

TÜRK MUHASEBE DÜŞÜNCESİNDE MUHASEBE DÜZENİ, BELGELER VE DEFTERLERİN ADLARINDA VE KAVRAMLARINDA SON İKİ YÜZYILDAKİ DEĞİŞİMLER

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üniversitesi, E. Öğr. Üyesi

Özet

Son iki yüzyıllık sürede, Türkiye’de siyasi ve iktisadi alanda, klasik Osmanlı dönemi, Tanzimat dönemi ve Cumhuriyet dönemi yaşanmıştır. Bu üç dönemin getirdiği siyasi ve iktisadi gelişmeler, birçok alanı olduğu gibi muhasebe düşüncesini de etkilemiştir. Muhasebe örgütü, muhasebeciler, belgeler ve defterler önce Osmanlı’nın geleneksel yapısı gereği Farsça’nın etkisi ile oluşmuş, Tanzimat’tan sonra Arapça ve çağdaşlaşma çabaları çerçevesinde Fransızca’nın etkisine girmiştir. Cumhuriyet döneminde ise, ulusalcılık ve çağdaşlaşma çerçevesinde gelişme göstermiş ve özellikle XX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ABD ağırlıklı Anglosakson kültürünün etkisinde kalınmıştır. İsimler, kavramlar bu kültür etkileşimleri çerçevesinde gelişme göstermiştir.

Son iki yüzyılda aynı konuları etkileyen başka değişimler de vardır. Bunlar, yararlanılan muhasebe yöntemindeki değişim ve muhasebenin uygulama alanında kendini göstermiştir. Osmanlı’da yüzyıllarca devlet muhasebesinde kullanılan merdiven yöntemi Tanzimat’ın getirdiği iktisadi ve mali ortamda ihtiyaçları karşılayamayınca çift yanlı kayıt yöntemine geçiş ve bu yöntemin yaygınlaşması süreci başlamıştır. Çift yanlı kayıt yönteminin kendini kabul ettirme sürecinden sonra başlayan Cumhuriyet döneminde ise, vergisel ağırlıklı muhasebe uygulamaları etkin olmuş ve bu etki XX. yüzyıl boyunca devam etmiştir.

Yasal düzenlemeler çerçevesinde ticaret kanunlarının ve vergi kanunlarının belge ve defter adlarını ve kavramlarını belirlemede etkin oldukları gözlenmiştir. XXI. Yüzyılda, bu kavramları küreselleşme olgusunun etkileyeceği anlaşılmakta olup, 2011 yılında kabul edilen yeni Ticaret Kanunu’nu bu yolda atılan bir adım olarak görmek olanağı bulunmaktadır.

Anahtar sözcükler: Türkiye’de muhasebe belge ve defterleri, ticaret kanunları, vergi kanunları.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

Abstract (Changes on the Notions and Names in the Accounting Order, Documents, and Ledgers during the last two centuries of the Turkish Accounting

Thought)

During the last two centuries, serious economic and political changes have affected the Republic of Turkey and they can be categorized into three periods; classical Ottoman period, Tanzimat (Administrative Reforms) period and Republic period. Economic and political developments have influenced accounting thought just as in other fields. First, accounting structure, accountants, documents and ledgers have evolved with the influence of Persian language within the framework of Ottoman State's traditions. After Tanzimat, they are influenced by French language within the framework of modernization and Arabic language. In the Republic period, they are influenced within the framework of nationalism and modernization acts and they are highly influenced by the USA - Anglo-Saxon culture especially after the second half of the 20th century. Names and notions have evolved with the interaction of these cultures.

Other matters have affected those mentioned subjects as well. Accounting practices and accounting method have also changed during the last two centuries. The Merdiban method replaced itself with the double entry accounting system when it could not meet the economic and financial requirements of the time. This process began during the Tanzimat period, the time of administrative reforms. In time, double entry accounting system has imposed itself in accounting practices. During the Republic period, tax oriented accounting practices prevailed and this process continued during the 20th century.

It is observed that in time, within the framework of legal regulations, commerce and tax laws have influenced the names and notions of documents and ledgers. It is understood that those notions will also be affected by globalization. Thus, New Turkish Commercial Law of 2011 can be considered as an important step for this goal.

Key words: Accounting documents and ledger in Turkey, commercial laws, tax laws.

Jel Classification: M40, M41, M49.

1. Giriş

Son ikiyüz yılı, yani XIX. ve XX. yüzyılları kapsayan Türk muhasebe düşüncesi üç ana dönemde ele alınabilir. Birinci dönem, tarihçilerin klasik dönem dedikleri Tanzimat öncesi dönemdir. İkinci dönem Tanzimat'tan Cumhuriyet'e kadar olan dönemdir. Üçüncü dönem de Cumhuriyet dönemidir. Bu üç dönemi son ikisinde her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da çok önemli değişimler olmuştur. Osmanlı'nın beş yüzyıl boyunca yararlandığı muhasebe sistemi, muhasebecilerin eğitimi, muhasebe örgütü ve çalışanların

unvanları, muhasebede kullanılan defterlerin şekilleri ve adları, muhasebe deyimleri Tanzimat ile birlikte değişmeye başlamıştır. Bu değişim XIX. yüzyılın ikinci yarısı boyunca devam etmiştir. XX. Yüzyılın başlarında savaşlar nedeni ile duraklamış, Cumhuriyet ile birlikte yeni bir gelişim sürecine girmiştir.

Bu arada belirtmek gerekmektedir ki, XXI. yüzyılın koşulları, öncekiler kadar hızlı farklılaşmaya yol açmasa da muhasebe düşüncesinde yeni bir değişim sürecinin yaşanacağı işaretleri görülmektedir. Tanzimat batılılaşma, çağdaşlaşma dönüşümüdür; Cumhuriyet ulusallaşma ve çağdaşlaşma dönüşümüdür. XXI. Yüzyılda yaşanan değişimleri ise, küreselleşmeye uyum sürecinin etkilemekte olduğu anlaşılmaktadır.

Osmanlı'nın geleneksel muhasebe kültürü, Fars dili ve kayıt kültürü çerçevesinde gelişme göstermiştir. Tanzimat ile birlikte Fransız kültürü egemen olmaya başlamış ve Farsça deyimlerin, yerlerini Arapça deyimlere bırakma eğilimi ortaya çıkmıştır. XX. Yüzyıl başlarında, Osmanlı Devleti'nin Almanya ile birlikte Birinci Dünya Harbi'ne girmesi nedeniyle Alman muhasebe düşüncesi Türkiye'ye gelmeye başlamıştır. Bu etki yerini 1950'lere doğru ABD odaklı Anglosakson düşüncesine bırakmıştır. Cumhuriyet ile birlikte Türkçeleşme girişimleri kimi zaman artan, kimi zaman azalan bir seyir izleyerek yüzyıl boyunca devam etmiştir.

Tanzimat'a kadar muhasebe düşüncesini devlet muhasebesinin etkilediği görülmektedir. Devlet, merdiven yöntemi denilen bir devlet muhasebe yöntemi kullanmıştır. Henüz gelişmemiş olan özel kesim ise, genellikle küçük işletmeler halinde kalmış ve hesaplaşma kayıt gerekmesi de basit kayıtlarla karşılanmaya çalışılmıştır. Tanzimat'tan sonra da devletçilik anlayışı devam etmiştir. Ama devlet, kar amaçlı işletmeler (iktisadi devlet kuruluşları benzeri) kurma girişiminde bulunmuştur. Ayrıca yabancı özel kesim işletmeleri özellikle finans alanında kurulmaya başlanmıştır. XIX. Yüzyılın ikinci yarısı ve XX. yüzyılın başları devletçilik yanında özel kesime yer verilmesi arayışları içinde geçmiştir. Özel kesimde sermaye birikimini önleyen ve başlangıçta adı Ahilik olup, daha sonraları Lonca düzeni ve daha sonra da Gedik düzeni şeklinde devam eden üretim düzeni 1909 yılında

kaldırılınca¹ özel kesim kuruluşlarının önu bir ölçüde açılmıştır. Cumhuriyet dönemi planlı ekonomiye dayalı devletçilik anlayışı çerçevesinde iktisadi kalkınma modelini benimsemiş ve muhasebe düşüncesi de iktisadi devlet teşekkülleri çerçevesinde gelişme sürecine girmiştir. Özel kesim için muhasebe kayıt ihtiyacının gelişme göstermesi, 1950’den itibaren uygulanmaya başlanan liberal iktisat politikaları ile başlamıştır. Yeni yüzyılın başlarından itibaren özel kesim çerçevesinde gelişim, ağırlıklı olarak kendisini göstermeye başlamıştır.

Buraya kadarki açıklamalar, muhasebe düşüncesini etkileyen siyasi ve ekonomik gelişmelerdir. Bunlar dolaylı etkilere sahiptir.

