

Türk Muhasebe Düşüncesinde Tanzimat (1839) İle Başlayan Büyük Değişim

Prof. Dr. Oktay Güvemli
Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

3 Kasım 1839 tarihinde *Gülhane Hatt-ı Hümayunu* Mustafa Resit Paşa tarafından okunduğunda, idari ve mali reformların başlayacağı biliniyordu. Ama muhasebeciler, yeniliklerin kendilerine kadar uzanacağını ve beşyüz yıldır, geliştirdikleri Anadolu muhasebe kayıt kültürünün terk edilerek, muhasebe kültüründe batı Avrupa ile entegrasyona gideceklerini bilmiyorlardı. İşin özü şuydu : batı Avrupa iktisadi açıdan büyük gelişme yaşıyordu. Buhar teknolojisinin kullanım alanı giderek genişliyordu. Batı Avrupa ülkeleri bu gelişmeyi, kapitalizm anlayışı ile gerçekleştiriyorlardı. Özel kesimde, ortaklaşa sermayenin oluşturduğu deniz filoları Atlas okyanusunda ticaret yapıyor, Amerika kıtasının bölüşümü kavgası sürüp gidiyordu. Askeri silahlardaki gelişmeler hızlanmıştı. Batı ülkelerinin orduları, çağın ileri teknolojisi ile üretilmiş ateşli silahlar ile donatılıyordu.

Anadolu'ya geldiklerinden beri sürekli batıya dönük hareket eden Osmanlı, bu gelişmeleri görüyor, idari ve mali reformları başlatmak istiyordu. İşte yeniden düzenleme demek olan Tanzimat Fermanı, böyle bir ortamda yürürlüğe giriyordu. Hedef önce devlet teşkilatında batılılaşmak idi. Bunu yaparken, bir yandan da, batı kapitalizmini inceliyor, kâra dayalı işletmecilik anlayışını nasıl yaşama geçirebileceğini düşünüyorlardı. İki büyük engel

vardı. İlk engel özel kesimin gelişmemiş olması idi. Yani özel kesim gerekli çağdaş adımları atabilmek için ihtiyaç duyduğu sermaye birikimine sahip değildi. İkinci engel ise, ticarete İslamik şeriat kurallarının geçerli olması ve batı türü şirketleşmenin önünün açık olmaması idi. Bu engellerden ilki, iktisadi devlet teşekkülü niteliğinde bir örgütlenmeye gitmek ve *Fabrika-i Hümayun*'u kurmak suretiyle aşılmaya çalışıldı.

Tanzimat sonrası 1840'lı yılların başlarında *Fabrika-i Hümayun* kuruldu ve İmparatorluğun kuzey Marmara ve güney Balkanlar bölgelerinde yoğunlaşan, devlet sermayesi ile kâra dayalı fabrikalar kurulmaya başlandı. Bu hızlı bir gelişme idi. Yeterli teknik malzeme ve bilgi yoktu. Bu eksiklikler Avrupadan ithalat yapılarak karşılanıyor, yatırımlarda yabancı mühendisler çalışıyorlardı. Faaliyete geçilince maliyet hesaplaması, satış fiyatı saptaması, kâr – zararın hesaplanması için yeterli işletmecilik bilgisi yoktu. Devlet muhasebesinde yararlanılan *merdiven yöntemi* kâr hesaplamaya elverişli değildi. Ama *Fabrika-i Hümayun*, İmparatorluğun bir çok yerinde fabrikalar kurdu ve Türk sanayi tarihinin ilk ciddi hamlesini yapmış oldu. Tam başarı sağlanamadı, ama yine de bir çok işletme üretime geçirildi ve bu işletmeler uzun süre yaşadı.

