

CUMHURİYET’İN 100. YILINDA MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 20.05.2024
Kabul Tarihi : 14.10. 2024
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1486903

Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ*
Prof. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN**

Bibliyografik Bilgiler

Ertaş, F., C. & Coşkun Arslan, M., (2025). “Cumhuriyet’in 100. Yılında Muhasebe Mesleğinin Gelişimi”
Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (Yıl: 2025, Sayı : 74, Sayfa : 123-146) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1486903>

ÖZ

Muhasebe düşüncesi ve muhasebe mesleği, Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk dönemlerinden itibaren belirgin bir gelişim süreci yaşamış ve ülkenin ekonomik yapılanmasında önemli bir rol oynamıştır. Bu çalışmanın amacı, Cumhuriyet’in ilk döneminde muhasebe mesleğinin henüz örgütlü bir yapıya sahip olmamasından başlayarak, muhasebenin gelişiminde etkili olan durumları derinlemesine araştırmaktır. Özellikle, Sümerbank Hesap Planı gibi önemli kilometre taşlarının incelenmesiyle birlikte, 1950’lerden itibaren vergi reformu ve diğer yasal düzenlemelerin muhasebe mesleğini nasıl etkilediği üzerinde durulmuştur. Ayrıca, 1980’lerden sonra yaşanan piyasa ekonomisine geçiş sürecinde Türkiye ekonomisi ile muhasebe mesleği arasındaki ilişki ve muhasebenin bugünkü konumu da değerlendirilmiştir. Bu makale, Cumhuriyet’in 100 yıllık geçmişinde muhasebe mesleğinin gelişimini anlamak ve gelecekteki stratejilerini belirlemek adına önemli bir kaynak oluşturmayı hedeflemektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tarihi, Türkiye Muhasebe Mesleği Tarihi, 3568 Sayılı Meslek Kanunu

Jel Kodu: M41, M42

* Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, Erzurum, Türkiye.

ORCID: 0000-0002-2632-9694, e-posta: fatihcoskun.ertas@atauni.edu.tr,

** Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Tokat, Türkiye.

ORCID: 0000-0002-6196-9304, e-posta: mihriban.arslan@gop.edu.tr.

THE DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN THE 100TH ANNIVERSARY OF THE REPUBLIC**ABSTRACT**

Accounting thought and the accounting profession have experienced a significant development process since the early periods of the Republic of Turkey and have played an important role in the economic structuring of the country. The aim of this study is to investigate in depth the situations that were effective in the development of accounting, starting from the fact that the accounting profession did not yet have an organized structure in the first period of the Republic. In particular, the study examines important milestones such as the Sümerbank Chart of Accounts, as well as how tax reform and other legal regulations from the 1950s onwards have affected the accounting profession. In addition, the relationship between the Turkish economy and the accounting profession during the transition to a market economy after the 1980s and the current position of accounting are also evaluated. This article aims to be an important source for understanding the development of the accounting profession in the 100-year history of the Republic of Turkey and for determining its future strategies.

Keywords: History of Accounting, History of Accounting Profession in Turkey, Professional Law No. 3568

Jel Codes: M41, M42

1. GİRİŞ

Muhasebe ve ekonomi, birbirleriyle yakından ilişkili olan disiplinlerdir. Ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyi, büyük ölçüde kayıt kültürüne ve dolayısıyla muhasebe uygulamalarına bağlıdır. Muhasebe mesleğinin kökleri oldukça eski zamanlara dayanmasına rağmen, Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde henüz örgütlü bir yapıya sahip değildi. Ancak, zaman içinde yapılan düzenlemeler ve alınan kararlarla birlikte muhasebe mesleği Türkiye'nin ekonomik ve toplumsal gelişiminde önemli bir rol oynamıştır.

Bu çalışmanın amacı, Cumhuriyet'in 100. yılında Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişim sürecini, Cumhuriyet tarihi ile birlikte incelemektir. Türkiye'nin ekonomik ve toplumsal dönüşümünde önemli bir role sahip olan muhasebe mesleği, Cumhuriyet'in kuruluş yıllarından itibaren ülkemizin ekonomik yapısının şekillenmesinde ve gelişmesinde etkili olmuştur. Bu kapsamda, çalışmada ilk olarak Cumhuriyet'in ilk döneminde muhasebe düşüncesi ve muhasebe mesleği ele alınmış ve Cumhuriyet'in kuruluş yıllarındaki muhasebe uygulamaları incelenmiştir. Ardından, Türkiye'de muhasebenin ve muhasebe mesleğinin gelişiminde önemli bir katkısı olan Sümerbank kuruluşu ve Sümerbank Hesap Planı geliştirme süreci açıklanmıştır. Bu plan, Türkiye'deki muhasebe standartlarının belirlenmesinde ve profesyonelleşmesinde önemli bir adım olmuştur. Daha sonra, özellikle 1950 yılı sonrasında vergi reformuyla birlikte Türkiye'de muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeler ve bazı yasaların etkileri üzerinde durulmuştur. Bu dönemde, muhasebe mesleği daha da önem kazanmış ve Türkiye'nin ekonomik dönüşümün-

de kilit bir rol oynamıştır. Son olarak, 1980 yılı sonrasında yaşanan piyasa ekonomisine geçiş sürecinde Türkiye ekonomisi ve muhasebe mesleği ele alınarak, ülke ekonomisi ile muhasebe mesleği arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu çalışma, Türkiye'nin muhasebe mesleğinin geçmişini anlamak ve gelecekteki stratejilerini belirlemek adına önemli bir katkı sağlamaktadır.

2. 1923 – 1950 YILLARI ARASINDA MUHASEBE DÜŞÜNCESİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

Kurtuluş Savaşı'nın ardından Türkiye'nin Cumhuriyet dönemi başlangıcında, ülke hem ekonomik hem de sosyal açıdan büyük zorluklarla karşılaştı. Osmanlı İmparatorluğu'ndan devralınan ekonomik sistem, kapitülasyonlar ve dış borçlar gibi etmenlerden önemli ölçüde etkilenmiş ve ciddi zarar görmüştü. Ülkenin ekonomisi genellikle tarıma dayalıydı ve sanayi sektörü oldukça geri kalmıştı. Cumhuriyetin ilk yıllarında, ülke nüfusu 13.464.564 kişiydi ve bu nüfusun yaklaşık %75'i köylerde yaşıyordu (Kaştan, 2006). Bu dönemde yapılan Sanayi Teşvik Kanunu kapsamındaki sayıma göre ise ülkedeki toplam işletme sayısı 65.245 olarak belirlenmiştir (Şahinkaya, 2019). İşletme sayısının ülke nüfusuna oranı ise yaklaşık %0.004 şeklindeydi. Bu ortamda, Cumhuriyeti kuran yöneticiler, mali ve ekonomik kararların karma ekonomi modeli çerçevesinde olmasını uygun görmüşlerdir. Bu kararların uygulandığı dönem, Cumhuriyet'in ilk yılları olan 1923-1950 arasındadır ve liberal ekonomi politikalarının uygulanmaya başladığı 1950'ye kadar devam etmiştir. Karma ekonomi modeli uygulamaları sırasında, çağdaş gelişmelere uyum sağlanmasına önem verildiği gözlemlenmektedir. Cumhuriyet'in ilk yıllarında, karma ekonomi modeli çerçevesinde alınan mali ve ekonomik kararlar, muhasebe mesleğinin gelişiminde önemli bir rol oynamıştır. Bu dönemde alınan kararlar ve düzenlemeler, muhasebe mesleğini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemiş ve meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını belirlemiştir. Bu bölümde Cumhuriyet'in ilk döneminde muhasebe düşüncesi ve mesleği; 1923 – 1930 dönemi, 1930 – 1940 dönemi ve 1940 – 1950 dönemi olmak üzere üç dönemde incelenmiştir.

2.1. 1923 – 1930 DÖNEMİ

Cumhuriyet'in ilan edilmesinden sonra gerçekleştirilen en önemli yasal düzenleme, 1924 Anayasası'nın kabul edilmesidir. Bunun ardından, 1925'te Türk Medeni Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, ülkede modern bir hukuk düzeni oluşturulmaya başlanmıştır. Özellikle Türk Medeni Kanunu'nun kabulü, çağdaş bir toplumsal yapı oluşturma yolunda önemli bir adım olarak kabul edilmiştir. Bu hukuki değişiklikler, Türkiye'nin sosyal ve hukuksal yapısında önemli değişikliklere yol açmış ve toplumsal dönüşüm sürecine hız kazandırmıştır.

Cumhuriyet'in kuruluşundan, 1926 yılında yürürlüğe giren 856 Sayılı Ticaret Kanunu'nun kabulüne kadar geçen 3 yıl boyunca Fransız Ticaret Kanunu'ndan ilham alınarak oluşturulan Osmanlı döneminden kalma 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret kullanılmıştır. 1535'te Kanuni Sultan Süleyman tarafından Fransızlara verilen kapitülasyonlarla başlayan yakın ticari ilişkiler, Osmanlı'daki muhasebe uygulamalarının da Fransız etkisi altında olmasına sebep olmuştur. Fransız muhasebe uygulamalarında, muhasebenin sadece devletin işletmeler üzerindeki vergi ve diğer kontrol amaçları için bir araç olduğu düşünülmüştür. Bu sebeple Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde Fransız etkisinde olan muhasebe uygulamalarındaki ilerlemeler, işletmelerin ihtiyacından ziyade, devletin vergisel denetim ve kontrol ihtiyacından kaynaklanmıştır. Türkiye'de muhasebe uygulamalarında vergi odaklı bir anlayışın ortaya çıktığı ilk dönem bu şekilde başlamıştır.

Kanunname-i Ticaret'te ilk kez yer alan çift yanlı kayıt yönteminin devlet tarafından benimsenmesi, Türk muhasebe anlayışının çağdaşlaşma sürecindeki en temel adımlardan birini oluşturmuştur. Bu defter düzeni Osmanlı döneminde muhasebe mesleğini etkileyen en önemli gelişmelerden biri, aynı zamanda da Türk muhasebe mesleğinin gelişimine yön veren önemli bir düzenleme olarak kabul edilmektedir (Güvemli vd.,2013). Bu Kanun'un kabul edilmesinden Cumhuriyet'in ilan edilmesine kadar geçen 73 yıl boyunca muhasebe mesleğinde çift taraflı kayıt sisteminin yaygınlaşması için kitaplar yazılmış, eğitim kurumları açılmıştır.

