

## CUMHURİYET'İN MUHASEBESİ

**Prof. Dr. Oktay Güvemli<sup>1</sup>**

**Dr. Muhsin Aslan<sup>2</sup>**

### ÖZ

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, çift yanlı kayıt yöntemi deneyimleri olmuşsa da, bu yöntemin yaygınlaşması mümkün olamamıştır.

Cumhuriyet kurulduğunda ise, başlangıçta (1923-1928), tüccarın bilinçlenmesi ve muhasebeye sahip çıkması için gerekli ortamın oluşturulmasına çalışılmışsa da, 1928'de bu girişimlere son verilmiş ve 1950'lere kadar özel kesimin bilinçlenmesi konusu hiç ele alınamamıştır.

Böyle bir ortamda vergiciliğin çağdaşlaşması konusunda başlatılan girişimler ve vergilerin kayıt düzeninden, beyan usulü ile alınmak istenmesi, muhasebeyi vergiciliğe bağlamış ve bütün yüz yıl boyunca muhasebenin vergi hukuku içinde gelişmesinin önünü açmıştır.

Cumhuriyet dönemi boyunca da, dünyada olduğu gibi muhasebenin ticaret hukuku içinde gelişmesini temin edecek bir girişim olmamıştır. Atatürk'ün iktisadi devlet teşekküllerini oluştururken, muhasebeciliğin örgütlenmesi ve muhasebe biliminin gelişmesi doğrultusu da ortaya çıkan fırsatlar da kaçırılmıştır.

**Anahtar sözcükler:** Cumhuriyet dönemi, muhasebe uygulamaları

**Jel Kodları:** M41, M48

### ACCOUNTING OF THE REPUBLIC

### ABSTRACT

Although there were efforts to benefit from the double entry bookkeeping during the Ottoman Era, its widespread usage was not possible.

<sup>1</sup> Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Eski Öğretim Üyesi, guvemli\_oktay@yahoo.co.uk

<sup>2</sup> Yıldız Teknik Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fak. Öğr. Gör. Dr. Muhsin Aslan, aslanmuhsin99@gmail.com

During the early years (1923 - 1928) of the Republic, an environment was created to raise awareness towards accounting practices among merchants. These attempts ended in 1928 and this issue did not receive any attention until 1950s.

Modernization of taxation and declaration of income tied accounting into taxation. As a result, accounting practices developed within tax laws.

There were no attempts providing the development of accounting within commercial laws through the Republic period. Organization of accountancy and development of accounting knowledge were missed opportunities that could be initiated during the same period of Ataturk's commercial state enterprises.

**Keywords:** Republic period, accounting practices.

**Jel Code:** M41, M48

## 1. GİRİŞ

Temel konu şudur: Cumhuriyetin ilk yüz yılında, dünyadaki uygulamaların aksine Türkiye Cumhuriyeti vergi muhasebesini, yani muhasebe düşüncesinin vergiciliğe bağlı olarak gelişmesini benimsemiştir. Bunun nedenleri henüz tam olarak ortaya çıkarılamamıştır. Bu nedenle ancak bir perde aralaması yapmak ve bu durumun nedenlerine bir göz atmak mümkün olabilir. Bu çalışmada da bir deneme yapılacak ve bu durumun nedenlerine bir göz atılacaktır.

Cumhuriyet ilan edildiğinde (1923) çift yanlı kayıt yönteminin batı Avrupa'dan dünyaya yaygınlaşmanın büyük gelişme gösterdiği bilinmektedir. Osmanlı'dan kalan ve devlet muhasebesinde kullanılan Merdiven Yöntemi, o zamana kadar zaten gündemden çıkmış, çift yanlı kayıt yöntemi ile geniş boyutta ilişkiler oluşturulmuştu.

Çift yanlı kayıt yöntemi tarih boyunca tüccar – muhasebe beraberliğinde gelişme göstermiştir (Yavuz, 2017, s. 112). Cumhuriyet, böyle bir beraberliğin yaşandığı zaman diliminde ilan edilmişti.

Tarihte tüccarların muhasebe kitapları yazmaları bu gerçeği ortaya koymaktadır. Çift yanlı kayıt yöntemine dönük bu beraberlik 1300'lü yıllarda Cenevizliler döneminde Akdeniz'de ortaya çıkmıştır. 1650'li yıllarda bu kültür Okyanus ticaretinde gelişme göstermiş ve okyanus ticareti çift yanlı kayıt yönteminin ticaret hukuku içinde disipline olmasını sağlamıştır. Bundan yüz elli yıl sonrasında, Napolyon Bonapart'ın kara Avrupası'nda yaygınlaşan Code de Commerce'i ile çift yanlı kayıt yöntemi, bu ticaret hukuku içinde son şeklini alacak ve çift yanlı kayıt yöntemine dayalı olarak muhasebe bilim olma aşamasına ulaşacaktır.

Osmanlı'nın şansı bu noktada devreye girmesi olmuştur. Başka bir deyişle Tanzimat Fermanı (1839) çift yanlı kayıt yönteminin batı Avrupa'da bu aşamaya geldiğinde, yani çift yanlı kayıt yöntemi bugünkü şeklini aldığında konu ile tanışmış olmasıdır. Yani, 1850 yılında, Napolyon'un Code de Commerce'inin üç kitabının tercümesinden oluşan Kanunname-i Ticaret yayınladığında (Güvemli & Aslan, 2018), çift yanlı kayıt yöntemi gelişmesini büyük ölçüde tamamlamıştı.