Muhasebe düşüncesine doğrudan etkide bulunan etmenler de vardır. Bunlardan birisi yararlanılan muhasebe yöntemi değişikliğidir. Yani merdiven yönteminden çift yanlı kayıt yöntemine geçiştir. İkincisi de vergi ağırlıklı muhasebe uygulamalarının başlamasıdır. Bu iki etken aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Son iki yüzyıl içinde muhasebe düşüncesini etkileyen gelişmeler içinde yararlanılan muhasebe yönteminin kuşkusuz özel bir yeri vardır. Tanzimat’a kadar bilinen yöntem, merdiven yöntemidir. Bu yöntemi Osmanlılar İlhanlılar’dan almış ve yüzyıllar boyu devlet muhasebesinde ihtiyaçlara göre geliştirerek kullanmışlardır. Tanzimat sonrası yaşanan gelişmeler karşısında merdiven yönteminin yetersiz kalması, yeni arayışları gündeme getirmiş ve çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. Bu kararda, Osmanlı Bankası gibi yabancı sermayeli kuruluşların çift yanlı kayıt yöntemi uygulamalarındaki başarıları, çift yanlı kayıt yönteminin bu yüzyılda bilim olma sürecini tamamlayarak kendisini kabul ettirmiş olması ve yüz yılın ikinci yarısında Türkçe’ye de çevrilen batı kaynaklı çift yanlı kayıt yöntemine ait yayınların giderek artması etken olmuştur. Çift yanlı kayıt yöntemine geçiş çabaları 1850’de başlamış ve yüzyılın sonlarına kadar belirli bir alt yapı oluşturmuştur.² Türk muhasebe tarihinde, muhasebe anlayışını

1 Mehmet Özbirecikli: The Three Institutions which Created the Socioeconomic Structure of Turkish Private Entrepreneurs Between The 13 th and 19th Centuries : Akhism, the Guilds and the Gedik System, Paper, 2 nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2. BMAC), September 15-18 2010, İstanbul, Turkey.

2 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat’tan Cumhuriyet’e, 3. Cilt, 2000, İstanbul.

temelinden değiştiren gelişmelerin, çift yanlı kayıt yöntemine geçiş ile başladığını ileri sürmek yanlış olmasa gerektir.

Çift yanlı kayıt yönteminin yaygınlaşmaya başlama sürecinde, XX. yüzyılın başlarında muhasebe kayıtlarından ve mali tablolardaki kardan vergi alınma eğilimi ortaya çıkmıştır. Cumhuriyet ile bu eğilim ağırlıklı olarak kendini göstermeye başlamıştır. 1920’li yıllarda muamele vergisi ve kazanç vergisi kanunlarının kabul edilmesi, bu eğilimi pekiştirmiş ve devletin çağdaş vergi denetim organlarının oluşturulması sürecin gelişimi hızlanmıştır. Bu etki XX. yüzyıl boyunca devam etmiştir. XXI. Yüzyılda yeni Türk Ticaret Kanunu ile yapılmaya çalışılan muhasebenin yönetime ve üçüncü kişilere dönük fonksiyonunun öne çıkarılmasıdır. Yöntem değişikliği, vergi ağırlıklı uygulamadan sonra, bu üçüncü aşamadır.

Türk muhasebe düşüncesinde son iki yüzyıl içinde, muhasebe düzeni ile, defterler ve belgelerin adlarındaki değişimleri etkileyen, yukarıda sözü edilen, Tanzimat öncesi, Tanzimat sonrası ve Cumhuriyet dönemi siyasi ve iktisadi gelişmeleri ile muhasebe düşüncesine doğrudan etkide bulunan muhasebe yöntemi değişimi ve vergi muhasebesi ağırlıklı uygulamalar olmuştur.

2. Muhasebe Düzeni ve Muhasebeciler

Osmanlı’da her zaman muhasebe sözcüğü kullanılmıştır. Belki de yüzyıllar boyu tek değişmeyen bu sözcük ve bu sözcükle birlikte kullanılan muhasebeci olmuştur. Muhasebe sözcüğü Arapça’dan Türkçe’ye geçmiştir. Hesap sözcüğünden türemiştir. Hesap sözcüğü de yüzyıllar boyu muhasebede kullanılan bir sözcüktür. Değişen, muhasebecilerin eğitimi yanında, örgüt yapısı ve muhasebecilerin unvanlarıdır. Osmanlı devlet muhasebe örgütünde görev alanların ünvanları, zaman içinde aşağıdaki şekilde değişikliğe uğramıştır.

Defterdar: Osmanlı muhasebe düzeninin en üst kademe yöneticisi defterdardır. Defterlere bakan, kayıt düzenini yürüten kişi demektir.³ Defter, Yunanca’dan Ortadoğu’ya gelmiş bir sözcüktür. Osmanlı devlet muhasebesi

3 Türkiye Diyanet Vakfı İşlam Ansiklopedisi, Cilt 9, İstanbul, 1994.

düzenini Farsça'dan (İlhanlılar 1256-1353) alırken bu sözcüğü de almışlardır. Osmanlı devlet muhasebesi düzeninde *başdefterdar* devlet muhasebesinin başı, maliye bakanı anlamındadır. Cumhuriyet döneminde defterdar sözcüğü, illerde devletin mali yöneticisi anlamında kullanılmaya başlanmıştır. Halen bu kullanım biraz daha değişik anlam kazanmıştır. Aşağıda *mali işler* kavramı açıklanırken üzerinde durulacağı üzere, Tanzimat sonrası Osmanlı mali örgütündeki en önemli değişim, mali kararların alınması ve uygulanması süreçlerinin Maliye Nezareti'nde, muhasebe uygulamalarının ise, bugün aynı adla devam eden Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde toplanmış olmasıdır.

Muhasebeci, Başmuhasebeci: Muhasebeci sözcüğü, muhasebede çalışan, muhasebeyi yöneten kişiler için kullanılmıştır. Osmanlı belgelerinde etkin olarak ilk karşılaşılan belge, Fatih zamanında yürürlüğe giren *Kanunname-i Ali Osmanî'dir*. Muhasebe örgütünde *muhasebe-i evvel, muhasebe-i sani* adları ile departman ayırımının uzun süre kullanıldığı, bu arada *muhasebe-i evvel* departmanının başındaki kişiye başmuhasebeci adının da verildiği görülmektedir.⁴ Muhasebeci sözcüğü, her zaman muhasebe ile birlikte sürekli kullanılmıştır.

Hace, Hacegan: İlhanlı devleti (1256-1363) muhasebe örgütünde üst düzey görevlinin adıdır.⁵ Osmanlı'ya Farsça akımı çerçevesinde geçmiştir. Osmanlı'da devlet örgütünde ve bu arada muhasebede de kullanılmıştır. Hacegan, hacenin çoğuludur. Osmanlı'da XVIII. yüzyılda muhasebe yönetiminin kayıt düzenine daha fazla özen gösterilmesini konu alan bir risalede (rapor) *hacegan*'ın ihmalinden şikâyet edilmektedir.⁶ Hace ve hacegan sözcüklerinin muhasebede genel unvan anlamında ve fazla uzun olmayan süre içinde kullanıldığını da belirtmek uygun olacaktır. Kalıcı olan unvan halifedir.

4 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar, Cilt 2, 2. baskı, 2000, İstanbul.

5 Abdullah El Mezanderani: Risale-i Felekiyye, Kitab-us Siyakat, Farsça, Tebriz, 1363, İlhanlılar dönemi.

6 İsmail Hakkı Uzunçarşılı: Osmanlı Devrinin Merkez ve Bahriye Teşkilatı, 1948, Ankara.

Anadolu Muhasebesine Hace olanların adem-i takayyüd ve ihtimam ve ol kalemde... Tahrir hususunda tehavün ve taksirlerinden naşi... (Hace olanların kayıtlı ilgilenmemeleri ve kayıtlara özen gstermemelerinden dolayı) Başbakanlık Osmanlı Arşivi MAD 1015 sayılı belge.

Halife, Başhalife: *Halife* birinin yerine geçen anlamındadır.⁷ Arapça kökenlidir. Osmanlı devlet teşkilatında yönetici anlamında kullanılmıştır.⁸ Osmanlı devlet teşkilatında ve muhasebe örgütünde *halife, halife-i sani ve halife-i evvel* şeklinde aşağıdan yukarıya üç kademe halinde kullanıldığı anlaşılmaktadır. Osmanlı muhasebesinde *halife-i evvel* deyimini yerine, *serhalife* ve *başhalife* sözcüklerinin de kullanıldığı görülmektedir. *Halife* sözcüğü Tanzimat sonrası yerini *katip* sözcüğüne bırakmıştır.

Katip, Başkatip: *Sözcük yazan, yazıcı* anlamındadır. Arapça kökenli bir sözcüktür. Osmanlı'da ve Cumhuriyet döneminde bu anlamda sürekli olarak kullanılmıştır. Fatih kanunnamelerinde de bu unvana rastlanmaktadır. Çoğulu *küttab*'dır, Osmanlı'da *reis-ül küttab* dış işleri bakanı anlamında kullanılmıştır. Katib-i adl ise noter anlamındadır. Tanzimat sonrasında, halife sözcüğünün yerine devlet örgütünde ve bu arada muhasebe örgütünde çalışanlar için de kullanıldığı görülmektedir. *Katip, başkatip* sözcükleri, halk dilinde muhasebeci anlamında uzun süre kullanılmıştır.

Burada şu açıklamaya yer vermek gerekmektedir ki, halife sözcüğü de katip sözcüğü de Arapça kökenlidir. Ama Tanzimat'a kadar halife sözcüğünün devlet örgütünde ve bu arada muhasebede kullanılması, Farsça'dan alınarak yapılmıştır. Bir çok deyimde karşılaşılabileceği üzere, Tanzimat sonrasında Arapça'ya dönülürken, *halife* yerine, yine Arapça kökenli olan katip sözcüğünün kullanıldığı bilinmektedir.

