

Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi - Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi - (1923-1950)

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

Özet

Tanzimat (1839) ile başlayan mali ve idari reformlar içinde Türk muhasebe düşüncesinin batı Avrupa ile entegrasyonu da yer almıştır. Cumhuriyet'e kadar yapılanlar, ticarete İslami kuralların geçerli olması dolayısı ile fazla etkili olamamıştır. Cumhuriyet devrimleri, Tanzimat ile başlayan batılılaşma sürecini yeniden başlatmıştır. 1923-1950 Yılları arasında muhasebe düşüncesini etkileyen üç akım olduğu gözlenmektedir. Bunlardan ilki, vergilerin beyan usulü ile alınmaya başlanması nedeni ile muhasebenin önem kazanması ve muhasebenin denetim ağırlıklı gelişmesidir. İkincisi, 1933 -1939 yılları arındaki sanayileşme hamlesi ile oluşturulan iktisadi devlet teşekküllerinde, Alman işletme mühendislerinin danışmanlığı ile geniş bir alanda gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarıdır. Üçüncüsü ise, Cumhuriyet'in muhasebe akademik kadrolarını, iktisadi devlet teşekküllerinde yetişenlerin desteği ile oluşturan akımdır. Bu akım, yüzyılın ikinci yarısında Türk muhasebe akademisyenlerinin temelini oluşturmuş, yönünü belirlemiştir.

1950 Yılı sonrası izlenen liberal iktisat politikaları ile iktisadi devlet teşekküllerinin muhasebe düşüncesindeki etkisi zayıflamış ve vergi muhasebesi öne çıkmıştır.

Anahtar sözcükler: Türk muhasebesinin batı ile entegrasyonu, Cumhuriyet dönemi muhasebesi.

Jel Kodu: M41, M42

ABSTRACT (Accounting Thought of the Republic - Third Stage of the Westernization Process (1923-1950))

Financial and administrative reforms that began with the Imperial Edict of 1839 (Tanzimat) involve the integration of the Turkish accounting thought with the western European countries. The actions until the establishment of the Republic were not effective due to the influence of Islamic rules within commercial activities. Revolutions of the Republic restarted the westernization process that initially began with the Tanzimat. It is observed that three tendencies effect the accounting thought of the Republic between the years 1923 and 1950. First one is the increasing importance of accounting because of new taxation practices based on declaration, and the development of auditing. The second one is the accounting practices initiated within public economic enterprises as part of the industrialization movements with the aid of German management engineers between the years 1933 and 1939. The third one is the movement initiated by the new accounting academicians of the Republic. The aid of the newly raised professionals to the academicians is observed as a significant factor. These movements can be considered as the basis of Turkish accounting academicians and thus directed their way.

Liberal economy politics after 1950s weakened the influence of public economic enterprises on Turkish accounting thought and paved the way for tax accounting practices.

Key words: Integration of Turkish accounting thought with western European countries, accounting in the Republic era.

Jel Classification: M41, M42

1. Giriş

Batılılaşma süreci Tanzimat Fermanı (1839) ile başlar. Devletin idari ve mali yönetiminin batı Avrupa ölkelerine uyum sağlaması amaçlanır. Maliye Nezareti kurulur, Hariciye Nezareti kurulur. Kâra dayalı işletme anlayışı gündeme gelir. Ancak özel kesimde sermaye birikimi yoktur. Bunun üzerine, ilk iktisadi devlet teşekkölü denemesine *Fabrika-i Hümayun* adı altında girişilir. Ama mühendis yoktur, işletmeci yoktur. Devlet muhasebesinde kullanılagelen merdiven yöntemi kâr hesaplamaya elverişli değildir. Başarı sınırlı kalır. Bunun üzerine Fransa'ya iki yüz dolayında öğrenci gönderilir. Bunlar Paris'te *Les Ecoles de Haute Commerce* 'de işletmecilik eğitimi alırlar. XIX. Yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı'yı yönetecek kadroları oluşturan bu öğrenciler, dönüşlerinde Napolyon'un 1807 tarihli *Code de Commerce* 'inin iki bölümünü tercüme ederler ve 1850 yılında *Kanunname-i Ticaret* adı altında yayınlırlar. Bu yasa iki yenilik getirir : batı ticaret hukuku ve çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi. Ama ticarete şeriat hukuku geçerli olduğu için, yasadan Osmanlı Bankası gibi yabancı sermayeli bir kaç kuruluş yararlanır. Ama muhasebe düşüncesinde batılılaşma hareketinin ilk evresini oluşturur ve bir arayışı başlatır. Bu arayış 1879'a kadar devam eder ve Türk muhasebe düşüncesinin ilk evresini oluşturur.

Türk muhasebe düşüncesinin ikinci evresi, 1879'da başlar ve Cumhuriyet'e kadar devam eder. Bu evrenin aktiviteleri 1879 - 1883 yılları arasında gerçekteşir ve kalan süre boyunca, bu aktiviteler sırasında gerçekteşirilen kuruluşlar kendilerini kabul ettirmek uğraşı içinde olurlar. Osmanlı önce kendi mali yönetimi için *Heyet-i Teftişiye*'yi kurar (1879). Sonra da özel kesimin organize edilmesine ve işletmecilik eğitimine yönelir. Bu, üçlü bir plan şeklinde, Sadrazam Said Paşa (1838 - 1914) ile Ticaret Nazırı Suphi Paşa (1818 - 1886) tarafından yapılır ve uygulanır. Önce merdiven yönteminden çift yanlı kayıt yöntemine geçilir. Devlet muhasebesi

için yapılan bu düzenlemeden özel kesim de yararlanacaktır. Ve bu değişim, Türk muhasebe düşüncesinin yeni temelini oluşturur. Planın ikinci hamlesi özel kesimin örgütlenmesidir. Bunun için önce 1879'da *Cemiyet-i Ticariye* oluşturulur, sonra bu oluşum, 1882'de bugünkü İstanbul Ticaret Odası (*Chambre de Commerce d'İstanbul*) haline dönüştürülür. Sıra, iki devlet adamının yaptıkları planın üçüncü ve en zor aşamasına gelir. Bu, işletmecilik eğitimi verecek *ticaret mektebinin* kurulmasıdır. Zordur, çünkü devletin yüksek öğretimde eğitim politikası, tıbbiye, mülkiye gibi kendi ihtiyacını karşılaya yöneliktir. Özel kesime işletmeci, muhasebeci yetiştirecek okulun kurulması düşüncesi devletin eğitim politikasında yoktur. Bu nedenle bu iki devlet adamı Padişah II. Abdülhamit'ten (1876 - 1909) hem manevi ve hem de maddi destek alarak *Hamidiye Ticaret Mektebi*'ni (bugünkü Marmara Üniversitesi) kurarlar. Ders programını da, 1850 öncesi Fransa'ya giden öğrencilerin eğitim gördükleri *Les Ecoles de Haute Commerce*'den alırlar. Ama bu ders programı ağır gelir ve okulun kendisini kabul ettirmesi için yıllarca uğraşılır. Abdülhamit'in tutucu yönetimi başlar ve XIX. yüzyılın sonuna kadar batılılaşma sürecinde yeni bir hamle yapılamaz. XX. Yüzyılın ilk yirmi yılının başları sulh içinde geçerse de, 1912'den itibaren önce Balkan Savaşları, sonra Birinci Dünya Harbi ve daha sonra da Türk İstiklal Savaşı sürer gider. Ve savaşlar sonrası, kaliteli insan gücü yok olmuş yorgun bir sosyal yapıyı ve yoksul bir ekonomiyi devir alan Cumhuriyet kurulur (1923).

