



## TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİNDE VERGİ ETKİSİ

Münevver KATKAT ÖZÇELİK \*

### Özet

Bu çalışma, Türk muhasebe sisteminin gelişiminde vergi yasalarının etkisini görmek amacıyla yapılmıştır. Türk muhasebe tarihi üç bölüme ayrılarak incelenmiştir. Birinci bölümde “Eski Türk Devletleri”, ikinci bölümde “Osmanlı İmparatorluğu”, üçüncü bölümde “Türkiye Cumhuriyeti” döneminde muhasebenin gelişimi ele alınmıştır.

Muhasebe medeniyetlerin oluşumu ile ortaya çıkmıştır. Fakat Türklerde muhasebe yerleşik hayata geçtikten sonra başlamıştır. Muhasebeyle ilgili ilk ciddi bilgilere Karahanlılar döneminde rastlanmıştır. Türkler Anadolu'ya yerleştikten sonra İlhanlılar'ın oluşturduğu muhasebe kayıt kültüründen etkilenecek Anadolu muhasebe kayıt kültürünü oluşturmuşlardır. Bu kayıt kültürü, devlet muhasebesi çerçevesinde gelişmiş, merdiven yöntemi ve tahakkuk muhasebesi kullanılmıştır. Vergi gelirlerinin toplanması ve harcanması esasına dayanan, tutar ve miktar olarak alt alta yazılarak toplanması şeklinde gerçekleştirilen ve Osmanlı Devletinde mükemmelleşen bir devlet muhasebesi yöntemi olan merdiven yöntemi Tanzimattan sonra kaldırılarak çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiştir. Bu dönemde vergicilik alanındaki yenilikler muhasebe düşüncesinin gelişimini etkilemiş, kazanç üzerinden vergi alınmasını öngören “Temettü Vergisi” ile muhasebe kayıt düzeninin özel kesimde gelişmesinin önü açılmıştır. Türkiye Cumhuriyeti döneminde de vergicilik düzenini oluşturan yasalarla birlikte muhasebe sistemi gelişmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Tarih, Vergi, Türk Muhasebe Sistemi, Merdiven Yöntemi

### THE TAX EFFECT IN THE DEVELOPMENT OF TURKISH ACCOUNTING SYSTEM

#### Abstract

This study was conducted in order to see the effects of tax laws in the development of the Turkish accounting system. Turkish accounting history is examined by dividing into three sections. The development of accounting has been taken into consideration by "Old Turkish States" In the first part, "Ottoman Empire" in the second part, and "Republic of Turkey" in the third part.

Accounting had emerged with the formation of civilizations. But accounting in the Turks began after they had settled. The first serious information about accounting was encountered during “Karahanlılar” period. After the Turks settled in Anatolia, they were influenced by the accounting record culture formed by İlhanlılar and formed an Anatolian accounting and recording culture. This recording culture was developed in the framework of state accounting, using laddering method and accrual accounting. The ladder method, which is a state accounting method that is realized in the Ottoman Empire by collecting by sub-altitude as amount and amount, which is based on the collection and expenditure of tax revenues, was lifted after “Tanzimat” era and then double-sided recording method was started to use. Innovations in the field of taxation affected the development of accounting notions with opening up the "Dividend Tax" which envisages taxation on profits, and this also led the development of the accounting regime in the private sector.. The accounting system has been developed along with the laws that make up the tax system in the period of the Republic of Turkey.

**Keywords:** Accounting, History, Tax, Turkish Accounting System, Laddering Method

\* Yrd.Doç.Dr., Artvin Çoruh Üniversitesi, Hopa İİBF, İşletme Bölümü, mkatkat@artvin.edu.tr.



## GİRİŞ

Muhasebe uygulamalarının ilk olarak ne zaman ve hangi medeniyetlerce kullanılmaya başlandığı konusunda kesin bir bilgi mevcut değildir. Ancak muhasebe tarihçileri arasında kabul edilen görüş, ilk yazı ve sayıların kullanılmaya başlandığı “Mezopotamya” ve “Eski Mısır”da muhasebe uygulamalarının da başladığı yönündedir (Avder, 2007). Kabul edilen bu görüşe göre muhasebenin medeniyetlerin oluşumu ile birlikte ortaya çıktığı (Köroğlu,2015;32), toplumsal ve kültürel farklılıklardan etkilenmesi sonucunda değişerek geliştiği, zamanın şartlarına ve ihtiyaçlarına paralel evrimsel bir süreç geçirdiği (Can ve Esen, 2010) söylenebilir.

Tarihi kayıtlara göre, en eski medeniyetlerden biri olan fakat göçebe hayat yaşayan Türklerde ise muhasebe uygulamalarına Türk medeniyetinin oluşumu ile değil, yerleşik hayata geçtikten sonra başladığı, Fars, Fransız, Alman ve Amerikan kültürü etkisi ile muhasebe sisteminin değişerek geliştiği anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada, muhasebe sisteminin gelişimi “Eski Türk Devletleri”, Osmanlı İmparatorluğu” ve “Türkiye Cumhuriyeti” şeklinde üç dönemde ele alınmış ve verginin muhasebeye etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır.

## 1.ESKİ TÜRK DEVLETLERİNDE MUHASEBE

Tarihin kaydettiği en eski toplumlardan biri olan Türkler tarafından beylik, hanlık, atabeylik, devlet, imparatorluk gibi değişik türde onaltı devlet kurulmuştur. Bunlar; “Büyük Hun İmparatorluğu”, “Batı Hun İmparatorluğu”, “Avrupa Hun İmparatorluğu”, “Akhun İmparatorluğu”, “Göktürk İmparatorluğu”, “Avar İmparatorluğu”, “Hazar İmparatorluğu”, “Uygur Devleti”, “Karahanlılar Devleti”, “Gazneliler Devleti”, “Büyük Selçuklu İmparatorluğu”, “Harzemşahlar Devleti”, “Altınordu Devleti”, “Büyük Timur İmparatorluğu”, “Babür İmparatorluğu” ve “Osmanlı İmparatorluğu” devletleridir. (www.bilgiler sitesi.com, 05.01.2017)

Ancak, Orta Asya bozkırlarında göçebe hayat yaşamaları nedeniyle Eski Türk devletlerinde ticaret yaygınlaşmadığından muhasebe ile ilgili herhangi bir belgeye rastlanmamıştır. Yerleşik düzene geçen ilk Türk Devleti olan Uygur Devletinden günümüze ulaşan belgeler ise düzenli bir muhasebe kaydı niteliği taşımayan, devlet harcamaları ile ilgili daha çok hukuki nitelikli belgelerdir. ( Avder, 2007)

Türkler’in ticarete ve muhasebeye yönelik ilk ciddi görüşleri Karahanlılar döneminde Yusuf Has Hacib’in “Kutadgu Bilig” adlı eserinde ortaya konmuştur. Söz konusu eserdeki beyitlerin incelenmesinden “Hazinedar”ın ve kayıt işlerini yürüten “Katip”in muhasebeciye benzer yetki ve sorumluluklara sahip devlet memuru oldukları, bu nedenle Karahanlılar döneminde muhasebenin daha çok devlet muhasebesi şeklinde ortaya çıktığı, devlet işlerinin yazıyla düzene sokulduğu, gelir ve giderlerin yazıyla tespit edilip kayda geçirildiği, hesaplarda güven sağlamanın da ancak kayda geçmekle mümkün olabileceğinin söylendiği, kayıtlarda tarihlerin açık bir şekilde belirtilmesinin gerektiği ve karın belirli süreler sonunda hesaplandığı anlaşılmıştır. Ayrıca hesap kavramının sıklıkla kullanılması muhasebenin varlığının en temel göstergesi olmuştur. Kutadgu Bilig’de “yulug” olarak kullanılan vergi sözcüğünün net bir şekilde ifade edilmesi de dönemin muhasebe sisteminin ve vergi düzeninin varlığının göstergesi olmuştur. (Can ve diğerleri, 2012:74,98)