Hesap emini: *Osmanlı'da* gelir ve gider departmanlarında hesap memurlarına verilen isimdir. Muhasebeci yardımcısı gibi değerlendirilebilir. Kullanımı çok yaygın değildir⁹. Aslında Osmanlı'da muhasebe yardımcısı deyimini fazla yaygın değildir. Osmanlı'da muhasebeye yeni alınan çocuk yaşta, öğrenci niteliğindeki yardımcılara *şakird* (çırak) adı verilmektedir. *Şakirdleri* yetiştiren kişiler de *usta* olarak adlandırılmaktadır.

Kisedar: *Farsçada kise* sözcüğünden türetilmiştir. *Kise*, kese

7 Ferit Develioğlu: Osmanlıca - Türkçe Ansiklopedik Lugat, 15. baskı, 1998, Ankara.

8 Mehmet Zeki Pakalın: Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü, Cilt: 1, 1993, İstanbul

9 Osmanlı'da doğrudan muhasebe örgütünde değil, ama muhasebesi tutulan yerlerde ve işlerde görev alan kişiler de vardır. Örneğin muhassıl, geliri tahsil eden kimsenin unvanı olarak, tahsildar anlamındadır. Amil ise, Tanzimat'tan sonra bir bölgenin vergi toplama görevini üstlenen devlet memuruna verilen isimdir.

demektir¹⁰. Osmanlı'da madeni paralar keseler içinde korunduğundan, keseleri koruyan kişi olarak *kisedar* unvanı kullanılmıştır. Osmanlı'da Tanzimat sonrası batı dillerinden giren *kasa* (İtalyanca *cassa*) ve *kasiyer* (Fransızca *caissier*) sözcükleri veznedar (Arapça *vezne dar*) sözcüğü ile birlikte kullanılmaya başlanmıştır. Osmanlı'da yaygın olmasa da *sandık* sözcüğünün kasa için kullanıldığı görülmektedir, kasiyer anlamında da *sandık emini* deyimidir. XIX. yüzyılda Mithat Paşa'nın kurduğu *Emniyet Sandığı*, Cumhuriyet döneminde kullanılan *Emekli Sandığı örnekleri* vardır. Osmanlı'da devlet hazinesini koruyan ve yöneten kişiye *hazinedar* denilmektedir. Bugün de hazine sözcüğü, devletin parasal varlığının yönetimi anlamında kullanılmaktadır.

Şef, Müdür: Muhasebe şefi, muhasebe müdürü deyimleri bugün muhasebe örgütünde kullanılan deyimlerdir. Şef, XIX. yüzyılın ikinci yarısında Fransızca kökenli *chef* sözcüğünden alınarak kullanılmaya başlanmıştır. Müdür, Arapça *müdir* (idare eden) sözcüğünden alınmıştır. Devlet örgütünde ve bu arada muhasebede hâce, halife, katip sözcüklerinin yerine bu deyimler kullanılmaya başlanmıştır. Değişim XIX. yüzyılda başlamış, XX. yüzyılda yaygınlaşmıştır.

Mukabeleci: Osmanlı muhasebesinde gelir ve gider hesaplarını karşılaştıran, iç denetçi anlamında kullanılan bir unvandır. Askerlik işlerinde yoklama işlemlerini yapan memura da bu ad verilmektedir. Osmanlı muhasebe örgütünde yaygın bir şekilde kullanılmış olup, *mukabelecilerin* bir grup olarak çalıştıkları ve bu grubu yöneten kişiye de *baş mukabeleci* denildiği bilinmektedir.

Baki kulu, Başbaki kulu: Devletin alacağından kalan tutarların, vergi borçlarının tahsil edilmesi ile görevlendirilen memurdur. *Baki*, kalan; kul, memur demektir. *Başbaki kulu* ise, baki kullarını yöneten kişi anlamında kullanılmaktadır. Osmanlı'da vergi, tahakkuk usulüne göre alınmaktadır. Yılbaşında tahsil edilecek tutar yükümlüye bildirilmekte ve yıl içinde bu tutarın tahsil edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu durumda yükümlünün ödemesinde gecikme olduğunda baki kullarının görevi başlamaktadır. Ancak,

10 Mehmet Zeki Pakalın: Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü, Cilt II, 1993, İstanbul.

Osmanlı'da geniş yetkilerle donatılan bu memurların, sadece vergi alacakları ile değil kaçakçılık vb işlerle de meşgul oldukları ve borçluya baskı yapma açısından hapis etme gibi yetkilerinin olduğu da bilinmektedir.¹¹ Tanzimat'tan sonra yerini teftiş etmek, müfettiş gibi sözcülere bırakmıştır.

Müfettiş: *Arapça teftiş* sözcüğünden türetilmiş olup, teftiş eden, araştıran anlamındadır. Tanzimat'tan sonra Arapça'nın hakim olma döneminde, *baki kulu* deyiminin yerini de alacak şekilde yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Osmanlı'da Tanzimat sonrası devlet mali işlerini ve muhasebesini denetlemek üzere kurulan Heyet- *i Teftişîye* 'de çalışanlara verilen addır.¹² Bu kurum, Maliye Teftiş Kurulu adı ile XIX. yüzyılın ortalarından 2011 yılına kadar varlığını korumuştur. Cumhuriyet döneminin başlarında hesap müfettişi unvanının da, mali tabloların muhasebe kayıtlarına uygunluğu konusunda hesapları denetleyen ve rapor yazan kişi için kullanıldığı görülmektedir.¹³

Bu arada vergi denetimi konusunda çağdaşlaşma çerçevesinde 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu'nun¹⁴ ve ayrıca Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri gibi organların oluşturulduğu bilinmektedir. Ancak bu örgütlenme şekli 2011 yılında kaldırılmış ve vergi denetimi bir çatı altında (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı) toplanarak *vergi müfettişi* ve *vergi müfettiş yardımcısı* unvanları kullanılmaya başlanmıştır.¹⁵ Hesap uzmanı deyiminden vergi müfettişi deyimine geçiş ile ya da vergi denetçisi deyiminden vergi müfettişi deyimine geçiş ile Türkçe uzman ve denetçi sözcüklerinin, Tanzimat'tan sonra gündeme gelen müfettiş sözcüğü ile anılmaya başlandığı görülmektedir. İşlevi asıl ifade eden denetçi sözcüğü ise oluşturulan kurulun adında yer almıştır. Bununla birlikte denetçi sözcüğü halen devletin birçok organında kullanılmaktadır.

11 Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, Cilt 5, 1992, İstanbul.

12 Emre Çelebiler: Modernization Efforts in the Tanzimat Period and the Establishment of the Finance Inspection Board, Paper, 2 nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2.BMAC), September 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.

13 Serkiz Nihad: Sigorta Muhasebesi-Harik, Nakliyat Hayat Sigortaları, 1926, İstanbul (sigorta muhasebesi öğreti kitabı).

14 Bülent Şişman: A Supervisory Organ in the Turkish Republic - Tax Inspectors Board: Its Founding and Development, Paper, 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2. BMAC), September 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.

15 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete.

XX. Yüzyılın sonlarına doğru 3568 sayılı yasa ile, bir de bağımsız denetim kurumlarının ortaya çıktığını belirtmek gerekmektedir.¹⁶ Bu düzenleme, Türk muhasebe ve vergi denetim tarihinde, Tanzimat ve Cumhuriyet dönemlerinde yapılan devrim niteliğindeki değişimlerin üçüncü aşamasıdır. Tanzimat'ta müfettiş adı ile oluşan, Cumhuriyet'te vergi denetimi kavramı ile çağdaştırılan gelişmeler, XX. yüzyılın sonlarında bağımsız denetim ile yeni bir gelişme evresi göstermiştir. Çağdaş denetim anlayışının Türkiye'ye getirilmesi olarak görülen bu yasal düzenleme ile denetleme unvanı iki grup halinde ele alınmıştır. İlk grubu *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler* oluşturmuş ve bunlara muhasebe kayıt düzenini yürütme ve denetleme fonksiyonları verilmiştir. İkinci grubu ise *Yeminli Mali Müşavirler* oluşturmuş ve bunlara da denetleme ve onaylama yetkileri verilmiştir. Bu yasa ile *müşavir* sözcüğü denetleme içine girmiştir. Müşavir, Arapça kökenli bir sözcüktür ve istişare edilen,¹⁷ kendisine danışılan demektir. Sözcük uygulamada emekli olan ya da görevden ayrılan maliye müfettişlerinin, hesap uzmanlarının, gelirler kontrolörlerinin işletmelere danışmanlık yapmaları sırasında XX. yüzyılın ikinci yarısı boyunca kullanılan bir deyim olarak Türkçe literatüre girmiştir. Bu işi yapanların fonksiyonları değiştirilerek unvanın yasallaştırılması sözü edilen yasal düzenleme ile gerçekleştirilmiştir.

Mali İşler, Maliye: Osmanlı muhasebesi, muhasebeyi umumiye adı ile asırlar boyu, devletin hem mali kararlarını alan, hem bu kararları uygulayan ve hem de uygulama verilerinin muhasebe defterlerine kaydını yapan ve raporları düzenleyen bölüm olarak görülmektedir. Tanzimat ile birlikte, muhasebenin işlevinin iktisadi olayların kayıt işleri için hizmet niteliği taşıdığı kabul görmeye başlamıştır. Dolayısı ile mali kararların alınması ve uygulanması işleri için Maliye Nezareti kurulmuş, Devlet muhasebesi işleri için ise bugün de Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren Muhasebat Genel Müdürlüğü¹⁸ oluşturulmuş ve devlet yönetiminde mali yönetim ile devlet muhasebesi

16 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

17 Ferit Develioğlu: Adı geçen sözlük.

18 Haydar Kulaksız: Public Financial Administration of Ottoman Empire Between the Years 1838-1880 and Muhasebat Genel Müdürlüğü (General Directorate of Public Accounts), Paper, 11 th World Congress of Accounting Historians, July 19-22, 2006, Nantes, France.

birbirinden ayrılmıştır. Bu ayırımdan sonra, gerek devletin ve gerekse özel kesimin işletmelerinde muhasebe organizasyonu mali işler adı çerçevesinde ele alınmaya başlanmıştır. Özellikle Cumhuriyet döneminde işletmelerde hem muhasebe, hem finansman ve hem de vergi işlerini kapsayacak şekilde örgütlenme başlayınca *mali işler* kavramı ağırlık göstermeye başlamış ve muhasebe de bu örgütsel oluşum içinde yer almıştır.