Batılılaşmada üçüncü dönem, Cumhuriyet'in muhasebe düşüncesindeki ilk dönemdir (1923) ve 1950'ye kadar devam eder. Muhasebe düşüncesinde batılılaşmanın dördüncü evresi liberal iktisat politikalarının uygulanmaya başladığı 1950'den 1980'e kadar devam eder. 1980'de batılılaşmanın son evresi olan beşinci dönem, ekonominin dışa açılması ile başlar ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nun küreselleşme sürecini başlattığı 2011 yılına kadar devam eder.

1923 Yılında kurulan Cumhuriyet, Türk muhasebe düşüncesinde iki temel işlevi üstlenir. Bunlardan birisi batılılaşmada Tanzimat'ın karşılaştığı güçlükleri gidermesi ve batılılaşmanın önünü açmasıdır. İkincisi ise, Cumhuriyet'in muhasebe düşüncesini yaratmasıdır. Cumhuriyet bu iki işlevden ilkinin 1923-1930 döneminde yerine getirir; ikinci işlevini ise 1950'de tamamlar.

Şimdi bu gelişmeleri görelim.

2. Cumhuriyet'in Batılılaşma Sürecini Yeniden Başlatması

20. Cumhuriyetin Alt Yapısını Oluşturan Yasal Düzenlemeler

Cumhuriyet'in alt yapısını oluşturan temel yasa 1924 Anayasası'dır. Yasanın ilk üç maddesi, devletin yönetim şeklinin Cumhuriyet, dilinin Türkçe, başkentinin Ankara ve egemenliğin kayıtsız şartsız milletin olduğunu belirtir. Ve egemenliğin tek temsilcisinin Büyük Millet Meclisi olduğunu ekler (*Teşkilat- Esasiye, 1924*). Sonra bir dizi devrim yasaları gelir. Bunlar siyasi, toplumsal, ekonomik, eğitim ve hukuk alanındaki devrimlerdir. 1927 Yılında temel devrimler tamamlanır. Konu ile ilgisi açısından, bu yasal düzenlemelerin ikisi üzerinde durulması uygun olacaktır.

Bunlardan ilki Türk Kanun-ı *Medenisi*'dir (Türk Kanun-ı Medenisi, 1927). Toplumun çekirdeği olan aile yapısını düzenler, kadın – erkek eşitliğini, resmi evlilik kurumunu, tek evliliği, kadının meslek seçme hakkını tanıır ve özel mülkiyeti bu aile yapısına göre düzenler.

Ekonomik açıdan önemli olan yasa ise, Türk Ticaret Kanunu'dur (Güvemli, 2001). 1850 Yasasının devrim yasalarına uygun duruma getirilmesi

ve güncellenmesinden oluşur. Batı ticaret hukukunu güncelleştirir, ticari şirketlere ait hükümleri içerir. Bir de muhasebe defterlerini, günlük defter, envanter ve bilanço defteri ve kopya defteri şeklinde sıralar. Yıl sonunda günlük defteri *Tacir-i katip* (muhasebeci) tarafından imzalanacağı ve noter tarafından onaylanacağı hükmüne yer verilir. Kopya defteri sonraları kalker, büyük defter eklenir.

İşte bu devrim yasaları, batılılaşmanın yeniden başlamasının yolunu açmıştır.

Ve Türk ticaret kanunları (1850, 1926 ve daha sonra 1957 tarihli yasa) muhasebe açısından iki işlevi üstlenmişlerdir. Bunlardan ilki, muhasebe düşüncesinin batı Avrupa ülkeleri ile entegrasyonunu gündeme getirmesidir; ikincisi de bu Ticaret Kanunlarının Türk muhasebe düşüncesine yön vermeleridir.

21. Cumhuriyet'in Vergi Kanunları ve Çok Defterli Muhasebe Dönemi (1926 – 1949)

Türk muhasebe tarihinde bu döneme çok defterli dönem denir. Çünkü vergi yasaları, Ticaret Kanunu'ndaki defterler ile yetinmemiş; her vergi yasası, uygulanmasında tutulacak zorunlu defterleri sıralamıştır.

Cumhuriyet, batıdan aldığı vergi yasaları ile iki büyük yenilik getirmiştir. Bunlardan birisi, bütçenin en büyük geliri olan *aşar* 'ı kaldırmasıdır. *Aşar*; tarımsal üründen onda bir olarak alınan İslami bir vergidir. Bunun yerine, sanayi, ticaret ve hizmet işletmelerinden ve kişisel gelirlere vergi alınacaktır. Nüfusun %75'i kırsal alanda oturmaktadır. Yine vergiyi onlar ödeyecektir. Ama tarımsal ve hayvansal gelirlerinden değil, sabun, şeker, tekstil, ayakkabı, ev ve mutfak eşyası ve benzeri gibi malları satın alırken

işletmelere ödeyecek, işletmeler de bu satış ve kârlarından devlete vergi ödeyeceklerdir. Bu, verginin yönünü değiştiren büyük bir hamledir. İkinci yenilik ise, verginin beyanname usulü ile alınmasıdır. Eskiden yıl başında yükümlüye yıl içinde ödeyeceği vergi oran ya da tutar olarak bildirilir ve yıl içinde tahsil edilirken, şimdi vergi yükümlüsü işletmeler ya da kişiler ay sonlarında ya da yıl sonunda vergi matrahını bildirecekler ve bu matrah üzerinden vergilerini ödeyeceklerdir. Bu iki yenilik muhasebe uygulamalarına iki yönlü etkide bulunuyordu.

