

Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üniversitesi, E. Öğr. Üyesi

Özet

Osmanlı Devleti'nde muhasebe mesleği devlet muhasebesinde doğmuş ve gelişmiştir. Bunun nedeni Osmanlı'nın devletçi bir anlayışa sahip olması nedeni ile özel kuruluşların gelişmemiş olmasıdır. Tanzimat sonrasında işletmecilik anlayışına uygun ve çift yanlı kayıt kültürü çerçevesinde muhasebe mesleğinin oluşumunu kolaylaştıracak bir çağdaşlaşma çabası 1879-1885 yılları arasında gerçekleşmiştir. Muhasebenin üçüncü kişilere ve işletme sahibine bilgi verme fonksiyonunu öne alan bu gelişmeler kısa sürmüş ve 1912-1922 yılları arasındaki savaşlar nedeni ile kesintiye uğramıştır.

Fakir düşmüş bir toplum ve yoksul bir ekonomiyi devir alan Cumhuriyet, çağdaş bir vergicilik anlayışı çerçevesinde beyan usulüne dayanan vergi yasalarını peş peşe kabul etmeye başlayınca, muhasebe mesleği de vergicilik anlayışı çerçevesinde oluşmaya başlamış ve Maliye Vekaleti'ne dönük bir yapıda gelişmiş ve bu durum bütün yüzyıl boyunca devam etmiştir. Yeterli muhasebe bilgisine sahip muhasebecilerin azlığı, muhasebe mesleğinin örgütlenmesine imkan vermemiş ve örgütlenme olmayınca da denetim fonksiyonu muhasebe mesleği içinde değil, devlet denetim örgütleri içinde doğmuş ve gelişmiştir.

Yüzyılın sonlarına doğru 3560 sayılı yasa ile muhasebe mesleğinin örgütlenmesi ile muhasebecilerin hem muhasebe uygulamalarında ve hem de muhasebe denetiminde etkin olmaya başladıkları gözlenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe mesleği, vergiciliğe bağlı muhasebe anlayışı.

Jel Sınıflandırması: M41, M49

Abstract (According to the Organizational Delays Within the Accounting Profession)

Accounting profession was born and developed within state accountancy of the Ottoman State. The reason for this is that the Ottomans had a statist understanding and there were few private firms. A modernization effort took place between the years

1879 – 1885 convenient with the management principles of the administrative reforms of 1839, thus within the framework of the double entry accounting system. These developments, which give preference to the function of delivering information to third parties and to owner, was short lived and interrupted by the wars between 1912 and 1922.

With its poor society and poor economy, the Republic started to accept modern tax laws based on declaration procedures. Accounting started to develop within the boundaries of taxing concepts and the Ministry of Finance (Maliye Vekaleti). This situation continued for one hundred years. Because of the low number of accountants, accounting profession could not establish a professional body. Since the professional body did not have a chance to build itself, auditing was born and developed within state oriented auditing bodies instead of within accounting profession borders.

It is observed that accountants became influential both in accounting and auditing practices at the end of the century because of the establishment of professional bodies with the Law No.3560.

Keywords: Accounting profession, accountancy based on taxing.

Jel Classification: M41, M49

1. Giriş

Osmanlı'da muhasebe mesleği devlet muhasebesinde doğmuş ve gelişmiştir. Osmanlı'nın, iktisadi yaşamda devletçi tutumu ve birbirini izleyen Ahilik, Lonca ve Gedik düzenlerinin, üretimi mahalle ihtiyacı ile sınırlama eğilimleri nedeni ile özel kesim küçük işletmeler halinde kalmış ve bu işletmeler de hesaplama ihtiyacını basit kayıt düzeni ile karşılamaya çalışmışlardır. Tanzimat (1839) ile çağdaşlaşma hareketi başlayınca, önce 1850 yılında *Kanunname-i Ticaret* kabul edilmiş ve bu yasa ile ticaret, tüccar kavramları ve çift yanlı kaydın defter sistemi batı standartları ile Türkiye'ye gelmiştir. Altyapı hazır ve uygun olmadığı için bu yasanın uygulanması bir süre yabancı sermayeyle kurulmuş işletmeler ile sınırlı kalmıştır. 1877-78 Osmanlı – Rus savaşı sonrası, 1879 yılında yeni bir çağdaşlaşma hamlesi başlamış ve altı yıl süren bu yenileştirme çabaları çerçevesinde, muhasebe mesleğinin altyapısını oluşturacak kâra dayalı işletmecilik anlayışını gündeme getirip yaygınlaştıracak kararlar birbiri peşine alınmaya başlanmıştır.

1879-1885 yılları arasında, devlet önce kendi çağdaş denetleme

örgütünü Maliye Nezareti'ne bağlı *Heyet-i Teftişiye*'yi kurarak gerçekleştirmiştir. Bu örgüt Türkiye'nin ilk çağdaş mali denetim örgütüdür. Devlet, 1879-1880 yılları arasında, o zamana kadar devlet muhasebesinde yararlanılan merdiven yöntemini bırakarak çift yanlı kayıt yöntemine geçiş kararlarını almıştır. Bu kararın ardından, Türk yazarlar, Fransız muhasebe kültüründen yararlanarak, çift yanlı kayıt yöntemini tanıtıcı bir çok kitabı peş peşe yayınlamaya başlamışlardır. Okul ders programlarına bu yöntemi öğreten dersler konulmuş ve en önemlisi çağdaş işletmeciliği öğreten ve muhasebeci yetiştiren *Hamidiye Ticaret Mektebi* (1883, bugünkü Marmara Üniversitesi) eğitime başlamıştır. Ve gelecekte muhasebeciliği etkileyecek olan temettü vergisi (kârdan alınan vergi) bu dönemde kendisini kabul ettirmiş ve Osmanlı vergi düzeni içinde yerini sağlamlaştırmıştır (*O. Güvemli, 2000, Sayfa 56-221, 427-593, 595-596*).