3. Muhasebe Belgeleri ve Muhasebe Defterleri

Muhasebe belgeleri, defterleri, muhasebe deyimleri ve hesap isimleri önemli bir terminoloji konusudur. Başlı başına bir araştırmayı gerektirecek genişliktedir. Burada kimi belgelere ve defter isimlerine değinilmekle yetinilecektir.

3.1 Muhasebe Belgeleri

İrsaliye: *İrsal* Arapça göndermek demektir.¹⁹ Osmanlı'da başlangıçta taşradan merkeze gönderilen mal ve paralar hakkında kullanılan bir tabir iken, zamanla gönderilen mal ve paraların listesi anlamında kullanılmaya başlanmıştır. Gönderilen mallarla birlikte anılan bir belge olarak kullanıldığı görülmektedir. Örneğin *defter-i irsaliye-i şukker*²⁰ deyişinde defter liste, düzenlenen belge anlamındadır, *defter-i irsaliye* gönderme belgesi demektir. Yani bu deyiş şeker gönderme belgesi demektir. Bugünlere kadar yaşayan ender muhasebe belgeleri arasında yer almaktadır. Bugün Vergi Usul Kanunu, madde 230'da yer alan fatura ile birlikte düzenlenen *sevk irsaliyesi* ve madde 240'da yer alan taşıma *irsaliyesi*,²¹ Osmanlı'dan kalan *irsaliye* kavramının devamı niteliğindedir.

Mizan: *Arapça vezn* sözcüğünden gelir ve tartı, ölçü anlamındadır. Osmanlı muhasebesinde gelir ve giderlerin karşılıklı dengede olması anlamında kullanılmıştır. Bu anlamda *defter-i mizan* deyimine rastlanılmaktadır. Bu deyim kullanılmasına, varidat ve masarifatın ayrıntılı karşılıklı gösterilmesi

19 Mehmet Zeki Pakalın: a.g.e. 2. Cilt.

20 Başbakanlık Osmanlı Arşivi, MAD 881 no.lu belge, İskenderiye'den İstanbul'a gemi ile gönderilen mallara ait belge.

21 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.

şeklinde rastlanılmaktadır.²² Çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesi sonrası XIX. yüzyılda, büyük defter hesaplarının dönem sonlarında sağlanmasında kullanılmaya başlanmıştır. Mekteb-i Tıbbiyeyi Şahane’de muhasebe memuru Şefik tarafından yazılan çift yanlı kayıt defterinde *Mizan-ı Şehri Cedveli* (aylık mizan cetveli) örneğine yer verildiği görülmektedir.²³ Günümüzde mizan (sağlama) muhasebe uygulamalarının önemli belgelerindedir.

*Tezkire: Arapçazikr*sözcüğünden türetilmiştir. Osmanlı muhasebesinde yaygın bir şekilde kullanılmıştır. Yaygın kullanıldığı için nitelendirilerek kullanılmıştır. *Tahvil tezkiresi, teslim tezkiresi, mübayaa tezkiresi* gibi.²⁴ *Tezkire*, ödeme, satın alma, kabul etme gibi olayları hem belgeleme ve hem de kayıt yapma dayanağı olma özelliğine sahiptir. Belgeleme özelliği bugün, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vesika (*perakende satış vesikası*- madde 233), pusula (*gider pusulası* - madde 234) gibi belgelere benzemekte ve ayrıca makbuz, fatura gibi belgelerin anlamını da karşılamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda versika sözcüğüne fazla rastlanılmaktadır.²⁵ Ücretlere ait *kayıt ve vesikalar* – madde 238 ve sonraki maddelerde; *Diğer evrak ve vesikalar* – madde 240 ve sonraki maddelerde olduğu gibi. Bu maddelerde vesika, belge anlamındadır. Yine bu maddelerde geçen evrak sözcüğü de aynı anlamda, yani belge anlamındadır. Burada *muhasebe fişi, mahsub fişi* kavramlarına da deyinmek uygun olacaktır. *Mahsub* sözcüğü Arapça’dır, *hesap edilmiş* anlamındadır. Osmanlı’da muhasebe içi bilgi aktarma belgesi olarak yaygın bir şekilde kullanılmıştır. Fiş sözcüğü Fransızca’dan dilimize girmiş ve kayıt düzeninde Fransız kültürünün etkisi ile birlikte muhasebede *mahsub fişi, muhasebe fişi şeklinde* kullanılmaya başlanmıştır. Hem bilgi aktarma ve belge oluşturma anlamında ve hem de muhasebe belgeleri üzerine konularak 22 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu, Tanzimat’a kadar, Sayfa 841, 2. Baskı, 2000, İstanbul.

23 Şefik: Fenn-i Defteri Kayd-ı Muzaaf Usulü, Mahmud bey Matbaası - Osmanlıca, Hicri 1313 (Miladi 1895), İstanbul.

24 Ruznamçe (günlük defter) kalemli belgelerinden: Tahvil tezkiresi (çeşitli yerlerden hazineye gelen paralara ait belge), teslim tezkiresi (bir şahsa yapılacak ödemeye ait belge), mübayaa tezkiresi (satın alınan eşyaya ait belge) in’am tezkiresi (padişah tarafından ihsan edilen tutara ait belge). Bkz. Tanzimat Öncesi Merkez Evrakının Tasnif Kılavuzu ve Belge Örnekleri, Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü, Osmanlı Arşivi Daire Başkanlığı yayını, no. 16, İstanbul, 1994.

25 Vesika, Arapça’dır ve inanılacak sağlam delil, belge anlamındadır (Ferit Develioğlu: a. g. sözlük).

belgelerle ilgili açıklama yapmak ve hangi hesaba kayıt edildiğine ilişkin bilgi vermek amacı ile kullanılır olmuştur. Kasaya yatırılan para anlamında *kasa fişi* uygulaması da halen uygulanmakta olan bir belgedir, Vergi Usul Kanundaki perakende satış vesikası bu anlamdadır.

Makbuz: Arapça kabz sözcüğünden türetilmiştir, alınmış anlamına gelmektedir.²⁶ Osmanlı muhasebesinde yaygın olarak kullanılan tezkire sözcüğü, makbuz anlamını da kapsamaktadır. Makbuz sözcüğünün muhasebe literatüründe yer alması, Tanzimat sonrası Arapça akımının etkisini artırması sırasında kendini göstermeye başlamıştır. Bugün Vergi Usul Kanunu'nda makbuz (*müstahsil makbuzu – madde 235, serbest meslek makbuzu – madde 236*) yer almaktadır. Yasaya göre, serbest meslek makbuzunun içeriği, makbuz verenin adı, adresi, alınan paranın tutarı, paranın alındığı tarih olarak sıralanmaktadır (madde 237). Bu bilgileri içeren belgenin, yukarıda tezkire olarak adlandırılan belge ile benzerliği dikkat çekmektedir. Günlük ticari yaşamda makbuz sözcüğünün ödeme makbuzu, teslimat makbuzu gibi deyimlerle kullanıldığını da belirtmek gerekmektedir.

Tahvil: Arapça'dır, değiştirme, değiştirilme anlamındadır. Osmanlı muhasebe kayıtlarında *An tahvil.....i* şeklinde günlük defter madde kaydının başında, maddeleri birbirinden ayıracak biçimde noktalarla uzatılarak yaygın bir şekilde kullanılmış olup, *tarafından gönderilmiş* anlamını taşımaktadır.²⁷ Bugün tahvil, tahvilat sözcükleri hamiline yazılı borçlanma senetleri arasında yer almaktadır.²⁸ Osmanlı tahvil sözcüğünün bugünkü karşılığında *esham* sözcüğünü kullanırdı. Esham Arapça'dır, *sehim* (hisse, pay anlamında) sözcüğünün çoğuludur ve pay senedi anlamında da kullanılmıştır. Esham sözcüğünün XVIII. yüzyılın ikinci yarısında kullanılmaya başlandığı görülmektedir.²⁹

Temessük, sened : Temessük Arapça'dır, tutunma, sarılma anlamlarına

26 Makbuz: Arapça'dır, kabz'dan türetilmiştir, alınmış, kabz edilmiş anlamındadır (Ferit Develioğlu: a.g. sözlük).

27 Halil Sahillioğlu: Ruznamçe, Pleografya ve Diplomatik Semineri, Sayfa: 113 vss., 1985, İstanbul.

28 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde: 658- 669, 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

29 Tanzimat Öncesi Merkez Evrakının Tasnif Kılavuzu ve Belge Örnekleri, Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü Yayını, No 16, Sayfa 167, 1994, İstanbul.

