

# **Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (\*)**

**Yahya Arıkan**

*İstanbul SMMMÖ Başkanı*

**Doç. Dr. Batuhan Güvemli**

*Trakya Üniversitesi*

## **Ö z e t**

Türk muhasebe düşüncesinin doğuşu eskidir. Muhasebe mesleğinin doğuşu ise Osmanlı devlet muhasebesinde olmuştur. Devlet muhasebesi, bir örgüt olarak muhasebe mesleğini asırlar boyu geliştirmiştir. Tanzimat sonrası, batılılaşma çabaları başlayınca, XIX. yüzyılın ikinci yarısında çift yanlı kayıt yöntemi Türkiye’ye gelmiş ve batıdaki sanayi derimine paralel olarak kurulan sanayi işletmeleri vasıtası ile işletmeciliğe dayalı muhasebe mesleği doğmaya başlamıştır. XX. Yüzyılın başlarındaki savaşlar nedeni ile bu doğrultudaki gelişmesini ve olgunlaşma sürecini tamamlayamadan muhasebe mesleğini, Cumhuriyet dönemi devralmıştır. Cumhuriyet’i kuranların beyan usulüne dayalı, muhasebe kayıtlarındaki bilgilerden vergi almaya başlamaları muhasebe – vergi birlikteliğini, başka bir deyişle vergicilik ağırlıklı muhasebe mesleğinin gelişmesi ortamını yaratmış ve bu durum bütün yüzyıl boyunca devam etmiştir. Cumhuriyet dönemi, kayıt düzenini muhasebe mesleğinin geliştirdiği, denetimi devletin üstlendiği bir dönem olmuştur.

---

\* *Bu bildiri, 19-22 Haziran 2013 tarihlerinde İstanbul’da organize edilen III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı’nda İngilizce olarak sunulmuştur.*

Cumhuriyet'in başlangıcında karma ekonomi modeli, 1950 sonrası liberal iktisat politikaları işletme sayısını sürekli olarak artırmış ve muhasebeci ihtiyacı da sürekli olarak artış göstermiştir. Yükseköğretim bu ihtiyacı karşılamak için, işletme eğitimine giderek daha fazla önem vermeye başlamıştır. Bütün bunlar muhasebe mesleğinde hızlı bir gelişmeyi ortaya çıkarmış, Maliye Bakanlığı'nın 1950'lerin ortalarında başlayan mesleği yasal düzenlemeye kavuşturma çabaları 1980'li yıllarda yoğunlaşmış ve nihayet 1989 yılı ortalarında 3568 sayılı yasa kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.

Yüzyıl boyunca muhasebe mesleğindeki gelişmeler alt yapıyı hazır duruma getirdiğinden, yasanın yürürlüğe girmesi ile hızlı ve başarılı bir odalaşma süreci başlamıştır. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 1990 yılı ortalarında, Türkiye'nin en büyük odası olarak kurulmuştur. Oda aradan geçen 22 yıl içinde Türkiye'nin en büyük muhasebe meslek odası olma özelliğini korurken, dünyanın da sayılı meslek odalarından birisi konumuna gelmiştir. Kurulduğunda 8.972 olan üye sayısı 2012'de 31.941'e ulaşmıştır. Stajyerler ile birlikte oda, 40.000 dolayında meslek mensubuna hizmet verir duruma gelmiştir.

İSMMMO' nun üye yapısında 2004-2005 yıllarında değişimler oluşmaya başlanmış, bir yandan kadın üye sayısı artarken, bir yandan da odaya üye olan bağımlı çalışanlar sayısı hızlı bir artış gösterme eğilimine girmiştir. Bu artışların, bir yandan odanın kaliteli hizmet vermesinden yararlanmak isteyen meslek mensuplarının fazlalaşmasından, bir yandan da İstanbul'un tarihi muhasebe mesleği kültürü ve birikiminden kaynaklandığını belirtmek gerekmektedir. Bu değişimde kuşkusuz, İstanbul meslek odasının, yasal organları yanında, oluşturduğu başarılı istişare organlarının ileriye gören ve oda faaliyetleriyle ilgili planların alt yapısını oluşturan çalışmalarının büyük payı olduğunu belirtmek uygun olacaktır.

**Anahtar sözcükler:** Türkiye'de muhasebe mesleği, mesleğin örgütlenmesi, İstanbul muhasebeciler odası.

**Jel sınıflandırması:** M41, M42

## **Abstract (Development of Accounting Profession in Turkey and Istanbul Chamber of Certified Public Accountants)**

The emergence of Turkish accounting thought has a long history. The emergence of accounting profession has taken place in Ottoman state accounting. State accounting has developed the profession of accounting as an organization for centuries. Following the reformation period, with the start of efforts for Westernization, double-sided registry method has arrived at Turkey in the second half of XIXth century and the profession of accounting based on enterprise management has started to emerge through the industrial enterprises which were found in line with the industrial revolution in the west. The accounting profession which could not manage to complete its development and process of becoming in line with this direction due to wars at the beginning of 20th century was taken over by the Republic period. The fact that the founders of the republic started to get taxes based on declaration and on the information in accounting records has created the environment for the development of accounting profession mostly based on tax collection, which means a union between accounting and tax, and this situation has continued for the whole century. The republic period has been a period in which the registry system was developed by accounting profession, where the inspection task was undertaken by the state.

The mixed economy model which was implemented at the beginning of the Republic period and the liberal economic policies following 1950 have continuously increased the number of enterprises, which was accompanied by a continuous increase in the need for accountants. The higher education has started to put more emphasis on management training in order to meet this need. All these developments lead to a rapid development in the accounting profession and the efforts of the Ministry of Finance to provide for a legal regulation for the profession which started in the midst of 1950s were intensified in 1980s, and the law No. 3568 has been adopted and entered into force in the midst of 1989.

Since the developments during the history in accounting profession made the infrastructure ready, a fast and successful period of focusing has

started with the entering into force of the law. Istanbul Chamber of Certified Public Accountants was established as the biggest chamber of Turkey in the middle of 1990.

During the 22 years that have passed since then the chamber has kept its position as the biggest professional chamber for accountants in Turkey, and it has also become one of the leading professional chambers in the world. Number of members which was 8.972 at the establishment reached to 31.941 in 2012. The chamber is now serving around 40.000 professionals including the interns.

Changes have started to take place in the membership structure of ISMMMO in 2004 – 2005; whereas the number of women members increased on one hand, there was a trend of rapid increase in the number of professionals who were the members of the chamber. It should be noted that these increases are mainly due to the increase in the number of professionals who want to benefit from the advantage that the chamber offers as providing a high quality service, and also to the culture and accumulation of accounting profession of Istanbul. It should worth noting that this change also has references to the actions of Istanbul professional chamber, including both its legal organs as well as successful consultancy organs, which have a good prospect for the future and generate the infrastructure of the relevant plants with the activities of the chamber.

**Key words:** Accounting Profession in Turkey, Organization of the Profession, Istanbul Chamber of Accounts.

**Jel Classification:** M41,M42

## **Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Doğuşu ve Gelişmesi**

### ***10. Tanzimat (1839) Öncesinde Muhasebe Mesleği***

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, bugün 32.000’i üye ve 8.000’i stajyer olmak üzere 40.000 dolayında meslek mensubuna hizmet veren Türkiye’nin en büyük, dünyanın sayılı odalarından birisidir. Bu büyük meslek odasının bulunduğu İstanbul ili ise, onbeş milyon dolayındaki

nüfusu ile Türkiye'nin nüfusu en fazla olan ilidir. Ve birçok medeniyete ev sahipliği yapan İstanbul'un sadece Türk muhasebe kültüründe değil, dünya muhasebe kültüründe de önemli bir yeri vardır. Muhtemelen dünyanın en büyük muhasebe tarihi arşivi olan Başbakanlık Osmanlı Arşivi'ndeki 45 milyon dolayındaki muhasebe dokümanı, Topkapı Sarayı, Süleymaniye Kütüphanesi gibi yerlerdeki muhasebe belgeleri bunun kanıtıdır.

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin doğuşu da, muhasebe kaydına ihtiyaç duyulması ve bu ihtiyacı karşılayacak meslek mensubunun var olması ile oluşmuştur. Buradaki iki faktörden birisi muhasebe kaydının bir mesleği gerektirecek önemde ve nitelikte olmasıdır. Yani tutarlı bir muhasebenin var olduğunu gösteren muhasebe kayıtlarına, dokümanlara ihtiyaç vardır. Çünkü muhasebe mesleği sadece hesaplaşma belgesi ile ispat olunamaz. Nedeni, hesaplaşmanın insanlıkla ve ilksel ticaret ile birlikte ortaya çıkmış olması ve bu basit kaydın, bir mesleğe ihtiyaç duyulmadan ticareti yapanlar tarafından yürütülebilmesidir. İkinci faktör, muhasebe mesleğini yapanlar ile ilgilidir. Mesleği yapanlara ait bir bilgi yoksa, onların eğitimleri, yetiştirmeleri, kişilikleri ile ilgili bilgi ve belge bulunmuyorsa ; yani mesleği yapanları tanımıyorsak, muhasebeciden, muhasebe mesleğini yapanlardan söz edilmesi güçleşir. Bu açıklamalar, muhasebe mesleğinden söz edilebilmesi için, tutarlı muhasebe kayıtlarının varlığının ve bu kayıtları yürüten muhasebecilerin var olduklarının ispat edilmesi, belgelenmesi gerektiğini göstermektedir.

Türk muhasebe kayıt kültürüne bu açıdan yaklaşım yapıldığında, aşağıdaki hususları saptamak olanağı vardır.

Selçuklular'da ve İstanbul'un fethinden önce Osmanlı'larda devlet muhasebesinde çalışan muhasebecilerin olduğu bilinmektedir. Ayrıca XIII. yüzyıl başlarında ortaya çıkan Ahilik düzeni ve zamanla bunun yerini alan Lonca düzeninin esnaf örgütleri olarak, hangi düzeyde olduğu bilinmemekle beraber, kayıt düzenine ihtiyaç duydukları da bir gerçektir. Aynı şekilde XI. yüzyılda ortaya çıkan Anadolu vakıf kültürünün kayıt düzenine önem verdiği de bilinmektedir. Ancak bunların hiç birine ait muhasebe kayıt belgeleri ve bilgileri bugüne kadar gelmemiştir. Ayrıca bu kayıtları tutan kişiler ile ilgili

bilgiler de bugünlere kadar gelememiştir ( O.Güvemli 1995, Sayfa 8-20, 344 vss.).

