

# RUSYA’DA MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ\*

Arş. Gör. Gülnur SULTANKHANOVA\*\*

Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU\*\*\*

Prof. Dr. Serap S. YANIK\*\*\*\*

Derleme/Review

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Haziran 2019; 21(2); 508-529

## ÖZ

Bu çalışmada kısaca dünya muhasebe tarihine değinilerek, Rusya’da muhasebenin tarihi gelişimi açıklanmıştır. Ortaçağ Rusya’sındaki muhasebeden başlayarak günümüz Rusya’sına kadar muhasebe tarihinde öne çıkan gelişmeler özet bir biçimde kaleme alınmıştır. Rus muhasebesinden dünya muhasebe tarihine geçen ve muhasebeye başka bir açıdan bakan Ezerskiy’in “üçlü kayıt yöntemi” de kısaca çalışmaya dahil edilmiştir. Normlar üzerine kurulmuş Sosyalist muhasebesi uygulamalarından, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Rus Muhasebe Standartlarının kabulüne kadar geçen sürede önemli görülen muhasebe sistemindeki değişimler kronolojik olarak ele alınmıştır. Ağırlıklı olarak Rusça kaynaklardan faydalanarak hazırlanan derleme niteliğindeki bu çalışma ile Rusya muhasebe tarihiyle ilgili bilgiler sunulurken Türkçe muhasebe literatürüne katkı sağlanması amaçlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Tarihi, Rusya Muhasebe Sistemi, Rusya Muhasebe Tarihi

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M42.

## HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN RUSSIA

### ABSTRACT

In this study the historical development of accounting in Russia is explained by briefly touching on world accounting history. From accounting in medieval Russia to today's Russia, the developments in accounting

\* Makale gönderim tarihi: 03.01.2019, kabul tarihi: 11.04.2019.

\*\* Ahmet Yesevi Üniversitesi, İşletme Bölümü, Arş. Gör., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Muhasebe – Finansman Programı Doktora Öğrencisi, [s\\_gul@mail.ru](mailto:s_gul@mail.ru), orcid org/.0000-0002-1358-1778.

\*\*\* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, [yildiz.ayanoglu@hbv.edu.tr](mailto:yildiz.ayanoglu@hbv.edu.tr), orcid org/.0000-0002-1024-2105.

\*\*\*\* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, [serap.yanik@hbv.edu.tr](mailto:serap.yanik@hbv.edu.tr), orcid org/.serap.yanik@hbv.edu.tr.

**Atıf:** Sultankhanova, G., Ayanoglu, Y. ve Yanik, S. S. (2019). Rusya’da muhasebenin tarihsel gelişimi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 508-529. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.507747>.

history are summarized. The most important developments in accounting history, from accounting in medieval Russia to present day, are summarized. The “triple registration method” of Ezerskiy, which looks at accounting from another angle and is passed from Russian accounting to world accounting history, is also briefly included in the study. Changes in the accounting system, which were considered to be important in the past period are chronologically dealt with. This includes changes from the application of socialist accounting practices established on hard norms to the adoption of Russian accounting standards in line with International Accounting Standards. This study prepared mainly by using Russian sources presenting information about Russian accounting history aims to contribute to the Turkish accounting literature.

**Keywords:** Accounting History, Russian Accounting System, Russian Accounting History

**JEL Classification:** M40, M41, M42.

## 1. GİRİŞ

Arkeologlara göre muhasebenin ilk izlerine Nil nehri (Eski Mısır) ile Dicle ve Fırat nehirlerinin (Babil) vadilerinde rastlanmakta ve yazılı tarihi M 6.000’li yıllara yani kil tabletlere kadar uzanmaktadır. Muhasebe tarihçilerinin birçoğu muhasebenin, insanların hesaplaşma ihtiyacından doğmuş olduğunu ileri sürmekte, yazı ve rakamların icadını muhasebenin gelişmesine bağlamaktadır. “Bu iddia gösteriyor ki muhasebe, yazının icadından önce de vardı. Bu sebeptendir ki muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman, nasıl ve ne şekilde ortaya çıktığı tam ve kesin olarak bilinmemektedir. Dolayısıyla muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmektedir” (Can 2007, 95).

Muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğu düşüncesinden hareketle, muhasebe ne zaman doğdu sorusuna yıllara göre üç yanıt verilebilir (Rodina ve Parhomenko 2007, 6):

- 1) 6000 yıl kadar önce - ekonomik faaliyetlerin gelişmesi ve bunların kaydedilmesine başlandığında - günlük ekonomik faaliyetlerin ve ekonomik sürecin anlaşılması ile hesaplaşma ihtiyacının giderilmesi için ortak bir dil olarak ortaya çıktığında;
- 2) 500 yıl kadar önce - Luca Pacioli'nin kitabı yayınlanıp, muhasebenin kuramsal temelleri tartışılmaya başlandığında - bilimsel bir terim ve tartışma konusu şeklinde ekonomi literatürünün bir parçası olarak ele alındığında;
- 3) 100 yıl kadar önce – daha derin ve bağımsız teorik temeller ortaya konulmaya başlandığında - ekonominin bir alt dalı olarak değil, bağımsız bir bilim dalı olarak gelişmeye başladığında.

## 2. MUHASEBEDEKİ GELİŞMELERİN AŞAMALARI

Sokolov Y.V. ve V.Y. Sokolov (2004) muhasebe metodolojisinin tarihsel gelişimini altı döneme bölmüştür. Bu dönemlerdeki muhasebe gelişmeleri aşağıdaki gibi özetlenebilir.

### 2.1. I. Dönem Aynı Muhasebe Dönemi

Paranın kullanıma henüz geçmediği MÖ 4000-500 yılları arasında muhasebe, ekonomik yaşam faaliyetlerinin sonucunda edinilen varlıkları çeşitleri ve sayıları itibariyle kaydeder. Envanterin ve envanter hesaplamalarının başladığı ve geliştiği dönemdir.

Eski Mısırda bu dönemde insanlar papirüslerin üzerine gümüş, ekmek ve değerli eşyalarının sayısını işaretlemişler ve mülkiyet envanterini geliştirmişlerdir. Tarihte ilk envanter işlemlerinin Mısır'da gıda maddelerinin alım - satım işlemlerinin kaydedilmesiyle başladığı ve periyodik olarak yapılan envanter çalışmalarının yanı sıra günlük kayıtların da oluşmaya başladığı bilinmektedir. Bu aşamada envanter kayıtlarının gelişmesinin yanı sıra muhasebe tarihi için önemli sayılan diğer bir yenilik muhasebenin bütçe ayağının oluşması ve yazılı planların kullanılmaya başlanmasıdır. Antik Mısır'da MÖ 2500-2400 yıllara kadar geri giden bütçe kayıtlarına ulaşılmıştır.

Papirüs kayıtlarında MÖ 522 yılında Pers'te bir işyerinde yapılan ödemelerin hem nakdi hem de aynı olduğu görülmüş, Eski Mısır'dan farklı olarak, kayıtlarda olayların oluşum zamanına da yer verilmiştir. Eski Babil'de bir malın türü, sayısı ve alan satanın isimleri dışında teslim tarihinin de kil levhalara yazıldığı görülmüştür. Bu aşamanın son dönemlerinde para veya altın, gümüş ve benzerleri ile alış verişi yapılmış ve kaydedilmiş, seyahat izinleri de kayıtlara konu olmuş, ayrıca muhasebenin ilk yazılı kuralları ortaya çıkmış, bir sonraki dönemin temelleri atılmıştır.

### 2.2. II. Dönem – Parayla Değerleme Dönemi

Paranın kullanıma geçtiği ve değerlemenin başladığı dönem olarak bilinir (MÖ 500 - MS 1300 yılları arası). Lidyalıların parayı bulması yeni bir değerlendirme yönteminin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Para ortak bir değer ölçüsü olarak geliştirilmiş ve muhasebenin konusu olan ekonomik olaylar aynı (nesnel) kayıttan, nakdi (parasal) kayıt şekline dönüşmeye başlamıştır.

Paranın gelişi muhasebe sistemini patrimonial muhasebe sistemi ve kameral muhasebe sistemi olarak ikiye ayırmıştır. Patrimonial (atadan kalma, miras) muhasebe sisteminde varlık değerlerinin hareketine önem verilmekte ve kar (zarar) varlıkların değerlerinin değişmesinden (artmasından) ortaya çıktığından, varlığın değer kazanması önem arz etmektedir.

Kameral (devlet) muhasebe sisteminde devletin gelir ve giderleri izlenmekte, dolayısı ile bütçe muhasebesi olarak da adlandırılmaktadır (Yanık 1999). Bu sistemde önceleri sadece kasa hareketleri izlenmekte iken süreç içerisinde gelişen yeni kameral muhasebe sisteminde gelir-gider tahakkukları da kayıtlara alınmıştır. Bu sistemde bütçelerin hazırlanması ve gelir giderlerin bütçede belirtilen tutarlara göre izlenmesi önemli olduğundan, kar (zarar) bütçelenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığına göre ölçülmektedir.

### 2.3. III. Dönem – ift Taraflı Kayıt Dönemi

1300–1850 yılları arasındaki süreyi kapsayan bu dönemde muhasebe çift taraflı kayıt sistemini kullanmaya başlamıştır. Bu dönemde Şimdiye kadar kullanılan muhasebe hesaplarına yenileri eklenmiş, hesap planları geliştirilmiştir. Koşullu hesaplar, özkaynakların sermaye ve kâr/zarar hesabı olarak ayrılması bunlara örnek verilebilir.

