha çok makineleri ve benzer donanımları kurmak üzere Avrupa'dan gelen yabancı çalışanlara; maaş sisteminin memurlar ile usta ya da ustabaşlarına uygulandığı; üretimde çalışan işçiler için ise daha çok günlük veya parça başına ücretlendirme sisteminin tercih edildiği belirtilmektedir (Buluş ve Arıcıoğlu, 2005). Benzer bir uygulamanın Basma Fabrikası'nda da geçerli olduğu görülmektedir (Kırlı, 2015).

Maliyet yönetiminin yanı sıra etkin bir iç kontrol mekanizması kurularak yolsuzlukların önlenmesi için de Fabrika-i Hümayunlarda muhasebe kayıtlarına ayrı bir önem verildiği görülmektedir. Zira fabrikalarda tüm işlemlerin günü gününe kaydedilmesi, aylık gelir ve gider kayıtlarının tutulması, üretilen mamullerin hem miktar hem tutar olarak kayda alınması, her üç ayda bir fabrikaların alış, üretim, satış ve mamul dışındaki varlıkları da kapsayan tüm işlemleri içeren bir defterin fabrikaların bağlı oldukları Hazine-i Hassa'ya sunulması, her mali yıl sonunda envanter çıkartılarak alacakların, borçların ve bina, makine gibi duran varlıkların listelenmesi, makbuz olmadan ambardan malzeme çıkartılmaması gibi uygulamalara yer verildiği bilinmektedir (Topal vd. 2012; Kırlı, 2015; Buluş ve Arıcıoğlu, 2005; Buluş, 2000). Bunların yanında günümüz "iç denetçileri" ne benzer olarak fabrikaların organizasyon yapılarında müfettişlik müessesine yer verildiği görülmektedir. Örneğin Hereke Fabrikasının Nizamnamesinde müfettişin fabrikanın idaresinde sorumlu olduğu ve görevinin büyük bir öneme sahip olduğu vurgulanmaktadır. Buna göre müfettiş bir suiistimal veya fabrika aleyhine

bir durum tespit ederse, bunu hemen müdüre bildirmek ve bu durumu ortadan kaldırması görevlendirilmiştir (Topal vd. 2012; Demir, 2016). Fabrikalarda görevli müfettişlerin yanında Hazine-i Hassa'dan gönderilen müfettişlerin de Fabrika-i Hümayunlarda suiistimallerin önlenmesinde görev aldıkları görülmektedir. Zira Kırlı (2015) tarafından ortaya konulan belgelerde her yılın Mart ayının başında Hazine-i Hassa tarafından gönderilen müfettişlerin kontrolünde fabrikaların depolarında bulunan tüm hammadde, malzeme, mamul ve diğer varlıkların sayımı yapılmasının gerekliliği ifade edilmektedir.

4. SONUÇ

Osmanlı dönemi sanayileşme çabasının bir ürünü olan Fabrika-i Hümayunlar, günümüz fabrikalarının ve sanayi faaliyetlerinin temelini oluşturmaktadırlar. İlgili dönemin şartları ve batının sanayileşme alanında attığı adımlar neticesinde Osmanlı ekonomisinin Batı ile rekabeti oldukça zayıflamıştır. Batı ile arasında oluşan bu sanayileşme açığına kapatmak için önceleri devlet eliyle (ilerleyen süreçlerde de şirketler ve yabancı sermaye sahipleri tarafından) fabrikaların kurulması ve neticede de ekonomik olarak iyileşme sağlanması amaçlanmıştır.

Çalışmada ilk olarak Fabrika-i Hümayunlar'ın kurulduğu dönemki tarihsel gelişmeler sunulmuştur. Bu çerçevede kısaca Fabrika-i Hümayunlar'ın tanıtılmış. Ardından, Fabrika-i Hümayunlar'ın kuruluş amacı, yönetim şekli ve organizasyonel yapısı açıklanarak günümüz işletmecilik ve yönetim alanları arasındaki benzerlikler ortaya konmuştur. Bu doğrultuda, fabrika-i hümayunların açık sistem yaklaşımı çerçevesinde incelenmiş olmasının farklılık oluşturacağı düşünölmektedir. Bunun yanı sıra fabrika-i hümayunların organizasyon yapısı olarak klasik fonksiyonel organizasyonlar ile ilişkilendirilmesi organizasyon yapısını ortaya çıkarma açısından önem taşımaktadır. Yine üzerinde durulan farklılıkların yönetimi, dernekleşme faaliyetleri gibi noktalar ile fabrika-i hümayunlar ve günümüz fabrikaları arasında karşılaştırma yapılmaya çalışılmıştır.

Türk sanayi tarihinin ilk ve önemli hamlesi olarak kabul edilebilecek olan fabrika-i hümayunlarda muhasebe ve denetim mesleğine önem verildiği ve güven duyulduğu görölmektedir. Fabrika-i hümayunların idari yapılanmaları incelendiğinde şimdiki adıyla muhasebe, finans ve iç denetim birim yöneticilerinin var olduğunu görmekteyiz. Ayrıca muhasebe uygulamalarında Fransız kültürü ve düzenlemelerinin etkisi de gözlemlenmiştir. İlgili dönemde çift taraflı kayıt sistemine yavaş yavaş geçişler olduğu ve buna uygun defter sisteminin kullanılmaya başlandığı ve hatta günümüzde kullanılan Tek Düzen Hesap Planındaki kodlama benzeri uygulamaların dahi olduğu belirlenmiştir. Maliyet muhasebesinin maliyet tespiti ve kontrolü gibi alanlarında da günümüzdekilere benzer bazı uygulamaların ve yöntemlerin yer aldığı görölmektedir. Ancak bu alanlarda çalışan kişilerin az olması ve uzmanlıklarının da yeterli düzeyde olmamasından doğan zorluklar fabrika-i hümayunların fazla başarılı olamaması nedenlerinden biri olarak kabul edilebilir. Devlet bu ve benzeri sorunları görüp önlem almaya çalışsa da tedbirlerin olumlu etkisi hızlı bir şekilde görölememiştir.

KAYNAKÇA

- Akbaş, H. E., Bozkurt, S. ve Yazıcı, K. (2018). Osmanlı Devletinde Lonca Teşkilatı Yapısı ve Yönetim Düşüncesi ile Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 165-202.
- Akipek, J. G., ve Akıntürk, T. (2004). *Türk Medenî Hukuku: Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*. Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Aydemir, O., Elitaş, C., Erkan, M. ve Elitaş, B. L.(2015). The Use of Stairs Method in Cost Accounting in the Ottoman State in 19th Century. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (23).
- Barutçugil, İ. (2011). *Kültürler Arası Farklılıkların Yönetimi*. İstanbul: Kariyer Yayıncılık.
- Batur, A. ve Batur, S. (1981). “İstanbul'da 19. Yüzyıl Sanayi Yapılarından Fabrika-i Hümayunlar”, *I. Uluslararası Türk-İslam Bilim ve Teknoloji Tarihi Kongresi*, İTÜ, 14-18 Eylül, İstanbul, 331-341.
- Bozdemir, M. (2011). *Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Endüstriyel Mirasımız*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Buluş, A. (2000). Osmanlı Tekstil Sanayii Hereke Fabrikası, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Buluş, A., ve Arıcıoğlu, A. (2005). Başkaları Aracılığıyla İşgördürmeye İlişkin Tarihsel Bir Örnekleme: Hereke Fabrikası'nda Yönetim ve Örgütlenme Anlayışı. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (14), 217-236
- Buluş, A. (2012). Ann Binns' in Türkiye Günlüğü'nden Seçmeler: Dindar Bir İngiliz Kadının Gözlemleri ve 19. Yüzyıl Osmanlı Sanayileşmesinden Manzaralar. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (12), 49-61.
- Clark, E. C. (1974). The Ottoman Industrial Revolution. *International Journal of Middle East Studies*, 5(1), 65-76.
- Damlıbağ, F. (2014). “Osmanlı Sanayisindeki Vergi Muafiyetleri”, *Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi*, (35), 65-88.
- Damlıbağ, F. (2012). Osmanlı Devleti'nde Sanayi Finansman Metodu Olarak Fabrika İmtiyaz Sistemi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 62(2), 197-222.
- Demir, K. (2016). Geç Osmanlı Dönemi Devlet Fabrikalarında Personel Yönetimi: Arşiv Kaynaklarına Dayalı Bir Araştırma, Basılmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Doğan, M. (2013). An Overview of Industrial Activities in The Ottoman Empire Before The Republic. *The Science and Education at the Beginning of the 21st Century in Turkey*.

- Dölen, E. (2015). *Kuruluşu İzmit'ten İzmir'e Kaçırılan Bir Kâğıt Fabrikası (1846)*. Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Yayınları.
- Duran, S. (2012). The Influences of the French Accounting Culture on Ottoman Accounting Thought in the Second Half of the 19th Century, Paper, 13. *World Congress of Accounting Historians (WCAH)*, July 17-19, Newcastle, United Kingdom.
- Erdem, E. (2016). Sanayi Devriminin Ardından Osmanlı Sanayileşme Hamleleri: Sanayi Politikalarının Dinamikleri ve Zafiyetleri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (48), 17-44.
- Ertürk, N. (2008). 19. Yüzyıl Osmanlı Sanayi Hareketleri İçinde Fabrika-i Hümayunlar, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü. İstanbul.
- Güran, T. (1992). Tanzimat Döneminde Devlet Fabrikaları. *150. Yılında Tanzimat*, 235-252.
- Güvemli, B. (2017). The role of accounting in the industrialization efforts of the Ottoman Empire in the 19th century. *De Computis-Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 14(27), 74-100.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e*. 427-593, İstanbul.
- Güvemli, O. (2016). Muhasebe Tarihi Araştırmalarında Arşiv Çalışmalarından Notlar Türkiye (1994-2015). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (10), 13-40.
- Güvemli, O. (2017). Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi-Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi-(1923-1950). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 29-54.
- Güvemli, O., ve Güvemli, B. (2015). Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (8), 26-50.
- Güvemli, O., ve Kaya, M. A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim-1839-1885. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (9), 43-65.
- Güvemli, O., Aytulun, A. ve Şişman, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 19-49.
- İnan, N. (1966). Kanunname-i Ticaret'e Göre Protestolar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1/22, 829-846.
- Kırlı, E. (2015). Osmanlı Tekstil Sektöründe Meydana Gelen Gelişmeler Çerçevesinde Basma Fabrikası'nın Kuruluşu ve Faaliyetleri:(1846-1876). Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü, İstanbul.

- Kırlı, E. (2017). Ondokuzuncu Yüzyıl Osmanlı Sanayiine İlişkin Önyargılı Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(3).193-208
- Koçel, T. (2014). *İşletme Yöneticiliği* (15. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Kurt, M., Çakır, B. ve Demir, K. (2016). Türkiye'de Modern Yönetimin Erken Dönemleri: Geç-Osmanlı Döneminde Fabrikalar, Sanayi Mektepleri ve Yabancı Uzmanlar. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 45, 154-165.
- Kurt, M., Kuzucu, K., Çakır, B. ve Demir, K. (2016). 19. Yüzyılda Osmanlı Sanayileşmesi Sürecinde Kurulan Devlet Fabrikaları: Bir Envanter Çalışması. *OTAM*, 40, 245-277
- Leifer, R., & Delbecq, A. (1978). Organizational/environmental interchange: A model of boundary spanning activity. *Academy of Management Review*, 3(1), 40-50.
- Lemarchand, Y. (2016). Revisiting the Birth of Industrial Accounting in France, A Return to the Actors Involved. *Accounting History Review*, 26(3), 351-371.
- MacFarlane, C. (1850). *Turkey and Its Destiny: The Result of Journeys Made in 1847 and 1848 to Examine into the State of that Country* (Vol. 2). Lea and Blanchard.
- Martal, A. (2002). *Osmanlı Sanayileşme Çabaları (XIX. Yüzyıl)*. Osmanlı. III, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları, 279-285.
- Mirze, S. K. (2002). *Introduction to Business*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Nikitin, M. (2001). The Birth of A Modern Public Sector Accounting System in France and Britain and The Influence of Count Mollien. *Accounting History*, 6(1), 75-101.
- Önsoy, R. (1984). Tanzimat Dönemi Sanayileşme Politikası 1839-1876. *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 2(2). 5-12
- Özdemir, R. (1986). *Ankara Esnaf Teşkilatı*. II . Milli Türkoloji Kongresi, 15-21 Eylül 1986. İstanbul, 1986: 156-181.
- Öztürk, Nazif (1990). XIX. Yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu'nda Sanayileşme ve 1827'de Kurulan Vakıf İplik Fabrikası. *Vakıflar Dergisi*, 21, 23-80.
- Pamuk, Ş. (1984). *Osmanlı Ekonomisi ve Dünya Kapitalizmi:(1820-1913)*. Ankara: Yurt Yayınevi.
- Quataert, D. (2004). "19.Yüzyıla Genel Bakış, Islahatlar Devri 1812-1914". H. İnalçık, D. Quataert (Ed.). *Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi 2*. Cilt içinde, İstanbul: Eren Yayınevi, 885-1041.
- Quataert, D. (2011). *Sanayi Devrimi Çağında Osmanlı İmalat Sektörü*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Ravndal, G. B. (1926). *Turkey: A Commercial and Industrial Handbook* (No. 28). US Government Printing Office.

- Satış, İ. (2012). Islah-I Sanayi Komisyonu ve şirketlerin Teşekkülü: Debbağ şirketi Örneği *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 417-429.
- Semiz, Y. ve Kuş, R. (2004). Osmanlıda Mesleki Teknik Eğitim İstanbul Sanayi Mektebi (1869-1930). *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, (15), 275- 295.
- Serin, S. (2009). Yıldız Çini/Porselen Fabrikası. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sezer, T. D. (2008). Dernek Kurma Özgürlüğünün İçeriği ve Gelişim Süreci Üzerine Karşılaştırılmal Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(1), 1-58.
- Topal, M., Erdemir, E. ve Kırılı, E. (2012). Tanzimat Dönemi Sanayileşme Hareketinin Türkiye’de İşletmecilik Anlayışının Oluşumuna Etkileri Hereke Fabrikası ve Nizamnamesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2012(25), 37-64.
- Toprak, Z. (1982). *Türkiye’de" Millî iktisat" 1908-1918* (Vol. 2). Ankara: Yurt Yayınları.
- Tosi, H. L., ve Carroll, S. J. (1976). *Management: Contingencies, structure, and process*. Chicago: St. Clair Press.
- Ülgen, H. ve Mirze, K. (2013). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Yaşar, O., (2003). According to the Years 1913 and 1915 Industrial Census Stats Link Agro-based Industries in the Ottoman Empire. *Turkish Geography Magazine*, 40, 47–74, İstanbul.
- Yazıcı, N. (1996). Lonca Sisteminin İşsizlik Sigortasıyla İlgisi Üzerine Bazı Düşünceler. *Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 35 (1), 155-165.

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING EDUCATION IN THE REPUBLIC OF TURKEY: THE ECONOMIC AND COMMERCIAL SCIENCES ACADEMIES (1959-1982)*

Nurgül Chambers¹Gary Chambers²

ÖZ

The period (1959-1982) saw an accelerated economic change in Turkey. As the rate of economic change increased, this era witnessed remarkable innovation in higher education in order to meet the needs of a fast changing business. Implementation of liberal economic policies in the 1950s and an increase in size of the private sector also witnessed the establishment of higher schools of economics and commerce in Ankara (1955) and in Eskişehir (1958). These schools with their higher education school status moved towards meeting the increasing need to produce business administration graduates capable of working in accounting. In 1959, these higher schools become economic and commercial sciences academies. In the 1960s and 1970s, three more academies were established throughout the country. These institutions started to put the emphasis on Turkish accounting education. This paper reveals the establishment, development and transformation periods of economics and commercial sciences academies within the framework of Turkish accounting history. These academies occupy a particularly importance position due to their function in training qualified accounting professionals.

Keywords: Accounting history, Turkish accounting education, commercial sciences academies.

Jel Code: M40, I23

* This is the improved version of the paper submitted to the 14th World Congress of Accounting Historians, Pescara, Italy, June 25-27, 2016.

¹ Prof. Dr., Hertfordshire Business School, United Kingdom. n.chambers3@herts.ac.uk, <https://orcid.org/0000-0002-4014-7934>

² PhD., Retired-Marmara University. <https://orcid.org/0000-0002-0539-2344>

Atıf (Citation): Chambers, N., & Chambers, G. (2020). Development of Accounting Education in The Republic of Turkey: The Economic and Commercial Sciences Academies (1959-1982). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 59-80.

Geliş Tarihi / Received
09.09.2019

Revizyon Tarihi / Revised

-

Kabul Tarihi / Accepted
26.12.2019

1. INTRODUCTION

The existing accounting history literature reveals some awareness about the development of accounting education in different time periods. An influential study, Edwards (2009) discern important developments in accounting occurring in 16th and 19th century Britain. According to his findings, the traditional method of accountancy training was through apprenticeship, which is identical to the Ottoman Empire era (*Erkan & Elitaş, 2011*). Anderson and Gough (2008) examined the development of accounting education in the geographical context of England and Scotland from medieval to recent times. They revealed that professional accounting bodies emerged by the 19th century and a variety of school examining bodies established public examinations in elementary bookkeeping in the same era.

Few studies reveal the development of accounting education from the framework of institutions in the Ottoman Empire and the Republic (*Erkan & Elitaş, 2011, Güvemli, 2003, Sürmen et al, 2006*). However, none of these researches dwell on the transformation of academies into faculties during the Republic era. This paper aims to fill this gap by focusing on the transformation of academies within the framework of accounting education in a specific time period (1959-1982). According to the research of Sürmen, Kaya and Yayla (2006:63), creation of higher economic and trade schools initially began at Istanbul in 1870s, and employed the French accounting culture. This school-the Istanbul Higher Economy and Trade School- which offered educational provision for many years (now Marmara University) was followed in 1944 by the second school of this kind established in Izmir, the pre-eminent export center for Turkey's agricultural products. This school was established as the Izmir Higher Economy and Trade School. Modernization movements in the 19th century effected a change within the administration culture of the Ottoman Empire. Education of accountants was among those changes. Davison's (1963: 69) research about the reforms in the Ottoman Empire reveal that during the end of the 19th century most Turks had little or no schooling, illiteracy run from ninety to ninety-five percent.

Following the introduction of liberal economic policies in Turkey in 1950, the number of private sector enterprises increased and a need for accountants became clear with respect to a growth in state-owned enterprises. It will, thus, be useful to determine the course of development in high school and college level accounting education during the 1950s, until 1959, the year of the establishment of Economic and Commercial Sciences Academies. In 1959 the situation was as follows:

1. *Ankara University - Faculty of Political Science (1857)*
2. *Istanbul Economy and Commerce School (1883) (Later Istanbul Economic and Commercial Sciences Academy - 1959-; Today Marmara University -1982 - Business Administration Faculty 2012)*
3. *Istanbul University - Faculty of Economics (1936)*

4. *Izmir Economy and Commerce School (1944) (Later Istanbul Academy of Economic and Commercial Sciences -1959-; today Dokuz Eylül University -İİBF -1982)*
5. *Ankara Economic and Commerce School (1955) (Later Ankara Economic and Commercial Sciences Academy -1959-; today Gazi University Faculty of Economics -1982)*
6. *Middle East Technical University - Faculty of Administrative Sciences (1956) (today Faculty of Economic and Administrative Sciences -1982)*
7. *Eskişehir Academy of Economic and Commerce School (1958) (Later Eskişehir Economic and Commercial Sciences Academy -1959: Today Anadolu University İİBF-1982).*

In the aforementioned list, it can be seen that four of the seven academic institutions that offer accounting education in the years 1950-1959 were higher economic and commerce schools which later became academies. The number of students that graduated from the seven educational institutions in the year the academies were established is shown in the following table (Güvemli, 2003: 49-50).

Table 1. Number of graduates of the accounting institutions the year the academies were established (1958-59)

No	School Name	Graduates
1	<i>Ankara Univ. Faculty of Political Sciences (1960-61 school year)</i>	<i>142</i>
2	<i>Istanbul Economy and Commerce School (1958-59)</i>	<i>378</i>
3	<i>Istanbul University - Faculty of Economics (1960-61 school year)</i>	<i>200</i>
4	<i>Izmir Economy and Commerce School (1958-59)</i>	<i>222</i>
5	<i>Ankara Economics and Commerce School (1958-59)</i>	<i>64</i>
6	<i>Middle East Technical University - Faculty of Administrative Sciences (1960-61)</i>	<i>27</i>
7	<i>Eskişehir Economics and Commerce School - (Est. 1958, no graduates)</i>	
	Total	1033

Note: For other institutions data for the 1960-61 period was found.

According to the information in this table, the number of graduates of these institutions, which were later turned into academies, accounts for 66% of total business (accounting) graduates. Eskişehir Economics and Commerce School is not included, as it did not have any graduating students at that point in time.

Before we move on with this issue, it will be helpful to investigate why these schools were called schools of economics and commerce.

The first educational institution with that name was established in 1883 in Istanbul. This school, which is today's Marmara University, was called *Hamidiye Ticaret Mekteb-i Alisi* (Güvemli, 2000: 102-105). During the westernization movement in administrative and financial matters, which began in 1839, around 200 students were sent to France to study at Les Ecoles de Haute Commerce (Duran, 2012). These students had senior executive jobs in state administration during the second half of the 19th century. They had brought from France greatly the French accounting culture, which was going to affect Turkey in the long term.

Another development starting with the *Tanzimat* reformation era (1839), involved the provision of support for the private sector. Turkey went through a serious trial of strength in economic liberalization during the years between 1879 and 1885. This training part of this trial was played by *Hamidiye Ticaret Mekteb-i Alisi*. The school was named after Sultan Abdul Hamid II (1876-1908), who provided financial support for its establishment. It was clearly written in its decree of establishment that the school aimed to provide personnel for the private sector (Ergin, 1977: 1131-1140). Also, Les Ecoles de Haute Commerce as mentioned above influenced the school's programs.

With the economic liberalization policies introduced in 1950 to develop the private sector, many schools of economics and commerce founded in the second half of the 19th century were named after *Hamidiye Ticaret Mekteb-i Alisi*.

The following section is about the transformation from economics and commerce schools to economics and commercial sciences academies. It should be noted that these 3-year economics and commerce schools became 4-year academies as a result of the growing demand for qualified personnel. The third section deals with the development process of these academies. Then, the place and influence of economics and commercial sciences academies towards Turkish accounting education is discussed briefly. The national university reform in 1982 ended the story of academies and paved the way for universities. This next transformation period is examined in the last section.

2. HOW SCHOOLS OF ECONOMICS AND COMMERCE BECAME ECONOMIC AND COMMERCIAL SCIENCES ACADEMIES

2.1. Factors That Triggered the Transformation

There were two main factors that propelled the schools of economics and commerce into a quest for a new role.

a. Economic developments that gradually increased the need for such schools

The Istanbul Economics and Commerce School, established in the second half of the 19th century, was in a state of constant development following the foundation of the Republic of Turkey (1923). The reason behind this development was the need for personnel in state economic enterprises, which were established one after the other in the first period of the Republic (1923-1950). Izmir had a special significance for the Republic during the Second World War (1939-1945). The agricultural production of Anatolia was being exported from Izmir. And this trade required the development of the private sector. For this reason, it is observed that the second commerce school was founded here in 1944 (*Izmir Economics and Commerce School, brochures, 1953*).

In 1950, the year of the introduction of liberal economic policies, these two schools were active in Istanbul and Izmir. But the rapid development of the private sector in the 1950s made it necessary to establish two more schools in the subsequent ten years. The Ankara School of Economics and Commerce (1955) and Eskişehir School of Economics and Commerce (1958) were founded. The need for personnel who had studied business administration was a clear result of the economic development underway in Turkey and indicated that the number and quality of commerce schools would have to increase in the future.

b. The increasing weight of commerce schools in business education

The information in Table 1 indicates that the schools of economics and commerce played an important role among other business schools in the 1950s. Towards the end of the 1950s these schools came to meet 2/3 of the need for business school and accounting graduates. It was clear that the trend would continue but the status of these schools would not be able to meet the necessary level of demand. Their present status was that of a school of higher education. The need for development under a new status was explained in the law for the establishment of Academies (*Academy of Law No. 7334 justification*):

When it was founded in 1883 in Istanbul, *Hamidiye Ticaret Mekteb-i Alisi* was the fourth of its kind in the world. The number of such schools in the world reached 300 between 1883 and 1959, yet the number is only four for us. The economic developments expected in the second half of the 20th century make it necessary to increase the number of these schools. By means of this law and similar reasons the state would agree to the opening of new schools with a new status. But before this, Turkey had experienced an interesting development that paved

the way for accounting education (*İTİA, Journal of Political Science, 1981*). Turkey experienced this development thanks to the struggle the directors of the four schools of economics and commerce put up to transform their schools into academies. The four directors are as follows:

- *Istanbul Economics and Commerce School Director*

Prof. Dr. Nihad S. Sayar (1908- 1978)

- *Izmir Economics and Commerce School Director*

Prof. Saffet R. İrtenk (1905-1996)

- *Ankara Economics and Commerce School Director*

Prof. Dr. Ekrem Edgü (1913-1993)

- *Eskişehir Economics and Commerce School Director*

Prof. Dr. Orhan Oğuz (1924-)

These four academics entered into a major fight to change the status of their schools. While they were continuing their efforts to convince the ministries, they were also trying to overcome the opposition of Istanbul University and Ankara University administrators (*Oğuz, 2001, Oğuz, 1995*). The administrators saw the change in status as necessary to improving their schools and looked up to and drew inspiration from the university system. The administrators of existing universities, however, did not want these schools to become universities.

The State bureaucracy (the Ministry of Education in Ankara) sided with the schools and were looking for ways to come to terms with the universities. They finally reached an agreement in mid-1959 and these four schools were turned into Academies of Economics and Commercial Science. The requests by these four great administrators were not fully met, but this partially paved the way for the further development of their schools.

2.2. Transformation of Schools into Academies of Economic and Commercial Sciences

a. Transformation into academies

While the Turkish universities were opposed to schools of commerce being turned into universities, middle ground was found and they became academies instead. Thus the word academy, as a concept of higher education, entered the Turkish higher education. Not only were schools of economics and commerce turned into academies but also new laws were passed for schools offering architectural and engineering education. Consequently, No. 7334 Law on Economic and Commercial Sciences Academies (Official Gazette dated 15.06.1959 and no. 21917) launched a new parallel generation of Turkish higher education.

In the second article of the mentioned law No. 7334 the duties of Economic and Commercial Sciences Academies were described as follows:

Article 2 - Duties of Economic and Commercial Sciences Academies are:

- a. To train students to become reliable citizens of the nation equipped with practical information on economics, commerce and finance.*
- b. To help develop the private sector for the country's economic development and to prepare qualified personnel for State Economic Enterprises and institutions offering public services.*
- c. To launch institutes or courses and to publish materials on issues that will help both private sector and public service employees learn more about economics, commerce and finance.*
- d. To make making the required inspections required by the government through the Ministry of Education and share their thoughts about the problems experiences in economic and commercial life.*

According to this law, academies were parallel and equal to universities. The senior administrator was known as the President of the Academy. Academic staff titles were parallel to titles in universities.

The above article shows that the academies' main purpose was to train employees for the private sector and public sector enterprises. They were expected to grow by setting up institutes. But the academies overcame this obstacle and grew in a short time by setting up faculties.

For example, the Istanbul Economic and Commercial Sciences Academy grew to the size of a university between 1970 and 1982 and acquired the following organizational structure (*Marmara University archives, the State Institute of Statistics, National Education Statistics*).

***Institutions under Istanbul Academy of Economic and Commercial Sciences
(formation from 1970 to 1982)***

- Istanbul Economic and Commercial Sciences Academy (Sultanahmet)
(The academy was offering education in-house)*
- Finance - School of Accounting (Beyazıt)*
- Faculty of Commercial Sciences (Beyazıt)*
- School of Economic and Commercial Sciences (Aksaray)*
- Faculty of Commercial Sciences (Aksaray)*
- Galatasaray School of Business Administration (Galatasaray)*
- Faculty of Political Sciences (Şişli)*
- Faculty of Business Administration (Bahçelievler)*

This organizational structure of the IITIA (Istanbul Economic and Commercial Sciences Academy – *Istanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi*) assumed the structure of a city university. And the faculties and schools were scattered in various districts of Istanbul. Further, it should be noted in particular that an intensive level of business and accounting education was offered in these schools.

The other three schools of economics and commerce also became academies with the law no. 7334. They have the characteristics of a city school:

Izmir Economic and Commercial Sciences Academy

Ankara Economic and Commercial Sciences Academy

Economic and Commercial Sciences Academy

Academies in Izmir and Eskişehir gained a university structure only in the early 1980s due to their geographical location. But the Central Anatolian hinterland was wide enough for Ankara Economic and Commercial Sciences Academy to become a university containing different schools and faculties in the 1970s (*Güvemli, 2003: 218*). The schools established with academy status in the 1970s were as follows:

Education Institutions under Ankara Economic and Commercial Sciences Academy in the early 1970s

- *Ankara Economic and Commercial Sciences Academy*
(*Academy itself was in the nature of an education center*)
- *Başkent School of Economic and Commercial Sciences*
- *Financial Sciences School of Accounting*
- *School of Banking and Insurance*
- *Ankara School of Economic and Commercial Sciences (Emek)*
- *Faculty of Pharmacy*
- *School of Dentistry*
- *School of Engineering and Architecture*
- *School of Journalism*

Some of the schools above were in fact not business schools. This is clearly seen in the way that the Ankara Academy secured its status as a university. And the number of schools that offered business administration, and accounting, was noteworthy.

b. Accounting education at schools of commerce and academies

The main objective set out clearly in law no. 7334 was to educate workers for the private and public sector enterprises. But tax accounting in Turkey prevailed and continuously affected the accounting practices of the Ministry of Finance and thereby caused businesses to increase the demand for accountants. This occurred to the extent that private sector enterprises regarded accountants as people who regulated their tax relations with the state. As liberal economic policies evolved, the demand for accountants increased. Therefore, in the 1950s, the first schools of economics and commerce, and later academies of Economic and commercial sciences had to meet the growing need for accountants.

The course schedules, the number of teaching staff and departments of these educational institutions listed below demonstrate how important accounting education had become.

Accounting education from Istanbul School of Economics and Commerce to Economic and Commercial Sciences Academy

Since its establishment the Istanbul School of Economics and Commerce had accorded importance to accounting courses throughout the course of the 20th century. For example, during its restructuring in 1914 (*Güvemli, 2001: 372-373*):

In the weekly 31-hour courses in the first year of studies, accounting represents 10 hours of the total. In the second year it had 10 hours out of 30-hour courses. In the third year it had a share of 9 hours out of 33 hours. In addition, there were bank accounting, industry accounting and agriculture accounting courses. These accounting courses continued throughout the century.

Accounting education from Izmir School of Economics and Commerce to Economic and Commercial Sciences Academy

Founded in 1944 as the second commerce school, the School of Economics and Commerce of Izmir's distribution of course schedule in its tenth year (1954-55) is as follows (*Güvemli, 2003: 180*):

Table 2. *Izmir School of Economics and Commerce 1954-55 School departments and weekly lesson schedules Departments Weekly load (hours)*

	1 st year	2 nd year	3 th year	4 th year
Foreign Trade Internal Trade				
<i>Economics</i>	7	10	7	10
<i>Accounting</i>	8	6	2	6
<i>Law</i>	2	7	11	9
<i>Mathematics</i>	5	2	2	6
<i>History</i>	2	-	4	1
<i>Foreign languages</i>	6	6	6	4
TOTAL	30	31	30	36

The courses at the accounting department included general accounting, balance sheet analysis, and accounting for reconciliation. Izmir Economics and Commerce School, later Commercial Sciences Academy, has always been different from other institutions with respect to the courses and subjects it taught. They implemented a program influenced by the German school. But they always put emphasis on accounting education. As Izmir has traditionally been an export hub, the school offered foreign trade courses for its third year students.

