

TÜRKİYE MUHASEBE MESLEĞİNDE YÜZ ELLİ YILLIK BÜYÜK YALNIZLIK (1839 – 1989)

Prof. Dr. Oktay Güvemli
Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

ÖZ

Tanzimat'ın ilanı (1839) ile TÜRMOB'un kuruluş yılı olan 1989 yılları arasında Türk muhasebe mesleğinin örgütü olmamıştır, muhasebecinin unvanı sadece *kâtip* olarak anılmıştır. Tanzimat öncesi devlet muhasebe örgütü Hazine-i Amire'de yüzlerce muhasebeci devletin mali işlerini yürütüyordu. 1470'lerde kullanılan Hazine-i Amire, Tanzimat'ta kaldırıldı. Yerini Maliye Nezareti'ne bıraktı. Devlet muhasebesi de Muhasebat-ı Umumiye adı ile bir genel müdürlük oldu.

Tanzimat sonrası, Osmanlı, kapitalizm ile tanıştı ve İslami kurallar nedeni ile yavaş bir gelişme seyri izledi. Cumhuriyet döneminde, batılılaşmanın ikinci hamlesi başladı, birçok kez muhasebe mesleğini örgütleme çalışmaları yapıldı, ama hepsi başarısız oldu. Ne zaman ki, 1980'de, ekonominin dışa açılma çabası başladı, Türk muhasebe düşüncesi dünya ile etkileşime girdi ve 1989'da TÜRMOB kuruldu. Muhasebeci mesleğinin örgütüne, muhasebeci unvanına kavuştu.

XXI. Yüzyılın başlarında ekonomik küreselleşme hızlanınca, yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türk muhasebe düşüncesi de uluslararası muhasebe ve denetim standartlarından yararlanmaya başladı. Türk muhasebe meslek örgütleri de küreselleşme ile ilgilenerek dışa açılma çabası içine girdiler.

Anahtar sözcükler: Osmanlı döneminde meslek örgütü,
Cumhuriyet döneminde meslek örgütü.

Jel kodu: M41, M42, B19, G29

HUNDRED AND FIFTY YEARS OLD SOLITUDE OF THE TURKISH ACCOUNTING PROFESSION (1839-1989)

ABSTRACT

No Turkish accounting organization existed between the proclamation of the Tanzimat (1839) and the establishment of TÜRMOB (Union of Chambers of Certified Public Accountants). The title of an accountant is only referred as *clerk*. Before the Tanzimat edict of 1839, hundreds of accountants were conducting the financial affairs of the state within the central accounting organization called Hazine-i Amire. Hazine-i Amire (1470 A.D.) is replaced by the Maliye Nezareti (Ministry of Finance) with the Tanzimat reforms. State accountancy became a general directorate titled Muhasebat-ı Umumiye. After the Tanzimat, the Ottoman Empire met capitalism and the developments had a slow pace because of Islamic rules. Second reform for westernization started in the Republic era. Several efforts were initiated in order to organize accounting profession, but they all failed. In 1980, Turkey opened its borders to foreign capital. Turkish accounting thought started to interact with the globe and TÜRMOB is established in 1989.

Once economic globalization expanded in the 21th century, new Turkish Commercial Code and the Turkish accounting thought started to benefit from international accounting and auditing standards. Thus, the Turkish profession organizations aimed for international expansion.

Keywords: Profession organizations, Ottoman Empire, Republic of Turkey.

Jel code: M41, M42, B19, G29

1. TANZİMAT ÖNCESİNDE MUHASEBE MESLEĞİ

Yüz elli yıllık bu yalnızlık, 1839 – 1989 yılları arasını kapsar. Başka bir deyişle, ilk batılılaşma hareketinin başladığı Tanzimat'ın ilanı ile TÜRMOB'un kuruluşu arasındaki zamanı içerir. Bu süre içinde, Türkiye'de muhasebecilerin örgütü yoktur. Unvanları yoktur. Sadece meslek vardır.

Türk muhasebe mesleğindeki bu büyük yalnızlığı anlamak için Fatih Sultan Mehmet (1451- 1481) döneminde yayınlanan *Kanunname-i Ali Osman* adını taşıyan yasaya bir göz atmak gerekmektedir. Yasa, Osmanlının ilk yasalarındandır. Elli bir maddeden oluşur ve genellikle mali yapıyı anlatır, muhasebecileri anlatır. Protokol, meslekte ilerleme ve önemli görevler üzerinde durur. Ve en önemlisi *Hazine-i Amire*'nin devlet muhasebesinin örgütü niteliği taşıdığını ortaya koyar (*madde 57*). 1470'li yıllarda yürürlüğe girdiği tahmin edilen *Hazine-i Amire*, Osmanlı devlet muhasebecilerinin çalıştığı kurumdur.

İktisadi açıdan devletçi bir yapıya sahip olan Osmanlı'da muhasebe düşüncesi devlet muhasebesinde gelişmiştir (Güvemli, 1988: 127-150). Sermaye birikimi yapamayan ve genellikle esnaf düzeyinde olan özel kesimin basit muhasebe kaydı ile yetindiği anlaşılmaktadır. Devlet muhasebesinde merdiven yönteminin kullanıldığı, bu yöntemin Abbasilerde (750-1258) doğduğu, İlhanlılarda (1256–1353) geliştiği ve Osmanlılarda (1299-1922) mükemmelleştiği bilinmektedir (Güvemli, Toraman, Güvemli 2014: 21-157). Osmanlı muhasebecileri bu yöntemi asırlar boyu kullanmışlar ve değişen koşullara göre geliştirerek kullanmışlardır. Türkiye, 1850 yılında yürürlüğe giren *Kanunname-i Ticaret* ile çift yanlı kayıt yöntemine geçmiştir. Devlet muhasebesinde de bu geçiş 1879'da Padişah Fermanı ile gerçekleşmiştir (Güvemli, 2000: 427-593).

Türk muhasebecilerinin ilk örgütü olan Hazine-i Amire'ye geri dönerek, bu örgütü anlatmaya devam edelim. 250 Yılda daha uzun süre (1470-1838) yaşayan Hazine-i Amire ve orada çalışanlar ile ilgili olarak A. Akgündüz'ün tercümesinden yararlanarak, Kanunname-i Ali Osman'ın büyük bölümüne, kısmen bugünkü dile çevirerek Ek I'de yer verilmiştir.

Yasa defterdar ağırlıklıdır. Defter sözcüğü Yunancadır. Onlardan Araplara ve Farslara (İran) geçmiş, onlardan da Osmanlı'ya geçmiştir. Bu sözcük İlhanlı (1256–1353) devlet muhasebesi ile birlikte XIV. yüzyılın ortalarına doğru Osmanlıya geçmiştir. Muhasebe defteri anlamındadır. Defterdarlar, muhasebe defterlerini tutan departmanların başıdır. Baş defterdar da en üstte bugünkü Maliye Bakanı konumundadır.

Yasa, devletin mali yönetimini organize ettiği halde maliye sözcüğü geçmemektedir. Örneğin hazine günlük defterin (ruznamçe) uzantısı olarak organize edilmiştir. Çünkü hazineye giren ve çıkan paralar günlük defter kayıtları ile kontrol edilir. Burada Osmanlı muhasebe organizasyonu üzerinde biraz daha ayrıntılı durmak gereği vardır.

Devlet muhasebesi, iki amaca yönelik olarak örgütlenmiştir. Bu hedeflerden birisi hazinenin yönetimidir. Öteki de yıllık gelir-giderin hesaplanmasıdır. Bunun için önce *ruznamçe* denilen günlük defter bölümü vardır. *Ruznamçe* günlük defter demektir, Farsçadır. Tanzimat sonrasında *yevmiye* (Arapça günlük demektir) sözcüğü literatüre girmiştir. Büyük defter hesabı niteliğindeki yardımcı defterler, defter sisteminin ikinci bölümünü oluşturur. Yardımcı defterler ve günlük defter arasında bilgi aktarma belgeleri (*tahvil*) kullanılır. Osmanlı yardımcı defter demez, muhasebe defteri der. Osmanlı tahakkuk muhasebesi kullanır. Yani yılın başında vergi yükümlüsüne ödeyeceği vergiyi bildirir, yıl içinde tahsilat yapar. Maaş ve öteki ödemeler de böyledir.

Bu durumda devletin, yıl başında (Muharrem ayı), ne kadar vergi isteyeceğini ve ne kadar gider yapacağını hesaplayabilmesi için, önceki yıl gelir ve giderlerini bilmesi gerekir. Bunun için XVII. yüzyılın ortalarından itibaren dokuz aylık fiili sonuçlara üç aylık tahminleri ekleyerek yıllık tahmini gelir ve gider unsurlarından yararlanıldığı gözlenmektedir. %2,5 Yanılma payı ile bu hesapların yapılabildeği gözlenmektedir. Başarının boyutunu; ortaya koymak açısından, on dokuz milyon kilometre karelik bir imparatorluktan söz edildiğinin ve yelkenli ve at ile ulaşım dışında bir bilgi gönderme aracı olmadığının altını çizmek gerekiyor. Bu arada Osmanlının kimi uzak eyaletler için, ademi merkeziet anlayışı çerçevesinde özel sistemler geliştirdiğini de belirtmek uygun olacaktır. Ancak bütün bunları, Osmanlı muhasebecisinin başarısı olarak görmek gereği vardır.

Bu anlatılanlara biraz daha açıklık getirebilmek için, Hazine-i Amire'nin departmanlarına bir göz atarsak, bu örgütte muhasebenin yapısı ortaya konulabilir (Akgündüz, 1992: 594-610).

XVI. Yüzyılın ikinci yarısı ortalarında (1566-67) defterdarlığa bağlı kalemler aşağıdaki gibidir.

1. *Ruznameci-i evvel ve ruznameci-i sani* (Birinci ve ikinci günlük defter departmanları).

2. *Muhasebeci-i Rumeli* (Devletin Avrupa topraklarına Rumeli denir, buraların muhasebesi bu departmanda tutulur).

3. *Muhasebeci-i Anadolu* (Anadolu'da devletin gelir ve giderlerini kayıt eden departmandır).

4. *Mukabeleci* (İ denetçi, özellikle askeri birliklere yapılan ödemelerde, vefat etmiş ya da ayrılmış askerlerin varmış gibi gösterilmesini önlemek için denetleme görevini yerine getiren kişinin adı).

