

Cumhuriyet döneminde muhasebenin gelişimine kronolojik bir bakış A chronological overview of the development of accounting in the republican period

Gönderim Tarihi / Received: 30.08.2023

İsmail ATABAY¹

Kabul Tarihi / Accepted: 16.10.2023

Doi: [10.31795/baunsobed.1352586](https://doi.org/10.31795/baunsobed.1352586)

ÖZ: Türkiye Cumhuriyeti Osmanlı devletinden miras kalan muhasebe sistemini devralmıştı. Osmanlıda devletçi bir anlayış hakim olduğundan özel kuruluşlar gelişmemiş, bu nedenle de muhasebe devlet muhasebesi içerisinde doğmuş ve gelişmiştir. Cumhuriyetin devraldığı miras çağın gerektirdiği ihtiyaçları karşılayacak bir yapıda değildi. Cumhuriyetin ilanı muhasebe sistemi açısından ilk dönüm noktası olmuş ve her alanda olduğu gibi muhasebe sistemini de etkileyecek yasal düzenlemeler yapılmıştır. 1950 Vergi Reformu muhasebe sistemimiz açısından ikinci dönüm noktası olmuş ve muhasebe sistemimiz açısından da önemli gelişmeler yaratmıştır. Üçüncü dönüm noktası ise 1989 yılında meslek yasasının çıkması olmuş ve ülkemiz muhasebe sistemi açısından çok önemli değişimler yaratmıştır. Ülkemiz muhasebe sistemi açısından diğer bir dönüm noktası ise 2011 yılında “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu”nun kabulü olmuştur. İçinde bulunduğumuz bu son dönemin diğer önemli gelişmesi ise dijitalleşme olmuştur. Dijitalleşme süreci halen hız kesmeden devam etmekte ve muhasebe alanında pek çok dönüşüm potansiyelini taşımakta olup, yeni gelişmelere gebe dir. Bu çalışma, literatür taraması yöntemiyle Cumhuriyet’in devraldığı Cumhuriyet öncesi dönemden başlayarak muhasebe sistemimizi etkileyen olayların kronolojisini oluşturma amacıyla yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Cumhuriyet, Muhasebe, Türkiye muhasebe tarihi, Muhasebenin gelişimi

ABSTRACT: The Republic of Türkiye took over the accounting system inherited from the Ottoman state. Private institutions could not develop as a statist understanding prevailed in the Ottoman Empire, therefore accounting was born and developed within the state accounting. The legacy inherited by the Republic was not a structure that would meet the needs of the age. The proclamation of the Republic was the first turning point in terms of the accounting system, and legal arrangements were made that would affect the accounting system as in all areas. The 1950 Tax Reform was the second turning point for our accounting system and created significant improvements in our accounting system. The third turning point was the enactment of the professional law in 1989 and it created very important changes in terms of our country's accounting system. Another turning point in terms of our country's accounting system was the adoption of the “Turkish Commercial Code” in 2011. Another important development of this last period we are in has been digitalization. The digitalization process still continues unabated and has many transformation potentials in the field of accounting and is pregnant with new developments. This study was carried out with the aim of creating the chronology of the events affecting our accounting system, starting from the pre-Republic period when the Republic took over, by using the literature review method.

Keywords: Republic, Accounting, Turkish accounting history, Development of accounting

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi/Havran Meslek Yüksekokulu/Muhasebe ve Vergi Bölümü, atabay@balikesir.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8979-5548>

EXTENDED ABSTRACT

Literature review

The Republic of Türkiye took over the accounting system inherited from the Ottoman state. Private institutions could not develop as a statist understanding prevailed in the Ottoman Empire, therefore accounting was born and developed within the state accounting. With the Tanzimat Fermanı (1839), the Ottoman Empire entered a westernization process that made itself felt in every aspect of life. In this process, besides the transformation in state institutions, companies established by capital owners have increased and the understanding of business has also changed. Kanunname-i Ticaret, which was translated from the French Commercial Code and enacted in 1850, was the first Turkish Commercial Code.

In 1879, the “*Heyet-i Teftişiye*” affiliated to the “*Ministry of Finance*” was established, and the double-sided registration method, which is still used today, was adopted. However, the use of the Arabic alphabet based on right-to-left writing has made it difficult to use the modern double entry system in accounting.

The tax structure in the Ottoman state negatively affected the development of accounting. Because the economy in the Ottoman period was mainly agriculture and animal husbandry, and there was no tax system on income and earnings.

After the Republic was proclaimed on October 29, 1923, after the “*War of Independence*” won under the leadership of Mustafa Kemal;

The new Constitution came into force on April 20, 1924, and the Civil Code on April 17, 1926. After these regulations, important regulations were introduced on the books to be kept by the enterprises and taxes based on declaration with the Commercial Code and Tax Reform. This situation has increased the importance of accounting.

Laws and practices taken from countries with which we have political and economic relations have played an important role in the development of Turkish accounting literature and legislation. In our country, the issues related to accounting practices have generally been tried to be guided by the provisions of the Turkish Commercial Code and Tax Laws. However, it can be said that the effect of tax laws is more since accounting in our country for a long time is seen only as a means of fulfilling public responsibilities. This situation started to change with the implementation of the “*Turkish Commercial Code*” in 2011.

There are some turning points that affect the accounting system of Turkey. The first of these is the proclamation of the Republic. The period that started with the proclamation of the "Republic" continues until the "1950 Tax Reform". The “*1950 Tax Reform*” marked a new turning point for our accounting system. This period, which started in 1950, continued until the “*Certificate of Certified Public Accountant and Certified Public Accountant Law*” was enacted in 1989. Occupational law has created very important changes in our country's accounting system. This period continues until the “*Turkish Commercial Code*” was issued in 2011. The “*New Turkish Commercial Code*” has created revolutionary changes in our country's accounting system. With the adoption of the “*Turkish Commercial Code*”, accounting in our country has evolved from “*tax accounting*” to “*commercial accounting*”. Another important development of this last period we are in has been digitalization. The digitalization process still continues unabated and has many transformation potentials in the field of accounting and auditing.

This study will chronologically examine the events affecting our accounting system starting from the pre-Republican period when the Republic took over.

Results

There are many events that affect the accounting systems of countries. In our country, there are turning points that affect our accounting system, starting from the Ottoman Empire, which was taken over by the Republic, to the present day.

The first of these is the proclamation of the "Republic". The "Republic", which was declared on October 29, 1923 after the "War of Independence" won under the leadership of Mustafa Kemal, aimed to modernize Turkish society and paved the way for many innovations and reforms. It is unthinkable that these innovations and reforms will not be effective in the field of accounting.

Another turning point in terms of our country's accounting system was the 1950 Tax Reform. The introduction of taxes in accordance with the contemporary tax understanding has also created important developments in terms of our accounting system. However, despite these positive developments, the view of accounting as a tool to fulfill tax responsibilities has been reinforced.

Another turning point in terms of our country's accounting system was the adoption of the "occupational law" in 1989. With the entry into force of the professional law, the conditions for being a member of the profession were determined and great distances were taken in terms of reaching a certain standard and prestige of the profession.

One of the turning points in terms of our country's accounting system was the adoption of the "Turkish Commercial Code" in 2011. With the adoption of the "New Turkish Commercial Code", accounting in our country has evolved from "tax accounting" to "commercial accounting". Another important development of this last period we are in has been digitalization. The digitalization process still continues unabated and has many transformation potentials in the field of accounting and is pregnant with new developments.