Accounting education from Ankara School of Economics and Commerce to Economic and Commercial Sciences Academy

The course schedule for Ankara Economic and Commercial Sciences Academy (1959-1982), although not exhaustive, demonstrates the importance attached to the accounting education during the 1959-1968 period (*Gazi University, Faculty of Economics, 40.Year Yearbook, 1995*).

Ankara Economic and Commercial Sciences Academy - 1959-68

branching 1959 - Commercial and industrial administration branch (from 3rd year on)

- Banking administration branch (from 3rd year on)

Branch added in 1965:

- Finance Branch (from 3rd year on)

After the reorganization of branching in 1968:

- Business administration - accounting branch (from 3rd year on)

- Economy - finance branch (from 3rd year on)

- Foreign trade branch (from 3rd year on)

- Public administration branch (from 3rd year on)

The above branches show that there was an accounting-oriented training because businesses administration in the Turkish education system is largely accounting education. In particular in the organizational changes that took place in 1968, it is noteworthy that the words business administration and accounting were used in combination.

Accounting education from Ankara School of Economics and Commerce to Economic and Commercial Sciences Academy

The status of accounting courses for the 1960-61 schedules of the Eskişehir Academy of Economic and Commercial Sciences are as follows (1960-61 Students' Guide):

*Eskişehir Academy of Economic and Commercial Sciences, 1960-61
Accounting courses taught in the school year*

1. Number of courses for each class is 8.

Accounting courses: General Accounting.

2. Number of courses for each class is 11.

Accounting courses: Inventory and balance sheet, accounting for reconciliation, and accounting for businesses.

3. Number of courses for each class is 14 (a total of two branches).

Accounting courses: Revision and control, balance sheet theory and analysis, and business finance.

4. Number of courses for each class is 11 (a total of two branches).

Accounting courses: Cost analysis theory, accounting systems and account plans, and industry and cost accounting.

The above details show that Eskişehir Academy offered an extensive accounting education.

In the light of the information referring to both schools of economics and commerce and academies of Economic and commercial sciences, it can be said that these institutions offered full and proper accounting education.

The four schools of economics and commerce were turned into academies in 1959. However, the ongoing need for personnel trained in business administration paved the way for the establishment of new academies. The rest of this study focuses on the developmental period of the academies of Economic and commercial sciences.

3. DEVELOPMENT PROCESS OF ECONOMICS AND COMMERCIAL SCIENCES ACADEMIES

3.1. Establishment of Three New Economics and Commercial Sciences Academies

There were four business schools in existence during the enactment of the Economics and Commercial Sciences Law (ITIA) numbered 7334 in 1959. These schools operated in Istanbul, Ankara, Izmir and Eskisehir. They were converted into academies. Thus, three more business academies were established. These are as follows.

- Adana Economics and Commercial Sciences Academy – 1967
- Bursa Economics and Commercial Sciences Academy – 1970
- Trabzon Economics and Commercial Sciences Academy – 1978.

An interesting event occurred during the establishment of these academies and was the first of its kind in Turkish educational history. Adana, Bursa and Trabzon are cities located in Anatolia that are not geographically close to each other. And, there were no universities in these cities at that time. So, they faced difficulties regarding the recruitment of academicians. Their solution was to recruit academicians from established universities.

The Academy of Ankara assumed responsibility for the establishment of the academy of Adana, and dispatched some of their academicians to Adana. Most of these academic staff never returned to Ankara, stayed in Adana and generated the long lasting academicians of Adana academy.

It is seen that the academy of Eskisehir undertook the responsibility of establishing the academy of Bursa. They sent their own academicians, and they became the academicians of Bursa. The academy of İzmir also aided in the development of the academy of Bursa as well.

It is observed that the academy of Istanbul undertook the responsibility of establishing the academy of Trabzon in 1978. It is seen that the academicians of Istanbul made frequent trips to Trabzon for teaching purposes. It is important to mention that Trabzon is situated very far from Istanbul. The founder of the academy of Trabzon came from the academy of Istanbul as well. Unfortunately, the academy of Trabzon never had any graduates. It was attached to the Black Sea University, Economics and Administrative Sciences Faculty in 1982.

This level of close cooperation between academies has a special place in Turkish education history.

The academies that were established after the enactment of the academies law in 1959 stimulated much interest towards the provision of accounting education that was needed to meet the growing demand for accountants.

3.2. Development of Young Academies

This section of this paper deals with the development progress, importance of accounting education, number of graduates and their academic staff.

a. Adana Economics and Commercial Sciences Academy, accounting teaching staff and number of graduates who took accounting education

The Adana Economic and Commercial Sciences Academy was established in 1967. Its academic staff flourished swiftly. It was established with the help of other academies especially the academy of Ankara. The number of its academic staff during its fifth year in existence is as follows.

Table 3. Academic Staff of Adana Economics and Commercial Sciences Academy, 1971-72

Groups	Prof.	Associate Prof.	Research Assistant	TOTAL
Economy	2	1	4	7
Accounting - Finance	2	1	6	9
Law	3	1	2	6
Treasury	1	-	2	3
History	1	-	-	1
TOTAL	9	3	14	26

It is understood that the academy that was established in the Çukurova region (Southern Turkey) recruited their academic staff in a particularly short time period. Thus, accounting – business finance education section constituted the biggest group.

The number of graduates is shown in the below table over a five-year period. The Adana Economics and Commercial Science Academy was then attached to Çukurova University, Economic and Administrative Sciences Faculty (*O. Güvemli, 2003: 299*).

Table 4. Number of Graduates - Adana Economics and Commercial Sciences Academy, 1971-72 - 1981-82.

Semester	Business Administration Department	Treasury and Accounting Department	TOTAL
1970-71	306	261	567
1974-75	271	290	561
1979-80	257	121	378

It is observed that the academy of Adana had a rapid beginning regarding the number of graduates (over 500 graduates) in the 1970-71 semester. Thus, it is seen that education was built mostly on the foundations of business administration and accounting.

b. Bursa Economics and Commercial Sciences Academy, accounting teaching staff and number of graduates who took accounting education

The Bursa Economics and Commercial Sciences Academy was established in 1970. The number of its staff progressed swiftly with the help of the academy of Eskişehir. The number of its academic staff after its fifth year is as follows (1976-77 yearbook of the academy of Bursa).

Table 5. Academic Staff of Bursa Economics and Commercial Sciences Academy, 1976-77

Groups	Prof.	Associate Prof.	Research Assistant	TOTAL
Economy	2	5	4	11
Business Administration	1	2	5	8
Accounting	1	1	4	6
Treasury	1	-	3	4
Law	2	-	1	3
Statistics	-	1	2	3
TOTAL	7	9	19	35

This table shows how fast the number of academic staff had grown over the years. The main reason is probably because that this academy was also supported by the academy of Ankara. It is observed that education was based on economics and business administration. The number of accounting academicians is seen at the third line. However, as can be seen from the below table, the accounting department had more graduates than any other department.

The academy of Bursa had its first graduates between the years 1973-74, and their last graduates between the years 1981-82 until its attachment to Uludağ University. This information can be seen in the detailed table below (*Uludağ University, Brochure*).

Table 6. Number of Graduates - Bursa Economics and Commercial Sciences Academy, 1976-77 - 1981-82.

Semester	Economics Department	Business Administration Department	Accounting Department	TOTAL
1973-74	4	54	80	138
1976-77	66	270	304	577
1979-80	-	128	225	353

This data shows the demand for accountants in a commercial and industrial city like Bursa. Therefore, the number of accounting graduates increased gradually. This academy was attached to Uludağ University as a faculty in 1982. Uludağ University is located in the same city.

c. Trabzon Economics and Commercial Sciences Academy

This academy had its first student class during 1979-80, but failed to graduate any of the students and was attached to Karadeniz Technical University as an Economics and Administrative Sciences Faculty in 1982. It is the only academy that was unable to produce any graduates.

It is understood that the activities of this academy was terminated before it could develop its own staff.

However, this academy had students for three years. It is observed that the number of students reached 548 during the 1981-82 semester. Distribution of the students in the first, second and third grades are as follows (*Mehmet Yazıcı, TITIA with Documents, 1982*).

<i>Business Administration Department</i>	<i>328</i>
<i>Economics Department</i>	<i>220</i>
<i>Total</i>	<i>548</i>

Karadeniz Technical University was established with the national university reform of 1982 in Trabzon which is a developed industrial city in the Eastern Black Sea. Trabzon Economics and Commercial Sciences Academy joined this university as an Economics and Administrative Sciences Faculty.

4. THE PLACE OF ECONOMICS AND COMMERCIAL SCIENCES ACADEMIES IN TURKISH ACCOUNTING EDUCATION BETWEEN THE YEARS 1959 - 1982

The Economics and commercial sciences academies had an important influence on the business administration and accountancy education of Turkey during the second half of the 20th century (1959 – 1982). It can be said that these academies fulfilled the demand for accountants to a large extent in the second half of the 20th century. These academies had intensive programs in accounting education, other departments also benefited from the accounting courses.

The number of graduates who undertook accounting courses in the academy are as follows (*Güvemli, 2003: 48*).

Table 7. Number of Graduates - All Economics and Commercial Sciences Academies, 1959 - 1982.

Name of the Academy	1960 - 61	1965 - 66	1970 - 71	1975 - 76	1980 - 81
Istanbul	277	225	1.171	2.24	1.508
Izmir	332	185	800	650	600
Ankara	128	810	1.012	1.821	1.739
Eskişehir	-	145	1.010	1.000	600
Adana	-	-	567	788	400
Bursa	-	-	-	548	195
TOTAL	727	1.365	4.560	6.831	5.042

Note: Academy of Trabzon was not included in this table because it had no graduates.

Academies became universities in the early 1980s. They started to establish faculties and business schools in academic areas as diverse as engineering, architecture, pharmaceuticals and dentistry. This situation minimized the importance of business administration education. Notably, it is to be observed that the number of graduates increased to 7.000 during the mid 1970s.

In order to show the influence of business administration and accounting departments on the aforementioned academies, it will be appropriate to present the number of business administration graduates in faculties between the years 1959 and 1982 (*Güvemli, 2003: 49-50*).

Table 8. Number of Graduates - All Faculties with Business Administration Departments, 1959 - 1982.

Name of the Faculty	1960 - 61	1965 - 66	1970 - 71	1975 - 76	1980 - 81
Ankara Un. Social Sciences Faculty	142	204	198	384	192
Istanbul Un. Economics Faculty	76	77	94	95	123
Middle Eastern Technical Un. (ODTU)	27	25	106	113	231
Marmara Un. Social Sciences Faculty	-	-	94	191	593
Boğaziçi Un. Economics and Administrative Sciences Faculty	-	-	-	119	208
Ataturk Un. Economics and Administrative Sciences Faculty	-	-	74	20	215
Istanbul Un. Business Faculty	-	-	81	157	187
Bursa Un. Economics and Administrative Sciences Faculty	-	-	-	-	124
Ege Un. Business Faculty	-	-	-	-	353
Ege Un. Economics Faculty	-	-	-	-	143
TOTAL	369	671	979	1.369	2.616

Outcomes from this table are explained in details.

- There were only 10 faculties that had business administration departments between the years 1959 and 1982. It is observed that these faculties were situated in cities such as Ankara, Erzurum, Izmir, Bursa and Istanbul.
- The number of graduates who participated in business administration courses at the mentioned academies and the mentioned faculties are shown in the below table.

Table 9. Number of Business Administration Graduates - All Faculties and All Academies, 1960 - 1981.

	1960 - 61	1965 - 66	1970 - 71	1975 - 76	1980 - 81
Academies	727	1.365	4.560	6.831	5.042
Other Institutions	369	671	979	1.369	2.616

According to this data, it is observed that the number of graduates who took business administration courses increased rapidly both in academies and other institutions. Thus, according to data in 1970s, the number of graduates in academies is five times more than the number of graduates in other institutions.

Academies started to be attached to universities in the 1980s. The natural focus of newly-established universities on establishing business schools and faculties together with a broad base of other faculties and schools such as engineering and health had a detrimental effect on the quality of business education overall.

5. UNIVERSITY REFORM OF 1982 AND THE END OF THE ACADEMIES

The first university reform in the Republic of Turkey was implemented in 1933. High educational institutions known as *Darülfünun* were amalgamated into universities. Two more reforms were executed in 1948 and 1971. But, certainly the most important reform in the Republican era was the national university reform of 1982 (*Statutory Decree Numbered 41, 1982*).

Higher education was absorbed into a clearly defined university structure and higher education gradually spread across the entirety of Anatolia and Thrace. This reform was successful in scope and the number of universities has reached a current total of 180, along with non-profit foundation universities. The higher education system was reconstructed along university lines and as a result of the attachment of many hitherto academies and business schools.

Seven economics and commercial sciences academies that were analyzed in this study received new names in line with the legal regulation in July 20, 1982.

- Istanbul Economics and Commercial Sciences Academy and its business schools were organized under Marmara University. The academy turned into a faculty.

- Izmir Economics and Commercial Sciences Academy and its business schools were organized under Dokuz Eylül University. The academy turned into a faculty.

- Ankara Economics and Commercial Sciences Academy and its business schools were organized under Gazi University. The academy turned into a faculty.

- Eskişehir Economics and Commercial Sciences Academy and its business schools were organized under Anadolu University. The academy turned into a faculty.

- Adana Economics and Commercial Sciences Academy and its business schools were organized under newly established ukurova University. The academy turned into a faculty.

- Bursa Economics and Commercial Sciences Academy and its business schools were organized under newly established Uludağ University. The academy turned into a faculty.

- Trabzon Economics and Commercial Sciences Academy and its business schools were organized under newly established Karadeniz Technical University. The academy turned into a faculty.

This data shows that the first four academies and attached educational institutions became universities. However, three academies that were established at later periods were attached to new universities as faculties. The main reason is that large universities (Adana, Bursa, Trabzon) had already established faculties in 1970s, and they were already organized in those regions. As these faculties became universities, academies were attached to those universities as faculties.

6. CONCLUSION

The implementation of liberal economic politics in the 1950s had significantly increased the number of private enterprises. The demand for accountants who had undertaken business administration education increased as a result. Few universities and especially higher economics and commercial schools tried to compensate the need for highly educated accountants. Once they understood that this need couldn't be satisfactorily met, higher educational institutions looked to develop new methods and eventually transformed themselves into academies.

As a result, four higher economics and commercial schools became economics and commercial sciences academies in 1959. Three more economics and commercial sciences academies were established in 1960s and 1970s. Consequently, the number of academies reached seven in 1980s. In the meantime, the first four academies became larger and gained a structure of a university along with attached faculties and business schools.

In 1982, Turkish higher education was reconstituted on the basis of pre-existing universities and academies that had acquired the structure of universities. This situation affected the trend to offering higher education in regional universities. Four of these seven academies were turned into universities as a result of the university reform of 1982. The three academies were attached to existing universities as faculties.

Economics and commercial sciences academies assumed responsibility for business and accountancy education in the Republic of Turkey during the second half of the 20th century. The influence of liberal economy policies throughout the second half of the 20th century can be considered as the main reason for their existence. These policies increased the number, volume and the capacity of private sector enterprises. These events consequently increased the need for highly educated accountants. As a result, the academies tried to meet this demand by focusing on business education. The development of accounting education in Turkey has not been a straightforward or linear process but one that has involved formulating new responses to a rapid level of economic development and centrally directed processes of educational reform.

REFERENCES

- Anderson-Gough, F. (2008). Education. In J. R. Edwards, & S. P. Walker (Eds.), *The Routledge companion to accounting history* (pp. 297–316). London: Routledge.
- Adana Economics and Commercial Sciences Academy. 1971-72 Semester Year Book.
- Bursa Economics and Commercial Sciences Academy. 1976-77 Semester Year Book.
- Davison, R. H. (2015). *Reform in the Ottoman Empire, 1856-1876*. Princeton University Press.
- Devlet İstatistik Enstitüsü Eğitim İstatistikleri (Education Statistics of State Statistics Enstitute). 1974-1982.
- Duran, S. (2012) *The Influences of the French Accounting Culture on Ottoman Accounting Thought in the Second Half of the 19th Century*, 13th World Congress of Accounting Historians. Newcastle – United Kingdom.
- Ergin, O. (1977) *Türkiye Maarif Tarihi (History of Turkish Education)*. Vol. 3-4. p. 1131-1140. Istanbul.
- Edwards, J. R. (2009). A business education for ‘the middling sort of people’ in mercantilist Britain. *The British Accounting Review*, 41(4), 240-255.
- Erkan, M. & Elitaş, C. (2011). Accounting Education In Ottoman State. *International Journal of Business and Social Science*, 2(13).
- Eskisehir Economics and Commercial Sciences Academy Student Guidance Book. 1960-61 Semester.
- Gazi Üniversitesi İİBF 40. Yıl Kitabı (Gazi University, 40th Year Book). Istanbul. 1995.
- Güvemli, O (2003). *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi (History of Economics and Commercial Sciences Academies)*. Istanbul.
- Güvemli, O. (2000) *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Tanzimat’tan Cumhuriyete (Accounting History of Turkish States: From Tanzimat to Republic)*. Vol. 3. Istanbul.

- Güvemli, O. (2001) Türk Devletleri Muhasebe Tarihi: Cumhuriyet Dönemi (*Accounting History of Turkish States: Republic Period*). Vol.4. Istanbul.
- Izmir Higher Economics and Commercial School 1944-1953. Tenth Anniversary Brochure. Special Edition. Izmir. 1953.
- Law of Economics and Commercial Sciences Academies Numbered 7334 (Official Journal Date. 15.6.1959 and No. 21917)
- Istanbul Economics and Commercial Sciences Academy, Journal of the Political Sciences Faculty, A Gift to Reşat Kaynara. Istanbul. 1981.
- Sürmen, Y., Kaya, U., Yayla, H.E. (2006). Higher Education Institutions and the Accounting Education in the Second Half of the 19th Century in the Ottoman Empire. *Paper presented at the Eleventh World Congress of Accounting Historians*. France. Jul 19-22.
- Statutory Decree about Higher Education Institutions. No. 41, Official Journal date. 20.7.1982 and No. 17760.
- Oğuz, S. (2001) *Prof. Orhan Oğuz'un Yaşam Öyküsü (Biography of Prof. Orhan Oğuz)*, Istanbul.
- Oğuz, O. (1995) *Anadolu'da bir Üniversitenin Kuruluş Öyküsü (Establishment Story of a University in Anatolia)*. Istanbul.
- Uludag University Brochure. Bursa. 1983.
- Yazıcı, M. (1982) *Belgelerle TİTİA (Economics and Commercial Sciences Academies with Documents)*. Trabzon. 1982.

TEK DÜZENE GEÇİŞTE KRİTİK KURUM OLARAK UMUMİ MURAKABE HEYETİ'NİN (YÜKSEK DENETLEME KURULU) ROLÜ*

Nevzat Tetik¹Halime Karaca²

ÖZ

Umumi Murakabe Heyeti, ülkede yeterli sermaye birikimi ve girişimci sınıfının olmayışı nedeniyle devletin ekonomide mal ve hizmet üretmek üzere faaliyet gösterdiği bir ortamda kurulmuştur. Heyet'in kurulması ile kamu sermayesini kullanan devlet işletmelerinin, mevcut klasik denetim anlayışı dışında modern işletmecilik ilkeleri, karlılık ve verimlilik esaslarına göre denetime tabi tutulmaları hedeflenmiştir. İlerleyen tarihi süreçte adı Yüksek Denetleme Kurulu olarak değiştirilen Umumi Murakabe Heyeti, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne geçişte etkin rol oynamıştır. 1986 yılında Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde "Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu" kurulmuş, Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulamasında karşılaşılabilecek problemleri çözmek, mevzuat kapsamında gerekli değişiklikleri yapmak ve sistemin bütün olarak uygulanmasını sağlamakla görevlendirilmiştir. Bu çalışmada tekdüzen muhasebe sistemine geçiş süreci ve bu süreçte Yüksek Denetleme Kurulunun rolü değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Umumi Murakabe Heyeti, Yüksek Denetleme Kurulu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi.

Jel Kodu: M40, 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 tam metin olarak sunulan bildirinin revize edilerek düzenlenmiş halidir.

¹ Doç.Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF, nevzat.tetik@inonu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3152-8217>

² Doktora Öğrencisi, İnönü Üniversitesi, SBE. <https://orcid.org/0000-0003-0218-3851>

Atıf (Citation): Tetik, N., & Karaca, H. (2020). Tek Düzene Geçişte Kritik Kurum Olarak Umumi Murakabe Heyeti'nin (Yüksek Denetleme Kurulu) Rolü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 81-96.

Geliş Tarihi / Received
04.11.2019

Revizyon Tarihi / Revised
20.03.2020

Kabul Tarihi / Accepted
26.05.2020

THE ROLE OF GENERAL AUDIT COMMITTEE (HIGH AUDITING COMMITTEE) AS A CRITICAL INSTITUTION WHILE TRANSFORMING TO THE UNIFORM SYSTEM

ABSTRACT

The General Audit Committee was established in an environment in which the state operates to produce goods and services in the economy due to the lack of sufficient capital accumulation and lack of entrepreneurial class in the country. With the establishment of the delegation, it is aimed to control public enterprises using public capital in accordance with modern management principles, profitability and efficiency principles, apart from the existing classical audit approach. In the following historical process, the General Audit Committee, whose name was changed to the Supreme Audit Board, played an active role in the transition to the Uniform Accounting System, in 1986, the Uniform Accounting Coordination Continuous Specialization Commission was established within the body of the Supreme Audit Board. It is assigned to solve the problems in the implementation of the uniform accounting system, to make the necessary changes within the scope of the legislation and to ensure the implementation of the system as a whole. In this study, the process of transition to uniform accounting system and the role of the Supreme Audit Board in this process are evaluated.

Keywords: General Audit Committee, Supreme Supervisory Board, Uniform Accounting System

Jel Code: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Cumhuriyetin kurulmasından sonra dönemin şartları gereği devlet eliyle kalkınma modeli benimsenmiş, büyük işletmeler devlet kontrolünde kurulmuştur. Dolayısıyla devlet kontrolünde kurulan işletmelerde muhasebe ve mali kontrole daha fazla ihtiyaç duyulmuştur. Hem bu işletmelerin verimlilik ve kendi ihtiyaçlarını karşılayabilmesi hem de toplum adına devlet vasıtasıyla söz konusu işletmelerin ve bunlara aktarılan kaynakların kontrolü ön plana çıkmıştır. Bu kuruluşların performans, verimlilik ve mali kontrol gereksiniminin karşılanması için muhasebe sisteminin oluşturulması ihtiyacı doğması üzerine Umumi Murakabe Heyeti kurulmuştur. Umumi Murakabe Heyeti ile birlikte denetim ve işletmelerin mali kayıt sisteminin düzenlenmesi konusunda kurumsal çalışmalar ivedilikle başlamıştır. Yapılan çalışmalarda öncelikle alanında yetkin kişiler görevlendirilerek komisyonlar oluşturulmuştur. Yapılan çalışmalar devlet kontrolündeki işletmelerde uygulanmış olsa da ülkedeki muhasebe uygulamaları çalışmalarına önemli ölçüde yön vermiştir (Aslan, 2015: 89).

Bu çalışmada öncelikle Umumi Murakabe Heyeti'nin kurulması, görevleri ve işlevinin sona ermesi konuları üzerinde durularak, ülkemizde Tekdüzen Muhasebe Sisteminin gelişim süreci ve bu süreçte yapılan tek tip mali tablo düzenlemeleri ana hatlarıyla değerlendirilmeye çalışılmıştır. Ayrıca Tek tip mali tablo düzenlemeleri ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında Umumi Murakabe Heyeti'nin sağladığı temel katkılar irdelenmiştir.

2. UMUMİ MURAKABE HEYETİ'NİN KURULUŞU VE GELİŞİM SÜRECİ

Cumhuriyetin ilanından sonra milli sanayinin kurulması amaçlanmıő ve gerekli araştırmalar yapılmıştır. Bu dönemde sermaye piyasasının yeterince gelişmemiş olması, özel sektörde yeterli sermaye birikimi, bilgi, teknik uzman, müteőebbis eksikliği ve alt yapı sorunları nedeniyle ekonomide devletçi politikalar tercih edilmiştir.

Devletin iktisadi alanda ticari ve sınaî faaliyetlere başlaması, bu sahada faaliyet gösteren kuruluşların zamanla sayılarının artması ve faaliyet alanlarının genişlemesi, söz konusu kuruluşların ve bu kuruluşlara aktarılan kaynakların kontrol edilerek denetlenmesi ihtiyacını doęurmuőtur. Bu kapsamda ilgili kuruluşların verimlilik, performans, mali kontrol gereksiniminin karşılanması için muhasebe sisteminin oluşturulması ihtiyacı oluşmuştur. Söz konusu ihtiyaç Umumi Murakabe Heyeti'nin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Aslan, 2015: 89).

Umumi Murakabe Heyeti 3460 Sayılı "Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teőekküllerin Teőkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun" ile düzenlemiş olup, 04.07.1938 tarih ve 3950 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Baőbakanlıęa bağlı olarak kurulan Umumi Murakabe Heyeti'nin kuruluş, görev ve çalışma esasları bu kanunda belirlenmiştir (Akyel vd., 2010: 3).

Umumi Murakabe Heyeti; iktisadi devlet teşekkülleri, kuruluşları ve sermayesi %50'nin üzerinde devlete ait olan iőtirakleri idari, mali ve teknik açıdan devamlı olarak denetim ve gözetim altında bulundurmak üzere kurulmuştur. Heyetin görevi ise söz konusu kuruluşların etkin ve verimli bir şekilde faaliyet gösterip göstermediklerini ve benzer kuruluşlarla karşılaştırmalı olarak bir hesap dönemi içinde incelemek, tahlil etmek ve denetlemek şeklinde belirlenmiştir (Akyel vd., 2010: 4). Umumi Murakabe Heyeti'nin mali tablolar üzerinde yaptığı denetim ekonomik denetim kavramında yürütüldüğünden sadece mali tabloları değil mali tabloların tahlilini de esas almaktadır. Bu nedenle Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimi yalnızca tek tip mali tablo oluşumuna değil, mali tahlile de öncülük etmiştir. Bunun yanı sıra işletme bütçeleri çalışmalarının da öncüsü olmuştur (Güvemli, 2001: 465).

1960 yılına kadar faaliyetlerini mevcut kanunda yer alan hükümlere göre yürüten Umumi Murakabe Heyeti, çıkarılan ek kanun ile Yüksek Denetleme Kurulu (YDK) adını alarak, görev alanı geniőletilmiőtir. YDK, 24.06.1983 tarihinde çıkarılan 72 sayılı Kanun Hükümünde Kararname ile tüzel kişiliği kazanmıştır. İlgili KHK'nin amacı YDK' nin kuruluş ve görevleriyle ilgili esasları düzenlemektir (Madde 1).

Söz konusu KHK'nin 4. maddesinde YDK' nin görevleri; bu KHK kapsamına giren kuruluş ve kurumları iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurmak ve Baőbakanın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmak, şeklinde belirtilmiştir.

Yıllar itibariyle yaşanan gelişmeler YDK' nin tüzel kişiliğinin sona ermesine neden olmuştur. Bu gelişmeler şöyle özetlenebilir;

1. 1980'lerin başından itibaren özel sektörün güçlenmesi, devletin ekonomide mal ve hizmet üreten bir unsur olarak faaliyetlerinin daralması zamanla KİT'lerin sayılarının azalmasına neden olmuş, bunun sonucu olarak da YDK' nin denetim kapsamı oldukça daralmıştır.

2. Bir diğer gelişme ise 2002'de ülkemizin Avrupa Birliğine aday ülke statüsünü kazanmasıyla beraber Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci kapsamında bazı düzenlemelerin yapılması gerekliliğidir. Bu düzenlemeler üye ülkelerde kamu denetimi alanlarında iç denetim ve dış denetim ayırımının yapılması ve dış denetimin tek çatı altında toplanmasıdır. Ülkemizde yapılan yasal düzenlemeler kapsamında Sayıştay'ın denetim kapasitesi artırılmış YDK ile Sayıştay'ın tek çatı altında toplanması kararlaştırılmıştır.

19.10.2010 tarihinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Başbakanlık YDK' nin personeli, araç, gereç ve her türlü taşınır ve taşınmaz malları ve bütçesi Sayıştay'a devredilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010). YDK ilgili Kanun maddesi gereği, 72 yıllık deneyimlerini de Sayıştay'a devrederek tüzel kişiliği sona ermiştir (Akyel vd., 2010: 48).

Umumi Murakabe Heyeti'nin denetim görevinin yanı sıra bazı yasal düzenlemelerle verilen görevleri de bulunmaktadır. Bu görevlerden biri günümüzde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin (TDMS) oluşturulmasıdır. Umumi Murakabe Heyeti göreve başlaması ile Denetleme Kılavuzu düzenlemiş, Heyet söz konusu kılavuzu, işletmelerin belirli bir hesap döneminde planlanan ve gerçekleşen faaliyet sonuçlarının mukayese edilebilmeleri ilkesine göre hazırlamıştır. Ayrıca Heyet bu kanun çerçevesinde, yedi bilanço ve kar/zarar tablosu tipi düzenleyerek yayınlamıştır. 1963 yılında Umumi Murakabe Heyeti İktisadi Murakabe Rehberi ile tektip mali tablo düzenlemelerini önermiş bu çalışma ileriki tarihi süreçte yapılan tektip mali tablo düzenlemelerinin altyapısını oluşturmuştur.

1970'li yılların başından itibaren Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları Kamu İktisadi Teşebbüslerinde (KİT) uygulanmaya başlanmış, KİT'ler için hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları büyük özel şirketleri de etkilemiştir (Öz ve Çevikcan, 2010: 118). KİT'lerde Tekdüzen Muhasebe Uygulamalarına geçilmesi ile muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınmaya başlanmış bu durum muhasebe uygulamalarının gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır (Sevilengül, 2011: 9). Ancak Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları 1994 yılından itibaren özel kesimde uygulanmıştır. 1984 yılında yürürlüğe giren KHK'de yer alan hükümlerle, KİT'lerin Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulaması yasal bir zorunluluğa dönüşmüş, bu hususta YDK görevlendirilmiştir. Bu kapsamda Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu tarafından alınan karar doğrultusunda YDK bünyesinde 28.02.1986 tarihinde "Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu" kurulmuştur (Güvemli, 2001: 485).

3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

Tekdüzen muhasebe sistemi, bir muhasebe sisteminin nihai ürünü olan mali raporların farklı seviyelerde ve çeşitli maksatlar için mukayese ve konsolide edilmelerine imkân veren sistem olarak ifade edilebilir (Koç, 1972: 971).

3.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Geçiş Süreci

İktisadi ve teknolojik gelişmeler her alanda olduğu gibi muhasebe sistemini de etkilemiş gerek ulusal gerek uluslararası alanda ortak bir muhasebe dili ihtiyacını doğurmuştur. Yirminci yüzyılın ikinci yarısında sanayi ve ticaret kuruluşları ile kredi kurumlarının sayı ve hacim olarak artması, bu dönemde gerek genel hesap planıyla ilgili çalışmalara gerek tektip mali tablolarla ilgili çalışmalara yoğunlaşmayı gerekli kılmıştır (Güvemli, 2001: 424).