Türkler'in oluşturduğu Anadolu muhasebe kayıt kültürü 1071 Malazgirt Meydan Muharebesinden sonra başlamıştır. Bu savaştan sonra Türkler Anadolu'ya gelmeye başlamış ve bir süre sonra Anadolu Selçuklu Devletini kurmuşlardır. Selçukluları mali açıdan ve kayıt düzeni açısından etkileyen Fars kültürü olmuştur. Bugünkü İran'da İlhanlı Devletini kuran Moğol hakanı Hülagü, bir Arap devleti olan Abbasi Devletine son vermiş ve Bağdat'ta Abbasi Devletinin mali yönetim kadrolarını ve kültürlerini Tebriz'e getirmiştir. Bu kadroların yardımı ile Fars kültürü çerçevesinde İlhanlı Devleti'nin mali yönetimi ve çağın en ileri devlet muhasebesi düzenlerinden biri kurulmuştur. İlhanlılarda oluşan bu kültürden, Anadolu'da önce Selçuklu Devleti ve Anadolu Beylikleri, sonra da Osmanlı Devleti etkilenmiş ve Anadolu muhasebe kayıt kültürü oluşmuştur.

Anadolu muhasebe kayıt kültüründe üç özellik bulunmaktadır.

- 1- Devlet muhasebesi çerçevesinde gelişmiştir.
- 2- Merdiven yöntemi kullanılmıştır.
- 3- Tahakkuk muhasebesi kullanılmıştır.

Vergiler tahakkuk esasına göre alındığı için devlet muhasebesinde tahakkuk muhasebesi kullanılmıştır. Ortadoğu'da ilk tahakkuk muhasebesi örneğine, İlhanlılarda 1309-1363 yılları arasında yazılmış dört devlet muhasebesi öğretisi kitabında rastlanmaktadır. Bu konudaki ilk kaynak Saadetnamedir (1309) .

Merdiven yöntemi, Abbasilerde doğan, İlhanlılarda gelişen ve Osmanlı Devleti'nde mükemmelleşen bir devlet muhasebe yöntemidir. Devlet muhasebesini ve merdiven yöntemini tanıtan kitap, İlhanlılar zamanında yazılmış dört öğreti kitabının sonuncusu olan Risale-i Felekiyye – Kitab-us Siyakat adını taşımaktadır (Güvemli,2015;7-11). Abdullah püser Muhammad bin Kiya -el -MAZENDERAN tarafından 1363 yılında dönemin veziri Felek-ül- MA'ALİ'ye atfen yazılan, günümüz Türkçesi ile "Felakkiyye'nin Muhasebe Kitapçığı " adlı eser, muhasebe ilminin gelişimine öncülük eden bir eserdir.(Sürmen, 2012;4)

Merdiven (Merdiban) sisteminin temel doğuş noktası "Miktar Usulü" nden, "Tutar Usulü"ne geçilmesidir. Mükelleflere ödeyecekleri vergiyi miktar büyüklüğü yerine tutar büyüklüğü olarak da ödeme imkanı verilmiştir. Örneğin; tarım vergileri ekilen ürünün belli bir bölümünün vergi olarak verilmesi yerine -bu yöntemde geçerli olmakla birlikte- vergi olarak verilecek kısmın tutar olarak da ödenmesine olanak sağlanması ile gelişmiştir. Böylece mali işlemlerin kayıt altına alınması ihtiyacı ortaya çıkmış ve bu yöntem doğmuştur.

Merdiven yönteminin temel özellikleri aşağıda sıralandığı gibidir.

*"- Devletçilik egemen olan ülkelerde devlet muhasebesi için kullanılmıştır.*

*- Devletin gelirleri ve giderleri için vergi gelirlerinin toplanması ve harcanması esasına dayanır.*

*- Vergi gelirlerinin eyaletlerden alınması her eyaletin toplam vergi gelirlerinin ve vergi türlerinin alt alta yazılarak toplanması şeklinde gerçekleştirilir.*

*- Harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanması esastır.*

*- Muhasebenin tahakkuk esasına göre çalışması esastır. Ancak tahakkuk maddesi yapılmadan işlemlerin yürütüldüğü bilinmektedir. Tahakkuk tutarı başka bir yerde takip edilmektedir.*



- Sistem hem miktar ve hem de tutar yazmaya müsait bir yapıdadır.

- Devletin bir yıllık gelirlerinin tek bir kayıt ile yapılmasını sağlar”. (Elitaş ve diğerleri,2008;180-182)

## 2- OSMANLI İMPARATORLUĞUNDA MUHASEBE

Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluş dönemi boyunca (1299-1453) devlet muhasebesinin kayıt düzeni ile ilgili bilgiler günümüze kadar ulaşmadığı için bu dönemde devlet muhasebesinin incelenmesi mümkün olmamıştır. Ancak, Fatih Sultan Mehmet zamanında (1451-1481) yayınlanan Kanunname-i Ali Osman'da (Büyük Osmanlı Kanunu), Osmanlı Devletinin kuruluş döneminde Anadolu muhasebe kayıt kültürünün oluşum sürecini gösteren ifadeler rastlanmıştır.

Anadolu muhasebe kayıt kültürüne ait belgeler, Osmanlı Devleti'nin yükselme (1453-1579), duraklama (1579-1699) ve gerileme (1699-1839)dönemlerinde var olan belgelerdir. Bu belgelerin incelenmesi sonucunda, Osmanlı İmparatorluğu'nun yükselme döneminin Anadolu muhasebe kayıt kültürünün gelişme dönemi, duraklama ve gerileme döneminin bir kısmını kapsayan dönemin ise olgunlaşma dönemi olduğu şeklinde değerlendirme yapılmıştır.

Osmanlı Devletinin merkez yönetiminin en önemli organı olan Divan-ı Hümayun'un (Bakanlar Kurulu) üyesi olan ve Maliye Bakanı konumunda bulunan başdefterdar, devlet muhasebesinin de başıydı ve ona bağlı defterdarlar vardı. Her defterdarlık bünyesindeki muhasebe departmanları gelir ve gider türlerine ayrılmıştı. Bu defterdarlıklara bağlı departmanlarda büyük defter hesabı niteliğinde yardımcı defterler tutulurdu. Günlük defter, başdefterdara bağlı hazinenin yönetimini de üstlenen ayrı bir bölümde tutulurdu. Bu departmanlar defter kayıtlarını ve yıllık gelir-gider hesaplarını merdiven yöntemini kullanarak ve tahakkuk muhasebesinden yararlanarak yaparlardı.

Osmanlı devletinde yılbaşında yükümlüye o yıl için ödeyeceği vergiler bildirilir ve yıl içinde tahsilat yapılırdı. Dolayısıyla alınacak vergilerin yıl başında tahakkuk muhasebesi ile kaydı yapılır, yıl içinde tahsilat yapıldıkça borçlandırılan yükümlünün hesabından düşülürdü. Devlet giderlerinde de tahakkuk muhasebesinden yararlanılırdı. Tahakkuk muhasebesinin en gelişmiş üç kullanım yeri vardı. Bunlar;

- Mukataa (devlet gelir yerinin kiraya verilmesi) muhasebesi
- Cizye (gayri müslimlerden, onların askerlik yapmamaları karşılığında alınan vergi) muhasebesi
- Mevacib (ücretler) muhasebesidir. Özellikle asker ücretlerinin ödenmesinde bu yol izlenmiştir.

