



Muhasebenin Dönüşümü: Eski Türk Devletlerinden Dijital Çağ'a

Evolution of Accounting: A Historical Journey from Early Turkish States to the Digital Era

BİLGEHAN ÇAKMAK SEL^a, ORCID: 0000-0002-0854-0517, DERYA ONOCAK^b ORCID: 0000-0002-5082-7482

^a Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Cumhuriyet Sosyal Bilimler MYO, Sivas, Türkiye

^b Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Şarkışla Aşık Veysel MYO, Sivas, Türkiye
(Gönderim Tarihi / Received: 02.08.2025; Kabul Tarihi / Accepted: 01.12.2025)

ÖZ

Bu çalışmada Türkiye'deki muhasebe sisteminin tarihsel dönüşümünün kronolojik bir çerçevede incelemesi amaçlanmıştır. Çalışmada literatür taraması yapılarak muhasebe sistemindeki gelişmeler dönemler itibariyle incelenmiştir. Çalışma sonucunda Eski Türk devletlerinden başlayarak Selçuklu, Osmanlı ve Cumhuriyet dönemlerine uzanan süreçte muhasebenin sadece bir kayıt aracı olmaktan çıkarak yönetsel, ekonomik ve toplumsal işlevler üstlendiği ortaya konulmuştur. Özellikle sanayileşme, küreselleşme ve dijitalleşme gibi makro süreçlerin muhasebe uygulamaları üzerinde önemli etkiler oluşturduğu, yapay zekâ ve bilgi teknolojilerinin ise muhasebe mesleğinde köklü dönüşümlere yol açtığı belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebenin tarihi, Türk muhasebe sistemi, dijitalleşme, yapay zekâ, kurumsal dönüşüm

JEL Sınıflandırması: M41, N00, N40, O33, L86

ABSTRACT

In this study, it is aimed to examine the historical transformation of the accounting system in Türkiye within a chronological framework. In the study, by conducting a literature, the developments in the accounting system were examined on a period-period basis. The findings reveal that, from the early Turkish states through the Seljuk, Ottoman, and Republican eras, accounting evolved from being merely a record-keeping tool to assuming managerial, economic, and social functions. It was also determined that macro processes such as industrialization, globalization, and digitalization have had significant impacts on accounting practices, and that artificial intelligence and information technologies have led to profound transformations within the accounting profession.

Keywords: History of accounting, Turkish accounting system, digitalization, artificial intelligence, institutional transformation

JEL Classification: M41, N00, N40, O33, L86

* Sorumlu yazar / Corresponding author.

E-posta adresi / E-mail address: bcakmaksel@cumhuriyet.edu.tr (B. ÇAKMAK SEL).

1. GİRİŞ

Türkçeye Arapça kökenli "muhasaba" kelimesinden geçen "muhasebe" terimi, hesaplama ve hesap ilmi anlamlarını taşımaktadır. Bu kelime, Arapçadaki "hisab" (hesap) sözcüğünden türetilmiş olup "mahsup", "hesap" gibi diğer terimlerle de ortak bir köke dayanmaktadır. Benzer şekilde, batı dillerinde de muhasebe kavramı "hesap" anlamına gelen kelimelerden türemiştir. Örneğin Fransızca "comptabilité" kelimesi "compte" sözcüğünden; İngilizce'de ise "accounting" terimi "account" kelimesinden gelmektedir (Yılmaz ve Yılmaz, 2016: 927). Muhasebenin sözlük anlamı ise karşılıklı hesap görme, hesaplama ve hesap işleriyle ilgilenme şeklinde tanımlanmaktadır (İstanbul Üniversitesi, 2023).

Muhasebe, insanlık tarihindeki en eski örgütsel ve ekonomik faaliyetlerden biri olarak kabul edilmektedir. İlk hesap tutma girişimlerinin kökeni, değişim ekonomisinin ortaya çıktığı ilkel topluluklara kadar uzanmaktadır (Sevilengül, 2003: 12). Muhasebe, tarihsel süreçte yalnızca finansal kayıt tutma aracı olmanın ötesine geçerek; ekonomik ilişkilerin düzenlenmesi, mülkiyet haklarının belgelenmesi ve kamu maliyesinin denetlenmesi gibi temel işlevleri üstlenen çok yönlü bir bilgi sistemi hâline gelmiştir. İnsanlık tarihinin ilk organize topluluklarından itibaren gelişen bu sistem, toplumsal organizasyonların sürdürülebilirliği açısından stratejik bir rol oynamış; Mezopotamya, Mısır, Yunan, Roma ve Çin gibi medeniyetlerde farklı biçimlerde uygulanarak devlet yönetiminde hesap verebilirlik ve mali disiplinin oluşmasına katkı sunmuştur.

Toplumların ekonomik yapılarındaki dönüşüm, üretim biçimlerindeki çeşitlenme ve teknolojik gelişmeler, muhasebe sisteminin kapsam ve işlevlerinde de önemli değişikliklere neden olmuştur. Başlangıçta yalnızca gelir-gider kayıtlarıyla sınırlı olan muhasebe uygulamaları, zamanla denetim, raporlama ve karar destek gibi işlevlerle donatılmıştır. Özellikle 15. yüzyılda Luca Pacioli tarafından tanıtılan çift taraflı kayıt sistemi, muhasebenin sistematik bir yapı kazanmasında dönüm noktası olmuş; işlemlerin eş zamanlı borç ve alacak yönleriyle kaydedilmesi, finansal tabloların güvenilirliğini ve kontrolünü artırmıştır (Avcı ve Yalçın, 2024: 398).

Sanayi devriminden itibaren artan ekonomik karmaşıklık ve kurumsallaşma ihtiyacı doğrultusunda muhasebe, iç kontrol sistemlerinin kurulmasında, finansal bilginin standartlaştırılmasında ve kurumsal şeffaflığın sağlanmasında merkezi bir konuma yerleşmiştir. Bu dönüşümle birlikte muhasebe, sadece teknik bir işlem dizisi değil, aynı zamanda bilgi üretimi, yönetsel karar alma ve toplumsal güvenin inşasında kritik bir araç hâline gelmiştir (Kaya, 2021: 149).

Türk muhasebe tarihi de bu evrimsel sürecin önemli bir uzantısı olarak değerlendirilmektedir. MÖ 3. yüzyıldan itibaren eski Türk devletlerinde gözlemlenen kayıt tutma ve hesap verme uygulamaları, göçebe yaşam tarzına rağmen mali disiplinin sağlanmasına yönelik bir anlayışı yansıtmaktadır. Selçuklu Devleti ile kurumsallaşan mali yapılar ve Osmanlı döneminde geliştirilen kapsamlı muhasebe sistemleri, muhasebenin devlet organizasyonu içerisindeki stratejik rolünü göstermektedir. Osmanlı'da muhasebe daha çok devlet gelir ve giderlerinin takibiyle sınırlıyken, Cumhuriyet'in ilanı ile kamu maliyesinde reformlar gerçekleştirilmiş, muhasebe sistemleri çağdaş normlara uygun şekilde yeniden yapılandırılmıştır.

Osmanlı döneminde atılan en önemli adımlardan birisi 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret olmuştur. Söz konusu kanun, esnaf, tacir ve işletmeler için sınıf veya ölçek ayrımı gözetmeksizin çift yanlı kayıt esasına dayalı defter tutma yükümlülüğü getirmiş; yevmiye defteri ve envanter defteri gibi temel muhasebe kayıtlarının standart bir içerikle tutulmasını zorunlu kılmıştır (Sipahi ve Küçük, 2011:185).

Cumhuriyetin ilk yıllarında, 4 Ekim 1926 tarihinde yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu Cumhuriyet döneminin ilk Ticaret Kanunu olmuştur (Kıratlı ve Çakıcı, 2022: 396). İzleyen yıllarda ise kamu ve özel sektör muhasebesi birbirinden ayrılarak kurumsallaşma süreci hızlanmıştır (Yardımcıoğlu ve Gül, 133: 2019). Türkiye’de muhasebe uygulamaları tarihsel süreçte birçok dönüm noktasından geçmiştir; 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret, 1950’deki vergi reformu, 1956 yılındaki 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 1961 yılındaki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 1994 yılında yürürlüğe giren Tek Düzen Hesap Planı gibi yapısal düzenlemeler bu sürecin kilometre taşlarını oluşturmuştur (Öz ve Çevikcan, 2010: 115; Kıratlı ve Çakıcı, 2022: 396). “2000’li yıllarda Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın (TMS-TFRS) kabul edilmesiyle birlikte muhasebe, uluslararası standartlarla entegre bir yapıya bürünmüş; küresel düzeyde karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi üretme işlevi güçlenmiştir (Kaval, 2007: 58).

Öte yandan, 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren hız kazanan dijitalleşme süreci, muhasebe uygulamalarında köklü bir dönüşümü beraberinde getirmiştir. Bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle muhasebe bilgi sistemlerinin işlevleri artmış otomasyon temelli uygulamalar ve yapay zekâ destekli yazılımlar muhasebe süreçlerine entegre edilmiştir. Günümüzde büyük veri, blokzincir ve bulut bilişim gibi teknolojilerle desteklenen muhasebe sistemleri, yalnızca geçmiş işlemleri kaydeden değil, aynı zamanda geleceğe yönelik öngörüler üretme kapasitesine sahip yapılar hâline gelmiştir. Yapay zekâ tabanlı uygulamalar; denetim, raporlama ve veri analizi gibi alanlarda doğruluk, hız ve maliyet avantajı sağlayarak muhasebenin stratejik işlevini daha da pekiştirmiştir.

Bu çalışma, muhasebe uygulamalarının Türk devlet geleneğindeki en erken örneklerinden başlayarak günümüze kadar uzanan gelişimini tek bir çerçevede ele alması bakımından literatürde önemli bir boşluğu doldurmaktadır. Mevcut araştırmaların çoğu belirli dönemlere odaklanmakta ve tarihsel süreci bütüncül şekilde değerlendirememektedir. Bu çalışma ise farklı dönemlere ait toplumsal, ekonomik ve kurumsal dinamikleri birlikte inceleyerek muhasebe alanındaki süreklilikleri ve dönüşüm noktalarını karşılaştırmalı olarak ortaya koymaktadır. Böylece muhasebenin yalnızca teknik bir faaliyet değil, devlet yapısı, ekonomik politikalar ve teknolojik gelişmelerle birlikte şekillenen bir alan olduğu daha net biçimde anlaşılmaktadır. Bu yönüyle çalışma, muhasebe tarihine ilişkin geniş kapsamlı bir perspektif sağlayarak ileride yapılacak araştırmalara hem dönemsel bir çerçeve hem de analitik bir referans seti sunmaktadır.

Çalışma dört ana tarihsel dönem üzerinden yapılandırılmıştır: Eski Türk devletleri, Selçuklu Devleti, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet dönemi. Cumhuriyet dönemi ise kendi içinde üç alt evrede ele alınmıştır: 1923–1960: Mali reformlar ve muhasebe sisteminin yeniden yapılanması, 1960–2000: Muhasebe alanında kurumsallaşma ve dijitalleşmeye geçişin ilk aşamaları, 2000 ve sonrası: Dijitalleşme, küreselleşme ve standartlaşma süreci. Bu yapı sayesinde her dönemin muhasebe uygulamaları kendi bağlamı içinde analiz edilmekte, aynı zamanda dönemler arası karşılaştırma yapılarak tarihsel gelişim çizgisi ortaya konmaktadır.

2. TÜRK MUHASEBE TARİHİNİN DÖNEMSEL ÖZELLİKLERİ

Muhasebenin ortaya çıkışı, ticari faaliyetlerin başlamasıyla birlikte gerçekleşmiştir. İlk dönemlerde muhasebenin temel işlevi, alacaklıların haklarının korunmasına yönelik (Hiçşasmaz, 1956: 351) iken çift taraflı kayıt yönteminin geliştirilmesiyle muhasebe, tacirler arasındaki ekonomik ilişkilerin kayıt altına alınmasını sağlayan bir hesap yöntemi hâline dönüşmüştür (Yaşar, 2016: 202). Bu gelişmeyle birlikte, işletmelerin mali yapılarını yansıtan tablolar oluşturulmaya başlanmıştır (Atabay, 2023: 127). Uzun bir süre yalnızca kayıt tutma odaklı işleyen muhasebe, çift taraflı kayıt sisteminin gelişimine

rağmen kuramsal bir temelden yoksun kalmıştır. 1940'lı yıllardan itibaren ise ölçüm, değerlendirme ve finansal bilgi üretimine yönelik yaklaşımların gelişmesiyle muhasebenin kuramsal boyutu daha belirgin hâle gelmiştir (Güvemli vd., 2013: 20). Bu dönemin ardından muhasebe, ölçüm, değerlendirme ve finansal bilgi iletimi sağlayan teknik bir bilim olarak tanımlanmıştır.

Uygulamada elde edilen deneyimler doğrultusunda muhasebe kuramı genellikle tanımlayıcı ve faydaya dayalı bir anlayışla şekillenmektedir (Bilginoğlu, 1986: 3; Altıntaş, 2011: 163). Muhasebe, diğer sosyal disiplinlerinde olduğu gibi, içinde bulunduğu toplumsal ve ekonomik yapının etkisi altında gelişim göstermektedir. Bu bağlamda, muhasebe uygulamalarını yönlendiren düzenlemeler, ülkelerin kendine özgü ekonomik koşullarına bağlı olarak farklılık arz etmiş ve bu durum, yirminci yüzyılın ortalarına dek muhasebe alanında evrensel ya da bölgesel ölçekte standart kuralların oluşturulmasını güçleştirmiştir. Özellikle küreselleşme süreciyle birlikte sınır ötesi ticaret hacminin artması, finansal piyasalardaki bütünleşme ve teknolojik ilerlemeler, uluslararası muhasebe kavramını gündeme getirmekte ve ulusal muhasebe sistemlerinin küresel standartlarla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır (Altıntaş, 2011: 163).

Bununla birlikte, özellikle yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren hız kazanan dijitalleşme ve bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler, muhasebe sistemlerinde köklü dönüşümlere yol açmaktadır. Bu süreçte muhasebe bilgi sistemi gelişmiş, otomasyon destekli uygulamalar yaygınlaşmış ve veri işleme kapasitesi önemli ölçüde artmıştır. Günümüzde ise yapay zekâ, makine öğrenmesi ve büyük veri analitiği gibi yenilikçi teknolojiler, muhasebe süreçlerinin daha hızlı, daha doğru ve öngörüye dayalı biçimde yürütülmesini mümkün kılmaktadır (Richins vd., 2017; Kokina ve Davenport, 2017).

Yapay zekâ teknolojileri, özellikle denetim, finansal raporlama ve karar destek sistemlerinde insan müdahalesini azaltarak hata payını düşürmekte ve işletmelere stratejik avantajlar sunmaktadır. Ayrıca, yapay zekâ tabanlı sistemlerin kullanımı, muhasebenin daha şeffaf, sürdürülebilir ve veri temelli bir yapıya dönüşümünü desteklemektedir. Bu gelişmeler, muhasebe mesleğinin niteliğini yeniden tanımlamakta ve muhasebe eğitimi ile mesleki yeterliliklere ilişkin beklentileri de dönüştürmektedir (Issa vd., 2016; Dai ve Vasarhelyi, 2017).