5. *Mukataacı-ı evvel ve mukataacı-i sani* (Birinci ve ikinci mukataacı. Mukataa: Devletin gelir yerlerinin (göl, tuzla, maden, gümrük vb.) sözleşme ile kiraya verilmesi ve gelirlerin kayıtlarının yapıldığı departmanlar).

6. *Mefkufatçı kalemi* (Geciken ya da olağan üstü gelirlerin kayıt edildiği bölüm).

7. *Varidatçı kalemi* (Varidat: gelir. Bu departmanda yıl sonu kesin hesabı yaparken devletin gelirleri bir araya getirilir ve kesin hesabın tutulduğu yere –başdefterdarlık- gönderilir)

8. *Tezkereci-i kıla* (Kalelerde görev yapan askerlerin ücret bordrolarını hazırlayan ve ödemeleri takip eden departman).

9. *Tezkereci-i Ahkamı Rumeli ve Anadolu* (İmparatorluğun mali kararlarının hazırlanıp, duyurulduğu departman. Başdefterdarlığın, Divan –bakanlar kurulu- ile görüşerek belirlediği mali kararların yazılıp duyurulduğu yer).

10. *Cizye muhasebesi* (Müslüman olmayan halktan, onların askere alınmaması ve güvenliklerinin sağlanması karşılığında alınan vergi)

11. *Teşrifatçı* (Padişaha gelen hediyelerinin defterini tutan muhasebe bölümü).

12. *Teslimatçı* (Sarayda yaşayanların kumaşlarını terziye gönderen ve elbiselerin dikilmesini izleyen departman, perdeler ve oda döşemesi dahil).

Burada sıralanan defterdarlara bağlı departmanlardan sadece, Ahkamı Rumeli ve Anadolu departmanı (Ahkam – hükümler) mali anlam taşır. *Maliye kavramının ilk bölümü, hangi vergiler alınacak, hangi oran ya da tutarlarda alınacak işlevlerini kapsar.*

Tanzimat  ncesi bu kararlar Divan'da (Bakanlar Kurulu) alınır. Başdefterdar, maliye bakanı olarak (başdefterdar denir, maliye bakanı denmez) divanda alınan bu kararları sözü edilen departman kanalı ile duyurur.

Maliyenin ikinci işlevi, ücretler ve harcamalar ile ilgilidir. Asker  cretleri ve belirli makamların ücretleri, tersane, darphane, baruthane gibi yerlerin harcamaları ile yol, bina yapımı gibi giderlerin kararları da Divan'da verilir (memurlar genellikle yaptıkları işten pay alarak ücretlerini tahsil etmiş olurlar kadı böyledir, vergi tahsildarı böyledir, Hazine-i Amire'de çalışanlar dahi tayinler için düzenlenen belgelerden harç alırlar ve ücret olarak bölüşürler, kadıasker tayini, kadı tayini gibi). Divan'da alınan kararlar da sözü edilen bu departmanda kayıt edilir ve duyurulur.

Maliyenin   nc  işlevi, vergileri tahsil etmek ve hazineden ödemeleri yapmaktır. Bu iki işlev de muhasebe departmanları tarafından yerine getirilir.

Bütün bu açıklamalar göstermektedir ki, Tanzimat (1839)  ncesi devletin mali yönetimini yürütenler muhasebecilerdir. Kimi işlevleri ayrıdır. Bu da tek bir departmanda toplanmıştır (Ahkam departmanı). Bu nedenle maliye sözcüğü yoktur. Maliye, muhasebe kavramı, kayıt kavramı içinde yürütülür.

Bu durumu Hazine-i Amire'de çalışanların unvanlarından da görmek olanağı vardır. Hazine-i Amire'de çalışanların unvanları aşağıdaki gibidir (Güvemli ve Gücenme, bildiri, 2002).

Başdefterdar: Maliye Bakanı, devlet muhasebesinin başı.

Defterdar: Muhasebe departmanlarının bağlı olduğu üst düzey yönetici, XVI. yüzyılda üç defterdar vardır. Bu sayı küçük değişiklikler ile 1839 yılına kadar devam eder. Önce imparatorluğun bölgelerini aralarında bölüştürmüşlerdir. Sonra (1666-67) muhasebe departmanları bölgelere göre değil, konulara göre departmanlara ayrılınca, departmanları aralarında bölüşmüşlerdir.

A. Kayıt İşlerini Yürüten Kadrolar

Serhalife: Baş muhasebecinin devlet kadrolarındaki genel adı, daire başkanı gibi. Muhasebe departmanlarının yöneticisi.

Halife (hacegan): Büyük muhasebe departmanının bir bölümünün yöneticisi, başı. Muhasebeci. Bugünkü şube müdürü gibi. Hacegan da denilir.

Muhasebeci: Kayıt işinin sorumlusu. Kayıt işini yapan usta. Kıdemlisine baş muhasebeci denir.

Kalfa: Usta seviyesinde bir unvandır. Başka işlerde olduğu gibi muhasebede de kullanılır. Çıraklıktan sonra gelen bir unvan konumundadır.

Kâtip: Yazışmaları yapan, muhasebeye kayıt için yardım eden kişi. 1839 Sonrası muhasebecinin tek unvanı olarak kalmıştır.

Emin: Memur, özellikle devlet muhasebesinin dışarda yapılan aşamalarında görev alan kişi.

Başsakird: Çırakların deneyimli demektir. Bugünkü Őef gibi, usta gibi Muhasebede bugünkü ön muhasebenin, o zamanki işlerini yapan çırakların başı.

Şakird: Çırak demektir. Muhasebe yardımcısı, bugünkü memur.

B. Tahsilat ve ödeme işlerini Yürüten Kadrolar

Hazinedar: Devlet hazinesinden sorumlu olan kişi, muhasebeci.

Sergi muhasebecisi: Belgelere dayanarak hazineden çıkış ve hazineye girişleri kayıt eden muhasebeci. Hazine para hareketlerinin sorumlusu: *Sergi halifesi*.

Muhassıl: Devletin tahsilat işlerini yapan kişi, Devletin alacağını tahsil eden memur.

Kisedar- Veznedar: Paralar (akçe), kese içinde geldiği için ve 500 akçe bir kise olduğu için kisedar unvanı kullanılır. Kisedar, kasa defterini tutan kişidir. Kayıt işlerinde bu unvan ile görev alır.

Mefkufatı: Devletin geciken alacaklarının tahsilini izleyip kayıtlarını tutan, olağan üstü devlet gelirlerinin tahsilatını yapan kişi.

C. Devletin Denetim Organları

Baş Mukabeleci - mukabeleci: İ denetçi, özellikle devlet ödemelerinde (askeri bordrolar gibi) kontrol fonksiyonunu yerine getiren denetçi. Baş mukabeleci, baş denetçi demektir.

Baş baki kulu, baki kulu: Devletin vadesi geçmiş alacaklarını, yolsuzlukları izleyip tahsil eden bağımsız denetim rgütü.- *başbaki kulluğu*. Kısa süre önceki hesap uzmanları gibi. Baki devletin kalan alacağı demektir. Kul, memur, uzman anlamındadır.

XVI. Yüzyılda doğmuş, Tanzimat'a kadar görev yapmıştır.

Bu noktada belirtilmesi gereken hususlardan birisi, muhasebecinin yetişmesidir. Hazine-i Amire'de meslekte eğitim esastır.

Devlet muhasebe örgütünde çalışmak üzere 15-16 yaşlarında işe şakird (çırak) olarak alınırlar. Sonra *kalfa* olurlar, daha sonra *halife*, *serhalife* olurlar. Ve *muhasebeci*, giderek *baş muhasebeci* unvanını alırlar. *Defterdar* ve *başdefterdar* bunlar arasından seçilir. Mesleğin icraat safhasında iş yaparken eğitim söz konusudur. Bütün kademeler otuz beş, kırk yılda aşılır.

Belirtilmesi gereken bir ikinci husus, muhasebecilerin hizmetinin yaygınlaşmasıdır. Hazine-i Amire merkezi bir teşkilattır. Ama tüm imparatorluğa yaygınlaşan bir düzene sahiptir. Muhasebeciler sadece merkezde değil imparatorluğun her yerinde görev yaparlar. Yani defterdarlık teşkilatı, İmparatorluğun eyalet düzeninde de vardır.

Başka bir deyişle Osmanlı muhasebecilerinin hizmeti imparatorluğa yaygınlaşmış durumdadır.

Hazine-i Amire'de görev yapanların unvanları da incelendiğinde muhasebe ve muhasebede görev alması gerekenlerin hâkim olduğu görülmektedir. Yani maliyenin muhasebe kavramı ve anlayışı içinde ele alındığı gözlenmektedir.

Bu açıklamaların gösterdiği husus, Hazine-i Amire'nin devlet muhasebesinde çalışanların bir örgütü olduğudur. Bu örgüt 1470'de kurulmuştur (EK 1). O halde Hazine-i Amire, maliye işlevini de içeren bir muhasebe örgütü olarak kurulmuştur. Yani Hazine-i Amire, Türk muhasebeciliğinin ilk örgütüdür.

Bunu yasal bir örgüt haline getiren Kanunname-i Ali Osman'dır. Biraz çalışma ile bu yasanın tarihi, günü de saptanır ve böylece Türk muhasebecilerinin, muhasebecilik günü, 650 yıl öncesinde saptanabilir.

Kuşkusuz böyle bir saptama, dünyanın en eski muhasebecilik günlerinin başında yer alır. Çünkü Hazine-i Amire, TÜRMOB gibi yasa ile oluşturulmuştur. Bu açıklama ortaya koymaktadır ki, Hazine-i Amire, TÜRMOB' dan önce Türk muhasebecilerinin ilk örgütüdür.

Hazine-i Amire'de çalışanlar devlet muhasebecisidir. Özel kesim gelişemediği için muhasebe kayıt ihtiyacı ilkel seviyede kalmıştır. Ve bu nedenle özel kesim muhasebecileri örgütlenememiştir. Osmanlıda bunun üzerinde biraz daha durmak yararlı olacaktır.

Öteki Orta Doğu ülkeleri gibi Osmanlı da iktisadi açıdan devletçi bir anlayışla yönetilmiştir. Ama özel kesimin gelişmemesinin başka nedenleri de vardır. Bu nedenler arasında, mahalle ihtiyacına dönük esnaf yapısının hâkim olmasının etkisi vardır. Birbirini izleyen ve hepsi de mahalle üretimini benimseyen *Ahilik*, *Lonca düzeni* ve *Gedik düzeninin* uzun süre (1220-1909) devam etmesi bu sonucu doğurmuştur.