Türk kayıt kültürüne ait ilk belgeler, Osmanlı devlet muhasebesine aittir. Tutarlı bir sistem vardır. Merdiven yöntemi denilen bir devlet muhasebe yönteminden yararlanılmaktadır ( O. Güvemli, B. Güvemli 2007). Halife, Başhalife, Defterdar, Başdefterdar, Baş muhasebeci gibi unvanları olan muhasebeciler vardır. Bunlar, çocuk yaşta işe alınırlar ve usta- şakird ( çırak) ilişkisi içinde yetiştirilirler ve zamanla devlet muhasebe örgütünde önemli görevlere gelirler ( O. Güvemli 2011). Yani Osmanlı devletinde, devlet muhasebesi içinde örgütlenmiş bir muhasebe mesleği vardır. Bu Türkiye’de ilk muhasebe mesleği örgütlenmesidir. Devlet muhasebesi örgütünün merkezi İstanbul’dadır ve Anadolu ve Rumeli ( Avrupa) eyaletlerine uzanan kolları vardır. Tüm ülkede devlet muhasebesinde görev yapan bu dev örgütün kuralları vardır, işe başlama, yetişme (staj), unvan alma koşulları aynı kurallara bağlıdır. Bunların durumu, bugünkü oda düzeninde bağımlı çalışanların statüsüne benzemektedir.

Osmanlı muhasebe mesleğinin kimi özelliklerine değinmek gerekmektedir. Tanzimat’a kadar, Osmanlı devlet muhasebecileri, mali kararları alırlar, uygularlar, kayıtlarını tutarlar, raporları hazırlarlar ve denetlerler, yani hem mali ve hem de muhasebe işlevlerini birlikte yürütürlerdi. Bu durum mesleğin, muhasebe mesleği örgütlenmesinin gücünü göstermektedir. Muhasebenin başı olan Başdefterdar, aynı zamanda maliye bakanıdır. Bu durum Tanzimat’a kadar devam etmiştir (O. Güvemli 1998, Sayfa 384-421). Tanzimat Fermanı sonrası Maliye Nezareti kurulunca mali yönetim muhasebeden ayrılmıştır. Muhasebe işleri için de 1838 yılında, bugünde aynı adı taşıyan Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuştur ( Haydar Kulaksız, 2006). Bu değişiklik kuşkusuz çağdaş bir düzenleme idi ve Tanzimat sonrası da Osmanlı’nın muhasebecileri mesleklerini yapmaya devam etmişler ve bu kadrolar 1879’da çift yanlı kayıt yöntemine geçildikten sonra çift yanlı kayıt yöntemini devlet muhasebesinde kısa sürede başarı ile uygulamışlardır.

Osmanlı’da muhasebe mesleğinin iki alanda daha başarılı olarak uygulandığını da belirtmek gerekmektedir. Türk muhasebe mesleğinin

ilk bağımsız çalışanlarını oluşturan bu muhasebeciler üzerinde aşağıda durulmuştur.

Bu alanlardan ilki vakıflardır. Bilindiği gibi Türkiye’de önemli bir vakıf kültürü vardır (Dilek Demirhan, 2012) ve özellikle İstanbul’da her mahallede birkaç vakıf bulunduğu bilinmektedir. Bu vakıflar, sosyal amaçlarının yerine getirilip getirilmediğinin tespiti amacı ile sürekli devlet kontrolündedirler. Devlet bu kontrolünde muhasebeyi kullanır ve vakıflardan her yıl gelir ve giderleri, yatırımları, ödemeleri ile ilgili rapor düzenlenmesini ister. Bugün Vakıflar Genel Müdürlüğü arşivlerinde bu raporların binlercesinin örneğini görmek olanağı vardır. Bu muhasebe raporlarının, yukarıda belirtilen ve devlet muhasebesinde kullanılan merdiven yöntemine göre tutulmuş olduklarını belirtmek gerekmektedir. Yani bu yöntemi bilen muhasebecilerin, vakıfların muhasebe kayıtlarını yürüttükleri ve muhasebe raporlarını düzenledikleri bilinmektedir. Vakıfların giderleri içinde de muhasebeciye (katip) ödenen ücrete yer verildiği görülmektedir. Bir mahalle vakfının bir muhasebeciyi istihdam ederek onun giderini karşılayamayacağı açıktır. Raporlarda yer alan ücretin düşüklüğü de bunu göstermektedir. Bu durum ancak bir muhasebecinin zaman zaman vakfa gelerek muhasebesi ile ilgilenmiş olması ile açıklanabilir. Ve alınan ücretlerin düşüklüğü, bir muhasebecinin birden fazla vakfın muhasebesi ile meşgul olduğunu göstermektedir. İstanbul’daki vakıfların çokluğu da bu durumu kanıtlayan bir başka gerçektir. İşte bunlar, büyük olasılıkla İstanbul’daki ilk bağımsız çalışan muhasebecilerdir. Zamanın popüler muhasebe yöntemi olan merdiven yöntemini bilen, deneyimli muhasebecilerdir. Bu raporlar merkezi vakıf yönetimine gider ve oradaki yöneticiler tarafından değerlendirilir. Burada akla gelen soru, merkezi vakıf yönetiminde çalışan muhasebecilerin, vakıflara giderek onların muhasebelerini tutmaları ihtimalidir. Bu zayıf bir ihtimaldir. Çünkü vakıfların sayısı çoktur ve onların muhasebeciler tarafından sürekli ziyaret edilmeleri gerekmektedir. Oysa raporları toplamak, incelemek ve denetlemekle görevli merkezi vakıf yönetimindeki muhasebecilerin vakıflara giderek muhasebe hizmeti vermeleri güçtür. Dolayısı ile bunların genellikle bağımsız çalışan muhasebeciler olması ve yanlarındaki çırakları yetiştirerek

bir düzene sahip bulunmaları ve usta-şakird (çırak) ilişkisi içinde mesleği öğrenmeleri muhtemeldir.

Bağımsız muhasebecilerin görev yaptıkları bir başka alan, tereke (miras) muhasebesidir (Fatih Coşkun Ertaş, Bülent Şişman 2012). Tereke muhasebesi, miras hukuku gereğince kadının, vefat eden kişinin mal varlığını ve bu mal varlığı üzerindeki hak sahiplerinin haklarını sıralamak zorunda olmasından kaynaklanmaktadır. Kadiya yardım eden bir ekip vardır. Bu ekip, varlıkları, alacakları, borçları tespit eden kişi (tellaliye), varlıkları değerlendiren kişi ve tasfiye bilançosu şeklinde mali tabloyu hazırlayan kişi (katip- muhasebeci) den oluşmaktadır. Bugün şeriat sicillerinde binlerce örneği olan bu uygulamanın muhasebe kaydında da merdiven yönteminin kullanıldığı ve çok ileri düzeyde olmasa da muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Tereke işinin, her kadılık bünyesinde bir muhasebeci (katip) istihdam edilmesini gerektirecek yoğunlukta olmadığı bilinmektedir. Ve muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulan bu işi, yukarıda sözü edilen bağımsız muhasebecilerin, bugünkü bilirkişiliğe benzer bir anlayışla yerine getirmiş olmaları ihtimali yüksektir. Mevcut örneklerde bazen ileri düzeyde muhasebe bilgisi ile düzenlenmiş tereke kayıtları, bazen de muhasebeci özenine sahip olmayan kayıt düzeni ile karşılaşılması bu durumu açıklıkla göstermektedir. Vakıflarda olduğu gibi tereke muhasebesi uygulamasının düzgün örneklerinin de çoğunlukla İstanbul'da bulunması, bağımsız muhasebe mesleğinin, bu kentte oluşmuş bulunması ihtimalini daha fazla artırmaktadır.

### **11. Tanzimat Sonrası Osmanlı'da Muhasebe Mesleği**

Tanzimat (1839) sonrası Osmanlı'da muhasebe mesleği, iki yönlü gelişme göstermiştir. Bunlardan ilki devlet muhasebesindeki gelişmelerdir. İkincisi de çift yanlı kayıt yöntemine dayalı olarak, işletmecilik anlayışı çerçevesinde gelişen muhasebedir.

Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesindeki devlet muhasebesindeki gelişme, devlet muhasebe mesleğinin Tanzimat öncesindeki durumu kadar etkili değildir. Ayrıca, merdiven yöntemi, çoğu kara dayalı olan devlet sanayi kuruluşlarının muhasebe ihtiyaçlarını karşılamada güçlük



çekmeye başlayınca, devlette yeni muhasebe yöntemi arayışları başlamış ve XIX. yüzyılın ikinci yarısı ortalarında (1879) çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiş ve devlet muhasebesinde de bu yöntem kullanılmaya başlamıştır.

XIX. Yüzyılın ikinci yarısında, devlet muhasebesindeki muhasebe mesleği yanında, yönetime bilgi vermeye ve kamuyu aydınlatmaya dönük işletmeciliğe dayalı muhasebe mesleğinin doğuş süreci başlamıştır. Osmanlı'nın devletçilik anlayışı o zamana kadar, özel kesim kuruluşlarının muhasebe mesleğine ihtiyaç duyacak ölçüde büyümelerini olanak vermemiştir. Üretim, mahalle ihtiyacını karşılayacak şekilde esnaf örgütleri (XIX. yüzyılın ikinci yarısında Gedik düzeni) tarafından yönetiliyordu. Ama Tanzimat sonrasındaki gelişmeler, yeni üretim şekillerinin aranmasına yönelince ve batıdaki sanayi devrimine paralel olarak devlet ve özel kesim işletmeleri büyümeye ve sayıları artmaya başlayınca, zamanla mesleğinin ağırlığının, devlet muhasebesinden, işletmeciliğe dayalı muhasebe mesleğine kaymaya başladığı gözlenmiştir.

Bu gelişme Tanzimat sonrası çağdaşlaşma çabaları ile başlamış ve ilk yapılan iş, 1850 yılında Kanunname-i Ticaret'in kabul edilmesi olmuştur. 1807 Tarihli Napolyon'un Code Commerce'inin bir bölümünün tercüme edilmesi ile oluşturulan bu yasada, çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi de yer alıyordu. Ülkede çift yanlı kayıt yöntemini bilen ne bir muhasebeci vardı, ne de yöntemi tanıtan bir kitap vardı.

Kırım Savaşı sonrası batı sermayesi Osmanlı ile ilgilenmeye başlayınca, önce bu kanuna dayanarak yabancı sermayeli şirketler kurulmaya başlanmış ve Osmanlı Bankası (1856) ( Sudi Apak, M. Erol, V. Yerebasmaz 2012) ve daha sonraları da İstanbul'da Beyoğlu tüneline yapan The Metropolitan Railway of Constantinople from Galata to Pera adlı şirket (1872) kurulmuş ( Hayri Baraçlı 2012) ve bu şirketler çift yanlı kayıt yöntemini uygulamaya başlamışlardır. Böylece hem devlet muhasebesinde ve hem de özel kesimde çift yanlı kayıt yöntemine geçiş başlamıştır.