- *Vergi, muhasebe kayıtlarından alınacağı için muhasebenin ve muhasebecinin önemi artıyordu.*

- *Vergi beyan usulü ile alındığı için muhasebe denetiminin önemi artıyordu.*

Yeni düzenin gerektirdiği üç temel vergi yasasının yürürlüğe girdiği görüldü:

- a. **Kazanç Vergisi Yasası:** Bu yasa 1926 yılında (Kazanç Vergisi Yasası, 1926) yürürlüğe girmiştir. Vergi yükümlüleri sanayi, ticaret ve hizmet işletmeleri ve serbest meslek mensuplarıdır. Bu yükümlüler yıllık kazançları üzerinden % 11 oranında vergi ödeyeceklerdir. Zaman içinde yasada bir çok değişiklik yapılmış ve vergi oranı daha sonraki yıllarda artırılmıştır. Yasa 1949 vergi reformunda üçe bölünmüştür (Kurumlar vergisi yasası, Gelir vergisi yasası ve Vergi Usul yasası).

Yasanın Ticaret Kanunu ile yetinmeyerek bilançoı ve kâr – zarar hesabını tanımladığı ve mali bilanço kavramının temellerini attığı görülmektedir (Madde 12 ve 13).

Yasa ile Ticaret Kanunu'ndaki defterlere ek olarak *kazanç muamele* (işlem) *defteri* tutmak zorunluğu getirilmiştir. Ayrıca büyük defterin de

tutulması zorunluluğu vardır. Yazışma belgelerinin saklanması öngören kopya defteri yerine ise, yazışmaların daktilodan çıkan kopyalarının saklanması öngörülmüştür.

- b. **Muamele Vergisi Yasası** : Kazanç vergisi yasasından bir yıl sonra 1927 yılında (1039 sayılı yasa) yürürlüğe giren bu vergi yasası katma değer vergisinin öncüsü niteliğindedir. Sanayi kuruluşları satışları üzerinden, ithalatta da malın değeri üzerinden %10, banka ve sigorta şirketleri gibi hizmet kuruluşları ise, muamelelerinden sağladıkları gelirleri üzerinden %2,5 oranında vergi ödeyeceklerdir. II. Dünya Harbi sırasında bu vergilerin de artırıldığı gözlenmektedir. Muamele vergisi uzun süre yürürlükte kalmıştır. Yükümlülerin aylık beyannamelerini sonraki ayın 15'inde kadar vergi dairesine vereceklerinin de hükme bağlandığı gözlenmektedir.

Yasanın 32. Maddesinde vergi yükümlülerinin Ticaret Kanunu'ndaki defterlere ek olarak İmalat defteri, Muamele (işlem) defteri, Mal satın alma ve satış defteri, Satış defteri adlarında dört defteri daha tutacakları belirtilmektedir. Yani Ticaret Kanunu'ndaki defterler ile birlikte toplam defter sayısının (büyük defter ile birlikte) sekize çıktığı görülmektedir.

Muamele vergisi yasasının denetim açısından getirdiği yenilikten de söz etmek gerekmektedir. Yasanın 36. Maddesine göre,

sanayi kuruluşları her yıl defterlerini *hesap mütehassıslarına*, bu mütehassısın bulunmadığı yerlerde de vergi dairesindeki tahakkuk memurlarına inceleteceklerdir.

- c. **Dahilde İstihlak Vergisi Yasası** : 1926 – 1930 Yılları arasında yürürlüğe giren üçüncü vergi yasasıdır (Dahilde İstihlak Vergisi Yasası, 1930). Bugünkü anlamı ile özel tüketim vergisi benzeridir. Yükümlüler şeker üretim işletmeleri ve petrol çıkarıcı ve ithal eden işletmelerdir. Daha sonraları muamele vergisi ile birleştirilen bu verginin satış üzerinden aylık beyanname ile alındığı anlaşılmaktadır.

Yasanın 8. Maddesinde yükümlülerin Ticaret Kanunundaki defterlere ek olarak *Ambar defteri, Satış defteri, Fatura defteri* tutacakları hükme bağlanmıştır.

Bu üç vergi yasası yürürlüğe girince işletmecilik kültürünün seviyesi ve eğitim durumu üzerinde durmak gerekmektedir.

- Muhasebenin, muhasebecinin ve denetimin önemi birden artmıştır. Oysa Cumhuriyet'in ilanı (1923) öncesindeki elli yılda bu konularda hiç bir hazırlık yapılmamıştır. Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun (Hamidiye Ticaret Mektebi) mezun sayısı 1926 -1930 arasında yılda ortalama 20 kişi, 1930 - 1935 arasında 30 - 35 kişi, 1935-1940 arasında 100 – 120 kişidir (Güvemli, 2003). Ticaret Liselerinin 1927 -1930 arasında sayısı 5-7, yıllık mezun sayısı 100-120 kişidir. 1930- 1940 arasında okul sayısı 10-13, yıllık mezun sayısı 150 dolayındadır (Güvemli, 2001). Öte yandan devlette de yetişmiş insan gücü çok azdır. Uzun süren savaşlar insan gücünü azaltmıştır. Bu durum, vergi yasalarına fazla anlamlı olmayan muhasebe defterlerinin konulmasından da bellidir. Yani devrim heyecanı ile, alt yapının durumu gözden geçirilmeden beyan usulüne geçildiği görülmektedir.

- Türk muhasebe düşüncesinde *vergi için muhasebenin*, etkin olmaya başlamasının bu vergi yasaları ile ortaya çıktığını söylemek mümkündür. Vergi muhasebesinin de kalitesiz ve düşük seviyede bir uygulanma ile başladığını belirtmek yanlış olmaz.

- Bu vergi yasalarının uygulanmasının ortaya çıkardığı temel sorun, muhasebe mesleğinin örgütlemek ve muhasebecinin kalitesini yükseltecek önlemler alınması idi. Bu konuda 1932 -1949 yılları arasında dört girişimde bulunulduğu gözlenmektedir. İlk girişim 1932 yılında İktisat Vekaleti tarafından *hesap mütehassıslığı* adı ile hazırlanan yasa tasarısıdır. Muamele vergisi yasasında yazılı olan denetim için hazırlandığı anlaşılmaktadır. Tasarının Maliye Vekaletinde kaldığı belirtilmektedir (*Güvemli, 2001, Sayfa 624*). İkinci girişimi yapan iktisadi devlet teşekküllerinin danışmanlarından Alman işletme mühendisi Max Van der Porten'dir. Porten 1935 yılında Alman Yeminli Muhasipler Birliği yasasını Türkiye'ye adapte ederek bir yasa tasarısı hazırlamış ve İktisat Vekiline sunmuştur (Porten, 1935). Teklifinden sonuç alamayan Porten, 1939'da İDT'ni Murakebe Kanunu çıkıp, denetçi aranmaya başlanınca yetkililere 1935'de hazırladığı tasarıyı hatırlatmıştır. Üçüncü girişim 1938 yılında İktisat Vekaleti, avukatlık kanunu çıkarken önceki teklifini (*hesap mütehassıslığı*) yeniden gündeme getirmiştir. Tasarıda yer alan yargılamada muhasebeciye temsil yetkisi verilmesinin öngörülmesinin kabul görmemesi üzerine Büyük Millet Meclisi'nde yasalaşamadığı anlaşılmaktadır. Bu dönemin dördüncü ve son girişiminin 1949 Vergi Reformu sırasında, Vergi Usul Kanunu'na yapılan ekleme ile gündeme geldiği, ancak yine başarılı olunamadığı bilinmektedir.

