



ISSN: 2146-1740
https://dergipark.org.tr/tr/pub/ayd,
Doi: 10.54688/ayd.1110319
Araştırma Makalesi/Research Article



TÜRKİYE MUHASEBE TARİHİ İLE İRAN MUHASEBE TARİHİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

A COMPARISON BETWEEN TURKEY AND IRAN'S ACCOUNTING HISTORY

Tuğba DÖLEN¹ Mustafa RIMAZ² Yıldız AYANOĞLU³

Öz

Makale Bilgi

Gönderilme:
28/04/2022

Kabul:
26/07/2022

Tarihi kalınlardan muhasebenin bugünkü Türkiye ve İran topraklarının da bulunduğu Mezopotamya'da ortaya çıktığı düşünülmektedir. Bu iki ülkenin aralarında geçmişten bugüne süregelen köklü ekonomik ve sosyal ilişkiler mevcuttur. Bu nedenle Türkiye ve İran muhasebe sistemlerindeki benzerliklerin fazla olması beklenmektedir. Çalışmada, her iki ülkenin İslamiyet'ten önceki, İslamiyet'ten sonraki ve 20. yüzyıldan sonraki muhasebe sistemlerine ait benzerliklerin ve farklılıkların ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda 19. yüzyılın sonlarına kadar iki ülkedeki devlet muhasebe düzeninin benzer bir yapıda olduğu; fakat yabancı yatırımcıların ülkelere gelmeleriyle, ekonomik, politik ve sosyo-kültürel zeminin değişmesiyle birlikte hem özel sektör hem de devlet muhasebe sistemlerinde farklılıkların meydana geldiği ortaya konulmuştur. Günümüz İran ve Türkiye'sinin muhasebe sistemleri arasındaki temel farklılıklar özetlenmeye çalışılmıştır.



Anahtar Kelimeler: Türk muhasebe tarihi, İran muhasebe tarihi, Muhasebe.

Jel Kodları: M40, M41, M49.

¹ **Sorumlu Yazar:** Doktor Öğretim Üyesi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, ORCID ID: 0000-0003-3230-0318, tugba.dolen@hbv.edu.tr.

² Doktor, İran Ekonomi ve Maliye Bakanlığı, ORCID ID: 0000-0001-9708-2265, mustafa.rimaz@gmail.com.

³ Profesör Doktor., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, ORCID ID: 0000-0002-1024-2105, yildiz.ayanoglu@hbv.edu.tr.

Atf: Dölen, T., Rımaz, M. & Ayanoglu, Y. (2022). Türkiye Muhasebe Tarihi ile İran Muhasebe Tarihinin Karşılaştırılması. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 13 (2), 328-362.



Abstract

Article Info

Received:
28/04/2022

Accepted:
26/07/2022

Taking account of historical ruins, accounting is considered to have originated in Mesopotamia, where today's Turkey and Iran are also located. The two countries have had a long history of economic and social relations. Therefore, the similarities in the accounting systems of Turkey and Iran are expected to be high. The study aims to reveal the similarities and differences between the accounting systems of both countries before Islam, after Islam, and after the 20th century. The study shows that the state accounting system in the two countries had a similar structure by the late 19th century; but both the private and public accounting systems have differentiated as a result of foreign investors coming to the countries, and the changes in economic, political, and socio-cultural foundations. The main differences between the accounting systems of today's Iran and Turkey have been tried to be summarized.

Keywords: Turkish accounting history, Iranian accounting history, Accounting.

Jel Codes: M40, M41, M49.

Extended Summary

One of the historical remains is thought to have emerged in Mesopotamia, where accounting is today also located on the lands of Turkey and Iran. The two countries have had a long history of economic and social relations. Therefore, the similarities in the accounting systems of Turkey and Iran are expected to be high. The study aims to reveal the similarities and differences between the accounting systems of both countries before Islam, after Islam and after 20th century.

After the acceptance of Islam by both Turks and Iranians, economic relations like all other cultural aspects have been influenced by the religion of Islam. Therefore, when comparing the accounting history of Turkey to the accounting history of Iran, pre-Islamic, post-Islamic and post-20th century were taken into account and the similarities and differences between the Turkish and Iranian accounting systems were attempted in those times.

Today, the territory of Turkey and Iran is the first birthplace of civilization. So, the accounting history of these two countries allows us to make inferences about the emergence of accounting science.

Research into history needs to be based on documentation to reflect reality. This is why an assessment of the remains and documents of today's accounting history has been made in comparison with the accounting history of Turkey.

The methods of funding search, data sorting, and synthesis (merge) used in history research were used in our study (Selimoğlu et al., 2009: 219). Literature was scanned using primary and secondary sources. Once the resources were sorted out over time, a judgment was reached.

This study summarized the accounting history of both countries and provided a comparative representation of similarities and differences in accounting systems.

When the accounting systems of Iran and Turkey are examined, similar changes occur in both countries up to the 20th century. Changes and innovations in the 20th century, the Iranian accounting system have occurred as attachments to the current system, rather than a radical change.

Today, the main differences between the accounting systems of Iran and Turkey can be summarized as follows:

- (1) In 1988, Iran began to use its one-layout account plan. In Turkey, the first chart of accounts came in 1968, when it came to using a uniform plan of accounts in the Economic State Company.
- (2) Iran's uniform chart of accounts is classified as the 1st account group entities in the Iranian chart of accounts and the 2-3 account groups as the obligations of the balance sheet. Unlike Turkey, the income table is encoded with 4-5-6-7-8 account groups.
- (3) The only scheme of accounts that exists in Iran is mandated only in the public sector. These account groups consist of 1,000 entities, 2,000 foreign sources, 3. Net Value, 4. Revenues, 5. Government Recognized Revenue, 6. Costs, 7. Funds sent to Treasury 8. Nazim Accounts, and 9. Budget accounts respectively.
- (4) The accounting standards governing body is the Audit Institution in Iran, which is affiliated with the Ministry of Finance, while in Turkey it is the Public Observation Accounting and Control Standards Authority, established by the Turkish Trade Law in 2011.
- (5) While a single set of financial statements is held standard and tax-wise in Iran, in Turkey, public companies must also hold a tax picture due to their tax laws, in conjunction with the standard reporting set (Sadeghi, 2019: 189). Unlike Turkey, there is no difference between accounting profits and financial profits in Iran.
- (6) Public companies in Turkey have been obligated to report to the International Financial Reporting Standards since 2005. In Iran, reporting under International Financial Reporting Standards is mandatory for banks and financial organizations only since 2018 (Sadeghi, 2019: 188) Public enterprises in Iran must use Iranian Accounting Standards.
- (7) There is a marked difference between the National Accounting Standards and the International Accounting Standards in Iran. This difference is because the country was ruled by an Islamic theocratic monarchy. In Iran, the difference between National Accounting Standards and International Accounting Standards has decreased recently.

The study shows that by the late 19th century, the state accounting system in the two countries had a similar structure, with foreign investors coming to the countries, and the change of economic, political and socio-cultural backgrounds resulting in differences in both the private and state accounting systems.

1. Giriş

Muhasebe biliminin ilk olarak nerede ve nasıl ortaya çıktığına ilişkin kesin bir kanıt bulunmamakla birlikte pişmiş tuğlalar, kil ve mermer levhalar ile papirüsler üzerine yazılmış muhasebe kayıtlarından, muhasebenin milattan önce var olduğunu söylemek mümkündür.

Günümüz Türkiye ve İran toprakları uygarlıkların ilk doğduğu topraklardır. Dolayısıyla bu iki ülkenin muhasebe tarihi, muhasebe biliminin doğuşuyla ilgili çıkarımlar yapmamıza olanak sağlamaktadır.

Türkiye ve İran'ın ortak bir coğrafyada var olmaları ve aralarındaki ticari ve kültürel ilişki temellerinin oldukça eskiye dayanması gibi nedenlerle geçmişten bugüne muhasebe sistemlerindeki benzerliklerin fazla olması beklenmektedir. Bu beklentiden hareketle çalışmamızda, Türkiye muhasebe tarihi ile İran muhasebe tarihi karşılaştırılmıştır.

Hem Türklere hem de İranlılarda İslamiyet'in kabul edilmesinden sonra, diğer tüm kültürel yönler gibi ekonomik ilişkiler de İslamiyet'in kutsal öğretilerinden etkilenmiştir. Kur'an-ı Kerim'de ticari hayata ilişkin ayetler bulunmaktadır. Bakara suresinin 282. Ayetinde borçların ve alacakların kaydedilmesinin uygun olacağı yazılmaktadır (Örten vd., 2011: 36). Ticari ilişkilerin İslam dinine dayanması İslami bir muhasebe ve vergi sisteminin oluşmasına neden olmuştur. Bu nedenle, Türkiye muhasebe tarihi ile İran muhasebe tarihi karşılaştırılırken İslamiyet öncesi, İslamiyet sonrası ve 20. yüzyıldan sonraki dönemler dikkate alınmış, bu dönemlerdeki Türkiye ve İran muhasebe sistemine ait benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tarih ile ilgili araştırmaların gerçeği yansıtması için belgelere dayanması gerekmektedir. Bu nedenle Türkiye ve İran muhasebe tarihi ile ilgili özellikle İslamiyet öncesi döneme ait belgelere ulaşmak oldukça zordur. İslamiyet sonrası dönemlere ait yazılı bulguların tarihi ise 1400 yıllık bir süreci kapsamaktadır. Muhasebe tarih araştırmaları günümüzde kalan kalıntıların ve belgelerin değerlendirilmesi ile yapılmaktadır.

Çalışmamızda tarih araştırmalarında başvurulan kaynak arama, verilerin tasnif edilmesi ve sentez (birleştirme) yöntemleri kullanılmıştır (Selimoğlu vd., 2009: 219). Kaynak arama yöntemi ile literatür taraması yapılmış, birincil ve ikincil kaynaklardan yararlanılmıştır. Elde edilen kaynaklar zamana göre tasnif edildikten sonra birleştirilerek bir yargıya ulaşılmıştır.

Bu çalışmada ulaşılabilen kaynaklar doğrultusunda her iki ülkenin muhasebe tarihi özetlenerek, muhasebe sistemlerindeki benzerliklerin ve farklılıkların karşılaştırmalı sunumu yapılmıştır.

2. Türkiye Muhasebe Tarihi

Bilindiği üzere tarih boyunca Türkler farklı topraklarda çeşitli medeniyetler, hanedanlıklar ve devletler kurarak yaşamışlardır. Dolayısıyla bu çalışmada kronolojik olarak bu toplulukların muhasebedeki gelişmeleri açıklanmıştır.

2.1. Türklerin İslamiyet Öncesi Muhasebe Dönemi

Türklerin kitleler halinde İslamiyet'i kabul etmeleri 960-961 yılları arasında gerçekleşmiştir (Berber, 2017: 17). Bu tarihlerden önce kayıt ve hesaplaşma konularıyla ilgili yazılı bulgulara ulaşılan, halen Londra British Müzesinde sergilenen belgelerden hareketle Türklerin İslamiyet öncesi kayıt kültürünü Göktürkler (552-745) ve Uygurlar (742-840) dönemleri olarak ikiye ayırmak mümkündür.