Bütün bunlar bir paket halinde, işletmeciliğe dayalı muhasebe mesleğinin doğuşuna etkide bulunan kararlar olmuştur. Ve bu kararların hepsinin isabetli olduğu, bütün kararların Cumhuriyet'e kadar geliştirilerek uygulanmasında kendisini göstermiştir. Denilebilir ki, 1879-1922 arası, çift yanlı kayıt yönteminin kabul ve işletmeciliğe dayalı muhasebe mesleğinin doğuş dönemi olmuştur. Bu sürenin son on yılı (1912-1922) savaşlar ile geçtiği için gelişmelerin giderek yavaşladığı görülmektedir. Ne var ki, genel olarak kamuya dönük hizmet verecek muhasebenin, Fransız ve Alman muhasebe kültürlerine dayanarak altyapısının oluşmaya başladığını, yayınlanan muhasebe kitaplarından ve yabancı kuruluşların muhasebe uygulamalarından görmek olanağı vardır.

Savaşlardan yorgun ve fakir düşmüş bir toplumun ve yoksulluk içinde bir iktisadi yapının, ulusal olanakları en iyi şekilde kullanarak iktisadi kalkınma programını, milli olanaklar ve kabuller çerçevesinde yapmaya karar vermesi ve bunu uygulaması normaldir. Nitekim, Cumhuriyet ile birlikte yabancı işletmeler millileştirilmeye başlanmış, muhasebe defterlerinin Türkçe tutulması gibi kararlar yürürlüğe konulmaya başlanmıştır. Böylece o zamana kadar muhasebe uygulamalarında çift yanlı kayıt uygulamasının öncülüğünü yapan, bu yöntemi bilen muhasebeci istihdam eden, piyasaya satılması

için hisse senedi, tahvil çıkaran yabancı sermayeli işletmelerin yerini, daha basit kayıt düzenine sahip, daha az bilgili sahipleri olan ve daha küçük Türk işletmeleri almaya başlamıştır.

Öte yandan, Cumhuriyet sonrası iktisadi yapıda zorunlu olarak önce devletçilik anlayışının ve özel kesimin oluşmaya başlaması ile giderek karma ekonominin kabul gördüğü dikkati çekmektedir. Bu açıklamalar göstermektedir ki, Cumhuriyet ile birlikte küçük Türk işletmelerinde görev yapan ve yeni kurulan ya da yeniden organize edilen devlet işletmelerinin hesap işlerinde görev alan bir muhasebe mesleği ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu yapı genel olarak kamuya dönük (üçüncü kişiler) hizmet vermeye hazır bir muhasebe mesleği yapısıdır. Bu yapı, ancak işletmecilik anlayışının hızlı ve kaliteli bir şekilde gelişmesi ile kendini kabul ettirebilir ve gelişmenin önünü açabilirdi. Ancak işletmeler büyük değildi ve işletme sahiplerinin bilgileri ve deneyimleri de yeterli değildi. Yani özel kesimin öncülüğünü yaptığı işletmecilik anlayışı, kendisine hizmet veren muhasebe mesleğine sahip çıkmaya hazır değildi. İşletmelerde çalışan muhasebeciler de kendi örgütlenmelerini Cumhuriyet ile birlikte kurabilecek sayıya ve yeterliliğe sahip değillerdi. Devlet kuruluşları, devletçilik anlayışı çerçevesinde büyüyorlar ve hesap işlerinde giderek daha kaliteli muhasebecileri istihdam etmeye başlıyorlardı. Ama bu muhasebeciler devlette çalışıyorlardı ve mesleğin örgütlenmesini yapamazlardı.

Böyle bir ortamda işletmelerin büyümesini, sayılarının artmasını ve muhasebecilerin fazlaşmasını beklemek gerekiyordu. Yeterli düzeyde bilgi sahibi muhasebecinin fazlaşması gerçekleşince mesleğin örgütlenmesi de gerçekleşebilirdi. Nitekim, 1942 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'ni bu niteliklere sahip bir grup kurmuştur. Ve bu grup, muhasebe mesleğinin geliştirilmesi gibi fevkalade önemli bir amacı benimsemiştir. Muhasebe Uzmanları Derneği yine yeterli sayıda ve nitelikte muhasebecinin bulunamaması nedeni ile gelişememiş, yaşamını ancak sürdürebilmiştir.

İşletmeler büyür, kaliteli muhasebeci sayısı artar ve muhasebe mesleğinden kamuya dönük hizmet vermesi ihtiyacı (sermaye piyasasının gelişmesi gibi) daha fazla kendisini gösterir ve mesleği yapanlar örgütlenme girişiminde devleti ikna edecek güce ulaşabilirlerdi. Ama, bu, zaman isteyen

bir gelişme idi.