Türk muhasebe tarihi, tarihsel süreç içerisinde ekonomik, yönetsel ve toplumsal dönüşümlere paralel olarak şekillenmiş; farklı dönemlerde çeşitli yapısal evrimler geçirmiştir. Muhasebe uygulamaları, yalnızca teknik bir kayıt sistemi olmanın ötesinde, kamu yönetimi, vergi tahsilatı, kaynak dağılımı ve karar alma süreçlerinde stratejik bir araç olarak önemli roller üstlenmiştir. Türk muhasebe tarihi, kronolojik bir yaklaşımla eski Türk devletleri, Selçuklu Devleti, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere dört ana başlıkta, Cumhuriyet dönemi ise kendi içinde 1923–1960: Mali reformlar ve muhasebe sisteminin yeniden yapılanması, 1960–2000: Muhasebe alanında kurumsallaşma ve dijitalleşmeye geçişin ilk aşamaları, 2000 ve sonrası: Dijitalleşme, küreselleşme ve standartlaşma süreci olmak üzere üç alt başlıkta ele alınmıştır:

2.1. Eski Türk Devletlerinde Muhasebe Uygulamaları (MÖ 3. YY – MS 10. YY)

Muhasebe, yalnızca ekonomik bir faaliyet değil, aynı zamanda bir medeniyetin örgütlenme düzeyini ve yönetim anlayışını yansıtan temel kurumsal araçlardan biridir. Bu bağlamda, Türklerin tarihsel süreçte kurdukları devletlerde mali işleyişe dair sistemli uygulamaların izlerine rastlanması, muhasebe kültürünün erken dönemlerden itibaren var olduğunu göstermektedir. MÖ 3. yüzyıldan MS 10. yüzyıla kadar uzanan süreçte kurulan Eski Türk devletleri, göçebe ya da yarı yerleşik yapılarına rağmen gerek vergi tahsili gerekse mal envanteri ve kaynak yönetimi gibi alanlarda kayıt tutma ve hesap verme anlayışı geliştirmiştir. Özellikle Asya Hunları, Göktürkler, Uygurlar ve Karahanlılar gibi Türk toplulukları, dönemin koşullarına uygun mali yapılar kurarak muhasebe fonksiyonlarını idari sistemin

önemli bir unsuru hâline getirmiştir. Bu devletlerde vergi düzenlemeleri, mal takibi, yazılı belgeler ve muhasebe ile ilgili terimlerin kullanımı, muhasebe tarihine dair köklü bir geçmişin varlığına işaret etmektedir. Söz konusu uygulamalar, Tablo 1’de özetlenen dönemsel odak noktaları ve kaynak temaları çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Tablo 1

Eski Türk Devletlerinde Muhasebe Uygulamalarının Dönemsel Özeti

Dönem	Yıllar	Odak Noktaları
Eski Türk Devletleri -Asya Hun Devleti -Göktürkler -Uygurlar -Karahanlılar	MÖ 3. yy – MS 10. yy	- Oğuz Kağan Destanı’nda vergi ve mal gönderimi - Göktürklerde “tudun” (vergi memuru) ve “tamga” (gümrük vergisi) - Uygurlarda sistemli vergi ve kayıt düzeni - Karahanlılarda kâtiplik, defter tutma, vakıf muhasebesi, hazinedarlık

Tarihsel süreçte Sümer, Akad, Babil ve Asur gibi uygarlıklar ile Hititler, Mısırlılar, Maya, Aztek, İnka ve Viking toplumları öne çıkmış olmakla birlikte, bu toplulukların büyük bir kısmı tarih sahnesindeki kalıcılıklarını sürdürememiştir. Buna karşın Türkler, Araplar, Çinliler, Farslar ve Hintliler gibi bazı kadim milletler, sahip oldukları kültürel, dilsel ve medeniyet değerlerini koruyarak varlıklarını günümüze kadar devam ettirmiştir. Aynı soydan gelen farklı Türk devletleri, tarih boyunca çeşitli coğrafyalarda farklı toplumlarla etkileşim içerisinde olmuş; bu etkileşimler neticesinde dil, din, kültür, sanat, bilim ve gelenek gibi birçok alanda değişim ve farklılaşma yaşamıştır. Ancak bununla birlikte, Türklerin sahip olduğu töre, dil ve kültürel değerler de komşu halklar üzerinde etkili olmuş ve bölgesel etkileşime yön vermiştir (Küçüker ve Can, 2018: 234).

Türklerin kurduğu büyük medeniyetler ve sahip oldukları kültürel birikim dikkate alındığında, muhasebe ile ilgilenmediklerini söylemek doğru olmaz. Geniş topraklara hükmeden ve güçlü ordular yöneten Türk devletleri, etkin bir yönetim için envanter, kaynak takibi ve mali kayıt düzenine ihtiyaç duymuştur. Bu nedenle her dönemde, şartlara uygun muhasebe yöntemleri geliştirdikleri söylenebilir (Küçüker ve Can, 2018: 234).

Asya Hun Devleti (M.Ö. 220 – M.S. 216), Çin yıllıklarında Orta Asya’da kurulan ilk büyük Türk devleti olarak tanımlanmakta ve muhasebe tarihine dair izler açısından önemli bir başlangıç noktası oluşturmaktadır (Bilgi, 2023: 60). Hunlar, güçlü askerî teşkilatlarının yanı sıra ekonomik yapılarıyla da dikkat çeken göçebe bir toplumdur. Onluk sistemine dayalı ordu yapılanmaları, büyük bir lojistik düzen gerektirmiş; bu durum kaynakların yönetimi, envanter takibi ve hesaplamaların sistemli biçimde yürütülmesini zorunlu kılmıştır. Hayvancılığa dayalı üretim yapıları çerçevesinde et, süt, deri gibi ürünlerin kullanımı, takası ve dağıtımı belirli bir ekonomik düzen içinde gerçekleştirilmiş, bu da kayıt altına alma ihtiyacını doğurmuştur. Ayrıca değerli taşlar, silah ve eşyalar üzerindeki süslemeler hem Hunların lüks tüketime ilgisini hem de bu malların envanterinin ve mülkiyet takibinin önemini ortaya koymaktadır. Göçebe yaşam tarzı, sürekli hareket hâlinde olmaları nedeniyle taşınabilir varlıkların düzenli izlenmesini gerekli kılmıştır. Oğuz Kağan Destanı’nda geçen vergi, elçi ve mal göndermeye ilişkin ifadeler, Hunlar döneminde mali ve hesap sistemlerine dayalı bir yapı olduğunu destekler niteliktedir. Bu çerçevede Hunların, doğrudan muhasebe terimleriyle olmasa da yönetsel düzeyde hesap verme ve malî kontrol anlayışına sahip olduklarını göstermektedir (Kaya, 2021: 74–75).

Göktürkler, M.S. 552–745 yılları arasında Orta Asya’da hüküm süren ve ilk Türk alfabesi ile yazılı belgeleri literatüre kazandıran Türk devletidir (Küçüker, 2011: 43; Kaya, 2021: 76). İpek Yolu üzerindeki stratejik konumları, dış ticaretin gelişmesine olanak sağlamıştır (Mandaloglu, 2013: 142). Göktürk Devleti, Kuzey Çin’de yer alan iki büyük siyasi güç karşısında belirgin bir üstünlük elde

etmiş ve Akhun Devleti'ni ortadan kaldırarak İpek Yolu üzerinde hâkimiyet sağlamıştır. Bu gelişme, Göktürklerin hâkim oldukları dönemde bölgesel dengelerin yanı sıra dünya ticaretinde de etkili bir konuma ulaşmalarını mümkün kılmıştır (Kaya, 2021: 76).

Göktürkler döneminde “tudun” adı verilen görevliler aracılığıyla vergi toplanmış, “tamga” olarak adlandırılan damga ve işaretler ise ticaret üzerinden alınan gümrük vergilerini temsil etmiştir. Bu uygulamalar, sistemli bir mali idarenin varlığına işaret etmektedir. Ayrıca Orhun Yazıtları'nda yer alan mal varlığı ve cenaze hediyelerine ilişkin detaylı ifadeler, yazılı belge temelli bir envanter ve kayıt kültürünün geliştiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, Göktürkler dönemindeki uygulamalar erken Türk devletlerinde muhasebe sisteminin temel fonksiyonlarının şekillenmeye başladığını göstermesi açısından tarihsel bir öneme sahiptir (Kaya, 2021: 76–77). Bu durum, Göktürkler'in yalnızca askeri ve siyasi yapılarıyla değil, ekonomik düzenlemeleriyle de erken Türk devletleri arasında öncü olduğunu göstermektedir.

Uygur Devleti (745–840), hüküm sürdüğü dönemde dikkate değer bir siyasi ve kültürel yapıya sahip olup, Türk tarihinin en önemli medeniyetlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Yerleşik yaşam tarzını benimseyen ilk Türk toplumu olan Uygurlar, aynı zamanda İslamiyet öncesi dönemde ticarete en fazla yönelen Türk topluluklarından biri olarak öne çıkmaktadır (Küçüker ve Can, 2018: 235). Bu dönemde yerleşik yaşama geçiş, sadece sosyal yapıda değil, ekonomik ve mali yapılarda da köklü dönüşümler yaratmıştır. Tarım ve hayvancılıkla birlikte ticari faaliyetlerin artması, muhasebe uygulamalarının gelişmesini zorunlu kılmıştır (Kaya, 2021: 72).

Uygurlar döneminde uygulanan vergi türleri arasında toprak vergisi (kalan), hayvan vergisi (koçbir) ve mesken vergisi (tütün) yer almaktadır. Ayrıca tüccarlardan alınan “tamga” adlı gümrük vergisi ile bu vergileri tahsil eden “acıcı” görevlileri, kayıt temelli bir mali yapının göstergesidir. Döneme ait belgelerde bu vergilere ve ticari işlemlere dair detaylı bilgiler bulunmakta; bu durum gelişmiş bir muhasebe sistemine işaret etmektedir (Kaya, 2021: 75–76). Uygurlar döneminde farklı vergi türlerinin uygulanması ve bu vergilerin belirli görevliler tarafından toplanması, mali işlerin düzenli bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Belgelerde vergi ve ticari işlemlere ilişkin ayrıntıların yer alması ise kayıt tutma kültürünün gelişmiş olduğunu ortaya koymaktadır. Bu uygulamalar, günümüz muhasebe sistemlerinin temelini oluşturan belgelendirme, izlenebilirlik ve denetim gibi unsurların tarihsel kökenlerinin çok daha eskiye dayandığını göstermektedir.

Uygurlar döneminde kullanılan para birimleri, ekonomik faaliyetlerin sistemli yürütüldüğünü ve ticari işlemlerde hesaplama ile değer ölçümüne önem verildiğini göstermektedir. Bu bağlamda Uygurların beş farklı para birimi (yastuk, yarmak, bakır, vun ve çav) kullanmaları dikkat çekicidir. Söz konusu para birimleri, ağırlık esasına dayalı olarak sınıflandırılmış ve her biri farklı bir kıymet düzeyini ifade etmiştir (Sertkaya ve Alimov, 2006: 117–119). Yaklaşık 2.000 gram ağırlığındaki yastuk, altın ve gümüş gibi değerli madenlerden üretilmiş külçe formunda temel bir birimdir. Yarmak, yaklaşık 40 gram ağırlığında olup yastuk'un 1/50'sine karşılık gelmektedir. Onun da 1/10'u olan bakır, yaklaşık 4 gramlık bir ağırlığa sahiptir. Daha küçük işlemler için kullanılan vun birimi ise 0,4 gramlık değeriyle, yastuk'un 1/5000'i, yarmak'ın 1/100'ü ve bakırın 1/10'u oranındadır. Ayrıca çav olarak adlandırılan kâğıt para birimi, dönemin banknot sistemine karşılık gelmekte ve Uygurların kâğıt para kullanımındaki öncülüğünü ortaya koymaktadır (Küçüker ve Can, 2018: 238).

Uygurlara ait hukuki ve ticari belgelerde; borç ilişkileri, kira ve satış sözleşmeleri, kefil bilgileri, ödeme koşulları ve şahıslar arası ticari defter kayıtları gibi unsurlar yer almakta; bu da belgelerin muhasebe belgesi niteliği taşıdığını ortaya koymaktadır (Kaya, 2021: 79–81). Belgelerde görülen bu ayrıntı düzeyi, Uygurların yalnızca ekonomik etkinliklerini değil, sosyal ilişkilerde güveni sağlayan bir kayıt kültürünü de benimsediklerini ortaya koymaktadır. Bu yönüyle, muhasebenin yalnızca

iktisadi değil, aynı zamanda toplumsal düzenin korunmasında da işlevsel bir araç olarak görüldüğü anlaşılmaktadır.

Karahanlılar dönemine gelindiğinde ise, Türklerin yerleşik yaşam biçimini daha kurumsal bir çerçeveye oturttuğu görülmektedir (Can vd., 2012: 69). IX. yüzyıldan XIII. yüzyıla kadar Orta Asya'da hüküm süren Karahanlılar, Türk tarihinin önemli hanedanlıklarından biri olarak kabul edilmektedir. Orta Asya'nın doğusundan batısına uzanan geniş bir coğrafyada siyasi hâkimiyet kurmuş; özellikle İpek Yolu üzerindeki konumları sayesinde ticari ilişkilerde önemli bir rol üstlenmişlerdir. Hindistan, İran, Kuzey Afrika ve Avrupa'nın bazı bölgeleriyle kurdukları dış ticaret bağları, onların ekonomik alandaki etkinliğini ortaya koymaktadır (Kaya, 2021: 84).

Ekonomik faaliyetlerdeki bu canlılık, Karahanlıların mali yapısının ve muhasebe anlayışının gelişmesine katkı sağlamıştır. Ticaretin güvenli şekilde sürdürülebilmesi amacıyla kervansarayların inşa edilmesi ve tüccar sınıflarının farklı düzeylerde örgütlenmesi, Karahanlı toplumunda ekonomik organizasyonun ne denli gelişmiş olduğunu göstermektedir. Nitekim bu dönemde “büyük tüccarlar” dış ticarete faaliyet gösterirken, orta ve küçük tüccarlar şehirlerde pazarcılık yapmış, üreticiler ise doğrudan satışa yönelmiştir (Kaya, 2021: 85).

Bu dönem, muhasebe tarihi açısından önemli bir kırılma noktasıdır. Karahanlılara ait arkeolojik buluntular (özellikle madeni paralar ve seramik eserler) yüksek düzeyde bir medeniyetin izlerini taşımaktadır. Devletin mali sistemini kurumsal temele oturtmak adına saraylarda kâtiplik müessesesinin oluşturulmuş olması, dönemin muhasebe uygulamalarına ışık tutmaktadır. Kâtipler, bütçe denkliklerini sağlamak ve defter tutmak gibi görevlerle sorumlu tutulmuş; mesleki bilgileri ve ahlaki nitelikleriyle önemli bir konuma sahip olmuşlardır. Bu bağlamda Yusuf Has Hacib'in “Kutadgu Bilig” adlı eseri ile Kaşgarlı Mahmud'un “Divânü Lügati't-Türk” adlı sözlüğü, dönemin sosyo-ekonomik yapısı ve muhasebe anlayışı açısından temel kaynaklar arasında yer almaktadır (Can vd., 2012: 69). Özellikle Kutadgu Bilig, sadece siyasal bir nasihatname değil, aynı zamanda kamu yönetimi ve mali işlemlere ilişkin detaylar içermesi bakımından önemlidir. Eserin 39. bölümünde, hazinecilik görevini yürüten bir devlet görevlisinin nitelikleri, sorumlulukları ve mali işlemlerde dikkat edilmesi gereken hususlar ayrıntılı biçimde ele alınmıştır (Ertaş vd., 2013: 74). Bu yönüyle Kutadgu Bilig, Türk muhasebe tarihinde kayda geçen önemli yazılı belgelerden biri olarak kabul edilmekte; dönemin mali yapısının ve kayıt kültürünün ulaştığı düzeyi yansıtmaktadır.

MÖ 3. yüzyıldan MS 10. yüzyıla kadar uzanan tarihsel süreçte kurulan Eski Türk devletleri, muhasebe uygulamalarını yalnızca ekonomik işleyişin bir aracı olarak değil, aynı zamanda yönetsel etkinliğin ve toplumsal düzenin bir teminatı olarak benimsemiştir. Göçebe ve yerleşik yaşam tarzları arasındaki geçiş, muhasebe sistemlerinin esnekliğini ve işlevselliğini artırmış; vergi tahsili, kaynak yönetimi, envanter kaydı ve ticari işlemlerin belgelenmesi gibi uygulamalarla bu sistemler kurumsallaşmıştır. Hunlar, Göktürkler, Uygurlar ve Karahanlılar gibi devletler, dönemin koşullarına uygun olarak geliştirdikleri muhasebe anlayışıyla, Türk tarihinin ekonomik yönetim kültürünün temellerini atmıştır. Özellikle yazılı belgelerde görülen hesap verebilirlik, şeffaflık ve kayıt düzeni, çağdaş muhasebe ilkelerinin tarihsel kökenlerine işaret etmektedir. Bu bağlamda, eski Türk devletlerindeki muhasebe uygulamaları, sadece tarihsel bir merak konusu değil; aynı zamanda bugünün mali sistemlerini anlamada da temel referans kaynakları arasında değerlendirilmektedir.