Orta Asya kayıt kültürünün ilk izlerini Göktürk Devleti'nde görme olanağı vardır. Günümüzde Göktürk devletine ait Orhun yazıtları ile Tonyukuk yazıtı olan dikili taşlar üzerindeki kayıtlarda hesaplaşma ve envanter nitelikleri taşıyan izler bulunmaktadır. Orhun yazıtlarının ilki 731 yılında Göktürk hükümdarı Bilge Kağan'ın oğlu Kültegin adına, onun ölümü üzerine dikilmiştir. Bu yazıtta Kültegin'in vefatı sonrası mal varlığı envanter biçiminde yer almaktadır. İkinci Orhun yazıtı Bilge Kağan'ın ölümü üzerine 735 yılında dikilmiştir. Bu yazıtta ise Bilge Kağan'ın uygar ve zengin bir toplum yaratmak için yaptıkları "*Altının sarısını, gümüşün beyazını, ipeğin halisini, darının verimli olanını, atın aygırını, gök sincapların iyisini kavmime, Türklerime kazandırdım. Çin'den heykeltıraşlar getirdim, onlara bark yaptırđım, içini süsledim...*" ifadeleri ile anlatılmıştır. Bir diğer taş yazıt olan 725 yılında dikilen, Arap Müslümanlar ile ilişkilerin nasıl kurulduğunun anlatıldığı Tonyukuk yazıtı ise hesaplaşma niteliği taşımaktadır (Güvemli vd., 2017: 5-6). Ayrıca üzerinde Göktürk harfleri bulunan ilk Türk metal paranın 600 yılında Göktürkler döneminde basılması, o dönemde yapılan envanter işlemlerinde para ölçüsünün kullanılma ihtimalini göstermektedir.

Uygurlar (742-840), İslamiyet'in kabulünden önce kurulan Türk Devletleri içinde ticarete en çok yönelen Türk toplumu olarak bilinmektedir. Uygurların ticari faaliyetlerle ilgilenmeleri, onların dönemin şartlarının gerektirdiği ölçüde gelişmiş bir mali düzen ve muhasebe bilgisine sahip olduğunun göstergesi olarak kabul edilmektedir (Küçüker & Can, 2018: 235). Uygurlardan günümüze kadar kalan belgeleri; toplanan vergiler ile ilgili kayıtlar, vakıflar ile ilgili kayıtlar, borç verme ile ilgili kayıtlar, arazi ile ilgili kayıtlar, tarımsal ve hayvansal ürün kayıtları şeklinde sıralamak mümkündür. Özel bir alfabeye sahip olan Uygurların, bu konulardaki kayıtlarının bir bölümünün kişiler arası kiralama, borç verme, satış gibi hukuki

sorunlar ve hesaplaşmalar ile ilgili olduğu ve bir bölümünün de devletin mali yönetimi ve bu çerçevede vergilendirmede kullanmak amacıyla yapılan sayım kayıtları olduğu anlaşılmaktadır (Güvemli vd., 2017: 7-8). Uygurlarda sikke ve ölçü sistemlerinin mevcut olması ve altın, gümüş ile bakırdan yapılan paralarla satım ve alım işlemlerinin yapılması takas usulünü geride bıraktıklarını göstermektedir (Caferoğlu, 1934: 3-4).

Türklerin İslamiyet’i benimsemelerinden önce Türk topluluklarının kendi kayıt kültürlerinin var olduğunu söylemek mümkündür. Ekonomik değeri olan varlıklarının kaydını yaptıkları ve yapılan kaydın şeffaflık ve hesaplaşma ile ilgili olduğu görülmektedir. Bu bağlamda o dönemdeki kayıt kültürü günümüz muhasebe sisteminin temelini oluşturmaktadır.

2.2. Türklerin İslamiyet Sonrası Muhasebe Dönemi

Türklerin İslamiyet’i kabul etmelerinden sonraki devlet yönetim biçimleri Arap ile Fars uygarlıklarının etkisi altında ve İslam dininin ilkelerine göre oluşmuştur. Bu etki İlhanlılar ve Selçuklular gibi Arap ve İran ülkeleri ile komşu olan Türk Devletlerinde daha fazla görülmektedir (Güvemli, 1995: 201). Devlet yönetim biçimlerindeki bu etkileşim hesap düzenlerine de sirayet etmiştir.

İslamiyet’in Türkler tarafından kabul edilmesinden sonraki muhasebe tarihini İlhanlı Devleti (1256-1353), Büyük Selçuklu İmparatorluğu (1040-1092), Anadolu Selçuklu Devleti (1092-1308) ve Osmanlı İmparatorluğu (1299-1922) dönemlerini ele alarak değerlendirmek gerekir.

İlhanlılar, Selçuklular ve Osmanlılar dönemlerinde muhasebe için farklı bir yazı dili oluşturulmuştur. Siyakat yazısı olarak adlandırılan bu dil muhasebe kayıtlarında, yazıların fazla yer tutmaması için kısa ve öz anlatım sağlamıştır. Bu dönemlerde siyakatın muhasebe kayıtlarında sürekli olarak kullanılması, bu sözcüğü muhasebe ile özdeş duruma getirmiş ve siyakat sözcüğünün muhasebe anlamında kullanılmasına yol açmıştır (Güvemli, 1995: 86).

İlhanlı Devleti’nin (1256-1353) Türk Devletleri muhasebe tarihi açısından ayrı bir yeri vardır. Bir Arap devleti olan Abbasi Devleti’nin hakimiyetine son verilerek kurulmuştur. İlhanlılar, Abbasilerin devlet yönetim biçimini ve muhasebe kayıt düzenini benimsemişlerdir. Devlet muhasebesi yöntemi olarak ilk defa 770 yılında Abbasiler tarafından ortaya çıkarılan Merdiven yöntemini geliştirerek uygulamışlardır. Ana tutarın başa yazılıp, bu ana tutarı oluşturan tutarların alt alta merdiven basamağı gibi sıralanmasından dolayı yönteme merdiven yöntemi adı verilmiştir (Ertaş vd., 2017: 53). Merdiven yöntemiyle miktar usulünden, tutar

usulüne geçilmiştir. Bu durum mali işlemlerin kayıt altına alınması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Can vd., 2021: 1244).

Merdiven kayıt yöntemi, yapısı itibariyle hem tek taraflı muhasebe kayıt yöntemine (örneğin; sadece gelirin kaydedilmesi gibi) ve hem de çift taraflı muhasebe kayıt yöntemine uygun bir yapıdadır. Diğer bir deyişle, Merdiven Kayıt Yöntemi, modern muhasebenin kayıt tekniği olarak kabul gören çift taraflı kayıt tekniğinin özelliklerini çok büyük ölçüde karşılamaktadır (Aydemir & Erkan, 2011: 115). Ayrıca bu yöntemde çok sayıda defter tutulmuştur. Bunlar; Ruznamçe (Günlük Defter), Evarece (Büyük Defter), Tevcihat (Masraf izleme defteri), Tahvilat (kişi hesaplarını izleme defteri), Müfredat (illerin gelir ve giderlerinin kaydedildiği defter), Defter-i Camiü'l Hesap (devlet gelir ve giderlerinin yıllık olarak bir araya getirildiği defter) ve Defter-i Kanun (Devlet vergilerinin tanıtıldığı kitap) adlı kayıt defterleridir (Aydemir & Erkan, 2011: 113).

Bu yöntemin anlatıldığı dört muhasebe öğretisi kitabı 1309-1363 yıllarında İlhanlı Devleti zamanında basılmıştır. Saadetname (1309), Kanun-ı Saadet (1336-1337), Cami'ül Hesap (1340) ve Risale-i Felekiyye (1340- 1363) isimli bu dört kitabın her birinde merdiven yöntemi, bir öncekinden biraz daha fazla geliştirilerek anlatılmaktadır (Güvemli, 1995: 221-223). Hem Selçuklu İmparatorluğu hem de Osmanlı İmparatorluğu tarafından uzun yıllar boyunca kullanılan merdiven yöntemiyle ilgili başka bir kitap yazılmamıştır.

Bu kitaplar devletçiliğe dayalı muhasebe düşüncesinin esaslarını aşağıdaki biçimde ortaya koymaktadır (Güvemli vd., 2017: 11-12).

- (1) Devletin yıllık kesin hesabının düzenlenmesine yönelik bir devlet muhasebesi düzeni oluşmaya başlamıştır.
- (2) Devlet muhasebesinde bir defter sistemi doğmaya başlamıştır.
- (3) Yılın başında yükümlüye ödeneceği vergi bildirildiği için, tahakkuk muhasebesinin esasları ortaya konulmaya başlamıştır.
- (4) Muhasebe defteri yazım kuralları açıklıkla ortaya konulmaya çalışılmıştır.
- (5) Devlet muhasebe örgütünü oluşturan alt birimlerin adları ve muhasebede çalışanların ilk unvanları belirleme başlamıştır.
- (6) Mali kararların alınması, uygulanması ve devlet muhasebe örgütü ortaya çıkmış ve bütünü ile bu yapının devlet örgütü içindeki yeri belirlenmiştir.

14. yüzyıl boyunca yazılmış bu kitaplar, 19. yüzyıla kadar Türk muhasebe düşüncesinin esaslarını biçimlendirmişlerdir. 19. yüzyılın ilk yarısında İlhanlı kayıt kültürü yerini batı

Avrupa kayıt kültürüne bırakmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda, 1879 yılında çift yanlı kayıt yöntemine geçilene kadar merdiven yöntemi kullanılmıştır. Sonuç olarak merdiven yöntemi Ortadoğu'da 750'li yıllardan 1879'a kadar, yaklaşık 1100 yıl boyunca kullanılan bir yöntemdir (Ertaş vd., 2017: 53).

1071 yılında gerçekleşen ve bugünkü İran topraklarında hüküm süren Büyük Selçuklu İmparatorluğu'nun (1040-1092) hakimiyeti ile sonuçlanan Malazgirt Savaşı ile Türkler Anadolu'ya gelmişlerdir. Bu tarihten sonra Türklerin İslamiyet'e geçişleri hızlanmıştır. Bunun sonucu olarak Arap kültürü hem devlet yönetimini hem de muhasebe kültürünü etkisi altına almıştır. Orta Asya'daki hukuk, kayıt ve yazı kültürlerini bırakmışlar, Arapça ve Farsça öğrenerek, onların kültürleri ile bütünleşmişlerdir (Ertaş vd., 2017: 53). Bu etkileşimin en büyük nedeninin o dönemdeki Moğol baskısı ve İslam dininin etkisi olduğunu söylemek mümkündür.

Moğol baskısının olduğu Anadolu Selçuklu Devleti'nde bağımsız bir mali yapı oluşmamıştır. Ayrıca Moğol baskısından kurtulmak için Anadolu'ya gelen İranlı aydınlar devlet yönetiminde aktif rol oynamışlardır. Bu nedenlerle hem Büyük Selçuklu İmparatorluğu hem de Anadolu Selçuklu Devleti devlet yönetiminde Fars kültürünü benimsemişlerdir. Ayrıca İlhanlıların Anadolu'daki Selçukluları baskı altında tuttukları bilinmekte ve bu baskı nedeni ile İlhanlıların, emirlerindeki İranlıları Selçuklulara gönderdikleri anlaşılmaktadır. İranlı yöneticiler de Selçukluların mali yönetimini Fars kültürü çerçevesinde örgütlemişlerdir (Ertaş vd., 2017: 68). Bu nedenle İlhanlı Devleti'ne ait mali yapı ve devletçiliğe dayanan muhasebe düşüncesi Selçuklular döneminde de devam etmiştir.

