

## TÜRK MUHASEBE MESLEĞİ ÜZERİNE KRONOLOJİK BİR İNCELEME (1839-2020)

**Muhsin Aslan**<sup>1</sup>

**Sudi Apak**<sup>2</sup>

**Mikail Erol**<sup>3</sup>

**Hanifi Ayboğa**<sup>4</sup>

### ÖZ

Muhasebe mesleği, Osmanlı İmparatorluğu döneminde devlet muhasebesi şeklinde ortaya çıkmıştır. 1839 Tanzimat sonrası ise Kanunname-i Ticaret ile büyük değişim başlamış, 1879-1885 yılları arasında büyük gelişmeler ortaya çıkmıştır. İlk önce çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiş, ticaret erbabının örgütlenmesi için Dersaadet Ticaret Odası kurulmuş, daha sonra ise ticaret ve sanayinin ihtiyaç duyduğu girişimci ve muhasebe meslek elemanları yetiştirilmesi için Hamidiye Ticaret Mektebi kurulmuştur.

Cumhuriyetin kurulmasıyla muhasebe mesleğinde yeni bir dönem başlamış, 1926-1930 döneminde çok çeşitli yasal düzenlemeler yapılarak süreç hızlandırılmış ve geliştirilmiştir. Söz konusu bu süreçte en önemli gelişme üç adet vergi yasasının uygulanmaya başlanmasıdır. Bunlar Kazanç Vergisi Yasası 1926, Muamele Vergisi Yasası 1927 ve İstihlak Vergisi ve Resimleri Yasası 1930 yılında uygulamaya girmiştir. 1930 yılına gelindiğinde işletme ağırlıklı bağımsız muhasebe mesleğinin büyük şehirlerde ortaya çıktığı gözlemlenmiştir. Yine 1930-1940 yılları arasında muhasebe uygulamaları vergi gelirini artırmak ve kaybını önlemek için vergi tabanlı muhasebeye odaklanılmış, ayrıca denetim, muhasebe meslek mensubu yetiştirme ve işletmecilik alanında büyük gelişmeler olmuştur. Bu dönemlerde muhasebe mesleğinin gelişmesi üzerine devlet yönetimi ilk kez muhasebe mesleğini ve mensuplarını yasal düzene kavuşturma mücadelesine girmiştir. Meslek örgütü eksikliğini gidermek adına da İstanbul da, 1942’de Ekşper muhasipler ve işletme organizatörleri derneği kurulmuştur. Bu

<sup>1</sup> Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, [aslanmuhsin99@gmail.com](mailto:aslanmuhsin99@gmail.com), ORCID: 0000-0003-0421-3321

<sup>2</sup> Prof.Dr., İstanbul Esenyurt Üniversitesi, Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi, [sudiapak@esenyurt.edu.tr](mailto:sudiapak@esenyurt.edu.tr), ORCID: 0000-0003-4333-8266

<sup>3</sup> Prof.Dr., İstanbul Esenyurt Üniversitesi, U.B.Y.O., [mikailerol@esenyurt.edu.tr](mailto:mikailerol@esenyurt.edu.tr), ORCID: 0000-0002-2330-3958.

<sup>4</sup> Prof.Dr., Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler M.Y.O., [hanifiayboga@gmail.com.tr](mailto:hanifiayboga@gmail.com.tr), ORCID: 0000-0002-2699-8070.

**Atıf (Citation):** Aslan, M., Apak, S., Erol, M., Ayboğa, H. (2023). Türk Muhasebe Mesleği Üzerine Kronolojik Bir İnceleme (1839-2020). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(24), 1-16.

derneğin günümüzdeki adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olup, 1989 yılında muhasebe meslek yasasının çıkmasıyla birlikte TÜRMOB kurulmuş ve mesleğin gelişiminde ve saygınlığında aktif rol oynamıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe mesleği, Muhasebe mesleğinin gelişimi, Muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, Muhasebe tarihi.

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41.

## A CHRONOLOGICAL REVIEW ON THE TURKISH ACCOUNTING PROFESSION (1839-2020)

### ABSTRACT

In the Ottoman Empire, the accounting profession emerged in the form of state accounting. After the Tanzimat in 1839, a significant transformation began with Kanunname-i Ticaret, and substantial developments emerged from 1879 to 1885. First, the double-entry accounting method was adopted, then, the Dersaadet Chamber of Commerce was established for the organization of tradesmen. Hamidiye Commercial School was established to train entrepreneurs and accounting professionals.

With the establishment of the Republic, a new era started for the accounting profession. The process was accelerated and developed by making various legal arrangements between 1926-1930. The most important development in this process is the implementation of three tax laws. These were the Income Tax Act of 1926, the Transaction Tax Act of 1927, and the Excise Tax and Duties Act of 1930. By 1930, business-oriented independent accounting professionals emerged in big cities. Between 1930 and 1940, accounting practices focused on tax-based accounting in order to increase tax revenue and prevent its loss, and there were great developments in auditing, training of accountants and business administration. In this period, upon the development of the accounting profession, the state administration entered the struggle for the legal order of the accounting profession and its members for the first time. In order to eliminate the lack of professional organization, the Association of Expert Accountants and Business Organizers was established in Istanbul in 1942. The current name of this association is the Association of Accounting Professionals of Turkey. Eventually, TÜRMOB was established in 1989 with the enactment of the accounting professional law and played an active role in the development and prestige of the profession.

**Keywords:** Accounting profession, Development of the accounting profession, Organization of the accounting profession, Accounting history.

**Jel Classification:** M40, M41.

### 1. GİRİŞ

Türk muhasebe kayıt uygulama kültürünün günümüze kadar uzanan yazılı ilk bulguları hesap ve hesaplaşma, envanter özelliği arz eden ve Göktürklerden kalan ve günümüze kadar ulaşabilen belge ve dikili taşlardır (Güvemli, Toraman, & Güvemli, 2014). Bu kayıt uygulama kültürü, Orta Asya'dan başlamış olup Anadolu üzerinden Avrupa'ya kadar uzanan süreçte

farklı değişmeler göstermiştir. Osmanlı döneminde muhasebe, devletçilik anlayışı çerçevesinde, gelişmiş ve devlet muhasebesi ortaya çıkmıştır. Bu dönemde merdiven yöntemi kullanılmıştır. Merdiven yönteminin bugünlere kadar gelen kayıt örneklerinin yeraldığı belgelerin çokluğu, yönetimde devletçi bir anlayışın olduğunu göstermektedir. Osmanlı yıllarca bu yöntemi kullanmış çünkü kayıt ihtiyacını bu yöntem karşılamıştır. XIX yüzyılın ikinci yarısında ise, muhasebe düşüncesinde bir dönüş yaşanmıştır.

19. Yüzyılda dünya muhasebe tarihindeki önemli gelişmeler ve Osmanlı İmparatorluğu'nun aynı yüzyılda yaşadığı değişim süreci ve bu süreç içerisinde muhasebe düşüncesinin gelişmesi, Türk toplumunun batılılaşma sürecindeki birinci aşama olan Tanzimat'ı ortaya çıkarmıştır. Bu süreç, 1923 yılında Cumhuriyet'in kurulması ile devam edecektir. Tanzimat (1839) sonrası devletin kâra dayalı işletmecilik ile ilgilenmesi sonucu çift taraflı kayıt yönteminin kullanımı önce yabancı sermayeli şirketlerde (Osmanlı Bankası gibi) sonra ise Osmanlı'da yerel sermaye sahiplerinin kurduğu (Şirket-i Hayriye gibi) (Koraltürk, 2007) şirketlerde artmıştır. 1879 yılına gelindiğinde ise muhasebe sisteminde bir nevi değişim mühendisliği uygulanarak muhasebe sistemi kökten değiştirilmiş ve çift yanlı muhasebe sistemine gerek devlet ve gerekse özel bütün yapılarda geçiş kararı alınmıştır.