2.2. Selçuklu Döneminde Muhasebe Uygulamaları (1040-1308)

1040 yılındaki Dandanakan Zaferi sonrasında devletleşen Selçuklular, adlarını Oğuzların Kınık boyundan olan Selçuk Bey'den almıştır. Özellikle 1071 Malazgirt Zaferi, Selçukluların Anadolu'ya girişini hızlandırmış; bu gelişme Anadolu'nun Türkleşmesi ve ilerleyen dönemlerde Osmanlı

Devleti'nin ortaya çıkmasına zemin hazırlaması bakımından tarihsel bir dönüm noktası niteliği taşımıştır (Kaya, 2021: 100). Bu süreçte, Selçuklular yalnızca askeri ve siyasi başarılarla değil, aynı zamanda kurumsal bir yönetim anlayışına dayanan güçlü bir idari yapı da tesis etmiştir. Kafkaslar'dan Anadolu'ya ve Arap Yarımadası'na kadar uzanan geniş bir coğrafyada etkinlik gösteren Selçuklular, bu geniş hâkimiyet alanı içerisinde mali ve bürokratik sistemlerin kurumsallaşmasına öncülük etmiştir (Küçük, 2013: 238). Özellikle muhasebe sisteminin düzenlenmeye ve merkezî yapılar aracılığıyla yürütülmeye başlanması, bu dönemin dikkat çeken yönlerinden biridir. Nizâmü'l-Mülk'ün *Siyasetname* adlı eseri, mali sorumluluk ve yönetim etiği açısından önemli bir kaynak niteliğindedir. İlhanlı etkisiyle gelişen defter düzeni, farklı bölgelerde yapılan envanter kayıtlarıyla birlikte şeffaf ve hesap verebilir bir mali yapı ortaya koymuştur. Bu döneme ait uygulamalar ve kaynaklar Tablo 2'de tematik olarak özetlenmiştir.

Tablo 2

Selçuklu Devletinde Muhasebe Uygulamalarının Dönemsel Özeti

Dönem	Yıllar	Odak Noktaları
Selçuklu Dönemi	1040-1308	-Divan-ı İstifâ ile merkezi mali yönetim -Müstevfiler aracılığıyla gelir-gider kayıtları - Ticaretin teşviki ve vergi muafiyetleri - Cehbez ve sakkalar ile finansal işlemler - <i>Siyasetname</i>'de mali sorumluluk vurgusu -İlhanlı etkisiyle gelişmiş defter sistematigi - Yeni bölgelerde mali envanter kayıtları - Şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri

Özellikle 1071 Malazgirt Meydan Muharebesi, Selçukluların Türk tarihindeki yerini pekiştirmiş; bu zaferle birlikte Anadolu'nun Türkleşme süreci hız kazanmış ve Selçuklu kültürü bölgeye yerleşik biçimde nüfuz etmiştir. Böylece Anadolu, ilerleyen dönemlerde Osmanlı Devleti'nin siyasi ve kültürel temellerinin atıldığı bir coğrafya hâline gelmiştir. Bununla birlikte, Selçuklu yönetiminin büyük ölçüde İslam medeniyetlerinin etkisinde kaldığı görülmektedir. Bu durum, dönemin dil kullanımına da yansımış; Türkçenin yanı sıra Farsça ve Arapça da hem konuşma hem de yazı dili olarak resmi ve entelektüel alanda önemli bir yer edinmiştir (Kaya, 2021: 100).

1071 Malazgirt Zaferi'nin ardından Türklerin Anadolu'ya yerleşmesiyle birlikte, Bizans'tan miras kalan kayıt ve yönetim kültürü yavaş bir dönüşüm sürecine girmiştir. Başlangıçta göçebe yaşam tarzının etkisiyle bu dönüşüm sınırlı kalmış, ancak Cengizhan'ın Batı Asya'yı istila etmesi sonrası Anadolu'ya gelen yerleşik Türk topluluklarıyla birlikte, özellikle Anadolu Selçuklu Devleti'nin kuruluşuyla mali-idari yapıda kurumsallaşma hız kazanmıştır. Selçuklunun son döneminde yaşanan Moğol istilasına ise, Fars kültürünün etkisini artırmış; özellikle maliye ve muhasebe alanlarında Arapça ve Farsça terimlerin hâkim olduğu bir yapı ortaya çıkmıştır. Bu dönem, Anadolu'da muhasebe dilinin ve sisteminin dönüşüm geçirdiği önemli bir evre olarak değerlendirilmektedir (Güvemli vd., 2014: 9-10).

Selçuklularda Divan-ı İstifâ, devletin mali işlerinden sorumlu temel kurumlardan biri olup, Divan-ı Alâ'ya bağlı olarak faaliyet göstermiştir. Bu divan, özellikle vergi gelirlerinin toplanması, hesaplanması ve uygun alanlarda kullanılması gibi yıllık devlet varidatına ilişkin işlemleri yürütmüştür. Kurumun başındaki görevli ise müstevfi ya da sahib divan-ı istifâ olarak adlandırılmaktadır (Güneş, 2024: 313).

Selçuklu döneminde iktisadi büyümeyi desteklemek amacıyla ticaret yolları güvence altına alınmış ve zaman zaman gümrük ile ticaret vergilerinden muafiyetler sağlanmıştır. Bu uygulamalar, devletin

gelir-gider dengesi üzerinde doğrudan etkili olmuş; kamu maliyesi açısından önemli kayıt işlemlerini gerekli kılmıştır. Ayrıca bu dönemde, para ekonomisinin gelişmesine paralel olarak bankacılık benzeri finansal araçlar da ortaya çıkmıştır. “Cehbez” adı verilen aracı kişilerin faizle borç verme faaliyetleri, çek benzeri “sakka” belgeleriyle yapılan ödemeler ve havale senetleriyle yürütülen uluslararası para transferleri, muhasebenin kayıt, belge düzeni ve izlenebilirlik işlevlerinin kullanımda olduğunu göstermektedir. Faiz yasağına rağmen bu işlemlerin Yahudi tüccarlar aracılığıyla ya da hile-i şer’iye yöntemleriyle Müslümanlar tarafından dolaylı biçimde yürütülmesi, dönemin mali yapısında çeşitlilik ve esneklik bulunduğunu göstermektedir (Kaya, 2021: 100).

Selçuklu Devleti’nin ticari ve idari yapısına ışık tutan en önemli eserlerden biri, Nizâmü’l-Mülk’ün Siyasetname adlı eseridir. Sultan Melikşah’ın isteğiyle Farsça kaleme alınan bu eser, kamu yönetimi ve yöneticilerin sorumluluklarına dair kapsamlı ilkeler sunmaktadır. Eserin çeşitli bölümlerinde mali idareye yönelik doğrudan atıflar yer almaktadır. Özellikle vilayetlerde vergi toplamakla görevli memurlar olan “âmillerin” adaletli davranmaları, yalnızca belirlenen vergileri almaları ve halkı mağdur etmemeleri gerektiği vurgulanmıştır. Muhasebe açısından en dikkat çekici bölüm ise 51. fasıldır. Bu bölümde, vilayet hesaplarının düzenli tutulması, kayıt sisteminin şeffaf olması ve mali disiplinin sağlanmasına yönelik uyarılar yer almaktadır. Bu yönüyle Siyasetname, Selçuklu döneminde muhasebenin kurumsal yapısı, hesap verme sorumluluğu ve kayıt düzeni açısından önemli bir başvuru kaynağıdır (Kaya, 2021: 101).

Selçuklu dönemine ait kaynaklarda, vilayetlerden elde edilen gelirlerin ve yapılan harcamaların detaylı biçimde kayda geçirilerek hesaplanmasının, mali yönetimin temel ilkelerinden biri olduğu görülmektedir. Vergi gelirlerinin doğru biçimde hesaplanması, giderlerle karşılaştırılması ve varsa fazlalık ya da eksikliğin belirlenerek denetlenmesi gerektiği vurgulanmıştır (Küçük, 2013: 241; Doğan ve İnankul, 2021: 104). Bu uygulamalar, şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışının tarihsel kökenlerine işaret etmektedir. Ayrıca, yöneticilerin ve vergi tahsildarlarının faaliyetlerinin sürekli gözetim altında tutulması, dönemin muhasebe sisteminin ne denli gelişmiş olduğunu göstermektedir (Güneş, 2024: 313).

Yeni fethedilen bölgelerde devletin uyguladığı mali politika gereği, söz konusu yerlerin tüm gelir ve gider unsurları sistemli bir şekilde kayıt altına alınmıştır. Bu çerçevede, müstevfi unvanına sahip görevliler ilgili bölgeye gönderilerek; taşınır-taşınmaz varlıklar, gelir kaynakları ve yapılan harcamalar ayrıntılı biçimde belgelenerek defterlere geçirilmiştir (Güneş, 2024: 317). Bu uygulama, muhasebe sisteminin temel ilkelerinden biri olan belgelendirme ve kayıt ilkesi (belgelere dayanma ilkesi) ile doğrudan ilişkilidir. Zira kamuya ait her türlü ekonomik faaliyetin şeffaf ve denetlenebilir bir şekilde kayda geçirilmesi, mali yönetimin güvenilirliğini artırmakta ve hesap verebilirliği sağlamaktadır. Ayrıca bu durum, tam açıklama ilkesi ile de örtüşmektedir; çünkü devletin yeni hâkim olduğu alanlardaki tüm mali unsurların eksiksiz olarak belgelenmesi, kapsamlı mali raporlamayı mümkün kılmaktadır.

Türkiye Selçuklularında kullanılan muhasebe defterlerine dair doğrudan belgeler sınırlı olmakla birlikte, Selçukluların tâbi olduğu İlhanlılarda bu alanda daha ayrıntılı kayıtlara ulaşılabilmektedir. İlhanlı muhasebe sisteminin Anadolu’da uygulandığı dikkate alındığında, benzer defter türlerinin Türkiye Selçukluları döneminde de kullanılmış olduğu düşünülmektedir. İlhanlılar döneminde kullanılan muhasebe defterleri, gelir-gider kayıtlarının türüne göre çeşitli başlıklar altında sınıflandırılmaktadır. İlk dönemlerde “Defter-i Ahsa” (temel gelirlerin kaydı), “Defter-i Ta’in Emvâl” (nüfus ve kıymetli mal kayıtları), “Defter-i Kanun Emvâl” (bölgesel mali kayıtlar), “Defter-i Ceride-i Memâlîk” (askerî harcamalar) ve “Defter-i Ruzname” (her türlü mali işlemin sıralı kaydı) gibi defterler ön planda iken ilerleyen dönemlerde günlük kayıtlar için “Defter-i Ruznamçe”, bütçe kayıtları için “Defter-i Cami’ül-Hisâb” ve tahsilat-ödeme işlemleri için “Defter-i Tahvilat” gibi daha

işlevsel ve ayrıntılı defter türleri kullanılmaya başlanmıştır. Bu defterler, kamu maliyesinin çeşitli düzeylerde düzenli şekilde kayda geçirildiğini göstermekte ve dönemin gelişmiş muhasebe yapısını yansıtmaktadır (Güneş, 2024: 318).

2.3. Osmanlı Döneminde Muhasebe Uygulamaları (1299-1922)

Osmanlı İmparatorluğu'nda muhasebe uygulamaları, devletin uzun süreli tarihsel varlığı ve değişen yönetim ihtiyaçları doğrultusunda evrim geçirmiştir. Bu bağlamda Osmanlı muhasebe sistemi, genel hatlarıyla devletin merkeziyetçi yapısına uygun olarak gelişmiş, geleneksel kurumlar ve şer'i esaslar temelinde şekillenen mali uygulamalar ile modernleşme hareketlerinin etkisiyle muhasebe sisteminde köklü reformların yapıldığı, Avrupaî yöntemlerin benimsendiği ve kurumsal yapının yeniden şekillendiği bir süreci temsil etmektedir (Bülbül, 1999: 152; Aslan vd., 2023: 3). Bu döneme ait temel odak noktaları Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3

Osmanlı Devleti'nde Muhasebe Uygulamalarının Dönemsel Özeti

Dönem	Yıllar	Odak Noktaları
Osmanlı Dönemi	1299 – 1922	- Devletçi ekonomi ve merkezi maliye yapısı - Kanunname-i Âli Osman ve başdefterdarlık teşkilatı - Mukataa ve cizye gibi gelir birimlerine yönelik özel muhasebe kalemleri - Tahakkuk-tahsilat esasına dayalı merdiven kayıt yöntemi - İlhanlı mali geleneklerinin etkisiyle şekillenen kayıt kültürü - Fatih dönemi sonrası sistemli defter düzeni ve mali organizasyon - Maliye Nezareti'nin kurulması ile kurumsallaşma süreci (1839 sonrası) - 1850 Kanunname-i Ticaret ile çift taraflı kayıt sistemine dayalı tüccar muhasebesi - Heyet-i Teftişîye ile kamu denetiminin kurumsallaşması - Osmanlı Bankası aracılığıyla özel sektörde muhasebe uygulamalarının gelişmesi - Hamidiye Ticaret Mektebi ile muhasebe eğitiminin yaygınlaşması - Temettü vergisi ve kayıt temelli vergi sisteminin uygulanması

Osmanlı İmparatorluğu döneminde ticari faaliyetler ağırlıklı olarak gayrimüslimler ve yabancı tüccarlar tarafından yürütülmüştür. Bu durum, ticaretin devlet politikalarında öncelikli bir ekonomik araç olarak değerlendirilmemesine neden olmuştur. Devletin ekonomik yapılanmasında merkeziyetçi ve devletçi bir yaklaşımın baskın olması, özel teşebbüslerin gelişimini sınırlamış; bu bağlamda muhasebe uygulamaları, esas olarak kamu maliyesi çerçevesinde şekillenmiş ve gelişmiştir (Atabay, 2023: 126).

1299–1453 yıllarını kapsayan Osmanlı'nın kuruluş dönemine ait herhangi bir muhasebe belgesi günümüze ulaşamamıştır. Bu durumun temel sebeplerinden biri, başkentlerin sırasıyla İznik, Bursa ve Edirne olarak değişmesiyle belgelerin korunmasında yaşanan zorluklardır. Osmanlı arşivlerinde bulunan mali belgeler genellikle İstanbul'un fethinden sonrasına aittir (Ertaş vd., 2017: 70).

İstanbul'un fethinden sonra, Fatih Sultan Mehmet döneminde *Kanunname-i Âli Osmanî* çıkarılmıştır. Bu kanun, Osmanlı'nın ilk kapsamlı hukuk metni olup, maliye teşkilatının yapısını ayrıntılarıyla belirlemiştir. Kanunda, başdefterdarın maliye teşkilatının başında olduğu, Anadolu ve Rumeli defterdarlarının bu yapıya bağlı çalıştığı belirtilmektedir. Ayrıca defterdarların protokoldeki konumları ve karar alma mekanizmalarında etkin rolleri vurgulanmış, bu da mali yapının devlet içindeki önemini ortaya koymuştur (Ertaş vd., 2017: 70–71). *Kanunname-i Âli Osman* ile temelleri atılan Osmanlı muhasebe sistemi, yaklaşık dört asır boyunca yalnızca sınırlı yapısal değişikliklerle varlığını sürdürmüştür. Bu uzun dönem içerisinde muhasebe teşkilatındaki birimlerin adları, örneğin

Mukataa Muhasebe Kalemî ve Cizye Muhasebesi Kalemî gibi, büyük ölçüde sabit kalmış ve sistemin sürekliliğini yansıtan unsurlar olmuştur (Güvemli, 2018: 16).

Osmanlı İmparatorluğu'nda uzun yıllar boyunca "Merdiven Kayıt Yöntemi", yani gelir ve gider kalemlerinin alt alta, basamaklı şekilde yazılarak her bir işlemin kendi içinde detaylandırıldığı dikey kayıt biçimi esas alınmıştır. Merdiven yönteminin Osmanlı mali sistemindeki en erken örneklerinden biri, 1454 yılına ait tahakkuk-tahsilat esaslı muhasebe kayıtlarında görülmektedir. Bu belgelere dayanarak, söz konusu yöntemin 1350-1450 yılları arasında İlhanlı mali geleneklerinin etkisiyle Osmanlı idari yapısına aktarıldığı ve bu dönemde Anadolu'da muhasebe kayıt kültürünün henüz gelişim aşamasında olduğu anlaşılmaktadır. Kayıt düzeninin bu dönemdeki niteliği, XV. yüzyıl sonuna kadar belirgin bir değişiklik göstermeksizin sürmüştür. Ancak XVI. yüzyılın başlarından itibaren artan yönetsel karmaşıklık ve ekonomik ihtiyaçlar doğrultusunda muhasebe uygulamaları daha sistematik ve kurumsal bir yapıya evrilmiştir. Böylece, Anadolu'da muhasebe kayıt kültürünün oluşum süreci, 1500'lü yıllarda tamamlanarak olgunlaşmış ve kurumsallaşmıştır (Ertaş vd., 2017: 72-74).