2. Cumhuriyet'in Kuruluşundan Sonra Kabul Edilen Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları

2.1 Cumhuriyet Sonrası Oluşturulan Ortamın Muhasebe Mesleğinin Kendisini Kabul Ettirebilmesi Açısından Uygunluğu

Bir meslek örgütlenirse, kendisini kabul ettirir, toplumdaki işlevi ve saygınlığı artar. Bu örgütlenme, ya mesleği yapanlar tarafından dernekleşmek şeklinde olur ya da yasal düzenleme ile olur. Türk muhasebe mesleğinde 1942'de *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği)*, dernekleşme ile oluşturulan mesleki örgüt örneğidir. Yasal düzenleme ile oluşturulan örgütlenme ise, önemli bir gecikme ile 1989 yılında 3560 sayılı yasanın kabul edilmesiyle TÜRMOB çatısı altında gerçekleştirilmiştir. Yukarıda belirtildiği üzere, devletçi bir yapıya sahip bir ülkede bu ikinci yol geçerlidir. Bu nedenle TÜRMOB başarılı olmuştur.

Muhasebe mesleğinin örgütlenmesinde, biri muhasebe kayıt düzeni ve raporlama, öteki de muhasebe denetlemesi olarak iki grubun ortaya çıkması mesleğin özelliği gereğidir. İki grup arasındaki ilişki, denetlemeyi yapacakların muhasebe bilgisine sahip olmaları gereğinden kaynaklanmaktadır. İki grubun fonksiyonları temelde muhasebede birleşirse de, ilk grubun işi muhasebe kayıtlarının yürütülmesi ve raporlamadır. İkinci grubun işi ise, o düzendeki faaliyetlerin, yani muhasebe kayıt düzeninin denetlenmesidir. Denetleme, bankacılık, vergicilik gibi amaçlar ile ve halka açılmada pay senetlerini satın alanların güven ve doğru bilgi ihtiyaçlarının karşılanması gibi çeşitli amaçlar için yapılır.

Her iki grup işlev için de, mesleği yapanların toplumda kendilerini kabul ettirmeleri gereği vardır. Mesleğin kendisini kabul ettirebilmesi için de kalite gerekir, bilgi gerekir, üst düzey çalışma gerekir.

Cumhuriyet dönemi, muhasebe mesleğinin kendisini kabul ettirmede güçlük çektiği bir dönem olmuştur. Zaman zaman muhasebenin bilim olarak değil, sanat olarak görülmesinin, muhasebeci adının 2011 Ticaret Kanunu öncesindeki ticaret kanunlarında yer almamasının, muhasebecinin katip

olarak adlandırılmasının, muhasebecinin işletme içi fonksiyonlarının işletme yönetimine doğru gelişmemesinin ve benzeri eksik ve aksaklıkların altında muhasebe mesleğinin kendisini topluma kabul ettirememesi, başka bir deyişle etkin bir örgütlenme sergileyememesi yatar. Kuşkusuz batı ülkelerine göre, çift yanlı kayıt yöntemine geçişin çok eski olmaması, işletmecilik anlayışı çerçevesinde muhasebeci yetiştirilmesine geç başlanması ve muhasebeye ve muhasebeciye ihtiyaç duyan kâra dayalı işletmelerin kurulmalarındaki gecikmeler gibi nedenler de bu duruma yol açmıştır. Ancak, 1879-1885 yılları arasında yukarıda özetlenen ve işletmecilik anlayışı çerçevesinde kamuya dönük bir muhasebe mesleği yaratılması doğrultusunda oluşturulan filizlenme, önce savaşlar ve sonra Cumhuriyet'i kuranların, belki de zorunlu olarak, belirledikleri gelişme doğrultusunun etkisi ile muhasebecilik, devlete vergicilik hizmeti verici nitelik kazanmıştır.

Cumhuriyet'in ilanı sonrası, yasal düzenlemeler ve uygulamalar incelenerek bu yöndeki gelişmeler üzerinde aşağıda durulmuştur.

2.2 Cumhuriyet'in Kuruluşu Sonrası Kabul Edilen Türk Ticaret Kanunu

Cumhuriyet'in ilanından (1923) sonra ilk yasal düzenleme 1924 Anayasası'nın kabulü olmuştur. Bundan sonra da Türk Medeni Kanunu (1925) kabul edilerek çağdaş bir toplumsal yapı oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu yasadaki sonra yapılan iş, 1850 yılında kabul edilen ama koşulların elverişli olmaması nedeni ile gereği gibi uygulanamayan ticaret kanununun günün koşullarına göre yenilenecek *Türk Ticaret Kanunu* adı altında yürürlüğe konulması olmuştur.

Türk Ticaret Kanunu'nun temel özelliği, o zamana kadar şeriat hükümlerinin belirlediği ticaret kurallarının yerini çağdaş kurallara bırakması olmuştur. Bu yasadaki önce çıkarılan Türk Medeni Kanunu bu çağdaş altyapıyı oluşturmaya dönük nitelik taşımıştır. Yasanın muhasebe açısından özelliği ise, çağdaş ticaret kurallarına işlerlik verecek çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasının, eksiklikle de olsa, önünün açılması olmuştur (*Türk Ticaret Kanunu 1926, Madde 66-86*). Yasada öncelikle on sekiz yaşını doldurmuş

erkek ve kadınların ticaret yapabilecekleri, ancak kadınların kocalarının rızalarını almalarının gerektiği üzerinde durulmuştur (*Madde 4-7*). Yasada ayrıca, tacirler küçük ve büyük olarak ayrılmış ve küçük tacirlerin defter tutmaya mecbur olmadıkları belirtilmiştir (*Madde 9-14*).

