

Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Döneminde Muhasebe Düşüncesinin Gelişimi (1917-1953)

Yrd. Doç. Dr. Batuhan GÜVEMLİ

Trakya Üniversitesi, İİBF

Özet

“Sosyalizm muhasebedir” sözü Lenin’e aittir. Bilindiği kadarı ile Ekim Devrimi (1917) öncesinde Lenin, sosyalist düzene geçiş sürecinde muhasebeden ve dolayısıyla çift yanlı kayıt sisteminden yararlanma hazırlıkları içerisinde bulunmuştur. Öncesinde, çift yanlı kayıt yöntemi Rusya’da zaten kullanılmaktaydı. Devrim sonrası dönemde ilk olarak sosyalist düzende muhasebenin temelleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çabalar sosyalist düzenin çift yanlı kayıt yöntemine farklı bakış açılarının hikâyesidir ve 1953 yılında Stalin’in ölümü ile son bulmuştur. Çalışma, sosyalist düzenin muhasebe düşüncesindeki ilk gelişmeleri ortaya koyma amacı taşımaktadır. Bu sistemin çift yanlı kayıt sistemi uygulamalarında yapmak istediği değişiklikler sadece muhasebe tarihinin değil, aynı zamanda çift yanlı kayıt yönteminin kendi tarihinde de önemli bir yer alacak niteliktedir. Muhasebe mesleğinin sosyalist sistem bünyesindeki gelişimi çift yanlı kayıt yöntemi tarihinin ilgi çekici bir safhasını oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Çift yanlı kayıt yöntemi, sosyalist düzen, muhasebe kültürü.

JEL Sınıflaması: P20 .

Abstract (The Development of Accounting htought During the Soviet Union 1917-1953)

The expression “socialism is accounting” belongs to Lenin. It has been understood that before the October Revolution (1917), Lenin was involved in the preparation and development of plans for finding ways to benefit from accounting and for using the double entry accounting system in the stages of moving towards the socialist order. Before that, the double entry accounting system had already been used in Russia. In the post revolutionary period, the basics of accounting had first to be determined. These efforts are the story of handling different aspects of the double entry accounting system and continued until the death of Stalin in 1953. This study aims to reveal the initial developments within the accounting thought of the socialist order. The changes that this system wanted to make within the double entry accounting system are important not only from the perspective of accounting history but also within the history of the double entry accounting system. Developments in the accounting profession under socialism form an interesting phase in the history of the double entry accounting system.

Key Words: Double entry accounting system, socialist order, accounting culture.

* Bu makalenin bir kısmı Oktay Güvemli ve Batuhan Güvemli tarafından 2005 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nin Columbus şehrindeki gerçekleştirilen *Muhasebe Tarihçileri Araştırma Konferansı*’nda (*Academy of Accounting Historians Research Conference*) sunulmuş ve aradan geçen zaman içinde yenilenerek son hali verilmiştir.

JEL Classification: P20.

1. Giriş

Merkezileşmiş planlı sosyalist düzen ekonomileri ile kapitalist serbest piyasa ekonomileri arasındaki temel farklılıklar bu ekonomilerin yapılarında ve amaçlarında kendini göstermektedir. Merkezileşmiş planlı ekonomilerde muhasebe, ülke kaynaklarının dağıtımını ve ülke ekonomisinin planlanması ile ilgilenen devlet kurumlarına bilgi vermeyi amaçlamaktadır. Muhasebenin idari bir fonksiyonu bulunmaktadır. Muhasebe, devlet kurumlarının aktivitelerini kontrol altına alarak onları politik olarak belirlenmiş üretim hedeflerine yönlendirir. Serbest piyasa ekonomilerinde ise muhasebe, işletmelerin aktiviteleri ile ilgili olarak kişiler ve kurumlar için bilgi hazırlama ve sunma amacı taşımaktadır. Bu amaç iki düzeyde kendini gösterir. Yönetim muhasebesi işletme yöneticileri ve sahipleri için gerekli bilgileri düzenler ve sunar. Finansal muhasebe ise işletme ile ekonomik bağı bulunan veya bağ kurmak isteyen harici bilgi kullanıcıları (yatırımcılar, alıcılar, bankalar vb.) için bilgi sağlamaktadır (Mackevicius, 2005: 38). Günümüzde, sosyalist düzenin muhasebe düşüncesine yönelik araştırmalara veya muhasebenin serbest piyasa ekonomileri ile sosyalist düzendeki rolünü karşılaştıran çalışmalara sık rastlanılmamaktadır. Akademisyenler yıllar boyunca bu durumu gerekli araştırma materyallerinin azlığı veya güvenilirliği ile ilişkilendirmişlerdir. James Millar (1980: 106) sosyalist muhasebe düşüncesinin 1950'lere kadar ki değişimine ait kaynak sayısını "bir veya iki paragraftan daha fazla değildir" diye özetlemektedir. Ancak, Sovyetler Birliği'nin çöküşü ve Rusya'nın arşivlerinin açılması ile birlikte konu ile ilgili yeni bilgiler ortaya çıkmıştır. Bu makale, özellikle Rus akademisyenle-

rin Sovyetlerin çöküşü sonrasında ortaya çıkardıkları bilgilerin ışığında hazırlanmıştır. Çalışma, Ekim Devrimi sonrasındaki dönemde sosyalist muhasebe düşüncesine yönelik ilk gelişmelerin genel ortaya koyulması amacını taşımaktadır.

Aslında, Rusya'da Ekim Devrimi'nden önce de çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili kültürel ve uygulamaya dönük bir alt yapı mevcuttur. Örneğin, K.I. Arnold (1775-1845) muhasebe teorisini uygulamadan ayıran önemli eserini 19. Yüzyılın ilk yarısında yazmıştır. Rus muhasebe düşünürü Ahkmatov, *İtalyan Muhasebe Usulü* adını taşıyan kitabını 1809 yılında yayınlamıştır. 19. Yüzyılın son çeyreğinde, F.V. Ezersky, A.M. Volf gibi Rus muhasebe yazarları *Muhasebe Dergisi* etrafında toplanarak, muhasebe bilimine önemli katkılarda bulunmuşlardır. Dolayısıyla, sosyalist rejim 1917 Ekim Devrimi ile iş başına geldiğinde, Rusya'da önemli bir muhasebe kültürü bulunmaktadır. Sosyalist rejimin öncelikle bu altyapıdan nasıl yararlanacağını doğal olarak araştırmaya başladığı görülmektedir.