Bu kurumsallaşma sürecinin en belirgin örneklerinden biri ise mukâtaa sistemi olmuştur. Osmanlı mali yapısında merkezi öneme sahip olan mukâtaalar, devletin çeşitli ekonomik faaliyet alanlarından gelir elde ettiği düzenlemeleri ifade etmektedir (Çizakça, 2026: 23). Mukâtaa, devletin doğrudan işletme hakkına sahip olduğu ya da belli bir gelir payını tahsil ettiği ekonomik faaliyetleri kapsamaktadır. Gümrükler, darphaneler, madenler ve şaphaneler bu kapsamda değerlendirilen başlıca örneklerdir. Bu gelirlerin büyük bir kısmı devlet hazinesine aktarılırken, bazı mukâtaalar vakıflara, askerî teşkilatlara veya hanedan üyelerine tahsis edilmiştir. Devlet, zirai, ticari ve sınaî birçok faaliyeti mukâtaa sistemi içine dâhil ederek gelirlerini özel teşebbüs eliyle tahsil etmiştir. 16. ve 17. yüzyıllarda İstanbul merkezli olarak faaliyet gösteren başlıca mukâtaa birimleri arasında Başmukâtaa, Haslar Mukâtaası ve Haremeyn Mukâtaası gibi yapılar yer almıştır. Bu birimler, merkezi muhasebe sistemine bağlı olarak çalışmakta ve gelirlerin düzenli takibini sağlamaktaydı. Dönemsel olarak bu gelir kalemlerinde dalgalanmalar yaşansa da mukâtaaların bütçe içindeki payı %24 ile %37 arasında değişmiştir (Tabakoğlu, 1994: 177).

Mukâtaa sisteminin işletilme biçimi zaman içinde farklı modellerle geliştirilmiş ve bunun en yaygın örneklerinden biri iltizam uygulaması olmuştur. İltizamda, bir mukâtaa belirli bir süre için açık artırmayla en yüksek teklifi veren mültezime bırakılmakta; mültezim devlet adına vergi toplamakla yükümlü olmakta ve ödediği peşin bedel karşılığında gelir fazlasını kâr olarak elde etmekteydi. Bu yöntem, devletin gelirlerini hızlı bir şekilde tahsil etmesini sağlarken, mali idarenin taşra teşkilatında kayıt tutma, tahakkuk ve tahsilat süreçlerinin daha sistemli yürütülmesine katkıda bulunmuştur (Özbay, 2009: 2110).

1500'lü yıllarda kurumsallaşan muhasebe kayıt kültürü, takip eden yüzyıllarda da devletin idari yapısıyla uyum içinde devam etmiş; ancak bu dönemde köklü bir dönüşüm değil, mevcut sistemin muhafazası ve yaygınlaşması söz konusu olmuştur. 19. yüzyılın ortalarına gelindiğinde ise, Osmanlı İmparatorluğu'nun modernleşme çabaları doğrultusunda muhasebe sistemi de yeniden yapılandırılmıştır.

1838 yılında gerçekleştirilen ilk temel düzenlemelerden biri, Maliye Nezareti'nin kurulması olmuştur. Bu kurum aracılığıyla, mali yönetimin modernleşmesine yönelik adımlar atılmış; çağdaş uygulamalara uyum sağlanması hedeflenmiştir. Maliye kavramı, bu dönemde merkezi bir unsur hâline gelirken, devlet muhasebesi de kurumsal olarak Maliye Nezareti'ne bağlı geniş çaplı bir birim olarak yapılandırılmıştır. Bu yapılanma, günümüzdeki Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün kurumsal temelini oluşturmuştur (Güvemli, 2018: 17).

1839 yılında Tanzimattan sonraki dönemde kamu yönetiminde hesap verme ihtiyacı artmış; 1840–1850 arasında kurulan sanayi tesisleri, muhasebe altyapısı yetersizliği nedeniyle etkin çalışmamıştır. 1850 tarihli *Kanunname-i Ticaret*, Fransız Ticaret Kanunu'ndan uyarlanmış ve çift taraflı kayıt sistemine geçişi yasal zemine oturtmuştur (Kanat, 1994: 24; Öz ve Çevikcan, 2010: 115). Söz konusu kanun, ülkenin ticari yapısını köklü biçimde dönüştürecek hükümler içermekte olup; ticaretin tanımı, tüccar statüsü ve tüccarların tutması gereken yasal defterlere ilişkin kapsamlı düzenlemeler getirmiştir (Atabay, 2023: 126).

1870'li yılların sonlarına doğru, Osmanlı Bankası ve İstanbul Tramvay Şirketi gibi özel sektör kuruluşlarının çift taraflı kayıt sistemini başarılı bir şekilde uygulamaları, Osmanlı kamu muhasebesinde önemli bir dönüşümün önünü açmıştır (Güvemli vd., 2013: 23). Bu gelişmeleri takiben, 1879 yılında Maliye Nezareti bünyesinde kurulan *Heyet-i Teftişiye*, devlet muhasebe uygulamalarının denetiminden sorumlu kurumsal bir yapı olarak faaliyete başlamıştır. Bu yapı, Osmanlı'da denetim faaliyetlerinin sistematik hâle gelmesinde ve muhasebe mesleğinin denetim işlevinin kurumsallaşmasında önemli bir adım teşkil etmiştir (Güvemli vd., 2013: 25). Söz konusu teşkilat, varlığını 2011 yılına kadar sürdürerek uzun soluklu bir mali denetim geleneğinin temsilcisi olmuştur (Güvemli, 2018: 18).

XVI. yüzyıldan itibaren Osmanlı Devleti, artan idari ve ekonomik ihtiyaçlara paralel olarak mevcut kayıt sistemini uyarlamış ve merdiven yöntemini daha işlevsel hale getirerek kullanmaya devam etmiştir. Bu yöntem, 1879 yılında çift taraflı kayıt sistemine geçilinceye kadar muhasebe uygulamalarında temel araç olma özelliğini sürdürmüştür. Merdiven yöntemine dayalı muhasebe anlayışı Ortadoğu coğrafyasında yaygın biçimde kullanılmış ve bölgenin mali gelenekleri üzerinde kalıcı bir etki bırakmıştır (Ertuş vd., 2017: 78). Osmanlı'da Tanzimat öncesi dönemde muhasebe eğitime yönelik sistemli ve kurumsal bir yapının varlığından söz edilememektedir. Ancak 1869 yılında Maarif-i Umumiye Nizamnamesi'nin kabulüyle birlikte devlet eli ile muhasebe dersleri eğitim müfredatına dâhil edilmiş ve bu alandaki öğretim daha düzenli bir çerçeveye kavuşturulmuştur (Toraman ve Taştan, 2025: 46). 1882 yılında İstanbul Ticaret Odası'nın kurulması ve 1883'te muhasebe eğitimi vermek üzere Hamidiye Ticaret Mektebi'nin (bugünkü Marmara Üniversitesi İİBF) açılması, özel sektörün kurumsallaşması açısından dikkat çeken adımlar arasında yer almıştır (Güvemli, 2018: 18).

Osmanlı vergi sistemi, şer'i ve örfi vergilere dayalı olup ağırlıklı olarak tarım ve hayvancılık sektörlerinden alınan vergilerle şekillenmiştir. Bu yapı, gelir ve kazanç temelli bir vergilendirmeyi içermediğinden muhasebe kayıtlarına olan ihtiyaç sınırlı kalmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda en önemli gelir kaynaklarından biri zirai ürünler üzerinden alınan Aşar Vergisi'dir. Bir diğer gelir kaynağı ise 1863'te uygulanmaya başlanan ve 1914'te Fransız vergi sisteminden etkilenecek yeniden düzenlenen Temettü Vergisidir. Temettü Vergisi, muhasebe bilgilerinin vergi tahsilatında kullanılmasını gerekli kılmıştır. Bu durum, kamu kurumlarının yanı sıra özel sektörün de muhasebeye yönelmesini sağlamış ve sistemin kurumsallaşmasına katkı sunmuştur (Atabay, 2023: 126).

Osmanlı mali yönetiminde taşra gelirlerinin kayıt ve takibi uzun süre tahrir defterleri aracılığıyla sağlanmış ve merkezî denetim bu sistem üzerinden yürütülmüştür (Gökgöz, 2011: 173). Ancak XVI. yüzyılın sonlarına doğru tahrir uygulamalarındaki aksaklıklar, gelir kayıtlarında düzensizliklere yol açmış ve mevcut muhasebe düzeninin sürdürülebilirliğini zayıflatmıştır. Defter-i Hakanî Emîni Müezzinzade Ali'nin gözlemleri de bu bozulmaların mali yapıyı olumsuz etkilediğini ortaya koymakta; söz konusu sorunlar ilerleyen dönemlerde muhasebe uygulamalarının yeniden düzenlenmesi yönündeki ihtiyaçların temel gerekçelerinden biri olarak değerlendirilmektedir (Gökgöz, 2011: 174).

2.4. Cumhuriyetin Dönemi

Cumhuriyet'in ilanıyla birlikte Türkiye'de ekonomik, mali ve yönetsel alanlarda köklü dönüşümler yaşanmış; bu dönüşüm süreci muhasebe sisteminin yapısal gelişimini de doğrudan etkilemiştir. Bu çalışmada Cumhuriyet dönemi muhasebe uygulamaları üç alt başlık altında incelenmektedir. 1923–1960 dönemi, mali reformların uygulanması ve muhasebe sisteminin yeniden şekillendiği süreci; 1960–2000 dönemi, kurumsallaşma ve dijitalleşmeye geçişin ilk aşamalarının yaşandığı süreç; 2000 yılı ve sonrası ise küreselleşme ve dijitalleşmenin muhasebe uygulamalarını belirgin biçimde etkilediği süreci ifade etmektedir.

2.4.1. Mali reformlar ve muhasebe sisteminin yeniden yapılanması (1923-1960)

Cumhuriyet'in ilanıyla birlikte Türkiye, 1923–1960 yılları arasında sosyal, ekonomik ve hukuki alanlarda köklü reformlara sahne olmuş; bu dönüşüm süreci, mali sistemin modernleştirilmesini ve kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasını beraberinde getirmiştir. Devletin düzenleyici rolünün arttığı bu dönemde muhasebe, yalnızca bir kayıt aracı olmanın ötesine geçerek kamu maliyesinin temel bileşenlerinden biri hâline gelmiştir (Kaştan, 2006; Ertaş ve Arslan, 2025: 125). Bu dönüşüm sürecinde muhasebe, yalnızca bir kayıt mekanizması değil, aynı zamanda kamu maliyesinin ve özel sektör işletmeciliğinin temel aracı olarak kurumsallaşmıştır. Vergi mevzuatının geliştirilmesi, ticaret ve sanayi alanlarında yürürlüğe giren reformlar, defter sistematığının yasal zemine oturtulması ve muhasebe eğitiminin yaygınlaştırılması bu dönemin dikkat çeken gelişmeleri arasında yer almıştır. Ayrıca devlet yatırımlarını denetleme, kaynak kullanımını izleme ve vergi tahsilatını düzenleme gibi kamusal işlevler, muhasebe sisteminin stratejik önemini artırmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında başlayan bu dönüşüm, kamu ve özel sektörde muhasebenin bilimsel ve uygulamalı temeller üzerine inşa edilmesini sağlamıştır. Bu döneme ait temel odak noktaları Tablo 5'te özetlenmiştir.

Tablo 5

Mali Reformlar ve Muhasebe Sisteminin Yeniden Yapılanması

Dönem	Yıllar	Odak Noktaları
Cumhuriyet Dönemi	1923-1960	- Karma ekonomi modeli ve kamu yatırımlarında muhasebenin rolü - 856 sayılı Türk Ticaret Kanunu (1926) ile defter düzeni ve bilanço esasları - 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (1927) ile kamu muhasebesi - Vergi sistemine dayalı kayıt düzeni (Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi) - Harf Devrimi ile muhasebe dilinin sadeleşmesi - İktisadi Devlet Teşekküllerinde maliyet muhasebesi uygulamaları - Vergi Usul Kanunu (1949) ile kayıt ve belge düzeni - 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (1956) ile muhasebe uygulamalarının modernleşmesi - Muhasebe eğitiminin yaygınlaşması (ticaret liseleri, fakülteler) - Mesleki örgütlenme girişimleri (Eksper Muhasıpler Derneği)

1923–1950 yılları arasında uygulanan karma ekonomi modeli kapsamında, muhasebe uygulamaları daha çok kamu yatırımlarının planlanması, kaynak kullanımının takibi ve mali disiplinin sağlanması işleviyle öne çıkmıştır. 20 Nisan 1924'te yürürlüğe giren yeni Anayasa ile devletin temel yapısı yeniden tanımlanmış; 17 Nisan 1926'da kabul edilen Medeni Kanun'un ardından ise Ticaret Kanunu ve vergi reformları ile işletmelerin defter tutma yükümlülükleri ve beyan esasına dayalı vergilendirme süreci hukuki bir çerçeveye kavuşturulmuştur (Atabay, 2023: 126). Bu gelişmeler, muhasebenin hem kamu mali yönetimi hem de özel sektör açısından stratejik önemini artırmıştır. Özellikle 1926 yılında yürürlüğe giren ve Alman Ticaret Kanunu'ndan uyarlanan 856 sayılı Türk Ticaret Kanunu, bilanço esasları, gelir tablosu düzenlemeleri ve yasal defterlerin tanımı gibi konularda muhasebe

uygulamalarının standardizasyonunu sağlamıştır (Öz ve Çevikcan, 2010: 116, Yünlü, 2020: 182). Kanun kapsamında, zorunlu tutulacak defterler arasında Mevcudat ve Muvazene Defteri (envanter ve bilanço defteri), Yevmiye Defteri ve Kopya Defteri açıkça belirtilmiş; ancak Büyük Defter (Defteri Kebir) bu kapsamda yer almamıştır. Her ne kadar bazı yapısal eksiklikler barındırsa da söz konusu kanun, dönemin ticari ilişkilerinin düzenlenmesi ve muhasebe uygulamalarının şekillenmesi açısından önemli bir dönüm noktası niteliği taşımıştır (Atabay, 2023: 127). 1923–1950 yılları arasında izlenen karma ekonomi modeli doğrultusunda muhasebe, kamu yatırımlarının planlanması, mali disiplinin sağlanması ve kaynak kullanımının denetlenmesinde önemli bir araç hâline gelmiştir.

Cumhuriyet'in ilanı ile birlikte ekonomik bağımsızlık anlayışı doğrultusunda, Türk girişimci sınıfının oluşturulmasına yönelik önemli adımlar atılmış; bu kapsamda yabancı sermayeli işletmelerin yerini giderek Türk işletmeleri almaya başlamıştır. Söz konusu gelişme, özel sektör işletmelerinde muhasebe uygulamalarına olan ihtiyacı artırarak, muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasına zemin hazırlamıştır. Bu süreçte, Osmanlı'nın son dönemlerinde sınırlı ölçekte uygulanmaya başlanan çift taraflı kayıt sisteminin kullanımında yaşanan en büyük güçlüklerden biri olan Arap alfabesine dayalı kayıt tutma sorunu, 1928'de gerçekleştirilen Harf Devrimi ile ortadan kalkmıştır. Böylece muhasebe alanında dil ve sistem temelli engeller aşılmış, modern muhasebe uygulamalarına geçiş süreci hız kazanmıştır (Atabay, 2023: 127).