Bu yasanın muhasebe ile ilgili hükümleri geniştir. Ama kayıt düzeni açısından eksikleri vardır.

Öncelikle üç defter (*mevcudat ve muvazene defteri* -envanter defteri-, *yevmiye defteri* ve *kopya defteri*) zorunlu defterler olarak belirlenmiştir. Burada büyük defterin zorunlu defter olarak kabul edilmemesi büyük bir eksiklik olmuş ve işlemlerin izlenmesi, hesap mutabakatlarının yapılması ve raporlamaya giden bilgilerin alınmasını temin edecek hesap düzeninin gerekli yapısı ihmal edilmiştir. Oysa Osmanlı devlet muhasebecileri büyük defter uygulamasında deneyim sahibi idiler¹. Büyük defterin zorunlu olmaması önemli sorunlar yaratmıştır. Büyük defter hesapları olmayınca, ticaret hayatının temel gereği olan, alıcı ve satıcılar ile hesaplaşmanın önemi göz ardı edilmiş olmaktadır. Sonra, ticari işletme sahibinin, büyük defter hesaplarına dayalı ihtiyaç duyduğu raporlamanın yapılması güçleşmektedir. Yani ticaret kanunu, ticaret anlayışını çağdaşlaştırmış, ama ticaret hayatının kayıt ihtiyacını tam tespit edememiştir. 1850'nin koşullarının aynen kabul edilmesi ile yapılan bu yanlışlık, 1957 Ticaret Kanunu ile gecikmeyle giderilebilmiştir. Bu eksiklik, devletçilik anlayışının, ticari işletmelerin ihtiyacını fazla önemsememesinin ve tam karşılayamamasının tipik bir örneği olarak XX. yüzyılın ilk yarısı boyunca devam etmiştir².

Türk Ticaret Kanunu'nun defter sisteminin tüccarın ve üçüncü

1 Osmanlı'nın devlet muhasebesindeki defter düzeninde günlük defter vardır ve bir de büyük defter hesapların yerine geçen yardımcı defterler vardır. Örneğin bir mukataa (devletin, gümrük tuzla gibi gelir getirecek yerlerinin kiraya verilmesi) geliri önce günlük deftere işlenir, sonra da bu gelir hangi bölgenin mukataasından gelmişse (örneğin Bursa bölgesi mukataası gibi) o bölgenin hesaplarının izlendiği yardımcı deftere kayıt yapılırdı. Yıl başında Bursa bölgesi mukataa yardımcı defteri bu tutar kadar borçlandırıldığından, dönem içinde para gelince hesap kapatılmış olurdu. Sene sonunda bütün mukataa yardımcı defterlerindeki tutarlar toplanır ve o yılın toplam mukataa gelirleri hesaplanmış olurdu (O. Güvemli, 1998, Sayfa 321-326).

2 Bu eksiklikten ileri gelse gerek, tüm yüzyıl boyunca vergicilik incelemelerinde bir belgenin muhasebe kaydı sürekli olarak günlük defterde izlenmiş, bir kaydın karşılıklı hesaplaşmadaki etkinliği ikinci derecede kalmıştır.

kişilerin ihtiyaçlarını karşılayamaması, muhasebenin bu kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde düşünülmemesinin başlangıcı olmuştur. Nitekim, 1926'da başlayan ve 1930 yılına kadar devam eden vergicilik düzeninin çağdaştırılması anlayışı da aynı düşünce ile, yani biraz da doğası gereği devletçilik anlayışı çerçevesinde ele alınmıştır. Böylece Cumhuriyet'in başlangıcındaki tüm yasal düzenlemeler, aynı anlayışın bir parçası halinde doğmuştur. Ticaret Kanunu da bu anlayışın bir parçası olmuştur. Bu görüşü güçlendiren bir başka olgu, Türk Ticaret Kanunu'nun büyük defteri benimsememesi, ama kopya defterini benimsemesinde kendisini göstermesidir. Kopya defteri, işletmenin ticari yazışmalarının birer kopyasının bir dosyada muhafaza edilmesiyle oluşturulan bir defterdir. Bu durum açıkça denetleme amacı güden bir uygulamayı göstermektedir. Yoksa işletme kendisi ihtiyaç duyduğu belgeleri muhafaza edecektir. Devletçilik anlayışının bir göstergesi olan bu uygulamanın, liberal ekonomiye geçiş sonrası hazırlanan 1957 Ticaret Kanunu ile kaldırıldığını da belirtmek uygun olacaktır.

Sözü edilen ticaret kanununda, tüccarın isterse başka defter tutabileceği, ama bu ek defterlerin tasdik zorunluluğunun olmadığı belirtilmektedir (*Madde 67*). Yasanın ilginç yanı büyük defter tutulmasını zorunlu görmemesine rağmen envanter ve bilanço (*mevcudat ve muvazene defteri*) defterinin zorunlu kılınmasıdır. İşletme sadece günlük defter ile bunu, yani mali tabloları nasıl düzenleyecektir? Bu sorunun yanıtı, kayıt dışı işlemlerin (borçlar, alacaklar, kasa tutarı vbg.) gerekli olduğunun herkes tarafından kabul edilmiş olmasıdır. Yasa, işletme sahibinin alıcı ve satıcıları ile hesaplaşmalarını kendi özel muhasebesi ile yürütülmesini kabul etmiş olmaktadır. Bu durum, yüzyıl boyunca giderek ağırlığını hissettiren kayıt dışı ekonominin başlangıcını oluşturmuştur.