20. yüzyılın ilk dönemleri Osmanlı İmparatorluğu açısından savaşlarla geçtiği için bu dönemde kayıt kültüründe önemli ölçüde müspet bir gelişme sağlanamamıştır. Ancak, bu zorlu ortamda, Cumhuriyet'in kurucuları çift yönlü kayıt yöntemini benimseyerek önemli bir adım atmışlardır. Cumhuriyet ilan edildiğinde tüccarlar genellikle zayıf ve güçsüzdü ve çoğunlukla sermaye birikimine sahip değillerdi. Dolayısıyla, bu dönemde tüccarlardan çift yanlı kayıt kültürünü benimsemeleri veya uygulamaları beklenemezdi. Türk girişimciler genellikle esnaf seviyesinde faaliyet gösteriyorlardı ve sermaye birikimleri sınırlıydı. Bu nedenle, Türk tüccarlarının genel olarak temsil edecekleri güçleri yoktu. Ayrıca, yabancı sermayeli kuruluşlar defterlerini kendi dillerinde tutmaktaydılar, bu da yerel tüccarların kayıt kültürüne sahip çıkmasını zorlaştırmaktaydı (Güvemli ve Aslan, 2019).

Bu koşullar altında Cumhuriyet'in kuruluşunda muhasebe mesleğinden ve gelişiminden bahsetmek zordur. Bu zorluğun farkında olarak öncelikle tüccarların eğitime yönelik adımlar atılmış ve 1924 yılında ticaret ortaokulları ile liseleri kurulmuştur. Aynı zamanda tüccarların örgütlenmelerinin ve bilinçli hale gelebilmeleri için ticaret odalarının önemli olduğuna inanılmış ve bu doğrultuda büyük çaba sarfedilmiştir. Hatta 1923 yılında İzmir İktisat Kongresi'nde, ticaret odalarının yaygınlaştırılması ve bu amaçla gerekli yasal düzenlemelerin yapılması, ticaret odalarının ülke genelinde kurulması önerilmiştir. 1925 yılında yürürlüğe giren 655 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları Kanunu ile de ticaret yapacak olan bireylerin ticaret odalarına üyelik zorunluluğunu getirmiştir. Bu düzenleme, ticaret odaları için hayati bir katkı sağlamıştır.

1926 yılında, Cumhuriyet'in kuruluşundan itibaren kullanılan Kanunname-i Ticaret zamanın şartlarına uygun olarak güncellenerek "Türk Ticaret Kanunu" adı altında yürürlüğe konulmuştur. Kanun'un muhasebe ile ilgili hükümleri, çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasını öngörmüştür. Kanun'da, mevcut ve muvazene defteri, yevmiye defteri, kopya defteri gibi defterler belirtilmiştir. Fakat henüz yaygın bir kullanıma ulaşamayan bu defterler vergilerin hesaplanması ve tahsilatın kolaylaştırılması amacıyla, her türlü vergi için ayrı bir defter eklemek şeklinde, kullanılması tercih edilmiştir. Bu dönemde, Türk muhasebe tarihinde "çok defterli dönem" olarak adlandırılan bir süreç yaşanmıştır (Güvemli, 2018). I. Dünya Savaşı sırasında Almanya ile yapılan ittifak Cumhuriyet kurulduktan sonra da ekonomik ve siyasi bağları güçlendirmiştir. Bunun bir yansıması olarak da Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlanmasında Alman Ticaret Kanunu esas alınmıştır.

Türk Ticaret Kanunu, Cumhuriyet'in ilk yıllarında muhasebe ve çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili yapılan ilk yasal düzenlemedir. Aynı zamanda, her tacirin bu defterleri tutmakla yükümlü olduğu ve bu defterlerin tasdik edilmesi gerektiği Kanun'da belirtilmiş ve ayrıca farklı defterlerin de tutulabileceği ifade edilmiştir. Ancak, muhasebeci kavramı belirtilmemekle birlikte, tüccarın defterlerinin başka bir kişiye

tutturulabileceği hükmü yer almıştır (Güvemli vd, 2013). Aynı dönemde vergi yasaları üzerinde durulmuştur. Vergi yasalarının tamamı, vergi tahsilatının muhasebe kayıtlarından gerçekleştirilmesini öngörmüştür. Vergi alınacak işletmelerin oluşması için karma ekonomi düzeni oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede, devlet iktisadi kuruluşları oluşturulurken, aynı zamanda Teşvik-i Sanayi Kanunu (1927) gibi teşvik mevzuatları kabul edilerek özel kesimin büyümesi teşvik edilmiştir. Bu stratejinin izlenmesiyle zamanla işletmelerin sayısı artmış, işletmelerin çoğalmasıyla muhasebecilere olan gereksinim artmış ve muhasebe mesleği özel sektörde daha belirgin bir şekilde gelişmeye başlamıştır.

1923'ten Büyük Buhran'ın patlak verdiği 1929 yılına kadar olan dönem, genellikle liberal ekonomik yaklaşımın hakim olduğu bir dönem olarak kabul edilmektedir. Bu dönemde, devlet müdahalesi minimum seviyede tutulmuş, özel sektörün kalkınmada öncü rol üstlendiği ve serbest piyasa koşullarının geçerli olduğu bir ortam oluşmuştur. Sanayileşme süreci özel kesim eliyle gerçekleştirilmeye çalışılmış, yerli sermaye birikimine sahip müteşebbislerin oluşturulması üzerine yoğunlaşmıştır. Dolayısıyla, bu dönemde devletin ekonomiye müdahalesi genellikle özel sektörün yetkinlik ve kapasitesinin yetersiz olduğu alanlara sınırlı kalmıştır. Bu bağlamda, Klasik İktisadi Sistemin dünya genelinde hakim olduğu bu yıllarda, Türkiye Cumhuriyeti'nin karma bir ekonomik modeli tercih ettiği ifade edilebilir (Memiş, 2020). Bu dönemde, 15 Haziran 1927'de kabul edilen Sanayii Teşvik Kanunu ile özel sektör sanayi yatırımlarını teşvik etmek amacıyla önemli düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca, ekonomiye yön vermek ve gelişmesine katkı sağlamak amacıyla, 1924 ve 1927 yılları arasında alınan karar ve düzenlemelerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Ulusal nitelikteki yerli sanayinin gelişimi ve ihtiyaç duyulan sermayeye yönelik 1924'te Türkiye İş Bankası kuruldu.
- 1925'de Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası kuruldu
- 1925'de büyük şehirlerde ticaret borsaları kuruldu.
- 1926'da kabul edilen Türk Medeni Kanunu ile özel mülkiyet güvence altına alındı.
- 1927'de Sanayi Teşvik Kanunu çıkarıldı.
- 1926'da Emlak ve Eytam Bankası kuruldu.
- 1926'da İspirto ve Alkollü İçkiler Kanunu çıkarıldı.
- 1927'de ilk kâğıt paranın tedavülü gerçekleşip eski kâğıt paralar tedavülden çekildi.
- 1927'de Devlet Demir Yolları ve Limanları İdarei Umumiyesi Kanunu çıkarıldı.
- 1927'de Başbakanlık'a bağlı olarak Âli İktisat Meclisi kurularak fiyat istikrarı, gümrük tarifeleri, vb. devletin ekonomiye yön verecek siyaset tespit etmesi amaçlandı.

Tüm bu yasal düzenlemelerin amacı Türkiye sanayisini ve ekonomisini geliştirmeye yönelikti. Bu adımların atılmasıyla birlikte farklı sanayi kollarında fabrikaların kurulduğu görülmektedir. Bu dönemde kurulan fabrikalardan bazıları aşağıdaki gibidir (Polatoğlu, 2020):

- Adana Bez Fabrikası,
- Bünyan Dokuma Fabrikası
- Gazi Orman Çiftliği
- Zeytinburnu Çimento Fabrikası
- Yunus Çimento Fabrikası
- Kayseri Tayyare Fabrikası
- Nuri Demirağ Tayyare Fabrikası

Kurulan söz konusu bu fabrikaların hemen hemen hepsi Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) niteliğinde yani kamu yatırımları niteliğindedirler. Buna göre, Türkiye’de KİT olgusu yukarıdaki düzenlemeler ve kurulan fabrikalar ile 1925’lerde gündeme gelmiştir (Eşkinat ve Gerek, 1992).

Cumhuriyet’in ilk dönemlerinde Batı’dan alınan vergi yasaları muhasebe mesleğinin bu dönemde önem kazanmasını sağlamıştır. Yeni vergi yasalarına göre yapılan ilk değişiklik sanayi, ticaret ve hizmet işletmeleri ile kişisel gelirlerden vergi alınması olmuştur. Bu adım, verginin yönünü değiştiren önemli bir girişimdir. İkinci olarak ise, verginin beyanname usulü ile alınması kararlaştırılmıştır. Daha önce yıl başında yükümlülere ödeyecekleri vergi miktarı ya da oranı bildirilir ve yıl içinde bu vergiler tahsil edilmiş. Ancak bu yeni düzenleme ile artık vergi yükümlülükleri işletmeler ya da bireyler, ay sonlarında ya da yıl sonunda vergi matrahını beyan ederek vergi ödemelerini yapmışlardır. Bu iki değişiklik, muhasebe uygulamalarını iki yönlü olarak etkilemektedir (Güvemli, 2017):

- Verginin muhasebe kayıtlarından alınması nedeniyle muhasebenin ve muhasebe mesleğinin önemi artmıştır.
- Vergi beyan usulü ile alınması, muhasebe denetiminin önemini artırmıştır.

1926-1930 yılları arasında yayınlanan üç vergi yasası, muhasebe düşüncesini ve muhasebe mesleğini büyük ölçüde etkilemiştir. Bu yasalar, vergi ve muhasebe arasındaki ilişkiyi vurgulayan ve muhasebe mesleğinin gelişim sürecini Maliye Bakanlığı’nın denetimi altına alan önemli düzenlemeler getirmiştir. Çıkarılan yasalar aşağıdaki gibidir (Arıkan ve Güvemli, 2013):

- Kazanç Vergisi Kanunu (1926):** Türkiye’de uzun bir süre boyunca uygulanmış olan önemli bir yasadır. Kurumlar Vergisinin temelini oluşturan bu kanun ile kısaca, vergicilik düzenine beyanname usulü getirilmiş, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda yer alan kâr üzerinden vergi alınması sağlanmıştır. Bu yasa, çağdaş vergiciliğin gelişimine katkı sağlarken aynı zamanda muhasebenin ve beyannameyi düzenleyen muhasebeciliğin önemini artırmıştır. Dolayısıyla, muhasebenin vergi uygulamalarına bağlı olarak gelişmesinin önünü açan bir dönüm noktası olarak değerlendirilebilir.
- Muamele Vergisi Kanunu (1927):** Bu kanun bugünkü Katma Değer Vergisi Kanunu’nun öncüsü olarak kabul edilir ve uzun bir süre boyunca yürürlükte kalmıştır. Aylık beyannameye dayalı olarak, satış gelirlerinden belirli bir yüzde ile uygulanan bu verginin, muhasebe kayıtlarından alınması

özelliği bulunmaktadır. Bu yasa, Ticaret Kanunu’nda yer alan defterlerin yanı sıra kendi özelliklerine uygun defterlerin de tutulmasını zorunlu kılmıştır. Sanayi kuruluşlarının defterlerinin yılda en az bir kez hesap uzmanları ya da varidat memurları tarafından denetlenmesinin öngörülmesidir. Bu kanun, beyan usulünü benimserken aynı zamanda verginin muhasebe kayıtlarından alınmasını ve muhasebenin verginin gerektirdiği diğer defterleri tutmasını sağlar. Bu yasa ayrıca denetim fonksiyonuna da yer veren ilk yasal düzenleme özelliğine sahiptir.