Bu dönemde muhasebe sisteminin gelişiminde vergi mevzuatı belirleyici bir unsur hâline gelmiştir. Devletin vergi denetimini güçlendirme hedefi doğrultusunda şekillenen vergi odaklı muhasebe yaklaşımı, özellikle 1930–1940 yılları arasında beyana dayalı vergi sistemine geçilmesiyle önem kazanmıştır. Bu sistem, muhasebe kayıtlarının daha ayrıntılı tutulmasını ve denetime açık hâle gelmesini zorunlu kılmıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 269–270). Osmanlı'dan miras kalan aşar ve temettü vergilerinin kaldırılmasıyla birlikte, 1926 yılında kazanç esaslı vergilendirmeyi esas alan “Kazanç Vergisi Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme ile mükelleflerin ticari kazançlarını muhasebe kayıtları üzerinden beyan etmeleri yükümlülük altına alınmış; Ticaret Kanunu'nda yer alan defterlerin yanı sıra “Büyük Defter” ve “Kazanç Muamele Defteri”nin tutulması zorunlu hâle gelmiştir. Böylece, muhasebe uygulamalarının kapsamı genişletilmiş ve mali tablolar, vergilendirme sürecinde temel bir referans niteliği kazanmıştır (Atabay, 2023: 127). Benzer şekilde, 1927 yılında yürürlüğe giren Muamele Vergisi de muhasebe sisteminin yapısal gelişimine önemli katkılar sunmuştur. Modern anlamda Katma Değer Vergisi'nin öncülü olarak değerlendirilen bu vergi düzenlemesi, ticari işlemlerin muhasebe kayıtları yoluyla beyana tabi tutulmasını öngörmüş ve mevcut defter yükümlülüklerine ek kayıt zorunlulukları getirmiştir. Böylece hem beyan esasının hem de kayıt düzeninin standartlaşmasına yönelik önemli adımlar atılmıştır (Atabay, 2023: 127).

28 Mayıs 1927'de Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunla özel sektör yatırımlarında artış yaşanmış, bu da muhasebe sisteminin hem teorik hem de uygulamalı yönlerinin gelişimini hızlandırmıştır (Şahinkaya, 2019). Devlet muhasebe uygulamalarının temel yasal dayanağını oluşturan ve kamu mali yönetimi açısından bir tür anayasa niteliği taşıyan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 26 Mayıs 1927 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, kamuya ait mal ve kaynakların yönetimi ile muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları belirlemiştir. Kanun uzun yıllar Türkiye'deki kamu mali sisteminin temel çerçevesini oluşturmuştur (Atabay, 2023: 127).

1928 ve 1929 yıllarında, Türk parasının değerini korumak ve ekonomik istikrarı sağlamak amacıyla, hükümetten bağımsız bir merkez bankasının kurulmasına yönelik çeşitli raporlar ve öneriler hazırlanmıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda hazırlanan yasa tasarısı, 1930 yılında kabul edilen 1715 sayılı Kanun ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın kurulmasını sağlamıştır (Merkez Bankası, 2023). Bu adım, para politikalarının bağımsız biçimde yürütülmesine olanak tanıyarak ekonomik yapının kurumsallaşmasında önemli bir dönüm noktası olmuştur.

Cumhuriyetin ilanından sonra çağdaş vergilendirme anlayışı doğrultusunda uygulamaya konulan önemli düzenlemelerden biri de 1930 yılında yürürlüğe giren Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu olmuştur. Bu yasa ile, şeker fabrikalarında üretilen mallardan maktu esaslı, petrolün üretim ve ithalatından ise nispi esaslı vergi alınması hükme bağlanmıştır. Kanun kapsamında, mevcut vergi mevzuatının öngördüğü defterlere ek olarak bazı yeni defterlerin tutulması da zorunlu hâle gelmiştir. Bu nedenle, 1923–1949 yılları arasındaki dönem, muhasebe literatüründe “çok defterli dönem” olarak tanımlanmaktadır (Sürmen vd., 2018: 53).

1936’da yürürlüğe giren Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun ile varidat kontrolörlüğü kurulmuş, bu yapı zamanla hesap uzmanlığı, gelir kontrolörlüğü ve vergi denetmenliği gibi kurumsal alanlara dönüşmüştür. Özellikle 1934–1938 yılları arasında uygulanan Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı çerçevesinde İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT’ler) kurulmuş; bu kuruluşlarda maliyet muhasebesi, işletme denetimi, konsolide mali tablolar ve tek tip mali tablo uygulamaları Türk muhasebe sistemine entegre edilmiştir (Güvemli, 2018: 18).

Ayrıca, muhasebe eğitimi alanında da önemli adımlar atılmış; 1930’lu yıllarda ticaret liselerinde müfredatlar sistematik hâle getirilmiş, üniversitelerde iktisat fakülteleri bünyesinde muhasebe ve finansman dersleri yaygınlaştırılmıştır (Erol ve Atmaca, 2005). Bu gelişmeler, mesleğin bilimsel temellere dayandırılmasında etkili olmuştur. 1940’lı yıllarda ise muhasebe mesleğinin kurumsallaşması yönünde önemli bir girişim, 1942 yılında Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği’nin kurulmasıyla gerçekleşmiştir (Güvemli vd., 2013: 20).

Devlet hazinesinin mali durumunun sağlıklı şekilde izlenmesinde karşılaşılan güçlükler nedeniyle, 1948 yılında “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” yürürlüğe konmuştur. Bu düzenleme, kamu muhasebesi alanında önemli yapısal değişiklikler getirmiş; mevcut hesap sistemi gözden geçirilerek yeni hesap kalemleri tanımlanmış ve muhasebe işlemlerine yönelik standartlar geliştirilmiştir (Atabay, 2023: 128).

1949’da yapılan kapsamlı vergi reformu ile Vergi Usul Kanunu (VUK) kabul edilmiş; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi esas alınarak vergi sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Bu düzenleme kapsamında yasal defterler, belge düzeni ve kayıt kuralları netleştirilmiş; böylece günümüz muhasebe uygulamalarının temelini oluşturan yasal zemin oluşturulmuştur (Yünlü, 2020: 183). Bu gelişmelerin ardından, 1956 yılında 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiş ve şirket muhasebesine dair esaslar modern bir anlayışla yeniden tanımlanmıştır (Sipahi ve Küçük, 2011: 186). 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe defterlerine ilişkin çeşitli yenilikler getirilmiştir. Bu kapsamda, Defter-i Kebir (Büyük Defter) zorunlu defterler arasına dâhil edilmiş; buna karşılık, Kopya Defteri zorunlu defterler listesinden çıkarılmıştır. Ayrıca, şirketler için Karar Defteri tutulması yükümlülüğü getirilmiş ve tüm defterlerin Türkçe olarak tutulması zorunlu hâle getirilmiştir. Kanun, defterlerin tutulma biçimine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler içermekte olup, küçük ölçekli işletmeler için İşletme Defteri uygulamasını da öngörmüştür. Bunun yanı sıra, her ne kadar eksiklikler barındırsa da bu düzenleme ile bilanço kavramı ilk kez yasal bir temele kavuşmuştur. Bu gelişmeler, muhasebe uygulamalarında standartlaşma ve hukuki altyapının güçlendirilmesi açısından önemli bir adım olmuştur (Atabay, 2023: 129).

1958 yılında kurulan Türkiye Bankalar Birliği, kamu kurumu niteliğinde tüzel kişiliğe sahip bir meslek örgütü olarak yapılandırılmıştır. Birliğin kuruluş amacı, bankacılık sektörünün gelişimini desteklemek, bankalar arasında iş birliği ve dayanışmayı güçlendirmek, mesleki faaliyetlerin ekonomik ihtiyaçlara uygun şekilde ve mesleğin gerektirdiği disiplin ile yürütülmesini sağlamak ve sektördeki haksız rekabeti engellemektir. Bu yönüyle birlik, Türkiye’de bankacılık uygulamalarının düzenlenmesi ve mesleki standartların oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmiştir (Atabay, 2023: 129). Sonuç olarak, Cumhuriyet’in ilk kırk yılı muhasebe sisteminin hem kamu hem özel sektör

bağlamında kurumsallaşma sürecini başlattığı, eğitim, mevzuat ve uygulama alanlarında bütüncül gelişmelerin yaşandığı bir dönem olmuştur.

2.4.2. Kurumsallaşma ve dijitalleşmeye geçişin ilk aşamaları (1960-2000)

1960–2000 yılları arası dönem, Türkiye muhasebe tarihinin dönüşüm noktalarından biri olarak öne çıkmaktadır. Bu dönemde sanayileşme, dışa açılma ve planlı kalkınma gibi yapısal değişim süreçleriyle muhasebe sisteminin hem kurumsal hem de teknolojik altyapısı yeniden şekillenmiş, yalnızca mali kayıt tutma aracı olmaktan çıkarak; kamu yönetimi, özel sektör işletmeleri ve sermaye piyasalarında karar alma süreçlerini destekleyen stratejik bir bilgi sistemi hâline gelmiştir (Güvemli, 2001: 42). Özellikle vergi mevzuatında yapılan reformlar, muhasebe standartlarının geliştirilmesi, mesleki örgütlenmenin yasal zemine kavuşturulması ve dijitalleşme süreci, bu dönemin temel belirleyicileri arasında yer almaktadır. Döneme ait bu gelişmeler ve düzenleyici yapılar, odak noktaları bağlamında Tablo 6’da özetlenmiştir.

Tablo 6

Kurumsallaşma ve Dijitalleşmeye Geçişin İlk Aşamaları

Dönem	Yıllar	Odak Noktaları
Cumhuriyet Dönemi	1960-2000	- Planlı kalkınma ve Beş Yıllık Kalkınma Planları - KİT’lerde tekdüzen muhasebe sistemi uygulamaları (1972) - 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961) ile kayıt düzeni - Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ile mesleki temsiliyet - İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü ve uluslararası standartlarla temas - Sermaye Piyasası Kurulu’nun kurulması ve SPK muhasebe standartları (1984) - 3065 sayılı KDV Kanunu ile muhasebede belge ve kayıt düzeni değişimi - 3568 sayılı Kanun ile TÜRMOB’un kurulması ve mesleki yeterlilik koşullarının belirlenmesi (1989) - 1 No.lu MSUGT ile tekdüzen hesap planının hayata geçirilmesi (1992) - E-devlet ve dijital muhasebe süreçlerinin başlangıcı (VEDOP, 1995–1999) - Bankacılık sektöründe BDDK ile denetim ve raporlama standartlarının gelişimi (1999)

1960’lı yıllarda planlı kalkınma anlayışı doğrultusunda hazırlanan Beş Yıllık Kalkınma Planları ile kamu ve özel sektör yönetiminde finansal sistemin etkinliği önem kazanmış; muhasebe, stratejik bir araç olarak konumlandırılmıştır. Bu dönüşümle birlikte üniversitelerde muhasebe eğitimi kurumsallaşmaya başlamış ve muhasebe bilgi sistemlerine duyulan ihtiyaç daha belirgin hale gelmiştir.

1960’lı yıllardan itibaren Türkiye’nin Amerika Birleşik Devletleri ile kurduğu yakın askeri ve ekonomik ilişkilerin, ülkenin muhasebe sistemine de yansıdığı görülmektedir. Bu dönemde, muhasebe uygulamalarında standardizasyon sağlama amacıyla tekdüzen bir muhasebe sisteminin oluşturulması yönünde girişimlerde bulunulmuştur. Yapılan düzenlemelerde, özellikle ABD’de uygulanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nden (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) esinlenildiği dikkat çekmektedir (Dinç ve Atasel, 2016: 271).

1950 Vergi Reformu’nun ardından geçen on yılı aşkın sürede ortaya çıkan yeni gereksinimlere yanıt vermek amacıyla, 04 Ocak 1961 tarihinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kabul edilmiş ve 10 Ocak 1961 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, muhasebe alanında önemli yapısal düzenlemeler getirmiş; özellikle maliye ile işletmeler arasındaki ilişkiyi ve muhasebe ile vergi idaresi arasındaki etkileşimi güçlendirmiştir. Vergi Usul Kanunu kapsamında muhasebe defterlerinin vergisel işlemler açısından taşıdığı önem açık biçimde vurgulanmış ve bu durum, muhasebenin vergi odaklı gelişimini pekiştiren bir unsur olmuştur (Güvemli vd., 2018: 167).

12 Mart 1964'te yürürlüğe giren “İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun”, kamu iktisadi teşebbüslerinin özerk, verimli ve ekonomik gerekliliklere uygun biçimde yönetilmesini ve denetlenmesini amaçlamıştır. Bu çerçevede kurulan “İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu”, 1964–1968 yılları arasında yürüttüğü çalışmalarla muhasebe ve finansal raporlama alanında kurumsal gelişimi desteklemiştir. Komisyonun önerileri doğrultusunda, 1972 yılında kamu iktisadi teşebbüslerinde Tekdüzen Hesap Planı ve Tek Tip Mali Tablolar uygulamaya konularak muhasebe sisteminde kurumsal standartlaşma süreci başlatılmıştır (Tetik ve Karaca, 2020: 86; Atabay, 2023: 130).

1967'de, 1942 yılında kurulan Türkiye Eksper Muhasipler Derneği, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) adını almış ve 1970'li yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne (IASC) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) üye olarak Türkiye'nin uluslararası muhasebe camiasında temsilini sağlamıştır (Güvemli, 2013: 35).

1967 yılında, 1942'de kurulmuş olan Türkiye Eksper Muhasipler Derneği, kurumsal kimliğini güçlendirerek adını Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) olarak değiştirmiştir. Bu dönüşümle birlikte dernek, 1970'li yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyelikleri aracılığıyla Türkiye'nin uluslararası muhasebe alanındaki temsiliyetini sağlamış ve küresel muhasebe normlarıyla entegrasyon sürecine katkı sunmuştur (Güvemli vd., 2013: 35).

1970 yılında İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü'nün kurulması, Türkiye'de muhasebe alanında akademik gelişimin kurumsal zemine kavuştuğu önemli bir adım olmuştur. Enstitü, 1977 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UMS) ana tüzüğünü ve ilk standardını Türkçeye çevirerek yayımlamış; böylece Türkiye'nin UMS ile ilk teması gerçekleşmiştir (Yünlü, 2020: 185).

1971 yılında kurulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından geliştirilen muhasebe sistemi, 07 Temmuz 1971 tarihli ve 7/2767 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiş ve 1 Ocak 1972 itibarıyla belirli Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde (KİT) yürürlüğe girmiştir. Bu sistemin KİT'lerde uygulanmaya başlaması, zamanla büyük ölçekli özel sektör kuruluşlarının muhasebe düzenlerini de etkilemiş; bu etkiyle birlikte muhasebe uygulamalarında uluslararası düzeyde kabul gören GAAP'nin dikkate alınmasına yönelik bir eğilim gelişmiştir (Öz ve Çevikcan, 2010: 118).

1971 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi tarafından düzenlenen Türkiye'nin ilk ulusal muhasebe kongresi, muhasebe biliminin akademik boyutta kurumsallaşmasına öncülük etmiş ve muhasebenin bağımsız bir disiplin olarak gelişmesini desteklemiştir (Arıkan, 2006: 102).

1980 sonrası, Türkiye'nin dışa açılmasıyla birlikte uluslararası sermaye hareketleri artmış ve bu durum, muhasebe sisteminde uluslararası normlara uyumu gündeme getirmiştir. Bu bağlamda 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kabul edilmiş; 1982 yılında ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur. SPK, 1984 yılında yalnızca kendisine tabi işletmelere yönelik olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne dayalı ilk Standart Hesap Planı'nı yayımlamıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 271).

25 Ekim 1984 tarihinde kabul edilerek 2 Kasım 1984 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan ve 1 Ocak 1985 itibarıyla yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu, Türkiye vergi sisteminde önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bu düzenlemeyle birlikte, işletmelerin muhasebe kayıtlarında KDV'ye ilişkin işlemleri ayrı hesaplarda izleme zorunluluğu getirilmiş; bu durum muhasebe kayıt düzeni, belge yapısı ve raporlama süreçlerinde yapısal değişikliklere yol açmıştır. KDV uygulaması, muhasebe sisteminin vergiye dayalı bilgi üretme kapasitesini artırmış ve kayıtların şeffaflığı açısından yeni bir standart oluşturmıştır (Atabay, 2023: 130).