XV. yüzyılın ikinci yarısında Benedetto Cotrulia'nın (1458) yazılarında ilk kez muhasebeden bilim olarak bahsedilirken, 1494'te Venedik'te Luca Pacioli “Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita” adlı eserini yayınlamıştır.

Kitabın muhasebe açısından taşıdığı önem, muhasebede çift kayıtlı yöntemini ortaya koyan ilk basılı eser olmasıdır. Dolayısıyla Pacioli'nin, “Venedik Sistemi” olarak ifade ettiği çift yanlı kayıt tekniğine ilişkin uygulamaların tüm Avrupa'ya yayılmasında çok önemli bir role sahip olduğu ve bu açıdan isminin muhasebe tarihinde çift taraflı kayıt tekniği ile birlikte anıldığı ifade edilmektedir.

Batı'da durum böyle iken doğuya bakıldığında yazılan muhasebe kitaplarının Pacioli'nin eserinden yüzyıllar öncesine ait olduğu görülür. Batıda yazılan kitapların çoğu aslında matematik kitapları olup muhasebe konuları, bu kitapların içinde küçük bir bölüm veya bölümler halinde yer almıştır. Hlbuki doğuda muhasebe ile ilgili olarak yüzyıllar önce yazılan kitapların hemen tümü baŐlı başına muhasebe kitaplarıdır (Can 2007, 13).

Bugünkü İran'da bir Moğol devleti olarak hüküm süren İlhanlılar (1256-1353) döneminde, 1309 – 1363 yılları arasında yazılmış dört muhasebe öğreti kitabı vardır. Bu kitaplar Ortadoğu'da yüzyıllarca bir devlet muhasebe yöntemi olarak kullanılan Merdiven Yöntemi ile ilgili öğreti kitaplarıdır. Bu yöntem, bir Arap devleti olan Abbasilerin (750-1258) mali yönetiminde kullanılmış, sonra Abbasilere son veren İlhanlılara geçmiş ve onlardan da Osmanlı Devleti (1299-1922) almış ve 1880 yılına kadar kullanılmıştır. Sözü edilen yılda Osmanlı Devleti'nin çift yanlı kayıt yöntemini kabul etmesi ile Merdiven Yöntemi tarihteki yerini almıştır (Otar 2012, 199).

Doğu ticaret yollarının Venedik gibi liman Őehirlerinden geçmesi, batıya, sadece doğuya özgü malları getirmekle kalmamış aynı zamanda bilimin ve diğer kültür varlıklarının da taşınmasına ve yayılmasına uygun zemin hazırlamıştır. Doğudaki ticari teamüller ve o dönemler için ileri sayılabilecek çift taraflı kayıt tekniği gibi muhasebe uygulamaları da bu yolla İtalyanlara ulaŐmıştır. Son yıllarda yapılan bilimsel araŐtırmalar bu tezi günden güne güçlendirmektedir. Örneğin Albraiki, Memlklar devrinden (1250 – 1517) ok daha önceleri çift yanlı kayıt tekniğinin Mısır ve Suriye'de kullanıldığını ispatlamıştır (Can 2007, 10-11).

#### 2.4. IV. Dönem – Sistematik Kayıt Dönemi

1850 – 1900 yılları kapsayan bu dönemde çift taraflı kayıt yönteminin sistemli bir şekilde uygulanması, döneme adını vermiştir. Diğer taraftan sanayileşmenin gelişmesiyle üretim maliyetini doğru hesaplayabilmek için gider dağıtım yöntemlerinin geliştirilmesi ve kullanılmasından dolayı bu döneme “teorinin pratikle buluşması” dönemi de denilmiştir. Önceki dönemlerde muhasebenin amacı ekonomik faaliyetlerin bir “fotoğrafını çekmek” gibi görünürken, bu aşamada muhasebenin görevi ekonomik faaliyetlerin “röntgen filmini” çekmek gibi görülmeye başlanmıştır.

Muhasebenin gelişimi, üretimdeki köklü değişikliklerden, makineleşmeye geçmeden ve ticari işlemlerin çeşitliliğinin artmasından, hem ticaret hem de finansal işlem hacminde meydana gelen büyümelerden etkilenmiştir. Maliyet muhasebesinin ortaya çıkışı ile üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması muhasebedeki en belirgin gelişmelerden biridir. Elbette ki tek düzen hesap planlarının oluşturulması ve işletmeler tarafından kullanılmaya başlanması bu döneme damgasını vuran bir başka husustur.

#### 2.5. V. Dönem – Maliyet Muhasebesinin Gelişme Dönemi

Bu dönemde üretilen mamullerin ve sunulan hizmetlerin maliyetinin hesaplanmasına odaklandığından “bilimsel gelişme dönemi” olarak adlandırılmıştır (1900’lü yıllardan 1950’ye kadar). Yüzyıllardır genel muhasebe ve defter tutmak olarak bilinen muhasebeye üretilen malların ve sunulan hizmetlerin maliyetlerini hesaplayan Maliyet Muhasebesi de dahil edilmiştir. Üretim giderlerinin sabit – değişken olarak sınıflandırılmasının yanı sıra direkt ve endirekt olarak da sınıflandırılması yapılmış, maliyetin hesaplamasında “asal (direkt) maliyet yöntemi” de kullanılmaya başlanmıştır. İki dünya savaşının ve büyük buhranın yaşandığı bu yıllarda, asal (direkt) maliyet yöntemi üretilen mal veya hizmetlerin fiyatını düşürmek ve satış hacmini artırmak amacıyla kullanılmıştır.

#### 2.6. VI. Dönem – Modern Dönem

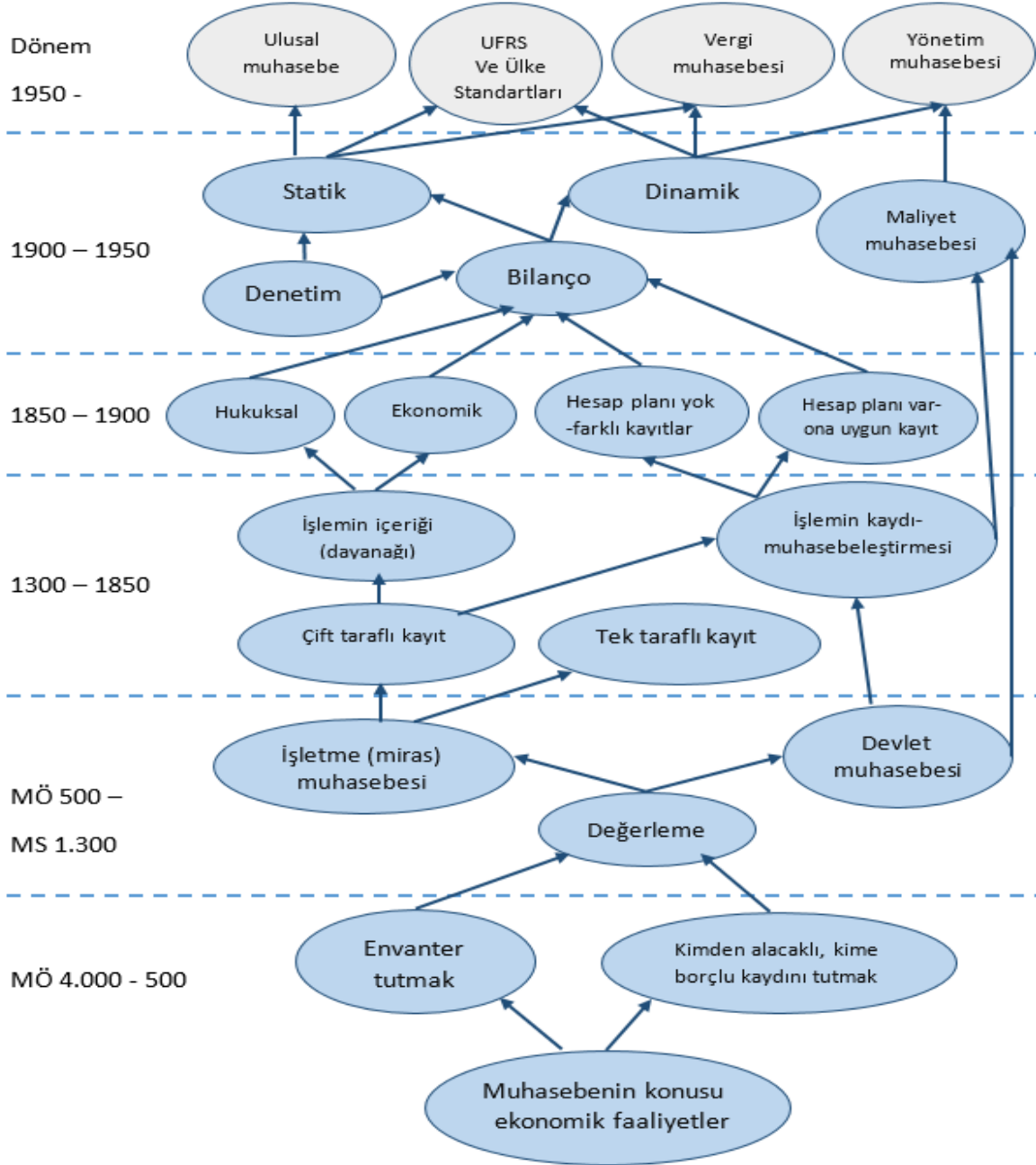
Bu dönem muhasebenin işletme (mikro) düzeyinden ulusal-uluslararası (makro) ekonomi düzeyine geçmesinden dolayı modern dönem olarak isimlendirilmiştir. 1950’de başlayan ve günümüze kadar gelen bu dönemde finansal bilgilerin matematiksel ve istatistiksel tekniklerle işlenerek yorumlanması ön plana çıkmaktadır. Diğer taraftan yönetim muhasebesinin doğması, uluslararası finansal raporlama standartlarının ortaya çıkması muhasebeyi kural bazlı kayıttan (raporlamadan) ilke bazlı kayda (raporlamaya) yöneltmiştir. Başka bir anlatımla “vergi için muhasebeden bilgi için muhasebeye” geçiş yapıldığını söyleyebiliriz.