Çağdaşlaşmanın ikinci hamlesi, 1877-78 Türk-Rus savaşı sonrası ortaya çıkan yeni arayışlar ile başlamış ve bu arada 1879 – 1885 yılları arasında yaşanan olaylar, işletmecilik anlayışına dayalı muhasebe mesleğinin

doğuşunu etkiler nitelikte olmuştur.

Bu yıllar arasında, Padişah Fermanı ile çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir (1879). Maliye Nezareti bünyesinde çağdaş denetim anlayışının Türkiye'ye gelmesinin önünü açan Heyet-i Teftişkiye ( Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu) (1879) kurulmuştur. Ticaret ve Sanayi Odaları düzeninin bugün en büyük odası olan İstanbul Ticaret Odası (1879) onbeş üye ile kurulmuştur. İşletmeci ve işletmecilik anlayışına uygun muhasebeci yetiştirmek üzere Hamidiye Ticaret Mektebi eğitime başlamıştır (1883). Büyük sanayi kuruluşları peşpeşine kurulmaya başlamıştır ( İstanbul'un 100 Sanayi Kuruluşu, 2012). Çift yanlı kayıt yöntemini tanıtan, Fransız muhasebe yazarlarından tercüme edilen kitapların peşpeşine yayınlanmaya başladığı görülmüştür (O.Güvemli 2000, Sayfa 595-598). Bu dönemde vergicilik alanındaki en büyük gelişme ise, kazanç üzerinden alınan Temettü Vergisi'nin kendisini kabul ettirerek Osmanlı vergi düzeni içinde yerini sağlamlaştırması olmuştur (M. Zeki Pakalın, 1993). İşletmecilik anlayışına sahip muhasebe mesleğinin doğuş sürecini hızlandıran bütün bu kararların uygun ve yerinde olduğunu geçen zaman ortaya koymuştur. 1879-1885 Yılları arasındaki olayların, Türk muhasebe düşüncesinde önemli bir kırılma noktasını oluşturduğunu belirtmek uygun olacaktır.

Ancak 1879-1885 yılları arasındaki bu gelişmelerin etkisi otuz yıl kadar devam edebilmiş ve 1912-1922 yılları arasında Balkan savaşları, Birinci Dünya Harbi ve İstiklal Savaşı'nın yaşanması, muhasebe mesleğindeki gelişmelerin yarım kalmasına neden olmuştur. Cumhuriyet'i kuranlar, işletmecilik anlayışına dayalı muhasebe mesleğinin doğum süreci tamamlanmadan, muhasebe mesleğini vergi – muhasebe birlikteliğine yönlendirmişlerdir. Bu değişimin öyküsü üzerinde de aşağıda kısaca durulmuştur.

## ***12. Cumhuriyet'in İlk Döneminde Muhasebe Mesleği***

Cumhuriyet'i kuranların zayıf bir ekonomi, yoksul bir sosyal yapı devraldıkları bilinmektedir. Böyle bir ortamda, Cumhuriyeti kuran yöneticiler mali ve ekonomik kararların karma ekonomi modeli çerçevesinde

olmasını uygun görmüşlerdir. İşte bu yöndeki kararların uygulandığı 1923-1950 dönemi Cumhuriyet'in ilk dönemidir ve liberal iktisat politikalarının uygulanmaya başlandığı 1950'ye kadar devam etmiştir. Karma ekonomi modeli uygulamaları sırasında, çağdaş gelişmelere de uyum sağlanmasına önem verildiği görülmektedir. İlk yapılan Anayasa'nın kabulü olmuştur (1924). Daha sonra sosyal yapının çağdaşlaşmasına dönük Türk Medeni Kanunu'nun kabul edildiği (1925) görülmektedir. Daha sonra da ticaret ve vergicilik düzenini oluşturan yasalar peşpeşine yayınlanmaya başlanmıştır. 1926 Yılında, günün koşullarına uygun duruma getirilerek Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edildiği bilinmektedir. Bu yasada muhasebe ile ilgili olarak üç defter yer almıştır. Bunlar, günlük defter, envanter defteri ve günlük yazışmaların kopyalarının yer aldığı kopya defteridir ( Türk Ticaret Kanunu 1926, Madde 66-68).

Muhasebe düşüncesini ve muhasebe mesleğini bütün yüz yıl boyunca etkileyecek asıl yasal düzenlemeler 1926-1930 yılları arasında yayınlanan üç vergi yasası olmuştur. Vergi- muhasebe birlikteliğini gündeme getiren ve muhasebe mesleğinin gelişme sürecini Maliye Vekâleti'ne yönlendiren bu vergi yasaları üzerinde aşağıda durulmuştur.

**a. Kazanç Vergisi Kanunu:** Yukarda sözü edilen Temettü Vergisi yerine konulan ve 1949 Vergi Reformu ile yerini Kurumlar Vergisine bırakan bu yasal düzenleme ( Kazanç Vergisi Kanunu, 1926), vergicilik düzenine beyanname usulünü getiren, muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarda yer alan kârdan vergi alınmasını öngören ilk yasadır. Yeterli kalitede ve sayıda muhasebeci olmaması ve hem işletmelerin ve hem de mali idarenin yeterli bilgiye sahip bulunmamaları ( N. Ali Üçüncü 1943, Sayfa 19) nedeni ile sık sık değişiklikler yapılan yasanın muhasebe uygulamaları açısından önemi, işletmelerin Ticaret Kanunu'na dayalı olarak tutacakları defterlere ek olarak, büyük defter ile birlikte verginin gerektirdiği özel defterlerin de tutulmasını zorunlu kılmasıdır. Bu açıklamalar göstermektedir ki, Kazanç Vergisi Kanunu sadece, muhasebe kayıtlarından vergi alınmasını öngören ilk yasal düzenleme değil, kendi muhasebe defterlerinin tutulmasını zorunlu kılan ilk yasal düzenleme olma özelliğine de sahiptir.

**b. Muamele Vergisi Kanunu :** Bugünkü Katma Değer Vergisi Kanunu'nun öncüsü olma özelliğine sahip bu yasa uzun süre yürürlükte kalmıştır. Aylık beyannameye dayalı olarak, satış, gelir üzerinden belirli bir yüzde ile uygulanan bu verginin de, muhasebe kayıtlarından alınması özelliği vardır. Bu yasa da Ticaret Kanunu'nda yer alan defterler yanında kendi özelliklerine uygun defterlerin tutulmasını zorunlu kılmıştır. Muhasebe uygulamaları açısından farklılığı ise yasada ( Muamele Vergisi Kanunu 1927, Madde 36) sınaî kuruluşların defterlerinin yılda en az bir kez hesap mütehassısları, bunlar yoksa varidat memurları tarafından denetlenmesinin ön görülmesinin yer almasıdır. Muamele Vergisi Yasası, Kazanç Vergisi Yasasının öngördüğü beyan usulü, muhasebe kayıtlarındaki bilgilerden vergi alınması ve muhasebenin verginin gerektirdiği başka defterleri tutması esaslarını benimsediği gibi, ayrıca denetim fonksiyonuna da yer veren ilk yasal düzenleme özelliğine sahiptir.

**c. Dahili İstihlak Vergisi Kanunu:** Yüzyıl boyunca muhasebe mesleğini şekillendiren üçüncü yasa budur. Şeker üretiminden kilo üzerinden maktu, petrol üretimi ve ithalatından değer üzerinden yüzde ile alınan bir vergidir. Bundan önceki iki yasal düzenlemede olduğu gibi, beyan üzerine, muhasebe kayıtlarına dayalı olarak alınmış ve yükümlülerin muhasebesine ek defterlerin tutulması zorunluluğunu getirmiştir ( İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu 1930, Madde 8). Önceki iki yasa kadar yaygın olmamakla beraber, bu vergi yasası da muhasebenin yükünü ağırlaştırıcı olmuştur.

Cumhuriyet'in kuruluşu ile başlayan bu yeni dönemin özellikleri üzerinde aşağıdaki şekilde durulabilir.

Muhasebe mesleğinin gelişimini vergiciliğe yönelten bu üç temel vergi yasasının, beyan usulünü getirerek çağdaş vergicilik anlayışına uygun bir düzenleme yaptığı bilinmektedir. Cumhuriyet yöneticileri, ne işletmelerin ve ne de mali idarenin hazır olmamasına ve uygulamayı yürütecek yeterli kalite ve sayıda muhasebeci bulunmamasına rağmen, cesaretle yasaları yürürlüğe koymuştur.

Muhasebeci yetiştirilmesi için eğitimde önlemler alınmış, öncelikle Ticaret Liselerinin yurda yaygınlaştırılması sağlanmış, peşinden de 1936

yılında İstanbul Üniversitesi'ne bağlı İktisat Fakültesi kurulmuştur.

- Bu üç vergi yasasının, kendi muhasebe defterlerini öngörerek bunları uygulamada tutması, 1949 Vergi Reformu'na kadar devam etmiş ve Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile vergi yasalarının kendi muhasebe defterlerini belirleme dönemi sona ermiştir. Burada belirtmek gerekmektedir ki, 1949 Vergi Reformu'nun özü, Kazanç Vergisi Kanunu'nun üçe bölünmesi biçimindedir. Çünkü kazanç vergisinde öngörülen kişilerden alınan vergiler için Gelir Vergisi Kanunu, her üç yasadaki usul hükümleri için Vergi Usul Kanunu ve kazanç vergisinin kurumlara dönük tarafı için de Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Ancak, şurasını da belirtmek doğru olur ki, 1949 Vergi Reformu, vergi – muhasebe birlikteliğini güçlendirici bir etkide bulunmuştur.