- c) **Dâhili İstihkak Vergisi Kanunu (1930):** Bundan önceki iki yasal düzenlemede olduğu gibi, bu Kanun’da da beyan üzerinden ve muhasebe kayıtlarına dayalı olarak vergi alınması ve yükümlülerin defter tutması zorunluluğunu getirilmiştir. Bugün uygulamada olan özel tüketim vergisiyle benzerlik göstermekte ve genellikle şeker üretim işletmeleri ile petrol üreten ve ithal eden işletmeleri kapsamaktadır. Daha sonradan muamele vergisiyle birleştirilen bu verginin, satışlar üzerinden aylık beyannamelerle tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Yasa, yükümlülerin Ticaret Kanunu’nda belirtilen defterlere ek olarak Ambar defteri, Satış defteri ve Fatura defteri tutmalarını öngörmektedir.

Yeni Cumhuriyet’in ilk yılları, 1926 ile 1930 arası, yukarıda açıklandığı üzere genellikle yasal düzenlemelerin yoğun olduğu bir dönemdir. Ancak, 1930’lu yıllar, bu düzenlemelerin uygulandığı yıllar olarak öne çıkmaktadır. Bu dönemde, devlet ve özel sektör işletmelerinin sayısının artırılması hedeflenmiştir. Ayrıca, beyana dayalı yeni vergicilik anlayışı benimsenmiş ve bu yeni yaklaşımın gerektirdiği muhasebe düzeni ve dolayısıyla muhasebe mesleğinin geliştirilmesi için çaba gösterilmiştir.

1930’lu yıllarda muhasebe mesleğinin gelişmeye başlamasıyla birlikte, mesleğin örgütlenme çabaları da ortaya çıkmıştır. Mesleğin ilk yasal örgütlenme girişimi, 1932 yılında Ticaret Vekaleti tarafından yapılmıştır. “Hesap Mühassıslığı Kanun Tasarısı” adı altında hazırlanan yasa tasarısı, muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemeler içermiştir. Ancak, bu tasarının muhasebe mesleğinin sadece belirli bir kısmını kapsadığı ve vergi denetimine tabi kişilere odaklandığı görülmektedir. Taslak üzerindeki yazışmaların uzamasıyla birlikte, tasarının yasalaşmasının mümkün olamayacağı anlaşılmıştır. Mesleğin ikinci yasal örgütlenme girişimi, 1938 yılında yine Ticaret Vekaleti tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu girişim, avukatlık kanunu hazırlığı sırasında ortaya çıkmış ve yine “Hesap Mühassıslığı” adı altında bir taslak hazırlanmıştır. Ancak, bu tasarının da avukatların müdahalesi sonucu yasalaşmadığı belirtilmektedir. Tasarıda, muhasebe mesleği mensuplarına yargılamada temsil yetkisi verilmesi öngörülmüştür. Ancak, bu öneri, avukatların itirazlarıyla karşılaşmış ve sonuçta yasalaşma süreci tamamlanamamıştır. Bu süreç, Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal çerçevede örgütlenmesi ve tanımlanması konusundaki ilk adımların atıldığı dönem olarak değerlendirilmektedir (Güvemli vd, 2013).

Osmanlı’dan gelen vergi temelli muhasebe uygulamaları Cumhuriyet döneminin başlarında da devam etmiştir. Bu dönemdeki muhasebe düzenlemeleri, işletmelerin ihtiyaçlarından ziyade devletin vergi toplama amacıyla gerekli bilgileri toplamak için yapılmıştır. Bu dönemde, özel sektör kuruluşları ile ekonomik gelişmeyi sağlama çabaları 1923-1932 arasında denenmiş, ancak başarılı olunamamıştır. Bu başarısızlığın temel nedeni, 1929 Dünya’daki Büyük Buhran’dır. Bu nedenle, 1932’den sonra devletçilik anlayışı benimsenmiş ve ekonomik gelişmenin hızlandırılması hedeflenmiştir (Dinç ve Atasel, 2016). Bu hedef doğrultusunda Cumhuriyet’in ilk döneminde Türkiye’nin kalkınmasında önemli bir rol oynayan Sümerbank’ın kurulma süreci başlatılmıştır.

2.2. 1930 – 1940 DÖNEMİ: SÜMERBANK HESAP PLANI VE MUHASEBE MESLEĞİNE ETKİLERİ

Cumhuriyet'in ilk dönemleri olan 1923-1930 yılları arasında, Türkiye'nin sanayileşme çabaları çeşitli girişimlerle desteklendi, ancak beklenen sanayileşme düzeyine ulaşamamasının ardından devletin ekonomiye daha doğrudan bir şekilde müdahalesi söz konusu oldu. Bu dönemin koşulları göz önünde bulundurularak, 1930'ların başından itibaren, hızlı ve etkili bir kalkınma için karma ekonomik yapı yerine devletçilik ilkesi odaklı bir ekonomi politikası benimsendi. Bu yaklaşım doğrultusunda, kamu destekli yatırımların yolunun açılması hedeflendi (Polatoğlu, 2021).

Devletin sanayileşme sürecinde ilk adım, Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası'nın kurulmasıyla atılmıştır. 1925 yılında kurulan bu banka, Türkiye'deki ticaret ve sanayi alanlarında ortaya çıkan ancak sermaye birikiminin ve teknik bilginin yetersizliği nedeniyle gelişemeyen özel girişimleri desteklemeyi amaçlamıştır. Bankaya devredilen Feshane, Bakırköy, Hereke ve Beykoz fabrikaları, teknik olarak geliştirilmiş ve ekonomik açıdan işletilebilir hale getirilmiştir. Bu sayede, fabrikalar devlet siparişi olmaksızın başarılı bir şekilde varlıklarını sürdürebilecek seviyeye gelmiştir. Ancak, Sanayi ve Maadin Bankası, devraldığı ve kuracağı fabrikaları işletme ve yönetme görevini gerektiği gibi yerine getirememesi ve özel sektörün ihtiyaç duyduğu krediyi sağlamada başarısız olması nedeniyle 1932 yılında kapatılmıştır (Berk, 2016).

Sanayi ve Maadin Bankası'nın kapanması sonrasında, 1932'de devlete ait işletmeleri yönetmek ve gerekli yatırımları gerçekleştirmek amacıyla Devlet Sanayi Ofisi ve Türkiye Sanayi ve Kredi Bankası olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bankacılık ve işletmecilik faaliyetlerinin farklı nitelik taşıması nedeniyle, özel sektöre kredi sağlama görevi Türkiye Sanayi ve Kredi Bankası'na, Sanayi ve Maadin Bankası'na ait işletmeler ise Devlet Sanayi Ofisi'ne devredilmiştir (Erdoğan & Kapıcı, 2018). Ancak, milli ihtiyaçlar, güvenlik ve çıkarlar gereği büyük sanayi tesislerini kurmak için yeterli birikime ve sermayeye sahip olunamadığı için beklenen sonuç alınamadığından Sümerbank, 3 Haziran 1933'te kabul edilen 2262 Sayılı Kanun ile 20.000.000 lira sermaye ve Ankara merkezli olarak 11 Temmuz 1933'te kurulmuştur (Polatoğlu, 2021).

Modern Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşunda ve kalkınmasında önemli bir rol oynayan Sümerbank, sadece bir kamu iktisadi teşekkülü olmanın ötesinde, bir ulusun sanayileşme ve kalkınma hamlesinin simgesi haline gelmiştir. Atatürk'ün bizzat ismini verdiği Sümerbank, Türkiye'nin sanayileşme sürecinde önemli bir araç olarak kullanılmış ve özellikle tekstil, demir-çelik gibi stratejik endüstrilerde faaliyet göstererek hem ekonomik hem de sosyal kalkınmaya katkı sağlamıştır (Polatoğlu, 2021; Berk, 2016).

Almanya ile yapılan ittifakın, 1926 yılında hazırlanan Türk Ticaret Kanunu'nda önemli bir etkisi olmuştur. Bu ittifakın etkisi, Sümerbank'ın muhasebe sisteminin kurulması sürecinde belirgin hale gelmiştir. Kamu sektöründe muhasebe sistemlerinin henüz oluşturulmadığı dönemde, Sümerbank, kendi muhasebe sistemini geliştirmek için Alman Profesör Sachsenberg'i davet etmiştir. Alman bilim adamları tarafından hazırlanan ve Sümerbank'ta kullanılan hesap planı, Almanya'da kullanılan hesap planından geliştirilmiştir. Bu girişim, Türkiye'de kamu kurumları arasında muhasebe sistemlerinin kurulması açısından öncü bir rol oynamıştır. Sümerbank'ın bu adımı, Türkiye'nin muhasebe uygulamalarının moder-

nleşmesi yolundaki çabalarında önemli bir dönüm noktası olarak kabul edilir. (Yavuzaslan Söylemez, 2022).

Türkiye’de sistematik ve belirli bir hesap planına dayalı ilk muhasebe uygulaması, 1938 yılında yürürlüğe giren 3460 sayılı yasa ile başlatılmıştır. Bu yasa ile kabul edilen Sümerbank Hesap Planı, Türkiye’de muhasebe uygulamalarında önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bu plan, muhasebe işlemlerinin standartlaştırılması ve sistematik bir şekilde yönetilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Sümerbank Hesap Planı, sadece Sümerbank için değil, aynı zamanda tüm İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) için de bir model teşkil etmiştir. Bu plan, İDT’lerin muhasebe işlemlerini düzenlemek için bir rehber niteliği taşımış ve bu kurumların hesap planlarının hazırlanmasına örnek olmuştur (Ertaş, 2021). Böylece 1939 yılında Sachsenberg’in Sümerbank için geliştirdiği hesap planı tüm İDT’lerde uygulanmaya başlanmıştır. Uzun yıllar kullanılan bu hesap planı 1964, 1971 ve 1984 yıllarında değiştirilmiştir.