Türklerin oluşturduğu Anadolu muhasebe kayıt kültürü, Tanzimat Fermanına (1839) kadar devam etmiş, Tanzimattan sonra devletin kara dayalı işletmeler kurmak istemesi, özel kesimin gelişmesine yönelik tedbirlerin alınmaya başlanması karşısında son bulmuştur. (Güvemli, 2015;9-14)

Osmanlı Devletinde muhasebenin belli bir düzene bağlanması, 1850 tarihli “Kanunname-i Ticaret” ile başlamıştır. Bu kanun Fransa'da 1807 yılında yürürlüğe giren “Code de Commerce” den esinlenerek hazırlandığından muhasebenin gelişiminde Fransız literatürünün etkileri görülmüştür. Bu dönemde muhasebe, ‘Mülkiye’, ‘Hukuk’ ve ‘Ticaret’



okullarında eğitim programlarına girmiş ve bu okullarda “usuli defteri”, “fenni usuli defteri”, “usuli defteri cedit” vb. nitelikteki dersler okutulmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu’nda Maliye Bakanlığının yeniden teşkilatlandırılması ile çift taraflı kayıt yöntemine geçiş kararı alınmış, 1879 yılında yürürlüğe konulmuştur. Bu kararın alınmasının temel gerekçeleri şunlardır:

- Kayıtların bilimsel bir yöntemle tutulmaması,
- Yönetimin Fransız ve İngiliz kontrolünde olan ve Osmanlı İmparatorluğu’nun para basımını üstlenen Osmanlı Bankası’nın Osmanlı İmparatorluğu Maliye Bakanlığı ile aynı kayıt yöntemini kullanma zorunluluğu,
- Kayıtların ayrıntılı bir biçimde yapılması ihtiyacı

Diğer taraftan, çift taraflı kayıt yöntemine geçiş zemin hazırlayan nedenler de aşağıdaki şekilde sayılabilir.

- Osmanlı İmparatorluğu’nun sanayileşme çabaları,
- Kapitulasyonların kaldırılması,
- Duyun-i Umumiye (Osmanlı Borçları) İdaresinin kuruluşu,
- Muhasebe öğretici kitapların çoğalması.(Sürmen, 2012;6)

Osmanlı muhasebe kültürü, hem uygulamada hem de eğitimde yaygın olarak çift yanlı kayıt yönteminin kullanımı ile XX. Yüzyıla girmiştir. Fakat, İmparatorluğun son yirmi iki yılının yaşandığı bu dönemde Balkan Savaşları, Birinci Dünya Savaşı ve Türk İstiklal Savaşı gerçekleştiğinden muhasebe düşüncesinin gelişmesine uygun bir ortam oluşmamıştır. Ama yine de muhasebe düşüncesinin gelişmesini etkileyen uygulama ve eğitim faaliyetleri olmuştur. Bunlar;

- Özel kesimin örgütlenmesi çalışmaları,
- Bankacılıkta, vergicilikte ve devletin mali yönetimindeki yenilikler,
- Muhasebe eğitimindeki gelişmeler,
- Muhasebe öğretici kitaplarıdır.

Çift taraflı kayıt yönteminin kabul çalışmalarının yapıldığı 1879 yılında İstanbul Ticaret Odası, 1910-1913 yıllarında Ticaret ve Sanayi Odaları ile Esnaf Dernekleri kurulmuştur. Bu mesleki kuruluşlar Türk toplumunun ticaretle uğraşmasını özendirilmiş ve hesap işleri düzeninin güçlendirilmesine katkıda bulunmuşlardır.

Özel kesime kredi temin eden ulusal kredi kuruluşlarının ( Ziraat Bankası, Emniyet Sandığı ve İttihad-ı Milli Bankasının kurulması) oluşturulması da özel kesim kuruluşlarının mali bünyelerinin güçlendirilmesi için yapılan önemli atılımlar olmuştur.

Ticaret ve sanayi kuruluşlarına devletin teşvik uygulamaları da bu dönemde (1913) başlamıştır. Bunlar; ilk madde ve yatırım malı ithal eden kuruluşlara gümrük vergisi muafiyeti, ihracatta alınan vergilerde indirim yapılması, çalıştırılan işçilerin ücretlerinden belli oranda vergi alınmaması ve kurumlardan alınan vergilerde indirim yapılmasıdır. Bu devlet teşvikleri muhasebe kayıtlarından izlendiği için muhasebe uygulamalarının önemini artırmıştır. (O.Güvemli ve B.Güvemli,2006;45-51)

Tanzimatın en önemli yeniliklerinden biri vergicilikteki gelişmedir. Bütçenin önemli kaynağı olan gayrimüslimlerden alınan “Cizye” vergisi kaldırılmış, yerine “Temettü” vergisi getirilmiştir. Kazanç üzerinden vergi alınmasını öngören devrim niteliğindeki bu yasal düzenleme ile muhasebe kayıt düzeninin özel kesimde de gelişmesinin önü açılmıştır.(Güvemli ve diğerleri, 2013;28)

Bu durum, devletin muhasebeye verdiği önemi artırmış ve bütün yüzyıl boyunca devam edecek olan muhasebenin devlete bağımlı olarak gelişmesi sürecini başlatmıştır.



Çift taraflı kayıt yönteminin kabulünden sonra, ticaret ve muhasebe öğretisi orta düzeydeki okullarda geniş bir biçimde uygulamaya konulmuş, 1913 yılından sonra başlıca illerde uygulamalı ticaret okulları açılmış, muhasebeci ihtiyacının karşılanmasına yönelik eğitim çalışmaları yapılmıştır.

Savaş yılları olmasına rağmen muhasebe düşünürleri önemli eserler vermişlerdir. Bankacılık, Sigortacılık, Sanayi Kuruluşları, ticaret kuruluşları ve tarımsal üretim yapan kuruluşlar için eserler yazılmıştır. (O.Güvemli ve B.Güvemli, 2006;50 -51)

Muhasebe alanında yapılan bu gelişmeler 1912-1922 yılları arasında yaşanan savaşlar nedeniyle yarım kalmış, işletmecilik anlayışına dayalı muhasebenin doğuş süreci tamamlanamamıştır.

### 3-TÜRKİYE CUMHURİYETİNDE MUHASEBE

#### 3.1. Cumhuriyetin İlk Dönemi

Cumhuriyet zayıf bir ekonomi, yoksul bir sosyal yapı ile kurulduğu için yöneticiler mali ve ekonomik kararların karma ekonomi modeli çerçevesinde olmasını uygun görmüşler, Anayasa (1924) ve Türk Medeni Kanunu'nun (1925) kabulünden sonra ticaret ve vergicilik düzenini oluşturan yasaları yayınlamaya başlamışlardır. (Arıkan ve Güvemli, 2013;42)

#### 3.1.2.-Türk Ticaret Kanunu

Türk Ticaret Kanunu 1926 yılında kabul edilmiştir. Bu kanunun muhasebe ile ilgili hükümleri çift taraflı kayıt sisteminin kullanılmasına yönelik olmuştur. Kanunda belirtilen defterler, mevcut ve muvazene defteri (envanter defteri), yevmiye defteri (günlük defter), kopya defteri (yazışmaların kopya edildiği defter) olarak sıralanmış, tüccarların bu defterleri tutmak ve tasdik ettirmek mecburiyetinde oldukları belirtilmiştir. (Güvemli ve diğerleri, 2013; 27-28)

Ticaret kanunu ticaret anlayışını çağdaşlaştırmış fakat ticari hayatın kayıt ihtiyacını tam olarak tespit edememiştir. Kanunda büyük defterin zorunlu defterler arasında sayılmaması nedeniyle işlemlerin izlenmesinin, hesap mutabakatlarının ve raporlamanın yapılmasının sağlanmasını güçleştirmiştir.