Bu alanda önemli bir gelişme 1964 yılında yürürlüğe giren 440 Sayılı Kanun maddesine göre kurulan İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun kurulması olmuştur. 1968 yılında bu komisyonun bünyesinde Mali İşler ve Muhasebe Grubu oluşturulmuş ve söz konusu grup "Muhasebe Usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar tespit etmek" ile görevlendirilmiştir. Grup sistemle ilgili inceleme yaparak sistemin eksikliklerini tespit etmiş, bu alanda yapılan çalışmalar değerlendirilerek geniş kapsamlı tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasını sağlayacak çalışma programı hazırlamıştır. Yapılan çalışmada Türk, Amerikan, Fransız, Alman, İngiliz, İtalyan literatüründen yararlanılmıştır (Koç, 1972: 983).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1990'lı yıllarda tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili çalışmalar başlatmış, 1992 yılında ilk defa yayınladığı bir tebliğ ile ülke genelinde düzenleme yapmıştır. Bu kapsamda Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu'nun hazırladığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliye Bakanlığı 1 sıra nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yürürlüğe girmiştir (Sevilengül, 2011: 9). Bu tebliğin 1993 yılında ihtiyari uygulanabileceği 1994 yılından itibaren uygulanmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir (Kalaycı vd., 2005:174).

Bu düzenleme ile; 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 mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amaçlanmıştır (Altıntaş, 2011: 178).

3.2. Tektip Mali Tablo Düzenleme Çalışmaları

1992 yılında Tekdüzen Hesap Planı ve tektip mali tabloların yayınlandığı tarihe kadar söz konusu tablolara ilgili çalışmalar kronolojik olarak kısaca şöyledir (Yazıcı, 2001: 3)

1950-1963 yılları arasında, Türkiye Sınai Kalkınma Bankasından kredi almak isteyenlerin düzenlemekle yükümlü olduğu bilanço ve kâr-zarar tablosu.

1963 yılında Türkiye Bankalar Birliği'nin yayınladığı kredi talep edenlerden alınacak hesap vaziyeti ve açıklamaları tebliği. Türkiye Bankalar Birliği'nin yayınladığı bu tebliğ ile tektip mali tablo uygulaması, bütün bankalarda yaygınlaştığından önemli bir gelişme olmuştur. Bankalardan kredi almak isteyen işletmeler, mali tablolarına ilişkin bilgileri, söz konusu tebliğde yapılan düzenlemeler çerçevesinde vermeye başlamışlardır. Tebliğin uzun süre uygulanması, muhasebeciler için eğitici olmuştur.

1963 yılında Umumi Murakabe Heyeti, İktisadi Murakabe Rehberi ile tektip mali tablolar önermiş olup İktisadi devlet teşekküllerinin tektip mali tablo düzenlemelerine yönelik bu gelişme, 1938 girişiminden sonra ikinci adım olmuştur. Umumi Murakabe heyeti, 1938 yılında benimsediği, karlılık ve verimlilik esaslarını da gündemine alarak bir rapor düzeni içinde tektip bilanço ve kâr /zarar hesabı düzenlenmesini öngörmüştür. Bu düzenleme, 1964 yılında oluşturulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun çalışmalarına bir başlangıç ve altyapı oluşturmuştur.

1964-1968 yılları arasında, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nca hazırlanan Rapor Sistemi çerçevesinde, iktisadi devlet teşekküllerinde 1972 yılından itibaren ilk kez tekdüzen hesap planı ve tektip mali tablolar uygulanmıştır. Buna göre, 1939'da uygulanan tektip mali tablolar yenilenmiş ve Türkiye'de ilk tekdüzen hesap planı uygulanmaya konmuştur (Güvemli vd., 2018:173-174).

1981 yılında oluşturulan Sermaye Piyasası Kurulu, 1984 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinin benimsendiği Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap planını yayınlamıştır. Bu hesap Planı ancak Sermaye Piyasası Kuruluna tabi işletmeler için geçerlidir (Dinç ve Atasel, 2016: 271.)

1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne kadar geçen süre zarfında çoğu kamu kurumu tektip mali tablo düzenlemelerine ihtiyaç duymuş, bu alanda çalışmalar yapmıştır. Yapılan bu çalışmalar ya çalışmayı yapan kurumun kendi ihtiyacının ya da genel ihtiyacın karşılanmasına yönelik olmuştur (Güvemli vd., 2018: 174).

Hazırlanan bu tek tip mali tablo çalışmaları Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayınlanan Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Tek Tip Mali Tablolarını önemli ölçüde etkilemiştir (Güvemli, 2001: 480).

4. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE UMUMİ MURAKABE HEYETİ'NİN ROLÜ

1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı kanun ve bu kanun ile kurulan İktisadi Devlet Teşekkülleri ve bunlara bağlı müesseselerin “işletme bütçesi” sistemine göre yönetilmeleri esası getirilmiş, işletmeler arası karşılaştırmaların yapılabilmesi için bütçe, bilanço, kar-zarar tablosu ve üçer aylık faaliyet raporlarının belirli kriterler çerçevesinde hazırlanmasını hükme bağlamıştır (Yükçü ve Atağan, 2012: 42-43).

Umumi Murakabe Heyetinin faaliyete geçmesi ile Cenevre'den uzman bir firma davet edilerek çalışmalar yapılmış, Heyetin yetkili olduğu mali ve verimlilik kontrolü hususlarında çalışma rehberi hazırlanmıştır. Heyet yaptığı çalışmalar sonucunda 1940 yılında ilk Denetleme Kılavuzunu düzenlemiştir. Bu kılavuz işletmelerin belirli bir hesap döneminde planlanmış ve fiili faaliyet sonuçlarının mukayese edilebilmeleri ilkesine göre hazırlanmıştır. Ayrıca kılavuzda bilanço ve kar zarar hesaplarına ilişkin detaylı bilgiler verilmiş, oran analizlerinin ilkeleri ile inceleme amacıyla işletmelerin tablolarına uygulanması gereken analitik tablo modelleri hazırlanmıştır (Uçma vd., 2017: 144). Bu kanun kapsamında yedi bilanço ve kar/zarar tablosu tipi belirlenerek yürürlüğe konmuştur (Koç, 1972: 974). Çalışmalar sonucunda elde edilen düzenlemeler ve mali tablolar öncelikle kamu kuruluşlarında uygulanmış, zamanla ülkede uygulanan muhasebe sistemine yön vermiştir (Aslan, 2015: 89).

1964 yılında yürürlüğe giren 440 Sayılı yasa ile İktisadi Devlet Teşekküllerinin muhasebe sistemleri ve mali yapılarının ele alınarak düzenlenmesi öngörölmüş bu amaçla bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyonda öğretim üyeleri, İDT yetkilileri, Maliye ve Gümrük Bakanlığından görevliler ile bu alanda yetkin yabancılar görev almıştır (Uçma vd., 2017: 148).

İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu adıyla kurulan bu kurumun kurulmasından bir yıl önce Umumi Murakabe Heyeti İktisadi Murakabe Rehberi ile tektip mali tablo düzenlemelerini önermiştir (Güvemli vd., 2018: 173). İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu yaptığı çalışmalarında bu düzenlemeleri esas almıştır. Komisyon 4 yıl süreyle yaptığı çalışmalar sonucunda çeşitli raporlar ve sekiz adet muhasebe el kitabı hazırlamıştır. Komisyonun hazırladığı kitaplar (Güvemli, 2001: 466):

- 1- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- 2- Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri,
- 3- Tekdüzen genel hesap planı ve açıklamaları,
- 4- Rapor sistemi,
- 5- Mali işler, muhasebe ve kontrol dairelerinin organizasyonu,
- 6- Terimler ve açıklamaları,
- 7- Teşebbüs bilançolarının yeniden değerleme ile düzeltilmesi,
- 8- Bilançoların yeniden değerlemesi ile ilgili özel raporlardır.

Komisyonun sunduğu Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, doğru ve mukayeseye elverişli raporlar ve tablolar esas alınmıştır. Bununla birlikte genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri temel kavramlara dayandırılmış, tektip (yekpare) rapor sistemi ile hesap planı da bu prensipler esas alınarak düzenlenmiştir. Ayrıca genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin dayanağını oluşturan on temel kavram da, sistem kapsamına alınmıştır. Komisyonun sunduğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin İktisadi Devlet Teşekkülleri için zorunlu, özel kesim işletmelerde isteğe bağlı olması öngörülmüştür. (Koç, 1972: 983).

1968 yılında sekiz kitaptan oluşan muhasebe el kitabında tekdüzen hesap planı ve tek tip mali tabloların uygulamada eksiklikleri giderilerek Bakanlar Kurulu kararı ile 1972 yılından itibaren uygulamaya geçilmiştir (Güvemli, 2001: 485).

1970 yılı mart ayında Yüksek Denetleme Kurulu ile İDT'lerin bağlı olduğu bakanlık yetkililerinin oluşturduğu Bakanlıklar arası Tekdüzen Muhasebe Sistemi Tetkik Komisyonu kurulmuş bu komisyon Tekdüzen Muhasebe Sistemine dair tespit edilen aksaklıkları çözmekle görevlendirilmiştir. Komisyon deneme amaçlı 1970-1971 yılları arasında bir yıl süreyle Şeker Fabrikalarında tekdüzen hesap planını uygulamıştır (Uçma vd., 2017: 150).

1969 yılında tekdüzen muhasebe sisteminin pilot uygulaması Azot Sanayi AŞ'de yapılmış 1972 yılından itibaren 27 İDT' de uygulanmaya geçilmiştir. Ancak uygulamada yaşanan aksaklıkların giderilmesi için çalışmalar yürütülmeye devam etmiştir (Uçma, 2012: 170).

TMS' nin amaçlarını gerçekleştirmesi için devamlı bir komisyon kurulması ihtiyacı oluşmuş; bu kapsamda TMS' nin uygulanmasında karşılaşılan eksiklikleri gidermek ve sistemin bütün olarak uygulanmasını sağlamakla görevli Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu, DPT' nin koordinatörlüğünde 1974 yılında kurulmuştur (Güvemli, 2001: 485). Sekiz üyeden oluşan bu komisyonda Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı, Yüksek Denetleme Kurulu, Üniversite ve çeşitli Kamu İktisadi teşebbüsleri temsilcileri bulunmaktadır (Koç Yalkın, 2013: 12). Komisyon, yaptığı çalışmaları sonucunda 1976 yılında Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Rehberini hazırlamıştır (Güvemli, 2001:485). Yapılan bu çalışmalar ile tekdüzen muhasebe sistemine maliyet muhasebesi bölümü de eklenmiş ve 1977 yılından itibaren uygulanmıştır (Uçma, 2012: 170).

1984 yılında 233 sayılı KİT hakkında KHK ile İDT'leri Tekdüzen Muhasebe Sisteminin bankalar ve sigorta şirketleri dışında ki kurumlarda da uygulanacağı hükme bağlanmıştır (Güvemli, 2001: 485). Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili çalışmaları yürütmesi için Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde bir komisyon kurulmasını kararlaştırmıştır. Bu karar kapsamında; Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Yüksek Denetleme Kurulu uzmanları ile bazı kamu iktisadi teşebbüslerinin mali işler ve muhasebe birimi başkanlarından oluşan "Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu" 28.02.1986 tarihinde

kurulmuştur (Koç Yalçın, 2013: 13). 1986/3 Sayılı Başbakanlık Genelgesi ile idarelere duyurulan bu komisyon, ‘‘Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulamasında karşılaşılacak sorunları çözümlmek, yasal düzenlemeler gereği yapılması gereken değişiklikleri inceleyerek sonuçlandırmak ve sistemin bütün olarak uygulanmasını sağlamak’’ ile görevlendirilmiştir (Güvemli, 2001: 485).

Komisyon Tekdüzen Muhasebe Sisteminde bazı değişiklikler yaparak Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları başlıklı kitabı 1987 yılında tekrardan yayınlamıştır (Koç Yalçın, 2013: 13). Bu değişiklikler şöyledir:

- 1- Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ayrı bir bölüm halinde hesap planına eklenmiştir.
- 2- 1977 yılından itibaren kullanılan ‘‘Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi’’ genel hesap planına aktarılmıştır.
- 3- Değişen yasal düzenlemelere bağlı olarak KDV, dâhili tevkifat ve bağlı ortaklıklar ile ilgili hesaplar oluşturulmuştur.
- 4- Vergi, resim, harç gibi uygulayanların isteğine bırakılan hesapların bölümlendirilmesi tekrardan yapılmıştır.
- 5- Yapılan yatırımların nakdi ve fiziki olarak izlenmesine olanak veren hesaplar yeniden düzenlenmiştir.
- 6- Hesapların açıklamalarına geniş bir biçimde yer verilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu’nun hazırladığı tek tip bilanço ve gelir tablosu örneği (Güvemli, 2001: 486-487):

.....Yılı BİLANÇOSU

Aktif	Tümü
	Ayrıntısı TL
1) Dönen Varlıklar	
a) Kasa ve bankalar
Hisse senetleri, gelir ortaklığı senetleri tahviller,	
b) hazine bonoları
- Değer düşüklüğü karşılığı	(.....)
c) Alacaklar
d) Verilen Avanslar
e) Stoklar
- Stok değer düşüklüğü karşılığı	(.....)
f) Diğer Dönen varlıklar
- Diğer Dönen varlık Karşılığı	(.....)
Toplam(1)	<u>.....</u>
2) Duran Varlıklar	
a) Tasarruf bonusu, yedekler için alınan tahviller
b) Alacaklar
c) Verilen Avanslar
d) Müessese, bağlı ortaklık ve iştiraklerdeki sermaye payları
- Sermaye Yükümlülüklerinden borçlar	(.....)
e) Maddi duran varlıklar
- Birikmiş Amortismanlar	(.....)
f) Maddi olmayan duran varlıklar
- Birikmiş Amortismanlar	(.....)
g) Özel tükenmeye tabi varlıklar
- Birikmiş Amortismanlar	(.....)
h) Diğer duran varlıklar
- Stok değer düşüklüğü karşılığı	(.....)
İşletmeler bağlantı hesapları
Toplam(2)	<u>.....</u>
Genel Toplam	<u>.....</u>
Nazım hesaplar	<u>.....</u>

.....Yılı BİLANÇOSU

Pasif	Ayrıntısı TL	Tümü
1) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
a) Alınan krediler, kredi ve tahvil taksitleri		.....
b) Borçlar		.....
c) Alınan avanslar		.....
d) Vergi, resim harç ve kesintiler		
e) Gider tahakkukları		.....
f) Diğer yabancı kaynaklar		.....
	Toplam(1)	.....
2) Uzun vadeli yabancı kaynaklar:		
a) Alınan krediler		.....
b) Borçlar		.....
c) Alınan avanslar		.....
d) Diğer yabancı kaynaklar		.....
İşletmeler bağlantı hesapları		.....
	Toplam(2)	.....
	Toplam (1+2)	.....
3) Özkaynaklar		
a) Ödenmiş sermaye:		.....
- Esas sermaye	.....
- Ödenmemiş Sermaye	(.....)	
b) Yeniden değerleme artışı		
c) Yedekler		.....
d) Özel karşılıklar		.....
e) Karlar /zararlar		.....
ea) Geçmiş yıllar karları	.....
eb) Safı dönem karı:	(.....)	
- Dönem karı	.....
- Kanuni yükümlülükler	(.....)	
ec) Geçmiş yıllar karları		
ed) Dönem zararı		
Nazım hesaplar		
	Toplam(3)	.....
	Genel Toplam	.....
Nazım hesaplar		.....

Bilançoda dipnot olarak aşağıdaki hususların açıklanması gerekir:

- 1) Envanter, değerlendirme yöntemleri,
- 2) Amortisman ve tükenme payı politikası,
- 3) Aktif değerler üzerinde olan teminat ve ipotek tutarları,
- 4) Aktif değerlerin sigorta giderleri toplamı,
- 5) Alacaklar için alınmış olan ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı,
- 6) Uzun vadeli kiralama ve varlıkları,
- 7) Pasifte yer almayan borç ve taahhütlerin toplamı,
- 8) Dağıtılmamış karlar,
- 9) Şartlara bağlı yükümlülükler,
- 10) Konsolidasyonda kullanılan usuller,
- 11) Bilançonun hazırlanmasından sonra ortaya çıkan veya öğrenilen ve mali durumu etkileyen olaylar.

.....Yılı

GELİR TABLOSU

Gelir ve Giderler	TL
1- Gayri safi satış hasılatı Mal ve hizmet satış hasılatı	
a) Sübvansiyonlar	
b) Vergi iadeleri	.....
	Toplam (1)
2- Hasılattan indirimler:	
a) Satış vergileri	
b) İadeler	
c) Kasa iskontosu	
d) Diğer indirimler	.....
	Toplam (2)
3- Safi satış hasılatı (1-2)	.....
4- Mal ve hizmet satışları maliyeti	.....
5- Gayri safi satış karı veya zararı (3-4)	.....
6- Dönem giderleri:	

a) Araştırma ve geliştirme giderleri	
b) Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	
c) Genel idare giderleri	.....

	Toplam (6)
7- İşletme Faaliyetleri karı veya zararı (5-6)	.....
<hr/>	
8- Faaliyet dışı hasılat ve karlar:	
a) Faiz ve komisyon gelirleri	
b) Müesseselerden devir alınan karlar	
c) Bağlı ortaklıklardan alınan kar payları	
d) İştiraklerden alınan kar payları	
e) Karşılıklardan kullanılmayan kısım	
f) Geçmiş yıllara ait gelir ve karlar	.....
g) Diğer hasılat ve karlar	.....

	Toplam (8)
9- Faaliyet dışı gider ve zararlar:	
a) Faiz ve komisyon giderleri	
b) Çalışmayan kısım giderleri	
c) Karşılık giderleri	
d) Geçmiş yıllara ait gider ve zararlar	.....
e) Diğer gider ve zararlar	.....

	Toplam (9)
10	
- Dönem karı veya zararı (7+8+9)	
11- Vergiler, kanuni yükümlölük payları ve ikramiyeler	
a) Vergiler	
b) Kanuni yükümlölük payları	.....
c) İkramiyeler	.....

	Toplam (11)
12- Safi dönem karı veya zararı (10-11)	

5. SONUÇ

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında 1938 yılında yayınlanan 3460 Sayılı Kanun, oldukça büyük bir öneme sahiptir. Bu kanun ile Umumi Murakabe Heyeti kurulmuş ve İktisadi Devlet Teşekküllerinin (İDT) denetiminin söz konusu kanun çerçevesinde yapılacağı belirtilmiştir. Denetimden istenilen sonucun alınabilmesi için mali tabloların düzenlenmesinde tek tip uygulamaya geçilmesi öngörülmüş, mali tablolarda ortak bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

1964 yılında oluşturulan İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu dört yıllık sürenin sonunda çalışmalarını tamamlamış ve raporunu yayımlamıştır. Düzenlenen bu raporda önerilen Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanması kamu kuruluşları için zorunlu, özel sektör için isteğe bağlıdır. 1963 yılında Umumi Murakabe Heyeti'nin hazırladığı İktisadi Murakabe Rehberi, bu çalışma için bir başlangıç ve dayanak olmuştur. İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun hazırladığı sekiz adet kitaptan oluşan muhasebe el kitabında, tekdüzen hesap planı ve tek tip mali tabloların uygulamada ki aksaklıkları giderilerek 1972 yılından itibaren bu tablolar uygulanmıştır. 1972 yılında uygulanmaya başlanan TDMS, MSUGT' den farklı olmakla beraber MSUGT ile uygulanan TDMS için bir altyapı oluşturmuştur. TMS'nin hedeflenen amaçlarını gerçekleştirmesi için devamlı bir komisyon kurulması ihtiyacı üzerine, DPT'nin koordinatörlüğünde Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu kurulmuş ve Yüksek Denetleme Kurulu temsilcileri komisyonda görev almıştır. İleri ki süreçte söz konusu komisyon Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde faaliyetlerini yürütmüştür. Komisyon TDMS' de bazı değişiklikler yaparak Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları başlıklı kitabı tekrardan yayınlamıştır. Komisyonun hazırladığı tekdüzen hesap planı ve tek tip mali tablo düzenlemeleri MSUGT' deki Hesap Planı, Tekdüzen Hesap çerçevesi ve Tek tip Mali Tablolarını önemli ölçüde etkilemiştir.

Sonuç olarak Umumi Murakabe Heyeti (YDK) Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin geliştirilmesine aktif olarak öncülük ederek tüm uygulama safhalarında önemli ve etkin rol oynamıştır.

KAYNAKÇA

Akyel, R., Özdemirci, M. B., Gülmez, İ., Şimşek, M. F., & Seven, M. (2010). *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Altıntaş, N. (2011). Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi. *İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi (1)*, s:175-188.

- Aslan, M. (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye’de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler*. Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dinç, E., & Atabay, E. (2018) Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gerçekliğı Bozan Hükümler ve Güncelleme İhtiyacı. *International Journal of Economic and Administrative Studies* (22), ss: 179-192.
- Dinç, E., & Atasel, O.Y. (2016). Türkiye’de Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi* (12), ss:267-283.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Cumhuriyet Dönemi*. 4. Cilt, İstanbul, Avcıol Basım Yayın.
- Güvemli, O., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarının Uygulanma Dönemi (1950 -1980), *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (14), ss:154-201.
- Kalaycı, Ş., Tekşen, Ö., & Dalgı, H., (2005) Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamalarının Genel Bir Değerlendirilmesi ve Batı Akdeniz Bölgesine Yönelik Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (25), ss:173-186.
- Koç, Y. (1972). Tekdüzen Muhasebe Sistemi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 27(3), ss: 971-990.
- Koç Yalkın, Y. (2013). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar -Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. Nobel Yayıncılık, (19. Basım), Ankara.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı* Sıra No: 1. 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmi Gazete.
- Öz, E., & Çevikcan, F. (2010) Vergi kanunlarıyla getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Alanya İşletme Fakültesi dergisi* (2), ss:113-128.
- Sayıştay Kanunu (2010). *6085 Sayılı Sayıştay Kanunu*. 19.12.2010 tarih ve 27790 Sayılı Resmi Gazete.
- Uçma, U. T., Aldemir, C., & Yazıcı, N. (2017). Yakınsama mı Ayrışma mı? Kamu Muhasebe Sisteminin Dönüşümü: İDT Örneğı. *Amme İdaresi Dergisi*, (4), ss:135-159.
- Uçma, T. (2012), Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (2), ss: 145-178.
- Yazıcı, M. (2001). *Muhasebe Bilim Öğeleri*. İstanbul, Marmara Üniversitesi İİBF Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- Yükçü, S., & Atağan, G. (2012). 20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (2), ss. 39-67.

TİCARET VE TURİZM EĞİTİM FAKÜLTESİ'NİN KAPATILMASIYLA MUHASEBE ÖĞRETMENİ YETİŞTİRMEDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR*

İbrahim Aksu¹Mehmet Tursun²

ÖZ

Cumhuriyetin kuruluşundan hemen sonraki yıllarda ticaret meslek liselerine olan ilgi gün geçtikçe artmaktaydı. Ancak bu meslek liselerinde muhasebe derslerini verebilecek öğretmenleri yetiştiren herhangi bir kurum bulunmamaktaydı. Ticaret meslek liselerine öğretmen yetiştiren bir okulun açılması için yapılan çalışmaların sonucunda 1956 yılında Ticaret Öğretmen Okulu açılmıştır. Ticaret Öğretmen Okulu, 1956 yılında Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı olarak kurulmuştur. Okul 982'de Gazi Üniversitesi'ne bağlanmış ve Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi adıyla eğitim öğretime devam etmiştir. Fakülte 2009 yılında kapatılmıştır. Fakültenin kapatılmasından sonra muhasebe öğretmeni yetiştirmede bazı problemlerle karşılaşmaktadır. Bu çalışma, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi'nin kuruluşundan kapanmasına kadarki süreci ve sonrasında muhasebe öğretmeni yetiştirmede ortaya çıkan problemleri incelemeyi amaçlamaktadır. Literatür taraması modelindeki bu çalışma, yazılı belge ve dijital kaynaklara dayanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Eğitim, Muhasebe Eğitimi, Ticaret Öğretmen Okulu.

Jel Kodu: M40, M41

* Bu çalışma, 10-12 Ekim 2019 tarihleri arasında İnönü Üniversitesi'nin ev sahipliğinde Malatya'da düzenlenen 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde tam metin olarak sunulan bildirinin revize edilerek düzenlenmiş halidir.

¹ Doç.Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF. ibrahim.aksu@inonu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3903-9338>

² Öğr.Gör. Adıyaman Üniv., Kahta MYO. mtursun@adiyaman.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9731-2198>

Atıf (Citation): Aksu, İ., & Tursun, M. (2020). Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi'nin Kapatılmasıyla Muhasebe Öğretmeni Yetiştirmede Ortaya Çıkan Sorunlar. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 97-110.

PROBLEMS IN THE EDUCATION OF ACCOUNTING TEACHERS WITH THE CLOSURE OF THE FACULTY OF COMMERCE AND TOURISM EDUCATION

ABSTRACT

In the years immediately after the establishment of the Republic, the interest in trade vocational high schools was increasing day by day. However, there was no institution in these vocational high schools to train teachers who could teach accounting lessons. As a result of the efforts to open a school that trains teachers for trade vocational high schools, the Trade Teacher School was opened in 1956. The Trade Teacher School was established in 1956 under the Ministry of National Education. The school was connected to Gazi University in 1982 and continued its education under the name of the Faculty of Commerce and Tourism Education. The faculty was closed in 2009. After faculty closure, some problems are encountered in training accounting teacher. This study aims to examine the process from the establishment of the Faculty of Commerce and Tourism Education to its closure and then the problems that arise in training accounting teachers. This study in the literature review model is based on written documents and digital sources.

Keywords: Vocational Education, Accounting Education, Trade Teacher School

Jel Code: M40, M41

1. GİRİŞ

Cumhuriyet döneminde karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi, mesleki ve teknik eğitim alanlarında ders verecek öğretmen bulunmamasıydı. Öğretmen ihtiyacının en çok hissedildiği alanlar arasında muhasebe ve sekreterlik alanları bulunmaktaydı. Bu sorunun çözülmesi amacıyla, özellikle Avrupa ülkelerine öğretmen yetiştirmek üzere öğrenci gönderilirken, mevcut öğretmenleri geliştirmek amacıyla yabancı ülkelere öğretmen getirilmiştir. Tüm bu uğraşların sonunda 1956 yılında, muhasebe ve sekreterlik alanlarındaki eksikliği gidermek amacıyla günümüzde Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi (TTEF) olarak bilinen Ticaret Öğretmen Okulu açılmıştır.

TTEF kurulduğu 1956 yılından kapandığı 2009 yılına kadar binlerce muhasebe öğretmeni yetiştirmiştir. Ülkemizde Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerindeki muhasebe eğitimi günümüzde büyük bir oranda bu fakülteden mezun olan öğretmenler tarafından verilmektedir. Fakültelerde verilen muhasebe eğitimin amacı, kişilere muhasebecilik mesleğinin gerektirdiği bilgi ve becerileri kazandırmaktır. Bu bilgi ve beceri verilen derslerle öğrencilere kazandırılmaktadır. İhtiyaca uygun olarak düzenlenmiş ders programları, eğitimin kalitesini doğrudan etkilemektedir (Zaif & Ayanoğlu, 2007, s. 117). TTEF'nin kapanmasından sonra muhasebe öğretmeni yetiştirme konusunda bazı eksiklikler ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada ülkemiz muhasebe eğitimi tarihinde, muhasebe ğretmeni yetiştiren tek kurum olan TTEF'nin kuruluşu, gelişimi ve kapatılma süreci ile fakültenin kapatılmasından sonra, ülkemizde muhasebe ğretmeni yetiştirme konusunda oluşan eksiklikler ele alınıp tartişılmıştır.

2. TTEF'NİN KURULUŞU, GELİŞİMİ VE KAPANIŐI

Ülkemizin 1950'li yıllarda ticari alanda gelişme göstermeye başlamasıyla birlikte orta dereceli ticaret eğitimi veren okulların sayısında önemli artışlar olmuştur. Ticaret okullarındaki artışlar beraberinde bu okullarda görev yapacak meslek dersleri ğretmeni ihtiyacını da ortaya çıkarmıştır. Öğretmen ihtiyacını gidermek için çeşitli arayışlara girilmiştir. Nihayetinde Ticaret ğretmen Okulu'nun kuruluş temeli, Amerika Birleşik Devletleri'nin Marshall Planı (Avrupa İmar ve Kalkınma Planı) kapsamında yapacağı yardımı organize eden teşkilatların ülkemize gelmesine dayanmaktadır. ABD'nin Marshall Planı kapsamında Türkiye'de piyasa ekonomisini kolaylaştırmak ve iş verimliliğini arttırmak için ülkemize gönderdiği dokuz kişilik bir ekibin çalışmaları sırasında muhasebe ve sekreterlik eğitimi alanındaki eksikliği gidermek amacıyla 1955 yılında, Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara niversitesi ve New York niversitesi arasında bir eğitim ğretim anlaşması imzalanmıştır (Yetkin, 2018, s. 605).

İmzalanan bu anlaşma neticesinde, sekreterlik eğitimi için ğretmen yetiştirilmek üzere 16 Ocak 1956 tarihinde Ankara'da "Sekreterlik ğretmeni Yetiştirme Merkezi" ve ticaret liselerine ğretmen yetiştirmek üzere "Ticaret ğretmen Okulu" kurulmuştur. Yukarıda da bahsedilen kuruluş sürecinden sonraki yıllarda okul hukuki yapı olarak birçok değişikliğe uğramıştır. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi'nin kuruluşundan kapanışına kadarki süreçte hukuki ve fiziki açıdan uğradığı değişiklikler Tablo 1'de gösterilmiştir.

Milli Eğitim Bakanlığı (MEB) ğretmen yetiştirme görevini 1982 yılından itibaren üniversitelere devrettikten sonra, MEB ile niversiteler arasında bir koordinasyon sorunu ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda değişen ğretmen ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, niversiteler plansız bir şekilde yeni bölümler açmış, ihtiyaç olmayan öğretmenlik bölümlerinde ise eğitime devam etmişlerdir. Sonuçta niversitelerden mezun olan ğretmen adayları atanamama problemleriyle karşılaşmaya başlamışlardır. Bu durum Yüksek ğretim Kurulu (YK)'nu mesleki ve teknik eğitim fakültelerinin geleceği ile ilgili bazı tedbirler almaya yneltmıştir. Mesleki ve teknik eğitim fakültelerinin sayılarında artış olması ve bu okullardan mezun olan öğretmenlerin atanamaması nedeniyle YK'n 22 Aralık 2008'deki toplantısında, mesleki ve teknik eğitim fakülteleri ve TTEF için kapatılma kararı verilmiştir (Aksu & Tursun, 2019, s. 365). Bu karara göre; mesleki ve teknik eğitim fakültelerinin mevcut ğrencilerinin mezuniyetleri tamamlandıktan sonra kapatılmasına yönelik kanuni sürecin başlatılmasına ve bu fakültelere 2009-2010 ğretim yılından sonra yeni ğrenci kabul edilmemesine karar verilmiştir (27405 Sayılı Resmi Gazete, 2009).