Prof. Dr. Muhlis Ete’nin İşletme Ekonomisi Dersleri, İstanbul 1946’da yayımlanmış kitabının 2’inci ve 3’üncü sayfalarında Sümerbank ve Sümerbank Hesap planının hazırlanması süreci ile ilgili ifadeleri yer almaktadır: *“Cumhuriyetten sonra kurulan devlet işletmelerinden bugünkü Sümerbank’ın selefi Sanayi ve Maadin Bankası, İşletme Ekonomisine ve bilhassa rasyonalizasyon cereyanına ayak uydurabilmek için Almanya’dan Prof. Sachsenberg isiminde bir mütehassis celbetmiş ve çeşitli fabrikalarında rasyonalizasyon tetkikleri yaptırmıştı. Eti Bank’ta buna dair islahatla uğraşmıştı. Devlet işletmelerinin İşletme Ekonomisinin icaplarına göre hareket etmeleri 1939 senesinden itibaren tatbik sahasında yer alan 3460 sayılı Kanunla, yani sermayesinin tamamı devlete ait teşekküllerin idare ve mürakebesine dair kanunla başlar. 1939 yılından itibaren Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti azalığına tayinimden sonra bu mevzuun ne kadar önemli olduğunu bir kat daha anlamış bulunuyorum.”* (İstanbul YMM Odası 2006).

Sachsenberg’in çalışması sonucunda ve hesap planının kabulüyle birlikte, Türkçe muhasebe terminolojisine birçok yeni terim katılmıştır. Örneğin, masraf ve maliyet kavramları tanıtılmış ve bunlar arasında ayırım yapılmıştır. Bu ayırma dayalı olarak masraf neveleri, masraf mahalleri ve masraf hamilleri gibi maliyet muhasebesinin temel terimleri kullanılmaya başlanmıştır. Adı belirtilmemiş olsa da Türkiye’de *“aşırı birinci bir muhasebe sistemi”* kurulmuştur. Bu sistem, standartlaştırılmış muhasebe uygulamalarına dayanarak, Türkiye’nin muhasebe yönetimi alanında öncü bir konuma gelmesini sağlamıştır. Sümerbank, diğer görevlerinin yanı sıra, bir muhasebe uygulama okulu işlevi görmüştür. Bu sayede, Türkiye’deki muhasebe pratiği daha profesyonel ve etkili hale gelmiş ve ekonomik kurumların hesap verme süreçleri daha sağlam bir temele oturtulmuştur (İstanbul YMM Odası 2006).

Sümerbank, Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişim sürecinde önemli bir rol oynamıştır. 1939’da kabul edilen Sümerbank hesap planı, Türkiye’deki muhasebe uygulamalarında standartlaşmanın başlangıcı olmuştur. Sümerbank’ın bu hesap planı, sadece kendi kurumsal yapısında değil, aynı zamanda diğer iktisadi devlet kuruluşları ve özel sektör kuruluşları için de bir rehber niteliği taşımıştır.

Sümerbank’ın muhasebe sistemi, o dönemdeki büyük işletmeler için özel olarak tasarlanmıştı. Ancak, bu sistemde yetişen muhasebeciler, sonrasında özel sektöre geçerek bu kuruluşların muhasebe sistemlerini oluşturmuşlardır. Sümerbank’ta edindikleri bilgi ve deneyimleri, özel sektördeki işletmelere aktarılmış ve bu sayede Türkiye’de muhasebe uygulamaları geniş bir alana yayılmıştır. Ancak, Sümerbank’ın muhasebe sistemi, küçük işletmeler için uygulanması zor bir yapıya sahipti. Zira bu sistem, genellikle

büyük ölçekli işletmelerin ihtiyaçlarına yönelik olarak tasarlanmıştır. Dolayısıyla, Türkiye’deki o dönemdeki yoğunluğu oluşturan küçük işletmeler için bu sistemi uygulamak mümkün olmamıştır.

Bu süreçte, Sümerbank hem eğitim hem de uygulama açısından muhasebe mesleğine öncülük etmiş ve Türkiye’deki muhasebe sisteminin gelişimine önemli katkılarda bulunmuştur. Sümerbank’ın muhasebe uygulamalarının özel sektörde yaygınlaşması, Türkiye’nin ekonomik alanda modernleşmesine ve uluslararası standartlara uyum sağlamasına önemli bir adım olmuştur.

2.3. 1940 – 1950 DÖNEMİ

II. Dünya Savaşı’nı kapsayan 1940-1950 döneminde Türkiye, savaş ekonomisinin zorluklarını derinden hissetmiştir. Büyük Buhran sonrası ekonomi politikaları nedeniyle zaten önemli ölçüde azalan ithalat, savaşın başlamasıyla birlikte yarıya inmiş ve savaş yıllarında dış ticaret dengesi fazla vermeye devam etmiştir. Üretimde kullanılan hammadde, ara malı ve yatırım malları ithalatının azalması, üretimin düşmesine yol açmış ve bu durum ülke ekonomisinin daralmasına ve enflasyonist bir ortama neden olmuştur. Bu ekonomik koşullar, savaş dönemi ve sonrasındaki politikaların şekillenmesinde etkili olmuştur.

II. Dünya Savaşı’nın sona ermesiyle birlikte, Türkiye’de batılı ülkelerle artan ilişkiler ve savaş ekonomisinden çıkılmasıyla yukarıda bahsedilen yeni ekonomik ve mali sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunların kökeni, 1940-1945 yılları arasında yaşanan savaşın neden olduğu ekonomik kesintilerdir. 1946 yılında, bu durgunluğun aşılması amacıyla **Türkiye**’nin ihtiyaçları ve değişen uluslararası konjonktür doğrultusunda yeni planlar hazırlanmıştır. Bu kapsamda, 1946 İvedili Sanayi Planı, parça parça hazırlanan ve uygulanan planların en önemlilerinden biridir. 1944-1946 yılları arasında kademeli olarak oluşturulan ve uygulanan bu plan, Türkiye’nin devletçilikle birlikte başlayan birinci nesil planlama deneyiminin en ileri seviyesini temsil etmektedir (Koçtürk ve Gölalan, 2010). 1940’lı yıllar, hem II. Dünya Savaşı ve sonrasında ortaya çıkan yeni koşullara uyum sağlama ihtiyacını beraberinde getirirken, hem de ülkede karışıklığa neden olan dağınık vergi sisteminin reforme edilme çabalarıyla geçmiştir.

II. Dünya Savaşı’nın ardından, Türk vergi sistemi yeni vergilerin getirilmesi, mevcut vergilerin değiştirilmesi veya kaldırılmasıyla oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüş ve vergi reformu yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu dönemde gerçekleştirilen “1949 Vergi Reformu” olarak da bilinen reform ile daha modern ve kapsamlı vergi kanunları yasalaşarak yürürlüğe girmiştir. 1949 Vergi Reformu, Cumhuriyet döneminin en önemli vergi reformu olup Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK) gibi belge ve kayıt düzenlemeleri ile bilanço ve gelir tablolarını etkileyerek muhasebeye şekil vermiştir. Bu yasal düzenlemeler, Türkiye’de vergi için muhasebe anlayışının temelini oluşturmuştur. Gelir ve kurumlar vergisi beyan esasına dayanmış, devlet gelirini artırmak ve vergi adaletini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Vergi Usul Kanunu (VUK), belge ve kayıt düzeni ile mali tabloları etkileyerek muhasebeye yön vermiş, içerik ve biçimsel açıdan muhasebe uygulamalarını etkilemiştir. Vergilendirilecek ticari ve kurum kazancının tespitinde muhasebe aracı olarak kullanıldığından, bu yasal düzenlemelerle birlikte muhasebeyle ilgili ek düzenlemelerin geliştirilme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Ancak, bu dönemde devletin, muhasebe düzenini iyileştirici düzenlemeler yerine vergi toplamaya yönelik vergi incelemelerine ağırlık verdiği ve müfettişler, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri sayısında artış olduğu gözlemlenmiştir (Gücenme ve Poroy Arsoy, 2006).

Cumhuriyet'in ilk döneminde hazırlanan Türk Ticaret Kanunu'ndaki Alman etkisi, vergi reformunun hazırlanmasında kendini göstermiştir. Alman Profesör Fritz Neumark'ın katkılarıyla başlatılan reform çerçevesinde 1946-1949 döneminde hazırlanan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi kanunları 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Gelir ve kurumlar vergileri, gelişmiş ülkelerin vergi sistemleriyle karşılaştırılabilir düzeyde modern olmalarına rağmen, Türkiye'nin ekonomik yapısına uygun değişikliklerden yoksun kaldığı için ilk on yılda başarılı olamamıştır. Zirai kazançlar 1949'dan 1960 yılı sonlarına kadar gelir vergisi kapsamına alınmamışken, küçük esnaf ise gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Esnaf vergisi ise, baskı gruplarının etkisiyle 1950'lerin ortasında tamamen yürürlükten kaldırılmıştır (Rakıcı ve Aktuğ, 2020).

1949 vergi reform paketinde yer alan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, Türk vergiciliğine ve muhasebesine çeşitli yenilikler getirmiştir. Bu yenilikler, belgelerin düzenlenmesi, değerlendirme yöntemleri ve benzeri konularda odaklanmıştır. Örneğin, fatura, irsaliye, makbuz, ücret bordrosu gibi muhasebe belgeleri, bu kanunla belirlenmiş ve standardize edilmiştir. Değerleme konusu ise, sınai maliyetlerin belirlenmesinde daha net bir yöntem sunarak önem kazanmıştır. Bu vergi reformu, Türk vergiciliğinin çağdaşlaşması açısından önemli bir adımdır. Ancak, bu reform aynı zamanda Türk muhasebe düşüncesinin vergi muhasebesine dönüşmesinin de bir belirtisidir. Bu süreçte Vergi Usul Kanunu'nun rolü büyüktür (Güvemli vd.,2018).

Cumhuriyet'in kuruluşundan 1950 yılına kadar geçen süre boyunca beyan usulüne dayalı vergi alımının artan gereksinimleri, denetim organlarının önemini artırmış ve bu organların ileri gelenlerini, yani denetçileri, eğitimcileri ve vergi yasalarını oluşturmada yardımcı olan kişileri bir araya getirmiştir. Bu kişiler, aynı anda denetleme organlarını yönetmiş, yüksek öğretim kurumlarında eğitim vermiş ve vergi yasalarını oluşturmak için çalışmalara katılmışlardır. Bu süreçte, işletmelerin muhasebe düzenlerini ve muhasebecilerin niteliklerini iyi bilen bir zümre oluşmuştur. Vergi yasalarının muhasebe mesleğine bıraktığı bilinçle, denetledikleri muhasebe mesleği ile yakından ilgilenme gereği duymuşlardır. Bu gelişmeler, büyük işletmelerin muhasebecilerini, eğitimcileri ve devletin denetim organlarının üst düzey çalışanlarını büyük kentlerde bir araya getirmiştir (Güvemli vd.,2013). Bu birlikteliğin sonucunda aralarında Prof. Osman Fikret Arkun'un da bulunduğu 14 kişi tarafından 1942 yılında, Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Birliği kurulmuştur. Derneğin kurucuları, Cumhuriyet'in kuruluşundan 1942 yılına kadar muhasebe ve denetim hizmetlerini başarıyla yürütmüşlerdir. 1967 yılında "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" adını alan dernek, muhasebe mesleğinin Türkiye'deki tarihsel gelişiminde önemli bir dönüm noktası olarak kabul edilir ve alanında ilk özel girişim olma özelliğini taşır (TMUD,2024).