Giriş

Türkiye Cumhuriyeti Osmanlı devletinden miras kalan muhasebe sistemini devralmıştır. Osmanlıda devletçi bir anlayış hakim olduğundan özel kuruluşlar gelişmemiş, bu nedenle de muhasebe devlet muhasebesi içerisinde doğmuş ve gelişmiştir. Tazminat Fermanı (1839) ile Osmanlı Devleti, hayatın her alanında kendini hissettiren bir batılılaşma sürecine girmiştir. Bu süreçte devlet kurumlarındaki dönüşümün yanı sıra, sermaye sahiplerinin kurduğu şirketler artmış ve işletmecilik anlayışı da değişmiştir (Güvemli, 2013). Fransız Ticaret Kanunu'ndan tercüme edilerek hazırlanan ve 1850 yılında yasalaşan “*Kanunname-i Ticaret*” Türk Ticaret Kanunlarının ilki olmuştur.

1879'da Maliye Nezareti'ne bağlı “*Heyet-i Teftişiye*” kurulmuş, ayrıca günümüzde de kullanılan çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiştir. Ancak, sağdan sola yazı esasına dayanan Arap alfabesinin kullanılması, muhasebede çağdaş çift taraflı kayıt yönteminin kullanılmasını zorlaştırmıştır (Örten, 2006).

Osmanlı devletindeki vergi yapısı muhasebenin gelişimini olumsuz etkilemiştir. Zira Osmanlı döneminde ekonomi tarım ve hayvancılık ağırlıklı olup, gelir ve kazanç üzerinden alınan bir vergi sistemi yoktur.

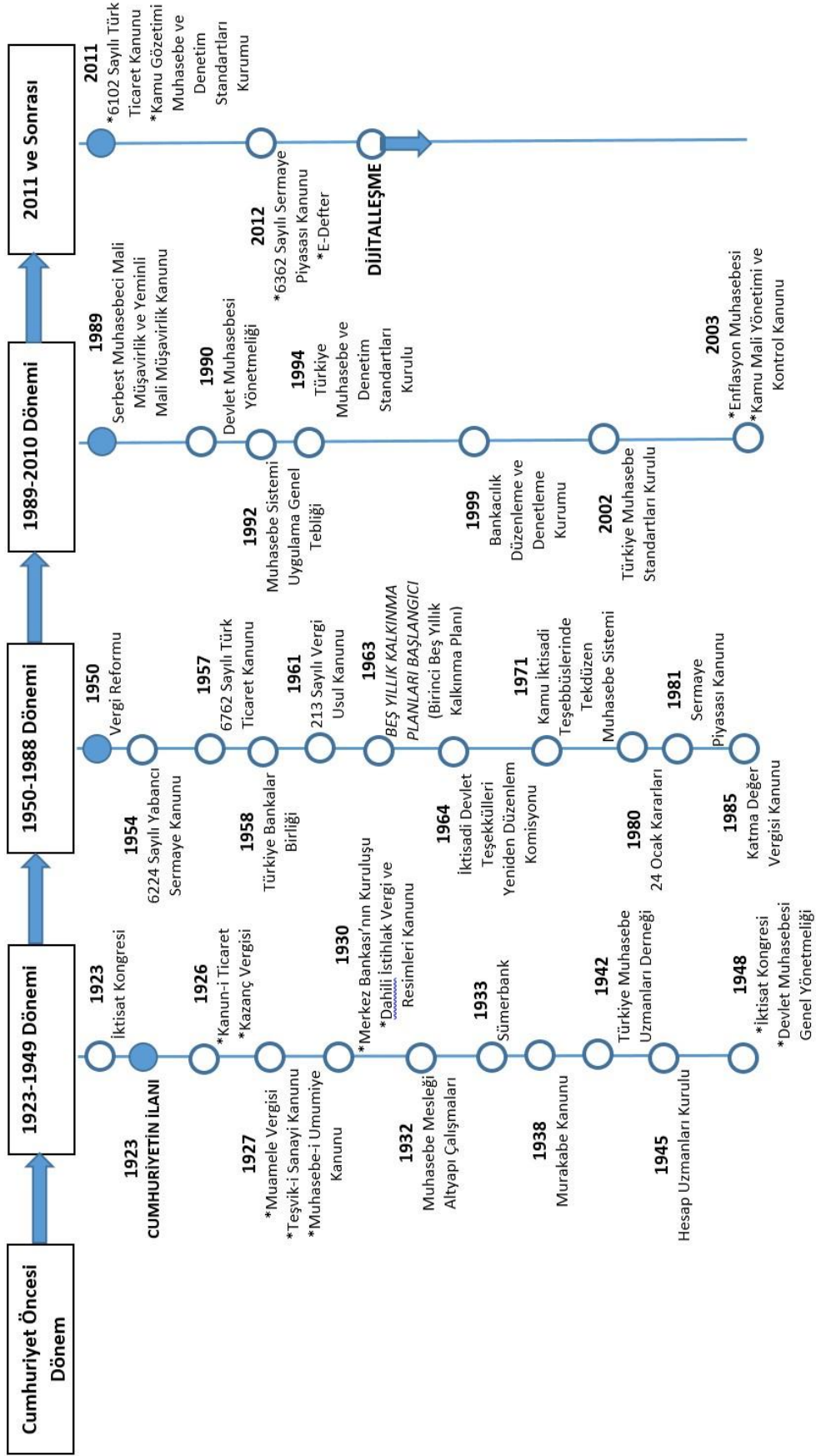
Mustafa Kemal'in önderliğinde kazanılan “*İstiklal Savaşı*” mücadelesi sonrasında 29 Ekim 1923 tarihinde “*Cumhuriyet*” ilan edilmiştir. Cumhuriyetin ilanından sonra 20 Nisan 1924'de yeni Anayasa, 17 Nisan 1926'da ise Medeni Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemelerden sonra Ticaret Kanunu ve Vergi Reformu ile işletmelerin tutacakları defterler, beyan esasına dayalı vergiler konusunda önemli düzenlemeler getirilmiştir. Bu durum muhasebenin önemini arttırmıştır.

Türkiye Muhasebe literatürünün ve mevzuatının oluşmasında hem siyasi hem de ekonomik ilişki içinde olduğumuz ülkelerden alınan kanun ve uygulamalar etkili olmuştur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006). Ülkemizde muhasebe uygulamalarında genellikle “*Türk Ticaret Kanunu*” ve “*Vergi Kanunları*” etkili olmuştur. Ancak, ülkemizde uzun bir dönem muhasebe sadece kamusal sorumlulukları yerine getirmenin aracı olarak görüldüğünden, vergi kanunlarının etkisinin daha fazla olduğu söylenebilir. Bu durum 2011 yılında “*6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu*” nun kabul edilmesiyle değişmeye başlamıştır.

Türkiye'nin muhasebe sistemini etkileyen bazı dönüm noktaları vardır. Bunlardan ilki, Cumhuriyetin ilanıdır. “*Cumhuriyet*”in ilanı ile başlayan dönem “*1950 Vergi Reformu*” na kadar devam etmektedir. 1950 Vergi Reformu muhasebe sistemimiz açısından yeni bir dönüm noktası olmuştur. 1950 yılında başlayan bu dönem 1989 yılında “*3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*” nun çıkmasına kadar devam etmiştir. 3568 sayılı meslek kanunu ülkemiz muhasebe sistemi açısından çok önemli değişimler yaratmıştır. Bu dönem 2011 yılında “*6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu*” nun çıkışına kadar devam etmiştir. 6102 sayılı kanun ülkemiz muhasebe sistemi açısından devrim niteliğinde değişimler yaratmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü ile, ülkemizde muhasebe “*vergi muhasebesinden*” “*ticari muhasebeye*” doğru evrilmiştir. İçinde bulunduğumuz bu son dönemin diğer önemli gelişmesi ise dijitalleşme olmuştur. Dijitalleşme süreci halen hız kesmeden devam etmekte olup, muhasebe ve denetim alanında pek çok dönüşüm potansiyelini taşımaktadır.