Kanunname-i Ticaret'te ana unsur olarak iki husus vardı: Batı Avrupa'da gelişen anonim şirket, limited şirket şeklinde ortaya konulan işletmelerin hukuki şekilleri. Ve çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi. Üç defter vardı: Yevmiye defteri, Mevcudat ve muvazene defteri (envanter defteri), Kopya defteri (Güvemli & Aslan, 2018). Kopya defteri, tüccarların yazışmalarının kopyalarının dosyalanması ile oluşuyordu. Bunun nedeni tüccarların aralarında çıkan anlaşmazlıklarda bu yazışmaların delil olabilme niteliği idi.

Sadece geniş topraklara sahip Osmanlı değil, bütün Orta Doğu çift yanlı kayıt yöntemi ile bu kanun sonrası tanışmıştır. Yani çift yanlı kayıt yönteminin Orta Doğu'ya ilk gelişidir.

Osmanlı toplumunun bu yeniliğe hazır olmadığı, yasanın sadece yabancı sermaye kuruluşlarında (Güvemli & Kaya, 2015, s. 52; Yaşar, 2016) uygulama alanı bulması ile ortaya çıkmıştır. Sermaye birikimi sağlanamadığından bu yöntemi uygulayabilecek Türk işletmeci zaten yoktu. Bu dezavantajın yetmiş üç yıl boyunca (1850- 1923) devam ettiği anlaşılmaktadır. Akademik alanda, 1883'de kurulan ve ilk işletme eğitimi veren kurum olan Hamidiye Ticaret Mektebi (Mekteb-i Mülkiye ile birlikte) (Güvemli, 2003, s. 17) eğitim programına çift yanlı kayıt yöntemini almış ve Fransızca'dan tercüme edilmiş çift yanlı kayıt yöntemini tanıtıcı kitaplar (Güvemli, Zeytinoğlu, & Aygöl, 2016, s. 207; Şerbetçi & Yardımcıoğlu, 2017, s. 208; Güvemli, 2000, s. 407), kısıtlı sayıda da olsa yayınlanmıştır.

XX. Yüzyılın ilk dönemleri savaşlar ile geçtiği için, kayıt kültüründe müspet kabul edilebilecek fazla bir gelişmenin Cumhuriyetin ilan tarihine kadar gerçekleşemediğini de belirtmek gerekir.

İşte böyle bir ortamda, Cumhuriyeti kuranlar çift yanlı kayıt yöntemini uygulama kararı vermişlerdir. Şimdi Cumhuriyetin ilanı yıllarına dönebiliriz.

## **2. CUMHURİYET'İN 1923-1928 ARALIĞINDA MUHASEBE: MUHASEBE EĞİTİMİ VE TİCARET ODALARI**

Cumhuriyet ilan edildiğinde, tüccar zayıftır, güçsüzdür, yok gibidir. Onlardan çift yanlı kayıt kültürü beklenmesi, onların çift yanlı kayıt kültürüne sahip çıkması beklenemez. Türk girişimciler esnaf düzeyindedir. Sermaye birikimleri yoktur. Olanlar da az sayıdadırlar. Türk tüccarını temsil edecek güçleri yoktur. Yabancı sermayeli kuruluşlar defterlerini kendi dillerinde tutmaktadırlar.

Yapılacak iş, tüccarı eğitmek, organize etmektir. Bu iki konuda Cumhuriyet 1923-1928 yılları arasında önemli çabalar gösterir. Bu çabalar aşağıda özetlenmiştir.

a. *Ticaret Orta Okulları ve Ticaret Liseleri:* Osmanlı döneminde Ticaret Mekteb-i Alisi olarak faaliyet gösteren ve 1883’de kurulmuş olan (bugünkü Marmara Üniversitesi), 1924’de adı Ulum-ı Aliye-i Ticariye haline getirilen okulun hazırlık sınıfları 1924 yılında ayrılmış ve Ticaret Orta Okulları ve Ticaret Liseleri haline getirilmiştir. Bu okullar, Ulum-ı Aliye-i Ticariye ile birlikte (adı 1938’de Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi haline getirilmiştir) 1959’da İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri kurulana kadar Cumhuriyetin muhasebe eğitimini üstlenmişlerdir (Güvemli, 2003, s. 105). Bu okullar uzun süre kendi haline bırakılmış, büyük Milli Eğitim Bakanı Hasan Ali Yücel zamanında çok önemli reform sürecinden geçirilmiştir.

Bu arada belirtmek gerekmektedir ki, muhasebe eğitimine 1936’da kurulan İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi ile 1945’de kurulan İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu da katkılarda bulunmuşlardır. Ama ağırlık, Ticaret Orta Okulları ile Ticaret Liselerindedir.

Bu okulların sayısı 1928 yılına kadar beş ticaret ortaokulu, beş ticaret lisesine çıkmıştır. Sonra duraklama dönemine girilmiş ve 1936’da bu sayılar 6 ticaret ortaokulu, 7 ticaret lisesine, 1940’da 7 ticaret ortaokulu ve 10 ticaret lisesine ancak çıkabilmiştir. Reform yılları (1943-1945) sonrası bu sayılarda patlama olmuş ve bu sayılar 24 ticaret ortaokulu ve 13 ticaret lisesine yükselmiştir. 1950’de bu sayıların ikinci bir patlama ile 25 ticaret ortaokulu ve 23 ticaret lisesine çıktığı gözlenmektedir. 1955’de ticaret ortaokulları azalma dönemine girmiş olup, sözü edilen yılda 23 ticaret ortaokulunun ve 29 ticaret lisesinin bulunduğu görülmektedir (Güvemli, 2001, s. 419-420).