Cumhuriyet dönemi Tanzimat reformunun bir devamı niteliğinde olup Batılılaşma hareketleri çerçevesinde reformlara devam edilmiştir. Ancak Osmanlı'nın uygulamalarda karşılaştığı sorunlardan ders çıkararak gelişmelere yön vermeye çalışılmıştır.

Bu noktada önce Osmanlı'dan devralınan kuruluşların reorganizasyonu yapılmaya çalışılmış, 1930'lara gelindiğinde ise sanayi sayımı yapılarak ülkenin ihtiyaç duyacağı temel sanayi kuruluşları tespit edilmiştir. Bu ihtiyaçların karşılanabilmesi için de 1. Beş Yıllık Sanayi Planı hazırlanmış ve uygulamaya konulmuştur. Bu planın sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi adına da bugünkü holding yapısına uygun olarak Sümerbank (1933) ve Etibank (1935) kurulmuş ve bu kuruluşlara devlete ait iktisadi kuruluşların kurulması, finansman ihtiyaçlarının karşılanması ve yönetilmesi misyonları yüklenmiştir.

Ölçek ekonomisine uygun olarak kurulan bu iktisadi kuruluşların kurulması, nispeten büyük bu kuruluşların muhasebe organizasyonlarının ve özellikle birçoğunun sanayi kuruluşu olması hasebiyle de maliyet muhasebesi sistemlerinin sağlıklı bir şekilde kurulması, geliştirilmesi, raporlanması ve denetlenmesi ihtiyaçlarını ortaya çıkarmıştır.

Bu süreçte Türkiye'de muhasebe meslek yasanı ihtiyacı 1930'lardan itibaren yoğun bir şekilde hissettirmesine rağmen maalesef bu yasanın çıkması ancak 1989 yılında mümkün olabildiği. 1989 yılında ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odalar Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur.

Geçen bu süreçte mesleğin örgütlenme, sertifikasyon ve denetim ihtiyacını meslek bileşenleri tarafından 1942'de kurulan TMUD (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği – ilk adı Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği) gidermiştir. TMUD halen aktif olup TÜRMOB'un kurulmasından sonra da mesleğin gelişimine katkı sağlamaya devam etmektedir.

Bu çalışma, Türk muhasebe mesleğinin 1839 yılından itibaren gelişim süreçlerini kronolojik bir bakış açısıyla değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Ancak, ilk olarak Osmanlı İmparatorluğu'nda muhasebe düşüncesinin ve mesleğin gelişimi ile ilgili kısa bir bilgi verilecektir.

## 2. TANZİMAT'A KADAR OLAN DÖNEMDE MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ GELİŞMELER

Devletçi bir bakış açısına göre yapılandırılmış olan iktisadi düzende muhasebe sistemi de bu anlayışa paralel olarak devlet muhasebesi şeklinde kurgulanmış ve gelişmiştir. Devleti merkeze alan iktisadi yapı, öncelikle devletin ihtiyaçları öngörülerek yapılandırıldığından güçlü bir maliye sistemi kurulmuştur. Osmanlı'nın erken dönemlerinde Hazine-i Amire, 17. Yüzyıldan itibaren Bab-ı Defteri olarak anılan bu merkezi maliye ve muhasebe örgütü zaman içerisinde imparatorluğun büyümesi ve gelişmesine paralel olarak büyümüş, 17. Yüzyılda 27 departmana ulaşmıştır (Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2012; Güvemli, Toraman, & Güvemli, 2014).

Muhasebe organizasyonu daha yakından incelenecek olursa, öncelikle devletin organizasyon yapısından bahsetmek gerekecektir. Devletin en üst yönetim organı (padişahın sonra) Divan-ı Hümayun'dur. Divan-ı Hümayun'un günümüzdeki karşılığı Bakanlar Kurulu veya Türkiye özelinde Cumhurbaşkanlığı kabinesidir. Başdefterdar bu kurulun bir üyesidir ve aynı zamanda devlet muhasebe örgütünün de en üst yöneticisidir. Başdefterdara bağlı defterdarlar bulunmaktadır. Çmparatorluğun Avrupa topraklarında kalan kısmı Rumeli defterdarına, diğer kısımlar ise Anadolu defterdarına bağlıdır. Defterdarlıklar gelir ve gider esasına göre örgütlenmiş ve bu gider ve gelir defterdarlıkları da gelir ve gider türlerine göre alt departmanlara ayrılarak işlerini takip etmekteydiler. Günlük defter, başdefterdara bağlı ayrı bir bölümde tutulurken bu bölüm hazinenin yönetimini de üstlenmişti. Defterdarlıklara bağlı departmanlarda defteri kebir hesabı niteliğindeki yardımcı defterler tutulmaktaydı. Bu yapı Tanzimat'a kadar gelişerek yaşamış ve Osmanlı'nın devlet muhasebesi ihtiyacını karşılamıştır (Güvemli, Toraman, & Güvemli, 2014). Devlet muhasebe örgütünün, kayıt düzeni, zamanın gereklerine uygun iç ve dış denetim düzeni, iç bilgi akışı ve sağlam bir yapıda sürdürülmesinin Tanzimat'a (1839) kadar devam ettiği dikkati çekmektedir.

Osmanlı'da İlhanlılardan alınan muhasebe yöntemi olan Merdiven Yöntemi kullanılmıştır. Ancak Osmanlı aldığı bu muhasebe kayıt sistemini zamanla geliştirmiş ve en mükemmel haline getirmiştir.

Diğer taraftan ise maalesef Osmanlı döneminde 500 yıldan fazlaca bir süre kullanılan ve geliştirilerek mükemmelleştirilen bu devletçe muhasebe kayıt yöntemi ile ilgili yazılı bir eserin, öğretici kitabının bulunamayışı acıdır. Bunun en temel nedeninin muhasebe örgütlerine eleman alımında aranması gerekir.

Bu noktada Osmanlı muhasebeci ihtiyacını dışarıda olgunlaşmış, teorik altyapısını öğretici kitapları ve diğer öğrenim ve uygulama araçlarıyla yetiştirmiş gençlerden değil, henüz 7-8

en fazla 10 yaşındaki çocukları ilgili departmanlara alarak, yetişmiş uzmanlara teslim edilerek usta-çırak ilişkisine dayalı, uygulama içerisinde ve uygulama ağırlıklı olarak yetiştiklerinden olsa gerektir ki haricen bir öğreti kitabına ihtiyaç duymamış olabilirler.

Bir diğer açıdan bakıldığında ise devlet muhasebesi içerisinde küçük yaşta eğitim görmeye başlayan bir çırağın, zamanla defterdar seviyesine (hatta sadrazamlığa) kadar yükseldiği gözlenmektedir. Bu küçük yaşta bir nevi hayatını muhasebeye adayan bu bireyler için büyük bir fırsat eşitliği ve motivasyon olmaktadır.

Bir sonraki bölümde Tanzimat'tan Cumhuriyet'e kadar geçen sürede muhasebe mesleğinde yaşanan gelişmeler ele alınacaktır.

### 3. TANZİMAT'TAN CUMHURİYET'E KADAR OLAN DÖNEMDE MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ GELİŞMELER (1839- 1923)

Batılılaşma hareketi olan Tanzimat bir süreçtir. Aslında 1839'dan çok önce başlayan ancak Tanzimat fermanıyla Osmanlı'da birçok yapıyı dönüştüren bir süreçtir. Bu ferman ile birlikte Osmanlı'da başta devlet organizasyonu olmak üzere birçok köklü değişiklikler ve anlayış değişimleri yaşanmıştır. Bir taraftan Maliye Nezareti ve bu nezarete bağlı Heyet-i Teftişîye kurulmuş (maliye ve denetim yapısı), diğer taraftan ölçek ekonomisine dayalı ticari kar motivasyonu ile çalışacak sanayi kuruluşlarının eksikliği hissedilerek, bu sanayi kuruluşlarının devlet eliyle hızlı bir şekilde kurulması ve işletilmesi düşünülmüş ve Fabrika-i Hümayun'da denilen devlet fabrikaları kurulmaya çalışılmıştır. Yüzün üzerinde fabrika kurulmaya çalışılmış, ancak bunların çok azı tamamlanarak işletmeye geçmiş ve yaşayabilmiştir. Bu noktada bu başarısızlığın altında; ülkede henüz girişimcilik kültürünün yeterli olmayışı, yeterli sermaye birikimi ve insan kaynaklarının bulunmayışının yanında bu işletmelerin gider yerleri, gider türleri ve birim maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde hesaplanabileceği ve ticari anlayışla raporlanabileceği bir muhasebe sisteminin olmayışı da önemli bir etken olmuştur.

Bu altyapı eksikliklerini giderebilmek için Osmanlı yetkilileri, bir taraftan insan kaynakları eksikliklerini giderebilmek için Batı ülkelerine (özellikle Fransa) öğrenciler göndermiş (Duran, 2012), yasal altyapıya sahip ticari altyapının oluşması için Napolyon'un beş ciltlik Code de Commerce'inin 315 maddelik ilk iki kitabını Türkçeye tercüme ettirerek yasalaştırması (1849'da çevrilip kitap halinde bastırılarak dağıtılmış ve 1850'de de yasalaştırılmıştır (Güvemli & Aslan, 2018)) olmuştur. Bu yasa ile çift yanlı kayıt sisteminin defter yapısı da ilk defa Osmanlı mevzuatına girmiştir.

Tanzimat süreci Osmanlı için bir nevi reorganizasyon süreci olduğu için bu dönemde hem Osmanlı devlet yönetiminin teşkilat yapısı hem de diğer birçok alanda anlayış değişimleri yaşanmıştır. Bunlar kısaca maddeler halinde sıralanacak olursa;

- Bakanlıkların kurulması,
- Heyeti Teftişîye'nin kurulması

- Kanunname-i Ticaret'in (1850) kabulü (Batı usulü ticaret kanunu ve defter sistemi), ve akabinde yapılan düzenleme, eklemeler ve konuyla ilgili kurumların oluşturulması (Güvemli & Aslan, 2018);
  - *Kanunname-i Ticaret-i Berriye (kara) 1850 (H 1266)*
  - *Ticaret mahkemelerinin kuruluşu 1860 (H 1276)*
  - *Usul-ü Muhakeme-i Ticaret nizamnamesi 1862 (H 1278)*
  - *Kanunname-i Ticaret-i Bahriye (deniz) 1864 (H 1280)*
  - *İflas hükümleri hakkında ekleme 1905 (H.1321)*
  - *Sigorta muamelatı hakkında ekleme 1906 (H 1322)*
- Osmanlı Bankası'nın (yabancı sermayeli) kurulması ve kayıtlarını çift yanlı muhasebe sistemine göre tutması,
- Mülkiye'nin kurulması,
- Denetim yapısında önemli bir işlevi olan bu günkü Sayıştay'ın atası olan Divan-ı Muhasebat'ın kurulması,
- Muhasebe sisteminde Merdiven yönteminin terk edilerek çift yanlı muhasebe sistemine geçiş kararı (fermanı) (1879),
- Ticari hayatın örgütlenebilmesi için ticaret odalarının kuruluş çabaları (ilk olarak 1881'de Dersaadet Ticaret Odası kurulmuştur),
- İşletmeci ve muhasebeci ihtiyacının karşılanabilmesi için Hamidiye Ticaret Mektebi Alisi'nin kuruluşu (1883). Ticaret mektebi ihtiyacı 1860'lardan itibaren hissedilmiş ve bu tarihten itibaren kurulmaya çalışılmış, ancak Osmanlı'nın eğitim sistemine bakış açısı gereği uzun yıllar kurulamamıştır. Osmanlı ancak devlet organizasyonunun doğrudan ihtiyaç duyduğu, ve doğrudan istihdam edebileceği alanlarda okul açarak öğrenci yetiştirmekteydi. İlk defa Hamidiye Ticaret Mektebiyle piyasa ihtiyacı için bir okul açılmış oldu ve bu okulla birlikte de eğitimde bir anlayış değişimi ve devrimi gerçekleşmiş oldu. Günümüzde Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi olarak adlandırılan bu kurumla (Güvemli O. , 2005) birlikte bu dönemde birçok eğitim kurumu eğitim-öğretim faaliyetine başlamıştır.

1839'da Tanzimat'ın ilanından 1922 yılına kadar ki 83 yıllık dönem, imparatorluğun dağılma dönemi olarak adlandırılır. Bu dönem aynı zamanda Osmanlı Devleti'nin iktisadi ve sosyal bir değişim sürecine girmesine neden olmuş ve bu durum Osmanlı İmparatorluğu'nun muhasebe düşüncesinde de değişime neden olmuştur. Bu değişim, yukarıda bahsedildiği gibi muhasebeyi çerçeveleyen yasal düzenlemelerde kendisini göstermiştir. Bunlardan en önemlisi Kanunname-i Ticaret adı verilen ilk Türk Ticaret Kanunu'nun 1850 yılında yasalaşması ile kendisini göstermiştir (Güvemli & Yildiz, 2010). Bu kanun, Napolyon'un 1805 yılında yasalaştırdığı Code de Commerce'in iki kitabının tercümesidir. Bu kanunda ilk defa Çift Taraflı Kayıt Yöntemini ilgilendiren defter sistemi yer almıştır (Demirel, Sipahi, & Küçük, 2012; Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2012).

Tanzimat sonrası en önemli gelişmelerin devlet muhasebesinde olduğu söylenebilir. Bu gelişme Maliye Nezareti'nin kurulmasıyla başlamıştır. Maliye Nezareti'nin kurulmasından sonra Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuş ve mali kararlarının alınması ve bu kararların uygulanması Maliye Nezareti tarafından yerine getirilmeye başlanmış, devlet muhasebesi de muhasebe departmanında tutulmaya başlanmıştır (Kulaksız, 2006). Tanzimat sonrası devletin

kayıt ihtiyacı artmış ve yaygınlaşmıştır. XIX. yüzyılın ikinci yarısında dünyada gelişen askeri mühendislik, sanayi devrimi nedeni ile sanayi mühendisliğine dönüşmeye başlayınca muhasebeyi de işletme mühendisliğine dönüştürme isteği ortaya çıkmıştır. Yani devlet muhasebesi yanında özel kesimin işlemlerini yapabilecek muhasebe düzeninin oluşturulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Güvemli O. , 2018, s. 12).

Tanzimat dönemindeki gelişmelerin 1860 yılına kadar yavaş olduğu ancak bu tarihten sonra hızlı bir şekilde mali gelişmelerin yaşandığı gözlenmektedir. Özellikle 1840-1850 yılları arasında Osmanlı İmparatorluğu'nun sanayileşme çabalarının başarısız olduğuna yönelik literatürde örnekler (Fabrika-i Hümayun denemeleri gibi) mevcuttur (Güvemli B. , 2017, s. 77).

Özellikle 1879-1885 yılları arasındaki dönemde çağdaşlaşma yönünden bir açılım noktası özelliğindeki olgular gözlemlenmiş, bu çağdaşlaşma çalışmalarından önemli olanları aşağıda belirtilmiştir (Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2012, s. 6-10).

Osmanlı İmparatorluğu, 19. Yüzyılın ikinci yarısında, Batı'nın yüzyıllardır kullandığı çift taraflı kayıt yönteminden uygulamada yararlanmaya başlamış ve devlet, bu yöntemi sanayi kuruluşlarında kullanmaya başlamıştır. Osmanlı'da çift yanlı kayıt yöntemini 1879'dan önce kullanan kurumlara, Osmanlı Bankası ve Societe des Tramvay de Constantionable (Baraçlı, 2012), Şirket-i Hayriye vb. örnek verilebilir. Bu kurumlarda gerçekleştirilen başarılı uygulamalar, devletin de merdiven yöntemini bırakarak çift taraflı kayıt yöntemine geçmesini sağlamıştır (Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2012). Osmanlı İmparatorluğu devlet fermanıyla 1879 yılında çift yanlı kayıt yöntemine geçiş kararı almıştır.

Bu konu ile ilgili açıklanması gereken diğer bir husus dönemin muhasebe mesleğine yön veren muhasebe kitapları ile ilgilidir. Osmanlı'nın 1879'da çift taraflı kayıt yöntemine geçmesi, muhasebede çift taraflı kayıt yönteminin anlatıldığı öğreti kitaplarının artarak yayınlanmasını sağlamıştır (Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2012). Bu dönemde yazılan ilk kitap İzmir'de yayımlanmış olup Çift Taraflı Kayıt Yöntemi ile ilgili olarak Ermenice yazılmıştır (Özbirecikli, 2011). Osmanlıca olarak yazılan ve Çift Taraflı Kayıt Yöntemini ilk muhasebe kitabı Ahmet Münir tarafından kaleme alınan Fenn-i Defteri adlı kitaptır (Münir, 1870 akt. Güvemli, Aytulun, Şişman, 2012).

Tanzimat ilanı sonrasında denetim alanında, Maliye Nezaretinin kuruluşu sonrasında en büyük reformlardan birisi, 2011 yılına kadar denetim dünyasına katkı veren Maliye Nezareti Heyeti Teftişîye'nin kurulmasıdır. Devlet maliyesi ve buna bağlı olarak kamu kuruluşlarının mali işlem ve muhasebe uygulamaları denetleyen bu kuruluş, denetimde çağdaş uygulamaları ülkemize kazandırmıştır (Güvemli & Çelebiler, 2010, s. 781).

Tanzimat'ın en önemli yeniliklerden birisi de vergicilikteki gelişmelerde olmuştur. Devlet bütçesi gelir kalemlerinde önemli bir yer tutan gayrimüslimlerden toplanan Cizye vergisinin kaldırılmasından dolayı kaybedilen vergi geliri boşluğunun doldurulması amacıyla Temettü Vergisi yürürlüğe konulmuştur (Güvemli O. , 2013, s. 137). Benzer bir durumla Cumhuriyet'in ilk döneminde Aşar vergisinin kaldırılmasıyla oluşan boşluğun doldurulmasında karşılaşılabilecektir.

Türk muhasebe tarihi açısından 19. Yüzyılın ikinci yarısı çok farklıdır. Bu fark muhasebe eğitiminde ve öğretici kitaplarında kendisini göstermiştir. Yüzyılın son yirmi beş yılında hem eğitim kurumları hem de ders programları açısından eğitimin yaygınlaşması, çift yanlı kayıt yönteminin kabul edilmesinde büyük paya sahiptir (Elitaş, ve diğerleri, 2008, s. 569). Öte yandan, muhasebenin gelişmesi için gerekli yasal altyapı 1850 yılında uygulanmaya başlanan Kanunname-i Ticaret ile oluşturulmaya çalışılmış, bu yasa ile İmparatorluğun ticaret hayatını tümüyle değiştirecek, yüzyılın sonlarına kadar doğru ticaret kurallarının belirlenmesine, şirketleşmeye ve Batı usulünde muhasebe uygulamalarının yaygınlaşmasına önemli katkıda bulunulmuştur. Cumhuriyet dönemindeki ilk (1926) Ticaret Kanunu da bu yasanın devamı niteliğindedir.

Bir sonraki bölümde Cumhuriyet döneminin ilk evrelerinde muhasebe mesleğinde yaşanan gelişmeler ele alınacaktır.

#### **4. 1923-1950 YILLARI ARASINDA MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ GELİŞMELER**

Cumhuriyet döneminde muhasebe mesleğindeki gelişmeleri dönemler halinde ele almak gerekmektedir. Bu dönemler, ilk olarak Türkiye Cumhuriyeti'nin iktisadi düşüncesinin değiştiği ve böylece muhasebe düşüncesindeki ve mesleğindeki gelişmelere etki eden dönemler olarak kendini göstermektedir.

Cumhuriyet döneminde muhasebe mesleğinin genel olarak Osmanlı İmparatorluğu'ndaki usta çırak ilişkisinden farklı olduğunun belirtilmesinde yarar vardır. Merdiven yöntemi Cumhuriyet döneminde yoktur. Çift yanlı kayıt yöntemi ve Batı stilindeki kurumlar tarafından yönetilen bir Cumhuriyet içerisinde konumuz ile ilgili olan ilk değişimler kendisini ticaret ve vergi kanunlarında göstermektedir.

Bu dönemde önce yasal düzenlemeler gündeme getirilmiştir. 29 Ekim 1923'te Cumhuriyet'in ilanı sonrasında; 1924'te anayasa, 1925'te ise Türk Medeni Kanunu kabul edilerek alt yapı oluşturulmuştur. Bu gelişmelerden sonra ise Türk Ticaret Kanunu, akabinde de Vergi Yasaları ele alınmıştır. Ayrıca bu dönemde devlet, bir yandan iktisadi kuruluşlarını oluştururken diğer taraftan ise Teşvik-i Sanayi Kanununu yasalaştırılarak özel sektörün büyümesini sağlamaya çalışmıştır. Bu şekilde işletmelerin sayısı artmış, işletmelerin sayısı arttıkça muhasebe meslek elemanları ihtiyacı artmış ve mesleğin gelişiminde özel sektör ön plana çıkmaya başlamıştır (Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2012).

Bu dönemde, günün şartlarına göre revizyona uğrayan Kanunname-i Ticaret, güncellenerek 1926'da Türk Ticaret Kanunu olarak yasalaşmıştır. Osmanlı döneminde olduğu gibi Cumhuriyet döneminde de Türk Ticaret Kanunu muhasebenin gelişiminde öncü bir görev üstlenmiştir (Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2012).

Tanzimat döneminde cizye vergisinin kaldırılması nedeniyle Osmanlı maliyesinde meydana gelen gelir eksikliğini gidermek adına temettü vergisinin kabul edilmesine benzer bir durum Cumhuriyetin ilanından sonra 1925 yılında önemli bir gelir kaynağı olan aşar vergisi



kaldırılmasıyla Cumhuriyet idaresinde devletin bütçesinde doğan boşluk çağdaş vergicilik algısına uygun yasal düzenlemeler ile doldurulmuştur. Bu yasal düzenlemeler, Kazanç Vergisi Kanunu (1926), Muamele Vergisi Kanunu (1927), Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu (1930)'ndan oluşmaktadır. Bu yasalar çerçevesinde beyan usulünde alınmaya başlayan bu vergiler, bir taraftan çift taraflı kayıt yöntemine dayalı muhasebe uygulamalarının önemini artırırken, diğer taraftan vergi beyannamelerinin denetim ihtiyacını, daha geniş anlamda ise muhasebe denetimini gündeme getirmiştir.

Bu dönemin diğer bir önemli vergi türü ise Muamele vergisidir. 1927 yılında çıkarılan Muamele Vergisi, bugünkü katma değer vergisinin öncüsü durumundadır. Cumhuriyet döneminde muhasebe kayıtlarına dayalı olarak beyanname ile alınan ve muhasebe mesleğinin gelişmesinde katkısı olan bir diğer vergidir (Dikmen, 1945).

1930 yılında çıkarılan Dahili istihlak vergisi bu dönemde şeker üretiminin satışında miktar üzerinden belli bir tutar, petrodense gerekli yasal üretim ve ithalatının değeri üzerinden alınan nispi bir vergi çeşididir. Çift yanlı kayıt yönteminin belirtilen vergicilik anlayışı dahilinde şeker fabrikalarında Batı stilinde uygulanmaya başladığına yönelik literatürde örnekler mevcuttur (Güvemli & Karayaman, 2017, s. 8). Bu örnekler, Cumhuriyet'in ilk yıllarında çift yanlı kayıt yönteminin ilk uygulamaları olarak tarihte yerlerini almıştır. Cumhuriyet'in ilk yıllarındaki muhasebe uygulamalarında özellikle amortismanlara verilen önem dikkati çekmektedir. Devlet, karma ekonomik sistem düşüncesi ile işletmelerin büyümesinin yolunu açmış, çift taraflı kayıt metodunun uygulanmasını ve muhasebe mesleğinin gelişmesini sağlamış, bir taraftan da devlet muhasebe düzenini geliştirme çabası göstermiştir.

Cumhuriyet'in ilk yıllarında çift yanlı muhasebe uygulamaları öncülüğünde muhasebe düşüncesinin gelişmesinde, Mustafa Kemal Atatürk'ün bazı inkılaplarının etkilerinden de kısaca bahsetmek gerekmektedir. Osmanlıca sağdan sola doğru yazılan bir yazı yöntemidir. Çift taraflı kayıt yönteminde ise soldan sağa yazı stiline göre gelişmiş bir yöntemdir. Osmanlı dönemindeki muhasebeciler ve muhasebe eğitimcileri, çift taraflı kayıt yöntemine uygun kayıt sürecinde borç ve alacak kayıtlarının sağa veya sola yazılması hususunda şüpheye düşmüşlerdir. 1800'lerin sonlarında ve 1900'lerin başlarında çift taraflı kayıt yöntemini anlatan birçok eserde bu tereddütler görülmüştür. Cumhuriyet döneminde latin harflerinin kullanımı 1927 yılında kabul edilmesiyle birlikte kayıtlamadaki tereddüt ve zorluklar giderilerek çift taraflı kayıt yönteminin gelişmesinin önü açılmıştır (Güvemli, Aytulun, & Şişman, 2012, s. 15).

1926-1930 yılları arasındaki yasal düzenlemeler neticesinde muhasebe eğitiminde gelişmeler olmuş buna paralel olarak muhasebe eğitimcilerinin eserleri de bu gelişmeleri göz önünde bulundurarak ortaya çıkmaya başlamıştır (Güvemli, 2001, s. 392). Aynı zamanda bu dönemde muhasebe denetimi de gelişmiş, iktisadi devlet teşekkülleri (İDT)'nde muhasebe mesleği önem kazanmıştır. 1940'lı yıllara gelindiğinde ise mesleği örgütlemek ve gelişimine katkı vermek için Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Birliği adı ile Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (1942) kurulmuştur.

Cumhuriyet'in 1923-1950 döneminde genel olarak; muhasebe eğitiminde gelişmeler, muhasebe eğitimcileri ve eserleri, muhasebe denetimi, İktisadi Devlet Teşekkülleri, muhasebe

mesleğini yasal düzene kavuşturma çalışmaları, eksper muhasepler ve işletme organizatörleri birliğinin kuruluşu gerçekleşmesi ana başlıklar olarak sayılabilir.

Tanzimat ve Cumhuriyet'in ilk döneminde, muhasebe eğitimi ve uygulamalarında ve hatta vergi yasalarının hazırlanmasında Batı ülkelerinden esinlendiği dikkati çekmektedir. Tanzimat döneminde Fransız muhasebe sisteminin etkilerinin gözlemlendiği (Aysan, Sarıoğlu, & Sarıoğlu, 1998), Cumhuriyet'in ilk yıllarında ise Alman muhasebe sisteminin etkilerinin görüldüğü anlaşılmaktadır (Aslan, 2015).

Bu dönemde vergi yasalarının etkisiyle vergilerin beyanname düzenlenerek bildirilmesi sayesinde muhasebe ve muhasebecilerin önemi artmış, özellikle İDT'lerin kurulması ve işleyişe başlamasıyla birlikte finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ön plana çıkmış ve denetim ihtiyacı kendisini hissettirmiştir. Ölçek ekonomisine uygun bu büyük işletmelerin kurulması, nitelikli muhasebeci ve denetim süreci ve elemanları gerektirmiştir. Ayrıca yine bu dönemde mesleğin yasal altyapıya kavuşturulması için girişimler başlamış (Örneğin Max von der Porten 1935 yılında hazırlamış olduğu muhasebede bağımsız denetimi de öngören Yeminli Muhasiplik yasa taslağı) ancak yasalaşamamıştır. Denetim için önemli altyapı ve kurumlardan olan Umumi Murakabe Heyeti bu dönemde kurulmuş ve 2010 yılında Sayıştay'a devredilinceye kadar İDT'lerin denetimini TBMM adına yapmıştır. Umumi Murakabe Heyeti İDT'lerin finansal raporlamalarında bir standardizasyon oluşturabilmek adına 1938 yılında işletme türüne 7 tip bilanço belirlemiş ve İDT'lerin kullanımına sunmuştur.

1940'lı yıllar bir taraftan II. Dünya Savaşı ve sonrası ortaya çıkan yeni durumlara adaptasyon gerektirirken, bir taraftan da ülkedeki karışıklığa neden olan dağıntık vergi sisteminin reforme edilmesi çabalarıyla geçmiştir. 1949 vergi reformu olarak da adlandırılan bu vergi reformu ile daha çağdaş ve bütüncül vergi kanunları yasalaşarak yürürlüğe girmiştir (1949 yılında yasalaşan bu kanunlar; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu).

Cumhuriyet'in ikinci dönemi ise muhasebe düşüncesinin ve mesleğin liberal iktisat politikaları ile şekilleneceği bir dönem olarak tarihe geçecektir. Bir sonraki bölümde, liberal iktisat politikalarının muhasebe mesleğine nasıl yön verdiği açıklanmaya çalışılacaktır.

## **5. 1950 – 1980 YILLARI ARASINDA MUHASEBE MESLEĞİNDE GELİŞMELER**

1950'lerde başlayan liberalleşme adımları çerçevesinde özel sektöre ağırlık verilmeye başlanmış, bu durum da birçok yeni işletmenin ortaya çıkmasına katkı sağlamıştır. İşletme sayısı artınca da özellikle bu işletmelerin vergi beyannamelerinin düzenlenebilmesi sorunu ortaya çıkarmıştır. Artan işletme sayısı muhasebeciye olan ihtiyacı artırmıştır. Bu noktada belki muhasebeci ihtiyacının bu firmalara muhasebeye dayalı finansal tablolar aracılığıyla yol göstermekten çok, bu işletmelerin vergi ve sosyal güvenlik konusunda ihtiyaç duydukları bildirge ve beyannamelerin düzenlenmesi ihtiyacıdır. Bu işletmelerin sayısı hızla artmış, ancak özellikle erken dönemlerde küçük ölçeklerde kaldıklarından, muhasebe ve muhasebeye dayalı

raporlama ihtiyaçları da daha çok maliye boyutunda kalmıştır. Ancak zamanla bu işletmelerin büyümesi, büyüme sürecinde iç ve dış finansal piyasalardan sermaye ihtiyaçları borç verecek veya yatırım yapacak yatırımcı veya kreditor firmaların talep ettiği, hedef işletmelerin sürdürülebilirliklerinin ve borç ödeyebilme kapasitelerinin tespit edileceği finansal rapor ihtiyacını doğurmuştur. İşte bu noktada muhasebe mesleği de yalnız maliye boyutuyla vergi ve sosyal güvenlik kurumu ihtiyaçlarına dönük bildirge ve beyannameleri değil aynı zamanda işletmelerin ticari durumlarının sağlıklı bir şekilde ortaya konulduğu ticari ihtiyaçlardan kaynaklanan finansal raporlama boyutuna da geçmek durumunda kalmışlardır.

Aslında 1950-1980 dönemi için Türkiye’de liberalizasyon sürecinin kuruluş dönemi denilebilir. Bu dönemde küçük de olsa birçok ticari işletme kurulmuş, zamanla yaşayabilenlerin bir kısmı birleşerek veya büyüyerek orta ve Türkiye çapında üst ölçeğe geçmeye başlamışlardır.

Bu dönemde özellikle vurgulanması gereken nokta Türk Muhasebe Sisteminde yön tayini ve temellerin oluşturulma dönemidir denilebilir. Bir taraftan ekol alınan Alman muhasebe uygulamalarından Amerikan uygulamalarına doğru bir yönelim oluşmaya başlamıştır. Diğer taraftan ise muhasebede yaşanan aksaklıkların tespiti ve revizyon önerileri için 1964-1968 yılları arasında çalışacak İDT Yeniden Düzenleme Komisyonunun kurulmasıdır. Bu kurul muhasebenin yanında farklı birçok alanda çalışmalar yapsa da en önemli çalışmaları muhasebe ve finansal raporlama üzerine olmuştur. Bu noktada öncelikle ülkede yokluğu hissedilen desimal sisteme uygun tek düzen hesap planı çalışmaları ve bu çalışmalar kapsamında öncelikle İDT’lerde kullanılacak bilanço ve kar zarar tablosu yerine daha kapsamlı dikey gelir tablosu uygulamasının başlamasıdır. Reform sadece bir hesap planı ya da dikey gelir tablosu meselesi değil aynı zamanda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ortaya konulması ve geniş bir şekilde ülkeye kazandırılması olayıdır.

1960’lar muhasebede yeni sistem arayışı, reform çalışmaları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yayınlanması, önce sadece İDT’lerde uygulansa bile Tekdüzen Hesap Planının uygulamaya geçmesi başlı başına önemli bir gelişmedir.

Yeni kabul edilen genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, hesap planı ve finansal raporlama uygulamaları ilk önce 1969 yılında Azot Sanayiinde (Güvemli, Güvemli, & Aslan, 2018) pilot uygulaması yapılmış, sonrasında ise İDT’lerde (1971’den itibaren İDT’lerde zorunlu) uygulanmış, zaman içerisinde bu uygulamalar geliştirilerek, önce 1983 yılında SPK ve revizyona uğrayarak 1992’de resmi gazetede yayınlanan MSUGT ile birlikte 1994 başından itibaren bütün işletmelerde zorunlu olarak uygulanmaya başlamıştır.

## **6. 1980 – 2011 YILLARI ARASINDA MUHASEBE MESLEĞİNDE GELİŞMELER**

1980’lere gelindiğinde Türkiye’de öyle ya da böyle bir şekilde ticaret ve sanayiyle ilgilenen bir kesim oluşmuştur. 24 Ocak 1980 kararları sonrasında Türkiye, liberalizasyon sürecinde bir adım daha atmış ve serbest Pazar ekonomisine geçiş kararı almıştır. Bu durum Türkiye pazarını yabancılara açtığı gibi, yerel yatırımcıya da yabancı pazarlara açılma fırsatı vermiştir.

Bu noktada büyümek isteyen yerel firmalar bir taraftan sermaye ve yatırımcı arayışlarına girerek yabancı yatırımcılarla ortak çalışmaya yavaş yavaş başlamışlardır. Diğer bir kısım işletmeler ise yabancı yatırımcılardan borçlanma, kredi bularak işletmelerini büyütmek istemişlerdir.

Her iki durumda da işletmeler artık daha sistematik işleyen ve uluslararası normlara uyan muhasebe kayıtlama ve raporlama sistemlerini işletmelerinde uygulamak durumunda kalmışlardır. Kredi verecek veya sermaye koyacak işletmeler, daha açık, anlaşılır finansal raporlama ve bağımsız denetim raporları istemişlerdir. İşletmeler de bu taleplere cevap verebilmek için ister istemez muhasebe düzenlerine bu taleplere uydurmak durumunda kalmışlardır.

Muhasebe meslek elemanları da bu değişime ayak uydurmuşlar, gerek finansal raporlama ve gerekse denetim boyutunda gerekli aksiyomları almışlardır.

Özellikle bu dönemde muhasebe mesleğinin gelişmesinde iki kırılma noktası vardır; Birincisi 24 Ocak kararları sonrasında korumacı piyasa anlayışından Serbest Pazar ekonomisine geçilmesi, diğeri ise 1989 yılında kabul edilen muhasebe meslek yasasının çıkması ve akabinde örgütlenmenin başlaması ve bu meslek örgütünün mesleğini sahiplenerek gerek saygınlığını korumaya çalışması, gerek unvanların eğitim ve sertifikasyonunu yaparak mesleğin uygulama kalitesinin yükselmesi ve gerekse de mesleğin geleceğinde alınacak kararlarda dominant etkiyi sağlayacak ve geliştirerek uluslararası arenada bilinirliğini ve akreditasyonunu sağlayacak bir yapının ortaya çıkmasıdır.

2000'ler Türk muhasebe mesleğinin artık yavaş yavaş ülke içerisinden dışa doğru açılmaya çalıştığı bir dönem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu dönemde 1990'lardan sonra başlayan standartlaşma çalışmalarının hız kazandığı bir dönem olmuştur.

Bu dönemde meslek örgütü (TURMOB) yapılanmasını tamamlamış, mesleki sertifikasyon sürecini başlatmış, mesleğin gelişimiyle ilgili, etik, çalışma, rekabet konularıyla ilgili kriterleri piyasaya kabul ettirmiş, standardizasyon sürecine ve alanla ilgili mesleki ve akademik gelişmelere destek olmaya başlamıştır.

## 7. 2011 SONRASI TÜRK MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

2011 yılı Türk muhasebe dünyasında yeni bir kırılma noktasıdır. Küreselleşme etkisi altında oluşturulan yeni Türk Ticaret Kanunu piyasanın işleyişinde maliye kurallarından daha çok piyasa kurallarının geçerli olacağı, muhasebe anlamında da maliye odaklı muhasebeden çok ticari muhasebenin ön plana çıkacağı bir yapı ön görülmeye çalışılmıştır. Bu noktada denilebilir ki Osmanlı'da Devlet muhasebesiyle başlayan, Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde vergiciliğin etkisine giren, dolayısıyla maliyeci bakış açısının ana unsur olduğu yapıdan muhasebeyi ticari alana yoğunlaştıran Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebeye de yeni bir soluk getirmiş, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standart ve uygulamalarının esas alındığı yeni bir yapıya yönlendirmiştir.

Yeni TTK ile muhasebede ticaret kanunu etkisini hissettirmiş, bu yasa kapsamında uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe ve denetim standartlarının yayınlanması, revizyonu ve ilgili firmalarının sertifikasyonu için KGK kurulmuş ve meslek küreselleşme etkisi altında gelişirken artık bağımsız denetim ön plana çıkmaya başlamıştır.

## 8. SONUÇ

Tanzimat sonrasında yaşanan anlayış değişimi, ekonomik bakış açısını da kökünden etkilemeye başlamış, ülkenin ihtiyaç duyduğu kitlesel üretim yapacak sanayi kuruluşlarının kurulması ve buna ön ayak olacak sermaye birikimi, mesleki yeterliliğe sahip insan kaynaklarının yetiştirilmesi ve bu mesleklerin örgütlenmesi konularını da ülkenin gündeminde ön sıralara taşımaya çalışmıştır.

Yaşanan bu değişim aslında Osmanlı'da köklü bir dönüşüme de işaret eder. Bu dönüşüm sadece devletin bürokratik yapı ve organizasyonunda değil, aynı zamanda hukukta (özellikle ticaret hukuku), ekonomide ve eğitimde kendisini göstermiş, bu dönüşümlerin muhasebeye yansımaları da o derecede önemli olmuştur.

Ortadoğuda yaklaşık 1100 yılı aşkın bir süredir kullanılan merdiven yöntemi bu dönemde ömrünü tamamlayarak yerini çift yanlı kayıt sistemine bırakmıştır. Ancak Cumhuriyet dönemine kadar çift yanlı kayıt yönteminden etkin bir şekilde yararlanılabildiğini iddia etmek de zordur. Bu dönem arayış ve yapılanma dönemi (1839-1879), yeni sisteme geçiş ve gelişim süreci olarak adlandırılabilir.

Cumhuriyet dönemine gelindiğinde ise süreç 1923-1950, 1950-1980, 1980-2011 ve 2011 sonrası olarak incelenmiştir.

Erken Cumhuriyet döneminin ilk yılları yasal mevzuat tabanının oluşturulmasına ağırlık vermiştir. Ticaret Kanunu ve vergi yasaları gibi. Bu dönemde devletin ihtiyaç duyduğu vergilerin tahsil edilebilmesi adına zaman içerisinde dönemin ihtiyacına göre peyderpey birçok yasa çıkarılmıştır. Ancak çıkarılan bu vergi yasaları ilgili verginin tespiti ve tahsilini garanti altına alabilmek adına kendine göre birçok yeni defterin tutulmasını zorunlu tutmuş, bu durum da mükellefler için hem gereksiz ve karmaşık bürokrasi oluşturmuş, hem de muhasebeciler için karışıklık ve külfet oluşturmuştur. 1923-1949 arasında yaşanan bu dönem muhasebe literatüründe çok defterli dönem olarak anılır (Sürmen, Bayraktar, & Güvemli, 2018). Bu durum 1949 yılına kadar sürmüş, ve Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununun çıkmasıyla bu karmaşa önemli derecede kontrol altına alınmıştır.

Bu dönemde vergilerin hesaplanmasında beyan usulü esas alındığı için, muhasebe kayıtlarının ve bu muhasebe kayıtlarına dayanarak hazırlanacak beyannamelerin ve dolayısıyla muhasebecilerin ve muhasebe mesleğinin önemini artırmıştır.

1923-1950 arasında Cumhuriyet'in kuruluşuyla birlikte bir taraftan yasal altyapılar kurulurken, bir taraftan da ülkede sanayi envanteri yapılarak, ülkenin temel olarak nelere ihtiyat duyduğu tespit edilmiş, birinci beş yıllık sanayi planı yapılarak da bu ihtiyaçların karşılanması için temel sanayi kuruluşlarının oluşturulması düşünülmüştür. Bu noktada bütünlüklü ve

sistematik bir yaklaşım sergilenerek, bugünkü holding mantığına uygun olarak 2 kurucu banka (Sümerbank-1933, Etibank-1935) kurulmuş ve bu sanayileşme de dominant unsur olarak görevlendirilmişlerdir.

Bu bankaların yönetim ve denetiminde kurulan büyük sanayi kuruluşlarının mali yönetiminin etkinliğinin sağlanabilmesi için de etkin bir muhasebe ve denetim sisteminin kurulmaya çalışılmıştır. Bu noktada bu kuruluşların büyük bir kısmının sanayi kuruluşu olması, birim maliyetlerin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi ve sağlıklı maliyet kontrol sistemlerinin kurulmasını gerektirmiş ve böylece ülkede maliyet muhasebesi konusunda geniş çaplı çalışmalar, analizler ve uygulamalar hayata geçirilmiştir.

Diğer taraftan ölçek ekonomisine uygun olarak kurulan, döneme göre büyük ölçekli sayılabilecek bu yapıların işleyiş, yönetim ve denetiminin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için denetim yapılarının kurulması ve geliştirilmesi için de en önemli çalışmaların bu dönemde yapıldığı ve bir kısmının hayata geçirildiği de bir gerçektir. (3460 sayılı yasa (1938) ile Yüksek Denetleme Kurulu (Başvekalet Umumi Murakabe Heyeti)'nin oluşturulması ancak bağımsız denetimi de öngören muhasebe meslek yasasının (1935) sonuçlandırılmaması gibi).

1950'den sonra liberal ekonomik politikalara geçiş çalışmalarıyla birlikte küçük ve orta ölçekli işletmeler artmaya başlamış, bu durumda bu işletmelerin muhasebe ve beyan ihtiyaçlarını karşılayabilme adına daha çok muhasebeci gerektirmiştir.

Ayrıca bu dönemde Amerika ile yakınlaşmanın artmasıyla muhasebe uygulamalarında da Amerikan etkisinin artması, muhasebede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin oluşturulması ve yayınlanması, öncelikle sadece İDT'lerinde uygulansa bile Tekdüzen Hesap Planının oluşturulması ve uygulanması, tekdüzen hesap planına uygun dikey gelir tablosu ve bilançonun kullanılmaya başlanması gibi muhasebede birçok önemli reform hayata geçirilmiştir. Ancak hala mesleği düzenleyecek, organize edecek ve meslek mensuplarının haklarını koruyabilecek bir muhasebe meslek yasası çıkarılamamıştır.

1980'lere gelindiğinde ise serbest piyasa ekonomisinin benimsenmesiyle birlikte ülkenin dış dünya ile entegrasyon süreci gündeme gelmiş, bu çerçevede muhasebe ve denetim konusu daha bir ön plana çıkmıştır. Bu çerçevede nihayet 1989 yılında muhasebe meslek yasası çıkarılabilmemiş, bu sayede mesleği sahiplenebilecek yasal bir altyapıya sahip meslek örgütü kurulabilmiştir (TÜRMOB). TÜRMOB'un kurulmasıyla birlikte meslek kendi gelişim, denetim ve saygınlığının korunabilmesi için inisiyatif almış, merkez ve taşra teşkilatlarını kurmuş, mesleğin sertifikasyonu, gelişimi, uluslararası diğer meslek örgütleriyle ilişkilerin kurulması ve mesleğin saygınlığının artırılabilmesi için gerek mensuplarıyla, gerekse uluslararası meslek örgütleri, akademik kuruluşlar ve kamu otoritesi ile işbirliği içerisinde çalışmaya başlamıştır.

Ayrıca bu dönemdeki kritik dönüşümlerden birisi de bir önceki dönemde sadece İDT'lerde kullanılan tek düzen muhasebe sistemi, İDT'lerde yaşanan deneyimler de göz önünde bulundurularak revize edilerek, 1992 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile birlikte bütün işletmelere 1994'ten itibaren zorunlu olarak uygulanacak şekilde genişletilmiştir.

2011 yılına gelindiğinde ise küreselleşmeyle uyumlu 6011 sayılı Ticaret Kanununun yasalaşmasıyla birlikte muhasebe mesleğinin uygulama ve gelişiminde ticaret kanunları tekrar önemli bir etken olmaya ve maliye etkisini dengelemeye çalışmıştır. Yeni ticaret kanunu çerçevesinde KGK kurulmuş, bu kuruluşa muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması ve denetim ile ilgili kurumların sertifikasyon ve denetimi görevleri verilmiştir. Yetki alarak muhasebe ve finansal raporlama alanında faaliyet göstermeye başlayan denetim firmaları uygunluk denetimi yanında faaliyet denetimi ve danışmanlık görevlerini de yerine getirmektedirler.

Muhasebe mesleği süreç içerisinde kayıt tutma aşamasından önce kayıt tutan ve raporlayan boyutuna sonra kayıt tutan, raporlayan ve analiz eden boyuta ve son aşamada ise tüm bu boyutların yanında uygunluk denetimi ve uygunluk denetiminin yanında faaliyet denetimleri de yapan, üstüne danışmanlık anlamında analiz boyutuyla yön gösteren bir kimliğe kavuşmaya başlamıştır.

## KAYNAKLAR

- Aslan, M. (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye'de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler*. Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi SBE (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Aysan, M. A., Sarıoğlu, B., & Sarıoğlu, K. (1998). *Cumhuriyetin 75. Yıldönümünde Muhasebe Tarihi - İsmail OTAR'la Söyleşi*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Baraçlı, H. (2012). Türkiye'de Toplu Taşımacılıkta Bir Öncü Kuruluş: İETT, XIX.Yüzyıl,. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(3), 19-40.
- Demirel, E., Sipahi, B., & Küçük, İ. (2012). Turkish Commercial Codes and Their Impacts on Accounting Thinking- 1850 to 2011. *Thirteenth World Congress of Accounting Historians*. New Castle, United Kingdom.
- Dikmen, O. (1945). Türkiye'de Muamele Vergisinin İnkişafı. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 5(1-4), 96-121.
- Duran, S. (2012). The Influences of the French Accounting Culture on Ottoman Accounting Thought in the Second Half of the XIX. Century. *13<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians*. July. Newcastle – United Kingdom.
- Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özcan, U., & Oğuz, M. (2008). *Osmanlı Devletinde 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*. Ankara: Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Güvemli, B. (2017). The Role of Accounting in the Industrialization Efforts of the Ottoman Empire in the 19th Century. *De Computis-Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 14(27), 74-100.
- Güvemli, B., & Yıldız, F. (2010). Commercial books under Turkish commercial laws concerning accounting. *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León*(11), 85-104.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi - Cumhuriyet Dönemi, XX. Yüzyıl (Cilt IV)*. İstanbul: Proje Danış A.Ş.

- Güvemli, O. (2005). Türkiye’de Ticaret Liselerinin Kuruluş Öyküsü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(28), 16-23.
- Güvemli, O. (2013). Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(4), 136-151.
- Güvemli, O. (2018). *Çift Yanlı Kayıt Yönteminin Kısa Tarihi ve Bir Teori*. Samsun: Ordu SMMM Odası.
- Güvemli, O., & Aslan, M. (2018). Türkiye Muhasebeciler Günü Hangi Gün Olmalı? *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(14), 64 - 91.
- Güvemli, O., & Çelebiler, E. (2010). Modernization Efforts in the Tanzimat Period and the Establishment of Finance Inspection Board. *2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History*. İstanbul.
- Güvemli, O., & Karayaman, M. (2017). Uşak Şeker Fabrikasının Kuruluşu ve Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(13), 6-50.
- Güvemli, O., Aytulun, A., & Şişman, B. (2012). *İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği - 1942*. İstanbul: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği.
- Güvemli, O., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarını Uygulama Dönemi (1950-1980). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(14), 157-201.
- Güvemli, O., Toraman, C., & Güvemli, B. (2014). *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi*. Ankara: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları.
- Koraltürk, M. (2007). *Şirket-i Hayriye 1851-1945*. İstanbul: İstanbul Büyük Şehir Belediyesi.
- Kulaksız, H. (2006). Public Financial Administration of Ottoman Empire Between Years 1838-1880 and General Directorate of Public Accounts (Muhasebat Genel Müdürlüğü). *11. World Congress of Accounting Historians, July 19-22*. Nantes, France.
- Münir, A. (1870). *Fenn-i Defteri*. İstanbul: Matbaa-i Amire.
- Özbirecikli, M. (2011). The First Course Books on Double Entry Accounting in the Ottoman Era. *II. International Conference, Before and After Luca Pacioli, 16-19 June*. Italy.
- Sürmen, Y., Bayraktar, Y., & Güvemli, O. (2018). Multi Ledger Period in Turkish Accounting History: 1926-1949. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi T*(15), 39-66.