Türkiye Eksper Muhasıpler ve İşletme Organizatörleri Derneği'nin amaçları, 1940'lı yılların muhasebe alanındaki ileri görüşlülüğünü temsil ediyordu. Dernek, özellikle muhasebe biliminin geliştirilmesini ve etik kuralların getirilmesini savunuyordu. Ayrıca, muhasebe mesleğine standartlar konulması ve muhasebecinin haklarının korunması konularına da önem veriliyordu. Bu ilkelerin Türkiye'de yüz yıl boyunca oluşturulması için gösterilen çaba göz önünde bulundurulduğunda, derneğin kurucularının ileri görüşlülüğü daha iyi anlaşılabilir (Güvemli vd.,2013).

3. 1950 – 1980 YILLARI ARASINDA MUHASEBE DÜŞÜNCEİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

Cumhuriyet’in ilk döneminde karma ekonomi modeli benimsenmiş olup özellikle KİT’lerin ekonomideki ağırlığı bir süre devam etmiştir. 1950’li yıllara gelindiğinde ise kâra dayalı işletmecilik anlayışı ile birlikte liberal ekonomi politikalarının öne geçtiği görülmüştür. Cumhuriyet’in ikinci dönemi olarak ifade edilen 1950-1980 yılları, Türkiye’de liberal eğilimli politikaların hakim olduğu bir dönem olarak nitelendirilebilir. Bu süreçte, dış ticaret hacmi istikrarlı bir şekilde artmıştır, ancak özellikle ithalat artışı ön plana çıkmıştır. İthalat politikalarıyla desteklenen sanayileşme girişimleri, ülkenin kendi sanayi ara mallarını üretememesi ve dışarıdan sağlanmasıyla gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Bunun sonucunda, dış ticaret açığı artmış ve bu açık dış krediler ve işçi dövizleriyle finanse edilmiştir.

Liberal ekonomi politikalarının öne çıktığı dönemde kâra dayalı işletmecilik anlayışının giderek ekonomiye hakim olması ve büyük işletmelerin artmasıyla birlikte, muhasebe mesleği özel kesim işletmelerinde iki yönlü bir gelişme süreci yaşamaya başlamıştır. İlk olarak, büyük işletmelerin çoğalmasıyla birlikte, kâra dayalı işletmecilik anlayışının muhasebeciden beklediği rollerin artması ve maliyet muhasebesi, finans yönetimi gibi departmanların işletme yönetimindeki öneminin artması dikkat çekmektedir. İkincisi ise, küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) ekonomideki ağırlıklarının artmasıyla, bu işletmelerde görev alan muhasebecilerin meslekteki önemlerinin artmasıdır. KOBİ’lerin, devletin denetimindeki sıklığının etkisiyle vergi-muhasebe uyumuna daha fazla önem vermeleri, muhasebe mesleğinin vergicilik anlayışı çerçevesinde daha etkin bir şekilde sürdürülmesini kolaylaştırmıştır (Arıkan ve Güvemli, 2013).

Bu dönemde özellikle özel kesim işletmeleri ve dolayısıyla muhasebe mesleğini yakından ilgilendiren bazı yasal düzenlemeler söz konusudur. Bunlardan önemli olabilecek iki tanesi, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’dur.

3.1. 6762 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU - 1956

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 29.06.1956 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilmiş ve 1.1.1957 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1475 maddeden oluşan Türk Ticaret Kanunu’nun 66. maddesinde “*Her tacir, işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her yıl içinde elde edilen sonuçları tespit etmek amacı ile yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterini ve karar defterini Türkçe olarak tutmak zorundadır*” hükmü yer almaktadır. Bu maddeye göre, Türkiye’deki ticaret işletmelerinin defterlerini Türkçe tutmaları zorunlu hale getirilmiştir. Bu gereklilik, yabancı kuruluşların kendi dillerinde defter tutmalarının önüne geçmek amacıyla getirilmiştir. İkinci olarak, büyük defterin (defter-i kebir) tutulmasının zorunlu hale getirilmiş olması dikkate değer bir gelişmedir. Üçüncü olarak, 1926 kanununda yer alan kopya defterinin artık zorunlu olmaması, belgelerin dosyalanması ve korunması gerekliliğinin ön plana çıkmasına yol açmıştır. Bu dönemde muhasebe belgelerinin oluşturulması ve düzenlenmesi giderek daha önemli hale gelmiştir (Sipahi ve Küçük, 2011).

Bu kanunun 67 – 74 numaralı maddeleri muhasebe uygulamaları alanındaki yenilikleri içermektedir. Bu yeniliklerin ilki; tacirin defterlerini tutmaya yetki verdiği kişinin kayıtları, ticari işletmelerde tacir tarafından yapılmış sayılmaktadır. Aynı zamanda ticaret işletmeleri için zorunlu olan defterlerin on yıl süreyle saklanmak zorunluluğu ile bu defterlerin her yıl başından önce noter tarafından onaylatılması

açıklanmaktadır. Ayrıca, yevmiye defteri, *büyük defter*, envanter, envanter defteri ve bilanço tanımları da yer almaktadır.

Bu Kanun ile birlikte *Türkiye, 20. yüzyılın ortalarında çağa uygun bir ticaret kanununa kavuşmuştur*. Yasal düzenlemeler, muhasebe düşüncesinin açıklık ve doğruluk ilkeleri doğrultusunda kamuoyunu aydınlatmaya yönelik bir yapı oluşturmuştur. İşletme yönetimi ve ilgili taraflar, mali tablolardan yararlanarak ticari anlaşmazlıklarda işletme defter kayıtlarına güvenebilmişlerdir. Aynı zamanda 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonuna zemin hazırlamıştır. Ancak, bu entegrasyon süreci Kanun ile sınırlı kalmış; tekdüzen hesap planına geçiş gerçekleştirilememiş, kâr ve zarar hesaplarının gelir tablosuna yansıyan çizgisi takip edilememiş ve muhasebe mesleği, ticaret kanununun sağladığı yasal düzenlemeler çerçevesinde tam anlamıyla yapılandırılmamıştır (Güvemli vd, 2018).

Sonuç olarak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, özel sektör işletmelerinin faaliyetlerine yönelik ticari hükümleri içermektedir. Bu Kanun, ticarethaneler ve diğer ticari işletmelerin muhasebe düzeni ve işleyişini belirleyen önemli hükümleri bünyesinde barındırmaktadır. Uzun yıllar boyunca ticari hayata yön veren Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile yenilenmiş ve böylece 6762 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

3.2. 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU - 1961

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 04.01.1961 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilmiş ve 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 415 maddeden oluşan Vergi Usul Kanunu muhasebe mesleğinin vergicilik ile bağlantısını ortaya koymuştur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu geçen yıllar içerisinde çeşitli değişiklik ve ilaveler yapılmak suretiyle günümüze kadar gelmiş ve halen yürürlükte dir.

Söz konusu Kanunu’nun birinci maddesine göre, “*Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.*” şeklindedir. Bu maddeye göre özel ve kamu kesimi işletmelerin tüm vergisel işlemleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na tabi olmuştur. Ayrıca bu kanunla birlikte kâra dayalı işletmecilik anlayışı ekonomide hâkim olmaya başlamış ve muhasebe mesleğinin vergi ile ilişkili olduğu görüşü de benimsenmiştir. Sonraki yıllarda 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun kabul edilmesiyle birlikte bu bağlantı daha da güçlenmiştir.

Bu Kanun’da muhasebe defterlerinin vergi açısından öneminin vurgulanması, muhasebenin vergi muhasebesi çerçevesinde gelişimini kolaylaştırmıştır. Ayrıca, bu yasa aynı zamanda esnaf için işletme defteri adı altında bir defterin kullanılmasını da öngörmüştür. Bu defterde, dönem başı stokları, satın almalar ve giderler bir tarafta, hasılat ise diğer tarafta yer almaktadır. Dönem sonu envanterinin giderlerden düşülmesiyle kârın belirlendiği görülmektedir. Ancak, bu serbestlik, hesap planı karmaşasına yol açarak tekdüzen hesap planının geç uygulanmasına sebep olmuştur. Tekdüzen hesap planı, bu dönemde sadece akademik çalışmalarda ele alınmış ve iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmıştır (Güvemli vd, 2018).

3.3. MUHASEBE MESLEĞİ ÖRGÜTLERİ – 1974 -1976

Cumhuriyet'in ikinci dönemi diye belirtilen bu dönemin sonlarında doğru, 1974 yılında Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu (TÜMFED) kurulmuştur. TÜMFED, muhasebe mesleğinin tanımlanması ve uluslararası standartların Türkiye'ye entegrasyonu amacıyla önemli çalışmalar yapmıştır. 1976 yılında ise Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği (MMMBD) kurulmuştur. MMMBD ise mali müşavirlerin ve muhasebecilerin mesleki gelişimlerini desteklemiş, yasal düzenlemelerin oluşturulmasına katkıda bulunmuştur. Bu derneklerin kurulması, muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesine ve sektördeki uygulamaların standardize edilmesine büyük katkı sağlamıştır.

4. 1980 YILI SONRASINDA MUHASEBE DÜŞÜNCESİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde Türkiye, karma ekonomik modeli benimsemiş ve 1980'lere kadar birçok gelişmekte olan ülkede olduğu gibi, ithal ikameci sanayileşme stratejisini uygulamıştır. Bu strateji, özel kesim yatırımlarının gelişimini teşvik etmiş ve ülke ekonomisinde önemli bir yer edinmelerine olanak sağlamıştır. Ancak, 1980'lerin başında ekonomik, sosyal ve siyasal alanlarda yaşanan olumsuz gelişmeler, Türkiye'yi yapısal bir dönüşüm gerekliliği ile karşı karşıya bırakmıştır. Bu dönüşüm, 24 Ocak 1980'de alınan kararlarla başlatılmış ve Türkiye ekonomisi dış dünya ile entegrasyona yönelmiştir. Bu kararlarla, ithal ikameci ekonomi politikası terk edilmiş ve dışa açık bir ekonomik model benimsenmiştir. Bu süreçte, liberal ekonomi politikaları benimsenerek, piyasa ekonomisine geçiş hızlandırılmış ve dış ticaretin serbestleştirilmesi sağlanmıştır. Bu reformlar, Türkiye'nin ekonomik yapısında köklü değişikliklere yol açmış, özel sektörün ve yabancı sermayenin rolü önemli ölçüde artmıştır. Ayrıca, finansal piyasaların liberalleşmesi ve devletin ekonomideki rolünün azaltılması, bu dönemde gerçekleştirilen diğer önemli değişiklikler arasındadır.