16-18 Ağustos 1980 tarihlerinde, Londra'da yapılan 3. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde Bailey, *Ekim Devriminden Bu yana SSCB'de Muhasebenin Gelişmesi* adı ile sunduğu bildiri, Bolşeviklerin karşılaştıkları sorunun, kapitalist ülkelerin kendi düzenleri için geliştirdikleri muhasebe düzeninden sosyalist ekonominin nasıl yararlanılacağı olduğunu söylüyordu (Bailey,1980). Aynı kongreye, sosyalist düzenin içinden gelen Brezzin ve Jaruga da aynı konuda bir bildiri vermişlerdi. Onların bildirisinin adı, *Merkezileşmiş Ekonomide Muhasebenin Gelişmesi* biçiminde idi. Onlar, merkezden planlanmış bir ekonominin muhasebeden nasıl yararlanmak-

ta olduğunu anlatıyorlardı (Brezzin ve Jaruga,1980).

Bu iki bildiriye daha sonraları yeterli sayıda başka bildirimler izlenmemiştir. Kapitalist dünya, Sovyetlerin çift yanlı kayıt yönteminden yararlanma çabaları üzerinde fazla durmamıştır. Sovyetler de ülkelerin kendi uygulamalarını anlattıkları muhasebe ile ilgili uluslar arası kongrelere, bu organizasyonları kapitalist ülkeler düzenliyor diye ilgi göstermemişlerdir. Oysa ortada önemli bir olgu bulunmaktadır. Çift yanlı kayıt yöntemi, özelliklerini korumaya, kaybetmemeye çalışarak kapitalist olmayan bir dünyada hizmet vermeye çalışmıştır. Bu hizmet, 1917 yılındaki Ekim Devrimi ile başlamış ve 1990 yılına kadar devam etmiş ve maceralarla dolu bir yaşam sürmüştür.

Çalışma, ilk olarak 1917 Ekim Devrimi sonrasında Lenin'in çift yanlı kayıt yönteminden yararlanma çabaları üzerinde durmaktadır. Sonrasında, sosyalist düzende muhasebe düşüncesinin yerleşim dönemi olarak adlandırılan 1930'lu yıllar inceleme konusu yapılmıştır. Çalışmanın dördüncü bölümünde ise sosyalist düzende muhasebe düşüncesinin biçimsel gelişimi ayrıntılı olarak anlatılmış ve 1953 yılına kadar ki dönemde sosyalist düzenin muhasebe düşüncesindeki gelişmelerin sonuçları açıklanmaya çalışılmıştır.

2. V. I. Lenin'in Çift Yanlı Kayıt Yönteminden Yararlanma Çabaları

1917 Ekim Devriminden sonra sosyalist düzenin liderleri oluşturacakları ekonomik düzene göre bir muhasebe düzeni kurmaları gerektiğini biliyorlardı. Ya yeni bir muhasebe sistemi oluşturacaklardı ya da kapitalist düzen içinde yüzyıllar boyu gelişmiş ve kendini kabul ettirmiş çift yanlı kayıt yöntemini kendi düzenlerine

adapte etmeye çalışacaklardı. Sosyalist liderlerin ikinci yolu seçtikleri bilinmektedir. Sosyalist düzenin yürüyebilmesinin muhasebe sayesinde mümkün olabileceğini biliyorlardı. Kurucu lider Lenin bu düşüncenin sahibiydi.

Sovyetlerin ilk yıllarında muhasebe ile ilgili çalışmaların en ilginç yanı kuşkusuz, V. I. Lenin'in muhasebe düşüncesi ile yakından meşgul olmasıdır. O kadar ki Lenin sadece muhasebe uygulamaları ile değil, muhasebe kuramı ile de yakından meşgul olan devlet başkanlarının başında gelmektedir. Nitekim -Sosyalizm Muhasebedir- sözü Lenin'e aittir.

Ünlü Rus muhasebe tarihçisi Yaroslav Sokolov, Lenin'in, uygulanacak muhasebe kayıt yönteminden beklentileri olduğunu yazmıştır. Bu beklentiler aşağıda özetlenmiştir (Sokolov, 1996: 49).

Lenin'e göre, muhasebenin amacı emek ve tüketim ölçüsünün denetimi olmalıdır. Bu amaç için belirlenen ilkeler *kütlelilik* (muhasebeye ülkenin tüm çalışmaları katılmalıdır), *açıklık* (yasaların kötüye kullanılmasının önüne geçilmesi için gereklidir), *sorumluluk* (sadece üretim sürecinin değil, bu süreçle görev alanların da denetlenmeleri gerekir), *sadelik* (kapitalist toplumda muhasebe ancak belirli kültüre sahip kişilerce anlaşılabilir olmalıdır).

Bu dört ilkenin ilki bir yana bırakılırsa, izleyen üçünün genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri arasında yer aldığı görülmektedir. Lenin, muhasebeyi halkın katılacağı bir uğraş alanı olarak göstermek isteği için, ilk ilkeyi yazmıştır. Bunun nedeni Lenin'in sosyalizmin başarısını muhasebede görmesidir.