Bu gelişmeler üzerinde kısaca durmak yararlı olacaktır. Türklerin Anadolu'ya ilk gelmesi 800 - 1000 yılları arasındadır. Ancak bu gelenler hayvancılıkla geçinen göçmen Türklerdir. Şehirli Türkler, Moğol İmparatoru Cengiz Han'ın batı seferlerinin başladığı 1220'li yıllarda Anadolu'ya gelmişlerdir (Neşet Çağatay, 1989: 5-15). Bunlar kentli oldukları için meslekleri vardır. Tarım ile uğraşmazlar, dolayısı ile Anadolu'ya geldiklerinde Fırat'ın batısındaki kentlerin kenar mahallerine yerleşmişlerdir. Bu gelenlerden Ahi Evran dericidir. Ve Türk mahallesinin ihtiyacını karşılamak için satın aldığı büyük ve küçük baş hayvanların etinden derisinden yararlanır. Ve başka ihtiyaç konusu mallarada yaygınlaşarak bu düzen, Türk mahallesinin

ihtiyaçlarını karşılar. Böylece kentlerde yaşayan Türkler, mahalle ihtiyacını karşılamaya dönük bir düzen oluştururlar ve Anadolu'da kentlerde mahalleler kurarlar, yerleşirler.

Ahilik denen bu düzen Türk-İslam sentezi çerçevesinde gelişir, sadece iktisadi alanda değil misafir severlik, yardım severlik şeklinde Anadolu'ya iki asır boyunca yaygınlaşır. O dönemde kentlerde oturan Rum ve Ermeniler de sistemi uygulamaya başlarlar. Ancak sistem bir Türk-İslam sentezi özelliği taşır. Bu durumda sistemin adı Lonca düzeni şeklinde değişir.

Lonca düzeni de aynı esaslara göre gelişir. Yani esnaf boyutunda mahalle ihtiyacını karşılamaya yönelik bir üretim biçimidir. Bir mahallede yapılan üretimin bir başka mahallede satışı güçtür. Bu da kuşkusuz sermaye birikimine engel olan bir düzendir. Lonca düzeni, kendi içinde teşkilatlanmış önemli bir sistemdir. Birkaç yüzyıl devam etmiştir. Ama XVII. yüzyılda yeniçeriler ve zorbalar esnaf loncalarına musallat olmuşlar ve esnafın iş yerine sahip çıkmaya başlamışlardır.

Bunun üzerine, usta oğluna ya da çırağına iş yerini devir etmekte zorlukla karşılaşınca, özellikle Müslüman olmayan esnafın şikâyeti üzerine devlet Gedik düzenini getirmiştir.

Gedik düzeni de aynı sistemdir. Usta, emekli olduğunda iş yerini istediğine devretmekte özgür olmuştur. Ama mahalle üretimi esası değişmemiştir. Bu düzenin XX. yüzyılın başlarına (1909) kadar devam ettiğini belirtmek gerekmektedir. Bu açıklamaların ortaya koyduğu üzere, Osmanlı İmparatorluğu'nda, yedi yüz yıl boyunca, Ahi Lonca ve Gedik düzeni adları ile devan eden mahalle üretimini esas alan sistem sermaye birikimine engel olmuş ve esasen iktisadi açıdan devletçi bir görüşe hâkim olan Osmanlıda özel gelişmemiştir.

Esnaf dzeninin muhasebe ihtiyacı da basit kayıt dzeni ile karşılanabilmiştir. Zaman zaman bryk işletmeler doğmuştur. Ama bunlar, bir muhasebe sisteminin gelişmesini gerektirecek kadar yaygın olamamıştır.

Osmanlı'nın kapitalizm ile karşılaşmasının Tanzimat ile başladığını ve bir devlet muhasebe dzeni olan merdiven sisteminin kâr hesaplamaya elverişli olmaması nedeni ile, XIX. yzyılın ikinci yarısında, kapitalist sistem çerçevesinde gelişmiş olan sis çift yanlı kayıt yöntemine geçildiğini belirtmek uygun olacaktır.

2. TANZİMAT'TAN CUMHURİYET'E GELİŞMELER (1839 - 1922)

Tanzimat, Osmanlının klasik dönemini sona erdiren reformlar paketidir. İlk çağdaşlaşma (batılılaşma) sürecidir. İkinci batılılaşma süreci, Cumhuriyet ile başlayan harekettir.

Tanzimat ile, idari ve mali reformlar başlamıştır.

İnceleme konusu olan devlet muhasebesi ağısından gelişme şu şekilde olmuştur: Batı ylkelerinde, mali kararların alınması, planlamanın yapılması (bütçe), uygulanması ve sonuçların gözden geçirilmesi (değerlendirilmesi) evreleri, maliye (finans) kavramı çerçevesinde toplanmaya başlanmıştır. Vergilendirmenin ve harcamaların sosyal ve hukuki boyutu hızlı bir gelişme sürecine girmiştir. Bbyle bir düzende muhasebenin görevi, bir hizmet sektörü olarak, sadece kayıt tutmak ve kayıt bilgilerini raporlamak ile sınırlıdır. Osmanlıda da önce Maliye Nezareti kurulmuş (1838); devlet muhasebesi, Muhasebat-ı Umumiye adı ile bu nezarete bağlanmıştır.

Bugün Maliye Bakanlığı içinde bunun adı Muhasebat Genel Müdürlüğü'dür. Ve Tanzimat'tan bu yana adı aynı kalan birkaç örgütten biridir.

Batı ülkelerindeki gelişmelere paralel olarak, muhasebe maliyenin içine girmiş, onun bir parçasını oluşturmuş oldu. Eskiden muhasebeci unvanı ile planlama, tahsilat işlerini yapanlar, hazineyi yönetenler, aynı işleri yapmak üzere, unvan değiştirip maliyenin çeşitli bölümlerine dağıldılar. Muhasebat-ı Umumiye küçük bir örgüt haline geldi. Sadece kayıt yapıyor ve raporluyordu. Muhasebeci unvanını taşıyanlar azaldı. Ve muhasebe mesleğini temsil özelliklerini kaybetti. Artık halife, serhalife unvanlı muhasebeci sayısı azalmıştı. Ve böylece muhasebe mesleğindeki büyük yalnızlık Tanzimat ile birlikte (1839) başlamış oldu.

Hazine-i Amire muhasebecilerinin eğitimi konusunda, XIX. yüzyılın başlarında, Tanzimat'ın ilanından hemen önce bir girişimde bulunmuştu. Kısaca eğitimdeki bu çağdaşlaşma girişiminden söz etmekte yarar vardır. O zamana kadar çocuk yaşta alınan adaylar meslek içinde eğitiliyorlardı. Ama muhasebeci sayısı çoğalmış ve bine yaklaşmıştı (D'Ohsson, 1787). Her ustaya çok sayıda çırak (şakird) düşüyordu. Türk maarif tarihçisi Osman Ergin (Engin, 1977) İstanbul Sultanahmet'te bugünkü Yerebatan Sarnıcı'nın yanında ki Cevat Paşa Konağı'nda (daha sonra yanmıştır) ilk devlet muhasebesi eğitiminin yapıldığına değinir. Tarihteki bu ilk muhasebe eğitiminde muhtemelen işe yeni alınmış şakirdlere (çırak), Hazine-i Amire'nin usta muhasebecileri tarafından bir-iki yıllık eğitim yapılıyordu.

Önce hızlı toplama, çıkarma, çarpma, bölme teknikleri anlatılıyor, Osmanlının asırlarca devlet muhasebesinde yararlandığı Merdiven Yöntemi uygulamalı olarak öğretiliyordu.

Daha sonra da tahakkuk muhasebesi, mukataa muhasebesi, cizye muhasebesi örnekleri ile anlatıyor ve devletin yıllık kesin hesabının çıkarılması üzerinde duruluyordu.

Örneğin mukataa geliri (devletin gelir yerlerinin kiraya verilmesi) şu aşamalarda anlatılıyordu: Bir tuzla, açık artırma ile üç yıl için ihaleye çıkarılıyordu. Tuzlayı işletip, tuzları satarak para kazanacak kişilerden devlete en çok pay veren ihaleyi kazanıyordu. Buna ihale aşaması deniyordu ve belirli kuralları vardı.

Daha sonra, ihaleyi kazanan kişi ile sözleşme yapmak ve tahakkuk muhasebesi kaydı aşamasına geçiliyordu. Sözleşme üç yıl için yapılıyor ve yıl içinde üç taksit halinde alınacak devlet geliriyle ilgili tahsilat tarihleri belirleniyordu. Bu sözleşme özel olarak hazırlanmıştı. Ve bu sözleşmeye dayalı olarak Mukataa departmanında büyük defter hesabı niteliği taşıyan defter açılıyor ve tahakkuk muhasebesi kaydı yapılıyordu. Tahsilat üçüncü aşamayı oluşturuyordu. Taksitler gelince, tahakkuk muhasebesinin kaydı yapılan deftere tahsilat işleniyordu. Gelen taksit tutarı, tahvil belgesi (bilgi aktarma belgesi) ile birlikte Ruznamçe (günlük defter) bölümüne geliyor, günlük deftere madde numarası konularak kaydı yapılıyor ve Ruznamçe departmanının yanında bulunan Hazine'ye (Sergi muhasebecisi) para teslim ediliyordu. Tahvil belgesine hem günlük defter madde numarası ve hem de sergi muhasebecisinin teslim alma notu yapılıyor ve bu belge mukataa departmanına geliyordu. Bu departmanda tahvil belgesindeki bilgiler, daha önce yapılan defter kaydına ekleniyor ve tahvil belgesi hıfzediliyordu (dosyalanıyor, saklanıyordu).

Tahsilatta aksama olunca deneyimli muhasebeciler, müfettiş unvanı ile olay yerine gidiyor, inceleme yapıyor ve izlenecek yol ile ilgili rapor (risale) hazırlıyorlardı. İşte eğitimde bunlar öğretiliyordu.

Şimdi gelelim, Tanzimat sonrası, muhasebe mesleğini etkileyen gelişmelere:

- Devlet muhasebesi, Türk muhasebe düşüncesini temsil etmek özelliğini kaybedince, doğal olarak özel kesim muhasebesi, mesleği temsil etmeyi devralmak durumunda kaldı. Ancak ne özel kesim vardı ne de özel kesimin muhasebecisi.