gelir, Osmanlı hesap işlerinde borç senedi anlamında ve genel olarak da borçlanma işlemlerinde kullanılır.³⁰ Sened sözcüğü de Arapçadır, dayanılacak şey anlamındadır. Osmanlı'da *makbuz senedi* şeklinde, belgenin anlamını güçlendirmek amacı ile kullanıldığı görülmektedir. Türk ticaret dünyasında borçlanma belgesi olarak geniş ve yaygın bir kullanım alanı vardır.³¹

Mevacib, ücarat, ücare: Vergi Usul Kanunu'nda *ücret bordrosu* olarak adlandırılan (madde 238) belge, Osmanlı'da klasik dönemde (Tanzimat öncesi) *mevacib* olarak adlandırılıyor ve *mevacib-i sipah, mevacib-i katiban, mevacib-i çavuşan* gibi deyimlerle kayıtlara alınıyordu.³² Tanzimat sonrası *ücarat, ücare* gibi isimlerle adlandırılmaya başlandığı, Cumhuriyet'in ilk yıllarında da bu adların kullanıldığı görülmektedir.³³ Ücret ödeme belgesinde bugünkü gibi çok sayıda kesinti olmadığı için kişinin adı ve ücret tutarının yazıldığı bir liste halinde belge oluşturuluyordu. Bugün kullanılan *ücret bordrosu* deyimindeki bordro sözcüğü Fransızca'dan alınmıştır. *Bir hesabın ayrıntılarını gösteren çizelge* anlamında kullanılmaktadır, *ücret bordrosu, kasa bordrosu* gibi.³⁴

Fatura: *İtalyanca fattura*³⁵ sözcüğünden Türkçe'ye geçmiştir. Cumhuriyet döneminde kullanılmaya başlanan muhasebenin en önemli belgelerindendir. Vergi Usul Kanunu Madde 230'da yer almaktadır. *Satılan emtea veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere, emteayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir belge* olarak tanımlanmaktadır.³⁶ Osmanlı'da makbuz satışlarda da kullanılan bir belge idi. XX. yüzyılda işletmeciliğin ve vergiciliğin gelişmesi

30 Tanzimat Öncesi Merkez Evrakının Tasnifi Kılavuzu ... a. g. e. Sayfa 410.

31 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde 658 - 670. Bugünkü anlayış çerçevesinde senet, muhasebe kayıt belgesi değil, bir borçlanma belgesidir. Konu ile ilgili ticari işlem dolayısı ile muhasebede kayıt konusu olmaktadır. Osmanlı'da muhasebe kayıt belgesi niteliği de taşıyordu. Çek de bir borçlanma belgesidir. Fransızca cheque sözcüğünden alınmıştır. Bankacılığın gelişmesi ile kullanılmaya başlanmıştır. 32 Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Kepeci tasnifinde büyük ruznamçe - 2094 ve 2095.

33 Serkiz Nihad: Sigorta Muhasebesi, Harik, Nakliyat, Hayat, 1926, İstanbul.

34 Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, 1998, Ankara.

35 İsmet Alkan, Cevat Yücesoy: İktisat ve Ticaret Lügati, İşletme Mecmuası Mesleki Eserler yayını, Sayı 6, 1948, İstanbul.

36 Yılmaz Özbalcı: Vergi usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Sayfa 323, Vergi Hukuku Külliyyatı Serisi IV, 1985, Ankara.

ile gündeme gelmiş ve önemli muhasebe belgeleri arasında yerini almıştır.

3.2 Muhasebe Defterleri

Defter: *Aslı* Yunanca'dır.³⁷ Yunanca'dan Arapça ve Farsça'ya geçtiği oradan da Osmanlı'ların aldığı anlaşılmaktadır. *Muhasbe kayıtlarının yazıldığı kâğıtların birbirlerine bağlanmış olduğu cilt*³⁸ olarak tanımlanmaktadır. Osmanlı'nın muhasebede en çok kullandığı sözcüktür, ücretler deftere yazılmış (*mevacib-i katiban defteri*), vergi hesaplamaları ve bildirimleri deftere yazılmış (*cizye defteri*), mali raporlar dahi defterlere yazılmıştır. Maliye ve muhasebe örgütü defterdarlar tarafından yönetilirdi. Baş defterdar, maliye bakanı demektir. Devletin mülkünün ve topraklarının kayıtlarının tutulduğu departmanın adı *Defter-i Hakani*'dir. Osmanlıları etkileyen İlhanlılar'ın muhasebe kayıtlarında da defter sözcüğü geniş bir kullanım alanına sahiptir. Önceleri devletin mali yönetiminin en yüksek yöneticisine *Defterdar-ı Memalik* demişlerdir, İslamiyet'i kabullerinden sonra isimleri Arapça'dan almaya başlamışlar ve mali yöneticiye de *Müstevfi* demişlerdir.³⁹

Ruznamçe, *yevmiye defteri*, *günlük defter*: *Ruz*, Farsça gün demektir, *namçe* ise defter demektir. İlhanlılar muhasebe kayıtlarında günlük defter anlamında *ruznamçe* sözcüğünü kullanmışlardır. Ama öteki muhasebe defterlerinde *namçe* sözcüğünü değil defter sözcüğünü tercih etmişlerdir. *Tevcihat defteri* (özel harcamaları izleme defteri), *Tahvilat defteri* (merkezi hazineden gönderilen havaleleri izleme defteri), *Müfredat defteri* (eyaletlerin gelir - gider defteri) gibi.⁴⁰

Osmanlı devletinde Tanzimat'a kadar, ruznamçe sözcüğü günlük defter anlamında kullanılmıştır. Ama aynı zamanda muhasebede defter sözcüğünün de geniş bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Yani Osmanlı'nın İlhanlılar'ın uygulama biçimini izlediği anlaşılmaktadır. Osmanlı'da ruznamçe, yani günlük

37 Ferit Develioğlu: a. g. sözlük.

38 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu -Tazimata Kadar, II. Cilt, 2. Baskı, Sayfa 835, 2000, İstanbul.

39 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğuna Kadar, I. Cilt, 2. Baskı, Sayfa 216,217, 2000, İstanbul.

40 İsmail Otar (Editör Dr. İsmail Küçük): XIV. Yüzyılda Ortadoğu'da Yazılmış Muhasebe Kitabı Risale-i Felekiyye'nin İlk Bölümleri, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 2, Ocak, 2012.

defter, muhasebe organizasyonunun merkezinde yer almakta idi. Ruznamçe bölümü her zaman, mali örgütün başındaki kişiye bağlı olmuştur. Bütün mali olaylar ruznamçe bölümüne gelir, günlük olarak kayıtları tutulur ve daha sonra büyük defter niteliği taşıyan kayıtları yapan muhasebe bölümlerine dağılırdı. Başdefterdar, yani mali örgütün başı, haftalık mali gelişmeleri ruznamçe bölümünün raporlarına dayanılarak yürütürdü. Devletin mali ihtiyaçlarının XVI. yüzyılda artmasına paralel olarak muhasebe örgütlenmesi de yeniden ele alınmış ve muhasebe örgütünün bağlı olduğu Defterdarlıklar *Rumeli Defterdarı* ve *Anadolu Defterdarı* olarak ikiye ayrılmıştır. Yani İmparatorluğun muhasebesi, Balkanlar ve Anadolu'daki toprakları kapsayacak biçimde iki ayrı büyük departmanda toplanmıştı. Bu bölünme sırasında Ruznamçe kalemi de *Ruznamçe-i Evvel Kalemi* (Rumeli bölgesine bakan defterdar, bu bölüme bakan defterdar aynı zamanda başdefterdar idi), ve *Ruznamçe-i Sani Kalemi* (İkinci günlük defter departmanı anlamına geliyordu ve Anadolu Defterdarına bağlı idi).⁴¹

Ruznamçe sözcüğü, Tanzimat'a kadar Osmanlı devlet muhasebesinde günlük defter anlamında, muhasebenin ana yapısı olarak kullanılmıştır. Tanzimat sonrası Arapça deyimlerin hakim olmaya başlama sürecinde günlük deftere *yevmiye defteri* (Arapça *yevm* gün demektir, *yevmiye* ise günlük demektir) denilmeye başlanmıştır. Bu süreç, 1850 yılında, Türkiye'nin çağdaşlaşma çabalarında yürürlüğe giren ve ilk ticaret kanunu olan Kanunname-i Ticaret'in kabulü ile başlamıştır. Napolyon zamanında 1807 yılında yayınlanan *Code de Commerce*'in üç bölümünün Türkçeye aktarılması ile oluşan bu yasal düzenlemenin birinci ve üçüncü kitaplarında muhasebe ile ilgili hükümleri yer almıştır. Bu hükümler arasınd *yevmiye defteri* ve *envanter defterinin* zorunlu olduğu⁴² görülmektedir. Bu defterlerin tanımlanmasında günlük defter, *ticari işlemlerin günü gününe, aktif ve pasif şeklinde yazıldığını ticaret evinin masraf tutarlarının aydan aya beyan edilmesine olanak veren defterdir* şeklinde açıklama bulunmaktadır. *Envanter defterinin açıklanması ise, her yılın sonunda bir envanter çıkarılır, bunda dönen ve duran varlıklar yer*

41 Oktay Güvemli : Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu, Tanzimat'a Kadar, II. Cilt, Sayfa 101 vss., 2. Baskı, 2000, İstanbul.

42 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt III, Sayfa 78-80, 2000, İstanbul.

alır, aktif ve pasifler yazılır şeklindedir. Bu ifadeler açıklıkla çift yanlı kayıt yöntemini anlatmakta ve bu defterlerin çift yanlı kayıt yönteminin araçları olduğunu ortaya koymaktadır. Ama Osmanlı'da 1850 yılında çift yanlı kayıt yöntemine ait ne bir kitap vardı, ne de muhasebeciler bu yöntemi biliyorlardı.