Bu sayılardan 1928 - 1944 yılları arasında ticaret ortaokullarına ve ticaret liselerine fazla ilgi gösterilmediği açıkça ortaya çıkmaktadır.

b. *Ticaret odaları:* Özel kesimin örgütlenmesi, onların bilinçli hale getirilmesi için ticaret odalarının kurulması gereklidir. Bu doğrultuda Cumhuriyetin başlarında önemli gelişmeler olduğu gözlenmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında tüccarın bilinçli hale gelmesi için, onların örgütlenmesinin gerektiği inancı ile bu yönde büyük çaba göstermiştir. İzmir İktisat Kongresinde ticaret odalarının yaygınlaştırılması, bu amaçla gerekli yasal düzenlemenin yapılması ve ticaret odalarının memleket çapında yaygınlaştırılması tavsiye edilmiştir (Gülsoy & Nazır, 2012, s. 38).

1922 Yılı sonunda mevcut ticaret odalarının sayısı (İmparatorluk olarak) 43’dür (Bandırma TSO, tarih yok). 1923 -1928 Yılları arasında Cumhuriyet döneminde kurulan ticaret odalarının sayısı ise, 19’u bulmaktadır. Bunlar, Niğde, Burhaniye, Çankırı, Çanakkale, Fatsa, İnegöl, Burdur, Erzincan, Kars, Aksaray, Kırklareli, Ankara, Amasya, Ardahan, Bolu, Denizli, Kahramanmaraş, Kütahya, Gümüşhane şeklinde sıralanabilir. Bu örgütlenme önemli bir adım olmuş ve tüccarın örgütlenmesine önem verilmiştir. Ancak kurulan ticaret odaları birlik halinde örgütlenemediğinden dağınık bir yapıda olmuşlar ve fazla bir aktivite gösterememişlerdir.

Ticaret odalarının öneminin anlaşılabilmesi adına 1920’lerin başında ticari etkinliğin yüksek olduğu Amerika Birleşik Devletleri’nde ticaret odası sayısı 1233, dünya genelinde de

2854 (Koraltürk, 2002, s. 21) olduğunun belirtilmesinde fayda vardır. Öte taraftan 1925 yılında yasalaşan 655 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları Kanununda ticaret yapacak kişilerin ticaret odalarına üyelik zorunluluğunun (Md.3) getirilmesi aslında ticaret odaları için yaşamsal bir katkı sağlamıştır. Yasa öncesinde üyelik zorunluluğunun olmayışı birçok ticaret odasını mali zorluklarla karşı karşıya getirmesine rağmen devletçi iktisadi yapının egemen olduğu Osmanlı'da azımsanamayacak kadar ticaret odası kurulmuş, yeni yasada getirilen zorunluğa rağmen bu dönemde ticaret odalarının sayılarında anlamlı bir artış olmamıştır. Bu durum ülkenin yeni bir yapılanma dönemine girmesi ve içinde bulunduğu dönemin iktisadi şartlarıyla ilişkilendirilebilir.

c. *Türk Ticaret Kanunu:* Cumhuriyetin ilk yıllarında yapılan işlerden birisi de Türk Ticaret Kanunu'nun 1926 yılında devrimin ilk yasalarından birisi olarak yayınlanmış olmasıdır. Bu yasa 1850'de yayınlanan kanunname-i Ticaretin bir benzeridir. Aradan geöen yetmiş altı yılın gelişmelerini iöermez (Sipahi & Küçük, 2011). Örneğin muhasebe defterleri aynıdır (Yevmiye defteri, Mevcudat ve muvazene defteri-envanter defteri-, kopya defteri). Yani bir yeniliği yoktur, dili öok eskidir (muhasebe defterleri için Defter-ı Ticaretiye deyimini kullanılmaktadır), ama yasa yürürlüğe sokulmuştur. Daha sonra dilinde ve iöeriğinde fazla bir değişiklik yapılmayacak ve 1957 yılına kadar yenilenmeyecektir.

d. *Karma ekonomi ve teşvikler:* Cumhuriyetin ilk yıllarda, tüccar- muhasebe beraberliğine önem verdiği ve ticareti hem eğitim ve hem de örgütlenme olarak öne öıkardığı görölmektedir. Bunlardan birisi de, 1923-1928 yılları arasında karma ekonomi modelini benimsemiş olduğunu belirtmesi ve 1927 yılında (1055 sayılı) Teşviki Sanayi Kanunu'nu yürürlüğe koymasđ olmuştur.

### **3. 1928 YILINDA NE OLDU?**

1923-1928 Yılları arası tüccar – muhasebe beraberliğine dönük öalışmaların birden bire kesildiği gözlenmektedir. Bütün XX. yüz yılı etkileyebilecek muhasebe ile ilgili sonuçlar doğuran bu tutumun nedenleri henüz araştırılmış değildir. Sanayileşmenin öne öıkması, özel kesimin güçlü hale getirilmesinin öok zaman alacak olması gibi ipuöları vardır. Cumhuriyetin aceleciliği karşısında bu etkenler kendisini gösteriyor olabilir. Ama daha derin araştırmalara ihtiyaö vardır.