Tablo 1: Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesinin Tarihsel Gelişim Aşamaları

Tarih	Okulun Adı	Eğitim Süresi	Okulun Yeri/Adresi
1956	Sekreterlik Öğretmeni Yetiştirme Merkezi	3 Yıl	Ankara Olgunlaşma Enstitüsü
1956	Ticaret Öğretmen Okulu	3 Yıl	Ankara Olgunlaşma Enstitüsü
1957	Ticaret Yüksek Öğretmen Okulu 1- Muhasebe Eğitimi 2- Sekreterlik Eğitimi	3 Yıl	Ankara Atatürk Kız Enstitüsü
1959	Ticaret Yüksek Öğretmen Okulu 1- Muhasebe Eğitimi 2- Sekreterlik Eğitimi	3 Yıl	Maltepe/Ankara
1964	Ticaret Yüksek Öğretmen Okulu 1- Muhasebe Eğitimi 2- Sekreterlik Eğitimi	3 Yıl	Talatpaşa Bulvarı/Ankara
1965	Ankara Ticaret ve Turizm Yüksek Öğretmen Okulu 1- İşletme-Muhasebe Eğitimi 2- Büro İdaresi Eğitimi 3- Turizm Eğitimi	4 Yıl	Talatpaşa Bulvarı/Ankara
1982	Gazi Üniversitesi Mesleki Eğitim Fakültesi 1- İşletme, Muhasebe ve Ticaret Eğitimi 2- Turizm Eğitimi	4 Yıl	Talatpaşa Bulvarı/Ankara
1990	Gazi Üniversitesi Mesleki Eğitim Fakültesi 1- İşletme, Muhasebe ve Ticaret Eğitimi 2- Turizm Eğitimi	4 Yıl	Beşevler/Ankara
1992	Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi 1- Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği 2- Büro Yönetimi Öğretmenliği 3- Turizm Eğitimi a) Konaklama İşletmeciliği Öğretmenliği b) Seyahat İşletmeciliği Öğretmenliği	4 Yıl	Beşevler/Ankara
2002	Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi 1- Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği 2- Büro Yönetimi Öğretmenliği 3- Konaklama İşletmeciliği Öğretmenliği 4- Seyahat İşletmeciliği Öğretmenliği	4 Yıl	Gölbaşı/Ankara

Kaynak: (Arıkan, 1998, s. 9'dan Uyarlanmıştır)

3. TTEF’NİN MUHASEBE EĞİTİMİ TARİHİNDEKİ ÖNEMİ

Ülkemizde cumhuriyet öncesi dönemde yükseköğretim seviyesinde muhasebe eğitimi incelendiğinde çoğunlukla Fransız ekolünün hakim olduğu görülmektedir. Bu günkü manada üniversitelerin bulunmaması nedeniyle muhasebe eğitimi daha çok Mülkiye Mektebi, İstanbul Ticaret Mektebi Alis-i, Darüşşafaka ve Askeri Rüştiye mektepleri aracılığıyla verilmeye çalışılmıştır (Zeytin, 2016, s. 108).

Ülkemizde cumhuriyet döneminde yükseköğretimde muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları kronolojik olarak incelendiğinde aşağıdaki sıralamanın oluştuğunu görmekteyiz (Güvemli, 2001, s. 389).

1. 1923 yılında kurulan İstanbul Ulum-ı Aliye-i Ticariye Mektebi: Bu okul 1959-1960 yıllarında İstanbul İktisadi ve İdari İlimler Akademisi, 1982 yılında ise Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi adını almıştır.
2. 1937 yılında Ankara’ya taşınan ve 1949-1950 eğitim yılında Ankara Üniversitesi’ne bağlanarak fakülteye dönüşen Siyasal Bilgiler Yüksekokulu.
3. 1936 yılında İstanbul Üniversitesi’nde kurulan İktisat Fakültesi.
4. 1945-1946 yılında kurulan İzmir Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu: Bu okul 1982’de Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’ne bağlanmıştır.
5. 1955 yılında açılan ve 1982 yılında Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ismini alan Ankara İktisat ve Ticaret Okulu. Bu okul 2018 yılında kurulan Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi’ne bağlanmıştır.
6. 1956 yılında açılan ve sonrasında Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi ismini alan Ticaret Öğretmen Okulu: Bu kurumu, daha önce kurulmuş okullardan ayıran özelliği, muhasebe öğretmeni yetiştiren tek eğitim fakültesi özelliğini taşımasıdır.

17.05.2007 tarih ve 5662 sayılı kanun ile Kırklareli Üniversitesi ve Nevşehir Üniversitesi bünyesinde olmak üzere iki adet TTEF açılmış olsa da, bu fakültelele öğrenci alınmadan 02.11.2009 tarihli ve 2009/15546 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kapatılmışlardır. Böylece Gazi Üniversitesi TTEF kurulduğu 1956 yılından kapatıldığı 2009 yılına kadar 53 yıllık bir kurum olarak Türkiye’de muhasebe öğretmeni yetiştiren tek fakülte olma özelliği ile Türkiye muhasebe eğitimi tarihinde önemli bir yer edinmiştir (Aksu & Tursun, 2019, s. 365).

1956 yılında günümüze MEB’e bağlı Mesleki ve Teknik Anadolu liselerinde verilen muhasebe eğitimi, çok büyük bir oranda TTEF’den mezun olan muhasebe öğretmenleri tarafından verilmektedir. Bu fakülteden mezun olan öğretmenler meslek liselerinde binlerce öğrenci yetiştirmiş, bu öğrencilerin önemli bir kısmı muhasebe sektöründe serbest muhasebeci ve mali müşavir, serbest muhasebeci ve ara eleman olarak çalışmışlardır. Bu bağlamda TTEF’nin muhasebe mesleği sektörüne doğrudan ve dolaylı etkisi büyüktür (Aksu & Tursun, 2019, s. 367).

4. MUHASEBE ÖĞRETMENİ YETİŞTİRMEDEKİ PROBLEMLER

TTEF'nin 2009 yılında kapatılmasından sonra muhasebe öğretmeni yetiştirilmesinde bazı eksiklikler oluşmuştur. Bu eksiklikler, muhasebe ve finansman öğretmenliği atamasına kaynaklık teşkil eden fakülte bölümlerinin ders programlarından ve sözkonusu bölüm mezunlarına verilen pedagojik formasyon eğitiminden kaynaklanmaktadır.

4.1. Bölümlerin Ders Programlarından Kaynaklanan Problemler

2009 yılından sonra MEB Talim ve Terbiye Kurulu Başkanlığı tarafından muhasebe ve finansman öğretmenliği alanı atama ve ders okutma esaslarında değişiklik yapılmıştır. En son değişiklik, 22.11.2018 tarih ve 137 sayılı Talim ve Terbiye Kurulu kararı ile yapılmıştır. Bu karara göre muhasebe ve finansman öğretmenliği atamasına kaynaklık teşkil eden bölümler şu şekilde belirlenmiştir (Milli Eğitim Bakanlığı, 2019, s. 23)

Tablo 2: Öğretmenlik Alanları, Atama ve Ders Okutma Esaslarına İlişkin Çizelge

Öğretmenlik Alanları, Atama ve Ders Okutma Esaslarına İlişkin Çizelge		
Atamaya Esasa Alan	Mezun Olduğu Yükseköğretim Programı/ Fakülte	Okutacağı Dersler
Muhasebe ve Finansman (Değişik: 14.08.2014 tarih ve 74 sayılı TTKK) (Değişik: 09.05.2017 tarih ve 51 sayılı TTKK) (Değişik: 22.11.2018 tarih ve 137 sayılı TTKK)	1. Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği 2. İşletme Öğretmenliği/Eğitimi 3. İktisat (*) (**) 4. İşletme (*) (**) 5. Maliye (*) (**) 6. Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü (*) (**) 7. Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü (*) (**) 8. Bankacılık ve Finans Bölümü (*) (**) 9. Muhasebe Bölümü (*) (**) 10. Muhasebe Bilgi Sistemleri (*) (**) (*) Bakanlık ve Yükseköğretim Kurulu (YÖK) iş birliği ile açılan / açılacak olan Ortaöğretim Alan Öğretmenliği Tezsiz Yüksek Lisans ya da Pedagojik Formasyon Programı / Pedagojik Formasyon Eğitimi Sertifikası Programını başarı ile tamamlayanlar. (**) 1 ve 2, sıradaki bölüm mezunlarınca ihtiyacın karşılanamaması durumunda atanırlar.	1-Muhasebe ve Finansman Alanının; • Bilgisayarlı Muhasebe • Dış Ticaret Ofis Hizmetleri • Finans ve Borsa Hizmetleri Dallarının alan/dal dersleri 2-Pazarlama ve Perakende Alanının; • Satış Elemanlığı • Sigortacılık • Emlak Komisyonculuğu • Gıda Satış Elemanlığı Dallarının alan/dal dersleri 3-Ulaştırma Hizmetleri Alanının; • Lojistik Dalının alan/dal dersleri ve modülleri 4- Diğer alanların Muhasebe ve Finansman alanına ait alan/dal dersleri ve modülleri • Girişimcilik

Kaynak: (Milli Eğitim Bakanlığı, 2019, s. 23)

Muhasebe ve finansman alanına kaynaklık eden ve tablonun 1. Ve 2. sırasında yer alan Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği ve İşletme Öğretmenliği/Eğitimi bölümleri 2009 yılında kapatılmışlardır. Kalan bölümlerde ise YÖK işbirliği ile açılan/açılacak olan ortaöğretim alan öğretmenliği tezsiz yüksek lisans programı ya da pedagojik formasyon programı/ pedagojik

formasyon eğitimi sertifikası programını başarı ile tamamlayanlar öğretmenlik başvurusunda bulunabilmektedir. Ancak muhasebe ve finansman öğretmenliği atamasına kaynaklık teşkil eden bu yeni bölümlerin ders programlarının, MEB'e bağlı Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerindeki muhasebe ve finansman alanında verilen dersleri karşılamakta yetersiz kaldığı görülmektedir. Bölümlerin ders programlarındaki bu eksiklikler muhasebe ve finansman alanlarının hedeflerine ulaşmalarında engel teşkil edeceği değerlendirilmektedir.

Dünyada ve dolayısıyla ülkemizde ticaret hızla gelişmektedir. Bu hızlı gelişme elektronik ticaretin ve teknolojinin yaygınlaşmasıyla daha da artmaktadır. Ticaret sektöründeki bu hızlı gelişme ve değişme muhasebe bilimine de yansımaktadır. Hızla büyüyen işletmelerin mevcut durumlarını sağlıklı bir şekilde değerlendirmeleri ve geleceklerini iyi bir şekilde planlayabilmeleri sağlam bir muhasebe altyapısıyla mümkündür. Ticari yaşamı düzenleyen kanun, yönetmelik ve kurallarda da sık sık değişiklikler olmaktadır. Muhasebe sektöründe çalışanların bu değişiklikleri yakından takip etmeleri artık bir zorunluluk haline gelmiştir.

MEB tarafından muhasebe ve finansman, dış ticaret ve borsa alanında çalışacak elemanların sektörün istediği nitelikte yetiştirilmesi için zaman zaman program güncellemeleri yapılmaktadır. Bakanlık tarafından en son güncelleme 2017 yılında yayımlanan çerçeve öğretim programı ile yapılmıştır (Milli Eğitim Bakanlığı, 2017, s. 3).

Tablo 3: Ortaöğretim Muhasebe ve Finansman Alanı Haftalık Ders Çizelgesi

Ders Kategorileri	Dersler	10. Sınıf	11. Sınıf	12. Sınıf
Alan Ortak Dersler	Temel Muhasebe	7	-	-
	Standart Türk Klavyesi	3	-	-
	Ofis Programları	2	-	-
	Mesleki Matematik	2	-	-
Dal Dersleri(*)	Genel Muhasebe	-	18	2
	Bilgisayarlı Muhasebe İşlemleri			
	Şirketler Muhasebesi			
	Maliyet Muhasebesi			
	Dış Ticaret İşlemleri			
	Dış Ticaret Muhasebesi			
	Dış Ticaret Mevzuatı			
	Dış Ticarete Teslim ve Ödeme			
	Banka İşlemleri			
	Sermaye Piyasası Kayıtları			
	Sermaye Piyasası			
	Finansal Yatırım			
Mesleki Yabancı Dil (Muhasebe ve Finansman)				
Alan Ders Saatleri Toplamı	14	18	2	
Seçilebilecek Ders Saati Toplamı	1	9	2	
Genel Toplam	15	27	4	

(*) İşletmelerde Mesleki Eğitim, 12. Sınıfta staj şeklinde 24 saat olarak verildiğinden dolayı dal dersleri içerisinden çıkartılmıştır.

Kaynak: (Milli Eğitim Bakanlığı, 2017, s. 5)

Muhasebe ve Finansman Alanı Çerçeve Öğretim Programında; Bilgisayarlı muhasebe, dış ticaret ofis hizmetleri ve finans ve borsa hizmetleri dalları yer almaktadır. Programda yer alan muhasebe ve finansman alanı haftalık ders çizelgesindeki 10,11 ve 12. sınıflara yönelik meslek dersleri yukarıdaki gibidir (Tablo 3).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde muhasebe ve finansman alanının 10, 11 ve 12. sınıflarında toplam 17 adet ders bulunmaktadır. Bu derslerin haftalık ders saati ise (15+27+4) 46 saat olduğu görülmektedir.

Mesleki ve Teknik Anadolu Liseleri muhasebe ve finansman alanında okutulan dersler ile muhasebe ve finansman öğretmenliği atamasına kaynaklık teşkil eden fakülte bölümlerindeki muhasebe dersleri incelenerek karşılaştırılmıştır. Böylece muhasebe ve finansman öğretmenliği atamasına kaynaklık eden bölümlerde verilen muhasebe eğitiminin, mesleki ve teknik anadolu liselerinin muhasebe ve finansman alanında verilen dersleri hangi düzeyde karşıladığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte ilk olarak kapatılan TTEF bünyesindeki Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği bölümü incelenmiştir. Böylece TTEF ile muhasebe öğretmenliği atamasına kaynaklık eden diğer bölümlerin meslek liselerinde okutulan dersleri karşılama oranı mukayese edilebilmiştir

Tablo 4, birçok üniversitenin ilgili bölümlerdeki ders programları incelenerek oluşturulmuştur. Bu tablo Mesleki ve Teknik Anadolu Liseleri muhasebe ve finansman alanlarında okutulan derslerin muhasebe ve finansman öğretmenliğine kaynaklık eden bölümlerde verilme durumunu ortaya koymaktadır. Tablo incelendiğinde, meslek liselerinde okutulan muhasebe ve finans derslerinin sadece 4 tanesinin bütün bölümlerde verildiği görülmektedir. Özellikle uygulamalı derslerin az sayıda bölümde verildiği tespit edilmiştir. Standart Türk klavyesi (F Klavye) dersinin sadece kapatılan Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği bölümünde verildiği anlaşılmaktadır. F klavye 10 Aralık 2013 tarihli 28847 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan genelge ile bütün kamu kurum ve kuruluşlarında kullanımını zorunlu kılmıştır. Bu anlamda F klavye dersinin söz konusu bölümlerin müfredatlarında bulunmaması büyük bir eksiklik olarak görülmektedir.

Diğer taraftan Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi muhasebe ve finansman alanında okutulan derslerin tamamının yine kapatılan Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği Bölümü'nde verildiği görülmektedir. Lisede muhasebe ve finansman alanında okutulan derslerin, özellikle Muhasebe ve Finansal Yönetim, Maliye, İşletme ve İktisat bölümlerinde verilme oranının %50'nin altında olması dikkat çekicidir.

Tablo 4: Meslek Liselerinde Okutulan Muhasebe ve Finans Derslerinin Muhasebe Öğretmenliğine Kaynaklık Eden Bölümlerde Okutulma Oranları

S n.	MEB Tarafından Muhasebe ve Finansman Alanında Okutulan Dersler	Muhasebe ve Fin. Öğretmenliği Böl.	Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümü	Muhasebe ve Finans Yönetimi	Muhasebe Bölümü	Bankacılık ve Finans Bölümü	Muhasebe ve Finansal Yönetim	Maliye Bölümü	İşletme Bölümü	İktisat Bölümü	Derslerin Verilme Oranları(%)
1	Temel Muhasebe	X	X	X	X	X	X	X	X	X	100
2	Genel Muhasebe	X	X	X	X	X	X	X	X	X	100
3	Sermaye Piyasası	X	X	X	X	X	X	X	X	X	100
4	Finansal Yatırım	X	X	X	X	X	X	X	X	X	100
5	Maliyet Muhasebesi	X	X	X	X		X	X	X	X	89
6	şirketler Muhasebesi	X	X	X	X	X	X	X	X		89
7	Banka İşlemleri	X	X	X	X	X	X				67
8	Dış Ticarete Teslim ve Ödeme	X	X	X	X	X		X			67
9	Dış Ticaret İşlemleri	X	X	X	X	X		X			67
10	Dış Ticaret Mevzuatı	X	X	X	X	X		X			67
11	Bilgisayarlı Muhasebe İşlemleri	X	X	X	X	X	X				67
12	Mesleki Yabancı Dil (Muhasebe ve Fin.)	X	X	X	X	X			X		67
13	Dış Ticaret Muhasebesi	X	X	X	X	X					56
14	Ofis Programları	X	X	X	X		X				56
15	Mesleki Matematik	X	X	X	X						44
16	Sermaye Piyasası Kayıtları	X	X	X							33
17	Standart Türk Klavyesi	X									11
Bölümlerin MEB Muhasebe ve Finansman Alanında Okutulan Dersleri Verme Oranları(%)		100	94	94	88	71	53	53	41	29	

4.2. Pedagojik Formasyon Eğitiminden Kaynaklanan Problemler

YÖK 18.11.2015 tarihinde yayımladığı “Pedagojik Formasyon Eğitimi Sertifika Programına İlişkin Çerçeve Usul ve Esaslar” ile üniversiteler tarafından verilen pedagojik formasyon eğitimi kapsamındaki zorunlu ve seçmeli dersleri belirlemiştir. YÖK tarafından belirlenen dersler ile TTEF Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği Bölümü’nde verilen pedagojik formasyon derslerinin karşılaştırmalı tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 6: Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği Bölümü ile YÖK Pedagojik Formasyon Dersleri Karşılaştırmalı Tablosu

Pedagojik Formasyon Dersleri		
Ders Türü	Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği Bölümü Pedagojik Formasyon Dersleri	YÖK Pedagojik Formasyon Eğitimi Sertifika Programı Dersleri
Teorik Dersler	1- Öğretmenlik Mesleğine Giriş 2- Gelişim ve Öğrenme 3- Öğretim Planlama ve Değerlendirme 4- Sınıf Yönetimi	1- Eğitim Bilimine Giriş 2- Öğretim İlke ve Yöntemleri 3- Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme 4- Eğitim Psikolojisi 5- Sınıf Yönetimi 6- Seçmeli Ders I 7- Seçmeli Ders II
Uygulamalı Dersler	5- Okul Deneyimi I 6- Okul Deneyimi II 7- Özel Öğretim Yöntemleri I 8- Özel Öğretim Yöntemleri II 9- Öğretim Teknolojileri ve Materyal Geliştirme 10- Öğretmenlik Uygulaması	8- Özel Öğretim Yöntemleri 9- Öğretim Teknolojileri ve Materyal Tasarımı 10- Öğretmenlik Uygulaması

Kaynak-1: (<http://tdef.gazi.edu.tr>, tarih yok)

Kaynak-2: (Yükseköğretim Kurulu, 2015)

Pedagojik formasyon eğitiminde verilen teorik ve uygulamalı dersler incelendiğinde, TTEF’de uygulamalı derslerin daha fazla olduğu görülmektedir. Bununla birlikte toplam ders sayılarının eşit olduğu ve ders içeriklerinin büyük ölçüde birbiriyle uyumlu olduğu anlaşılmaktadır.

Burada ki asıl sorun, Özel Öğretim Yöntemleri ve Öğretim Teknolojileri ve Materyal Tasarımı gibi uygulamalı derslerin muhasebe ve finansman alanında herhangi bir eğitimi olmayan öğretim üyeleri tarafında veriliyor olmasıdır. Muhasebe ve Finansman alanı ile ilgili herhangi bir eğitimi olmayan öğretim üyelerinin söz konusu uygulamalı dersleri nasıl verdikleri ve ne derecede etkili oldukları araştırılması gereken bir konudur. Ayrıca Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği için pedagojik formasyon eğitimi alan öğretmen adaylarının bu derslerden verim alamamaları, onların öğretmenlik hayatı boyunca performanslarını etkileyecektir. Bu uygulamalı derslerin muhasebe ve finansman bilgisine sahip öğretim üyeleri tarafından verilmesi veya söz konusu öğretim üyeleriyle birlikte verilmesinin daha doğru olacağı değerlendirilmektedir.

5. SONUÇ

MEB'e bağlı ortaöğretim kurumlarında muhasebe öğretmeni ihtiyacının hissedilmesiyle birlikte yapılan çalışmalar sonucunda 1956 yılında açılan Ticaret Öğretmen Okulu, TTEF'nin ilk ismidir. Muhasebe öğretmeni yetiştiren ilk ve tek kurum olan bu okul, kuruluşundan gelişimine ve kapanmasına kadarki süreçte, muhasebe eğitiminde önemli bir ihtiyacı gidermiştir. Ülkemizde Cumhuriyet döneminde muhasebe eğitimi veren en köklü altıncı eğitim kurumu olan TTEF'nin Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği mezunları, okulun 53 yıllık tarihinin hiçbir döneminde işsiz kalmamış ve büyük bir bölümü MEB'de öğretmen olarak görev almışlardır. Bu fakülteden mezun olan öğretmenler tarafından muhasebe sektörüne binlerce eleman yetiştirilmiş ve bu elemanlar muhasebe sektöründe değişik unvanlarla hizmet etmişlerdir.

Kuruluşuyla, gelişimiyle, oluşturduğu istihdamla, yetiştirdiği akademisyenlerle ve diğer birçok etki ile Türkiye muhasebe eğitimi tarihinde önemli bir yere sahip olan TTEF, 2009 yılında kapatılmıştır. Fakültenin kapatılmasından sonra MEB Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinin muhasebe ve finansman alanlarına öğretmen yetiştirmede bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunlardan birincisi, muhasebe ve finansman öğretmenliği atamasına kaynaklık eden bölümlerin ortaöğretim muhasebe ve finansman alanının ihtiyacını karşılayabilecek derslerin tamamını vermemelerinden kaynaklanmaktadır. İkincisi ise, üniversitelerde verilen pedagojik formasyon derslerinden uygulamalı derslerin, muhasebe ve finansman bilgisine sahip olmayan öğretim üyeleri tarafından veriliyor olmasıdır.

Tarih boyunca sanayi devrimlerinin muhasebe mesleğini derinden etkilediği görülmektedir. Günümüzde Endüstri 4.0 olarak bilinen dijital çağ ile birlikte muhasebenin çok daha teknik ve önemli bir meslek haline geldiği açıktır. Bu durum muhasebe meslek elemanlarının çağa uygun bilgi ve becerilerle donatılmasını zorunlu kılmaktadır. Muhasebe meslek elemanlarını yetiştirecek olan öğretmenlerin de uygun niteliklerle donatılması gerekmektedir.

Muhasebe ve finansman öğretmeni olmak isteyen öğretmen adaylarına, muhasebe mesleğinin gerektirdiği bütün bilgi ve beceriler eğitim öğretim süreci içerisinde kazandırılmalıdır. Gerekli dersleri görmeyen öğrencilere, pedagojik formasyon eğitimi verilmemelidir. Ayrıca, formasyon eğitimindeki uygulamalı derslerin, muhasebe ve finansman bilgisine sahip öğretim üyelerince veya bu öğretim üyeleri ile birlikte verilmesinin daha faydalı olacağı düşünülmektedir. Aksi halde muhasebe sektörüne önemli ara eleman yetiştiren ortaöğretim kurumlarının muhasebe ve finansman alanları, sektörün istediği kriterlerde eleman yetiştirmede yetersiz kalacakları açıktır. Çağın gerektirdiği niteliklerde muhasebe elemanlarının yetiştirilememesinin, meslek liselerinin değersizleşmesinden, mezunların istihdam edilmemesine kadar birçok olumsuz etki oluşturacağı unutulmamalıdır.

KAYNAKLAR

- Aksu, İ., & Tursun, M. (2019). Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi'nin Türkiye Muhasebe Eğitimi Tarihindeki Yeri ve Önemi. *I. Uluslararası Türkiye Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresi* (s. 362-369). Malatya: Medipres.
- Arıkan, R. (1998). Ticaret ve Turizm Eğitiminin Türk Eğitimindeki Yeri ve Önemi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*(1), 1-10.
- Çil, B. (1995). Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi'nde Akademik Başarıyı Etkileyen Kimi Etkenler. Ankara: *Milli Eğitim Basımevi*.
- Duman, T. (1991). Türkiye'de Ortaöğretime öğretmen Yetiştirme (Tarihi Gelişimi). İstanbul: *Milli Eğitim Basımevi*.
- Güvemli, O. (2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl (Cilt 4). İstanbul: *Proje Danış A.Ş. Basın Yayın*.
- Milli Eğitim Bakanlığı. (1957, 06 24). 961 Sayılı Tebliğler Dergisi. Müdürler Komisyonu Kararı. 12 1, 2019 tarihinde <http://tebligler.meb.gov.tr> adresinden alındı
- Milli Eğitim Bakanlığı. (2017). Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi, Anadolu Meslek ve Anadolu Teknik Programı, Muhasebe ve Finansman Alanı, Çerçeve Öğretim Programı. *11 25, 2019 tarihinde Milli Eğitim Bakanlığı: http://www.megep.meb.gov.tr/* adresinden alındı
- Milli Eğitim Bakanlığı. (2019). Öğretmenlik Alanları, Atama ve Ders Okutma Esasları. *11 25, 2019 tarihinde Milli Eğitim Bakanlığı: http://www.meb.gov.tr* adresinden alındı
- Özkul, A. S. (2012). 19. Yüzyıl Türk Yükseköğretiminde İşletme Eğitimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 223-241.
- Yetkin, D. (2018). Turizm Eğitim Kurumları. N. Kozak içinde, *Dünden Bugüne Türkiye'de Turizm Kurumlar, Kuruluşlar, Turizm Bölgeleri ve Meslekler* (s. 603-625). İstanbul: Nazmi Kozak.
- Yükseköğretim Kurulu. (2015, 11 18). YÖK Pedagojik Formasyon Usul ve Esaslar. *11 25, 2019 tarihinde https://www.yok.gov.tr* adresinden alındı
- Zaif, F., & Ayanoglu, Y. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi:Türkiye'de Bir İnceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 115- 136.
- Zeytin, M. (2016). Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi. A. Gökgöz içinde, *Türkiye'de Muhasebe Eğitimi* (s. 107-156). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

İNTERNET KAYNAKLARI

- 11 26, 2019 tarihinde <http://ttef.gazi.edu.tr> adresinden alındı
- 11 27, 2019 tarihinde <http://www.politics.ankara.edu.tr> adresinden alındı
- 11 27, 2019 tarihinde <https://hacibayram.edu.tr/iibf> adresinden alındı

11 27, 2019 tarihinde <http://mfy.baskent.edu.tr/>. adresinden alındı

11 27, 2019 tarihinde <https://obs.mehmetakif.edu.tr/>. adresinden alındı

11 26, 2019 tarihinde <https://obs.sdu.edu.tr/>. adresinden alındı

11 27, 2019 tarihinde <https://bubyo.aku.edu.tr/>. adresinden alındı

11 27, 2019 tarihinde <https://ubyo.usak.edu.tr/>. adresinden alındı

11 27, 2019 tarihinde <http://ikt.ikf.marmara.edu.tr>. adresinden alındı

27405 Sayılı Resmi Gazete. (2009, 11 13). Bakanlar Kurulu Kararı. 12 01, 2019 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr> adresinden alındı.

CUMHURİYET DÖNEMİNDE MUHASEBE VE FİNANS ALANINA KATKI VEREN ÖNCÜLERDEN A. HİKMET KEYMAN (1905 – 1969)*

Muhsin Aslan¹Sudi Apak²Mikail Erol³

ÖZ

Muhasebe ve finans alanında alana katkı veren değerlerin araştırılması ve gelecek nesillere aktarılması, alanın nereden nereye geldiğinin tesbiti yanında nereye gideceğinin de yol göstericisi olacaktır. Bu çerçevede bu çalışmada Cumhuriyet'in ilk çeyreğinde hem muhasebe ve hem de finans alanına katkı veren, yayıncı, yazar ve uygulamacı kimliğiyle ön plana çıkan A. Hikmet Keyman araştırma konusu yapılmıştır. Araştırma sürecinde inceleme konusu yapılan Keyman, yoğun çalışma temposuna üç kitap ve kırktan fazla makale sığdırmış, alanla ilgili süreli yayın olarak bir derginin (Banka fikir ve meslek dergisi) kurulması, yaşatılması ve sonraki nesillere aktarılması misyonunu yerine getirmiş önemli bir şahsiyettir. Cumhuriyet döneminde ilk muhasebe kitaplarından birisini yayınlayan Keyman, muhasebe teorileri konusunda ender yayın yapan muhasebe uygulamacılarından birisidir.

Anahtar Kelimeler: Hikmet Keyman, muhasebe tarihi, finans tarihi, biyografi.

Jel Kodu: M40, M49

* Bu çalışma, 10-12 Ekim 2019 tarihleri arasında İnönü Üniversitesi'nin ev sahipliğinde Malatya'da düzenlenen 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde tam metin olarak sunulan bildirinin revize edilerek düzenlenmiş halidir.

¹ Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi, İİBF, aslanmuhsin99@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-0421-3321>

² Prof.Dr., İst. Esenyurt Üniversitesi, Mühendislik ve Mimarlık F., info@sudiapak.com.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4333-8266>

³ Prof.Dr., İst. Esenyurt Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri F. mikailerol06@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-1186-1530>

Atıf (Citation): Aslan, M., Apak, S., & Erol, M. (2020). Cumhuriyet Döneminde Muhasebe ve Finans Alanına Katkı Veren Öncülerden A. Hikmet Keyman (1905 – 1969). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 111-130.

Geliş Tarihi / Received
28.11.2019

Revizyon Tarihi / Revised
-

Kabul Tarihi / Accepted
03.04.2020

A. HİKMET KEYMAN, ONE OF THE PIONEERS THAT CONTRIBUTED TO THE FIELD OF ACCOUNTING AND FINANCE IN THE REPUBLICAN PERIOD (1905 – 1969)

ABSTRACT

Researching the values that contribute to the field in accounting and finance and transferring it to the next generations will be a guide for determining where the area is coming from and where it will go. In this context, A. Hikmet Keyman, who contributed to both accounting and finance in the first quarter of the Republic and who came to the forefront with the identity of publisher, author and practitioner, was researched. Keyman, who is the subject of the study, has placed three books and more than forty articles in his busy working life. He has fulfilled the mission of establishing, maintaining and transmitting a magazine (Banking Idea and Profession Magazine) as a continuous publication in the field. Keyman, who published one of the first accounting books in the Republican period, is one of the rare accounting practitioners in accounting theories.

Keywords: Hikmet Keyman, Accounting history, Finance history, Biography

Jel Code: M40, M49

1. GİRİŞ

Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde gerek Osmanlı'dan alınan muhasebe sisteminin yetersizliği, gerekse bu konuda yayınlanmış eser sayısının azlığı ülkede muhasebenin gelişimin önünde büyük zorluklar çıkarmıştır. 1928 yılında yapılan harf devrimiyle birlikte de yeni alfabeyle yazılmış muhasebe kitaplarına olan ihtiyaç diğer tüm bilim dallarında olduğu gibi had safhaya çıkmıştır.

Osmanlı'nın son dönemlerinden Kurtuluş Savaşının sonlarına kadar devam eden zorlu savaşlar ülkeyi ekonomik yönden zor durumda bıraktığı gibi, az olan yetişmiş insan kaynaklarının büyük bir kısmının da kaybedilmesiyle sonuçlanmıştır. Bu noktada kalan az sayıdaki yetişmiş insan kaynağı sadece belirli bir konuda inisiyatif üstlenmemiş, ülkenin içerisinde bulunduğu durumdan çıkmasına katkı sağlamak için kendi şartlarını zorlayarak bir çok alanda sorumluluk alma zorunluluğu hissetmişlerdir.