Fabrika-i Hümayun denemesinin ortaya çıkardığı eksiklerin batı kültüründen yararlanılarak giderilmesi için Tanzimat gerekli fırsatları sunuyordu. Çünkü hedef batı Avrupa'ya yakınlaşmaktı. Fransa ile ilişkilerin 1774'de *Mühendishane-i Bahri-i Hümayun*'un kuruluşundan itibaren gelişmesinden yararlanılması düşünüldü. Ve maarif tarihçilerinin (*Osman Ergin*) tespitine göre iki yüz dolayında öğrenci, 1840'ların ortalarında Fransa'ya işletmecilik tahsili için gönderildi. Bu öğrenciler, Fransa'da *L'Ecole de Haute Commerce*'de işletmecilik eğitimi aldılar. Bu eğitim atağının, yüzyıl boyunca Fransız kültürünün Türkiye'deki etkisinin önünü açacağını ve sonraki yüzyıl boyunca Türk muhasebe düşüncesinin Fransız kültürü çerçevesinde gelişmesine neden olacağını kimse tahmin edemezdi.

Bu öğrenciler yurda döndüklerinde ellerinde, Napolyon'un 1807 tarihli, çağın en ileri ticaret kanunu olan *Code de Commerce* vardı. Bu kanun,

Tanzimat'ın önünde batı kapitalizmine giden yoldaki ikinci engel olan, şeriatın çerçevelediği ticaret kurallarının aşılması için bir fırsattı. Türk kültürünün batı hayranlığının ilk simgelerinden birisi olan *Kanunname-i Ticaret* 1850 yılında böylece yasalaştı. Yasa, *Code de Commerce*'in iki kitabı Türkçeye çevrilerek oluşturulmuştu. İki önemli unsur içeriyordu. Bunlardan ilki, batı ticaret hukukunun esasları ve batı tarzı ticaret şirketleri idi. İkincisi de çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemini içermesi idi. Yasal düzenlemenin bu iki kümesinin de uygulamaya geçme şansı yoktu. Bununla beraber yasanın ilk grubu oluşturan maddeleri, bir kaç yabancı sermayeli – Osmanlı Bankası gibi- kuruluşun oluşumuna öncülük yaptı. Çift yanlı kayıt yöntemine gelince, bu yöntemi bilen ne bir muhasebeci vardı, ne bir kitap vardı ve ne de bu yöntemi uygulayan işletme vardı. Yani biraz erkendi. Çünkü önce bu yasadan yararlanacak ortamın oluşturulması gerekiyordu.

Bu yasa ve onu izleyen 1926 ve 1957 tarihli ticaret kanunları, yüz elli yıl boyunca Türk muhasebe düşüncesinin temellerini oluşturacak ve 2011 yılında küreselleşmeye yönelik yeni yasa çıkana kadar, Türk ticaret uygulamalarının ve muhasebe düşüncesinin batı Avrupa kültürüne bağlı kalmasını sağlayacaktır.

Artık değişim başlamıştı. Batılılaşma çabaları yavaşlayınca 1856 yılında ikinci bir hamle olarak *Islahat Fermanı* yürürlüğe girdi. Bu batılılaşmaya ikinci bir heyecan dalgası getiriyordu. Bu arada 1853-56 yılları arasındaki Kırım savaşı nedeni ile batılı müttefikler ile daha fazla yakınlaşmış ve etkileşim artmıştı. Artık ikinci batılılaşma hamlesi başlayabilirdi. Devlet kurumları batılı tarzda yeniden organize edilmişti. Batı Avrupa kapitalizminin simgesi olan *Kanunname-i Ticaret* az uygulanmasına rağmen hala yürürlükte idi.

1870'li yılların sonlarına yaklaşıldığında artık batı kapitalizmine dönük ikinci hamlenin başlatılmasının gündeme geldiği görülüyordu. Bu, Tanzimat'ın ruhuna uygun bir gelişme olmalı ve batı Avrupa ile entegrasyonu hızlandırmalı idi. Fransız kültürü ile yetişmiş 1850'lerin nesli artık ellili yaşlarına gelmişler ve 1850'li yıllardaki hatalarının neler olduğunu, neyi

ihmal ettiklerini görüyorlardı. Bu eksiklikler, çağdaş işletmecilik alt yapı araçlarını ve örgütlerini yurda getirmek ile ilgili idi.

Ve 1879- 1885 yılları arasında, Türk – Rus savaşından hemen sonra, ikinci kapitalizm denemesi girişimini başlattılar. Bunlar 1876’da ilk Türk Anayasası’nı yapan aydınlardı. Bu beş – altı yıl içinde neler yaptılar Bunların önemlilerini kısaca sıralayalım...

