

Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Ün. E. Öğr. Üyesi

Doç.Dr. Batuhan Güvemli

Trakya Ün. Öğr. Üyesi

Özet

Türk muhasebe düşüncesini etkileyen ilk ticaret kanunu 1850 yılında yayınlanmıştır. Napolyon'un Code de Commerce'nin iki kitabının tercümesi ile oluşturulan bu yasa, çift yanlı kayıt yöntemini Türkiye'ye getirmişti. Ama henüz çift yanlı kayıt yöntemi Türkiye'de uygulanmıyordu. Ayrıca ticarete İslami kurallar geçerli olduğu için yasadan fazla yararlanılması mümkün değildi. Bu yasanın önemli yanı, ticaret kurallarında olduğu gibi muhasebe düşüncesinde de batı Avrupa ile entegrasyonun sağlanması aracı olması idi. Cumhuriyet döneminde bu yasa günün koşullarına uygun hale getirilerek 1926 ve 1957 yıllarında da yenilenerek yayınlanmıştır. Yani Türk ticaret kanunları 150 yılı geçen bir süre, Türk muhasebe düşüncesinin batı Avrupa ülkeleri ile bütünleşmesini sağlayıcı bir işlevi üstlenmiştir.

2011 Yılında 6102 sayılı yasa ile yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu, Türk muhasebe düşüncesinin farklı bir boyuta taşınmasının aracı olmuştur. Bu farklı boyut ekonomik küreselleşmedir. Bu yasa, uluslararası muhasebe standartlarının ve denetim standardının uygulanma zorunluğunu getirmiştir. Yani Türk muhasebe düşüncesinin küreselleşmesinin yolunu açmış ve Türk muhasebe dünyasında yeni bir dönemi başlatmıştır. Sözü edilen standartlar henüz Türkiye'de kısıtlı olarak uygulanmakta ve uygulamada ortaya çıkan kurumlar arası sorunlar tartışılmaktadır.

Anahtar sözcükler: Türk ticaret kanunları, muhasebe düşüncesi.

Jel kodu: M41, M42, K19

Abstract (Effects of Turkish Commercial Codes on the Development of Turkish Accounting Thought)

First Turkish commercial code that affected the Turkish accounting thought was issued in 1850. This commercial code was the translation of Napoleon's Code de Commerce and brought the double entry accounting system to Turkey. However, double entry accounting system was not practiced in Turkey at the time. Because of the present Islamic rules in commercial life, it was not possible to benefit from the method. This code worked as a mediate between the integration of West Europe and Turkey's commercial rules and accounting thought. This can be observed as the most important aspect of this code. This code was made suitable for the conditions of the Republic period and was issued once again in 1926 and 1957. New Turkish commercial codes functioned as an integration tool between Turkish accounting thought and western European countries over a period of 150 years.

Turkish Commercial Code numbered 6102 was issued in 2011 and functioned as a vessel to carry Turkish accounting thought into a different extent. This different extent is the globalization of economy. It brought requirement of international financial reporting standards and international auditing standards, which can be described as a way to globalize Turkish accounting thought and a new era for Turkish accounting world. Today, mentioned standards have restricted usage in Turkey and a debate is going on regarding the practical implications of its inter-institutional usage.

Keywords: Turkish commercial code, accounting thought.

Jel Classification: M41, M42, K19

1. Giriş

13.1.2011 Tarih ve 6102 sayılı yasa ile yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu büyük tartışmalara neden oluyor. 2015 Yılına girilirken bu tartışmaların devam ettiği gözleniyor. Bu yasanın Türk muhasebe düşüncesini etkileyen yanı uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını gündeme getirmesidir. Bu yasa ile Türkiye’de dördüncü ticaret kanunu yürürlüğe girmiştir. Daha önce 1850,1926 ve 1957 yıllarında da ticaret kanunlarının yürürlüğe girdiği gözlenmektedir.

1850 Yılında kabul edilen *Kanunname-i Ticaret*’in özelliği, Tanzimat (1839) sonrası Türk ticaret dünyasının batı ile entegrasyonunun sağlanmasında rol alması idi. Bu yasa ile ilk kez çift yanlı kayıt yöntemini esas alan defter sistemi de Türkiye’ye gelmiş oluyordu.

1926 Tarihli *Türk Ticaret Kanunu*, laik Cumhuriyet’in ticaret anlayışını simgeliyor ve Türk ticaretinin ve Türk ticaret şirketlerinin batı ülkeleri standartlarına kavuşturulmasını hedefliyordu. Bu arada XX. yüzyıl boyunca etkin olacak muhasebe düşüncesinin temellerini atıyordu.

1957 Yılında ise, günün koşullarına uygun duruma getirilen ve özellikle dili sadeleştirilen bir ticaret kanunu söz konusu olmuştur. Özelliği, 1950’li yıllarda başlayan liberal iktisat politikalarının uygulanma aracı olmasıdır. Muhasebe düşüncesine yenilik getirmemiştir.

Bu üç ticaret kanunu, Napolyon’un 1807 tarihli *Code de Commerce*’inden alınmış esaslar çerçevesinde oluşturulmuştur. Yani batı Avrupa ülkelerinin kültürünü taşır. 2011 Tarihli Türk Ticaret Kanunu ise, bu yasalardan ayrılır ve Türkiye’ye küreselleşmenin yolunu açan bir nitelik taşır. Türk muhasebe düşüncesini de uluslararası platforma taşıma görevini üstlenmiş görülmektedir. Yasa bu uluslararası platforma Türk muhasebe düşüncesini, uluslararası muhasebe standartlarını ve uluslararası denetim standartlarını gündeme getirerek taşımaktadır.

Bu açıklamalar şunu göstermektedir ki, Türk ticaret kanunları ile Türk muhasebe düşüncesi iki büyük evrim geçirmiştir. Bunlardan ilki 1850 yasası ile çift yanlı kayıt yöntemi ile Türk toplumunun tanışması ve batı Avrupa ülkeleri ile muhasebe düşüncesinin entegrasyonudur. İkincisi ise, 2011 yasası ile Türk muhasebe düşüncesinin küreselleşme sürecine girmesidir.

Aşağıda bu yasaların Türk muhasebe düşüncesine etkileri gözden geçirilecektir.

2. 1850 Tarihli Kanunname-i Ticaret'in Türk Muhasebe Düşüncesine Etkileri

Değişim, idari ve mali reformlar demeti olan Tanzimat Fermanı (1839) ile başlar. Amaç, sosyal yaşamı, mali, idari ve bu arada ticari yaşamları batı Avrupa ülkeleri ile entegre etmektir. Türk ticaret kanunları tarih boyunca batı kapitalizminin aracı olmuştur. Ticaret şirketlerini, onların çalışmalarını, kayıt düzenlerini kâra dayalı, özel kesim ağırlıklı olarak görür. Tanzimat, genel olarak batı Avrupa ülkeleri ile entegrasyonu öngörür. Bu ülkelerde ticaret ve özel kesim, kapitalist esaslar çerçevesinde faaliyette bulunuyordu. Oysa Osmanlı devletçi bir zihniyetle yönetiliyor ve ticarete de İslamın şeriat kuralları hakim durumda bulunuyordu. Bu iki engel nasıl aşılacaktı?