Lenin, sosyalist rejimin tanıtımını yaparken de muhasebeden yararlanmakta ve kütlelilik ilkesini uygulamak istemektedir. O şöyle diyordu: *İşçiler, köylüler,*

toprak, fabrikalar halkın mülkiyetine geçmiştir. Kendiniz üretimin ve dağıtımın muhasebesine ve denetimine katılınız. Lenin bunları söylerken Karl Marx'ın mal fetişizmi öğretisinden yararlanıyordu. Bilindiği gibi bu öğretiyeye göre, sınıflara ayrılmış cemiyet-teki üretim sürecinde, insanlar arasındaki ilişkiler nesnelere arasındaki ilişkilere benzemektedir. Oysa sosyalist rejimde üretim ilişkilerinde, muhasebe yardımı ile açıklık sağlanmalıdır.

Lenin'in *İstatistik ve Sosyoloji* (1935) adını taşıyan bir çalışması vardır. Bu çalışmasında Lenin, *kuramsal görüş uygulamanın gerçekleşmesi ile değer kazanır* diyor-du (bkz. Lenin - Collected Works, 1964). Bu çerçevede dâhilinde makro düzeyde muhasebeye duyulan ihtiyacı belirtirken de *fabrikalar, bankalar sosyalist mekanizmanın % 90'ıdır. Bunların üretim ve dağıtım muhasebesi sosyalist toplumun iskeletidir* şeklinde bir değerlendirmede bulunuyordu. Lenin, muhasebe denetim mekanizmasını yönetim mekanizması içinde görmek istiyor ve muhasebe sisteminin organizasyonunu da bu doğrultuda değerlendiriyordu. Bu değerlendirme, işletmelerde muhasebe ve denetimin doğru organize edilmesinin emek üretkenliğini sağlayacak olması beklentisinden kaynaklanıyordu (Sokolov, 1991: 28).

Kapitalizm, insanın kazanç sağlama, kar etme içgüdüsüne dayanmaktadır. Çift yanlı kayıt yönteminde bu amaç vardır. Sosyalizm ise, insanın adalet duygusuna dayanır. Çift yanlı kayıt yönteminin üretim ve dağıtım özelliklerini, sosyalist düzen kendi adalet duygusu anlayışı ile uyum içinde görüyor ve çift yanlı kayıt yönteminden yararlanmak istiyordu. Ancak, adalet duygusunun ben duygusundan sonra geldiği de bilinen bir gerçektir. Bu durumun sosyalist düzenin başarı şansını azaltan bir etken olduğu da bilinmek-

teydi. Bu durumda yapılması gereken sosyalist düzenin başarı şansını artırmak için alınması gereken önlem, hareket noktası olan görüşlerin sağlam temellere oturtulması idi. İşte sosyalist düzen bu temellerden birisini de çift yanlı kayıt yöntemini esas alarak yerine getirme çabası içinde olmaya çalışmıştır (Güvemli,2001: 714).

V.I. Lenin, Ekim Devrimi'nden önce, Rusya'daki işletmelerin millileştirilmesi, yani mülkiyetlerinin kişilerden alınması gerektiğini, bu işlemlere de muhasebe düzeni içinde envanter çalışmaları ile başlanmasının gerekliliğini biliyordu. Bunun için öncelikle hukuki altyapının oluşturulmasının doğru olacağına da farkında idi. Ancak, millileştirme ve sonrasındaki duruma uygun muhasebe uygulamalarının başarısının kolay olmayacağı gerektiği ölçüde bilinmiyordu. Sokolov bu sürecin başlangıcını aşağıdaki gibi anlatmaktadır (Sokolov, 1991).

İlk zamanlarda devletleştirilen işletmelerde eski muhasebe düzeni devam ediyordu. Eski düzenin devam edemeyeceği kısa sürede anlaşılınca, kullanılan nizamname ve yönetmeliklerin yeniden düzenlenmesine başlandı. Yönetmelikler değiştirildikten sonra, hesap planları ele alındı. Hesap planlarında yer alan senetler, faizler, ipotek ve teminatlar ile dolaylı vergilere ait hesaplar, hesap planından çıkarıldı. Hesap planlarının giderler bölümünde yer alan şahısların ödüllendirilmesi, bağışlar, cezalar, teminatlar ile ilgili hesaplar da çıkarıldı. Çift yanlı kayıt yöntemi zaten vardı. Bu yöntem korundu.

Muhasebe düzeninin yaygınlaştırılması gereği, tüm ulusal ekonomi için muhasebe organizasyonu sorununu ortaya çıkarttı. Bu sorunu çözmek için on iki kişiden oluşan bir muhasebe kurulu oluşturuldu. Bu kurulda I.A. Gorbaçev, A.V. Prokofyev, A.P. Rudonovskiy gibi isimler görev aldılar. Bu kurulun hazırladığı ilk muhasebe direktifleri yürürlüğe

konuldu. Bu direktifler doğrultusunda yönetmelikler hazırlandı. Böylece sosyalist muhasebe ilkeleri yürürlüğe konulmaya başlanmış oldu. Bu çalışmalarla işletmelerin gelir ve gider bütçelerinin hazırlanması, başarının bütçe gerçekleştirilmesi ile ölçülmesi esasları da getirildi.

Komünizmin ilk evresinde yaşanan enflasyon, muhasebede paranın ölçü birimi olmasında güçlükler çıkarttı. Muhasebe teorisi tartışılmaya başlandı.

Bu sorunlarla uğraşan uzmanlar üç gruba ayrıldılar. Bunlardan ilk grubu oluşturan romantik iktisatçılardı. Onlar paranın yerine emeksel, enerjisel ya da nesnel ölçüler öneriyorlar ve devrimden sonra paranın ölçü birimi olma niteliğini yitirdiğini ileri sürüyorlardı. Bunlar 1920 yılında yapılan Milli Ekonomi Kurulunun III. Kongresi'nde muhasebe ölçüsü olarak emek biriminin kabul edilmesini tavsiye ettiler. İkinci grubu oluşturanlar, natüralistlerdi. Bunlar parasal ölçünün işe yaramayacağını kabul ediyorlar ama yeni bir ölçü birimi bulma umudunu taşıyorlardı. Bu grup giderek enflasyon karşısında değerlendirme yapma yolunu düşünmeye başladı. S.F. Glebov'un etkili olduğu bu görüş sonucunda Devlet Planlama Teşkilatı, İstatistik Ekonomi Birimi; 24.11.1922 tarihinde, "Glebov tarafından önerilen muhasebe sistemindeki yeniden değerlendirme konusu ciddi bir tekliftir ve tüm işletmelere tavsiye edilmelidir" diyordu.