Bu dönemde muhasebenin doğası değişmiş, tarihi değerle değerlemeden gerçeğe uygun değerle değerlemeye, işletme düzeyinde kayıt ve raporlamadan ulusal (uluslararası) düzeyde raporlamaya

geçiş yapılmıştır. Muhasebe, içe dönük bilgi üreten yönetim muhasebesi ile dışa dönem bilgi üreten finansal muhasebe olarak ikiye ayrılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

2019/2  
513



Şekil 1: Dünyada Muhasebenin Tarihsel Gelişim Aşamaları

Kaynak: Sokolov ve Sokolov 2004, 7

### 3. RUSYA'DA MUHASEBE TARİHİNİN GELİŞİMİ

Çok geniş topraklarda var olan ve çok farklı kültürleri bünyesinde barındıran Rusya Devletinin muhasebe tarihi, yaşanan idari ve ekonomik değişimlerin özelliklerine bağlı olarak zaman içerisinde çeşitli değişimlere uğramıştır. Muhasebe, toplumdaki ekonomik ilişkilerin gelişimine bağlı olarak kendi tarihini yazmıştır. Rus devleti tarihinde muhasebe gelişimi dört döneme ayrılmaktadır (<http://www.e-reading.biz/chapter.php>):

- 1) Ortaçağ Rusya'sında muhasebe
- 2) Rus İmparatorluğu döneminde muhasebe
- 3) Sovyet döneminde muhasebe
- 4) Modern dönemde muhasebe

#### 3.1. Ortaçağ Rusya'sında Muhasebe (XVIII Yüzyıldan Önce)

Ortaçağ Rusya'sında muhasebe tamamen devletin düzenlemelerine tabi olmuştur. Böylece muhasebe devlet kontrolü altına alınmış ve muhasebedeki gelişmeler devletin kararlarına göre şekillenmiştir. Rus muhasebe düşüncesinin temelleri bu dönemde atılmıştır. Ortaçağ Rusya'sında devlet ekonomisi Rus Knezlerinin mülkü olarak kabul edildiği için vergi boyutları dikkate alınmamıştır.

Kaynaklara göre 862 yılında kurulan Rusya Devletinde Hıristiyanlığa geçiş (988) ve çeşitli kanunların yayınlanması gibi önemli olaylar 9.-10.yüzyıllarda yaşanmıştır. Bu yıllarda Bizans'ın etkisi altında kalınmış, Ortodoksluk kabul edilmiş, manastırlar inşa edilmiş ve muhasebe, manastır kayıt sistemi olarak gelişmiştir. Sokolov, manastır ekonomisi düzeyindeki bu kayıt sistemini değerlendirirken “gelir ve giderin izlenmesi birbirinden ayrılmıştı, bu durum varlıkların denetlenmesinde ve ekonomik hayat olgularının kaydedilmesinde büyük kolaylık sağlıyordu” demektedir (Güvemli 2000, 297; Rodina ve Parhomenko 2007, 31).

Rusya'da muhasebe gelişiminin bir sonraki aşaması Tatar boyunduruğu dönemiyle çakışmıştır (13.yüzyılın ortalarına doğru). Tatarlar Rus ulusal geleneklerini kabul etmeyip kişi başına vergiyi getirmişlerdir. İnsanlar kişisel mülkiyete, yaşa ve ekonomik duruma bakılmaksızın vergi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Vergi toplumsal bir yükümlülük olarak görülmüş ve herhangi biri payına düşen vergiyi ödeyemezse, bu tutar toplumun diğer üyeleri tarafından ödenmek zorunda bırakılmıştır. Bu durumdan rahatsız olan ve vergi adaletine önem veren Rusya kısa sürede yeni bir ulusal vergilendirme ölçüsü olan “soha”yı geliştirmiş ve Tatarlara olan vergi borçlarını buna göre ödemiştir. Vergi ölçüsü olarak “soha” öncelerde kişilerin sahip oldukları atların sayısına göre her 3 ata bir “soha” şeklinde belirlenmiştir. XV. yüzyılın sonlarına doğru “soha”, insanların sahip oldukları topraklara göre

belirlenmeye başlamış ve bir “soha”nın kaç dönüm toprağa göre alınacağı zaman içerisinde değişkenlik göstermiştir (<https://ru.wikipedia.org/wiki/Coxa>). Vergi yükümlülüğü toplumsal açıdan büyük önem kazandığı için muhasebe kayıtlarında yerini almıştır.

Bu dönemlerde Rus Devletinin merkezi Novgorod ve Kiev'deydi. Moğolların saldırısından sonra Moskova prenslikleri ve büyük dkleri idaresinde ortaya çıkmaya başlayan ülke 1480 yılında Altınordu Devletinin hakimiyetinden kurtulmuş (<http://www.bogazgazetesi.com.tr/yazar/5178-rusyaninkurulusu-ve-tarihi>) ve Rusya'da ticaretin gelişmesine bağlı olarak “satanın ve alanın” hesapları arasında haftada bir karşılıklı mutabakat yapılmasına başlanmıştır.

16.yüzyılın ilk yarısında Sylvester isimli bir din görevlisinin yazdığı ve Türkçe karşılığı “Ev Ekonomisi”<sup>1</sup> olan çalışmada, yazar ekonomik faaliyetlerin organizasyonunu, stok yönetimini ve denetimini, envanter çalışmalarının nasıl yapılacağını ve kayıtlarının nasıl tutulacağını açıklamıştır. Grinavtseva ve Şhurova (2017, 28) “Ev Ekonomisi” çalışmasını “muhasebeye ilişkin ilk Rus eser” şeklinde değerlendirmektedir.

16.yüzyılın ortalarına doğru Rus Knezlikleri birleşerek Çarlık dönemini başlatmışlardır. Çarlık döneminin ilk yıllarında çıkarılan birçok yasadan biri “Hesap İşlemleri” yasasıdır. Yasada dikey iş ilişkilerine öncelik tanınmış ve çalışanların yöneticilerine karşı olan sorumlulukları ön plana çıkarılmıştır. Üretilen varlıkların satış fiyatları üretim maliyetlerine göre belirlenirken, dışarıdan alınan varlıkların girişi maliyet bedeliyle, çıkışları satış fiyatlarıyla mal defterlerine kaydedilmiştir. Bu yıllarda Avrupa'da muhasebe alanındaki gelişmeler Rus muhasebesine de yansımış, teknikler ve yöntemler mevcut koşullara göre uyarlanmış ve yerel muhasebe sistemine dönüştürülmüştür. Böylece XVII.yüzyıla başlarken ekonomik faaliyetler bir düzen içinde kayıtlara tarih, açıklama ve tutar bilgileriyle birlikte alınmaya başlanmıştır.

### **3.2. Rus İmparatorluğu Döneminde Muhasebe (XVIII - XX. Yüzyılın Başlarında)**

#### **3.2.1. XVIII Yüzyılda Rusya'daki Muhasebe**

Rus İmparatorluğu döneminde Rus muhasebe sistemi Avrupa muhasebe uygulamalarının etkisi altında kalmıştır. Çar I.Peter, Rusya'yı Avrupa ile aynı seviyeye getirmek amacıyla ekonominin tüm alanlarında reformlar başlatmıştır. Bu durum, Rus muhasebe sisteminin Avrupa çift taraflı kayıt düzeninden etkilenmesi sonucunu da beraberinde getirmiştir.

I. Peter döneminde, muhasebe ve denetime büyük önem verilmiş ve kayıtların düzenlenmesine ilişkin mevzuatlar devlet yasaları olarak yayınlanmıştır. Bunlardan 1714'te ve 1722'de yayınlan devlet yasaları muhasebenin sorunlarına çözüm, işleyişe düzen getirerek muhasebenin gelişmesine yol açmıştır. 1714'teki yasada 1) İşlemlerin kayda alınması tam zamanında yapılmalı; 2) Günlük gelir-

<sup>1</sup> Çalışmanın orijinal adı: “Домострой”



gider defterleri düzenlenmeli; 3) Sorumlu kişiler tarafından kontrol edilmeli gibi maddeler yer almaktadır. 5 Nisan 1722'de yayınlanan kurallarla göre 1) Varlıkların ve gelir-giderlerin raporlanması alfabetik sıraya göre tutarları ve miktarları belirlenerek yapılmalı; 2) Defterlere yapılan kayıtlar belgelere dayandırılmalı; 3) Yasal düzenlemelere muhasebeci, borç, alacak gibi kavramlar girmiş, büyük işletmeler için muhasebe yönetmeliklerinin hazırlanması gerektiği vurgulanmıştır (<http://bibliofond.ru/view.aspx?id=44389>).

O dönemlerde maliyet muhasebesinde çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmıyordu, çünkü maliyet unsurları aynı olarak defterlere kaydedilip, üretimde kullanıldıkça gider yazılmaktaydı. I.Peter, Rusya'da maliyet muhasebesinin gelişmesi için büyük adımlar atmıştır. Tüm ekonomik faaliyetlerin belgelendirilerek kayıtlara alınması kuralını maliyet muhasebesinde de uygulanmış, giderlerin gider yerleri itibarıyla izlenmesini, maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin yöntemlerin kullanılması (ki günümüzde kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerine yakın oldukları bilinmekte), envanter işlemleri yapılıp kayda alınması, işletme yönetiminin alt birimleri daha iyi yönetebilmesi için onlardan bilgi alması gibi yenilikler getirmiştir.

