

# XX. Yüzyılın Ortalarında Türkiye’de Öncü Bir Kamu Vergi Denetçisi ve Öncü Bir Muhasebe Düşünürü: Rasim Saydar (1901-1966)\*

Yrd. Doç. Dr. Aysel Güney

Bilecik Üniversitesi, Bozöyük Meslek Yüksek Okulu

Murat Çekici

Koray İnşaat A.Ş., CPA

## Özet

Cumhuriyet’in ilanından (1923) sonra Ticaret Kanunu’nun yenilenmesi ve çağdaş vergicilik anlayışına uygun vergi kanunlarının yürürlüğe konulması sonucunda, muhasebe kayıtlarından ve mali tablolardaki karlar üzerinden beyan usulüyle vergi alınması, muhasebe ve denetimde çok şeyi değiştirmeye başlamıştır. Kamu vergi denetçiliğinde önce Muamele ve Kazanç Vergileri’nin denetimi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. İşte bu denetim örgütlerinin birinin başına, o zamana kadar muhasebe öğretmenliği yapan Rasim Saydar’ın geçtiği görülmektedir. Rasim Saydar 1941-1956 yılları arasında kamu vergi denetçiliği görevini önce Kazanç Vergisi Hesap Müttehassıslığı’nda vergi denetimi yöneticisi olarak, sonra da Hesap Uzmanları Kurulu’nun kuruluşunda görev alarak sürdürmüştür. Bu arada 1949 Vergi Reformu hazırlıklarında görev almıştır. Bu dönemde yüksek öğretim kurumlarında muhasebe öğretim üyeliğini devam ettiren Rasim Saydar, öncü niteliği taşıyan ilk kitabını, *Envanter ve Bilanço* adlı eserini yayınlamıştır.

1950 yılı sonrası işletmelerin muhasebe ihtiyacı iki değişkenin etkisi ile gelişmeye başlamıştır. Bunlardan birisi 1949 Vergi Reformu ile vergiciliğin ağır bastığı bir muhasebe anlayışının egemen olmasıdır. Öteki de, izlenmeye başlanan serbest iktisat politikalarının etkisiyle büyük sanayi kuruluşlarının kurulmaya başlanması ile ülkenin işletme ihtiyacına dönük muhasebe anlayışının yavaş yavaş gündeme

---

\* Bu araştırma, 17-19 Temmuz 2012 tarihlerinde İngiltere’de yapılan 13. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi’nde sunulmuştur.

gelmesidir. Hem kamu vergi denetçiliği görevinde bulunan ve hem de muhasebe öğretim görevliliğini sürdüren Rasim Saydar, bu değişiklikleri zamanında fark eden ilk muhasebe düşünürüdür. 1950'li yıllarda Bilanço Analizi, Sanayi Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi gibi konuları içeren eserleri peşpeşine yayınlaması bu görüşü teyit etmektedir. İşletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bu konuları yapıtlarına alan Rasim Saydar bir yandan da *Ticari ve Mali Bilanço* adlı eseri ile Türk vergiciliğinin ve değişen iktisadi koşulların gündeme taşıdığı muhasebede değerlendirme konusunu çok yönlü olarak ele almış ve işlemiştir. Onun bu eseri uzun yıllar Türk muhasebe düşünüşünü etkilemiştir.

Zamanının değişen koşullarını iyi takip eden ve değerlendiren Rasim Saydar'ın Türk muhasebe düşüncesinin gelişimine katkılarının hemen hemen tamamı öncülük niteliğindedir. Bu nedenle Rasim Saydar'ın çabalarının, XX. yüzyılın ikinci yarısında Türk muhasebe düşüncesinin hızlı gelişimine katkısı büyüktür.

**Anahtar Kelimeler:** XX. yüzyılın ortaları, Türk muhasebe düşüncesi, Rasim Saydar.

**Jel Sınıflandırması:** H00, H25, M42

### **Abstract (A Pioneer of State Tax Auditing and of Accounting Thinking in the Mid 20th Century in Turkey: [Rasim Saydar (1901-1966)])**

As a result of the fact that the Commercial Code was renewed and tax laws appropriate for a contemporary taxation mentality were put into force after the proclamation of the republic (1923), levying from accounting records and profits on financial statements by declaration began to change numerous things in accounting and supervision. In the state tax auditorship, at first, the need for an audit of Turnover and Income taxes came up. So it was seen that Rasim Saydar, who was an accounting teacher at that time, became the head of one of these audit organizations. Rasim Saydar continued his duty of state tax auditorship as the manager of tax audits in the accounting specialisation of Income Tax and then by taking charge of the Institute of Account Experts Board between 1941-1956. Meanwhile, he headed up the preparation of tax reform in 1949. Rasim Saydar, maintaining his duty as an accounting professor at higher education institutions at that time, published his first book pioneering property, Inventory and Balance Sheet.

The accounting requirement of institutions began to arise due to the effects of two factors. One of these factors was the dominance of an accounting mentality in which tax reform and taxation control were taking over. The other was that the accounting mentality regarding the requirement for enterprise in the country gained currency gradually by the establishment of big industrial entities allowed by the effect of a free economy policy that was begun to be adopted. Rasim Saydar, working as both a state tax auditor and an accounting professor, was the first accounting thinker who

realized these developments. That he published works containing such subjects as Balance Sheet Analysis, Industrial Bookkeeping, and Company Accounting one after another in the 1950s verifies this view. Including the subject of business management needs in his endeavours, Rasim Saydar addressed the issue of accounting valuation - he brought Turkish taxation and changing economical conditions to the agenda with his composition titled "Commercial and Financial Balance Sheet". This work of his affected Turkish accounting thinking for many years to come.

Nearly all the contributions of Rasim Saydar, who was following and evaluating the changing situations of the time, to the development of Turkish accounting thinking were pioneering ideas. Therefore, the efforts of Rasim Saydar made a great contribution to the development of Turkish accounting thinking in the second half of the 20th century.

**Keywords:** Mid 20th century, Turkish accounting thinking, Rasim Saydar.

**JEL Classification:** H00, H25, M42

## 1. Giriş

Cumhuriyet'in ilanından (1923) sonra, Cumhuriyet'in kurucuları bir yandan çağdaş vergi yasalarının ülkede uygulanmasını sağlamaya çalışırken, bir yandan da devletin işletmelerden vergilerini alması için muhasebe eğitiminin yaygınlaşmasına çalışmışlardır. Ağırlıklı çalışmalarını vergi düzenini çağdaşlaştırmaya yöneltmişlerdir. Cumhuriyet'in kuruluşundan 1950 yılına kadar iki vergi yasası ünlüdür. Bunlardan birisi Muamele Vergisi (katma değer vergisinin öncüsü), öteki de Kazanç Vergisi'dir (daha sonra Kurumlar Vergisi adını alacak). Rasim Saydar'ı var eden etkenlerden birisi de bunlardan kazanç vergisi olmuştur. Çünkü, mali tablolarındaki bilgilerden yararlanarak beyannameye dayalı olarak uygulanan bu verginin denetimi için kurulan denetim bürosunun 1941 yılında şefi olmuştur. Ancak, 1940'lı yılların ortasında ve sonlarında iki önemli yenilik gelmiştir. Bunlardan ilki çağdaş vergiciliğin gereği olan kamu vergi denetim örgütü olarak kurulan ve XX. yüzyıl boyunca etkisini sürdüren Hesap Uzmanları Kurulu (1945) dur. İkincisi de XX. yüzyıl boyunca ülkenin vergi düzenini oluşturan 1949 Vergi Reformu'dur. Bunlardan ikisinin oluşturulmasında da Rasim Saydar vardır. Rasim Saydar'ı bu iki olguyu gerçekleştiren elit grubun üyesi olarak görüyoruz.