Sokolov'un bu açıklamaları sosyalist düzenin ilk yıllarında çift yanlı kayıt yönteminin doğası üzerinde değişik iktisadi sistemlerin nasıl tartışma yarattığını gösteren ilginç bir örnektir. Bir ölçüde de olsa sağduyunun galip geldiği ve yeniden değerlemenin, yani enflasyon muhasebesi olarak bilinen uygulamanın bir süre için yapıldığını bize göstermektedir.

3. Sosyalist Düzendeki Muhasebe Düşüncesinin Yerleşim Dönemi

Sosyalist düzenin 1930 yılına kadar olan dönemi hem Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği'nin, hem de sosyalist muhasebe düşüncesinin oluşum dönemidir. Bununla beraber sosyalist muhasebe düşüncesinin yerleşim ve gelişimi 1930 yılı sonrasında da devam etmiştir. Bu arayış sadece muhasebe uygulamalarında değil, muhasebe ve özellikle çift yanlı kayıt yöntemi üzerindeki tartışmalarda da kendini göstermektedir.

1930 Yılı'nın özelliği Rus muhasebe düşüncesinde temelli değişikliklerin arandığı yıl olmasıdır. Dünya ekonomik buhranının yaşandığı yıllarda bu arayışın ortaya çıkması rastlantı değildir. Bu ekonomik kriz dönemi tüm dünyada olduğu gibi Rusya'da da hem iktisadi konulardaki arayışların ve hem de çift yanlı kayıt yöntemi üzerindeki tartışmaların yoğunlaştığı bir dönem olmuştur. Rusya'da her ne kadar sosyalist bir rejim uygulanmakta ise de, çift yanlı kayıt yönteminin bilinen kapitalist düzenin muhasebesi olması gerçeği, sosyalist muhasebe düşünürlerini her zaman çift yanlı kayıt yönteminin tartışması içine çekmiştir. 1929 – 1930 Dünya ekonomik krizinin bu tartışmalara kolayca zemin hazırladığını belirtmek yanlış olmasa gerektir.

Bu dönemde, Sovyetlerdeki muhasebe düşünürlerinin kapitalist ve sosyalist muhasebe kültürlerindeki farklılıkların saptanmasını sağlayabilecek kadar deneyim sahibi oldukları bilinmektedir. Çünkü Sosyalist düzen muhasebesinde yeterli deneyimleri bulunmamaktadır.

Onlar, bu farklılıkları aşağıdaki gibi saptamışlardır (Mihaev,1975: 89).

Kapitalizmde muhasebe şahsi mülkiyete dayanan üretim sürecini yansıtmaktadır. Sos-

yalizmde ise, bu süreç genel sosyalist mülkiyet şartları çerçevesinde ele alınmaktadır. Kapitalizmde muhasebe işletmeler ile sınırlıdır. Sosyalizmde ise, muhasebe milli ekonominin bir parçası olarak görülmektedir. Kapitalizmde muhasebe iş sahiplerinin her birinin özel işidir. Sosyalizmde muhasebe ulusal ekonominin her bölümü için ayrı olarak belirlenmiş hesap planına göre tutulmaktadır. Kapitalizmde muhasebenin öncelikli amacı karı tespit etmektir. Sosyalizmde ise muhasebenin amacı, bir işletmeye verilen iktisadi plan, hedefler, bütçe çerçevesinde çalışmaların yansıtılmasıdır. Kapitalizmde muhasebede ticari sarrın egemenliği söz konusudur ve raporlamada zaman zaman hileli davranışlarla karşılaşılır. Sosyalizmde ise, muhasebeye gerçeklerin doğru yansıtılması için gerek duyulmaktadır.

Yukarıdaki ifadeler, kuşkusuz sosyalist düzen temsilcisinin düşünceleri olduğu için taraflıdır. İleri sürülen hemen her konuda kapitalizm ile ilgili görüş kısa ifade edilmiş, buna karşılık sosyalist düzen ile açıklama geniş tutulmuştur. Ayrıca taraflı ifadeler dikkati çekmektedir. Örneğin, kapitalizmin muhasebe kültüründe hileli bilgilerden söz edilmektedir. Oysa sosyalizmde işletmelerin merkezi yönetime gösterdikleri bilgilerde o kadar hileli bilgiler ile karşılaşmıştır ki, merkezi yönetimin sürekli önlem almak zorunda kaldığı bilinmektedir. Ancak yine de bu beş madde de sıralanan deyişler bir doğrultuyu göstermekte ve sosyalizm ile kapitalizmin muhasebe anlayışlarını, görüşlerini, başka bir deyişle kültürlerini ortaya koyabilmektedir.

1930'larda sosyalist düzen kendi görüş ve esasları çerçevesinde deneyim sahibi olmaya başlamıştır. Sosyalist düzenin, kapitalist düzenin gelişmesine bağlı olarak bu düzen içinde gelişen çift yanlı kayıt yöntemini her zaman kuşku ile karşıladığı görülmüştür.

1940'lı yıllara gelindiğinde Sovyetler Birliği'nde muhasebeden çok bilançonun tartışıldığı görülmektedir.