Selçukluların kara ve deniz ticaretinde ileri düzeyde oldukları ve sahip oldukları limanlara indirilen veya doğrudan geçirilen mallardan da %2 civarında bir gümrük vergisi alındığı bilinmektedir (Kuşçu, 2016: 332). Ayrıca Büyük Selçuklular döneminde bankacılık benzeri kuruluşların olduğu, toprağın devlete ait olduğu ve toprak düzeninden gelir sağlayabilmek için kayıt düzeninin bulunduğu söylenebilir (Güvemli, 1995: 349, 367).

Selçukluların siyasi ve mali durumu hakkında bilgi veren en önemli kaynak Nizamül Mülk'ün kaleme aldığı "Siyasetname" adlı eserdir. Bu eserde devlet teşkilat yapısı, vergi tahsilat sistemi ve kayıt düzenine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Özellikle kayıt düzenine ilişkin "vilayetlerin hesaplarının tutulması ve onların nizama konulması" başlıklı fasılda vergi gelirlerinin ve giderlerin hesaplanıp tespit edilmesi, kaydedilmesi, gelirlerden pay ayrılması ve en önemlisi ise denetlenmesine ilişkin uygulamaların yapıldığı anlaşılmaktadır (Küçük, 2019: 30-31). Siyasetname adlı eser dışında Selçukluların muhasebe kültürü ile ilgili bilgi veren başka

bir belge bulunmamaktadır. Selçuklulardan kalan muhasebe belgeleri bugünlere kadar gelemediği için, Selçuklu uygulamalarının başarı seviyesini ölçmenin de fazla mümkün olmadığını belirtmek uygun olacaktır (Güvemli, 2015: 8).

Osmanlı İmparatorluğu (1299-1922) muhasebe kayıt kültürünün ve mali uygulamalarının temelleri Selçuklularda olduğu gibi İlhanlı Devleti kayıt kültürüne dayanmaktadır. Osmanlı İmparatorluğunun özellikle kuruluş döneminde ve yükseliş döneminin başlarında Osmanlı defterleri, Selçuklu ve İlhanlı devletlerine ait defterlerle aynı özellikleri ihtiva etmektedir. Bununla birlikte hem İlhanlı Devleti hem de Osmanlı Devleti'nin hüküm sürdüğü yerlerde benzer kayıtların tutulduğu ve aynı yazı türünün kullanıldığı da bilinmektedir (Küçükler, 2019: 40). Osmanlı Devleti çift taraflı kayıt yöntemine geçilene kadar merdiven yöntemini benimsemişlerdir. Ayrıca İlhanlıların merdiven yöntemi adını verdiği yönteme, Osmanlılar usul-u muhasebe (muhasebe usulü) ismini vermişlerdir (Güvemli vd., 2017: IX).

Osmanlı İmparatorluğunun muhasebe kültürü devlet muhasebesi çerçevesinde gelişmiş ve devlet muhasebesinde tahakkuk esası benimsenmiştir. Bunun temel nedeni, vergilerin beyan usulüne göre değil, tahakkuk esasına göre alınmasıdır. Yılın başında yükümlüye o yıl içinde ödeyeceği vergi bildirilir ve yıl içinde tahsilatı sağlanırdı. Dolayısıyla alınacak verginin yıl başında tahakkuk muhasebesi ile kaydı yapılır, yıl içinde tahsilat yapıldıkça borçlandırılan yükümlünün hesabından düşülürdü. Sadece devlet gelirlerinde değil, devlet giderlerinde de tahakkuk muhasebesinden yararlanılırdı. Osmanlılarda Mukataa (devlet gelir yerinin kiraya verilmesi), cizye (gayrimüslimlerden, onların askerlik yapmaması karşılığında alınan vergi) ve mevacib (ücretler) uygulamalarında tahakkuk muhasebesi kullanılırdı (Güvemli vd., 2017: IX-X).

Osmanlılarda muhasebe uygulamaları açısından vakıfların ayrı bir yeri vardı. Yerinden yönetim esasına dayanan gönüllü, demokratik sivil toplum kuruluşları olan vakıflarda finansal veriler, vakıf yöneticileri veya bu işle görevlendirilmiş uzmanların tutmuş oldukları muhasebe defterlerinden izlenmekteydi. Bu muhasebe defterleri her yıl buldukları yerin kadısına ulaştırılmakta ve denetimi sağlanmaktaydı. Vakıflardaki muhasebe defterlerin düzenli tutulması ve kayıtların birbiriyle tutarlılığının sağlanması, doğruluğun ve güvenilirliğin bir göstergesi olmuştu. Osmanlı mali geleneği içinde denetlemeye dayalı ve muhasebenin bilgi verme özelliklerine uygun muhasebe kültürü, vakıflarda tutulmuş muhasebe defterlerinden okumak mümkündü (Şensoy, 2014: 94-95).

Osmanlı İmparatorluğunda devlet muhasebesi düzeni 1840 yılında kurulan Meclis-i Muhasebe (Muhasebe Meclisi) tarafından oluşturulmaya başlanmıştır. Bu kurulun kuruluş amacı, mali konularda görüş almak ve özellikle durumu kötü olan hazine içi düzeltici çareler aramaktır. 1855 yılında bu görevlere bütçe uygulamalarının denetlenmesi de eklenmiştir (Köroğlu, 2015: 34). Tüm eyalet ve sancaklardaki yıllık gelir, gider ve bakaya (zimmet) defterlerini hazine kayıtlarıyla kıyaslayarak eksik ve fazla hususların araştırılması da görevlerinden biridir (Kansu, 2020: 48). Bu kuruluş 1864 yılında Divan-i Muhasebat (Sayıştay) kurulana kadar faaliyetlerini sürdürmüştür.

Osmanlılarda 1839'a kadar (Tazminat fermanının ilan edilmesine kadar) olan klasik dönemde devlet muhasebesinin başı maliye bakanı konumunda bulunan baş defterdardı. Devlet muhasebesinde yardımcı defterler günlük defter ile kontrol edilirdi. Ayrıca muhasebe düzeni yıllık gelir ve gider hesaplarının düzenlenmesine yönelik idi. Belirli gelir ve giderlerin izlenmesi için tahakkuk muhasebesinden yararlanılmakta ancak yıl sonlarında devletin kesin gelir-gider hesabının düzenlendiği görülmektedir. Bu hesabın düzenlenmesi ile hem yılın gerçekleşen gelir ve gider dengesinin ortaya konulması mümkün olmuş, hem de yıllık gelir ve gider hesabının ayrıntılarından yararlanılarak bir sonraki yılın vergi tahakkuklarının yapılması sağlanmıştı (Güvemli vd., 2017: X-XI).

Osmanlı döneminde Tanzimat'ın ilan edilmesinin (1839) ardından gerçekleşen çağdaşlaşma ve yenilik hareketleri ile birlikte çift taraflı kayıt yöntemine uyum sağlama zorunluluğu ortaya çıkmış ve yöntem ilk olarak 1856 yılında kurulan Osmanlı Bankası tarafından kullanılmaya başlanmıştır (Can vd., 2021: 1237). Çift taraflı kayıt yöntemine geçilerek Anadolu muhasebe kayıt kültürü terk edilmiş ve batı Avrupa ülkelerinin kapitalist düzeninin simgesi olan özel kesimin geliştirilmesi ve kâra dayalı işletmecilik anlayışının oluşturulması doğrultusunda çaba gösterilmiştir (Güvemli & Kaya, 2015: 64).

Osmanlı Devleti'nde batılılaşma hareketi olarak anılan Tanzimat Fermanı (1839) ile başlayan dönemde muhasebe kayıt kültüründe büyük değişim yaşanmıştır. Bu dönemde Maliye Nezareti (Maliye Bakanlığı) kurulmuş, devlet muhasebesi, bugün de varlığını sürdüren Muhasebat-ı Umumiye (Genel Muhasebe) adı ile Maliye Bakanlığı içinde yer almıştır (Güvemli & Kaya, 2015: 49). 1850 yılında ise Kanunname-i Ticaret (Ticaret Kanunu) yayınlanmıştır. Bu kanun ile çift taraflı kayıt yöntemine uygun defter sistemine yer verilmiş, günlük defter ve envanter defteri tanıtılmış ve bu defterlerin işlevi sıralanmıştır. Osmanlı muhasebecileri, çift taraflı kayıt yöntemi ile ilk kez bu yasa sayesinde tanışmışlardır. Ancak bu yöntemi uygulayan işletmelerin ve yöntemi bilen muhasebecilerin bulunmaması nedeni ile ticaret kanununda yer

alan öngörülerin uygulanması mümkün olamamış, uygulama ancak kimi yabancı sermayeli kuruluşların bu yöntemden yararlanmaları ile sınırlı kalmıştır. Ayrıca yöntemin bilinirliğini artırmak amacıyla 1870'li yıllarda kimi okullarda çift taraflı kayıt yöntemi dersleri, ders programlarında yer almaya başlamıştır (Güvemli & Kaya, 2015: 52-57).

Çift taraflı kayıt yönteminin yaygınlaştırılması, özel kesime girişimci ve muhasebeci yetiştirmek için bir yüksekokul olan Hamidiye Ticaret Mektebi (1883) kurulmuştur. Ayrıca 1879-1900 yılları arasında Fransız kültüründen yararlanılarak yayınlanan muhasebe kitapları yöntemin benimsenmesini sağlamıştır (Güvemli & Kaya, 2015: 58-61).

Devlet muhasebesinde çift taraflı kayıt yöntemine geçiş Maliye Nezareti'nde 1880 yılında gerçekleşmiştir. Hamidiye Ticaret Mektebi'nden mezun olanlar Duyun-ı Umumiye (devlet borçları) idaresi tarafından kurulan işletmelerde görev almaya başlamışlardır (Güvemli, 2018: 39). Tüm bu çabalara rağmen Osmanlı İmparatorluğu döneminde yöntemin yaygınlaşması sağlanamamıştır. O dönemde çift taraflı kayıt yöntemi uygulamaları Osmanlı Bankası ve bazı işletmeler ile sınırlı kalmıştır.

2.3. Türklerin 20. Yüzyıldan Sonraki Muhasebe Dönemi

Çalışmamızda Türklerin 20. yüzyıldan sonraki muhasebe dönemi Osmanlı İmparatorluğunun 1900'lü yıllarındaki son zamanları ile Türkiye Cumhuriyeti dönemi olarak ele alınmıştır.

20. yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerinde muhasebe düşüncesinin gelişmesine uygun bir ortam oluşmamıştır. Ama yine de özel kesimin örgütlenmesi çalışmaları, bankacılıkta, vergicilikte ve devletin mali yönetimindeki yenilikler ile muhasebe eğitim faaliyetleri ve muhasebe öğretimi kitaplarının basılması gibi faaliyetler yürütülmüştür (Özçelik, 2017: 400).