Bu kanun, muhasebenin işletmeye ve üçüncü kişilere bilgi verme aracı olma özelliğinden ziyade devletin denetim ihtiyacını ve tacirler arasındaki anlaşmazlıkların çözümünü önemsemiştir.

Ticaret kanununun muhasebe ile ilgili eksiklikleri daha sonra düzenlenmeye başlanan vergi yasaları ile giderilmeye çalışılmıştır. (Güvemli, 2013;142)

#### 3.1.3. Vergi Yasaları

Muhasebe uygulamalarını biçimlendiren vergicilikle ilgili üç yasal düzenleme yapılmıştır.

#### 3.1.3.1.Kazanç Vergisi Kanunu

Kazanç Vergisi Kanunu, Osmanlı Devletinde uygulanan Temettü Vergisi Kanununun yerine konulan yasal düzenlemedir, 1926 yılında kabul edilmiştir. Kanun kapsamına ticari ve sınai kuruluşlar, serbest meslek erbabı ve hizmet erbabı alınmıştır.



Kazanç vergisi kanunu birçok açıdan öncü bir yasa olmuştur. Beyan usulü getirilmiş ve karın muhasebe kayıtlarına dayalı olarak tespiti zorunlu hale getirilmiştir. Kanunda bilanço ve kar/zarar tablosunun tanzim şekli üzerinde durulmuş, bu tabloların ticaret şirketlerinin beyannamelerine eklenmesini, büyük defter tutulmasını zorunlu kılmıştır. Vergi oranı ve kar tutarı % 15, %20, %25 ve % 30 şeklinde vergi dilimlerine ayrılmıştır.

Bu yasa, çağdaş vergiciliğin önünü açan, muhasebenin ve beyannameyi tanzim eden muhasebeciliğin önemini artıran bir yasal düzenleme olmakla beraber muhasebenin de vergi uygulamalarına bağlı olarak gelişmesinin yolunu açmıştır.(Güvemli ve diğerleri, 2013;29)

Diğer taraftan, devletin ve yükümlülerin beyana dayalı uygulamalara yeteri kadar hazır olmaması, muhasebe bilgisi ve uygulamalarının yeterli yaygınlıkta olmaması nedeniyle yasanın geniş bir yükümlü kitlesini kapsamına alması güçlükler yaratmış ve sık sık değişiklikler yapılmasına neden olmuştur. (Güvemli,2013;145)

### 3.1.3.2.Muamele Vergisi Kanunu

1927 yılında kabul edilen muamele vergisi, muhasebe kayıtlarına dayalı olarak beyan usulü ile alınan ikinci vergidir. İmalattan teslim edilen ürünlerin satış bedeli üzerinden %10 (daha sonra %12,5) oranında, banka ve sigorta şirketleri tarafından alınan faiz ve primler üzerinden %2,5 (daha sonra %5 ve %7,5) oranında, ithalatta ithal edilen malın CIF değeri üzerinden % 10 (daha sonra % 12,5) oranında aylık beyana dayalı olarak vergi alınmıştır. Ticaret kanununda yer alan defterler yanında imalat defteri (üretilen mallar için), muamele defteri (şubelere gönderilen mallar için), emtia ihracat ve ithalat defteri (alınan ve satılan mallar için), satış defteri (sınai işletmelere satılan mallar için) tutulması ve fatura düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. (Güvemli ve diğerleri, 2013;29-30)

Verginin beyan üzerinden alınması ve defter sayısındaki fazlalık (TTK ile iki, bu kanun ile dört defter) muhasebe defterlerinin kamu açısından denetiminin yapılmasını önemli hale getirmiş ve bu amaçla vergi idaresi “Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı” adı ile bir denetim birimi oluşturmuştur. (Güney ve Çekici, 2013;251)

Diğer taraftan, bu vergi kanunuyla getirilen “imalat ve ithalat aşamasında ödenmiş olan vergilerin sonradan alınacak vergilerden indirilebilme” hükmü nedeniyle Türkiye, günümüzde uygulanan Katma Değer Vergisi’ni dünyada ilk uygulayan ülke olarak kabul edilmektedir. (Merter ve diğerleri, 2007;26)

### 3.1.3.3. Dahili İstihlak Vergisi Kanunu

1930 yılında kabul edilen Dahili İstihlak Vergisi, şeker üretiminde kilo üzerinden maktu, petrol üretimi ve ithalatında değer üzerinden yüzde ile muhasebe kayıtlarına dayalı olarak, beyan üzerine alınan bir vergidir. (Arıkan ve Güvemli, 2013;44) Yasa koyucu, muhasebenin aylık kayıtlarına dayanarak alınmasını öngördüğü bu vergide yükümlülerin ambar defteri (satın alınan ve üretilen mallar için), satış defteri (üretilen ve satılan mallar için) ve fatura defteri (satış faturalarının içeriğinin yazıldığı defter) tutulması zorunluluğunu getirmiştir.(Güvemli ve diğerleri,2013;30)

### 3.1.3.4. Cumhuriyetin Üç Vergi Kanunu ile Getirdikleri

Cumhuriyetin ilanından sonra getirilen bu üç verginin de beyan üzerinden alınması beyannamelerin denetimini gündeme getirmiş, defter sayısındaki fazlalık muhasebe kayıt yükünü artırmış ve muhasebeciye duyulan ihtiyaç da dolayısıyla artmıştır.



Ayrıca, bu dönemde devletçi bir anlayışla düzenlenen Ticaret Kanunu ve vergi yasaları muhasebe düzeninde vergisel bir yapının oluşmasına yol açmış ve muhasebe denetimi de devletin denetim örgütleri aracılığıyla gerçekleştirilmeye başlamıştır.(Güvemli,2013;147)

Muhasebenin öncelikle işletme yöneticilerine ve üçüncü kişilere bilgi vermesi gerekirken vergi ağırlıklı olarak gelişmesi çağdaş muhasebe düşünürleri tarafından eleştirilmektedir. Ancak, cumhuriyetin ilan edildiği dönemde özel kesimin gelişmemiş olması, devletin sınai kuruluşlarının olmaması, sermaye piyasasının gelişmemiş hatta örgütlenmemiş olması, muhasebe uygulamasını yürütecek yeterli kalite ve sayıda muhasebeci bulunmaması nedeniyle vergi yasalarının uygulanması muhasebe mesleğine emanet edilmiştir. Bu nedenle de muhasebe işletme yönetimine ve üçüncü kişilere bilgi verme amaçlı olarak değil, vergi ağırlıklı olarak gelişmiştir.(Güvemli ve diğerleri,2013;31)

### 3.2. Savaş Ekonomisinin Uygulandığı Kesinti Dönemi

İkinci dünya savaşının sürdüğü 1940-1945 yıllarında Türkiye’de savaş ekonomisi tüm ağırlığı ile hissedilmiş, iktisadi gelişme süreci kesintiye uğramıştır. Bu dönemde sıkı fiyat kontrolü gündeme gelmiş ve tarım ürünlerine düşük fiyatla el konulmuştur. 1942’de Gayri Müslim halka “varlık vergisi”, çiftçilere “TMO vergisi” getirilmiş, uzun dönemde sermaye birikiminin önlenmesine neden olmuştur.

Bu dönemde Hitler yönetiminin baskısından kurtulmak amacıyla Türkiye’ye gelen Musevi kökenli öğretim üyelerinin yazdıkları kitaplar yüksek öğretimde okutulmuştur. Özellikle 1940 yılında Prof. Dr. Alfred Isaac’ tarafından yayımlanan “Muhasebe Nazariyesi” ile 1945’te yine Alfred Isaac ile Aziz Tahsin Balkanlı tarafından yayımlanan “Muhasebe Tatbikatı” adlı kitap Türk Muhasebe uygulamalarına rehber olmuştur. Aynı zamanda muhasebe alanında değerli bilim insanları da yetişmiştir.