-Muhasebe mesleği örgütlenemeyince devlet, kendi denetim örgütlerini kurmaya girişmiştir. Önce 1930'ların başlarında İstanbul ve İzmir'de vergi dairelerinde hesap mütehassıslığı oluşturma girişiminde bulunulduğu gözlenmektedir. İstanbul'da bunu iki büyük vergicinin (Ali Alaybek ve Rasim Saydar) başlattığı görülmektedir. Bunu, daha sonra Gelirler Kontrolörlüğü olarak anılacak olan, 1936'da vergi dairelerindeki teşkilatlanma izlemiş ve 1945 yılında da Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmuştur.

- Muhasebeciliğın gelişmemesi karşısında, devletin vergi denetiminde başarılı örgütlenmeler sağladığı görülmektedir. Bunda Osmanlı'dan gelen iktisadi alandaki devletçi görüş ve uygulamaların de (Maliye Teftiş Kurulu gibi) etkisi olmuştur. Ve böylece yüz yıl boyunca devam edecek vergi için muhasebenin önü açılmış oluyordu.

3. İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Muhasebe Düşüncesine Etkileri

30. 1933 – 1939 Arasındaki Büyük Sanayileşme Hamlesi

Özel kesimde sermaye birikimi henüz oluşmadığından, Cumhuriyet'in sanayileşmesini devlet üstlenmiştir. Ve 1934-1938 yıllarını kapsayan birinci beş yıllık sanayi planı devreye sokulmuştur. Bunun için önce 1933'de Sümerbank kurulmuş ve 1939'a kadar bu bankaya bağlı yirminin üzerinde sanayi kuruluşu kurulmuş ve faaliyete geçirilmiştir. 1935 Yılında kurulan Etibank kanalı ile de, daha çok madencilğe dayalı on beş dolayında sanayi kuruluşu oluşturulmuştur. Bir de bunlardan bağımsız olarak oluşturulan sanayi işletmeleri vardır. Cumhuriyet'in yerli ham maddelerinin değerlendirilmesine dayalı ve halkın temel ihtiyaçlarının karşılanmasını amaçlayan bu sanayi kuruluşları, iplik (yün, pamuk), dokuma (yün, pamuk), tekstil, ipek ipliği ve dokuması, ayakkabı, şeker, çimento, seramik, selüloz, demir – çelik ve madencilğe doğru uzanan üretim konularını kapsıyordu. Büyük bir ekonomik gücün doğması sağlanmıştı. Bir yandan da Ziraat Bankası ve tarımsal ürünlerin değerlendirilmesine dönük (Toprak Mahsulleri Ofisi, Devlet Ziraat İşletmeleri gibi) kuruluşların ve Demiryolları, Deniz Yolları gibi alt yapı yatırımlarının tamamlanmakta olduğu görülüyordu.

1938 Yılına gelindiğinde, bu büyük iktisadi gücün muhasebe ve denetim sorunlarının ortaya çıkmaya başladığı görüldü. Yatırımları yavaşlatan İkinci Dünya Harbi'nin başladığı yılda (1939) tekdüzen hesap planı çalışmaları

sonuçlanamamıştı, ancak Sümerbank için, Etibank için ayrı ayrı da olsa, mali tabloların tek tip olarak hazırlanması mümkün hale gelmiş ve konsolide mali tabloların düzenlenmesine başlanmıştı.

Denetim sorunu için ise, *Murakabe* (denetim) *Kanunu* 'nun (İktisadi Devlet Teşekküllerinin İdare ve Murakabesi Hakkında Kanun, 1938) 1938 yılında yürürlüğe girdiği görülmektedir. Bu yasa, sadece muhasebe denetimini değil, idari ve teknik denetimi de öngörüyordu. *Murakabe Heyeti* yasınının 10. Maddesinde denetim: *İktisadi devlet teşekküllerinin idarelerinin ve çalışmalarının iktisadi, ticari ve sınai esaslara uygun, verimli ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerini kontrol etmek* şeklinde tanımlanmıştır.

Mali tabloların denetimi ile ilgili olarak ise yasada bir dizi hüküm vardır: 9. Madde: *Murakabe heyetinin üyeleri* (denetçiler) yüksek tahsil yapmış, sanayi ve ticari işlerde, bankacılıkta deneyimli kişilerden, Maliye ve İktisat Vekaletleri tarafından belirlenen adaylar arasından hükümetçe seçilir. 22. Madde: *Bilanço ve kâr – zarar hesapları sonraki yılın ilk üç ayı içinde yönetim kurulunca tetkik edilip Murakabe Heyetine gönderilir.* 23. Madde: *Bilanço ve kâr – zarar hesapları, Murakabe Heyeti ve ilgililerin görüşleri alınarak tespit edilecek tek tip halinde düzenlenir.* Madde 24: *Murakabe heyeti kendilerine gönderilen bilanço ve kâr – zarar hesaplarını, işletmelerin işlemleri ve hesapları (kayıtları) üzerinde yapacakları incelemelerin neticesi ile karşılaştırarak bir rapor hazırlar. Bu rapor İktisat Vekaleti ve ilgili kurullara gönderilir. İktisat Vekaleti, görüşlerini belirterek Başvekalete gönderir. Bu raporlar en geç sekizinci ay içinde genel kurullara sunulur.*

Yasada öngörülen işletme denetimidir, ancak mali tabloların denetimi de söz konusudur. Ama o zamana kadar ne işletme denetçisi, ne de muhasebe denetçisi yetiştirilmesi amacına dönük bir çaba gösterilmiş değildir. Bu durumda Maliye ve İktisat Vekaletlerinin muhtemelen elemanları arasından seçim yapılması söz konusu olmuştur. Yasanın denetim maddelerinin

uygulanmasına hemen başlandığı anlaşılmaktadır ve bu denetleme raporlarından bir çoğu bugünlere kadar gelmiştir. Bunların denetimden çok, bir inceleme ve tavsiye raporları olduğu, mali tablo unsurlarının açıklanmalarına ve bir ölçüde tahlillerine önem verildiği dikkati çekmektedir. Mali tabloların açıklık, dürüstlük doğruluk gibi ilkelere uyularak hazırlandığını belirtir ifadelere fazla rastlanmamaktadır.