Avrupa'da o dönemlerde İtalyan, Fransız ve Alman muhasebe okulları ve dolayısıyla muhasebe sistemleri ortaya çıkmıştır. Rusya muhasebesindeki çift taraflı kayıt yönteminin oluşması Batı Avrupa literatüründen tercüme edilen farklı eserlerden etkilenmiştir. Rusya'daki çift kayıt yöntemin ilk tercümanı ve yöntemin hayranı olan M. D. Chulkov'dur (1740-1792). Chulkov muhasebe üzerine kitap yazan ilk Rus yazardır, eserini 1788'de yayınlamış ve Fransız muhasebe sistemini açıklamıştır (<http://bibliofond.ru>). Ancak, Chulkov'tan önce 1783 yılında John Hawkins'in ("The Key of Commerce" veya "Cluch Commerfcii") "Ticaretin Anahtarı" kitabı İngilizceden tercüme edilerek yayınlamıştır (Previts ve diğerleri 2012, 81). Bu kitap Rus muhasebesinde Rusça basılan ilk kitap olup, eski İtalyan muhasebe sistemini anlatmaktadır.<sup>2</sup>

Bundan 21 yıl sonra 1804 yılında Rus muhasebesi için dönüm noktası önemine sahip üçüncü bir kitap yayınlanmıştır. Serikov 'Mükemmel muhasebeci ya da kısa rehberlik' adlı kitapta Alman defter tutma sistemini anlatmıştır.

Bu üç kitap Rus muhasebe okullarının oluşturulmasına zemin hazırlamıştır.

XVIII. yüzyılda Rusya'da muhasebe alanındaki gelişmeler önemli ölçüde Batı Avrupa muhasebe düşüncesinden etkilenmiş olsa da Rus muhasebe geleneğinin yerini almamış, sadece uyumlaştırılmıştır.

<sup>2</sup> Yazar Notu: Kitabı tercüme eden Rus muhasebecisinin ismine kaynaklardan ulaşılamamıştır.

### 3.2.2. XIX. Yüzyılın İlk Yarısında Rusya'da Muhasebe Teorisinin Gelişimi

Rodina ve Parhomenko'ya göre (2007, 30) XIX yüzyılın ilk yarısında Rus muhasebe okullarının oluşumunda dört muhasebecinin çalışmaları önemli yer almaktadır. Bunlar K. I. Arnold, I. Akhmatov, E. A. Mudrov ve I. S. Vavilov'dur.

Arnold muhasebe teorisi ile uygulamasını birbirinden ayırarak inceleyen ve yanlış kayıtların düzeltilmesi için ters kayıt yapılmasını öneren ilk Rus yazardır. Çalışmasında muhasebe teorisinde hesapların niteliğini anlatıp, muhasebe uygulamasında hesapların defterlere nasıl kaydedildiğini göstermiştir. Yazar, muhasebedeki çift taraflı kayıt yöntemini anlatmak için matematiksel formüller ve hesapları kaydetmek için yeni defterler sunmuştur. Bu yazara göre yevmiye defterinin en uygun ve kolay şekli aşağıdaki gibi olmalıdır.

Kayıt No	Borçlu Hesap	Tutar	Alacaklı Hesap	Tutar	Açıklama

Akhmatov 1809'da "İtalyan Muhasebesi veya Hesap Verebilirlik Muhasebesi" adlı kitabını St. Petersburg'da yayınlamıştır. Akhmatov muhasebeyi şu şekilde tanımlamaktadır "muhasebe ekonominin bir bölümüdür ve konusu işletmenin kendisi değil, gerçekleştirdiği mali nitelikli işlemlerin hesaplara yansımalarıdır". Yazar kitabında kayıtların kronolojik sıraya (tarih sırasına) göre yapılmasının önemine vurgu yapmış ve defterlerde yer alması gereken bilgileri açıklamıştır. Buna göre büyük deftere (hesap defterinde) 1) No; 2) İşlemin açıklaması; 3) Gerçekleştiren Kişi Bilgisi; 4) Ödeme Şekli ve Zamanı; 5) İşlemin Miktarı; 6) İşlemin Tutarı; Günlük defterde ise 1) No, 2) Borçlu (hesap); 3) Alacaklı (hesap); 4) İşlemin Miktarı; 5) İşlemin Tutarı; 6) Ödeme Şekli; 7) Toplam Tutar bilgisi olmalıdır. Defterlerin düzeni hem İtalyan hem Fransız muhasebe sistemindeki defter tutma şekllinden alınmıştır.

Mudrov, işletmenin faaliyet döngüsünü gösteren bir sistem olarak gördüğü için çift taraflı kayıt yöntemini bir işletme modeli olarak görmüştür. Akhmatov, kronolojik kayıtları içeren yevmiye defterine önem vermiş iken Mudrov sistematik kayıtların yer aldığı büyük deftere önem vermiştir. Mudrov 1846 yılında yayınladığı "Her Sektör İçin Muhasebe" adlı çalışmasında " $a - b = c$ " denklemini geliştirmiş (a – aktif toplamı, b – yabancı kaynaklar, c – özkaynaklar), buradan da " $a = c + b$ " bilanço temel eşitliğini oluşturmuştur (Rodina ve Parhomenko 2007, 30-31). Yazarın, maliyet muhasebesinin gelişmesine sağladığı katkı şu şekilde özetlenebilir: 1) kaynak ve varlık hesaplarının üretim ve maliyet hesaplarından ayrılmasını önermiş ve 2) maliyetlerin doğru belirlenebilmesi için genel giderlerden üretilen tüm ürünlere pay verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Vavilov muhasebeyi “ticari işlemlerin sonuçlarını kurallara uygun olarak, doğru bir şekilde kayda alan sanattır” şeklinde tanımlamıştır. Bu şekilde faaliyet sonuçlarının işletme bütünü veya birimleri itibariyle görülebileceğini ve sermayenin gerçek tutarının ortaya çıkacağını belirtmiştir. Yazar araştırmalarında muhasebenin iki türü yani finansal muhasebe ile yönetim muhasebesi arasındaki farkları açıklamış, finansal muhasebeyi defter tutma sanatı olarak tanımlarken, yönetim muhasebesini yöneticilerin karar almasını etkileyen bilgilerin tümü olarak ifade etmiştir (Rodina ve Parhomenko 2007, 30).

XIX. yüzyıl Rusya'daki muhasebe gelişimini özetlersek çift taraflı kayıt yöntemi üretim işletmelerinden ziyade ticaret işletmelerinde kullanılmış, yönetim muhasebesindeki gelişmeler ön plana çıkmıştır.

### 3.2.3. XIX. Yüzyılın İkinci Yarısında (İhtilal Öncesi Dönemde) Rusya'da Muhasebe Teorisinin Gelişimi

XIX. yüzyılın ikinci yarısında Rusya'da feodalizmin kaldırılması kapitalizmin gelişmesine yol açmış ve muhasebe sistemi de bundan etkilenmiştir. Bu dönemde ikinci Rus muhasebe ekolünün (okullarının) oluşmasına başlamaktan söz edilmektedir (<https://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=44389>). Bu ekol P. Reinboth ve A. Prokofiev'in eserleri ile başlamıştır. Her iki bilim adamı da eski Rus ekolü ile yeni Rus ekolünün birer temsilcisidir.

Reinboth çalışmalarında muhasebenin konusunu “işletmenin faaliyet döngüsü” olarak belirlemiş ve muhasebenin temel amacını “hesapları hatasız kaydetmek ve kar/zararın sebeplerini açıklamak” şeklinde ifade etmiştir.

Prokofiev araştırmalarında işletmelerde bir varlığın artması için mutlaka başka bir varlığın elden çıkarılması gerektiğini açıklamıştır. Ayrıca İtalyan muhasebe okullarındaki gibi işletmedeki mali nitelikli işlemlerin defterlere ayrı ayrı kaydedilmesi gerektiği görüşündedir. Yazarın 1883 yılında yayınladığı “Çift Taraflı Kayıt Sistemi Rehberi” adlı ders kitabı, bu dönemde yayınlanan birçok muhasebe ders kitabı arasında en çok okunan ve okutulan kitap olmuştur ([http://accountology.ucoz.ru/load/istorija\\_ucheta/](http://accountology.ucoz.ru/load/istorija_ucheta/)).

Bu döneme damgasını vuran yazarlardan biri de F. V. Ezerskiy'dir<sup>3</sup>. Yazar “ölü nokta (başabaş noktası)” kavramını “işletmenin maliyetlerini karşılayarak kar elde etmeye başladığı düzeydir” şeklinde tanımlamıştır. Ancak Ezerskiy araştırmalarında muhasebedeki çift taraflı kayıt yönteminin eksiklerini ortaya koymaya çalışarak yöntemi eleştirmesiyle ve “hırsız yöntemi” diyerek tamamen reddetmesiyle tarihe geçmiştir. Yazar çift taraflı kayıtlı yönteminin yerine üç taraflı kayıt yöntemi

<sup>3</sup> Yazarın adı Kiril alfabesinden Latin alfabesine göre yazıldığında Ezerskiy, Ezersky veya Ezerski gibi literatürde yer aldığı görülmüştür.