II. Dünya savaşından sonra ABD’nin kapitalist sistemi dünyaya egemen olmaya başlamış ve Türkiye ‘de ABD’nin kurduğu kapitalist sistemin bir üyesi olarak kabul edilerek devletçilik anlayışından vazgeçilmesi önerilmiştir.

1946-1950 yılları *Savaş Sonrası Kurulan Uluslararası Sisteme Katılım Dönemi* olarak adlandırılmıştır. Bu dönemde Türkiye sermaye hareketlerine konan sınırı kaldırmış, IMF, Dünya Bankası ve NATO’ya üye olmuştur.(Banar ve Aslan, 2009;94)

### 3.3.Serbest Piyasa Ekonomisine Geçiş Dönemi

Bu dönemde (1950-1960) liberal ekonomi politikalarının uygulanması özel kesime ait sınai, ticari ve hizmet işletmelerinin sayısını artırmış ve yapılan vergi reformu da işletmelerin devlet ile olan vergisel ilişkilerinde yeni düzenlemeler getirmiştir. (Banar ve Aslan, 2009;98)

Hitler yönetiminden kaçarak Türkiye’ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim insanlarının muhasebe eğitimindeki etkisi vergi reformunda da görülmüştür. Özellikle Prof. Firtz Neumark ve Almanya’da öğrenim gören Hesap Uzmanı Ali Alaybek’in vergi reformunda aktif rolleri olmuş, Almanya tipi bir vergi düzeni getirilmiştir. (Uçma,2012;165)

Cumhuriyetin ilanından sonra getirilen üç vergiden (Kazanç, muamele ve dahili istihlak vergisi) her birinin kendi muhasebe defterlerinin tutulmasını zorunlu kılan uygulaması 1949 yılında tamamlanıp 1950 yılında uygulamaya giren Vergi Reformu ile sona ermiştir. Bu vergi reformu ile Kazanç Vergisi Kanunu üçe bölünmüştür. Kazanç vergisinde öngörülen kişilerden alınan vergiler için Gelir Vergisi Kanunu, her üç yasadaki usul hükümleri için Vergi Usul





Kanunu ve kazanç vergisinin kurumlara ilişkin yönü için de Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. (Arıkan ve Güvemli,2013;45)

Bu dönemde uygulanmaya başlanan Gelir Vergisi, Vergi Usul ve Ticaret Kanunları muhasebe konusunda önemli gelişmelerin gerçekleşmesini sağlamıştır. (Altıntaş,2011;177)

Herkesin kazancına göre vergilendirilmesini ve daha adil olunmasını sağlamak amacıyla küçük gelir grupları için “Gelir Vergisi”, büyük gelir grupları için ise “Kurumlar Vergisi” yasası çıkarılmıştır. Bu düzenleme ile emek gelirleri, ticari kazanç ve serbest meslek kazançlarını ayrı ayrı vergilendiren, menkul kıymet gelirlerini geniş ölçüde, gayrimenkul gelirlerini ise tamamen vergi dışı bırakan “Kazanç Vergisi” terk edilmiş, bunun yerine gerçek kişi mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin toplanması suretiyle bütün gelirleri üzerinden vergi borçlarının hesaplanması ve tek beyanname ile vergi dairelerine bildirilmesi esası getirilmiştir. (İnan,2010;353)

5432 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi matrahının tespitine ilişkin ayrıntılı değerlendirme ölçüleri, işletmelerin hazırlayacakları muhasebe kayıt, belge ve mali tablolarla alakalı hükümler ve bu hükümlere uyulmaması halinde uygulanacak cezai müeyyideler belirtilmiştir.

1957 yılında çıkarılan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda ticari belgeler ve kıymetli evraklar gibi konularla alakalı hükümler belirtilerek alacaklıların ve ortakların haklarının korunması amaçlanmış, (Banar ve Aslan, 2009;98,99) özellikle anonim şirketlere muhasebe düzeni ile ilgili bazı şekil ve esas zorunlulukları getirilmiştir. İşletmelere yeni bir kayıt düzeni getiren bu kanun, vergi tekniği ve muhasebe uygulamaları konusunda belli ilkeler getiren Vergi Usul Kanunundan etkilenmiş (Uçma,2012,s.166) ve VUK’a paralellik arzedecek şekilde hazırlanmıştır. Ancak TTK ve VUK’nuna göre tutulması mecburi olan defterler yönünden ayrılık devam etmiştir. (Öz ve Çevikcan,2010;118)

1949 Vergi Reformu ile getirilen yeni düzenlemeler de vergi- muhasebe birlikteliğini güçlendirici bir etkide bulunmuş (Arıkan ve Güvemli,2013;45) ve Türkiye’de muhasebe uygulamalarının vergi hukuku kuralları ile yürütülmesine neden olmuştur. (Banar ve Aslan, 2009;98)

### 3.4. Planlı Ekonomi Dönemi

Bu dönemde (1960-1980) tek düzen muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla “İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu” kurulmuş ve bu komisyon tarafından kamu kurumlarında uygulanmak üzere “Tekdüzen Genel Hesap Planı“ ve muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması için gerekli hususları içeren bir rapor yayımlanmıştır.

1972 yılından itibaren tüm kamu kuruluşlarına “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” uygulama mecburiyeti getirilmiştir. 1977 yılında ise bu sistemin tamamlayıcısı olarak maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Amerikan muhasebe teori ve uygulamalarına dayandırılan bu düzenlemeler, özel sektör işletmeleri açısından yol gösterici nitelikte olmuş ve bu alanda önemli bir boşluğu doldurmuştur.

Ayrıca 1962 yılında Türkiye Bankalar Birliği, kredi talep edenler tarafından düzenlenecek tek tip bilanço ve gelir tablosu formatları yayımlanmıştır.



Planlı ekonomi döneminde getirilen bu düzenlemeler, muhasebe adına yapılan önemli düzenlemelerdir. (Banar ve Aslan,2009;99)

“İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu” çatısı altında kurulan “Mali İşler ve Muhasebe Çalışma Grubu” tarafından hazırlanan “Tekdüzen Genel Hesap Planı“ günümüzde kullanılan hesap planında olduğu gibi bilanço ve gelir tablosu ilkelerine göre hazırlanmıştır. Ayrıca, günümüzde mevcut olan muhasebenin temel kavramlarından “Önemlilik” ve “Özün Önceliği” kavramları dışındaki 10 adet muhasebenin temel kavramı yine bu çalışma grubu tarafından belirlenmiştir. (Fındık, 2012;16-17)

Bu dönemde bütün vergi sisteminin yeniden revizyondan geçirilmesi ve vergi kanunlarının ekonomik ve sosyal icapların gerektirdiği hükümlerle donatılması amacıyla Maliye Bakanlığınca Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur. Komisyonun hazırlamış olduğu çalışma raporu ilgili bakanlıklara, mesleki teşekküllere ve üniversitelere gönderilmiş, bu yerlerden alınan mütalâalar da göz önünde tutulmak suretiyle Gelir ve Kurumlar vergileri kanunlarında lüzumlu değişiklikler yapılmış ve bu kanunlara yeni hükümler konulmuştur. 31.12.1960 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 04.01.1961 yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 18.02.1963 te 199 sayılı “5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanun” kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. (Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi ve Komisyon Raporu,1963;67)

Vergi gelirlerinin artırılması amacıyla düzenlenen vergi kanunları ile muhasebeyi ilgilendiren ve muhasebe uygulamalarını yönlendiren hükümlere yer verilmiştir. Çünkü belgelerin düzgün ve defter kayıtlarının doğru olması vergilerin sağlıklı bir biçimde hazineye intikal etmesini etkilemektedir. Bu nedenle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu defter tutma, kayıt nizamı, vesikalar, değerlendirme ve amortismanla ilişkin esasları düzenlemiştir.