Muhasebe kayıtlarına ve mali tablolara dayalı bu vergi uygulamalarının altyapısının işletmelerin muhasebe düzeni olması gerektiği açıktır. Ancak işletmelerde ne yeterli kalitede muhasebeci ve ne de yeterli muhasebe düzeni vardır. Çalışma hayatına muhasebe öğretmeni olarak başlayan Rasim Saydar, bu açığı kamu denetçiliği görevi sırasında görmüş ve bir yandan öğretim üyeliğine devam ederken bir yandan da muhasebe öğreti kitapları yazmaya başlamıştır. Bu yayınlar, Rasim Saydar'ın Türkiye'de muhasebe alanında tanınmasını sağlamıştır.

Bu açıklamalar da göstermektedir ki Rasim Saydar, bir yandan vergiciliğin kamu denetimi kanadının kalitesini artırmaya çalışıyor; bir yandan çağdaş vergiciliğin ülkeye gelmesine çalışıyor ve bir yandan da hem muhasebe kitapları yayınlıyor ve hem de öğretim görevliliğini sürdürüyordu. XX. yüzyılın ortalarında bütün bunları başarı ile yerine getiren tek kişi odur. Üstelik bunları, Türkiye'nin vergiciliğinin, vergi denetçiliğinin ve muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşma sürecinde bir arada gerçekleştiriyordu.

Rasim Saydar'ın çalışmalarına bakıldığında muhasebenin çeşitli konularında öncülük yapma niteliği, kamu denetçiliğinden daha önemlidir ve daha önde gelmektedir. Ancak tarihi süreç içinde Rasim Saydar'ın adını duyuran ve onun Türk kamu oyununda tanınmasını sağlayan ilk aktiviteleri kamu denetiminde üstlendiği görevlerdir. Bu nedenle bu çalışmada onun, önce kamu denetçisi niteliği üzerinde durulacaktır. Şurasını da belirtmek gerekmektedir ki, kamu denetçiliği görevi sırasında edindiği deneyimler onun muhasebe öğretim görevliliğini geliştirilmesini, muhasebe ile ilgili eserlerinin niteliğini ve kalitesini artırmasını sağlamıştır. Bütün çalışma hayatı boyunca sürdürdüğü öğretim görevliliğinde herhangi bir akademik unvan almamıştır. Önce Rasim Saydar'ın yaşam öyküsü üzerinde kısaca durmak uygun olacaktır.

## **2. Rasim Saydar'ın Kısa Yaşam Öyküsü**

Onun, ailesi, tahsili ve yaşamı ile ilgili bilgiler fazla değildir. 1901 yılında, bugünkü Makedonya sınırları içinde kalan Yenice Vardar'da doğduğu, ailesinin Türkiye'ye göç etmesi üzerine tahsilini İstanbul'da tamamladığı ve önce Ticaret Lisesi'ni (bugünkü Sultanahmet Ticaret Lisesi) ve sonra İstanbul

Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'ni (bugünkü Marmara Üniversitesi) 1923 yılında bitirdiği bilinmektedir. Okulu tamamladıktan sonra, Antalya Ticaret Lisesi'nde muhasebe öğretmenliği yaptığı ve bir ara kısa süreli olarak İktisadi Devlet Teşekkülleri'nde muhasebe müdürlüğü görevinde bulunduğu görülmektedir<sup>1</sup>.

Rasim Saydar'ın kısa süre sonra İstanbul'a geldiği ve mezun olduğu İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde muhasebe öğretim görevliliği yaptığı ve bu görevini 1950'li yıllarda İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nde devam ettirdiği bilinmektedir. Rasim Saydar, kamu denetimi organlarında çalıştığı süre boyunca öğretim görevliliğini bırakmamıştır. Kamu denetimi görevinden ayrıldıktan sonra da öğretim görevliliğini sürdürmüştür. Aşağıda kitapları incelenirken görüleceği üzere, tüm öğretim görevliliği boyunca çağdaş muhasebe düşüncesini Türkiye'ye getirmek çabası içinde olmuştur.

Rasim Saydar'ı Türk kamuoyu öğretim görevliliğinden önce kamu vergi denetim uzmanı olarak çalışmalarını sırasında tanımıştır. Çünkü o, burada da önemli iki öncüden birisidir<sup>2</sup>.

1941 yılında devlet vergiciliğinin denetim organizasyonunda görev almış ve bu görevini emekli olduğu 01.02.1956 tarihine kadar sürdürmüştür. Antalya'dan İstanbul'a geldiği yıllarda evlenen Rasim Saydar'ın iki kızı olmuştur. Rasim Saydar, emekli olduktan sonra öğretim görevliliğine devam etmiş, kısa süre de olsa özel kesimde danışmanlık yapmıştır. Genç sayılabilecek bir yaşta (65 yaşında), 21.08.1966 tarihinde vefat etmiştir.

---

1 - Hesap Uzmanları Kurulu Albümü, 1970, İstanbul.

- Selahattin Tuncer: Hoca Rasim Saydar, Müşavir Hesap Uzmanı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 317, Ocak 2008, İstanbul.

- Oktay Güvemli: Selahattin Tuncer İle Söyleşi, Muhasebe Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, MUFİTAD yayını, Sayı: 2, 2012 Ocak.

2 Rasim Saydar'ın kamu denetçiliği görevi boyunca bir rakibi olmuştur. Bu kişi Ali Alaybek'tir. Kamu denetçiliğinin ve vergi yasalarının yapılması sırasında birlikte çalışmışlardır. Ama her zaman Ali Alaybek, bir adım önde olmuştur (Bülent Şişman: Pioneer Giant in Shaping the Profession of Contemporary Turkish Tax Inspectorship in the Middle of the Twentieth Century: Ali Alaybek, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History -2 BMAC-, September, 15-18, 2010, İstanbul, Turkey).

- Selahattin Tuncer: Kurucumuz ve Büyük Üstadımız: Ali Alaybek (1901-1986), Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 330, Şubat 2009, İstanbul.

### 3. Rasim Saydar'ın Kamu Denetimi Görevleri

#### 3.1 Kazanç Vergisi Denetim Grubu Başkanı Olarak Görev Yapması

Genç Cumhuriyet, 1924'te Anayasası'nı yürürlüğe koyduktan bir yıl sonra (1925) çağdaş Medeni Kanunu'nu yürürlüğe koymuş, bir yıl sonra da (1926) Ticaret Kanunu'nu yenilemiş ve aynı yılda vergi düzenini oluşturmaya başlamıştır. Bu yenilik çalışmaları arasında iki vergi yasası dikkati çekmektedir. Bunlar üzerinde aşağıda durulmuştur.

**Muamele Vergisi:** Muamele vergisi üretilen malın ya da hizmetin satış tutarı üzerinden %10 (daha sonra % 12,5) oranında alınan katma değer vergisine benzer bir vergidir. 1927 yılında 1039 sayılı yasa ile yürürlüğe girmiştir. Cumhuriyet'in beyan üzerinden alınan ilk iki vergisinden birisidir. Yasada, bu vergi yükümlülerinin imalat defteri (sınai işletmeler için), muamele defteri (gönderilen malın bilgisi), emtea alım ve satım defteri (muamele vergisine tabi malı alanın aldığı malı kaydettiği ve bunun satışını yazdığı defter), satış defteri (vergi yükümlüsüne ham madde satan işletmenin tuttuğu defter) tutması zorunluluğu vardır. Bu işletmeler ayrıca Ticaret Kanunu'nda yazılı defterleri de (günlük defter, envanter defteri) tutarlardı. Böylece bu vergi dolayısı ile tutulması zorunlu defter sayısı altıyı bulmaktadır<sup>3</sup>. Hem bu defter sayısındaki fazlalık ve hem de verginin beyan üzerine alınması muhasebe defterlerinin kamu açısından denetimini önemli duruma getiriyordu. Bu amaçla vergi idaresinin, Muamele Vergisi Hesap Mütahhasıslığı adı ile bir denetim birimi oluşturduğu görülmektedir. Bu denetim biriminin başına, 1936 yılında Rasim Saydar ile birlikte uzun süre denetçi olarak çalışmış olan Ali Alaybek getirilmiştir.