Sözü edilen raporlarda dikkati çeken bir başka husus, bütçe gerçekleşmelerinin incelenmesine de yer verilmiş olmasıdır. Bu durum, iktisadi devlet teşekküllerinin ciddi bir bütçe uygulaması içinde olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de ilk kez gerçekleştirilen bu büyük sanayi hamlesinin hesap işleri düzeninin, büyük ölçüde ticaret liseleri ve İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu mezunları tarafından yürütüldüğünü belirtmek uygun olacaktır. Bu muhasebeciler, çoğu Almanya’dan gelen danışmanlar ile temas halinde işlerini yürütmüşlerdir. Alman muhasebe kültürü ile yetişmişlerdir.

31. Sanayileşme Çabalarında Görev Alan Yabancı Uzmanlar ve Muhasebe Düşüncesine Etkileri

Sümerbank’ın kuruluşu (1933) sonrası başlayan sanayileşme dönemi boyunca 1939 yılına kadar 150 dolayında yabancı uzmanın Türkiye’ye danışman olarak geldiği görülmektedir. Bu uzmanların çoğu Alman’dır ve işletme mühendisidir. Ama muhasebe bilgileri vardır, çoğu raporları da muhasebe ile ilgilidir. Bu uzmanlar II. Dünya Harbi başlayınca ülkelerine dönmüşler ve yerlerine Alman Yahudi bilim adamları gelmiştir. Bu nedenle Türk muhasebe düşüncesinde, Cumhuriyet’in bu ilk döneminde Alman ekolü egemen olmuştur. Geleneksel Fransız kültürünün de devam ettiği söylenebilir. II. Dünya Harbi sonrası ve 1950’lerde ABD kökenli muhasebe kültürünün etkisini artırmaya başladığı görülür. Bu çeşitli ekoller, Türk muhasebe

kültürünü zenginleştirmiştir. Ama İDT'lerinden oluşan muhasebe kültürü devam edemediğinden, uygulamaların ve akademik çalışmaların bir Türk ekolü haline dönüşmesini önlemiştir.

Özellikle sanayileşme hamlesinin sonlarına doğru, yabancı ülkelere çok sayıda Türk öğrenci gönderilmeye başlanmış olup, bu öğrenciler Türkiye'ye döndüklerinde iktisadi devlet teşekküllerinde görev almışlar ve deneyim sahibi olduktan sonra da danışmanlık yapmışlardır. Bu durumu 1950'lere doğru raporlardaki isimlerin Türk olmasından görmek olanağı vardır.

1930'ların başlarında başlayıp, 1939'lara ve azalarak 1950'lere kadar devam eden yabancı danışmanların muhasebe ile ilgili raporlarını üç bölümde ele almak olanağı vardır (Yabancı Uzman Raporları) (İDT, Yabancı Uzaman Raporları).

a. Muhasebe düzeni ile ilgili raporlar

Bu ilk grup raporları yazan yazarlardan bazıları ve görüşleri özetle aşağıdaki gibidir.

Keller: Yıllık bütçe düzenleme ve uygulamaları, amortisman teorisinin uluslararası uygulama esasları, bilançolarda çeşitli alacaklı ve borçlu hesaplara açıklık getirilmesi gereği ve özellikle muhasebe organizasyonu konusundaki raporları önemlidir.

Max von der Porten : Her üç konuda da danışmanlık yapan, uzun süre Türkiye'de kalan önemli bir uzmandır. İDT'nin muhasebe departmanlarının örgütlenmesi ve bilgi akışı ile ilgili raporları vardır. Bir de yeminli muhasipler birliğinin kurulması için gösterdiği çabalar yoğundur.

Société Anonyme Fiducfaire : İsviçre muhasebe danışmanlık firmasıdır. Beykoz Deri ve Kundura Fabrikası için 1938’de davet edilmiştir. Muhasebe departmanının örgütlenmesinde ticari ve sanayi bölümleri ayırımını yapan ve her iki bölüm arasında bilgi akışını organize eden raporlar hazırlamıştır.

Kemal S. Vaner : 1942’de Zonguldak’taki kömür işletmelerinin devlete devri dolayısı ile muhasebe raporları hazırlamıştır. Bu raporlarda dikkati çeken, duran varlıkların değerlendirmesindeki yaklaşımları ve toprak altı zenginlikleri için amortisman usullerini geniş bir şekilde ortaya koymasındır.

Fuat Çobanoğlu ve Necip Tesal : 1952’de iktisadi devlet teşekküllerinin şirket sermayelerinin ve özsermayelerinin olması gereken seviyesini belirlemedeki finansal yaklaşımları ve kullandığı tahlil yöntemleri dikkat çekicidir.

b. Maliyet ve analiz raporları

Bu ikinci grup raporların Türk muhasebe düşüncesine en önemli katkısı maliyet muhasebesi kavramını getirmiş olmasıdır. Bu dönemde iktisadi devlet teşekküllerinde maliyet muhasebeleri uygulamalarından bir çok akademisyen yetişmiştir. İzmir’de Prof. Nurettin Yelken, Ankara’da Prof. Nurettin Toköz bunlardandır.

Prof. Granning, T.A.N. Tasch, E. Gappert, Dr. Sachsenberg, Josef Reminger, Max von der Porten maliyet muhasebesinin önemli duruma gelmesini sağlayan yabancı uzmanlardan bazılarıdır. Bunlar da genel olarak işletme mühendisidirler.

Bu uzmanların bazen fizibilite çalışma esaslarını ortaya koyan raporlar hazırladıkları, bazen üretim yerlerine masraf dağıtım esasları üzerine raporlar yazdıkları görülmektedir. En çok da ücret ve istihdam politikalarını inceleyerek maliyeti düşürme olanaklarını araştırdıkları dikkati çekmektedir.

İplik ve dokuma sanayiindeki maliyet çalışmalarından, özel kesimin de büyük ölçüde yararlandığı bilinmektedir Türk sanayi işletmelerinde maliyet bölümünün ayrı bir departman haline getirilmesinde bu Alman uzmanların büyük payı vardır.

1940'lara gelindiğinde iktisadi devlet teşekküllerindeki maliyet muhasebesi çalışmalarının, Türk muhasebe düşüncesinde kendisini, sanayi muhasebesi adı altında, kabul ettirecek düzeye ulaştığı gözlenmektedir.

c. Muhasebe denetim raporları

Birinci sanayileşme planı sona erdiğinde, 1940'lara doğru, Cumhuriyet'in sanayi kuruluşlarının her biri, Orta Doğu'nun birer sanayi devi haline gelmişlerdi. Doğal olarak denetimleri de güçleşmişti. Bu durum karşısında, Murakabe Heyeti'nin oluşturulduğuna yukardaki açıklamalarda yer verilmişti. Ancak özellikle Max von der Porten, sanayileşme hamlesinin başlaması ile birlikte konuyu gündeme getiren kişi olmuştur.