Öte yandan, bilimsel bilgi ile teknolojik uygulamalar arasındaki etkileşim de bu dönemde muhasebeyi etkilemiştir. Bilgisayarların iş yaşamına entegrasyonu, veri kayıt ve raporlama işlemlerinde dijitalleşmeyi hızlandırmış; muhasebe, karar destek sistemlerinin temelini oluşturan bilişim temelli bir yapıya dönüşmüştür (Akbaş, 2003: 75). Muhasebe alanında bilgisayar kullanımının başlangıcı, ilk bilgisayarların geliştirilmesiyle mümkün olmuş; özellikle 1953 yılında muhasebe uygulamalarına yönelik sunulan IBM 702 modeli bu sürecin önemli bir adımını oluşturmuştur (Belfo ve Trigo, 2013: 537). 1950 ile 1980 yılları arasında, elektronik veri işleme sistemleri, masaüstü bilgisayarlar, elektronik tablo uygulamaları ve muhasebeye özel yazılımlar geliştirilerek bu alandaki dijitalleşmenin temelleri atılmıştır (Karaca, 2023: 124). Türkiye’de muhasebe alanında bilgisayarların kullanımı, 1970’li yılların sonu ile 1980’li yılların başına denk gelmektedir. Bu dönemde özel sektörde faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmeler, özellikle bordro, stok ve cari hesap işlemlerini bilgisayar ortamında yürütmeye başlamıştır. İlk etapta bu işlemler, mainframe (ana bilgisayar) sistemleriyle gerçekleştirilmiş ve daha çok veri giriş ve saklama işlevlerine odaklanılmıştır. Ancak bilgisayarların yaygınlaşması, 1980’lerin sonu ve 1990’ların başında kişisel bilgisayarların (PC) iş dünyasında kullanılmaya başlanmasıyla hız kazanmıştır. Bu süreçte muhasebe yazılımları da gelişmiş, Türkiye’de Logo, ETA, Mikro Yazılım gibi yerli yazılım firmaları muhasebe programları geliştirmiştir. Bu yazılımlar sayesinde defter tutma, fatura düzenleme, bilanço ve gelir tablosu oluşturma gibi işlemler dijital ortama taşınmıştır.

1989 yılında, muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasına yönelik en önemli adımlardan biri olan 3568 sayılı Kanun yürürlüğe girmiş; bu kapsamda TÜRMOB kurulmuş ve mesleki örgütlenme resmiyet kazanmıştır. (Altıntaş, 2011: 168). 3568 sayılı yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte, muhasebe mesleğini icra edebilmek için gerekli yeterlilik koşulları yasal çerçeveye bağlanmış; böylece mesleğin standartlaşması ve kurumsal bir yapıya kavuşması yönünde önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Bu düzenleme, muhasebe mesleğinin hem profesyonel niteliğini hem de toplumsal itibarını artıran bir dönüm noktası olmuştur (Aydemir, 2015: 72).

1927 tarihli “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile 1948 tarihli “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” bir araya getirilerek dili sadeleştirilmiş ve “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adıyla 1 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğe konmuştur. Bu düzenleme ile kamu kurumlarının muhasebe sisteminde mevcut olan karmaşıklığın giderilmesi, teknolojik olanakların muhasebe uygulamalarına entegre edilmesi, işlem süreçlerinin sadeleştirilmesi ve hesap planının daha işlevsel hâle getirilmesi hedeflenmiştir (Atabay, 2023: 131).

1992 yılında, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), tekdüzen hesap planını hayata geçirmiş ve finansal raporlamada karşılaştırılabilirlik, güvenilirlik ve standartlaşmayı hedeflemiştir (Gücenme ve Poroy Arsoy, 2006: 68; Öz ve Çevikcan, 2010: 116). 1994 yılı itibarıyla bilanço esasına tabi tüm işletmeler için bu sistem zorunlu hale getirilmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile işletmelerde muhasebe uygulamaları ve finansal tablo biçimlerinde standardizasyon sağlanmıştır. Ancak bu tekdüzelik, muhasebe politikalarının geliştirilmesine yeterince yansımamıştır (Ayboğa, 2002: 47). Bunun temel nedeni, Tebliğ’de finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna ilişkin ilkenin ikincil planda kalmasıdır. Uygulamada, bilgilerin doğruluğu yerine vergi matrahına odaklı bir gerçeklik anlayışı benimsenmiş; bu da düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu (VUK) ekseninde şekillenmesiyle doğrudan ilişkilidir. Sonuç olarak, muhasebe süreçlerinde vergi odaklı bir yaklaşım ağırlık kazanmıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 271). 1995 yılında ise TÜRMOB bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. TMUDESK, UMS ile uyumlu 19 adet Türkiye Muhasebe

Standardı (TMS) yayımlamış ancak bu standartların bağlayıcılığının olmaması, uygulama alanlarını sınırlı tutmuştur (Altıntaş, 2011: 168).

23 Haziran 1999 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile, kamu tüzel kişiliğine sahip ve idari-mali özerkliğe dayalı bir yapı olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurulmuştur. Kurumun temel amacı; Bankacılık Kanunu ve ilgili mevzuat kapsamında denetimi altındaki finansal kuruluşların güvenli ve istikrarlı faaliyet göstermesini sağlamak, kredi sisteminin etkin işleyişini desteklemek, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak ve bu yolla finansal piyasaların gelişimi ile istikrara katkı sunmaktır. BDDK, bu hedefler doğrultusunda yürüttüğü düzenleme ve denetim faaliyetleriyle, bankacılık sektöründe muhasebe uygulamalarının standartlaşması ve finansal tabloların doğru ve güvenilir biçimde raporlanmasına önemli katkılar sağlamıştır (Atabay, 2023: 132).

Türkiye’de e-Devlet uygulamalarıyla başlayan dijital dönüşüm süreci, muhasebe uygulamalarında da etkili olmuştur. Kamu sektöründe ise bilgisayar destekli muhasebe uygulamalarının daha sistematik şekilde yaygınlaşması, 1990’lı yılların ortasında Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ile başlamıştır. Bu bağlamda en önemli gelişmelerden biri, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yürütülen Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) olmuştur. İlk olarak 1995 yılında pilot olarak başlatılan proje, olumlu sonuçlar elde edilmesi üzerine 1998’de VEDOP I, 2004’te VEDOP II ve 2007’de VEDOP III aşamalarıyla genişletilmiştir. Bu süreçte GİB, e-Belge, e-Defter, e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-Beyanname, e-Tebliğat, e-İrsaliye, e-Bilet ve e-Yolcu Listesi gibi pek çok elektronik uygulamayı devreye alarak muhasebe süreçlerinin dijital ortama taşınmasını sağlamıştır (Cenikli ve Şahin, 2013; Gönen ve Solak, 2017; Tektüfekçi, 2017; Deniz ve Tanç, 2020).

2.4.3. Dijitalleşme, standartlaşma ve küreselleşme dönemi (2000 ve sonrası)

2000’li yıllardan itibaren Türkiye’de muhasebe sistemi, dijitalleşme, standartlaşma ve küreselleşme süreciyle birlikte kapsamlı bir dönüşüme girmiştir. Bu değişim hem küresel gelişmelerin etkisiyle hem de Avrupa Birliği (AB) ile sürdürülen mevzuat uyumu doğrultusunda hız kazanmış; muhasebe sisteminin yapısal, yasal ve teknolojik temelleri yeniden şekillendirilmiştir. Özellikle e-devlet uygulamaları, yapay zekâ destekli muhasebe yazılımları, bulut bilişim ve büyük veri gibi dijital araçların muhasebe süreçlerine entegre edilmesiyle birlikte, meslek uygulamaları teknik işlevin ötesine geçerek stratejik karar destek sistemlerine dönüşmüştür. Kamu kurumlarında dijital altyapının güçlendirilmesi ve özel sektörde uluslararası raporlama standartlarının benimsenmesi, muhasebe mesleğinin dijital yeterlilikler temelinde yeniden tanımlanmasına yol açmıştır. Bu bağlamda, standartlaşma ve küreselleşme dönemine ilişkin temel odak noktaları ile kaynak temaları Tablo 7’de özetlenmiştir.

Tablo 7

Dijitalleşme, Standartlaşma ve Küreselleşme Dönemi

Dönem	Yıllar	Odak Noktaları
Cumhuriyet Dönemi	2000 ve sonrası	-AB müktesebatına uyum, TTK, SPK düzenlemeleri, KGK kurulması -TMS/TFRS’nin yayımlanması, bağımsız denetim yükümlülükleri -TSRS, BIST sürdürülebilirlik çerçevesi, SKH -5018 Sayılı Kanun, enflasyon düzeltmeleri, vergi reformları -E-Fatura, E-Defter, E-Beyanname, E-Arşiv, e-Devlet uygulamaları -Luca, Mikro, ETA, Logo yazılımları, otomatik kayıt sistemleri -Dijital muhasebe eğitimi, uygulamalı yapay zekâ -VEDAS, GİB ve Sayıştay denetim yazılımları, veri madenciliği

1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen hükümler doğrultusunda, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) resmî olarak kurulmuştur. Bu düzenlemeyle birlikte, daha önce faaliyet gösteren Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) yetki ve görevleri 2002 yılı itibarıyla TMSK'ya devredilmiştir (Yünlü, 2020: 185). Kurum, muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayımlanması konusunda yegâne otorite olarak konumlanmış; bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile tam uyum gözetilerek, kavramsal çerçeve dışındaki 29 muhasebe ve 9 finansal raporlama standardı ile birlikte toplam 26 yorumun Türkçeye çevrilerek Resmî Gazete'de yayımlanmasını sağlamıştır (Karabayır ve Ertugay, 2010: 197).

2003 yılında, Sermaye Piyasası Kurulu ile Maliye Bakanlığı'nın ortak girişimiyle enflasyon muhasebesine ilişkin düzenlemeler uygulamaya konulmuş ve işletmelerin bilançolarında enflasyon etkilerine yönelik düzeltmeler yapılmıştır. 2004 itibarıyla yürürlüğe giren düzenlemeler çerçevesinde, son üç yıllık mali dönem için kümülatif enflasyon oranının %100'ü, cari dönem için ise %10'u aşması hâlinde enflasyon düzeltmesi yapılması zorunlu hâle getirilmiştir (Atabay, 2023: 132). Ayrıca, kamu mali yönetiminde önemli bir paradigma değişimi olarak kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile devlet muhasebesinde “nakit esasından” “tahakkuk esasına” geçiş yönünde bir yaklaşım benimsenmiştir (Dölen vd., 2022).

2003 yılında, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), AB'nin 2005 itibarıyla IFRS'yi sermaye piyasalarında zorunlu hale getirmesine paralel olarak, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yayımlamış ve bu düzenleme 2004 yıl sonu itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Altıntaş, 2011: 168). Bu süreçte, Türkiye'nin AB üyelik müzakereleri kapsamında mevzuat uyumu gündeme gelmiştir. 3 Ekim 2005'te tam üyelik müzakerelerinin başlamasıyla, Türkiye, muhasebe ve ticaret hukukunu AB müktesebatına uyarlamak zorunda kalmıştır. Bu çerçevede, 1999 yılında Adalet Bakanlığı bünyesinde kurulan Ticaret Kanunu Komisyonu, 2007 yılında Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağını hazırlamıştır. Taslak metin, Alman ve İsviçre bilanço hukukları temel alınarak oluşturulmuş, ayrıca TMSK'nın yetkilerine ve yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) da yer verilmiştir (Kocamaz, 2012: 113). Bu gelişmelerin ardından, 2005 yılından itibaren SPK'ya tabi halka açık şirketler için TMS uygulaması zorunlu hale getirilmiş ve böylece Türkiye'de gerçeğe uygun finansal raporlama anlayışı yasal zemine kavuşmuştur (Dinç ve Atasel, 2016: 273). Ancak uygulama, başlangıçta yalnızca sınırlı bir kesimi kapsamıştır.

Türkiye'de e-dönüşüm süreci, kamu hizmetlerinin dijitalleşmesinde temel bir adım olan e-Devlet uygulamalarıyla başlamıştır. E-Devlet, kamu hizmetlerinin bilgi ve iletişim teknolojileri aracılığıyla daha hızlı, etkin, kapsayıcı ve şeffaf bir şekilde sunulmasını amaçlayan çağdaş bir idari yapılanma modeli olarak tanımlanmaktadır (Karasoy ve Babaoğlu, 2020: 117). Bu yaklaşım, kamu yönetiminde verimliliğin artırılması ve vatandaş odaklı hizmet sunumunun geliştirilmesi açısından önemli bir paradigma değişimini ifade etmektedir. Türkiye'de e-dönüşüm süreci büyük ölçüde kamu öncülüğünde yürütülmektedir. Bu bağlamda kamu sektöründeki dijital dönüşüm, kamu kurumlarının işleyiş modelleri, kurumsal kültürleri, organizasyonel yapıları ve hizmet süreçlerinin, toplumsal paydaşların ihtiyaçlarını gözeten bütüncül bir yaklaşımla yeniden yapılandırılmasını hedeflemektedir. Söz konusu dönüşümde, yeni nesil iletişim teknolojilerinin kamu hizmetlerinde etkin şekilde kullanılması öncelikli amaçlardan biridir (Akman ve Çil Koçyiğit, 2024: 60; Postacı ve Ayhan, 2018: 17). Bu kapsamda, muhasebe alanında yaşanan teknolojik gelişmeler de e-dönüşüm sürecinin önemli bir parçası hâline gelmiştir. Özellikle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında yapılan düzenlemeler doğrultusunda, başta Maliye Bakanlığı olmak üzere çeşitli kamu kurumları; e-Fatura, e-Defter, e-Arşiv, e-Beyanname ve e-Mutabakat gibi dijital muhasebe uygulamalarını sistematik biçimde hayata geçirmiştir. Bu uygulamalar, belge akışının hızlanmasına, veri doğruluğunun artmasına ve denetim süreçlerinde şeffaflığın sağlanmasına olanak tanımıştır. Elektronik kayıt sistemlerine geçiş de bu dönüşümün temel yapı taşlarından biri olmuştur. Bu bağlamda, E-Defter

uygulaması, yevmiye ve büyük defterlerin dijital ortamda tutulmasını ve elektronik ortamda mali idareye berat verilmesini sağlamaktadır. Ayrıca, 2010 yılında yürürlüğe giren 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği ile E-Fatura uygulaması devreye alınmış ve muhasebe sisteminin dijital dönüşüme adaptasyonu hız kazanmıştır (Karaer, 2019: 4360; Atabay, 2023: 133). Dijitalleşme sürecini desteklemek amacıyla, TÜRMOB-TESMER öncülüğünde geliştirilen LUCA projesi 2003 yılında başlatılmış ve 2005 yılında uygulamaya alınmıştır. LUCA, e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye, e-Defter, e-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) ve e-Müstahsil Makbuzu (e-MM) gibi çeşitli dijital muhasebe uygulamalarını entegre eden ve Türkiye'nin ilk web tabanlı merkezi muhasebe sistemi olarak işlev gören bir platformdur (TÜRMOB, turmob.org.tr).

14 Şubat 2011 tarihinde, Resmî Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), 1 Ocak 2013'te yürürlüğe girmiştir. Kanunun kabulü ile, ülkemizde muhasebe anlayışı “vergi muhasebesinden” “ticari muhasebeye” evrilmiştir. Bu dönem, muhasebe açısından küreselleşme ve dijitalleşme dönemi olarak halen devam etmektedir. Bu düzenleme ile tüm sermaye şirketlerinin TMS'ye uygun finansal tablo düzenlemesi ve bağımsız denetime tabi olması zorunlu hâle gelmiştir (Uluslararası vd., 2012, 12; Deloitte, 2011, 1). Ancak, kamudaki kurumsal direnç nedeniyle bu zorunluluğun kapsamı 2013 yılı içerisinde daraltılmıştır.

02 Kasım 2011 tarihinde yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kaldırılmış ve yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Bu düzenleme ile muhasebe standartlarının belirlenmesi, yayımlanması ve denetim süreçlerinin gözetimi KGK'nın yetki alanına devredilmiştir (Pekdemir, 2011, 120). Kurumun temel amacı, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü bağımsız denetim faaliyetlerini düzenlemek ve denetlemektir. 2025 yılı itibarıyla KGK tarafından yayımlanan 41 Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve 17 Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) yürürlüktedir. Ayrıca, bağımsız denetim süreçlerine yönelik çeşitli kalite kontrol ve güvence standartları da uygulamaya konulmuştur. Tüm bu gelişmeler, Türkiye'de geleneksel olarak vergi odaklı olan muhasebe anlayışından, uluslararası standartlara dayalı finansal raporlama sistemine geçişi desteklemiştir (Atabay, 2023: 133).

2012 yılında yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, sermaye piyasalarında şeffaflık, güvenilirlik ve yatırımcı haklarının korunması hedefiyle birçok düzenlemeyi beraberinde getirmiştir. Bunlar arasında “Kamunun Aydınlatılması Esasları” başlığı altında, finansal tabloların doğru ve zamanında raporlanması yükümlülüğü öne çıkmıştır (Atabay, 2023: 133).

Dijitalleşmenin etkisiyle birlikte, internetin yaygınlaşması, büyük veri ve bulut bilişim gibi teknolojiler, muhasebe sistemlerinin yapısını köklü biçimde değiştirmiştir. Bulut tabanlı muhasebe uygulamaları, zaman ve mekân bağımsız veri erişimi ve güvenli saklama gibi avantajlar sunarak sektörde yaygınlık kazanmıştır. (Karaer, 2019: 4360).