**Kazanç Vergisi:** Cumhuriyet'in ikinci önemli vergi yasası, 1926 yılında 755 sayılı yasa ile yürürlüğe konulan ve 1949 Vergi Reformu ile yerini Kurumlar Vergisi Yasası'na bırakan Kazanç Vergisi Yasası'dır. Mali tablolarda

---

<sup>3</sup> Cumhuriyet'in ilk yıllarında vergi yasalarında, her vergi yasasının kendi defterlerini tutması zorunluluğu vardı. Bu zorunluluk 1949 Vergi Reformu içinde yer alan Vergi Usul Kanunu ile kalkmıştır. Tüm zorunlu defterler Vergi Usul Yasası kapsamına alınmış ve dağınıklık ortadan kaldırılmıştır (Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri - Vergi Usul Kanunu, Cilt 3, Maliye Bakanlığı Yayını, 1988, Ankara.)

yer alan kâr üzerinden alınan ilk vergidir. Beyan üzerine yıllık olarak tahakkuku yapılan ve kâr tutarındaki artış dilimlerine göre %10 oranından başlayan ve %30'a kadar yükselen oranlarla uygulanan bir vergidir. Mali tablo disiplini getirmesi açısından muhasebe uygulamalarına önemli etkide bulunmuştur. Muamele vergisi yasasında olduğu gibi bu yasada da yükümlülerin tutmaları istenen özel bir defter vardır. Bu defter, Ticaret Kanunu'ndaki defterlere ek olarak kazanç muamele defteridir (bir yanında satışların, bir yanında maliyet unsurlarının yer aldığı yardımcı defter). Beyan üzerinden alındığından kamu adına denetleme önemli bir duruma gelince, vergi idaresi kazanç vergisi beyannamelerini incelemek üzere Beyanname Tetkik Bürosu oluşturmuştur. Bu büronun başına 1941 yılında hesap mütehassısı unvanı ile Rasim Saydar'ın getirildiği görülmektedir. Böylece Rasim Saydar, Muamele Vergisi Denetim Bürosu'nun başındaki Ali Alaybek'ten sonra ikinci büyük kamu denetimi bürosu olan Kazanç Vergisi Denetim Bürosu'nun başına getirilmiş olmaktadır.

Zamanının en büyük bu iki denetim bürosu arasında bir rekabet yaşanması doğaldır. Bu rekabet aslında iki büyük kamu denetçisi arasında olmuştur. Bu rekabetin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak olanağı vardır.

-Ali Alaybek de, Rasim Saydar da, bugün Türkiye sınırları dışında kalan kentlerde (Ali Alaybek Selanik'te, Rasim Saydar Yenice – Makedonya'da) doğmuştur. Ali Alaybek aristokrat bir ailedendir. Rasim Saydar orta sınıf denilebilecek bir aileye mensuptur.

-Ali Alaybek, Fransız lisesinde ve Almanya'da tahsil görmüş, Rasim Saydar İstanbul'da ticaret lisesinde okumuştur. Rasim Saydar Fransızca biliyordu ve dili kendi çabası ile öğrenmişti. Ama Alaybek iki yabancı dil kültürünü de almıştı. Öte yandan her ikisinin yüksek tahsili de İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi idi.

-Okuldan sonra Ali Alaybek'in 1936 yılına kadar İstanbul ve Ankara'da sanayi kuruluşlarında çalıştığını görüyoruz (muhtemelen muhasebe departmanında); Rasim Saydar ise önce Antalya Ticaret Lisesi'nde, daha sonra mezun olduğu Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde muhasebe öğretim görevlisi olarak çalışmıştır. Bu öğretim görevliliği Rasim Saydar'ı muhasebe yazarlığına sürüklemiş ve bu durum da onun çağdaş muhasebe düşüncesini

Türkiye'ye getirmek uğraşı içinde olmasına yol açmıştır.

-İki kamu denetçisi de aynı yaşadadır. Ama Ali Alaybek'in 1936 yılında hesap mütehassısı olmasına karşın, Rasim Saydar 1941 yılında hesap mütehassısı olmuştur. Bu durum, Ali Alaybek'in devlet kadrolarında daha kıdemli olmasının nedenidir. Bu kıdem farkı, Ali Alaybek'in devlet organizasyonunda devamlı önde olmasına yol açmıştır.

-Her ikisi de kendi özelliklerine uygun denetim bürolarının başına getirilmiştir. Özellikle Rasim Saydar muhasebenin tüm kayıt düzenini kapsayan ve mali tablolarla sonuçlanan işlemlerin bütününe incelemek durumunda olmuştur. Kazanç vergisinin mali tablolarda yer alan kar üzerinden alınması buna neden olmuştur. Ali Alaybek ise, üretimden satışların üzerinden alınan bir verginin denetimini üstlenmiştir. Çünkü muamele vergisi satış üzerinden alınan bir vergi idi. Bu durum, Rasim Saydar'ın muhasebe bilgisinin daha geniş ve kapsamlı hale gelmesini sağlamıştır. Ve yine bu durum Rasim Saydar'ın, aşağıda üzerinde durulacağı üzere, çok önemli muhasebe öğreti kitapları yazmasını mümkün kılmıştır. Rasim Saydar'ın 1940'lı, 1950'li ve 1960'lı yıllarda devam eden muhasebe öğreti kitapları yazımına karşılık, Ali Alaybek'in muhasebe öğreti kitabı yazma isteğinin meyvesi olarak 1950'li yıllarda dört baskı yapan sanayi muhasebesi kitabının bulunduğu görülmektedir. Bu kitap Türk maliyet muhasebesinin öncüsü olarak önemlidir. Ali Alaybek öğretim görevliliği yapmamış ve tüm çalışma yaşamını devlet hizmetinde geçirmiştir.

Bu iki büyük ustanın çalışmaları iki ayrı denetim grubunda 1945 yılına kadar devam etmiştir. Bu yılda çağdaş denetim teknikleri ile donatılmış bir kamu vergi denetim birimi (Hesap Uzmanları Kurulu) kurulmuş ve hem muamele vergisi denetim grubu ve hem de kazanç vergisi denetim grubu bir çatı altında toplanmıştır. Bu kurum Hesap Uzmanları Kurulu'nda<sup>4</sup> Rasim Saydar kendisinden daha kıdemli bir rakip ile çalışmak durumunda kalmıştır.

---

4 Bülent Şişman: A Supervisory Organ in the Turkish Republic – Tax Inspectors Board: Its Founding and Development, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2. BMAC), September, 15-18, 2010, İstanbul.



### 3.2 Hesap Uzmanları Kurulunda Görev Yapması

Hesap Uzmanları Kurulu'nun oluşturulmasının iki önemli dayanağı vardı. Bunlardan ilki, İstanbul, İzmir, Ankara'da oluşan Muamele Vergisi ve Kazanç Vergisi denetim gruplarını bir kurumun çatısı altında bir araya getirmek arzusudur. İki başlı denetim kaldırılmak isteniyordu. İkinci neden ise, kamu denetim teknikleriyle ilgili standartların bir noktadan geliştirilmesinin önünün açılması ve böylece muhasebeye dayalı çağdaş bir kamu vergi denetim organının oluşturulması idi. Bu amaçlar doğrultusunda 1945 yılında 4709 sayılı yasa ile Hesap Uzmanları Kurulu'nun oluşturulduğu görülmektedir<sup>5</sup>.

Kuşkusuz İstanbul'daki denetim grupları, İzmir ve Ankara'daki denetim gruplarına göre daha gelişmişti ve daha yetenekli kadrolara sahiplerdi. Dolayısı ile Hesap Uzmanları Kurulu'nun etkin organizasyonu da İstanbul'da yapılacaktı. İstanbul'daki denetim gruplarının iki başı vardı. Bunlardan birisi Ali Alaybek, öteki de Rasim Saydar idi. Ali Alaybek'in kıdemi dolayısı ile bu yeni oluşturulan grupta Rasim Saydar'dan daha etkin konumda olması kaçınılmazdı. Rasim Saydar ise ikinci planda kalacaktı. Rasim Saydar'ın yanında ilk hesap uzmanlığı stajını yapan Prof. Dr. Selahattin Tuncer bu durumu aşağıdaki şekilde anlatıyor<sup>6</sup>.

*Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulunca, muamele vergisi hesap mütehassıslığı ve kazanç vergisi hesap mütehassıslığı unvanları ve bu unvanların kullanıldığı gruplar kaldırılmıştı. Bu denetim gruplarında çalışanların kazanılmış hakları korunarak bu uzmanlar hesap uzmanları kurulunun çekirdeğini oluşturmak üzere Hesap Uzmanları Kurulu'na alınmıştı. Bunların dışındakiler de sınavla alınmaya başlandı. Ben de sınav ile girenler arasında idim. Hesap Uzmanları Kurulu'nun İstanbul Grup Başkanlığı'nda*

---

5 Hesap Uzmanları Kurulu, Temmuz 2011 tarih ve 646 sayılı kanun hükmünde kararname ile kaldırılmış ve tüm kamu vergi denetim birimleri – Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri – bir vergi müfettişi ve yardımcı unvanları ile bir araya getirilmiştir.

6 - Selahattin Tuncer: Az Bilinen bir Üstad: Hoca Rasim Saydar (1901-1966), Müşavir Hesap Uzmanı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 317, Ocak 2008, İstanbul.

- Oktay Güvemli: Türk Vergi Denetiminin Çağdaşlaşma Süreci içinde Hesap Uzmanları Kurulu'nun Kuruluşu Üzerine Selahattin Tuncer ile Söyleşi, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Ocak 2012, İstanbul.

*göreve başladım. Staj için beni Rasim Saydar'ın yanına verdiler. Kendisi asıl grubun dışında bir başka binada görev yapıyordu. Ali Alaybek, İstanbul Grup Başkanı idi. Rasim Saydar da kazanç vergisi incelemeleri yapmak üzere bir başka binaya yerleşmişti. Asıl gruptan kopuktu. Onunla altı ay çalıştım ve muhasebeye dayalı vergi incelemesinin usullerini ve önemini ondan öğrendim... Hesap Uzmanları Kurulu'nun ilk yıllarında, 1949 vergi reformuna kadar hesap uzmanlarının bir kısmı muamele vergisi incelemesi ve bir kısmı da kazanç vergisi incelemesi ile meşgul oldular. İki ayrı grup gibi çalıştılar. Rasim Saydar da kazanç vergisi konusunda çalışanların önderi olarak görev yaptı.....*

Bu ifadeler Rasim Saydar'ın Hesap Uzmanları Kurulu'nda yönetim açısından ikinci planda kaldığını göstermektedir. Ama muhasebenin tüm kayıt düzenine dayalı mali tablolar üzerindeki etkin çalışmaları ile birçok hesap uzmanının yetişmesine önderlik yaptığı da anlaşılmaktadır. Onun aynı zamanda bir öğretim görevlisi olmasının, uzman yetiştirme konusundaki başarısını kolaylaştırmış olduğu ileri sürülebilir.

Hesap Uzmanları Kurulu'ndaki görevi sırasında, özellikle 1945-1949 yılları arasında vergi yasalarının yenilenmesi çalışmalarında Rasim Saydar'a ihtiyaç duyulduğu ve ünlü gelir vergisi reform çalışmaları sırasında komisyon çalışmalarında onun da yer aldığı görülmektedir. Selahattin Tuncer, Komisyonun aşağıdaki şekilde oluştuğunu belirtmektedir.

*Başkan: Faik Öktem (İstanbul Defterdarı)*

*Üye: Mehmet İzmen (İstanbul İrat ve Servet Vergileri Müdürü)*

*Üye: Prof. Dr. Fritz Neumark (İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi)*

*Üye: Rasim Saydar (Müşavir Hesap Uzmanı)*

*Üye: Ali Alaybek (Müşavir Hesap Uzmanı)*

1949 Vergi Reformu'nda Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Yasası kabul edilmiştir. Bunlardan gelir vergisi, yükümlü kitlesinin değişikliği ve verginin özellikleri nedeni ile çok önemli idi. Bu konuda çalışan komisyonda Rasim Saydar'ın yer alması, onun muhasebe öğretim görevliliği, kamu vergi denetimi uzmanlığı yanında vergicilik kişiliğinin de olduğunu ortaya koymaktadır. Birlikte çalıştığı Dr Neumark ise Alman asıllıdır ve

1940'lı ve 1950'li yıllarda Türkiye'de mali yapılanmanın oluşturulmasında önemli görevler üstlenmiş bir bilim adamıdır. Kendisi Almanya'ya döndükten sonra yazdığı anılarda bu çalışmalarını anlatmıştır<sup>7</sup>. Selahattin Tuncer, yukarıda belirtilen yayınlarında, Ali Alaybek'in kurumda teorisyen gibi çalıştığını, Rasim Saydar'ın ise denetim uygulamalarına ağırlık vererek denetim ilke ve kurallarının oluşturulmasına büyük katkıları olduğunu belirtmektedir. Bu konudaki görüşe Ali Alaybek'in yardımcısı olarak çalışan Orhan Güreli de katılmaktadır<sup>8</sup>.

Selahattin Tuncer, Rasim Saydar'ın uzun yıllar öğretim görevlisi olarak çalışmasının da etkisi ile konuşma ve öğretici olma açısından şu özelliklerini belirtmektedir: *Rasim Saydar, gür bir ses tonu ile muntazam bir şekilde konuşurdu. Çalışkan, konusuna hakim, vergi ve denetim bilgisi sağlam, eğitici-öğretici nitelikleri olan bir meslek mensubu idi. Bilgisi, görgüsü ve kişiliği ile etrafını etkilerdi* demektedir. Bu niteliklere sahip bir uzmanın, kurucuları arasında bulunduğu devletin yeni kurulan üst düzey denetim organında (Hesap Uzmanları Kurulu) uzun süre hizmet etmesi gerekirken, 1956 yılında, emekli olarak ayrıldığı dikkati çekmektedir. Rasim Saydar'ın bu ayrılışının nedenleri arasında, kendisinin Hesap Uzmanları Kurulu'nda Ali Alaybek'in yanında ikinci planda kalması ve 1950 yılı sonrası giderek daha önemli duruma gelen muhasebe eğitimine yüksek öğretim kurumlarında devam etmek istemesidir. Onun öğretim görevliliği kamu denetiminden ayrılışını kolaylaştıran bir etken olmuştur.

Nitekim, Rasim Saydar'ın 1950'li yılların ortalarında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nde muhasebe öğretim görevlisi olarak çalışmaya başladığını görüyoruz. Ve bu yıldan sonra yayınladığı muhasebe öğreti kitaplarının sayının arttığına da tanık oluyoruz. Rasim Saydar, yayınladığı kitaplarla Türk muhasebe düşüncesinin gelişimine büyük katkılarda bulunmuş ve birçok muhasebe konusunun Türkiye'ye getirilmesinin öncüsü olmuştur.

---

7 Fritz Neumark: Boğaziçine Sığınanlar, Sayfa 170 ve sonraki sayfalar, 1982, İstanbul.

8 Sinan Güreli: The Great Public Auditor in the Mid – 20th Century: Orhan Güreli (1916-2007), Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2. BMAC), September 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.

## **4. Rasim Saydar'ın Öğretim Görevliliği ve Muhasebe Yazarlığı**

### **4.1 Rasim Saydar: Çalışma Yaşamına Muhasebe Öğretmenliği İle Başlayan İlk Büyük Muhasebe Düşünürü**

Rasim Saydar, çalışma hayatına muhasebe eğitimcisi olarak başlayan ilk büyük Türk muhasebe düşünürüdür. Önce Antalya Ticaret Lisesi'nde, sonra İstanbul'da Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde muhasebe öğretim görevliliği yapmış ve daha sonra da bu görevini İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nde sürdürmüştür. Bu görevinin 1966 yılında ölümüne kadar devam ettirdiği anlaşılmaktadır.