Max von der Porten'in muhasebe denetiminin önemini belirten bir dizi rapor kaleme aldığı görülmektedir. *Özel ve devlet işletmelerinde kontrol mekanizmalarının durumu ve ıslahı; İktisadi devlet teşekküllerinin yönetim ve muhasebe denetimi; Murakabe Heyeti'nin örgütlenmesi* adını taşıyan raporları bunlardan birkaçıdır.

Max von der Porten'in, iktisadi devlet teşekküllerinin denetim sorunlarına değişik açılardan yaklaşım yaptığı görülmektedir. Örneğin bir raporunda, Türkiye'de işletme denetimi yapabilecek uzman yetişmediği için İktisat Vekaletinde işletmelere bu denetim hizmetini sunacak bir departman kurulmasını önermiştir. Bir başka raporunda, sermaye şirketlerinde öz kaynakların hangi varlıklarda kullanıldığının tespit edilebilmesi için tahlil anahtarlarını tanıtmaya çalışmıştır.

Cumhuriyet'in bu ilk döneminde iktisadi devlet teşekküllerinin muhasebelerinde daha çok Ticaret Liseleri ve İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu mezunları görev almışlardır. Bu muhasebeciler, yabancı uzmanlar ile birlikte çalışmışlar ve İDT'nin muhasebelerini yürütmüşlerdir. Ancak İDT'leri Alman muhasebe kültürü çerçevesinde bir ekol haline gelememiştir. Çünkü 1933'de başlamış ve 1939'da duraklama dönemine girmiştir. Gelişme kısa ömürlü olmuştur. Bir yandan II. Dünya Harbi'nin gelişmeyi kısıtlayıcı etkisi; öte yandan 1950'de uygulanmaya başlanan liberal iktisat politikalarının özel kesim işletmelerine öncelik vermesi üzerine, iktisadi devlet teşekküllerinin etkinliğini yitirmeye başlaması buna neden olmuştur. 1933 -1939 Dönemindeki gelişme aynı hızla devam etse idi, kuşkusuz yüzyılın ikinci yarısında muhasebede bir Türk ekolünden söz edilebilirdi. İDT'nin gelişmelerinin devam edememesi, Türk muhasebe tarihinde önemli bir fırsatın kaçmasına neden olduğu ileri sürülebilir.

4. Türk Muhasebe Akademisyenlerinin Öncüleri

Cumhuriyet'in ilanından sonra Osmanlıca bir kaç muhasebe kitabı yayınlanmıştır. Ancak 1928'de Latin harflerine geçilmesi, soldan sağa yazı kültürü ile gelişen çift yanlı kayıt yönteminin önünü açmış ve peş peşine muhasebe öğreti kitapları yayınlanmaya başlamıştır.

Bu dönemin büyük bölümünde muhasebe eğitiminde, sayıları giderek artan ticaret liseleri ve İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu etkindir. Siyasal Bilgiler Fakültesi, devlete yönetici yetiştirdiğinden bu eğitimde sınırlı olarak yer almıştır. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi (kuruluşu 1936), 1940'larda mezun vermeye başlamış; İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu ise (kuruluşu 1944) 1950'lere doğru ilk mezunlarını vermiştir. Bu durum, okullardan bu dönemde yeterli sayıda muhasebe akademisyeni yetişmesini önlemiştir. Böyle olunca muhasebe akademisyeni açığı, iktisadi

devlet teşekküllerinde yetişen muhasebeciler tarafından karşılanmıştır.

Bu dönem dört bölüme ayrılarak, muhasebe yazarlarından bazıları ve kitaplarına aşağıda yer verilmiştir (*Kitaplar için. O.Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı*).

a. 1928-1935 Dönemi muhasebe öğreti kitapları ve yazarları

Isteban Arapyan *Bankacılık ve banka muhasebesi - 1928*

Kirkor Kömürcüyan *Yeni muhasebe usulü - 1928*

İhtisas muhasebeleri - 1931

Ticari ve mali hesap - 1933

Asım Süreyya *Bilanço ve bilanço tahlilleri - 1930*

Rasim Hilmi *Envanter ve bilanço tetkikleri - 1933*

Abdullah N. Aker *Muhasebe ve vesikalar - 1933*

Nurettin Togay *Hesaplaşma ilmi - 1935*

Bu yazarlardan Isteban Arapyan ve Kömürcüyan İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'ndan yetişmiş akademisyenlerdir. Ötekiler uygulamadan yetişmiş, ticaret liselerinde ve Yüksek İktisat ve Ticaret Okulunda hocalık yapan yazarlardır. Bunlardan Abdullah N. Aker, önce ülkenin çeşitli yerlerindeki ticaret liselerinde öğretmenlik yapmış, daha sonra yüksek öğretim kurumlarında uzun süre muhasebe eğitimine destek vermiş bir yazardır.

Muhasebe kitaplarındaki konuların çeşitliliği, dönemin yazarlarının, batı kültürünü ve özellikle Fransız kültürünü takip ederek orada yayınlananlara paralel kitap yazmalarından ileri gelmektedir. Çok defterli vergi yasalarının uygulanmaya başlama dönemi olmasına rağmen, muhasebe yazarlarının vergi muhasebesine ilgi göstermedikleri ve çift yanlı kayıt yöntemini tanıtmaya dönük çaba içinde oldukları dikkati çekmektedir.

b. 1936 – 1940 Yılları arasında muhasebe öğreti kitapları ve yazarları

Nejad Kent Muhasebe dersleri I ve II - 1936, 1937

Ş. Nemlioğlu Köy muhasebesi, Kızılay muhasebesi – 1936

Sanayi muhasebesi - 1940

Cevat Yücesoy Sosyeteler sağışı – 1937

Endüstri sağışı – 1938

H.Atıf Kuyucak Muhasebe prensipleri I ve II – 1938

Serkiz Nihat Devlet muhasebesi – 1938

Süheyp Derbil Muhasebe – 1938

S. Şahinbaş Ticari ve sınai muhasebe – 1938

Esat Demirel Banka muhasebesi – 1938

Baha E. Karova Banka muhasebesi – 1938

İ. Nail Esin Endüstri muhasebesi – 1939

Atuf Yar Bilanço ve envanter – 1940

Kenan Asafkan *Endüstriyel maliyet fiyatı -1940*

Alfred Isaac *Muhasebe nazariyesi – 1940*

Bu dönem muhasebe öğreti kitapları açısından çok verimli bir dönem olmuştur. Özellikle 1938’de bir patlama yaşanmıştır. Eserler, bugünkü ifade ile genel muhasebe ve maliyet (sanayi) muhasebesi ağırlıklıdır. Çağının ileri muhasebe anlayışını simgeleyen konular da (bilanço –envanter, muhasebe nazariyesi) yazarların gündemlerinde yer almıştır. Serkiz Nihat (Kiver), Cevat Yücesoy ve Almanya’dan gelen Alfred Isaac dışındakiler, iktisadi devlet kuruluşlarındaki uygulamaların yetiştirdiği yazarlardır. Sayılarının çokluğu, devlet bankaları ve İDT’deki muhasebeci kalitesinin yüksekliğini göstermektedir. Bunların arasında yer alan Nejad Kent ve İ. Nail Esin İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret okulunda uzun seneler muhasebe eğitime katkıda bulunmuşlardır. İçlerinde Süleyman Şahinbaş gibi ders vermeyip, uygulamaya yardımcı olmak amacı ile muhasebe kitapları yazanlar da vardır.