- *Çift yanlı kayıt yöntemine geçiş (1879)* :1850 Sonrası bu yöntem yer yer uygulamaya girmişti ve Türk muhasebe dünyası bu yeni uygulama ile temas halinde idi. Nitekim çift yanlı kayıt yöntemine geçiş fermanında Osmanlı Bankası’nın başarılı uygulamalarından söz ediliyordu. Ve devlet, devlet muhasebesinde beş yüz yıldır yararlanılan *merdiven yöntemi*ni terk edip, çift yanlı kayıt yönteminin devlet muhasebesinde uygulanmasına karar vermişti. Önlem alınmış, bir süre ikili uygulama yapılması ve yavaş yavaş yeni yönteme geçilmesi planlanmıştı. Kuşkusuz asıl amaç, kâra dayalı işletmecilik anlayışını yaygınlaştırmak ve bu arada özel kesimi güçlendirmek idi.

Çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesi ile çağdaş işletmeciliğin, kapitalizm çerçevesinde gelişebilmesi için bir alt yapı sorunu çözülmüş oluyordu. Bu yöntemin defter sistemi, 1850 Ticaret Kanunu’nda zaten vardı. Sıra, bu atılımı başka alt yapı kararları ile desteklemeye geldi.

- *İstanbul Ticaret Odası’nın kuruluşu (1879-1882)*:Eğer liberal iktisat politikalarını uygulama gereği varsa, özel kesimi, işletmeciliği örgütlemeniz gerekir. 1879 Yılında İstanbul’da *Cemiyet-i Ticariye* adı ile ilk örgütlenme girişiminin altında yatan neden bu idi. Ve sonra 1882 yılında, bugün Türkiye’nin en büyük meslek odası olan İstanbul Ticaret Odası kuruluşunu tamamlamış oldu. Önce özel kesimin hesaplaşma düzeni çağdaş hale getirilmiş, sonra da özel kesim örgütlenmişti. Şimdi sıra eleman yetiştirmeye gelmişti.

- *Hamidiye Ticaret Mektebi’nin kuruluşu (1883)*:Yeni muhasebe düzenini kim öğretecekti ? 1850 Ticaret kanununun öngördüğü ticaret

hukukuna uygun şirketleri kim kuracak, kim yönetecekti? Özel kesim, gelişmesini sürdürebilmek için, işletmecilik eğitimi almış elemanı nereden bulacaktı? Yani işletmelere eleman yetiştirmek için bir okulun kurulmasına sıra gelmişti. İşte bu liberalizasyon denemesini başlatanlar, 1883 yılında *Hamidiye Ticaret Mektebi*'ni eğitime açtılar. Okulun açılışı zor oldu. Çünkü o zamana kadar lisans düzeyinde eğitim, devletin ihtiyacını karşılamak için yapılıyordu. Bu güçlüğü aşmak için padişah (II. Abdulhamit) nakti yardımda bulunmuştu. Okulun adına onun adının verilmesinin nedeni bu idi. Okul zor kurulduğu gibi, zor gelişti, çünkü vaktiyle Fransa'ya giden yöneticiler, okudukları okulun (*L'Ecole de Haute Commerce*) ağır ders programını eğitim programı olarak benimsemişlerdi.

Bu üçlü kültürel ve örgütsel oluşuma tesadüf denemez. Hesaplı bir girişimdir. Bu üçlü atılım,zaman içinde sürekli olarak batı Avrupa doğrultusunda desteklenmiştir. Örneğin, Fransa kültüründen yararlanılarak çok sayıda çift yanlı kayıt yöntemini tanıtıcı kitap, bu dönemde tercüme edilmeye başlanmıştır.

İşletmecilik – yeni muhasebe düzeni - muhasebe eğitimi üçlüsü, Türk işletmecilik tarihinde ilk ve son kez bu girişimde birlikte ortaya konulmuştur. Bu üçlü, bir daha birlikte olarak ele alınmamıştır. Bunun üzerinde biraz durmak gerekiyor.