Bilançonun aktif yanı a - Duran varlıklar, b - Dönen varlıklar, c - Dolanım dışı (işletme çalışmalarına katılmayan) varlıklar biçiminde ayrılmakta idi. Bu kapitalist ülkelerde de benimsenen bir ayırım biçimi idi. Asıl sorun bilançonun pasif yanının ayırımında ortaya çıkıyordu. Hukuki mülkiyet sorunları ile karşılaşılıyorlardı. Yani aktif üzerinde hak sahibi olanlar tartışma konusu oluyordu. Bu sorunu aşmak için şu şekilde bir ayırım benimsedikleri görülmüyordu: a - Fonlar, b - Krediler, c - Ayarlayıcı pasif unsurlar, d - Sonuçlar. Bu ayırım üzerinde de bir görüş birliği olmuyor ve sürekli tartışmaların yapıldığı gözleniyordu. Tartışma fonlar deyimi üzerinde yoğunlaşıyordu. Fonlar, merkezi planlamanın işletmeye tahsis ettiği kaynaklardı. Yani sermaye, öz sermaye yerine kullanılıyordu. Ayarlayıcı hesaplar karşılıklı hesaplaşmalarla ilgili idi. Sonuçlar da işletmenin yarattığı dönemsel değerlerdi. Yani kâr ya da zarar idi. Ancak bu deyimler kullanılmak istenmiyordun (Güvemli, 2001: 721).

Bilançonun ülke seviyesinde, Milli Ekonominin Bilançosu biçiminde bir anlayışla da ele alındığı görülmüyordu. A.P. Rudanovsky (1863-1934) bu konuda önemli çalışmalar yapan bir Rus muhasebe düşünürü ve teorisyenidir (bkz. Sokolov ve Sokolov, 2008). Milli Ekonomi Bilançosunu muhasebeye dayalı esaslar çerçevesinde oluşturulabilme olanağına istatistikçiler fazla ihtimal vermiyorlar ve görüşlerini aşağıdaki gibi sıralıyorlardı (Güvemli, 2001: 721).

Pasif, işletmeye tahsis edilen kaynaklara ve öteki işletmelerden çekilen kaynaklara aittir. Ulusal ekonomi bilançosunda pasif olmaz, çünkü bütün işletmelerin kaynaklarının birleş-

tirilmesi pasifi tek kalem haline dönüştürür. Bilançoda alacaklar ve borçlar kalemleri bulunmaktadır. Ulusal ekonomi bilançosunda bunlar karşılıklı olarak birbirleri ile mahsuplaşan, karşılıklı olarak kapatılan hesaplardır.

Pasifte öz kaynakları gösteren bir kalem vardır. Bu da dönen ve duran varlıklara ait olma ayırımı yapılmadan işletmeye konulan kuruluş fonudur. Bilançoda emek (iş gücü) kaynakları ve onların kullanımı ile ilgili bilgi bulunmamaktadır. Oysa milli ekonomi açısından bu kaynaklar önemlidir. Bilançoda aktif ve pasif olarak iki ana ayırım vardır. Oysa ulusal ekonomi gibi karışık bir olayı yansıtmak için daha gelişmiş satranç şekillerine ihtiyaç vardır. Bilançodaki veriler kayıt edilme ilkesine dayanmaktadır. Oysa ulusal ekonomi bilançosu için farklı hesaplama yöntemleri gereklidir. Bilanço tek bir tablodur. Oysa ekonomi bilançosu için bir değil birkaç tabloya ihtiyaç vardır. Bilançodaki bilgiler tüm kalemlerin envanterine dayanır. Ulusal ekonomi bilançosunun düzenlenmesinde envanter değerlemesi yapılmamaktadır.

İstatistikçilerin ileri sürdükleri bu hususların birçoğu, milli ekonominin özelliklerinden ileri gelmekteydi. Çift yanlı kayıt yöntemi işletmelerin ihtiyaçları için geliştirilmişti.

Bilançonun pasif yanı ile ilgili sorunlar da çift yanlı kayıt yönteminin kapitalist düzene göre ve işletmelerin ihtiyaçlarına göre oluşturulmuş olmasından kaynaklanıyordu. Bununla beraber, çift yanlı kayıt yönteminin 21. Yüzyılın başlarında çözmeye uğraştığı kimi sorunlar, o zamanlar sosyalist düzenin ihtiyaçları doğrultusunda gündeme gelmekteydi (iş gücünün işletme aktifinde yer alması gibi).

Buraya kadar yapılan açıklamalar, sosyalist düzenin muhasebe düşüncesinin oluşum evresine küresel nitelik taşıyan bakışlardır. Oysa daha iyi anlatım için biraz daha ayrıntı üzerinde durmak ge-

reklemektedir. Bu nedenle Sovyetlerde, sosyalist muhasebe düşüncesinin oluşturulma çabalarını daha yakından tanıyabilmek için, muhasebenin biçimsel gelişimini de gözden geçirmek gerekmektedir.

4. Sosyalist Düzendeki Muhasebe Düşüncesinin Biçimsel Gelişimi

4.1. Hesap Planları

20. Yüzyılın başlarında Sovyetler Birliği'nde tekdüzen hesap planı uygulanmakta ve bu hesap planında 13 ana hesap bulunmaktaydı. Sosyalist düzenin ilk yıllarında, bu sayının önce 44'e çıktığı, hemen sonra 31'e indiği gözlenmektedir. 1940 yılına gelindiğinde 124 hesap ve 80 alt hesap bulunmaktadır. Stalin'in ölümü ile sona eren sosyalist muhasebe kültürünün oluşmasının ilk dönemi sonunda, yani 1953 yılında hesap planında 79 hesap ve 142 alt hesap olduğu dikkati çekmektedir (V.I. Riyabbin, T.I. Matfeeva, E. Deşin, 1990: 56).