1930'lu ve 1940'lı yıllarda okullarda muhasebe eğitimi uygulamacıların elinde idi. Bu eğitimciler, öncelikle büyük ticari ve sınai kuruluşların muhasebeciliğinde başarılı olmuşlar ve sonra duyulan gerekseme ile öğretim görevliliğine geçmişlerdi. Muhasebe bilimine önemli katkılarda bulunan Ermeni asıllı Sergis Nihad, Kirkor Kömürcüyan gibi eğitimciler de bunlar arasında yer alıyorlardı. Bu usul, yani muhasebe eğitimcilerinin uygulamadan gelmesi Osmanlı'dan gelen bir gelenektir. Osmanlı muhasebe eğitiminde bu durumu açıkça görmek olanağı vardır<sup>9</sup>.

Rasim Saydar, Türkiye'de çalışma hayatına muhasebe eğitimcisi olarak başlayan ve bunu çalışma yaşamının sonuna kadar götüren ilk muhasebe düşünürüdür. Onun eğitimciliği, kamu denetim uzmanlığından önce başlamıştır. Bu açıdan bakıldığında, onun kamu denetçiliği, hocalığının yanında yürüttüğü bir işidir. Ve Rasim Saydar, muhasebe eğitimciliğini denetim mekanizmasına getiren ilk muhasebe düşünürü olma niteliğini de taşımaktadır.

### **4.2 Rasim Saydar'ın Türkiye'de Muhasebe Düşüncesindeki Öncülüğü**

XX. yüzyılın ortalarına doğru Türkiye'de, muhasebe eğitimi veren az sayıda yüksek öğretim kuruluşu vardır<sup>10</sup>. Yeterli bilgi ile donatılmış

---

9 Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu -Tanzimat'a Kadar-, II. Cilt, 2000, İstanbul.

10 XX. yüzyıl ortasına kadar muhasebe eğitimi veren şu yüksek öğretim kurumları vardır: İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi (1881), Mekteb-i Mülkiye (1856), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi (1936), İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi (1945) (Osman Ergin: Türkiye Maarif Tarihi, Cilt 3-4, 1977, İstanbul ).

muhasebeciye ihtiyaç duyan büyük kuruluşların sayısı azdır. Muhasebe uygulamaları, daha çok usta-çırak ilişkisi çerçevesinde yetişen muhasebeciler tarafından yürütülmektedir. Devlet, yukarıda belirtilen vergi yasaları (muamele vergisi, kazanç vergisi gibi) ile muhasebe kayıtlarına dayanarak, beyan usulü ile vergi almaya başlamıştır. Bu durumda iki büyük ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi vergi yükümlülerinin kayıt düzenini yürütecek muhasebeciye ihtiyaç duymalarıdır. İkincisi de vergi beyannamelerinin denetlenmesi sorunudur. Devlet, muamele ve kazanç vergileri denetim bürolarını kurarak ve daha sonra bu büroların yerine Hesap Uzmanları Kurulu'nu oluşturarak ileri düzeyde, çağdaş kamu denetim organını oluşturarak ikinci sorunu çözmeye yönelmiştir. Ama yeterli niteliklere sahip muhasebeci yetiştirilmesi konusunda fazla bir şey yapılmamış ve muhasebe eğitimindeki açık uzun seneler devam etmiştir.

Rasim Saydar, muhasebe hocası iken, 1941 yılında Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı Bürosu'nun başına geçince bu açığı görmüş ve ilk yaptığı iş uzun yıllar, Türkiye'de muhasebenin baş yapıtlardan birisi olan *Envanter ve Bilanço* adlı ünlü eserini yazmıştır.

#### **4.2.1 1940-1950 Yılları Arasında Rasim Saydar'ın Muhasebe Kitapları**

**Envanter ve Bilanço:** Rasim Saydar, muhasebe eğitimciliğinin başlarında 1933 yılında konu ile ilgilenmiş ve daha ticaret lisesi hocalığı sırasında bu kitabı basit bir şekilde ticaret liseleri için yazmıştır. Ama 1940'lı yılların başlarında yaşamında iki değişiklik birden olmuştur. Bunlardan ilki daha önce başladığı İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi'nde muhasebe öğretim görevliliğine devam etmesi; ikincisi de mali tablolara önem veren ve vergisi bu tablolar üzerinden alınan Kazanç Vergisi Yasası'nın uygulanması ile ilgili denetim bürosunun başına geçmiş olmasıdır. Bu iki değişiklik, onu uzun süre unutulmaz kılan kitabını yazmasının yolunu açmıştır.

*Envanter ve Bilanço* adlı kitabının özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>11</sup>:

---

11 Rasim Saydar: *Envanter ve Bilanço* ; Genişletilmiş 2. Baskı, Kenan Matbaası, 1946, İstanbul.

-Bu kitap, 1926 tarihli Ticaret Kanunu ve Kazanç Vergisi Kanunu'nun öngördüğü envanter düzenlenmesi ve bilanço hazırlanması işlerine dönük ilk ayrıntılı muhasebe öğreti eseridir. İşletmeler bu yasalar dolayısı ile envanter yapmak ve mali tablo hazırlamak zorunda bulunmaktadırlar. Kitap bu açıdan işletmelerin hem kendi yönetim ihtiyaçlarını ve hem de vergi yükümlüsü olarak üstlendikleri sorumlulukları yerine getirmede yardımcı olacak nitelikte hazırlanmıştır.

-Değerleme, amortismanlar gibi konular, sadece vergi yasalarındaki öngörüler açısından değil çağdaş gelişmeler ışığında türleri itibarı ile ele alınarak geniş biçimde incelendiği için kitap, uzun yıllar Türk yüksek eğitiminde yararlanılan bir başyapıt olmuştur.

-Kitapta dörtlü bir ihtiyaç yaklaşımı vardır. Bir yandan işletme yönetiminin envanter ve mali tablolarından beklentileri ele alınmış; bir yandan muhasebe uygulamacılarının envanter ve bilançoğu yasal düzenlemelerin isteği doğrultusunda nasıl düzenleyeceği üzerinde durulmuş; bir yandan yüksek öğretim programlarında yararlanılma göz önünde tutulmuş ve bir yandan da kamu denetçilerinin denetim işlevleri sırasında yararlanacakları bir kaynak olmasına dikkat edilmiştir. Denetçilerin düzenlenen mali tabloyu nasıl denetlemeleri gerektiği hususunda kitabın sonuna *bilançonun incelenmesi* başlığı altında bir ekleme yaparak bu ihtiyacı karşılamaya çalıştığı dikkati çekmektedir. Konunun bu çok yönlü ele alınışını mümkün kılmak için, önce en geniş anlatımı yapmak ve açıklama alt başlıkları ile vergicilik ve Ticaret Kanunu açısından öngörülerini sıralamak ve örnekleri çeşitli açılardan ele almak yolunu yeğlemiştir. Bu amaçları gerçekleştirmesi muhasebe uygulaması dışında öteki üç işlevde de görev alması nedeni ile mümkün olabilmıştır.

-Rasim Saydar, Türk dünyasında envanter ve bilançoğu birleştiren ilk yazarlardan birisidir. Bu görüşünü *envanter çalışma sonuçları belirli kurallara göre sıralanarak bilanço oluşturulur* diyerek ortaya koymuştur.

-Rasim Saydar, muhasebe dışı envanter kavramı çerçevesinde muhasebe kayıtlarında yer alan mal, alacak ve duran varlıklarla borçların gerçek değerlerinin saptanması sorununu incelerken, bu iş için bir çok yardımcı model geliştiren nadir yazarlardandır.

- Kitapta bilanço anlatılırken, bankacılık, sigortacılık şirketlerinin yanında sanayi ve ticaret işletmelerinin ihtiyaçlarını karşılayacak iş konularına göre bilanço türlerinin oluşturulmaya çalışılması, eserin bir başka ilginç yanını oluşturmaktadır. Bilanço açısından en önemli olan husus kuşkusuz Rasim Saydar'ın bilançonun varlıklar ve kaynaklar taraflarının gruplandırılmasına büyük önem vermesidir. Yazar, varlıkları paraya çevrilmesi güç varlıklardan likit varlıklara doğru sıralamayı yeğlemiş, kaynakların sıralamasında da özsermayeye öncelik vermiş, yabancı kaynaklara sonra yer vermeyi tercih etmiştir.