Bu noktada Hikmet Keyman (1905-1969)'da Ticaret lisesi ve sonrasında Yüksek Ticaret eğitimi olarak bankacılık sektöründe çalışmaya başlamış, ancak aldığı eğitimin de desteğiyle muhasebe alanındaki yayın ve eğitimi eksikliğini gidermek için bankacılık yanında muhasebeyle de ilgilenerek alanla ilgili çok sayıda makale ve çok değerli üç kitap yazarak muhasebe yazınına katkıda bulunmuştur.

Çalışmada Keyman'ın kısa biyografisi verildikten sonra eğitimi ve çalışma hayatı konu edilmiş, devamında ise yayın hayatı olabildiğince geniş bir perspektifle ele alınmaya çalışılmıştır.

2. KISA BİYOGRAFİSİ VE AİLE BAĞLARI

1905 yılında İstanbul’da doğan Ahmet Hikmet Keyman (Banka Dergisi, 1969)’ın babası Mehmet Selahattin Bey, annesi ise Pakize Hanımdır. Fatma Keyman ile evli olan Hikmet Keyman’ın A. Nazif (Avukat - ?-2004) (Hürriyet, 2004), Selahattin (Ceza Hukuku Profesörü - ?-2019) ve Erkani (Fizik Doçenti - 1944-2008) (fizikciler.info.tr, tarih yok) olmak üzere üç çocuğu vardır. Hikmet Keyman halen Sabancı Üniversitesi Sanat ve Sosyal Bilimler Fakültesinde görev yapan Prof. Dr. Fuat Keyman’ın da dedesidir.

Bu araştırma kapsamında Hikmet Keyman’ın ismi tam olarak öğrenilemeyen (İsmail Ergüven ? -) (Milliyet Gazetesi, 1974) bir erkek kardeşinin ve Naciye Omay isimli kız kardeşinin (Milliyet Gazetesi, 1969a) olduğu anlaşılmaktadır.

3. EĞİTİMİ VE ÇALIŞMA HAYATI

1923 yılında İşhak Turnaoğluyla birlikte Ticaret Lisesine başlayan Keyman (Turnaoğlu, 1969) 1926 yılında Ticaret Lisesini, 1929 yılında da Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu(YİTO)’nu bitirmiş, Ticaret Lisesinden mezun olduktan (1926) sonra Ziraat Bankasına memur olarak girmiş ve sonrasında da aynı bankada müfettişlik sınavını kazanarak müfettişlik yapmıştır. Ziraat Bankasında kariyerine devam eden Keyman, müfettişlik sonrasında taşrada şube müdürü, genel müdürlükte müdür, genel müdür yardımcılığı ve yönetim kurulu üyeliği yapmış ve ilgili bankada 40 yıla yakın hizmet verdikten sonra Mart 1966’da emekli olmuştur (Banka Dergisi, 1969, s. 4; Milliyet Gazetesi, 1969b). Keyman Ziraat Bankası Kars şubesi müdürlüğü yaptığı dönemde bu görevinin yanında Doğu ve Güney Bölge İlleri Canlı Hayvan İhracatçıları Birliği A.ř.’de yönetim kurulu üyesi (Resmi Gazete, 1939), 1961’de ise Yem Sanayi Türk A.ř.’de murakıp olarak (TBMM, 1962) görev yapmıştır.

Uzun yıllar Ziraat Bankası taşra ve merkez teşkilatında görev yapan Keyman’ın bankanın muhasebe sisteminin modernizasyonu ve mekanizasyonunda önemli katkıları olmuştur (Turnaoğlu, 1969, s. 5).

1953 yılında Türkiye’de Bankacılık Cemiyeti’nin kurulmasına öncülük eden Keyman’ın (Turnaoğlu, 1969) bankacılık sektörüne çok boyutlu katkıları olmuştur.

Akademide doğrudan görev almamasına rağmen Ziraat Bankasının hizmet içi eğitimlerinde genel muhasebe konusunda eğitimci olarak görev yapmıştır (Keyman, 1955, s.1).

YİTO mezunlar Cemiyeti üyesi (Milliyet, 1969c) olan Keyman, Ticaret Lisesinden beri ilgi duyduğu muhasebe ve bankacılık alanına katkı vermek için (Turnaoğlu, 1969, s. 5), 1949 yılında İşhak Turnaoğlu ve Mesut Erda ile birlikte Banka dergisini kurmuş ve 1960 yılı sonuna kadar yaşatmış, işlerinin yoğunluğu nedeniyle 1960 yılında dergiyi bırakmıştır. Derginin yeniden yayınlanmaya başladığı 1964 yılından sonra dergiye yazar olarak katkı vermeye devam

eden Keyman, 1966 yılında Ziraat Bankasından emekli olduktan sonra 1967 yılında derginin Ankara temsilcisi, 1968 yılında ise derginin ortağı olmuş, derginin gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır (Banka Dergisi, 1969, s. 3-4).

4. KEYMAN'IN YAYINLARI

Muhasebe ve finans alanına çok önemli katkı sağlayan, hem kitap (Ek-1) hem makale (Ek-2 ve Ek-3) yayınlayan ve hem de *Banka Meslek ve Fikir Dergisinin* kurulması ve yaşatılması konusunda emek sarf eden Keyman, muhasebe, finans ve bankacılık alanında iz bırakmıştır.

4.1. Keyman'ın Kitap Çalışmaları

Keyman'ın biri Osmanlıca olmak üzere doğrudan muhasebe alanını ilgilendiren üç kitabı (Ek-1) yayınlanmıştır. Yayınladığı kitapların haricinde dönem için çok önemli sayılabilecek ve büyük bir boşluğu doldurabilecek Bankalarda Hesap Planı isimli kitap çalışmasını büyük oranda tamamlamasına rağmen ömrünün vefa etmediği anlaşılmaktadır (Ek-1).

Ayrıca İktisat ve Ticaret Ansiklopedisinde de; fiş ve fiş usulü, banka muhasebesi, banka bilançoları, bankacılıkta cari hesap, cari hesap servisi ve bankaların teftişi ve denetimi konularında ansiklopedik bölümler yazmıştır (Keyman, 1955, s. VII).

Keyman'ın muhasebe alanını doğrudan ilgilendiren yayınlanmış kitapları üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur.

4.1.1. Ticaret Muhasebesi

1928 yılında Ziraat Bankasında çalışırken ve henüz YİTO'da öğrenciyken Türkiye'de muhasebe alanında çifte kayıt yöntemiyle muhasebeyi anlatan kitap eksikliğini yoğun hissedildiği dönemde *Ticaret Muhasebesi* kitabını yayınlamıştır. Bu kitap Cumhuriyet döneminde muhasebe alanında azınlıklar haricinde yayınlanan ilk muhasebe kitaplarından birisidir. Kitap eski harflerle (Osmanlıca) olarak basılmıştır (Keyman, 1928). Ticaret lisesi mezunu bir kişinin hazırladığı, yayımlandığı dönem için kapsamlı sayılabilecek bu kitap aslında dönemde Ticaret Liselerinde verilen eğitimin kalitesi hakkında da fikir vermektedir.

Yükseköğrenimine devam ettiği süreçte yayınladığı muhasebe kitabı (*Ticaret Muhasebesi*) dönem için kapsamlı sayılabilecek anlayıştadır. Sadece muhasebenin defter tutma boyutuna odaklanmamış, aynı zamanda alternatif muhasebeleştirme usullerine (merkeziyet usulü, kebirlî yevmiye vb.) de yer vermiştir. Osmanlı döneminde muhasebede eksikliği hissedilen sonuç işlemleri, envanter, bilanço çıkarma konularına da değinilmiştir.

1928'de yayınladığı ve Ek-4'de kapak resmi yer alan *Ticaret Muhasebesi* kitabı Keyman'ın kendi anlatımıyla (Keyman, 1955, s. V);

Ticaret Muhasebesi: Muhasebenin tarifi, hesabın tarifi, tasnifi hesabat, muhasebe usulleri, muhtelif muamelatın yevmiye defterine kaydı, defteri kebire nakli, mizanlar, envanter-bilanço, usulü muvazenei müstemire ve tecrübi, münferit yevmiye, merkezîyet, defteri kebiri yevmiye veyahut Amerikan usulünü muhtevidir.

4.1.2. Ticari - Muzaaf Muhasebe

1955 yılında yayınlamış olduğu bir diğer kitabı olan *Ticari Muzaaf Muhasebe* kitabının önsözünde muhasebe düşünüş ve anlayışının gelişmesinin ancak muhasebe kültürünün oluşmasıyla mümkün olduğuna vurgu yaparak (Keyman, 1955) Türkiye'de muhasebe kültürü olgusuna 1960'lardan önce yer vermesi de Türk muhasebe düşüncesi için önemlidir.

Dönemin akademik kitap kültüründe Önsöz'lerin önemli bir yeri vardır. İlgili kitapların önsözünde yazar/lar kitabın yazılma amacının, neden böyle bir yayına ihtiyaç duyulduğunun ve yazarın kitapla ilgili önemli noktaları değerlendirdiği bir bölüm olarak karşımıza çıkmaktadır. Keyman'da *Ticari-Muzaaf Muhasebe* kitabının başında dokuz sayfalık detaylı ve kapsamlı bir önsöz hazırlamıştır.

Keyman *Ticari – Muzaaf Muhasebe* (1955) kitabının önsözünde kitabı yazma amacının, genel muhasebe bilgisi ve kültürüne dayalı olarak muhasebe uygulamalarına yön vermek olduğunu belirtmiş ve teoriyle uygulamanın birlikte hareket etmesi gerektiğini, birbirini tamamlamasının önemli olduğunu vurgulamıştır. Bunun için de önce genel olarak teorik-pratik ilişkisini ortaya koymuş (Keyman, 1955, s. 1-2);

Bu kitapta, muhasebe tatbikatı ile pratiği, umumi muhasebe bilgi ve kültürüne istinad ettirmek gaye ve metodu güdülmüş, bu yolda yürütülmüştür. Belki bazı pratisyenler veya aksi düşünceliler diyeceklerdir ki, her muhasip san'atını biliyor; hesaplarını borçlandırıp alacaklandırıyor; o halde umumi bilgiye, nazari (teorik) saha üzerinde böyle uzun boylu durmağa, çalışmağa, bu noktadan hareket eylemeğe ne gerek var? Fakat mes'ele hiç de böyle değildir. Herkesçe bilindiği gibi zamanımızın ilim ve teknik âleminde, nazariyat ile pratik birbirine bağlı ve yekdiğerinin tamamlayıcısıdır. Bu bakımdan her ilim ve meslek branşında, ilim âlemiyle pratik hayatı, nazariyat ile ameliyatı (uygulamayı) birbirine yaklaştırmak, muvazi adımlar attırmak, pratik ve nazariyatın çıkmazına girmemek lazımdır. Bu sebepledir ki, her hangi bir ilim ve meslek branşının gerçek ilerleme ve gelişmesi, tatbikatın yanı başında ona rehber olacak bir nazari bilginin vücut bulmasına bağlıdır...

Sonrasında ise konuya muhasebe açısından yaklaşmıştır (Keyman, 1955, s. 2);

Bu prensiple bugün umumi muhasebe bilgi ve kültüründen mahrum bir muhasebe, bir muhasip tamamen ampirik mahiyettedir. Zamanımızın modern muhasebesinde, sadece zimmet (borç) ve matlup (alacak) hareketlerine, bu hareketlerin müvazene ve

muhasabelendirilmesine dayanan bir muhasebe bilgisi, tamamen iptidai (geri kalmış, çağdışı) ve kifayetsiz (yetersiz) kalmağa mahkumdur. Böyle bir telakki, muhasebeyi alelade bir defter tutma, muhasibi de bir defter tutucu derekesine düşürmek olur ki, bugünün yüksek muhasebe ve muhasibini bu mertebede görmek ve saymak doğru değildir...

Günümüzde de tartışılan ve yapay zekanın tehdit ettiği sadece defter tutan muhasebeci profilinin yetersizliğini ortaya koymuş ve kendisinden işletmeyle ilgili daha fazla sorumluluk ve katkı beklendiğini ve bunun içinde kendisini daha iyi yetiştirmesi ve mesleki bilgiye yeterliliğe sahip olmanın gereğinden bahsetmiştir (Keyman, 1955, s. 2);

Asrımızın ekonomik yapısında muhasebenin işgal eylediği mevki ve vazife çok ehemmiyetli olduğundan, modern muhasebe erbabı da, mesleğinde aldığı ve gördüğü vazife ile mütenasip olarak muayyen umumi, teknik bir bilgi ile mücehhez olmaktan kendini vareste tutamaz. Muhasebe mesleğini yapabilmek için muayyen bir bilgiye lüzum olamadığını farzetmek büyük hatadır...

Bu noktada da muhasebecinin eğitim sürecinde önce nazariyatın öğretilmesi sonrasında bu bilgilerin pratikle desteklenmesinin önemini ortaya koyar (Keyman, 1955, s. 2);

Artık mesleki yeterliliği haiz iyi bir muhasip yetiştirebilmek için, onu pratiğin çıkmazına sokmadan evvel, umumi muhasebe bilgi ve kültürü ile teçhiz eylemek lüzumunu kabul etmek bir zarurettir. ...umumi muhasebe bilgi ve kültürüne dayanmayan muhasebe ve muhasip, işletme ekonomisi ilmindeki gelişme, iş ve işletmecilik sahasındaki geniş ilerleme neticesi meydana gelen zamanımızın karışık işletmelerinin ihtiyacına yetemeyeceği gibi, belirttiğimiz tarzda öğrenilmiş ve öğretilmiş bir muhasebe de tatbikatta daima kifayetsiz ve aksaktır...

Keyman'ın burada vurgulamak istediği, muhasebede pratiğin çok önemli olmasına rağmen bu uygulama sürecine başlamadan önce muhasebe ile ilgili gerekli bilgi, teori ve muhasebe kültürünün bilgi temeli olarak kazanılması, sonrasında ise bu altyapıya dayalı olarak muhasebe sürecinin yürütülmesi gerekliliğidir.

Keyman'ın önce teori sonra pratik tespiti aslında ilgili dönemdeki (1950'lerde) henüz mesleğin kurumsallaşmasının tamamlanamaması, meslek yasaının çıkarılamaması ve mesleğin saygınlığının topluma henüz kabul ettirilememesi nedeniyle, ayrı, müstakil bir mesleğin oluşturulması için de önem arz etmektedir.

Bu süreçte her zaman pratiğin teorik altyapıya dayalı olarak gelişmesi gerektiği ancak teorinin de uygulamadan kopuk olmaması, sadece soyut fikirlerle değil uygulamada karşılaşılan olay ve sorunlar ışığında geliştirilmesi ve uygulamayla tamamlanması gerektiğini vurgulamaktadır. Bunun için (Keyman, 1955, s. 3);

... Ancak, muhasebe tatbikatı da sadece pratik düşüncelerle, melekelerle ve ezber yoluyla hal olunamaz. Sırf muhasebenin nazari, teknik esaslarından mülhem muhasebe sistem ve

mantığını idare eyleyen düşüncelerle, prensiplerle hal olunmalıdır. Buna mukabil muhasebe teori ve tekniği de, mücerret fikirlerle değil, daima tatbikatın müşahhas mes'ele ve olayları ışığında hal olunmalı, nazari izahlar da daima tatbikatla tamamlanmalıdır...

Teori ve pratik sürecinin muhasebe açısından önemini ve birlikteliğinin gerekliliğini ise (Keyman, 1955, s. 3);

... Zira bir muhasibi teçhiz edecek mesleki ehliyet, yalnız nazari bilgilerle de elde edilemez. ... Asıl olan, nazariyet ve pratiğın çıkmazına girmiyerek her sahada müktesabatının tamamlanmasıdır. Yoksa teori ve pratik başka şeylerdir diye birbirinden ayrılmamalıdır...

şeklinde açıklamıştır.

Muhasebenin gelişimi sonucunda muhasebenin görevini defter tutmanın yanında, işletmelerin sevk ve idaresinde, maliyet, bütçe, işletme istatistiği gibi işletmeyi ilgilendiren her türlü kayıt ve hesapları hazırlamak olarak da tanımlamış ve böylece muhasebecinin de kendisini daha geniş perspektifli olarak yetiştirmesi gereğinden bahsetmiştir. İşletmede kurulacak yukarıda belirtilen kapsamdaki geniş bir organizasyonun da muhasebe olmadan kurulamayacağı, bu organizasyonda muhasebenin son derece önemli kilit rolünün bulunacağını belirtmiştir (Keyman, 1955, s. 5).

Kitapta ticari (muzaaf) muhasebe başlığı altında üç temel noktaya dikkat çekmiştir. Teori, uygulama ve teori ve uygulamanın birlikteliği, ortak prensipleri. Bu noktada işletmelerin farklılaşması sonucunda ihtisas muhasebelerinin önemini de vurgulamıştır (Keyman, 1955, s. 5);

... ticari muhasebe başlığı altında toplanan, etüt edilen mevzuu ve bahisleri; ... teknik ve tatbikata ait usul ve nazari kısım; bu nazariyelerin prensip ve donelerine tevfikan tesis olunmuş teknik ve tatbikata ait usul ve kaideler ianesiyle ticari işletmelerde hesap, kayıt ve defterlerin tutulmasına, muhasebelerinin kurulup işletilmesine mütedair prosedelerden, sistem ve çalışma metodlarından bahseden tatbiki kısım; üçüncü olarak da muhasebe nazariyatı ve tatbikatının umumi ve müşterek esas ve prensiplerine tevfikan ticarethane, fabrika, banka vesaire gibi her çeşit işletmelerin nevilerine göre vesaiik, hesap ve defter sistem ve planları bakımından hususi muhasebe organizasyonlarını mütalaa eyleyen ihtisas muhasebeleri olarak üç kısma ayrılmıştır.

Keyman'ın muhasebe tanımı da halen güncelliğini korumaktadır (Keyman, 1955, s. 6);

Geniş manada ticari muhasebe; ticari işletme ve mamelekin bünye (duran -statik- hali) ve faaliyeti (yürüyen -dinamik- hali) ni para, rakam ölçü ve ifadesiyle tespit ve iraeeye yarayan usullerin, kaidelerin heyeti mecmuasıdır...

Keyman kitabında sürekli olarak muhasebenin sistem yapısına vurgu yapmış, ayrıca muhasebenin yapısını muhasebe teorileri çerçevesinde açıklamaya çalışmıştır (Keyman, 1955, s. 6-7);

... Muhasebe, bilanço ve hesap gibi esas mefhumlarla, bu mefhumların mahiyetleri, münasebetleri ve bunların meydana getirdiği muzaaf sistemin bünye ve mekanizması, umumiyetle personalist, materyalist fikir ve tasavvurlardan mülhem ve bu nazariyelerin her birinde mündemiç olan bazı hakikatleri ifade eyleyen kıymet ve hak nazariyesi ile şahıslandırma nazariyesinin ele aldığı hukuki ve iktisadi düşünceleri de nazarı itibara almak ve telif eylemek suretiyle pozitif bir karakter taşıyan safi vaziyet nazariyesiyle izaha çalışır.

Muhasebenin sistem olmasını (Keyman, 1955, s. 7);

... muhasebe bilgisi; bir takım iktisadi, hukuki ve en ziyade işletme iktisadi mefhum ve bilgisinden, bazı riyazi prensip ve kaidelerden istiare eylemek, bu mefhum ve bilgileri yardımcı olarak kullanmak suretiyle kurulmuş özel bir sistemden ibarettir...

şeklinde ortaya koymuştur. Bu sistem yaklaşımı içerisinde muhasebe prensiplerinin anlaşılabilmesi içinde muhasebecinin muhasebe ve muhasebeyi ilgilendiren çevreyle ilgili yeterli bilgiye sahip olması gerekliliğini (Keyman, 1955, s. 7);

...muayyen iktisadi ve hukuki malumata, mamelek ve işletme mefhumlarıyla bu mefhumlarla münasebettar mes'eleler hakkında umumi bilgiye, ihtisas muhasebelerinde de alakalı işletme şubelerine göre tamamlayıcı teknik ve ticari malumata sahip ve vakıf olmak lazımdır. Gerçi muhasip her sahada teknik elemanlardan malumat alacaktır; alacaktır ama yine bu konuda verilecek malumatı fark ve temyiz edecek kadar umumi bir bilgiden kendini vareste tutamaz...

tespitini yapmıştır. Diğer taraftan iyi bir muhasebecinin Türk Muhasebe Sistemini çerçeveleyen ticaret ve vergi hukukuyla ilgili mevzuata hakim olması gerektiğini de belirtmiştir (Keyman, 1955, s. 7).

Önsöz'ün sonlarına doğru ülkede ticari ve sanayi kuruluşların gelişmesi sonucu sayı ve ölçeklerinin büyümesi nedeniyle gelir vergisi uygulamalarının muhasebenin uygulama alanını genişlettiğini ve toplumda gerekliliğinin daha anlaşılır hale geldiğini belirtmiş, ancak bir tacir ve işletmenin muhasebeden gerektiği gibi yararlanamadığını, sadece mevzuata dayalı zorunlulukları yerine getirmek için muhasebeden çok az yararlanabildiklerini ortaya koymuştur. Bu durumu aşmak için de birkaç öneri de bulunmuştur (Keyman, 1955, s. 7-8);

1- İş adamlarımıza, tacirlerimize, her türlü işletmelerin şef ve idarecilerine, muhasebenin iş ve organizasyonu sahasındaki lüzum ve mevkiinin daha çok ve açık olarak anlatılması;

Burada muhasebe organizasyonunun 6neminin muhasebeyi ilgilendiren taraflara aktarılmasının gereği belirtilmiştir.

2- *Muhasebeye m6teallik mevzuatın tanzim ve tekam6l ettirilmesi, muhasebe meslek ve erbabının memleket ihtiyacına uygun bir nizam ve disiplin altına alınması;*

Muhasebe meslek yasasının 6nemi ve mesleğin disipline edilmesi gerekliliği ortaya konmuştur.

3- *Muhasebe 6ęreti ve literat6r6n6n belirttiğimiz ihtiyaca cevap verecek, yetecek bir hal ve seviyeye getirilmesi elzemdir....*

Muhasebe literat6r6n6n yetersizliğini ortaya koymuş ve bu eksikliği gidermek için alana çeşitli eserler kazandırmanın gerektiğini ve bu çerçevede de kendisinin de bu eksikliği gidermek için *Ticari – Muzaaf Muhasebe* kitabını yazdığını belirtmiştir (Keyman, 1955, s. 8).

Kitapta birinci b6l6mde muhasebe genel olarak tanıtıldıktan, kısa tarihçesine yer verildikten sonra muhasebeyi ilgilendiren temel kavramlar açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci b6l6mde ticari işletmelerde muhasebe sisteminin kurulmasındaki amaç ve muhasebenin gerekliliği açıklanmaya çalışılmış; 66nc6 b6l6mde ticari muhasebenin b6l6mleri, muhasebe mesleği ve meslek profesyonelleri hakkında bilgi verilmiştir. Kitabın d6rd6nc6 b6l6m6nde detaylı olarak muhasebeyi ilgilendiren yasal mevzuat ve defter tutuma zorunluluğu hakkında; beşinci b6l6mde muhasebenin ilişkili olduğu bilimler ve bu bilimlere katkıları; altıncı b6l6mde bilanço ve hesap konuları; yedinci b6l6mde masraf, hasılat, kar zarar ilişkisi yer almıştır. Sekizinci b6l6mde hesap ve defterler; dokuzuncu b6l6mde ise muzaaf muhasebenin genel yapısı ve işleyiş mekanizması kapsamlı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

Kitabın yazılmasında Keyman yazıldığı d6nem için oldukça zengin bir kaynakçadan yararlanmıştır. Bu çerçevede 66'sı yerli ve 26'sı yabancı (hemen hepsi Fransızca) olmak 6zere toplam 92 kitap, bir çok dergi, ansiklopedi, kamus ve yasal mevzuattan yararlanarak kitabı yazmıştır. Bu durum da Keyman'ın bir akademisyen olmamasına rağmen akademik hassasiyete sahip olduğunu g6stermektedir.

4.1.3. Luca Paccioli'den ağımıza Kadar Muhasebe Nazariyeleri

1967 yılında yayınlamış olduğu *Luca Paccioli'den ağımıza Kadar Muhasebe Nazariyeleri* isimli eseri ise muhasebede hem teoriye d6n6k boşluğu doldurmakta ve hem de muhasebe tarihi konusunda 6nemli ilklerden birisini oluşturmaktadır. 1960'lar T6rkiye'sinde hem muhasebenin tarihçesiyle ilgili ve hem de muhasebe teorisiyle ilgili yayınların azlığı d6ř6n6ld6ę6nde, Keyman'ın 1967 yılında yayınladığı bu kitabın 6nemi daha iyi anlaşılacaktır (Keyman, 1967).

Keyman kitabın önsözünde 1920-30 döneminde muhasebe literatürüne katkı yapan kişileri (*Hamdi, İstapan Arapyan ve Sekiz Nihad hocalar*) saymış ve bu kadro dışında ilk muhasebe kitabını kendisinin yazdığını belirtmiştir (Keyman, 1967, s. 7).

Nazariyeler kitabının doktrinal ve nazari alanı kapsadığını, ve konunun 1960'lar Türkiye muhasebe literatüründe çok fazla işlenmiş bir konu olmadığını belirtmiştir (Keyman, 1967, s. 8).

Kitabın birinci bölümünde genel olarak nazariyelere giriş yapılmış; İkinci bölümde ise Luca Pacioli'den o güne kadarki muhasebe nazariyeleri tekrar üç alt kısma ayrılarak incelenmeye çalışılmıştır. Bölümün birinci kısmında; embriyonel nazariyeler, XIII. Yüzyıl Fransız okulu, Beşhesapçılar ve Avusturya Lombardiya okulu konu edilmiş; ikinci kısımda personalist nazariyeler, materyalist nazariyeler ve matematiksel nazariyeler ele alınmıştır. Üçüncü kısımda ise şahıslandırma nazariyesi, net durum nazariyesi, kıymet ve hak nazariyesi, mekani nazariye ve cebirsel nazariye konuları incelenmeye çalışılmıştır.

Kitabın üçüncü ve son bölümünde ise ikinci bölümde incelenen nazariyelerin tarihsel süreç içerisinde genel bir değerlendirmesi yapılarak hesapların;

1. muzaaf kayıt ve hesap sisteminin ve hesap kadrolarının hesabi ve teknik yapı ve mekanizmasına göre;

2. bilanço elemanlarının iktisadi ve mali terkip ve tahlilleri bakımından (bunları da kendi içerisinde hesap planlarının tertip ve düzeni açısından bilanço, defteri kebir, tali ve teferruat hesapları olarak; muhasebe kayıtlarının ait olduğu işlemlerin iktisadi ve mali oluşumlarına göre asli ve nazım hesaplar; işletmelerin mameleklerini gösteren bilançonun kapsadığı varlık çeşitlerine göre kıymet hesapları (duran, dönen ve bağlı varlıklar), şahıs hesapları (borçlular, alacaklılar), sermaye hesapları ve sonuç hesapları sınıflandırılması yapılmaya çalışılmıştır (Keyman, 1967, s. 83-84).

Çalışmanın devamında ise muhasebenin tanımı yapılarak, konusu, temel kavramları, muzaaf sistemin ilkesi, bilançonun nitelik ve tanımı, hesabın ve sermayenin tanımı kısaca verilerek muhasebeleştirme kuralları açıklanmaya çalışılmıştır (Keyman, 1967, s. 85-88).

Kitabın kaynakçası incelendiğinde muzaaf muhasebe kitabında olduğu gibi yerli kitapların yanında tamamı Fransızca olan yedi kitaptan, ayrıca Fransızca dergilerden yararlandığı görülmüştür.

4.2. Keyman'ın Muhasebe ve Finans Alanıyla İlgili Makaleleri

Dönemin muhasebe finansla ilgili dergilerinde uygulamacı yazar olarak en çok makalesi yayınlanan kişilerdendir. Örneğin sadece İşletme Mecmuasında sekiz makalesi yayınlanmıştır (Üsdiken & Erçek, 2009; Erserim, 2016).

Keyman'ın yayın hayatında makalecilik boyutu daha çok ön plana çıkmaktadır. Yayımlamış olduğu bir kısım makalelerini daha sonra derleyerek ve geliştirerek kitap haline getirmiştir (Örneğin 1967 yılında yayınlamış olduğu *L.Paçioli'den Çağımıza Kadar Muhasebede Nazariyeler* (1967) kitabından önce; *Muhasebe Nazariyeleri* (1934, 1943, 1945, 1950), *Muhasebe Nazariyatının Tarihi Etüt ve Kritiği* (1936), *Muhasebede Materyalist Nazariyeler* (1945) (Ek-2) makalelerini yayınlamış ve kitabın altyapısını zaman içerisinde oluşturmuştur.

Keyman'ın makaleleri iki ana başlık altında toplanabilir. Bunlar muhasebe (Ek- 2) ve Bankacılık ve Finans (Ek-3) konularıdır.

4.2.1. Muhasebe Alanıyla İlgili Makaleleri

Muhasebeyle ilgili makaleleri de genel olarak tarihsel gelişimi içerisinde muhasebe nazariyeleri (teorisi), muzaaf muhasebe sistemi, defter tutma, banka muhasebesi, kooperatif muhasebesi ve bankacılıkta maliyet muhasebesi (Ek-2) konularına odaklanmıştır.

Yukarıda da belirtildiği gibi üzerinde en fazla durduğu konu muhasebe nazariyeleridir. Bu konuyla ilgili ilk makalesinin 1934 yılında yayımlandığı ve bu dönemde muhasebe nazariyelerini konu edinen henüz bir kitap olmadığı düşünülürse, muhasebe nazariyeleri konusundaki öncülüğü daha net bir şekilde ortaya konulabilir. Konuya verdiği önem gereğince değişik dergilerde (1934-1950) yedi adet makale yayınlamıştır. Yayınladığı bu makalelerden yola çıkarak çalışmasına devam etmiş ve 1967 yılında konuyu *L.Paçioli'den Çağımıza Kadar Muhasebede Nazariyeler* kitabıyla taçlandırmıştır.

Muhasebeyle ilgili üzerinde durduğu bir diğer konu ise beş makale (1945-1966) ile maliyetlerdir. Maliyet konusunda özellikle bankacılık sektöründe maliyetler ve verimlilik üzerinde durmuştur.

Bilanço (üç makale 1935-1952) konusu da Keyman'ın ele aldığı temel konular arasında yer almaktadır.

4.2.2. Bankacılık ve Finans Alanıyla İlgili Makaleleri

Bankacılık ve Finans alanındaki makaleleri genel olarak incelendiğinde ise; bankalarda işletme masrafları ve maliyetler, sermaye devri, bankaların finansal yapıları, karşılaştıkları riskler, bankacılığın sorunları, bilanço tahlilleri, kaynak sorunları, cari hesaplar, uygulamalı bankacılık bilgileri, Türkiye'de zirai kredilerin teşkilatlanması, sermaye piyasaları (Ek-3) gibi konulardan oluşmaktadır.

Keyman'ın muhasebe ile ilgili 23 (Ek-2), bankacılık ve finans ile ilgili 38 (Ek-3) olmak üzere toplam 53 (8 makale hem muhasebeyi ve hem de bankacılık ve finans alanını ortak ilgilendirmektedir) makalesi tespit edilebilmiştir. Bunlara gazetelerde yazdığı makaleler dahil edilmemiştir.

Keyman'ın yayıncılığı hem kitap ve hem de makale boyutuyla incelendiğinde yaşadığı dönemde muhasebe – finans alanında önemli bir boşluğu doldurduğu ve muhasebe finans tarihçilerine de önemli araştırma materyali bıraktığı söylenebilir.