1926 Türk Ticaret Kanunu büyük defterin noksanlığını gidermek için iki kayıt öngörmüştür. Günlük defterde öngörülen bu kayıtların ilki, günlük defterin başlangıç ve sonunda bilanço şeklinde envantere yer vermesidir. İkincisi de alacak ve borç senetlerinin günü gününe kaydını zorunlu tutması ve ticarethane için yapılan masrafların ay sonlarında bir madde halinde deftere işlenmesini öngörmesidir (*Madde 71*). Mali tabloların düzenlenebilmesi için

bu önlemlerin yetersiz kaldığı meydandadır.

Ticaret Kanunu'nda, defterlerin ticari anlaşmazlıklarda esas olması isteğini dile getiren çok sayıda maddeye (*Madde 77-86*) yer verilmesi ve ticaret şirketlerinin türleri ve kuruluşları üzerinde (*Madde 146- 478*) geniş bir şekilde durulması çağdaş bir yaklaşım olarak dikkati çekmektedir. Ancak, kopya defteri gibi anlamsız uygulamaları barındırması da devletçilik anlayışının bir ürünü olarak değerlendirilebilmektedir.

Bu açıklamalar göstermektedir ki, 1926 Türk Ticaret Kanunu, muhasebenin işletmeye ve üçüncü kişilere bilgi verme aracı olma özelliğinden daha çok, tacirler arasındaki anlaşmazlıkların çözümü ve devletin denetim ihtiyacını öne almıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ile ilgili eksikleri, hemen bu yasadaki düzenlenmeye başlanan vergi yasaları ile giderilmeye çalışılmış ve aşağıda görüleceği üzere her vergi yasası, kendi ihtiyacı olan defterlerin tutulmasını zorunlu kılmaya başlamıştır.

2.3 Cumhuriyet'in Vergicilik Anlayışını Biçimlendiren Vergi Kanunları

1926 – 1930 Yılları arasında Cumhuriyet'in vergicilik anlayışını biçimlendiren üç vergi yasası yayınlanmıştır. Bunlar üzerinde aşağıda sırası ile durulmuştur.

a) Kazanç Vergisi Kanunu: Bu yasa, o zamana kadar Osmanlı'nın uyguladığı *Temettü Vergisi Yasası*'nin yerini almıştır. 1949 Yılında da bugünkü kurumlar vergisine yerini bırakmıştır. Muhasebe kayıtlarından, mali tablolar üzerinden beyan usulü ile alınan ilk vergidir (*Kazanç Vergisi Kanunu 1926, Madde 6,11,12*). Verginin uygulanması, ticari ve sınai işletmeler, serbest meslek erbabı, hizmet erbabı gibi geniş bir alanı kapsıyordu (*Madde 1*). Yasada bilançonun ve kâr ve zarar tablosunun tanımı ve düzenlenmeleri geniş bir şekilde ele alınmıştır (*Madde 12-13*).

Bu çağdaş bir vergidir, ama muhasebe anlayışı için aynı şeyi söylemek olanağı yoktur. Çünkü yasanın 15. maddesinde, yükümlülerin Ticaret

Kanunu'nda yazılı olan defterler yanında *büyük defterin* ve *kazanç muamele defterinin* (hasılat ve giderlerin yazıldığı defter) tutulmasını zorunlu kılmıştır. Ticaret Kanunu'nda yer almayan büyük defterin tutulmasının istenmesi tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Ancak çift yanlı kayıt yönteminde yer alan defter sisteminin kâr - zararı saptamaya elverişli olmasına rağmen, kâr ve zararı saptamaya yönelik bir başka defterin zorunlu kılınmasının muhasebe bilgi düzeyinin yetersizliğini gösterdiğini de belirtmek gerekmektedir. Yasa, Ticaret Kanunu'ndaki eksikliği büyük defteri zorunlu hale getirerek gidermekle kalmamış, kopya defterinin yerine, belgeleri yıl içinde toplamak ve yıl sonunda ciltlemek ile yetinilmesini uygun bulmuştur.

Yasanın uygulanmasında güçlüklerle karşılaşmıştır. Bu nedenle yasada zaman içinde birçok değişiklik yapılmıştır. Bu verginin uygulanması ile ilgili önemli araştırmalar yayınlamış olan Nihat Ali Üçüncü (*N. A. Üçüncü 1943, Sayfa XIX*), yasanın geniş bir yükümlüyü kapsamına almasının uygulamada güçlükler yarattığını, çünkü hem yükümlülerin ve hem de devletin beyannameye dayalı uygulamalara henüz yeteri kadar hazır olmadığını belirtmiş ve muhasebe bilgisi ve uygulamalarının yeterli yaygınlıkta olmadığını eklemiştir.