- Türkler kapitalizm ile Tanzimat sonrası tanıştı. Özel kesim gelişemediği için, 1840'larda devlet Fabrika-i Hümâyûn (devlet fabrikaları) adı ile iktisadi devlet teşekküllerini kurmaya başladı. Bu devlet fabrikaları kâr edecek ve devlet yatırdığı parayı geri alacaktı. Ama ne mühendis vardı ne kârı hesaplayacak muhasebe yöntemi vardı ne muhasebeci vardı ne de işletmeci vardı. Teşebbüs bu nedenle fazla başarılı olamadı (Güvemli, 2000: 427-593).

- Devlet yurt dışına, eksiklerini gidermek için, (Fransa) öğrenci göndermeye başladı.

- Bu arada Osmanlı, kapitalizm denemesi için Batı Avrupa ticaret hukukuna ihtiyaç duyulduğunu anladı. Napolyon'un 1807 tarihli *Code de Commerce*'inin ilk iki kitabını *Kanunname-i Ticaret* adı altında 1850'de yayınladı. Yasa, iki yenilik getiriyordu. Bunlardan ilki, Batı Avrupa'daki anonim şirket, limited şirket gibi ticari kuruluşlara ait ticaret hukuku idi. İkincisi de çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi (ilk kez) Türkiye'ye geliyordu.

- Ticarete İslam hukuku geçerli idi. Bu nedenle yasa yaygın olarak uygulanamadı ve genellikle yabancı yatırımcıların kurdukları işletmelerle sınırlı kaldı. Osmanlı Bankası (1856) gibi.

- 1880'lere yaklaşıldığında ikinci bir hamle başlatıldı. Önce yeni örgütlenen Maliye Nezaretine (Ministry of Finance) bağlı Heyet-i

Teftişiye (1879) kuruldu. Sonra İstanbul Ticaret Odası (Cemiyet-i Ticariye) kuruldu (1882). Sonra ilk kez lisans düzeyinde muhasebe eğitimi yapacak olan Hamidiye Ticaret Mektebi (1883) kuruldu. Ve Fransızcadan çift yanlı kayıt yöntemini tanıtan kitaplar tercüme edilmeye başlandı (Yüzyılın sonuna kadar yaklaşık yirmi kitap yayınlandı). Aynı dönemde önemli bir gelişme de Maliye Nezareti'nde yaşandı ve 1880'de devlet muhasebesinde çift yanlı kayıt yöntemine geçildi. Kâr hesaplamaya elverişli olmayan, asırlarca devlet muhasebesinde kullanılan Merdiven Yöntemi tarihteki görkemli yerini almak üzere yürürlükten kaldırılmış oldu. Böylece ülkede çift yanlı kayıt yöntemi yürürlüğe girdi. Devletin yeni muhasebecileri, çift yanlı kayıt düzenini, yavaş da olsa ciddi bir şekilde uygulamaya başladılar. Muhasebede yine devlet muhasebecilerinin öncülüğü vardı.

- Hamidiye Ticaret Mektebi (bugünkü Marmara Üniversitesi) çift yanlı kayıt yöntemini bilen ve genellikle yabancı kuruluşlarda uygulayan muhasebeciler yetiştirmeye başladı. Bunlar öncü idi ve genellikle *kâtip* olarak adlanıyorlardı. 1880 Sonrası Duyun-ı Umumiye (devlet borçları) idaresi tarafından kurulan Reji İdaresi (Tütün şirketi) gibi işletmelerde görev almaya başladılar.

- Hem Hamidiye Ticaret Mektebi yavaş geliyor hem fazla mezun veremiyor ve hem de çift yanlı kayıt yöntemini uygulayan işletme sayısı fazla artış gösteremiyordu. Tabi bu durumun sonucu olarak muhasebe mesleği önemli bir gelişme sürecine giremiyor ve bir örgütlenmeyi düşünemiyordu.

XIX. Yüzyılın ikinci yarısı, bu fevkalade önemli, temel girişimlerin ve kuruluşların kendilerini kabul ettirme çabaları içinde geçmiştir.

Bu arada belirtmek gerekir ki, *Kanunname-i Ticaret*'in ve onun güncelleşmesinden oluşan, 1926 ve 1957 tarihli Türk Ticaret Kanunlarının muhasebe düşüncesine iki önemli etkisi olmuştur: İlki Türk muhasebe düşüncesinin batılılaşma sürecini, yani muhasebe düşüncesinin batı ile entegrasyonu sürecini devam ettirmesi, bu sürece hâkim olmasıdır. İkincisi ise, Türk muhasebe düşüncesinin gelişmesini yüz elli yıl boyunca yönlendirmeye çalışmasıdır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunları ile muhasebeye yaptığı etki, vergisel alanın ötesine geçmemiştir. Bunun tek istisnası 1926-1949 döneminde yaşanmıştır. Türk muhasebe tarihinde çok defterli dönem olarak adlandırılan bu süreç üzerinde aşağıda kısaca durulacaktır.

2011 Yılı Türk Ticaret Kanunu ile de batılılaşma süreci yerini küreselleşme sürecine bırakmıştır.

XIX. Yüzyılın son çeyreği ve XX. yüzyılın başlarında muhasebe düşüncesinin batılılaşma süreci bir gelişme ve bir yenilik göstermemiştir. XIX. Yüzyılın sonları, yukarıda belirtildiği üzere, yapılan yeniliklerin iktisadi yapı tarafından kabul edilme çabaları ile geçmiştir. XX. Yüzyılın başlarında ise, önce Balkanlardaki ülkelerin bağımsızlık hareketleri ve 1912'den itibaren de savaşlar yer almıştır. Balkan Savaşları (1912-1913), Birinci Dünya Harbi (1914 -1918) ve Türk İstiklâl Savaşı (1919 -1922) birbirini izlemiştir. On yıllık savaş dönemi sonlarında özellikle kaliteli insan gücü yok olmuş, yorgun ve iktisadi açıdan yoksul bir ülkeyi Cumhuriyet dönemi devralmıştır.

3. CUMHURİYET DÖNEMİNE KISA BİR BAKIŞ

Türk muhasebe mesleğindeki yüz elli yıllık büyük yalnızlığın ilk 84 yılı Osmanlı döneminde (1839- 1923), 66 yıllık dönemi de (1923 –1989) Cumhuriyet döneminde yaşanmıştır. Batılılaşmanın ikinci hamlesini başlatan Cumhuriyet döneminde, mesleğin örgütlenmesi ve bir düzene kavuşması için birçok fırsat ele geçmiş, ama bu fırsatlardan yararlanılamamıştır.

Bu incelemede Cumhuriyet dönemini iki bölümde ele almak olanağı vardır. İlk dönem karma ekonomi anlayışının ve iktisadi devlet teşebbüslerinin hâkim olduğu 1922–1950 dönemidir. İkinci dönem liberal ekonomiye geçişin yaşandığı ve serbest piyasa ekonomisinin giderek etkinliğini arttırdığı 1950 sonrasıdır. Ancak bu dönemde 1980 sonrasında yaşanan dışa açılma vardır. Ve bir de 2011’den sonra yeni Türk Ticaret Kanunu ile başlayan küreselleşme olgusu vardır.

1980 Sonrası, Türk iş dünyasının dışarı açılmaya başladığı, yabancı sermaye ile Türkiye’nin giderek daha fazla tanıştığı ve ekonominin küreselleşme sürecine girme denemelerinin yaşandığı dönemdir.

2011 Yılında kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe düşüncesinde batılılaşma süreci sona ermiş ve uluslararası muhasebe ve denetleme standartları ile küreselleşme dönemi başlamıştır. Bu yeni bir dönemdir.

A. Muhasebede Çok Defterli Dönem (1923 – 1950)

Cumhuriyet’in, Osmanlıdan kalan İslami kurallara dayalı vergi dönemini öncelikle ele alması, batılılaşmanın bir parçası olarak görülmektedir.

Vergi düzeninin batı ile entegre olması, 1923-1950 yılları arasında uygulanan karma ekonomi anlayışının egemen olduğu dönemde gerçekleşmiştir. Fevkalade önemli gelişmelerin yaşandığı bir dönemdir. Bu dönemde muhasebe açısından yapılan her şey yüz yılın sonuna kadar muhasebe düşüncesini etkilemiştir.

Aslında Cumhuriyet, sosyal altyapıyı, batılılaştırmaya hazır hale getirecek temel yasaları öne almıştır:

- Önce 1924’de TBMM yönetimini öne çıkararak çağdaş alt yapıyı hazırlayan *Cumhuriyet Anayasası* yürürlüğe konulmuştur (Savaş sırasında çıkarılan 1921 Anayasası kadın-erkek eşitliğine dönük Cumhuriyet’in öncü yasasıdır.)

- Anayasanın peşinden de kadın-erkek eşitliğini pekiştiren ve özel mülkiyet anlayışının temellerini belirten, *Türk Kanun-ı Medenisi* yürürlüğe konulmuştur (1925).

- Hemen ardından *Türk Ticaret Kanunu*, çağdaşlaştırılarak kabul edilmiştir (1926). Bu üç yasal düzenleme ile, sosyal ve iktisadi yapıda İslami kurallar yerine, batı ülkelerinin kurallarının oluşturulması temin edilmeye çalışılmıştır.

Bu temel yasalar yürürlüğe konulurken, Osmanlıdan kalan ve İslami kurallara göre alınan vergi düzeni ile, aynı doğrultuda, yani batılılaşma doğrultusunda ilgilenmek ihmal edilemezdi. Ne oldu ise, Cumhuriyet’in bu kararının uygulanmasında oldu. Cumhuriyet bu konuda şu şekilde bir yol izledi.

- Osmanlının vergi düzeninin simgesi aşar (öşür-onda bir) idi. Ve devletin en önemli geliri durumundaydı. 1924 Yılında bu vergi kaldırıldı. Boşalan gelirin yerini hemen doldurmak gerekiyordu. Bunun için de batıdaki örneklerine benzer vergilerin hızlı bir şekilde

Cumhuriyet yönetimi emrine getirmek gerekiyordu. Bu yeni vergi düzenine göre vergilerin büyük bölümünü yine, %77'si kırsal alanda yaşayan halk ödeyecekti. Ama tarımsal ürününden pay vererek (aşar) değil, hayvan varlığından (adet-i ağnam) değil, sanayi ürünlerini satın alırken ödeyecekti. O halde vergiler, tuz üreten, tekstil, giyecek, ayakkabı üreten, sabun üreten, mutfakta kullanılan tabak, çanak vb. üreten sanayi kuruluşlarından ve bunları köylüye, kentliye satan ticaret şirketlerinden alınacaktı. Bu büyük dönüşüm için acele etmek gerekiyordu.