1879-1885 Deneyiminde oluşturulan kurumlar başlangıçta büyük yalpalama geçirdi. Ama zamanla hepsi kendisini kabul ettirdi ve hepsi büyük etki yarattı, belirleyici oldu.

Ancak XX. yüzyılın başlarında gelişme süreçleri durdu. Bunun nedeni sürekli savaşlardı (*Balkan Savaşları – 1912-13 – Birinci Dünya Harbi -1914-18, Türk İstiklal Savaşı – 1919-22*). Cumhuriyet kurulduğunda yorgun bir millet, zayıf bir ekonomi vardı. Cumhuriyeti kuranlar önce, *Cumhuriyet Anayasasını* (1924), sonra *Türk Kanun-ı Medenisi*'ni ve daha sonra *Türk Ticaret Kanunu*'nu (1926) yürürlüğe sokarak sıralı ve bilinçli bir yasal düzenleme yaptılar ve 1926'da vergi kanunlarını çıkarmaya başladılar ve 1930'a kadar vergi kanunlarını tamamladılar.

Bu yasal düzenlemeler ile ikinci Tanzimat'ı başlatmış oluyordular. Başka bir deyişle, Tanzimat'ın önündeki engelleri kaldırmış oldular. Artık batıya özgü kanun yapısı ile batılılaşma hareketi devam ettirilebilirdi. Bu kısa inceleme konusu açısından, *işletmecilik – muhasebe düzeni – muhasebe eğitimi* üçlüsü, 1879 -1885 denemesine paralel olarak yeniden gündeme getirilebilirdi. Ama böyle olmadı. Cumhuriyet'i kuranlar devletçi görüşlere sahipti; özel kesim, muhasebesine sahip çıkacak kadar güçlü değildi. Onları uyararı, doğru yolu gösteren de yoktu. Onlar da muhasebeyi vergi kanunlarına bağlayıverdiler.

Muhasebenin vergi kanunlarına bağlanması Cumhuriyet devrimlerinin belki de en başarısız noktasıdır. Başarısızlığı şurdan bellidir ki, 1926 Ticaret Kanunu'nda çift yanlı kayıt düzeninin defter sistemi yazılı olduğu halde, her vergi kanunu kendi muhasebe defterini belirlemeye çalışıyordu. Dönemin ünlü Kazanç Vergisi Yasası böyle idi, Muamele Vergisi Yasası böyle idi. Kimi işletmelerin tutmak zorunda olduğu defter sayısı 10'u buluyordu. Cumhuriyet, batı ülkelerinden çağdaş vergi kanunlarını almıştı. Ama onlara kendi düşüncesine göre öngördüğü defterleri eklemiştir. Vergi uygulamalarında beyan usulüne geçilmesi de buna neden olan faktörler arasında idi. Genç Cumhuriyet, denetim yapmak isterken, muhasebenin gelişiminde batılılaşmanın dışına kaymıştı. Bu yanlışlığı Türkiye bütün yüz yıl boyunca düzeltemedi.

1950 Yılında başlayan liberalizasyon denemesinde Cumhuriyet'in eline devrimler sırasında yapılan yanlışlığı düzeltmek için bir fırsat geçti. Türkiye Odalar Birliğine büyük önem verdi ve özel kesimin yeniden organize edilmesini gündeme getirdi. Bunu yaparken, dünyada genellikle olduğu gibi muhasebeyi özel kesimin (işletmeciliğin) paraleline getirme fırsatı doğdu. Ancak bu fırsat değerlendirilemedi. Çünkü vergi yasaları 1949 Vergi Reformu ile düzene sokulmuş ve Türk muhasebe tarihinde *çokdefterli dönem* olarak adlandırılan düzen değişmişti. Artık çağdaş Vergi Usul Kanunu vardı. Bu vergi reformu, muhasebenin vergi yasalarına bağlı kalmasını sağladı.

1839 Yılında Tanzimat Fermanı ile başlayan batılılaşma süreci Cumhuriyet ile hız kazanmıştı. Ama bu süreçte, muhasebenin, devletçi yaklaşım çemberini aşamadığı gözlemlendi. Türk muhasebe düşüncesi bu yanlışlığı ağır ödedi. Tekdüzen hesap planına ancak yüzyılın sonlarında geçilebildi. Ve muhasebe mesleğinin örgütlenmesinde Türkiye, batı Avrupa’da en geç örgütlenen ülke oldu. O kadar ki, TÜRMOB kurulduğunda, Türk muhasebe düşüncesinin batılılaşma süreci başlayalı 150 yıl olmuştu (1839 -1989).