Bu dönemin özelliği Fransız ve Alman kültürlerinin birlikte muhasebe düşüncesini etkilemesidir.

c. 1941 - 1945 Yılları muhasebe öğreti kitapları ve yazarları

Tacettin Barker *Muhasebe: nazariyat – tatbikat - 1941*

Cevat Yücesoy *Muhasebe dersleri I ve II - 1942,43*

Nejad Kent *Muhasebe dersleri III - 1942*

Baha E. Karova *Muhasebede kıymet hareketleri - 1942*

Amortismanlar - 1943

Abdullah N. Aker *İtalyan devlet muhasebesi - 1943*

S. Şahinbaş *Maliyet muhasebesi - 1944*

Alfred Isaac *İşletmelerde revizyon ve kontrol - 1944*

Muhasebe tatbikatı - 1945

O. Fikret Arkun Muhasebe: teori ve pratik - 1944

Rıdvan Taşkın Ziraatte maliyet muhasebesi - 1944

Bu dönemdeki kitaplar, muhasebe yazarlarının vergi muhasebesi yerine, İDT'deki ve yeni yeni sanayi şirketleri kuran özel kesimin muhasebe uygulamaları ile ilgilenmeye devam ettiklerini göstermektedir. Bu dönem yazarları hem uygulamaya ve hem de muhasebe eğitime dönük eserler vermişlerdir. XX. Yüzyılın ortalarında Türk muhasebe düşüncesine büyük katkılarda bulunan akademisyenlerden C. Yücesoy'un yanında O. F. Arkun'un da muhasebe öğreti kitapları yazmaya başladığı gözlenmektedir. Nejad Kent ve Abdullah N. Aker'in muhasebe öğreti kitabı yazmaya devam ettikleri ve böylece muhasebe eğitime katkılarını sürdürdükleri dikkati çekmektedir. Amortismanlar gibi o dönemde muhasebenin marjinal konularında uygulamadan gelenlerin (Baha E. Karova gibi) önemli eserler verdikleri görülmektedir.

d. 1946 -1950 Yıllarında muhasebe öğreti kitapları ve yazarları

Rasim Saydar Envanter ve bilanço - 1946

Sigorta muhasebesi - 1947

Bilançoda değerlendirme -1949

Nihat Kiver Bilanço tetkikleri - 1946

Abdullah N. Aker Ticari muhasebe - 1946

Defter tutma ve maliyet hes. - 1949

Orhan Altınova Muhasebe ve vesikalar - 1946

S. Şahinbaş Tüccarlar için pratik muhasebe - 1946

Edip Eği Orman işletmeleri muhasebesi - 1946

A. Haydar Erişkin Bilanço ve tetkikleri - 1947

Hamdi Karaçivi İhtisas muhasebeleri -1947

Genel muhasebe - 1947

Cevat Yücesoy Banka ve endüstri muhasebesi - 1947

Şirketler muhasebesi - 1948

Alfred Isaac Sigorta muhasebesi -1948

K. Kömürcüyan Öğretmensiz muhasebe öğretimi – 1948

Nafiz Ergeneli Devlet muhasebesi - 1949

Baha Demiralp Genel muhasebe - 1949

Gelir muhasebesine uyumlu Muh. - 1949

II. Dünya Harbi'nin sona ermesi ve normal yaşama dönülmesi dolayısı ile olsa gerek, 1946 yılında muhasebe öğreti kitaplarında önemli bir artış olduğu gözlenmektedir. Konular, muhasebe öğretisine, okullara dönük niteliktedir. İktisat Fakültesi'nin akademisyeni Alfred Isaac, İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun C. Yücesoy, Osman F. Arkun, Kömürcüyan, Nihat Kiver (Serkiz) gibi akademisyenlerine, İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun Hamdi Karaçivi, A. Haydar Erişkin gibi akademisyenlerinin de katıldığı gözlenmektedir. Isaac ile birlikte muhasebe öğreti kitabı yazmaya başlayan Aziz Tahsin Balkanlı da göz önünde tutulduğunda, 1950'ye doğru Türk muhasebe akademisyen dünyasının büyük ölçüde oluşmaya başladığı dikkati çekmektedir.

Uygulamadan gelen yazarlara Nafiz Ergeneli, Baha Demiralp, Edip Eği gibi yenileri katılmıştır Ama bu dönemden itibaren büyüyen muhasebe eğitim dünyası kendi akademisyenlerini yetiştirmeye başlamıştır. Ve bundan sonra dışardan gelenler onlara yardımcı olacaklardır. Dikkati çeken bir başka husus, bu yazarlardan Rasim Saydar dışındakilerin tamamının İDT'den (ve devlet bankalarından) yetişmiş olmalarıdır. Rasim Saydar Cumhuriyet'in bu ilk döneminde vergicilikten gelen tek muhasebe yazarıdır.

Cumhuriyet'in bu ilk döneminin son evresinde artık muhasebe öğreti kitaplarının okullardaki eğitime dönük nitelik taşıdığı ve klasik bir yapıya kavuştuğu gözlenmektedir.

Buraya kadar yapılan incelemede, 1928 - 1950 yılları arasında yayınlanan yaklaşık 250 dolayındaki muhasebe öğreti kitaplarından seçilmiş olanlar tanıtılmış ve mümkün olduğunca her devrede yeni yazarlara yer vermeye çalışılmıştır. Fransız, Alman ve son yıllarda ABD kökenli muhasebe kültürünün etkisi altında kalındığı görülmektedir. Burada yer verilmeyen Almanca ve Fransızcadan tercüme edilen çok sayıda muhasebe kitabının da yayımlandığını belirtmek uygun olacaktır.

Dönemin yazarlarının, çift yanlı kayıt yönteminin yaygınlaşmasına ve İDT ve özel kesimde uygulanmasının kolaylaştırılmasına dönük kitaplar yazmaya önem verdikleri gözlenmektedir. Eğitimin de aynı doğrultuda olduğu, yani uygulamada çift yanlı kayıt yönteminin başarısını sağlayacak yolun izlendiği kuşkusuzdur. 1950 Sonrası muhasebe eğitiminin, çift yanlı kayıt düzeni çerçevesinde, 1949 vergi reformunun da etkisi ile vergi muhasebesi ağırlıklı duruma geldiği görülmektedir.