Osmanlı önce kapitalist çerçevede çalışacak, kâr sağlayacak ve bu kârla yatırılan parayı geri alacak sanayi kuruluşları kurmayı gündeme aldı. Bunu, yeterli sermaye birikimine sahip olmayan özel kesim yapamazdı. O halde iktisadi devlet teşebbüslerinin öncüsü durumunda bir iktisadi oluşum ortaya konulmalı idi. 1840'lı yıllarda bunu *Fabrika-i Humayun* ile yapma kararı aldı. Ve İmparatorluğun bir çok yerinde sanayi kuruluşlarının yatırımlarına başladı (*Oktay Güvemli, Cilt 3, Sayfa 489 vss., 2000*). Bu atılım, Türk sanayi tarihinde başarısızlıkla sonuçlanan bir girişim olarak adlandırılmıştır. Bunun nedenleri arasında deneyim noksanlığı, yetmişmiş eleman sıkıntısı ve muhasebe açısından yatırım muhasebesini, kâra dayalı işletme muhasebesini ve özellikle maliyet muhasebesini bilen kadroların olmayışı vardı. Muhasebede esas noksanlık, devlet muhasebesinde kullanılmakta olan ve bir devlet muhasebesi yöntemi olan *merdiven yönteminin* kâra dayalı işletme muhasebesine uygun olmaması idi (*O. Güvemli, C. Toraman, B. Güvemli, Sayfa 22,34,35, 2014*). Bu eksiklikleri gidermek için Osmanlı'nın, o zamanlar gelişmeleri aldığı Fransa'ya iki yüz dolayında öğrenci gönderdiği görülmektedir (*Saltuk Duran, Paper, 13 WCAH*). Bu öğrenciler Fransa'daki *Les Ecoles de Haute Commerce*'de (Yüksek Ticaret Okulları) okumuşlardır. XIX. Yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı'nın üst kademesinde görev alan kadrolarda bu öğrenciler de vardır. Bunlar işletmecilik ve bu arada çift yanlı kayıt yöntemi eğitimi almışlardır.

Bu kadroların Türkiye'ye döndüklerinde ilk yaptıkları işler arasında, Napolyon'un 1807 tarihli *Code de Commerce*'inin birinci ve ikinci kitaplarını Türkçeye tercüme ederek *Kanunname-i Ticaret* adı ile yürürlüğe konulmasını sağlamaları önemlidir (*O. Güvemli, Cilt 3, Sayfa 75-82, 2000*). Bu, Türk toplumunun batı Avrupa ticaret kültürü ile tanışmasını sağlayan ilk yasadır.

Bu yasada tüccar ve ticaret şirketleri ele alınırken bir yandan da tüccarın tutacağı defterlerden söz edilmektedir. İki defter vardır : Günlük defter ve envanter defteri. Yasada sözü edilen defterler aşağıdaki gibi anlatılmıştır (*O. Güvemli, Cilt 3, Sayfa 79, 2000*).

Günlük defter : Ticari işletmelerin günü gününe aktif ve pasif şeklinde kaydedilmesine, ticaret evinde masraftutarlarının aydan aya beyan edilmesine olanak veren defterdir. Öteki defterlerden ayrı tutulur, ama kayıtları onlarla bağımlı olarak yürütülür..

Her ayın sonunda bir envanter çıkarılır; bunda dönen ve duran varlıklar yer alır; aktif ve pasifler yazılır.

Günlük defter ve envanter defteri imzalı olur. Bu imzalar Ticaret Mahkemesi hakimi, yoksa belediye başkanı ya da yardımcısı tarafından kontrol edilir ve defterler on yıl süre ile saklanır.

Düzgün tutulan defterler, tüccarlar arasında delil olabilir. Şahıs firmalarında da bu defterlerin tutulması zorunludur...

Bu ifadeler, çift yanlı kayıt yönteminin uygulanması için tutulan defterleri göstermektedir. Açık olarak defter tutmanın amacı, tüccara bilgi vermek ve tüccarlar arasında hesaplaşmada kaynak oluşturmak olarak görülmektedir. Yani kâra dayalı işletmelerin kayıt araçlarıdır. Bu yasa yürürlüğe girdiğinde ne kâra dayalı doğru dürüst işletme vardır ve ne de çift yanlı kayıt yöntemini bilen, uygulayan muhasebeciler vardır. Bu olumsuz etkenler yanında ticarete şeriat kurallarının yürürlükte olması yasanın uygulamasında sınırlı kalınmasına sebep olmuştur. Bununla beraber, İstanbul Bankası, Osmanlı Bankası (*S. Apak, M. Erol, V. Yerebasmaz, Paper, 13 WCAH*) gibi yabancı sermayeli kuruluşların kurulmalarında ve muhasebelerinin yürütülmesinde kullanılmıştır.

Yasanın Türk firmalarında kullanıldığını söylemek, en azından yaygın olarak kullanıldığını söylemek güçtür. Tanzimatrüzgârının elverdiği ölçüde başvuru bir yasa niteliğini taşıdığı söylenebilir. Ancak Tanzimat rüzgârını güçlendiren ikinci bir ferman 1856 yılında *Islahat Fermanı* adı altında yayınlanınca, batılılaşma hareketleri yeniden hız kazanmaya başlamıştır. Bu ikinci batılılaşma dalgasının, özel kesimi ve kâra dayalı işletme anlayışını geliştirmeye yönelik etkisi ancak 1870’li yılların sonlarında kendisini göstermeye başlamıştır.

3. XIX. Yüzyılın İkinci Yarısı Ortalarında Büyük Değişim Denemesi - 1879-1885

Türk özel kesiminin tarihi açısından ve muhasebe tarihi açısından 1879 –1885 yılları arasında yapılanlar ve oluşturulan kuruluşlar önemlidir. Ve XIX. yüzyılın ikinci yarısında kapitalist anlayışın gelişme sürecini ortaya koyan olaylar zincirini oluşturur. *Kanunname-i Ticaret*’in getirdiği yeni ortamın yarattığı bu olaylardan önemlileri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

A. Devlet, kendi muhasebe kayıtları için merdiven yöntemini terkederek çift yanlı kayıt yöntemini kabul etmiştir.

Konu ile önce Maliye Nezareti bünyesinde bulunan *Islahat-ı Maliye Komisyonu* görevlendirilmiş ve bu komisyon bir rapor hazırlamıştır (*BOA DUİT 37-2/6, 2/7*). Bu raporda yer alan görüşler, bugünkü dille aşağıda özetlenmiştir (*Güvemli Oktay, Cilt 3, Sayfa 222- 237, 2000*).

Maliye Bakanlığı’nın eksikliği, muhasebe kayıtlarının çift yanlı kayıt yöntemine göre tutulmamasıdır. Gelirler ve harcamaların gerçek bilgi verecek biçimde kaydı yapılamamaktadır....

Avrupa usulü ile kurulmuş Osmanlı Bankası’nın Maliye Bakanlığı ile karşılaştırılmasında eksiklik ortaya çıkmaktadır...

Muhasebe hesaplarının, harcamaları ayrıntılı olarak gerçeği gösterecek biçimde kayıtlarının yapılması, çift yanlı kayıt yöntemini gerektirir...

.... öncelikle çift yanlı kayıt yönteminin hazinece herkese öğretilmesi gerekmektedir, uygulamada zamana gerekseme vardır... bunun için devlet muhasebe örgütünde çalışanlar, eski ve yeni olarak ikiye ayrılabilir ve yeni olanlar ile zaman geçirmeden uygulamaya başlanılmalıdır....

Komisyonun bu görüşleri içeren raporu üzerine, Maliye Nezareti ile Sadrazamlık (Başbakanlık) arasında yazışmalar başlar (BOA DUİT 37-2/72/2) . Maliye Bakanı Edib Paşa, Sadrazam (Başbakan) Said Paşa'dır. Konu nihayet Padişah'a arz edilir, Padişah da onaylar (BOA DUİT 37-2/7-2/4).

Padişahın kabulü, bugünkü dille, aşağıdaki ifadeler ile yapılmıştır (BOA DUİT 37-2/7-2/4) :

.... Tanzim olunan tezkere ve ekindeki belgeler padişaha takdim edilmiş, gerekçeler kabul edilmiş... uygulanmasına izin (ferman) verilmiştir. 9 Sefer 1297 (Miladi 22 Ocak 1880).