önermiş ve muhasebe literatürüne “Rus kayıt yöntemi” olarak geçmiştir. Ezerskiy tarafından önerilen bu yöntemi bilim insanları çift kayıtlı yöntemden türetilen bir çeşit olarak kabul etseler de yazar, üçlü kayıt yönteminin, çift taraflı kayıt yöntemin bir çeşidi olmadığını aşağıdaki gerekçeleri öne sürerek açıklamaya çalışmıştır:

- Kayıtlar üç yönlü bir hareketin sonucudur: giren, çıkan ve kalan (bakiye);
- Üç çeşit defter kullanılır: yevmiye defteri (kronolojik kayıt), büyük defter (sistematik kayıt), rapor defteri (mizan veya bilanço yerine geçer);
- Kayıtların doğruluğu: her defterdeki kayıtların kontrolü şeklinde yapılır yani üç boyutta doğrulanır (Rodina ve Parhomenko 2007, 29).

Ezerskiy’in sunduğu üç taraflı kayıt yöntemi başarısız olmasına rağmen, getirdiği yenilik muhasebe kayıt sistemine başka açılardan bakmaya çalışmasıdır. 1912’de Charleroi’de (Belçika) düzenlenen Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde, muhasebe eğitiminde Ezerskiy’in sisteminin öğretilmesi gerektiği önerisi sunulmuştur.

Rus muhasebe ekolünün gelişmesi Moskova’da ‘Muhasebe’ dergisinin yayınlanması ile devam etmiştir. ‘Muhasebe’ dergisi 1888 yılında A.Wolf tarafından kurulmuş ve dergide muhasebe alanındaki bilim insanlarının araştırmaları yayınlanmıştır. Derginin birçok sayısında “sertifikalı muhasebeciler enstitüsünün” kurulması gerekliliğine geniş yer verilmiştir.

Diğer taraftan ekonominin güçlü gelişimi sertifikalı muhasebecilere büyük bir talep yarattığından Rusya’da muhasebe kursları, ticaret okulları ve muhasebe okullarının sayısı önemli ölçüde artmıştır. XX. yüzyılın başlarında ticaret ve ekonomi eğitimine ihtiyaç duyulduğu için 1899 yılında St. Petersburg Politeknik Enstitüsü’nde İktisat bölümü açılmıştır. Dolayısıyla muhasebenin gelişmesi “eğitim” ve “bilimsel araştırma” olarak iki yönlü ilerlerken, muhasebeciler ve bilim adamları da yetiştikleri okullara göre iki bilimsel eğilimi ortaya koymuştur: St. Petersburg ekolü ve Moskova ekolü ([www.5ballov.ru](http://www.5ballov.ru) 2002, 8).

Rus muhasebe ekolünün kurulması dönemi 1905 yılındaki Rus Devrimin yapılmasıyla sona ermiş ve devrimin sonrasında yeni bilim insanlarının gelmesi ile yeni akımları ortaya çıkarmıştır.

Sonuç olarak XIX. yüzyılda Rus muhasebesi Fransız ve Alman muhasebe sistemlerinden etkilenmiştir. XIX. yüzyılın ilk yarısında Fransız muhasebe sistemi biraz daha etkili iken yüzyılın ortalarında etkisi tamamen ortadan kalkmış ve ikinci yarısında Alman muhasebe sistemi daha etkili olmuştur. Bunun etkili olmasının sebebi ise uluslararası ticarete Alman para birimi önemli role sahip olması ve Rusya’da çalışan muhasebecilerin çoğunun Alman muhasebeciler olmasıdır. Rus muhasebe sistemine İtalyan ekolünün etkisi de olmuştur, ancak çok kısa sürmüş ve belirgin izler bırakmamıştır. Anglo-Amerikan ekolünün ise günümüze kadar etkisi olmamıştır.

### 3.3. Sovyet Döneminde Muhasebe (1917 - 1991)

Rus muhasebe sistemi 1917’ye kadar diğer Avrupa ülkelerindekilere oldukça benzer bir süreç yaşayarak gelişmiş, hatta 1910 yılında yayınlanan bazı muhasebe kitaplarında bu gelişmelerin diğer ülkelerin önüne geçtiği ifade edilmiştir. Çarlık dönemi, Bolşevik ihtilali sonucu Ekim 1917’de sona ermiş ve Rusya’da sosyo-ekonomik ilişkilerde önemli radikal değişimlerin yaşandığı yıllar başlamıştır. Rusya İmparatorluğu’nun 1917’deki Büyük Ekim Devrimi’yle yıkılmasından sonra aynı topraklar üzerinde kurulan ve 1991’e kadar var olan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliğinde sosyal ve ekonomik açıdan büyük değişimler yaşanmıştır. Bu değişimler Rusya’da muhasebe sisteminin gelişiminde ve muhasebecilik mesleğinin şekillenmesinde önemli roller oynamıştır (Rodina ve Parhomenko 2007, 35).

Sosyalizmle gelen, merkezi planlamaya dayalı yeni ekonomik sistem, bu sisteme uygun muhasebe düzenlemeleri ihtiyacını da ortaya koymuştur. Bunun sonucunda Sovyet ekonomisinin tüm sektörlerini kapsayan ayrıntılı bir hesap planı geliştirilmiş, raporlama sistemi standartlaştırılmış, tüm işletmelerde aynı muhasebe terminolojisini kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Bunun sonucunda şimdiye kadar uygulanan muhasebe sistemi neredeyse tamamen ortadan kalkmış ve temel muhasebe kavram ve ilkelerinde bozulmalar gözlenmiştir.

Ulusal sistemin organizasyonunda katı bir hiyerarşik yapının kurulması, yasal işletme kuruluşu olarak sadece devlet işletmelerinin ekonomide yer alması, yasal düzenlemelerin merkezileştirilmesi ve muhasebe kayıtlarında bile tek tip uygulamaların emredilmesinin sonucunda dünyada benzeri olmayan “Sosyalist bir muhasebe sistemi” yaratılmıştır (Pekdemir ve Akgün 1999, 4).

Sovyetlerin ilk yıllarında muhasebe ile ilgili çalışmaların kuşkusuz en ilginç V. I. Lenin’in muhasebe düşüncesi ile yakından meşgul olmasıdır. O kadar ki Lenin sadece muhasebe uygulamaları ile değil, muhasebe kuramı ile de yakından meşgul olan devlet başkanlarının başında gelmektedir. Nitekim “Sosyalizm Muhasebedir” sözü Lenin’e aittir (Güvemli 2010, 243).

Sosyalizm döneminde muhasebe sistemindeki değişiklikler birkaç aşamalı olarak gerçekleşmiştir (<http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/buhgalterskiy-uchet-v-rossii.html>).

*Birinci aşama - askeri komünizm (1917-1920)* komünist toplum düzeninin oturtulması ve stabilize edilmesi için yapılan girişimlerle bilinir. Rus muhasebe sisteminde geleneksel muhasebe yöntemlerinin yeni ekonomik yapıya adaptasyonu başlamış ve bazı yeni değerlendirme ölçütleri geliştirilmiştir. Ancak yine de bu dönemde Rus muhasebesi ne yeni fikirlerle zenginleştirilebilmiş ne de eski fikirlerden kopabilmiştir.

Sovyet döneminin ilk yıllarında en hatırı sayılır ve etkili muhasebecilerden biri olan A. Galagan (1879-1938) dönemine göre iyi bir muhasebe eğitimi almış ve muhasebeyi çift taraflı kayıt yöntemsiz

hayal bile edemeyen kişi olarak tarif edilmektedir. Dolayısıyla sosyalist yönetim düzeninde muhasebede çift taraflı kayıt yönteminin uygulanmasına öncülük etmiştir.

5 Aralık 1917 tarihinde Merkezi Devlet Muhasebe Departmanı kurulmuş ve 13 Temmuz 1918’de yayınlanan Muhasebe Yönetmeliği ile devlet muhasebesinde bütçe sisteminden çift taraflı kayıt yönteme geçişi yapılmıştır. Bu dönemde muhasebe alanındaki ilk adımlar klasik Rus muhasebesine uygun olarak atılırken, Avrupa lkelerinin deneyimlerinden de faydalanmak amaçlanmıştır.

Diğer taraftan 1918’in sonbaharında düzenlenen II. Kamu Temsilcileri Kongresinde “parasız kayıt” fikri ortaya atılmış ve varlıkların parasal tutar olarak değil aynı olarak defterlere kaydedilmesi gerektiği savunulmuş, Sovyetler Birliği komünizme girdiği için paraya gerek olmadığı ve paraların imha edilmesi kararı alınmıştır. Bu durum muhasebe teorisinde yeni sorunlar ortaya çıkarılmış ve muhasebeciler üç gruba ayrılmıştır: romantikler, natüralistler, realistler.

“Romantikler” muhasebe ilkelerini göz ardı ederek, parayla lme kavramına karşı çok düşmanca yaklaşım sergilemişlerdir. Bu gruptaki muhasebe bilim adamları, Sosyalist felsefesinin ilkelerine atıfta bulunarak, komünizm rejiminde para biriminin tüm anlamlarını yitirdiğini ispatlamışlar ve yeni ltn emek (bir saatlik enerji veya bir günlük insan emeği) olmasını önermişlerdir.

“Natralistler”, temelde “romantikleri” desteklemişler ve parayla ölümün kullanılamayacağını, aynı ölümün daha doğru olacağını savunmuşlar, ancak takasa karşı çıkmışlardır. Onlara göre muhasebede yalnızca aynı (maddi) değerleme kullanılmalı, çünkü para ile değerleme yapıldığında işlemin (varlıkların) tam karşılığı olan değer yanlış belirlenebilir yani fiyat ile değer aynı Őey değildir. Kısacası tarihte ilk çağlardaki uygulamalara geri dönüşün yapılması ve “envanter muhasebesinin” kullanılmasını desteklemişlerdir.