Cumhuriyet 1928'de önce Ticaret Vekaletini, İktisat Vekaleti haline getirir. Sonra Ticaret sözcüğünü gündeme getirmez. Hatta 1936'da kurulan İstanbul İktisat Faköltesi sonrası, hala adı Ulum-ı Aliye-i Ticariye olan yüksek ticaretin adının Türköeleşmesi gündeme gelir. Okulun adının Türköeleşmesi unutulmuştur. Elli yılı aşkın (1883) ticaret adını taşıyan adına iktisat eklenir ve okulun adı 1938 yılında Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu haline gelir. Okulun adındaki ticaret kaldırılmaz, ama iktisat eklenir. Sanki iktisat sözcüğu ticareti kapsamıyormuş gibi. Bu iktisat ve ticaret sözcükleri, İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinde de devam eder. Ve 1982 büyük üniversite reformuna kadar sorgulanmaz, niöini aranmaz! ...

Ticaret sözcüğü ve bu sözcüğün temsil ettiği kavramların kenarda bekletilme süreci, genellikle 1948'e kadar devam eder ve Ekonomi ve Ticaret Vekaleti sözü edilen yılda kurulur.

1928'de başlayan ticaret sözcüğüne soğukluk uzun yıllar devam eder. 1928-1948 Yılları arasında sadece üç ticaret odası kurulur. Bunlar Cumhuriyetin ilhak ettiği Hatay, başbakan İsmet İnönü'nün memleketi Malatya ve Gürcistan ile ticaret yapmak isteyen Artvin'dir. ...

Ticaret Odaları birlik haline ancak 1952'de gelir ve bu yılda İstanbul Sanayi Odası ile birlikte Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) kurulur. Bu otuz yıllık bir gecikmedir. Ve bu otuz yıllık boşluk muhasebe açısından başka etkenler tarafından çoktan doldurulmuştur. Ya da doldurulması gerekli olmuştur. Bu vergi hukukudur.

Bugün Ticaret Bakanlığı, Odalar Birliği muhasebe ile ilgilenmiyorlarsa, bunun nedenlerini bu otuz yıllık tüccar – muhasebe beraberliğinin yalnızlığında, ihmal edilmişliğinde aramak gerekir.

#### **4. VERGİCİLİĞİN BÜYÜK ATAĞI**

Tüccar ve ticaretin ihmal edildiği bir dönemde, Cumhuriyetin ilk yıllarında, Cumhuriyeti kuranlar bir yandan devrim yasalarını çıkarıyorlar, bir yandan da vergiciliği çağdaş duruma getirme çalışmalarını sürdürüyorlardı. 1924 Yılında, asırlardır uygulanan, İslamik bir vergi olan Aşar'ı kaldırıp, yerine çağdaş bir vergiciliğin getirilmesi için çaba gösteriyorlardı. Aşar, tarımsal üründen %10 vergi alınması şeklinde uygulanıyor, bunun yanında hayvansal varlıktan da vergi alınıyordu. Devletin başka gelirleri de vardı, ama en etkin olan vergi Aşar'dı.

Devlet bunun yerine çağdaş vergiciliği getirmek üzere Kazanç vergisi yasasını (1926), İstihlak vergisi yasasını (1926) ve Muamele vergisi yasasını (1931) yürürlüğe koymuştur.

Bu çağdaş vergi yasalarından kazanç vergisi yasası 1949 vergi reformu sırasında Vergi usul yasası, Kurumlar vergisi yasası ve Gelir vergisi yasası haline getirilmiştir. Muamele vergisi, Katma değer vergisi yasasının öncüsü niteliğinde idi.

Artık vergiler, işletmelerden alınacaktı. Kârdan alınacaktı, satış tutarından alınacaktı, üretimden alınacaktı. Yani muhasebe kayıtlarından alınacaktı. Bu uygulama, bu topraklarda bir ilkti. Oysa alt yapı eksikti. İşletme sahipleri bilinçli değildi, kayıt düzeni hazır değildi, muhasebe ve muhasebeci yeterli değildi. İşte o noktada yapılması gereken muhasebenin, yani kayıt düzeninin eksiklerinin giderilmesi idi. Muhasebecinin eğitimi idi. Vergicilik o kadar etkin idi ki, yeni vergi yasalarının başarılı olabilmesi düşüncesi, kayıt düzeninin yeterli olması çabasının önüne geçiyordu.

Vergiciliğin etkin olduğu bu dönemde Ticaret Kanununu fazla ciddiye alan, Cumhuriyetin genel tutumu nedeni ile yoktu. Vergi yasalarını düzenleyenler ve yasal düzenleyiciler de, Ticaret Kanununu günün koşullarına uygun hale getirme yerine, kendilerinin

uygun gördüğü defterleri (satış defteri, fatura defteri, ambar defteri gibi) Ticaret Kanunundaki defterler ile birlikte vergi yasalarına koyuyorlardı. 1949 Vergi Reformuna kadar devam eden bu durum, Türk muhasebe tarihinde *çok defterli dönem* olarak adlandırılmaktadır (Sürmen, Bayraktar, & Güvemli, 2018). Uygulamada öyle bir durum ortaya çıkıyordu ki, bir kazanç vergisi yükümlüsü 8-9 defter tutar hale geliyordu. Cumhuriyeti kuranlar, işin kayıt düzeni temeline inmesi ile meşgul olamıyor; yeni vergi yasalarının uygulanmasını öne alıyorlardı. Çünkü bu vergi devrimi, Türk vergi tarihinin en büyük vergi reformu idi. Ve Tanzimat ile başlayan batı Avrupa ile entegre olma çabalarının bir devamı niteliğini taşıyordu. Cumhuriyet, muhasebe kayıt düzeni ile uğraşmanın ihmal edilmesine fazla önem verecek durumda değildi.