- Ve 1926-1930 yılları arasında batıdan alınan vergi yasalarının peş peşine yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Bunlardan ilki ünlü *Kazanç Vergisi Yasası*'dır (1926). 1949 Vergi reformunda üçe bölünmüştür: Kurumlar Vergisi Yasası, Gelir Vergisi Yasası ve muhasebe düşüncesine ağırlığını koyan Vergi Usul Yasası. İkincisi de bugünkü katma değer vergisinin ilksel durumu olan *Muamele Vergisi Yasası*'dır (1927). Bunları başka vergi kanunları da izlemiştir, İstihlak Vergisi yasası gibi (1930).

- Bu vergiler, kârdan, satıştan ve başka muhasebe verilerinden yararlanılarak tespit edilecekti. Bu durum, o zamana kadar kendisine gelişme yolu açamayan çift yanlı kayıt yöntemi için bulunmaz bir fırsattı. Muhasebe düşüncesinin batılılaşma süreci artık hızlanacak ve muhasebecilerin önü açılmış olacaktı. Çünkü yeni vergi düzeni, çift yanlı kayıt yöntemine dayanıyordu. Ama bu yöntem yeterince yaygınlaşmamış ve yeteri sayıda bu yöntemi bilen muhasebeci yoktu. Hızlı bir muhasebeci yetiştirilmesine başlanmalıydı. Ama hiç de öyle olmadı.

- 1926 Tarihli Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan çift yanlı kayıt yönteminin temel defterleri, henüz geniş bir uygulama alanı bulamamıştı. Belki bu nedenle, vergi yasalarını düzenleyenler, her yasaya o verginin hesaplanmasını ve tahsilini kolaylaştıracağı sanılan

birçok defter ekleme yoluna gittiler. Ticaret kanununda yer alan günlük defter, envanter defteri yanında, satış defteri, fatura defteri, ambar defteri gibi defterler eklemişlerdi Türk muhasebe tarihinde çok defterli dönem denilen ve 1949 Vergi Reformuna kadar, yirmi yılı aşkın devam eden bir dönem yaşandı.

- Yirmi yılı aşkın süre devam eden uygulama boyunca düzeltilebilir ve Ticaret Kanunundaki defterlere, büyük defter eklenerek kayıt düzeni geliştirilebilirdi. Bu yol izlendiğinde hem muhasebe düşüncesi geliştirilebilir ve hem de kaliteli muhasebeci yetiştiren okullar açılabilirdi. Ama buna fırsat vermeyen bir gelişme yaşandı, o da vergilerin beyan usulüne göre alınmasına karar verilmesi idi. Bu karar, çağdaş vergi kanunlarına uygun, çağdaş bir karardı. Ama muhasebenin geleceğini önemli ölçüde etkileyen bir karar oldu. Çünkü bu karar, denetim organizasyonlarını, muhasebe organizasyonlarının önüne geçmesine neden oldu. Maliye Vekâlet'ine bağlı denetim organları peş peşine uygulamaya kondu. Heyet-i Teftişîye daha önce (1879) kurulmuştu. Gelirler Kontrolörlüğü (1936) ve Hesap Uzmanları Kurulu (1945) kuruldu. Maliye Vekâlet'inin denetim örgütleri, Cumhuriyet'in ilk tamamlanan örgütleri oldu. Bu kritik noktada konunun muhasebe çerçevesinde değil, güçlü bir denetleme çerçevesinde ele alınması, muhasebenin gelişmesini, 1989'da TÜRMOB'un kurulmasına kadar; 1992'de tek düzen hesap planı hazırlanmasına kadar geciktirdi.

- Cumhuriyet'in ilk döneminde yaşanan bu olgu, muhasebe düşüncesinin özel kesimdeki uygulamasında vergisel boyutun elverdiği ölçüde gelişmesini gündeme getirdi. 1949 Vergi Reformunun önemli yasası olan Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde, muhasebeye vergi usul kanununun yön vermesi gerektiğinin, vergi idaresince dile getirilmesi ile, muhasebe düşüncesine vergisel yaklaşımın egemen olması kesinleşmiş oldu.

- Oysa, muhasebe mesleğinin büyük yalnızlığını giderecek olan özel kesim muhasebecileri idi. Muhasebeye vergisel yaklaşımın hedefinde, böyle bir gelişmeyi desteklemek doğal olarak bulunamazdı.

- Örgütlenme onlardan bekleniyordu, ama muhasebenin tek gelişme boyutu özel kesim işletmeleri değildi. Bu dönemde muhasebe düşüncesinin gelişmesini etkileyen iki olgu daha vardı. Bunlardan birisi akademik dünya idi. Cumhuriyet'in ilk dönemi boyunca lisans düzeyinde dört okul muhasebe eğitimi veriyordu. Bunlar Ulum-û Aliye-i Ticariye Mektebi – 1883 (İstanbul Yüksek Ticaret Okulu), Mekteb-i Mülkiye (1858), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi (1936), İzmir Yüksek Ticaret Mektebi (1945) idi. Bunların yanında önemli sayıda Anadolu'da Ticaret Liseleri açılmıştı. Ve bütün bu okullarda çok sayıda muhasebe öğretmeni ve akademisyeni görev yapıyordu. Bunlar, özellikle soldan sağa kayıt düzenine göre gelişmiş olan çift yanlı kayıt yönteminin önünü açan 1928'deki yazı devriminden sonra, çok sayıda muhasebe öğretme kitabı (yaklaşık dört yüz dolayında) yayınladılar. Amaçları çift yanlı kayıt yöntemi eğitimi desteklemektir.

Çok sayıdaki bu kitaplarda, vergi düzenine fazla değinilmediği, vergi yasalarında öngörülen çok sayıdaki defterlerin tutulmasına yönelik fazla bir bilgi verilmediği gözlenmektedir.

Bu Türk muhasebe yazarlarının, çok defterli muhasebe döneminin sessiz bir protestosu idi. Bu eğitimciler, muhasebe mesleğinin örgütlenmesinin gecikmesinden de rahatsızdılar. Ve yanlarına birkaç uygulamacı alarak, Türkiye'de ilk kez akademisyen ve uygulamacıları bir araya getiren bugünkü Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ni kurdular.

- Bu dönemde muhasebe düşüncesini çağdaş anlamda etkileyen en önemli gelişmenin, büyük Atatürk'ün başlattığı İktisadi Devlet

Teşekküllerinde yaşandığını belirtmek uygun olacaktır. Atatürk'ün ekibi, bilimsel bir yaklaşım yaparak, önce 1930'da Sanayi Kongresi'ni düzenledi ve sanayileşmenin yollarını, iş kolları itibarı ile tespit etti. Sonra, daha öne (1924) kurulmuş Türkiye İş Bankasını, 1933'de kurulan Sümerbank'ı ve bir yıl sonra kurulan Etibank'ı holding gibi kullanarak, Birinci Sanayileşme Planı (1934-1938) çerçevesinde Orta Doğu'nun en büyük sanayileşme hamlesini gerçekleştirdi. Bu iktisadi devlet teşekküllerinin kuruluşunda, 150 dolayında, çoğu işletme mühendisi (ve Alman) uzmanlar ile Türk uzmanlar görev aldı.

Bu ekip, maliyet muhasebesi kavramını Türkiye'ye getirdi. Tek tip mali tablo ve konsolide mali tablo uygulamalarını gerçekleştirdi. Ve en önemlisi işletme denetimi kavramı ile Türk muhasebe düşüncesinin tanışmasını sağladı. 1934-1939 Yılları arasında bu konulardaki gelişmelerin Türk muhasebe düşüncesine etkileri, birkaç doktora tezi dışında henüz gereği gibi incelenmiş değildir.

Bu arada belirtmek gerekir ki, Dünya Harbi'nin başlaması sonrası ülkelerine dönen ve bir kısmı akademisyen olan bu yabancı uzmanların yerini, Nazi Almanyasının baskıları dolayısı ile ülkelerini terk eden Musevi asıllı akademisyenler alacak ve muhasebe akademik alanda gelişmesini sürdürecekti.

B. 1950 Sonrası Liberal İktisat Politikaları ve Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi

a. 1950 – 1980 dönemi

Yukarıda belirtildiği üzere bu dönem iki alt bölümden oluşmaktadır. İlk alt bölüm, ulusal ekonominin liberal iktisat politikaları çerçevesinde gelişmesi ve bu gelişmelerin muhasebeci ihtiyacını hızlı bir şekilde arttırdığı 1950-1980 dönemidir. Bir yandan Atatürk döneminden

kalan iktisadi devlet teşebbüsleri ekonominin ana ve ara mal ihtiyacını karşılamaya devam ederken, bir yandan da tüketiciye dönük ürünleri üretmek üzere özel kesim işletmeleri sayısının hızla arttığı gözlenmiştir. Bu gelişme, muhasebeci ihtiyacının birden artmasına yol açmıştır. Bu ihtiyacı karşılayan eğitim kurumları, 1959'dan 1982'ye kadar varlıklarını sürdüren İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri olmuştur (Güvemli, 2003: 105-199). Sırası ile İstanbul, İzmir, Ankara, Eskişehir, Adana, Bursa ve Trabzon'da kurulan bu akademiler, Türk eğitim tarihinde ve özellikle muhasebe eğitim tarihinde özel bir yere sahiptirler. Bu dönemin işletmecilik eğitimi veren en etken eğitim kuruluşları bu akademiler ve bağılı yüksek okullar olmuştur. Tabi bu dönemde üniversiteler az da olsa çoğalmışlar ve işletme eğitimi vermişlerdir. Ama akademiler, bu dönemin kaliteli insan gücü açısından, iktisadi gelişmesinin temel taşı olmuşlardır.

Bu dönemde muhasebe mesleği örgütlenemediği için ne kadar muhasebeci yetiştirildiği bilinmemektedir. Ancak, 1950'de lisans düzeyinde yukarıda adları verilen dört okuldan 450 dolayında mezun varken, bu sayıların 1980'de kırk okuldan 7000 dolayında öğrencinin işletme eğitimi alarak mezun olduğu bilinmektedir. Bu sayı 2000'li yılların başlarında kırk bin mezun öğrenciye çıkmıştır (Erol ve Atmaca, 2015).