- Muamele Vergisi Yasası'nda defterlerin yılda bir kez hesap mütehassısları tarafından denetlenmesi hükmü, vergi yasal düzenlemeleri içinde bir dönüm noktası oluşturma çabası olarak görülmektedir. Çünkü, yasada bu hükmün yer alması, Ticaret Vekaletini harekete geçirmiş ve mesleğin ilk örgütlenme yasa tasarısını Hesap Mütehassıslığı Kanun tasarısı başlığı altında 1932 yılında hazırlamıştır. Aynı bakanlık 1938'de aynı yasayı yeniden hazırlayarak yasa yapıcılara teslim etmiştir. Bilindiği gibi her iki girişim de başarılı olamamıştır. Konu üzerinde çalışanlar ( Mehmet Yazıcı 1986) muhasebeci sayısının yeterli olmaması gibi nedenler ileri sürmekte ise de, ana neden vergi yasalarının muhasebe mesleği ile ilgili kararları Maliye Vekaleti'ne yönlendirmiş olmasıdır. Nitekim Ticaret Vekâleti bundan sonra başka bir girişimde bulunmamış, başka kurum ve kişiler tarafından hazırlanan birçok tasarı yasalaşamamış ve 1980'lerde Maliye Bakanlığı'nın peşpeşine yaptığı girişimler sonucu meslek yasası 1989'da kabul edilebilmiştir.

- Denetim açısından gelişme farklı bir yol izlemiştir. Sadece muamele vergisi değil, öteki vergilerin de beyan üzerine alınması beyannamelerin denetimini gündeme getirmiştir. Bu durumda vergi idaresi önce 1936 yılında Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri yasası hazırlanırken ( Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Kanunu, 1936), Varidat Kontrolörlüğü'nü ihdas etmiştir. Bu kontrolörlük, 2011 yılına kadar gelişerek Gelirler Kontrolörlüğü

adı ile görev yapmıştır. Ama İstanbul defterdarlığında bir başka girişimde de bulunulmuştur. Bu girişim, zamanın iki ünlü muhasebe ve vergi düşünürünün denetim işi ile görevlendirilmesi şeklinde olmuştur. Rasim Saydar, Kazanç Vergisi Beyannameleri Tetkik Bürosu başına getirilmiş; Ali Alaybek de Muamele Vergisi Beyannameleri Tetkik Bürosu başına getirilmiştir. Bu iki güçlü ismin bu işlerde başarılı olması sonucu, yine İstanbul’da ilk organizasyon yapılmış ve 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmuştur. Böylece İstanbul, yüzyıl boyunca en önemli vergi denetim organizasyonu niteliği taşıyacak bir kamu denetim kurumunun oluşturulmasına ev sahipliği yapmıştır.

- Karma ekonomi politikalarının uygulandığı bu dönemde, muhasebe mesleğini vergiciliğe dönük olarak yürüten muhasebecilerin çalıştığı özel kesim işletmeleri gelişme süreci yaşarken, bir yandan da önemli İktisadi Devlet Teşekkülleri oluşturuluyor ve bu kuruluşlar ekonomi içinde önemli bir rol oynar duruma geliyorlardı. Bu kuruluşların muhasebe mesleği açısından önemi, işletmecilik anlayışına sahip bir muhasebe mesleğine ev sahipliği yapmaları olmuştur. Bu muhasebeciler, zamanla büyüyen özel kesim işletmelerine geçmişler ve kâra dayalı işletme yönetimi, maliyet muhasebesi uygulamaları gibi alanlarda öncülük yapmışlar ve öğretici olmuşlardır. Onlar kendi zamanlarında muhasebe mesleğinde bir ekol görevi üstlenmişlerdir.

Kısaca belirtmek gerekirse, 1930-1940 yılları arasında yaşananlar, muhasebe mesleğinin yönünün vergicilik ağırlıklı olarak gelişmesinin önünü açmıştır. 1940- 1950 Yılları arasındaki olaylar ise, önceki on yılın gelişme doğrultusunu sağlamlaştırıcı adımların atıldığı bir dönem olmuştur.

### ***13. 1950 Yılı Sonrası Muhasebe Mesleği***

Bu dönem liberal iktisat politikalarının muhasebe mesleğini etkileme dönemidir. Muhasebe mesleği bu dönemde belirgin bir şekilde, özel kesimde vergiciliğe dönük ağırlıklı bir yapıya sahip duruma gelmiştir. Liberal iktisat politikalarının özel kesim ağırlıklı bir iktisadi yapıyı benimsemesi ve İktisadi Devlet Teşekkülleri’nin giderek özelleştirilmesi bu yapıyı sağlamlaştırmıştır.

Muhasebe mesleğinin vergicilik ile bağıntısı, 1949 Vergi Reformu ile

güçlenerek devam etmiştir. Katma Değer Vergisi' nin kabul edilmesinden sonra bu bağıntı daha da güçlenmiştir. ile güçlenerek varlığını sürdüren bir dönem olmuştur. Eğitim kurumları, özellikle

Öte yandan kâra dayalı işletmecilik anlayışı tamamen ekonomiye hakim olmaya başlayıp, büyük işletmeler çoğalınca, muhasebe mesleği özel kesim işletmelerinde iki yönlü gelişme süreci yaşamaya başlamıştır. Bunlardan ilki, büyük işletmeler çoğalınca, kâra dayalı işletmecilik anlayışının muhasebeciden beklentilerinin artırması ve maliyet muhasebesi, finans yönetimi gibi departmanların, işletme yönetimindeki ağırlıklarının giderek artmasıdır. İkincisi de, küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) ekonomideki ağırlıkları giderek fazlalaşınca, bu işletmelerde görev yapan muhasebecilerin meslekteki ağırlıklarının fazlalaşmasıdır. Ve KOBİ'lerin, devletin denetimdeki titizliği nedeniyle vergi –muhasebe birlikteliğine daha fazla önem vermeleri, muhasebe mesleğinin vergicilik anlayışı çerçevesinde sürdürülmesini kolaylaştırıcı olmuştur.

İşletmecilik anlayışı çerçevesinde oluşan bu gelişmeler, muhasebeci ihtiyacını artırmış, işletmecilik öğreten eğitim kurumlarının artması ve özellikle İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri'nin kuruluşundan sonra bu okullardan mezun olanlar ile bu ihtiyaç karşılanmaya çalışılmıştır. Yüksek öğretim kurumlarından işletme eğitimi alarak mezun olanlar, bu dönemde devlet kuruluşlarından çok, özel kesim işletmelerinde istihdam edilmeye başlanmıştır.

1950'lerin ikinci yarısından itibaren liberal iktisat politikaları sonuç vermeye başlayınca, işletme sayısında artışlar olduğu görülmüş ve muhasebe ihtiyacı belirli bir şekilde artış göstermeye başlamıştır. Mesleğin örgütlenmesi çabalarına da bu ortamda yeniden başlandığı görülmektedir.

Esasen mesleğin yasal düzene kavuşturulması, 1949 Vergi Reformu sırasında gündeme gelmiş ve Vergi Usul Kanunu hazırlanırken bu yasanın içinde bu konuya yer verilmesi düşünülmüştür. Meslek kanunu tekniğinin, ayrı bir yasal düzenleme gerektirdiği anlaşılınca bu girişimden vazgeçilmiştir. Ve böylece muhasebe – vergi birlikteliği çerçevesinde Maliye Bakanlığı konu ile ilgilenmeye başlamıştır. Ve Maliye Bakanlığı ilk ciddi girişimini 1956

yılında yapmış ve bir taslak hazırlanmıştır. Yasalaşamayan bu hazırlığın, bakanlığın sonraki çalışmalarının temelini oluşturduğu bilinmektedir.

27 Mayıs 1960 devriminin yarattığı olumlu ortam içinde bakanlığın ikinci hazırlığı gündeme gelmişse de, bu girişimden de sonuç alınmadığı bilinmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın üçüncü girişiminin gerçekleştiği 1966 yılı hazırlığında artık yasanın adı belirmeye başlamış ve Serbest Mali Müşavirlik Kanun tasarısı hazırlanmıştır. Bu tasarı Büyük Millet Meclisi gündemine kadar gelmiş olmasına rağmen yasalaşma şansı bulamayan, o zamana kadar yapılan en ciddi girişim olmuştur.

Bir süre yasalaşma çabalarına ara verildiği ve 12 Eylül 1980 sonrası konunun yeniden gündeme geldiği görülmektedir. Maliye Bakanlığı'nın bu dördüncü girişiminde yasanın adının Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik şeklinde daha belirgin hale geldiği görülmektedir. Danışma Meclisi'ne kadar gelen yasanın gündeme alınmadığı bilinmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın bu doğrultudaki girişimlerinin 1980'li yıllarda sıklaştığı görülmektedir. Nitekim 1984 yılında, bir önceki hazırlık geliştirilerek, beşinci girişimde bulunulmuşsa da bu girişim de sonuçsuz kalmıştır ( Oktay Güvemli 2001, Sayfa 673-675).

Sık aralıklar ile hazırlıklarını ve girişimlerini sürdüren Maliye Bakanlığı'nın 1989 yılındaki altıncı girişiminden sonuç alınmış ve Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1.6.1989 tarih ve 3568 Sayılı Kanun) kabul edilmiştir. 2008 Yılında Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılınca yasanın adı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (26.7.2008 tarih ve 5786 kanun) haline dönüşmüştür.

Maliye Bakanlığı'nın 1950'lerin ortalarında başlayan ve 1990'lara doğru altıncı girişiminde sonuçlanan, 33 yıl devam eden mesleği yasal düzenlemeye kavuşturma süreci yaşanırken muhasebe mesleğinde de kimi gelişmeler oluyordu.

1960'lı yıllardan itibaren belirginleşen bu gelişmelerin, bağımsız çalışan meslek mensuplarında iki yönlü bir yol izlediği gözlenmektedir.



Bunlardan birisi, bağımsız muhasebeci olarak hizmet veren muhasebe bürolarının sayısının giderek fazlaşmasıdır. Öteki de, Hesap Uzmanları Kurulu gibi devletin denetim kurumlarından ayrılan uzmanların mali müşavir adı altında, bazen kişisel ve bazen de şirketleşerek daha fazla sayıda hizmet vermeye başlamalarıdır. Bu iki gruptan ilki, muhasebe meslek yasasının kabulünden sonra Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanlarını ilk alanlardır. İkinci grup ise, bugünkü Yeminli Mali Müşavirlerin öncüleri olmuşlardır. 1960'lı yıllardaki telefon rehberlerinin incelenmesi ve meslek mensuplarının o zamanlar kayıtlı oldukları odalardaki kayıtlar bu durumu açıklıkla ortaya koyacak niteliktedir.

Muhasebe mesleğinin yasalaşma çabaları sürerken bir yandan da muhasebeciler bir araya geliyor ve dernekleşme esasına göre örgütlenme girişimlerinde bulunuyorlardı. İstanbul, bir çok konuda olduğu gibi bu konuda da öncülük yapıyor ve bu kentte çalışan muhasebeciler dernekleşme çabalarını sürdürüyorlardı. Bu girişimlerden en önemlisi Muhasebeciler Mali Müşavirler Birliği Derneği adı ile 1976 yılında kurulmuştur. Bu derneğin kısa sürede başka kentlerde şubeler açarak gelişmesi, İstanbul'da ve Anadolu'da muhasebe mesleğinin örgütlenme arzusunu göstermesi açısından önemlidir.