Cumhuriyet'in devrimci kadroları, muhasebe anlayışının eksikliğine rağmen, beyannameye dayalı kazanç vergisini yürürlüğe sokmakla büyük bir atılım yapmışlardır. Bununla da yetinmemişler, bir yıl sonra da aynı doğrultuda Muamele Vergisi'ni kabul etmişlerdir.

b) Muamele Vergisi Kanunu: Bugünkü Katma Değer Vergisi'nin öncülüğünü yapan bu yasa ile sanayi kuruluşları satışları, banka ve sigorta şirketlerinin gelirleri ve ithalatta değer üzerinden % 7-10 oranlarında vergi alınması öngörülmüştür (*Muamele Vergisi Kanunu 1927, Madde 13, 87*). Bu vergi, beyan üzerine aylık muhasebe kayıtlarından alınan bir vergidir. Dolayısı ile muhasebede aylık muhasebe kayıtları önemli hale gelmiştir. Ama yasa zorunlu muhasebe defterlerini çoğaltmıştır. Ticaret Kanunu'ndaki defterlere ek olarak *imalat defteri* (alınan ilk maddeler ile üretilen ve satın alınan mamullerin kayıt edildiği defter), *muamele defteri* (satılan mamullerin

kayıt edildiği defter), *emtea ithalat ve ihracat defteri* (muamele vergisine tabi işletmelerden satın alınan ve bu işletmelere satılan malların kayıt edildiği defter), *satış defteri* (sınai işletmelere devamlı mal satan ticarethanelerin sattıkları malların kayıtlarını yaptıkları defter, *Madde 29-32*) zorunlu defterler olarak benimsenmiştir. Böylece Ticaret Kanunu'ndaki üç defter ile birlikte bu vergi yükümlülerinin toplam yedi defter tutmaları zorunluluğu doğmuştur.

Muhasebe bilgisinin azlığından ve vergi koyucunun deneyimsizliğinden doğan bu defter yükü, kuşkusuz işletmelerin muhasebe departmanlarını ağır bir yük altına sokmuştur. Fatura uygulamasının Türk muhasebe dünyasında kabul görmesinin bu yasa ile gerçekleştiğini de belirtmek gerekmektedir.

Cumhuriyet'in devletçilik anlayışını ortaya koyması ve muhasebe mesleğinin vergiciliğe dönük olarak gelişmesinin yolunu açması açısından, bu yasanın iki maddesinden daha söz etmek uygun olacaktır. Bu maddelerden ilki (*Madde 34*) aynen şöyledir :

Sınai müesseselerde, bina ve müstemilat ile gerek kendilerine ve gerek başkalarına ait bulunan bitişik binalar arasında kapı, pencere vesaire gibi irtibat vesaiti (vasıta, araç) bulundurulamaz. Maliye dairesi mevcut olanları kapatmağa, yola ve bitişik binalara açılan pencerelere demir parmaklık koydurmağa müesseseleri mecbur edebileceği gibi bu vesaiti mühürleyebilir.

Bu madde, vergicilik açısından Cumhuriyet'in nasıl bir merkezi denetim anlayışına ve düşünceye sahip olduğunu göstermesi açısından önemlidir.

Üzerinde durulacak olan ikinci madde denetim ile ilgilidir (*Madde 36*). Bu maddeye de aşağıda aynen yer verilmiştir.

Sınai müesseselerin beyannamelerinde yazılı satış ve irsalat miktarı ile kıymetlerinin doğru olup olmadığı senede en az bir defa, hesap mütehassısları kullanılan yerlerde bu mütehassıslar ve kullanılmayan yerlerde varidat tahakkuk memurları tarafından müessesenin imalat ve muamele defterleri ve evrakı müsbitesi tetkik edilmek ve mevcutları tadat ve tespit olunmak suretiyle kontrol edilir....

Bu madde Cumhuriyet'in ilk denetim maddesidir.

c) Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri: 1926-1930 Yılları arasında, Cumhuriyet'in vergicilik anlayışını ortaya koyan üçüncü kanun, *Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri* ile ilgili olmuştur. Verginin, şeker fabrikalarından üretim miktarı üzerinden satış sırasında, petrol üretim ve ithalatından mikar üzerinden maktu olarak ve muhasebenin aylık kayıtlarına dayanarak alındığı anlaşılmaktadır (*İstihlak Vergisi Kanunu 1930, Madde 1-4*). Yasa koyucu önceki iki vergide olduğu gibi bu vergide de ek muhasebe defterleri öngörmüştür. Bu defterler *satış defteri* (ilk madde girişleri ile üretilen ve satılan mamullerin kayıt edildiği defter) ve *fatura defteri* (satış faturalarının kayıt edildiği defter) dir.

Bu açıklamalar göstermektedir ki, birbirini izleyen yıllarda çıkarılan bu üç vergi yasası aynı anlayış çerçevesinde yürürlüğe konulmuştur.

d) Cumhuriyet'in Üç Vergi Kanununun Getirdikleri: Yükümlü işletmenin muhasebesinin nasıl bir kayıt yükü altında olduğunu bu üç vergi kanununda yer alan tutulması zorunlu olan defter sayısından açık olarak anlaşılmaktadır. Bir kazanç vergisi yükümlüsünün beş defter (üçü Ticaret Kanunu'ndan, ikisi Kazanç Vergisi Yasası'ndan); bir muamele vergisi yükümlüsünün yedi defter (üçü Ticaret Kanunu'ndan, dördü Muamele Vergisi Yasası'ndan); bir dahili istihlak vergisi yükümlüsünün beş defter (üçü Ticaret Kanunu'ndan, ikisi Dahili İstihlak Vergisi Yasası'ndan) tutmak zorunda olduğu ortaya çıkmaktadır. Burada aynı yükümlünün hem kazanç vergisi ve hem de muamele vergisi yükümlüsü olabileceği de göz önünde tutulmalıdır. Bu durumun çift yanlı kayıt düzeninin henüz yeni yaygınlaşmakta olmasından, genel muhasebe bilgisinin azlığından ve yasa koyucunun deneyimsizliğinden kaynaklandığı anlaşılabilir. Her vergi yasasının kendi defterler sistemini oluşturması işlevinin 1949 Vergi Reformu'nda yer alan Vergi Usul Kanunu'nun kabul edilmesi ile son bulduğunu burada belirtmek uygun olacaktır.