- Kitabın ikinci baskısının hazırlandığı 1940'lı yılların ortalarında Türkiye'de gelir tablosu kavramı henüz gelişmemişti<sup>12</sup>. Kâr ve zarar tablosu kullanımı yaygındı. Rasim Saydar'ın eserini ilginç kılan hususlardan birisi de kâr ve zarar tablosunu kullanmaması, bunun yerine *kayıplar ve kazançlar tablosu* adı altında gelir tablosuna benzer bir tablo üzerinde durmasıdır.

O zamanların Türkiye'sinde kâr ve zarar tablosunun geliştirilmesi düşüncesi yoktu. Gelir tablosu sözcüğü de yoktu. Rasim Saydar'ı, böyle bir ortamda *kayıplar ve kazançlar* adı altında gelir tablosunu oluşturma çabası içinde görüyoruz. Tablo özet olarak aşağıdaki şekildedir.

### Kayıp ve Kazançlar Hesabı -1.1-31.12.1945-

Açıklama	Bu dönem		Önceki dönem	
	Lira	Kuruş	Lira	Kuruş
Brüt satışlar	----	--	----	--
İskontolar (-)	----	--	----	--
İade olan mallar (-)	----	--	----	--
Net satışlar	----	--	----	--
Satılan mal maliyeti (-)	----	--	----	--
Brüt kâr	----	--	----	--

12 Oktay Güvenli, Fatih Coşkun Ertaş, Barış Sipahi: The Appearance and Development of the Vertical Income Statement and Its Affect on Managerial Accounting, Paper, International Conference on Accounting and Management Information Systems, October, 2006, Academy of Economic Studies of Bucharest, Romania.

Doğrudan Giderler:				
Taşıma giderleri	----	--	----	--
Şüpheli alacak giderleri	----	--	----	--
Haberleşme giderleri	----	--	----	--
Verilen komisyonlar	----	--	----	--
Doğrudan giderler toplamı (-)	----	--	----	--
Kalan kâr	----	--	----	--
Dolaylı Giderler:				
Faiz giderleri	----	--	----	--
Kambiyo giderleri	----	--	----	--
Genel giderler	----	--	----	--
Amortismanlar	----	--	----	--
Çeşitli değer kayıpları	----	--	----	--
Çeşitli giderler	----	--	----	--
Dolaylı giderler toplamı (-)	----	--	----	--
Net kazanç	----	--	----	--

Bir ticaret işletmesine ait bu gelir tablosu, Türkiye’de ilk dikey gelir tablosu denemelerinden birisidir.

1940- 1950 yılları arasında Rasim Saydar’ı yeni vergi yasalarının mali tablolar üzerinden vergi almayı öngörmesi nedeni ile envanter çalışmaları ve mali tabloları düzenleme çalışmaları içinde görüyoruz. Bu dönemde iş konularına ait çalışmalarının olduğu da dikkati çekmektedir. Bunlar arasında sigorta muhasebesi üzerine yaptığı çalışmalar önem taşır.

**Yangın Sigortası ve Hayat Sigortası Muhasebesi:** Rasim Saydar bu kitapları yazdığı zaman Türkiye’de iş kollarına göre uzlanım muhasebeleri henüz gelişmemişti. Ayrıca sigorta şirketlerinin muhasebeleri için, öteki vergi yasalarında olduğu gibi, özel yasal düzenlemeler de yoktu<sup>13</sup>. Rasim Saydar, her iki sigorta türünde de prim – riziko ilişkisi üzerinde durur, sonra bu konularda çalışan sigorta şirketlerinin tutacakları defterleri açıklar, sonra

<sup>13</sup> Rasim Saydar: Sigorta Muhasebesi: Yangın ve Hayat Sigortaları, 1948, İstanbul.



da yıl içinde yapacakları kayıtlar üzerinde örneklerle durarak yıl sonlarında düzenleyecekleri mali tablolar hakkında bilgi verir. Bu şirketler, Rasim Saydar'ın uzlanım alanı olan kazanç vergisi yükümlüsü oldukları için, yazarın yıl sonu envanter işlemlerine, yıl sonu kayıtlarına ve hazırlanacak mali tablolara özel önem verdiği görülmektedir.

Rasim Saydar, sigorta muhasebesi üzerine kendisinden önceki yazarların yazdıklarından daha ileri ve çağdaş bir sigorta muhasebesini oluşturma çabası içinde olmuştur.

### **İktisadi İşletmelerin Aktif ve Pasiflerinin Yeniden Değerlemesi:**

Rasim Saydar, muhasebede yeniden değerlendirme konusunu ileri süren ilk Cumhuriyet dönemi yazarıdır. 1949 Vergi Reformu yasalarının hazırlıkları sırasında yayınlanmıştır<sup>14</sup>. 1938- 1948 yılları arasında Türk parasını değerinin % 78,9 oranında düşmesi karşısında bu çalışmayı yapmak zorunda kaldığını belirten yazar, bu çalışması ile Türkiye'de ilk kez, para değerindeki düşmenin bilançolar üzerindeki etkileri üzerine çalışma yapmıştır. Çünkü o zamana kadar Cumhuriyet Türkiyesi önemli para düşmeleri ile karşılaşmamıştır. Cumhuriyet öncesinde de zaten mali tablo kavramı gelişmemiştir. Rasim Saydar bu çalışmasında *son on yıldır para değerindeki sürekli değer kaybı nedeniyle bilançoların aktif ve pasiflerini revizyona tabi tutmadan, aktif ve pasif unsurları müşterek bir kıymet ölçüsü ile ifade edebilmek mümkün değildir* demektedir. Bu ifade, Cumhuriyet döneminin ilk yeniden değerlendirme ihtiyacını dile getiren açıklamalardır.

Rasim Saydar, bilançonun yeniden değerlendirme çalışmalarını tüm aktif unsurlar ve tüm pasif unsurlar için hem toptan eşya fiyatlarındaki artışa göre ve hem de altın fiyatlarına göre değerlendirmektedir. Bu yeniden değerlendirme çalışmalarında aktif ve pasif unsurların bilançoya giriş tarihlerinin göz önünde tutulmasına dikkat edildiğini belirtmek uygun olacaktır. Ayrıca belirtmek gerekmektedir ki, aktif ve pasifin yeniden değerlendirilmesinden doğan fark için, aktif fazla geldiğinde pasifte özel yedek akçe ayrılmasının; pasifin

---

14 Rasim Saydar: İktisadi İşletmelere Ait Aktif ve Pasifin Reevalüsyonu Hakkında, Hesap Uzmanları Kurulu Etüdü: No 106, 1949, İstanbul.

fazla gelmesi durumunda zararın söz konusu olduğunun ileri sürüldüğü görülmektedir. Yazarın ayrıca, birikmiş amortismanların yeniden değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan farkın masraf yazılıp, yazılmaması üzerinde uzunca bir şekilde durduğu dikkati çekmektedir.

Rasim Saydar'ın bu öncü yeniden değerlendirme çalışmasından, daha sonraki yıllarda aynı konuda çalışma gereğini duyan Türk muhasebe düşünürleri yararlanmışlardır.

#### **4.2.2 1950 Sonrasında Rasim Saydar'ın Muhasebe Kitapları**

1950 yılı sonrasında, Rasim Saydar'ın muhasebe çalışmalarını etkileyen iki gelişme vardır. Bunlardan ilki, 1949 Vergi Reformu ile yürürlüğe konulan Kurumlar Vergisi Yasası, Gelir Vergisi Yasası ve Vergi Usul Yasası'nın uygulanma sorunlarıdır. İkincisi de Türkiye'nin sanayileşmesinin ve büyük kuruluşların doğmaya başlamasının getirdiği, şirketler muhasebesi, maliyet muhasebesi ve mali tablolar tahlili gibi Türkiye için yeni olan konuların öncelikli hale gelmesidir. Yazarın bu dönemde yazdığı muhasebe kitapları üzerinde aşağıda durulmuştur.