Bu çalışma, Cumhuriyet'in devraldığı Cumhuriyet öncesi dönemden başlayarak muhasebe sistemimizi etkileyen olayları kronolojik olarak inceleyecektir. Aşağıdaki Şekil 1'de Cumhuriyet dönemi muhasebe sistemini etkileyen olayların kronolojisi sunulmuştur. Çalışmada, muhasebe sistemimizi etkileyen kurumsal ve mevzuat kaynaklı gelişmeler ele alınarak dönem içerisinde muhasebe eğitiminde yaşanan gelişmelere değinilmemiş olup, bu konunun ayrı bir çalışmada ele alınması planlanmıştır.

Şekil 1: Cumhuriyet dönemi muhasebenin değişim kronolojisi



Cumhuriyet öncesi dönem

Bu çalışmada her ne kadar Cumhuriyet döneminde muhasebe sistemimizi etkileyen gelişmeler incelenecek olsa da, dönemler arası bağlantının sağlıklı izlenmesi açısından daha etkili olacağı düşüncesiyle cumhuriyet öncesi dönemden de kısaca bahsedilecektir. Osmanlı döneminde ticaret çoğunlukla gayrimüslimler ve yabancı tüccarlar tarafından yapılmakta olan ve ülke ekonomisi açısından çok önemli olmayan bir araçtı (Örten, 2006). Osmanlıda devletçi bir anlayış hakim olduğundan özel kuruluşlar gelişmemiş, bu nedenle de muhasebe devlet muhasebesi içerisinde doğmuş ve gelişmiştir. Osmanlı'nın ekonomik yaşamdaki devletçi anlayışı, devlet muhasebesine de yansımış ve “*Merdiven Kayıt Yöntemi*” kullanılmıştır (Aslan vd., 2023). Tanzimat Fermanı (1839) ile Osmanlı Devleti, hayatın her alanında kendini hissettiren bir batılılaşma sürecine girmiştir. Bu süreçte devlet kurumlarındaki dönüşümün yanı sıra, sermaye sahiplerinin kurduğu şirketler artmış ve işletmecilik anlayışı da değişmiştir (Güvemli, 2013). Fransız Ticaret Kanunu'ndan tercüme edilerek hazırlanan ve 1850 yılında yasalaşan “*Kanunname-i Ticaret*”, ilk Türk Ticaret Kanunu olmuştur (Güvemli ve Yıldız, 2010). Bu kanunda, ülkenin ticaret hayatını tümüyle değiştirecek düzenlemeler yapılmış; ticaret, tüccar kavramları ve tüccarların tutmakla yükümlü oldukları defterler hakkında düzenlemeler getirilmiştir. 1879 yılında Maliye Nezareti'ne bağlı “*Heyet-i Teftişiyeye*” kurulmuş, ayrıca günümüzde de kullanılan “*Çift Taraflı Kayıt Yöntemi*” ne geçilmiştir. Ancak, sağdan sola yazı esasına dayanan Arap alfabesinin kullanılması, muhasebede çağdaş çift taraflı kayıt yönteminin kullanılmasını zorlaştırmıştır (Örten, 2006).

Osmanlı devletindeki vergi sistemi de muhasebenin gelişimi üzerinde kısıtlayıcı rol oynamıştır. Osmanlı vergi sisteminde şer'i ve örfi vergiler yer almaktaydı. Osmanlı devletinde ekonomi tarımsal ve hayvansal üretime dayalı olup, vergiler de ağırlıklı olarak bu kesimden alınmaktaydı. Tanzimat öncesi dönemde en önemli vergiler arasında “*Aşar (Öşür) Vergisi*”, “*Ağnam Resmi*” yer almakta olup, gelir ve kazanç üzerinden alınan bir vergi sistemi yoktu. Bu sistem, vergi almak için çok fazla muhasebeye ihtiyaç duymamaktaydı. Osmanlı vergi sisteminde yer alan diğer bir vergi ise “*Temettü Vergisi*” idi. Temettü vergisinin geçmişi II.Mahmut döneminde ihdas edilen ihtisab resmine dayanmakla birlikte, bu vergi; birincisi 1863-1907, ikincisi 1907-1914, üçüncüsü ise 1914-1926 olmak üzere üç evre geçirmiştir (Şahin, 2013). 1914 yılında Fransız Sistemi'nden esinlenerek yayınlanan “*Temettü Vergisi Yasası*” ile, verginin alınmasında muhasebe kayıtlarından alınan bilgilerin kullanımı ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Dölen vd.,2022). Bu durum devlet kurumlarının yanı sıra, özel işletmelerin de muhasebeye daha fazla önem vermelerine yol açmış ve muhasebe sisteminin gelişimine katkı sağlamıştır.

1923-1949 döneminde muhasebenin gelişimi

1923-1949 arasındaki dönemde; cumhuriyetin ilanı, vergi reformunun yapılması, vergi sisteminde beyan usulünün esas alınması, Türk Ticaret Kanunu'nun günün koşullarına göre yeniden düzenlenerek muhasebe defterleri ile ilgili önemli düzenlemelerin hayata geçirilmesi, çift taraflı kayıt yönteminin benimsenmesi, iktisadi devlet teşekküllerinin kurulması ile muhasebe sisteminde batılılaşma sürecinin hızlanması muhasebe sistemini etkileyen en önemli olaylardır.

Açılış konuşmasını Mustafa Kemal'in yaptığı ve 17 Şubat 1923'de toplanan “*İzmir İktisat Kongresi*”, Türkiye'nin iktisadi bakış açısını belirlemede son derece önemlidir. Alınan kararlar arasında tarım kesimi üzerinde önemli etkisi olan Aşar'ın kaldırılması da yer almaktaydı. Bu kongrede alınan kararlar ekonomik kalkınma ve modernleşme amacına dayanıyordu. Bu bakış açısı sanayinin ve işletmelerin gelişimine olanak sağlayarak, muhasebeye olan ihtiyacın artmasını ve muhasebenin geliştirilmesini de teşvik edici olmuştur.

Mustafa Kemal'in önderliğinde kazanılan “*İstiklal Savaşı*” mücadelesi sonrasında 29 Ekim 1923 tarihinde “*Cumhuriyet*” ilan edilmiştir. Cumhuriyet, Türk toplumunu çağdaşlaştırmayı amaçlamış, pek çok yenilik ve reformun önünü açmıştır. Bu yenilik ve reformların muhasebe alanında etkili olmaması düşünülemez.

Cumhuriyetin ilanından sonra 20 Nisan 1924'de yeni “*Anayasa*”, 17 Nisan 1926'da ise “*Medeni Kanun*” yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemelerden sonra “*Ticaret Kanunu*” ve “*Vergi Reformu*” ile işletmelerin tutacakları defterler, beyan esasına dayalı vergiler konusunda önemli düzenlemeler getirilmiştir. Bu durum muhasebenin önemini arttırmıştır.

Cumhuriyet ile birlikte Türk müteşebbis sınıfı oluşturma konusunda büyük çabalar gösterilmiş, yabancı sermayeli işletmelerin yerini Türk işletmeleri almaya başlamıştır. Bu durum, işletmelerin muhasebe ihtiyacını ortaya çıkarmış ve muhasebe mesleğinin gelişiminde büyük bir ivme yaratmıştır.

Osmanlı devletinin son dönemlerinde kullanılmaya başlanmış olan “*çift taraflı kayıt yöntemi*”nde Arap Alfabetinin kullanılması nedeniyle yaşanan zorluklar ve tereddütler, 1928 Harf Devrimi ile sona ermiş ve muhasebe alanında hızlı bir değişim sürecine girilmiştir.