“Realistler” ise parayla lme kavramını yok saymanın anlamsız olduğunu kabul ederek para yerine yeni bir değerleme ls nermemişler ve ellerinden geldiğince kayıtları parayla lme kavramına uygun olarak tutmaya devam etmişlerdir. Ancak fiyatların artışı ve Rus Rublesinin değer kaybetmesi bu gruptaki bazı muhasebecileri “acaba diğer görüştekiler haklı olabilir mi?” diye düşündürmüş ve “realistler” kendi ilerinde ikiye ayrılmışlar. “Katı realistler” tüm varlıkların ve kaynakların işlem tarihindeki değeriyle bilançolara yansıtılması gerektiğini, daha sonraki fiyat hareketlerinin parayla lme yapmaya engel olmadığını savunmaya devam etmişlerdir.

*İkinci aşama (1920 - 1929)* Yeni Ekonomik Politika tanıtımı ve geleneksel muhasebe sisteminin restorasyonu ile karakterize edilmiştir.

Birinci Dünya Savaşı sonrasındaki bu yıllarda muhasebe adına önemli gelişmelerden biri 1920 yılında Yeni Ekonomi Politikasının uygulanmaya başlaması ile ekonominin canlanmasına ve muhasebeye olan güvenin artmasına katkıda bulunmuştur. Parayla lme kavramının tekrar

kullanılması geleneksel klasik muhasebe ilkelerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlamıştır (<http://bibliofond.ru>).

*Üçüncü aşama (1929-1953)* mevcut muhasebe ilkelerinin sosyalist ekonomik yapıya göre yeni muhasebe ilkelerine dönüştürülmesi olarak özetlenebilir. 1930’larda sosyalist düzen kendi görüş ve esasları çerçevesinde deneyim sahibi olmaya başlamıştır. Dünyadaki gelişmelere bağlı olarak gelişen çift yanlı kayıt yöntemi Sosyalist düzen tarafından hala kuşku ile karşılanmaya devam etmiştir. Kapitalist düzenin kayıt sistemi olarak görülen çift taraflı kayıt yöntemine alternatif bir sosyalist kayıt sistemi arayışı bu dönemde de sürmüştür.

Bu dönem açık sosyalist muhalefetin mümkün olmadığı felsefeden ekonomiye, filolojiden tarihe ve genetiğe kadar her alandaki “doğruların” Stalin tarafından belirlendiği dönemdir. 1936 – 1939 yılları arasında süren ve tarihte “Büyük Temizlik” ya da “Büyük Terör” dönemi olarak bilinen bu yıllarda siyasi tasfiye hareketi sırasında yüz binlerce insan ya kurşuna dizilmiş ya da arkasında hiçbir iz bırakmadan kaybolmuştur. “Sokolov bu dönemde muhasebecilerin manevi kovuşturmayaya uğradıklarını, onların bazen açlıktan öldüklerini ve bazılarının da fiziksel olarak yok edildiklerini belirtmekte ve bazılarının da Batı ülkelerine kaçtıklarını açıklamaktadır.” (Güvemli 2010, 250).

1940’lı yıllara gelindiğinde “Büyük Temizlik” ten sonra kalan ve fikir beyan edebilen muhasebecilerin, muhasebeden çok bilânçonun yapısını tartıştıkları görülmektedir. Bilançonun aktifi “a - Duran varlıklar, b - Dönen varlıklar, c - Dolanım dışı (işletme çalışmalarına katılmayan) varlıklar” biçiminde ayrılmıştır. Bu kapitalist ülkelerde de benimsenen bir ayırım biçimi iken, asıl sorun bilançonun pasif yanının ayırımında ortaya çıkmıştır. Hukuki mülkiyet sorunları ile karşılaşmıştır, yani aktif üzerinde hak sahibi olanlar tartışma konusu olmuştur. Pasif “a - Fonlar, b - Krediler, c - Ayarlayıcı pasif unsurlar, d – Sonuçlar” şeklinde bölümlenmiş, ancak bu ayırım üzerinde de bir görüş birliği oluşmadığı bilinmektedir. Tartışma fonlar deyimi üzerinde yoğunlaşmış, fonlar, merkezi planlamanın işletmeye tahsis ettiği kaynaklar, yani öz sermaye yerine kullanılmıştır. Ayarlayıcı hesaplar karşılıklı hesaplaşmalarla ilgilidir, sonuçlar ise işletmenin yarattığı dönemseller değerlerle yani kâr ya da zarardır (Güvemli 2001, s.721’den uyarlanmıştır).

Savaş sonrası yıllarda, yıkılan ekonomiyi yenileme ihtiyacı nedeniyle muhasebenin gelişimi arka planda kalmıştır. 50’li yıllarda Sovyet muhasebe mesleğinin gelişimi için en önemli olay 10 Ekim 1959 № 1375, SSCB Hükümeti tarafından alınan karardır. Bu karara göre işletmelerin yaşı ve büyüklüğü dikkate alınmaksızın hepsi için tek bir iş akış sistemi oluşturulmuş, ayrıca normlar ve standartlar belirlenmiştir (<http://economy-ru.info>). Sosyalizmle birlikte ülkede uygulanan muhasebe hesap planında da revizyona gidilmiş, hesap planındaki ana hesaplar 124’ten 79’a düşürülmüş, yardımcı hesaplar ise 80’den 142’ye çıkarılmış (Güvemli 2010, 247) her bir ekonomik işlemin belgeye dayandırılması zorunluğu daha dikkatli uygulanmaya başlamış, sunulacak finansal raporların içerikleri

ve şekli formata bağlanmıştır. Bu dönemde belirlenen belge, yöntem, rapor ve diğer bazı ilkeler hala Rusya Federasyonu tarafından uygulanmaktadır.

*Dördüncü aşama (1953-1984)* maliyet muhasebesinin gelişimi olarak özetlenebilir. Stalin döneminde birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da düşünürler fikir beyan etmekten çekinirken, Stalin'nin ölümünden sonra maliyet muhasebesi ve üretim maliyetini hesaplamada karşılaşılan sorunları ortaya koymuşlardır.

Birçok bilim adamı muhasebenin en önemli işlevinin maliyetleri doğru belirlemek olduğunu dile getirmiş, üretimde kullanılan yarı mamullerin mamul maliyetini etkilediğinden, yarı mamul maliyetinin hesaplama yöntemlerini tartışmaya başlamışlardır. Üretilen rün maliyetlerinin hesaplanmasında hata olmaması için gider yerlerinde iş başında ölçümler yapılmış, çeşitli matematiksel teknikler kullanarak maliyetler hesaplanmıştır. Bu sayede standartlar belirlenmiş ve maliyet sistemi genellikle “tam – standart (bütçelenmiş)” maliyet yöntemlerinden oluşmuştur.

Sosyalist düzenin gereği olarak işletmeler yıllık çalışmalarının bütçesini hazırlar ve merkezi yönetimin onayından sonra bütçeyi uygulamaya koyarlardı. Bütçenin merkezi yönetim tarafından onaylanması “tahsisat alınması” demektir (Güvemli 2010, 249). Sosyalizmde muhasebe, muhasebecinin sorumluluğu üzerine kurulmuştur. Bütçe gerçekleşme raporu, genellikle işletme yöneticisine sunulmadan baş muhasebeci tarafından doğrudan merkezi yönetime gönderildiğinden ve merkez bu rapora göre yöneticileri değerlendirdiğinden, muhasebeci ile yöneticiler arasında sorunların doğmasına neden olmuştur.

Bütçe uygulamalarında işletmede ürün bazında maliyet ve krlılık hesaplamaları yapılyordu. Her ürünün krlı olmak zorunluluğu vardı. Bu durumda yapılması gereken, krsız ürünün masraflarının bir bölümünün krlı ürünün masraflarına eklemek ve bütün ürünleri krlı duruma getirmektir. Bu hesaplamaları da muhasebeci yapacaktı. Eğer bir ürün karlı duruma geirilemiyorsa, işletmenin bulunduğu bölgenin parti müfettişi işletme yöneticisinin dikkatini çekmek durumundaydı (Güvemli 2010, 249-250).

*Beşinci aşama (1984-1992)* lkede sosyoekonomik ilişkilerin yeniden yapılanma “perestroyka” ve muhasebe sisteminin de bu yeni gelişmelere göre kendini uyarlama şeklinde karakterize edilebilir.

SSCB'deki merkezi sosyalist muhasebe düzeni nerdeyse tamamen standartlaşmış ve katı bir şekilde 1990'lı yıllara kadar uygulanmıştır. Dönemde merkezi ekonomiye bağlı çalışan ve bu muhasebe sistemini uygulayan 200.000 kadar yerli işletme ile 1.300 kadar Sovyet-yabancı ortaklı işletme bulunmaktadır. Bu yabancı ortaklı işletmeler hali hazırdaki muhasebe sisteminin onların ihtiyaçlarına cevap vermediğini ve revizyona ihtiyaç duyduklarını sıkça dile getirmişler ve değiştirilmesini talep etmişlerdir. Merkezi yönetim, artan baskıya karşı koyamaz duruma geldiğinden çok hızlı olmasa da



muhasebe sistemini yenileme çalışmalarına başlamıştır. Getirilen düzenlemeler ile katı Sovyet muhasebesi normları kaldırılmış, dünyadaki gelişmelere uygun esnek yaklaşımlar benimsenmiştir.