Keyman'ın önemi sadece yayınlamış olduğu makale ve kitaplardan değil aynı zamanda bir ilk ve öncü olarak Banka dergisini süreli yayın olarak Türkiye'ye kazandırması ve uzun yıllar bu derginin yaşamasını sağlamasında saklıdır.

5. SONUÇ

Muhasebe ve finans alanında alana katkı veren değerlerin araştırılması ve gelecek nesillere aktarılması, alanın nereden nereye geldiğinin tesbiti yanında nereye gideceğinin de yol göstericisi olacaktır.

Bu çerçevede bu çalışmada hem muhasebe ve hem de finans tarihi alanına katkı veren, yayıncı, yazar ve uygulamacı kimliğiyle ön plana çıkan A. Hikmet Keyman araştırma konusu yapılmıştır.

Araştırma sürecinde inceleme konusu yapılan Keyman, yoğun çalışma temposuna üç kitap ve elliden fazla makale sığdırmış, alanla ilgili süreli yayın olarak bir derginin (*Banka fikir ve meslek dergisi*) kurulması, yaşatılması ve sonraki nesillere aktarılması misyonunu yerine getirmiş önemli bir şahsiyettir.

Bir taraftan Ticaret Lisesi sonrasında girdiği ve bir dönem finans okulu işlevi gören Ziraat Bankasında 40 yıldan fazla uygulamacı ve yerine göre eğitimci olarak (Bankanın hizmet içi eğitimlerinde muhasebe eğitimcisi olarak görev almıştır) hizmet vermiş, diğer yandan da muhasebeye ilişkin görüş ve düşüncelerini paylaşmasının yanında konuyla ilgili sorunlara çözüm önerileri sunmuştur.

Dönemde muhasebe alanında kitap yazan uygulamacıların çoğu bir şekilde akademilerde ders vermekteyken Keyman'ın akademilerde ders verdiğine dair bir bulgu elde edilememiştir. Ancak akademilerde ders vermemesine rağmen dönemin akademik dergilerine makaleler hazırlayarak katkı sağlamıştır.

Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde belki de insan kaynağı eksikliğinin had safhada olması, var olan veya yeni yetişen insan kaynaklarının birden çok alanda etkin olmasını gerektirmiştir. Bu gerekliliğin ortaya çıkardığı önemli şahsiyetlerden birisi de Hikmet Keyman'dır.

Keyman hem bankacı, hem finansçı ve hem de muhasebecidir. Bir taraftan muhasebeyle ilgili kitaplar ve makaleler yayınlarken (araştırmacı, yazar), bankada muhasebeyle ilgili hizmet içi eğitim veren (eğitimci), şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında görev alan (idareci, denetçi), bankanın neredeyse en alt kademesinden en üst kademlerine kadar çalışan

(uygulamacı), çalıştığı alanla ilgili mesleki dergi ıkararı (Banka Dergisi – yayıncı), meslek örgütünün kurulmasına öneyak olan (Bankacılık Cemiyeti – örgütü) kişiliğiyle çok boyutlu bir şahsiyettir.

6. TARTIŞMA VE ÖNERİLER

Tarih araştırmalarında en büyük kısıt, araştırılan konuyla ilgili yeterli bilgi ve belge bulma zorluğudur. Bu tür çalışmalar artırılarak hem konuyla ilgili farkındalık oluşturulur ve hem de ilgili çalışmaları okuyanların konuyla ilgili bilgisi ve belgesi varsa veya çalışmada eksiklik olduğunu düşündüğü durumları, çalışmayı yürüten araştırmacıyla paylaşırsa ya da konuyu kendisi zenginleştirerek yayınlarsa, alanın gelişimine katkıda bulunmuş olacaktır.

Bu noktada muhasebe finans alanıyla ilgili biyografi çalışmaları da, tarihsel süreç içerisinde kimlerin konuyla ilgilendikleri, hangi saiklerle ilgilendikleri, hangi kültürle yetiştikleri ve alana ne türlü katkılar ortaya koyduklarının tespitine olanak sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Banka Dergisi. (1969, Şubat). Hikmet Keyman'ın Biografisi. *Banka Meslek ve Fikir Dergisi*, 6(2), 4.
- Erserim, A. (2016). Türkiye’de Muhasebe Disiplininin Gelişimi: İlk İşletme Dergileri Üzerine Bir İnceleme. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 45(Özel Sayı), 70-80.
- fizikciler.info.tr. (tarih yok). *Doç. Dr. Erkani Keyman (1944 – 2008)*. 07 13, 2019 tarihinde Fizik Hocalarımızla Anılar: <http://fizikciler.info.tr/index.php/13-fizikciler/106-doc-dr-erkani-keyman-1944-2008> adresinden alındı
- Hürriyet. (2004, 02 11). Acı Kaybımız - A. Nazif Keyman. *Hürriyet Gazetesi*.
- Keseroğlu, H. S., & Mengölerek, İ. (2008). *Türkiye muhasebecilik bibliyografyası : Makaleler : 1886-2008*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- Keyman, H. (1928). *Ticaret Muhasebesi*. Ankara: Hakimiyet-i Milliye Matbaası .
- Keyman, H. (1955). *Ticari - Muzaaf Muhasebe* (Cilt I). Ankara: Güzel İstanbul Matbaası.
- Keyman, H. (1967). *L. Paıoliden Çağımıza Kadar Muhasebe Nazariyeler*. Ankara: Kardeş Matbaası.
- Milli Kütüphane. (tarih yok). Türkiye Makaleler Bibliyografyası. 07 11, 2019 tarihinde <https://makaleler.mkutup.gov.tr/SonucListe.aspx?Ara=hikmet%20keyman&DtSrc=0> adresinden alındı

- Milliyet. (1969c, 10 29). İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mezunları Cemiyetinden. Milliyet Gazetesi, 2.
- Milliyet Gazetesi. (1969a, 01 29). Vefat - Hikmet Keyman. *Milliyet Gazetesi*, s. 7.
- Milliyet Gazetesi. (1969b, 01 29). Vefat İlanı - Hikmet Keyman. *Milliyet Gazetesi*, 2.
- Milliyet Gazetesi. (1974, 09 20). Vefat - Nedim Ergüven. *Milliyet Gazetesi*, s. 2.
- Resmi Gazete. (1939, 5 6). Kars Ticaret Odasından. *Resmi Gazete*(4201), s. 11688.
- TBMM. (1962, 6 11). İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Hazinesinin payı olan banka ve teşebbüslerin idare meclislerinde ve murakabe heyetlerinde bulunanlara dair. *Millet Meclisi Tutanak Dergisi*, 5, s. 557.
- Turnaoğlu, İ. (1969, Şubat). Büyük Kaybımız: Hikmet Keyman. *Banka Meslek ve Fikir Dergisi*, 6(2), 5.
- Üsdiken, B., & Erçek, M. (2009). Türkiye’de İş Dünyası İçin İlk “İşletme” Dergisi: İşletme-İşletme Ekonomisi ve Organizasyon Mecmuası. *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 53-90.

Ek-1: Hikmet Keyman 'in tespit edilebilen kitapları

S.No	Eser Adı	Yayınevi	Yıl	B.Yeri
1	Ticaret Muhasebesi	Hâkimiyet-i Milliye Matbaası	1928	Ankara
2	Ticari-Muzaaf Muhasebe	Güzel İstanbul Matbaası	1955	Ankara
3	Luca Pacioliden Çağımıza Kadar Muhasebede Nazariyeler	Kardeş Matbaası	1967	Ankara
4	Fiş ve Fiş Usulü	(İktisat ve Ticaret Ansiklopedisi Cilt 4 sözlük maddesi)	1949	
5	Bankalarda Hesap Planı (tamamlanmasına az kalmasına rağmen ömrü vefa etmemiştir)			

Ek-2: Hikmet Keyman'ın muhasebe alanıyla ilgili tespit edilebilen yayınlanmış makaleleri

S.No	Makale Adı	Yayın Adı	Yıl	Cilt	Sayı	s.s.
1	Metodlu Bir Muhasebenin Esasları	Siyasi İlimler Mecmuası	1934		42	
2	Muhasebe Nazariyeleri	İktisat ve Ticaret Mecmuası	1934		12	
3	Hakiki Bir Bilançonun Değeri	Siyasal Bilgiler Mecmuası	1935		47	
4	Muhasebe Nazariyatının Tarihi Etüt ve Kritiği	Mülkiye Mektebi Mecmuası	1936		58	28-35
5	Muhasebede Nazariyeler	İşletme Mecmuası	1943		4	
6	Bankalarda İşletme Masrafları ve Banka Muamelelerinin Maliyeti	İşletme Ekonomisi ve Organizasyonu Mecmuası	1945		15	62-66
7	Muhasebede Materyalist Nazariyeler	İşletme Ekonomisi ve Organizasyonu Mecmuası	1945		13	13-20
8	Muhasebede Nazariyeler	İşletme Mecmuası	1945		14	
9	Banka İşletme Masraflarında Elemeğinin Mevkii ve Primli Ücret Meselesi	İşletme Ekonomisi ve Organizasyonu Mecmuası	1946		21	56-63
10	Bankalarda Maliyet ve Randıman Hesaplarıyla İşletme Tahlilleri	Banka	1949		4	8-20
11	Banka Bilançoları Üzerinde Bazı Düşünceler	Banka	1950	2	8	15-22
12	Muhasebe Nazariyeleri	Muhasebe ve Maliye Mecmuası	1950	3	36	497-504
13	Muhasebe Nazariyeleri	Muhasebe ve Maliye Mecmuası	1950	4	37	550-559
14	Banka muhasebesi ve bilançoları	Banka	1952	3	11-12	47-59
15	Muhasebe mefhumu ve muzaaf sistem	Banka	1953	4	13-14	71-79
16	Ticari Defter Tutma	Banka	1953	4	15-16	56-62
17	Ticari Defter Tutma	Banka	1955	6	21-22	47-51
18	Yeni ticaret kanununa göre ticari defterler I-III	Banka	1958	6	33-36	
19	T. C. Ziraat Bankası'nda Teftiş Heyeti Tarihçesi, Teşkilâtı ve Hizmetleri	Banka	1959	10	37	49-51
20	Yeni Ticaret Kanununa Göre Ticari Defterler	Banka	1960	11	42	28-32
21	Bankalarda Maliyet ve Randıman Hesaplarıyla İşletme Tahlilleri	Banka	1964		6	17-28
22	Bankalarda Maliyet ve Randıman Hesaplarıyla İşletme Tahlilleri	Banka	1966			1-66
23	Kooperatiflerde muhasebe sorunu	Kooperatifçilik Temel Bilgileri	1968			1-47

Kaynaklar: (Milli Kütüphane; Keyman, 1967; Keseroğlu & Mengülerek, 2008).

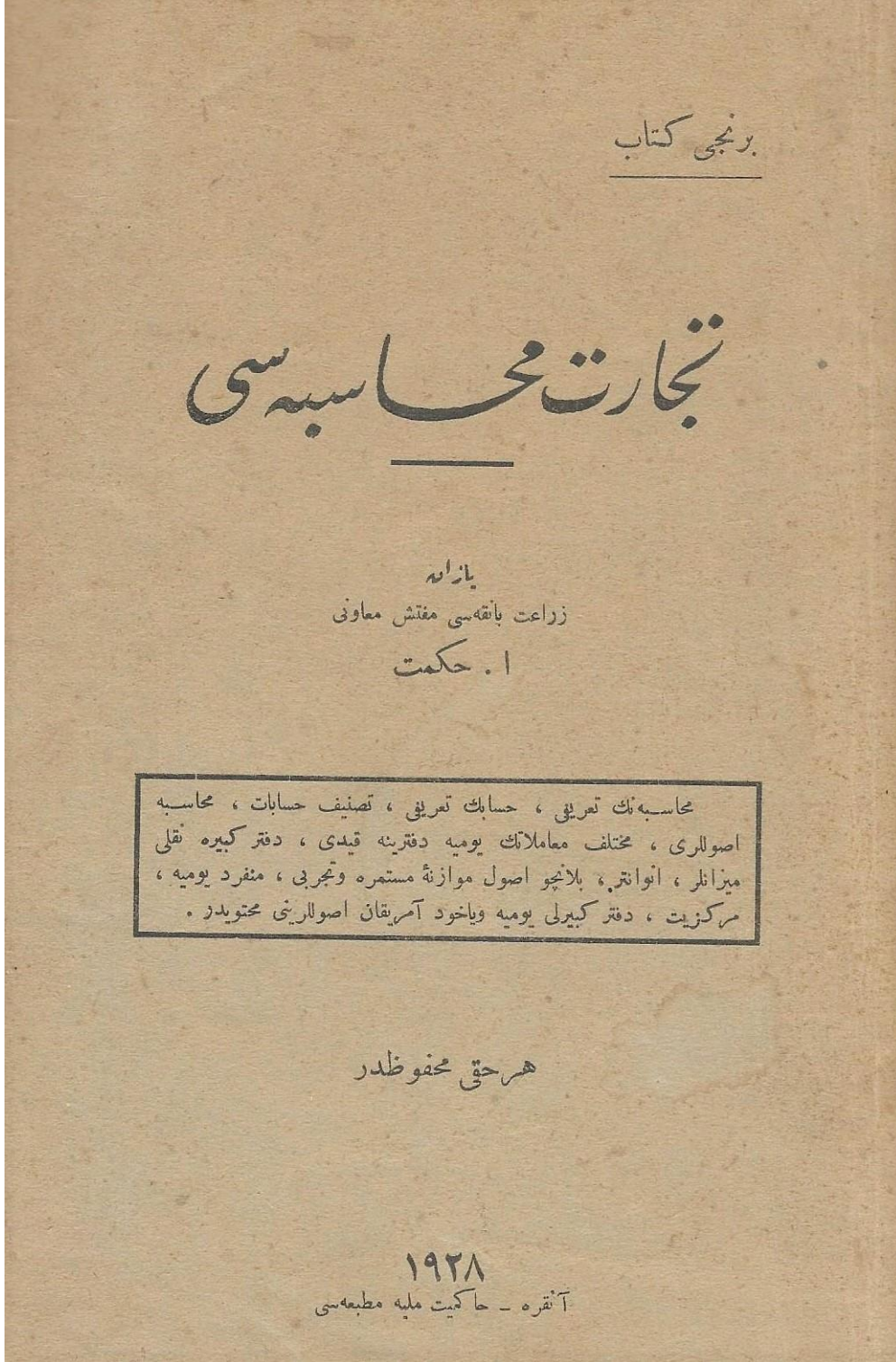
Ek-3: Hikmet Keyman'ın Bankacılık ve Finans alanıyla ilgili tespit edilebilen yayınlanmış makaleleri

S.No	Makale Adı	Yayın Adı	Yıl	Cilt	Sayı	s.s.
1	Bankalarda İşletme Masrafları ve Banka Muamelelerinin Maliyeti	İşletme Ekonomisi ve Organizasyonu Mecmuası	1945		15	62-66
2	Bankalarda Sermaye Devri ve Bununla İlgili Meseleler	İşletme Ekonomisi ve Organizasyonu Mecmuası	1947		25	8-11
3	Bankalarda Sermaye Devri ve Bununla İlgili Meseleler	İşletme Ekonomisi ve Organizasyonu Mecmuası	1947		26	23-27
4	Bankacılığın Esas Meseleleri	İşletme Ekonomisi ve Organizasyonu Mecmuası	1948		39	37-41
5	Bankacılık Sanatının Mahiyeti ve Esas Meseleleri	Banka	1949		1	17-24
6	Bankalarda Maliyet ve Randıman Hesaplarıyla İşletme Tahlilleri	Banka	1949		4	8-20
7	Bankalarımızın Karşılaştıkları Riskler ve Banka Emniyeti	Banka	1949		4	11-23
8	Bankaların Finansal Yapıları Kaynak ve İmkânlarının Tedariki (Özkaynaklar)	Banka	1949		3	14-22
9	Bankaların Finansal Yapıları Kaynak ve İmkânlarının Tedariki (Yabancı Kaynaklar)	Banka	1949		4	24-33
10	Türkiye'de Bankacılığın Yapısı ve Sorunları	Banka	1949		1	26-35
11	Türkiye'de Bankacılığın Yapısı ve Sorunları	Banka	1949		2	26-41
12	Banka Bilançoları Üzerinde Bazı Düşünceler	Banka	1950	2	8	15-22
13	Türkiye Bankacılığının Başlıca Sorunları (Seminerinden İzlenimler)	Banka	1950	2	7	34-44
14	Bankacılıkta Emniyet ve Risk Unsuru	Banka	1951	2	8	4-15
15	Bankalarda (Cari Hesap) ve (Cari Hesap Servisleri)	Banka	1952	3	9-10	28-39
16	Bankalarımızın Para Maliyetleri Faiz Tarifeleri Bu Konudaki Düşünceler	Banka	1953		5	22-30
17	Bankaların Finansal Yapıları Kaynak ve İmkânlarının Tedariki	Banka	1953		5	11-26
18	Bankalarda (Sermaye Devri) ve Bununla İlgili Meseleler	Banka	1954	5	19-20	22-28
19	Bankalarda (Sermaye Devri) ve Bununla İlgili Meseleler	Banka	1954	5	17-18	59-66
20	Ameli Bankacılık Bilgileri	Banka	1957	8	29-30	64-76
21	Bankacılığımızla İlgili Teşekkürler	Banka	1959	10	39-40	105-109

22	Milli Bankacılığımız ve Bankalarımız	Banka	1959	10	39-40	22-39
23	T. C. Ziraat Bankası	Banka	1959	10	37	7-20
24	T. C. Ziraat Bankası'nda Teftiş Heyeti Tarihçesi, Teşkilâtı ve Hizmetleri	Banka	1959	10	37	49-51
25	T. C. Ziraat Bankası'nın Hukuki-İdari Bünyesi ve Teşkilâtı, Çalışmaları	Banka	1959	10	37	21-24
26	Ameli Bankacılık Bilgileri	Banka	1960	11	42	37-42
27	Bankalarda Sermaye Devri ve Bununla İlgili Meseleler. III.	Banka	1960	11	41	26-30
28	Sermaye Piyasası	İktisadi Yürüyüş	1961	22	402	5-7
29	Bankacılıkta Emniyet ve Risk Unsuru	Banka	1964		9	14-26
30	Bankalarda Maliyet ve Randıman Hesaplarıyla İşletme Tahlilleri	Banka	1964		6	17-28
31	Bankaların Finansal Yapıları Kaynak ve İmkanlarının Tedariki (Yabancı Kaynaklar)	Banka	1964		6	7-16
32	Türkiye'de Bankacılığın Yapısı ve Sorunları (Türk Banka Sistemi)	Banka	1965		12	20-29
33	Türkiye'de Para Arzında Banka Parasının Durumu	Türkiye İktisat Gazetesi	1965	13	655	4-
34	Bankalarda Maliyet ve Randıman Hesaplarıyla İşletme Tahlilleri	Banka	1966			1-66
35	Türkiye'de Ziraat Kredinin Teşkilatlanması, Sonuçları ve Ötesi	Karınca	1966	33	364	17-20
36	Türkiye'de Ziraat Kredinin Teşkilatlanması, Sonuçları ve Ötesi	Karınca	1967	33	365	28-30
37	Bankacılığımızın Bugünkü Sorunları	Muhasebe ve Maliye Mecmuası	1968	22	261	26-28
38	T. C. Ziraat Bankası	Karınca	1968	34	374	27-29

Kaynaklar: (Milli Kütüphane; Keyman, 1967; Keseroğlu & Mengülerek, 2008).

Ek-4: Ticaret Muhasebesi – 1928. Kapak Sayfası



Kaynak: (Keyman, Ticaret Muhasebesi, 1928)

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE LİDER TARIMSAL KREDİ KURULUŞU: T.C. ZİRAAT BANKASI*

Emine Kaya¹Esra Kadanalı²

ÖZ

Türkiye ve dünya ekonomisi için tarım sektörü, finansman kaynağına ihtiyacı olan önemli sektörlerden biridir. Üretici, geliri yeterli seviyede olmadığında, işletme sermayesi ve yatırım için finansman sağlayan kuruluşlara başvurmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti (T. C.) Ziraat bankası, Türkiye’de tarımsal finansman sağlayan en önemli kredi kuruluşudur. Öyle ki, Türk bankacılık sektörünün tarihi de, T.C. Ziraat Bankası’na dayanmaktadır. T.C. Ziraat Bankası’nın temeli, Memleket Sandıklarına kadar uzanmaktadır. 20 Kasım 1863 tarihinde Mithat Paşa tarafından Pirot kasabasında Memleket Sandıkları kurulmuştur. Memleket Sandıkları, 1883 yılında Menafi Sandıkları olarak isimlendirilmiştir. Menafi Sandıkları’nın sermayeleri T.C. Ziraat Bankası’na devredilmiştir. Günümüzde, T.C. Ziraat Bankası üreticilere mevcut veya yeni kurulacak tarımsal işletmelerin tarımsal kredi finansmanını sağlayan lider bankadır. T.C. Ziraat Bankası, ticari bankalar gibi faaliyet gösterse de kuruluş amacı çiftçilere üretim ve yatırım kredisi vermektir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de hem bankacılık sektörü hem de tarım sektörü açısından büyük önem taşıyan Ziraat Bankası’nın kuruluşundan itibaren tarihini ve günümüzdeki mevcut durumunu yansıtarak tarımsal finansman kuruluşu olarak bankacılık sektör bilgilerini özetlemektir.

Anahtar Kelimeler: T.C. Ziraat Bankası, Tarım, Çiftçi.

Jel Kodu: Q19, N20, G21

* Bu çalışma, 31 Ekim - 2 Kasım 2019 tarihleri arasında Mersin’de düzenlenen 3. Uluslararası Akdeniz Sempozyumu’nda sunulan bildirinin revize edilerek geliştirilmiş halidir.

¹ Arş.Gör.Dr., Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İİBF. ekaya@agri.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-7035-9241>

² Dr.Öğr.Üyesi, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İİBF. ekadanali@agri.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-6899-4935>

Atıf (Citation): Kaya, E., & Kadanalı, E. (2020). Geçmişten Günümüze Lider Tarımsal Kredi Kuruluşu: T.C. Ziraat Bankası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(19), 131-152.

Geliş Tarihi / Received
20.03.2020

Revizyon Tarihi / Revised
12.05.2020

Kabul Tarihi / Accepted
25.06.2020

**THE LEADING AGRICULTURAL CREDIT INSTITUTION FROM PAST TO PRESENT:
REPUBLIC OF TURKEY ZİRAAT BANK**

ABSTRACT

Agricultural sector is one of the important sectors that has need the financial resources for Turkey and the world economy. When the income of the producer is not sufficient, the producer applies to the institutions that provide financing for working capital and investment. Republic of Turkey (R. T.) Ziraat Bank is the most important credit institution providing agricultural finance in Turkey. Indeed, the history of the banking sector in Turkey is based on the R. T. Ziraat Bank. The foundation of R. T. Ziraat Bank goes back to the Country Funds. On November 20, 1863, Mithat Pasha established the Country Funds in the town of Pirot. Country Funds were named as Benefit Funds in 1883. The Capital of Benefit Funds was transferred to R. T. Ziraat Bank. Today, R. T. Ziraat Bank is the leading bank that provides agricultural credit financing to producers for existing or new agricultural firms. Although R. T. Ziraat Bank operates like commercial banks, its purpose is to provide farmers with production and investment loans. The aim of this study is to reflect the history and current case on today of R. T. Ziraat Bank which is of great importance for both the banking sector and the agricultural sector in Turkey since its establishment and to summarize the its banking sector information as an agricultural finance institution.

Keywords: Republic of Turkey Ziraat Bank, Agriculture, Farmer

Jel Code: Q19, N20, G21

1. GİRİŞ

Türkiye ekonomisi üzerinde, diğer ülkelerde olduğu gibi, bankacılık sektörünün ağırlığı oldukça büyüktür. Ocak 2020 tarihi itibarıyla, Türk bankacılık sektörünün aktif büyüklüğü 4.533.530 milyon Türk Lirası (TL) olarak gerçekleşmiştir (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu [BDDK], 2020: 1). Gelişmiş ülkelerin finansal sistemlerinin bugüne gelmelerinde, siyasi otoritelerin ve krizlerin etkisi bulunmaktadır. Türkiye finansal sisteminin oluşumu da benzer özellikler içermektedir. Diğer sektörlerde olduğu gibi, Türkiye ve dünya ekonomisi için tarım sektörü, finansman kaynağına ihtiyacı olan önemli sektörlerin başında gelmektedir. Üretici, geliri yeterli seviyede olmadığına, işletme sermayesi ve yatırım için finansman sağlayan kuruluşlara başvurmaktadır.

Finansman sağlayan kuruluşlar içerisinde, bankaların önemli payı bulunmaktadır. Öyle ki bankalar finansal sisteme Şubat 2020 itibarıyla 2.770.888 TL tutarında kredi sağlamıştır. 2019 Aralık ayı için, bankacılık sektörü içerisinde toplam aktif payları sıralamasında mevduat bankalarının %87, kalkınma ve yatırım bankalarının %7 ve katılım bankalarının %6 payı bulunmaktadır (BDDK, 2019: 3). Banka temelli sistemlerin esas aktörleri, ticaret bankalarıdır. Gelişen ekonomik ihtiyaçların karşılanabilmesi için, ticaret bankalarının toplumun geniş kesiminden kaynak toplamaları gerekmiş, bu durumun gereği olarak da bankacılık

düzenlemelerinin sürekli yapılmasına, güncellenmesine ve ayrıca bankacılık sektörünün canlı kalmasına sebep olmuştur.

Türk bankacılık sektörünün tarihi, Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) Ziraat Bankası'na kadar uzanmaktadır. T.C. Ziraat Bankası'nın kuruluşu, Memleket Sandıklarına kadar dayanmaktadır. Osmanlı Devleti'nde, devlet tarafından çiftçileri ve köylüleri tefecilerin yüksek faiz uygulamalarından korumak ve Türk köylülerin kredi ihtiyacını gidermek amacıyla, Mithat Paşa tarafından Memleket Sandıkları kurulmuştur. Daha sonra bu sandıklar, Menafi Sandıkları'na çevrilmiştir. Menafi Sandıkları, Türk köylülerine yüzde 1 gibi düşük faizli krediler vermişlerdir (Kazgan, 1997: 144). İloğlu (1964: 93), Memleket Sandıkları'nın kuruluş yapısı itibariyle, modern banka niteliği taşımadığını, köylünün imece usulü dediği kooperatif şeklinde bir kuruluş olduğunu ifade etmiştir. Öyle ki, Memleket Sandıkları, kooperatif olma özelliği ile günümüz T.C. Ziraat Bankası'nın ve sosyal devlet anlayışının temel yapıtaşını oluşturmaktadır (Güngör, 2016: 93).

T.C. Ziraat Bankası, Osmanlı Devleti'nde milli karakterde bir sektör bankası olarak faaliyet göstermiştir (Ortabağ, 2018: 218). T.C. Ziraat Bankası, Memleket Sandıkları'nın kurumsallaştığı bir yapı içerisinde olup, 1926 yılı itibariyle anonim şirket haline çevrilmiştir (Ortabağ, 2018: 138). 1979 yılında çıkarılan bir yasa ile Ziraat Bankası'na, tarım sektörüne kredi vererek, tarımsal amaçlı kuruluşlar meydana getirmek veya tarım kuruluşlarını finanse etmek yükümlülükleri verilmiştir (Artun, 1980:161-162).

Günümüzde, T.C. Ziraat Bankası, üreticilere mevcut veya yeni kurulacak tarımsal işletmelerin tarımsal kredi finansmanını sağlayan lider bankadır. Öyle ki, T.C. Ziraat Bankası, ticari bankalar gibi faaliyet gösterse de, kuruluş amacı çiftçilere üretim ve yatırım kredisi vermektir. Bir finansal sistemin oluşumunu incelemek için öncelikle, bankacılık sektörünün tarihsel gelişiminden günümüze kadar olan sürede, bankacılığın tarihsel ve sektörel gelişimine bakılması gerekmektedir. Türk bankacılık sisteminin tarihsel gelişimini ve mevcut durumunu incelemek için ise, şüphesiz, T.C. Ziraat Bankası geçmişinin ve mevcut durumunun ortaya konulması önem arz etmektedir. Çünkü, T.C. Ziraat Bankası, en eski milli banka olarak günümüz şartlarında Türkiye'de tarımsal finansman sağlayan en önemli kredi kuruluşudur ve her bölgede bulunan en büyük şube ağına sahip bankalardan biridir. Dolayısıyla, bu çalışmada bankacılık sektörünün önemli yapıtaşlarından biri olan T.C. Ziraat Bankası inceleme kapsamına alınmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, hem bankacılık sektörü hem de tarım sektörü açısından büyük önem taşıyan tarımsal finansman kuruluşu olarak T.C. Ziraat Bankası'nın kuruluşundan itibaren tarihini özet bir şekilde yansıtmak ve mevcut sektör durumunu sergilemek için bankacılık sektör bilgilerini özetlemektir. Bu amaçla T.C. Ziraat Bankasının kuruluşundan günümüze kadar gelişimine yer veren çalışmanın kaynaklarını, ikincil kaynaklar oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında, ikincil kaynaklardan elde edilen teorik literatürden ve de Türkiye Bankalar Birliği (TBB) verilerinden yararlanılarak incelemeler yapılmıştır.

Bu çalışmanın literatüre bazı katkılar sunması beklenmektedir. T.C. Ziraat Bankası'nın kronolojik olarak tarihsel gelişiminin gözler önüne serilmesi, Türk bankacılık tarihine ışık tutulmasını sağlamaktadır. Ayrıca çalışma kapsamında, T.C. Ziraat Bankası'nın kuruluşundan itibaren tarihinin ve mevcut durumunun bazı göstergelerle yansıtılmasının, Türk bankacılık sisteminin geçirdiği değişim ve dönüşümlerin seyrini belirleme noktasında, politika yapıcılara kıymetli bilgiler sunması beklenmektedir. T.C. Ziraat Bankası'nın tarihinin sergilenmesi ile elde edilecek bilgi ve bulguların, finans ve tarım sektörü için faydalı olabileceği düşünülmektedir. Türk bankacılık tarihi açısından oldukça önem arz eden T.C. Ziraat Bankası'nın tarihsel gelişimini özetleyen ve de sektör bilgilerini sunarak bankacılık sektörü içerisindeki önemine değinen az sayıda çalışma bulunmakta birlikte, hem tarihsel gelişimini hem de sektör durumunu bir araya getiren çalışma sayısı da oldukça sınırlıdır. Öyle ki, çalışmada tarihsel gelişimi ve mevcut durum analizi yapılması ile geçmişten günümüze T.C. Ziraat Bankası'nın geçirdiği dönüşüm tanıtılmaya çalışılmaktadır. Son olarak, çalışmada dünyada tarım kredisi veren banka örnekleri tanıtılmakta, ayrıca bu bankaların büyüklüklerine ve tarihi bilgilerine yer verilerek, kıyaslama yapılmaktadır. Bu durum ise, T.C. Ziraat Bankası'nın küresel çapta tarım kredisi veren bankalar içerisindeki oldukça eski ve sağlam zeminini görmeyi sağlamaktadır.

Çalışmada giriş bölümünden sonra, dünyada bankacılık sektörünün ve tarım kredi kuruluşlarının gelişimine ilişkin özet bilgi verilmektedir. Üçüncü bölümde T.C. Ziraat Bankası'nın tarihsel gelişimi, kuruluşundan günümüze detaylı bir şekilde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışma sonuç bölümü ile tamamlanmaktadır.