5. Sonuç

1923-1950 Yılları arasında Türk muhasebe düşüncesinde üç akım ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki Maliye Bakanlığı'nın vergi muhasebesidir. Bu akım, yukarda belirtildiği üzere denetim alanında gelişme göstermiş, muhasebe düşüncesini çok defterli vergi yasaları ile etkilemiştir. İkinci akımı yaratan İDT'leri, Alman kültürü ile bir muhasebe uygulama alanı oluşturmuşlardır. Maliyet muhasebesi ve işletme denetimi ağırlıklı bu akım, kısa ömürlü olmuştur. Türk muhasebe düşüncesindeki kalıcılığı, İDT'den özel kesim işletmelerine transfer olan muhasebecilerin, hesap planlarını ve özellikle maliyet muhasebesi kültürünü getirmeleri ile sınırlı kalmıştır. İşletme

mühendisliği çerçevesinde işletme denetim kültürünün yerleşememesi, kuşkusuz büyük bir kayıp olarak değerlendirilebilir.

İktisadi devlet teşekküllerinin oluşturmaya çalıştığı muhasebe kültürü, II. Dünya Harbi ile duraklama dönemine girmiş, 1950’de uygulanmaya başlanan liberal iktisat politikalarının özel kesime önem vermesi sonucunda ikinci plana düşmüştür. İDT’lerinin etkinliğini yitirmesi ile ortaya çıkan muhasebe alanındaki boşluğu, 1949 vergi reformunun desteği ile vergi muhasebesinin hızlı bir şekilde doldurmaya başladığı görülmektedir.

1923 -1950 Yılları arasında muhasebe dünyasındaki üçlü gelişmenin en önemli yanı, Türk muhasebe akademik alt yapısının batı Avrupa ile entegrasyon içinde oluşturulmasıdır. 1950 Sonrası muhasebe uygulamaları vergi muhasebesine kaysa da, muhasebenin akademik alt yapısının doğrultusuna etkisi sınırlı kalmıştır.

1950 Sonrası vergi muhasebesinin önünü açan iki ekonomik etken vardır. Bunlardan ilki, özel kesimin sermaye birikiminin gecikmiş olmasıdır. Önemli bir tarihi derinliği olan bu gecikme olgusu, ekonominin esnaf düzeyinden çıkmasını geciktirmiş ve bir çok olumsuz gelişmeye neden olmuştur. Bunlardan en önemlisi, kayıt dışı ekonominin kronik hale gelmesine yol açılmasıdır. İkinci ekonomik etken ise, sermaye piyasasının gelişmemesi nedeni ile muhasebenin kamuyu aydınlatma gerekmesinin geç ortaya çıkmasıdır.

Ekonominin bu koşulları, bir hizmet sektörü olan muhasebenin, 1950 – 1980 yılları arasında vergi muhasebesi çerçevesinde gelişmesinin alt yapısını oluşturmuştur. İhmal edilen ise, batı Avrupa ile entegrasyona gereken önemin verilmemesidir. Yani bu dönemde, 1850’den beri devam eden muhasebenin batı Avrupa ile entegrasyonu düşüncesinin, daha sonraki dönemlerde sıkıntı yaratacak şekilde, askıya alındığı görülmektedir.

1980’de ekonominin dışa açılma olgusu başlayıp, dünyadaki gelişmeler ile etkileşimin n açılınca, vergi muhasebesi içinde kalınmasının ve batı Avrupa ile entegrasyona ara verilmesinin muhasebe düşüncesinde yarattığı eksiklikler ortaya çıkmaya başlamıştır. Belirtilmesi gerekir ki, geçte olsa TURMOB’un kurulması, 1990’ların başlarında Tekdüzen Hesap Planının kabul, dışa açılma sürecinin olguları olarak görülmektedir.

Yukardaki açıklamaların da ortaya koyduğu üzere, 1923 -2011 Yılları arasında Cumhuriyet’in muhasebe düşüncesinde 1923 -1950, 1950 – 1980, 1980 -2011 dönemlerinin yaşandığını belirtmek gerekmektedir. Bugün, 2011’de küresel ekonominin getirdiği ortama Türk muhasebe düşüncesinin uyum sağlaması çabalarının bütün yoğunluğu ile devam ettiği gözlenmektedir.

Ancak, 2005’de başlayan globalleşme sürecinde muhasebe uygulamaları açısından önemli güçlükler ile karşılaşılmaya başlandığı görülmektedir. Bunların b aşında uluslararası muhasebe standartları ve denetim standartlarının uygulanmasındaki güçlükler gelmektedir. Bu güçlüklerin nedenleri arasında, 1950 sonrasında muhasebede batı Avrupa ile entegrasyona gereğince önem verilmemesinin yarattığı gecikmelerin de bulunduğunu belirtmek uygun olacaktır.

Kaynakça

Dahilde İstihlah Vergisi Yasası. (1930, Haziran 12). Ankara.

Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi* (Cilt IV). İstanbul: Proje Danış A.ř.

Güvemli, O. (2003). *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi.* İstanbul.

İDT, *Yabancı Uzaman Raporları.* (tarih yok). İstanbul: O.G. Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı Kütüphanesi.

İktisadi Devlet Teşekküllerinin İdare ve Murakabesi Hakkında Kanun.
(1938, Haziran 17). Ankara.

Kazanç Vergi Yasası. (1926, Şubat 26). Ankara.

Kazanç Vergisi Yasası. (1926, Şubat 26). Ankara.

Muamele Vergi Yasası. (1927).

Muhasebe Öğreti kitapları. (1928-1950). İstanbul: O.G. Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı Kütüphanesi.

Porten, M. (1935). Yeminli Muhasipler Odası Yasa Tasarısı.

Türk Kanun-ı Medenisi. (1927, Ekim 4). Ankara.

Vikipedi: Teşkilat-ı Esasiye. (tarih yok). 2016 tarihinde Vikipedi: <http://www.wikipedia.com> adresinden alındı

Yabancı Uzman Raporları. (tarih yok). Ankara: Sayıştay Kütüphanesi.

MUFTAV DERGİSİ ABONELİĞİ

Yılda iki kez yayınlanan Muhasebe ve Finans Tarihi Dergisi (MUFTAV) yıllık abone bedeli 35 TL'dir. Bu bedelin aşağıdaki banka hesabına yatırılması ve abonenin adı ve adresi ile makbuzun guvemli.muftav@yahoo.com adresine bildirilmesi gerekmektedir.

Banka Hesabı:

Oktay Güvemli Muhasebe Ve Finans Tarihi Vakfı (MUFTAV)

Banka: Türkiye İş Bankası

Şube: Osmanbey

Şube Kodu: 1124

Hesap No: 435161

Iban No: Tr 04 0006 4000 0011 1240 4351 61