İlk Türk Ticaret Kanunu olan ve Fransız Ticaret Kanunu’ndan tercüme edilerek hazırlanıp 1850 yılında yasalanan “*Kanunname-i Ticaret*”, Cumhuriyetin ilanından sonra günün koşullarına göre yenilenerek 26 Mayıs 1926 tarihinde yasalasmış ve 4 Ekim 1926 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1926 Tarihli “*Türk Ticaret Kanunu*”nda muhasebe defterleri ve günün koşullarına uygun ticari hükümlerle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunda; “*Mevcutat ve Muvazene Defteri (Envanter ve Bilanço Defteri)*”, “*Yevmiye Defteri*” ve “*Kopya Defteri*” tutulması zorunlu defterler olarak belirtilmiş, “*Büyük Defter*” ise zorunlu defterler arasında sayılmamıştır. 1926 tarihli Ticaret Kanunu bazı eksiklerine rağmen hem ticari hayatın gelişiminde, hem de muhasebe konusunda öncü bir rol üstlenmiştir.

Yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Osmanlı’dan devraldığı vergiler arasında en önemlileri “*Aşar*”, “*Ağnam*” ve “*Temettü Vergisi*” idi (Yılmaz, 2019). Bu vergiler çağdaş vergiler değildi. Cumhuriyetin ilanından sonra çağdaş vergicilik anlayışına uygun düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda Osmanlıdan devralınan aşar vergisi ve temettü vergisi kaldırılmış, 1926 yılında “*Kazanç Vergisi Kanunu*” çıkarılmıştır. Beyana dayalı bir vergi olan “*Kazanç Vergisi*”, gelir üzerinden alınmaktadır. Bu kanun ile Ticaret Kanunu’nda belirtilen defterlere ilaveten “*Büyük Defter*” ve “*Kazanç Muamele Defteri*” tutulması zorunlu hale getirilmiş, mükelleflerin kazançlarının belirlenmesine yönelik muhasebe usulleri ve esasları düzenlenmiştir. Bu vergi mükelleflerin muhasebe kayıtları ve düzenleyecekleri mali tablolar üzerinden tespit edilerek alınacak ilk vergi olmuş ve muhasebenin önemini arttırmıştır.

1927 yılında çıkarılan “*Muamele Vergisi*”, günümüzdeki Katma Değer Vergisi’nin öncülü niteliğindedir. Muamele Vergisi beyan üzerine alınan bir vergi olup, mükelleflerin muhasebe kayıtları üzerinden beyan etmelerini gerektirmiştir. Bu vergi Ticaret Kanunu’nun ve Kazanç Vergisi Kanunu’nun belirttiği defterlere ilaveten bazı zorunlu defterler getirmiştir. Muamele Vergisi, gerek beyan esasına dayalı olması, gerekse tutulması zorunlu defterler ve kayıt nizamı açısından getirdiği düzenlemeler ile muhasebenin gelişiminde katkı sağlamıştır.

28 Mayıs 1927’de “*Teşvik-i Sanayi Kanunu*” çıkarılmıştır. Kanun’un amacı “*sanayi yatırımı yapacak işletmelere muafiyet, imtiyaz ve teşvik sağlamak*” dır. Bu yasa ile özel sektörün büyümesi sağlanmaya çalışılmıştır. Sanayinin teşviki ve gelişmesi sağlanarak işletme sayısı arttıkça muhasebeye ve meslek mensubuna olan ihtiyaç artmıştır.

Devlet muhasebe uygulamalarının anayasası olarak kabul edilecek olan “*1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu*” 26.05.1927’de kabul edilmiştir. Devlete ait malların yönetimi ve muhasebesi bu yasaya göre yapılmaktaydı.

1928 ve 1929 yıllarında Türk parasının istikrarının sağlanması için, hükümete bağlı olmayan bağımsız bir merkez bankası kurulmasının gerekliliğine ilişkin rapor ve öneriler hazırlanmış, bunun üzerine yasa tasarısı hazırlanarak 1715 sayılı yasa ile 1930 yılında Merkez Bankası kurulmuştur (Merkez Bankası, 2023). Cumhuriyetin kuruluşu ile birlikte dünyadaki ekonomik gelişmelere ve gelişmiş dünya ekonomilerine entegre olmaya yönelik çabalar sarf edilmiştir. Merkez bankaları, bilanço büyüklüğü ve bileşimi sayesinde ülke ekonomisini şekillendirmede etkilidir. Merkez Bankalarının finansal tabloları diğer ticari finansal tablolardan farklı biçimsel yapıda olsa da, sorumluluk kavramı gereği açık ve anlaşılır şekilde kamuoyuna duyurulması gerekmektedir (Demirhan, 2010). Merkez Bankasının kuruluşu ile özellikle banka muhasebesi alanında bir gelişme ve ivme yakalanmıştır.

Cumhuriyetin ilanından sonra çağdaş vergicilik anlayışına uygun olarak getirilen vergilerden bir diğeri 1930 yılında getirilen “*Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu*”dur. Bu vergi, şeker fabrikalarında üretilen ürünün satışında maktu olarak, petrolün ise üretim ve ithalatında nispi olarak vergi alınmasını

düzenlemektedir. Bu vergi ile de, diğer kanunlarda belirtilen defterlere ek olarak bazı defterlerin tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu nedenle 1923-1949 dönemi muhasebe literatüründe “*çok defterli dönem*” olarak anılmaktadır (Sürmen vd., 2018).

1932 yılında “*Hesap Müttehassıslığı Kanun Tasarısı*” hazırlanarak ilk meslek kanunun çıkarılması konusunda yoğun çaba sarf edilmişse de başarılı olunamamıştır.

Cumhuriyetin ilanından sonra bir taraftan yasal düzenlemeler yapılırken, diğer taraftan da ülke ekonomisinin önünü açacak kurum ve kuruluşlar kurulmaya, sanayi kuruluşları teşvik edilmeye çalışılmıştır. Ülkemiz ekonomisinin gelişiminde dünya ekonomisinde yaşanan gelişmeler de etkili olmuştur. Dünyada 1929’da yaşanan ekonomik kriz, uygulanacak ekonomi politikalarının değişimine yol açmıştır (Saraçoğlu, 2009). Dünya ekonomisi 1930-1939 döneminde büyük buhran içine sürüklenirken, Türkiye ekonomisini dışa kapatmış ve devlet eliyle milli sanayileşme denemesine girmiş ve ana hatlarıyla başarılı da olmuştur (Boratav, 1993: 45).

Bu kapsamda 1933 yılında Sümerbank kurulmuştur. Ülke içerisinde nispeten büyük ölçekli bir sanayi işletmesinin kurulması, muhasebe organizasyonundan kayıt sürecine kadar pek çok alanda muhasebe sisteminin gelişiminde rol oynamıştır. Sümerbank ile başlayan ve 1935’de Etibank ile devam eden iktisadi devlet teşekkülleri, ülkemizde muhasebe düşüncesinde de batılılaşma sürecini hızlandırmıştır (Güvemli vd., 2018).

İktisadi devlet teşekküllerinin faaliyetlerini düzenlemek amacıyla 17/06/1938 tarihinde “*Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerinin Teşkilat ile İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun*” çıkarılmıştır. Bu kanun ile ilk defa “*Finansal Tabloların Denetimi*” kavramı gündeme gelmiştir (Dölen vd., 2022). Bu kanun ile finansal tabloların denetimi, denetim usulleri ve denetçilerin niteliği konularında düzenlemeler yapılmıştır. Denetim konusundaki düzenlemeler, bu kapsamdaki işletmelerde maliyet muhasebesi başta olmak üzere muhasebe alanında gelişmelere yol açmıştır.