### 3.4. Modern Dönemde Rusya'daki Muhasebenin Gelişimi (1992'den Bugüne Kadar)

Altıncı aşama diyebileceğimiz bu dönemi serbest piyasa ekonomisine geçiş ve yeni ekonomik koşullara uygun muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi olarak özetleyebiliriz. Sovyetler Birliğinin dağılması ile merkezi yönetimden piyasa ekonomisine geçen Rusya'da muhasebe sistemi köklü değişime ihtiyaç duymuştur. Dünya çapında kabul gören muhasebe standartlarına ve diğer düzenlemelere olan ve halen devam eden geçiş süreci işlemeye başlamıştır.

Birçok ekonomiste göre Rus muhasebe sistemindeki reformlar Maliye Bakanlığı'nın 01.11.1991 tarihinde onaylamış olduğu Hesap Planının uygulamaya sunulmasıyla başlamıştır. Daha önceden raporlanmayan maddi olmayan duran varlıklar, finansal yatırımlar ve krediler gibi raporlama objeleri artık muhasebe uygulamalarında yer almıştır. Aynı zamanda duran varlıklar, sermaye ve diğer kalemlerin raporlama yöntemleri de değiştirilmiştir. Bu yönde atılan önemli adımlardan birisi de “Şirketlerin Muhasebe Politikaları” ile ilgili muhasebe yönetmeliğinin 28.07.1994 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından onaylanmasıdır. Bu yönetmelik gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin muhasebe kayıtlarının bütünlüğü, ihtiyatlılık, özün önceliği, tutarlılık, rasyonellik gibi muhasebe prensiplerinin Rusya'da uygulamaya konması gereğini önemle vurgulamaktaydı. 21.11.1996 tarihinde finansal raporlamanın amacı, finansal raporlamayla ilgili talepler, düzenleme yöntemleri gibi kavramları kapsayan “Muhasebeyle İlgili Federal Yasa” yürürlüğe girmiştir (Fazulzyanova 2012, 131).

XX. yüzyılın sonunda muhasebe sisteminde modern bilgisayarlar kullanarak muhasebede önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Bu dönemde finansal muhasebeye göre yönetim muhasebesi daha ön plana çıkmış ve maliyet muhasebesi muhasebe sisteminde önemli yere sahip olmuştur.

Rusya'daki piyasa ilişkilerinin gelişmesiyle birlikte muhasebede, denetimde ve finansal analizde niteliksel değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Sovyet döneminde işletmeler neredeyse inisiyatif hakkından yoksun sadece üst yönetim organlarının belirlediği kuralları yerine getirdiğinden, muhasebe sistemi de “emir-komuta sistemi” olarak çalışmıştır. Hali hazırdaki muhasebe sistemi işletmenin mali nitelikli faaliyetlerini kaydetmek ve yetkili otoriteler için raporlar hazırlamak üzere tasarlandığından, Sosyalist dönemde baş muhasebeci işletme içindeki ikinci kişi konumundayken, yeni ekonomik düzende muhasebecinin işletmedeki rolü değişmiş ve yetkisi hissedilir ölçüde azalmıştır (Rodina ve Parhomenko 2007, 40).

Fakat yeni kurulan Rusya Federasyonu'nun önemle üzerinde durduğu konulardan biri ülke ekonomisine yabancı yatırımcı çekmektir. Bunun için finansal raporlardaki şeffaflığın artırılması ve

dünyadaki ortak muhasebe dili olan “standartların” dilinden konuşulması zorunluluk haline gelmiştir. Bu durum muhasebe standartlarının dilini bilen muhasebecilerin işletme içindeki rolünü ve yerini tekrar yükseltmiştir.

Rusya'nın piyasa ekonomisine geçişi planlı merkezi ekonomide unutulmuş ekonomik işlemleri (yabancı paralı işlemler, dış borçlar, kıymetli kâğıtların dolaşımı, transfer fiyatlandırması gibi) tekrar ortaya çıkartmıştır. Ekonomik bağımsızlığın kazanılmasıyla birlikte uluslararası ticarete katılan işletme sayısı arttığı gibi yabancıların Rusya'da yatırımları da artmış, sonuç olarak Rusya'da kullanılan muhasebe uygulamalarının uluslararası alanda karşılaştırma yapabilecek şekilde IFRS ile uyumlu olması konusunda çalışmalar yapılmış ve RAS (Russian Accounting Standards) Rusya Muhasebe Standartları yayınlanmıştır.

Rusya 1998 yılında kendi ulusal muhasebe standartlarını IAS/IFRS ile uyumlaştırmak için bir program hazırlanmış ve Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı 283 No'lu yasa ile 1998 yılından itibaren 20 yeni standart yayınlayarak uyumlaştırma çalışmalarında önemli adımlar atmıştır. Hükümetin beyan ettiği rota Rusya Muhasebe Standartlarının IFRS ile bütünleşmesi şeklinde olmuştur. 2004 yılından itibaren bütün ticari bankalar mali tablolarını hem ulusal muhasebe standartlarına hem de uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamakla yükümlü tutulmuştur (Çankaya 2007, 135).

Diğer tüm büyük ve orta ölçekli işletmelerin ise 2010 yılına kadar IFRS'ye geçmesi planlanmış, fakat gerekli koşullar sağlanamadığı için plan gerçekleştirilememiştir. Bunun üzerine 27 Temmuz 2010 tarihinde “Konsolide Finansal Tablolar” adlı 208 No'lu federal yasanın kabul edilmesi Rusya'da faaliyet gösteren şirketlerin UFRS'lere geçişi için temel oluşturmuş, ancak yasa 23.07.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu yasa çerçevesinde halka açık anonim şirketler, özel sigorta şirketleri ve bankalar için finansal raporlamayı UFRS'lere uygun yapma zorunluluğu getirilmiştir. Bir yıl sonra ise finansal danışmanlık yapan diğer şirketler için de UFRS'lere geçiş zorunlu hale getirilmiştir (<http://www.consultant.ru>). 2014 yılından itibaren ise sigortacılık ve finansal danışmanlığı ek iş olarak yapan şirketler için de UFRS'lere geçiş zorunlu hale getirilmiştir. (Ksenofontova 2014, 52). 2017 yılının ortalarına kadar tüm şirketlerin UFRS'lere geçişinin tamamlanması planlanmış, ancak belirlendiği tarihte uygulamaya geçirilememiştir. 2018 yılı sonu itibariyle Rusya Muhasebe Standartlarının %80'ni Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu hale getirilmiştir (<http://center-yf.ru/data/Buhgalteru/msfo-2018.php>).

Günümüzde Rusya'da bankalar ve sigorta şirketleri dışında finansal tabloları UFRS'ye göre düzenleyen şirketler öncelikle hisse senetleri borsada işlem gören halka açık şirketler, dünya pazarına girmeyi hedefleyen şirketler veya yabancı ortakları olan şirketler ya da yabancı yatırımları çekmek isteyen şirketlerdir.

2020 yılına kadar devlet politikasının öncelikli görevlerinden biri Rusya ekonomisinin yatırım cazibesini arttırmaktır (<http://2020strategy.ru/>). Rusya stratejik planında 2030 yılına kadar ekonomide yatırımların gelişmesi ve Rusya Federasyonu'nun sosyal ve ekonomik kalkınmasının sağlanması, öncelikli hedef olarak belirlenmiştir. Stratejik planın ana konseptine uygun olarak Rus ekonomisinin gelişimi, yatırım faaliyetini gerçekleştiren girişimci kurumların gelişimi ile şekillenecektir (<http://www.economy.gov.ru>). Dolayısıyla, devlet politikasının iddialı hedefinin UFRS'ye geçişte önemli katkılar vereceği düşünülmektedir.

#### 4. SONUÇ

Muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı tam ve kesin olarak bilinmese de bulgular M.Ö. dönemlerin kil tabletlerine kadar uzandığını göstermektedir. Diğer bir ifade ile uygarlıkların oluşumu ile muhasebe tarihinin başladığı söylenebilir.

“Çar I. Petro’dan önce muhasebe var mıydı?” sorusu Rus muhasebe bilim adamları arasında günümüzde bile tartışma konusu olmaktadır. “Merkezi planlı ekonomi”, “perestroyka – yeniden kurulma” ve “serbest piyasa ekonomisi” dönemlerini yaşayan Rusya’nın ileri gelen muhasebe bilim adamlarından Y. V. Sokolov (1938-2010) bu soruyu şu şekilde yanıtlamaktadır. “Eğer siz muhasebeyi sadece çift taraflı kayıt sistemiyle ilişkilendiriyorsanız, o zaman cevap kesinlikle olumsuz olacaktır. Ancak siz çift taraflı kayıt yöntemini sadece bir kayıt tekniği olarak kabul ediyorsanız, o zaman cevabınız olumlu olacaktır.” (Kuznetsov ve Panjenskaya 2015, 88)

Rus muhasebe okullarının (ekolünün) oluşmasına zemin, XVIII. yüzyılın sonlarında hazırlanmış ve XIX. yüzyılda gelişmiştir. XIX. yüzyılın ilk yarısında Arnold, Akhmatov, Mudrov ve Vavilov gibi bilim insanları muhasebe teorisinin ve uygulamasının gelişmesine önemli katkılar vermişlerdir. İkinci yarısında ise Reinboth ve Prokofiev çalışmalarında “çift taraflı kayıt sistemi nasıl daha doğru bir şekilde uygulanabilir?” sorusuna açıklık getirmeye çalışırken, Ezerskiy bu sistemin eleştireni ve “üç taraflı kayıt sistemi” fikrini savunan kişi olarak muhasebe tarihine geçmiştir.