İşte 3568 Sayılı meslek yasası böyle bir ortamda kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Yasada üç unvan belirtilmişti. Bunlardan ilki Serbest Muhasebeci ( muhasebe kayıtlarını yürüten), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ( kayıtları yürüten ve denetleme yapan) ve Yeminli Mali Müşavir ( denetleme yapan ve mali tabloları onaylayan) . Yukarda belirtildiği üzere 2008 yılında kaldırılmıştır. Ancak bu unvanın verilmesi durdurulmuşsa da, mesleği bu unvan ile yapanlar müktesep hak olarak unvanlarını korumuşlardır. Yasada mesleğin örgütlenmesinde bu unvanlardan ilk ikisinin, yani SM ve SMMM'lerin ayrı oda, YMM'lerin ayrı oda kurmaları öngörülüyor ve bir de bu odaların birliğinin oluşturulması isteniyordu.

Bugün mesleğin en büyük odası olan İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, sadece büyüklük açısından değil, meslek örgütü içinde organizasyon biçimine getirdiği yenilikler ile de dikkati çeken özelliklere sahiptir. Aşağıda İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın

kuruluş ve gelişmesi üzerinde durulmuştur.

## **2. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın İlk Dönemi 1990- 1999**

### **20. Odanın Kuruluşu**

3568 Sayılı Meslek Yasası'nın kabulünden kısa bir süre sonra, 20 Mart 1990 tarihinde İstanbul SMMM Odası'nı kuracak olan, üç SMMM ve iki SM'den oluşan Mütешеbbis Heyet'in toplandığı görülmektedir. Bu heyetin içinde Odanın bugüne kadar başkanlığını yapan Yahya Arıkan'ın da yer aldığını belirtmek gerekmektedir (Yahya Arıkan, 2004, Sayfa 94-95). Mütешеbbis Heyet'in çalışmaları sonucu ilk Genel Kurul'un 25- 26 Haziran 1990 tarihinde yapıldığı görülmektedir. Kuruluşundan sonra hızlı bir gelişme içine giren odanın Galatasaray'da faaliyete geçtiği, hemen sonra Şişli'deki binasına taşındığı ve daha sonra da teknik donanıma sahip Kurtuluş'taki bugünkü binasında faaliyetini sürdürdüğü bilinmektedir.

### **21. Odanın Kuruluşunu İzleyen Yıllardaki Gelişmeler – 1990-1999- a. İlk On Yılda Odanın Faaliyetlerindeki Gelişmeler**

Odanın kuruluşundan sonra bir yıl içindeki gelişme durumunu ortaya koyabilmek için 25 Mayıs 1991 tarihinde yapılan ikinci olağan genel kurula sunulan rapora bir göz atmak uygun olacaktır ( İSMMMO, Çalışma Raporu, 1991). Bu raporda odanın örgütlenme durumunu aşağıdaki açıklamalardan izlemek olanağı vardır.

- Oda iç yönetmeliği yürürlüğe girmiştir,
- İlçe temsilikleri kurulmuştur.
- Çeşitli konularda çalışmalar yapacak ihtisas komiteleri oluşturmaya başlanmıştır.

Aylık dergi (Mali Çözüm) çıkartılmaya başlanmıştır.

Yıllık rapordaki bu bilgiler, odanın bir yıl içinde önemli bir başlangıç yaptığını gösteriyordu. Bu gelişmelerde yer alan ilçelerdeki örgütlenmenin özellikleri dikkati çekiyordu. Bu ilçe temsilcilikleri, üyelerden gelen önerileri oda merkezine aktarmak, görüşlerini merkeze bildirmek gibi bir fonksiyonu

yerine getiriyorlardı. 2012 yılına gelindiğinde bu temsilciliklerin İstanbul'un bütün ilçelerinde faal durumda olduklarını belirtmek uygun olacaktır.

1992 Yılına gelindiğinde, yasanın kabul edilmesinden henüz iki yıl geçmiş olmasına rağmen, Türkiye'nin 66 ilinde mesleğin örgütlendiği, bu odaların çatısı altında 40.000 meslek mensubunun toplandığı ve bu sayı içinde İSMMM Odası'nın 9.000 üye ile ilk sırada yer aldığı görülmektedir. Bu tarihe kadar Yeminli Mali Müşavirler de altı oda kurmuşlardı. Ve meslek odaları birliği TURMOB, Ankara'da faaliyete geçmişti.

Bu yıl İSMMM Odasının staj çalışmalarına başladığı ve stajyer sayısının 1437'yi bulduğu görülmektedir. Aynı zamanda, oda yönetim, denetim ve disiplin kurulu asıl ve yedek üyeleri ile ilçe temsilcileri, komite başkanlarının katılımı ile Oda Danışma Meclisi'nin oluşturulduğu da dikkati çekmektedir. Bu meclis, İSMMMO'nun kendisine özgü geliştirdiği bir organ olarak çalışmalarına başlamıştır (İSMMMO, Çalışma Raporu, 1992). O yıllarda odanın en önemli uğraşlarından birisi de ruhsatsız muhasebe mesleğini yürütmeye çalışanların, ruhsat almaya zorlanması olmuştur. Daha sonraları işletmelerin vergi idaresi ile bağıntılarında unvan sahibi meslek mensuplarının görevlendirilmeleri ile bu sorun büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.

1994 Yılına gelindiğinde odanın meslek yasasında belirtilen organları yanında, kendine özgü olarak oluşturduğu başka organların da belirli bir çalışma düzenine sahip duruma geldiği gözlenmektedir ( İSMMMO, Çalışma Raporu, 1994). Komiteler adı altında faaliyet gösteren bu organların sayısı 9'a ulaşmıştı. Bunların başlıcaları, Mevzuat Komitesi, Eğitim Komitesi, Sosyal İlişkiler Komitesi, Staj ve Sınav Komitesi, Ücret Tarifesi Tespit ve Uygulama Komitesi gibi adları taşıyordu. Bu komiteler, Oda'nın mesleği geniş bir perspektif ile ele almasını kolaylaştırıyordu ( Yahya Arıkan, Ümmühan Aslan, Paper, 2010). Bu yılda seminerlerin, meslek eğitim kurslarının yoğunlaştığı; tekdüzen hesap planının yürürlüğe girmesi dolayısı ile işletmelerin bu hesap planını uygulayabilmeleri için yoğun bir kurs programı yapıldığı da gözlenmektedir.

1995 Yılı, odanın organizasyon yapısının süreklilik gösterecek biçimde mükemmelleştiği yıl olmuştur. Ulusal düzeyde önemli bir aktivite

olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumları'na da bu yıl başlanmıştır. Ayrıca bu yıl, TURMOB öncülüğünde kurulan ve önemli bir meslek içi eğitim organizasyonu olan Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) nin İstanbul şubesinin özel bir binada faaliyete geçirildiği ve stajyer sayısının 4.581'e ulaştığı görülmektedir. Yine bu yıl, odanın beş yıl içinde yayınladığı meslek kitap sayısının 20'yi bulduğu dikkati çekici olmuştur ( İSMMMÖ. Çalışma Raporu, 1995). Kuruluşunun beşinci yılında odanın, organizasyon yapısı, yayınları, eğitim faaliyetleri ile kişiliğini bulan bir meslek örgütü konumuna geldiğini söylemek uygun olacaktır.

1996 Yılında Oda 7. Olağan Genel Kurulunu yapıyordu ve genel kurulun açılışında başkan, mesleğin yedi yılda aşağıda sıralanan dört kilometre taşını gerçekleştirdiğini söylüyordu ( İSMMMÖ, Çalışma Raporu, 1996).

-Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı yürürlüğe girmiştir.

-Vergi beyannamelerinin meslek mensuplarınca imzalanması zorunluluğu başlatılmıştır.

-Meslek mensuplarının emanet usulü para toplayıp, yükümlünün vergi ve benzeri ödemelerini yasaklayan karar alınmıştır. Meslek mensuplarının ortaklık şeklinde çalışmayı mümkün kılan karar yürürlüğe girmiştir.

Bu mesaj, meslekte gelinen noktanın değerlendirilmesi açısından önemli unsurları kapsıyordu. Ve aynı zamanda XX. yüz yılın sonlarına yaklaşıldığında, Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarının muhasebe-vergicilik beraberliğinde önemli gelişmeler sağladığını gösteriyordu. Bu gelişmeler, muhasebe – vergi birlikteliğinin XXI. yüzyıla güçlenerek girmesini sağlayıcı idi.

1997 Yılı, ülkede yüksek enflasyon oranlarının ortaya çıktığı (%90), ekonomik sıkıntılarının yaşandığı bir yıldır. Ama odanın faaliyetleri aynı şekilde devam etmiştir. Odanın mali gücünün de üst düzeyde olduğu, oda gelirlerinin 677.826 USD'ye yükselmesinden, aktif büyüklüğünün 585.360 USD, özkaynaklarının 513.073 USD olmasından anlaşılıyordu ( İSMMMÖ, Çalışma Raporu, 1997).

1998 Yılı, Odanın sempozyum, panel, seminer aktivitelerinin ve

sosyal aktivitelerinin yoğunlaştığı bir yıl olmuştur. Bu yıl yapılan istatistikler, oda üye sayısının %48,7'sini oluşturan 6.341 üyenin beş ilçede ( Beyoğlu, Eminönü, Fatih, Kadıköy, Şişli) toplandığını göstermiştir ( İSMMMÖ Çalışma Raporu, 1998).

1999 Yılı odanın kuruluşunun onuncu yılı idi ve başkan genel kurulu açış konuşmasında aşağıdaki hususlar üzerinde duruyordu ( İSMMMÖ, Çalışma Raporu, 1999).

- Odalar alt yapılarını büyük ölçüde çağdaş koşullara uygun duruma getirmede başarılı olmuşlar, yeni binalarını teknolojik gelişmelere uygun olarak donatmışlardır.

- Meslek mensupları, tarihi akış içinde kendilerine verilen katip adlandırmasından ve imajından çıkmışlar ve yeni unvanları ile tanınmaya başlamışlardır. Toplum meslek mensuplarının yeni imajını benimsemiştir.

- Meslek içi eğitime önem vererek, kaliteyi yükseltme çabası içinde olmuşlardır.