1942 yılında “*Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği*” (1967 yılında adı “*Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği*” olarak dönüştürülmüş) kurulmuştur. Bu dernek muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, geliştirilmesi konusunda önemli çalışmalar yapmıştır. Bu dernek günümüzde de halen faaliyetlerini sürdürmekte olup, “*IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)*”, “*IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)*”, “*FCM (Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu)*” ve “*IAAER (Uluslararası Muhasebe Eğitimcileri Birliği)*” üyesidir.

1945’de çıkarılan 4709 sayılı kanun ile “*Hesap Uzmanları Kurulu*” oluşturulmuş, vergi mükelleflerinin hesaplarında yapılacak incelemeler için görevlendirilmişlerdir. Bu kurulda görevlendirilecek hesap uzmanlarında aranılan nitelikler de kanunda belirlenmiştir. Hesap Uzmanları Kurulu, denetim ortamının oluşmasına ve muhasebe alanındaki gelişmelere katkı sağlamıştır.

22-27 Kasım 1948’de İstanbul Tüccar Derneği’nin öncülüğünde “*Türkiye İktisat Kongresi*” yapılmıştır. Kongrenin ele aldığı konular arasında vergi reformu da yer almış, 1950 yılında yapılacak vergi reformuna giden yolda önemli bir kilometre taşı olmuştur. Bu kongrede liberal ekonomiye geçişi sağlayacak, özel sektörün desteklenmesini teşvik edici, muhasebe mesleğinin gelişimine ve muhasebe kayıt sisteminin iyileştirilmesine yol açacak kararlar alınmıştır.

Devlet Hazinesinin gerçek durumunu izlemede yaşanan sorunlar nedeniyle 1948 yılında “*Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği*” çıkarılmıştır. Bu yönetmelik, devlet muhasebesinde önemli değişiklikler getirmiş, yeni hesaplar tanımlanmıştır (Taflan, 2008).

1950-1988 döneminde muhasebenin gelişimi

1950’lerde liberal ekonomi politikaları uygulanmaya başlanmış, özel sektör teşvik edilerek işletme sayısı hızla artmaya başlamıştır. İşletme sayısındaki artış muhasebeye ve muhasebeciye olan ihtiyacı da arttırmıştır. Bu dönem içerisinde; vergi reformu, Türk Ticaret Kanununun kabulü, Katma Değer Vergisi Kanunu gibi önemli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu dönem, genel olarak işletmelerin muhasebeyi finansal durumlarını izlemek ve yönetsel kararlarda kullanmak amacıyla ziyade, kamuya olan

sorumluluklarını, özellikle vergisel sorumluluklarını yerine getirmek için bir araç olarak gördükleri dönemdir. Bu dönem içerisinde muhasebe alanındaki öncü çalışmaların genel olarak İktisadi Devlet Teşekkülleri tarafından yapıldığı görülmektedir.

1950 yılı Türk Vergi Sisteminde önemli değişimlerin yaşandığı bir yıl olmuş, köklü bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Kazanç Vergisi kaldırılarak çağdaş vergicilik anlayışına uygun “*Gelir Vergisi*” ve “*Kurumlar Vergisi*” getirilmiştir. Vergi reformunun getirdiği en önemli yenilik ise “*Vergi Usul Kanunu*” olmuştur. “*Gelir Vergisi*” ve “*Kurumlar Vergisi*” beyan esasına göre alınan ve muhasebe verilerine dayalı olarak beyanı gereken çağdaş vergilerdir. Bu vergilerin ihdası, işletmelerin muhasebeye olan ihtiyacını da arttırmıştır. 1950 Vergi Reformu öncesinde yer alan vergi kanunlarının ayrı ayrı tutulması zorunlu defterleri belirtmesi nedeniyle, bu döneme “*çok defterli dönem*” denildiğinden daha önce bahsedilmişti. 1950 Vergi Reformu ile bu duruma son verilmiş, “*Vergi Usul Kanunu*” ile belgeler, defterler, değerlendirme gibi pek çok konuda düzenleme yapılmıştır. Tüm bunlar muhasebe alanında önemli değişimler yaratacak düzenlemeler olmuştur. Ancak; pek çok olumlu etkisine rağmen, tüm bu düzenlemeler işletmelerin muhasebeyi finansal durumlarını izlemek ve yönetsel kararlarda kullanmak amacından ziyade kamuya olan vergisel sorumluluklarını yerine getirmek için bir araç olarak görmelerini de pekiştirmiştir.

Ekonomi alanında liberal politikalarının benimsenmesi neticesinde yabancı sermayenin ülkeye girişini sağlamak amacıyla, 18 Ocak 1954’de “*Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu*” kabul edilmiş, 23 Ocak 1923 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla; Türk özel sektör işletmelerinin faaliyette bulunabilecekleri alanlarda, tekel oluşturmamak ve özel imtiyaz elde etmemek koşuluyla, ülkenin ekonomik gelişime katkı sağlayacak yabancı sermayeli yatırımcılar teşvik edilmiştir. Böylece; Türk işletmelerinin yabancı sermayeli işletmeler ile olan teması güçlendirilerek, gerek işletme kültürü ve işletme yönetimi, gerekse de muhasebe uygulamaları açısından gelişimine katkı sağlanmıştır (Güvemli vd., 2018).

1950 Vergi reformu ile vergi yasalarının çağdaş anlayışa uygun hale getirilmesi sonrasında, ticaret kanununun da çağın ihtiyaçlarına uygun çağdaş bir hale getirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla, Prof. Dr. Ernst Eduard Hirsch tarafından hazırlanan “*6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu*” 29.6.1956’da kabul edilmiş ve 1.1.1957’de yürürlüğe girmiştir. Bu yasa ile “*Büyük Defter (Defter-i Kebir)*” tutulması zorunlu defterler arasına alınmış, “*Kopya Defteri*” zorunluluk dışına çıkarılmış, şirketler için “*Karar Defteri*” tutulacak defterler arasına alınmış, defterlerin Türkçe tutulması zorunluluğu getirilmiş ve defterlerin tutuluşuna ilişkin geniş düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca, bu kanun ile küçük ölçekli işletmelerin tutacakları “*İşletme Defteri*” getirilmiştir. Yine bu kanun ile, eksiklerine rağmen “*bilanço*” kavramı kanuna girmiştir.

1958 yılında “*Türkiye Bankalar Birliği*” kurulmuştur. Bir meslek kuruluşu olan birlik, kamu kurumu niteliğinde ve tüzel kişiliğe sahiptir. Birliğin kuruluş amacı; “*bankacılık mesleğinin gelişmesi, bankaların dayanışma, birlik ve bankacılık mesleğinin gerektirdiği vakar ve disiplin içinde ekonominin ihtiyaçlarına uygun çalışmalarını sağlamak ve haksız rekabeti önlemek*” olarak belirtilmiştir.

“*Türkiye Bankalar Birliği*”nin 1963 yılında yayınladığı “*Kredi Talep Edenlerden Alınacak Hesap Vaziyeti ve Açıklamaları Tebliği*” ile tek tip mali tablo uygulamasına geçilmiştir. İşletmeler bankalardan kredi talep ettiklerinde, bu tebliğe uygun mali tabloları sunmak durumunda kalmışlardır. Tebliğ uzun süre uygulamada kalmış, bu durum muhasebeciler açısından eğitici olmuştur (Tetik ve Karaca, 2020).