Özel kesimin örgütlenme çalışmaları meslek odalarının yaygınlaştırılma uğraşları ile başlamıştır. Bu amaçla 1911 yılında Ticaret ve Sanayi Odaları Yönetmeliği yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğin 13. maddesinde üyelere envanter ve bilanço defterlerinin onaylanması yetkisi isteğe bağlı olarak verilmiştir (Güvemli & Güvemli, 2006: 279).

1914 yılında yayınlanan Temettü Vergisi Yasası ile vergi, muhasebe kayıtlarında yer alan satış ya da giderler üzerinden hesaplanıp tahsil edilmeye başlanmıştır. Böylelikle devletin vergi gelirlerinin muhasebenin düzenlediği kayıtlardaki bilgilerden yararlanarak alması sağlanmıştır. Yine bu dönemde ilk madde ve yatırım malı ithal eden kuruluşlara gümrük vergisi muafiyeti

sağlanmış, çalıştırılan işçilerin ücretlerinden belli oranda vergi alınmamış ve ihracattan alınan vergilerde indirim yapılmıştır (Güvemli & Güvemli, 2006: 280-281). Bu uygulamalar muhasebenin önemini arttırmış ve muhasebe düşüncesinin gelişimine katkıda bulunmuştur.

Cumhuriyet döneminden önce basılan Usul-ı Maliye (1914), Defter-i Kebirli Yevmiye veya Amerikan Usulü (1914), Muhasebe-i Tüccariye Mebadisi (1920) ve Amele-i Usul-ı Muhasebe-i Ziraiye (1921) çift taraflı kayıt yöntemini tanıtıcı muhasebe öğreti kitaplarıdır (Güvemli & Güvemli, 2006: 282-283). Osmanlı İmparatorluğunun son yıllarında basılan bu kitaplar ve cumhuriyet döneminde gerçekleştirilen yenilikler Türk muhasebe sisteminin temelini oluşturmaktadır.

Cumhuriyet döneminde gerçekleştirilen reformlar muhasebe tarihi açısından çok önemlidir. Söz konusu reformları üç bölümde ele almak mümkündür. İlk dönem karma ekonomik modelin benimsendiği 1923-1950 yılları, ikinci dönem liberal ekonomiye geçişin yaşandığı 1950-2000 yılları, üçüncü dönem ise 2000 ve sonrasında yaşanan küreselleşme ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile harmonizasyon dönemidir.

Muhasebe düşüncesinde batılılaşma sürecinin hız kazandığı ve karma ekonomik modelin uygulandığı 1923-1950 yıllarında gerçekleştirilen yenilikler kronolojik sırayla aşağıda özetlenmiştir:

- (1) *Türk Ticaret Kanunu (1926)*: Tüccarların tutmak ve tasdik ettirmek zorunda oldukları defterler sıralanmıştır. Bu defterler; mevcut ve muvazene defteri (envanter defteri), yevmiye defteri (günlük defter) ve yazışmaların kopya edildiği kopya defteridir. Ayrıca bu kanun muhasebe defterlerinin istihdam edilecek bir kişi tarafından tutulması gerektiğini belirterek muhasebeci kavramını öne sürmüştür.
- (2) *Kayıt Düzeninin Türkçe Tutulması Hakkındaki Kanun (1926)*: Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı şirketlerin tuttukları defterlerin, yurt içi yazışmaların ve sözleşmelerin Türkçe yapmaları zorunlu olmuştur.
- (3) *Kazanç Vergisi Kanunu (1926)*: Bu kanun ile bilanço ve gelir tablosunun düzenlenme ilkeleri oluşturulmuştur. Bu tabloların şirketlerinin beyannamelerine eklenmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca vergi oranları belirlenmiştir. Böylece vergi uygulamalarına bağlı olarak muhasebenin gelişim göstermesi sağlanmıştır. İslami vergi sisteminin değişmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.
- (4) *Muamele Vergisi Kanunu (1927)*: Beyan usulüne göre alınan muamele vergisinin düzenlendiği kanun ile muamele defteri, emtia ihracat ve ithalat defteri, satış defteri tutulması ve fatura düzenleme zorunluluğu getirilmiştir (Güvemli vd., 2013:29).

- (5) *Muhasebe-i Umumiye Kanunu (1927)*: Batı Avrupa'daki devlet muhasebe düzeninin Türkiye'ye getirilmesi için çıkarılan bu kanun ile mali yönetimde izlenen usul ve esaslar düzenlenmiştir. Bütçenin hazırlanması, devlet alacak ve borçlarının tespiti, hesapların mümkün olduğu kadar kısa aralıklar ile denetlenmesi gerektiği bu kanunun getirdiği yeniliklerdendir.
- (6) *Teşviki Sanayi Kanunu (1927)*: Bu kanun ile Sümerbank, Etibank gibi iktisadi devlet kuruluşlarının kurulmasına ve özel kesimin sanayileşmesine katkı sağlanmıştır. İşletmelerin kurulması ile muhasebe biliminin gelişmesi ivme kazanmıştır. Bu kuruluşlarda binlerce muhasebeci yetişmiş ve maliyet muhasebesi, konsolidasyon, mali raporlama kavramları bu kuruluşlarda gelişmiştir.
- (7) *Dahili İstihlak Vergisi Kanunu (1930)*: Bu kanun ile yükümlülerin ambar defteri, satış defteri ve fatura defteri tutulması zorunluluğu getirilmiştir (Özçelik, 2017: 402).
- (8) *Murakabe (Denetim) Kanunu (1938)*: Bu kanun ile muhasebe denetimi ve mühendislik denetimi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Ancak muhasebe denetimi ile olan maddeler sınırlı kalmıştır. Finansal tabloların denetimi kavramı ilk kez bu yasa ile gündeme gelmiş ve temel hatlarıyla denetçilerin niteliği, denetim usul ve esaslar belirlenmiştir.
- (9) *Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'nun Kuruluşu (1945)*: Maliye Bakanlığı vergi konuları için muhasebe kayıtlarının incelenmesi amacı ile kendi uzman ekibini oluşturmuştur.
- (10) *Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (1948)*: Bu yönetmelik ile hesapların işleyişi açıklanmıştır. Zaman içerisinde bu yönetmelikte bazı değişiklikler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır (Serçemeli, 2010: 8).
- (11) *Vergi Usul Kanunu (VUK-1949)*: Muhasebe düşüncesine vergisel yaklaşımın egemen olması bu kanun ile kesinlik kazanmıştır (Güvemli, 2018: 44). Vergicilik düzeni Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi çerçevesinde toplanmış ve VUK'da belge ve defter düzeni yeniden oluşturulmuştur. Bu kanun ile vergilendirme, tarh ve tahakkuk usulü, tahrir usulü, tebliğler, vergi komisyonları gibi konular yasal düzenlemeye kavuşmuştur.

Yakın tarihimizi de kapsayan, serbest piyasa ekonomisinin benimsendiği 1950-2005 yılları arasında gerçekleştirilen reformlar kronolojik sıra ile aşağıda özetlenmiştir:

- (1) *İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinin Kurulması (1955)*: İktisadi teşebbüslerin fazlalaşması ile birlikte muhasebeci ihtiyacı artmıştır. Bu ihtiyacı gidermek amacıyla 1955 yılında Ankara, 1959 yılında İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri kurulmuştur. İzleyen yıllarda farklı illerde de akademiler açılmaya devam etmiş ve 1982 yılına kadar faaliyetlerini sürdürmüşlerdir.
- (2) *6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (1957)*: Bu kanun ile özellikle anonim şirketlerin muhasebe düzeni ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca muhasebede kullanılan defterlerin tutuluş biçimlerine ilişkin geniş açıklamalara yer verilmiştir.
- (3) *İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun (1964)*: Bu kanun ile İktisadi Devlet Teşekkülleri yeniden düzenleme komisyonu kurulmuştur. Komisyon 1968 yılında sekiz adet muhasebe el kitabı yayımlamıştır. “Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları” isimli kitap ile İktisadi Devlet Teşekküllerinde tekdüzen hesap planı kullanımı ile ilgili temel hususlar ortaya konulmuştur ve bir tek düzen hesap planı kullanılmaya başlamıştır (Sadeghi, 2019: 29).
- (4) *3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (1984)*: Mükelleflerin zorunlu defter kayıtlarında vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları, indirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarlarının (KDV Kanunu md. 54) gösterilmesi gerekli hale gelmiştir.
- (5) *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989)*: Muhasebe mesleğinin açık tanımı yapılmış, mesleğin sorumlulukları, meslek mensubu olabilme koşulları belirlenmiştir. Ayrıca mesleki uyum eğitimlerinin verildiği, “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği” (TÜRMOB) kurulmuştur.
- (6) *Devlet Muhasebesi Yönetmeliği (1990)*: Muhasebe-i Umumiye Kanunu (1927) ve Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (1948) birleştirilip 01.01.1990 tarihinden itibaren “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında yürürlüğe girmiştir. Daha önce hazırlanan yasal düzenlemelerin anlaşılabilirliğini arttırmak için dili sadeleştirilmiştir.
- (7) *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992)*: Maliye bakanlığı tarafından 1992 yılında yayınlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren tebliğ ile “Tek Düzen Hesap Planı” uygulamasına geçilmiştir. Muhasebenin temel kavramları, muhasebe

politikalarının açıklanması, finansal tabloların ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması konularında düzenlemeler yapılmıştır.

20. yüzyılın sonlarında başlayan ve 21. yüzyılda hız kazanan finansal piyasaların küreselleşmesi, yatırım ve finansman faaliyetlerinin yaygınlaşması sonucunda Türkiye’de gerçekleştirilen reformlar kronolojik sıra ile aşağıda özetlenmiştir (Simga & Hosal, 2005: 129):

- (1) *Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (1999)*: 2002 yılında faaliyete geçen kurum ulusal muhasebe standartlarını oluşturma konusunda yetkili olmak üzere kurulmuştur. Daha önce TÜRMOB bünyesinde oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından hazırlanan standartları revize etmişlerdir.
- (2) *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003)*: 1927 yılında yayınlanan Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerine alan bu kanun ile kamu mali yönetim anlayışı değişmiştir. Bu kanun mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir (Kesik, 2005: 95). Devlet muhasebesi anlayışı nakit esaslı temelden tahakkuk esaslı temele evrilmiştir.
- (3) *Türk Ticaret Kanunu (2011)*: Bu kanun ile defterler, belgeler, envanter ve değerlendirme, muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğü ve bağımsız denetim ile ilgili yenilikler getirilmiştir (Ulusan vd., 2012: 14). Bu kanun ile getirilen en önemli gelişme 2013 yılından itibaren Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama ve değerlendirme yapılmasına yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Ancak bu düzenlemelerin faaliyete geçirilmesi birkaç kez ertelendikten sonra, tek düzene uygun olarak kayıtların tutulmasına devam edilmiş ve finansal tabloların dönem sonunda muhasebe standartlarına uygun formata dönüştürülmesi şeklindeki uygulamaya geçilmiştir.
- (4) *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Kurulması (2011)*: Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak ve etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek amacıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Vergi uygulamalarına dayalı muhasebe anlayışı yerine standartlara dayanan finansal raporlama uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye’de halka

açık işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama yapmaları 2005 yılından beri zorunludur. 2022 yılı başı itibariyle Türkiye’de 16 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve 25 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yürürlüktedir.