**Muhasebe Uygulama Sorunları:** 1949 Vergi Reformu ile kabul edilen yeni vergi yasaları uygulandıkça muhasebe uygulama sorunları da ortaya çıkmaya başlamıştır. Rasim Saydar bu sorunlar üzerinde sürekli olarak yürüttüğü çalışmaları 1950'li yılların sonlarında bir araya toplamış ve bu kitabı yazmıştır<sup>15</sup>.

Bu eserinde Rasim Saydar, öncelikle muhasebenin biçimsel yapısı üzerinde durur. Bunun nedenini de şöyle açıklar: *Hazırlanan bilançoların geçmiş yıllardaki durumları ile karşılaştırılabilmesi ve benzeri işletmelerin bilançoları ile mukayese edilebilmesi için aynı biçimde ve benzer hesap adları kullanılarak düzenlenmesi gerekir. Böylece bilançoların kolay anlaşılabilir olması da sağlanabilecektir.* Rasim Saydar bu ifadeleri açıkladığı yıllarda Türkiye'de tekdüzen hesap planı yoktur, tek tip mali tablolar bulunmamaktadır<sup>16</sup>. Saydar'ın bu konuda bir öncü çalışma yaptığı ve tek tip

15 Rasim Saydar: Muhasebe Meseleleri, Menteş yayınevi, 1959, İstanbul.

16 Türkiye'de Rasim Saydar'ın bu öngörüsünden çok sonra, Tekdüzen Hesap Planı ve Tek Tip Mali Tablolar 1992 yılında açıklanmıştır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği – 1, 26.12.1992 tarih ve 21467-M sayılı Resmi Gazete).

bilançooyu geliştirmeye çalıştığı görülmektedir.

Rasim Saydar'ın bu eserinde asıl önemli olan hususlar, dönem krının dönem başı ve dönem sonu özsermayelerinin karşılaştırılarak hesaplanması, şubelerin hesaplarının merkezdeki muhasebe kayıtlarında tutulması, bilançolarda varlıkların hangi değerlerle gösterilmesinin gerektiği, konsolide bilançoların düzenlenmesi sorunları, şirketlerin birleşme işlemleri, şirketlerin tasfiyesi gibi konuların örneklerle ve yeni yasal düzenlemeler çerçevesinde ele alınarak inceleme konusu yapılmasıdır. Belirtmek gerekmektedir ki, bu hususlardan çoğu o zamanın ilk ele alınan muhasebe konularıdır.

**Muhasebe Ders Notları:** Rasim Saydar'ın İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'ndeki dersleri için tuttuğu notlardan oluşan eseridir<sup>17</sup>. Yazarın *Envanter ve Bilanço* adlı eserinden sonra ikinci önemli eseri budur. Bu eseri önemli kılan, şirketler muhasebesi, bilanço analizi, sanayi muhasebesi konularının ilk kez ele alınıyor olmasıdır. Sadece sanayi muhasebesi (maliyet muhasebesi) konusunda, Rasim Saydar'ın kamu denetim görevi sırasında rekabet içinde bulunduğu Ali Alaybek'in önemli bir eseri vardır. Kitapta yer alan öteki konularda Rasim Saydar'ın o dönemde rakipsiz olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Rasim Saydar'ın bu eserinin ikinci cildi üzerinde durmak uygun olacaktır. Bu ikinci ciltte *bilanço analizi* ve *sanayi muhasebesi* konuları ele alınmıştır. Bunlardan ilki olan *bilanço analizi* bu boyutta Türkiye literatüründe bir ilki oluşurmaktadır.

**Bilanço Analizi:** Bilanço analizini Fransız kültürüne dayalı olarak ele alan yazarın *tresorerie*, *liquidite*, *fond de roulement* gibi Fransızca deyimlerle konuyu incelediği görülmektedir. Yazar, öncelikle bilançooyu tahlile hazır duruma getirme gereği duymuş ve daha sonra tahlil çalışmalarını yapmıştır. O zamanlarda bilançolar belirli bir hesap planına dayalı olarak hazırlanmadığından uzun süre Türk yazarlar bu yolu izlemişlerdir. Rasim Saydar, bilanço tahlilini Türk literatürüne getiren kişi konumundadır. Ama, rasyo hesaplamaları üzerinde duramamış, bilanço – gelir tablosu ilişkilerinin

---

17 Rasim Saydar: Muhasebe Ders Notları, Cilt I ve II, 2. Baskı, Mentēş yayıncılık, 1959, İstanbul.

analizine kadar konuyu ilerletememiştir. Bu eksiklere rağmen bilanço tahlilinde Rasim Saydar'ın öncü konumunda olduğunu söylemek mümkündür.

**Sanayi Muhasebesi:** Türk muhasebe literatürüne maliyet muhasebesi, 1950 dönemi yazarları tarafından sanayi muhasebesi olarak sokulmuştur. Bunlar arasında Rasim Saydar da vardır. Henüz maliyet hesaplama yöntemleri yoktur. Sadece, ilk madde, işçilik gibi maliyet unsurları ele alınarak incelenmektedir. Rasim Saydar'ın, işçilik ücretlerinin maliyete yansıtılması yolları üzerinde (zaman esasına göre dağılım, parça başına düşen işçilik gibi) geniş şekilde durduğu ve sınai maliyet, ticari maliyet gibi kavramları ve fiyatlandırma konusunu öne çıkararak konuyu incelediği dikkati çekmektedir. Rasim Saydar, maliyet muhasebesinin Türkiye'ye getirilmesinde öncüler arasında yer almaktadır.

**Ticari ve Mali Bilançolar:** Rasim Saydar'ın, *Envanter ve Bilanço*'dan sonra onu ölümsüz kılan en önemli yapıtı budur. Kitabı, en olgun zamanında yazmıştır. Bu eseri yazdığı zaman altmış yaşında idi. İstanbul Üniversitesi'nde öğretim görevlisi olarak çalışıyordu. Kitabın adı *Ticari ve Mali Bilançolar* adını taşımakta ise de kitap Türk muhasebe literatürünün ilk değerlendirme kitabıdır. Kitap şu alt başlıkları taşımaktadır:

- Kasanın değerlemesi,
- Yabancı paranın değerlemesi,
- Hisse senetlerinin ve tahvillerin değerlendirilmesi,
- Alacakların değerlendirilmesi,
- Stokların değerlendirilmesi,
- Duran varlıkların değerlendirilmesi ve amortismanlar,
- Aktif geçici hesaplarının değerlendirilmesi,
- Pasif hesapların (kısa süreli borçların, uzun süreli borçların) değerlendirilmesi<sup>18</sup>

Rasim Saydar, değerlendirme konusunu, o zamanlar on yıldır uygulanmakta olan Vergi Usul Kanunu ve uzun süredir yürürlükte olan Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde ele almakla yetinmemiş, uluslararası genel kabul görmüş değerlendirme yöntemleri üzerinde de durmuştur. Dolayısı

---

18 Rasim Saydar: *Ticari ve Mali Bilançolar*, Sermet Matbaası, 1961, İstanbul.

ile eser, hem vergicilik ve hem de iktisadi ve ticari açıdan önem taşıyan bir nitelik taşımaktadır ve uzun yıllar Türk literatürünün bu konudaki en güçlü kaynakları arasında yer almıştır. Yazarın bilanço unsurlarını değerlemeden sonra bilançonun düzenlenmesi üzerinde de ayrıntılı olarak durduğu gözlenmektedir.

Rasim Saydar'ın 1950 yılı sonrası kitaplarının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak olanağı vardır.