2. DÜNYADA BANKACILIK SEKTÖRÜNÜN VE TARIM KREDİ KURULUŞLARININ GELİŞİMİ

Ticaretin yoğunluk kazanması ile para kuruluşlarının oluşması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Banka kelimesi, İtalyanca "Banco" kelimesinden gelmektedir ve sarrafların üzerinde işlem yaptığı masa ya da sıra anlamını taşımaktadır. Sarraflar ya da bankerler bankacılığın öncüsü olarak görülmektedir. Sarraflar ya da bankerler ile başlayan bankacılık faaliyetleri, sanayi devrimi ile de hız kazanmıştır (Aydın, 2006: 18).

M.Ö. 3500 yılında Sümer ve Babil tapınaklarında rahiplerin borç verdiğini gösteren belgelere ulaşılmıştır. Dolayısıyla, ilk bankacılık faaliyetlerine M.Ö. 3500 yılında rastlanmıştır. M.Ö. 2000'li yıllarda ise, ilk bankacılık yasaları Eshunanca Krallığı tarafından düzenlenmiş ve faiz oranı bu yasalarca %20 olarak hükme bağlanmıştır. Hammurabi yasaları ile kredi, mevduat ve komisyon işlemleri düzene oturtulmuş ve kredi işlemlerine ilişkin senetler killer üzerine yazılarak iki nüsha halinde hazırlanmıştır. M.Ö. 1000'li yıllarda ise, Yunanlılar ve Mısırlılar bankacılığı geliştirmiş; Mısır'da faiz oranına limit konulmuşken, Yunanlılar ise bankacılık işlemlerini denetlemeye başlamışlardır (Aydın, 2006: 21).

Bankacılık sektöru, 13. yüzyılda kurulan fuarlar dolayısıyla temel yapısına kavuşmuş, ancak dikkate değer gelişimi İstanbul'un fethi ile 1453'te yaşamıştır. İlk modern banka, 1609 yılında kurulmuş olan Amsterdam Bankası'dır. 1637'de Venedik Bankası kurulmuş ve çek ile banknot kullanımı yaygınlık kazanmıştır. 1694 yılında, dünyada ilk merkez bankası olan İngiltere Merkez Bankası kurulmuştur. 1907'de Amerika Birleşik Devletleri (ABD) merkez bankası belirli bir olgunluğa erişmiş ve modern banka sistemi oluşmuştur (Öcal ve Çolak, 1999: 14-18).

ABD'de ilk bankacılık 1782'de Bank of North America ile başlamış ve 1791'de ise, hem özel hem de merkez bankası özeliği olan Bank of The United States ile gelişimine devam etmiştir. ABD'de 1863'te çıkarılan Bankalar Kanunu ile eyalet bankaları ve özel sektör bankalarının kuruluşunun önü açılmıştır. Bu kanunla ikili bankacılık sistemi kurulmuştur (Mishkin, 1986: 264-266). 19. yüzyıldan sonra, bankalar sermaye piyasası aracılığı da yapmaya başlamış ve uzmanlaşmaya girmişlerdir. 1930'larda Büyük Buhran'dan sonra, II. Dünya Savaşı'nın yaşanması ile imar finansmanı sağlayan kalkınma-yatırım bankaları ortaya çıkmaya başlamıştır. 1970'lerde yaşanan petrol krizi ve Bretton Woods sisteminin çöküşü ile bankacılık sektörü değişim yaşamıştır. 1980'lerde teknolojinin gelişimi ile elektronik bankacılık gelişmiş ve 2000'li yıllar sonra dünyada bankacılık sektörü yoğun rekabet yaşamaya başlamıştır (O'Hanlon, ve Rocha, 1993: 58).

Ortaçağda Fransa'da, Kuzey İtalya'da ve Almanya'da yerleşik tefecilere engel olunamaması üzerine, kamu kuruluşları hayır kuruluşlarının da desteğini alarak para toplamış ve bu parayı rehin karşılığında düşük faizle kredi olarak vermiştir. Freising'de, krallığa bağlı düklerin ortaklaşa hareket etmesiyle 1198 yılında, rehine dayalı borç verme sistemi kurulmuştur (Ete (1967)'den aktaran, Güngör, 2017: 648).

1462 yılında Bernabi de paraya ihtiyacı olanlara yardım için rehin sistemi esasına sahip bir kredi kurumu olan Şefkat Sandığı ve Floransa, Cenova gibi İtalyan şehirlerinde Mont de Piété'nin ilk formatı olan Loca Montis isimli rehin sandıkları kurulmuştur. 1607 yılında Fransa'da ve daha sonraki süreçte Hollanda'da rehin sandıkları oluşturulmaya başlanmıştır. 18. yüzyılda İtalya, Fransa, Belçika, Hollanda, İsviçre, İspanya ve Portekiz'de rehin sandıkları kuruluşu devam etmiştir. Diğer Avrupa devletlerinde ve ABD'de rehin sandıkları gibi kurumlar önem kazanmaya başlamıştır (Ete (1967)'den aktaran, Güngör, 2017: 648). Ancak, rehin sandıkları kredi kurumu olup, banka özelliği taşımamaktadır (Güngör, 2017: 648).

Osmanlı Devleti'nde ise, rehin sandıkları yerine "Emniyet Sandıkları" üzerinde durulmuştur. Emniyet Sandıkları, Sultan Abdülaziz döneminde bankacılık açısından önemli bir adımdır. Emniyet Sandıkları, 1868 yılında kurulmuştur (Küçük 1988'den aktaran, Güngör, 2017: 648). Ancak, 1888 yılında Emniyet Sandıkları Ziraat Bankası'na devredilmiştir (Güvemli, 2001: 70; Uluyol, 2019).

Dünya genelinde tarım bankalarına göz gezdirildiğinde, T.C. Ziraat Bankası gibi tarım bankacılığı örneklerine rastlanmaktadır. Fakat Ziraat Bankası'nın tarihi, Memleket Sandıkları'na dayanması dolayısıyla dünya tarım kredi kuruluşları ile kıyaslandığında, aslında daha eskidir. Bazı tarım bankalarının dünya genelinde kuruluşu çok eski olmamakla birlikte, tarihi eski tarım bankalarına da rastlanmaktadır. Tarihi eski bankalardan biri olan Hollanda'da Rabobank, yüzyılı aşkın bir süredir tarımsal bankacılık faaliyetlerini devam ettirmektedir (Türkiye Kooperatifler Birliği, 2007: 1–3). Kırsal kalkınmayı geliştirebilecek tarım kredi temini sağlayan yeni bir organizasyon oluşturmak için Hindistan'da Ulusal Tarım ve Kırsal Kalkınma Bankası (NABARD) 1981 yılında kurulmuştur (www.nabard.org, Erişim tarihi: 31.03.2020). Yine benzer şekilde Zarei Taraqati Bank Pakistan'da tarımın finansmanı için 14 Aralık 2002 tarihinde halka açık bir anonim şirket olarak kurulmuştur. Ülke genelinde 488 şubesi olan banka, yılda yaklaşık yarım milyon müşteriye hizmet vermektedir ve bankanın ortalama kredi büyüklüğü 162.331 Rupî civarında olup, banka ülke genelinde tarım kredilerinin %40'ını vermektedir. 31.12.2011 tarihi itibarıyla bankanın toplam aktifleri, 31 milyar Rupî'dir. Zarei Taraqati Bank'ın toplam kurumsal tarımsal kredi payı 30.06.2013 tarihinde %40'tır. 31.12.2011 tarihi baz alındığında, bankanın toplam aktifleri 31 milyar olarak gerçekleşmiştir. 2011 yılında, bankanın kayıtlı sermayesi 23 milyar Rupî'dir ve ülke çapında istihdam ettiği birey sayısı, 5789 kişidir. Zarei Taraqati Bank'ın toplam krediler içerisindeki tarımsal kredi payı 30.06.2013'de % 40'tır (www.ztbl.com.pk, Erişim tarihi: 31.03.2020).

Çin'de faaliyet gösteren devlet destekli tarım bankası niteliğindeki Agricultural Bank of China, 1951'de kurulmuş ve 2019 yılı itibarıyla yıllık % 4.9 artışla 202.63 milyar Yuan net kar elde etmiştir. 2018 yılı sonunda, Agricultural Bank of China'nın toplam aktifleri 2017 yılına göre 1.56 trilyon Yuan (%7.4) artışla, 22.61 trilyon Yuan'a ulaşmıştır. Kredi bakiyesi, önceki yıla göre 1.22 trilyon Yuan (%11.4) artarak, 11.94 trilyon Yuan'a yükselmiştir. Öyle ki, banka Çin borsasında da işlem görebilecek büyüklüğe sahip olmuştur (www.abchina.com, Erişim Tarihi: 31.03.2020). Russian Agricultural Bank, Rusya'da faaliyet gösteren devlet destekli bir tarım kredisi sağlayan bankadır. Fakat, kuruluşu 2000 yılıdır. Çok eski sayılmayan bu tarım kredi bankası Rusya'da faaliyet gösteren beş büyük bankadan biridir (www.rshb.ru, Erişim tarihi, 31.03.2020).

Bank of Agriculture ise, Nijerya'da 1972'de kurulan devlet sahipliğindeki tarım kredi bankasıdır. Nijerya'nın en büyük bankası olarak nitelendirilmektedir (www.boanig.com, Erişim tarihi: 31.03.2020). Agricultural Bank of the Philippines ise, 1997 yılında Filipinler'de faaliyet başlamıştır. 2012'de, bankanın ismi Central Equity Rural Bank, Inc. to Agricultural Bank of the Philippines olarak değişmiştir (www.abp.com.ph, Erişim tarihi, 31.03.2020).

Bangladesh Krishi Bank (BKB) ve Rajshahi Krishi Unnayan Bank (RAKUB), Bangladeş'te devlet sahipliğindeki tarım bankalarıdır ve T.C. Ziraat bankası gibi faaliyet göstermektedirler. Kuruluş yılı her iki bankanın da 1973'tür. Bu bankaların, 412 online olmak üzere 1038 şubesi (Rajshahi ve Rangpur Bölümü hariç) ve 16 adet döviz şubesi bulunmaktadır. Saha düzeyinde BKB ve RAKUB bankalarının şube faaliyetlerinin yakından denetlenmesi için

9 bölüm, 54 bölge ve bölge Őefi bulunmaktadır. İç kontrol ve uyum sisteminin bir parçası olarak sorunsuz işlem için bankaların 9'u bölüm, 54'ü bölgesel düzeylerde olmak üzere, 63 saha seviyesi denetim ofisi bulunmaktadır. Genel m¼d¼rl¼k bünyesinde her iki bankanın iřg¼c¼n¼n 31 Aralık 2010 tarihi istihdam sayısı 9.430'dur (www.krishibank.org.bd, Erişim tarihi: 31.03.2020).

3. ZİRAAT BANKASI VE TARİHİ

3.1. Osmanlı Döneminde Ziraat Bankası

Osmanlı Devleti'nin sosyolojik yapısının bir sonucu olarak, askeri yük¼ml¼l¼klerin fazla olması, savaşlarda yaşanan can kaybı köylerde iřg¼c¼n¼n azalmasına neden olmuştur. Bununla birlikte gayrim¼slimler, d¼ř¼k miktarlarda vergi ödeyerek oğullarını orduya göndermemişlerdir. Sonuç olarak, gayrim¼slimlerin yaşadığı bölgelerde refah seviyesi artmıştır. Öte yandan Türk köyl¼leri, tarımsal faaliyetlerini finanse etmek için nakit parayı kullanmışlardır. Gayrim¼slimler ise, finansman ihtiyacı olan Türk köyl¼lerine çok yüksek faiz oranları uygulayarak, finansman sağlamışlardır. Bu dönemde, Türk köyl¼ler için ticari kredi fırsatı, sadece gayrim¼slim sigortacılar tarafından sağlanan nakit para olmuştur. Aslında, bu seçenek Türk köyl¼leri için kötü bir kredi seçeneği olarak gör¼lm¼řtür (Kazgan, 1997: 144).

Osmanlı Devleti'nde bankacılık faaliyetlerinin kurumsal bir forma dönüşmesi sürecine kadar, bankacılık faaliyetlerini sarraflar ve bankerler yür¼tm¼řlerdir. Milli banka konusunun Tanzimat reformları içerinde yer alması, Osmanlı toprakları için bankacılık sistemini oluşturmayı gündeme getirmiştir. Ancak, Osmanlı Devleti'nde istikrarlı bir para sisteminin olmayışı, milli bankacılığın önüne set çekmiştir. Madeni para reformunun gerçekleştirilememesi ve bu reform için devletin finansman sıkıntısı yaşaması, yabancı sermaye eliyle bankaların kurulmasına sebep olmuştur (Ortabağ, 2018: 256-257).

1847 yılında banker J. Alleon ve banker Th. Baltazzi, Osmanlı Devleti'nde Bank-ı Dersaadet adlı bankayı kurmuşlardır. Kuruluş yılı 1863 olan Bank-ı Osmanî Őahane, T.C. Merkez Bankası faaliyetine başlamadan önce, banknot ihracı ve emisyon meydana getirme yetkisini kazanmıştır. Osmanlı Devleti'nde kurulup, faaliyet gösteren önemli yabancı bankalar “*Banque de Constantinople (1847), Ottoman Bank (1856), La Banque de Turque (1860), Osmanlı Bankası (1863), La Societe General de l'Empire Ottoman (1864), The Ottoman Financier Association (1866), Credit General Ottoman (1869), Austro- Ottoman Bank (1872), Austro-Turkish Bank (1872), La Societe Ottomane de Change et de Valeurs (1872), Selanik Bankası (1888)*” şeklinde sıralanabilmektedir (Kazgan, Ateş ve Tekin, 1999: 280; Fertekligil, 2000: 21).

Osmanlı Devleti'nde sadece yabancı sermayeli bankalar faaliyet göstermemiştir. Sayısı çok olmasa da milli sermaye ile Emniyet Sandığı ve Ziraat Bankası mevcudiyet göstermiştir

(Kazgan, Ateş ve Tekin, 1999: 281). Dolayısıyla, Cumhuriyet dönemi öncesi kurulan milli bankaların öncüleri, Ziraat Bankası ve İstanbul Emniyet Sandığı'dır. İstanbul Emniyet Sandığı ödeme güçlüğü ile karşı karşıya kalması sebebiyle, 1907 yılında Ziraat Bankası'na devrolmuştur.

Ziraat Bankası'nın kuruluşunda Memleket Sandıkları esas olmuştur. Bu sandıklar bir tür tarım sandığıdır ve Mithat Paşa tarafından, Pirot kasabasında 20 Kasım 1863'te faaliyete geçirilmiştir. Ardından, 1883 yılında Memleket Sandıkları Menafi Sandıkları olarak adlandırılmış ve Menafi Hisseleri oluşturulmuştur (Kazgan, 2006: 127). T.C. Ziraat Bankası'nın kuruluşuna esas oluşturan Menafi Sandıkları, Osmanlı Devleti'nde kooperatifleşmenin de ilk uygulaması olarak gösterilmektedir. Fakat 1888 yılında Ziraat Bankası'nın kuruluşundan sonra, Cumhuriyet dönemine kadar kooperatifleşme çalışmaları duraklamıştır (İloğlu, 1964: 236).

Mithat Paşa, Memleket Sandıkları'na olan ihtiyacı şu şekilde belirtmiştir: *“Çiftçilerin muhtaç oldukları borçlanmalar için mecburen tefecilere başvurmakta olduklarından dolayı ağır ve fahiş faizlerle ziraat sahipleri borçlu olarak ürünlerinin karşılığını göremediklerinden ve memlekette Avrupa gibi hafif ve orta düzeyde faiz ile akçe ödünç vermek için bankalar kurulmasını sağlayacak derecede henüz yetenek oluşmadığından buna bir çare bulunması...”* (İloğlu, 1964: 93).

Memleket Sandıkları'nın olduğu bölgelerde, Cuma ve Pazar günleri Müslüman ve Hristiyan köylüler, kendilerine ait tarım teçizatı alarak, özel mülkiyet kapsamında olmayan arazileri kullanmışlardır. Adil bir çalışma şekli ile kazanılan gelir, Memleket Sandıkları'na aktarılmıştır. Zamanla fakir köylüler için bu ödemelerin ağır hale gelmesi nedeniyle, her çiftçiden her bir çift öküz karşılığı, 15 kilogram buğday temin edilmesi ile sandıklara para akışı yapılarak, adil bir düzen meydana getirilmeye çalışılmıştır (İloğlu, 1964: 93-94). Memleket Sandıkları'ndan kredi alabilmek için, krediye ihtiyacı olduğunu ve kasabada çiftçi olduğunu kanıtlamak, bir köyde çiftçi olmak ile krediyi sadece tarım faaliyetlerinde kullanmak koşulları ileri sürülmüştür. Bu şartları sağlayan çiftçiler, aylık ve yıllık olarak %1 ve %12 faiz oranları ile 2.000 kuruş tutarına varana dek, kredi alabilmişlerdir. Verilen kredilerin tahsilinde, faizden elde edilen gelirlerin üçte biri sermaye olarak sandıklarda bırakılırken, üçte ikisi ise imar faaliyetlerinin finansmanında kullanılmak üzere, sandıklarda kalmıştır. Bu uygulamanın başarılı olması sonucunda, Memleket Sandıkları uygulaması ülke çapında yayılmaya başlamıştır (Güneş, 2014: 170-171).

Memleket Sandıkları'nın sermayelerini kuvvetli forma getirmek amacıyla, Aşar vergisine %10 oranında Menafi Hissesi ile zam eklenmiş ve elde edilen fonlar sandıklara gönderilmiştir. Daha sonra 1888'de Ziraat Bankası kurularak, bu sandıklar, bankaya devredilmiştir. Çiftçilerin tefecilere ihtiyaç duymaması için, faaliyetine son verilen Menafi Sandıkları'nın sermayeleri Ziraat Bankası'na aktarılmıştır. 1916 yılında çıkarılan yasa ile Ziraat Bankası, devlet bankası halini almıştır (İloğlu, 1964: 93-94). Ziraat Bankası nizamnamesi 15

Ağustos 1888’de yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme ile Ziraat Bankası, resmen kurulmuştur. Tüm Menafi Sandıkları, Ziraat Bankası’na devredilmiştir. Ziraat Bankası’nın kuruluşu ile Osmanlı Devleti’nde, tarımsal kredi tarihi için yeni bir dönem başlamıştır. Ziraat Bankası’nın kuruluşunu onaylayan, dönemin Sultanı olan II. Abdülhamit’tir.

Birinci Dünya Savaşı’na kadar Ziraat Bankası, 1888’de çıkarılan nizamname ile yönetilmiştir. Savaş sürerken, bankanın geleceği de dikkate alınmıştır. Padişah Mehmed Reşad ve Sadr-ı Azam, Maliye Nazırı ile Ticaret ve Ziraat Nazırı*, 20 Mart 1916’da Ziraat Bankası Kanunu’nu onaylamışlar ve böylece kanun yürürlüğe girmiştir. 444 sayılı bu kanunda “Ziraat Bankası, zürânın tehvin ihtiyacatı ve ziraatin temin-i terkisi maksadıyla tesis edilmiştir. Mezkûr banka Ziraat Nezaretinin taht-ı nezaretinde olup bir meclis-i idare ve ziraat nazırının inhâ’sı ve meclis-i vükelanın kararıyla bâ-irade-i senniye nasb ve azil idilir bir müdir-i umumi tarafından idare olunur” ifadesi yer almaktadır (444 sayılı Ziraat Bankası 1340 (1924) Senesi Bütçe Kanunu, Resmi Ceride, 5 Nisan 1340, sayı 68’den aktaran Tunçel, 2016: 205). 444 sayılı kanunun ilk maddesinde, bankanın amacına, yönetimine ve denetim faaliyetlerine dair temel esaslara yer verilmektedir. Ziraat Bankası’nın 1904 ve 1908 yılları için nominal ile reel sermayeleri ve sermaye artışlarının yıllık değerleri, Tablo 1’de raporlanmıştır.

Tablo 1. Nominal ve Reel Sermaye Tutarları (1904- 1908)

Yıllar	Nominal Sermaye (1.000)		Reel Sermaye (1.000)	
	Yıl Sonundaki Tutarı	Bir Yıl İçinde Artan tutar	Yıl Sonundaki Tutarı	Bir Yıl İçinde Artan Tutar
1904	846.332,26	44.649,86	405.744,36	27.993,54
1905	844.526,00	0	440.281,54	34.537,16
1906	894.708,33	50.282,34	472.839,89	32.558,34
1907	945.835,31	51.027,98	514.295,58	41.455,69
1908	1.006.943,32	61.108	567.628,44	53.332,86

Kaynak: Ziraat Bankası’ndan (1908) aktaran Yazan, (2017: 225)

Tablo 1’den görüldüğü üzere, bankanın 5 yıllık dönem için hem nominal hem de reel sermayesi, düzenli bir şekilde yükselmiştir. 1904 ve 1908 yılları arasında, bankanın nominal sermayesi yaklaşık %19’luk ve reel sermaye tutarı yaklaşık %40’lık artış yaşamıştır. Bu artıştaki elzem kaynak, çiftçiden aşar vergisinin tahsilinden sonra ek olarak alınan %1’lik vergidir (Ziraat Bankası 1908: 5’ten aktaran Yazan, 2017: 225). Tablo 2, Ziraat Bankası’nın 1889-1908 yılları arasında tutar olarak verilen kredileri ve borçlu sayılarını sergilemektedir.

Tablo 2’de yer aldığı üzere, yıl içerisinde tahsil edildikten sonra tekrar verilen kredi tutarları, Ziraat Bankası’nın kuruluşundan sonraki 20 yılda, kredi geri dönüş hızının ve kredi dönüşüm başarısının işaretçisidir. İlk 10 yıllık dönemde, kredi dönüşüm hızı, 251 bin kuruştan 44,5 milyon kuruşa yükselmiş; 1893 yılına dek, kredi dönüşüm hızının 178 kat artması ise,

* Sadr-ı Azam: Mehmed Said; Maliye Nazır Vekili: Talat; Ticaret ve Ziraat Nazırı: Ahmed Nesimi

oldukça önemli bir yükseliş olmuştur. Kredilerdeki bu artış hızı, ikinci 10 yılı kapsayan dönemde düşüş trendine girmiş ve kuruluş yıllarına ilişkin dönemde 1,65 kat artış hızı ile krediler, 60.401.124 kuruş tutarında olmuştur.

Tablo 2. Kuruluş Yılları İçin Kredi Hacmi ile Borçluların Sayısı

Yıl	Menafi Hissesi İçin Yıllar İtibariyle Ek Olarak Verilen Kredi Tutarları		Yıl İçerisinde Temin Edilip Tekrar Kredi Şeklinde Verilen Tutarlar		Borçlu Sayısı	Bir Yıl İçin Verilen Kredi Tutarı	
	Kuruş (1.000)	Para	Kuruş (1.000)	Para		Kuruş (1.000)	Para
1889	16.032,03	14	251,8	4	18.206	16.283,2	19
1890	40.594,28	14	6.123,6	20	43.202	46.717,74	43
1891	35.256,4	18	25.503,57	38	55.491	60.760	16
1892	46.609,5	34	35.933,8	30	74.212	82.543,24	24
1893	44.779,767	13	40.175,39	39	81.016	84.955,15	12
1894	25.731,11	31	40.536,01	5	70.514	66.267,12	37
1895	21.959,32	26	33.196,42	28	61.400	55.755,743	14
1896	10.711,11	5	40.467	18	55.646	51.178,1	24
1897	5.347,4	23	40.421,97	21	50.325	45.769,32	04
1898	19.719,97	2	44.624,48	3	90.536	64.344,45	06
Ara Toplam	266.740,81	22	307.833,34	8	700.548	574.574,14	30
1899	18.922,22	2	36.479,47	14	103.266	65.401,59	16
1900	6.711,4	11	44.043,26	29	78.674	50.754,71	0
1901	11.117,53	3	44.062,23	20	63.946	55.179,77	23
1902	3.210,75	15	43.946,01	2	65.641	47.156,75	17
1903	121,57	17	43.782,6	38	69.274	43.903,14	15
1904	26.744,73	31	48.068,82	35	110.729	74.813,55	27
1905	27.923,41	35	54.762,86	33	134.998	82.686,26	28
1906	26.272,64	26	64.404,23	26	99.882	90.676,87	12
1907	47.891,4	10	61.855,57	2	255.466	109.747	12
1908	53.900	27	60.401,12	18	278.663	114.301,12	5
Ara Toplam	222.815,6	18	511.806,1	19	1.260.539	734.621,68	38
Genel Toplam	489.556,41	0	819.640	28	3.690.260	1.309.195,82	28
1908 yılsonu tahsilatı					897	819.629,42	28
1908 yılsonu çiftçilerden alacaklar					964,5	489.556,41	0

Kaynak: Ziraat Bankası'ndan (1908) aktaran Yazan, (2017: 227)

1888 yılından 1908'e dek geçen 20 yılda Ziraat Bankası'nın, Osmanlı topraklarının tarım yaşamına ne düzeyde fayda sağladığının önemli delili, toplam kredi tutarı ile kredi kullanan borçlu sayısıdır (Yazan, 2017: 228). Tablo 2'den görüldüğü gibi, 20 yıllık zaman içerisinde, Ziraat Bankası tarafından 3.690.260 kişiye 1.309.195,82 kuruş kredi verilmiştir. 1908'in yılsonunda, 964.497 çiftçi bankaya borçlu olarak kayıtlı olmuş ve bu borçlu çiftçilerin toplam borç miktarları, 489.556,41 kuruşa tekabül etmiştir.

Tablo 3, Ziraat Bankası'na yatırılan mevduat tutarının 1899 yılında 796 kuruş ve 1908 yılında 1.326 kuruş olduğunu göstermektedir. Ziraat Bankası'ndan çekilen mevduat tutarına bakıldığında, 1908 yılı itibariyle 626 kuruş olduğu ve bu tutarın 1908 yılında 1.350 kuruşa

yükseldiği görülmektedir. Öyle ki, bankanın 1899 ve 1908 yılları için mevduat ivmesi yakaladığı Tablo 3'ten anlaşılmaktadır.

Tablo 3. Kuruluş Yılları İçin Mevduat ve İşlemleri (1.000)

Yıllar	Bir Önceki Yılandan Devralınan	Bankaya Yatırılan	Bankadan Çekilen
	Kuruş	Kuruş	Kuruş
1899	609	796	626
1900	779	696	666
1901	809	885	810
1902	884	853	787
1903	949	545	780
1904	764	754	786
1905	761	887	708
1906	940	924	555
1907	1.309	1.324	1.120
1908	1.523	1.326	1.350

Kaynak: Ziraat Bankası'ndan (1908) aktaran Yazan, (2017: 227)

Ziraat Bankası'nın toplam geliri, 1908 yılı için 20.885 kuruştur. Yine 1908 yılı toplam giderleri 11.066 kuruştur. Dolayısıyla, net kar 9819 kuruş olmuştur (Yazan, 2017: 232). Tablo 4, 1908 yılı için Ziraat Bankası'nı Ziraat İdaresi'ne 1908 yılı karından verdiği ödeme tutarlarını göstermektedir. 1908 yılında net karın 2.618 kuruşu sermayeye ilave edilmek, 5.827 kuruşu Ziraat İdaresi giderlerini sağlamak adına ve kalan 1.374 kuruşun ise taşra teşkilatı şube ve sandıklarının idaresi için ayrıldığı Tablo 5'te raporlanmaktadır (Yazan, 2017: 232).

Tablo 4, 1908 yılında adı geöen faaliyetler için yapılan harcamaların ne kadarının T.C. Ziraat Bankası tarafından ödendiğini raporlamaktadır. Ziraat Bankası, bankerlerin ya da tefecilerin uyguladığı faiz oranlarının 1/3'ü veya 1/4'ü kadar daha uygun faiz oranları ile tarımsal faaliyetlere finansman sağlamıştır.

1889-1895 ile 1898-1903 yılları arasında, Ziraat Bankası 430 milyon kuruştan daha fazla kredi vermiştir. Her yıl Anadolu çiftöisinin yaklaşık % 1'i, bu düşük faizli ve uzun vadeli kredilerden yararlanmıştır (Bundesarchiv, Koblenz (1912) s. 90-1'den aktaran Quataert, 2011: 470). Ziraat Bankası'nın modern tarımsal faaliyetlerinde bulunan eğitim kurumlarının finansmanını sağlama, numune tarlaları ve ağılları finansmanını temin etme, Hicaz Demiryolu projesinin ve yol ile inşaat yapımı gibi faaliyetlerin finansmanında kaynak oluşturma, maaşların ödenmesine aracılık yapma, emeklilik kesintileri ve vergi tahsili yapma gibi birçok rolü vardır. Bu roller, Ziraat Bankası'nın sosyo-ekonomik özellikleri olduğunun göstergesidir (Ziraat Bankası 1908: 20'den aktaran, Yazan, 2017: 235).

Tablo 4. 1908 Yılı İçin Ziraat Bankası Tarafından Ziraat İdaresi'ne Ayrılan Tutarlar

Ödemeler	Kuruş (1.000)	Para
Halkalı Ziraat ve Mülkiye Baytar mektepleri için ayrılan paralarla Ziraat İdaresi'ne ait çeşitli masraflar için merkezi idarece harcanan	1601	10
Ziraat Fen Heyeti maaşları olarak İstanbul şubesinde ödenen	8	30
Bursa Ziraat Mektebi adına ayrılan	327	30
Selanik Ziraat Mektebi adına ayrılan	324	
Ankara numune tarlası ve ağılı adına ayrılan	56	
Erzurum numune Ziraat Mektebi adına ayrılan	19,2	
Halep numune tarlası adına ayrılan	86,3	
Sivas tarlası adına ayrılan	33,8	
Atina tarlası adına ayrılan	37,8	
Konya tarlası adına ayrılan	19	10
Suriye tarlası adına ayrılan	19	25
Aydın Vilayeti ziraat muallimleri maaş ödemesi	98	05
Sancakların* tarım işlemleri için ayrılan	70	35
Manastır ve Yanya vilayetleri ziraat müfettişi maaşları için verilen	100	37

Kaynak: Ziraat Bankası'ndan (1908) aktaran Yazan, (2017: 227)

Ziraat Bankası; tarım eğitimi, öğretmen ücretlerinin ödenmesi, tarım zararlılarının ortadan kaldırılması amacıyla sağlanan destekler ve tarım denetiminin finansmanı gibi alanlarda da önemli faaliyetlerin finansmanını üstlenmiştir (Yazan, 2017:233). Ziraat Bankası, tarımsal faaliyetlerin finansörü olduğu gibi, bayındırlık faaliyetleri için de finansörlük yapmıştır. Ziraat Bankası, tarımsal faaliyetler ile sınırlı kalmayıp, mevduat bankacılığı işlemlerine doğru dönüşmeye başlamıştır. 1888-1916 yılları arasında yalnız çiftçilere kredi verilirken, 1916 yılında kredi verilen birimlerin kapsamı genişletilmiş, Cumhuriyet dönemi ile Ziraat Bankası mevduat bankacılığı işlemlerine açıkça başlamıştır (İloğlu, 1964: 101).