- (5) *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) Yayınlanması (2017)*: Bağımsız denetime tabi olup TFRS’yi uygulamayan işletmelerin gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacını karşılayan ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlemesini sağlamak amacıyla yayınlanan bu standartlar 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.
- (6) *Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarının (FFMS) Yayınlanması (2019)*: 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 25 adet FFMS yürürlüktedir. Faizsiz finans kuruluşlarının finansal muhasebe kayıtları ve raporlarında kolaylık sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Türklerin 20. yüzyıldaki muhasebe dönemi Cumhuriyetin ilan edilmesi ile birlikte yeni bir düşünce temelinde oluşmaya başlamıştır. Özellikle 1930-1940 yılları arasında vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi ile muhasebe uygulamalarının temeli vergi ağırlıklı olarak gerçekleşmiştir. 1950’li yıllardan sonra muhasebeci yetiştiren İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinin kurulması ile birlikte, muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulma ihtiyacı gündeme gelmiştir. 1950-1989 yıllarında bazı girişimler olmasına rağmen, muhasebe mesleğinin açık tanımı ve sorumlulukları 1989 yılında yayınlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile belirtilmiştir.

3. İran Muhasebe Tarihi

İran’daki muhasebe sisteminin temelleri tarihsel açıdan milattan önce atılmıştır. Bu çalışmada İran topraklarında uzun yıllar hüküm süren Pers İmparatorluğu’na bağlı krallıklar ile hanedanlıklardaki ve İran İslam Cumhuriyetindeki muhasebe gelişmeleri açıklanmıştır.

3.1. İran’ın İslamiyet Öncesi Muhasebe Dönemi

İran 651 yılında İslamiyet’i kabul etmiştir (Sadeghi, 2019: 7). Bu tarihten önce günümüz İran topraklarında Mitrani kavmi (M.Ö.2400-M.Ö.1000), Med Krallığı (M.Ö.1000-M.Ö.334), Hehamenişi Hanedanlığı (M.Ö.334-M.S.266), Sasani İmparatorluğu (224-651) ve Pers İmparatorluğu (M.Ö. 600-M.S. 1925) hüküm sürmüşlerdir.

İran’da sayım bilgisinin ve hesap biliminin yazının icadından önce var olduğunu söylemek mümkündür. Şuş şehri civarındaki Akropol tepesinden bulunan tarihi parçalar hesap

biliminin yazıdan önce var olduğunu göstermektedir (MÖ 3500-M.Ö.3000). Burada piramit, küre ve bar şeklindeki sayısal amaçlı objeler ve ayrıca Şuş'un Çığamış bölgesinde bulunan boncuk ve mermiler o dönemdeki insanların sayım bilgisine sahip olduklarını işaret etmektedir (Moslemi vd., 2012: 146). O dönemde ticarete konu malın miktarını belirlemek için sayısal amaçlı objeler bir kil topunun içine yerleştirmekte ve kil topları mallarla birlikte gönderilmektedir. Böylece malın miktarını incelemek için alıcı kil topları kırıp hesabı kontrol edebilmektedir (Garkaz, 2009: 128).

M.Ö. 6. yüzyılın sonlarına doğru kurulan Persepolis (Takht-e Jamshid) harabelerindeki levhalar, sosyal ve ekonomik sistemin devrimini ve dayanışmasını gözler önüne sermektedir. Bu plaketer ödeme, tahsis alımı ve farklı alanlarda mal alışverişi hakkında ayrıntılı ticaret raporu ile ilgili ekonomik süreci göstermektedir. Aslında plaketer, takasa dayalı ilkel bir biçimden, madeni para ve paraya dayalı dinamik, sofistike bir ekonomiye kadar izlenebilen bir ekonominin gelişimini anlatmaktadır (Mashayekhi & Mashayekh, 2008: 71). Bu levhalardaki yazıların gelir ve maliyetlerle ilgili olduğunu ve finansal bilgileri kaydetme çabalarının bir sonucu olarak ortaya çıktığını söylemek mümkündür (Moslemi vd., 2012: 146; Mashayekhi & Mashayekh, 2008: 72).

Şiraz'ın Pasargad bölgesindeki Persepolis (Takht-e Jamshid) harabelerindeki levhalardaki bilgilere göre vergi memurlarının o dönemde mükelleflerden vergi topladıkları anlaşılmaktadır. Pers İmparatoru Büyük Darius (M.Ö.549-M.Ö.485), vergi toplayan vergi memurlarının tasviri de dahil olmak üzere, bu levhalara kaydedilen ekonomik ve mali işlerin yaratıcıdır. Bu levhalardan vergi tahsildarlarının atanmasını, vergilerin düzenlenmesini, nasıl alındığını ve harcandığını görmek mümkündür. Ayrıca vergi tahsildarlarını sevk etme, tüm süreci denetleme ve toplanan vergileri takip etme sorumluluğunun tek bir kişide toplandığı anlaşılmaktadır (Mashayekh & Mashayekhi, 2008: 76). Bu dönemde muhasebeciler açık kayıtlar yanında, kayıtlarının bir bölümünü gizli kayıt biçiminde yürütmüştür (Güvemli, 1995: 110).

Suluki döneminde (M.Ö. 312) ise, daha büyük mülk sahiplerinden toplanılan vergi oranı, daha küçük mülke sahip olanlardan daha azdı. Arsasit döneminde (M.Ö.187) ana vergi olarak, toprak vergisi bulunmaktaydı. Ayrıca bu dönemde kişi başına vergiye ilaveten; başka vergi türü olan geçiş vergisi da ek olarak toplanırdı (Mashayekh & Mashayekhi, 2008: 75).

Persepolis harabelerindeki levhalar o dönemde temel muhasebe ilkelerine dayalı olarak muhasebe süreçlerinin ve raporların oldukça doğru bir şekilde yapıldığını ispat etmektedir.

Muhasebeciler tarafından kaydedilen rakamlar, günümüz muhasebesine benzer şekilde malların veya tahsislerin tam miktarını göstermektedir. İlk muhasebecilerin bilanço hazırladığını ve bu bilançoların genellikle birkaç yılı kapsamakta olduğunu, yıl sonunda kullanımda olan varlıkların kesin tarihini ve kesin rakamlarını gösterdiğini söylemek mümkündür (Mashayekh & Mashayekhi, 2008: 77).

3.2. İran'ın İslamiyet Sonrası Muhasebe Dönemi

İran'ın 651 yılında İslamiyet'i kabul etmesinden sonra, İslam dininin etkisi hem sosyal etkileşimlerde hem de ticari ilişkilerde ortaya çıkmıştır. Bugünkü İran topraklarında bir Arap devleti olan Abbasi Devleti (750-1258) ve 11. yüzyıldan sonra Türk Devleti olan Anadolu Selçuklu İmparatorluğu hakimiyet kurmuşlardır. Çalışmamızda Abbasilerin Merdiven yöntemi ile Anadolu ve Büyük Selçukluların muhasebe düzeni daha önce açıklandığı için bu bölümde ayrıca yer verilmemiştir. Çalışmamızda İran muhasebe dönemi; ilk Şii İslam devleti olan Safevi Hanedanlığı (1501-1736) ve Kaçar Hanedanlığı (1795-1925) olarak ele alınmıştır.

Safevi Hanedanlığı (1501-1736) İslami bir ekonomik sistem oluşturmuş, işlerin nasıl yürütüleceğine dair örnekleri Kuran'ın kendisinden almıştır. Dolayısıyla o dönemde İslami bir muhasebe sisteminin oluşturulması hem gerekli hem de kaçınılmaz olmuştur.

Safevi döneminde, hanedanlığın ekonomik durumu çok gelişmişti. Safevi ekonomisinin temeli tarım ve hayvancılığa dayanmaktaydı. Bunun yanı sıra ipek ve halı üretimi devlet tekelinde bulundurulmaktaydı (Yurdungüzeli, 2017: 38). Ticari anlamda Osmanlı İmparatorluğu ile etkileşim içerisinde bulunan Safeviler, tüm ticari işlemlerini, borçlarını ve alacaklarını kaydetmişlerdi (Mashayekh & Mashayekhi, 2008: 73).

Safevi tarihinin anlatıldığı ve tek bir nüshasının Melekê Tahran Kütüphanesinde muhafaza edildiği "Tekmîletü'l-Ahbâr" isimli kitap, Safevi sarayında hizmete başlayıp hümayun defterhanesinde muhasebeci vazifesini üstlenen Şirazlı Abdi Bey tarafından yazılmıştır (Pekol, 2019: 94). Bu eserde Safavi tarihi, İran padişahlarının hayatları bazında ele alınmıştır. Muhasebeci vazifesini üstlenen bir kişi tarafından yazılmasına rağmen İran muhasebe tarihi ile ilgili herhangi bir bilgiye rastlanmamaktadır. Safevi tarihine ilişkin başka bir kaynak bulunmaması ve Safevilerden kalan muhasebe belgelerinin bugünlere kadar gelmemesi nedeniyle bu dönemdeki muhasebe sistemi ile ilgili yeterli bilgiye ulaşılamamıştır. Kaçar Hanedanlığı (1795-1925) döneminde İran'ın mali sisteminde ilk değişim ve ilerlemeler başlamıştır (Sadeghi, 2019: 7). İlk kez hükümet bütçesi hazırlanmış ve bütçede harcamalar,

kamu borçları ve tahmini gelirler gibi ifadeler kullanılmıştır. Ayrıca Amerikalı bir finans danışmanı hanedanlığa davet edilmiş, finansal ve vergi disiplininin oluşması için sistemler kurmuştur (Mashayekh & Mashayekhi, 2008: 74). Safevilerden farklı olarak Kaçar hanedanlığında ekonomik ve ticari ilişkiler İslam dininden daha az etkilenmiştir. Özellikle hanedanlığın son dönemlerinde batılılaşma hareketleri görülmektedir.

Kaçar hanedanlığının gelirleri doğrudan vergi, varlık vergisi, gümrük ve kira gelirleri olarak dört büyük kaynaktan elde edilirdi. Ana gelir kaynağı nakit veya diğer varlıklar şeklinde ödenen emlak vergisiydi. Gelir kaynaklarının ve kamu harcamalarının tahmin edilmesi ile dönemin başında bütçe hazırlanırdı. Parlamenter bir sistemin olduğu Kaçar döneminde hazırlanan bütçe ulusal meclis tarafından incelenir ve onaylanırdı (Mashayekh & Mashayekhi, 2008: 73). Bu dönemde ulusal mecliste bütçe uzmanlarının olduğu söylenilebilir.

3.3. İran'ın 20. Yüzyıldan Sonraki Muhasebe Dönemi

Çalışmamızda İran'ın 20. Yüzyıldan sonraki muhasebe dönemleri; Kaçar Hanedanlığının son dönemi (1900-1925), Pehlevi Hanedanı (1925-1979) dönemi ve İran İslam Cumhuriyeti dönemi olarak ele alınmıştır.