Bu yasalarda öngörülen vergilerin, muhasebe kayıtlarına dayanarak aylık ya da yıllık olarak beyan usulüne göre alınması, denetim konusunu bütün

ağırlığı ile hissettirmiştir. Muamele vergisi yasasında *hesap mütehasıslığı*ndan (*bağımsız*) bahsedilmesini bir ilk olarak görmek gerekmektedir. Eğer bu tarihlerde meslek örgütlenmesi olsa idi, bağımsız denetimi yapacaklar bu yasa ile ünvan alacaklar ve yetki sahibi olabileceklerdi. Bu fırsat, 1932 yılında Ticaret Vekâleti'nce mesleğin örgütlenmesi ile ilgili olarak *Hesap Mütehasıslığı Kanun Tasarısı* adı ile ilk yasal düzenleme girişiminin başarılı olamaması üzerine kaçırılmıştır (*M.Yazıcı 1986*). Bu üç yasanın sıkıntılı uygulama dönemi olan 1930-1940 yılları arasında denetim sorununun çözümü için mesleğin 1938 yılında ikinci bir örgütlenme çabasının olduğu görülmektedir. Bu girişim, Avukatlık Kanunu'nun çıkarılması sırasında yine Ticaret Vekâleti tarafından aynı adla yapılmıştır. Bu konuda araştırma yapanlar bu iki yasal düzenleme girişiminin, bir yandan hukukçuların çoğunlukta olduğu Büyük Millet Meclisi'nden onların muhalefeti sonucu geçirilemediğini, öte yandan da yeterli nitelik ve sayıda muhasebeci bulunmaması ve büyük işletme sayısının az olması nedeni ile yasalaşmanın gerçekleşemediğini ileri sürerler (*M. Aysan, Sarıoğlu 1998; M. Yazıcı 1986*). Hangi nedenlerden olursa olsun muhasebe mesleğinin gelişimi açısından peş peşe fırsatların kaçtığı görülmektedir.

1930'lu yıllarda bir yandan meslek örgütlenmeye çalışırken bir yandan da Maliye Vekâleti'nin verilen beyannameleri incelemek için önlemler aldığı görülmektedir. Bu arada, İstanbul Defterdarlığı'nda iki büro kurulduğu görülmektedir. Bunlardan birisi Rasim Saydar'ın başkanlığında kurulan *Kazanç Vergisi Beyanname Tetkik Bürosu*; öteki de Ali Alaybek'in başkanlığında kurulan *Muamele Vergisi Beyanname Tetkik Bürosu*'dur. O zamanın bu iki büyük muhasebe ve vergi düşünürü, olanaklar ölçüsünde başarılı bir yönetim sergilemişler ve bu başarı, merkezi denetimin hızlı gelişme göstermesini beraberinde getirmiştir.

Rasim Saydar ve Ali Alaybek gibi iki büyük düşünürün başarısı, Türkiye'de 1945 yılında yüzyılın en etkin vergi denetim örgütü olan Hesap Uzmanları Kurulu'nun oluşmasını sağlamıştır (*Selahattin Tuncer ile Söyleşi, 2012*). Bu merkezi örgütlenmenin öncesinde 1936 yılında *Varidat Kontrolörlüğü*'nün (daha sonra *Gelirler Kontrolörleri*) kurulduğunu ve daha

sonraları (1993) vergi denetmenleri³ ile merkezi denetimin takviye edildiği görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar, 1926-1930 yılları arasında Ticaret Kanunu ve üç vergi yasasının bir bütün halinde devletçi bir anlayışla, muhasebe düzeninde vergisel bir yapının oluşturulmasına yol açtığını göstermektedir. Bu gelişmeler, muhasebenin, muhasebecinin ve muhasebe mesleğinin önemini artırmış; eksiklerine rağmen Türkiye'nin çağdaş muhasebe düşüncesi ile tanışmasını sağlamıştır. Ancak bu çağdaşlaşma, hem vergisel boyutta ve hem de denetim açısından devletçi anlayış çerçevesinde gerçekleşmiştir. Bu durumda da, muhasebenin denetim ayağı devlet örgütlenmesi ile karşılanmaya çalışılmıştır. Başlangıçta yeterli sayı ve kalitede muhasebeci bulunamamasından, daha sonra da devletin denetim örgütlerinin başarılı bir şekilde gelişmesinden dolayı, muhasebe mesleğinin denetleme ayağı meslek içinde oluşturulamamıştır.

Ne var ki bağımsız denetim örgütlenmesi, dolaylı olarak da olsa yine devletin denetim örgütleri aracılığı ile gerçekleşme sürecine girmiştir. Bu gerçekleşme şöyle olmuştur: Devletin vergi denetim örgütlenmesinden ayrılan kişiler *mali müşavir* ünvanı ile serbest çalışmaya başlamışlardır. Bu kişiler danışmanlık adı altında şirketler kurmuşlar, büyümüşler ve işletmelerde etkin bir duruma gelmişlerdir. İşte, 1989 yılında kabul edilen 3560 sayılı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları yasasında yer alan yeminli mali müşavirlik kurumu, bu danışmanlar ve bu danışmanlık bürolarının yasal düzenlemeye kavuşturulması ile oluşturulmuştur. Yani bağımsız denetimin en yetkili organını devlet, eskiden kendi denetim örgütlerinde çalışmış elemanlar ile oluşturmuş ve bunları muhasebe kökenliler ile şartlara bağlı olarak takviye etmiştir. Bu yapıya yurt dışından gelen bağımsız denetim şirketleri de katkıda bulunmuştur. Dolayısı ile bugünkü yapıyı muhasebe mesleğinin yarattığını söylemek güçtür. Ancak