Devlet muhasebesinde merdiven yöntemi denilen bir yöntem kullanılıyordu, muhasebeciler bu yöntemi biliyorlardı. Fazla gelişmemiş olan ve küçük işletmeler halinde bulunan özel kesim işletmeleri ise, basit muhasebe usulleri ile hesaplaşma ihtiyaçlarını karşılıyorlardı. İşte Kanunname-i Ticaret böyle bir ortamda kabul edilmişti. Muhasebe ile ilgili hükümlerinin uygulanması kimi yabancı kuruluşlar (Osmanlı Bankası, İstanbul Bankası gibi) ile sınırlı kalmıştı. Ticarete şeriat hükümleri geçerli olduğundan yasanın ticaret ile ilgili hükümleri de fazla uygulama alanı bulamamıştır. Bununla beraber, Anonim Şirket gibi şirketleşmelerin önünü açtığını belirtmek gerekmektedir. Yevmiye defteri deyimi bu yasal düzenleme ile kullanılmaya başlanmış ve yaygın bir kullanım alanı bulmuştur.

Kanunname-i Ticaret, 1926 yılında günün koşullarına uyularak yenilenmiş ve Ticaret Kanunu adı ile 29.5.1926 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu yasal düzenlemeden önce Anayasa ve Türk Medeni Kanunu yürürlüğe girdiği için yasanın uygulanma ortamı hazırlanmıştı. Dolayısı ile bu yasanın uygulanması ilkinde göre daha başarılı olmuştur. Bu yasada da *defatir-i ticariye* adı altında muhasebe defterlerine yer verildiği görülmektedir. Bu yasada zorunlu olan üç defter *mevcudat ve muvazene defteri* (envanter defteri), *yevmiye* defteri ve *kopya* defteridir.

Bu yasadaki defterlerin uygulanması ilk yasaya göre daha şanslı olmuştur, çünkü hem uygulamada ve hem de literatürde çift yanlı kayıt yöntemi daha bilinir duruma gelmiştir.

Bu yasa 1957 yılında yenilenerek 6762 sayılı ve Türk Ticaret Kanunu adı ile yürürlüğe sokulmuştur.⁴³ Yasanın 66. maddesinde tutulması zorunlu defterler olarak *yevmiye defteri*, *defter-i kebir*, *envanter defteri* ve *karar defteri* gösterilmiştir. Ve nihayet 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, madde

43 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 9.7.1956 tarih ve 93531 sayılı Resmi Gazete.

64'de⁴⁴, tutulması zorunlu defterler, *yevmiye defteri*, *defteri kebir ve envanter defteri* olarak sıralanmıştır.

Öte yandan, Türk muhasebe düşüncesine büyük etkisi olan 1949 Vergi Reformu içinde yer alan Vergi Usul Kanunu'nda da yine aynı defterlerin (*yevmiye defteri*, *defteri kebir ve envanter defteri*) zorunlu olduğuna yer verilmiştir.

Belirtmek gerekmektedir ki, bütün yasal düzenlemelerde günlük defterin amacı ve içeriği aynıdır. Defterlerin onaylanması, kayıtların yapılması zamanı gibi hususlarda zaman içinde kimi değişiklikler olmuştur. Osmanlı'da merdiven yöntemi ile tutulan defter, çift yanlı kayıt yöntemine geçildikten sonra bu yöntem ile tutulmaya başlanmıştır. Bir de Osmanlıca'nın gereği olarak defterlerin sağdan sola yazılması, Latin harflerinin kabulünden sonra çift yanlı kayıt yönteminin klasik anlayışına uygun olarak soldan sağa yazılmaya başlanması söz konusu olmuştur. Ama, kimi ikinci derecedeki yasal düzenlemeler hariç, 1850 yılı sonrası ana yasal düzenlemelerde günlük defter deyimi değil yevmiye defteri deyimi kullanılmıştır. 1930'lu yıllarda Türkçeleşme hareketinin egemen olduğu dönemde kimi kuruluşların defterlerinde günlük defter adının kullanıldığı görülmüş ise de, bu akım 1940'lı yıllarda eski uygulamalara yerini bırakmıştır. XX. yüzyılın ikinci yarısı boyunca sayısız akademisyen muhasebe öğreti kitaplarında günlük defter sözcüğünü kullanmaya dikkat etmiş ve bugünün muhasebecilerini günlük defter deyimi ile eğitmişlerse de yasa düzenleyicilerin Osmanlı'dan kalan deyimlere bağlılığını onların çabaları da değiştirememiştir.

Bu konuda en ilginç olan yasal düzenleme ise XXI. yüzyılın başlarında, 2011 yılında çıkarılan ve bu yüzyılda uygulanacak olan yeni Türk Ticaret Kanunu'nda dahi günlük defter sözcüğüne yer verilmemiş olmasıdır. Türkiye'de hem ticaret meslek liseleri gibi muhasebe dersine programlarında yer veren orta öğretim kurumlarında ve hem de yüksek öğretim kurumlarında görev alan eğitimcilerin içinde *yevm* sözcüğünü günlük yaşamında kullanan her halde hiç kimse yoktur. Hatta anlamını bilen de azdır. Buna rağmen yasal düzenleyicilerin yüzdemiş yıllık uygulamayı değiştirmemekte ısrar etmelerini

44 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

anlamak güçtür.

Defter-i Kebir: *Kebir* Arapça'dır ve büyük demektir. *Defter-i kebir* büyük defter demektir. Klasik dönem Osmanlı muhasebesinde ruznamçe, yani günlük defter deyimi vardır. *Defter-i kebir*, yani büyük defter deyimi yoktur. Örneğin, günlük deftere (ruznamçe) kaydı yapılan bir *mukataa* geliri⁴⁵ *mukataa muhasebesi* olarak adlandırılan departmana mahsub belgesi ile bildirilir ve orada hangi bölgeye aitse o deftere işlenirdi. Yine aynı şekilde bir askeri birliğe yapılan ödeme, günlük deftere işlendikten sonra asker ücretlerinin muhasebesinin tutulduğu departmana gelir oradaki konu ile ilgili deftere kaydı yapılırdı. Bu örneklerdeki mukataa muhasebesi ve asker ücretleri muhasebesindeki kayıtlar büyük defter niteliğindeki yardımcı defterlerdir. Osmanlı bu defterlere *mukataa defteri*, *mevacib-i askeriye defteri* demekle yetinirdi. Dönem sonunda mukataa muhasebesindeki bütün kayıtlar toplanır, askeri ücretlerin tutulduğu muhasebe bölümündeki bütün kayıtlar alt alta yazılır ve tüm mukataa gelirleri ve tüm askeri ücretler toplam olarak saptanmış olurdu. Yani bu defterler büyük defter niteliği taşıyorlardı. Bir başka deyişle çok sayıda büyük defter niteliğindeki yardımcı defterden söz etmek mümkün görülmektedir. Bu açıklamalara göre Osmanlı'da büyük deftere kavram olarak rastlanılmakta, ama deyim olarak rastlanılmamaktadır. İlhanlılar'da da aynı durum söz konusu idi. Osmanlı'nın bu uygulamayı, İlhanlılar'dan alındığı gibi sürdürdüğü anlaşılmaktadır. İlhanlılar'da da, Osmanlılar'da da büyük defter niteliğini taşıyan defterler vardır. Ama adları içerdiği kayıda ait defterdir, dolayısı ile çeşitli adlardadırlar.

Yasal düzenlemelerde de benzer bir durum vardır. 1850 ve 1926 tarihli Ticaret Kanunları'nda büyük defter zorunlu defterler arasında yer almamaktadır. Türk muhasebe literatürüne, uygulamadan ve aşağıda üzerinde durulacak olan, 1920'li yılların sonlarına doğru yürürlüğe giren Kazanç Vergisi Kanunu ile girmiştir.

1926 Ticaret Kanunu'nda envanter defteri vardır. Bu envanterin düzenlenmesi için, hangi defterdeki hesaplardan yararlanılacağı üzerinde

45 Mukataa: Devletin gelir getiren tuzla, göl, gümrük gibi yerlerinin bir gelir karşılığında kiraya verilmesi (Bkz. Zeki Pakalın: a.g. sözlük, Cilt II).

durulmasına gerek görülmemiştir. Oysa XIX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren batı ülkelerinden ve özellikle Fransız kaynaklarından tercüme edilen ve daha sonra Türk yazarlar tarafından yazılan muhasebe öğreti kitaplarında büyük deftere yer verildiği görülmektedir. Defter-i kebir, Türk yasal düzenleme literatürüne önce Kazanç Vergisi Kanunu ile sonra da 1949 Vergi Reformu çerçevesinde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu ile girmiş ve ama yorumcular eserlerinde bu defter ile ilgili açıklamalara fazla yer vermemiştirler.⁴⁶

Türk Ticaret Kanunu'na defteri *kebir* 1957 yasa ile girmiştir. Büyük defter, defteri kebir adı ile 2011 yılında yayınlanan yeni Türk Ticaret Kanunu'nda da yer almıştır. Yevmiye defter deyiminde olduğu gibi, bu defter de defter-i kebir adı ile anılmaya devam edilmekte ve Türkçesi yasal düzenlemelerde yer almamaktadır. Bu deftere yasal düzenlemelerdeki ilgisizlik isminin Türkçeleştirilmemesi şeklinde devam etmektedir.