Liberal iktisat politikalarının etkisi ile artan işletme sayısının yarattığı muhasebeci ihtiyacı, bu sayısal verilerin ifade ettiği mezun öğrencilerden karşılanmıştır ve kuşkusuz muhasebeci sayısı hızla artmıştır. Bu sayısal artışın önemi, hızla artan özel kesimin, kamu kesimi ile birlikte, örgütlenebilecek bir muhasebeci kitlesine sahip duruma gelmiş olması idi. Bunun nedenlerini bu dönemin özelliklerinde aramak olanağı vardır.

- Öncelikle belirtmek gerekir ki, 1950-1980 dönemi, Tanzimat ile başlayan batılılaşmanın askıya alındığı dönemdir. Böyle bir ortamda çağdaş ülkelerin muhasebe düşüncesine verdikleri önemi Türkiye'den beklemek mümkün değildi.

- Muhasebe düzeninde her işletme kendisine en uygun olduğunu sandığı hesap planını uyguluyordu. Muhasebecilerden de yeni bir arayış gelmiyor ve kimi etkisiz istekler gündemde ağırlıklarını hissettiremiyorlardı. Bu etkisiz tartışmalar daha çok akademisyenler arasında oluyordu. Cumhuriyet'in ilk yıllarında muhasebe düşüncesini etkileyen Fransız ve Alman ekolleri yerini, İkinci Dünya Harbi (1939-1945) sonrası Amerikan ekolüne bırakmıştı.

- İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri'nin sayısının artması ve ülkeye yayılması, muhasebe eğitiminin de yaygınlaşmasına neden olmuştu. Literatüre, işletme finansı, mali tablolar tahlili, muhasebe kontrolü ve denetim de girmişti. Giderek yönetim muhasebesinin de maliyet muhasebesinin yanında dönemin sonuna doğru bunlara katıldığı görüldü. Bu gelişmeler, muhasebedeki en önemli çağdaşlaşmanın yine akademik dünyada olduğunu ortaya koyuyordu.

- Bu dönemin muhasebe uygulamalarında göze çarpan en etkin çalışmanın İktisadi Devlet Teşekküllerinde yaşandığını belirtmek uygun olacaktır. 1960'lı yılların ortalarından 1970'li yıllara kadar devam eden İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun Tekdüzen Hesap Planı olmuştur. Bu plan 1971 yılında İDT' de uygulamaya konulmuştur. Yapılan incelemelerde bu hesap planının esası alınarak 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin hazırlanmış olması idi. Bu 21 yıllık zaman kaybının nedenleri üzerinde durulmadı.

- Burada belirtmek gerekir ki, muhasebede vergisel anlayışın etkisi bu dönemde en yüksek seviyesine çıkmıştır. Ancak devlet etkin bir vergi denetim düzenini kurmuştur. Bu denetim çalışmalarının zaman zaman muhasebenin gelişmesine olumlu etkilerde bulunduğu da gözlenmiştir.

- Bu dönem ile ilgili gelişmelere eklenmesi gereken husus şudur: şimdiye kadar Türkiye’de dört ticaret kanunu yürürlüğe girmiştir. Bunlardan ikisi Cumhuriyet’in ilk dönemlerinde 1926 ve 1957 yıllarında yayınlanmıştır. Bu iki ticaret kanunundan özellikle ikincisi (1957 tarihli), muhasebenin vergisel gelişmenin etkisine girme süreci içinde yürürlüğe girdiği için, muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşmasına bir etkide bulunamamıştır.

Türk muhasebe düşüncesini büyük boyutlarda etkileyen 1850 ve 2011 tarihli ticaret kanunlarıdır. Bunlardan ilki çift yanlı kayıt düzenini Türkiye’ye getirmiş; ikincisi de muhasebe düşüncesinin küreselleşmesinin yolunu açmıştır.

b. 1980 ve sonrası

1980’li yılların özelliklerinin incelenmesine geçmeden önce, 1950–1980 döneminde, muhasebecilerin örgütlenme ve uluslararası boyuta geçme çabaları üzerinde kısaca durmak yararlı olacaktır.

Muhasebe mesleğinin başarısız olan yasal düzenleme girişimlerinin, 1932’de başladığı bilinmektedir. Ancak 1950’li, 1960’lı ve 1970’li yıllarda bu teşebbüslerin artış göstermesi tesadüf değildir. Bu artışın nedeni, liberal iktisat politikalarının yarattığı ortamdır. Ama bütün teşebbüsler sonuçsuz kalmıştır. Çünkü gerek iktisadi gelişmeler ve gerekse muhasebe uygulama ve bilim dünyasındaki gelişmeler, ulusal boyutta kalmıştır. Türklerin katıldıkları 1957, 1962, 1967 ve 1972 Dünya Muhasebeciler Kongrelerine katılımlar sınırlı sayıda olmuş, Türkiye bu kongrelerin yapılmasına talip olamamıştır.

Bu kongrelerde Türkiye ancak 1977'de Almanya'da yapılan kongrede Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kanalı ile etkin olabilmıştır. Yani bu dönem, Türk muhasebecilerin başka ülkelerin örgütlenmiş muhasebecileri ile ve uluslararası muhasebe kongreleri ile tanışma dönemi olmuştur.

1980'de Türk inşaat müteahhitleri kanalı ile ekonominin dışa açılmaya başlaması, her şeyin değişmesinin başlangıcı olmuştur. İş adamları, yabancı ülkelerin sosyal ve ekonomik koşulları içinde çalışmalarını yürütürken, Türk kayıt kültürünün muhasebecileri de bu ülkelerin kayıt kültürleri ile tanışmaya başlamışlardır. Bir süre sonra da Türkiye'ye yabancı sermaye akımı başlamıştır.

Böylece kayıt kültürlerinin karşılıklı olarak birbirlerini tanımaları yolu açılmıştır. İletişim ve ulaşımın kolaylaşması, bu hareketleri hızlandırınca, küreselleşme olgusu da ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu olgular çeşitli alanlarda karşılıklı etkileşimi sağlarken, Türk muhasebecileri de eksiklerini giderme, gecikmeleri daha fazla uzatmama çabası içinde olmuşlardır.

Önce muhasebe mesleği örgütlenmiş (1989), peşinden Tekdüzen Hesap Planı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yayınlanmıştır (1992). Bütün yüzyıl boyunca, Cumhuriyet döneminde muhasebe düşüncesi Maliye Bakanlığının etkisi altında geliştiği için, bu yenilikler de sözü edilen bakanlık tarafından gerçekleştirilmiştir.

Ancak bu iki temel yasal düzenlemenin (TÜRMOB'un kuruluşu ve Tekdüzen Hesap Planı) altında yatan etken, Türk ekonomisinin dışa açılma süreci olgusudur. Çünkü ekonominin dışa açılması, ekonomiye hizmet veren muhasebenin de eksiklerinin giderilmesini gerekli kılmıştır.

Bu dönemin artan muhasebeci ihtiyacının, 1982 Üniversite Reformunun kesintisiz olarak devam etmesi sayesinde, kalitenin başlangıçta biraz düşmesine rağmen karşılanabildiğini belirtmek uygun olacaktır.

4. TÜRK MUHASEBE MESLEĞİNDE BÜYÜK YALNIZLIĞIN SONA ERMESİ VE YİRMİ BEŞ YILDA SAĞLADIĞI GELİŞMELER

Türk muhasebe mesleğindeki büyük yalnızlık 1989'da TÜRMOB'un kuruluşu ile sona ermiştir. Unvanlar Tanzimat öncesindeki (1839) kadar görkemli değildir. Artık şakirden (çırak) başmuhasebeciye kadar uzanan göz kamaştırıcı unvanlar ortada yoktur. Ama muhasebeci yüz elli yıllık *kâtip* yaftasından kurtulmuştur. Muhasebeci, ne olduğu tam belli olmayan, vergisel bir anlam çağrıştıran Mali Müşavirdir. Ama hiç değilse bir unvanı vardır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, Türk muhasebe mesleğinin geç örgütlenmesi, yirmi beş yılda hızlı bir gelişmenin önünü açmıştır.

Bir başka husus, birçok atılımın birlikte yapılması zorunda kalınmış olmasıdır. Odalar tarafından, çok sayıda kongreler, konferanslar, sempozyumlar başlatılmıştır. Bu arada 2006 yılında da Dünya Muhasebeciler Kongresini organize etmişlerdir. Sayısız dergi ve yayın yapılmaya başlandığı da görülmüştür. Ama hem konferans ve sempozyumlar ve hem de yayınlar zamanla azalmış, sürdürülebilir düzeylerine indirilmişlerdir.

1989-2017 Yılları arasında otuz yıla yakın bir sürede önemli gelişmeler gerçekleştiren muhasebe meslek odalarının 2017 yılının ortalarında (Temmuz-2017) oda sayısı ve üye sayısının durumu aşağıdaki gibidir.

Oda sayıları:

<i>Yeminli Mali Müşavirler oda sayısı</i>	8
<i>Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler oda sayısı</i>	77

Odaların üye sayıları:

<i>Serbest muhasebeci (müktesep hakkı kullananlar)</i>	9.238
<i>Serbest muhasebeci mali müşavirler</i>	93.454

Ara toplam: **102.692**

<i>Yeminli mali müşavir</i>	4.745
-----------------------------	-------

Örgütte kayıtlı toplam üye sayısı: **107.437**

<i>Stajyer sayısı (TESMER bilgisi)</i>	17.340
--	--------

<i>Kadın üye sayısı (SM ve SMMM)</i>	29.334
--------------------------------------	--------

<i>Kadın sayısı (YMM)</i>	368
---------------------------	-----

Toplam kadın sayısı: **29.702**

Yukarıda yer alan sayısal veriler, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) 28. yılında toplam üye sayısının 108.000'e, bu sayının stajyerler ile birlikte 135.000'e yaklaştığı gözlenmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları 77 ilde kurulmuş olan örgütlerdir. Yeminli Mali Müşavir Odaları ise 8 ilde (İstanbul, Ankara, Bursa, İzmir, Samsun, Adana, Antalya ve Gaziantep) örgütlenmiştir.