- Bunlara ek olarak ülke düzeyinde tekdüzen hesap planının uygulanması, vergi beyannamelerinin meslek mensuplarınca imzalanması sağlanmıştır. Mesleğe yoğun talep olmaya başlayınca stajiyer sayısı artmış ve onların eğitimi ile daha yakından ilgilenilmeye başlanmıştır.

Başkanın açış konuşmasındaki bu ifadeler, sadece İstanbul'da değil ülke çapında muhasebe mesleğinin 1990'da başlayan değişimin on yılda ulaştığı seviyeyi göstermesi açısından önemlidir. Başkanın bu mesajı, mesleğin örgütlenmesinde, mesleğin kendisini kabul ettirmesinde ve işletmelere verilen hizmetin kalitesinde yaşanan başarıları özetlemekte, mesleğin on yıl ( 1990- 1999 yılları) içinde, çağdaş meslek örgütlenmesi anlayışına uygun bir duruma gelebildiğini göstermekte ve kısaca on yıl içinde mesleki bir devrim yaşandığını ortaya koymaktadır.

### ***b. İlk On Yılda Odanın Üye Sayısı ve Yapısındaki Değişmeler***

Odanın ilk on yılında üye sayısı ve yapısındaki değişimler aşağıda tablolar halinde açıklanmıştır.

**Tablo I**

İlk On Yılda SM ve SMMM Olarak Üye Sayısındaki Gelişmeler

Yıllar	SM	SMMM	Toplam
1992	5.502	3.470	8.972
1995	6.907	4.703	11.610
1997	7.007	5.466	12.473
1999	7.318	6.849	14.167

Bu tablodan, Odanın ilk on yıl içinde hızlı bir gelişme gösterdiği ve üye sayısının 14.000'i aştığı dikkati çekmektedir. 1999 Yılı itibarı ile Türkiye genelinde odalar sisteminde SM ve SMMM sayısının 46.241 olduğu göz önünde tutulursa, İSMMM'nın toplam içindeki payının %30,6 olduğu ortaya çıkmaktadır. Stajyer sayısının 9.000 dolayında olduğu göz önünde tutulursa, İSMMM Odası'nın onuncu yılında 25.000'e yakın meslek mensubuna hizmet verir duruma geldiği anlaşılmaktadır.

Bu tablodaki veriler aynı zamanda, odanın ilk on yılında serbest muhasebeci sayısının, serbest muhasebeci mali müşavir sayısından fazla olduğunu da göstermektedir.

**Tablo II**

İlk On Yılda Bağımlı ve Bağımsız Çalışanlar Sayılarındaki Gelişmeler

Yıllar	Bağımsız	Bağımlı	Toplam
1992	4.334	4.638	8.972
1995	6.098	5.512	11.610
1997	6.277	6.196	12.473
1999	7.955	6.212	14.167

Bilindiği gibi 3568 sayılı yasa bir iş yerine bağımlı olarak çalışanlara da unvan verilmesine ve onların da odalara üye olmalarına olanak vermektedir. Bu tablodaki veriler, ilk yıllarında bağımlı çalışanların oda ile yakından ilgilendiklerini ve oraya üye olmaya önem verdiklerini göstermektedir. Ancak giderek bağımsız çalışanların sayısı daha fazla artmış ve onuncu yılda üye

sayısının daha fazla kısmı bağımsız çalışanlardan oluşur duruma gelmiştir. Onuncu yılda Türkiye genelinde 46.241'i bulan SM ve SMMM toplam sayısı içinde bağımlı çalışanların 20.759, bağımsız çalışanların sayısının 25.482 olduğu göz önünde tutulursa ( TURMOB Çalışma Raporu 1998,1999), İstanbul'da bağımlı olanların sayısının, Türkiye geneline göre, oransal olarak daha fazla olduğu dikkati çekmektedir. Bu durum, İstanbul'da muhasebeciye ihtiyaç duyan kuruluşların sayıca fazla olmasından ve bu kuruluşlarda çalışan muhasebecilerin daha bilinçli davranmalarından ve oda hizmetinden yararlanmak istemelerinden kaynaklanmış olsa gerektir.

**Tablo III**

Onuncu Yılda Oda Üyelerinin Cinsiyet Durumu (1999)

	Bağımsız	Bağımlı	Toplam
Kadın	650	909	1.559
Erkek	7.305	5.303	12.608
Toplam	7.955	6.212	14.167

Bu tablodaki verilere göre, kadın üye sayısı düşük seviyededir ve muhasebe mesleğinde çalışan kadın sayısını ifade etmekten uzaktır. Üye olan kadınları da daha çok bağımlı çalışan meslek mensuplarının oluşturduğu anlaşılmaktadır.

Mesleğin onuncu yılında 46.241'i bulan unvan almış meslek mensubunun içinde kadın sayısının 4.501 olduğu göz önünde tutulursa, İstanbul'daki durumun Türkiye genelindeki eğilime uygun olduğu anlaşılmaktadır.

### **3. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının Gelişme Dönemi -2000-2012**

#### ***30. Odanın Faaliyetlerindeki Gelişmeler***

1990-1999 Yılları, İSMMM Odası'nın kuruluş ve organizasyon yapısının olgunlaşma dönemi olarak dikkati çekmektedir. 2000 Yılı sonrası ise, odanın gelişme dönemi olmuştur. Türkiye için de bu durumun geçerli

olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu dönemde odanın faaliyetleri iki yıl ara ile aşağıda özetlenmiştir.

2000 Yılında odanın gündemine uluslararası muhasebe standartlarının (IAS) girmeye başladığı dikkati çekmektedir. Bilgi Teknoloji Komitesi'nin bu standartlara uygun yazılım geliştirme çabası, yakın gelecekteki gelişmeleri görmüş olmaları açısından anlamlıdır. Bağımlı Çalışanlar Komitesi'nin de, bağımlı çalışanlar için çalışma usul ve esaslarına ait bir yönetmelik taslağı hazırlama girişimi de, Türkiye'de ilk kez yapılan bir hazırlık olarak dikkati çekiyordu. İSMMMÖ'nun başlattığı bir başka çalışmanın, Mesleki Sorunlar Komitesi'nin eğitim ile uygulama arasındaki sorunların tespitine dönük çalışma olduğunu belirtmek uygun olacaktır (İSMMMÖ, Çalışma Raporu, 2000).

2002 Yılı oda faaliyetlerinin yoğunlaştığı bir yıl olmuştur. Oda yönetimi bir yıl içinde 13 seminer, 3 panel, 155 bölge eğitim çalışması, 28 sınava hazırlık kursu, 33 stajyer eğitim programını gerçekleştirdiği ve 5. Muhasebe ve Denetim Sempozyumu'nun yapıldığı görülmektedir (İSMMMÖ, Çalışma Raporu, 2002).

2003 - 2004 Yılları faaliyetlerinde dikkati çeken hususlar arasında, mesleğin kabul ve ilan edilmiş standartlarına uyulması konusunda gösterilen titizlik yer almaktadır. Oda Disiplin Kurulu'nun 2003 ve 2004 yılları içinde, iki yılda uyarı, kınama ve meslekten geçici ya da sürekli men cezası verdiği üye sayısı 189'u bulmuştur. Müşterilerinin işlerine karşı kayıtsız, ilgisiz kaldığı, mesleğin onuruna aykırı davrandığı saptanan üyelere uyarı cezası; Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'ne aykırı davrandığı, çalışanlar listesinde olmadığı halde mesleki faaliyette bulunduğu tespit edilenlere kınama cezası verildiği görülmektedir. Meslek standartlarına kasıtlı olarak uymadığı ve hak etmediği unvanı kullanmaya çalıştığı saptanan kişilere ise men cezası verildiği dikkati çekmektedir. Bu yıllarda odanın üye sayısının 20.000 dolayında olduğu göz önünde tutulursa, her yıl mevcut üyelerin %04'üne ceza verildiği anlaşılmakta ve bu ceza uygulamaları, mesleğin standartlarına uymayanların ayıklanabildiğini dolayısı ile meslekte standart uygulanmasının genel kabul gördüğünü göstermektedir (İSMMMÖ, Çalışma



Raporu, 2004).

2005-2006 Yılları, odanın üyelerine dönük faaliyetlerinin fazla olduğu bir yıl olmuştur. Bunu Danışma Biriminin bir yıl içinde 13.000'i aşan soruyu cevaplamasından, otuz ilçede sektörel eğitimler verilmesinden, güncel mali konuları içeren yasal düzenleme serisinin web sitesinde yayınlamaya başlanmasından, bilimsel yayın sayısınının 16'yı bulmasından anlamak olanağı vardır. Ayrıca 2006'da VII. Muhasebe ve Denetim Sempozyumu'nun yapıldığını da belirtmek uygun olacaktır.

2007-2008 Yıllarında odanın çalışma komitelerinin yoğun çalışmalar içinde olduğu dikkati çekmektedir. Bu çalışmalar arasında, Avrupa Birliği Uyum Komitesi'nin Türkiye'deki muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının Avrupa Birliği ile uyumu konusundaki çalışması; Basel Komitesi'nin Basel II Kriterleri ile ilgili çalışmaları; KOBİ'leri İzleme Komitesi'nin KOBİ'ler için ortaklık modelleri ve risk yönetimi konusundaki çalışmaları; Mesleki Etik Komitesi'nin muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemeleri bir araya getirme çalışmaları; Türk Ticaret Kanunu Komitesi'nin hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısı üzerinde yaptığı çalışmaları saymak olanağı vardır. Bu komiteler yanında odanın istişari mahiyette çalışan kurullarından da söz etmek gerekmektedir. Bu yıllarda Oda Danışma Kurulu'nun, Oda Temsilcilerinin, Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu'nun, TESMER'in önemli çalışmalar yaptığını unutmamak gerekmektedir ( İSMMMO, Çalışma Raporu, 2008 ).

2009-2010 Yılları odanın yirminci yılını tamamladığı yıllar olmuştur. Yirmi yılda oda, mesleğin gelişmesinde önemli mesafeler almış, Türkiye'nin en büyük meslek odası olmasının gereği olan atılımları, yenilikleri gerçekleştirmiştir. Şimdi geleceği planlamak gereği ortaya çıkmıştı.

Yakın gelecekte beklenenleri iki grupta ele almak mümkündür. Bunlar en az muhasebe – vergi birlikteliği kadar mesleği etkileyecek yeniliklerdir.

Bunlardan ilki uzun süreden beri üzerinde çalışılan yeni Türk Ticaret Kanunu ile gelmesi beklenen yeniliklerdir. Çünkü bu yenilik, işletmeciliğe dönük, kamuyu aydınlatmaya dönük bir muhasebe mesleği öngörüyordu. Yeni ticaret kanunu, işletmeleri, bu doğrultuda ihtiyaç yaratacak zemine getiriyordu. Muhasebe mesleğini de bu ihtiyacı karşılayacak düzeye getirmek

gerekiyordu.