On yılı aşkın uygulama sonrasında ortaya çıkan ihtiyaçlar dikkate alınarak 1950 Vergi Reformu ile yürürlüğe konulan “*Vergi Usul Kanunu*” yerine “*213 sayılı Vergi Usul Kanunu*” 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş ve 10.01.1961 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu kanun ile muhasebe alanında etkili olacak pek çok değişiklik yapılmış, maliye-işletme ilişkisi ve muhasebe-maliye ilişkisi de güçlenmiştir. “*213 sayılı Vergi Usul Kanunu*” nda muhasebe defterlerinin vergi açısından önemi vurgulanmış, bu durum muhasebenin “*vergi muhasebesi*” çerçevesinde gelişmesinde etkili olmuştur (Güvemli vd., 2018).

Kalkınma planları; “Türkiye’de devlet tarafından hazırlanarak ekonomi, sağlık, eğitim, ulaşım, sosyal güvenlik, adalet, vb. konularda gelişme ve kalkınmayı hedefleyen ve kamuda uygulanacak siyaseti belirleyen planlardır”. Türkiye’de 1960 yılından sonra planlı ekonomiye geçilmiş ve “Beş Yıllık Kalkınma Planları” hazırlanarak uygulamaya konulmuştur. “Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı” 1963-1967 yılları arasında kapsamakta olup, şimdiye kadar 11 tane Kalkınma Planı hazırlanmıştır. On Birinci Kalkınma Planı ise 2019-2023 yıllarını kapsamakta olup halen uygulanmaya devam edilmektedir.

1963 sonrası planlı kalkınma modeliyle ekonominin büyüme ve sektörel dağılımına yönelik politikalar oluşturulmuş ve uygulamaya konulmuştur. Bu durum, işletmelerin yapısında ve ihtiyaçlarında da değişime neden olmuş ve çağdaş muhasebeye olan ihtiyacında hızla artmasına yol açmıştır.

12.3.1964’de “İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun” çıkarılmıştır. Kanunun 2’nci maddesinde amaç; “ İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştiraklerin ulusal ekonomimize faydalı olabilmesi için özerk bir tarzda, karma ekonominin kurallarına ve ekonomik gereklere uygun olarak yönetilmelerini, kârlılık ve verimlilik anlayışı içinde çalışmalarını ve sermaye birikimine yardım etmek suretiyle daha fazla yatırım kaynağı yaratmalarını ve bu amaca ulaşmak için denetlenmelerini sağlamak” olarak açıklanmıştır. Bu kanun ile “İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu” oluşturulmuştur. Komisyon 1964-1968 döneminde çalışmalarını sürdürmüş olup, bu çalışmalar arasında muhasebe ve finansal raporlama konusu oldukça önemlidir.

“İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu” tarafından hazırlanan raporlar neticesinde, iktisadi devlet teşekküllerinde 1972 yılında ilk defa “Tekdüzen Hesap Planı” ve “Tek Tip Mali Tablolar” uygulanmaya başlanmıştır. Bu çalışmalar Türkiye’de muhasebe alanında öncü bir nitelik taşımaktadır.

1980’den önce uygulanan “ithal ikameci büyüme stratejisi” 24 Ocak 1980 kararlarıyla “dışa açık büyüme stratejisi” olarak uygulamaya konulmuştur. Böylece, Türkiye kendi ekonomisini yabancı sermayeye açtığı gibi, yerel yatırımcıların da dış pazarlara açılmasını teşvik etmiştir. Bunun sonucunda işletmelerin büyüme ve dışa açılma ihtiyacı, sermaye ve yatırımcı ihtiyacı ortaya çıkmış, banka ve finans kurumlarından kredi talepleri artmıştır. Kredi verecek banka ve finans kurumlarının kredi talep eden işletmelerden güvenilir ve açık finansal tablolar talep etmesi ise, muhasebe alanında da gelişime neden olmuştur.

28.07.1981’de “Sermaye Piyasası Kanunu” kabul edilmiştir. Kanunun amacı; “tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak için, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek” olarak belirlenmiştir. Bu kanun ile “Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)” oluşturulmuştur. Bu kurul, tek tip mali tablo hazırlanması çalışmaları yapmış, muhasebe alanına katkı sağlanmıştır.

25 Ekim 1984 tarihinde kabul edilip 2 Kasım 1984 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu” 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile işletmelerin muhasebe kayıtlarında Katma Değer Vergisi ile ilgili işlemleri ayrı ayrı takip etmeleri gerekmiş, bu durum muhasebe uygulamalarında önemli değişimler yaratmıştır.

1989-2010 döneminde muhasebenin gelişimi

1989 yılında kabul edilen meslek yasası, muhasebe alanında yeni bir dönemi başlatmıştır. Bu yasa ile muhasebe meslek örgütü TÜRMOB kurulmuş, mesleğin ve meslek mensuplarının gelişimi, denetimi ve saygınlığının korunabilmesi için çalışmalar başlatılmıştır. Bu dönem içerisinde muhasebe alanında yaşanan diğer önemli bir olay ise, 1992 yılında “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”nin yayımlanması olmuştur. Bu dönem “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu” nun çıkışına kadar devam eden süreci kapsamaktadır.

1932 yılına kadar uzanan muhasebe mesleğinin yasallaşması çalışmaları, 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen ve 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe girmiş olan “3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile sağlanabilmiştir. Kanunun 1’inci maddesinde amaç;

“işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek” olarak açıklanmış ve meslek mensupları üç ünvan altında toplanmıştır. Bunlar; “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Müşavirlik” olup, “Serbest Muhasebecilik” ünvanı 2008 yılında yapılan düzenleme ile kaldırılmıştır. Kanun ile meslek odaları ve odalar birliği de ihdas edilmiş, birliğin kısa adı “TÜRMOB” olarak belirlenmiştir. 3568 sayılı yasanın yürürlüğe girmesi ile meslek mensubu olabilmenin şartları belirlenmiş ve mesleğin belli bir standarda kavuşması ve saygınlığı konusunda büyük mesafeler alınmıştır.

1927 tarihli “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ve 1948 tarihli “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” birleştirilip dili sadeleştirilerek “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında 1.1.1990 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Bu yönetmelik ile kamu kuruluşlarının muhasebe sistemindeki karmaşık yapı düzeltilmeye çalışılmış, gelişen teknolojilerin kullanımına olanak sağlanmış, işlemler basitleştirilmiş ve hesap sayısı azaltılmıştır.

26.12.1992 tarihinde “1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” yayınlanmış ve 1994 yılında uygulamaya konulmuştur. Türkiye’deki muhasebe alanında yaşanan önemli bir dönüm noktası olan tebliğin amacı; “bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır”. Tebliğ ile; “muhasebenin temel kavramları”, “muhasebe politikaları”, “mali tablo ilkeleri” açıklanmış, “tekdüzen hesap planı” uygulamasına geçilmiştir. “Tekdüzen Hesap Planı” uygulaması, işletmelerin muhasebe sürecinde aynı dili konuşmasını sağlamış, işletmelerin finansal tablolarının mukayese edilebilirliği ve denetimi açısından yararlı olmuştur. Ancak, ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetim alanındaki gelişmeler, bu Tekdüzen Hesap Planının geliştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Ataman ve Gökçen, 2021). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından “bilanço usulünde defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesini ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayacak bir muhasebe sistemi oluşturabilmeleri, sunulan finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artırılması, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” amacıyla 13.12.2018 tarihinde “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı” yayınlanmıştır. Bu taslağın hayata geçmesi durumunda muhasebe sistemimiz açısından önemli gelişmeleri sağlayacağı ortadadır.