Osmanlı, devletçi bir anlayışla yönetilmektedir. Bir yeniliğin önce devletçe benimsendiğinin açıklanması, o yeniliğin genel kabul görmesini kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle, devletin çift yanlı kayıt yöntemine geçişi, bu yöntemin uygulanmasının önünü açmış ve ülkenin muhasebe düşüncesi hızlı bir değişim sürecine girmiştir. İlk yapılan iş, Fransız kültürü ile yazılmış muhasebe kitaplarının Türkçeye çevrilmesi olmuştur.

B. Çift yanlı kayıt yönteminin tanıtımına dönük muhasebe öğreti kitaplarının tercümesi

Osmanlı muhasebe düşüncesindeki değişim gerekmesi, 1880'lere doğru giderek daha fazla kendisini hissettirmeye başlamıştı. Bu nedenle, devletin çift yanlı kayıt yöntemine geçiş kararından sonra çift yanlı kayıt yöntemini öğreten kitapların yazımında hızlı bir artış yaşanmaya başlandığı gözlenmektedir. 1870'lerde başlayıp, yüzyılın sonuna kadar sayısı yirmiyi bulan muhasebe öğreti kitaplarının dokuzu 1880-1886 yılları arasında yazılmıştır. Bu kitapların tamamı Fransız muhasebe kültüründen yararlanılarak hazırlanmıştır. (Oktay Güvemli, Cilt 3, Sayfa 585-587, 2000).

C. Yüksek öğrenim kurumlarının ders programlarında muhasebe derslerine yer verilmesi

Büyük değişim denemesi döneminde (1879-1885) İstanbul'da dört yüksek öğretim kurumu bulunduğu gözlenmektedir. Bunlar üzerinde aşığıda kısaca durulmuştur.

a. *Darülfünun-ı Osmani (Osmanlı bilim kapısı, Osmanlı Üniversitesi)* : Bugünkü İstanbul Üniversitesi'nin başlangıcı olan bu okul 1863'de kurulmuştur. Okulun 1871 yılında yayınlanan yönetmeliğinde haftada üç saat Fransızca dersinin ve iki saat *Usul-i Defteri* adı ile muhasebe dersinin ders programlarında yer aldığı görülmektedir (*Ekmeleddin İhsanoğlu, 1990*).

b. *Mekteb-i Mülkiye* : Bugün Ankara Üniversitesi'ne bağlı Siyasal Bilgiler Fakültesi olarak öğrenimini sürdürmektedir. 1858 Yılında İstanbul'da kurulmuştur. Devletin eleman gerekmesini karşılamaya yönelik olarak kurulmuştur. 1870'li yıllarda bu öğretim kurumunun birinci sınıfı ders programında *Ticaret Kanunları* dersinin ve *Senet ve Defter Tutma* dersinin yer aldığı gözlenmektedir (*Osman Ergin, Sayfa 600 vss., 1977*).

c. *Mekteb-i Fünun-ı Maliye (Mali bilimler mektebi)* : Tanzimat Fermanı (1839) sonrası Maliye Bakanlığının eleman ihtiyacını karşılamak üzere kurulmuş bir öğretim kurumudur. Denilebilir ki ilk muhasebe eğitiminin yapıldığı okuldur. Ancak kurulduğu yıllarda, devlet muhasebesinde *merdiven yöntemi* kullanıldığından, bu yöntemin eğitim programlarında yer aldığı bilinmektedir. XIX. Yüzyılın ikinci yarısının sonlarına doğru, çift yanlı kayıt yönteminin kabulünden sonra, okulun ders programlarında doğal olarak bu yöntemin öğretilmesi söz konusu olmuştur. (*Saltuk Duran, Paper, 2012*).

Bu üç yüksek öğretim kurumu, devletin eleman gerekmesini karşılamak üzere kurulmuşlardır. Ve 1880 yılı öncesi oluşturulmuş kurumlardır. Sadece bu dönemde ders programlarını, gelişmelere göre yenilemiş olmalarından söz edilebilir.

d. *Hamidiye Ticaret Mektebi* : İncelenen dönemde (1879-1885) kurulan tek yüksek öğretim kurumudur. Amacı, özel kesime eleman

yetiştirmek, işletmecilik eğitimi vermektir. Padişah Sultan Abdülhamid'in (1876-1908) maddi yardımları ile kurulduğu için onun adını almıştır. Bu okul, kâra dayalı işletmecilik eğitimi ve çift yanlı kayıt yönteminin öğretilmesi açaşından bir dönüm noktası teşkil ettiği için aşağıda ayrıca ele alınmıştır.

D. Hamidiye Ticaret Mektebinin kuruluşu

1879- 1885 Yılları arasında özel kesime önem verilmesini öngören çabalar genellikle başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Ama bu çabalar sırasında oluşturulan kurumlardan çoğu zaman içinde gelişmiş ve yararlı olmuştur. Bunlardan birisi de bu okuldur. Çift yanlı kayıt yönteminin kâr hesaplanmasına dönük yapısı ile Osmanlı yeni tanışıyordu. Ve bu yöntemin, kâr amaçlı özel kesim kuruluşlarında kullanılmasının öncelik taşıdığı biliniyordu. Bu durumda yapılması gereken, özel kesim kuruluşları için girişimci, yönetici ve muhasebeci yetiştirmek üzere eğitim kurumu oluşturulması idi.

Türk eğitim tarihçileri, *Hamidiye Ticaret Mektebi*'nin kuruluşu en zor olan okul olduğunu belirtirler. İlk girişim H. 1277 (Miladi 1860-61) yılında olmuş ve okulun açılışı başarılammamıştır. Eğitim tarihçisi Osman Ergin, bunun nedeni olarak öğrenci bulunamamış olmasını gösterir. Ve Osmanlı'da Müslümanların askerlik ve devlet memurluğunu yeğlediğini, ticaretin Rum ve Ermenilerin ilgi alanı olduğunu, bu nedenle Müslüman ahalinin ticaret yapma isteklerinin yavaş yavaş gelişme gösterdiğini belirtir (*Osman Ergin, Sayfa 1136 vss., 1977*).

İkinci girişim H. 1297 (Miladi 1879) yılında yapılır. Bu kez de okul için bina bulunamaz. Hemen peşinden yapılan üçüncü girişimin de yine aynı nedenle başarısız olduğu bilinmektedir. Nihayet dördüncü girişimde bugünkü İstanbul Sultanahmet bölgesinde bina bulunur ve kuruluş gerçekleşir. Padişah Fermanında yazılı olan ve okulun kuruluş gerekçesini oluşturan hususlar aşağıda sıralanmıştır (*Oktay Güvemli, Sayfa 105-115, 2003*).

- *Ticaretin geliştirilebilmesi için ülkenin çeşitli yerlerinde ticaret okulları açılması gerekmektedir.*

- *Tüccarlığa ait bilimlerin gençlere öğretilmesinin yararları ortadadır.*

- *Şimdilik yapılması gereken İstanbul'da devletin yardımları ile bir ticaret mektebi kurmaktır. Alınacak sonuca göre öteki vilayetlerde de benzer okullar açılabilir.*

- *Bundan önceki girişimlerde uygun bina bulunamadığından başarılı olunamamıştır. Bu nedenle bu kez bina kirası ve bir yıllık öğretmen ücretleri için hazineden 100.000 Guruş'un bu iş için ödenmesi görüşlerinize sunulur. Sonraki yıllarda öğrencilerden öğrenim parası toplanması planlanmaktadır.*

Okul, biri hazırlık olmak üzere dört yıllık olarak kurulmuştur.