İkinci beklenti ise, ekonomik globalleşmenin gündeme getirdiği uluslararası muhasebe standartlarının ve buna bağlı denetleme standartlarının yakın gelecekte Türkiye gündemine gelecek olması idi. İşte böyle bir ortamda geleceği yeni projeler ile planlamak gereği öne çıkıyordu. Başkanın genel kurul açılış konuşmasında, yukarıda belirtilen ihtiyaçlara dönük olarak sıraladığı projelerden bir kaçını aşağıda belirtmiştir (İSMMM, Faaliyet Raporu 2009-2010).

-Uluslararası mesleki uyum projesi: Mesleğin uluslararası standartlarda yerine getirilmesi.

-Muhasebe bürolarında uluslararası kalite projesi : Uluslararası mesleki uyum projesine paralel yürütülecek bir proje.

-Mesleki uzmanlık projesi: iç denetim uzmanlığı, stratejik yönetim muhasebesi uzmanlığı, yabancı sermayeli şirketlerde muhasebe uzmanlığı.

-Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama Standartları, KOBİ Raporlama Standartları, Türkiye Denetim Standartları'nda kullanım için TURMOB'a bağlı, bu konularda çalışan LUCA kanalı ile programlar hazırlama projeleri.

Başkan, beklenen yenilikler doğrultusunda odanın misyonunun da aşağıdaki şekilde belirlendiğini açıklıyordu:

-Miyonumuz, Mesleki hak ve hukukumuzu korumak üzere finansal bilgi,yönetim muhasebeciliği, danışmanlık konularında sürekli eğitimler ve yayınlarla meslek mensuplarının bilgi birikimini, kariyerini geliştiren, uzmanlaşmasını sağlayan, muhasebe ile ilgili uygulamalara yön veren bilimsel ve teknolojik çalışmalar yapmaktır.

Yukarıda sözü edilen projeleri, açıklanan misyona uygun olarak gerçekleştirebilmek için odanın organizasyon yapısı, yirminci yılda bu ihtiyaçları karşılayacak duruma getirilmişti. Bu organizasyonun, odayı geleceğe taşıyacak kimi organları aşağıda gösterilmiştir.

-Merkezde ve ilçelerde üyelere dönük eğitim birimleri oluşturulmuştu.  
- Danışma Meclisi, Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu, Yeyin Kurulu, Mesleki Gelişmeleri İzleme Kurulu, Oda temsilcileri istişari

mahiyette çalışıyorlardı.

- TESMER İstanbul şubesi staj eğitimi programlarını uyguluyordu.

- İSMMMO Akademi, meslek içi eğitim, standart yapıcı ve mevzuat geliştirilmesi konularında araştırma yapacak kurum olarak oluşturulmuştu.

- Avrupa Birliği Komitesi'nden, Denetim Standartları Komitesine, Mesleki Uzmanlaşma Komitesinden, Türk Ticaret Mevzuatı Komitesi'ne kadar uzanan 24 komite faaliyetini sürdürüyordu.

2011-2012 Yılları, yukarda belirtilen misyona uygun bir gelişmenin izlenmeye başladığı dönem olmuştur. 2011 Yılı Faaliyet Raporu'nu sunuşunda başkan bu yeni dönemin önemini : Mesleğimizi ve geleceğimizi şekillendirmede önemli gelişmelerin yaşandığı bir yılı geride bıraktık.... Yeni Ticaret Kanunu'nun yasalaşması ile birlikte önemli bir eşik aşıldı.... sözleri ile belirtmişti (İSMMMO, Faaliyet Raporu, 2011).

Bu yeni dönemin bir çok engelle başladığını açıklayan başkan, odanın hedeflerini eğitim hamlesini sonuna kadar hayata geçirmek, sürdürülebilirlik ve kurumsallaşma temelleri üzerine bir gelecek inşa etmek olarak belirtiyordu. Ve oda bu doğrultuda 2011-2012 yıllarında uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası denetim standartları bağlamında büyük bir eğitim hamlesini gerçekleştiriyordu.

### ***31. Odanın 2000-2012 Yılları Arasında Üye Sayısında ve Yapısındaki Gelişmeler***

Odanın ikinci on yılına girdiği 2000 yılından itibaren üye sayısında önemli artışlar sağlanmaya devam edildiği, başta SM unvanının kaldırılması olmak üzere üye yapısında değişimler meydana geldiği gözlenmektedir. Aşağıda bu değişim ve gelişmeler üzerinde sayısal olarak durulmuştur.

**Tablo IV**

SM ve SMMM olarak Üye Sayısındaki Gelişmeler (2000-2012)

Yıllar	SM	SMMM	Toplam
2000	7.386	8.189	15.575
2002	7.588	10.125	17.713
2004	7.987	12.168	20.155
2006	8.063	14.363	22.426
2008	7.439	17.211	24.650
2010	6.565	21.319	27.884
2012	3.265	28.676	31.941

Bu tablodaki verilerin değerlendirilmesi üzerinde aşağıda durulmuştur.

- 2000- 2008 Yılları arasında her yıl binin biraz üzerinde artan üye sayısının, 2008 yılından sonra yılda iki bin dolayında artış göstermeye başladığı dikkati çekmektedir. SM unvanı verilmemesine rağmen sağlanan bu artış anlamlıdır. Ve mesleğe gösterilen ilginin, mesleğin örgütlenmesinin yirminci yılına doğru arttığını ortaya koymaktadır.

- 2008 Yılında SM unvanının verilmesinin durdurulmasından sonra, SM'lerin meslek içindeki paylarının giderek azaldığı görülmektedir. Bu azalışın ilk nedeni bu unvan ile yeni üye alınmaması ve meslekten ayrılan üyeler ile doğal bir azalmanın yaşanması, ikinci neden ise, SM'lerin sınava girerek SMMM olmalarıdır.

- SMMM unvanlarının hızlı artışı, meslekte SMMM'lerin ana unsur durumuna geldiğini göstermektedir.

- 8.000 Dolayındaki stajyerler ile birlikte odanın hizmet verdiği meslek mensubu sayısının 40.000 dolayında olduğu dikkati çekmektedir.

- 2000 Yılında Türkiye'de SM ve SMMM toplamı 49.536'dır. 2012 Yılında ise 85.536'dır. Bu sayılara göre İSMMMO'nun Türkiye toplamı içindeki payı 2000'de %31,4, 2012'de % 37,3'dür. Bu gelişmede, İstanbul'da meslek mensuplarının daha çok olması yanında, meslek mensuplarının İstanbul'da daha fazla unvan almak istemelerinin de payı vardır.

**Tablo V**

Bağımlı ve Bağımsız Çalışanlar Sayılarındaki Gelişmeler ( 2000-2012)

Yıllar	Bağımsız	Bağımlı	Toplam
2000	8.410	7.165	15.575
2002	9.632	8.081	17.713
2004	9.525	10.630	20.155
2006	10.505	11.921	22.426
2008	11.080	13.570	24.650
2010	11.670	16.214	27.884
2012	12.623	19.318	31.941

Bu tablodaki verilerin değerlendirilmesi üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur.

- 2004 Yılı, bağımlı çalışanlardan, unvan almış olup, Oda'ya üye olmak isteyenlerin hızlı bir artış gösterdiği yıl olmuştur. Bu kayıt sayısı, 2008'den sonra yılda binbeşyüz dolayına çıkmıştır.

- 12 Yıl içinde bağımsız çalışanlar sayısının %50 artmasına rağmen bağımsız çalışanların sayısı %169,6 artış göstermiştir. Bağımsız çalışanlardaki artışın, bağımsız çalışan meslek mensubuna ihtiyaç duyan kuruluş sayısındaki artışa paralel olarak gerçekleştiği kabul edilebilir görülmektedir. Ama bağımlı çalışanların sınava girerek unvan almak odaya üye olmak istemeleri, üzerinde durulması gereken bir hususudur. Bunlar, çalıştıkları iş yerinde unvan olarak bir beklentiyi gerçekleştirmek istemiş olanlardan ve meslek unvanına ilgi göstererek oda hizmetinden yararlanmak isteyenlerden oluşmaktadır. Ve mesleğin kendisini geniş bir alanda kabul ettirmiş olduğunu göstermesi açısından önemlidir.

- 2000 Yılında Türkiye'de toplam bağımlı çalışanlar sayısı 23.045, 2012 yılında 38.939'dur. Bu sayılara göre 2000 yılında toplam bağımlı çalışanların içinde İSMMMO'nun payı %31,1, 2012 yılında %49,6'dır. Bu fark, İstanbul'un mesleğe gösterdiği ilginin bir sonucu ve İSMMMO'nun sunduğu hizmetten yararlanmak isteyenlerin daha fazla olduğunu gösteren bir gelişmedir.

**Tablo VI**

Oda Üyelerinin Cinsiyet Durumu (2000-2012)

Yıllar	Kadın	Erkek	Toplam
2000	2.010	13.565	15.575
2002	2.858	14.855	17.713
2004	3.920	16.235	20.155
2006	4.845	17.581	22.426
2008	5.962	18.688	24.650
2010	7.415	20.469	27.884
2012	9.526	22.415	31.941

Bu tablodaki verilerin değerlendirilmesi üzerinde de aşağıda kısaca durulmuştur.

- Toplam üye sayısı içinde kadın üye sayısı 2000'de %12,9, 2004'de %19,4, 2008'de %24,2, 2012'de %29,8'dir. Bu durum, kadın üye sayısının son on iki yıl içinde hızlı bir gelişme gösterdiğini ortaya koymaktadır.

- 2000'de kadın üye sayısının bağımlı çalışanlar oranı %62,4, 2010'da bu oran %74,9'dur. Bu durum, kadın üye sayısının başlangıçtan itibaren genellikle bağımlı çalışanlardan oluştuğunu, giderek daha fazla bağımlı çalışan kadın meslek mensubunun odaya üye olmak eğilimi gösterdiği ortaya koymaktadır.

- Türkiye geneline bakıldığında, kadın üye sayısının 2000'de 5.651, 2012'de 21.304 olduğu görülmektedir. İSMMM'nun kadın üye sayılarının bu toplam içindeki payları 2000'de %35,5, 2012'de %44,7'dir. Bu gelişme, İstanbul'da kadın meslektaşların hem fazla olduğunu ve hem de daha fazla kadın meslektaşın Oda'nın hizmetinden yararlanmak için üye olduğunu göstermektedir.

İstanbul, bu bildirinin ilgili bölümlerinde açıklandığı üzere, Türk muhasebe mesleğinin doğduğu ve geliştiği yerdir. Yani muhasebenin kültürel birikimi yüksek olduğu bir yerleşim yeridir. Hem bağımlı üyelerin fazlalığında ve hem de kadın üye sayısının fazlalığında, odanın hizmet kalitesi yanında, İstanbul'un muhasebe mesleği ile ilgili kültürel alt yapısının da payı olduğunu

belirtmek uygun olacaktır.

#### 4. S o n u ç

Osmanlı devlet muhasebesinde doğan muhasebe mesleği, XIX. yüzyılın ikinci yarısında, çift yanlı kayıt yöntemine dayalı işletmecilik çerçevesinde önemli bir çağdaşlaşma hamlesi içinde olmuştur. Ancak bu gelişme, XX. yüzyılın başlarında, on yıl boyunca (1912-1922) devam eden savaşlar nedeni ile tamamlanamamış ve Cumhuriyet yönetimi, olgunlaşmamış bir muhasebe mesleği yanında, yoksul bir sosyal yapı, güçsüz bir ekonomi devralmıştır. Cumhuriyet'i kuranlar, ileri ve çağdaş bir vergi anlayışını gündeme getirip, beyan usulünü, muhasebe bilgilerinden ve mali tablolardan vergi alınmasını yürürlüğe koyunca, bütün yüzyıl boyunca devam edecek muhasebe – vergi birlikteliğini de gündeme getirmiş oluyordu. Yeterli sayıda ve kalitede muhasebecinin bulunmadığı, bilinçli işletme sahiplerinin az olduğu bir ortamda gündeme gelen bu yeni durum karşısında, karma ekonomi modeli çerçevesinde özel ve devlet kesimi sanayi ve hizmet işletmelerinin kurulmaya başlandığı, muhasebe eğitimine önem verildiği gözlenmektedir. Bütün bu gelişmelerde İstanbul'da görev almış muhasebecilerin büyük payları olduğunu ve onların mesleğin gelişmesine öncülük yaptığını belirtmek gerekmektedir.

Vergi uygulamalarında beyan usulüne geçilmesi, denetim konusunu gündeme getirince bu işi üstlenen devlet denetim organlarını, İstanbul'dan başlayarak 1950 yılına kadar olgunlaştırmış ve muhasebe mesleği kayıt düzenini geliştirme yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmıştır. 1950 Yılı sonrası izlenen liberal iktisat politikaları işletme sayısını artırmış, muhasebeci ihtiyacı fazlaştırmış ve bu ihtiyacı karşılamak üzere yüksek eğitim kurumları, İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri'nin (1959-1982) büyük katkısı ile giderek daha fazla işletme eğitimi görmüş mezun vermeye başlamıştır. Cumhuriyet'in vergicilik düzeninden sonra, muhasebe mesleğinin gelişmesini sağlayan ikinci hamle, liberal iktisat politikalarının getirdiği ortam olmuştur. Ve işletmecilik ağırlıklı muhasebe mesleği giderek güçlenmiştir.

Bu durum karşısında, 1930'larda başlayan muhasebe mesleğini

örgütlenme ve yasal düzene kavuşturma çabaları, 1950'lerden sonra Maliye Bakanlığı merkezli olarak hızlı bir şekilde gelişme göstermeye başlamıştır. 1950'lerin, 1960'ların ortalarındaki girişimler sonuç vermemiş, 1980'li yıllarda peşpeşe yapılan girişimler 1989 yılı ortalarında sonuçlanarak 3568 sayılı yasa yürürlüğe girmiştir.

Meslek yasasının yürürlüğe girmesi ile kısa sürede gelişen odalar düzeni, mesleğin tarihi gelişiminin alt yapıyı hazır hale getirdiğini ortaya koymuştur. Bu odalar düzeni içinde ilk kurulduğunda en büyük oda olan İSMMMO, yirmi iki yıl süre ile bu durumunu korumuştur. İSMMMO'nun üye sayısı 1992'de 8.972 iken bu sayı 2012 yılında 31.941'e yükselmiş ve odanın kuruluşunun 22. yılında odanın hizmet verdiği meslek mensubu sayısı stajyerler ile birlikte 40.000'e ulaşmıştır.

2000'li yılların ilk beş yılı tamamlandığında odanın üye yapısında iki önemli değişimin başladığı gözlenmektedir. Bunlardan birisi kadın üye sayısındaki hızlı artış olmuş, ikincisi de bağımlı çalışan üye sayısının giderek artması olmuştur. Türkiye ortalamasının üzerinde olan bu artışlarda, İSMMMO'nun sunduğu hizmetlerden yararlanmak isteyen meslek mensuplarının fazlaşması yanında, İstanbul'un muhasebe mesleğindeki tarihi birikiminin kültürünün de etkisi olduğu bilinmektedir. Oda kaliteli ve geniş bir perspektif içinde hizmet üretebilmek için, yasal organları yanında birçok istişari organ oluşturmuş ve bu organlar mesleği ileri taşıyacak çalışmaları yaparak üyelerine sunmak konusunda başarılı olmuşlardır. 2010 Yılında yapılan genel kurula sunulan bilgilerden, odanın gelecek on yılı programlayan ve bu programı uygulayabilecek organlara sahip bir yapıda olduğu anlaşılmaktadır.

### **Kaynakça**

- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi,Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar, Sayfa 1-20, 344-405, 1995, İstanbul.
- Oktay Güvemli, Batuhan Güvemli : The Birth and Development of an Accounting Method in the Middle East ( Merdiban Method),



Paper, The Fifth Accounting History International Conference, August 9-11 2007, Banff – Canada.

- Oktay Güvemli : The Development of Accounting Thought in Luca Pacioli's Time in Turkey, Paper, II Internatioanl Conference Before and After Luca Pacioli, 17-19 June, 2011, İtaly.
- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparartorluğu, Tanzimat'a Kadar, Sayfa 384-421, 1998, İstanbul.
- Haydar Kulaksız : Public Financial Administration of Ottoman Empire Between the HYears 1838-1880 – Muhasebat Genel Müdürlüğü- Paper, Eleventh World Congress of Accounting Historians , July 19-22 2006, Nentes, France.
- Dilek Demirhan: Cash Waqfs and Their Accounting Application at the and of the 18 th Century in the Otoman Empire , Paper, Thirteenth World Congress of Accounting Historians, July 17-19 2012, NewCastle , England.
- Fatih C. Ertaş, Bülent Şişman : The Ottoman Estate (İnheritance ) Application and Accounting in the 16 th and 17 th Centuries – The Effects on Socio- Economic Stucture and İnheritance Law , Paper, Thirteenth World Congress of Accounting Historians, July 17- 19 2012, New Castle, England.
- Sudi Apak, Mikail Erol, V. Yerebasmaz : A Credit Institution that Introduced Turkey to the Double – Entry Bookkeeping Method and the Concept of Financial Statement in the Second Half of the 19 th Century : The Ottoman Bank, Paper, Thirteenth World Congress of Accounting Historinas, July 17-19 2012, New Castle, England.
- Hayri Baraçlı: Türkiye’de Toplu Taşımacılıkta Bir Öncü Kuruluş: İETT XIX. yüzyıl, Makale, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 3, Ocak 2012, İstanbul.
- İstanbul’un 100 Sanayi Kuruluşu, İstanbul’un Yüzleri Serisi, 2012 İstanbul.
- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat’tan

Cumhuriyet'e Cilt 3, Sayfa : 595-598, 2000, İstanbul.

- M. Zeki Pakalın: Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri, III. Cilt, Temettü Vergisi, 1993, İstanbul.
- 29.5.1926 Tarihli Türk Ticaret Kanunu, Madde: 66-68.
- 26.2.1926 Tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Madde: 1,6,7,11,12,13.
- Nihat Ali Üçüncü: Kazanç Vergisi Şerh ve İzahatı, Sayfa 19, 1943, İstanbul.
- 1927 Yıl ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, Madde 13-23, 36.
- 12.6.1930 Tarih ve 1718 sayılı İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu, Madde 8.
- Mehmet Yazıcı: Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, 1986, İstanbul.
- 29. 6. 1936 Tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Kanunu.
- Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. yüzyıl, Sayfa 673-675, 2001, İstanbul.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 3568 sayı ve 1.6.1989 tarihli.
- Serbest Muhasebeciliğin kaldırıldığı, 26.7 2008 Tarih ve 5786 sayılı yasa.
- Yahya Arıkan: Dünden Bugüne Türkiye'de Muhasebecilik ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Odası'nın Tarihi, Sayfa 94,95, 2004, İstanbul.
- İSMMMÖ, 2. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporu, 1991, İstanbul.
- İSMMMÖ, 3. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporu, 1992, İstanbul.
- İSMMMÖ, 5. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporu, 1994, İstanbul.
- Yahya Arıkan, Ü. Aslan : The Largest Chamber of the Union CPA's

in Turkey : İstanbul Chamber of Certified Public Accountants (İSMMMÖ), Paper, 2 nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History , September 15-18 2010, İstanbul Turkey.

- İSMMMÖ, 6. Olağan Genel Kurul, Çalışma Raporu, 1995, İstanbul.
- İSMMMÖ, 7. Olağan Genel Kurul, Çalışma Raporu, 1996, İstanbul.
- İSMMMÖ, 8. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporu, 1997, İstanbul.
- İSMMMÖ, 9. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporu, 1998, İstanbul.
- İSMMMÖ, 10. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporu, 1999, İstanbul.
- TURMPNB, 1998,1999 Çalışma Raporu, 1999, Ankara.
- İSMMMÖ, 11,13, 15. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporları, 2000, 2002, 2004, İstanbul.
- İSMMMÖ, 2009-2010 Faaliyet Raporu, 2010, İstanbul.
- İSMMMÖ, 2011 Faaliyet Raporu, 2011, İstanbul.

Zamanla bozulmuş ve gerçek durumunu gösteremeyecek hale gelmiş yanlış hesapların düzeltilebilmesi için mevcut alacak ve borçların defter kayıtları dışında yapılacak kontrol, sayım ve değerlendirme işlerine muhasebe dışı envanter denir.

Rasim Saydar - 1946

Muhasebe dışı envanter sonuçlarına göre hesap kalanlarının doğruluğunu kaybetmiş olanların düzeltilme işlemlerine muhasebe içi envanter denir.

Rasim Saydar - 1946

Bilanço, envanter neticelerini bir sıra altında gösteren tasnifi bir cetveldir.

Rasim Saydar - 1946