9 Şubat 1994 tarihinde “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)” tarafından “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDSK)” kurulmuştur. Özerk bir yapıda oluşturulan kurulun amacı; “Türkiye’de faaliyette bulunan işletmeler tarafından sunulacak finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır” (Başpınar, 2005). Kurul 19 adet muhasebe standardı oluşturmuş, ancak kurulun yaptırım gücünün bulunmaması nedeniyle bunların hayata geçmesi sınırlı kalmıştır.

23.06.1999 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 4389 sayılı “Bankalar Kanunu” ile “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)” kurulmuştur. Kurum; kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olarak kurulmuştur. BDDK’nun kuruluş amacı; “Bankacılık Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirtilen görev ve yetkileri çerçevesinde düzenleme ve denetimi kapsamındaki kuruluşların faaliyetlerini güvenli ve sağlam şekilde gerçekleştirmesini, kredi sisteminin etkin şekilde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını sağlamak ve bu sayede finansal piyasaların gelişmesine ve finansal istikrara katkıda bulunmak” olarak belirlenmiş ve kurum bu amaçla

çalışmalar yürütmüştür. Bu çalışmaların, bankacılık sektöründe muhasebe düzeni ve finansal tabloların doğru ve güvenilir raporlanması konusunda olumlu katkıları olmuştur. Kurum, 01.11.2005 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “5411 sayılı Bankacılık Kanunu” ile bağımsızlık, etkinlik ve kapasite açısından güçlendirilmiştir.

07.03.2002 tarihinde “Sermaye Piyasası Kanunu”na eklenen bir madde ile “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)” kurulmuştur. Bu kurul, idari ve mali özerkliğe sahip bir kurul olup, 1994’den beri faaliyette bulunan “TMUDESK”in görevlerini yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmış, muhasebe standartları oluşturma konusunda tam yetkili bir kuruldur. Kurul tarafından; “Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)” nin çevirisi yapılarak, “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)” ve “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS)” olarak yayınlanmış, 2005 yılından itibaren belirli ölçekteki işletmeler için uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Kurul, 01.11.2010 tarihinde “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)” yayımlanmıştır. Bu kurulun bütün görev, yetki ve sorumluluğu 2011 yılında kurulan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”na devredilmiştir.

Enflasyon işletmelerin sermayesini aşındırmakta, finansal tablolarında bozulmalara ve güvenilir olmayan bilgiler vermesine neden olmaktadır. 2003 yılına kadar Türkiye’de enflasyonun vergiye tabi karlar üzerindeki olumsuz etkisini ortadan kaldırmaya yönelik vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler (LIFO Yöntemi, Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi, Yeniden Değerleme vb.) uygulanmaktaydı. Ancak, bunlar işletmelerin muhasebe verilerindeki ve finansal tablolarındaki bozulmayı tamamen ortadan kaldıracak uygulamalar değildi (Arsoy ve Gücenme, 2009). Bu sorunun ortadan kaldırılmasına yönelik olarak 2003 yılında Türkiye Enflasyon Muhasebesi ile tanıştı. 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu ve Maliye Bakanlığı tarafından Enflasyon Muhasebesi’ne yönelik uygulamalar hayata geçirilerek, şirketlerin bilançolarında enflasyon düzeltmesi yapıldı. 2004 yılından sonra ise, son üç yıllık mali dönemde kümülatif enflasyonun %100’ü, cari dönemde ise enflasyonun %10’u aşması durumunda, enflasyon düzeltmesi yapılması düzenlendi.

10.12.2003 tarihinde kabul edilen “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile kamu mali yönetiminde yeni bir anlayış getirilmiştir. Kanunun amacı 1’nci maddesinde; “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek” olarak açıklanmıştır. 5018 sayılı kanun ile devlet muhasebesinin “nakit esaslı temelden” “tahakkuk esaslı temele” doğru yönelim gösterdiği ifade edilebilir (Dölen vd., 2022).

2011 ve sonrası dönemde muhasebenin gelişimi

Ülkemiz açısından 2011 yılı muhasebe alanında yeni bir dönüm noktası olmuştur. 2011 yılında “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu”nun kabulü ile, ülkemizde muhasebe anlayışı “vergi muhasebesinden” “ticari muhasebeye” evrilmiştir. Bu dönem, muhasebe açısından küreselleşme ve dijitalleşme dönemi olarak halen devam etmektedir.

1957 yılından beri uygulamada olan “Türk Ticaret Kanunu”nun artık günün koşullarına uygun olmaması, 1960’lı yıllardan beri tam üyelik için çaba sarf ettiğimiz Avrupa Birliği ile müktesebatımızın uyumlu hale getirilmesi zorunluluğu, teknolojiye yaşanan gelişmelere ve parçası olduğumuz uluslararası piyasalara uyum sağlamak zorunluluğu nedeniyle yeni bir “Türk Ticaret Kanunu” ihtiyacı doğmuştur. 13.1.2011’de kabul edilen “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu” yeni bir felsefe ve yaklaşımla hazırlanmıştır. 6102 sayılı kanunun muhasebe alanında yarattığı temel değişim, “vergi muhasebesi” anlayışından “ticari muhasebe” anlayışına geçiş olmuştur. Bu kanun ile “muhasebe uygulamaları”, “muhasebe standartları” ve “denetim” alanında önemli düzenlemeler yapılmış, bağımsız denetim konusunda kural koyucu belirlenmiştir. “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu” ile, her tacirin ticari defterlerini “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” tarafından yayımlanan “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”na uygun olarak tutması ve mali tablolarını “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)”na uygun olarak düzenlemesi zorunluluğu getirilmiştir.

2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” kurulmuştur. Kurumun kuruluş amacı, “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu”nun öngördüğü bağımsız denetim alanını düzenlemektir. Kurum tarafından 2023 yılı itibariyle 41 adet “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)”, 16 adet “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS)” yayımlanmıştır. Ayrıca; “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)”, “Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS)”, “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” hazırlanmıştır. Kurum; “Kalite Kontrol Standartları” (1 adet), “Kalite Yönetim Standartları” (2 adet), “Bağımsız Denetim Standartları” (37 adet), “Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları” (2 adet), “Güvence Denetimi Standartları” (5 adet), “İlgili Hizmetler Standartları” (2 adet) yayınlamıştır. Tüm bunlar, Türkiye’de vergi mevzuatına dayalı muhasebe anlayışı yerine standartlara dayalı muhasebe ve raporlamanın yerleşmesine olanak sağlamaktadır.

1981 yılından beri yürürlükte olan “2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu”nun yerine, 30 Aralık 2012 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu” çıkarılmıştır. Bu kanunun amacı; “sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi” olarak belirtilmiştir. Kanun ile pek çok yeni düzenleme yapılmış olup, bunlardan biri de “Kamunun Aydınlatılmasına İlişkin Esaslar” dır. Bu düzenleme; “finansal tabloların zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlanması ve raporlanması” belirtmektedir.

Türkiye'deki yatırım ortamının daha şeffaf ve güvenilir hale getirilmesini, ortaklar ve üçüncü kişilerin şirketler hakkında daha sağlıklı kararlar alabilmesini sağlamak amacıyla yapılan ve şirketlerin finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda finansal tablo kullanıcılarına makul bir güvence sağlayan bağımsız denetim, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca 30/11/2022 tarihli ve 32029 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenen şirketler için zorunlu kılınmıştır.