Bu durum, bir yandan merkezi muhasebe biriminin giderek daha fazla tartışılmasına, diğer yandan da hesap planının tartışılmasına yol açıyordu. Muhasebe düşünürleri, hesapların azalmasının muhasebe uygulamalarını kolaylaştırdığını ve alt hesapların artışının ise muhasebenin çözüm gücünü artırdığını ileri sürmekteydiler. Muhasebe düşünürlerinin bir bölümü ise, alt hesapların kullanımına itiraz ediyor ve alt hesaplar düzeninin muhasebe planını karıştırdığını söylüyorlardı

Tartışılan sadece hesap planı değildi. Sosyalist düzene işlerliğini kazandıran raporlama düzeninin de sürekli olarak tartışıldığı dikkati çekmekteydi. Bu raporlar üzerindeki tartışmalar genellikle raporların ekleri oluyordu. 1926 yılına kadar rapor eklerinin sayısı 48'e kadar çıkmıştı. Sözü edilen yılda bu eklerin sayısını 29'a

kadar düşürmek mümkün olmuştur. Ancak bu azalma, mali tablo dipnotlarının sayısını artırmakla sağlanabilmişti. Bürokratik artışı yine azaltmak mümkün olmamış ve 1937 yılında ekonomik birimlerce hazırlanan mali raporlar içinde 1436 gösterge ve 31 şeklin yer aldığı gözlenmiştir.

4.2. Maliyet Muhasebesi

20. Yüzyılın başlarında Rusya'da üç çeşit maliyet yöntemi olduğu görülmektedir. Bunlar: a) Satın alma değeri, b) Satış değeri ve c) Öz değer, yani işletmenin maliyet değeri. Birincisini satın alma ve nakliye giderleri, ikincisini satın alma ve satış giderleri, üçüncüsünü de mamul üretme giderleri ve dolaylı giderler oluşturuyordu (Sokolov, 1996: 63-64).

1923 Yılında yapılan Komünist Partisinin XII. Kongresinde, devlet ekonomisinin yeniden yapılandırılması tartışılırken ekonomiyi yukarıdan aşağı saran muhasebe düzeninin, sanayi ürünlerinin gerçek maliyetini ortaya koyabilecek bilimsel maliyet düzeninin millileştirilmiş mülkiyetin teminatı olacağı vurgulanmıştır. Partinin bu şekildeki kararlarının muhasebe uygulayıcılarını ve yazarlarını maliyet hesapları üzerine düşünmeye sevk ettiği görülmektedir. Bu yıllarda iki büyük muhasebe düşünürünün görüşlerinin, maliyet hesaplamalarının nasıl yapılması gerektiği konusunda ağırlıklı olarak kendisini hissettirdiği dikkati çekmektedir. Bu yazarlardan Rudonovsky maliyetin anlamını olası bir büyüklük olarak görüyor, Galagan ise dolaylı giderleri yok ederek, bu giderleri dolaysız giderler haline dönüştürmeye çalışıyordu. Rudonovsky'nin görüşlerinin daha etkili olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü sonuçta oluşturulan maliyet muhasebesinde Rudonovsky'nin

görüşlerinin izleri bulunuyordu (Sokolov, 1996: 64).

1930 yılına gelindiğinde uygulanmakta olan maliyet muhasebesinde değişiklikler yapılması gereği ile karşılaşıldığı anlaşılmaktadır Çünkü maliyetin hesaplanması, muhasebe dışında istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle yapılmaya çalışılıyordu. 1934 yılından itibaren ise muhasebe defterlerindeki kayıtlar esas alınarak maliyetlemenin yapılmaya başlandığı görülmektedir. 1938 - 1940 Yıllarında maliyet muhasebesinin muhasebe kayıtları ile ilişkisi daha da pekiştirilmiştir.

Ancak uygulamada standart maliyet kavramına uygun hareket edilmesi her zaman benimsenmiştir. Maliyet muhasebesinin 1930-1950 yılları arasındaki uygulamalarına etkide bulunan muhasebe düşünürleri arasında R. Y. Veysman'ın, N. A. Blatov'un , V:I: Stovsky'nin (1894-1941) yer aldığı görülmektedir.

Blatov, maliyet muhasebesinin sağladığı yararları sıralarken şunları yazıyordu (Sokolov, 1996: 67): 1. Ürünün gerçek maliyetlerini oluşturan tüm faktörleri inceler. 2. Maliyetleri aşağıya çekmek için öngörülen hedeflerin yerine getirilmesine yönelik sistematik kontrol yapar. 3. Maliyetlemenin planlamasına yönelik gerekli verileri sağlar. 4. Satış fiyatlarının belirlenmesi için tüm verileri sağlar. 5. Atölye, departman ve genel olarak işletmenin çalışma sonuçlarını ortaya koyar. 6. İşletme yönetiminde ve üretim sürecinin organizasyonunda dar boğazların ortaya çıkarılmasını ve bunun vereceği zararın ortadan kaldırılmasına yardımcı olur.

Stovsky ise maliyetlemenin amaca bağlı olduğunu söylüyor ve maliyetlemenin başarısının giderlerin dolaylı ve dolaysız olarak ayırımına ve genel ve özel olarak ayırımına bağlı olduğunu ileri sürüyordu. Veysman'ın en önemli katkısı ise, normatif kavramının maliyet muhasebesi uygu-

lamalarına girmesinde ve geliştirilmesinde özel ve başarılı çalışmalar yapmış olmasındır.

Stalin'in ölümünden sonra, o zamana kadar fikir yürütürken çok dikkat etmek zorunda olan ve genellikle fikir yürütmekten çekinen muhasebe düşünürlerinin maliyet muhasebesi üzerine çalışmalar yapmaya başladıkları görülmektedir.

Maliyet konusunun sosyalist muhasebe kültüründe her zaman tartışma konusu olduğu görülmektedir. 1960'lı yıllarda Sovyetlerde önemli muhasebe düşünürleri arasında yer alan Ivaskeeviç, iç denetimi kolaylaştırmayı amaçlayarak giderlerin sorumluluk merkezlerine göre izlenmesi düşüncesini ortaya atmıştır.