Fransa'daki *LesEcoles de Haute Commerce*'in ders programından alınan dersler programa konulmuştur. Bu ders programında, hazırlık sınıfından başlamak üzere yoğun bir muhasebe, matematik, istatistik, ticaret hukuku, Fransızca ve büro yönetimi dersleri yer almaktadır. Bu yoğunluktaki ders programı öğrenciler için ağır gelmiştir. Bir süre, yeterli sayıda öğrenci bulunamamıştır, dersler aksamış ve eğitime ara verilmiştir. 1886 Yılında ders programı hafifletilerek okul yeniden açılmıştır. Ve edinilen deneyimler sayesinde bu kez başarılı olunduğu görülmektedir.

1879-1885 Yılları arasındaki çabalar sırasında gerçekleştirilen çift yanlı kayıt yöntemine geçiş ve *Hamidiye Ticaret Mektebi* başarılı girişimler olarak sürekliliğe sahip olmuşlardır. Bu iki oluşum, Türk muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşmasında fevkalade önemli bir dönüm noktasını teşkil etmiştir. Bu iki oluşum kalıcı olmuştur ve XX. yüzyılın muhasebe düşüncesini biçimlendirecek alt yapıyı oluşturmuştur. Daha sonra özel kesimin gelişmesine başarılı katkılarda bulunan çift yanlı kayıt yöntemi ve muhasebe eğitimi veren yüksek öğrenim kurumu yanında, bu gelişmeleri destekleyici olarak İstanbul Ticaret Odası'nın kurulduğu gözlenmektedir. Hatta bu girişim çift yanlı kayıt yöntemi ile birlikte hayata geçirilmiştir.

E. İstanbul Ticaret Odası'nın kuruluşu

Özel kesim işletmelerinin gelişebilmesi için, işletmecilik ve muhasebe eğitimi yanında, özel kesim işletmelerinin sorunları ile de uğraşmak üzere meslek odası kurulması gerekmesi ile karşılaşıldığı görülmektedir.

Meslek odasının kurulmasını gerektiren birçok gelişme vardı. XIX. Yüzyılın ikinci yarısında batı Avrupa ülkelerinde hızlanan sanayi devrimi, Osmanlı'yı bir yandan gelişen sanayi ve ticaretin izlenmesine ve bir yandan da iş dünyası için çağdaş organizasyonlar aramaya yöneltiyordu. 1880'li yıllara doğru oluşan olumlu ortam, özel kesim işletmelerinin sorunlarını çözmek ve sanayi ve ticaretin birbirlerini desteklemelerini sağlamak üzere bir meslek odası kurulmasına olanak sağlıyordu. Bunun için, 1876'da önce Ticaret Vekaleti'nde *Meclis-i Ticaret ve Ziraat*'in kurulduğu, 1879 yılında biraz daha ileri gidilerek *Cemiyet-i Ticariye*'nin oluşturulduğu görülmektedir. 1882 Yılında da bu Cemiyet'in *Dersaadet (İstanbul) Ticaret Odası* haline getirildiği bilinmektedir.

Bu değişiklik, Ticaret Vekaleti'nin H. 27 Zilhicce 1296 (Miladi 13 Aralık 1879) tarihli gerekçeli yazısında *ticaretin ilerlemesi ve gelişmesine hizmet etmek üzere İstanbul'da bir Ticaret Odası kurulması* ifadesinde görülmektedir (*Erol Zeytinoglu, Necla Pur, Sayfa 6-7, 1982*)..

Odanın oluşturulması aşamasında hazırlanan Nizamname'nin 9. maddesinde odanın görevleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- *Sanayi ve sanatın(hirf) gelişmesi ve girişimciliğin*

Artırılması için gerekli önlemleri (teknik olanaklar, kayıt düzeni gibi) almak,

- *Ticaret ve Ziraat Vekâleti tarafından yapılması gereken yenilikler (gümrükler, limanlar, taşıma işleri gibi) konusunda, bakanlığa görüş bildirmek,*

- *Gazete, dergi çıkarmak, yayın yapmak...*

İstanbul Ticaret Odası'nın 1882 yılı başında 24 üye ile faaliyete geçtiğini belirtmek uygun olacaktır. Bugün Türkiye'nin en büyük meslek odası konumundadır. Ve muhasebeciler de bu oda içinde bir meslek komitesinde yer almaktadırlar.

1879-1885 Yılları arasında gerçekleştirilen kurumların başarılı olan ve gelişenlerinden birisi de İstanbul Ticaret Odası'dır.

*F. Devletin denetim ve vergicilik konularında
çağdaşlaşma arayışları*

1879-1885 Yılları arasında özel kesimin gelişmesi için, devlet desteği ile bir dizi önlem alınırken, devlet kendi örgütünü denetlemek ve vergicilikte çağdaşlaşmak için de çaba gösteriyordu.

a. Maliye Nezaretinde Heyet-i Teftişîye 'nin kurulması

Tanzimat döneminin getirdiği yenilikler arasında denetim düşüncesini ortaya çıkaran görüş aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Devletin mali işlemleri ve hesapları ne kadar muntazam cereyan etmiş olsa da ve maliye memurlarının çalışmalarına ne kadar dikkat edilmiş olursa da, kontrol edilmedikleri müddetçe, bu işlemlere ve hesaplara tamamiyle güven duyulamayacaktır. Bu durum, meydana gelen olaylar ile tespit edilmiştir. Dolayısı ile maliye işlemlerinin teftiş ve tetkik altına alınmasındaki yararın açık olduğu gözlenmektedir (Emre Çelebiler, OktayGüvemli, Paper, 2010).

Bu görüş doğrultusunda hazırlanan tezkerenin Padişah tarafından kabul edilmesi üzerine, Maliye Nezareti bünyesinde *Heyet-i Teftişîye* adı ile (Maliye Teftiş Kurulu) bir organ oluşturulduğu görülmektedir. Nizamnamesinde (yönetmelik) şu hususlara yer verildiği dikkati çekmektedir:

- *Devlet gelir ve giderleri ile meşgul olan tüm devlet memurlarının hesaplarını incelemek, Maliye Bakanı 'nı bilgilendirmek,*

- *Teftiş sırasında, müfettişlere defter ve belgelerin sunulması zorunluluğu vardır. İşlerinde açığı çıkan ve hile yapan memurlara işten el çektirilebilecektir,*

- *İmparatorluk yedi ayrı bölgeye ayrılacak, Mart ve Kasım ayları arasında teftiş işlemi yapılacaktır...*

Maliye Nezareti bünyesinde devlet gelir ve giderleri ile ilgili teftişin yapılması büyük bir yenilik ve çağdaş bir girişim olmuştur. Ancak yüz yılın sonuna kadar, Nizamnameler (yönetmelikler) sürekli değiştirilmiş, müfettiş kadroları bir artırılmış, bir azaltılmış; Heyet-i Teftişîye istikrarlı bir gelişme gösterememiştir.

Heyet-i Teftiſiye'nin kendisini kabul ettirmesi ve ÷lke mali denetiminde etkin bir duruma gelmesi için, XX. y÷zyılı beklemek gerekmiſtir. Devletin kendi mali örgütünün denetiminde fazla başarılı olamaması, bağımsız muhasebe denetimindeki başarıyı da geciktirici olmuſtur.

b. İşletmelerin kârlarından alınan vergilerdeki gelişmeler -

Temettü Vergisi

Temettü kâr etme, fayda görmek demektir. Temettü vergisi ise, özel ve tüzel işletmelerin kazançları ile uyumlu vergi ödemeleri anlamına gelmektedir. Yani işletmelerin kârlarından vergi alınması demektir. Osmanlı bu vergiyi XIX. y÷zyılın başlarında, 1825 yılında yürürlüğe koymuſtur. Ama işletmede kârın hesaplanması için yeterli muhasebe bilgisine sahip olunamadığından dolayı, tüccarlar büyüklüklerine göre sınıflara ayrılmıſ, her sınıfın kazancı için bir değer takdir edilmiſ ve vergi bu değer üzerinden binde hesabı ile tahsil edilmeye başlanmıştır (*M. Zeki, Pakalın, Cilt 3, 1993*). Osmanlı uygulamasına göre, alınacak vergi yıl başında kendilerine bildiriliyordu. Yani tahakkuk usulü geçerli idi. Tahakkuk esasına göre, yani yıl başında yükümlüye, o yıl içinde ödeyeceği verginin bildirilmesi, temettü vergisi uygulamasında da kendini gösteriyordu (*O.Güvemli, S. Güreli, Paper, 2013*).