3 29.5.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri hakkında kanun ile Varidat Kontrolörlüğü ihdas edildiği, bu kuruluşun 1946 yılında Gelirler Kontrolü ünvanını aldığı bilinmektedir. Vergi Denetmenlerinin de kökeninin aynı yasal düzenlemeye dayandığı ve vergi denetimi ünvanınının 20.8.1993 tarih ve 516 sayılı ve 19.6.1994 tarih ve 543 sayılı kanun hükmündeki kararname ile verildiği anlaşılmaktadır.

3560 sayılı yasa ile muhasebe mesleğinin örgütlenmesinden sonra başlayan süreçte muhasebecilerin hem muhasebe uygulamalarında ve hem de muhasebe denetimi alanında etkin ve söz sahibi olmaya başladıklarını belirtmek uygun olacaktır.

3. Sonuç

Türkiye’de muhasebe mesleğinin doğuşu ve gelişmesi başka ülkelerde az rastlanır güçlükler içinde gerçekleşmiştir. Bunun başta gelen nedeni, Türkiye’nin, Ortadoğu’nun iktisadi açıdan devletçi anlayışının hakim olduğu bir coğrafyada bulunmasıdır. Osmanlı döneminde özel kesimin çeşitli nedenler ile gelişmemesi karşısında, muhasebe mesleğinin devlet muhasebesinde doğmuş olması da bunu göstermektedir.

Tanzimat sonrası 1879-1885 yılları arasındaki çağdaşlaşma çabaları sırasında, işletmecilik anlayışı çerçevesinde ve çift yanlı kayıt kültürüne bağlı muhasebe mesleğinin oluşturulmasına zemin hazırlayan fevkalade önemli kararların alındığı görülmektedir. Bu kararların hepsi isabetli olmuş ve muhasebeciliğin işletmecilik ağırlıklı hızlı bir gelişme doğrultusunu çizmiştir. Bu doğrultuda yadsınamayacak gelişmeler de sağlanmıştır. Ancak bu süreç 25-30 yıl devam edebilmiş, 1912-1922 yılları arası savaşlar ile geçtiği için gelişme, henüz olgunlaşmadan büyük ölçüde kesintiye uğramıştır.

Cumhuriyet yönetimi, savaşlardan yıpranmış bir toplum ve zayıf bir iktisadi yapıyı devir almış ve zorunlu olarak devletçi bir anlayışla işi ele alarak önce eksik muhasebe anlayışına rağmen Türk Ticaret Kanunu’nu, sonra da, çağdaş bir vergicilik anlayışını, eksik muhasebe bilgi ve deneyimlerine rağmen, kabul etmiş ve yürürlüğe koymuştur. Böyle bir ortamda, işletmecilik anlayışı, yani üçüncü kişilere ve işletme sahibine bilgi vermeyi öne çıkaran bir muhasebe düzeninin oluşması ve bu anlayış çerçevesinde bir muhasebe mesleğinin gelişmesi beklenemezdi.

Böylece Maliye Vekâleti’ne bağlı bir muhasebe mesleği doğmuş ve hem bu durumun etkisi ve hem de yeterli nitelik ve sayıda muhasebeci olmaması nedeni ile muhasebe mesleğinin örgütlenmesi mümkün olamamıştır. Bu durumda muhasebe mesleğinin öteki ayağı olan muhasebe denetimi,

mesleğin içinde değil, devletin giderek güçlenen denetim örgütleri tarafından yerine getirilmeye çalışılmıştır. Yüzyılın sonlarına doğru ise, devletin denetim örgütleri yanında muhasebe mesleğinin örgütlenerek gerek muhasebe uygulamalarında ve gerekse muhasebe denetiminde söz sahibi olmaya başladığı görülmektedir.

Kaynakça

1. Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, 3. Cilt, Sayfa: 56-221, 427-593, 595-596, 2000, İstanbul.
2. 29.5.1926 Tarihli Türk Ticaret Kanunu, Madde 4-14, 66-86.
3. Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu, Tanzimat'a Kadar, Sayfa: 321-326, 1998, İstanbul.
4. Kazanç Vergisi Kanunu, 27.2.1926 tarih ve 755 sayılı, Madde 6,11-12.
5. Nihat Ali Üçüncü: Kazanç Vergisi Şerh ve İzahları, Sayfa XIX, 1943, İstanbul.
6. Muamele Vergisi Kanunu, 1927 tarih ve 1039 sayılı, Madde 13, 23, 29, 32, 34, 87.
7. Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu, 12.6.1930 tarih ve 1718 sayılı, Madde 1-4, 8).
8. Mehmet Yazıcı: Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, 1986, İstanbul.
9. Mustafa A. Aysan, B. Sarıoğlu: Cumhuriyet'in 75. Yılında Muhasebe Tarihi, 1998, Ankara.
10. Türk Vergi Denetiminin Çağdaşlaşması Sürecinde Hesap Uzmanları Kurulu'nun Kuruluşu üzerine Prof. Dr. Selahattin Tuncer ile Söyleşi, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 2, Sayfa 233-245, Ocak 2012.