Öte yandan Cumhuriyeti kuranlar, vergicilikte ikinci bir büyük uygulamayı gündeme getirmekte gecikmemişlerdir. Bu uygulama vergilerin beyan usulü ile alınması idi.

Vergiler yeni, uygulama yeni idi. Kayıt düzeni eksiklikler ile doluydu. Ama devrim ruhu önce karar, önce uygulama diyordu. Eksikler sonra zaman içinde gündeme gelebilirdi.

Çift yanlı kayıt yöntemi Osmanlı'da da fazla uygulanmıyordu. Eğitim noksan idi, yöntemi bilen muhasebeci fazla değildi. Muhasebe alt yapısının hazır duruma getirilmesi zaman alacak bir iş idi. Eğitim gerekli idi. Uygulama alanının yaygınlaşması gerekli idi. Cumhuriyetin ticareti ihmal zamanını yaşamakta olması, kötü bir rastlantı idi. Bu nedenle olsa gerek, kayıt düzeninin ele alınmasının gündeme gelmediği gözlenmekte idi.

Oysa, vergiler beyan usulüne göre alınmaya başlanmış ve bu durum da denetimi gündeme getirmişti. Vergi beyannamelerinin denetimi sorunu, vergi kanunlarının devrim heyecanı içinde kabul görmesi çabaları yanında, ikinci bir çabanın daha gündeme gelmesine neden olmuştu. Bu çaba vergi denetiminin örgütlenmesi idi.

Vergi yasalarının uygulanmasının kabul edilebilir düzeye gelmesi çabalarına, bir de beyannamelerin denetimi çabası eklenince vergi hukuku doğal olarak, hem vergi uygulamalarına ve hem de denetim aşamasına hakim durumuma gelmiş oluyordu. Bütün bunlar batılılaşmaya uygundu. Ama kayıt düzeninin dünyada ticaret hukuku beraberliği ile gelişmesinin ülkedeki eksikliğine kimse dikkat edecek durumda değildi.

Kimse kayıt düzeninin tüccar tarafından benimsenmemesinin, yani tüccar – çift yanlı kayıt yöntemi beraberliğinin oluşmamasının yaratacağı sakıncaları görecektir durumda değildi. İşletme tarafından benimsenmeyen kayıt düzeninin kayıt dışı ekonomiyi artırabileceği, tüccarın devlet için ve kendisi için iki kayıt tutmaya başlayabileceği, tüccarın muhasebe düzeninin iyileştirilmesi konusunu sürekli olarak devletten bekler duruma gelebileceği; muhasebecilerin kendi bilinci çerçevesinde örgütlenme çabalarını gündeme getiremeyeceği gerçekleri düşünüleliyordu.

Toplumun devletçi bir iktisadi görüş çerçevesine alışık olduğu bir ortamın, bütün bu sakıncaların ortaya çıkmasını kolaylaştıracağı teşhisini ortaya koyacak sosyal bilimci hemen hemen hiç yoktu. Devrimciler, sosyal bünyeye uygunluk yerine, batıya uygunluğu önde tutmuşlardı. Ya da yapılanların sosyal bünyeye uygunluğunu sağlayacak önlemleri gündeme getirmemişlerdi.

Dahası muhasebe bilimini ve uygulamalarını bütün yüz yıl etkileyecek kararlar aldıklarını bilemiyorlardı. Bu tutumun, muhasebe mesleğinin örgütlenmesini geciktireceği, tekdüzen muhasebe kültürü ile Türk toplumunun tanışmasının çok sonralara kalmasına neden olacağı, bağımsız denetimin zamanında Türkiye'ye gelmesini engelleyebileceği öngörülemiyordu. Ve sonuçta, batıdaki gelişmeleri izleyerek zamanında önlem almak yerine; Türk toplumu, 1980'lerde ekonominin dışa açılma çabalarını zorlayıcı etkileri ile bu gerçeklerle tanışacaktı.

Yine Cumhuriyetin ilk yıllarına dönmekte yarar var.

Türk toplumunun zor zamanlarda, güçlükleri aşabilmek için kimi becerilerinin olduğu bilinmektedir. Bu, gücü başarma yeteneğinin, ortaya çıkmasının gecikmediği gözlenmektedir. Nitekim vergi denetçilerinin muhasebeye gereği kadar değilse de, eksikleri bir ölçüde karşılayabilecek çabaya girmekte gecikmedikleri gözlenmiştir. Ali Alaybek, Rasim Saydar gibi Türk vergi tarihinin iki büyük vergicisinin, kendi aralarında pek iyi geçinmemelerine rağmen, aynı doğrultuda hareket ederek *Hesap Mütehasıslığı* unvanı altında organize olmaları dikkati çekicidir. Rasim Saydar, kazanç vergisi beyannamelerinin incelenmesini, Ali Alaybek de muamele vergisi beyannamelerinin denetimini üstlenerek, İstanbul vergi dairesinde ilk örgütlenmeyi başarmışlardır (Güvemli O. , 2012; Güney & Çekici, 2013). Bu öylesine yürekli bir girişimdir ki, önce Varidat Kontrollerinin (1936) ve sonra da Hesap Uzmanları Kurulu'nun (1945) oluşumunun yolunu açmış ve XX. yüz yıl boyunca vergi denetiminin muhasebe uygulamalarını yönlendirmesi gibi bir sonuç yaratmıştır.