Kamuoyunda 24 Ocak Kararları olarak da bilinen söz konusu tedbirler ile birlikte 1980'li yıllarda; dış ticaret hacmi yükselmiş, ihracatın bileşimi sanayi ürünleri lehine değişmiş, ödemeler dengesinin görünmeyen işlemler bölümünde önemli artışlar yaşanmış, mal ve hizmet fiyatlarına yönelik resmi ve karaborsa fiyat oluşumunun önüne geçilebilmiş, yabancı sermaye girişinde hareketlenmeler olmuş ve imalat sanayi kapasite kullanım oranları yükselmiştir (Karaçor ve Alptekin, 2006: 309). Bu kararlarla birlikte ülkede “piyasa ekonomisi” merkezli bir yaklaşım benimsenmiş ve bu yıllardan sonra KİT'lerin özelleştirmesi sürekli gündeme gelmiştir. Buna karşılık özel sektör yatırımları rekabet ortamında teşvik edilmeye devam edilmiş ve işletme sayısında artışlar olduğu görülmüştür (Ertas ve Çetin, 2009: 86). İşte böyle bir ekonomik ortamda muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç daha da artmış yasal statüye sahip bir muhasebe mesleği için yasal düzenlemeler için çabalar devam etmiştir.

4.1. 3568 SAYILI MUHASEBE MESLEK YASASI

Cumhuriyet'in ilanından 1980'li yıllara kadar geçen sürede muhasebe mesleğinin gelişmesinde özellikle bazı yasal düzenlemelerin ve benimsenen ekonomik politikaların etkisinin olduğu görülmektedir. Buna karşılık Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve örgütlenmesi için gerekli çabalar benimsenen politikalarla özel teşebbüsün gelişmesiyle birlikte aynı paralelde gitmemiştir. 1932 yılında başlayan ve 1989'da Muhasebe Meslek Kanunu'nun yasallaşmasına kadar olan döneminde Türkiye'de muhasebe mesleğinin yasal düzenlenmesi konusundaki girişimler şu şekilde özetlenebilir (TMUD, 2017):

- 1932 - Ticaret Vekaleti tarafından hazırlanan “Hesap Mütchassısı” kanun tasarısı, muhasebe mesleğinin düzenlenmesine yönelik ilk ciddi adım olmuştur.
- 1938 - Ticaret Vekaleti tarafından başlatılmış, avukatlık kanununun çıkarılması sırasında TBMM üyelerinin muhalefeti nedeniyle başarısız olmuştur.
- 1949 - Vergi reformu sırasında mesleğin düzenlenmesi ve örgütlenmesine yönelik hükümler getirilmiş ancak ayrı bir düzenleme gerekliliğinden çıkarılmıştır.
- 1956 - Maliye Bakanlığı tarafından başlatılmış, fakat yasallaşmamıştır.
- 1960 - Maliye Bakanlığı tekrar mesleki düzenlemeler başlatmış ancak bu girişim de sonuçsuz kalmıştır.
- 1966 - “Serbest Mali Müşavirlik Kanunu” taslağı TBMM’ye sunulmuş fakat gündeme alınmamıştır.
- 1980 - “Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik Kanunu” taslağı hazırlandı ve Danışma Meclisine sunulmuş, fakat yasallaşmamıştır.
- 1984 - “Serbest Muhasebecilik ve Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı” Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilmiş fakat yasallaşmamıştır.

Uzun yıllar muhasebe mesleği, muhasebe-vergi birlikteliği çerçevesinde Maliye Bakanlığının ilgisi dahilinde olmuştur. Dolayısıyla yeterince gelişmemiş muhasebe mesleğinin 1989’da Muhasebe Meslek Kanunu’nun yasallaşmasına kadar olan döneminde, çok fazla etkin olmayan ve yaptığı işin niteliği belirlenmemiş bir meslek faaliyeti olduğu söylenebilir. Türkiye’de muhasebe alanındaki belki de en önemli gelişme, muhasebe mesleğinin bir düzene sokularak bir yasa ile yetki ve sorumluluklarının belirlenip, bir örgüt haline getirilmesi olmuştur. Bu amaçla 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu’nun 13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle muhasebe mesleğinde yeni bir dönem başlamıştır. Kanun aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır.

- Birinci Bölüm: Genel Hükümler
- İkinci Bölüm: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Odalar, nitelikleri ve faaliyet sınırı
- Üçüncü Bölüm: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- Dördüncü Bölüm: Çeşitli Hükümler

3568 sayılı Kanun günümüzde, muhasebe mesleğinin yasal kurallara ve örgütlere kavuşmasını sağlamış büyük bir reform kanunudur. Buna göre, meslek mensupları tarafından yapılan hizmetler, yani mesleğin konusu aşağıdaki gibi dört başlıkta Kanun’da yer almıştır.

- Muhasebe ve defter tutma hizmetleri

- Denetim
- Müşavirlik
- Tasdik

10 Temmuz 2008 tarihinde kabul edilen 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 3568 Sayılı Kanun'da yapılan değişikliklerle muhasebe alanındaki gelişmelerin muhasebe mesleğine doğrudan ve eşzamanlı olarak yansıtılmasını sağlamıştır. Bu değişikliklerin önemli noktaları şunlardır:

- Serbest muhasebecilik unvanı kaldırılmıştır.
- Serbest muhasebeci mali müşavir unvanı alabilmek için staj süresi iki yıldan üç yıla çıkartılmıştır.
- Meslek mensubu olabilmek için gerekli şartlarda değişiklikler yapılmıştır.
- Meslek mensuplarının faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri için TÜRMOB ve odalarca düzenlenecek eğitimlere katılmaları zorunlu hale getirilmiştir.
- Mesleki eğitimle ilgili tüm konuların yönetmelik ile belirlenmesi şartı getirilmiştir.

Bu değişikliklerle birlikte, 3568 ve 5786 Sayılı Kanunlar çerçevesinde muhasebe mesleğine giriş koşulları ve meslek mensubu olabilme genel ve özel şartları açıkça belirlenmiştir. Bu düzenlemeler, muhasebe mesleğinin standartlarını yükselterek daha etkin bir meslek örgütlenmesi sağlamayı ve sektördeki gelişmelere uyum sağlamayı amaçlamaktadır.

4.2. TÜRMOB VE MESLEK ODALARI

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Birinci Bölümde Kanunu'nun amacı, işletmelerin faaliyetlerinin ve işlemlerinin güvenilir bir şekilde yürütülmesini sağlamak, bu faaliyetlerin sonuçlarını denetleyip değerlendirmek, ilgili kişi ve resmi mercilere tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek olarak açıklanmaktadır. Bu kapsamda, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ile bu mesleklerin odaları ve odalar birliğinin kurulması, teşkilat, faaliyet, denetim ve organlarının seçimlerine dair esaslar düzenlenmiştir. Birliğin kısa adı TÜRMOB'dur.

1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Yasası, Türkiye'de muhasebe ve mali danışmanlık alanında hızlı bir odalaşma sürecini başlatmıştır. Bu yasa ile birlikte, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ayrı ayrı olarak kurulmuş ve bunlar Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında bir araya getirilmiştir. Söz konusu yasa, muhasebe mesleğinin uygulama alanlarını belirleyerek, mesleği icra edecek olanların belirli standartlara ve etik kurallara uymalarını sağlamıştır. Aynı zamanda, bu yasa ile muhasebe ve mali danışmanlık meslekleri için eğitim ve sınav standartları belirlenmiş ve bu alanda nitelikli meslek mensuplarının yetiştirilmesi desteklenmiştir. Bu düzenlemelerin amacı, muhasebe ve mali danışmanlık alanında kaliteyi artırmak, mesleğin itibarını yükseltmek ve kamuoyunun güvenini sağlamaktır. Ayrıca, bu yasalarla meslek

mensuplarının hak ve sorumlulukları da belirlenmiş ve mesleklerini etik bir şekilde icra etmeleri teşvik edilmiştir. TÜRMOB çatısı altında bir araya gelen odalar, meslek mensuplarının mesleki gelişimini desteklemek, sektördeki gelişmeleri takip etmek ve mesleki standartları belirlemek gibi önemli görevleri üstlenmiştir. Bu sayede, muhasebe ve mali danışmanlık alanında daha etkin bir meslek örgütlenmesi sağlanmış ve sektörün daha düzenli bir yapıya kavuşması amaçlanmıştır.

TÜRMOB, meslek mensuplarının etik standartlara uymalarını, mesleki gelişimlerini desteklemeyi ve mesleğin kamuoyundaki algısını güçlendirmeyi hedeflemektedir. Bu doğrultuda, meslek mensuplarına yönelik eğitim ve sertifikasyon programları düzenlemekte, mesleki standartlar belirlemekte ve mesleki etik kuralları gözetmektedir. TÜRMOB'un faaliyetleri sadece meslek mensuplarıyla sınırlı kalmamakta, aynı zamanda muhasebe mesleğinin toplumsal ve ekonomik boyutlarına da odaklanmaktadır. Bu kapsamda, kamuoyunu bilgilendirmek, muhasebenin toplumsal önemini vurgulamak ve muhasebe mesleğinin kamu yararına etkilerini artırmak için çeşitli projeler yürütmektedir.

Sonuç olarak, TÜRMOB, Türkiye'deki muhasebe mesleğinin önemli bir paydaşı olarak meslek mensuplarının haklarını koruyan, mesleki standartları belirleyen ve mesleğin gelişimine katkıda bulunan bir kurumdur. Sürekli olarak mesleğin gereksinimlerine uygun olarak faaliyetlerini sürdürmekte ve muhasebe mesleğinin etkin bir şekilde temsilini sağlamaktadır.

21 Şubat 1990 tarihinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) Odaları Yönetmeliği ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) Odaları Yönetmeliği yayınlanmıştır. Bu yönetmeliklerin ikinci bölümünde, SMMM ve YMM Odalarının kuruluş amaçları belirtilmiştir. Odalar, aşağıdaki hedefler doğrultusunda kurulmuştur:

- Mesleği daha ileri seviyelere taşımak ve mesleki çalışmalar yapmak.
- Üyelerinin haklarını korumak ve meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası arenadaki gelişmelere paralel olarak kendilerini yenileyebilmeleri için gerektiğinde kamu kurumlarıyla işbirliği yaparak mesleki gelişimi sağlamak.
- Üyeler arasında yardımlaşmayı artırmak ve haksız rekabeti önlemek.
- Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları olup, tüzel kişilikleri bulunmaktadır.