XIX. Yüzyıl boyunca bu şekilde uygulanmaya çalışılan temettü vergisinde, 1879-1885 yılları arasındaki arayışlar doğrultusunda, değişiklikler yapılması doğal olarak gündeme geliyordu. Çünkü hem işletmelerin çoğalması ve kâr hesaplamalarına dönük gelişmeler vardı ve hem de devletin mali uygulamalarında çağdaşlaşma eğilimi fazlası ile kendisini gösteriyordu. Ancak işletmeler, hem çağdaş girişimcilik ile ve hem de kârın hesaplanmasında yararlanılacak çift yanlı kayıt yöntemi ile yeni tanışılıyordu. Öte yandan, devletin mali düzenindeki vergi toplamak ile görevli memurlar ne çağdaş işletmecilikten ve ne de kârın hesaplanma tekniklerinden haberleri vardı. Denetleyemeyecekleri bir kârdan vergi alınması mümkün değildi. Ama yine de temettü vergisi için kimi yeniliklerin yapılmasının gündeme geldiği görülmektedir. Bu değişikliklerden bir kaçısı aşağıda belirtilmiştir (*O.Güvemli, S.Güreli, Paper, 2013*).

- Her esnaf ve tüccar grubunun vergi yükümlülüğünü belirleyecek komisyonlarda, o esnaf ve tüccar grubunun iki temsilcisine yer verilmeye başlanmıştır. Böylece ticaret erbabının kendi kendisini vergilendirmesi sağlanmaya çalışılıyordu.

- Kâr etmediği halde vergi ödemek zorunda kalan tüccarların yakınmaları üzerine, iş konularına göre kazanç gruplarının ayrıntılı kademeler halinde saptanması yolunun denendiği de görülmektedir.

Ancak bütün bu önlemlerin kârın doğru saptanması açısından bir yararı olmuyor ve yakınmalar devam ediyordu. Bu yakınmaların, Cumhuriyet döneminde vergi uygulamalarında beyan usulüne geçene kadar (1926) devam ettiğini belirtmek uygun olacaktır.

Bu durum göstermektedir ki, 1880’li yıllarda devlet, kendi mali örgütünü denetlemede olduğu gibi, vergicilik alanında ki çağdaşlaşma çabalarında da fazla başarılı olamamıştır. Bunda, alınan önlemlerin yetersizliğinden daha çok, alt yapı eksikliğinin payı vardır. Girişimcilerin deneyimsizliği, muhasebe bilgisinin kârın hesaplanmasındaki yetersizliği, devlet mali örgütünde çalışanların kârın denetlenmesini bilememeleri gibi.

4. 1926 ve 1957 Yıllarında Yürürlüğe Giren Türk Ticaret Kanunlarının Muhasebe Düşüncesine Etkileri

Öncelikle aşağıdaki hususları belirtmek yararlı olacaktır.

- Türk muhasebe düşüncesinde Cumhuriyet, Tanzimat’ın devamı niteliğindedir. Cumhuriyet’in, muhasebe düşüncesinin batı Avrupa ile entegrasyonunda önündeki engelleri kaldırmak şeklinde bir etkisi olmuştur.

- Tanzimat döneminde İslamik koşulların sınırladığı ticari kuruluşların oluşumu ve faaliyetlerinin çağdaş kurallara uygun duruma getirilmesinde, başka bir deyişle çağdaşlaşmada alt yapının oluşturulmasında Cumhuriyet’in büyük payı vardır.

- Muhasebe düşüncesinde batılılaşma hareketinin başladığı 1850 yılındaki batı Avrupa ülkelerinde muhasebe düşüncesi, 1920’li yıllara doğru büyük gelişmeler göstermişti. Çift yanlı kayıt yöntemi, gerek kayıt düzeni açısından ve gerekse defter sistemi bakımından önemli mesafeler almıştır.

Bilançonun aktif – pasif yapısının kuralları belirli seviyeye ulaşmıştır. Henüz dikey gelir tablosu kullanılmaya başlanmamıştır, ama kâr - zarar tablosu en gelişmiş hali ile düzenlenebilir duruma gelmiştir. Bu yeniliklerin Türkiye'ye getirilmesi gerekiyordu. Bunu Cumhuriyet'in yasal düzenlemeleri başarmıştır.

- Özel kesim henüz yeterince gelişememişti. Dolayısı ile kâra dayalı işletme muhasebesi fazla gelişmiş değildi. Bunun nedeni, XX. yüzyılın başlarının sürekli savaşlar ile geçmesi dolayısı ile iktisadi zayıflık, yoksulluk ve bunların sonucunda da özel kesimin sermaye birikimi sağlayamamış olması idi. Ama Cumhuriyet'in işletmelere dönük yasal düzenlemeleri, gelişmiş bir iktisadi yapının ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte oluşturulmuştur.

- 1879 – 1885 Yılları arasındaki büyük değişim denemesi de, ülkenin içinde bulunduğu ve yaşadığı savaş koşullarının etkisi ile, başladığı noktadan fazla ileri gidememişti. 1912-1922 Yılları arasında devam eden Balkan savaşları, Birinci Dünya Harbi ve İstiklal Savaşı Türkiye'yi yıpranmış, yoksul hale gelmiş bir ülke konumuna sokmuştu.

Böyle bir ortamda, Büyük Millet Meclisi'nin açılmasından (23 Nisan 1920) sonra, daha İstiklal Savaşı sona ermeden 21 Şubat 1921 tarihinde *Teşkilat-ı Esasiye*'nin yürürlüğe girdiği görülmektedir. Bu Atatürk devrimlerinin ilk temel yasasıdır, Anayasa'sıdır. Bu anayasa yerini 20.4.1924'de, devletin yönetim şeklini belirleyen Cumhuriyet Anayasa'sına bırakır. Daha sonra devrim yasalarının olduğu 1926-1930 dönemi başlar. İlk yapılan yasal düzenlemelerden birisi 17 Şubat 1926 tarih ve 743 sayılı Türk Kanun-ı Medenisi'dir. Yasa, kadın – erkek eşitliğini sağlar, medeni nikahı getirir, kadınların meslek sahibi olmalarının önünü açar. Miras ve borçlanmada kadın – erkek eşitliğini kabul eder. Bunlar, sosyal yapıyı çağdaşlaştıran girişimlerdir. Bu alt yapıyı oluşturan yasal düzenlemeler sonrası, artık batılılaşma sürecinde yeni bir dönemin önü açılmış olur.

Türk Medeni Kanunu'ndan hemen sonra, 29.5.1926 tarihinde Türk Ticaret Kanunu kabul edilir. Bu yasanın şekillendirdiği muhasebe düşüncesi, 1957 yasası ile revize edilerek XX. yüzyıl boyunca etkisini sürdürmüştür. Kara Ticaret Hukuku ve Deniz Ticaret Hukuku kitaplarından oluşan bu Ticaret Kanunu'nda tüccar ve ticaret şirketlerinin oluşumları üzerinde geniş olarak

durulmuştur.Yasanın 66-86. maddelerinde ticari defterler (*defter-i ticariye*) ele alınmıştır. Yasada yer alan defterler üzerinde aşağıda durulmuştur.