T.C. Ziraat Bankası tarihi, yukarıda bahsedilen bilgiler doğrultusunda aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Memleket Sandıkları ve Menafi Sandıkları Dönemi (1863-1888)
- Bankanın resmi kuruluş olarak faaliyet gösterdiği süre (1888-1924)
- Bankanın anonim şirket olarak faaliyet gösterdiği dönem (1924-1937)
- Bankanın kamuya ait finansal kuruluş olarak faaliyet gösterdiği dönem (1937–bugün)

* Cezayir-i Bahri Sefid, Bitlis, Beyrut, Diyarbekir, Kosova, Mamuret-ul Aziz Vilayetleriyle Zor, Kudüs, Kale-i Sultaniye ve İzmit

3. 2. Cumhuriyet Döneminde Ziraat Bankası

T.C. Ziraat Bankası, yasa ile kurulan özel amaçlı bankalardan biridir. Yine T. Halk Bankası, T. Emlak Kredi Bankası*, Denizcilik Bankası**, Etibank***, Sümerbank**** ve İller Bankası gibi bankalar, yasa ile kurulan özel amaçlı bankalardan arasında sayılabilir. Bu bankalar belirli sektörün finansmanında yaşanan sıkıntıları gidermek amacıyla faaliyete geçirilmiştir.

T.C. Ziraat Bankası'nın 1888'de 331 şubesi ve fonu mevcut olup, şube sayısı ve fonlar 1911'de 485'e yükselmiştir. Ancak, Trablusgarp ile Balkan ve Birinci Dünya savaşlarındaki kayıplar sebebiyle, bankanın şube sayısı azalmıştır. Şube sayısı; 1924'te 320'ye ve 1928'de 256'ya düşmüştür. 1937 yılında fonlar 3202 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Kanunu" ile "acente" olarak değiştirilmiştir. 1966 yılında tüm acentelerin ismi "şube" olarak adlandırılmıştır (Dünden Bugüne Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, 1998, s. 28'den aktaran Öztekin, 2009: 29).

Tablo 5. 1924-1928 Yılları İçin Ziraat Bankası Şube ve Fon Sayıları

Yıllar	Yıl başında Kuruluş Sayısı	Yıl Boyunca Şube				Yıl Sonunda Fon Sayısı
		Açılan		Kapanan		
		Şube	Fon	Şube	Fon	
1924	316	-	4	-	-	274
1925	320	-	-	1	2	260
1926	304	4	1	1	14	247
1927	294	-	4	3	25	226
1928	270	8	2	1	23	256

Kaynak: Hazar (1986)'den aktaran Öztekin, (2009: 29).

Tablo 5, 1924-1928 dönemi için Ziraat Bankası şube ve fon sayılarına ilişkin bilgileri sunmaktadır.

Tablo 5'te Ziraat Bankası'nın şube sayısının 1924 yılından 1928 yılına doğru azaldığı görülmektedir. Yine fonlar içinde ilgili yıllarda azalan bir seyrin olduğu gözden kaçmamaktadır. Tablo 4'te Ziraat Bankası'nın kuruluş yılları için bir önceki yıldan devralınan ve bir sonraki yıl kredi olarak verilen mevduat tutarları yer almaktadır.

1924 yılında 924/444 sayılı bütçe kanunu ile T.C. Ziraat Bankası, özel anonim şirket haline getirilmiştir. Bu dönemde, bankacılık faaliyeti, hükümet denetimi ile yürütülmüştür. 10

* 4603 sayılı Kanunla, T. Emlak Kredi Bankası'nın kamu hukuku statüsünden özel hukuk statüsüne geçişi sağlanmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun 6 Temmuz 2001 tarihli Kararı doğrultusunda, T. Emlak Bankası A.Ş., T.C. Ziraat Bankası A.Ş.'ye devredilmiştir.

** 1997'de Denizcilik Bankası T. A. Ş.'ye ait bankacılık lisansı ve hisseleri, Zorlu Holding'e satılmıştır.

*** 2002 tarihinde tasfiye halindeki Etibank A.Ş.'nin tasfiyesi kaldırılmış ve banka Bayındırbank A.Ş.'ye devredilmiştir.

**** 3 Ocak 2002 tarih ve 24629 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun 2 Ocak 2002 tarih ve 569 sayılı Kararı gereğince, Sümerbank A.Ş. ve Oyak Bank A.Ş.'nin birleştirilmesine karar verilmiştir.

Temmuz 1926 tarihinde, Türkiye Ziraat Bankası Anonim Şirket-i Nizamname-i Esasisi düzenlemesi kabul edilmiştir. Bu düzenleme ile T.C. Ziraat Bankası'na ticari krediler konusunda yetki verilmiş ve bankanın faaliyet yetkileri artırılmıştır (Öztek, 2009: 23). 1979 yılında çıkan bir yasa ile T.C. Ziraat Bankası'nın yine geniş bir perspektifle her çeşit bankacılık faaliyetine devam etmesi sağlanmıştır (Artun, 1980: 161).

T.C. Ziraat Bankası'nın, tarımsal finansman sağlamada ve tarım sektöründe önemli bir deneyimi bulunmaktadır. Ülkenin en küçük şehrinde bile çok büyük bir organizasyonu olan bankanın, Türk köylülüğünün gelişimine yardım etme amacı da vardır (Öztek, 2009: 8). T.C. Ziraat Bankası'nın Türkiye ekonomisi üzerinde çeşitli rolleri aşağıda özetlenmektedir. Ziraat Bankası (Öztek, 2009: 8):

- Osmanlı Devleti'nin ilk ulusal bankası olarak kabul edilmektedir.
- Türkiye'de tarım sektörünün gelişimine katkıda bulunmaktadır.
- Kurtuluş Savaşı'nda milli finansörlük yapmıştır.
- Türk kooperatifçiliğinin gelişimini sağlayan lider kuruluş olarak görülmektedir.

Çalışmanın amacı T.C. Ziraat Bankası'nın geçmişten günümüze gelişimini yansıtmak olduğu için ilk olarak tarihine değinilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, tarım finansmanında bu kadar önemli olan T.C. Ziraat Bankası çeşitli açılardan ve ölçütlerden incelenmekte ve bankanın boyutlarına ilişkin bazı verilere yer verilmektedir. T.C. Ziraat Bankası'nın mevcut durumunun gözler önüne serilmesi için bazı mali sektör bilgilerinin sunulması gerekmektedir. Bu kapsamda, Türkiye Bankalar Birliği'nin (TBB), veri takvimine göre yayınladığı en güncel verilerle, T.C. Ziraat Bankası'nın Türk bankacılık sisteminin içerisinde konumunun ne olduğu belirlenmeye çalışılmaktadır. Tablo 6, 1973-1977 yılları için tarım sektörüne verilen kredilerin tutarlarını vermektedir.

Tablo 6. Türk Bankacılık Sektörü 1973-1977 Yıllarında Verilen Tarım Kredileri

Krediler	1973	1974	1975	1976	1977	Değişim (%)
Tarımsal krediler	20.670	31.922	45.600	55.550	68.459	231
Tarım kredileri arasında yer almakla birlikte tarım sektörü tarafından kullanılmayan krediler	9.920	19.220	30.460	36.700	45.130	354
Tarım satış kooperatiflerine verilen tarım kredileri	7.340	16.100	24.250	23.670	36.500	397
T.C. Zirai Donatım Kurumu'na verilen krediler	2.390	2.720	5.660	8.070	7.540	215
Diğer	190	400	550	960	1.090	473
Gerçek tarımsal krediler	10.750	12.702	15.140	18.850	23.329	117

Kaynak: Artun, (1980: 170)

Tablo 6'dan görüldüğü üzere, 1973 yılından 1977 yılına tarım kredileri değişim oranı, artış eğilimi sergilemiştir. 1973 yılından 1977 yılına dek tarım kredileri incelendiğinde, tarımsal kredilerin değişim oranının %231 olduğu görülmektedir. Tarım satış kooperatiflerine verilen tarım kredileri ise, 1973 yılından 1977 yılına %215 oranında artış göstermiştir.

Tablo 7'de ise, 1977 yılı için tarım kredisi veren bankaların tarım kredi tutarları yer almaktadır. Tablo 7'de yer alan bilgiler doğrultusunda, 1977 yılında yapısal değişim yaşamaya devam eden T.C. Ziraat Bankası'nın, tarım kredilerinin %98,4'ünü verdiği görülmektedir. Toplam tarım kredi tutarı olan 23.329.000 TL'nin 22.954.000 TL'si T.C. Ziraat Bankası'na aittir. 1977 yılı itibarıyla verilen tarım kredileri sıralamasında T.C. Ziraat Bankası'nı, Şekerbank (%1,3) takip etmektedir.

Tablo 7. 1977 Yılı İçin Tarım Kredisi Veren Bankalar (1.000 TL)

Banka	Kredi	Değişim (%)
T.C. Ziraat Bankası	22.954	98,4
Şekerbank	311	1,3
T. Tütüncüler Bankası	39	0,17
Ege Bank	19	0,008
T. Bağcılar Bankası	6	0,03
Toplam	23.329	100

Kaynak: Artun, (1980: 171)

T.C Ziraat Bankası'nın verdiği tarım kredilerinin toplamı 31.12.2018 tarihi itibarıyla, 62.175,73 milyon TL olup, oran olarak ifadesi %79,89'dur (Türkiye Bankalar Birliği [TBB], 2019). Türkiye'de 31.12.2018 tarihi itibarıyla toplam tarımsal kredilerin tutarı 77,8 milyar TL olduğu düşünüldüğünde, T.C. Ziraat Bankası'nın ülkede tarım kredi tutarı ve tarım sektörü ihtisas kredi toplamı bakımından, kuruluşundan beri tarım sektörünün finansmanındaki önemini koruduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 8'de ise yıllar itibarıyla bankaların verdiği tarım kredi tutarları 2017-2010* yılları için raporlanmaktadır. Tablo 8'de, 2017-2010 yılları için geriye doğru tarım kredi tutarlarının verilmesindeki amaç, T.C. Ziraat Bankası'nın en yüksek tutarda tarım kredileri veren finansör kuruluş olduğunu ortaya koymaktır. Özetle, Tablo 8'den görüldüğü üzere, T.C. Ziraat Bankası, yıllar itibarıyla en yüksek tarım kredi tutarı veren banka görünümündedir.

* 2010 yılından geriye doğru tarım kredileri verisine ulaşmak adına ayrıntılı bilgi için bkzn. TBB (2019).

Tablo 8. Yıllar İtibariyle Verilen Tarım Kredilerinin Bankalara Göre Dağılımı (Milyon TL)

Banka/Yıllar	Tarım Kredileri							
	2017 (Enfl. Oranı: %11,14)	2016 (Enfl. Oranı: %7,78)	2015 (Enfl. Oranı: %7,67)	2014 (Enfl. Oranı: %8,85)	2013 (Enfl. Oranı: %7,49)	2012 (Enfl. Oranı: %8,89)	2011 (Enfl. Oranı: %6,47)	2010 (Enfl. Oranı: %8,57)
T.C. Ziraat Bankası A. Ş.	54.425	46.168	37.637	28.841	22.501	21.904	22.244	16.164
Türkiye Halk Bankası A. Ş.	175	269	249	0	0	0	0	0
Anadolubank A. Ş.	140	138	89	102	107	96	72	37
Şekerbank T. A.Ş.	2.132	2.193	2.270	1.725	1.177	797	586	354
Alternatifbank A. Ş.	0	0	0	0	0		0	0
Denizbank A. Ş.	11.363	8.121	5.231	3.686	2.744	2.046	1.622	1.172
Diğerleri	0	0	0	0	0	25	0	0

Kaynak: TBB (2019).

Tablo 9’da 30.06.2019 tarihinde T.C. Ziraat Bankası ile diğer bankaların banka ve gruplar bazında aktifler, krediler, mevduat, özkaynaklar, ödenmiş sermaye ve net dönem kar/zararı verilerinin oransal değerleri verilmektedir.

Tablo 9’da yer alan veriler, T.C. Ziraat Bankası’nın aktiflerinin, Türk bankacılık sistemi toplam aktiflerinin %15,41’ini kapsadığını göstermektedir. T.C. Ziraat Bankası’nın Türk bankacılık sistemi toplam kredi tutarları içerisindeki payı ise, %16,43’tür. Mevduat verisine göz gezdirildiğinde, T.C. Ziraat Bankası’nın Türk bankacılık sektörü mevduat tutarları içerisindeki payı, %17,55’tir. Tıpkı, tarım kredilerinde olduğu gibi, T.C. Ziraat Bankası’nın, mevduatlar, toplam krediler ve aktifler açısından Türk bankacılık sisteminin büyük lider bankası olduğu söylenebilir. Net dönem kârı göstergesi kıyaslamasında, T.C. Ziraat Bankası’nın dönem kârının, toplam bankacılık sistemin kârı içerisindeki payının %11 olduğu görülmektedir ve T.C. Ziraat Bankası kârlılığı yüksek bankalar arasında yer almaktadır.

Tablo 9’dan görüldüğü üzere, bankacılık sistemi özkaynak tutarları içerisindeki %14,6’lık payı ile T.C. Ziraat Bankası, en yüksek özkaynak tutarına sahip banka statüsündedir. Bankacılık sistemi üzerinde bir diğer T.C. Ziraat Bankası başarısı, ödenmiş sermaye tutarı verisi içindir. Çünkü T.C. Ziraat Bankası, ödenmiş sermaye oranı (%6,70) yüksek olan bankalardan biridir. Tablo 9’da, %14,61 özkaynak ile T.C. Ziraat Bankası Türk bankacılık sistemi özkaynakları içindeki lider payını koruduğu raporlanmaktadır. Bankalar için özkaynak yeterliliğinin önemli bir gösterge olmasından yola çıkılarak, özkaynak tutarı en yüksek bankalardan biri olması, şüphesiz ki, T.C. Ziraat Bankası’nın bankacılık sektöründe gösterdiği başarının sonucu şeklinde değerlendirilebilmektedir.

Tablo 9. 30.09.2019 Tarihinde Oransal Olarak Bazı Veri Büyüklüklerine Göre Bankalar

(Piyasa Payı % Olarak)

Banka	Aktifler	Krediler	Mevduat	Özkaynak	Ödenmiş Sermaye	Net Dönem Kâr/Zararı
T.C. Ziraat Bankası A.Ş.	15,41	16,43	17,55	14,61	6,70	11,21
Türkiye Halk Bankası A.Ş.	11,05	11,58	12,35	6,77	1,37	2,69
Türkiye İş Bankası A.Ş.	10,83	10,23	11,48	12,26	4,94	10,96
Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	9,64	10,43	9,98	6,85	2,75	4,44
Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	9,33	9,00	10,04	11,56	4,61	14,40
Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	9,30	8,81	9,17	9,02	9,28	9,74
Akbank T.A.Ş.	8,76	7,32	9,34	11,57	5,71	11,93
QNB Finansbank A.Ş.	4,34	4,23	4,31	3,47	3,68	5,72
Türk Eximbank	3,93	5,21	0,00	1,95	7,87	3,05
Denizbank A.Ş.	3,69	3,81	4,21	3,86	3,64	2,97
Türk Ekonomi Bankası A.Ş.	2,55	2,66	2,87	2,13	2,42	2,31
ING Bank A.Ş.	1,41	1,23	1,62	1,82	3,83	3,77
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	1,00	1,11	0,00	1,10	3,08	1,55
İller Bankası A.Ş.	0,87	1,08	0,00	4,49	18,08	3,77
HSBC Bank A.Ş.	0,82	0,65	1,10	0,68	0,71	1,33
Odea Bank A.Ş.	0,79	0,73	0,89	0,72	3,61	0,06
Şekerbank T.A.Ş.	0,74	0,80	1,02	0,48	1,27	-0,67
Alternatifbank A.Ş.	0,70	0,70	0,69	0,53	1,90	0,48
Fibabanka A.Ş.	0,54	0,51	0,57	0,36	1,03	0,47
Burgan Bank A.Ş.	0,47	0,50	0,50	0,43	1,68	0,32
Diğerleri	3,83	2,98	2,31	5,34	11,84	3,83

Kaynak: TBB (2019).

Tablo 10’da ise bazı yıllar için sadece T.C Ziraat Bankası’nın aktifler, krediler, mevduat, özkaynaklar, ödenmiş sermaye ve net dönem kar/zarar tutarlarına ilişkin verileri sunulmaktadır. Tablo 10’dan görüldüğü üzere, yıllık zaman dilimleri içerisinde her değişken için bir artış eğiliminin olduğu görülmektedir. 2018 yılında, 2010 yılına göre artış oranının yaklaşık %255 olmuştur. 2018 yılından 2010 yılına göre kredi tutarlarında artış oranı %545, mevduatlarda artış oranı %163, özkaynaklarda artış oranı %326, ödenmiş sermaye için artış oranı %144 ve net dönem kar/zararında artış oranı %114 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 10. Bazı Yıllar İçin T.C Ziraat Bankası Verileri

(TL)

Yıl	Aktifler	Krediler	Mevduat	Özkaynaklar	Ödenmiş Sermaye	Net Dönem Kâr/Zararı
2018	537.156.000.000	370.946.000.000	331.066.000.000	57.401.000.000	6.100.000.000	7.961.000.000
2010	151.160.000.000	57.443.000.000	125.796.000.000	13.458.000.000	2.500.000.000	3.713.000.000
2000	16.393.327.000	4.324.938.000	12.695.067.000	441.094.000	261.305.000	72.555.000
1990	78.879.954	2.759.636	21.376.216	2.000.000	1.552.060	1.030.871
1980	384.413.034	193.952.092	151.786.532	15.000.000	11.353.873	5.761.750
1970	19.311.924	9.510.723	4.039.441	1.500.000	373.349	14.012
1960	4.966.844	2.392.097,2	2.077.724	750.000	271.815,9	53.364

Kaynak: TBB (2019).

Tablo 11, T.C. Ziraat Bankası için bazı yıllar itibariyle şube ve çalışan sayılarını vermektedir. Tablo 11’de yer alan bilgiler ışığında, T.C Ziraat Bankası’nın şube sayısında artış olduğu görülmektedir. 2010 yılından 2018 yılına göre şube sayısında artış oranı, %26,73’tür. Çalışan sayısında ise 2000 yılından 2010 yılına göre %37,9 oranında bir azalma olduğu, ancak 2010 yılından 2018 yılına göre, %8,54 oranında artış olduğu göze çarpmaktadır.

Tablo 11. Bazı Yıllar İçin T.C Ziraat Bankası Şube ve Çalışan Sayıları

Yıllar	Şube Adedi	Çalışan Adedi	Şube Adedi Değişim oranı (%)	Çalışan Adedi Değişim oranı (%)
1970	775	3,291	-	-
1980	1,016	5,838	31,10	77,40
1990	1,252	7,965	23,23	36,43
2000	1,303	36,576	4,07	359,20
2010	1.399	22.708	7,37	-37,91
2018	1,773	24,647	26,73	8,54

Kaynak: TBB (2019).

Tablo 12’de ise bazı yıllar itibariyle T.C Ziraat Bankası çalışanlarının cinsiyetine göre dağılımları verilmektedir. 2018 yılında banka çalışanlarının %60,91’ini erkek, yaklaşık %40’ını ise kadın çalışanlar oluşturmaktadır. Tablo 12 genel anlamda değerlendirildiğinde, 2000 yılına kadar kadın ve erkek çalışan oranlarının nerdeyse yarı yarıya olduğu; 2000 yılında kadın çalışan oranının düştüğü 2010 ve 2018 yıllarında ise kadın çalışan oranının tekrar arttığı görülmektedir.

Tablo 12. Bazı Yıllar İçin T.C Ziraat Bankası Çalışanlarının Cinsiyetine Göre Dağılımı (%)

Yıllar	Erkek	%	Kadın	%	Toplam
2018	15.012	60,91	9.635	39,09	24.647
2010	15.049	66,30	7.659	33,70	22.708
2000	26.187	71,60	10.389	28,40	36.576
1990	4.444	55,80	3.521	44,20	7.965
1980	3.212	55,02	2.626	44,98	5.838
1970	1.919	58,31	1.372	41,69	3.291

Kaynak: TBB (2019).

Tablo 13'te T.C. Ziraat Bankası çalışanlarının eğitim durumlarına göre sayıları, oransal olarak verilmektedir. Tablo 13'e göre, belirtilen yıllar dikkate alındığında, T.C. Ziraat Bankası için yükseköğretim kurumu mezunu çalışanların ve yüksek lisans ile doktora mezunu çalışanların oranlarında artış olduğu görülmektedir. Yükseköğretim kurumlarından mezun çalışanların oranı 1990 yılında %23,23 iken, 2018 yılında %39,39'dur. Yine, yükseköğretim kurumlarından mezun çalışanların oranı, 1990 yılından 2018 yılına dek, 2010 yılı hariç, artış yönünde eğilim sergilediği Tablo 13 doğrultusunda tespit edilmiştir.

1990 yılından 2018 yılına dek lisansüstü mezunların istihdam oranının değişimi, yükseliş yönünde olmuştur ve yüksek öğretim kurumundan mezun olan çalışanların istihdamda en büyük değişimi yaşadığını Tablo 13 işaret etmektedir. Son olarak, ilköğretim mezun çalışan sayısının 1990 yılından 2018 yılında dek büyük bir azalma yaşadığı görülmektedir. Eğitim durumunun kalifiye iş gücünü temsil ettiği düşünülürse, sektör çalışanlarının eğitim durumu, önemli bir ölçüttür. Dolayısıyla, T.C. Ziraat Bankası'nın istihdam ettiği işgücünün eğitim durumunu özetlemenin, bankanın Türk bankacılık sektörü içindeki yerini belirleme konusunda tıpkı yukarıda değinilen sayısal veriler gibi, yol gösterici bir boyut olduğu düşünülmektedir.

Tablo 13. Bazı Yıllar İçin T.C Ziraat Bankası Çalışanlarının Eğitim Durumuna Göre Oranları (%)

Yıllar	İlk Öğretim Kurumu Mezunları			Orta Öğretim Kurumu Mezunları			Yüksek Öğretim Kurumu Mezunları			Yüksek Lisans ve Doktora Mezunları		
	E.*	K.**	T.***	E.	K.	T.	E.	K.	T.	E.	K.	T.
2018	0,20	0,004	0,21	5,64	1,07	6,71	22,74	16,65	39,39	2,47	0,22	4,69
2010	0,60	0,02	0,62	9,28	1,83	11,11	21,34	13,05	34,39	1,91	1,95	3,86
2000	0,76	0,07	0,83	26,12	6,89	33,01	11,08	0,79	19,05	0,39	0,28	0,67
1990	8,69	1,85	10,54	14,17	12,44	26,61	10,77	12,46	23,23	0,95	0,63	1,58

Kaynak: TBB (2019).

* E.=Erkek.

** K.=Kadın.

*** T.=Toplam.

4. SONUÇ

T.C. Ziraat Bankası'nın temelini Memleket Sandıkları oluşturmaktadır. Memleket Sandıkları, bir tür tarım sandığıdır ve 1863 yılında kurulmuştur. Ardından, 1883 yılında Memleket Sandıkları Menafi Sandıkları olarak adlandırılmış ve Menafi Hisseleri oluşturulmuştur. Menafi sandıklarının yeniden organize edilmesiyle, T.C. Ziraat Bankası kurulmuştur.

T.C. Ziraat Bankası, Osmanlı Devleti döneminde kurulup, bugüne kadar gelen ilk Türk Bankasıdır. Kurulduğu dönemden beri birçok şubesi olan T.C. Ziraat Bankası'nın, Türkiye'nin en küçük şehrinde bile çok büyük bir organizasyonu bulunmaktadır. Öte yandan, T.C. Ziraat Bankası, sosyal devlet anlayışının ve kooperatifleşmenin ilk örneği olarak da görülmektedir.

T.C. Ziraat Bankası, birçok çiftçiye sağladığı avantajlı faiz oranlarıyla temin ettiği krediler ile ülke ekonomisi üzerindeki önemini her daim korumaktadır. Çalışma kapsamında yer verilen ölçütler açısından bakıldığında, Türk bankacılık sistemi içerisinde T.C. Ziraat Bankası'nın birçok boyut açısından en büyük bankalarından biri olduğu söylenebilir. Osmanlı Devleti'nin ilk milli kredi sağlayan kuruluşu olan Ziraat Bankası'nın 1888'den 2019 yılına kadar olan süreçte, elde edilen veriler doğrultusunda, aktifler, krediler, çalışan sayısı, mevduatlar ve net dönem kârı/zararı gibi çeşitli boyutlardan açısından ele alındığında, hem bankacılık sektörü için hem de tarım sektörü için yerinin büyük olduğu ortaya çıkmaktadır. 1888'den günümüze dek geçen süre zarfı içinde, T.C. Ziraat Bankası'nın Türkiye'de faaliyet gösteren en uzun ömürlü banka olma özelliği de mevcuttur. Nitekim T.C. Ziraat Bankası'nın lider bankalardan biri olması, bankanın Türk bankacılık sistemi için ekol olma özelliğini devam ettirmektedir.

Tarımsal reformların finansörü olduğu gibi, T.C Ziraat Bankası bayındırlık faaliyetleri açısından da önem arz etmektedir. Tarımsal faaliyetlerin modern bir şekilde yürütülmesi için eğitim kurumlarına ve bayındırlık işlemlerine finansman sağlaması, öğretmen maaşlarının ödenmesine ve vergilerin tahsiline aracılık yapması, T.C. Ziraat Bankası'nın çeşitli etkilerinin de yaygın olduğunun kanıtıdır. Sonuç olarak, T.C. Ziraat Bankası tarımsal faaliyetlerinde çiftçilere destek olmak amacıyla kuruluşundan günümüze gösterdiği gelişim ile ticari faaliyet gösteren banka halini almıştır. Ancak mevcut verilere bakıldığında, hala çiftçilere tarımsal faaliyetlerinde finansör olan lider banka konumunu korumaktadır.

İleride yapılacak olan çalışmalarda, T.C. Ziraat Bankası'nın bulunduğu sektör olan kamu sermayeli mevduat bankaları ile diğer sektörlerin performans karşılaştırması yapılabilir. Yine, tarım ekonomisi göstergeleri ve T.C. Ziraat Bankası kredileri arasında ilişki olup olmadığı, ekonometrik ve istatistiki yöntemlerle incelenebilir. Ayrıca, T.C. Ziraat Bankası'nın ülke ekonomisine çeşitli göstergelerle ve istatistiki yöntemlere katkıları belirlenebilir.

KAYNAKLAR

- Artun, T. (1980). *Türkiye’de Bankacılık*, Tekin Yayınevi: İstanbul.
- Aydın, N. (2006). *Bankacılık Uygulamaları*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 13-30.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu [BDDK] (2020). *Türkiye Bankalar Birliği Haber Bülteni*.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu [BDDK] (2019). *Türk Bankacılık Sektörü Temel Göstergeleri*. Veri ve Sistem Yönetimi Daire Başkanlığı.
- Bundesarchiv, Koblenz, R2/1592, Löytold Konya’da, 1 Şubat 1905; A. Heidborn, *Manuel de droit public et administratif de l’Empire ottoman*, Cilt II (Leipzig, Viyana, 1912), s.90-1.
- Dünden Bugüne Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası (1998). T. C. Ziraat Bankası Eğitim Yayınları: Ankara.
- Ete, M. (1967). *Türkiye’de Sosyal Destek Kredisi ve Rehin Sandıkları*. İstanbul Ticaret Odası Yayınları: İstanbul.
- Fertekliğil, A. (2000). *Türkiye’de Borsanın Tarihçesi*. İMKB Yayınları: İstanbul.
- Güneş, M. (2014). “Osmanlı Köy ve Mahalle İdarelerinde Yeni Bir Dönem: İhtiyar Meclislerinin Teşekkülü”. *Journal of History Studies*, 6(3), 163-177.
- Güngör, F. (2016). “Osmanlı Devleti’nde Faiz ve Tefeciliğe Karşı Zirâî Kredi Teşkilatları”. *Turan-Sam*, 31, 87-94.
- Güngör, F. (2017). “Türkiye’de Millî Bankacılığın Doğuşunda Memleket Sandıklarının Yeri Ve Önemi”. *Turan-Sam*, 36, 645-654.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*. Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl Cilt IV, Proje Danış A.Ş., İstanbul.
- Hazar, N. (1986). *T.C. Ziraat Bankası 1863-1983*. T.C. Ziraat Bankası Kültür Yayınları: 12, Ankara.
- İloğlu, A. S. (1964). *Türkiye’de Zirai Kredi ve T.C. Ziraat Bankası*. Sosyal Siyaset Konferansları 15. Kitap, İstanbul Üniversitesi Yayınları. <https://arastirmax.com/tr/system/files/dergiler/51602/makaleler/15/1/arastirmax-turkiyede-zirai-kredi-t.c.ziraat-bankasi.pdf> (Erişim tarihi: 10.10.2019).
- Kazgan, H. (1997). *Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Türk Bankacılık Tarihi*. Türkiye Bankalar Birliği Yayınları: İstanbul.
- Kazgan, H., Ateş, T. ve Tekin, O. (1999). *Osmanlı’dan Günümüze Türk Finans Tarihi*. İMKB Yayınları: İstanbul.
- Kazgan, H. (2006). *Galata Bankerleri*. Orion Yayınları: Ankara.
- Küçük, C. (1988). *Abdülaziz*, TDV İslâm Ansiklopedisi, C. 1, TDV Yay: İstanbul.
- Mishkin, F. (1986). *The Economics of Money, Banking and Financial Markets*. New York: Little and Brown.
- O’Hanlon, J. ve Rocha, M. (1993). *Electronic Banking for Retail Customers*. London: Banking Technology Ltd.

- Ortabağ, E. (2018). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Bankacılığın Gelişimi ve Regülasyon*. Türkiye Bankalar Birliği Yayınları: İstanbul.
- Quataert, D. (Çeviren Salih Kış) (2011). “Gelişim Açmazı: 1888-1908 Osmanlı Türkiyesi’nde Ziraat Bankası ve Ziraat Reformu”. *Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, 29, 461-482.
- Öcal, T. ve Çolak, Ö. F. (1999). *Finansal Sistem ve Bankalar*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Öztek, Ö. S. (2009). “The Foundation and The First 50 Years Of Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası (The Agricultural Bank Of The Turkish Republic (1863-1929)”, <http://www.mufad.org>, 1-31. (Erişim tarihi: 11.10.2019)
- Tunçel, A. K. (2017). “Cumhuriyet İdaresinin Mali Konulardaki Hassasiyetine İlişkin Ziraat Bankası Örneği”. *Journal of life Economics*, 202-218.
- Türkiye Bankalar Birliği, [TBB] (2019). <https://www.tbb.org.tr/tr/bankacilik/banka-ve-sektor-bilgileri/istatistiki-raporlar/59> (Erişim tarihi: 07.09.2019).
- Türkiye Kooperatifler Birliği (2007). *Hollanda Ülke Raporu*. Ankara.
- Uluyol, O. (2019). 19. Yüzyılda Osmanlı Devleti’nde Bankacılığın Gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* (16), 19-40.
- Yazan, Ö. (2017). “Ziraat Bankası’nın İlk Yirmi Yılına Ait Bazı Kayıtların İncelenmesi”. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(4), 221-237.
- Ziraat Bankası (1908). *Ziraat Bankası 1324 Senesi Hesab-ı Kati Hülasası*. *Matbaa-i Osmaniye. Dersaadet*, (<http://isamveri.org/pdf/risaleosm/RE15650.pdf>), erişim tarihi: 10.10.2019).
- 444 sayılı Ziraat Bankası 1340 (1924) Senesi Bütçe Kanunu, Resmi Ceride, 5 Nisan 1340, sayı 68.
- <https://www.nabard.org/content.aspx?id=2>, Erişim tarihi: 31.03.2020.
- <https://www.rshb.ru/en/about/history/>, Erişim tarihi, 31. 03. 2020
- <https://www.ztbl.com.pk/about/>, Erişim tarihi: 31. 03. 2020.
- http://www.abchina.com/en/AboutUs/news/201903/t20190329_1827727.htm, Erişim Tarihi: 31. 03. 2020.
- <https://www.boanig.com/history/>, Erişim tarihi: 31. 03. 2020