Kayıt nizamına ilişkin hükümler gelir ve kurumlar vergileri ile sıkı ilişki içindedir. İşletmelerin kazançlarının nasıl tespit edileceği de gelir ve kurumlar vergilerinde açıklanmıştır.

Ticari, zirai, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradının tespiti, kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderler, zararların karlara takas ve mahsubu ile ilgili hükümler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda, safi kurum kazancının tespiti, istisnalar, indirim kabul edilen ve edilmeyen giderler, zarar mahsubu ve diğer indirimler ile ilgili hükümler 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer almıştır. (Katkat,2007;106)

### 3.5. Serbest Ekonomiye Geçiş Dönemi

24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararları Türkiye'nin kapitalistleşme ve liberal ekonomiye geçiş sürecinde önemli bir dönüm noktası olmuş, Türkiye ekonomisine yenilikler ve açılımlar getirmiştir. Bu kararlardan sonra Türkiye ekonomisi, yeni bir anlayışla, “piyasa ekonomisi” ne geçmiş, dış dünyaya, özel girişimciliğe ve yabancı sermayeye açık hale gelmiştir. (Kurtcebe ve Utku, 2016;90)

Bu dönemde (1980-1989) serbest piyasa ekonomisine geçilmesi özel kesim girişimlerinin sayısını artırmış, dışa açılma başlamış, 1981 yılında sermaye piyasası kanunu kabul edilmiş ve sermaye piyasası kurulu oluşturulmuş, 1984 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası kurulmuştur. Bu gelişmeler muhasebe uygulamalarını ve eğitimini yakından etkilemiştir. (Banar ve Aslan,2009;99)



1980 ekonomik istikrar kararları ile ekonomide oluşan dönüşüm Türk vergi sistemini de etkilemiştir.

Yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerinde vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması, ihtisaslaşmanın teşviki, fiyatlar genel seviyesi kontrolü gibi ekonomik nedenlerden dolayı 25.10.1984 tarihinde 3065 sayılı KDV kanunu ile katma değer vergisi sistemine geçilmiştir.(KDV Kanunu Gerekçesi ve Komisyon Raporu, 1984;318,319)

İhracatçıların uluslararası ticarete rekabet edebilme gücüne sahip olabilmesi için maliyetlerin düşürülmesi amacıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi ile ihracatçılara KDV istisnası getirilmiş ve yurt içinde ihraç konusu malların üretimi ve tedariki esnasında ödenen KDV'nin ihracatçıya iade edilmesi sağlanarak ihracatçılardan KDV yükü kaldırılmıştır. (Hayırlıoğlu,2016;2)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu muhasebeden beklentilerini 54. Maddesinde aşağıdaki gibi belirtmiştir.

*“ 1. Katma Değer Vergisi mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlerler.*

*Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:*

- a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,*
- b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,*
- c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,*
- d) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.*

*2. Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde, hesap dönemi sonunda mevcut emtiayı Katma Değer Vergisine tabi olan ve olmayanlar itibariyle tefrik edip göstermeye mecburdurlar.”* (KDV Kanunu md.54)

Görüldüğü gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu verginin sağlıklı ve doğru olarak tahsiline imkan verecek şekilde tutulması için muhasebeden beklentilerini açık ve ayrıntılı bir şekilde belirtmiştir. Usul hükümlerini kapsayan Vergi Usul Kanunu hariç hiçbir vergi kanununda muhasebeden istekler bu kadar ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiştir. (Canoğlu, 1997;9)

1 Ocak 1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan KDV uygulamalarının başarılı olması, belge düzeninin yerleştirilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına yardımcı olması açısından “ücretlilere vergi iadesi” sistemi ve perakende satış yapan tüccarlara Ödeme Kaydedici Cihaz” kullanma mecburiyeti getirilmiştir.(Merter ve diğerleri, 2007;33)

### **3.6 Muhasebe Meslek Yasasının Kabulü ve Tek Düzen Hesap Planı Dönemi**

01.06.1989 tarihinde 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kabul edilerek 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan meslek yasasının genel gerekçesi;



“Ekonomik gelişmeye paralel olarak Devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve fonksiyonları büyük ölçüde artmış ve buna paralel olarak da vergilere olan ihtiyaç büyümüştür. Beyan esasına dayanan gelir, kurumlar ve katma değer vergisi ve diğer vergiler milyonları bulan vergi mükellefleri arasında yoğun ve karmaşık vergi ilişkilerinin doğmasına neden olmuştur.

Diğer taraftan ekonomik hayatta, özellikle endüstri, ulaştırma, inşaat, banka ve sigortacılık gibi iş kollarında sermaye şirketleri önemli rol oynar duruma gelmiştir. Sermaye şirketleri ekonomik yapı içindeki güçlüklerini hisse senedi ve tahvil yoluyla ve diğer mali araç ve ilişkilerle sağladıkları kaynaklardan bulmaktadırlar. Bunları yapabilmeleri ise, bilanço hesaplarının denetiminden geçirilmesine ve bunun herkes tarafından bilinmesine, diğer bir deyişle, sermaye temini alanında ve genel olarak mali ilişkilerde emniyet, güven ve devamlılığın varlığına bağlıdır.

Bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmelerin yarattığı mali ve ekonomik sorunlar, öyle büyük ve karmaşık bir hale gelmiştir ki, değil sade bir yurttaş, mali, ekonomik konularda yükseköğrenim görmüş kimseler bile, bu işlerin rahatlıkla üstesinden gelmek durumunda değillerdir.

İşte bu gelişmeler modern vergi sisteminin yanısıra muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olacak yeni bir mesleğin doğmasına neden olmuştur. ...”

Şeklinde izah edilmiş ve mesleğin tanımı da şöyle yapılmıştır.

“Mali müşaviri, işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini herşeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanım aynı zamanda mali müşavirlerin görevlerini de kapsamaktadır. Mali müşavirler kamu hizmeti niteliğindeki görevlerini mesleğin genel ve özel şartlarına uygun olarak yapan meslek mensuplarıdır. Temel görevleri:

- a) Bir işletmenin bilançosunun gerçek ve doğru bilgi verecek şekilde ve muhasebe usullerine uygun olarak çıkartılıp çıkartılmadığını araştırmak,
- b) Kar-zarar cetvelinin, ilgili muhasebe dönemi hasılat ve giderlerini gerçek ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığını tespit amacıyla, muhasebe defterlerindeki kayıtlara göre, düzenlenip düzenlenmediğini incelemektir.”(SM,SMM ve YMM kanun tasarısı ve komisyon raporu, 1989)

Cumhuriyet tarihinde muhasebe uygulamalarını etkileyen en önemli düzenleme olan (Banar ve Aslan,2009;100) bu yasa ile etkin ve güvenilir muhasebe/denetim hizmetlerinin sağlanması amaçlanmış, meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler ve mesleğin kurumsal yapısı belirtilmiştir. (Kurtcebe ve Utku, 2016;90)

Muhasebe uygulamalarını ve eğitimini yakından ilgilendiren diğer önemli yasal düzenleme ise Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 1992 yılında kabul edilen ve 1994 yılında uygulamaya konulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tek Düzen Hesap Planı uygulamasına geçilmesidir. (Banar ve Aslan,2009;100)



213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 15 adet Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayımlanmıştır.