Kaçar dönemi sonlarına doğru yabancı bankaların kurulmasına izin verilmesi, ülkede gelişmiş finansal ve muhasebe yöntemlerinin ortaya çıkmasının önünü açmıştır. Bu dönemde büyük harcamalar için özel bir defterin tutulduğu ve ayrıca ticari faaliyet kayıtlarının belli hesaplarda tutulması gerçekleşmiştir (Moghaddam vd., 2012: 3). Yabancı işletmelerin ülkeye gelmesiyle 1902 yılında muhasebede çift taraflı kayıt yöntemi benimsenmiştir. Bu tarihten sonra muhasebe kayıtları daha düzenli bir şekilde tutulmuştur (Sadeghi, 2019: 9).

Meşrutiyetin 1906 yılında ilan edilmesi ile birlikte devlet muhasebe sistemi düzenlenmiş, İran'ın ilk bütçe kanunu, ilk vergi kanunu, ilk ticaret kanunu ve nihayetinde ilk muhasebe ve devlet muhasebe kanunu mecliste onaylanmıştır (Sadeghi, 2019: 10). 1911 yılında ise İran üniversitelerinde muhasebeciliğin öğretilmesine başlanmıştır (Mashayekh & Mashayekhi, 2008: 74).

Pehlevi hanedanlığı (1925-1979) döneminde meşrutiyette başlayan batılılaşma hareketleri devam etmiştir. Bu dönemde muhasebe ve denetim faaliyetleri ile ilgili düzenlemeler yapılmış, dernekler kurulmuştur. 20. yüzyılın başında İran Halk Bankası tarafından yurtdışına muhasebe öğrenmeleri için gönderilen öğrenciler 1944'te İngiltere'de İran Muhasebeciler Birliği'ni kurmuşlardır. İran'a döndükten sonra üyelerin muhasebeci olarak

haklarını korumak ve İran'da muhasebe eğitimini teşvik etmek için yine bir dernek olarak işlerine devam etmişler ancak amaçlarına ulaşamamışlardır (Moghaddam vd., 2012: 4).

İran'da iktisadi işletmelerin denetlenmesi fikri ilk olarak 1933 yılında ticaret hukukunda ortaya atılmıştır. Bu kanunun şirketlere ilişkin maddelerinde, her şirketin genel kurulunun kendi denetçileri arasından bir veya daha fazla denetçi seçmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Buna göre denetçiler şirketin genel durumu ile finansal tablolarının yönetim kurulunca tespit edilen tüm muhasebe, senet ve kayıtlarını denetlemek ve izleyen yıl içinde ortaklar genel kuruluna hesap vermek ile sorumludur (Salehi, 2008: 65).

Muhasebe mesleğinin yasama gereksinimlerine cevap vermek için geliştirilmesi gerektiği 1955 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu ile ortaya konulmuştur. Bu kanunda ilk kez gelir vergisinin hesaplanması için denetçi görüşünün önemi vurgulanmıştır. Bu reformun ardından 1961 yılında Maliye Bakanlığı tarafından denetçi teşkilatı oluşum tasarısı hazırlanmıştır (Roudaki, 2008: 37). Denetimin profesyonelce tanınması ise 1966 yılında kabul edilen Doğrudan Vergi Yasası ile sağlanmıştır. Bu kanun, yeminli muhasebecileri tespit etmek ve tanıtmak, muhasebecilik bilgisini geliştirmek, ilke ve standartların derlenmesi ve denetlenmesi için uygun zemini hazırlamak için gerekli olanakları sağlamak üzere Sertifikalı Muhasebeciler Derneğinin kurulmasını gerektirmiştir. Muhasebecilerin nasıl seçileceklerine ilişkin tüzük 1967'de onaylanmış ve toplum tüzüğü 1970'de düzenlenmiştir. Bu kapsamda, seçilen muhasebeciler vergi, defterler, kar-zarar tabloları ile vergi mükelleflerinin bilançolarını denetlemeyi taahhüt etmişlerdir (Salehi, 2008: 66). Ayrıca, bu dönemde denetim işlevi ve kurumları ile ilgili olan ve Tahran Borsası'na (TSE) kayıtlı firmaların denetlenmesini gerekli kılan Tahran Borsası Kanunu gibi birçok kanun ve yönetmelik getirilmiştir. Kooperatif Şirketler Kanunu'na göre Kooperatif Şirketler için de denetim yapılması gerekmektedir (Mashayekh & Mashayekhi, 2008: 75). Tüm bu düzenlemelerden sonra İran'da 1971 yılında denetim şirketleri kurulmuştur (Rostami vd., 2016: 58).

1970'lerin başlarında yabancı sermayenin İran'a gelmesiyle birlikte İran'daki çok uluslu ve ulusal şirketlerin finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için modern muhasebe sistemlerine talep artmıştır. Bu durum uluslararası ve kamu muhasebe şirketlerinin İran'da faaliyetlerini başlatmaya ve genişletmeye teşvik etmiştir (Previts vd., 2012: 33). Bu dönemde hükümetin Beş Yıllık Ekonomik Kalkınma Planını sunmasıyla, özel şirketlerden denetim hizmeti talebine cevap vermek üzere 30 özel denetim firması kurulmuştur. Ayrıca, ilgili dönemde; 1973 Plan ve Bütçe Yasasına dayanarak, Maliye Bakanlığı tüm devlet kurumlarının ve şirketlerin denetimini üstlenmek üzere İran Denetim Bürosu'nu kurmuştur (Roudaki, 2008: 38). Bu gelişmeden sonra

uluslararası denetim firmaları İran'a gelmiş ve İran muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli katkılarda bulunmuşlardır. Ancak bu dönemde ulusal muhasebe standartlarını belirlemek ve uluslararası muhasebe standartlarını benimsemek için herhangi bir sistematik yapının olmaması çabaları etkisiz hale getirmiştir.

İran'da muhasebe mesleği, Ticaret Kanunu çerçevesinde yapılmaktadır. İran Ticaret Kanunu 1932 yılında parlamentoda onaylanmış ve muhasebe mesleği yasal statüye kavuşmuştur. Muhasebecilik mesleğinin örgütlenmesi ise 1963 yılında Yeminli Mali Müşavirler Derneğinin kurulması ile başlamıştır. 1964 yılında İran Muhasebe Derneği, 1966 yılında İran Resmi Muhasebeciler Merkezi kurulmuştur. Ancak bu dernekler uzun ömürlü olamamışlardır. 1974 yılında kurulan İran Uzman Muhasebeciler Derneği günümüzde de faaliyet göstermektedir (Rostami vd., 2016: 58).

Pehlevi Hanedanlığı döneminde ulusal muhasebe standartlarının olmaması nedeniyle finansal raporlama açıklama gereklilikleri vergi kanunları, şirketler kanunu ve borsa düzenlemelerine dayandırılmıştır. 1969 yılında yayınlanan Ticaret kanununda şirketlerin bilanço, gelir tablosu ve bir hissedar listesi (malları ile birlikte) hazırlanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca vergiden düşülebilir giderlerin raporlanması, amortismanın hesaplanması, belirli giderlerle ilgili muhasebe politikaları ve finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kurallar bu kanun ile ortaya konulmuştur. 1970 yılında ise İran Resmi Muhasebeciler Enstitüsünün finansal tablolarda rapor edilen vergi yükümlülüğünün doğrulanmasından sorumlu olduğuna karar verilmiştir (Mashayekhi & Mashayekh, 2008: 79).

İran İslam Cumhuriyeti 1979 yılında gerçekleşen devrim sonucunda kurulmuştur. Devrimden sonra tüm bankalara, endüstrilere ve sigorta şirketlerine devlet tarafından el konulmuş ve kamulaştırılmıştır (Roudaki, 2008: 39). Ayrıca tüm yabancı şirketler, uluslararası işletmeler ve büyük denetim firmaları İran'dan çekilmişlerdir. Bu gelişmelerin ardından tüm muhasebe ve denetim işleri askıya alınmıştır. Kendi alt birimlerini denetlemek üzere kamu kurumları kendileri muhasebe sistemi oluşturmak zorunda kalmışlardır. Ancak bu düzenlemeler yeterli olmayınca Plan ve Bütçe Örgütü ile Milli Sanayi Örgütü tecrübeli ve eğitilmiş muhasebecileri ve denetçileri bir araya getirerek, 1987 yılında İran Denetim Örgütünü kurmuşlardır (Sadeghi, 2019: 11). Bu örgüt İran denetim pazarına 1987-2001 yılları arasında egemen olmuş, bağımsız denetimi gerçekleştirmiştir. 2001 yılında Tahran borsasında işlem gören şirketlerin özel denetçi seçme izni verilmesi ile İran Yeminli Mali Müşavirler Meslek Kuruluşu kurulmuştur (Azizkhani & Kavooosi, 2017: 100-101). Bu gelişme ile İran Denetim Örgütünün denetimdeki etkisi azalmıştır.

İran devriminin ardından, 1980 yılında, Doğrudan Vergi Kanununda yapılan bir değişiklik, 1966 yılında kurulan Resmi Muhasebeciler Enstitüsü'nü feshetmiştir. 1980-1982 döneminde hükümet, denetim işletmeleri ile Bütçe, Planlama ve Ulusal Sanayiler Örgütü'nü kurmuştur. Bu yeni kuruluşlar, daha önce özel denetim firmalarında çalışan çok sayıda muhasebeciyi işe almıştır. 1987 yılında, kamu sektörü denetim kuruluşlarının birleştirilmesini takiben, kamu mülkiyetindeki kuruluşların tek denetçisi ve ulusal muhasebe ve denetim standartlarını düzenleyen tek düzenleyici kurum olarak Denetim Kurumu kurulmuştur (Mashayekhi & Mashayekh, 2008: 79).

Ülkede, 1974 yılından itibaren İngiltere ve Amerikan muhasebe sistemi benimsenmiş ve daha sonra 1988 de kendi tek düzen hesap planı kullanılmaya başlanmıştır. Günümüzde İran'da tek düzen hesap planı sadece kamu sektöründe zorunlu olarak kullanılmaktadır.

İran'da kamu raporlama birimleri, 2015'ten itibaren muhasebe ve finansal raporlama sistemlerini, kamu sektörü tarafından onaylanan standartlar ile Ekonomi ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan muhasebe talimatlarına göre tasarlamakla yükümlüdür (Borzuzade, 2014: 7). Tek düzen hesap planı ilgili bakanlık tarafından "Kamu Sektörü Muhasebe Sistemi" isimli kitapta her yıl revize edilerek yayınlanmaktadır. 2021 yılında yayınlanan hesap planı Ek 1'de sunulmuştur. İran kamu sektörü hesap planı dokuz hesap grubundan oluşmaktadır. Hesap planında 1. hesap grubu varlıklar ve 2-3 hesap grupları ise bilançonun yükümlülükler tarafını oluşturmaktadır (Sadeghi, 2019: 41). Gelir tablosu ise 4-5-6-7-8 hesap grupları ile kodlanmaktadır.

1991 yılından sonra benimsenen özelleştirilme politikaları ve Tahran borsasının gelişmesiyle birlikte yabancı sermayenin ülkeye gelmesi hızlanmıştır. Bu durum yüksek kalitede muhasebe ve karşılaştırılabilir raporlama standartlarının kullanımına olan ihtiyacı artırmıştır. Bu nedenle Denetim Kurumundaki Muhasebe Beyannamelerini Derleme Komitesi 1992 yılında, geçerli standartlar ve çevresel koşullara dayalı olarak tutarlılığı sağlamak ve mevcut uyumsuzluğu ortadan kaldırmak için gereklilik kılavuzunu kodlamakla görevlendirilmiştir. Dokuz adet muhasebe beyannamesi taslağı ile finansal tabloların hazırlanması ve yayınlanmasına ilişkin çerçeve oluşturulmuştur. 1996 yılında ise beş beyanname taslağı daha kamuya ve diğer taslaklar bazı özel gruplara gönderilmiştir. Komite, ilgili kamu ve profesyonel önerileri kullanarak 1999 yılında ilk muhasebe beyannameler setini yayınlamıştır. Muhasebe beyannamelerinin sahada tanıtılması ve yürütülmesi amacıyla düzenlenen eğitim programları büyük başarı ile sonuçlanmıştır. Bu komitenin adı daha sonra Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi olarak değiştirilmiştir (Mashayekhi & Mashayekh,

2008: 80). 2001 yılından sonra uygulanması zorunlu olan standartlar bu komitenin çalışmaları sonucunda yayınlanmıştır.

2005 yılında ise Uluslararası Muhasebe Standartları kabul edilmiştir. Bu tarihten sonra İran muhasebe standartları revizyonları gerçekleşmiştir. 2005 yılından bu yana ulusal standartları uluslararası standartlarla uyumlu hale getirme amaçlı bir proje başlatılmış ve bazı farklılıklar aşamalı olarak gözden geçirilerek yerel standartların uluslararası standartlara daha yakın hale getirilmesi sağlanmıştır (Aliabadi & Shahri, 2016: 611). İran'da yürürlükte olan Ulusal Muhasebe Standartları Ek 2'de, Ulusal Denetim Standartları ise Ek 3'te yer almaktadır.

Günümüzde İran'da ekonomi ve maliye bakanlığına bağlı Denetim Kurumu ulusal muhasebe ve denetim standartların belirlenmesinden sorumlu resmi ve yasal tek kurumdur (Mashayekhi & Mashayekh, 2008: 81). Hazine, Sayıştay, Plan ve Bütçe Teşkilatı (PBO) iş birliğiyle ile bu kurum diğer ülkelerdeki düzenleyici kurumlardan farklı olarak İslam dininin kurallarını da dikkate alarak ilgili standartları yayınlamaktadır.

İran Denetim Kurumu tarafından şu ana kadar 42 adet muhasebe standardı (yürürlükte olan 38 adet) ve 40 adet denetim standardı yayınlanmıştır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Faizsiz Finans Muhasebe Standardına (FFMS) karşılık gelen herhangi bir standart şu ana kadar İran'da yayınlanmamıştır. İran Muhasebe Standartları Ek 2'de ve İran Denetim Standartları ise Ek 3'te sunulmuştur.

4. Değerlendirme ve Sonuç

Türkler İslamiyet'i İranlılardan yaklaşık 300 yıl sonra kabul etmişlerdir. Türklerin İslamiyet'ten önceki dönemde muhasebe biliminin yazının icadı ile doğduğunu ve Türk topluluklarının kendi kayıt kültürlerinin var olduğunu söylemek mümkündür. İran'da ise sayım bilgisinin ve hesap biliminin bulunan sayısal amaçlı objelerden yazının icadından önce bile var olduğu söylenebilir. İslamiyet'in kabul edilmesinden önce her iki ülkede de ekonomik değeri olan varlıkların kayıt altına alındığı bilinmektedir.

İslamiyet'ten sonraki dönemde ise her iki ülkede de Arap kültürü hem devlet yönetimini hem de muhasebe kültürünü etkisi altına almıştır. Özellikle vergi uygulamalarında ve devlet harcamalarında dini kuralların hakimiyeti bulunmaktadır. Ayrıca orduların beslenme ve giyecek ihtiyacının karşılanması sırasında denetim aracı olarak muhasebe kullanılmıştır. İki ülkenin muhasebe uygulamalarındaki en önemli benzerlik ise Siyakat isimli farklı bir yazı dili kullanılmalarıdır. Bugünkü İran topraklarında hüküm süren Abbasiler tarafından oluşturulan merdiven yöntemi Türk topluluklarında yaklaşık 1100 yıl boyunca benimsenmiştir. Moğol

baskısından kaçıp Türk topluluklarına sığınan İranlı aydınların devletçiliğe dayanan Türk muhasebe sistemi üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Hem İran'da hem de Türk topluluklarında devlet teşkilat yapısı, vergi tahsilat sistemi ve kayıt düzenine ilişkin benzer bir yapı olduğu görülmektedir.

İran'da batılılaşma hareketleri 1906 yılında, Türklerde ise 1879 yılında başlamıştır. Her iki ülkede belirtilen tarihlerden sonra ticaret kanunu, vergi kanunları hazırlanmış ve ekonominin bir dalı olarak okutulan muhasebenin ayrı bir bilim olarak öğretilmesine geçilmiştir. Çağdaşlaşma ve yenilik hareketleri ile birlikte çift taraflı kayıt yöntemine uyum sağlama zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Çift taraflı kayıt yöntemi Türklerde 1879 yılında Osmanlı İmparatorluğu döneminde, İranlılarda ise 1902 yılında Kaçar Hanedanlığı döneminde benimsenmiştir.

- (1) 1979 yılında gerçekleşen İran devriminden sonra İran'a uygulanan ambargolar yabancı yatırımcıların, uluslararası muhasebe ve denetim firmalarının ülkeden ayrılmasına yol açmıştır. Bu gelişme Türkiye ve İran muhasebe sistemlerinde belirgin farklılıklar oluşturmuştur. Günümüzde İran ve Türkiye'nin muhasebe sistemleri arasındaki temel farklılıklar şu şekilde özetlenebilir: İran, 1988 de kendi tek düzen hesap planını kullanmaya başlamıştır. Türkiye'de ise ilk hesap planı oluşturma çalışmaları 1968 yılında İktisadi Devlet Teşekküllerinde tekdüzen hesap planı kullanımı ile gerçekleşmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında yayınlanan ve 1994 yılında uygulanmaya konulan tebliğ ile bilanço usulüne göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin (mali kuruluşlar hariç) tek düzen hesap planı uygulaması zorunlu hale getirilmiştir.
- (2) Türkiye'de Tekdüzen Hesap Planı sınıfları açısından hesap kodu 1 ve 2 ile başlayan hesaplar bilançonun varlıklarını, hesap kodu 3, 4 ve 5 ile başlayan hesaplar ise bilançonun yükümlülükler tarafını oluşturmaktadır. Tekdüzen hesap planındaki bu temel sınıflandırma, İran hesap planında 1. hesap grubu varlıklar ve 2-3 hesap grupları ise bilançonun yükümlülükleri olarak sınıflandırılmıştır. Türkiye'den farklı olarak gelir tablosu ise 4-5-6-7-8 hesap grupları ile kodlanmaktadır.
- (3) İran'da var olan tekdüzen hesap planı sadece kamu sektöründe zorunlu olarak kullanılmaktadır. Bu hesap grupları sırasıyla 1.varlıklar, 2.yabancı kaynaklar, 3. Net Değer, 4. Gelirler, 5. Devlet Tarafından Tanınan Gelirler, 6. Giderler 7. Hazineye gönderilen Fonlar 8. Nazım Hesaplar ve 9. Bütçe hesaplarından oluşmaktadır.

- (4) Muhasebe ile ilgili standartları yayımlayan kuruluş İran'da Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışmakta olan Denetim Kurumu iken, Türkiye'de 2011 yılında Türk Ticaret Kanunu ile kurulmuş olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumudur.
- (5) Muhasebe mesleğinin yasal statüye kavuşması İran'da 1932 yılında yayımlanan Ticaret Kanunu ile gerçekleşmiştir. Türkiye'de ise 1950-1989 yıllarında bazı girişimler olmasına rağmen, muhasebe mesleğinin açık tanımı ve sorumlulukları 1989 yılında yayımlanan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile belirtilmiştir.
- (6) İran'da standart ve vergisel açıdan tek bir finansal tablo seti düzenlenmekte iken, Türkiye'de halka açık şirketler standartlara uygun raporlama seti ile birlikte vergi kanunları nedeniyle aynı zamanda vergisel bir tablo daha düzenlemek zorundadırlar (Sadeghi, 2019: 189). Türkiye'den farklı olarak İran'da muhasebe karı ile mali kar arasında farklılık bulunmamaktadır.
- (7) Türkiye'de halka açık işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama yapmaları 2005 yılından beri zorunlu hale getirilmiştir. İran'da ise sadece bankalar ve finansal kuruluşları için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama 2018 yılından beri zorunludur (Sadeghi, 2019: 188). İran'da halka açık işletmeler İran Muhasebe Standartlarını kullanmak zorundadır.
- (8) İran'da Ulusal Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasında belirgin bir fark vardır. Bu farkın nedeni ülkenin İslami bir teokratik monarşi ile yönetilmesidir. İran'da Ulusal Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki farkın son dönemlerde azaldığı gözlemlenmektedir.

İran ve Türkiye'nin muhasebe sistemleri incelendiğinde, her iki ülkede de 20. yüzyıla kadar benzer değişikliklerin olduğu görülmektedir. 20 yüzyıldaki İran muhasebe sistemindeki değişiklikler ve yenilikler, kökten bir değişiklik yerine mevcut sisteme eklentiler şeklinde meydana gelmiştir. Türklerde ise özellikle cumhuriyetin kurulmasından sonra Gazi Mustafa Kemal Atatürk'ün önderliğinde her alanda olduğu gibi muhasebe biliminde de reformlar gerçekleşmiştir. Bu dönemde gerçekleştirilen yenilikler Türk muhasebe sisteminin temelini oluşturmaktadır.

Hakem Deęerlendirmesi: Dış bağımsız.

Katkı Oranı Beyanı: Sorumlu yazar: %34 Diğer yazar: %33 Diğer yazar: % 33

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Contribution Rate Statement: Corresponding author: % 34 Other author: %33 Other author: % 33

Conflicts of Interest: There is no potential conflict of interest in this study.

EKLER

Ek: 1 İran Kamu Sektörü Hesap Planı

1 Varlıklar

Dönen Varlıklar

115 Takas İşlemlerinden Alacaklar ve Alacak Senetleri

120 Takas Olmayan İşlemlerden Alacaklar Alacak Senetleri

125 Kısa Vadeli Yatırımlar

130 Envanter

140 Verilen Avanslar

145 Diğer Dönen Varlıklar

Duran Varlıklar

150 Maddi Duran Varlıklar

160 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

170 Uzun Vadeli Yatırımlar

180 Diğer Duran Varlıklar

2 Yabancı Kaynaklar

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

210 Takas İşlemlerinden Borçlar ve Borç Senetleri

220 Takas Olmayan İşlemlerden Borçlar ve Borç Senetleri

230 Alınan Avanslar

240 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

250 Uzun Vadeli Senet ve Borçlar

260 Kıdem Tazminatı Karşılığı

270 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

3 Net Değer

310 Birikmiş Net Değer

320 Yeniden Değerleme Artışları

330 Kambiyo Kar/Zararı

4 Gelirler

410 Hazineye Tahsis Edilen Fonlarından Tahsiller

420 Hazineye İhtisası Gelirlerinden Tahsiller

430 Alınan Hibeler

440 Diğer Gelirler

5 Devlet Tarafından Tanınan Gelirler

510 Devlet Gelirleri

6 Giderler

610 Giderler

7 Hazineye Gönderilen Fonlar

710 Hazineye Gönderilen Fonlar

8 Nazım Hesaplar

810 Borçlu Nazım Hesaplar

820 Alacaklı Nazım Hesaplar

9 Bütçe

910 Raportör Birim Bütçesi

915 Transfer Kredisi

920 Onaylanmış Kredi

925 İstenilen Belgeler

930 Tahsis Edilen Kredi

935 Mülkün Bir Kısmı. Ücret, Makbuz, Mali Sorumluluk

940 Havaleler

950 Bildirim Kredisi

960 Kredi Kontrolü

970 Temin Edilen Kredi

980 Belirsiz Ödemeler Kredisi

990 Kullanılan Kredi

Kaynak: Borzuzade, 2014: 276.