-1949 Vergi Reformu'ndan sonra Türk işletmelerinde vergiye dönük muhasebe ağırlık kazanmaya başlamıştır. Bu durum, uygulama yanında eğitimde de vergi idaresinin isteği doğrultusunda muhasebenin eğitimine önem verilmesini gündeme getirmiştir. XX. yüzyılın sonlarına kadar bu eğilimin devam ettiği gözlenmektedir. Rasim Saydar'ın yukarda sözü edilen Muhasebe Sorunları adlı yapıtı, hem eğitime ve hem de uygulamaya yararlı olmak amacı ile hazırlanmıştır.

-1950 yılı sonrası Türkiye'de serbest iktisat politikalarının uygulanmaya başlanması ile şirketleşmeler artmış, büyük sanayi kuruluşları peş peşe kurulmaya başlanmış, yabancı sermaye Türkiye'ye gelmeye başlamıştır. Bu değişiklikler özel kesimde yeni bir işletmecilik anlayışını gündeme getirmiş, buna paralel olarak da işletmelerin muhasebeden beklentileri değişmeye başlamıştır. Böyle bir ortamda Rasim Saydar gibi yenilikçi bir muhasebe düşünürünün bu isteklere uygun eserler yazması normaldir. İşte şirketler muhasebesi, bilanço analizi, sanayi muhasebesi gibi konuları ele alan *Muhasebe Ders Notları* adlı eser, bu ortamda yazılmış öncü niteliği taşıyan, muhasebe literatürünü zenginleştiren bir muhasebe yapıtı olmuştur.

- 1950 yılı sonrası bir yandan değişen ve gelişen iktisadi koşullar ve bir yandan da vergiciliğe dönük muhasebenin giderek önem kazanması muhasebede değerlendirme konusunun önemini hep canlı tutmuştur. Bu durumda XX. yüzyılın ikinci yarısı boyunca bu konuyu ele alan çok sayıda eser yayınlanmıştır. Bu ihtiyacı ilk fark eden Rasim Saydar olmuş ve 1961 yılında yazdığı *Ticari ve Mali Bilançolar* adlı eserinin hemen hemen tamamında bu konuyu ele alarak Türk muhasebe düşünürlerine öncülük yapmıştır.

## 5. Sonuç

Rasim Saydar, 1930'lu yıllarda muhasebe öğretmenliği ile çalışma hayatına başlamıştır. Ve muhasebe eğitiminden ömrünün sonuna kadar kopmamıştır. 1941- 1956 yılları arasında hem devletin kamu vergi denetçiliği görevinde bulunmuş ve hem de yüksek öğretim kurumlarında muhasebe öğretim görevliliği yapmıştır. Bu dönemde hem Cumhuriyet'in ilk vergi yasalarının gerektirdiği kamu vergi denetimi deneyimini yaşamış ve hem de çağdaş kamu vergi denetimi örgütünün kuruluşunda görev almıştır. Bu arada Türkiye'nin en büyük vergi reformu olan 1949 reformunun hazırlanmasında görev alması da büyük bir şans olmuştur. Türk devletleri her zaman devletçi bir görüşle yönetildiği için Rasim Saydar'ın devletin kamu denetim organlarında uzun süre çalışması ülkenin muhasebe ihtiyacını daha iyi görmesini ve iyi değerlendirme yapmasını sağlamıştır. Bu açıdan söylenebilecek bir başka husus, Rasim Saydar'ın devletin vergici denetçiliğinde çalışırken, Türkiye'de vergi ağırlıklı muhasebe anlayışının egemen olacağını görmüş olması ve bu durumun onun vergi uygulaması ağırlıklı muhasebe kitapları yazmasını kolaylaştırmış olmasıdır.

Rasim Saydar'ın, kamu vergi denetçiliği görevinden emekli olduktan sonra, 1956-1961 yılları arasında çok önemli muhasebe eserleri yazmasının altında, öğretim görevliliğini devam ettirmesi yanında, sözü edilen kamu vergi denetim görevindeki deneyimleri ve devletçilik anlayışı çerçevesinde serbest iktisat politikaları (karma iktisat politikaları) uygulamaya başlayan Türkiye'nin değişen muhasebe ihtiyaçlarını iyi görüp değerlendirmesinin payı büyüktür.

Rasim Saydar olmasa idi, XX. yüzyılın ikinci yarısında muhasebe düşüncesi bu kadar hızlı gelişme gösteremezdi. Çünkü o *Envanter ve Bilanço* adlı eserinden başlayarak şirketler muhasebesi, bilanço analizi, sanayi muhasebesi ve değerlendirme konularında öncülük yapmış, sonraki nesillerin yararlanacağı çok önemli eserler vermiştir.

Türkçe'yi kullanma becerisi Rasim Saydar'ın belirtilmesi gereken bir özelliğidir. Ve eserlerinin uzun süre etkisini sürdürmesinin sırlarından birisidir.

## Kaynakça

- 1)Fritz Neumark: Boğaziçine Sığımanlar, Sayfa 170 ve sonraki sayfalar, 1982, İstanbul.
- 2)Oktay Güvemli: Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu -Tanzimat'a Kadar-, II. Cilt, 2000, İstanbul.
- 3)Osman Ergin: Türkiye Maarif Tarihi, Cilt 3-4, 1977, İstanbul.
- 4)Rasim Saydar: Envanter ve Bilanço; Genişletilmiş 2. Baskı, Kenan Matbaası, 1946, İstanbul.
- 5)Rasim Saydar: Sigorta Muhasebesi: Yangın ve Hayat Sigorları, 1948, İstanbul.
- 6)Rasim Saydar: İktisadi İşletmelere Ait Aktif ve Pasifin Reevalüsyonu Hakkında, Hesap Uzmanları Kurulu Etüdü: No 106, 1949, İstanbul.
- 7)Rasim Saydar: Muhasebe Meseleleri, Menteş yayınevi, 1959, İstanbul.
- 8)Rasim Saydar: Muhasebe Ders Notları, Cilt I ve II, 2. Baskı, Menteş yayıncılık, 1959, İstanbul.
- 9)Rasim Saydar: Ticari ve Mali Bilançolar, Sermet Matbaası, 1961, İstanbul.
- 10)Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği – 1, 26.12.1992 tarih ve 21467-M sayılı Resmi Gazete).
- 11)Oktay Güvemli, Fatih Coşkun Ertaş, Barış Sipahi: The Appearance and Development of the Vertical Income Statement and Its Affect on Managerial Accounting, Paper, International Conference on Accounting and Management Information Systems, October, 2006, Academy of Economic Studies of Bucharest, Romania.
- 12)Sinan Güreli: The Great Public Auditor in the Mid-20th Century: Orhan Güreli (1916-2007), Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2.BMAC), September 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.
- 13)Hesap Uzmanları Kurulu Albümü, 1970, İstanbul.
- 14)Selahattin Tuncer: Hoca Rasim Saydar, Müşavir Hesap Uzmanı,

Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 317, Ocak 2008, İstanbul.

15)Oktaý Güvemli: Selahattin Tuncer İle Söyleşi, Muhasebe Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, MUFİTAD yayını, Sayı: 2, 2012 Ocak.

16)Bülent Şişman: Pioneer Giant in Shaping the Profession of Contemporary Turkish Tax Inspectorship in the Middle of the Twentieth Century: Ali Alaybek, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Acoounting History -2 BMAC-, September, 15-18, 2010, İstanbul, Turkey.

17)Selahattin Tuncer: Kurucumuz ve Büyük Üstadımız: Ali Alaybek (1901-1986), Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 330, Şubat 2009, İstanbul.

18)Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Vergi Usul Kanunu, Cilt 3, Maliye Bakanlığı Yayını, 1988, Ankara.

19)Bülent Şişman: A Supervisory Organ in the Turkish Republic – Tax Inspectors Board: Its Founding and Development, Paper, 2. Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Acoounting History (2. BMAC), September, 15-18, 2010, İstanbul.

20)Selahattin Tuncer: Az Bilinen bir Üstad: Hoca Rasim Saydar (1901-1966), Müşavir Hesap Uzmanı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 317, Ocak 2008, İstanbul.