4.3. Tahsisat Alma Konuları

Sovyetler Birliği merkezi yönetiminin her alanda güçlü olduğu bilinmektedir. Bu merkezîyetçilik anlayışı sosyalist kültürün temel anlayışıdır. Önce siyasal yönetimin merkezileşmesi sonra ekonomik yönetimin merkezileşmesi söz konusudur. Bu Marksist – Leninist teorinin gereğidir. Sovyet ekonomisinde ana iş kollarının sanayi, tarım, inşaat, taşımacılık, haberleşme, ticaret ve dış ticaretten oluştuğu bilinmektedir. Sosyalist rejimin sonlarına doğru 1987 yılı itibarı ile hazırlanmış olan istatistiklere göre sanayi kesiminin ekonomi içinde belirli bir ağırlığı olduğu da görülmektedir. Bu istatistik bilgilerine göre üretimleri önemli sayılan sanayi kuruluşu sayısı 46.000'dir. Bu kuruluşların bir merkezden yönetiminin söz konusu olduğu düşünülürse, ne ölçüde karmaşık ve güç bir yapı ile karşı karşıya kalındığı anlaşılmaktadır.

Bu kuruluşların merkezi yönetiminin muhasebeleri kanalı ile yürütüldüğü de göz önünde tutulursa bu yönetim güçlüğü

daha iyi anlaşılmaktadır. Sosyalist düzenin gereği olarak işletmeler yıllık çalışmalarının bütçesini hazırlar ve merkezi yönetimin onayından sonra bütçeyi uygulamaya koyarlardı. Bütçenin merkezi yönetim tarafından onaylanması *tahsisat alınması* demektir. Tahsisat alma ile maliyet kavramları arasında yakın ilgi bulunmaktadır (Ehiel Ash ve Robert Strittmatter, 1992: 21).

Sosyalist düzende muhasebe düşüncesi işletmelerde muhasebecinin sorumluluğu üzerine kurulmuştur. Bütçe gerçekleştirmelerinin raporunun doğrudan merkeze gönderilmesi gerekmektedir. Muhasebe sorumlusunun üzerinde işletmenin yöneticisi bulunmaktadır. Yöneticinin başarısı, muhasebecinin bağımsız olarak merkeze gönderdiği rapordaki bilgilere bağlı idi. Ancak, muhasebeci raporunu ona haber vermeden hazırlayıp, merkeze göndermek yetkisini kullanmak durumundadır. Bu onun görevidir. Merkez ise işletme yöneticisini bu rapor çerçevesinde değerlendirmek durumundadır (Djatej ve Sarikas, 2005: 47). Bu durum, işletme yöneticisi ve muhasebecisi arasında sürekli sorun yaşanmasına neden olmuş ve işletme çalışmalarını sürekli olarak olumsuz yönde etkilemiştir. Bugünkü Rusya muhasebe düşünürleri bu durumu, Sosyalist Rejimin çöküşünde muhasebenin rolü olarak değerlendirmektedirler.

Bütçe uygulamalarında işletmede ürün bazında maliyet ve kârlılık hesaplamaları yapıyordu. Her ürünün kârlı olmak zorunluluğu vardı. Bu durumda yapılması gereken, kârsız ürünün masraflarının bir bölümünün kârlı ürünün masraflarına eklemek ve bütün ürünleri kârlı duruma getirmektir. Bu hesaplamaları da muhasebeci yapacaktı. Eğer bir ürün karlı duruma geçirilemiyorsa, işletmenin bulunduğu

bölgenin parti müfettişi işletme yöneticisinin dikkatini çekmek durumundaydı.

1960'lı yıllarda bir yandan tahsisat alma konuları tartışılırken, bir yandan da istatistikî bilgilerin üzerinde yapılan çeşitli çalışmaların muhasebe dışında yapılması konuları da tartışılıyordu. Buna bilgilerin entegrasyonu sorunu da deniliyordu ve muhasebenin makineleşmesi ile yakından ilgiliydi (Sokolov, 1991: 48).

4.4. Muhasebede Makineleşme

Sovyetlerde makineleşme sürecinin 1950'li yıllarda başladığı görülmektedir. Bunun öncülüğünü yapan kişi V.I. Isakov'dur (1913-1986). O, delikli kart kullanımını formüle eden, muhasebede makineleşme ve otomasyonun öğretisini Sovyetlerde kuran kişi olarak tanınmaktadır. Makineleşmede, muhasebe belgelerinin standardizasyonu, muhasebe defterleri arasında eşgüdümün sağlanması, gruplandırılmış hesaplarda kodlama sisteminin gözden geçirilmesi gibi sorunlar çözülüyor ve dolayısı ile makineleşme çalışmaları istendiği hızla devam edemiyordu. Öte yandan makineleşmenin hızla geliştiği görülüyor ve muhasebenin yeni makinelerle uyumu yeniden ele alınıyordu. Makinelerde matematik işlemlerinde de gelişmeler oluyor ve başlangıçta sadece toplama ve çıkarma yapanlara çarpma ve bölme yapanlar da ekleniyordu (V.I. Riyabbin ve T.I. Matfeeva, 1990: 91).

Bu güçlüklerin yanında makineleşmenin muhasebe organizasyonunu yeniden gündeme getirdiği de gözleniyordu. Bu gelişme makineleşme ile birlikte, makineleşmenin muhasebe düşüncesini değiştireceği yolunda iddialar olarak gündeme gelmeye başlamıştı. Bu düşüncenin doğru olmadığına anlaşılmamasının uzun sürmediği de bilinmektedir.

5. Sonuç

Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği bugün artık yoktur. Tarihin içinde yerini almıştır. Yalnız iktisadi açıdan değil başka açılardan da tartışılmasına devam edilmektedir. Ama sosyalist sistemin muhasebe anlayışı çok fazla tartışılmış değildir. Oysa bu sistemin muhasebe ve özellikle çift yanlı kayıt sistemi uygulamalarında yapmak istediği değişiklikler ve bu muhasebe yönteminden yararlanma çabaları sadece muhasebe tarihinin değil, aynı zamanda çift yanlı kayıt yönteminin kendi tarihinde de önemli bir yer alacak nitelik taşımaktadır.

Rusya'da çift yanlı kayıt yönteminin var olması, 19. Yüzyıl boyunca ve 20. Yüzyıl başlarında bu konuda ortaya konulan önemli çalışmalar, Ekim Devrimi'ni gerçekleştirenlerin kültürel bir çift yanlı kayıt yönteminin alt yapısından yararlanmalarını sağlamıştır.