“6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu”nda; “ticari defterlerin elektronik ortamda tutulabileceği, söz konusu defterlere kayıt zamanının, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (yeni düzenleme ile Ticaret Bakanlığı) ile Maliye Bakanlığınca (yeni düzenleme ile Hazine ve Maliye Bakanlığı) müştereken çıkarılan tebliğle belirleneceği” düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye istinaden, “Hazine ve Maliye Bakanlığı” ile “Ticaret Bakanlığı”nın müşterek olarak çıkarmış olduğu 13 Aralık 2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi gazetede “Elektronik Defter Genel Tebliği”, 19 Aralık 2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi gazetede ise “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ” yayımlanmış ve elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili esaslar belirlenmiştir. Böylece, ülkemizde muhasebe alanında yeni bir uygulama olarak “E-Defter” uygulamaya girmiştir. E-Defter; “kanunen tutulması zorunlu olan yevmiye ve büyük defterlerin dijital ortamda tutulduğu, maliyeye elektronik imzayla berat verildiği sistemdir”. E-Defter uygulamasına zorunlu olarak uymak zorunda olan işletme büyüklükleri ve özellikleri belirlenerek ilan edilmektedir. Ülkemizde E-Defter uygulaması öncesinde 5 Mart 2010 tarihinde “397 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği” ile de “Elektronik Fatura (E-Fatura)” uygulamasına geçilmiştir. Tüm bunlar, teknolojik gelişmelerin muhasebe alanına yansımaları olup kaçınılmazdır.

Günümüzde, bilim ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler yaşamın her alanında büyük değişimler yaratmaktadır. Bu değişimlerden muhasebenin etkilenmemesi düşünülemez.

Günümüzde pek çok şey bilgisayarlar ile yapılmakta ve büyük miktarda veri elde edilip depolanmaktadır. Muhasebe alanında E-Fatura, E-Defter uygulamaları ile başlayan süreç, hızla dijitalleşmesini sürdürmektedir. Dijital muhasebe, finansal bilgilerin elektronik formatta oluşturulması, aktarılması, yönetilmesi ve saklanması anlamına gelir. Muhasebecilerin düzenli olarak uğraştığı manuel süreçlerin çoğu günümüzde çeşitli yazılımlar kullanılarak dijitalleştirilmektedir. Bu süreç, muhasebe ve denetim alanında pek çok dönüşüm potansiyelini taşımaktadır.

Sonuç

Ülkelerin muhasebe sistemlerini etkileyen pek çok olay vardır. Ülkemizde de Cumhuriyet'in devraldığı Osmanlı'dan başlayarak günümüze kadar muhasebe sistemimizi etkileyen dönüm noktaları mevcuttur. Bunlardan ilki, Cumhuriyet'in ilanıdır. Mustafa Kemal'in önderliğinde kazanılan İstiklal Savaşı mücadelesi sonrası 29 Ekim 1923 tarihinde ilan edilen “Cumhuriyet”, Türk toplumunu çağdaşlaştırmayı amaçlamış, pek çok yenilik ve reformun önünü açmıştır. Bu yenilik ve reformların muhasebe alanında etkili olmaması düşünülemez.

Ülkemiz muhasebe sistemi açısından bir diğer dönüm noktası “1950 Vergi Reformu” olmuştur. Çağdaş vergicilik anlayışına uygun vergilerin getirilmesi, muhasebe sistemimiz açısından da önemli gelişmeler yaratmıştır. Ancak, bu olumlu gelişmelere rağmen muhasebenin vergisel sorumlulukları yerine getirmek için bir araç olarak görülmesi pekiştirilmiştir.

Ülkemiz muhasebe sistemi açısından bir diğer dönüm noktası ise 1989 yılında meslek kanununun kabul edilmesi olmuştur. 3568 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile meslek mensubu olabilmenin şartları belirlenmiş ve mesleğin belli bir standarda kavuşması ve saygınlığı konusunda büyük mesafeler alınmıştır.

Ülkemiz muhasebe sistemi açısından dönüm noktalarından diğeri ise, 2011 yılında “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu”nun kabulü olmuştur. “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu”nun kabulü ile, ülkemizde muhasebeye bakış açısı “vergi muhasebesinden” “ticari muhasebeye” evrilmiştir. İçinde bulunduğumuz bu son dönemin diğer önemli bir gelişmesi ise dijitalleşme olmuştur. Dijitalleşme süreci halen hız kesmeden devam etmekte ve muhasebe alanında pek çok dönüşüm potansiyelini taşımakta olup yeni gelişmelere gebe dir. Osmanlı'dan devralınan ve çağın çok gerisinde olan muhasebe sistemimiz, Cumhuriyet'in 100 yıllık ışığıyla dijitalleşme sürecine girmiş ve gelişimine devam etmektedir.

Kaynakça

- Arsoy, A. P. ve Gücenme, Ü. (2009). The development of inflation accounting in Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(5), 568-590.
- Aslan, M., Apak, S., Erol, M. ve Ayboğa, H. (2023). Türk muhasebe mesleği üzerine kronolojik bir inceleme (1839-2020). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (24), 1-16.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2021). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (Frshp) ile tekdüzen hesap planı (Tdhp) bilanço hesap gruplarının karşılaştırılması ve değerlendirmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 151-159.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, (148), 43-56.
- Boratav, K. (1993). *Türkiye iktisat tarihi 1908-1985* (4. Baskı). Ankara: Gerçek Yayınevi.
- Demirhan, H. (2010). *Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası muhasebe sisteminin Avrupa Merkez Bankası muhasebe sistemine katılımı*. [Yüksek Lisans Tezi], Gazi Üniversitesi.
- Dölen, T., Rımaz, M. ve Ayanoglu, Y. (2022). Türkiye muhasebe tarihi ile İran muhasebe tarihinin karşılaştırılması. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 13(2), 328-362.
- Güvemli, B. ve Yıldız, F. (2010). Commercial books under Turkish commercial laws concerning accounting. *Pecvnia*, (11), 85-104.
- Güvemli, O. (2013). Cumhuriyet döneminde muhasebe mesleğinin örgütlenmesi üzerine. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 136-151.
- Güvemli, O., Güvemli B. ve Aslan, M. (2018). Cumhuriyet'in muhasebe düşüncesinde ikinci evre: Liberal iktisat politikalarını uygulama dönemi (1950-1980). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (14), 157-201.
- Merkez Bankası. (2023). Merkez Bankası Tarihçesi. 27.08.2023 tarihinde <https://tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Banka+Hakkında/Tarihçe> adresinden erişildi.
- Örten, R. (2006). Development of accounting in the first half of the 20th century in Turkey. *In Eleventh World Congress of Accounting Historians Nantes*, (France), July 19-22,30-55.
- Sürmen, Y., Bayraktar, Y. ve Güvemli, O. (2018). Multi ledger period in Turkish accounting history: 1926-1949. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (15), 39-66.

- Şahin, H. (2013). Osmanlı vergi sisteminde reform ve temettü' vergisi. *Cumhuriyet Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 37(1), 45-57.
- Taflan, Ş.G. (2008). *Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin bilgi sistemi olarak değerlendirilmesi ve bir uygulama*. [Yüksek Lisans Tezi], Atatürk Üniversitesi.
- Tetik, N. ve Karaca, H. (2020). Tek düzene geçişte kritik kurum olarak Umumi Murakabe Heyeti'nin (Yüksek Denetleme Kurulu) rolü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (19), 81-96.
- Toraman, C. ve Bayramoğlu, F. (2006). Effects of the adoption of european union standards on accounting practices. *Mali Çözüm Dergisi*, 76, 220-241.
- Yılmaz, Y. (2019). Osmanlı devleti'nde vergi sistemi ve vergi denetimi. *Vergi Raporu*, (232), 11-22.

Etik kurul onayı

Çalışma, literatür taraması ve arşiv çalışması olması sebebiyle, etik kurul izni gerektirmeyen çalışmalar arasında yer almaktadır.

Çıkar çatışması beyanı

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır