

**TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞMESİ VE  
İLK MESLEK ÖRGÜTLENMESİ: TÜRKİYE MUHASEBE  
UZMANLARI DERNEĞİ - 1942**

Prof. Dr. Oktay Güvemli-YMM

Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

Arif Aytulun-YMM

TMUD Yönetim Kurulu Üyesi

*Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri  
Derneği unvanı ile 1942 yılında kurulan  
ve bugünkü adı Türkiye Muhasebe Uzmanları  
Derneği olan, Türkiye'de muhasebecilerin ilk  
Örgütlenmesinin 2012 yılında yetmişinci  
yılıni doldurması dolayısı ile bu inceleme  
yapılmıştır.*

**Ö Z E T**

Türk muhasebe mesleğinin doğuşu, Osmanlı'nın klasik döneminde devlet muhasebesi çerçevesinde oluşmuştur. Çünkü özel kesim kuruluşları hem küçük ve hem de az sayıda idi. Tanzimat (1839) sonrası Kanunname-i Ticaret ile büyük değişim başlamış ve 1877-78 Türk - Rus savaşından sonra 1879-1885 yılları arasında kırılma noktası oluşturacak nitelikte değişimler peşpeşine yaşanmaya başlamıştır. Önce çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiş, daha sonra *Heyet-i Teftişîye* kurularak modern mali denetim Türkiye'ye getirilmiş, *Hamidiye Ticaret Mektebi* özel kesime eleman yetiştirmek üzere kurulmuştur. Hem eğitim programları ile okullarda ve hem de yapılan yayımlarda çift yanlı kayıt yönteminin yaygınlaşmasına çalışılmıştır. Bu dönem çift yanlı kayıt yöntemine geçiş dönemi olarak dikkati çekmektedir.

Cumhuriyet ile birlikte, muhasebe mesleğinin gelişimine zemin hazırlayan yeni bir dönem başlamıştır. 1926-1930 Yılları arasında, yüz yılı etkileyen kırılma noktasını oluşturacak yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu dönemde en önemli gelişme, üç vergi yasasının ( *Kazanç Vergisi Yasası -1926-*, *Muamele Vergisi Yasası - 1927-* ve *İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası -1930-* ) kabulü ile gerçekleştirilmiştir. Bu yasalar ile vergiler, beyan usulü ile alınmaya başlanmıştır. Bu durum hem çift yanlı kayıt yöntemine dayalı muhasebe

uygulamalarını önemli duruma getirmiş ve hem de beyannamelerin denetim ihtiyacını, yani muhasebe denetimini gündeme getirmiştir. 1930-1940 Yılları arası bu çerçevede, vergi ağırlıklı muhasebe uygulamaları, vergi denetimi, muhasebeci yetiştirme eğitimi ve işletmecilik anlayışını gündeme getiren iktisadi devlet teşekküllerinin oluşumu ile yaşanmıştır. 1930'lu yılların sonuna gelindiğinde işletme ağırlıklı muhasebe mesleğinin büyük kentlerde oluşmaya başladığı gözlenmiştir.

Muhasebe mesleğinin gelişmeye başlaması üzerine, devlet iki kez muhasebe mesleğini yasal düzene kavuşturma çabası içine girmişse de bu iki çabadan da bir sonuç alınamamıştır. Bunun üzerine muhasebeci, akademisyen ve devlet denetleme organlarının üst düzey yöneticilerinden bir grup bir araya gelerek 1942 yılında *Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri* adı ile bir dernek kurmuşlardır. Derneğin adı bugün *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği*'dir. Uluslararası birçok mesleki kuruluşa üye olan Dernek, 2006 yılında 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi'ni TÜRMOB ile birlikte, İstanbul'da organize etmiştir.

**Anahtar sözcükler:** *Türkiye'de muhasebe mesleği, ilk meslek örgütlenmesi.*

## 1. Osmanlı'da Muhasebe Mesleği

Muhasebe mesleği, muhasebecinin yaptığı işidir. Bu meslek kayıt gerekmesinin ortaya çıkması ile var olmuştur. Osmanlı'da iktisadi yaşam, Ortadoğu ülkelerinde genellikle görüldüğü üzere devletçilik anlayışı çerçevesinde gelişmiştir. Özel kesim kayıt düzenine fazla gerekseme duymayacak kadar küçüktür. Bu nedenle bir hizmet sektörü olan muhasebe, batı ülkelerinde olduğu gibi özel kesimde değil, devlet mali yönetiminde gelişmiştir.

Osmanlı'da güçlü bir merkezi muhasebe örgütü vardı. Merkeze paralel olarak eyaletlerde de mali örgütlenme olduğu görülmektedir. Ancak merkezi bir mali örgütlenme söz konusudur. Önceleri *Hazine-i Amire* denilen, XVII. yüzyıldan itibaren *Bab-ı Defteri* adı ile anılan (O. Güvemli, 1998, Sayfa 375) bu merkezi muhasebe örgütü, Osmanlı İmparatorluğu'nun ihtiyaçlarına göre giderek büyümüş ve XVII. yüzyılın ikinci yarısında yirmi yedi departmana ( *Topkapı Sarayı Arşivi, No 3208*) ulaşmıştı. Aynı tarihlerdeki bir başka belgedeki bilgilerden de ( *Topkapı Sarayı Arşivi, No 3208/2*) merkezi örgütte çalışanlar sayısının da 464'e ulaştığı anlaşılmaktadır. Bu muhasebe örgütünde, merdiven yöntemi denilen bir devlet muhasebe yönteminin kullanıldığı ( O.Güvemli, B. Güvemli, 2007, Paper) ve eğitimin usta - şakird (çırak) ilişkisi çerçevesinde yürütüldüğü görülmektedir. Bu nedenle olsa gerek Osmanlı muhasebecileri muhasebe öğreti kitabı yazmaya gerek duymamışlardır. Nitekim Osmanlı'da, beşyüz yıl boyunca kullanılan merdiven yöntemi ile ilgili her hangi bir öğreti kitabı yazılmamıştır<sup>1</sup>.

Osmanlı'da kimi toplu muhasebe eğitimi çabaları da olmuştur<sup>2</sup>. Ama asıl gelişme XIX. yüz yıl ortalarında, Tanzimat ile birlikte başlamıştır.

İlk kitap XIX. yüzyıl başlarında İzmir'de çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili Ermenice yazılmış olan kitaptır ( *Mehmet Özbirecikli, 2011, Paper*). Çift yanlı kayıt yöntemini

---

<sup>1</sup> 1) *Merdiven yöntemine ait öğreti kitaplarını, Osmanlıların bu yöntemi aldığı İlhanlı Devleti (1256-1353) muhasebecilerinin yazdığı bilinmektedir ( F. Şensoy, H. Sözbilir, O. Güvemli, 2012, Paper).*

<sup>2</sup> 2) *Osmanlı'da ilk muhasebe eğitiminin, XVIII. Yüzyıl başlarında (1709) bugünkü Yerebatan Sarayı'nın bulunduğu yerdeki Cevat Paşa Konağında (bu konak daha sonra yanmıştır) Osmanlı devlet muhasebecilerinin Bab-ı Deferdari Mektebi adı ile devlet muhasebesine yeni alınan çırakların eğitimi için programlandığı bilinmektedir ( Osman Ergin, 1977, Sayfa 74 vss., Y. Akyüz, 1994, Sayfa 94).*

Ermeni tüccarlara tanıtılmak amac ile yazılmış ve Venedik'te basılmıştır. Osmanlı muhasebe kültürünün, Türkçe dışında, özel kesime uzantısı olarak değerlendirilebilecek ve toplum kayıt kültürüne sınırlı etkisi olabilecek bir yapıttır. Çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili Osmanlıca yazılan ilk muhasebe öğreti kitabı, çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgilidir ve Ahmet Münir tarafından *Fenn-i Defteri* ad ile yazılmıştır (*Ahmet Münir, 1870*) .

Tanzimat (1839) sonrası ilk gelişme, devlet muhasebesinde Maliye Nezareti'nin kuruluşu ile olmuştur. O zamana kadar Muhasebe-i Umumiye ad altındaki örgütte hem mali kararlar alınır ve uygulanır ve hem de muhasebe kayıtları tutulurdu. Maliye Nezareti'nin kuruluşundan sonra bugünkü Muhasebat Genel Müdürlüğü (*Haydar Kulaksız, 2006, Paper*) kurulmuş ve mali kararların alınması ve bu kararların uygulaması Maliye Nezaret'i tarafından yerine getirilmeye başlanmış, devlet muhasebesi de muhasebe bölümünde tutulmaya başlanmıştır. Bu gelişme, muhasebe mesleğinin Osmanlı'da yeniden doğuşu şeklinde değerlendirilebilir.

Tanzimat sonrası devletin kayıt ihtiyacı artmış ve yaygınlaşmıştı. Örneğin 1840-1850 yılları arasında iktisadi devlet kuruluşlarının yönetimi ( holding) anlamında kurulan *Fabrika-i Humayun* kanalı ile bir sanayi hamlesi başlatılmıştı. Devletin kullandı merdiven yöntemi ile bu fabrikaların kuruluşlarının yürütülmesinde ve kar amaclı bu kuruluşların muhasebelerinin tutulmasında güçlükler ile karşılaşılmaya başlanmıştı (*Batuhan Güvemli , 2012, Paper*). Başarısız olan bu sanayileşme hamlesinin başarısızlık nedenleri arasında muhasebenin gerekli desteği verememesi de bulunmaktadır.

Tanzimat sonrasında muhasebe mesleğini etkileyen en önemli gelişme kuşkusuz, 1807 tarihli Napolyon'un *Code de Commerce*'inin  c kitabının tercümesi ile oluşturulan ve 1850 yılında kabul edilen *Kanunname-i Ticaret*'tir (*E. Demirel, İ. K  k, 2012 paper*). Bu yasada ilk kez çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili defter düzeni yer alıyordu. Ancak o tarihte muhasebe mesleğinde çift yanlı kayıt yöntemini bilen ne bir muhasebeci vardı, ne de çift yanlı kayıt yöntemini anlatan bir kitap bulunuyordu. 1840-1850 Yılları arasında Fransa'ya gönderilen iki yüz dolayında  ğrenci o tarihlerde Türkiye'ye dönmüşlerdi, yasa biraz da onların ülke yönetiminde aktif rol oynamaya başlamalarının bir işareti idi. Yasanın etkisi, Osmanlı Bankası gibi, kimi yabancı kuruluşların kuruluşunu kolaylaştırma ve muhasebe düzenlerinin kurulmasını sağlamakla sınırlı kalmıştır.

Tanzimat ile başlayan  ağdaşlaşma, 1879 yılına kadar fazla bir gelişme göstermemiştir. 1877-1878 Osmanlı - Rus harbi her şeyi değiştirmeye yeniden başlanmıştır. Osmanlı'nın harbi kaybetmesi ile beraber  ağdaşlaşma hareketlerinin yeniden başladı

görülmektedir. Askerlik alanındaki yenilik arayışları için Alman kültüründen ( İ. Ortaylı, 2010, Sayfa 101,102), mali konularda ise Fransız kültüründen yararlanılmaya başlanmıştır.

Osmanlı'da 1879-1885 yılları arası çağdaşlaşma açısından bir kırılma noktası olacak özellikteki olaylarla doludur. Bu çağdaşlaşma çabalarından önemli olanlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

**a) Çift yanlı kayıt yöntemine geçiş:** 1875'lerde çift yanlı kayıt yönteminden yararlanan kurumlar olarak Osmanlı Bankası ve bugünkü İETT'nin başlangıcı olan *Société des Tramway de Constantinoble* ( H. Baraçlı, 2012, Makale ) vardı. Bunların başarılı uygulamaları devletin, o zamana kadar kullanılan merdiven yöntemini terk ederek çift yanlı kayıt yöntemine geçiş kararını almasını sağlamıştır. Bu konudaki Padişah fermanında, Osmanlı Bankasındaki başarılı uygulamadan söz edilmekte ve devlet muhasebesinde çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesini öngörülmektedir (BOA, duit 37/2-7). Çift yanlı kayıt yönteminin devlet tarafından kabulü, Türk muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşma çabalarının en önemli temelini oluşturmuştur. Bu kararı, Türk muhasebe mesleğinin gelişme doğrultusunu belirleyen bir düzenleme olarak görmek mümkündür.

**b) Çift yanlı kayıt yöntemini tanıtıcı kitaplar:** Devletin 1879 yılında çift yanlı kayıt yöntemine geçmesi kararı çift yanlı kayıt yöntemini tanıtan kitapların peş peşine yayınlanmasının önünü açmıştır.

Bunlardan birkaçını şu şekilde sıralamak olanağı vardır : *Yusuf Paşa :Kavaid-i İlmi Hesap* (Hicri 1298, Miladi 1880), *Ziya Bey : Fenn-i Usul-i Defteri* ( Hicri 1299, Miladi 1881), *Hasan Tahsin : Yeni Usul-i Defteri* ( Hicri 1299, Miladi 1881), *Asaf Süleyman : Muhtasar Usul-i Defteri* ( Hicri 1300, Miladi 1882), *Muhiddin : Usul-i Defter-i Cedid* ( Hicri 1300, Miladi 1882), *Aram Margosyan : Muhasebne-i Ziraiye* ( Hicri 1303, Miladi 1885) (O. Güvemli, 2000, Sayfa Sayfa 585,586). Bu kitaplar Fransız kültürü ile yazılmış eserlerdir. Bir çoğu da tercüme niteliği taşımaktadır. Ama hepsi öncü eserlerdir. XIX. Yüzyılın sonuna kadar bu kitapların sayısı artacaktır.

**c) Çağdaş mali denetim anlayışının getirilmesi ( Maliye , Heyet-i Teftişkiye ) :** Tanzimat sonrası Maliye Nezareti'nin kuruluşundan sonra en önemli yenilik, 2011 yılına kadar yaşayan, *Maliye Nezareti, Heyeti Teftişkiye*'nin kurulmasıdır (1879). Devletin mali organlarının ve bu arada muhasebe uygulamalarının denetlenmesiyle görevli bu organın kuruluşu ile çağdaş denetim anlayışına yakınlaşma sağlanmıştır. Osmanlı bünyesi içinde en güç kabul gören yenileşme hareketlerinden birisi, *Heyet-i Teftişkiye* olmuştur. Ancak yeni yüzyıl başlarında başarılı olabilmıştır. Devletin denetim anlayışının çağdaşlaşması,

muhasebe denetiminin de öncüsü olmuş, dolayısı ile muhasebe mesleğinin denetim ayağı oluşma sürecine girmiştir ( E. Çelebiler, O. Güvemli, 2010, Paper).

**d) Hamidiye Ticaret Mektebi'nin Kuruluşu :** 1883 Yılında kurulan bu okul, bugün Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi olarak eğitim faaliyetini sürdürmektedir. O dönemde bir çok okul eğitim faaliyetine başlamıştır. Bu okullar içinde özel kesim için eleman yetiştirilmesini ön gören tek okul, Hamidiye Ticaret Mektebi adı ile kurulan bu okuldur. Padişahın özel bağıışı ile kurulabilmiştir. Ders programı Fransa'dan alınmıştır. Ama program Türk öğrencilere ağır gelmiştir ve bu nedenle hazırlık sınıfları konulmuştur. Bu hazırlık sınıfları daha sonra kurulacak olan ticaret liselerinin nüvesini oluşturmuştur ( O. Ergin, 1977, Sayfa 1131 vss.).

Özel kesim muhasebesindeki gelişmelerin bu okulla başladığı söylenebilir. Muhasebe ağırlıklı bir ders programının sürekli uygulanması bunu göstermektedir. Mezunları muhasebe mesleğinin temsilcileri olmuştur. Başka bir deyişle, bu okul, Türk muhasebe mesleğinin kaynağı olarak yüz yıl boyunca öğrenci yetiştirmiştir. Kuruluşundan yüz yıl sonra 1982 yılında birçok fakülteli üniversite haline dönüşünce, bu özelliğini yitirmiştir (O. Güvemli, 2003, Sayfa 105-341) . Bu arada adı en çok değişen okullardan biri olduğunu ve bu durumun okulun kendisini kabul ettirmesinin güçlüğünden ileri geldiğini belirtmek de gerekmektedir<sup>3</sup>.

#### **f) Vergicilikteki Gelişmeler – Temettü Vergisi-**

Bilindiği gibi Tanzimat'ın en önemli yeniliklerinden birisi vergicilikteki gelişmelerdir. Bütçenin önemli bir kaynağı olan, gayri müslümlerden alınan Cizye vergisinin kaldırılmasından doğan boşluğun doldurulması gerekiyordu. Bu boşluğun temettü vergisi (kar vergisi) ile doldurulmağa çalışıldığı görülmektedir.

-----

---

<sup>3</sup> 3) Okulun adı, 1909 yılında Ticaret Mekteb-i Alisi, 1924 yılında Ulum-ı Aliye-i Ticariye Mektebi, 1938'de Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi, 1959'da İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi haline getirilmiştir. 1982 Üniversite reformu ile İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, birçok fakültesi olan Marmara Üniversitesi haline dönüşmüş ve işletme eğitimi ağırlığını kaybetmeye başlamıştır. Aynı şekilde öteki altı akademi de çok fakülteli üniversiteler haline dönüşmüş ya da mevcut üniversitelere katılmışlardır. Daha fazla bilgi için bkz. Oktay Güvemli : İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi ,Sayfa 105-166, 2003, İstanbul..

İlk kez yıllık kazanç üzerinden vergi alınmasını öngören bu yasal düzenleme kuşkusuz bir devrim niteliğinde idi. Artık özel kesimin, muhasebe kayıt düzenine gerekmesi önem kazanıyor ve böylece, o zamana kadar devlet kesiminde gelişen muhasebe mesleğinin, özel kesimde de gelişmesinin önü açılmış oluyordu. Özel kesim için muhasebeci yetiştirecek okulun kurulmuş olması da bu gelişmeyi kolaylaştırıyordu. Ama her şey yeni idi. Okuldan mezun olanlar henüz deneyim sahibi değillerdi ve çift yanlı kayıt yöntemi de yaygınlaşmış değildi. Böyle bir ortamda, kayıt düzenine dayalı karın saptanması sorunları ile karşılaşılması doğaldı. Bu durumda yasa koyucunun, bir süre için de olsa, yükümlülerin emlak, arazi ve hayvanlarına ve esnaf ile tüccarın senelik kazançlarına birer kıymet takdir olunmak sureti ile düşük bir oranı ile vergi konulması yoluna gittiği görülmektedir ( *M. Zeki Pakalın, Cilt 3, 1993*). Örneğin bankerler azami 5.000 kuruş ve asgari 750 kuruş kazanç arasında sıralanıyorlar ve kendi sıralarında yazılı olan ve elde ettikleri varsayılan kazançlarından %3 oranında temettü vergisi ödüyorlardı. ( *O. Güvemli, Cilt 3, 2000, Sayfa 153 vss.*)

1879-1885 Yılları arasında yaşanan bu atılımların, XIX. yüzyılın sonuna kadar aynı doğrultuda yavaşlayarak devam ettiği bilinmektedir. XX. Yüzyılın ilk yirmi yılının savaşlarla geçmesi de, çağdaşlaşmanın hızlanmasını önleyen bir etken olmuştur. Dolayısı ile, Cumhuriyet'in 1923 yılında, 1879-1885 dönemindeki dönüşümde yaşananların daha ileri seviyeye ulaşamadığı bir ortamı devir aldığı söylenebilir.

Burada, XIX. yüzyılın ikinci yarısında devlet muhasebesinde çalışanların, çift yanlı kayıt yöntemine adaptasyonu üzerinde durmak gerekmektedir. Çift yanlı kayıt yöntemine geçişte ortaya çıkan sorun, bu meslekte çalışanların çift yanlı kayıt yöntemine adaptasyonu idi. Bu adaptasyon, çift yanlı kayıt yöntemine geçiş ile ilgili yasal düzenlemeler yapılırken unutulmamış ve eski düzenin ve yeni düzenin bir süre paralel olarak uygulanması kararlaştırılmıştır. Bu paralel uygulama, devletteki adaptasyonu genç muhasebecilerin sağlamasını temin etmiştir. Özel kesimde ise, XIX. yüzyılın ikinci yarısında çift yanlı kayıt yöntemine dayalı olarak bir muhasebe mesleğinin doğması yolunun, hem vergicilik kararları, hem eğitim ve hem de yayınlanan kitaplar ile açıldığı gözlenmektedir. Özel kesimde muhasebe mesleğinin gelişmeye başladığını görmek için XX. yüzyılın ilk yarısının yaşanması gerekiyordu.

## 1. Cumhuriyet'in Kuruluşunu İzleyen Yıllarda Muhasebe Mesleğinin Gelişmesini Etkileyen Faktörler -1926-1930

Cumhuriyet'i kuranların şöyle bir yol izledikleri görülmektedir: Önce yasal düzenlemeleri gündemlerine almışlardır. 29 Ekim 1923 tarihinde Cumhuriyet'in ilanından sonra, 1924 yılında Anayasa'yı, 1925 yılında Türk Medeni Kanunu'nu kabul ederek alt yapıyı oluşturmuşlardır. Bundan sonra da Türk Ticaret Kanunu'nu ve vergi yasalarını ele almışlardır. Vergi yasalarının tamamı muhasebe kayıtlarından vergi alınmasını öngörüyordu. Vergi alınacak işletmelerin oluşması için de karma ekonomi düzenini oluşturmaya yönelmişlerdir. Bir yandan devlet iktisadi kuruluşları oluşturulurken, öte yandan da *Teşvik-i Sanayi Kanunu*'nu ( *Teşvik-i Sanayi Kanunu-1927*) kabul edilerek özel kesimin büyümesini temin etmeye çalışmışlardır. Bu yolun izlenmesi sonucunda, zamanla işletmelerin sayısı artmış, işletmeler çoğaldıkça da muhasebeciye duyulan gereksime fazlaşmış ve muhasebe mesleği özel kesim ağırlıklı olarak oluşmaya başlamıştır.

1879-1885 Yılları arasındaki yoğun çağdaşlaşma çabalarından sonra, ikinci çağdaşlaşma hamlesi olarak ortaya çıkan ve 1926-1930 yılları arasında yoğunlaşan bu dönemdeki düzenlemeler üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur.

*a. Türk Ticaret Kanunu:* 1850 Yılında kabul edilen *Kanunname-i Ticaret*, zamanın koşullarına göre yenilenecek, 1926 yılında Türk Ticaret Kanunu adı ile yürürlüğe konulmuştur. Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ile ilgili hükümleri çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasına dönüktü. Kanunda yer alan defterler, *mevcut ve muvazene defteri* (envanter defteri), *yevmiye defteri* (günlük defter), *kopya defteri* (yazışmaların kopya edildiği defter, 1957 yılında kaldırılmıştır) şeklinde sıralanmıştı ( Madde 66) ( *Türk Ticaret Kanunu-1926*). Cumhuriyet'in muhasebe ve çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili ilk yasal düzenlemesi bu olmuştur. Kanununun 66. maddesinde her tacirin bu defterleri tutmak zorunda olduğu ve bu defterlerin tasdik zorunluluğunun bulunduğu belirtilmekte; 67. maddede bu defterlerden başka defterlerin de tutulabileceği ( *büyük defter* gibi) açıklanmaktadır. 68. Madde de ise, muhasebeci deyimini geçmemekle beraber, tüccarın defterleri başkasına tutturabileceği hükmü yer almaktadır.

Osmanlı'da olduğu gibi, Cumhuriyet yönetiminde de Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleğinin oluşmasında öncü bir nitelik taşımıştır. Ama sonuç, Osmanlı'daki olmamış alınan önlemler ile yasaya işlerlik kazandırılması mümkün olmuştur.



*b. Vergicilikteki Düzenlemeler* : Nasıl ki Tanzimat sonrası *Cizye vergisinin* kaldırılmasından sonra Osmanlı, bütçesinde doğan boşluğu doldurmak için temettü vergisini gündeme getirmiştir. Cumhuriyet'in ilanından sonra, 1925 yılında devletin önemli bir geliri olan, ama çağ dışı bir nitelik taşıyan *Aşar vergisini* ( tarımsal üründen alınan onda bir vergi), savaştan yeni çıkmış olmasına rağmen Cumhuriyet idaresi kaldırmış ve devletin bütçesinde doğan boşluğu çağdaş vergicilik anlayışına uygun yasal düzenlemelerle doldurmaya çalışmıştır. Böylece çağdaş vergi düzenine geçilmesi yolunu seçen Cumhuriyet idaresi, 1926-1930 yılları arasında, yüzyıl boyunca vergi düzenini etkileyen ve yine yüz yıl boyunca muhasebe uygulamalarını biçimlendiren vergicilik ile ilgili üç yasal düzenleme yapmıştır. Bu yasal düzenlemeler, Kazanç Vergisi Kanunu (1926), Muamele Vergisi Kanunu (1927) ve Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu (1930) dur. Muhasebe uygulamalarını etkileyen ve özel kesim ağırlıklı olarak muhasebe mesleğinin gelişmesinin önünü açan bu vergi yasaları üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur.

*ba) Kazanç Vergisi Kanunu* : Zaman zaman yapılan değişiklikler ile 1949 vergi reformunda yerini Kurumlar Vergisi Kanunu'na bırakan Kazanç Vergisi Kanunu ( *Kazanç Vergisi Kanunu*, 1926) yukarda sözü edilen, Osmanlı'nın koyduğu Temettü Vergisi Kanunu'nun yerini almıştır. Kanun, ticari ve sınaî kuruluşları, serbest meslek erbabını ve hizmet erbabını kapsıyordu (Madde 1) ; yıllık beyan usulünü benimsiyordu ( Madde 6); beyannamede vergilendirilecek yıllık kazancın gösterilmesini ve ticaret şirketlerinin bilanço ve kar ve zarar tablolarını eklemelerini istiyordu (Madde 7, 11). Kanunda ayrıca bilançonun ve kar ve zarar tablosunun tanzim şekli ( Madde 12,13) üzerinde duruluyordu. Kanunda, Ticaret Kanunu'nda yazılı olan defterlerin dışında *defter-i kebir* ( büyük defter) tutulması da zorunlu kılınyordu. Vergi oranı, kar tutarı kesimlere ayrılarak, ilk bölüm %15, sonraki bölümler de sırası ile %20, %25 ve %30 şeklinde belirlenmişti.

Kazanç vergisi kanunu birçok açıdan öncü bir yasadır. En önemli özelliği beyan usulünün kabul edilmesidir. Çünkü böylece, muhasebe kayıtlarına dayalı kar tespiti zorunlu hale geliyordu. Yasada bu durum da açıklıkla vurgulanıyordu. Yine belirtmek gerekir ki bilanço ve kar ve zarar tabloları bu yasa ile gündeme gelmiş ve muhasebeye dayalı belgeler şeklinde ortaya konulmuştur. Kazanç vergisi yasını, 1879-1885 yılları arasında yaşanan yoğun çağdaşlaşma hamlesinin muhasebeye dönük yanının bir meyvesi olarak görmek olanağı vardır. Hem çağdaş vergiciliğin önünü açan (N. Ali Üçüncü, 1943, Sayfa 19) ve hem de muhasebenin ve beyannameyi düzenleyen muhasebeciliğin önemini artıran bir yasal düzenlemedir. Ne var ki, muhasebenin vergi uygulamalarına bağlı olarak gelişmesinin yolu da bu yasa ile açılmıştır.

*bb) Muamele Vergisi Kanunu:* Muamele vergisi, bugünkü Katma Değer Vergisi'nin öncüsü konumundadır ( *Muamele Vergisi Kanunu - 1927*). Cumhuriyet'in, beyan usulü ile muhasebe kayıtlarına dayalı olarak alınan ikinci vergisi olma özelliğine sahiptir. İmalat sanayinden, banka ve sigorta şirketlerinden ve ithalattan alınıyordu. İmalattan teslim edilen ürünlerin satış bedelleri üzerinden % 10 (sonraları %12,5) oranında, banka ve sigorta şirketlerinden aldıkları faiz ve primler üzerinden %2,5 (sonraları %5 ve %7,5) oranında, ithalatta ise ithal edilen malın CİF değeri üzerinden %10 (sonraları %12,5) oranında alınıyordu (Madde 13). Vergi aylık beyana dayalı olarak ödeniyordu ( Madde 23). Beyannameye satılan malların adı, cinsi, miktarı ve tutarına yer verilmesi gerekiyordu. Vergi yükümlülerinin *imalat defteri* ( kullanılan ham madde ve üretilen mamul madde miktarı) , *muamele defteri* ( şubelere gönderilen mamul mallar defteri), *emtea ithalat ve ihracat defteri* ( alınan ve satılan mamul mallar miktar ve tutarı), *satış defteri* (sınai işletmelere satılan mamul mal defteri) tutmak zorunda idiler ( Madde 29-32). Fatura zorunluluğunun da bu yasa ile geldiğini belirtmek gerekmektedir. Yasada denetleme de ihmal edilmemiş ve 36. maddede, sınai kuruluşların defterlerinin yılda en az bir kez *hesap mütehasısları*, bunlar yoksa *varidat memurları* tarafından denetlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Aşağıda üzerinde ayrıca durulacak olan bu denetleme işlevinin Türk denetleme kültüründe öncü bir nitelik taşıdığını da belirtmek uygun olacaktır.

Muamele vergisi yasası, Cumhuriyet'in devrim niteliğindeki ikinci vergi yasasıdır. Aylık olarak muhasebeye önem verilmesini gerektiren niteliklere sahiptir. Kazanç vergisi ile birlikte uygulanması, işletmelerin muhasebeye önem vermelerini sağlamış ve ticari işletmeler ağırlıklı olarak muhasebe mesleğinin gelişmesinde en önemli etken olmuştur. Ticaret kanununda yer alan defterler yanında çok sayıda ( dört defter) defterin tutulma zorunluluğunun getirildiği dikkati çekmektedir. Bu dönem, her vergi yasasının kendi muhasebe defterlerini belirlediği bir dönem niteliğindedir. 1949 Vergi reformunda yer alan Vergi Usul Kanunu ile bu dönem sona ermiştir. Bu yasaların uygulamaya girmesinden sonra artan muhasebeci ihtiyacını karşılamak üzere, orta öğretimde ticaret okullarının yaygınlaştığını görmek olanağı vardır. 1936 Yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi de bu dönemde kurulmuştur.

*bc) Dahili İstihlak Vergisi :* Şeker üretiminden satışta kilo üzerinden maktu bir bedel, petrolden ise üretim ve ithalatından değeri üzerinden yüzde olarak alınması öngörülen bir vergidir (*İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu- 1930*). Yükümlülerin, *ambar defteri* (satın alınan ve üretilen malların miktar olarak yazıldığı defter), *satış defteri* ( üretilen ve

satılan malların miktar ve tutarlarının yazıldığı defter), *fatura defteri* ( satış faturalarının içeriğinin yazıldığı defter) (Madde 8) tutmaları zorunluluğu getirilmiştir.

Dahili istihlak vergisinin, kazanç vergisi ve muamele vergisi kadar yaygın olmamakla beraber, muhasebe bilgilerine dayalı olduğu, ticaret kanunu dışında özel defterlerin tutulmasının istendiği dikkati çekmektedir. Bu vergi de 1950'lere kadar uygulamada kalmıştır.

Cumhuriyet'in ilanından sonra önemli bir gelişme gösteren ve muhasebeciye duyulan gereksemeyi artıran bu üç yasa, 1949 vergi reformundaki yasalara ve daha sonraki yıllarda yeni yasalara yerlerini bırakmışlardır. Bu yasalar da muhasebe uygulamalarını etkilemeye ve muhasebeciye duyulan gereksemeyi artırmaya devam etmiştir.

Çağdaş Türk muhasebe düşünürlerinin, XX. yüzyılda muhasebenin, işletme yöneticilerine ve üçüncü kişilere bilgi vermeyi öne alması gerekirken, vergi ağırlıklı olarak gelişmesini sık sık eleştirdikleri görülmektedir. Bu eleştirilere verilebilecek kısa yanıt şu şekilde olabilir: Cumhuriyet ilan edildiğinde özel kesim gelişmemiş durumda idi. Devletin sınai kuruluşları da yoktu. *Teşvik-i Sanayi Kanunu (1927)* yeni idi ve belirli bir etkisi henüz görünmüyordu. Sermaye piyasası henüz gelişmemişti ve örgütlenmemişti. Bu durumda muhasebenin işletme yönetimine ve üçüncü kişilere bilgi verme amaçlı gelişmesi beklenemezdi. Cumhuriyet'in vergi yasaları ise, henüz gelişmemiş olmakla beraber yasaların uygulanmasını muhasebe mesleğine emanet etmişti. Cumhuriyet'in büyük bir cesaret ve bilinçle yaptığı bu atılım muhasebenin XX. yüz yıl boyunca vergicilik ağırlıklı olarak gelişmesinin önünü açmıştır.

**c) Devlet Muhasebesinde Yenileştirme :** Devlet, karma ekonomi anlayışı ile ticari işletmelerin gelişmesinin yolunu açarak, çift yanlı kayıt yönteminin yaygınlaşmasını ve muhasebeciliğin gelişmesini sağlamaya çalışırken, bir yandan da devlet muhasebesi düzenini çağdaşlaştırma çaba gösteriyordu. Bunun için gerekli yasal düzenlemenin 1927 yılında yapıldığı gözlenmektedir ( *Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 1927*).

Bu bir çağdaşlaşma yasasıdır. Yasanın gerekçesinde, daha önce, 1326 ( Miladi 1908) yılındaki reformda Fransa ve Belçika devlet muhasebesi kanunlarından yararlanıldığı açıklanmakta ve aradan geçen süre içinde uygulamalarda karşılaşılan ve kararnamele ile giderilmeye çalışılan eksiklerin bu yasal düzenleme ile kanunda yer almasının sağlandığı belirtilmektedir. Ayrıca aradan geçen zaman içinde batı ülkelerinde, özellikle Fransa, İtalya ve Belçika'daki yasalardaki yeniliklerin de Türkiye mali idaresine getirilmesinin uygun görüldüğü vurgulanmaktadır.

Yasanın gerekçesinde yasanın kapsamı ve yenilikleri ile ilgili şu iki husus belirtilmektedir.

- *Mali yönetimde izlenen ve uygulanan esaslar, mali işleri yürüten memurların görev, yetki ve sorumlulukları, bütçenin hazırlanma ve uygulama aşamalarında devletçe benimsenen usul ve kaideler, muhasebeci ve amirlerin hesaplarının incelenmesi, devlet alacak ve borçlarının tespiti, muhasebe ile Divan-ı Muhasebat arasındaki ilişkilerin yenilenmesi,*

- *Devlet mallarının yönetimi, gelirlerin tahakkuk ve tahsilatında yükümlüler ve hazine arasındaki ilişkilerin hukukunun oluşturulması, masrafların yapılmasında bütçelenen sınırın aşılmaması için muhasebeci ve amirlere düşen görevler ile bu kişilerin denetçilerle olan ilişkilerinde hak ve yetkilerinin belirlenmesi, hesapların mümkün olduğu kadar kısa aralıklar ile denetlenebilmesi... konularını yasa hükmüne bağlamıştır ( O. Güvemli, Cilt 4, 2001, Sayfa 297,298).*

Cumhuriyet'i kuranların, modern vergi yasalarını gündeme getirirken, devlet mali düzeninin gözden geçirilmesini ihmal etmedikleri ve mali idarenin çağdaş anlayışa uygun bir duruma getirilmesine daha başlangıçta özen gösterdikleri anlaşılmaktadır

**d) Latin Harflerinin Kabulü:** Bilindiği gibi Osmanlıca, sağdan sola doğru yazı stiline sahiptir. Çift yanlı kayıt yöntemi ise, soldan sağa yazı esasına göre gelişmiş bir yöntemdir. Osmanlı muhasebecileri ve muhasebe eğitimcileri, çift yanlı kayıt yöntemini uygularken, borç ve alacak kayıtlarının sağa mı, sol tarafa mı yapılmasında tereddüt ediyorlardı. XIX. Yüzyıl sonlarında ve XX. yüzyılın başlarında, çift yanlı kayıt yöntemini anlatan birçok kitapta bu tereddütü görmek olanağı vardır. Güçlük, önce günlük defter kaydında ortaya çıkmakta idi. Kimi yazarlar ve uygulayıcılar, borç ve alacak sütunlarını defterin sol tarafına koyarak çözümü bulmaya çalışıyorlardı. Büyük defterde borç sayfası sol tarafa konuyor, ama sütunlar defter sayfasının sol tarafına alınıyordu. Mali tablolarda da aynı durum devam ediyordu. Latin harflerinin kabul edilmesi (*Türk Harflerinin Kabul Tatbiki Kanunu, 1928*) bu kayıt uygulama güçlüklerini gidermiş, çift yanlı kayıt yönteminin gelişmesinin önünü açan bir reform olmuştur. Bu durumu, 1928 yılından sonra yayınlanan kitapların sayısının artışından ve muhasebe uygulamalarının yaygınlaşmasından görmek olanağı vardır.

### 3. Cumhuriyet'te Türk Muhasebe Mesleğinin Gelişiminde İlk Dönem : (1930-1940 )

1926-1930 Yılları arası yasal düzenlemelerle geçmiştir. 1930'lu yıllarda ise, bu yasal düzenlemelerin yoğun bir şekilde uygulanması söz konusu olmuştur. Bir yandan karma ekonomi anlayışı çerçevesinde devlet ve özel kesim işletmeleri sayıca artırılmaya ve büyütülmeye çalışılırken, bir yandan da yeni vergicilik anlayışının yerleşmesi ve bu yeni anlayışın gerektirdiği muhasebe düzeninin emanet edildiği muhasebe mesleğinin, hem eğitim alanında, hem de uygulama alanında geliştirilmesi gerekiyordu. Beyan usulünün muhasebe denetim sorununu ortaya çıkarması da kaçınılmazdı. Bütün bunlar, yeni iktisadi düzen içinde, muhasebe mesleğinin gelişim süreci olarak nitelendirilebilecek bir dönemin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yeni düzenin muhasebe mesleğini etkileyen yanları üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur.

**a) Muhasebe Eğitimindeki Gelişmeler :** Muhasebeye dayalı vergi alınmasını öngören yasal düzenlemelerin uygulanma süreci içinde, muhasebe eğitiminde önemli gelişmeler oluyordu.

Cumhuriyet'in kuruluşundan sonra yükseköğretimde en önemli olay kuşkusuz 1933 üniversite reformudur. Bu reform ile Dar-ül Funun, Üniversite haline dönüştürülmüştür. Ve bu reformu takiben de 1936 yılında İstanbul Üniversitesi'ne bağlı İktisat Fakültesi kurulmuştur. Cumhuriyet'in kuruluşundan 1940 yılına kadar muhasebe eğitimi veren üç yükseköğretim kurumu vardır. Bunlar İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, Siyasal Bilgiler Yüksek Okulu ve bunlara 1936 yılında katılan İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'dir. Bu okullardan muhasebe eğitimi alarak mezun olan öğrenci sayısı 1927-28 döneminde 65 iken, bu sayı 1940-41 döneminde 257'ye çıkmıştır. Ancak, bu dönemde muhasebe uygulamalarına muhasebeci yetiştiren orta öğretim kurumları da vardır. Bunlar Ticaret Orta Okulları ile Ticaret Liseleri'dir. 1927-28 Döneminde beş ticaret ortaokulundan 69 öğrenci mezun olurken, 1940-41 döneminde yedi ticaret ortaokulundan 230 öğrenci mezun olmuştur. Aynı gelişme ticaret liselerinde de yaşanmış ve 1932-33 döneminde beş ticaret lisesinden 100 dolayında öğrenci mezun olurken, bu sayı 1940-41 döneminde on ticaret lisesinden 160 öğrenciye diploma almıştır. Bu sayı 1944-45 döneminde 400'e yükselmiştir ( O. Güvemli, 2001, Sayfa 391,392).

Bu sayılar, Cumhuriyet'in, muhasebeci yetiştiren eğitim düzeninde 1930-1940 döneminde önemli atılımlar yaptığını ortaya koymaktadır.

**b) Muhasebe Eğitimcileri ve Eserleri :** 1930'lu yıllarda muhasebe eğitiminde görev alan eğitimcilere ve onların eserlerine kısaca göz atılması, muhasebe düşünürlerinin hangi konular ile muhasebe mesleğine yön vermeye çalıştıklarını ortaya koyabilecektir.

1930'lu yıllarda yukarıda sözü edilen yükseköğretim kurumlarındaki öğretim üye ve yardımcılarının sayısı yüz dolayındadır. Bunların içinde muhasebe öğretmenlerin sayısı bilinmemekle beraber, 1930'lu yıllarda Almanya'dan Türkiye'ye gelen Yahudi asıllı öğretim üyelerinin içinde işletme ve muhasebe ile ilgili önemli öğretim üyelerinin bulunduğu bilinmektedir. Bunların yükseköğretimde ve bu arada muhasebe eğitiminde kaliteyi yükseltici katkıda buldukları kuşkusuzdur. Ancak Cumhuriyet sonrası 1940 yılına kadar Türk muhasebe düşüncesini etkileyen Türk yazarlarını da unutmamak gerekir.

1930-1940 Yılları arasında muhasebe düşüncesinin oluşumuna katkıda bulunan öğretim üyelerini iki gruba ayırmak gerekmektedir. İlk grupta bu dönemin üç büyük muhasebe profesörü yer almaktadır. Bunlardan ilki *Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Birliği'nin* kurucuları arasında yer alan Serkiz Nihad ( Nihad Kiver) 'dir. İkincisi Kirkor Kömürcüyan ve üçüncüsü de Rasim Hilmi'dir. Bunların eserlerine kısaca göz atmak yararlı olacaktır.

Serkiz Nihad, 1950'lere kadar İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde öğretim üyeliğinde bulunmuştur. O zamanın öğretim üyelerinde genellikle görüldüğü üzere, şirketlerde danışmanlıklar da yapmıştır. Cumhuriyet'in ilk muhasebe düşünürlerindedir. Sigorta muhasebesi kitabını daha 1926 yılında yayınlamıştır. Eserde öncelikle çift yanlı kayıt yönteminin anlatımı geniş bir şekilde ele alınmıştır, daha sonra da bir uzlanımın muhasebesi olan sigorta muhasebesi üzerinde ayrıntılı olarak durulduğu görülmektedir. Fransız ve Alman muhasebe kültürlerinden yararlanarak 1930'lu yıllarda önemli muhasebe kitapları yazmıştır ( *İsmail Küçük, 2012, makale*). Ancak Serkiz Nihad'ın 1930'lu yıllarda en önemli eseri, yukarıda üzerinde durulan devlet muhasebesindeki yenileşmeyi gündeme getiren Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun (1927) uygulanmasına dönük olarak, 1935 yılında yayınladığı *Devlet Muhasebesi Usulü* Kitabıdır.

Kirkor Kömürcüyan da tüm mesleki yaşamında hem Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde öğretim üyeliği yapmış ve hem de şirketlerde danışmanlık yapmıştır. Kitaplarında Fransız kültürünün etkisi görülür. 1930'lu yılların başında Türk muhasebe literatüründe yerini almasını sağlayan eseri 1931 yılında yayınladığı *İhtisas Muhasebeleri* adını taşıyan kitabıdır. Bu kitapta, çift yanlı kayıt yönteminin tanıtımı yanında şirketler muhasebesi, sanayi muhasebesi, ziraat muhasebesi ve bankacılık muhasebesi bölümleri yer

almaktadır ( *İstanbul Ticaret Odası Kütüphanesi, 126 sayı*). Kömürcüyan'ın muhasebe eğitimine yardımcı olmak üzere, dört beş haneli sayıları alt alta yazıp, bir satır halinde bunların çarpımını yapmak gibi buluşları vardır. Buna, *Kömürcüyan Çaprast Teorisi* demektedir. Kömürcüyan bu teorisine 1933 yılında yayınladığı *Ticari ve Mali Hesap Kitabında* yer vermiştir. Kömürcüyan çağının muhasebe literatüründe önemli bir yeri olan bir muhasebe düşünürüdür.

1930'lu yıllara damgasını vuran üçüncü kişi Rasim Hilmi'dir. İstanbul Ticaret Lisesi'nde de öğretmenlik yapan yazarın 1934 yılında yayınladığı *Envanter ve Bilanço Tetkikleri* adlı yapıtı zamanının çok ilerisinde görüşleri içermektedir. Kitabın envanter, dönem sonu işlemleri gibi bölümlerinden sonra gelen bilanço tetkikleri bölümünde, bilançoda yer alan hesapların doğruluklarının nasıl inceleneceğine ait açıklamalar yer almakta ve kitap, 1930'lu yıllarda, çift yanlı kayıt yöntemi daha yeni yaygınlaşırken denetleme konusunu gündeme getiren bir eser olarak görülmektedir. Rasim Hilmi'nin bu kitabı Kazanç Vergisi ve Muamele Vergisi yasalarında yer alan denetleme koşullarının uygulanmasına yardımcı olacak nitelik taşımaktadır. Rasim Hilmi'den sonra ikinci denetleme kitabını 1940'lı yılların başlarında Osman Fikret Arkun yazacaktır.

1930'lu yıllarda hem öğretim üyelikleri ve hem de yazdıkları eserlerle Türk muhasebe düşüncesine önemli katkılar sağlayan bu üç yazar, sözü edilen yıllarda, özel kesim ağırlıklı muhasebe mesleğinin doğuş ve gelişmesine önemli katkılarda bulunmuşlardır.

1930'lu yıllarda öğretim üyeliği yapan, ama muhasebe ile ilgili önemli eserlerini 1940'lı yıllarda veren genç nesil öğretim üyeleri de vardır. **Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Birliği**'nin kurucuları arasında yer alan bu genç nesil muhasebe öğreticileri şunlardır: Osman Fikret Arkun, İsmet Alkan, Rasim Saydar ve Abdullah Aker. Bunlardan O. Fikret Arkun Derneğin ilk başkanlığını yapmıştır ve İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi öğretim üyesidir. İsmet Alkan hem Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde ve hem de İktisat Fakültesi'nde öğretim üyeliği yapmıştır. Rasim Saydar'ın konumu farklıdır. 1926-1930 Yılları arası vergi reformunun üst düzey uygulayıcıları içindedir ve Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde öğretim üyeliği yapmaktadır. Abdullah Aker, bu grubun Ankara'da devlette çalışan bir üyesidir. Ankara'da Siyasal Bilgiler Fakültesi'nde uzun süre öğretim üyeliği yapacaktır. İlk muhasebe kitabını 1930 yılında uygulamaya dönük olarak *Muhasebe ve Vesikalar* adı ile yayınlamıştır, 1940'lı yıllarda, öteki genç öğretim üyeleri gibi, önemli muhasebe eserleri verecektir. Derneğin kurucu üyeleri arasında yer alan bu kişilere, daha sonraları Türk muhasebe düşüncesinin biçimlendirilmesinde önemli rol oynayacak olan

1930'lu yılların önemli bir gencini eklemek gerekmektedir. Bu kişi, 1937 yılında Türkçeleşmeye *Sosyeteler Sayışı* adlı eseri ile katkıda bulunmaya çalışan Cevat Yücesoy'dur.

**c) Muhasebe Denetimi :** Türk denetim tarihi henüz yazılmamıştır. Devletin 1879 yılında oluşturduğu *Heyet-i Teftişiye* devletin mali örgütlenmesinin denetimi amacını taşıyordu. Muhasebe uygulamaları özel kesime dönük olarak gelişemediğinden ve biraz da sözü edilen örgütün kendisini kabul ettirmesi uzun zaman aldığından denetim çalışmalarının kapsamının genişletilemediği anlaşılmaktadır. Ne zaman ki Cumhuriyet'in muhasebeye dayalı beyan usulünü benimseyen vergi yasaları gündeme gelmiş, muhasebe kayıtlarının denetimi sorunu da ortaya çıkmıştır. 1930-1940 Yılları arası bu denetimin örgütlenmesi arayışı ile geçtiği anlaşılmaktadır. Cumhuriyet, bir yandan hem muhasebeci yetiştirmek ve hem de devletin denetim mekanizmasının kurulması güçlükleri ile karşılaşmıştır.

Bu dönemde devletin denetim düşüncesini anlayabilmek için yukarıda sözü edilen muamele vergisinde yer alan denetim ile ilgili hükmü gözden geçirmek yararlı olacaktır. Muamele vergisinin 36. maddesi aşağıdaki gibidir.

*Sınâî müesseselerin beyannamelerinde yazılı satış ve irsalat (göndermeler) miktarları ile kıymetlerin doğru olup, olmadığı senede en az bir defa, hesap mütehassısları bulunan yerde bu mütehassısları ve bunların bulunmadığı yerlerde varidat tahakkuk memurları tarafından müessesenin imalat ve muamele defterleri ve belgeleri tetkik edilmek ve mevcutları tadad (sayma) ve tespit olunmak suretiyle kontrol edilir. Bu kontrolde ham madde alımı ile stok mevcudu, imale sevk ve imal olunan maddeler ile randıman hesapları, maliyet bedelleri, satılan miktarlarla satış bedelleri ve mamul madde stokları tetkik ve kayıt ile mevcudun mutabık ( uyumlu) olup olmadığı tahkik (inceleme) edilir. Beyanname ile bildirilmiş olan satış ve irsalatın (göndermeler) miktar ve kıymet itibarı ile kayıtlara uygun bulunup bulunmadığı araştırılır ve kontrol sonunda hesap neticelerini gösteren bir tutanak düzenlenir ve bu tutanak müessese sahibine veya kontrolde hazır bulunan adamına imza ettirilir ve tutanağın bir nüshası müesseseye verilir.*

*Müesseseler bu kontrol sırasında, memurlara münasib bir çalışma yeri göstermeye, defter ve kayıtlar hakkında müessese sahibi veya tayin edeceği adamı vasıtası ile izahat vermeğe ve kanunda gösterilen defterleri ve belgeleri ibraz etmeye mecburdurlar.*

Yasanın bu maddesinde, muamele vergisinin hizmet sektöründeki yükümlülerinin denetiminden de, sınaî kuruluşlara paralel olarak söz edilmektedir.

Muamele vergisindeki bu denetim anlayışına paralel olarak kazanç vergisi ile ilgili benzer bir denetim düzeni oluşturulmağa çalışıldığı anlaşılmaktadır.



1930'lu yıllarda İstanbul Defterdarlığı bünyesinde iki ayrı denetim biriminin kurulduğu bilinmektedir. Bunlardan birisi *Kazanç Vergisi Beyanname Tetkik Bürosu*'dur. Başında yukarıda adı geçen Rasim Saydar vardır. Öteki de *Muamele Vergisi Beyanname Tetkik Bürosu*'dur. Bunun başında da, Türk kamu mali denetiminin kurucularından ve ünlü maliyeci Ali Alaybek vardır. Her iki kişi de aynı zamanda İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde ve İktisat Fakültesi'nde öğretim üyeliği yapmaktadırlar ( *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 2, Sayfa 236-237*) Ve yine ikisi de *Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği*'nin kurucuları arasında yer almışlardır. Öğrencilerinden seçtikleri mezunları bu bürolara almışlar ve denetim kadrosunu yükseltmeye çalışmışlardır. Bu iki kişi, 1940'lı yıllarda devletin vergi denetim kurumu olan Hesap Uzmanları Kurulu'nu oluşturacaklardır. Rasim Saydar ve Ali Alaybek'in denetim bürolarının başarısına paralel olarak 1930'lu yıllarda İzmir'de ve daha sonra Ankara'da tetkik büroları oluşturulduğu bilinmektedir. Hesap Uzmanları Kurulu'nun oluşturulması ile devletin vergi denetim mekanizmasının çağdaş bir denetim örgütüne sahip duruma geldiğini belirtmek gerekmektedir.

1930'lu yıllarda, yukarıda sözü edilen Rasim Hilmi gibi muhasebe yazarları da, devletin bu denetim organizasyonuna mali tabloların denetim ilkeleri ile ilgili eserler yazarak katkıda bulunmuşlardır.

**d) İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Bunların Muhasebe Mesleğine Katkısı:** Cumhuriyet'in iktisadi anlayışı karma ekonomi şeklinde idi. Bir yandan Teşvik\_i Sanayi Kanunu'nu (1927) çıkararak özel kesimin gelişmesinin yolu açılırken, bir yandan da ülkenin temel gereksemelerine dönük üretimlere öncelik veren iktisadi kuruluşların devletin kaynakları ile kurulmaya başlandığı görülmektedir. Bunlar Türk iktisat literatüründe İktisadi Devlet Teşekkülleri olarak yüz yıl boyunca tartışılacaklardır. İlk teşebbüsün, 1925 yılında Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası adı ile oluşturulduğu ve bunun Beykoz Deri Fabrikası (1810), Beykoz Kundura Fabrikası (1885)ve Defterdar Yünlü (Feshane) Fabrikası (1836) Bakırköy Bez Fabrikası (1850) nı ( *İstanbul'un 100 Sanayi Kuruluşu, 2012*) bünyesine aldığı gözlenmektedir. 1933 Yılına gelindiğinde Türkiye Sanayi Maadin Bankası'nın önce, Devlet Sanayi Ofisi ve Türkiye Sanayi Kredi Bankası olarak ikiye ayrıldığı, daha sonra da bu ikisinin Sümerbank kurularak birleştirildiği gözlenmektedir ( *Meydan Larousse, Cilt 11*).

Sümerbank, daha başlangıçta pamuklu ve yünlü dokuma, ayakkabı, çeltik, şeker üretimi gibi alanlara yayılmış on iki sanayi kuruluşundan oluşuyordu. Bir de bankacılık ile uğraşıyordu. Sümerbank'ın başarılı olması üzerine 1935 yılında ( *14.6.1935 tarih ve 2805 sayılı*

yasa ) madencilik ve enerji üretimi ile meşgul olmak üzere Etibank'ın kurulduğu gözlenmektedir.

İktisadi devlet teşekkülleri hızlı bir gelişme göstermeye başlayınca, 1938 yılında genel bir düzenlemeye gidilmesi gereği ile karşılaşıldığı ve 1938 yılında düzenleyici bir yasa çıkarıldığı ( 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı yasa) görülmektedir. Bu yasaya dayanılarak, o zamana kadar iktisadi devlet kuruluşu olarak idare edilen Sümerbank, Etibank, TC Ziraat Bankası, Denizbank, Devlet Ziraat İşletmeleri Kurumu'nun yönetimi, mali idareleri ve denetimleri yeniden düzenlenmiştir. Beş Yıllık Kalkınma Planı çerçevesinde gelişen bu kuruluşların, 1940'lı yıllara gelindiğinde önemli bir iktisadi varlığa ve üretim potansiyeline sahip duruma ulaştıkları görülmektedir.

1930-1940 Yılları arasında hızlı bir gelişme gösteren iktisadi devlet kuruluşlarının, muhasebe mesleğinin oluşumu ve gelişmesinde büyük katkısı olmuştur. Bu kuruluşlarda binlerce mühendis ve muhasebeci yetişmiştir. Bu mühendis ve muhasebeciler özel kesimin benzer kuruluşlarına geçmişlerdir. İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin bu ekol olma işlevi, özellikle XX. yüzyılın ortalarında özel kesimin sanayileşmesine büyük katkı sağlamıştır. Maliyet muhasebesi, konsolidasyon, mali raporlama kavramları bu kuruluşlarda gelişmiştir. Muhasebe denetimi anlayışı bu kurumlar sayesinde önemli gelişmeler göstermiştir.

Bu yıllarda Bankacılığın gelişmesini de unutmamak gerekiyor. Yukarıda Sümerbank ve Etibank'ın doğuşundan ve TC Ziraat Bankası'nın yeniden düzenlenme programı içinde yer almasından söz edilmiştir. Bunlara Osmanlı Bankası'nın XIX. yüzyıldan beri çift yanlı kayıt yöntemine dayalı muhasebe deneyimini eklemek ve TC Merkez Bankası'nın yine bu dönemde (1933) kurulduğunu belirtmek gerekmektedir. XX. Yüzyılın ortalarında Anadolu'da bankalardan ayrılan muhasebecilerin özel kesimin gelişimine önemli destek verdiği de bilinmektedir.

**e. Muhasebe Mesleğini Yasal Düzene Kavuşturma Çabaları :** 1930'lu yıllarda, yukarıda özetlenen ortamda muhasebe mesleği gelişme gösterirken, mesleğin örgütlenme çabaları da doğal olarak gündeme gelmiştir ( M. Yazıcı, 1986).

- Mesleğin ilk yasal örgütlenme girişimi 1932 yılında Ticaret Vekaleti tarafından yapılmıştır. Yasa, *Hesap Müttehassıslığı Kanun Tasarısı* adı ile hazırlanmıştır. Bu isim, muamele vergisinde denetim yapması istenilen kişilere verilen addır. Yani muhasebe mesleğinin tamamını değil bir kısmını içeren bir anlayış ile ele alınmıştır. Beyana dayalı vergi alınmasının öne çıkardığı denetleme mesleğinin etkisi ile yapılan bir hazırlık olsa

gerektir. Konu ile ilgili taslak bakanlıklar arasında yazışmalar uzayınca taslağın yasalaşmasının mümkün olamadığı anlaşılmaktadır.

- Mesleğin ikinci yasal örgütlenme girişimi de 1938'de yine Ticaret Vekaleti tarafından gündeme getirmiştir. Avukatlık kanununun hazırlanması sırasında hazırlanan bir taslak olduğu ve yine aynı adla, yani aynı muhasebecilik anlayışı ile, *Hesap Müttehassıslığı* adıyla hazırlandığı gözlenmektedir. Tasarıda muhasebe mesleği mensuplarına yargılamada temsil yetkisi verilmesini öngören bu tasarının avukatların müdahalesi sonucu yasalaşmadığı belirtilmektedir.

Prof. Mehmet Yazıcı, bu tasarıların yasalaşamaması nedenleri arasında, o yıllarda ülkede yeterli sayıda ve nitelikte meslek mensubu ile yeterli sayıda ve büyüklükte kurum ve işletmenin bulunmamasını gösterir. Biz de bu görüşlere katılıyoruz. Çünkü muhasebe mesleği ülkeye yaygınlaşmamıştı ve henüz büyük kentlerde gelişim süreci yaşıyordu. Öte yandan, iktisadi devlet teşekkülleri bir ölçüde gelişmiş olsa da, özel kesim işletmeleri genellikle küçük ve az sayıda idi. Bunlara devletin, kendi ihtiyacının denetleme noktada ortaya çıkmış olması dolayısı ile, muhasebe mesleğini denetçi ağırlıklı olarak görmesi noksanlığını eklemek gerekmektedir. Yani yasa yapıcı da muhasebe mesleğini henüz bütünü ile kavramaya hazır değildi. Böyle bir ortamda, mesleği bütünü ile bilen ve birbirini tanıyan az sayıda aydın muhasebe düşünürünün dernek kurarak bir araya gelme deneyimini gerçekleştirmelerini doğal karşılamak gerekir.

## **2. Türkiye Muhasebe Ekspertleri ve İşletme Organizatörleri Birliği'nin Kuruluşu**

### **a) 1930-1940 Yılları Arasındaki Gelişmelerin Yarattığı Ortam : 1930'lu**

yıllarda, yukarıda belirtilen, vergiciliğe bağlı muhasebe uygulamaları, iktisadi devlet teşekkülleri ve eğitim ağırlıklı muhasebe mesleği gelişmeleri, Türkiye'de yeni bir muhasebe düşüncesinin oluşumuna yol açmıştır. Anlaşılacağı üzere, değişimin temelini muhasebe mesleğinin işletme muhasebeciliği ile beslenmesi oluşturmuştur. Ve sonuçta yeni bir muhasebe mesleği ortamı yaratılmıştır. Bu ortamın özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak olanağı vardır.

- Muhasebe mesleği büyük kentlerde oluşmaya ve gelişmeye başlamış ve bu durum uzun süre etkisini sürdürmüştür. Ve böylece muhasebe mesleğini yürütenlerin birbirlerini tanımaları, grup oluşturmaları

kolaylaşmış ve onların, zamanın ünlü muhasebe düşünürleri, eğitimcileri ile birlikte olabilme imkânları artmıştır.

- Osmanlı döneminde devlet muhasebesi çerçevesinde gelişen muhasebe mesleğinin dışında, işletme muhasebesine dayalı bir meslek gelişmeye başlamıştır. Ve bu iki grup Türkiye’de tüm yüz yıl boyunca bir araya gelememişlerdir. Bu durum, devletin muhasebe mesleği anlayışını kendi ihtiyacı doğrultusunda denetim çerçevesinde değerlendirmesine yol açmış ve devletin mesleğin yasal düzenlemesine de bu açıdan yaklaşım yapmak gereğini ortaya çıkarmıştır.
- Büyük kentlerdeki işletmelerde danışmanlık yapan eğitimciler ile İşletmelerin muhasebe departmanlarında çalışanlar mesleğin oluşumuna birlikte destek vermişlerdir. Bu dayanışma bazen öğretim üyesi- öğrenci ilişkisi çerçevesinde ve bazen de danışman - uygulayıcı ilişkisi çerçevesinde gelişme göstermiştir.
- Devletin beyan usulüne dayalı vergi almasının ortaya çıkardığı denetleme gerekmesi, bu denetlemeyi yapan devlet örgütlerinin ileri gelenlerini eğitimciler, bir başka deyişle zamanın muhasebe düşünürleri ile birlikte hareket etmeye yöneltmiştir. Bu kişilerin fonksiyonu farklı olmuştur. Denetleme organlarını yönetirken, bir yandan denetçi, bir yandan yükseköğretim kurumlarında eğitici, bir yandan da devletin vergi yasalarını yapmasına yardımcı olacak çalışmalar içinde olmuşlardır. Ve bu kişiler, işletmelerin muhasebe düzenlerini ve muhasebecilerin niteliklerini iyi bilen, devlette görevli bir zümre olarak ortaya çıkmışlardır. Vergi yasalarının, muhasebeye dayalı vergi alınması uygulamasını, muhasebe mesleğine bıraktığı bilinci ile denetledikleri muhasebe mesleği ile yakın ilgi kurmak gereğini duymuşlardır.

- Bu gelişmeler, büyük işletmelerin muhasebecilerini, eğitimcileri ve devletin denetim organlarının üst düzey çalışanlarını, büyük kentlerde bir araya getirmiştir. Bu kişiler, muhtemelen devletin mesleğe denetim açısından yaklaşım yapmasındaki eksikliği fark ediyorlardı. İşte *Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği*’ni bu birliktelik yaratmıştır.

b) **Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği'nin Kurucuları** : Derneğin kurucuları ve belirttikleri unvanları aşağıdaki gibidir (Oktay Güvemli, 2001, Sayfa 694-701).

<b>Sıra</b>	<b>Adı ve soyadı</b>	<b>Mesleği</b>
1	<i>Abdullah Aker</i>	<i>Maarif Vekaleti, Mesleki Tedrisat Ticaret Öğretim Müdürü</i>
2	<i>Ali Alaybek</i>	<i>Muamele Vergisi Beyanname Tetkik Bürosu şefi</i>
3	<i>Cemil Parman</i>	<i>Sümerbank hesap mütehasısı</i>
4	<i>Faik Somer</i>	<i>Mali müşavir, Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi mali hesap muallimi</i>
5	<i>Faruk Alrona</i>	<i>Takas Limited Şirketi muhasebecisi</i>
6	<i>İsmail Otar</i>	<i>Ticaret Ofisi muhasebe şefi</i>
7	<i>İsmet Alkan</i>	<i>Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi ve İktisat Fakültesi, işletme iktisadı ve muhasebe muallimi</i>
8	<i>Nihad Kiver</i>	<i>Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi muhasebe muallimi ve Sümerbank müfettişi</i>
9	<i>Osman Fikret Arkun</i>	<i>Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi muhasebe muallimi ve Doğan Sigorta fen müşaviri</i>
10	<i>Rasim Saydar</i>	<i>Kazanç Vergisi Beyanname Tetkik Bürosu şefi ve Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi muhasebe muallimi</i>
11	<i>Recep Aydın</i>	<i>Milli Reasürans TAŞ muhasebecisi</i>
12	<i>Zihni Bayo</i>	<i>Ticaret Ofisi Tevzi Bürosu şefi</i>
13	<i>Sadık Bigat</i>	<i>Tüccar</i>
14	<i>Celal Atasoy</i>	<i>T. İş Bankası İst. Şubesi muhasebecisi</i>

Bu tablodaki ondört kurucunun altısı ( Alrona,Parman, Somer, Otar, Aydın) muhasebecidir. Üçü (Aker, Alaybek ve Saydar) – muhasebe ile ilgili- devlet memurudur. Üçü ( Arkun, Kiver ve Alkan) akademisyendir. İki de ( Bigat, Atasoy) ticaret ile uğraşmaktadır. Bu yapı karma bir yapıdır ve 1930’lu yılların yarattığı ortamın muhasebe ile ilgili olan kesimlerinin temsilcileridir. Aker dışında hepsi İstanbul’ dadır.

İsmail Otar ( 1911- 2005) derneğin kuruluşunu şöyle anlatıyor ( *O. Güvenli, 2001,Sayfa 695 ve MUFAD Dergisi Sayı 4*) : *Devletin muhasebe mesleğini yasal bir düzene kavuşturması sonuç vermeyince, O. F. Arkun, 1942 yılı yazında mesleğin organize edilmesi gereğinden bahsetmiş ve Alrona beye bir nizamname örneği hazırlatarak bunu bana vermişti. Kendisinin ve başka arkadaşlarımızın başka teklifleri oldu. Bu arada işletme iktisadı öğretim üyesi Dr. İsmet Alkan, sadece muhasebecilerin değil, işletme organizatörlerinin de aynı teşkilatta bulunmasının doğru olacağını söyledi. Türkiye’nin o zamanki koşullarına göre bu teklif sakıncalı görülmedi. Tarafımızdan hazırlanan müsoveddeyi, üzerinde bazı küçük değişikliklerden sonra kat’ileştirerek vilayete verdik. 1942 Yılıının Ekim ayında dernek kuruldu.*

*Merkez, İstanbul’da Bahçekapı’da Agopyan Hanı’nın 4. katında idi. İlk başkan O. Fikret Arkun oldu. Başkanlığı 1970 yılına kadar deruhte etti. Aradan zaman geçtikçe dernek tüzüğüünün 4.7,14 ve 15. maddeleri değişti. 1630 Sayılı yasadan sonra İşletme Organizatörleri deyimi tüzükten çıkarıldı. Derneğin merkezi daha sonra Ankara Cad. No 54’e, daha sonra İstiklal Cad. Nil Han’a, daha sonra da bugünkü yerine taşındı. Derneğin unvanına 28 Mart 1975 tarih ve 7/9737 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile Türkiye kelimesi eklendi.*

**c) Derneğin Amaçları:** Derneğin kuruluşunda tüzüğüünün ikinci maddesinde Derneğin Mevzu ve Gayesi başlığı altında amaçlar şu şekilde sıralanmıştır.

- Muhasebe ilmini yaymak ve ilerletmek,
- Muhasiplik mesleğini ilerletmek, muhasiplerin menfaatlerini korumak ve aralarındaki bağı kuvvetlendirmek.
- Muhasiplikteki mesleki ve ahlaki standartların korunmasını ve yükselmesini temin etmek.
- Resmi ve hususi müesseselere, muhasebe ve bununla alakalı işlerinde müzaheret ( yardım) etmek.
- İktisadi işletmelerin organizasyonunun yapılması veya mevcut organizasyonun tanzim ve ıslahı hususunda bunlara zahir (yardımcı) olmak.

Bu amaçlar, 1940’lı yılların muhasebe ile ilgili ileri görüşlülüğünü temsil ediyordu. Muhasebe biliminin geliştirilmesi isteniyor. Etik kuralların getirilmesi savunuluyor. Muhasebe mesleğine hem standartlar konulması ve hem de muhasebecinin haklarının

korunması üzerinde duruluyordu. Bu ilkelerin oluşturulması için Türkiye’de yüz yıl boyunca çaba harcandığı göz önünde tutulursa, kurucuların ileri görüşlülüğü daha iyi anlaşılır.

Bu incelemenin amacı, Türkiye’de muhasebe mesleğinin doğuş ve gelişme sürecini kısaca ortaya koymak, Cumhuriyet’in kuruluşundan sonra yapılanları incelemek ve böylece *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin* kurulduğu ortamın saptanmasına çalışarak, Derneğin kuruluşunun anlatılması ile sınırlıdır.

2012 Yılında yetmişinci kuruluş yılını dolduran ve Türkiye’de muhasebecilerin ilk örgütlenmesini oluşturan Dernek, kuşkusuz bu süre içinde çok önemli aktivitelerde bulunmuştur. Bu husus, ayrı bir inceleme konusudur. Aşağıda sadece uluslararası kuruluşlara katılması ve dünya kongresi düzenlemeleri üzerinde durulmuştur.

*Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kuruluşundan bu yana 17 Türkiye Muhasebe kongresi,3 Türkiye Muhasebe Uzmanlığı kongresi tertip etmiştir.*

- 1977 Yılında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ( *International Federation of Accountants - İFAC*)’na kurucu üye olarak katılmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ( *International Accounting Standarts Commitee- IASC*) ne üye olmuştur.

- 1999 Yılında Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu’na üye olmuştur.

- 2004 Yılında Uluslararası Muhasebe Eğiticileri Birliği ( *International Association for Accounting Education and Research -IAAER*) ne üye olmuştur ( *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin 64. yılı, 2006,Sayfa 11,12*)

- 2006 Yılında 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi ( *17th World Congress of Accountants* ) ni ve 10. Dünya Muhasebe Eğiticileri Kongresi ( *10th World Congress of Accounting Edicators* ) ni TÜRMOB ile birlikte organize etmiştir.

*Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1973 yılından 1989 yılına kadar üye alımını sınav ile yapmış, 1989 yılından sonra TÜRMOB’un kuruluşu ve Meslek yasamızın yürürlüğe girmesi nedeni ile Meslek mensuplarımızın sertifikalanması nedeni ile sınav yerine üye kabulünü Üye Kabul Komisyonunun belirlediği şartların oluşması neticesi onaya bırakmıştır.*

*Dernek Ulusal ve Uluslararası gündeme uygun olarak meslek mensuplarının eğitim ve bilgilendirmesini ileriye dönük bir organizasyon yapısı içinde gerçekleştirmekte olup, bununda Dernek’in faaliyetlerine yeni bir yön verici etken olduğu gözlenmektedir.*

#### 4. S o n u ç

Türkiye’de muhasebe mesleğinin doğuş ve gelişmesi temelde iki bölümde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki Osmanlı’nın klasik döneminde devlet muhasebesinde çalışanların oluşturduğu muhasebe mesleğidir. İkinci aşama Tanzimat ile ( 1839) başlayan süreçtir. Hem devlette ve hem de işletmelerde çift yanlı kayıt yöntemine geçiş süreci yaşanmıştır. Yoğun bir eğitim ve yayınlara desteklenen bu geçiş döneminin Cumhuriyet’e kadar devam ettiği görülmektedir.

Cumhuriyet’in ilanı ile birlikte yeni bir muhasebe düşüncesi ve mesleğinin oluşturulmasının başladığı dikkati çekmektedir. Bunun temelinde, vergi yasalarının muhasebe kayıtlarından vergi almaya başlanmasının öngörülmesi ve verginin beyan usulü ile tahsil edilmesi yatmaktadır. 193-1940 Yıllar arasında, beyan usulü ile vergi alınmasının gündeme getirdiği muhasebe denetimi ile başlayan süreçte, muhasebe mesleğinin gelişmesini sağlayan bir değişim yaşanmaya başlanmıştır. Bu değişim, bir yandan muhasebeye dayalı vergicilik uygulamaları, bir yandan eğitim ve bir yandan da iktisadi devlet teşekküllerinin oluşmaya başlaması ile işletmecilik anlayışı çerçevesinde ortaya çıkmıştır.

Böyle bir ortamda, Osmanlı’da devlet muhasebesi çerçevesinde oluşan muhasebe mesleği, işletmecilik anlayışı çerçevesinde gelişen muhasebe mesleğine yerini bırakmaya başlamıştır. Muhasebe mesleği oluşmaya başlayınca, devlet mesleği yasal bir düzenlemeye kavuşturma çabası içinde olmuştur. Devletin muhasebeye denetim açısından yaklaşım yaparak oluşturmaya çalıştığı yasal düzenlemeler sonuç vermeyince, mesleğin gelişmesinin yaşandığı büyük kentlerdeki muhasebeciler, akademisyenler ve devletin üst düzey denetim örgütlerinin yöneticileri bir araya gelerek *Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Birliği* adı ile **bugün itibari ile 1610 üyeli Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’ni** kurmuşlardır.

#### KAYNAKLAR

- 1) Oktay Güvemli: *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cilt 2, 1. Baskı, Sayfa 375,1998, İstanbul.*
- 2) *Topkapı Sarayı Arşivi, 3208 no.lu belge.*
- 3) *Topkapı Sarayı Arşivi, 3208/2 no.lu belge.*
- 4) Oktay Güvemli – Batuhan Güvemli : *The Birth and Development of an Accounting Method in the Middle East , Paper, The Fifth Accounting History International Conference, August 9-11,2007, Banff, Canada.*



- 5) Fatma Şensoy, H. Sözbilir, O. Güvemli : *The State Accounting Doctrine Book in the Middle East, in the 14 th Century : Risale-i Felekiyye and its Place in Accounting Culture, Paper, 13. World Congress of Accounting Historians, Paper, 17-19 July, 2012, NewCastle, England.*
- 6) Osman Ergin: *Türk Maarif Tarihi, Cilt 1, Sayfa 74, 1977, İstanbul.*
- 7) Yahya Akyüz: *Türk Eğitim Tarihi, Sayfa 94, 1994, Ankara.*
- 8) Mehmet Özbirecikli : *The First Course Boks on Dounle Entry Accounting in the Otaman Era, Paper, II. International Conference, Before and After Luca Pacioli, 16-19 June, 2011,İtaly.*
- 9) Ahmet Münir: *Fenn-i Defteri, Magtbaa-i Amire, 255 sayfa, H. 1287 ( Miladi 1870), İstanbul ( Bursa Umuni Kütüphanesi).*
- 10) Haydar Kulaksız: *Public Financial Administration of Otoman Empire Between t Years 1838-1880 and General Directorsate of Public Accounts ( Muhasebat Genel Müdürlüğü) Paper, 11. World Congress of Acconting Historians, July 19-22, 2006, Nantes, France.*
- 11) Batuhan Güvemli : *Industrialisation and Inoverstment Cost Calculations in the Otoman State in the Mid 19 th Centry, Paper, 13. World Congress of Accounting Historians, 17-19 July, 2012, NewCasstle, England.*
- 12) Engin Demirel, İsmail Küçük: *Turkish Commercial Codes and their Effect on Accounting, 1850-2011, Paper, 13. World Congress of Accounting Historians, 17-19 July, 2012, NewCastle, England.*
- 13) İlber Ortaylı: *Osmanlı İmparatorluğu'nda Alman Nüfuzu, 11. Baskı, Sayfa 101-102, 2010 İstanbul.*
- 14) Hayri Baraçlı: *Türkiye'de Toplu Taşımacılıkta Bir Öncü Kuruluş: İETT, XIX. Yüzyıl, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Makale, Sayı 3, Temmuz 2012.*
- 15) Başbakanlık Osmanlı Arşivi, DÜİT 37-2/7- 2/6 . DÜİT 37- 2/72-21 ve DÜİT 37-2/7-2/4.
- 16) Emre Çelebiler, Oktay Güvemli : *Finance İnspection Board – Otoman Era (1879-1922), Bildiri, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, Paper, September, 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.*
- 16) Oktay Güvemli: *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi, Sayfa 105-341 2003, İstanbul.*
- 17) Osman Ergin : *Türkiye Maarif Tarihi, Cilt 3-4,Sayfa 1131 vss., 1977, İstanbul.*
- 18) M. Zeki Pakalın, *Osmanlı Tarhi Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü, Cilt 3 (Temettü Vergisi), 1993, İstanbul.*
- 19) Oktay Güvemli: *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, Sayfa 153 vss.ve 585-586, 2000, İstanbul.*
- 20) 1927 Tarih ve 1055 sayılı Teşvik-i Sanayi Kanunu.
- 21) 29.5.1926 Tarihli Türk Ticaret Kanunu, Madde 66,67,68.
- 22) 26 Şubat 1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Madde 1,6,7,11,12,13.
- 23) 1927 yıl ve 1039 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu, Madde 13,23,29,32.

- 24) Nihat Ali Üçüncü, *Kazanç Vergisi Şerh ve İzahatı, Sayfa 19, 1943, İstanbul.*
- 25) 12.6.1930 Tarih ve 1718 sayılı *İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu, Madde 8.*
- 26) 3.11.1928 Tarih ve 1353 Sayılı *Türk Harflerinin Kabul ve Tatbiki Hakkında Kanun.*
- 27) Selahattin Tuncer ile *Söyleşi, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 2, Ocak 2012.*
- 28) Oktay Güvemli: *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, 4. Cilt, Sayfa 297- 298, 390-391,694-701 .*
- 29) 26.5.1927 Tarih ve 1050 sayılı *Muhasebe-i Umumiye Kanunu.*
- 30) İsmail Küçük: *XX. Yüzyılın ilk Yarısında Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişini Etkileyen Eğitimciler : Serkiz Nihad, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 3, Temmuz, 2012.*
- 31) Kömürcüyan: *İhtisas Muhasebeleri, 1931, İstanbul Ticaret Odası Kütüphanesi, Sayı 126.*
- 32) *İktisadi Devlet Teşekkülleri: Meydan Larousse, Cilt 11, 1973, İstanbul.*
- 33) *İstanbul'un 100 Sanayi Kuruluşu, 2012, İstanbul Büyük Şehir Belediyesi.*
- 34) 17.6.1938 Tarih ve 3460 sayılı *Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Sureti ile Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatı ile İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun.*
- 35) Mehmet Yazıcı: *Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, 1986, İstanbul.*
- 36) O. Güvemli: *Türkiye'nin İlk Muhasebe Tarihçisi İsmail Otar ile söyleşi, MUFAD Dergisi, Sayı 4, Ekim 1999.*