Odalara kayıtlı toplam üye sayısının yaklaşık 85.000'inin lisans ve lisans üstü eğitim almış olduğu, kadın sayısının 30.000'i bulduğu görülmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, odalara kayıtlı meslek mensuplarının %55'i kırk beş yaşın altındadır. YMM'lerin yaş ortalamasının SMMM'lerin oldukça üzerinde olduğu dikkati çekmektedir.

Bu sayısal veriler mevcut muhasebeci potansiyelinin yüksek bir kültürel yapıda bulunduğunu, kadınların muhasebe mesleğine ilgi gösterdiklerini ve orta yaşlı bir meslek gurubunun bulunduğunu ortaya koymaktadır.

Odalara ağırlıkları açısından İstanbul'un ayrı bir yeri vardır. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin İstanbul odasındaki sayısı 40.460'dir. İstanbul'un YMM odasının üye sayısı ise 2.224'dir. Bu sayılara göre odalara kayıtlı meslektaş sayısının yaklaşık %40'ı İstanbul odalarında bulunmaktadır. Aktiviteler açısından da İstanbul meslek odalarının farklı bir konumda oldukları ve aktivitelerinin öteki odalara göre fazla olduğu görülmektedir.

Burada ayrıca belirtmek gerekir ki, Türkiye'de bağımlı çalışan meslek mensubunun odaya kayıt olma zorunluğu bulunmadığı için, yukarıda belirtilen 107.437 meslek mensubu Türkiye'nin tüm potansiyelini göstermemektedir. Yapılan tahminler Türkiye'de muhasebe mesleğinin çeşitli kademelerinde çalışanların sayısının 400.000 dolayında olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sayıya göre Türkiye'de ortalama 200 kişiye bir muhasebeci düştüğünü göstermektedir.

Üye sayısı çok fazla olan İstanbul SMMM odasının örgütlenme açısından değişik bir yol izlediğini ve örnek oluşturabilecek bir düzeyde bulunduğunu söylemek gerekir. Odanın 25 yılı aşkın başkanlığını yapmış olan Yahya Arıkan'ın ve arkadaşlarının bu çabalarının, yönetim ve organizasyon disiplini araştırmacıları tarafından incelenmeye değer özellikleri vardır.

Öncelikle ilçe temsilcilikleri kanalıyla, üyeleri ile ilişki kurabilecekleri bir düzene sahip olmaları dikkati çekmektedir. 3000'i bulan stajyeri ile birlikte 40.000'i aşkın muhasebe meslek mensubunu barındıran İstanbul SMMM odasının yasal organları yanında, meslekte eğitimi sürdüren TESMER şubesi, Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu,

Mesleki gelişmeleri izleme kurulu, Yayın kurulu gibi organları vardır. Oda faaliyetleri arasında bir eğitim birimi olarak İSMMM Akademi, Entelektüel sermayeyi geliştirme platformu dikkati çekmektedir. Komiteler olarak ise, başta Avrupa Birliği uygulamaları komitesi ve Basel komitesi olmak üzere, Çevre – Sosyal Sorumluluk Komitesi, Mesleki etik komitesi, Ücret tespit komitesi, Uluslararası ilişkiler Komitesi gibi toplam 24 komitenin faaliyette bulunduğunu da belirtmek uygun olacaktır.

İstanbul SMMM Odası'nın, Türkiye'nin en büyük sivil toplum kuruluşlarından birisi olan İstanbul Ticaret Odası'nın üç yüz bin dolayındaki üyelerine hizmet verdiği bilinmektedir. Her iki odanın ilişkilerinin müşteri memnuniyeti ve iş çeşitlendirmesi açısından bir ilişkiye girmesi zamanının geldiği izlenimi edinilmektedir. Ekonominin küreselleşmesi çerçevesinde İTO'nun İSMMM Odası üyelerinden kimi taleplerinin olması beklentisi vardır. Odanın öncülüğüne, iki odanın işbirliğinin muhasebe mesleğine yeni ufukları getireceğinden, mesleğin Maliye Bakanlığına bağımlılık dışında önemli gelişmeler göstereceğine kuşku yoktur.

Çünkü zamanımızın muhasebe eğitimi, sadece kayıt yapmak, beyanname düzenlemeden çok fazlasını veriyor. Zamanımızın muhasebe eğitimi her şeyden önce işletmecilik eğitimidir. Bu çalışmada küçük bir bölümü üzerinde durulan büyük Türk muhasebe kültürü, bu öncülüğü bekliyor.

Osmanlı İmparatorluğu'nda devletin maliyesinin muhasebecilere teslim edildiğini unutmamak gerekiyor. Bu yol açılırsa, TÜRMOB gelecekteki muhasebeci talebinin tespiti çalışmalarına yönelecek ve gelecekteki muhasebecinin nasıl eğitilmesi konusunda muhasebe eğitimi sempozyumlarına rapor getirecektir. Çünkü TOBB ile ilişkiye girmek ihtiyacını duyacaktır.

Burada üzerinde durulamamakla beraber, öteki muhasebe meslek odalarının da muhasebe ile ilgili fevkalade olumlu ve etkin çalışmalar yaptıkları bilinmektedir. MUFTAV' ın tespitlerine göre birçok odanın muhasebe tarihi köşesi vardır. Kütüphanesi vardır.

Meslek odalarının kendilerini geleceğe hazırlamaları için yapacakları çok şey vardır. Bu konuda çalışmalar yaptıklarına kuşku yoktur. MUFTAV' ın gelecekle ilgili çalışmalarının ışığında, gelecek on yıldaki kimi gelişmeler üzerinde durulması uygun olacaktır.

Muhtemelen on yıl gibi kısa bir süre içinde küreselleşmenin bütün ağırlığını göstermesi beklenmektedir. Dünyanın uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası denetim standartları bağlamında tek bir dil konuşur hale gelmesi kaçınılmaz görülmektedir. Bu büyük değişime Türk muhasebe mesleği hazır duruma getirilmelidir. Hızlı gelişen ve küreselleşen liberal iktisat politikalarının etkisi ile Türk işletmelerinin büyük bölümünün de sermayeleri borsaya kote edilmiş hale gelecektir. Vergisel görüş engellese de kâr yerini uzun vadede işletme değerine bırakacaktır. Bilanço varlığı yanında, çalışanların değerini de kapsayan işletme varlığı kavramı gelişme gösterecektir.

Meslek odaları, bu ve benzeri gelişmelerin yönlendirilmesinde etkili olabilecekler midir? Eğer meslek, ilk ciddi örgütlenme girişimlerinin yapıldığı 1950'lerde örgütlenebilse idi, bu sorunun yanıtı tartışmasız *evet* olurdu. Ama yaklaşık otuz yıllık bir birikimin, küreselleşmeye uyum sağlamanın üstesinden gelmesini beklemek güç görülmektedir. Ama Türk muhasebe mesleğinin yüz elli yıllık yalnızlığının verdiği eksiklikleri çabuk telafi etmekte olduğu görüşü doğrultusunda, bu çok büyük ve önemli beklentilerin üstesinden gelmek için odaların yanlarına, hizmet verilen işletmelerin üyesi olduğu TOBB'u almak zorunluğu vardır.

Çünkü TOBB ve ona bağlı odalar da kendi üyelerini bu önemli değişikliklere hazırlamaya çalışmak zorundadırlar. Bu hazırlıkların, TÜRMOB ve TOBB birlikteliğinde yapılmasının, başarı şansını artıracığında kuşku yoktur.

Şimdiye kadar alınan yolu ortaya koymak açısından, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun' na dayalı olarak gerçekleşen gelişmeler üzerinde aşağıda özet olarak ayrıca durulmuştur.

5. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE BAŞLAYAN KÜRESELLEŞME (2012 SONRASI)

XXI. Yüzyıla girildiğinde küreselleşme olgusunun artık kendisini daha fazla hissettirmeye başladığı görülmüştür. Yeni ticaret kanunu hazırlıklarının yeni yüzyılın ilk yıllarında başlatılması bu nedene dayanmaktadır. Biraz gecikmeli de olsa 2011 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi, her şeyin yeniden ele alınmasını zorunlu kılmıştır.

Tekdüzen hesap planının uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde gözden geçirilmesi, bilinen geleneksel muhasebe denetiminin yerini uluslararası bağımsız denetim standartlarına bırakması, muhasebe mesleğinin bu değişikliklere adaptasyonunun sağlanması gereği ortaya çıkmıştır.

Yeni ticaret kanunu da bunları öngörmektedir. Ancak yasadaki gecikme, uygulamada da devam etmektedir:

Yasa 2005 yılında hazırlanmış ve meclise sunulmuştur.

Türk Ticaret Kanunu (6102 sayısı ile) 2011'de yasalaşmış, 2012'de yürürlüğe girmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları ve bağımsız denetimin uygulanma durumu da 2016 sonu itibarı ile aşağıdaki gibidir.

2016 Sonu itibarı ile itibarı ile:

Faal haldeki anonim ve limited şirket sayısı 711.156

SPK, BDDK'ya bağılı olanlar, sigorta şti. leri

Aracı kurumlar sayısı 1.540

Enerji piyasası (EPDK), Bilim teknoloji (BTDK)'na,

Bağılı kurumlar, RTÜK 486

Yıllık satışları 80 mil. TL varlık toplamı 40 Mil.TL,

Çalışanlar sayısı 200'ü geçen firmaların sayısı 3.249

Toplam uygulamadaki firma sayısı 5.277

Not: 1. Satış, varlık ve çalışanlar sayısından ikisini iki yıl üst üste gerçekteşmesi aranmaktadır.

2. Bu üçüncü gruptakiler için TMS uygulaması isteğe bağılıdır.

Belirtmek gerekir ki, yasanın hazırlanmasından bu yana on iki yıl, yürürlüğe girmesinden bu yana altı yıl geçmiştir, ama uygulama çok düşük bir seviyededir. Kaldı ki KGK yirmi bin dolayında SMMM ve YMM'yi eğitmiş ve bağımsız denetçi sertifikası vermiştir. Anlaşılan o dur ki, bu açık ve üzücü gecikmeleri önlemek için uygulama yapılacak firmaların üyesi olduğı TOBB ve Ticaret Bakanlığı'nın devreye girmeleri, Kamu Gözetim Kurumu'na destek olmaları, yardımcı olmaları gerekmektedir.

Eğer Ticaret Bakanlığı, yüksek oranlarda olan kayıt dışı ekonomiden rahatsızsa konuyla bu doğrultuda ilgilenmek gereğini duymalıdır.