1917’ye kadar Rusya’da muhasebe sistemi diğer Avrupa ülkelerine oldukça benzer bir süreç yaşayarak gelişmiş, çarlık dönemi, Bolşevik ihtilali sonucu Ekim 1917’de sona ermiş ve Rusya’da sosyo-ekonomik ilişkilerinde önemli radikal değişmelerin yaşandığı yıllar başlamıştır. Kurulan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği ve sosyalist rejim 1991’e kadar varlığını korumuş, muhasebe sisteminin ve muhasebecilerin gelişimini etkilemiştir.

Komünist sisteminde merkezi yönetim otoritelerin belirlediği kurallara ve mevzuatlara göre devlete ait işletmelerde muhasebe sistemini oluşturan ve ekonomik olayları kaydedip raporlayan Rus muhasebeciler, serbest piyasa ekonomisine geçişle “yabancı paralı işlemler, menkul kıymet alım

satımları, banka kredisi kullanımları” gibi özel sektör işletmeleriyle tanışmış ve yeni hesaplar ile yeni muhasebe bilgilerine ihtiyaç duymuşlardır. Globalleşmeden nasibini alan günümüz Rusya Federasyonu'nda ulusal muhasebe standartlarının %80'ni uluslararası muhasebe ve raporlama standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. Ülkenin stratejik planlarına bakılırsa 2020 yılına kadar bu uyumlaştırma süreci tamamlanacak ve devlet eliyle tüm Şirketlerin UFRS'lerle uyumlu Rus muhasebe standartlarının uygulanması sağlanacaktır.

2019/2

527

## KAYNAKÇA

- Alisenov, A. S. 2015. “Perehod Na Mejdunarodnie Standartıy Finansovoy Otchetnosti Kak Odin İz Faktorov Povısheniya İnvestitsionnoy Privlekatelnosti Rosii”, Buhgalterskaya Otchetnost, 4 (284).
- Akgün, L. 2017. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Sürecinde Rus Muhasebe Sistemi İle İlgili Yapılan Çalışmalar Ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm nerileri”, Mali Çözüm, Mayıs-Haziran.
- Balyun, T. L. 2013. “Rusya Finansal Raporlama Standartlarının UFRS'lerle Uyumlaştırılması Sorunları”, III. Uluslararası Genç Finansçılar Forumu, Aralık, Moskova.
- Bogdankeviç, A. S. 2014. “Günümüzde Muhasebeyle İlgili Düzenlemeler”, X. Gençlik ve Bilim Konferansı, Nisan, Krasnoyarsk.
- Can, A.V. 2007, “Luca Pacioli Muhasebenin Babası Mıdır?”, Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, 12.
- Chamisa, E. E. 2000. “The Relevance and Observance of the IASC Standarts in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe”, The International Journal of Accounting, 35 (2).
- Çankaya, F. 2007. “Uluslararası Muhasebe Uyumunun lçlmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması”, ZK Sosyal Bilimler Dergisi, 3 (6).
- Dujiloskaya, E. S. 2014. “Sistemı Rossiiskih i Mejdunarodnih Standartov Finansovoy Otchetnosti, ih Sovremennoe Otnoshenie i Perspektivı Razvitiya”, Mejdunarodniyh Buhgalterskiy Uchet, 45.
- Güvemli, B. 2010. “Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Döneminde Muhasebe Düşüncesinin Gelişimi (1917-1953)”, MUFAD, 48.
- Güvemli, O. 2012. “Tarih EĞitimi ve Muhasebe Tarihi EĞitimi”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 2.
- Güvemli, O. 2000. Muhasebe Tarihi, 3. Cilt, İstanbul Y. M. M. Odası Yayını, İstanbul.

- Getman, V. G. 2014. “Sovershenstvovanie Normativno-Prarovih Osnov Buhgalterskogo Ucheta İ Finansovoi Otchetnosti”, *Mejdunarodni Buhgalterskii Uchet*, 18.
- Grigoryeva, K. V. ve İ. V. Çoy. 2013. “Problemy Vnidrenii MSFO v Rossii” III. *Mejdunarodnyi Forum Molodyh Finansistov*, Aralık, Moskova.
- Grinavtseva, E. V. ve V. A. Shurova. 2017. “İstoriya Razvitiya i Stanovleniya Buhgalterskogo Ucheta v Rossii: Do Epohi Petra I i V Nachale XVIII Veka”, 34.
- Fazulzyanova, A. 2012. “Perspektivi Razvitiya Finansovoi Otchetnosti ” *Molodoi Uchennyi*, 7.
- Hiçşaşmaz, M. 1956. “Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul”, Ankara, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/368/3873.pdf> (Erişim Tarihi: 10. 12. 2018).
- “İstoriçeskiye Etapıy Razvitiye Buhgalterskovo Uçota Dlâ Formirovaniye Krugozora Buhgaltera – Kak Spetsialistah”, <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=44389> (Erişim Tarihi: 20. 12. 2018).
- İstoriya Razvitiya Buhgalterskogo Ucheta V Rossii, <http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/buhgalterskiy-uchet-v-rossii.html> (Erişim Tarihi: 20. 12. 2018).
- İstoriya\_Ucheta. <http://accountology.ucoz.ru> (Erişim Tarihi: 20. 12. 2018)
- İstoriya Razvitiya Buhgalterskogo Ucheta v Rossii. <http://5ballov.ru> (Erişim Tarihi: 04. 12. 2018)
- Krupina T. “Mejdunarodnie Standartı Bankovskoi Jizni”, <http://www.klerk.ru/bank/articles/25802> (Erişim Tarihi: 04. 12. 2018).
- Kuzmin, M. 2013. “Vvedenie v MSFO. Konseptualnie Osnovi Finansovoi Otchetnosti”, *MSFO Na Praktike*, 6.
- Kuznetsov, A.V. ve İ. G. Panjenskaya. 2015. “Po Stanitsam İstorii Rossiskogo Buhgalterskogo Ucheta v Dopetrovskuyu Epohu”, *Vestnik AGU*, 3.
- O Konsolidirovannoy Finansovoy Otchetnosti: Feder. Zakon Ot 27.07.2010 № 208-FZ (03.07.2016) About the Consolidated Financial Statements: Federal Law on 27.07.2010 № 208-FL (Edition on 03.07.2016) <http://www.consultant.ru/search/base> (Erişim Tarihi: 12. 12. 2018).
- Otar, İ. (Tercüme Eden) ve İ. Küçük. (Editör). 2012. “XIV. Yüzyılda Ortadoğuda Yazılmış Muhasebe Kitabı Risale-İ Felekiyye'nin İlk Bölümleri”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2 (2).
- Pekdemir, R. ve L. K. Akün. 1999. “Sosyalist Blokun Çöküşü İle Ortaya Çıkan İhtiyacın, Kapitalist Düzenin Muhasebe Sistemi İle Giderilmesi” <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Muhasebe-Denetimi-Sempozyumu-Bildirileri> (Erişim Tarihi: 12. 12. 2018).

Postanovlenie Pravitelstva Rossiskoi Federatsii ot 06.03.1998 Goda № 283 “ Ob Utverjdenii Programmi Reformirovaniya Buhgalterskogo Ucheta V Sootvetstvii S Mejdunarodnimi Standartami Finansovoi Otchetnosti”  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18125](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125) (Erişim Tarihi: 08. 12. 2018).

Previts, G. J., L. D. Parker. & E. N. Coffman. 1990. “Accounting History: Definition and Relevance”, ABACUS, 1.

Prognoz Dolgosrochnogo Sotsialno-Ekonomicheskogo Razvitiya RF Na Period Do 2030 Goda. Ministerstvo Ekonomicheskogo Razvitiya RF <http://www.economy.gov.ru> (Erişim Tarihi: 07. 12. 2018).

Rodina L. N. ve L. V. Parhomenko. 2007. Etapı Razvitiya Buhgalterskogo Ucheta: Uchebnoe Posobie, 5 Baskı, İzdatelstvo Tambov Gosudarstvenı Tehniçeski Universitet, Tambov.

Romanov. Sudebnaya\_Buhgalteriya, Kratkii\_Kurs. <http://www.ereading.biz/chapter.php/128113/1> (Erişim Tarihi: 10. 12. 2018).

Sarikas, Robert H., S. Arsen, M. Djatej. 2005. “History And The Russian Accounting Transition”, International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 2.

Smagina, M. N. ve U. V. Topilskaya. 2017. “Transformatsiya Finansovoi Otchetnosti v MSFO: Etapı, Sposobi Sostavleniya I Problemi” Sotsialno-Ekonomicheskie Yavleniya i Protsessi, 12.

Sokolov Y. V. ve V. Y. Sokolov. 2004. İstoriya Buhgalterskogo Ucheta, Finansı i statistika, Moskova.

Strategiya-2020 Novaya Model Rosta. Novaya Sotsialnaya Politika. İtogovii Doklad O Rezultatah Ekspertnoi Rabotı Po Aktualnım Problemam Sotsialno-Ekonomicheskoi Strategii Rossii Na Period Do 2020 <http://2020strategy.ru> (Erişim Tarihi: 05. 12. 2018).

Yanık, S. S, 1999. “Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması” Doktora Tezi, Ankara.

<http://center-yf.ru/data/Buhgalteru/msfo-2018.php> (Erişim Tarihi: 15. 12. 2018).

<http://www.scienceforum.ru/2014/pdf/4672.pdf> (Erişim Tarihi: 05. 10. 2016).

<http://www.bogazgazetesi.com.tr/yazar/5178-rusyaninkurulusu-ve-tarihi> (Erişim Tarihi: 10. 12. 2018).

<https://ru.wikipedia.org/wiki/Coxa> (Erişim Tarihi: 07. 12. 2018).