Yasal denetleme işlemlerinde günlük defter kayıtları esas alınmaktadır. Büyük defter kayıtlarına yardımcı nitelikte başvurulduğu görülmektedir. Türk muhasebe literatüründe muhasebe öğretim görevlilerinin kitapları büyük deftere önem verirler ve öğreti programında geniş biçimde üzerinde dururlar. Ama akademisyenlerin çabaları deftere yasal düzenlemelerde önem verilmesini sağlamada yeterli olamamaktadır.

Yukarda açıklanan defteri kebere gerekli önemin verilmemesi olgusu, onun Türkçe olarak büyük defter şeklinde adlandırılmasını da önleyici nitelikte olmuştur. Akademisyenlerin bu konudaki çabalarının da yevmiye defterinde olduğu gibi yetersiz kaldığı görülmektedir. Büyük defter sözcüğü, günlük defter deyiminde olduğu gibi öğreti kitaplarında ve kimi yasal düzenlemelerde yer almaktadır. 1930'larda Türkçeleşmeye çaba gösterildiği dönemde büyük defter sözcüğü kullanılmakta idi. Hatta bu deftere *ulu defter* denildiği de görülüyordu.⁴⁷ Ancak bu uygulamaların sınırlı kaldığı ve 1940'lı yıllarda eski deyimlere bir dönüş yaşandığı bilinmektedir.

46 Yılmaz Özbacı: Vergi Usul Kanunu, yorum ve Açıklamaları, Ankara,1985. (Bu kitapta 275-292 sayfaları arasında bilanço esasına göre tutulacak defterler açıklanmakta, işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri anlatılmakta, ama büyük deftere sadece isim olarak yer verilmektedir).

47 Osmanlı Bankası'nın 1930'lu yıllardaki muhasebe defterleri, Garanti Bankası Arşivi, Bankalar Caddesi, İstanbul.

Envanter defteri: *Envanter*, ilk ticaret kanunu *Code de Commerce*'den alınırken, Fransızca kökenli *inventaire* sözcüğünden dilimize girmiştir. *Envanter defteri*, Türk Ticaret Kanunları'nda ve ilgili vergi yasalarında istikrarlı bir şekilde yer alan, içeriği fazla değişmeyen ve Türkçeleşmesi için fazla çaba harcanmayan defterdir. *Paciloli*'den bu yana, sonuçlarla ilgili olduğu, varlık tespitine yönelik bulunduğu için olsa gerek istikrarını korumuştur. *Code de Commerce*'de ve 1850 yılında yayınlanan Osmanlı'nın *Kanunname-i Ticaret*'inde (Birinci Kitap) hem varlıkların ve hem de borçların tespitine dönük bilgileri *içermesi* gerektiği belirtilmektedir. 1926 Ticaret Kanunu'nda adı *mevcudat ve muvazene* defteri olarak yer almıştır. Bu isim bir süre sonra yerini yeniden envanter sözcüğüne bırakmıştır. 1926 Ticaret Kanunu'nun özelliği envanter defterindeki bilgilerin üçe ayrılarak ayrıntılı olarak sıralanması olmuştur: *varlıklar, borçlar, özsermaye...*

1949 Vergi Reformu'nda yer alan Vergi Usul Kanunu'nda, 1957 Türk Ticaret Kanunu'nda ve 2011 yılında yayınlanan yeni Türk Ticaret Kanunu'nda da bu defterin aynı özellikler ile yer aldığını belirtmek gerekmektedir.

Kopya defteri: Muhasebe düzenine 1926 Ticaret Kanunu ile giren ve 1957 yılına kadar geçerliliğini koruyan bir belge yaratma defteridir. *Pacioli*'nin *memorial* defterine benzemektedir. Bilindiği üzere, *Pacioli* muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi için ticari olayların unutulmasını önlemek amacı ile *hatırlatma* anlamında bu deftere ihtiyaç duyulduğunu belirtmektedir.⁴⁸ Cumhuriyet'in yöneticileri 1926 yılında Ticaret Kanunu'nu hazırlarken (madde 72) *gönderilen ve alınan mektup ve telgrafların suretleri harfiyyen ve tarih sırası ile kayıt ve nakil edilir* şeklinde açıklama ile bu defteri zorunlu defterlere eklemişlerdir. Ancak bu yasanın yürürlüğe girmesinden sonra peşpeşine yürürlüğe sokulan *muamele vergisi, kazanç vergisi ve dahili istihlak vergisi kanunu*⁴⁹ gibi yasal düzenlemeler, muhasebe kayıtlarının dayanağı olacak belgeleri ortaya koymaya başlayınca Ticaret Kanunu'nda sözü edilen

48 Oktay Güvemli: Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. yılı, Sayfa 30-31, 1994, İstanbul.

49 - 1927 Tarih ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, Değişiklikler 10.5.1934 tarih ve 2430 sayılı yasa ve 28.5.1940 tarih ve 3843 sayılı yasa.

- 27.2.1926 Tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Değişiklik 22.3.1934 tarih ve 2395 sayılı yasa.

- 12.6.1930 Tarih ve 1718 Sayılı Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu.

kopya defterine ihtiyaç giderek azalmıştır. 1949 Vergi Reformu ile belge eksikleri giderilince, 1957 Ticaret Kanunu'nda bu deftere yer verilmemiştir.

Yukarda sözü edilen Cumhuriyet'in üç önemli vergi kanunu üzerinde muhasebe defterleri açısından da durmak gerekmektedir. Çünkü bu yasaların her biri kendi muhasebe defterinin tutulmasını zorunlu kılmıştır. Muamele vergisi yasasında (madde 32), Ticaret Kanunu'ndaki defterlere ek olarak *imalat defteri, muamele defteri, emtea ithalat ve ihracat defteri, satış defteri*⁵⁰ tutulması zorunlu hale getirilmiştir. Kazanç vergisi yasasında ise (madde 15) Ticaret Kanunu'nda yer alan defterlere ek olarak *defter-i kebir* tutulması gündeme gelmiştir. Bu düzenleme ile büyük defter ilk kez yasal düzenlemelerde yer alıyordu. Yasanın aynı maddesinde bir yenilik yapılmış ve Ticaret Kanunu'ndaki kopya defteri yerine *muhaberatın makine ile alınmış suretleri tarih sırasına göre dosyalanır ve yılsonunda ciltlenir* denilmiştir. İstihlak vergisi kanunu'nda da (madde: 8) Ticaret Kanunu'ndaki defterlere ek olarak *ambar defteri, satış defteri ve fatura defteri* zorunlu defterler olarak belirlenmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan, muamele vergisi yükümlüsünün Ticaret Kanunu'ndaki defterler dışında beş defter; İstihlak vergisi yükümlüsünün de üç ek defter tutmak zorunda olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum kuşkusuz muhasebeye çok yük getirmiştir. Ama büyük bir uygulama eğitimi ortamı hazırlamıştır. Ayrıca kazanç vergisinin, beyannameye dayalı olarak mali tablolar üzerinden alınması, muhasebe uygulamaları üzerinde önemli etkilerde bulunmuş ve muhasebe denetiminin önünü açmıştır.

Bu arada belirtmek gerekmektedir ki, muhasebe üzerindeki bu aşırı bürokratik yük 1949 Vergi Reformu ve bu reform içinde yer alan Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile ortadan kalkmıştır. Çünkü vergi reform kanunu ile vergicilik düzeni Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi çerçevesinde toplanmış (Katma değer vergisinin öncüsü olan muamele vergisi daha sonra kalkmıştır) ve Vergi Usul Kanunu da belge ve defter düzenini yeniden oluşturmuştur.

50 Muamele vergisi ile fatura düzenlenmesi de gündeme gelmiş ve yasanın 32. Maddesinde mükellefler, teslim ettikleri mamulat için müşterilere ve sinai müesseselere fatura vermeğe mecburdurlar hükmü yer almıştır.

XX. yüzyılın sonlarında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile⁵¹ muhasebenin temel kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı oluşturulmuştur. Bu yasal düzenleme ile muhasebede kullanılan hesaplar ve düzenlenen mali tablolar bütünlük içinde ortaya konulmuştur. Ama başlık muhasebe sistemi olduğu halde muhasebe defterlerine ve belgelerine değinilmemiş bu konular vergi kanunlarında ve ticaret kanunundaki hükümlere bırakılmıştır. Ne ticaret kanunu ve ne de vergi kanunlarında mesleği muhasebecilik olan kişiler son sözü söylemezler. İlkinde vergi hukukçuları ve uygulamacıları, ikincisinde ise ticaret hukukçuları son söz sahibidirler. Muhasebecilerin söz sahibi oldukları yasal düzenleme muhasebe sistemi uygulama genel tebliği olmuştur. Bu yasal düzenlemede de belgeler ve defterler ele alınmamıştır. Eğer ilişki kurulabilip belge ve defterler üzerinde durulabilse idi bu incelemede üzerinde durulan kavramlar ve deyimler konularına açıklık getirilme şansı bulunabilirdi.

Bu incelemede muhasebe örgütü ve bu örgütte çalışanlar ile kimi muhasebe belgeleri ve muhasebe defterleri üzerinde terminolojik gelişme süreci esas alınarak durulmuştur. Muhasebe belgeleri ile muhasebe defterlerinin biçimleri ve içeriklerinin gelişme seyrinin ortaya konulması ayrı bir çalışmayı gerektirmektedir. Ve ayrıca muhasebe hesapları ve mali tablolar için aynı doğrultuda yapılacak bir çalışma da terminolojik gelişme sürecinin tamamlayıcı olabilecektir.