**Ek 2:
İran Muhasebe Standartları**

Standart Numarası	İran Muhasebe Standartları
1	Finansal Tabloların Sunuluşu
2	Nakit Akım Tablosu
3	Faaliyet Geliri
4	Yedekler, Muhtemel Borçlar ve Muhtemel Varlıklar
5	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
6	Finansal Performans Raporu (21 Mart 2019'da Kaldırılmıştır)
7	Kaldırılmıştır
8	Stoklar
9	Uzun Vadeli Sözleşmeler
10	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi
11	Maddi Duran Varlıklar
12	İlişkili Taraf Açıklamaları
13	Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi
14	Dönen Varlıklar ve Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Sunuluşu
15	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
16	Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi
17	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
18	Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (21 Mart 2022'de Kaldırılmıştır)
18	Bireysel Finansal Tablolar
19	Şirket Birleşmeleri (21 Mart 2021'de Kaldırılmıştır)
20	Bağlı İşletmeler ve Özel Ortaklıklardaki Yatırımlar
21	Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
22	Ara Dönem Finansal Raporlama
23	Özel Ortaklıklar Muhasebesi (21 Mart 2021'de Kaldırılmıştır)
24	Yatırım Dönemindeki Ticari Birimlerin Finansal Raporlaması
25	Bölgümlere Göre Raporlama
26	Tarımsal Faaliyetler
27	Emeklilik Fayda Planları
28	Genel Sigorta Faaliyetleri
29	İnşaat Faaliyetleri
30	Hisse Başına Kazanç
31	Duran Varlıklar
32	Varlıklardaki Değer Düşüklüğü
33	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
34	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hataları
35	Gelir Vergisi
36	Finansal Araçların Sunumu
37	Finansal Araçların Açıklanması

38	İşletme Birleşmeleri
39	Konsolide Finansal Tablolar
40	İş Ortaklıkları
41	Diğer Kuruluşlardaki Payların Açıklanması
42	Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesi

Kaynak: Audit Organization, 2022.

Ek: 3
İran Denetim Standartları

Standart No.	İran Denetim Standartları
0	Giriş: Denetim Standartları, Diğer Güvence Hizmetleri ve İlgili Hizmetler
BDS 1	Denetim Hizmeti Veren Kuruluşlarda Kalite Kontrol, Diğer Güvence Hizmetleri ve İlgili Hizmetler
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesi
BDS 220	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi
BDS 300	Finansal Tabloların Denetim Planlaması
BDS 315	Ticari İşletme ve Çevresinin Bilinmesi ile Önemli Hilelerin Belirlemesi ve Değerlemesi
BDS 320	Denetim Faaliyetlerinde Planlama ve Uygulamanın Önemi
BDS 330	Denetçinin Değerlendirilen Risklere Karşılık Vermesi
BDS 450	Denetimde Belirlenen Hilelerin Değerlendirilmesi
BDS 500	Denetim Kanıtları
BDS 501	Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS 505	Dış Teyitler
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri
BDS 520	Analitik Prosedürler
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örnekleme
BDS 540	Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 580	Yazılı Beyanlar
BDS 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler
BDS720	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Raporlarda Yer Alan Diğer Bilgiler
BDS 800	Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS 805	Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
BDS2400	Finansal Tabloların Genel İncelemesi
BDS2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetçi Tarafından Genel İncelenmesi
BDS3400	Gelecekteki Finansal Bilgilerin İşlenmesi
BDS4400	Finansal Bilgilerin İşlenmesi için Mutabık Kalınan Yöntemlerin Uygulanması
BDS4410	Finansal Bilgilerin Düzenlenmesi

Kaynak: Audit Organization, 2022.

KAYNAKÇA

- Aliabadi, F. J. & Shahri, A. M. (2016). Transparency in financial reporting with or without IFRS: The case of Iran. *World of Accounting Science*, 18 (1), 605-623.
- Audit Organization (2022). Iranian accounting standards, April 10 2022, <https://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx?Id=1>.
- Audit Organization (2022). Iranian audit standards, April 12 2022, <https://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx?Id=2>.
- Aydemir, O. & Erkan, M. (2011). Merdiven kayıt yöntemi ve günümüz muhasebe sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1, 110-128.
- Azizkhani, M. & Kavooosi, M. (2017). The pricing of auditor market power: Evidence from Iran. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 1 (1), 97-121.
- Berber, O. (2017). Türklerin İslamlaşma sürecine dair Türk tarih yazımındaki bazı ifadeler üzerine. *Türk Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2 (1), 1-24.
- Borzuzade, M. (2014). *Nezame hesabdari bakhse umumi*. Entesharate Rahe Sorayya.
- Caferoğlu, A. (1934). Uygurlarda hukuk ve maliye ıstılahları. *Türkiyat Mecmuası*, 4, 1-44.
- Can, A. V., Aliusta, H. & Bağdat, A. (2021). Osmanlı Devleti'nde çift taraflı kayıt yöntemine geçişi etkileyen sosyo-kültürel nedenlerin analizi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14 (3), 1231-1259.
- Ertaş, F. C., Alpaslan, H. İ. & Akdemir, Y. (2017). Anadolu muhasebe kayıt kültürünün doğuşu 1350-1500. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 13, 51-89.
- Garkaz, M. (2009). Barrasi nezame hesabdari va hesabrası dar irane bastane doreye hakhamaneshi. *Faslnameye Takhassosiye Feqh va Tarikhe Tamaddon*, 5 (15), 1-26.
- Güvemli, O. (1995). *Türk devletleri muhasebe tarihi 1. cilt*. Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayınları.
- Güvemli, O., Aytulun, A. & Şişman, B. (2013). Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 4, 19-49.
- Güvemli, O. (2015). Türk muhasebe düşüncesinin evreleri (Orta Asya kültüründen-batılılaşmaya). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 9, 5-17.
- Güvemli, O. (2018). Türkiye muhasebe mesleğinde yüz elli yıllık büyük yalnızlık (1839-1989). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 14, 23-63.
- Güvemli, O. & Güvemli, B. (2006). Osmanlı'dan Cumhuriyet'e muhasebe düşüncesinin gelişmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 76, 275-289.
- Güvemli, O. & Kaya, M. A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. yüzyılın ortalarında muhasebe düşüncesindeki büyük değişim-1839-1885. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 9, 43-65.
- Güvemli, O., Toroman, C. & Güvemli, B. (2017). *Osmanlı İmparatorluğu'nda devlet muhasebesi*. Sayıştay Yayınları.
- Kansu, M. (2020). *Osmanlı İmparatorluğu muhasebe sistemi ve vergi uygulamaları*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

- Kesik, A. (2005). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bağlamında ve AB sürecinde Türk kamu iç mali kontrol sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9, 94-114.
- Köroğlu, Ç. (2015). Türkiye’de Cumhuriyet’in ilanından günümüze kadar muhasebe denetimi konusunda yaşanan gelişmeler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (3), 31-44.
- Kuşçu, A. D. (2016). *Selçuklu deniz ticaretinin Anadolu ekonomisinin dünya ekonomisine entegrasyonundaki rolü*, International Conference on Eurasian Economies. (ss.330-335). Kaposvar-Macaristan.
- Küçükler, M. (2019). XV. yüzyıl Osmanlı Devleti muhasebe uygulamalarında yaşanan gelişmeler: Muhyeddin muhammedin mecmuîl-kavâid adlı eseri. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü, Sakarya.
- Küçükler, M. & Can, A. V. (2018). Tarihi belgeler ışığında Uygurlarda sağış. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 233-252.
- Mashayekhi, B. & Mashayekh, S. (2008). Development of accounting in Iran. *The International Journal of Accounting*, 43 (1), 66-86.
- Moghaddam, A. A. G., Shadmehr, F., Mousavian, M. & Minab, M. (2012). A review of history of accounting & auditing in Iran. *Arabian Journal of Business and Management Review (Oman Chapter)*, 2 (2), 1-9.
- Moslemi, A., Homayuni, R., Farahani, D. & Baqeri Hejaz, M. A. (2012). İran’daki muhasebe ve finans değişimlerinin tarihçesi. *Tarih Bilimsel Araştırma Dergisi*, 7 (26), 143-171.
- Örten, R., Kurt, G. & Torun, S. (2011). Muhasebede çift taraflı kayıtlama ve Kitab-us Siyakat. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1, 34-69.
- Özçelik, M. K. (2017). Türk muhasebe sisteminin gelişiminde vergi etkisi. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, 60, 396-413.
- Pekol, F. (2019). XVI. yüzyılda Safeviler’de tarih yazıcılığı ve bu dönemde yazılmış kronikler. *Anasay*, 3 (10), 79-106.
- Previts, G. J., Walton, P. & Wolnizer, P. (2012). *Global history of accounting, financial reporting and public policy: Eurasia, Middle East and Africa*. Emerald Group Publishing.
- Rostami, A., Pakdel, G., Hasanzadeh Kojou, S. & Hasanzadeh Kochou, M. (2016). Iranian GAAP and IFRS: The history and current status of IAS/IFRS convergence process in Iran. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 1 (3), 55-66.
- Roudaki, J. (2008). Accounting profession and evolution of standard setting in Iran. *Journal of Accounting-Business & Management*, 15 (1), 33-52.
- Sadeghi, P. (2019). *İran’daki muhasebe denetim sistemi ile Türkiye’deki muhasebe denetim sisteminin karşılaştırması ve bir vaka çalışması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Salehi, M. (2008). Evaluation of accounting and auditing in Iran. *ICFAI Journal of Audit Practice*, 5 (4). 57-74.
- Selimoğlu, S. K., Aslan, Ü. & Güvemli, B. (2009). 12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresi’nde sunulan Türk akademisyenler ve uygulamacıların bildirimleri: Bir literatür incelemesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42, 217-228.
- Serçemeli, M. (2010). *Devlet muhasebesi kavramı, Türkiye’deki işleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü’nde bir uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Simga-Mugan, C. & Hosal-Akman, N. (2005). Convergence to international financial reporting standards: The case of Turkey. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2 (1-2), 127-139.

Şensoy, F. (2014). Muhasebe defterlerinden vakıfların çok yönlü boyutlarını izlemek-bir örnek XVIII. yy. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 7, 76-103.

Uluslan, H., Elçin, E. & Köylü, Ç. (2012). 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55, 11-34.

Yurdungüzeli, E. (2018). *XVI. yüzyıl Osmanlı Safevi ilişkilerinin ticari açıdan değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.