Bu tebliğlerin düzenlenmesinin 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. (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği - 1,1992)

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile; Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tabloların İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Diğer Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği de 1 No.lu MSUGT uygulamasında ortaya çıkan ve Maliye Bakanlığı'na intikal eden problemlerin çözüme kavuşturulması için yayımlanmıştır. (2 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,1993)

Görevi maliye politikalarını belirlemek ve uygulamak olan Maliye Bakanlığı bu düzenleme ile işletmelere tek düzen hesap planı uygulamasını getirmenin yanında etkin bir vergi denetimine imkan sağlayacak vergi muhasebesi sistemini kurmayı amaçlamış ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından düzenlenen finansal tablo ve raporlama kriterleri ile vergi mevzuatının uyumlu olmasını sağlamıştır. (Öz ve Çevikcan,2010;125)

## Sonuç

Tarihte kurulan Türk Devletlerinde ticarete ve muhasebeye yönelik ilk ciddi bilgiler Karahanlılar döneminde Yusuf Has Hacib tarafından yazılan “Kutadgu Bilig” adlı eserde ortaya konmuştur. Bu eserde, ” kayıt”, “hesap” ve vergi anlamına gelen “yulug” sözcüğünün net bir şekilde ifade edilmesi dönemin muhasebe sisteminin ve vergi düzeninin varlığının, kayıt işlerini yürüten “Hazinedar” ve muhasebeciye benzer yetki ve sorumluluklara sahip devlet memuru olan “Katip” sözcüklerinin kullanılması da muhasebenin daha çok devlet muhasebesi şeklinde ortaya çıktığının göstergesi olmuştur.

Anadolu Selçuklu Devleti, Anadolu Beylikleri ve Osmanlı Devleti, Fars kültürü çerçevesinde çağın en ileri devlet muhasebesi düzenlerinden birini kurmuş olan İlhanlı Devleti'nden etkilenmiş ve Anadolu muhasebe kayıt kültürünü oluşturmuşlardır. Bu kayıt kültürü, devlet muhasebesi çerçevesinde gelişmiştir. Mali işlemlerin kayıt altına alınmasında merdiven yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin temel doğuş noktası, vergilerin toplanmasında “Miktar Usulü”nden “Tutar Usulü”ne geçilmesi ve her iki yöntemin birlikte kullanılması olmuştur.

Merdiven yöntemi, Abbasilerde doğmuş, İlhanlılarda gelişmiş ve Osmanlı Devleti'nde mükemmelleşen bir yöntem olmuştur.

Bu yöntem, her eyaletten alınan toplam vergi gelirleri ve vergi türlerinin hem miktar hem de tutar yazmaya müsait bir yapıda alt alta yazılarak toplanması, harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanması ve tahakkuk muhasebesi kullanılması esasına dayandırılmıştır.



Türklerin oluşturduğu Anadolu muhasebe kayıt kültürü, Tanzimat Fermanına (1839) kadar devam etmiştir. Tanzimattan sonra Osmanlı Devletinde muhasebenin belli bir düzene bağlanması Fransa’da 1807 yılında yürürlüğe giren “Code de Commerce” den esinlenerek 1850’de hazırlanan “Kanunname-i Ticaret” ile başlamıştır. Maliye Bakanlığının teşkilat yapısının değiştirilmesi ile de çift taraflı kayıt yöntemine geçiş kararı alınmış, 1879 yılında yürürlüğe konulmuştur.

Tanzimattan sonra ticaret ve sanayi kuruluşlarına ilk madde ve malzeme ithalinde gümrük vergisi alınmaması, ihracatta vergi indirimi yapılması gibi teşvik uygulamaları başlatılmış ve bütçenin önemli kaynağı olan gayrimüslimlerden alınan “Cizye” vergisi kaldırılarak yerine kazanç üzerinden vergi alınmasını öngören “Temettü” vergisi getirilmiştir. Bu devlet teşviklerinin muhasebe kayıtlarından izlenmesi muhasebe uygulamalarının önemini artırmış, kazanç üzerinden vergi alınması muhasebe kayıt düzeninin özel kesimde de gelişmesinin önü açmıştır. Bu durum, devletin muhasebeye verdiği önemi artırmış ve bütün yüzyıl boyunca devam edecek olan muhasebenin devlete bağımlı olarak gelişmesi sürecini başlatmıştır.

Osmanlı muhasebe kültürü, hem uygulamada hem de eğitimde yaygın olarak çift yanlı kayıt yönteminin kullanımı ile XX. Yüzyıla girmiştir. Fakat İmparatorluğun son yıllarının yaşandığı bu dönemde Balkan Savaşları, Birinci Dünya Savaşı ve Türk İstiklal Savaşı gerçekleştiğinden muhasebe düşüncesinin gelişmesine uygun bir ortam oluşmamış ve işletmecilik anlayışına dayalı muhasebenin doğuş süreci tamamlanamamıştır.

1912-1922 yılları arasında yaşanan savaşıardan sonra zayıf bir ekonomi ve yoksul bir sosyal yapı ile kurulan Türkiye Cumhuriyeti’nin yeni yöneticileri mali ve ekonomik kararların karma ekonomi modeli çerçevesinde olmasını uygun görmüşler, bu anlayışla ticaret ve vergicilik düzenini oluşturan yasaları yayınlamaya başlamışlardır.

1926 yılında çıkarılan Ticaret Kanununun muhasebe ile ilgili hükümleri çift taraflı kayıt yönteminin uygulanmasına yönelik olmuş, tacirlerin tutmak zorunda oldukları defterlere yer verilmiş ve bunların tasdik ettirilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Ancak, bu Kanun muhasebenin işletmeye ve üçüncü kişilere bilgi verme aracı olma özelliğinden ziyade devletin denetim ihtiyacını ve tacirler arasındaki anlaşmazlıkların çözümünü önemsemiştir. Kanunda muhasebe ile ilgili eksiklikler daha sonra düzenlenen Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi ve Dahili İstihlak Vergisi yasaları ile giderilmeye çalışılmıştır.

Cumhuriyetin ilanından sonra getirilen bu üç verginin de beyan üzerinden alınması beyannamelerin denetimini gündeme getirmiş, defter sayısındaki fazlalık muhasebe kayıt yükünü ve dolayısıyla muhasebeciye duyulan ihtiyacı artırmıştır. Ayrıca, devletçi bir anlayışla düzenlenen Ticaret Kanunu ve vergi yasaları muhasebe düzeninde vergisel bir yapının oluşmasına yol açmış ve muhasebe denetimi de devletin denetim örgütleri aracılığıyla gerçekleştirilmeye başlamıştır.

İkinci dünya savaşının sürdüğü 1940-1945 yıllarında Türkiye’de savaş ekonomisi tüm ağırlığı ile hissedilmiş, iktisadi gelişme süreci kesintiye uğramıştır. II. Dünya savaşının bitmesinden sonra ABD’nin kapitalist sistemi dünyaya egemen olmaya başlamış, Türkiye de ABD’nin kurduğu kapitalist sistemin bir üyesi olarak kabul edilmiş, devletçilik anlayışından vazgeçmesi önerilmiştir.



Türkiye 1950-1960 yıllarında liberal ekonomi politikaları uygulamaya başlamış, özel kesime ait sanayi, ticari ve hizmet işletmelerinin sayısını artırmıştır. Bu anlayışla yapılan vergi reformu işletmelerin devlet ile olan vergisel ilişkilerinde yeni düzenlemeler getirmiştir. Getirilen yeni düzenlemelerde Hitler yönetiminden kaçarak Türkiye'ye göç eden Yahudi asıllı Alman bilim insanlarının etkisi görülmüştür.

Bu vergi reformu ile daha önce uygulanan Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi ve Dahili İstihlak Vergisi yasaları uygulamadan kaldırılmıştır. Her üç yasadaki usul hükümleri için Vergi Usul Kanunu, Kazanç vergisinde öngörülen kişilerden alınan vergiler için Gelir Vergisi Kanunu, kurumlardan alınan vergiler için de Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.