4. S o n u ç

Türk hesaplaşma düzeni son iki yüz içinde önceleri Farsça ve Arapça'nın, daha sonra da önce Fransızca ve sonra da İngilizce'nin etkisi altında gelişme göstermiştir. Bu etki, muhasebe örgütü, muhasebeci unvanları ve belgeler ile defter adları üzerinde önemli değişimler yaşanmasına neden olmuştur.

Öte yandan son iki yüzyılda muhasebe düşüncesini ve bu arada muhasebe örgüt yapısını, muhasebeci unvanlarını, muhasebe belge ve defter kavramlarındaki değişimleri etkileyen siyasi ve iktisadi gelişmelerin üç evrede ele alınabildiği görülmektedir. Bunlardan ilki Tanzimat öncesi

⁵¹ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12. 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

klasik Osmanlı dönemidir ve tamamen Osmanlı siyasi, sosyal, iktisadi ve mali anlayışı çerçevesinde oluşmuştur. Tanzimat ile birlikte başlayan siyasi ve iktisadi gelişmeler ile XIX. yüzyılın ortalarında önemli değişiklikler yaşanmaya başlanmıştır. Tanzimat'ın getirdiği batı ülkelerinin etkisi ile oluşan çağdaşlaşma çabaları XIX. yüzyılın ikinci yarısı boyunca ve XX. yüzyıl başlarında devam etmiştir. Bu dönem bir batılılaşma, çağdaşlaşma çabaları dönemidir. Cumhuriyet'in ilanı ile hem ulusallaşma ve hem de çağdaşlaşma çabaları başlamış ve yüz yıl boyunca devam etmiştir. Son iki dönemin inceleme konusu ile ilgili ortak yanı, çağdaşlaşma çabaları olmuştur. XXI. Yüzyılda muhasebe düşüncesini öncelikle küreselleşme olgusunun etkileyeceği anlaşılmaktadır.

Son iki yüzyılda muhasebe düşüncesini ve bu arada muhasebe örgütü, muhasebeci unvanları, belgeler ve defterler ile ilgili kavramları etkileyen üç önemli evre yaşamıştır. Bu üç evrenin belirleyici unsurlarının muhasebe yöntemleri ve muhasebe uygulamaları olduğu anlaşılmaktadır. Bu evrelerden ilki, XIX. yüzyılın ilk elli yılında yaşanmıştır. XIX. Yüzyılın ortalarına kadar, muhasebe uygulamalarında beş yüzyıllık Osmanlı düşüncesi hakimdir. Merdiven yöntemi denilen bir devlet muhasebe yöntemi kullanılmıştır. Henüz gelişmemiş özel kesim, basit hesaplaşma kayıtları ile ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmıştır. Oysa batıda bu dönemde muhasebe düşüncesi ve özellikle çift yanlı kayıt yöntemi büyük değişim ve gelişme göstermiştir. Osmanlı bu değişimden haberdar değildir. Çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili ne bir kitap tercüme edilmiştir, ne çift yanlı kayıt yöntemini uygulayabilecek muhasebeciler vardır ve ne de çift yanlı kayıt yöntemi uygulamaları vardır.

İşte böyle bir ortamda ikinci evre, Tanzimat ile birlikte 1850'li yıllarda çift yanlı kayıt düzenine geçiş arayışı ile başlamıştır. Tanzimat'ın çağdaşlaşma çabaları sırasında muhasebe düşüncesinde yeni arayışlar başlayınca, çift yanlı kayıt yöntemi hem eğitimde, hem yayınlarda ve hem de uygulamada gelişme sürecine girmiştir. XX. Yüzyıl başlarına, Cumhuriyet'e kadar devam eden bu çabalar çift yanlı kayıt yönteminin yaygınlaşma dönemi olmuştur. Bu dönemde muhasebenin hizmet vereceği belirli bir alan öne çıkmamış, ağırlıklı olarak çift yanlı kayıt yönteminin öğrenilmesi ve yaygınlaşması hedeflenmiştir.

Üçüncü evre Cumhuriyet ile başlamış ve XX. yüzyıl boyunca devam etmiştir. Bu dönemin belirleyicisi vergi ağırlıklı muhasebe uygulamalarıdır. XX. Yüzyılın muhasebe düşüncesini her yönü ile vergi ağırlıklı muhasebe uygulamaları etkilemiş ve bu etki yüz yıl boyunca devam etmiştir. 1950 'ye kadar olan süre vergi yasalarında arayış ile geçmiş (vergi yasalarında çok sık değişiklik yapılmıştır), 1949 Vergi Reformu ile bu arayışlar çağdaş vergi düzenlemeleri ile sonuçlanmış ve yüzyılın sonlarına kadar muhasebe uygulamalarını etkilemiştir.

Bu üç evre yaşanırken, Tanzimat ile devreye giren ve son yüz elli yıldır uygulamada fazla değişiklik olmadan kalan ticaret kanunları üçüncü kişilere dönük muhasebe bilgi sistemlerini kısıtlı olarak gündeme getirmek istemişse de, bu konularda fazla bir cezayı müeyyide getiremediklerinden, başarısız olmuştur. Yeni ticaret kanununda, daha yürürlüğe girmeden yapılmak istenilen değişiklikleri, bu uygulama başarısızlığının sonucu olarak görmek olanağı vardır.

XXI. Yüzyılda iktisadi küreselleşmenin Türk muhasebe düşüncesini etkilemesi ölçüsünde vergiye dönük muhasebeden, çağdaş muhasebe anlayışına geçilmesinin kolaylaşacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu Tazimata Kadar, Cilt 2, 2. baskı, 2000, İstanbul.
- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, 2000, İstanbul.
- Abdullah El Mezanderani: Risale-i Felekiyye, Kitab-us Siyakat, Farsça, Tebriz, 1363.
- İsmail Hakkı Uzunçarşılı: Osmanlı Devrinin Merkez ve Bahriye Teşkilatı, 1948, Ankara.
- Mehmet Zeki Pakalın: Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü, Cilt: 1, 1993, İstanbul.

- Mehmet Zeki Pakalın: Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü, Cilt II, 1993, İstanbul.
- Serkiz Nihad: Sigorta Muhasebesi-Harik, Nakliyat, Hayat Sigortaları, 1926, İstanbul.
- Şefik: Fenn-i Defteri Kayd-ı Muzaaf Usulü, Mahmud bey Matbaası Osmanlıca, Hicri 1313 (Miladi 1895), İstanbul.
- Tanzimat Öncesi Merkez Evrakının Tasnif Kılavuzu ve Belge Örnekleri, Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü, Osmanlı Arşivi Daire Başkanlığı, Yayını, no. 16, 1994, İstanbul.
- Yılmaz Özbalcı: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Vergi Hukuku Külliyyatı Serisi IV, 1985, Ankara.
- Oktay Güvemli: Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. yılı, 1994, İstanbul.
- Mehmet Özbirecikli: The Three Institutions which created the Socioeconomic Structure of Turkish Private Entrepreneurs Between The 13 th and 19th Centuries: Akhism, the Guilds and the Gedik System, Paper, 2 nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2. BMAC), September 15-18 2010, İstanbul, Turkey.
- Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, Cilt 9, 1994, İstanbul.
- Ferit Develioğlu: Osmanlıca - Türkçe Ansiklopedik Lugat, 15. baskı, 1998, Ankara.
- Bülent Şişman: A Supervisory Organ in the Turkish Republic - Tax Inspectors Board: Its Founding and Development, Paper, 2 nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2. BMAC), September 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.
- Haydar Kulaksız: Public Financial Administration of Ottoman Empire, Between the Years 1838-1880 and Muhasebat Genel

Müdürlüğü (General Directorate of Public Accounts), Paper, 11th World Congress of Accounting Historians, July 19-22, 2006, Nantes, France.

- Halil Sahillioğlu: Ruznamçe, Pleografya ve Diplomatik Semineri, bildiri, 1985, İstanbul.
- Emre Çelebiler: Modernization Efforts in the Tanzimat Period and the Establishment of the Finance Inspection Board, Paper, 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2.BMAC), September 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.
- İsmail Otar (Editör İsmail Küçük): XIV. Yüzyılda Ortadoğu'da Yazılmış Muhasebe Kitabı Risale-i Felekiyye'nin İlk Bölümleri, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 2, Ocak, 2012.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12. 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Diyanet Vakfı İşlam Ansiklopedisi, Cilt 5, 1992, İstanbul.
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 9.7.1956 tarih ve 93531 sayılı Resmi Gazete.
- 1927 Tarih ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, Değişiklikler 10.5.1934 tarih ve 2430 sayılı yasa ve 28.5.1940 tarih ve 3843 sayılı yasa.

- 27.2.1926 Tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Değişiklik 22.3.1934 tarih ve 2395 sayılı yasa.
- 12.6.1930 Tarih ve 1718 Sayılı Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu.
- İsmet Alkan, Cevat Yücesoy: İktisat ve Ticaret Lügatı, İşletme Mecmuası Mesleki Eserler yayını, Sayı 6, 1948, İstanbul.
- Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, 1998, Ankara.
- 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi, MAD 1015 sayılı belge.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi, MAD 881 no.lu belge.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Kepeci tasnifinde büyük ruznamçe - 2094 ve 2095.
- Osmanlı Bankası'nın 1930'lu yıllardaki muhasebe defterleri, Garanti Bankası Arşivi, Bankalar Caddesi, İstanbul.