Dijital dönüşüm sürecinde yapay zekâ (YZ) teknolojileri, muhasebe mesleğinde köklü değişimleri beraberinde getirmiştir. Türkiye'de bu dönüşüm, özellikle yerli muhasebe yazılımlarının gelişimiyle somut bir biçimde gözlemlenmektedir. Luca, Mikro Yazılım, ETA ve Logo gibi yerli yazılımlar, YZ destekli modüller aracılığıyla fatura tanıma, otomatik fiş oluşturma, muhasebe kayıtlarının sınıflandırılması ve hata tespiti gibi işlemleri büyük ölçüde otomatikleştirmiştir. Bu sistemler; doğal dil işleme (NLP), makine öğrenmesi ve optik karakter tanıma (OCR) gibi teknolojilerden yararlanarak belge işleme süreçlerini hızlandırmakta ve insan kaynaklı hataları azaltmaktadır. Bu teknolojik gelişmeler, muhasebe meslek mensuplarının veri girişinden ziyade veri analizi ve yorumlamaya odaklanmalarını sağlayarak mesleğin işlevsel niteliğini dönüştürmektedir. YZ tabanlı muhasebe yazılımlarının, e-Defter, e-Fatura ve e-Arşiv gibi dijital uygulamalarla entegre çalışması ise e-dönüşüm sürecinin verimliliğini artırmaktadır. Türkiye'deki bu gelişmeler, muhasebe sisteminin daha

hızlı, doğru ve şeffaf bir yapıya ulaşmasına katkı sağlamaktadır. Ayrıca, yapay zekâ, büyük veri ve blokzincir gibi dijital teknolojilerle desteklenen akıllı muhasebe uygulamaları, karar destek sistemlerinin etkinliğini artırmakta ve eş zamanlı raporlama imkânı sunmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen e-Defter, e-Fatura ve e-Arşiv gibi uygulamalar, vergi denetiminde şeffaflığı güçlendirmiş; bu sayede muhasebe meslek mensuplarının iş yükü önemli ölçüde hafiflemiştir (TÜRMOB, 2018).

Teknolojik gelişmelerin etkisiyle kamu kurumlarında muhasebe sistemleri sadece belge ve veri işleme süreçlerinde değil, aynı zamanda karar destek sistemleri, risk analizleri ve performans izleme gibi alanlarda da dönüşüme uğramıştır. Özellikle yapay zekâ tabanlı yazılımlar, büyük veri analizleri yaparak kamu harcamalarının etkinliğini değerlendirme, bütçe sapmalarını önceden tahmin etme ve usulsüzlükleri tespit etme gibi işlevlerde kullanılmaya başlanmıştır. Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Sayıştay gibi kurumlar, denetim süreçlerini daha verimli ve hızlı hâle getirmek için veri madenciliği ve yapay zekâ destekli analiz sistemlerine yönelmiştir.

Elektronik vergi incelemeleri, Türkiye’de vergi denetiminde dijital dönüşümün temelini oluşturarak klasik yöntemlerden yapay zekâ, büyük veri ve otomasyon destekli sistemlere geçişi temsil etmektedir. Vergi Denetim Kurulu’nun geliştirdiği yerli yazılım VEDAS, milyonlarca veriyi yüksek hızla analiz edebilme kapasitesi ve gelişmiş risk senaryolarıyla bu dönüşümün merkezinde yer almaktadır. Özellikle e-Fatura ve e-Defter gibi sistemlerin yaygınlaşması, dijital incelemelerin alt yapısını güçlendirmiştir. Denetimlerde kural bazlı algoritmaların yanı sıra makine öğrenmesi ve yapay zekâ destekli analiz yöntemlerinin kullanılması hem etkinlik hem de şeffaflık açısından yeni bir dönem başlatmıştır. Bununla birlikte, veri güvenliği, hukuki geçerlilik, açıklanabilir yapay zekâ ve insan denetiminin rolü gibi konular hâlen önemli tartışma başlıklarıdır. Türkiye’nin bu alanda bölgesel bir öncü olabilmesi için teknik altyapının yanı sıra, hukuki düzenlemelerin güncellenmesi ve insan kaynağının dijital becerilerle donatılması gerekmektedir (Vergi Dünyası, vergidunyasi.com.tr).

2018 yılında başlayan İnteraktif Vergi Dairesi sistemi ile GİB, vergi mükelleflerine yanıt veren interaktif platformlar ve yapay zekâ destek uygulamaları sunmaktadır. Bu sistemle mükellefler vergi sorularına hızlı yanıt alabilmekte, süreçler dijital ve akıllı yönetilmektedir (Durmuş ve Erdem, 2023: 243). Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) dışında, Türkiye’de e-dönüşüm sürecine katkı sunan diğer kamu kurumları arasında Ticaret Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ile bu bakanlığa bağlı Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Türkiye İş Kurumu (İŞKUR), Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) ve Ticaret Sicil Müdürlükleri yer almaktadır. Bu kurumlar, kendi yetki alanlarında dijitalleşme adımları atarak kamusal hizmetlerin daha etkin ve şeffaf bir biçimde sunulmasını hedeflemektedir.

Tüm bu gelişmeler doğrultusunda muhasebe mesleği, dijitalleşmeden doğrudan etkilenmiş ve klasik kâğıt temelli sistemlerden dijital veri ile elektronik belge esaslı yapılara evrilmiştir. Bu dönüşüm sürecinde muhasebe uzmanları, teknolojik gelişmelere uyum sağlamak ve dijital araçları etkin biçimde kullanmak durumunda kalmıştır. Nitekim araştırmalar, muhasebe mesleğinin dijitalleşme ve Endüstri 4.0 süreciyle birlikte en fazla dönüşüm geçirecek meslek gruplarından biri olduğunu ortaya koymaktadır (Schwab ve Samans, 2016: 17; Yücel ve Adiloğlu, 2019: 56).

TÜRMOB, muhasebe meslek mensuplarının dijital dönüşüme uyum sağlamalarını desteklemek amacıyla yapay zekâ, büyük veri, veri analitiği ve dijital muhasebe sistemleri konularında eğitici seminerler ve uzaktan eğitim programları düzenlemektedir. Bu kapsamda, Luca, ETA, Mikro ve Logo gibi muhasebe yazılımları üzerinden yapay zekâ destekli uygulamaların işleyişi tanıtılmakta; özellikle otomatik fişleme, anomali tespiti, tahmine dayalı analiz ve raporlama gibi alanlarda meslek mensuplarının farkındalığı artırılmaktadır. Ayrıca, yapay zekâ teknolojilerinin muhasebe mesleğinin geleceği üzerindeki etkileri, mesleki etik ve denetim süreçleri açısından da ele alınmakta; böylece

muhasebe uygulamalarında teknolojik yetkinliğin artırılması ve dijital dönüşüm sürecine etkin katılım hedeflenmektedir.

Geleneksel finansal göstergelerin işletme başarısını tek başına açıklamakta yetersiz kalması, sürdürülebilir raporlama, entegre raporlama, faaliyet raporu anlayışını gündeme getirmiştir. Özellikle 2000’li yıllardan itibaren Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) raporları yaygınlaşmış, 2010’lu yıllarda ise finansal raporlar ile sürdürülebilirlik raporlarının birlikte yer aldığı entegre raporlama anlayışı gelişmiştir. Bu kapsamda hazırlanan raporlar, işletmenin uzun vadeli değer yaratma sürecini kapsamlı biçimde yansıtmaktadır. 2015 yılında Türkiye dâhil 193 Birleşmiş Milletler (BM) üyesi ülke, iklim değişikliği, yoksulluk, eşitsizlik, çevre kirliliği ve diğer küresel sorunlarla mücadele etmek amacıyla ortak bir eylem planı geliştirmiştir. Bu kapsamda, 2030 yılına kadar ulaşılması hedeflenen toplam 17 adet Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi (SKH) belirlenmiştir. Bu hedefler, tüm ülkelerin sürdürülebilir kalkınma doğrultusunda birlikte hareket etmesini amaçlamaktadır. Türkiye’de bu alandaki gelişmeler, şeffaflık ve raporlama kalitesini artırmaya yönelik önemli düzenlemeleri beraberinde getirmiştir (KGK, 2023). Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi, Borsa İstanbul (BIST) tarafından 2 Ekim 2020 tarihinde yayımlanmış ve 1 Ekim 2021 itibarıyla BIST’te işlem gören payları BIST Yıldız Pazar ve Ana Pazar’da işlem gören şirketler için uygulanmaya başlanmıştır (SPK, 2020). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 88. maddesine 4 Haziran 2022 tarihli değişiklik ile KGK, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS)’nı belirleme ve yayımlama konusunda yetkilendirilmiştir. KGK bu doğrultuda, Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) tarafından hazırlanan “TFRS S1 – Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler TFRS S2 – İklimle İlgili Açıklamalar” iki temel taslak standardı Türkçeye çevirerek kamuoyuna sunmuştur. Buna ek olarak, sürdürülebilirlik raporlarının denetimi konusunda kullanılabilecek olan GDS 3000 Rehberi de yayımlanmıştır. Bu gelişmeler, Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasının uluslararası standartlara uyumunu güçlendirmekte; işletmeler, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için güvenilir bir bilgi sistemi oluşturmaktadır (KGK, 2023).

Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyum süreci kapsamında yürütülen çalışmalara paralel olarak, UFRS 18 standardının tanıtımı amacıyla yapay zekâ temelli araçlardan yararlanılmıştır. Bu doğrultuda, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanan ve UFRS 18’in getirdiği yenilikleri açıklayan tanıtım videosu, yapay zekâ uygulaması (ChatGPT) desteğiyle Türkçeye çevrilerek hazırlanmıştır. Söz konusu video, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından kurumsal YouTube kanalında yayımlanarak, ilgili paydaşların erişimine sunulmuştur. Bu girişim hem standardın anlaşılabilirliğini artırmayı hem de teknolojik araçların muhasebe eğitim ve iletişim süreçlerine entegrasyonunu teşvik etmeyi amaçlamaktadır (KGK 2024).

Üniversitelerin muhasebe ve denetim bölümlerinde de muhasebe bilgi sistemleri derslerine yapay zekâ tabanlı yazılımlar (örneğin: Luca, Mikro Yazılım, ETA, Logo) entegre edilmeye başlanmıştır. Bu yazılımlar aracılığıyla öğrenciler, fatura işleme, muhasebe fişi oluşturma, veri sınıflandırma ve analiz gibi işlevleri otomatikleştiren sistemlerle pratik yapma imkânı bulmaktadır. Bu gelişmeler, muhasebe eğitimini sadece teorik değil aynı zamanda uygulamalı hâle getirerek, öğrencilerin dijitalleşen iş dünyasına hazır bireyler olarak yetişmelerine katkı sağlamaktadır. Yapay zekâ, muhasebe eğitiminde ezberci yaklaşımdan analitik düşüncüyü ön plana çıkaran bir yapıya geçişi teşvik etmekte ve öğrenme süreçlerini kişiselleştirme potansiyeli taşımaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında, finansal raporların güvenilirliğini artırmak amacıyla belirli büyüklükteki şirketler için bağımsız denetim zorunlu hâle getirilmiştir. Bu zorunluluk, 30 Kasım 2022 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenmiştir (Atabay, 2023: 133).

3. SONUÇ

Tarihsel gelişim süreci içerisinde muhasebe, yalnızca hesap tutma ve kayıt yapma işlevinden ibaret olmayan; aynı zamanda devlet organizasyonunun işleyişini düzenleyen, mali kaynakların etkin kullanımını sağlayan ve ekonomik faaliyetlerin şeffaf biçimde izlenmesini mümkün kılan çok yönlü bir sistem hâline gelmiştir. Antik çağlardan itibaren farklı medeniyetlerde çeşitli biçimlerde uygulanan muhasebe, Eski Türk devletlerinde mali denetim, vergi tahsili ve kaynak yönetimi gibi alanlarda işlevsel bir araç olarak kullanılmaya başlanmış; Selçuklu döneminde kurumsal bir yapıya kavuşarak merkezi yönetimin ayrılmaz bir unsuru olmuştur. Osmanlı İmparatorluğu döneminde ise, devletçi ekonomi anlayışına paralel olarak kamu maliyesi merkezli bir muhasebe kültürü gelişmiş; merkezi teşkilatlar ve defter sistemiyle mali kayıtların sistematik biçimde tutulması sağlanmıştır. Cumhuriyetin ilanı ile birlikte hukuki ve idari altyapının yeniden yapılandırılması, muhasebe disiplininin çağdaş normlarla uyumlu bir yapıya dönüşmesine olanak tanımıştır.

1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 1949 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu gibi temel düzenlemelerle birlikte muhasebe uygulamaları yasal çerçeveye oturtulmuş, kamu ve özel sektör ayrımında kurumsallaşma sağlanmıştır. 1960 sonrası dönemde, sanayileşme, planlı kalkınma ve uluslararası entegrasyon hedefleri doğrultusunda muhasebe mesleği hem organizasyonel hem de mesleki düzeyde önemli bir dönüşüm geçirmiştir. Bu süreçte meslek örgütlerinin kurulması, muhasebe eğitiminin yaygınlaşması ve uluslararası muhasebe standartlarına uyum çalışmaları, disiplinin profesyonel niteliğini güçlendirmiştir.

2000'li yıllarla birlikte ise bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, muhasebenin dijital dönüşüm sürecine girmesine neden olmuştur. Özellikle e-devlet uygulamaları ve bulut tabanlı muhasebe sistemleri muhasebe süreçlerinin otomasyonunu mümkün kılmıştır. Bu kapsamda, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS) yürürlüğe girmesiyle birlikte, finansal raporlama süreci uluslararası normlarla uyumlu hâle getirilmeye başlanmış ve işletmelerin mali tablolarının yerel ve küresel düzeyde karşılaştırılabilirliğinin artırılması hedeflenmiştir. Dijitalleşmenin bir adım ötesi olarak değerlendirilen yapay zekâ, büyük veri analitiği ve blokzincir teknolojileri ise muhasebe mesleğini yeniden tanımlamaktadır. Denetim, raporlama, risk analizi ve karar destek süreçlerinde yapay zekâ tabanlı sistemlerin kullanımı, sadece işlem hızını ve doğruluğunu artırmakla kalmamakta; aynı zamanda muhasebenin geleceğe dönük stratejik işlevlerini de güçlendirmektedir.

Bu bağlamda muhasebe, artık yalnızca geçmişe ait verilerin analizine dayanan bir sistem olmaktan çıkarak, geleceğe yönelik öngörülerde bulunan, karar alma süreçlerini yönlendiren ve kurumsal stratejilere entegre edilen bir bilgi yönetim sistemi hâline gelmiştir. Bu dönüşüm, muhasebe eğitimi, mesleki yeterlilik ve etik sorumluluk anlayışlarını da yeniden tanımlamaktadır. Mesleki uygulamalarda dijital okuryazarlık, yapay zekâ farkındalığı ve veri analitiği becerileri, muhasebe uzmanları için vazgeçilmez nitelikler hâline gelmiştir.

Her döneme özgü dönüşüm dinamikleri dikkate alındığında, muhasebenin tarihsel gelişimi hem süreklilik hem de kopuş unsurları içeren bir süreçte işaret etmektedir. Eski Türk devletlerinde vergilendirme ve kaynak yönetimi temel işlevlerken, Selçuklu döneminde merkezi mali organizasyon güç kazanmış; Osmanlı'da ise devletçi ekonomi anlayışı doğrultusunda muhasebe, kamu maliyesinin temel aracı hâline gelmiştir. Cumhuriyet döneminde hukuki çerçeve ve kurumsallaşma ön plana çıkarken, 1960 sonrası kurumsallaşma ve dijitalleşmeye geçişin ilk aşamalarının yaşandığı dönemde mesleki örgütlenme, standartlaşma ve eğitimsel dönüşüm belirleyici olmuştur. 2000 sonrası dijitalleşme, standartlaşma ve küreselleşme döneminde ise muhasebenin işlevi yalnızca geçmişe dönük kayıt değil, geleceğe yönelik stratejik öngörü üretimiyle birleşmiştir. Bu tarihsel seyrinde süreklilik gösteren unsurlar arasında belgelendirme, hesap verebilirlik ve kayıt düzeni gibi temel ilkeler yer

alırken; dijital teknolojilerin etkisiyle yaşanan yapısal kırılmalar, muhasebenin tanımını ve uygulama biçimlerini köklü biçimde dönüştürmüştür. Yapay zekâ, büyük veri ve blokzincir gibi yeni nesil teknolojiler, mesleğin geleceğini şekillendirmekte; bu dönüşüm sürecinde etik, güvenilirlik ve toplumsal sorumluluk gibi ilkelerin korunması ise disiplinin sürekliliği açısından önemli gereklilikler oluşturmaktadır.