Türk muhasebe düşüncesinde Tanzimat ile başlayan büyük değişim, batı Avrupa kültürü ile entegrasyon çerçevesinde 2011 yılına kadar devam etti. Yani 172 yıllık bir süre yaşandı. Bu süre içinde, batılılaşma sürecinden beklenen *işletmecilik- muhasebe uygulaması – muhasebe eğitimi* üçlü bağıntısı bir kez, o da 1879 -1885 döneminde yaşandı. 1950’lerde ortaya çıkan fırsat değerlendirilemedi. Bir daha batı Avrupaya uygun bir gelişme yaşanamadı.

2011 Yılında yeni fırsat ortaya çıktı...2011 Yılında ne oldu? Tanzimat ile başlayan dönem sona erdi. Artık batı Avrupa ile entegrasyon değil, dünya ile entegrasyon gündeme geldi. Yani küreselleşme olgusu. Bu nasıl oldu? 1850- 1926 ve 1957 Ticaret Kanunları batı Avrupa kültüründen alınmışlar ve ticarete, muhasebede batı Avrupa kültürü ile entegrasyonu ön görmüşlerdi. Oysa 2011 Ticaret Kanunu, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına dayanıyor ve dünya ile bütünleşmeyi öngörüyordu. 2005 Yılında Avrupa Birliği’nin yaptığı gibi. Yani bugün Avrupa birliğine uyum demek, onların küreselleşme çabalarına ayak uydurmak demektir.

Bu 1879-1885 denemesinin tekrarlanması için bir fırsattır. Türk muhasebe düşüncesi bu fırsatı kaçırırsa, XX. yüzyılda olduğu gibi, XXI. yüzyılda kaybeder. Bu fırsatı değerlendirmek, başta TÜRMOB ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu olmak üzere Türkiye Odalar Birliğine düşmektedir. Odalar Birliği XX. yüzyılda bu görüşün dışında gelişmiştir. Ama artık kalamaz, çünkü Türk işletmeleri küreselleşmeyi zorlayacak kadar gelişti. İşletmeler Odalar Birliğini zorlamaya başlayacaklar. Nedeni şudur : Bir yandan halka açılma geliyor

ve değişik ihtiyaçlar getiriyor. Sürdürülebilirlik yeni yüzyılın ilk elli yılında gündemdeki yerini giderek artıracaa benziyor (*XXI yüzyılın ilk ondört yılında, Türkiye’de 80’den fazla sürdürülebilirlik raporu yayınlandı, ama uluslararası standartların kayıt düzenine dayalı bilgilerine yer verilemediği için firmalar sürdürülebilirliği ortaya koymaktan çok, kendilerini tanıtmakla yetindiler*). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarında deneyimi arttırmak gerekiyor.

Bunlar için araç, Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ve Tekdüzen hesap planıdır. Ama bunlarda ne sosyal muhasebe sorumluluğu vardır, ne sürdürülebilirlik nosyonu vardır. Ve tek yapılması gereken bu iki muhasebe aracını yeni Türk Ticaret Kanunu’nun paraleline sokmaktır. Bunun için ise *işletmecilik – muhasebe uygulaması – muhasebe eğitimi* beraberliğini tesis etmek gereği vardır.

Bize Gelen Bilgilere Göre, Muhasebe Finansman Alanında 2015 İlkbaharında Doçentlik Sınavında Başarılı Olanlar

Doç.Dr. Oęuzhan BAHADIR - Galatasaray Üniversitesi
Doç.Dr. Ayşe Gül KÖKSAL HATİPOğLU - Nięde Üniversitesi
Doç.Dr. Ahmet GÖKGÖZ - Yalova Üniversitesi
Doç.Dr. Burcu ADİLOğLU - İstanbul Üniversitesi
Doç.Dr. Yılmaz AKYÜZ - Uşak Üniversitesi