SMMM ve YMM odaları ayrı ayrı kurulmaktadır ve bir oda kurulabilmesi için en az 250 meslek mensubunun bulunması gerekmektedir. Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç olmak üzere, gerekli sayıda meslek mensubuna sahip olan ilçelerde de oda kurulmasına izin verilmektedir. Odalar, kuruldukları ilin veya ilçenin adıyla anılmaktadır.

İlçelerde oda kurulabilmesi için ise ilgili ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusuna ihtiyaç bulunmaktadır. Meslek mensubu sayısı şartını yerine getiremeyen yerler, Birlik tarafından uygun görüldüğünde en yakın odaya bağlanmaktadır. Odaların kuruluşları, Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirilmekte ve böylelikle odalar tüzel kişilik kazanmaktadır.

4.3. 1980 SONRASI MUHASEBE MESLEĞİNİN GELİŞMESİNE YÖN VEREN GELİŞMELER

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), tasarrufların menkul kıymetlere yönlendirilerek halkın ekonomik kalkınmaya etkili ve yaygın bir şekilde katılımını sağlamak amacıyla 28 Temmuz 1981 tarihinde çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Kurul, sermaye piyasasının güvenli, şeffaf ve istikrarlı bir biçimde işleyişini temin etmeyi, tasarruf sahiplerinin haklarını ve menfaatlerini korumayı düzenlemek ve denetlemekle görevlendirilmiştir (Sermaye Piyasası Kurulu, 2024).

Sermaye piyasasında kamuoyunun doğru bilgilendirilmesi ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında eksiksiz bilgi edinmesi, ancak yüksek kaliteli muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uygulanması ile mümkün olabilir. Bu bağlamda da SPK, modern muhasebe standartlarını yasal çerçeveye dahil eden ve bu standartların uygulanmasını sağlayan bir kamu kuruluşu olarak görev yapmaktadır. SPK bünyesinde kurulan Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığı, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan şirketler ve sermaye piyasası kurumlarının mali tablo ve raporlarına ilişkin muhasebe standartlarını belirlemek ve bu standartların uygulanmasını sağlamakla görevlidir. Ayrıca, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamak, vergi ve muhasebe amaçlarını ayırtırmak, muhasebe uygulamalarını izlemek ve uygulama birliğini teşvik edecek öneriler geliştirmekle sorumludur. Daire, yurt içi ve yurt dışı kurumlarla işbirliği yaparak muhasebe ve denetim standartlarının düzenlenmesi çalışmalarını yürütmekte ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini izleyip düzenlemektedir (Sermaye Piyasası Kurulu, 2024).

Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde, SPK'ya düzenleme ve denetimine tabi olan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanması süreci, muhasebe mesleğinin önemini daha da artırmıştır. Bu bağlamda, muhasebe bilginin değeri, yalnızca finansal raporlamada doğruluğun sağlanması açısından değil, aynı zamanda kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesi ve ülkenin ekonomik yapısının sağlam temeller üzerine oturtulması açısından kritik bir rol oynamaktadır. Muhasebe mesleği, bu görevleri yerine getirirken hem ekonomik kararların güvenilirliğini sağlamakta hem de kamuoyunun bilgi ihtiyacını karşılayarak, ülke ekonomisinin etkin işleyişi için vazgeçilmez bir işlev üstlenmektedir.

26 Aralık 1992 tarihinde yayımlanan ve 1994 yılında uygulamaya konulan “1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)”, Türkiye’deki muhasebe pratiğinde önemli bir dönüm noktasıdır. Tebliğin amacı, bilanço usulüne göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin faaliyetlerinin güvenilir ve sağlıklı bir biçimde muhasebeleştirilmesini, mali tabloların tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik özelliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarını sağlamak ve denetimi kolaylaştırmaktır. Bu çerçevede, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları, mali tablo ilkeleri açıklanmış ve “tekdüzen hesap planı” uygulamasına geçilmiştir. Tekdüzen Hesap Planı, işletmelerin muhasebe süreçlerinde standart bir dil kullanmasını sağlayarak finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve denetimini kolaylaştırmıştır (Ataman ve Gökçen, 2021).

Ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlamak amacıyla ve kamu yararı doğrultusunda uygulanacak muhasebe standartlarını belirlemek üzere 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Bu kurul, denetlenmiş finansal tabloların gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılır olmasını sağlamakla birlikte, muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütmeleri için ulusal denetim standartları-

nı da saptayıp yayımlamak amacıyla TÜRMOB tarafından oluşturulmuştur. TMUDESK'in görevlerini ve yürüttüğü çalışmaları, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18 Aralık 1999 tarihinde eklenen 4487 sayılı Kanunla oluşturulan ve idari ile mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 7 Mart 2002 tarihinde devralmıştır. TMSK, "Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)" ve "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)"nin çevirilerini yaparak "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)" ve "Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)" olarak yayınlamış ve 2005 yılından itibaren belirli ölçekteki işletmeler için uygulamayı zorunlu hale getirmiştir. Ayrıca, 1 Kasım 2010 tarihinde "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardını (KOBİ TFRS) yayımlamıştır. 2011 yılında tüm görev ve yetkileri, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) devredilmiştir.

1990'lı yıllarda Türk bankacılık sektörü, yüksek dalgalanmalar ve risklerle karşılaşmış, bankalar kamu menkul kıymetlerine yoğun yatırım yapmış ve yüksek yabancı para açık pozisyonları ile işlem yapmıştır. Bu riskli yaklaşımlar, 1994 yılında Türk Lirası'nın büyük değer kaybıyla sonuçlanan ekonomik krize yol açmış ve sektöre ağır maliyetler yüklemiştir. Kriz, diğer yapısal sorunlarla birleşerek şiddetli etkiler yaratmış ve 1994-1999 döneminde 11 bankanın kontrolü ele geçirilmiştir. Bu sorunları çözmek amacıyla, 1999 yılında bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesindeki parçalı yapı ortadan kaldırılmış ve sektörde tek bir bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumun kurulmasına karar verilmiştir. Sonuç olarak, 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile Haziran 1999'da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurulmuş ve kurum, Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır. Bu düzenleme, düzenleme ve denetim etkinliğini artırmayı ve bağımsız bir karar alma mekanizması oluşturmayı hedeflemiştir (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 2012).

BDDK'nın temel amacı, finansal piyasalarda güven ve istikrarı sağlamak, kredi sisteminin etkin çalışmasını temin etmek ve tasarruf sahiplerinin haklarını ve menfaatlerini korumaktır. 1 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile BDDK'nın bağımsızlığı, etkinliği ve kapasitesi artırılmıştır.

13 Ocak 2011'de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ise, muhasebe alanında köklü bir dönüşüm gerçekleştirmiştir. Bu dönüşüm, vergi muhasebesinden ticari muhasebeye geçişi içermektedir. Kanun, muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve denetim alanında kapsamlı düzenlemeler getirmiş ve bağımsız denetim konusunda kurallar belirlemiştir. 6102 sayılı kanun çerçevesinde, tüm tacirlerin ticari defterlerini TMSK tarafından belirlenen TMS'ye uygun olarak tutmaları ve mali tablolarını TFRS'ye göre düzenlemeleri zorunlu hale getirilmiştir.

2 Kasım 2011 tarihinde, uluslararası gelişmeler doğrultusunda ve 6102 sayılı TTK çerçevesinde bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK'nın ana hedefi, yatırımcıların çıkarlarını korumak ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız bir şekilde hazırlanmasını sağlamak olup, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunumunu temin etmektir. Kurum, başta borsa şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetim süreçlerini izlemek ve gözetmek amacıyla oluşturulmuştur.

KGK'nın görevleri arasında, finansal tabloların şeffaflık, güvenilirlik, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu TMS'leri oluşturulmak ve yayımlanmak yer almaktadır. Bu standartlar, işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını doğru bir şekilde sunmayı hedeflerken, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğu da gözetmektedir. Ayrıca, kamu yararını koruyarak bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS) de oluşturulmakta ve yayımlanmaktadır. Bu kapsamda KGK tarafından; 41 TMS, 16 TFRS yayımlanmıştır. Bununla birlikte “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)”, “Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS)” ve “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” gibi standartlar da hazırlanmıştır.

Ayrıca, sürdürülebilirlik alanında dünya genelinde yaşanan önemli gelişmeler sebebiyle işletmelerden yatırımcıların kararlarını etkileyen çevresel, sosyal ve yönetim faktörlerini şeffaf ve karşılaştırılabilir bir şekilde raporlaması beklenmektedir. Bu süreçte raporlama güvenilirliğini sağlamak için, 4 Haziran 2022 tarihinde 6102 sayılı TTK'da yapılan değişiklikle KGK, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirleme ve yayımlama yetkisine sahip kılınmıştır ve 28 Mart 2023 tarihi itibarıyla Sürdürülebilirlik Standartları Dairesi Başkanlığı kurularak faaliyete geçirilmiştir. Başkanlık, Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board -ISSB) tarafından yayımlanan 2 standardın çevirisi tamamlayarak, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) 2023 yılında yayınlamıştır. TSRS'lerin uygulama kapsamına giren ve belirlenen eşik değerleri aşan işletmeler, 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamakla yükümlü kabul edilmiştir.

5. SONUÇ

Genç Türkiye Cumhuriyeti, Kurtuluş Savaşı'ndan çıkarken Osmanlı İmparatorluğu'ndan devraldığı ağır kapitülasyonlar ve dış borçlarla boğuşuyordu. Bu zorlu ortamda, ülkenin ekonomik kalkınması için karma ekonomi modeli benimsenmiş ve 1924-1927 yılları arasında çeşitli mali ve ekonomik kararlar alınmıştır. Bu kararlar ve düzenlemeler sonucunda, farklı sanayi kollarında çeşitli fabrikaların kurulduğu gözlemlenmiştir. Özellikle bu dönemde kurulan fabrikaların KİT olmaları, ekonominin yönlendirilmesinde önemli bir rol oynamıştır. Bu dönemde, henüz örgütlü bir muhasebe mesleği bulunmamasına rağmen, alınan kararlar ve düzenlemeler ile kurulan KİT'ler muhasebe mesleğini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemiştir. KİT'lerin faaliyetleri ve yönetimi, ekonominin belirlenmesinde ve kaynakların kullanımında muhasebenin önemini artırmıştır. Ayrıca, KİT'lerin kurumsal yapısı ve muhasebe uygulamaları, muhasebe standartlarının belirlenmesinde bir örnek teşkil etmiştir. Bu dönemdeki ekonomik ve mali politikalar, ülkenin sanayileşme sürecini hızlandırmış ve ekonomik büyümeyi teşvik etmiştir. Ancak, muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesi ve örgütlü bir yapıya kavuşması için daha ileri adımların atılması gerekmektedir. Bu bağlamda, KİT'lerin muhasebe uygulamaları ve yönetimi, muhasebe mesleğinin gelişiminde önemli bir rol oynamış ve daha sonraki yıllarda muhasebe standartlarının belirlenmesine katkı sağlamıştır.