Bu çalışma, muhasebenin tarihsel dönüşümünü yalnızca belirli dönemsel kırılmalar üzerinden değil, kapsamlı ve bütüncül bir yaklaşımla ele alması bakımından literatürdeki benzer çalışmalardan ayrılmaktadır. Eski Türk devletlerinden başlayarak Selçuklu, Osmanlı ve Cumhuriyet dönemlerinden günümüze kadar uzanan bir kronolojik yapı içerisinde muhasebenin geçirdiği dönüşüm, sosyal, ekonomik, teknolojik ve kurumsal boyutlarıyla birlikte değerlendirilmiştir. Ayrıca çalışmada yalnızca tarihsel olgulara değil, çağdaş gelişmelerin muhasebe üzerindeki etkilerine, özellikle dijitalleşme, yapay zekâ, büyük veri ve blokzincir gibi teknolojilere de geniş bir şekilde yer verilmiştir. Bu yönüyle, çalışma muhasebe disiplininin geçmişten günümüze uzanan yapısal dönüşümünü sistematik bir şekilde sunmaktadır. Önümüzdeki süreçte, muhasebenin teknolojik gelişmelerle uyumlu şekilde dönüşmeye devam edeceği, ancak bu dönüşümün yalnızca teknolojik uyumla değil, aynı zamanda etik ilkelere bağlılık, mesleki standartların korunması ve toplumsal sorumluluk anlayışıyla desteklendiğinde sürdürülebilir bir nitelik kazanacağı öngörülmektedir.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.
The authors have no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.
No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Çalışmanın tüm aşamaları yazarlar tarafından yürütülmüştür.
All stages of the study were conducted by the author.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.
This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin: Çakmak Sel, B., Onocak, D. (2025). Muhasebenin Dönüşümü: Eski Türk Devletlerinden Dijital Çağ'a. *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 246-275.

To Cite This Article: Çakmak Sel, B., Onocak, D. (2025). Evolution of Accounting: A Historical Journey from Early Turkish States to the Digital Era. *Balıkesir University Faculty of Economics and Administrative Sciences Journal*, 6(2), 246-275.

KAYNAKÇA

- Akbaş, O. (2003). Ulusal teknoloji politikaları ve ilköğretimde teknoloji eğitimi. *Milli Eğitim Dergisi*, (160). <http://yayim.meb.gov.tr/dergiler/160/akbas.htm>
- Akman, C., ve Çil Koçyiğit, A. (2024). Muhasebe uygulamalarındaki e-dönüşüm sürecine ilişkin serbest muhasebeci mali müşavirlerin görüş ve beklentileri: Ankara ili örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (72), 57–82.
- Altıntaş, T. (2011). Uluslararası muhasebe ve Türkiye’de muhasebe hukuku. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 162–174.
- Arkan, Y. (2006). Türkiye’de muhasebe biliminin gelişimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 6(20), 101-112.
- Aslan, M., Apak, S., Erol, M., ve Ayboğa, H. (2023). Türk muhasebe mesleği üzerine kronolojik bir inceleme (1839-2020). *Accounting and Financial History Research Journal*, (24), 1-16.
- Atabay, İ. (2023). Cumhuriyet döneminde muhasebenin gelişimine kronolojik bir bakış. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(49-1), 121-135.
- Avcı, E., ve Yalçın, Z. (2024). Muhasebe okulları ve muhasebe defter sistemlerinin 13. yüzyıldan itibaren tarihsel gelişimi. *Uluslararası Anadolu Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 397-409.
- Ayboğa, H. (2002). Globalleşme sürecinde muhasebe alanındaki gelişmelere ülkemizin uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8).
- Aydemir, O. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve beklentiler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (67), 71-84.
- Belfo, F., & Trigo, A. (2013). Accounting information systems: tradition and future directions. *Procedia Technology*, 9, 536-546
- Bilginoğlu, F. (1986). Almanya ve İsviçre modelinde muhasebe ilkeleri: Türkiye için bir çözüm olabilir mi? *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (45–46), 3.
- Bilgi, T. (2023). Büyük Hun Devletinin Şehir Kültürü. *Bitig Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 3(6), 59-68.
- Bülbül, Y. (1999). Klasik dönem Osmanlı muhasebe sistemi. *Dîvân: Disiplinlerarası Çalışmalar Dergisi*, (6), 151-182.
- Can, A. V., Karabınar, S., ve Küçüker, M. (2012). Kutadgu Bilig’de muhasebe, ticari hayat ve etik ile ilgili beyitler ve güncel yorumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (2), 68-100.
- Cenikli, E., ve Şahin, D. (2013). Türk Gelir İdaresinde otomasyon projeleri. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 4(1), 37–52.
- Çizakça, M. (2006). Osmanlı dönemi vakıflarının tarihsel ve ekonomik boyutları. *Türkiye’de Hayırseverlik: Vatandaşlar, Vakıflar ve Sosyal Adalet Araştırması*, TÜSEV, İstanbul, 21, 31.
- Dai, J., and Vasarhelyi, M. A. (2017). Toward blockchain-based accounting and assurance. *Journal of Information Systems*, 31(3), 5–21.
- Deloitte, (2011), Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Şirketim, TOBB Yayınları, Ankara.
- Deniz, F., ve Güngör Tanç, G. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe uygulamalarındaki e-dönüşüm sürecine ilişkin görüş ve beklentileri: Hatay ili örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(2), 622–636.
- Dinç, E., ve Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki muhasebe anlayışının gelişim süreci ve mevcut durumun incelenmesi. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 267-283.

- Doğan, K. C., & İnankul, H. (2021). Demokrasi kavramı bağlamında eski türklerde iktidar, bürokrasi ve divan geleneği: Büyük Selçuklu Devleti üzerine bir değerlendirme. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 91-108.
- Dölen, T., Rımaz, M. ve Ayanoğlu, Y. (2022). Türkiye muhasebe tarihi ile İran muhasebe tarihinin karşılaştırılması. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 13(2), 328-362.
- Durmuş, N. K., ve Erdem, İ. A. (2023). Vergi idaresi 3.0: Yapay zekâ perspektifinden bir inceleme. *Maliye Dergisi*, 184, 225–253.
- Erol, M., ve Atmaca, M. (2005) Historical development of accounting education vocational high schools of commerce. *Accounting and Financial History Research Journal*, (8), 79-100.
- Ertaş, F. C., Erol, M., ve Elagöz, İ. (2013). Türkiye'de muhasebe tarihi çalışmalarının son dönemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 73–87.
- Ertaş, F. C., Alpaslan, H. İ., ve Akdemir, Y. (2017). Anadolu muhasebe kayıt kültürünün doğuşu-1350-1500. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (13), 51-89.
- Ertaş, F. C., ve Arslan, M. C. (2025). Cumhuriyet'in 100. yılında muhasebe mesleğinin gelişimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 24(74), 123–146.
- Gökgöz, M. (2011). Muhasebe tarihinin devlet yapılarıyla ilişkisi: Osmanlı örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25), 171–184.
- Gönen, S., ve Solak, B. (2017). Maliye Bakanlığı e-dönüşüm sürecinin muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesine ilişkin bir alan araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 63–80.
- Gücenme, Ü., ve Arsoy, A. P. (2006). Muhasebe standartlarındaki sınıflandırılmış nakit akım tablosu formatı ile finansal performansın ölçülmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (30), 66-74.
- Güneş, İ. (2024). Türkiye selçukluları'nın malî düzeni hakkında bir değerlendirme. *Mukaddime*, 15(2), 310-329.
- Güvemli, O. (2001). *Muhasebe tarihi: İlk çağdan 2000'li yıllara*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güvemli, O. (2018). Muftav'ın dünya kayıt kültürüne büyük katkısı: Orta Doğu muhasebe tarihi (MÖ 3000–MS 2000). *Accounting & Financial History Research Journal / Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (14), 7-22.
- Güvemli, O., Aytulun, A., ve Şişman, B. (2013). Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği–1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 19–49.
- Güvemli, O., Toraman, C., ve Güvemli, B. (2014). *Osmanlı İmparatorluğu'nda devlet muhasebesi: Anadolu kayıt kültürü*. İstanbul
- Güvemli, O., Güvemli, B., ve Aslan, M. (2018). Cumhuriyet'in muhasebe düşüncesinde ikinci evre: liberal iktisat politikalarını uygulama dönemi (1950-1980). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (14), 157-201.
- Hiçşaşmaz, M. (1956). Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 11(03), 351-369.
- Issa, H., Sun, T., & Vasarhelyi, M. A. (2016). Research ideas for artificial intelligence in auditing: The formalization of audit and workforce supplementation. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(2), 1–20.
- İstanbul Üniversitesi. (2023). Muhasebe teriminin etimolojisi. <https://muhasebe.istanbul.edu.tr/tr/content/yayinlar-ve-calismalar/etimoloji>

- Kanat, R. (1994). *Türk ticaret hukukunda muhasebe uygulamaları*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Karabayır, M. E. ve Ertugay E. (2010). Kronik: Finansal raporlama standartlarının dünü ve bugünü, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 65 (4), 195-198.
- Karaca, H. (2023). Muhasebe uygulamalarının dijitalleşmesi: Kıl tabletlerden akıllı muhasebe uygulamalarına. In *Finansal piyasaların evrimi-II* (ss.119–138). Özgür Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Karaer, M. (2019). Türkiye muhasebe sektöründeki dijital dönüşüm süreci. *International Journal of Social and Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 6(47), 4358–4364.
- Karasoy, H. A., ve Babaoğlu, P. (2020). Türkiye’de elektronik devletten dijital devlete doğru. *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(23), 115–134.
- Kaştan, M. (2006). *Cumhuriyetin ilk yıllarında Türkiye ekonomisi*. Ankara: Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları.
- Kaval, H. (2007). Türkiye’de muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına uyum süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 7(26), 55–70.
- Kaya, N. (2021). *Muhasebe tarihi*. Ankara: İKSAD Yayınları.
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2023). *Soru ve cevaplarla sürdürülebilirlik raporlaması*. Ankara.
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2024, Nisan 4). *IFRS 18 Tanıtımı: Finansal Tablolarda Sunum* [LinkedIn gönderisi]. https://www.linkedin.com/posts/kamu-g-zetimi-muhasebe-ve-denetim-standartlar-kurumu_ifrs-18-tan%C4%B1t%C4%B1m%C4%B1-finansal-tablolarda-sunum-activity-7204442482590310400-q4o1
- Çakıcı, M., ve Kıratlı, M. (2022). Osmanlı Devleti ile İslam Dünyasında Kıymetli Evrak ve Türkiye Cumhuriyeti’ne Etkileri. *Adalet Dergisi*, (69), 375-403.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye’de oluşum ve gelişim süreci, *KSÜ İİBF Dergisi*, 2 (2), 105-120.
- Kokina, J., & Davenport, T. H. (2017). The emergence of artificial intelligence: how automation is changing auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 115–122.
- Küçük, İ. (2013). Türk devletlerinde mali yönetim-VIII.-XIII. yüzyıllar arası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 223-245
- Küçüker, M. (2011). *Kutadgu Bilig’de geçen muhasebe terimlerinin günümüz muhasebe terminolojisi açısından analizi* (Yüksek lisans tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Küçüker, M., ve Can, A. V. (2018). Tarihi belgeler ışığında uygurlarda sağış. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 233-252.
- Mandaloğlu, M. (2013). Eski Türklerde sanayi, ticaret ve maliyenin ekonomik açıdan değerlendirilmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 129-150.
- Merkez Bankası. (2023). Merkez Bankası Tarihçesi. 27.08.2023 tarihinde <https://tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Banka+Hakkinda/Tarihce>
- Öz, E., ve Çevikcan, F. (2010). Vergi kanunlarıyla getirilen düzenlemelerin muhasebe uygulamasına etkisi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(1), 113–128.
- Özbay, R. D. (2009). *17. yüzyılda iltizam sisteminde peşin mukataa satışlarından malikâne uygulamasına (1656–1658)*. Uluslararası 7. Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi Bildiriler Kitabı. International 7th Knowledge, Economy & Management Congress Proceedings.
- Pekdemir, R. (2011). TMS-TFRS diye diye..., *Mali Çözüm Dergisi*, (107), 117-128.

- Postacı, T., ve Ayhan, A. (2018). E-dönüşüm Türkiye'nin gelişimi. *Verimlilik Dergisi*, 30(352), 14–18. T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı.
- Richins, G., Stapleton, R. C., Stratopoulos, T. C., and Wong, C. (2017). Big data analytics: Opportunity or threat for the accounting profession? *Journal of Information Systems*, 31(3), 63–79.
- Sertkaya, O. F., ve Alimov, R. (2006). *Eski Türklerde para: Göktürklerde, Uygurlarda ve Türkişlerde*. Ankara: Ötüken Neşriyat.
- Sevilengül, O. (2003). *Tek düzen muhasebe sistemi ile uyumlu genel muhasebe* (11. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sipahi, B., ve Küçük, İ. (2011). Türk ticaret kanunları ve muhasebenin gelişimine etkilerinin 160 yıllık öyküsü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 181–193.
- SPK. (2020). *Sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesi*. <https://spk.gov.tr/data/63a17b1a8f95db0fa40e3309/s%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik%20ilkeleri%20uyum%20cercevesi.pdf>
- Sürmen, Y., Bayraktar, Y., ve Güvemli, O. (2018). Multi ledger period in Turkish accounting history: 1926-1949. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (15), 39-66
- Schwab, K., & Samans, R. (2016). The future of jobs report. Economic development quarterly (Vol. 31). Retrieved from http://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs.pdf
- Şahinkaya, S. (2019). *Cumhuriyet dönemi Türkiye'sinde ekonomik gelişmeler ve sanayi politikaları*. İstanbul: Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayınları.
- Tabakoğlu, A. (1994). *Türk iktisat tarihi* (2. baskı). Dergâh Yayınları.
- Tektüfekçi, F. (2017). E-dönüşüm sürecinde e-muhasebe uygulamaları: Türkiye örneği. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi*, 12(1), 79–88.
- Tetik, N., ve Karaca, H. (2020). Tek düzene geçişte kritik kurum olarak Umumi Murakabe Heyeti'nin (Yüksek Denetleme Kurulu) rolü. *Accounting and Financial History Research Journal*, (19), 81-96.
- Toraman, C., ve Taştan, T. (2025). Osmanlı moderleşme sürecinde muhasebe eğitimi. *Accounting and Financial History Research Journal*, (28), 43-68.
- TÜRMÖB. *Luca faaliyet raporu*. <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/de445cc3-c4e3-40a9-ae1d-8fb119fb80d9/luca> (Erişim tarihi: 11.05.2025)
- TÜRMÖB. (2018). *Dijital muhasebe ve vergide gündem: Seminer notları*. <https://turmob.org.tr/seminernotlari/files/assets/basic-html/page-1.html>
- Ulus, H., Elçin, E., ve Köylü, Ç. (2012). 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 11–34.
- Vergi Dünyası. *Vergi denetiminde elektronik müfettiş kullanımı: Gelecek vizyonu*. <https://www.vergidunyasi.com.tr/banner/vergi-denetiminde-elektronik-mufettis-kullanimi-gelecek-vizyonu> (Erişim tarihi: 20.06.2025)
- Yardımcıoğlu, M., ve Gül, M. R. (2019). Türk Ticaret Hukukunun Tarihsel Süreci. *Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 129-135.
- Yaşar, R. Ş. (2016). Osmanlı İmparatorluğu'nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları: Kapitalizme Doğru İlk Adımlar. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(1), 201-207.

- Yılmaz, B., ve Yılmaz, H. (2016). Muhasebede kullanılan kavramların kelime olarak kökenleri ve muhasebe sürecindeki anlam ve yerleri. *Journal Of International Social Research*, 9(45).
- Yücel, G., ve Adiloğlu, B. (2019). Dijitalleşme-yapay zekâ ve muhasebe beklentiler. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (17), 47-60
- Yünlü, M. (2020). Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişimi ve günümüzdeki durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 180–192.