Madde 66 : Her tacir, mevcudat ve muvazene defteri, yevmiye defteri ve kopya defteri namıyla üç defter tutmaya ve umur-u ticariyesine (ticari faaliyetlerine) dair re'sen ve cevaben ahz ettiği (ona gelen ve onun yazdığı) mektuplar ve telgrafnameler ile tediyatınumutazammın evrakı (ödeme belgelerini) muntazaman muhafaza etmeye mecburdur.

Bu üç defterden ilki, daha sonra *envanter ve bilanço defteri* olarak adlandırılacaktır. İkincisi günlük defterdir.Üçüncü defter olarak, ticari yazışmaların kopya edildiği, ödemelerin yazıldığı kopya defterinin tutulması söz konusudur. Bu kopya defterinin tutulma zorunluluğu bir süre sonra kaldırılmıştır. Yerine de büyük defter (*defter-i kebir*) tutma zorunluğu getirilmiştir.

Madde 68 : Tüccar defter-i ticariyesini bizzat tutmaya mecbur olmayıp, bu iş için kendi adamlarını dahi istihdam edebilir. Fakat bir tacirin defterini tutmaya veyahut umur-u hesabiyesini (hesap işlerini) kayıt etmeye mezun olan kimsenin bu defterlere derc ve tahrir ettiği kuyud (defterlere yapılan kayıtlar), o tacirin tahrir eylediği kuyud hükmündedir.

Bu madde, XX. yüzyıl boyunca, örgütlenmemiş de olsa, muhasebe mesleğini yaratan ve muhasebecinin sorumluluğunu belirleyen yasal düzenleme olmuştur.

Daha sonraki madde (madde 69) defterlerin katib-i adl'de (noter) tasdik işlemlerini ele almaktadır. Daha sonraki maddeler ise, defterlerin kayıt şekli ve içerikleri ile ilgilidir.

Madde 70, mevcudat ve muvaene defterinin içeriği ile; Madde 71 yevmiye defterinin tutulması ve kayıt düzeni ile; Madde 72 kopya defterinin içeriği ile ilgilidir. Sermaye şirketlerinin yönetiminin karar defteri 73. Maddede; yevmiye defterinin dönem sonundaki tasdik işlemleri 74. Maddede; defterlerin on beş yıl süre ile saklanma zorunluluğu 75. ve 76. Maddelerde; defterlerin korunması, delil olma konuları 77-86. Maddelerde yer almaktadır (*Oktay Güvemli, Cilt 3, Sayfa 82-89, 2000*).

Bu açıklamalar 1926 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun, ticareti ve muhasebeyi XX. yüzyıl boyunca şekillendirecek biçimde kapsamlı olarak ele aldığını göstermektedir. Ancak Cumhuriyet, özel kesimi desteklemeyi ve geliştirmeyi amaçlamış olmakla birlikte, ülkenin iktisaden zayıf olan yapısını güçlendirmek üzere ve geleneksel devletçiliğin de etkisi ile karma ekonomi modelini benimsemiştir.

Öte yandan, Osmanlı'da muhasebe düşüncesini oluşturan devletçilik anlayışı burada da kendisini göstermiş ve çağdaş vergi kanunları ülkeye getirilirken, muhasebe uygulamaları da yavaş yavaş Maliye Bakanlığı'na bağımlı duruma gelmeye başlamıştır. Bu bağımlılık Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi ve Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri yasaları ile oluşmuştur. Ve XX. yüzyıl boyunca bu bağımlılık devam etmiştir. Bu üç yasa üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur.

a. Kazanç Vergisi Yasası: Bugünkü kurumlar vergisi yasasının kaynağı bu yasadır. Kazanç Vergisi yasası, 26 Şubat 1926 tarih ve 755 sayılıdır. 1930'lu yıllarda, 1940'lı yılların başlarında birçok değişikliğe uğramış ve 1949 Vergi Reformu'na kadar varlığını sürdürmüştür (*755 Sayılı Kazanç Vergisi Yasası*). 1949 Vergi Reformu'nda üçe bölünmüştür : Kurumlar Vergisi Yasası, Gelir Vergisi Yasası, Vergi Usul Yasası.

Kazanç Vergisi Yasası'nda, Ticaret Kanunundaki defterler yanında *kazanç ve muamele defterinin* (hasılat ve giderlerin kaydedildiği defter) tutulması zorunluğu getirilmiştir (*Oktay Güvemli, Cilt 4, Sayfa 139-153, 2001*).

b. Muamele Vergisi Yasası : Bugünkü Katma Değer Vergisi Yasası'nın kaynağını oluşturan yasadır. 1927 yılında 1039 sayılı yürürlüğe girmiştir (*1039 Sayılı Muamele Vergisi Yasası*). Değişikliklerle uzun süre yürürlükte kalmıştır. Ticari kuruluşların satışlarından, banka ve sigorta şirketlerinin hizmetlerinden alınan bir vergidir, oranı %10 dolayındadır. Ticaret kanununda yer alan defterlere ek olarak aşağıdaki defterlerin tutulması bu yasa ile öngörülmüştür (*O. Güvemli, Cilt 4, Sayfa 131,138, 2001*).

- *İmalat defteri* (ilk maddeler ile üretilen mamullerin kayıt edildiği defter),
- *Muamele defteri* (satılan mamullerin kayıt edildiği defter),
- Emtea ithalat ve ihracat defteri (alınan ve satılan ticari malların kayıt edildiği defter),
- Satış defteri* (sınai müesseselere mal satan ticarethanelerin sattıkları malları kaydettikleri defter).

c. *Dahili İstihlak Vergisi ve Resimleri Yasası*: Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde muhasebe uygulamalarını etkileyen yasalardan birisidir. 12.6.1930 tarih ve 1718 sayılıdır (*1718 Sayılı Dahili İstihlak Vergisi ve Resimleri Yasası*). Seker fabrikalarından ve petrol ve müştaklarından alınan bir vergidir. TTK'daki defter dışında tutulmasını zorunlu gördüğü iki defter vardır.

- + *Satış defteri* (ilk madde girişleri ile üretilen ve satılan mamullerin kayıt edildiği defter),
- + *Fatura defteri* (satış faturalarının kayıt edildiği defter).

1926-1930 Yılları arasında oluşturulan bu üç vergi yasası, XX. yüzyıl boyunca muhasebe uygulamalarının Maliye Bakanlığı'na bağımlılığının başlangıcı olmuştur. Muhasebeye etkileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Türk Ticaret Kanunu'nda belirlenen defter sistemi muhasebeuygulamalarının esasını oluşturmuş, Maliye Bakanlığı vergi uygulamaları dolayısı ile ek defterler koymuştur. Ancak bu defter karmaşası 1949 vergi reformu ile giderilmiştir. Bu yasal düzenlemelerin muhasebe kayıt belgelerini oluşturmuş olması dikkati çekmektedir. Yani TTK defter sistemini ortaya koymuş, Maliye Bakanlığı da kayıtlarda kullanılacak belge düzenini oluşturmuştur. Bu belge düzeni bugün de devam eden, 1949 Vergi Reformu'nda yasalaşan Vergi Usul Kanunu'nda bir araya getirilerek bütünlük sağlanmaya çalışılmıştır.

- Türk vergi sisteminde, kâr üzerinden beyan usulüyle vergi alınması muhasebenin gelişmesini sağlayan iki büyük yenilik olmuştur. Tabii bu

gelişmeler mali denetimi gündeme getirmiş ve devlet, 1936'da Gelirler Kontrollüğünü, 1945 yılında da Hesap Uzmanları Kurulu'nu oluşturmuştur. Bu kurumlar 1879 yılında kurulan Heyet'i Teftişîye'nin yanında oluşturulan kurumlar olmuştur.