Sovyetlerin ilk yıllarında muhasebe ile ilgili çalışmaların en ilginç yanı kuşkusuz, V. I. Lenin'in muhasebe düşüncesi ile yakından meşgul olmasıdır. O kadar ki, Lenin sadece muhasebe uygulamaları ile değil, muhasebe kuramı ile de yakından meşgul olan devlet başkanlarının başında gelmektedir. Ancak, özellikle Stalin döneminde sosyalist düzende büyük bir insan kıyımının yapıldığı bilinmektedir. Sokolov, 1996 yılında yazdığı *Köklerden Günümüze Kadar Muhasebe* adını taşıyan eserinde sosyalist düzenin ilk evresinde muhasebecilerin üç önemli temizlik geçirdiğini yazmıştır. Sokolov, bu dönemde muhasebecilerin manevi kovuşturmaya uğradıklarını, onların bazen aklıktan öldüklerini ve bazılarının da fiziksel olarak yok edildiklerini belirtmekte ve bazılarının da batı ülkelerine kaçtıklarını açıklamaktadır.

Stalin sonrası Sovyet muhasebesi, 1953 yılından sonra değişik koşullarda gelişme göstermiştir. Bu dönemde baskı rejiminin yerini nispeten daha rahat bir ortama bıraktığı bilinmektedir. Maliyet konularının, iktisadi bilgi sisteminin muhasebe içine alınması sorunlarının, muhasebedeki makineleşme çabalarının gündemde olduğu ve muhasebe dünyasının bu konulardaki çalışmalarının ağırlık kazandığı bilinmektedir. Bu dönem, sosyalist muhasebe kültürünün hem eksiklerinin giderilmesi ve hem de Sovyetler Bloğu içinde de olsa küreselleşme çabalarının sürdürülmesi ile ilgili olaylara sahne olmuştur.

İşletmelerdeki muhasebe yetkilisinin aşırı yetkilerle donatılması da bu dönemin bir başka özelliğini oluşturmaktadır.

Bütün arayışların çift yanlı kayıt yöntemi çerçevesinde olması önemli bir olaydır. Çift yanlı kayıt yöntemi üzerindeki uzun süre devam eden çalışmalar boyunca bu yöntem evrenselliğini korumuştur ve sadece kapitalist düzende değil başka siyasi ve iktisadi rejimlerde de yararlanılabilecek niteliklere sahip olduğunu gösterebilmiştir.

Sosyalist düzene geçişte muhasebe uygulamalarında yaşanan kültürel değişim çift yanlı kayıt yönteminin tarihinde önemli bir yere sahip olduğu kadar, muhasebe tarihinde de rastlanması güç bir örnek niteliği taşımaktadır.

Çift yanlı kayıt yönteminin 70 yıl boyunca esaslarından, temellerinden ödün vermeden yaşamını başka bir iktisadi dü-

zen içinde sürdürebilmesinin başka bir örneğini bulmak güçtür. Bu deneyim, çift yanlı kayıt yönteminin denendiği bir serüven olmuştur.

Kaynakça

Ash, E. ve Strittmatter, R, (1992) *Accounting in The Soviet Union*, New York.

Bailey, D.T. (1980) 'Ekim Devriminden Bu Yana SSCB'de Muhasebenin Gelişimi', 3. *Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, Londra.

Brezzin, Jaruga, A.A. (1980) 'Merkezileşmiş Ekonomide Muhasebenin Gelişmesi', 3. *Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, Londra.

Djatej, A., Sarikas, Z., (2009) "The Second World War and Soviet Accounting", *Accounting History*, Vol. 14, s. 35-54.

Guvemli, O, (2001) *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX. Yüzyıl, Cilt.4*, İstanbul.

Lenin Collected Works, (1964) Progress Publishers, Rusya, Vol. 23, s. 271-277.

Mackevicius, J, (2006) "The Triumph and Fall of Socialist Accounting: A Historical Aspect", *Ekonomika*, Vol.73. s.38-53.

Mihaev, F.A, (1975) "Muhasebe Teorisi" (Rusça'dan Çevirilmiştir), *Finans Statistika*, Sayı.89, Moskova.

Millar, J.R, (1980) "Financing The Soviet Effort in World War II", *Soviet Studies*, Vol. 32, No.1, S.106-123.

Riyabbin, Matfeeva, Desin, (1990) *Muhasebe Ve Muhasebe Raporları*, (Rusça'dan Çevirilmiştir), Ekonomika Yayınevi, Moskova.

Sokolov, Y, (1996) *Köklerden Günümüze Kadar Muhasebe*, (Rusça'dan Çevirilmiştir), Moskova.

Sokolov, Y, (1991) *Muhasebe Tarihi Üzerine Raporlar*, (Rusça'dan Çevirilmiştir), Moskova.

Sokolov, Y. ve Sokolov V, (2008) "Evolution of Pacioli's Ideas in Russian Accounting Studies", 12. *Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, Temmuz 22-24, İstanbul, Türkiye.

Türk Filme İzleyicisine Göre Pazar Payı

Dağıtım	Seyirci	Seyirci %
Özen Film	6.972.796	37
Medyavizyon	4.175.070	22
Pinema	3.031.375	16
Cinefilm	2.240.277	12
UIP	1.001.433	5
Tiglon	947.464	5
CineGroup	419.722	2

Yabancı Film İzleyicisine Göre Pazar Payı

Dağıtım	Seyirci	Seyirci %
Warner Bros.	6.616.464	37
Tiglon	5.841.786	32
UIP	4.293.400	24
Medyavizyon	441.989	2
Chantier	362.060	2
Pinema	176.644	1
Diğer	110.631	1

Pazar paylarının eksik olan yüzde 1'lik dilimi küsuratlardır.

Kaynak: Referans Gazetesi, 20.01.2010