Nitekim 1933 yılında KİT olarak kurulan Sümerbank'ın muhasebe uygulamaları ve özellikle kullandığı Hesap Planı muhasebe uygulamaları açısından önemli bir adım olmuştur. Prof. Dr. Sachsenberg'in 1937 Alman Zorunlu Hesap Çerçevesi'nden esinlenerek Türkiye'de ilk defa Sümerbank için hazırladığı He-

sap Planı daha sonraki yıllarda Türkiye’deki kamu ve özel kesim kurum ve işletmelerinde kullanılacak hesap planlarına temel oluşturmuştur. Bu nedenle Sümerbank Hesap Planı’nın muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli katkıları olan bir uygulama olduğu söylenebilir.

1950’li yıllara gelindiğinde, kâra dayalı işletmecilik anlayışının öne çıkmasıyla birlikte liberal ekonomi politikaları da önem kazanmıştır. Bu dönemde özellikle özel kesim işletmelerini ve dolayısıyla muhasebe mesleğini yakından ilgilendiren bir dizi yasal düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeler arasında öne çıkanlar, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’dur. Bu kanunlar, muhasebe mesleğini doğrudan etkileyen hükümler içermektedir.

Ancak 1980’lerin başına gelindiğinde ekonomik, sosyal ve siyasi alanlarda meydana gelen olumsuz gelişmeler neticesinde 24 Ocak 1980’de alınan bir dizi kararla Türkiye ekonomisi dış dünya ile entegrasyonu ağırlık kazanmış ve ithal ikameci ekonomi yerine dışa açık ekonomi modeli ağırlık kazanmıştır. Bu yıllardan sonra KİT’lerin özelleştirmesi sürekli gündeme gelmiş, buna karşılık özel sektör yatırımları rekabet ortamında teşvik edilmeye devam etmiş ve işletme sayısında artışlar sağlanmaya çalışılmıştır. İşte böyle bir ekonomik ortamda muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç daha da artmış yasal statüye sahip bir muhasebe mesleğinin varlığı kaçınılmaz olmuştur.

Türkiye’de muhasebe alanında belki de en önemli gelişme, Cumhuriyet’in ilk yıllarından itibaren muhasebe mesleğinin düzenlenmesi ve bir yasa ile yetki ve sorumluluklarının belirlenerek örgütlenmesidir. Bu amaçla, 1989 yılında 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle muhasebe mesleğinde yeni bir dönem başlamıştır. Bu Kanunla birlikte, muhasebeci ve mali müşavirlik meslekleri resmi bir statü kazanmış, meslek mensuplarının eğitim ve sertifikasyon süreçleri düzenlenmiş ve mesleki standartlar belirlenmiştir. Daha sonra, 3568 sayılı Kanun’da yapılan değişikliklerle 2008 yılında Kanun güncellenmiş ve muhasebe mesleği ülkemiz ekonomisinde daha da önemli bir konuma gelmiştir. Bu güncellemelerle birlikte, meslek mensuplarının yetki ve sorumlulukları daha net bir şekilde tanımlanmış, meslek etiği ve standartlarına uyum sağlanması teşvik edilmiş ve mesleki gelişim süreçleri desteklenmiştir. Bu düzenlemeler, muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesini ve güvenilirliğini artırmış, aynı zamanda Türkiye’nin ekonomik gelişimine de katkı sağlamıştır. Muhasebe mesleğinin yasal bir çerçeveye oturtulması, iş dünyasında güven ve şeffaflığı artırmış ve ekonomik faaliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesine olanak sağlamıştır.

1990’lı yıllarda Türk bankacılık sektöründe yaşanan krizler ve sonrasında uygulamaya konulan düzenlemeler, muhasebe standartlarının geliştirilmesinin ve denetim süreçlerinin etkinleştirilmesinin gerekliliğini ortaya koymuştur. SPK ve TİMDES gibi kurumlar, muhasebe uygulamalarının uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesini ve düzenlenmesini sağlamak için önemli adımlar atmıştır. 6102 sayılı TTK’nın kabul edilmesi ve KGK’nın kurulması, bu süreçlerin sistematik ve bağımsız bir şekilde yürütülmesini mümkün kılmıştır.

Son yıllarda sürdürülebilirlik raporlaması gibi yeni alanların muhasebe mesleğinin kapsamına dahil edilmesi, mesleğin uygulamalarının genişlediğini göstermektedir. İşletmelerin çevresel, sosyal ve yönetim faktörlerine ilişkin şeffaf ve karşılaştırılabilir raporlamalar yapmaları gerekliliği, muhasebe uygulamalarının sadece finansal verilerle sınırlı kalmayıp, sürdürülebilirlik gibi geniş bir yelpazeyi kapsayacak şekilde geliştiğini ortaya koymaktadır. Bu trend, muhasebe mesleğinin gelecekte daha da gelişeceğini,

daha kapsamlı ve multidisipliner bir yaklaşım benimseyeceğini göstermektedir. Muhasebe meslek mensupları, finansal bilgilerin yanı sıra sürdürülebilirlik kriterleri ve diğer yönetim faktörlerine de hakim olmalı ve bu alanlarda da bilgi ve yetkinliklerini sürekli olarak geliştirmelidir.

KAYNAKÇA

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Arıkan, Y., & Güvemli, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 5, 33-67. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30124/325025>

Ataman, B. ve Gökçen, G. (2021). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (Frshp) ile tekdüzen planı (Tdhp) bilanço hesap gruplarının karşılaştırılması ve değerlendirmesi. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(1), 151-159.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. (2012). BDDK’nın Kuruluşu ve Yapısı, BDDK’nın Faaliyetleri, BDDK’nın Denetimine Tabi Kuruluşlar. chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/23979/mod_resource/content/1/BDDK_pdf.pdf

Berk, G. G. (2016). Sümerbank İşletmelerinde Tasarıma Dair İçerik Analizi: Sümerbank Süreli Yayınları Üzerine Bir Çalışma. Yedi, (16), 111-120. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/yedi/issue/24741/261615>

Dinç, E., & Atasel O. (2016). Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci Ve Mevcut Durumun İncelenmesi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 6(12), 267 - 283. chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.ktu.edu.tr/dosyalar/sbedergisi_ed4e9.pdf

Durmuş, A. H., & Arat, M. E. (2014). İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu. Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitimi Vakfı Yayınları No: 496/730, İstanbul.

Erdoğan, A., & Kapıcı, H. Z. (2018). II. Dünya Savaşı Sürecinde Sümerbank. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 32(45), 83-108. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/erusosbilder/issue/41602/450224>

Ertaş, F.C. (2021). Muhasebe Bilgi Sistemi Yönetimi. Seçkin Yayınevi, Ankara.

Ertaş, F.C., & Çetin, K. (2009). Türkiye’de Şirketleşme ve Ekonomik Değişkenlerle Olan Etkileşimi: 1995-2008. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (43), 85-96. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35673/396801>

Eşkinat, R., & Gerek, S. (1992). Türkiye’de KİT’lerin Günümüze Kadar Olan Gelişimi. Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(1), 35-44. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/anadoluibfd/issue/48366/612488>

Gücenme, Ü., & Poroy Arsoy, A. (2006). Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi. Mali Çözüm Dergisi, 76, 308-328. chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/17%20umitgucenme_aylinporoyarsoy.pdf

Güvemli, O. (2017). Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesi - Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi- (1923-1950). Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (12), 29-54. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30117/324917>

Güvemli, O. (2018). Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Yalnızlık (1839- 1989). Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (14), 23-63. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/33608/373066>

Güvemli, O., Aytulun, A., & Şişman, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği - 1942. Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi (4), 19-49. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30125/325042>

Güvemli, O., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Cumhuriyet’in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarını Uygulama Dönemi (1950-1980). Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (14), 157-201. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/33608/373083>

- İstanbul YMM Odası, (2006). Kurumsal Muhasebe Düzeni ve Bunun Türkiye'deki Durumu, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu. <chrome-extension://efaidnbmnnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.istanbulymm-mo.org.tr/Data/Platform/1200.pdf>
- Karaçor, Z., & Alptekin V. (2006). 1980 Sonrası İstikrar Politikaları Işığında Türkiye Ekonomisinin Trend Analizi Yardımıyla Değerlendirilmesi. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 6(11), 306-342. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/susead/issue/28430/302843>
- Kaştan, Y. (2006). Cumhuriyet Döneminde Nüfus Hareketlerinin Fonksiyonu, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7(1), 65-76. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ataunisobil/issue/2817/37926>
- Koçtürk, O. M., & Gölalan, M. (2010). 1923-1950 Türkiye Ekonomisinin Yapısal Analizi, Üçüncü Sektör Kooperatifçilik, 45(2): 48-65. https://atif.sobiad.com/index.jsp?modul=makale-detay&Alan=sosyal&Id=AWKqdLb-pIwYof_IhoPt4
- Memiş, Ş. (2020). 20. Yüzyıl Türkiye Ekonomisi Üzerine Kısa Bir Analiz (1923-2000). *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (66), 263-284. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/57463/778658>
- Polatoğlu, M. G. (2021). Türkiye'nin Kalkınmasında Sümerbank Ve Etkinliği (1933-1987). *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, (37), 261-306. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/aamd/issue/65656/1015978>
- Rakıcı, C., & Aktuğ, M. (2020). Gelir Kavramına Yönelik Farklı Görüşler Ve Türk Vergi Sisteminin Gelire Yaklaşımı. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(4), 879-904. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/basbed/issue/58861/838905>
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2024). <https://spk.gov.tr/>
- Sipahi, B., & Küçük, İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü. *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 181-193. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30128/325082>
- Şahinkaya, S. (2019). Cumhuriyetimizin İlk Sanayi Sayımı 1927: "Bir Hesaplaşma Hazırlığı", *Çalışma ve Toplum*, 1(60), 79-208. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ct/issue/71826/1155462>
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği. (2017). 1942-2017 75.yıl Anısına. Kongreler Kitapçığı. <https://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/TMUDKONGRELERKiTABi2017.pdf>
- Yavuzaslan Söylemez, S. (2022). Historical Development Of Uniform Account Plans In Turkey (1923-1971). *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (22), 97-124. <https://dergipark.org.tr/en/pub/muftad/issue/68210/962315>