– 1926-1930 Yılları arasında Cumhuriyet devrim yasaları ile birlikte yürürlüğe giren bu yasal düzenlemeler, yüz yıl boyunca vergi uygulamalarının esasını oluşturmuştur. Kuşkusuz yetişkin insan gücünü yok eden savaşlar muhasebeci kadrolarına da zarar vermiştir. Cumhuriyet muhasebe kadrolarını yetiştirmek için ticaret liseleri yanında, 1883 yılında kurulan İstanbul Yüksek Ticaret Mektebi'ne önem vermiş, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'ni (1936), İzmir Yüksek Ticaret Mektebi'ni (1944) kurmuştur. Liberal iktisat politikalarının uygulanmaya başlandığı 1950 sonrası bu okullaşmanın hızlandığı görülmektedir.

Bu arada 1957 tarihinde yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da yürürlüğe girdiğini belirtmek uygun olacaktır (*1957 Tarihli Türk Ticaret Kanunu*). Bu yasa, 1926 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun dilini Türkçeleştirmekle kalmamış, defter sisteminde kopya defterini kaldırmış ve defteri kebirin (*büyük defter*) tutulmasını zorunlu hale getirmiştir. Ayrıca kayıtlarda açıklık, doğruluk ilkelerini de gündeme getirmiştir. Bu ilkeleri anlatan yasanın 75. Maddesinin ilk paragrafı aşağıdaki gibidir.

Madde 75: İlgililerin, işletmelerin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için envanter ve bilançolarının, ticari esaslar gereğince eksiksiz açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır...

1957 Tarihli Türk Ticaret Kanunu, liberal iktisat politikalarının Türkiye'de uygulama aracı olmuştur. Muhasebe uygulamalarına, defter sistemini çağdaşlaşması ve muhasebeye yeni ilkeler getirmesi dışında fazla bir katkısı yoktur.

5. 6102 Sayı ile 2011’de Yürürlüğe Giren Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebeye Bakışı

13.1.2011 Tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda muhasebe ve denetim ile ilgili maddeler üzerinde aşağıda kısaca durulmuştur (*TTK 6102*).

a. Defterler : Yasanın 64-88. Maddeleri arasında yer almaktadır. Tutulacak defterler: Yevmiye (günlük defter), Defteri Kebir (büyük defter) ve Envanter defteridir (Mad 64). Bunlar önceki yasalarda da yer alan defterlerdir. Bu ana muhasebe defterleri yanında Pay defteri, Yönetim kurulu karar defteri ve Genel kurul toplantı ve müzakere defteri de vardır.

b. Yıl sonu mali tabloları :Envanter bölümünde (Madde 67) dönem sonu finansal tablolar olarak, bilanço ve gelir tablosu belirtilmektedir. Madde 69’da bu iki tablonun Türkiye Muhasebe Standartları’na uyularak düzenlenmesi karara bağlanmıştır. Bu bir yeniliktir ve Uluslararası Muhasebe Standartları’na uygun olarak düzenlenecek olan Türkiye Muhasebe Standartları söz konusu edilmektedir.

c. Türkiye Muhasebe Standartları:Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili, yasanın Geçici 1. Maddesinde kimi hükümler vardır. Bu madde ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun, TMS’lerin hangi kuruluşlarda uygulanacağını tespit etmeye yetkili kılındığı yazılıdır.

Kamu Gözetimi Kurumu, kuruluş yasasına (*KHK 660*) göre yayınladığı Karar’ında (*17.11.2012 tarih ve 28470 sayılı Resmi Gazete*) TMS’lerin aşağıdaki kuruluşlar tarafından uygulanmasını zorunlu kılmıştır.

- *Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar,*
- *Bağımsız denetime tabi kuruluşlar,*
- *TTK’nun 1534. maddesinin ikinci fıkrasının (b) ilâ (e) bentlerindeki sermaye şirketleri* (Bu madde aşağıda üzerinde durulan Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen uluslararası denetlemeye tabi şirketlerin paralelidir) .

d. Denetim : Yasanın 397-406. Maddeleri Denetim ile ilgilidir. Anonim şirketler esas alınarak açıklama yapılmıştır; finansal tablolarının, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca yayınlanan

Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetleneceği hükme bağlanmıştır (Madde 397). Bu tamamı ile bir yeniliktir ve uluslararası uygulamalara, başka bir deyişle küreselleşme olgusu doğrultusundadır. Ancak bu maddenin hangi şirketlere uygulanacağı 2012 yılında yasaya yapılan ekleme ile Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır (6335 Sayılı Yasa).

Yasanın denetleme bölümünde kimlerin denetçi olabileceği belirtilmiştir. Yukarda sözü edilen 6335 sayılı yasa ile değiştirilen şekli ile denetçi şu şekilde belirlenmiştir : *3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış olan yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan (3568 sayılı yasa) ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na yetkilendirilecek kişilerce yapılır (Madde 19).*

Bu denetim maddeleri, muhasebe denetim dünyasını yeni bir boyuta getirmiş bulunmaktadır. Bu boyut, uluslararası kurallar çerçevesinde denetleme raporu ile simgelenmektedir. Bu raporların özellikleri yasada Madde 402'de belirtilmiştir.

TTK'da yer alan bu denetim işleminin hangi şirketlerde yapılacağı yetkisinin, Bakanlar Kurulunda olduğuna yukarda değinilmişti. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2014/ 597 sayılı kararında kullanmıştır (14.3.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete). Bu Bakanlar Kurulu Kararı'nda uzun bir liste vardır. Bu kararda yer alan şirketler özet olarak aşağıda gösterilmiştir.

- *Aktif toplamı 75 milyon liranın üzerinde; yıllık satışları 150 milyonliranın üzerinde ve çalışanlar sayısı 250 kişinin üzerinde olan şirketlerden, bu üç koşuldan ikisine uyan kuruluşlar;*

- *SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) ve BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) tarafından düzenleme ve denetlemesi yapılan kuruluşlar;*

- *Sigorta, reasürans ve özel emeklilik şirketleri,*

- *Altın borsası gibi borsalara üye şirketler...*

Bu açıklamalar göstermektedir ki :

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, muhasebe ve denetim konusunda, muhasebe defterleri dışında önceki Ticaret Kanunlarından ayrılmış ve

küreselleşmeye uyum sağlayıcı uluslararası muhasebe standartlarını ve denetim standartlarını benimsemiştir.

- Bu uygulamanın da Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu aracılığı ile yapılması öngörülmüştür. Bu kurum oluşturulmuştur. Ve daha önceden saptanan Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarını güncel hale getirerek Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarını belirlemeye başlamıştır.

- Bu standartlardan Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanma yerlerinin belirlenmesinde Kamu Gözetimi Kurumu, Türkiye Denetim Standartlarının uygulanmasında da Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Ancak her iki uygulamada da, şirketlerin belirlenmesinde bir paralellik görülmektedir. Gerek muhasebe standartlarının ve gerekse denetleme standartlarının uygulanmasında öngörülen en belirgin kıstas, aktif toplamı (75 milyon TL), satış toplamı (150 milyon TL.) ve çalışanlar sayısı (250 kişi) sınırlarından ikisine uyma koşuludur. Bu kıstas yanında iş kollarına ve borsaya kote olmalarına göre belirlenen öteki koşullara göre, ayrıntılı sayılar elde olmamakla beraber, 2014 yılı sonları itibarı ile 2.500- 3.000 dolayında kuruluşun bu standartları uygulama durumunda buldukları anlaşılmaktadır.

- Öte yandan, bu uygulamanın gelecek yıllarda yaygınlaşması beklentisi yanında, özellikle uluslararası muhasebe standartlarının ağırlığı ve uygulamadaki güçlükleri karşısında KOBİ'ler için özel muhasebe standartları oluşturulması çalışmalarının varlığına da değinmek uygun olacaktır.