## 5. CUMHURİYET YÖNETİMİNİN MUHASEBE DÜŞÜNCESİ

Cumhuriyeti kuranlar 1924 Anayasasını yapıyorlar, Türk Kanun-ı Medenisi (1926) gibi devrim yasalarını yürürlüğe koyuyorlar, sosyal yapıyı çağdaşlaştırmaya çalışıyorlardı. Şapka devrimi gibi aktiviteler ile yasal düzenlemeleri destekleyici çabalar içinde oluyorlardı. Büyük Atatürk ve arkadaşları, devrim ruhunu canlı tutmaya dikkat ediyorlardı. Toplumun çağdaşlaştırılmasını öne alan bu büyük devrim çabaları içinde muhasebe gibi hizmet sektörlerine gerekli önemi vermelerini beklemek güçtü. Aynı yıllarda, Rusya'da Lenin sosyalizm düzenini kuruyor ve *sosyalizm muhasebedir* deyişini yaygınlaştırmaya çalışıyordu. Merkezi planlamanın ve sosyalist düzen yönetimin dayanağı olan Lenin'in bu sözü, Ankara'ya ulaşamıyordu. Çünkü Rusya yeni bir rejim denemesine girişiyor, Ankara ise karma ekonomiye dayalı bir şekilde batı Avrupa rejimini Türkiye'ye getiriyordu. Tarih, sosyalizm düzeni silecek ve Ankara'nın yolunu gelecekte açacaktı.

Muhasebe için önce ekonomiyi düşünmek ve ona dayalı ve uygun kayıt düzenini geliştirmek gerekiyordu. Lenin sosyalizm muhasebedir diyor (Güvemli B. , 2010; Elitaş, Yıldız, & Üç, 2011), ama kâr kavramı yerine fayda kavramını öne çıkarıyordu. Uygulamada benimsediği ise, çift yanlı kayıt yöntemi idi. Her iktisadi rejim kendi özelliklerine uygun muhasebe düzenini oluşturmak zorunda idi. Çünkü muhasebe bir hizmet sektörü idi ve bir ekonomiye hizmet durumunda idi. Yani ekonomi ve ona uygun muhasebe düzeni söz konusu



idi. Kapitalizm sisteminin yarattığı çift yanlı kayıt düzenini (Yavuz, 2017, s. 151) benimseyen sosyalizm kendisine uygun, kâr yerine faydayı benimseyen bir muhasebe sisteminden yararlanması gerektiği halde, kâr hesaplama için geliştirilmiş, çift yanlı kayıt yönteminden yararlanmak zorunda kalıyordu. Kapitalist düzene açık karma ekonomiyi benimseyen Cumhuriyet ise, çift yanlı kayıt yöntemini öne çıkarıp, kayıt düzenine dayalı bir ekonomi yaratmayı düşünmüyordu. Yani çift yanlı kayıt yönteminden yararlanır görünüyor, ama çift yanlı kayıt yöntemini öne çıkarmıyor ve ona gerekli önemi vermiyordu. Bu durum 1920'lerin başında Avrasya'da yaşanan büyük bir çelişki idi... Üstelik Türkiye, vergiyi tamamen kayıt düzeninden alma reformunu kendi tarihinde ilk kez deniyordu. Çift yanlı kayıt yöntemine önem vermeden, ilk kez kayıt düzeninden vergi almak düşüncesi büyük cesaret isteyen bir iş idi. Gerçekten de Cumhuriyet kayıt kültürü eksikliğine rağmen çift yanlı kayıt yöntemine dayalı bir denemeyi cesaretle uygulamaya koyuyordu.

Tarihte kârdan vergi alınması Osmanlı'da iki kez denenmişti. Kayda dayanmayan bu denemenin ilki 1820'lerde II. Mahmut zamanında olmuştu. Ama kayıt düzeni yerine esnafın mali gücü göz önünde tutularak temettü vergisi denemesi yapılmıştı. İkinci deneme daha ilginçti, 1860'larda yapılan bu denemede, esnaf örgütlerinin temsilcileri kendi esnaf gruplarını, sınıflayarak ikiye, üçe ayırıyor ve kayıt düzenini oluşturmak yerine, onlardan tahmini gelir güçlerine dayalı olarak kâr vergisi (temettü vergisi) almaya çalışıyordu. Kayıt düzeni yoktu, ama esnafın mali yapısı, kâr sağlama gücü göz önünde tutulmaya çalışılıyordu. Türk toplumunun kayıt düzeni ile ilişkisi böyle denemelerden geliyordu. Yani Cumhuriyet ilk kez, toplumun geçmişinde bulunmayan muhasebe kaydına önem veriyordu. Ama hiç kayıt düzeni denemesi olmadığını göz önünde tutmuyordu. Bu inanılması güç büyük bir çelişki idi. Cumhuriyet ile Türk muhasebe tarihinin ilginç dönemeçlerinden birisi yaşanıyor.

Bu açıklamalar, 1920'lerde Karadeniz'in kuzeyinde ve güneyinde iki devletin aynı zamanlarda oluştuğunu ve ikisinde farklı rejimler ile kurulmaya çalışıldıklarını, muhasebe uygulamalarında kuzeydeki devletin sosyalizme uymayan çift yanlı kayıt yöntemini benimseyip, bayrak yaptığını, Karadeniz'in güneyindeki devletin ise, çift yanlı kayıt yöntemini ilk kez kullanmasına rağmen bu düzenin öğrenilmesi ve yaygınlaşması için bir çaba gösterilmediğini göstermektedir.

Biz yeniden Cumhuriyete dönelim. Atatürk'ün iktisadi açıdan yoğun bir çabaya 1930'da girdiği gözleniyor. Bilimsel bir yaklaşımla sektör çalışmaları yaptırıyor ve devletin sanayileşmesinde iş konularını saptıyordu. Bu saptama ile, İktisadi Devlet Teşekküllerinin yatırım konuları tespit edilmiş oluyordu.

Ankara'da Türkiye İş Bankası, Sümerbank, Etibank gibi bankaları, İktisadi Devlet Kuruluşlarında holding gibi kullanmak üzere kuruyordu. Bu bankalar Ulus semtinde kümeleniyor, bunlara Osmanlı'dan kalan T.C. Ziraat Bankası'nı ekliyor ve T.C. Merkez Bankasını (1933) kısa sürede yine aynı bölgede kuruyordu. Büyük Atatürk, artık sabah Çankaya'dan çıkıyor, gününün bir kısmını Ulusta iktisadi devlet kuruluşlarının oluşturulmasına ayırıyor; bir kısmında da yine aynı yerdeki Türkiye Büyük Millet Meclisine çalışıyor.

Ama ona işletme eğitimi görmüş eleman gerekiyordu. Mühendis gerekiyordu. O zamanlar işletme ve muhasebe eğitiminin büyük ağırlığını 1924'te adı Ulum-ı Aliye-i Ticariye çevrilen, önceki adı Ticaret Mekteb-i Alisi olan (bugünkü Marmara Üniversitesi) kurum

taşıyordu. Bu okulun 1924- 1933 yılları arasındaki mezunlarından tahminen 350'sinin Ankara'da iktisadi devlet kuruluşlarının oluşturulmasında görev aldığı varsayılabilir. Bu yüksek ticaret mezunları Ankara'da, 1936'da, bugün varlığını sürdüren Yüksek Ticaretliler Derneği'ni kuracaklardır (Güvemli O. , 2017).

Büyük Atatürk mühendis ihtiyacını ise, çoğunluğu Alman olan işletme mühendisleri ile karşılayacaktır. Bunlar muhasebe bilgisine de sahiptirler ve sayıları 150 dolayındaydı. Ankara'da tahminen beş yüz kişilik bu, eğitilmiş mühendis ve muhasebeci gücü iktisadi devlet teşekküllerini kurmuşlardır.

1938'de tamamlanan bu devlet iktisadi kuruluşları, bu toprakların ilk büyük sanayileşme hamlesini gerçekleştirmişlerdir. Bunlar Orta Doğu'nun en büyük sanayi kuruluşları idi ve sayıları elliye geçiyordu.

Cumhuriyetin muhasebeyi ihmal etmesi olayı ile bir kez de bu sanayi kuruluşları oluşturulurken karşılanmıştır. Almanya'dan gelen işletme mühendislerinden birisi olan Max Von der Porten 1935 yılında muhasebecilerin örgütlenmesini gündeme getirmiştir. Bu girişim, Türk muhasebe tarihinde muhasebecilerin örgütlenmesi konusunda ilk ciddi girişimdir. Belgeleri vardır; zamanın iktisat bakanı Celal Bayar'a teslim edildiği bilinmektedir. Max Von der Porten, öncelikle işin önemini vurgulamış, Batı Avrupa ülkelerinin muhasebe meslek örgütlerinin durumunu sıralamış ve bu ülkelerin uygulamalarından örnekler verdikten sonra da, Alman Muhasipler Birliği'nin yönetmeliklerine dayanarak bir yasa taslağı hazırlamıştır. Bu makalede anlatılmaya çalışılan ortam içinde bu hazırlık ihmal edilmiş mesleğin örgütlenmesi sağlanamamıştır (Porten, 1935). Sanayi kuruluşları oluşturulduktan sonra, Türkiye'de ikamet etmesini sürdüren Max Von der Porten bir kez daha, kısa bir raporla hatırlatma yapmışsa da pek dinleyen olmamıştır.

Max Von der Porten'in dayanağı, bu sanayi kuruluşlarının denetimi sorunu ile karşılaşılabileceği idi. Ona göre, muhasebeciler örgütlenmelerini, mesleğin bir kanadı denetçi olarak yetiştirecek ve iktisadi devlet teşekküllerinin denetimi sağlayacaktı. Max Von der Porten ikinci raporunda bu görüşü vurgulamıştır. Nitekim sanayi kuruluşları oluştuktan sonra Murakabe (denetim) Kanunu çıkarılmış, ancak daha önce denetçi yetiştirilme çabası gösterilmediği için Cumhuriyeti kuranlar biraz da şaşkınlık içinde çare aramışlardır. Ama örgütlenmeyi yine düşünmemişlerdir. Alman işletme mühendisleri, iktisadi devlet teşekküllerinin muhasebelerinin düzenlenmesini uzun süre görev edinmişler, kuruluşların muhasebelerini ticaret ve sanayi muhasebesi olarak ikiye ayırarak örgütlemeye çalışmışlardır. Ve o dönemler maliyet muhasebesini Türkiye'ye getirmek gibi bir yeniliği gerçekleştirmişlerdir. Ve bir de iktisadi devlet teşekküllerinde muhasebe hesap planı denemeleri yapmışlardır. Ve bu işletme mühendisleri, 1939'da İkinci Dünya Harbi başlarken ülkelerine dönmüşler ve onların getirmek istedikleri yenilikler yeterli gelişme ortamı bulamadan İkinci Dünya Harbinin telaşı içinde kaybolup, gitmiştir. Onlardan geriye, onlarla birlikte çalışan birkaç uzman kalmıştır.

İktisadi devlet teşekkülleri olayı da, peş peşine muhasebe ihmalleri ile dolu olmuştur. Örgütlenme girişimi fırsatından, tekdüzen hesap planı yapma fırsatından ve denetçi oluşturma fırsatından yararlanılamamıştır. Başka bir deyişle İktisadi Devlet Teşekkülü deneyimleri, muhasebede ileri adım atma fırsatlarının kaçırılması ile doludur. Büyük Atatürk de, on beş

yıllık yönetim sürecinde başardığı büyük işler arasında muhasebe ile ilgilenmek fırsatı bulamamıştır. Etrafında muhasebe ve kayıt düzeninin önemini bilen kişilerin bulunmaması buna neden olsa gerektir.

## **6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME**

XX. Yüzyılda, yukarda özetlendiğı üzere, Türk muhasebe düşüncesi vergi muhasebesi çerçevesinde gelişmiştir. Yüzyılın sonuna doğru başlayan küreselleşme olgusu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile gündeme gelince (2011), bu yöndeki arayışlar fazlalaşma eğilimi göstermeye başlamıştır.

Artık uluslararası muhasebe standartlarının gelişme süreci ve bağımsız denetimin daha fazla anılır hale gelmesi beklenmektedir. Bu durum göstermektedir ki, Türkiye 2019 yılından itibaren küreselleşme olgusunun baskısını daha fazla hissedecek ve devamlı arayış içinde olacaktır.

## **KAYNAKLAR**

- Bandırma TSO. (tarih yok). *İlk Odalar*. 12 18, 2018 tarihinde Bandırma Ticret Odası: <http://www.bandirmaticaretodasi.org/tr/ilk-odalar> adresinden alındı
- Elitaş, C., Yıldız, F., & Üç, M. (2011). Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 1-18.
- Gülsoy, U., & Nazır, B. (2012). *Türkiye’de Ticaretin Öncü Kuruluşu İstanbul Ticaret Odası 1923-1960*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Güney, A., & Çekici, M. (2013). XX. Yüzyılın Ortalarında Türkiye’de Öncü Bir Kamu Vergi Denetçisi ve Öncü Bir Muhasebe Düşünürü: Rasim Saydar (1901-1966). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(4), 246-269.
- Güvemli, B. (2010). Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliğı Döneminde Muhasebe Düşüncesinin Gelişimi (1917-1953). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(48), 241-252.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Tanzimattan Cumhuriyete)* (Cilt III). İstanbul: Süryay.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl* (Cilt IV). İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Güvemli, O. (2003). *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi*. İstanbul: Proje Danış A.Ş.

- Güvemli, O. (2012). Türk Vergi Denetiminin Çağdaşlaşması Sürecinde Hesap Uzmanları Kurulu'nun Kuruluşu (1945) Üzerine Prof. Dr. Selahattin Tuncer ile Söyleşi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2), 233-245.
- Güvemli, O. (2017). Yüksek Ticaretliler Derneği 80 Yaşında (1936 – 2016). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(12), 264-267.
- Güvemli, O., & Aslan, M. (2018). Türkiye Muhasebeciler Günü Hangi Gün Olmalı? *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(14), 64-91.
- Güvemli, O., & Kaya, M. A. (2015). Osmanlı İmparatorluğu'nda XIX. Yüzyılın Ortalarında Muhasebe Düşüncesindeki Büyük Değişim -1839-1885-. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(9), 43 - 65.
- Güvemli, O., Zeytinoğlu, E., & Aygül, E. (2016). Osmanlı İmparatorluğunda Çift Yanlı Kayıt Yönteminin XIX. Yüzyılın İkinci Yarısında Bir Sanayi İşletmesinde İlk Kez Uygulanması -Tütün Rejisi Örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(11), 197 - 223.
- Koraltürk, M. (2002). *Türkiye'de Ticaret ve Sanayi Odaları (1880-1952)*. İstanbul: Denizler Kitabevi.
- Porten, M. V. (1935). *Yeminli Muhasipler Hakkında Kanun Projesi*. Ankara: Başvekalet Umumi Murakabe Heyeti Kitaplığı.
- Sipahi, B., & Küçük, İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(1), 181-193.
- Sürmen, Y., Bayraktar, Y., & Güvemli, O. (2018). Multi Ledger Period in Turkish Accounting History: 1926-1949. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları*(15), 39-66.
- Şerbetçi, A., & Yardımcıoğlu, M. (2017). Muhasebe Dersinde Başarıyı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Örneği. *Social Sciences Studies Journal*, 3(7), 205-220.
- Yaşar, R. Ş. (2016). Osmanlı İmparatorluğu'nda Çift Taraflı Kayıt Yöntemine Geçişin Sebepleri ve Sonuçları: Kapitalizme Doğru İlk Adımlar. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(1), 201-207.
- Yavuz, E. (2017). Çift Yanlı Muhasebe ve Kapitalizm: Sermayenin Dolanımı Açısından Sombart'gil Bir Yaklaşım. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(13), 112-153.