1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi ve Vergi Usul kanunları ile 1956 yılında yürürlüğe giren 6752 sayılı Ticaret Kanunu muhasebe konusunda önemli gelişmelerin gerçekleşmesini sağlamıştır. Fakat getirilen yeni düzenlemeler de vergi muhasebe birlikteliğini güçlendirici bir etkide bulunmuş ve Türkiye'de muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesine sebep olmuştur.

1960-1980 yılları arasında planlı ekonomi modeli uygulanmıştır. Bu dönemde "Tekdüzen Genel Hesap Planı" günümüzde kullanılan hesap planında olduğu gibi bilanço ve gelir tablosu ilkelerine göre hazırlanmış, Tekdüzen Muhasebe Sistemi 1972 yılından itibaren tüm kamu kuruluşlarında zorunlu olarak uygulanmaya başlamıştır.

Bu dönemde bütün vergi sistemi yeniden revizyondan geçirilmiş ve 31.12.1960 yılında 193 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu", 04.01.1961 yılında 213 sayılı "Vergi Usul Kanunu", 18.02.1963 te 199 sayılı "5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanun" kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.

24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararları Türkiye'nin yeniden kapitalistleşme ve liberal ekonomiye geçiş sürecinde önemli bir dönüm noktası olmuş, Türkiye ekonomisine yenilikler ve açılımlar getirmiştir.

1980 ekonomik istikrar kararları ile ekonomide oluşan dönüşüm Türk vergi sistemini de etkilemiştir. Yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerinde vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması, ihtisaslaşmanın teşviki, fiyatlar genel seviyesi kontrolü gibi ekonomik nedenlerden dolayı 25.10.1984 tarihinde 3065 sayılı KDV kanunu ile katma değer vergisi sistemine geçilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu da verginin sağlıklı ve doğru olarak tahsiline imkan verecek şekilde tutulması için muhasebeden beklentilerini açık ve ayrıntılı bir şekilde belirtmiştir.

Bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmelerin yarattığı mali ve ekonomik sorunların büyük ve karmaşık bir hale gelmesi, modern vergi sisteminin yanısıra muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olacak yeni bir mesleğin doğmasına neden olmuştur. Bu gerekçe ile 01.06.1989 tarihinde 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kabul edilmiştir.



Bu yasa ile meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler ve mesleğin kurumsal yapısı belirtilmiş, etkin ve güvenilir muhasebe hizmetlerinin sağlanması amaçlanmıştır.

Görevi maliye politikalarını belirlemek ve uygulamak olan Maliye Bakanlığı 1994 yılından itibaren uygulanmak üzere 1992 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlayarak işletmelere “Tek Düzen Hesap Planı” uygulamasını getirmiştir. Bu uygulama ile Maliye Bakanlığı, işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumun yansıtılmasının sağlanması yanında vergi denetimine imkan sağlayacak vergi muhasebesi sistemini kurmayı amaçlamıştır.

Sonuç olarak, Türk muhasebe sisteminin devlet muhasebesinden doğması ve vergi sistemindeki gelişmelere paralel olarak gelişmesi nedeniyle muhasebe sisteminin gelişim sürecinde verginin olumlu yönde etkisi olduğu söylenebilir.

### Kaynaklar

- Altıntaş, N. (2011). “ Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi”, Sosyal Bilimler dergisi, (1), 175-188.
- Arıkan, Y. & Güvemli, B. (2013). “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası”, MUFTAV Dergisi, Sayı: 5, 33-67.
- Banar, K. & Aslan, Ü.(2009). ” İktisat Politikalarının, Yasal Düzenlemelerin ve Teknolojik Gelişmelerin Yüksek Öğretimde Muhasebe Eğitimine Olan Etkisi: EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Örneği-I “, Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı: 42, 90-102.
- Can, A.V. & Karabınar, S. & Küçüker, M. (2012). “Kutadgu Bilig’de Muhasebe, Ticari Hayat ve Etik İle ilgili Beyitler ve Güncel Yorumu”, MUFTAV Dergisi, Sayı:2, 68-100.
- Canoğlu, M. A. (1997). “Vergi Hukukumuzun Muhasebeden İstedikleri”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Temmuz-Ağustos sayısı.
- Elitaş C. & Güvemli, O. & Aydemir, O. & Erkan M. & Özcan, U. & Oğuz, M. (2008). Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Fındık, M. (2012). Muhasebe Bilgisinin Yayılımı: Ülkeler ve Türkiye Karşılaştırması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güvemli, O. & Güvemli, B. (2006). “Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi” Mali Çözüm Dergisi, ISMMO yayınları, Sayı:76, 42-57.
- Güvemli, O. (2013). “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine” MUFTAV Dergisi, Sayı :4, 136-151.
- Güvemli, O. & Aytulun, A. & Şişman, B. (2013).“ Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942”, MUFTAV Dergisi, Sayı:4, 19-49.
- Güvemli, O. (2015). “Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri, (Orta Asya Kültüründen-Batılılaşmaya)”, MUFTAV Dergisi, Sayı: 9, 5-17.





- Günay, A. & Çekici M. (2013). “XX. Yüzyılın Ortalarında Türkiye’de Öncü Bir Kamu Vergi Denetçisi ve Öncü Bir Muhasebe Düşünürü: Rasim Saydar (1901-1966)”, MUFTAV Dergisi, Sayı :4, 246-269.
- İnan, M. (2010). “Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci :1946-1960 Dönemi “ Maliye Dergisi, Sayı: 158, 349-364.
- Katkat, M. (2007). Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koroğlu, Ç.(2015). Türkiye’de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi dergisi, cilt-sayı:8 (3).31-44.
- Kurtcebe, E. & Utku, M.(2016). “Türkiye Ekonomisinde Mali Müşavirlik Mesleği ve Mesleğe Giriş Süreci”, İzmir SMMMO Dayanışma Dergisi, Sayı: 124, 89-99.
- Merter, M.E. & Acar, İ.A.& Arslan E.(2007). “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğimim Analizi” Maliye Dergisi, Sayı153, 24-50.
- Öz, E. & Çevikcan F. (2010) “Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:2,Sayı:1, 113-127.
- Sürmen, Y. (2012). Muhasebe-I, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Uçma, T. (2012). “Türkiye’de Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kuramsal Teori Çerçevesinde Açıklanması”, MUFTAV Dergisi, Sayı: 2, 145-178.
- 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26 Aralık 1992- 21447 RG).
- 2 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (16 Aralık 1993- 21790 RG).
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (2 Kasım1984-18563 RG).
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (2 Kasım1984-18563 RG).
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu Tasarısı ve Adalet ve Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (13 Haziran 1989-20194 RG).
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanun Gerekçesi ve Komisyon Raporları (23 Şubat 1963-11342 RG).

### İnternet Kaynakları

- Avder, E. (2007). Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği,  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> (Erişim Tarihi:10.01.2017)
- Can, A.V. & Esen, S. (2010). ”Osmanlı Muhasebe Sistemi ve 1530 Yılına İlişkin Yapılan Kayıtların Işığında Bir Osmanlı Livası: Prizren”



**AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ**

**Sayı: 60 Mart - Nisan 2017**

**Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası  
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



[http://www.mizanturk.com.tr/akademi/akademi\\_11420132224616.pdf](http://www.mizanturk.com.tr/akademi/akademi_11420132224616.pdf)

(Erişim Tarihi:10.01.2017)

Hayırlıoğlu, İ. (2016). İhracatta KDV İadesi ve Muhasebeleştirilmesi,

[http://mizanturk.com.tr/Akademi/Akademi\\_7420161726086.pdf](http://mizanturk.com.tr/Akademi/Akademi_7420161726086.pdf) (Erişim Tarihi:  
10.01.2017)

(<http://www.bilgilersitesi.com/tarihte-kac-turk-devleti-var-ve-isimleri-neler.html>)

(Erişim Tarihi:05.01.2017)