Özet olarak yeni TTK'nın Türkiye'nin küreselleşme olgusuna uyumu konusunda önemli yenilikler getirdiği ve bu yeniliklerin Türk muhasebe düşüncesini yeni bir platforma taşıdığı anlaşılmaktadır. Bu yönü ile bu Ticaret Kanunu, Batı Avrupa ülkelerine uyum yerine, küreselleşmeye uyum sağlamaya yönelik bir nitelik taşımaktadır. Bu yeniliklerin Avrupa Birliği'ne uyum süreci çerçevesinde sürdürülmesi küreselleşmeye uyum sağlama fonksiyonunu değiştirmez. Çünkü Avrupa Birliği ülkeleri de uluslararası gelişmelere uyum süreci yaşamaktadır. Çünkü bu gelişmeler Okyanusları aşan sınırlar içinde, Amerika, Avrupa, Uzak Doğu çerçevesinde ortaya çıkan gelişmelerdir. Yani küreseldir.

6. Sonuç

1850, 1926 ve 1957 Tarihli Türk Ticaret Kanunları, batı

Avrupa ticaret kültürüne ve muhasebe kültürüne uyum sağlamayı hedefleyen yasal düzenlemelerdir. Yüz elli yıllık bir süre boyunca bu entegrasyonu sağlamayı amaçlamışlardır. Ve bunda da önemli başarılar sağlanmıştır.

Bu entegrasyon boyunca Türk ticaret kanunları Türk muhasebe düşüncesinin oluşmasına temel nitelikte etkide bulunmuşlardır. Maliye Bakanlığı devlet gelirleri açısından muhasebe ile ilgilenmiş ve Ticaret kanunlarının muhasebeye yön verme isteğini devralmıştır. Ve giderek muhasebe uygulamaları yanında kural ve ilkeleri de belirlemeye başlamıştır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu küreselleşme çerçevesinde yeni bir boyut ortaya koymuştur. Şu bir gerçektir ki, para, mal ve insan dolaşımı küreselleşmeyi yaygınlaştırıcı bir etkide bulunmaktadır. Siyasi kutuplaşmalar, ülkeler arasındaki gerginlikler, dünyanın coğrafi durumu buna engel olmamaktadır. Bir süre sonra küreselleşme dışında ülke kalmayacağına benzemektedir. Bir ülke için küreselleşme demek, para, mal akımında entegrasyon demektir. Yani dış ticari ilişkiler demektir. Muhasebenin bir hizmet sektörü olarak bu dış ticaret ilişkilerine yardımcı olmak zorunluğu bulunmaktadır. Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları bunun için gereklidir. Ancak bu uluslararası ilişkileri izleyen Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'dır. Bu bakanlığın konu ile daha yakından ilgilenmesi ve muhasebenin uluslararası boyutlarının gereksemelerine dönük çalışmalarını artırması ve yaygınlaştırılması uygun olacaktır. Bilindiği gibi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yasal düzenlemesinde, kurumun Başbakanlığa bağlı olduğu gözlenmektedir. Sözü edilen yasal düzenlemede, Başbakanın gerek görmesi halinde kurumun bir bakanlık kanalı ile yönetilebileceği hükmü yer almaktadır. Bunu, uluslararası ticaret işleri ile uğraşan Bakanlığa devir için tarihi bir fırsat olarak görmek olanağı vardır. Başta Odalar Birliği olmak üzere, TÜRMOB gibi kuruluşların bu doğrultuda çalışma yapmaları doğru olacaktır.

Bilindiği gibi KKG, iki temel organdan oluşmaktadır. Bunlardan birisi başkanlık, öteki de kuruldur. Bu kurulun oluşumunun (KHK, Madde 4) Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın bu görevi üstlenmesine uygun bir yapıda olduğu da gözlenmektedir. Özellikle TOBB'un bu konu ile, üyelerinin uluslararası entegrasyon sağlama açısından yakından ilgilenmesi gereği açıktır.

Sonuç açısından bu araştırmayı tamamlayabilmek için, iki konuya daha değinmek gereği vardır. Bunlardan birisi TURMOB'un, SPK'nın ve BDDK'nın denetim faaliyetleri ile KKG'nın denetim faaliyetlerinin kesiştiği noktaların kurumlar arası diyalog ile çözülmesi gereğidir. İkincisi de Türk muhasebe akademisyenlerinin, muhasebe ve denetim standartlarını yapan kurumla, bu standartların uygulanmasını denetleyen kuruluşun ayrı olması istekleridir. Akademisyenler bu görüşlerinde ısrarlı görülmektedirler. Bu konu, akademisyenler ile kurulacak diyalog ile çözüme kavuşturulabilecek nitelikte görülmektedir.

Kaynaklar

- Oktay Güvemli : *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Tanzimat'tan Cumhuriyet'e, Cilt 3, Sayfa 75-82, 82-89, 489 vss., 585-587, 2000 İstanbul.*
- Oktay Güvemli, Cengiz Toraman, Batuhan Güvemli: *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi – Anadolu Muhasebe Kayıt Kültürü, Sayfa: 22,34,35, 2014, Ankara.*
- Saltuk Duran: *The Influences of the French Accounting Culture on Ottoman Accounting Thought in the Second Half of the XIX Century, Paper, 13 WCAH, July 17-19, 2012, New Castle, England.*
- Sudi Apak, Mikail Erol, Veysel Yerebasmaz: *A Credit Institution that Introduced Turkey to the Double Entry Bookkeeping Method and the Concept of Financial Statement in the Second Half of the 19th Century: The Ottoman Bank, Paper, 13 WCAH, July 17-19, 2012, New Castle, England.*
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Duit 37/2/72-2.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Duit, 37/2-7-2 (4).
- Ekmeleddin İhsanoğlu: *Darülfununun Tarihçesine Giriş, Belleten LIV, Sayı 218, 1977.*

- *Osman Ergin : Türk Maarif Tarihi, Cilt 1,2,3,4, Sayfa 600 vss., 1977, Ankara.*
- *Oktay Güvemli: İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi, Sayfa 105-115, 2003, İstanbul.*
- *Erol Zeytinoğlu, Necla Pur: İstanbul Ticaret Odası'nın 100.yılı 1882-1982, Sayfa 6,7, 1982, İstanbul.*
- *M. Zeki Pakalın: Osmanlı Terimleri, Cilt 3, 1993, İstanbul.*
- *Emre Çelebiler, Oktay Güvemli: Modernization Efforts in the Tanzimat Period an the Establishment of the Finance Inspection Bord, II BMAC, September 15-18, 2010, İstanbul.*
- *O. Güvemli,S. Güreli,E. Aygül: Developments in Turkey Regarding the Taxation of Profit and their Impact on Accounting Though, III BMAC, June 19-22, 2013, İstanbul.*
- *17 Şubat 1921 tarih ve 1337 sayılı Teşkilat-ı Esasiye yasası,*
- *20 Nisan 1924 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,*
- *17 Şubat 1926 tarih ve 743 sayılı Türk Kanun-ı Medenisi,*
- *27 Şubat 1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Yasası.*
- *1927 Yılında yürürlüğe giren Muamele Vergisi Yasası.*
- *12.6.1930 Tarih ve 1718 sayılı Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Yasası.*
- *Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, Cilt 4, Sayfa 131-138, 138-153, 2001, İstanbul.*
- *1957 Tarihli Türk Ticaret Kanunu – 9 Temmuz 1956 tarih ve 9531 sayılı Resmi Gazete.*
- *Türk Ticaret Kanunu: 13.1.2011 tarih ve 6102 sayılı yasa, 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.*
- *Türk Ticaret Kanununda değişiklik yapan 26.6.2012 tarih ve 6335 no.luyasa, madde 18,19.*
- *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Teşkilat ve Görevleri hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Sayı 660, 2.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete.*
- *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Kararı, 17.11. 2012 tarih ve 28470 sayılı Resmi Gazete.*
- *Bakanlar Kurulu Kararı: 14.3.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete.*