Orta Doğu'da Mısır'ın ve İran'ın muhasebedeki çağdaş gelişmeler ile (hesap düzeni, denetim) 1960'lı yıllarda (1963) tanıştığını, İsrail'in kuruluşundan (1948) bu yana gelişmelerin içinde olduğunu göz önünde tutarsak, Türkiye'nin değil Avrupa Birliği ile, Orta Doğu ülkeleri ile karşılaştırılmasının dahi güçleşeceği anlaşılmaktadır.

KAYNAKLAR

- Akgündüz, A. ((1990). Osmanlı Kanunnameleri, 4. Kitap. 318-350, İstanbul.
- Akgündüz, A. (1992). Osmanlı kanunnameleri, 4. Kitap. 594-600, İstanbul.
- Çağatay, N. (1989). Bir Türk Kurumu olan Ahilik. 5-10, Ankara: Türk Tarih Kurumu yayını.
- D'Ohsson (1787). Le Tableau General de l'Empire Ottoman.
- Ergin, O. (1977). İstanbul Mektepleri ve İlim, Terbiye ve Sanat Müesseseleri dolayısı ile: Türkiye Maarif Tarihi. 2. Cilt, İstanbul.
- Erol, M. ve Atmaca, M. (2015). Türkiye'de Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Gelişimi. Muhasebe ve Finans Tarihi Dergisi (9). İstanbul: MUFTAV.
- Güvemli, O. (1988). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu, Tanzimat'a Kadar. Cilt 2,127- 155, İstanbul.
- Güvemli, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e. 427-593, İstanbul.

Güvemli, O. (2000). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e. 427-593, İstanbul.

Güvemli, O. ve Gücenme, Ü. (2002). The Government Accounting Profession During the Ottoman Impire Hazine-i Amire (1470-1839). Avustralya: IX. World Congress of Accounting Historians.

Güvemli, O. (2003). İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi. 105-199, İstanbul.

Güvemli, O., Toraman, C. ve Güvemli, B. (2014). Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi – Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü. 21-151, İstanbul.

www.turmob.org.tr turmobwebkurumsaluyeistatistikleri,2017

EK I

Kanunname-i Ali Osman'ın maliye, muhasebe ve hazine ile İlgili maddeleri kısmen günümüz Türkçesi (1470'ler)

1. ... Vüzeranın başı vezir-i azamdır (sadrzam, başbakan).
Cümle umurun vekil-i mutlakıdır. Ve malımın vekili defterdardır...

3. ... Divan-ı Humayunda önce vüzera, sonra kadiaskerler (büyük yargıçlar), daha sonra defterdarlar ve onlardan sonra yeniçeri ağası ve sair özengi ağalar, mir-i alem, kapıcı başı ve mirahur oturur.

4. ... mal defterdarlarım, asitane-i saadetim 'de olan ağalarımın yukarıdadırlar ve yukarıda otururlar...

6. ... Ve divan-ı humayumda Sadrda oturmak vüzeranın, kadi askerlerin, defterdarların ve nişancılarnın (yazışmaları mühür basan) yoludur.

7. ... ve nişancının mertebesi eğer vezaret ya da beylerbeylik (eyalet yöneticisi) ise, defterdarlardan önce gelir. Eğer saccak (idari bölüm) ile nişancı ise, defterdarlardan aşağı oturur.

8. ... ve mal defterdarlarım, şehzade lalalarının üzerinde otururlar.

9. Hilat, kışlık, yazlık ve ekmekte vüzera, kadiaskerler ve defterdarlar beraberdirler...

10. Divan-ı Ali 'de oturmak beylerbeylerin yoludur. Beylerbeyler vüzeram altına, defterdarlar kadiaskerler altına otururlar.

11. Ve cümle mal defterdarlarım gerek asitanemde gerek memalik-i mahrsamde olanlar, mertebede, oturmakta... bera berdirler.

12. Beylerbeyler, vüzeradan bir tabaka aşağıdadırlar ve taht kadılarına tasaddur ederler ve Dar-üs Saltanatım kadısından gayrisi defterdarımdan aşağıda otururlar.

13. *Bizzat rikab-ı hümayunuma sahib-i arz olanlar vüzerâ, kadiaskerleri ve defterdarlarıdır.*

14. *Beylerbeylik dört kisenin yoludur. Mal defterlerimin, beylik ve nişancı olanın ve beş yüz akçe olan kadıların...*

15. *... mal defterdarlığından nişancı olsa, önce beylerbeylik hükmü ile olur...*

16. *Mal defterdarları sancak kabul etse 450 bin akçe ile verilir.*

17. *Divan-ı Humayunum'da taamda (yemekte), vezir-i azam ile başdefterdar yer, sair vüzerâ ile defterdarlar, nişancı, kadiaskerler, başka yerler.*

18. *Divan'da... beylerbeyleri vüzerâ altına... beyler defterdarlar altına otururlar. Hizmet anlarına müceveze giydirmek vüzerânın, kadiaskerlerin, defterdarların yoludur.*

19. *Başdefterdar (defterdarların başı, maliye bakanı) cümle malımın nazırıdır. Onun izni olmadan bir akçe hazineye giremez ve hazineden çıkamaz. Ve o Rumeli Beylerbeyi ile beyra berdir. Cümle mal defterdarlarım malımın vekilidir.. Vezir-i azam, sair vüzerâ ve defterdarlarım ile müşavere ederler, onlardan başka kimse bilmeye.*

20. *Tuğra-ı şerifim ile ahkâm buyrulmak üç kişi tarafından yapılabilir: Umuma vezir-i azam buyruldu su ile yapıla malıma müteallik olan ahkâmı defterdarların buyruldu su ile yapıla, Şer-i şerif konusunda kadiaskerlerin buyruldu su ile yapıla baş deftarım umurnu vezir-i azam ile müşavere eder.*

21. *Evladımın vefatında vüzeram, kadiaskerlerim ve defterdarlarım hazır ola.*

22. *Mal defterdarlarımın başdefstardar olmak yollarıdır. Defterdarlığa üç payeden çıkılır: Önce defter emini (muhasebe defterlerini koruyan bölümün başı) ve şehir emin-i (İstanbul şehri*

hesaplarını yürüten kişi, belediye başkanı) defterdar olmak kanunumdur. Üç yüz akçe kadı (yargıç) dahi defterdar olmak kanunumdur. Reis-ül Küttap (yazışmaları yapanların başı) dahi riayet olunursa defterdar olmak kanunumdur.

23. Meratıpte defter emini, onun altına şehir emin-i, onun alnareis-ül küttap oturur... Küttap (yazışmaları yapanlar, katipler) meratibimde reis-ül küttab (katiplerin başı, daha sonra dış işleri görevlisi), onun altına ruznameci (günlük defteri tutmakla sorumlu üst düzey muhasebeci), onun altına siphiler katibi, (sipahi – atlı asker- muhasebecisi) onun altına mukabeleci (muhasebe denetçisi), mukataacı (devletin gelir getiren yerlerinin kiraya verilmesini izleyen muhasebeci), onun altına tezkireci (muhasebede görevlendirme belgelerini düzenleyen kişi), onun altına reis katipleri (yazışmaları yapanlar) otururlar...

Reis katipleri neferdir (sıradan memur), küttab-ı azil ve nasbı defterdarlarım aittir.

24. ... ulufe müteferrikalarının (ulufe dağıtımını kayıt edenler) yolu tımar defterdarlığıdır. Tımar (arazinin bir hizmet karşılığı tahsisi) defterdarının yolu, defter kethüdarlığıdır (muhasebe defterlerini koruma bölümü başı). Rumeli'nin defter kethüdası riayet olundukta mal defterdarı olmak caizdir... Reis katiplerinin yolu hazine kâtibi olup, mukataacı ve muhasebeci olmak kanunumdur.

28. Yılda bir kere rikab-ı hümayunuma defterdarlarım, irad ve masrafım okuyalar. Hilat-ı fahireler giydirile... Defterdarların mal-ı miriye hizmet eden kimselere, çavuşluk, sipahilik, katiplik her kişinin istihkakına göre arzelmeye memur ola...

30. ... Divan'a her gün vüzeram, kadıaskerlerim ve defterdarlarım geldiğinde çavuş başı ve kapucular kethüdası önlerine düşüp istikbal etsinler.

33. ... bayramlarda meydan-ı divan'a taht kurup, çıkmak emrim olmuştur. El öpüldükçe vüzeram, kadiaskerlerim ve deferdarlarım kafadarım olup, dururlar. Ve hocama, müfti – l enama, vüzerama, kadiaskerlerime, başdefterdarıma ve nişancıma beninle birlikte olmaları kanunumdur.

... ehl-i mansıp olan muhasebeci, yeniçeri kâtibi, sipahiler kâtibi, ruznameci el öpmek kanunumdur.

34. Cenâb-ı şerif-i zafere müteveccih olsa, yanaşmak vüzeramın, kadiaskerlerimin ve defterdarlarımın kanunudur... Develerim ve katırlarımdan, elli kadar katır vüzerama, beşerr katır defterdarlarımaya versinler, zahirelerini götürmek için...

37. Her kimseye evladımdan saltanat müyesser ola, karındaşlarını nizam-ı alem için katletmek münasıptir. Ekser ulema dahi tecviz etmiştir. Onunla amel olalar.

39. Mühr-i şerifim, vezir-i azam'da dursun. Hazinem ve defterhanem mühürlenmek ve açılmak lazım gelse, defterdarlarım huzurunda açılınsın ve kapansın... Hazineye giren ve çıkan akçe, defterdarlarım emri ile girer ve çıkar...

43. ... Humayunuma her nereden haraç /vergi) ve adet-i ağnam (hayvan vergisi) ve pişkeş (hediye) gelirse vüzerama ve defterdarlarımaya dahi hisseleri gelsün... Defterdarlarımaya has (geliri olan arazinintahsisi) verirlerse 120 bin akçe verilsin...

45. ... Başdefterdar 90 bin akçe ile mütekait ola, mal defterdarlarım 80 bin akçe ile mütekait olalar.

48. ... Hazine –i Amire'me akçe teslim olundukta, defterdarlarım bin akçeden yirmi akçe kese-i mizan alalar. Defterdarlara hizmet eden kütaba dahi hakkı kitabet olalar. Humayunum aşar'ından defterdarlarımın zahirelerini muavenet edeler.